

Prof. Dr. Roman Seer\*

## Aktuelle Entwicklungen im Gemeinnützigkeitsrecht

- I. Begrenzung der Gemeinnützigkeit in der jüngeren Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs
  - 1. Verfolgung verfassungskonformer Ziele (§ 51 Abs. 3 AO)
  - 2. Geschlechtsneutrale Mitgliederstruktur
  - 3. Politische Betätigung
- II. Ausweitung der Gemeinnützigkeit im Bereich des Sports
  - 1. Anwendung der Öffnungsklausel des § 52 Abs. 2 Satz 2 AO
  - 2. Gemeinwohl und Schießsport
- III. Anforderungen an die formelle Gemeinnützigkeit
  - 1. Mindestinhalt der Satzung (§ 60 Abs. 1 AO)
  - 2. Anforderungen bei einer ausländischen Stiftung
  - 3. Feststellung der formellen Gemeinnützigkeit nach § 60a AO
- IV. Körperschaftsteuerbefreiung gemeinnütziger Stiftungen
  - 1. Rückwirkende Gründung einer gemeinnützigen Stiftung von Todes wegen
  - 2. Gemeinnützigkeit einer ausländischen Stiftung
- V. Wirtschaftliche Geschäftsbetriebe
  - 1. Abgrenzung zum Zweckbetrieb (§ 65 AO)
  - 2. Gewinnermittlung und sog. gemischte Aufwendungen
- VI. Ertragsteuerliche Perspektive von Spendern
  - 1. Verlustabzug bei Vermögenstockspenden nach § 10b Abs. 1a EStG
  - 2. Begünstigte Zuwendungsempfänger bei Auslandsspenden
- VII. Reform des Gemeinnützigkeitsrechts
- VIII. Abstract

---

\* Prof. Dr. Roman Seer ist Inhaber des Lehrstuhls für Steuerrecht und geschäftsführender Direktor des Instituts für Steuerrecht und Steuervollzug an der Ruhr-Universität Bochum.

## I. Begrenzung der Gemeinnützigkeit in der jüngeren Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs

### 1. Verfolgung verfassungskonformer Ziele (§ 51 Abs. 3 AO)

Körperschaften, die sich gegen die freiheitlich-demokratische Grundordnung und den Gedanken der Völkerverständigung richten, sind nicht gemeinnützig. Da die Förderung des Völkerverständigungsgedankens (§ 52 Abs. 2 Nr. 13 AO) und des demokratischen Staatswesens (§ 52 Abs. 2 Nr. 24 AO) als gemeinnützig behandelt werden, kann nicht zugleich das Gegenteil gemeinnützig sein<sup>1</sup>. § 51 Abs. 3 Satz 1 AO besitzt daher nur einen deklaratorischen Charakter<sup>2</sup>. Darüber hinaus enthält § 51 Abs. 3 Satz 2 AO eine widerlegbare Vermutung zu Lasten der Körperschaften, die in einem Verfassungsschutzbericht des Bundes oder der Länder als extremistische Organisation aufgeführt sind<sup>3</sup>. Der BFH wendet diese Vermutungsregel allerdings nur an, wenn ein Verfassungsschutzbericht die Organisation „*ausdrücklich als extremistisch*“ ausweist<sup>4</sup>. Ist diesem Fall hat die Körperschaft den (vollen) Beweis des Gegenteils, nicht bloß den zur Erschütterung eines Anscheinbeweises tauglichen Gegenbeweis zu führen<sup>5</sup>. Etwas anderes soll aber bei einer bloßen Erwähnung der Körperschaft in einem Verfassungsschutzbericht gelten<sup>6</sup>. Gleichwohl können auf Grundlage dieses Berichts aber weitere Ermittlungen aufgenommen werden<sup>7</sup>. Bestehen (z.B. aufgrund in einem Verfassungsschutzbericht geäußelter Verdachtsmomente) ernsthafte Hinweise, dass die jeweilige Körperschaft eine demokratiefeindliche, grundrechtsgefährdende Ideologie verfolgt, muss sich die erwähnte Körperschaft konkrete Fragen nach

1 BFH v. 14.3.2018 – V R 36/16, BStBl. II 2018, 422 Rz. 43.

2 BT-Drucks. 16/10189, 79; BFH v. 11.4.2012 – I R 11/11, BStBl. II 2013, 146 Rz. 16 f.; BFH v. 14.3.2018 – V R 36/16, BStBl. II 2018, 422 Rz. 42.

3 *Hüttemann*, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 4. Aufl., 2018, Rz. 3.14; *Wünsch*, Perspektiven eines europarechtskonformen Gemeinnützigkeits- und Zuwendungsrechts, Diss., 2011, 196, sehen hierin eine (konstitutive) Umkehr der Darlegungs- und Beweislast.

4 BFH v. 11.4.2012 – I R 11/11, BStBl. II 2013, 146 Rz. 20 f.; BFH v. 14.3.2018 – V R 36/16, BStBl. II 2018, 422 Rz. 28.

5 BFH v. 14.3.2018 – V R 36/16, BStBl. II 2018, 422 Rz. 34.

6 BFH v. 11.4.2012 – I R 11/11, BStBl. II 2013, 146 Rz. 20 f., zu einem islamisch-salafistischen Verein.

7 Zutreffend FG Baden-Württemberg v. 5.3.2018 – 10 K 3622/16, Rz. 67; zu den praktischen Problemen aus Sicht der Finanzverwaltung instruktiv *Prfr. von Lersner*, DSR 2012, 1685.

ihren Zielen und deren Vereinbarkeit mit dem GG gefallen lassen. Vermag sie daraufhin kein widerspruchsfreies Bekenntnis zur freiheitlich-demokratischen Grundordnung abzugeben, ist bereits nach allgemeinen Grundsätzen die Gemeinnützigkeit zu versagen<sup>8</sup>. Bei der Prüfung kann die FinBeh. insbesondere auch auf Internet-Selbstdarstellungen der Organisation zurückgreifen<sup>9</sup>.

### 2. Geschlechtsneutrale Mitgliederstruktur

Der BFH hat einer Freimaurerloge die Gemeinnützigkeit (Förderung der Religion n. § 52 Abs. 2 Nr. 2 AO) versagt, weil sie Frauen von der Mitgliedschaft ausschließt<sup>10</sup>. Nach § 1 ihrer Vereinsatzung bezeichnet diese sich als „eine auf vaterländischer und christlicher Grundlage beruhende Vereinigung wahrheitsliebender, ehrenhafter Männer zur Pflege der Freimaurerei im Verband der Großen Landesloge der Freimaurer von Deutschland.“ Die Pflege der Freimaurerei durch die Loge umfasst danach „die Förderung wahrer christlicher Religiosität, allgemeiner Menschenliebe, Hebung der Sittlichkeit und Erhöhung der Würde und des Wohles der Menschheit durch vorbildlichen, einwandfreien Lebenswandel, Duldsamkeit auf allen Gebieten der Kultur und Eintreten für freundschaftliche Annäherung der Völker unter Wahrung der Liebe zum eigenen Vaterland.“ Zum Satzungszweck gehört neben der Förderung der Religion auch die Unterstützung hilfsbedürftiger Personen und Personengruppen. Der Satzungszweck wird insbesondere durch die Abhaltung ritueller Arbeiten und freimaurerischen Unterrichts, die Pflege freimaurerischen Liedguts sowie die Verwaltung des Armenwesens und die Unterhaltung einer Sterbe- und Unterstützungskasse verwirklicht. Aufnahmefähig sind alle unbescholtenen Männer, die mindestens das 21. Lebensjahr vollendet haben. Über die Aufnahme entscheidet jeweils die Mitgliederversammlung der Loge.

