

Europäisierung des Gemeinnützigkeitsrechts – Der offene Steuerstaat im europäischen Gemeinwohlverbund

Prof. Dr. Michael Droege, Mainz

Inhaltsübersicht

- | | |
|--|---|
| <ul style="list-style-type: none"> I. Auspizien im Zeitalter der Europäisierung II. Dynamik der Rechtsprechung – Stationen der grundfreiheitsgeleiteten Öffnung des Gemeinnützigkeitsrechts III. Persistenz der Gesetzgebung – Reaktionen und Restaurationsbestrebungen <ul style="list-style-type: none"> 1. Ausländische gemeinnützige Akteure und struktureller Inlandsbezug 2. Steuergesetzliche Anerkennung der Auslandsspende 3. Symptome und Probleme reaktiver Rechtssetzung IV. Referenzen eines europäisierten Gemeinnützigkeitsrechts | <ul style="list-style-type: none"> 1. Die Emergenz der europäischen Zivilgesellschaft 2. Der europäische Gemeinwohlverbund V. Strukturen eines europäisierten Gemeinnützigkeitsrechts im offenen Steuerstaat <ul style="list-style-type: none"> 1. Das europäisierte Gemeinwohl und die zweckbezogene Öffnung steuerlicher Gemeinwohlförderung 2. Die Verifikation der transnationalen Gemeinwohlförderung VI. Zusammenfassung |
|--|---|

I. Auspizien im Zeitalter der Europäisierung

Europäisierung heißt die dynamische Durchdringung der mitgliedstaatlichen Rechtsordnungen, ihrer Normen, Strukturen, Methoden und Akteure durch das Recht der Europäischen Union. Dieser Prozess hat längst Steuerstaat und Steuerrechtsordnung erreicht und mit ihnen auch jenen Bereich, in dem die freiheitsschonende Logik steuerlicher Gemeinwohlfinanzierung offen zu Tage tritt: das Spenden- und Gemeinnützigkeitsrecht¹. Die selbstlose Förderung der Allgemeinheit durch unmittelbare und ausschließliche Verfolgung gemeinnütziger Zwecke nach §§51 ff. AO ist Anknüpfungspunkt vielfältiger Steuerbefreiungen gemeinnütziger Körperschaften² und ihrer mittelbaren Förderung durch die Steuerbegünstigung freiwilliger Zuwendungen Dritter³. Diese steuerliche Förderung selbstloser Sorge um das Gemeinwohl sieht sich in der jüngsten Vergangenheit der nivellierenden Binnenmarktlogik des Unionsrechts ausgesetzt. Die Dynamik der Europäisierung ist beachtlich. *Josef Isensee* konnte noch im Jahr 2003 „Auguren des Europarechts am Werk“ sehen, die „Phantombilder von den europarechtlichen Vorgaben des deutschen Gemeinnützigkeitsrechts“ zeichneten⁴. Nach nicht einmal einem Jahrzehnt sind die Phantombilder Beschreibungen der Realität des offenen Steuerstaats. Die Rechtsprechung des EuGH hat Wegmarken eines europäisierten Gemeinnützigkeitsrechts gesetzt (II.), denen der deutsche Steuergesetzgeber mit der Öffnung des deutschen Gemeinnützigkeitsrechts für Akteure mit Sitz im Unionsraum, zuletzt in Gestalt der Aner-

kennung der Auslandsspende, zu folgen versucht (III.).

