

Schriften des Interdisziplinären Zentrums
für Internationales Finanz- und Steuerwesen –
International Tax Institute – der Universität Hamburg

52

Lars Hummel | Steffen Lampert

Aktuelle Rechtsfragen der Grenzen steuerlicher Gemeinnützigkeit



Nomos

Schriften des Interdisziplinären Zentrums
für Internationales Finanz- und Steuerwesen –
International Tax Institute – der Universität Hamburg
Herausgeber: Der Geschäftsführende Direktor

Band 52

Lars Hummel | Steffen Lampert

Aktuelle Rechtsfragen der Grenzen steuerlicher Gemeinnützigkeit



Nomos



Onlineversion
Nomos eLibrary

Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über <http://dnb.d-nb.de> abrufbar.

ISBN 978-3-8487-8002-0 (Print)

ISBN 978-3-7489-2394-7 (ePDF)

1. Auflage 2021

© Nomos Verlagsgesellschaft, Baden-Baden 2021. Gesamtverantwortung für Druck und Herstellung bei der Nomos Verlagsgesellschaft mbH & Co. KG. Alle Rechte, auch die des Nachdrucks von Auszügen, der fotomechanischen Wiedergabe und der Übersetzung, vorbehalten. Gedruckt auf alterungsbeständigem Papier.

Vorwort

Im Anschluss an eine allgemeine Erläuterung seiner Rechtsgrundlagen analysiert die vorliegende Schrift die geltende Rechtslage in Bezug auf ausgewählte aktuelle Fragen des steuerlichen Gemeinnützigkeitsrechts. Konkret widmet sie sich den Fragestellungen, ob die Förderung von „Tierrechten“ einen gemeinnützigen Zweck bildet, ob die Anerkennung einer Organisation als gemeinnützig ein rechtstreu Verhalten voraussetzt und insofern das Verhalten Dritter zugerechnet werden kann und ob die Anerkennung einer Organisation als gemeinnützig binnendemokratische Strukturen und eine prinzipielle Zugangsoffenheit bedingt. Hinsichtlich dieser Fragestellungen, deren abschließende Klärung in Rechtsprechung und Schrifttum noch aussteht, werden zudem Empfehlungen für zukünftige Reformen des steuerlichen Gemeinnützigkeitsrechts formuliert.

An uns herangetragen hat vorstehende Fragestellungen die Fraktion der Freien Demokraten im Deutschen Bundestag in Gestalt eines Gutachtenauftrags. Die vorliegende Schrift beruht auf dem von uns erstatteten Gutachten, dessen Text für Zwecke der Publikation nur minimal überarbeitet worden ist. Auf ihn Einfluss zu nehmen hat unsere Auftraggeberin zu keiner Zeit versucht, er ist Resultat unserer wissenschaftlichen Einsichten. Diese wollen wir hiermit zur Diskussion stellen, mehr noch: mit ihnen wollen wir – kraft unserer eigenen Überzeugung in der Sache – überzeugen. Dies gilt umso mehr, als die von uns thematisierten Probleme und daraus abgeleiteten Empfehlungen an den Gesetzgeber auch nach den jüngst im Rahmen des Jahressteuergesetzes 2020 vorgenommenen Änderungen des steuerlichen Gemeinnützigkeitsrechts (BGBl. I 2020, S. 3096 [3124 ff.]) von unveränderter Aktualität sind. Da das Steuerrecht wohl auch in Zukunft keinen Mangel an Jahressteuergesetzen wird erleiden müssen, wird es cum grano salis jedenfalls nicht am geeigneten Medium fehlen, besagte Empfehlungen aufzugreifen.