An der Geschlechtsausschließlichkeit hat sich der BFH gestört. Dabei hat er maßgeblich darauf abgestellt, dass die „rituellen Tempelarbeiten“, die nur von den Mitgliedern verrichtet werden, den entscheidenden und wichtigsten Teil der freimaurerischen Tätigkeit bilden<sup>11</sup>. Da Frauen von dieser Tätigkeit kategorisch ausgeschlossen seien, verstoße der Verein gegen die in Art. 3 Abs. 2, 3 GG zum Ausdruck gelangende, objektive Wertordnung und fördere damit nicht die Allgemeinheit<sup>12</sup>. Das Merkmal der „Förderung der Allgemeinheit“ meint aber nicht

8 Seer, in *Tipke/Kruse*, AO/FGO, Kommentar, § 51 AO Rz. 12 (April 2020).

9 BFH v. 9.2.2011 – I R 19/10, Rz. 12 f.

10 BFH v. 17.5.2017 – V R 52/15, BStBl. II 2018, 218.

11 BFH v. 17.5.2017 – V R 52/15, BStBl. II 2018, 218 Rz. 24.

12 BFH v. 17.5.2017 – V R 52/15, BStBl. II 2018, 218 Rz. 22 f.

etwa „Förderung aller Bürger“, sondern ist als „Förderung des Gemeinwohls“ oder „Förderung im Interesse der Allgemeinheit“ zu verstehen<sup>13</sup>. Ein nur aus Frauen oder Männern bestehender Verein, der nach außen hin einen Gemeinwohlzweck im Sinne des § 52 Abs. 2 Satz 1 AO verfolgt, verliert dadurch noch nicht seine Gemeinnützigkeit, wenn die Tätigkeit satzungsgemäß der Allgemeinheit zugutekommt. Deshalb sind etwa der „Deutsche Juristinnenbund e.V.“, männliche oder weibliche sog. Service-Clubs (z.B. Rotary, Lions Club, Zonta, Soroptimisten) weiterhin gemeinnützig, wenn sie zugunsten der Allgemeinheit nach außen hin gemeinnützige Aktivitäten entfalten<sup>14</sup>. Der gemeinnützigkeits-schädliche Umstand (siehe § 52 Abs. 1 Satz 2 AO) lag im Falle der Freimau-erloger vielmehr darin, dass dessen wesentliche Vereinsaktivität in Gestalt der religiösen Tempelrituale nach innen gerichtet war und damit exklusiv nur den männlichen Mitgliedern offenstand. Die Entscheidung des BFH vom 17.5.2017 verlangt keine darüber hinausgehende „gendergerechte“ Mitgliederstruktur<sup>15</sup>.

### 3. Politische Betätigung

Großes mediales Aufsehen hat die Entscheidung des BFH vom 10.1.2019<sup>16</sup> erregt. Sie beschäftigt sich mit dem für die Gemeinnützigkeit erforderlichen Merkmal der „Förderung der Allgemeinheit auf materiellem, geistigem oder sittlichem Gebiet“ (§ 52 Abs. 1 Satz 1 AO). Um diesem unbestimmten, ausfüllungsbedürftigen Wertbegriff Konturen zu verleihen, enthält § 52 Abs. 2 Satz 1 Nrn. 1–25 AO seit 2007 einen enumerativen Zweckkatalog<sup>17</sup>. Im Streitfall ging es darum, ob der Trägerverein der globalisierungskritischen sog. Attac-Bewegung in den Streitjahren 2010–2012 gemeinnützige Zwecke verfolgt hatte. Dazu gehört nicht nur, dass gemäß § 59 Halbsatz 1, § 60 AO die formelle Satzungsmäßigkeit erfüllt ist<sup>18</sup>. Vielmehr muss gemäß § 59 Halbsatz 2, § 63 Abs. 1 AO auch die tatsächliche Geschäftsführung der Körperschaft auf die ausschließliche und unmittelbare Erfüllung der steuerbegünstigten, der Satzung entsprechenden Zwecke gerichtet sein (sog. materielle Satzungsmäßigkeit<sup>19</sup>). Der BFH hält – abweichend

13 Seer, in Tiptke/Kruse, § 52 AO Rz. 10 (April 2020), m.w.N.

14 P.Fischer, DStR 2018, 1394 (1395); Weitemeyer/Wrede, mpoR 2018, 3 (5).

15 Seer, JZ 2019, 513 (515).

16 BFH v. 10.1.2019 – V R 60/17, BStBl. II 2019, 301 – Attac.

17 Neugefasst durch das Gesetz zur weiteren Stärkung des bürgerschaftlichen Engagements v. 10.10.2007, BGBl. I 2007, 2332.

18 Die Einzelheiten der Satzung des Trägervereins schildert der Tatbestand des Urteils der Vorinstanz FG Hessen v. 10.11.2016 – 4 K 179/16, DStRE 2017, 1128 (1129).

19 Dazu näher Seer, in Tiptke/Kruse, § 63 AO Rz. 1 ff. (April 2020).

von der Vorinstanz – vor allem die in den Streitjahren von Attac vorgenommenen umfangreichen Kampagnen für nicht mehr von den genannten Gemeinnützigkeitszwecken gedeckt. Um diese, in der Öffentlichkeit bei politisch der Attac-Bewegung nahestehenden Kommentatoren auf Empörung gestoßene<sup>20</sup> restriktive Bewertung des BFH verstehen zu können, ist der Zusammenhang zwischen der Gemeinnützigkeit der begünstigten Körperschaft und dem Spendenabzug nach § 10b EStG in den Blick zu nehmen. Während Zuwendungen an eine gemeinnützige Körperschaft gemäß § 10b Abs. 1 EStG bis zur Höhe von 20% des Gesamtbetrags der Einkünfte (bzw. bis zu 0,4% der Summe der gesamten Umsätze und im Kalenderjahr aufgewendeter Löhne und Gehälter) als Sonderausgaben von der einkommensteuerlichen Bemessungsgrundlage des Spenders abgezogen werden können, ist der Abzug von an politische Parteien gezahlten Spenden in der Zusammenschau von § 10b Abs. 2, § 34g EStG auf insgesamt 3.300 € im Kalenderjahr gedeckelt<sup>21</sup>. Das Gesetz betrachtet politische Parteien generell als nicht gemeinnützig. Dementsprechend unterfallen sie auch nicht der Steuerbefreiung des § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG, sondern erhalten eine besondere Steuerbefreiung in Gestalt des § 5 Abs. 1 Nr. 7 KStG. Nach § 55 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 AO darf eine steuerbegünstigte Körperschaft ihre Mittel zudem weder für die unmittelbare noch für die mittelbare Unterstützung oder Förderung politischer Parteien verwenden. Schließlich klammert § 52 Abs. 2 Nr. 24 Halbsatz 2 AO aus dem Gemeinnützigkeitskanon ausdrücklich solche Bestrebungen aus, die nur bestimmte Einzelinteressen staatsbürgerlicher Art verfolgen<sup>22</sup>. Aus der Gesamtschau dieser Vorschriften ergibt sich, dass de lege lata von der Verfolgung gemeinnütziger Zwecke die Verfolgung politischer Zwecke, das heißt die Beeinflussung der politischen Meinungsbildung und die Förderung politischer Parteien, negativ ausgrenzen ist<sup>23</sup>.

20 Arzt (Redakteur für Wirtschaft und Umwelt), taz v. 27.2.2019; „absurd“; Giegold, Europa-Abgeordneter der Grünen und Mitbegründer von Attac Deutschland: „schwarzer Tag für die Demokratie“, tagesschau24 v. 26.2.2019; Prantl, SZ v. 2.3.2019, hält das Urteil für eine Entscheidung, „bei der man nicht weiß, ob man darüber lachen oder weinen soll“.

21 Die Begrenzung kommt dem verfassungsrechtlichen Gebot der politischen Chancengleichheit nach; dazu siehe bereits BVerfG v. 24.6.1958 – 2 BvF 1/57, BVerfGE 8, 51 (68 ff.); später BVerfG v. 24.7.1979 – 2 BvF 1/78, BVerfGE 52, 63 (88 ff.); BVerfG v. 9.4.1992 – 2 BvE 2/89, BVerfGE 85, 264 (312 ff.).

22 Darauf weist der BFH v. 10.1.2019 – V R 60/17, BStBl. II 2019, 301 Rz. 17, deutlich hin.

23 Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 4. Aufl., Köln 2018, 3.51.