Die Auspizien zur dogmatischen Formierung eines europäisierten Gemeinnützigkeitsrechts ergeben scheinbar ein dunkles Bild: Im Gemeinnützigkeitsrecht wiederholen sich die Grabenkämpfe gegenüber dem Prozess der Europäisierung, die andernorts in der Rechtsordnung längst schon ausgetragen sind: Der unkritischen Europagläubigkeit, die das Gemeinnützigkeitsrecht am uniformen „europäischen Gemeinwohl“⁵ ausrichtet, stehen die großen Erzählungen einer Verlustgeschichte gegenüber. Über eine strikte Reterritorialisierung des Gemeinnützigkeitsrechts werden mitgliedstaatliche Dämme gegen die europarechtliche Flut errichtet. Unter Berufung auf einen „strukturellen Inlandsbezug“⁶ des Gemeinnützigkeitsrechts wird vor einer „Entstaatlichung des Steuerstaats“ gewarnt⁷. Letztlich wird in einem „geschlossenen System der Staatlichkeit“⁸ die primäre Einnahmen- und Ausgabenverantwortung des nationalen Haushaltsgesetzgebers zur unüberwindlichen Grenze der Europäisierung⁹. Hier sollen demgegenüber positive Referenzen eines europäisierten Gemeinnützigkeitsrechts aufgedeckt werden, die auch den Steuergesetzgeber aus seiner reaktiven Rolle befreien können. Das Augurium mündet in einer zeitgemäßen Deutung des Gemeinnützigkeitsrechts als Instrument zur Förderung bürgerschaftlichen Engagements unter den Bedingungen der nicht hintergehbaren Europäisierung des deutschen Gemeinwohls im europäischen Gemeinwohlverbund (IV.).

1 Die folgenden Ausführungen greifen Thesen des Verf., die dieser im Rahmen seiner Habilitationsschrift „Gemeinnützigkeit im offenen Steuerstaat“, Tübingen 2010, entwickelt hat, auf und entwickeln sie fort.

2 Etwa: §5 Abs. 1 Nr. 9 KStG, §3 Abs. 1 Nr. 6 GewStG, §3 Abs. 1 Nr. 3b GrStG, §13 Abs. 1 Nr. 16b, 17 ErbStG, §4 Nr. 16, 18, 20, 21, 22, 23, 24, 25, 27 UStG.

3 Nur: §10b EStG, §9 Abs. 1 Nr. 2 KStG, §9 Nr. 5 GewStG.

4 *Isensee*, in: DSTJG 26 (2003), 93 (94f.).

5 *Thömmes/Nakhai*, DB 2005, 2259.

6 *Jachmann*, Gemeinnützigkeit in Europa, 2006, S. 25f. m. w. N.

7 *Fischer*, in: FS Lang, 2010, S. 281 (287 ff.).

8 *Wieland*, in: FS Zuleeg, 2005, S. 492 ff. Siehe auch: *ders.*, NJW 2009, 1841 ff.

9 Exemplarisch: *Fischer*, FR 2008, 752 (757).

II. Dynamik der Rechtsprechung – Stationen der grundfreiheitsgeleiteten Öffnung des Gemeinnützigkeitsrechts

Wesentliches Movens der Europäisierung des Gemeinnützigkeitsrechts ist die Entfaltung der Grundfreiheiten durch die Rechtsprechung des EuGH im Bereich der direkten Steuern. Der EuGH hat seit seiner Entscheidung in der Rechtssache *avoir fiscal*¹⁰ in den letzten Jahrzehnten weite Bereiche der mitgliedstaatlichen Steuerrechtsordnungen grundfreiheitsrechtlich überformt¹¹. Auf diesem Fundament haben sich im Gemeinnützigkeitsrecht Kernstrukturen eines gemeineuropäischen Richtersteuerrechts etabliert. Weitere Säulen der Europäisierung bilden das harmonisierte Umsatzsteuerrecht und das unionale Beihilferegime. In beiden Fällen weist das Gemeinnützigkeitsrecht keine Besonderheiten auf: Das Beihilferegime¹² adressiert es als selektive Vergünstigung und nimmt seinen Charakter als Instrument der Gemeinwohlförderung nur auf der Rechtfertigungsebene auf. So sieht der EuGH in seiner Entscheidung in der Rechtssache *Cassa Risparmio di Firenze* auch gemeinnützige Organisationen als Unternehmen an und erstreckt konsequent das Beihilfiverbot des Art. 107 AEU auf selektive Steuerbefreiungen wegen Gemeinnützigkeit¹³. Sie sind regelmäßig keine systemimmanenten Differenzierungen. Mangels gesetzlicher Betrauung können sie auch nicht nach den *Altmark Trans* Kriterien¹⁴ als Kompensation für gemeinwohldienliche Betätigungen vom Beihilfetatbestand ausgenommen werden, sondern sind allenfalls zu rechtfertigen¹⁵. Die Einflüsse des Europarechts auf das Gemeinnützigkeitsrecht blieben daneben auf den Bereich des harmonisierten Umsatzsteuerrechts beschränkt. Hier sehen Artikel 132f. der Mehrwertsteuersystem-Richtlinie Steuerbefreiungen für gemeinnützige Dienstleistungen vor¹⁶. Hier sind die verschiedenen Umschreibungen gemeinnütziger Dienstleistungen als eigenständige Begriffe des Unionsrechts unionsrechtlich zu definieren¹⁷, hier ist das Gemeinnützigkeitsrecht ganz unmittelbar unionsrechtlich verankert.