Aktuellste Entwicklungen lassen freilich befürchten, dass nicht zuerst vorhandenen Problemen beigegeben, sondern weitere geschaffen werden. Gedacht ist insoweit an den Regierungsentwurf eines Gesetzes zur Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts vom 24.3.2021, der Personenhandels- und Partnerschaftsgesellschaften die Möglichkeit gewährt, auf Antrag wie eine Kapitalgesellschaft behandelt zu werden (vgl. § 1a KStGE). Sollte sich damit auch die Chance der Befreiung von der Körperschaft-

Vorwort

steuer gemäß § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG verbinden, was der Wortlaut des Gesetzentwurfs zumindest nicht ausschließt, würde an den Grundfesten des gegenwärtigen steuerlichen Gemeinnützigkeitsrechts gerüttelt, und zwar – angesichts neuer Gestaltungsmöglichkeiten – nicht zum Vorteil seiner Zweckdienlichkeit.

Schließlich sei ein nachdrückliches Wort des Dankes ausgesprochen, und zwar gegenüber den Herren Dr. Gero Hocker, MdB und Christoph Pein für angeregte Diskussionen und professionelle Begleitung.

Potsdam und Osnabrück, im März 2021

Lars Hummel und Steffen Lampert

Inhaltsverzeichnis

| | |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------|----|
| I. Grundlagen der steuerlichen Gemeinnützigkeit | 11 |
| 1. Vorbemerkung | 11 |
| a) Begriff der Gemeinnützigkeit im Kontext steuerbegünstigter Zwecke | 11 |
| b) Vereine als erfasste Organisationsformen | 11 |
| 2. Verfassungsrechtliche Grundlagen des „Gemeinnützigkeitsrechts“ | 12 |
| 3. Einfachgesetzliche Anforderungen an die steuerliche Gemeinnützigkeit und Rechtsfolgen | 15 |
| a) Systematische Grundlagen: Das Verhältnis von Abgabenordnung und Ertragsteuerrecht | 15 |
| b) Rechtsfolgen der Gemeinnützigkeit im Ertragsteuerrecht: Steuerliche Privilegierungen | 16 |
| c) Überblick über die Voraussetzungen steuerlicher Privilegierungen im Gemeinnützigkeitsrecht | 19 |
| aa) Regelungsstruktur: Anforderungen an Tätigkeit und Verfassung der gemeinnützigen Organisation | 19 |
| bb) Begünstigte Zwecke und Anforderungen an die Art und Weise der Verfolgung dieser Zwecke | 20 |
| (α) Verfolgung gemeinnütziger Zwecke (§ 52 AO) | 20 |
| (β) Selbstlosigkeit (§ 52 Abs. 1 Satz 1 in Verbindung mit § 55 Abs. 1 AO) | 21 |
| (γ) Ausschließlichkeit der Verfolgung gemeinnütziger Zwecke | 21 |
| (δ) Unmittelbarkeit der Verfolgung gemeinnütziger Zwecke | 22 |
| 4. Verfahrensrechtliche Grundlagen | 22 |
| a) Kein gesondertes Verfahren zur Überprüfung der Voraussetzungen des § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG | 22 |
| b) Prüfung der Steuerbegünstigung im Veranlagungsverfahren | 23 |