Damit ist aber kein absolutes Verbot politischer Betätigung gemeinnütziger Körperschaften verbunden. Der dritte Sektor ist nicht apolitisch<sup>24</sup>. Mit der Förderung der Volksbildung (§ 52 Abs. 2 Satz 1 Nr. 7 AO), des Umweltschutzes (§ 52 Abs. 2 Satz 1 Nr. 8 AO), der internationalen Gesinnung und Völkerverständigung (§ 52 Abs. 2 Satz 1 Nr. 13 AO) oder des demokratischen Staatswesens (§ 52 Abs. 2 Satz 1 Nr. 24 AO) sind regelmäßig politisch-relevante Aussagen verbunden. Eine politische Betätigung bewegt sich jedoch nur insoweit noch innerhalb des Gemeinnützigkeitskatalogs, als sie der konkreten Verwirklichung eines gemeinnützigen Zwecks (z.B. des Umweltschutzes) dient<sup>25</sup>. Anders liegt es indessen dann, wenn politische Zwecke durch Einflussnahme auf politische Willensbildung und Gestaltung der öffentlichen Meinung verfolgt werden; mit anderen Worten, wenn der politische Zweck zum „Selbstzweck“ wird<sup>26</sup>.

## II. Ausweitung der Gemeinnützigkeit im Bereich des Sports

### 1. Anwendung der Öffnungsklausel des § 52 Abs. 2 Satz 2 AO

§ 52 Abs. 2 Satz 1 Nr. 21 AO begünstigt den Sport. § 3 der GemeinnützigkeitsVO zum KStG 1922 (= § 17 Abs. 3 Nr. 1 StAngG) beschrieb ihn als „körperliche Erziehung des Volkes durch Leibesübungen (Turnen, Spiel, Sport)“. Auch nach heutigem Begriffsverständnis gehören alle durch Bewegung, Spiel oder Wettkampf ausgeführten körperlichen Aktivitäten von Menschen zum Zwecke körperlicher Erziehung zum Sport<sup>27</sup>. Mit Gesetz vom 25.6.1980<sup>28</sup> ist durch einen Klammerzusatz Schach als Sport finigert worden. Damit wird der Sportbegriff in kaum mehr zu vertretender Weise über das Merkmal der körperlichen Erziehung hinaus auf einen *Denksport* ausgedehnt<sup>29</sup>. Dadurch verliert der Sportbegriff seine Konturen. So verwundert es nicht, dass der BFH die Finanzverwaltung verpflichtet hat, nach § 52 Abs. 2 Satz 2 AO auch *Turnierbrücke* als

24 *Droge*, Gemeinnützigkeit im offenen Steuerstaat, Habil., 2010, 385.

25 BFH v. 29.8.1984 – I R 203/81, BStBl. II 1984, 844 (847); BFH v. 20.3.2017 – X R 13/15, BStBl. II 2017, 1110 Rz. 85 ff. – BUND.

26 *Hüttemann*, DB 2015, 821 (822); *Hüttemann*, DB 2019, 744 (748 ff.).

27 BT-Drucks. 7/4292, 20; BFH v. 13.12.1978 – I R 2/77, BStBl. II 1979, 495; *Trzaskalik*, StuW 1986, 219; *Seer*, DSjG 26 (2003), 11 (30 f.); *Jachmann*, Gedächtnisschrift für Trzaskalik, 2005, 31 ff.

28 BGBl. I 1980, 731.

29 Kritisch *Seer*, in *Tipke/Kruse*, § 52 AO Rz. 47 (April 2020); dagegen räumt *Musil* in *Hübschmann/Hepp/Spitaler*, § 52 AO Rz. 190 (November 2016), dem Schach „historisch-traditionell eine Sonderstellung“ ein.

dem Schach vergleichbaren Zweck für gemeinnützig zu erklären<sup>30</sup>. Die nächsten Anwärter für die Ausweitung des Kreises gemeinnütziger Denksportarten (Turnierskat u.a.) stehen schon in Wartestellung. Darüber hinaus hat etwa die Fraktion Bündnis 90/Die Grünen die Bundesregierung aufgefordert, die Förderung des sog. *eSports*<sup>31</sup> als gemeinnützigen Zweck im Rahmen des § 52 Abs. 2 Satz 1 Nr. 21 AO zu erfassen und damit eine Gleichstellung zum traditionellen Sport zu schaffen<sup>32</sup>. Selbst wenn ein Teil der eSportler körperliche Anforderungen erfüllt, so erfasst dieser Teil lediglich die „Spitzen-eSportler“, nicht aber den Durchschnittsspieler, sodass es an dem zwischen der Erziehung und dem Spielen notwendigen kausalen Zusammenhang fehlt<sup>33</sup>. Der weiteren Ausfransung des Sportbegriffs sollte durch Rückbesinnung auf den Zweck des Sports zur *körperlichen Erziehung* des Menschen entgegengewirkt werden. Der EuGH hat wenigstens für die Auslegung der Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie im Bereich des Umsatzsteuerrechts dieses Sportverständnis in einer Turnierbrücke ausgrenzenden Wirkung zur Geltung gebracht<sup>34</sup>. Daran sollte sich auch das nationale Gemeinnützigkeitsrecht orientieren<sup>35</sup>.

### 2. Gemeinwohl und Schießsport

Soweit der Sport aufgrund der Art seines Betriebs mit anderen Rechtsgütern kollidiert, ist auf der Rechtsanwendungsebene eine *Güterabwägung* vorzunehmen<sup>36</sup>. Das trifft z.B. bei dem in besonderem Maße Umweltschmutzung und Lärm verursachenden Motorsport zu. Dem ist der BFH jedoch bisher nicht gefolgt, sondern hat gemeint, dass der Motorsport auch dann gemeinnützig bleibe, wenn er umweltbelastend sei<sup>37</sup>. Auf dieser großzügigen Linie verbleibt

30 BFH v. 9.2.2017 – V R 70/14, BStBl. II 2017, 1106 Rz. 26 ff.; dem folgt nun BMF v. 31.1.2019 – IVA 3 – S 0062/18/10005, BStBl. I 2019, 71 (Änderung des Anwendungserlasses zur AO, § 52 Nr. 2.8).

31 Zum Gegenstand s. ESport-Bund Deutschland e.V., <https://esportbund.de/esport>.

32 BT-Drucks. 19/5545 v. 7.11.2018; s.a. *Pusch*, npoR 2019, 53 (56 f.); *Bagger von Grafenstein/Feldgen*, DSjZ 2019, 326 (327 f.).

33 Gegen die Gemeinnützigkeit auch *Gersch*, AO-StB 2020, 22 (23 f.).

34 EuGH v. 26.10.2017 – C 90/16, ECLI: EU: C:2017:814, Rz. 19 ff. (The English Bridge Union).

35 *Seer*, JZ 2019, 513 (516); anders *P. Fischer*, DSjR 2018, 1394 (1395 f.); *Turnierbrücke* – ja, eSport – nein.

36 *Seer*, DSjG 26 (2003), 18 (31).

37 BFH v. 29.10.1997 – I R 13/97, BStBl. II 1998, 9; dazu krit. *Seer*, in *Tipke/Kruse*, § 52 AO Rz. 9 (April 2020).

der BFH auch für das von der International Practical Shooting Confederation (IPSC) wettkämpfmäßig organisierte „dynamische“ Schießen<sup>38</sup>. Die Rechtsprechung vergleicht das IPSC-Schießen mit dem Biathlon und grenzt es von nicht gemeinnützigen Kriegsspielen, wie Häuserkampf, Combat-Schießen oder Paintball, negativ ab<sup>39</sup>. Das Bundesfinanzministerium will die Entscheidung über die Gemeinnützigkeit des sog. IPSC-Schießens gleichwohl nach wie vor der Prüfung im Einzelfall überlassen<sup>40</sup>. Angesichts der mit einem Schusswaffengebrauch verbundenen Gefahren, die sich bei Amokläufen, Terroranschlägen u.a. auf furchtbare Weise realisieren, ist die Gemeinnützigkeit von Sport-Schützenvereinen nicht ohne weiteres zu rechtfertigen und eine restriktive Rechtsanwendungspraxis naheliegend. Solange der Gesetzgeber allerdings undifferenziert jegliche Sportarten, auch solche, die auf die Verletzung eines Kontrahenten ausgerichtet sind (z.B. Boxen u.a. Kampfsportarten), als gemeinnützig qualifiziert, bleibt für eine einschränkende Abwägung nur bei evidenten Verletzungen anderer Gemeinwohl-Rechtsgüter Raum.