Die Marktförderung des Gemeinnützigkeitsrechts schien es darüber hinaus aber gegen die Binnenmarktlogik des Unionsrechts im Kern zu immunisieren¹⁸. Dies änderte sich erst durch die Sprengkraft des Integrationsregimes der Grundfreiheiten. Auch dabei ist das Neue nicht die Öffnung des Gemeinnützigkeitsrechts nach außen, seine Öffnung für ausländische Akteure und für Auslandsaktivitäten. Die Revolution liegt im Modus der grundfreiheitsgeleiteten Öffnung nach außen, die die klassischen Formen souveräner staatlicher oder abkommensrechtlicher¹⁹ Entscheidung überformt. Für das Gemeinnützigkeitsrecht ist eine gewisse Auslandsöffnung, ja „Weltöffnung“²⁰ nämlich kein neues Phänomen. Schon der Katalog gemeinnütziger Zwecke in § 52 Abs. 2 AO verleiht ihm in sachlicher Hinsicht eine über die Grenzen des geschlossenen Nationalstaates hinausgreifende Dimension. Der Gedanke der Völkerverständigung und die Förderung der Entwicklungszusammenarbeit nach § 52 Abs. 2 Nr. 13, 15 AO bezeichnen klassische, transnationale Felder gemeinnütziger Tätigkeit. Auch lässt § 58 Abs. 1 AO zu, dass Mittel für eine ausländische Körperschaft zur Verwirklichung steuerbegünstigter Zwecke insbesondere durch sogenannte Förder- und Spendensammelvereine beschafft werden. Das Gemeinnützigkeitsrecht erkennt hierbei an, dass förderungswürdige Interessen des nationalen Steuerstaats nicht notwendig territorial im Inland radizieren müssen²¹. Allein war der Mechanismus zur Öffnung nach außen traditionell in der Hand des geschlossenen Steuerstaates.

Die Rechtsprechung des EuGH hat sich hierbei zu nahezu kanonisierten Vorgaben für das mitgliedstaatliche Gemeinnützigkeitsrecht verdichtet. Der EuGH hat im Jahr 2006 auf Vorlageentscheidung des Bundesfinanzhofes²² in der Rechtssache *Staufer* den Abschluss beschränkt Steuerpflichtiger aus der Gemeinnützigkeit nach § 5 Abs. 2 Nr. 2 KStG a.F.²³ ebenso für europarechtswidrig erklärt²⁴, wie in der Rechtssache *Jundt* die Beschränkung des sogenannten „Übungsleiterfreibetrages“ nach § 3 Nr. 26 EStG auf die nebenberufliche Tätigkeit im Dienst einer *inländischen* juristischen Person des öffentlichen Rechts²⁵. Auch die Be-

10 EuGH, Urteil v. 28.1.1986 – Rs. 270/83, Slg. 1986, 285.

11 Zur Entwicklung der Rechtsprechung und zur Rolle der Grundfreiheiten noch immer: *Cordewener*, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht, 2002. Siehe auch: *Droege*, Europäisches Steuerwaltungsrecht, in: Terhechte, Verwaltungsrecht der EU, 2011, § 28 Rz. 14 ff.

12 *Droege* (FN 11), § 28 Rz. 30 ff.

13 EuGH, v. 10.1.2006 – Rs. C-222/04, Slg. 2006, I-00289.

14 EuGH, v. 24.7.2003 – Rs. C-280/00 – *Altmark Trans*, Slg. 2003, I-7747 Rz. 89 ff.

15 Im Einzelnen: *Helios*, in: Schauhoff, Handbuch der Gemeinnützigkeit, 2010³, § 22 Rz. 58 ff.; *Hüttemann*, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 2012, § 1 Rz. 111 ff., 120 ff. (zu möglichen Rechtfertigungsstrategien); *Droege* (FN 1), S. 512 ff.