| | |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----|
| II. Beantwortung der gutachterlichen Fragestellungen | 26 |
| 1. Erste Fragestellung: Verfolgt die Förderung von „Tierrechten“ einen gemeinnützigen Zweck? | 26 |
| a) Vorbemerkung | 26 |
| b) Begriff „Tierschutz“ – zur Auslegung des § 52 Abs. 2 Satz 1 Nr. 14 AO im Lichte des § 1 TierSchG und des Art. 20a GG | 26 |
| c) Die Förderung von Tierrechten | 28 |
| aa) Begriff | 28 |
| bb) Vereinbarkeit der satzungsmäßigen Förderung von Tierrechten mit dem Gemeinnützigkeitsrecht | 31 |
| (α) Kein Gebot der wörtlichen Wiedergabe der in § 52 Abs. 2 Satz 1 AO genannten Zwecke | 31 |
| (β) Förderung von Tierrechten als eigenständiger Zweck und als Mittel zum Zweck des Tierschutzes | 32 |
| d) Fragen des Steuervollzugs | 35 |
| e) Ergebnis zur ersten Fragestellung | 35 |
| 2. Zweite Fragestellung: Setzt die Anerkennung einer Organisation als gemeinnützig ein rechtstreu Verhalten voraus? | 36 |
| a) Herausarbeitung der Probleme und Eingrenzungen | 36 |
| b) Existenz und Ausgestaltung eines Vorbehalts rechtstreuen Verhaltens (Rechtmäßigkeitsvorbehalt) | 37 |
| aa) Geltende Rechtslage | 37 |
| bb) Auffassungen der Rechtsprechung und der Finanzverwaltung: Grundsätzlich umfassender Rechtmäßigkeitsvorbehalt | 40 |
| (α) Rechtsprechung | 40 |
| (β) Finanzverwaltung | 43 |
| cc) Meinungsbild im Schrifttum | 44 |
| (α) Vorrang sachbereichsspezifischer „Sanktionen“ und Vollstreckungsmaßnahmen | 44 |
| (β) Abwägender Ansatz: Differenzierung nach der Schwere des Rechtsverstoßes | 48 |
| (γ) Differenzierung nach der Nähe zum verfolgten Zweck | 49 |
| dd) Würdigung der Rechtsauffassungen und Begründungsansätze | 51 |
| (α) Folgerichtigkeit des Ansatzes der Rechtsprechung | 51 |
| (β) Kritik des „Abwägungsmodells“ | 52 |
| ee) Eigener Lösungsansatz | 57 |

| | | |
|-----|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----|
| c) | Zurechnung von (rechtswidrigem) Handeln gegenüber gemeinnützigen Organisationen unter besonderer Beachtung der Vereine | 58 |
| aa) | Zum Begriff „Zurechnung“ | 58 |
| bb) | Regelungen des Gemeinnützigkeitsrechts | 59 |
| cc) | Rechtsprechung | 60 |
| | (α) Urteil des Bundesfinanzhofs vom 29. August 1984 – I R 215/81 | 60 |
| | (β) Urteil des Bundesfinanzhofs vom 27. September 2001 – V R 17/99 | 61 |
| | (γ) Urteil des Bundesfinanzhofs vom 10. Januar 2019 – V R 60/17 | 63 |
| dd) | Meinungsbild im Schrifttum | 64 |
| ee) | Zwischenergebnis | 65 |
| ff) | Rechtsgrundlagen der Zurechnung – zum Umfang des Rückgriffs auf Regelungen außerhalb des Abgabenrechts | 65 |
| d) | Ergebnis zur zweiten Fragestellung: Würdigung der geltenden Rechtslage | 67 |
| aa) | Keine hinreichende Ausformung der Anforderungen an rechtstreues Verhalten in Rechtsprechung, Verwaltung und Schrifttum | 67 |
| bb) | Defizite bei der Sachverhaltsaufklärung | 68 |
| cc) | Konsequenz: Keine Gewährleistung eines verfassungsmäßigen Steuervollzugs | 68 |
| e) | Reformüberlegungen | 70 |
| 3. | Dritte Fragestellung: Setzt die Anerkennung einer Organisation als gemeinnützig die Existenz binnendemokratischer Strukturen und prinzipielle Zugangsoffenheit voraus? | 72 |
| a) | Begründung und Umfang der Satzungsautonomie von Körperschaften – verfassungs- und zivilrechtliche Ausgangslage | 72 |
| b) | Regelungen zur Sicherstellung der Gemeinwohlverwirklichung de lege lata | 75 |
| c) | Begründung der Voraussetzung binnendemokratischer Strukturen de lege ferenda | 76 |
| aa) | Numerus clausus der Organisationsformen – Wahrung strukturprägender Merkmale | 76 |