### III. Anforderungen an die formelle Gemeinnützigkeit

#### 1. Mindestinhalt der Satzung (§ 60 Abs. 1 AO)

Ohne andere Beweismittel, schon durch bloßen Satzungsnachweis – auch als Buchnachweis bezeichnet – soll das Finanzamt prüfen können, ob die Voraussetzungen der Steuervergünstigung formell vorliegen. Satzungszweck und Art der Verwirklichung sind in der Satzung soweit wie möglich zu konkretisieren<sup>41</sup>. Unter diesem Aspekt ist die Angabe von sog. Vorratszwecken problematisch. Zumindest ist zu fordern, dass die Körperschaft es ernsthaft ins Auge gefasst hat, die genannten Zwecke in Zukunft tatsächlich zu verfolgen, auch wenn die Zwecke nicht jederzeit tatsächlich erfüllt werden<sup>42</sup>. § 60 Abs. 1 Satz 1 AO verlangt nicht nur die Angabe der Zwecke, sondern auch die Konkretisierung über die Art der Verwirklichung des verfolgten Zwecks<sup>43</sup>. Da dies ex ante oftmals

38 BFH v. 27.9.2018 – V R 48/16, BStBl. II 2019, 790 Rz. 38 ff.; s.a. Erl. v. *Michel*, HFR 2019, 167.

39 Folge-Rspr.: FG Berlin-Bd.B. v. 9.4.2019 – 8 K 8242/15, EFG 2019, 1055 Rz. 37 ff., m. Anm. *Schöber*; FG München v. 25.6.2019 – 6 K 173/19, EFG 2019, 1421 Rz. 27, m. Anm. *Siebenhütter*.

40 BMF v. 12.12.2019 – IV C 4 – S 0171/19/10021:002, 2019/1069950, BStBl. I 2019, 1350.

41 BFH v. 18.3.2004 – V R 101/01, BStBl. II 2004, 798 (801).

42 Siehe *Hüttermann*, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 4. Aufl., 2018, Rz. 4.130.

43 BFH v. 6.10.2009 – I R 55/08, BStBl. II 2010, 335 (336).

noch nicht genau spezifiziert werden kann, sollten zunächst nur einige Beispiele genannt werden („insbesondere“). In der Satzung ist zudem darzustellen, dass der Zweck ausschließlich verfolgt wird<sup>44</sup>. Ebenso muss die Satzung den Grundsatz der Vermögensbindung enthalten; dabei hat sie zu bestimmen, dass das Vermögen bei einer Auflösung der Körperschaft „unmittelbar und ausschließlich“ für steuerbegünstigte Zwecke zu verwenden ist<sup>45</sup>.

Das Jahressteuergesetz 2009 v. 19.12.2008<sup>46</sup> hat in § 60 Abs. 1 Satz 2 AO eine Bindung an die Mustersatzung der AO angeordnet, um Divergenzen zwischen Vereinen und Finanzämtern oder Amtsgerichten zu vermeiden. Der Artwendungslass zur AO lässt offen, ob eine wörtliche Übernahme der in der Anlage 1 zu § 60 Abs. 1 Satz 2 AO enthaltenen Festlegungen der Mustersatzung erforderlich ist. Unter Nr. 2 zu § 60 AO lässt er aber u.a. die folgenden Ausnahmen zu: Entgegen § 1 der Mustersatzung bedarf es bei sog. Mittelbeschaffungskörperschaften i.S.d. § 58 Nr. 1 AO keiner Festlegung der Urnittelbarkeit (§ 57 AO); jedoch ist der besondere Mittelbeschaffungszweck satzungsmäßig zu verankern. Zwar ist grundsätzlich auch die Selbstlosigkeit einschließlich des Verbots der Zuwendungen an Mitglieder (s. § 55 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 AO) in die Satzung aufzunehmen<sup>47</sup>. Bei Körperschaften, deren Gesellschafter oder Mitglieder steuerbegünstigte Körperschaften sind, bedarf es des Ausweises des Mitgliederbegünstigungsverbots i.S.d. § 3 Satz 2 der Mustersatzung richtigerweise jedoch nicht<sup>48</sup>.

#### 2. Anforderungen bei einer ausländischen Stiftung

EU-/EWR-Körperschaften, die nach § 5 Abs. 2 Nr. 2 KStG inländischen Körperschaften gleichzustellen sind, unterliegen ebenfalls dem Grundsatz satzungsmäßiger Gemeinnützigkeit. Um in den Genuss der Steuerbegünstigung der §§ 51 ff. AO zu kommen, haben sie die Satzung auf die Erfordernisse des § 59 AO hin auszurichten. Dabei muss die gewählte Terminologie aber nicht ausdrücklich der deutschen Mustersatzung entsprechen. Vielmehr reicht es aus, dass die Satzung die sinngemäße Erfüllung der Voraussetzungen der §§ 59–61 AO erkennen lässt. Die ausdrückliche Verwendung der Begriffe „ausschließlich“ und „unmittelbar“

44 BFH v. 7.2.2018 – V B 119/17, BFH/NV 2018, 544 Rz. 8.

45 BFH v. 7.2.2018 – V B 119/17, BFH/NV 2018, 544 Rz. 12.

46 BGBl. I 2008, 2794 (2827).

47 BFH v. 6.10.2009 – I R 55/08, BStBl. II 2010, 335 (337); FG Düsseldorf v. 20.8.2019 – 6 K 481/19, EFG 2019, 1717 Rz. 48, m. Anm. *Zimmermann*.

48 *Ulrich*, DStR 2009, 2471 (2473); *Seer* in *Tipke/Kruse*, § 60 AO Rz. 4 (April 2020).

kann nicht gefordert werden<sup>49</sup>. Allerdings müssen der Satzungstext und dessen Auslegung zumindest entsprechende Anhaltspunkte bieten<sup>50</sup>.

### 3. Feststellung der formellen Gemeinnützigkeit nach § 60a AO

§ 60a Abs. 1 Satz 1 AO bestimmt, dass die Einhaltung der satzungsmäßigen Voraussetzungen nach den §§ 51, 59, 60, 61 AO durch einen speziellen Bescheid (Verwaltungsakt) gesondert festgestellt (s. § 179 Abs. 1 AO) wird. Die Feststellung beschränkt sich auf die Feststellung des *formalen (satzungsmäßigen) Gemeinnützigkeitsstatus* der Körperschaft, ohne geprüft zu haben, ob die Körperschaft auch tatsächlich (satzungskonform) gemeinnützig handelt. Die Frage der materiellen Gemeinnützigkeit der Prüfung bleibt weiterhin dem Veranlagungsverfahren vorbehalten<sup>51</sup>. § 60a Abs. 2 AO unterscheidet die Feststellung der satzungsmäßigen Gemeinnützigkeit auf Antrag (Nr. 1) und von Amts wegen (Nr. 2). Erstere wird regelmäßig bei einer *Neugründung* relevant. In der Gründungsphase (d.h. noch vor Eintragung im Vereinsregister bzw. vor Anerkennung durch die Stiftungsbehörde) beantragt die Körperschaft den Erlass des Feststellungsbescheids i.S.d. § 60a AO und reicht dazu ihre Satzung beim Finanzamt ein<sup>52</sup>. Auf der Basis des Feststellungsbescheids ist die Körperschaft dann nach § 63 Abs. 5 Nr. 2 AO i.V.m. § 50 Abs. 1 EStDV berechtigt, die für den Spendenabzug auf Seiten der Förderer erforderlichen Zuwendungsbestätigungen auszustellen. Ein Feststellungsbescheid ist gem. § 60a Abs. 2 Nr. 2 AO aber spätestens *von Amts wegen* bei der Körperschaftsteuer-Veranlagung zu erlassen, wenn bisher noch keine Feststellung erfolgt ist. Anders als die frühere „vorläufige Bescheinigung“ wird der Feststellungsbescheid also nicht durch den Freistellungs- bzw. Körperschaftsteuerbescheid ersetzt, sondern nur ergänzt<sup>53</sup>. Die formelle Gemeinnützigkeit ist im Feststellungsverfahren des § 60a AO zu klären<sup>54</sup>.