16 Siehe insbesondere die „Generalklausel“ des Art. 132 Abs. 1 lit. 1 MwStSystRL, RL 2006/112/EG, ABl. L 2006, 1 ff.

17 EuGH, v. 26.05.2005 – Rs. C-498/03 – *Kingscrest*, Slg. 2005, I-04427 Rz. 22 f.

18 Hierzu: *Isensee*, in: DStJG 26 (2003), 93 (106 ff.); *Droege* (FN 1), S. 486 ff.

19 Vgl. *Eicker*, Grenzüberschreitende gemeinnützige Tätigkeit, 2004, S. 103 ff. Z.B.: Art. 27 DBA USA v. 29.08.1989,

BGBl. II 1992, 355. Art. 21 Abs. 7 lit. b. DBA Frankreich, ratifiziert durch G. v. 14.4.1961 (BGBl. II, 397) und v. 10.8.1990 (BGBl. II, 770).

20 *Fischer* (FN 7), S. 287.

21 Zu beiden: *Jachmann* (FN 6), S. 10 f.

22 BFH, Beschl. v. 14.7.2004 – IR 94/02, BStBl. II 2005, 721.

23 § 5 Abs. 2 Nr. 2 KStG wurde neu gefasst durch Gesetz v. 19.12.2008, BGBl. I S. 2794. Die bis dahin geltende und für die zitierte Rechtsprechung maßgebliche Fassung des § 5 Abs. 2 KStG lautete: „Die Befreiungen nach Absatz 1 und nach anderen Gesetzen als dem Körperschaftsteuergesetz gelten nicht 1. für inländische Einkünfte, die dem Steuerabzug vollständig oder teilweise unterliegen; Entsprechendes gilt für die in § 32 Abs. 3 Satz 1 zweiter Halbsatz genannten Einkünfte, 2. für beschränkt Steuerpflichtige im Sinne des § 2 Nr. 1, 3. soweit § 34 Abs. 12, § 37 oder § 38 Abs. 2 anzuwenden ist“ (Hervorhebung nur hier).

24 EuGH, Urteil v. 14.9.2006 – Rs. C-386/04 – *Staufer*, Slg. 2006, I-08203.

25 EuGH, Urteil v. 18.12.2007 – Rs. C-281/06 – *Jundt*, Slg. 2007, I-12231. Dazu: BFH, Beschluss v. 1.3.2006 – XI R 43/02, BStBl. II 2006, 685 und BFH, Urteil v. 22.7.2008, BStBl. II 2010, 265.

schränkung des Spendenabzugs nach § 10b EStG auf Zuwendungen an eine inländische Körperschaft wurde vom Bundesfinanzhof vor den EuGH getragen²⁶. Das Urteil in der Rechtssache *Persche* hat auch diese Grenzen der Auslandsspende beseitigt²⁷.

Die Rechtsprechung liefert in beachtlicher Kontinuität einen relativ statischen Rechtsrahmen für das mitgliedstaatliche Spenden- und Gemeinnützigkeitsrecht, dessen Neigung zur Kanonisierung von nicht Wenigen als Tortur empfunden und mit sagenhaften Folterinstrumenten gleichgesetzt wird²⁸. Weit interpretiert werden Anwendungsbereich und Tatbestand der Grundfreiheiten. Zwar betont der Gerichtshof, dass der für das Gemeinnützigkeitsrecht so wichtige Bereich der direkten Steuern in der Regelungskompetenz der Mitgliedstaaten liege, er betont aber auch, dass diese ihre Befugnisse im Einklang mit Unionsrecht und Grundfreiheiten auszuüben hätten²⁹. In der Tatbestandsinterpretation verlieren die Grundfreiheiten zudem nahezu ihren Charakter als Marktfreiheiten und nehmen das idealiter marktferne Gemeinnützigkeitsrecht mühelos in sich auf. Besonders deutlich wird dies bei der Subsumtion der Spende unter die Kapitalverkehrsfreiheit des Art. 63 AEU. Versteht man gemeinhin unter Kapitalverkehr jede über die Grenzen eines Mitgliedstaates der Gemeinschaft hinweg stattfindende Übertragung von Geld- oder Sachkapital, die primär zu Anlagezwecken erfolgt³⁰, lässt die Rechtsprechung hier unter methodisch bedenklichem Hinweis³¹ auf die außer Kraft befindliche Kapitalverkehrsrichtlinie 88/361/EG³² auch anlagezweckfreie, altruistische Kapitalbewegungen genügen³³. Neben Erbschaften³⁴ stellen so auch Geld- und Sachspenden Kapitalverkehr i. S. d. Art. 63 AEU dar.