49 BFH v. 20.12.2006 – I R 94/02, BStBl. II 2010, 331 (333); anders aber BFH v. 23.7.2009 – V R 20/08, BStBl. II 2010, 719 (720), für inländische Körperschaften.

50 BFH v. 15.11.2017 – I R 39/15, BFH/NV 2018, 611 Rz. 23 ff., zu einer Stiftung schweiz. Rechts.

51 FG Baden-Württemberg v. 5.3.2018 – 10 K 3622/16, Rz. 60 [rkr.]; Unger in Gosch, § 60a AO Rz. 12 (November 2014); *Kirchhain*, DStR 2014, 289 (292); *Hüttenmann*, DB 2014, 442 (445).

52 FG Berlin-Brandenburg v. 1.11.2018 – 8 K 11191/16, EFG 2019, 1052 Rz. 14, m. Anm. Neu.

53 *Schaubhoff/Kirchhain*, FR 2013, 301 (306).

54 FG München v. 25.6.2019 – 6 K 173/19, EFG 2019, 1421, m. Anm. Siebenhütter.

## IV. Körperschaftsteuerbefreiung gemeinnütziger Stiftungen

### 1. Rückwirkende Gründung einer gemeinnützigen Stiftung von Todes wegen

Der BFH hat in seinem Urteil vom 6.6.2019 die Gründung einer gemeinnützigen Stiftung von Todes wegen erschwert<sup>55</sup>. Danach besteht zwar die Körperschaftsteuerpflicht der Stiftung nach § 1 Abs. 1 Nr. 4 KStG unter Anwendung der Fiktion des § 84 BGB bereits vom Zeitpunkt des Todes des Stifters an<sup>56</sup>. Dagegen soll der Befreiungstatbestand des § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG aufgrund des in § 60 Abs. 2 AO verankerten Jahresfordernisses mit der Anerkennung der Stiftung durch die zuständige Landesbehörde nicht rückwirkend genehmigungsfähig sein<sup>57</sup>. Dies führt zu dem unbefriedigenden Ergebnis, dass die Stiftung in dem Interim zwischen dem Todeszeitpunkt des Stifters und der Anerkennung der Stiftung nicht gemeinnützig ist und keine Zuwendungsbescheinigungen i.S.d. § 10b Abs. 1, 1a EStG erteilen kann. Dies erscheint auch als Wertungswiderspruch zum Erbschaftsteuerrecht. Dort entsteht die Erbschaftsteuer gem. § 9 Abs. 1 Nr. 1 lit. c) ErbStG für den Vermögenserwerb nach § 3 Abs. 2 Nr. 1 ErbStG der Stiftung von Todes wegen erst mit der Anerkennung der Stiftung und ist gem. § 13 Abs. 1 Nr. 16 lit. b) ErbStG wegen der in diesem Zeitpunkt vorliegenden Gemeinnützigkeit steuerfrei<sup>58</sup>.

Um negative Steuerfolgen zu vermeiden, sollte die gemeinnützige Stiftung noch zu Lebzeiten gegründet und von Todes wegen nur eine Zustiftung ausgelobt werden<sup>59</sup>. Dies gewährleistet sowohl den Spendenabzug zugunsten des Stifters noch zu Lebzeiten als auch die Steuerfreiheit der Zustiftung und der laufenden Erträge der Stiftung. Dagegen erscheint es angesichts des BFH-Urteils vom 6.6.2019 als unsicher, ob ein bloßer Testamentsanhang, der die formelle Gemeinnützigkeit in Form einer ordnungsgemäßen Satzung dokumentiert, ausreichend ist, die Gemeinnützigkeit auch für das Interim zwischen Todes-tag des Stifters und Anerkennung der Stiftung durch die Aufsichtsbehörde zu gewährleisten.

55 BFH v. 6.6.2019 – V R 50/17, BStBl. II 2019, 782.

56 BFH v. 6.6.2019 – V R 50/17, BStBl. II 2019, 782 Rz. 13.

57 BFH v. 6.6.2019 – V R 50/17, BStBl. II 2019, 782 Rz. 17 ff.

58 Siehe *Krafft/Urigmach*, DStZ 2019, 893.

59 *Von Oertzen*, ZEV 2019, 733.

## 2. Gemeinnützigkeit einer ausländischen Stiftung

Das auf Inlandssachverhalte ausgerichtete deutsche Gemeinnützigkeitsrecht hat sich aufgrund der Rechtsprechung des EuGH<sup>66</sup> für grenzüberschreitende Sachverhalte öffnen müssen. In der Rechtssache *Stauffer* hat der EuGH festgestellt, dass die Beschränkung der Gemeinnützigkeitsrechtlichen Vorteile auf inländische Körperschaften gegen die Grundfreiheiten einer beschränkt steuerpflichtigen ausländischen Körperschaft verstößt. In der Rechtssache *Persche* hat der EuGH die Kapitalverkehrsfreiheit eines Spenders für verletzt angesehen, weil dessen Spende, die er an eine in Portugal ansässige, nach dortigem Recht gemeinnützige Einrichtung geleistet hatte, in Deutschland nicht als Sonderausgaben abzugsfähig war. Der deutsche Gesetzgeber hat auf die EuGH-Rechtsprechung reagiert und die Körperschaftsteuerbefreiung des § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG auf beschränkt steuerpflichtige Körperschaften aus dem EU-Ausland erweitert (s. § 5 Abs. 2 Nr. 2 KStG)<sup>67</sup>. Gleichwohl richtet sich der Gemeinnützigkeitsstatus nach nationalem deutschem Recht. Zwar kann von den deutschen Finanzbehörden keine mit der Mustersatzung i.S.d. § 60 Abs. 1 Satz 2 AO wortlautgetreue Satzung verlangt werden. Jedoch müssen in der Satzung der ausländischen Körperschaft deren Satzungszwecke und die Art ihrer Verwirklichung so genau bestimmt sein, dass die formelle Gemeinnützigkeit anhand der Satzung geprüft werden kann (siehe oben III.2.).

## V. Wirtschaftliche Geschäftsbetriebe

### 1. Abgrenzung zum Zweckbetrieb (§ 65 AO)

§ 5 Abs. 1 Nr. 9 Satz 2 KStG; § 3 Nr. 6 Satz 2 GewStG; § 12 Abs. 2 Nr. 8 lit. a Satz 2 UStG begründen zusammen mit § 64 Abs. 1 AO eine *partielle Steuerpflicht* der gemeinnützigen Körperschaft, die dadurch ihren steuerbegünstigten Status grundsätzlich aber nicht verliert. Vielmehr darf sie wirtschaftliche Geschäftsbetriebe unterhalten, um Mittel für die Verwirklichung ihrer steuerbegünstigten Zwecke zu erwirtschaften (Mittelbeschaffungsbetriebe)<sup>68</sup>. Die steuerliche Erfassung der Besteuerungsgrundlagen des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs ist

aus Gründen der *Wettbewerbsneutralität* des Steuerrechts geboten<sup>69</sup>. Von dieser partiellen Steuerpflicht statuiert § 65 AO eine Rücknahme für sog. Zweckbetriebe, die noch dem gemeinnützigen Sektor der Körperschaft zugerechnet werden. Die Rechtsfigur des „Zweckbetriebs“ beruht auf einer Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs (RFH)<sup>70</sup>. Der RFH<sup>65</sup> hatte im Wege teleologischer Reduktion solche Geschäftsbetriebe von der partiellen Steuerpflicht ausgenommen, die gerade nicht der Mittelbeschaffung, sondern in ihrer Gesamtrichtung der Erfüllung der satzungsmäßigen steuerbegünstigten Zwecke einer Körperschaft dienen (Prototypen: Altenheime, Krankenhäuser, Kindergärten, Waisenhäuser) und dabei den Wettbewerb nicht mehr als unvermeidlich beeinträchtigen. Man kann auch von einem „*unentbehrlichen Hilfsbetrieb*“ sprechen<sup>66</sup>. § 65 AO löst einen Wertungskonflikt:<sup>67</sup> Einerseits sollen steuerbegünstigte Gemeinwohlzwecke möglichst gefördert, andererseits soll aber auch die Freiheit des Wettbewerbs möglichst wenig angetastet werden. § 65 AO löst den Konflikt dadurch, dass er die Zulässigkeit steuerbegünstigter wirtschaftlicher Geschäftsbetriebe (= Zweckbetriebe) durch Nr. 1, 2 an enge Voraussetzungen knüpft und zusätzlich durch Nr. 3 ein Übermaß an Wettbewerbsbeeinträchtigung unterbindet.

§ 65 AO wird durch die §§ 66–68 AO ergänzt, die § 65 AO als *leges speciales* vorgehen<sup>68</sup>. Es empfiehlt sich daher, §§ 66–68 AO vor § 65 AO auf ihre Anwendbarkeit zu prüfen. Der Zweckbetriebskatalog des § 68 AO enthält einerseits Beispiele, die als Auslegungshilfe für § 65 AO interpretiert und herangezogen werden können; andererseits enthält er aber auch Beispiele mit konstitutiver Wirkung. In den konstitutiven Beispielfällen liegen die Voraussetzungen des § 65 AO nicht vor; ein Zweckbetrieb wird fingiert<sup>69</sup>.

Soweit keiner der ausdrücklich in §§ 66–68 AO genannten Zweckbetriebe vorliegt, bleibt § 65 AO zu prüfen, deren Tatbestandsmerkmale eher restriktiv

63 BFH v. 21.8.1985 – I R 60/80, BStBl. II 1986, 88 (89); *Hüttemann*, DStJG 26 (2003), 49 (73 f.); *Seer*, DStJG 26 (2003), 11 (34 ff.) m.w.N.; *Drooge*, Gemeinnützigkeit im offenen Steuerstaat, Habil., 2010, 218 ff.

64 Ausführlich dargestellt von *Hüttemann*, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 4. Aufl., 2018, Rz. 6.169–172.

65 RFH v. 25.1.1927 – I A 439/27, RFHE 22, 204; RFH v. 23.4.1929 – I A a 753/28, RFHE 25, 103; RFH v. 11.1.1934 – III A 351/33, RFHE 35, 147.

66 So § 45 Abs. 2 österr. BAO, s.a. BFH v. 5.8.2010 – V R 54/09, BStBl. II 2011, 191 Rz. 31.

67 Ausf. *Drooge*, Gemeinnützigkeit im offenen Steuerstaat, Habil., 2010, 235 ff.

68 BFH v. 31.7.2013 – I R 82/12, BStBl. II 2015, 123 Rz. 30 f.; BFH v. 21.6.2017 – V R 34/16, BStBl. II 2018, 55 Rz. 22.

69 BFH v. 15.12.1993 – X R 115/91, BStBl. II 1994, 314 (316 f.).

60 EuGH v. 14.9.2006 – C-386/04, ECLI: EU: C:2006:568 (Stauffer); EuGH v. 27.1.2009 (GrK) – C-318/07, ECLI: EU: C:2009:33 (Persche).

61 Erweitert durch das Jahressteuergesetz 2009 v. 19.12.2008, BGBl. I 2008, 2794 (2811).

62 *Seer*, in *Tipke/Kruse*, § 64 AO Rz. 1 (April 2020).

auszulegen sind. Es ist zu vergegenwärtigen, dass es sich auch bei einem Zweckbetrieb um einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb handelt. Allerdings lässt sich der gemeinnützige Zweck der Körperschaft *nur* durch einen solchen Geschäftsbetrieb erreichen. Zudem darf es dabei nicht in einem größeren Umfang zu einem Wettbewerb mit steuerpflichtigen Unternehmen kommen. Dies lässt sich nur für den jeweiligen Einzelfall beurteilen<sup>70</sup>. Einen geeigneten jüngeren Anschauungsfall bietet das BFH-Urteil v. 24.1.2019<sup>71</sup>. In dem Urteilsfall betrieb eine rechtsfähige gemeinnützige Stiftung zur Förderung des Naturschutzes und der Landschaftspflege die großflächige Renaturierung des Flusses X, indem sie große Teile des am Fluss gelegenen Landes in eine Auenlandschaft verwandelte. Für diese Renaturierung schrieb die Naturschutzbehörde des Landes auf der Grundlage naturschutzrechtlicher Bundes- und Landesbestimmungen der Stiftung sog. Ökopunkte zu, welche die Stiftung entgeltlich auf dem staatlich organisierten „Markt“ veräußerte. Der BFH wertete die Veräußerung der Ökopunkte unter Anwendung der Veranlassungstheorie (s. § 4 Abs. 4 EStG) als einen unmittelbaren Ausfluss der ideellen Tätigkeit der Flussrenaturierung und damit nicht als einen davon zu unterscheidenden wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb, der lediglich der Mittelbeschaffung diene<sup>72</sup>. Die gemeinnützige Stiftung hätte alternativ die Ökopunkte verfallen lassen können. Dass sie die Ökopunkte in das naturschutzrechtlich determinierte staatliche System gegen Auszahlung des Punktwerts wieder einsetzt, gehört noch zur ideellen Sphäre und lässt sich davon nicht trennen.

## 2. Gewinnermittlung und sog. gemischte Aufwendungen

Steht die Einordnung einer wirtschaftlichen Tätigkeit als steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb dem Grunde nach fest, bedarf es der Ermittlung dessen Gewinns. Nicht selten hängen Aufwendungen sowohl mit der ideellen Tätigkeit als auch mit dem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb zusammen (sog. gemischte Aufwendungen). Der BFH folgte zunächst aus § 55 Abs. 1 Satz 1 AO, dass primärer Anlass für gemischte Aufwendungen („in erster Linie“) die nicht erwerbswirtschaftliche, steuerbefreite Tätigkeit sei. Dieser Zusammenhang sollte deshalb allein maßgeblich sein, wenn die Aufwendungen auch ohne den steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb entstanden wären<sup>73</sup>. Nur

70 Einen Überblick über die Kasuistik bietet Seer, in Tipke/Kruse, § 65 AO Rz. 14, mit einem Zweckbetrieb-ABC (April 2020).

71 BFH v. 24.1.2019 – V R 63/16, BStBl. II 2019, 392, m. Anm. Heuermann, HFR 2019, 496.

72 BFH v. 24.1.2019 – V R 63/16, BStBl. II 2019, 392 Rz. 19.

73 BFH v. 27.3.1991 – I R 31/89, BStBl. II 1992, 103 (104).

wenn die Aufwendungen ohne den steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb geringer gewesen wären, seien sie nach einem objektiven und sachgerechten Maßstab aufzuteilen. Unter dem Eindruck der Kritik in der Literatur<sup>74</sup> und der zwischenzeitlichen (ablehnenden) Entscheidung des Großen Senats zum sog. Aufteilungsverbot bei gemischten Erwerbsaufwendungen<sup>75</sup> vertritt der BFH nunmehr zumindest dann unabhängig von einer „primären Veranlassung“ ein *Aufteilungsgebot*, wenn ein objektiver Maßstab für die Aufteilung der Aufwendungen (z.B. nach zeitlichen Gesichtspunkten) auf den steuerbegünstigten Bereich (ideelle Sphäre einschließlich Zweckbetriebe) und den steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb existiert<sup>76</sup>.

Auf der Grundlage der früheren (sowohl dogmatisch als auch in den praktischen Folgen) nicht überzeugenden BFH-Rechtsprechung hat der Gesetzgeber in § 64 Abs. 6 AO eine pauschalierende Regelung für Werbeleistungen, Totalisatorbetriebe und Blutspendedienste eingeführt, um eine Übermaßbesteuerung zu vermeiden<sup>77</sup>. Sie besitzt damit nur einen sehr begrenzten Anwendungsbereich. Gedacht sind vor allem an die typischerweise im Sportsponsoring üblichen Bereiche der Banden- und Trikotwerbung. Auf den Sport beschränkt sich der Anwendungsbereich der Norm aber nicht und erfasst ebenso andere Werbeträger (z.B. im Kultursponsoring). Der Wortlaut des § 64 Abs. 6 Nr. 1 AO lässt offen, wer die Werbeleistung aktiv erbringen muss, und ermöglicht daher auch die Auslegung, dass passive Duldungsleistungen ausreichen. Dies wird durch den Normzweck und die Entstehungsgeschichte bestätigt. Vor diesem Hintergrund erfasst die Pauschalierungsregelung z.B. auch die Vermietung von Standflächen einer gemeinnützigen Körperschaft an nicht begünstigte (gewerbliche, kommerzielle) Unternehmen bei wissenschaftlichen Tagungen<sup>78</sup>.

74 Thiel, DB 1993, 1208; Lang/Seer, FR 1994, 521.

75 BFH v. 21.9.2009 – GrS 1/06, BStBl. II 2010, 672 (680 ff.).

76 BFH v. 15.1.2015 – I R 48/13, BStBl. II 2015, 713; dem folgt auch der Anwendungserlass zur AO zu § 64 Nr. 6 mit Beispielen.

77 Eingeführt durch das InvZuIG v. 20.1.2000, BGBl. I 2000, 1850; zu den gesetzgeberischen Motiven s. BT-Drucks. 14/4626, 7 ff.

78 BFH v. 26.6.2019 – V R 70/17, BStBl. II 2019, 654 Rz. 15; ausf. FG Münster v. 22.3.2017 – 9 K 518/14 K, EFG 2017, 1024 Rz. 35 ff. [i. d. F.], m. Anm. Hennigfeld, zust. Busch/Maciejewski, npoR 2018, 13.



## VI. Ertragsteuerliche Perspektive von Spendern

### 1. Verlustabzug bei Vermögenstockspenden nach § 10b Abs. 1a EStG

§ 10b Abs. 1a EStG enthält eine rechtsformspezifische Privilegierung solcher Spenden, die in den Vermögensstock von Stiftungen geleistet werden. Das Gesetz zur weiteren Stärkung des bürgerschaftlichen Engagements v. 10.10.2007<sup>79</sup> hat die frühere Beschränkung auf neu gegründete Stiftungen aufgegeben und erfasst auch *Zustiftungen* in das Vermögen bereits bestehender Stiftungen. Zusätzlich zu den Höchstbeträgen nach § 10b Abs. 1 Satz 1 EStG können Spenden an eine Stiftung innerhalb eines Zehnjahreszeitraums bis zu einem Betrag v. 1 Mio. Euro/Spender als Sonderausgaben vom Gesamtbetrag der Einkünfte abgezogen werden. Ein überperiodischer Verlustabzug ist nach § 10d EStG für Sonderausgaben an sich nicht möglich. Davon macht § 10b Abs. 1a Satz 4 EStG zugunsten des Vermögensstockspenders eine Ausnahme. Soweit die Spende in einem Veranlagungszeitraum mangels zu geringem Gesamtbetrag der Einkünfte nicht als Sonderausgaben abgezogen werden kann, kann er in entsprechender Anwendung des § 10d Abs. 4 EStG auf einen späteren Veranlagungszeitraum vorgetragen werden. Dazu ist der noch nicht ausgenutzte, vortragsfähige Spendenabzug durch einen Feststellungsbescheid gesondert festzustellen.

§ 10b Abs. 1a EStG begünstigt nur Zuwendungen, die »in das zu erhaltende Vermögen (Vermögensstock)« geleistet werden, nicht aber bloße Verbrauchsstiftungen, bei denen nicht nur die Erträge des Stiftungsvermögens, sondern auch das Stiftungsvermögen selbst über die Lebensdauer der Stiftung für satzungsgemäße Zwecke verbraucht werden soll (s. § 10b Abs. 1a Satz 2 EStG). Vermögenstock ist der Bestandteil des Stiftungsvermögens, der nach dem Grundsatz der Vermögenserhaltung dem Stiftungsvermögen ungeschmälert verbleibt, deswegen nicht zur Erfüllung des Stiftungszwecks verbraucht werden darf und vom anderen Vermögen getrennt zu halten ist<sup>80</sup>. Dieses Stiftungskapital wird aus dem vom Stifter hingegebenen Vermögen und aus den Zustiftungen gebildet. Handelt es sich um eine Sachspende (z.B. Grundstück), kommt es für den Zeitpunkt der Zuwendung auf den Übergang des wirtschaftlichen Eigentums (s. § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO), d.h. auf den Zeitpunkt des Übergangs von Besitz, Gefahr, Nutzungen und Lasten an. Eine rückwirkende Bezugnahme auf diesen Zeitpunkt ist einkommensteuerlich unbeachtlich<sup>81</sup>. Ebenso wenig reicht der bloß schuldrechtliche

79 BGBl. I 2007, 2332.

80 *Jochum*, IStR 2012, 325 (328).

81 BFH v. 6.12.2018 – X R 11/17, BFHE 263, 303 Rz. 22 f., m. Anm. *Ackermann*, HFR 2019, 465 f.

Anspruch der Stiftung auf Übertragung des Grundstücks aus § 81 Abs. 1 Satz 2 BGB für die Annahme des wirtschaftlichen Eigentums aus<sup>82</sup>.

### 2. Begünstigte Zuwendungsempfänger bei Auslandsspenden

Der Kreis der Zuwendungsempfänger hat sich unter dem Einfluss des EU-Rechts deutlich erweitert (siehe oben III.2. u. IV.2.). § 10b Abs. 1 Sätze 2–6 EStG regeln nunmehr ausdrücklich, dass grundsätzlich auch Zuwendungen an gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Organisationen, die in einem Mitgliedstaat der EU (oder in einem Staat, auf den das EWR-Abkommen Anwendung findet) belegen sind, als Sonderausgaben abgezogen werden können. Zuwendungen an einen nicht im Inland ansässigen Zuwendungsempfänger sind als Sonderausgaben nur abziehbar, wenn dieser die weiteren Voraussetzungen des deutschen Gemeinnützigkeitsrechts erfüllt. Wer nicht im Inland ansässig ist, hat die Abzugsfähigkeit nach Inlandsmaßstäben zu rechtfertigen<sup>83</sup>.

Werden die steuerbegünstigten Zwecke des Zuwendungsempfängers im Sinne von § 10b Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 EStG nur im Ausland verwirklicht, ist für den Sonderausgabenabzug gem. § 10b Abs. 1 Satz 6 EStG zudem Voraussetzung, dass natürliche Personen gefördert werden, die ihren Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt im Geltungsbereich dieses Gesetzes haben, oder dass die Tätigkeit dieses Zuwendungsempfängers neben der Verwirklichung der steuerbegünstigten Zwecke auch zum Ansehen der Bundesrepublik Deutschland beitragen kann. Dieses Erfordernis eines sog. »strukturellen Inlandsbezugs«<sup>84</sup> ist inhaltsleer und für die praktische Rechtsanwendung ungeeignet<sup>85</sup>. Der Beitrag zum Ansehen Deutschlands soll schon dann – ohne besonderen Nachweis – erbracht sein, wenn eine inländische Körperschaft sich personell, finanziell, planend, schöpferisch oder anderweitig an der Förderung gemeinnütziger,

82 BFH v. 6.12.2018 – X R 11/17, BFHE 263, 303 Rz. 24, m. Anm. *Ackermann*, HFR 2019, 465 f.

83 BFH v. 17.9.2013 – IR 16/12, BStBl. II 2014, 440 Rz. 16, m. Anm. *Kirchhain*, IWB 2014, 421; v. 21.1.2015 – X R 7/13, BStBl. II 2015, 588 Rz. 22 = FR 2015, 713, m. Anm. *Fischer*; sa. BFH v. 22.3.2018 – X R 5/16, BStBl. II 2018, 651 Rz. 36 ff.; a.A. zur Vereinbarkeit mit den Vorgaben des Europarechts *Förster*, DStR 2013, 1516 (1517).

84 So die vom Finanzausschuss des Deutschen Bundestages verwendete Bezeichnung; s. BT-Drucks. 16/11108, 45 f.

85 Zutreffend *Hüttermann*, DB 2008, 1061 (1062) u. DB 2012, 250; FG Köln v. 20.1.2016 – 9 K 3177/14, EFG 2016, 653 Rz. 27 f. (m. Anm. *Braun*) äußert überdies verfassungsrechtliche Bedenken aufgrund der fehlenden Bestimmtheit der Norm (offengelassen von BFH v. 22.3.2018 – X R 5/16, BStBl. II 2018, 651 Rz. 49).

mildtätiger oder kirchlicher Zwecke im Ausland beteiligt<sup>86</sup>. Entsprechendes soll für inländische Privatpersonen gelten, die eine ausländische gemeinnützige Einrichtung finanziell unterstützen. Das Ansehen Deutschlands soll etwa auch dadurch gefördert werden können, dass im Kernbereich der religiösen Tätigkeit einer ausländischen Kirche ein gemeinnütziges Engagement erkennbar wird, das Deutschland (zB durch Gravur des Spendernamens im Altar, durch regelmäßige Einbeziehung des Spenders in Fürbitten, namentliche Erwähnung des Spenders in der Presse) mittelbar zuzurechnen ist<sup>87</sup>. Für die Feststellung von steuerbegünstigten Zwecken im Ausland und von Zuwendungen ins Ausland empfehlen sich in jedem Fall besondere Vorkehrungen der Beweisvorsorge<sup>88</sup>.

## VII. Reform des Gemeinnützigkeitsrechts

Der Koalitionsvertrag der CDU/CSU und SPD v. 7.2.2018 hatte weitere Maßnahmen zur Stärkung der Kultur des zivilgesellschaftlichen Engagements und des Ehrenamts angekündigt<sup>89</sup>. In demselben Jahr hat sich der 72. Deutsche Juristentag in der Abteilung P mit der Frage beschäftigt: „Empfiehl es sich die rechtlichen Rahmenbedingungen für die Gründung und Tätigkeit von Non-Profit-Organisationen übergreifend zu regeln?“ Aus dem Kanon der steuerrechtlichen Vorschläge sollen an dieser Stelle nur die folgenden Punkte hervorgehoben werden:

Das in § 57 AO enthaltene *Unmittelbarkeitsfordernis* führt zu überflüssigen Abgrenzungsproblemen. Die Hilfspersonen-Regelung des § 57 Abs. 1 Satz 2 AO wirkt mehr Zweifelsfragen auf, als sie löst<sup>90</sup>. Organisatorisch sinnvolle Holdingstrukturen werden ebenso erschwert<sup>91</sup> wie die Ausgliederung bestimmter Serviceleistungen in verselbständigte Einheiten im gemeinnützigen Unternehmensverbund<sup>92</sup>. Deshalb sollte auf das unscharfe Merkmal der „Unmittelbarkeit“ de lege ferenda verzichtet werden<sup>93</sup>.

86 So BT-Drucks. 16/11108, 45 f.

87 BFH v. 22.3.2018 – X R 5/16, BStBl. II 2018, 651 Rn. 44 ff., m. Anm. Unger, npoR 2019, 24.

88 Vgl. im Einzelnen BayLfSt v. 6.3.2018 – S 0170.1.1-3/3 St31, StEK AO § 51 Nr. 36 unter 1.2.4.

89 Siehe Koalitionsvertrag für die 19. Legislaturperiode, S. 118.

90 Zutr. Hüttemann, 72. DJT, 2018, Gutachten G 31 f.; dazu Seer, in Tipke/Kruse, § 57 AO Rz. 4 (April 2020).

91 Hüttemann/Schauhoff/Kirchhain, DStR 2016, 633 (634).

92 Dazu Jäschke, DStR 2019, 2668 f.

93 Hüttemann, 72. DJT, 2018, Gutachten G 102, 3. These; rechtspolitische Forderung des 72. DJT, Abteilung P 132 f., unter 7.

Die steuerliche Gemeinnützigkeit ist nicht nur vorteilhaft. Die Körperschaft unterwirft sich den *strengen Bindungen* des Gemeinnützigkeitsrechts mit den an die tatsächliche Geschäftsführung gestellten hohen Anforderungen der Selbstlosigkeit und insbesondere der zeitnahen Mittelverwendung. Die Komplexität der Vorschriften ist nicht gerade gering; die Finanzbehörden haben in den letzten Jahren die Prüfungsdichte erhöht. Die Folgen des rückwirkenden Verlustes der Gemeinnützigkeit können drastisch sein, dabei die Existenz der Körperschaft vernichten und sind regelmäßig mit der persönlichen Haftung der Vorstandsmitglieder verbunden<sup>94</sup>. Der Erwerb des Gemeinnützigkeitsstatus führt in der Praxis regelmäßig in eine „Einbahnstraße“, auf der nur mit erheblichen Steuerfolgen umgekehrt werden kann<sup>95</sup>. Daher bedarf es sowohl bei Verletzungen der Gemeinnützigkeitsregelungen als auch bei dem „Ausstieg“ aus der Gemeinnützigkeit kalkulierbarer Regelungen, an denen es leider nach wie vor mangelt<sup>96</sup>.

Das Spendenabzugsrecht soll den privaten Altruismus stimulieren. Zu diesem Zweck wird zugelassen, dass Spenden – obwohl sie eine (freiwillige) private Einkommensverwendung darstellen – in den Grenzen des § 10b EStG von der Steuerbemessungsgrundlage abgezogen werden. § 10b EStG erweist sich damit als eine *Sozialzwecknorm*, die den Spender prämiert<sup>97</sup>. Damit unvereinbar ist es, dass der Spender mit einem hohen Grenzsteuersatz eine höhere Steuerbegünstigung erhält als ein Spender mit niedrigerem Grenzsteuersatz. Orientiert an dem sachgerechten Maßstab des Verdienstprinzips ist die Spende des niedrigeren Einkommensbeziehers nicht weniger, sondern mindestens genauso viel, wenn nicht gar mehr wert als die Spende des höheren Einkommensbeziehers<sup>98</sup>. Systemkonsequent ist daher nicht der Abzug der Spende von der Bemessungsgrundlage, sondern der (teilweise) Abzug von der Steuerschuld. Dieser vom Verfasser seit längerem vertretenen Auffassung folgt nun auch der 72. Deutsche Juristentag<sup>99</sup>. In seiner Stellungnahme zum Gesetz zur weiteren steuerlichen Förderung der Elektromobilität<sup>100</sup> hatte der Bundesrat eigene weitere Vorschläge gemacht. Sie sind aber ebenfalls (noch) nicht Gesetz geworden<sup>101</sup>. In Zeiten

94 Mit Recht krit. Schauhoff, Referat 72. DJT (2018), P 113 (124 f.).

95 Ausf. Schauhoff, DStJG 26 (2003), 133 (148 ff.).

96 Rechtspolitische Forderung des 72. DJT, Abteilung P 133, unter 11.

97 Hey, in Tipke/Lang, Steuerrecht, 23. Aufl., § 20 Rz. 15.

98 Siehe bereits Seer, DStJG 26 (2003), 11 (42); zust. Hey, in Tipke/Lang, Steuerrecht, 23. Aufl., § 20 Rz. 15.

99 Rechtspolitische Forderung des 72. DJT, Abteilung P 133, unter 12.

100 BR-Drucks. 356/19 v. 20.9.2019.

101 Siehe Ges. v. 12.12.2019, BGBl. I 2019, 2451; vorschnell Schauhoff, npoR 2020, 3.

der COVID19-Pandemie haben sich die politischen Dringlichkeiten offenbar verschoben.

### **VIII. Abstract**

This essay by *Prof. Dr. Roman Seer*, who holds the Chair of Tax Law at the Ruhr-University Bochum and is the manager of the Institute for Tax Law and Tax Procedure Law, deals with current developments in non-profit law. At first the author turns to the catalogue of charitable purposes according to sec. 52 AO. Here *Seer* presents some court decisions of the German Federal Fiscal Court concerning the refusal of the charitable status for particular corporations. In contrast, within the realms of sports the charitable nature has been expanded in recent years, according to *Seer*. He names the support of the dynamic shooting as an example. After the portrayal of the formal requirements for becoming charitable, *Seer* comments on the exemption from the corporate tax for charitable foundations. Furthermore, he discusses the disputed dissociation between a special-purpose enterprise according to sec. 65 AO and a commercial business activity on the basis of a current judgment from the German Federal Fiscal Court. Moreover, *Seer* puts emphasis on questions concerning the income tax. In terms of the reform of the non-profit law, he depicts, inter alia, the decisions of the 72nd German Jurist Forum in 2018 regarding the legal framework for the establishment and activity of non-profit organizations.