Eng verstanden werden vom EuGH die Möglichkeiten, eine Beschränkung der Grundfreiheiten zu rechtfertigen. Hier kommt es im Abgleich mit dem grundlegenden Legitimationszusammenhang des Gemeinnützigkeitsrechts zum Schwur: Grundfreiheitslich gelänge die Rechtfertigung einer Beschränkung ganz unproblematisch, wenn die Mitgliedstaaten mit dem Argument Gehör fänden, mit dem Gemeinnützigkeitsrecht die durch die Tätigkeit gemeinnütziger Organisationen verursachte Entlastung von eigenen Aufgaben und Ausgaben schlicht kompensieren zu wollen. Dieser Gedanke der Staatssubstitution, gepaart mit einer territorialen Schließung der Aufgaben, von deren Wahrnehmung der Staat entlastet wird, kann als struktureller Inlandsbezug in die Dogmatik der Grundfreiheiten an zwei Orten eingespeist werden: Einerseits als Argument die Vergleichbarkeit von in- und ausländischen gemeinnützigen Organisationen zu ver-

neinen, oder andererseits als Argument steuersystem-internen Ausgleichs und damit als Phänomen der Kohärenz. Letztere wird in der Rechtsprechung indes eng verstanden und nur in Kompensationszusammenhängen anerkannt, die sich durch einen „unmittelbaren Zusammenhang zwischen der betreffenden Steuervergünstigung und dem Ausgleich dieser Vergünstigung durch einen bestimmten Steuerabzug“ auszeichnen³⁵. Hiernach scheidet der allgemeine und nicht konkret steuerimmanent auszuweisende Gedanke der Staatsentlastung als Kohärenzphänomen eindeutig aus,³⁶ wird er doch von der Rechtsprechung in eine allgemein irrelevante Fiskalentlastung übersetzt³⁷. Der strukturelle Inlandsbezug öffnet hingegen mitgliedstaatliche Regelungsspielräume.

Der EuGH hat schon in der *Stauffer*-Entscheidung hervorgehoben, dass die Mitgliedstaaten für die Gewährung bestimmter Steuervergünstigungen verlangen dürfen, dass eine hinreichend enge Verbindung zwischen den Organisationen, bei denen er anerkennt, dass sie bestimmte seiner Gemeinwohlziele verfolgen, und den Tätigkeiten besteht, die diese ausüben³⁸. Der Gerichtshof hebt hervor, dass die Mitgliedstaaten insoweit über ein Ermessen verfügten, das sie entsprechend dem Unionsrecht ausüben müssten. „Unter diesen Voraussetzungen steht ihnen die Entscheidung frei, welche Interessen der Allgemeinheit sie dadurch fördern wollen, dass sie Vereinigungen und Stiftungen, die selbstlos mit diesen Interessen zusammenhängende Ziele verfolgen, Vergünstigungen gewähren“³⁹. Die Grenzen dieses mitgliedstaatlichen Regelungsermessens treten in der Rechtsprechung allerdings ebenso deutlich hervor: Verfolgt eine im Ausland ansässige gemeinnützige Organisation im Vergleich mit einer inländischen „identische Interessen“ der Allgemeinheit und erfüllt sie die sonstigen Voraussetzungen der Steuervergünstigung im Betätigungsstaat, so ist allein ihr Sitz im Ausland kein Grund, ihr die Steuervergünstigung zu versagen⁴⁰.

Diese Grenze des mitgliedstaatlichen Ermessens hat der EuGH in seinen jüngsten Entscheidungen nachdrücklich bestätigt. Zu entscheiden war in der Rechtssache *Missionswerk Werner Heukelbach* über eine Steuersatzvergünstigung des belgischen Erbschaftsteuerrechts, in deren Genuss indes nur in Belgien oder im ehemaligen Aufenthaltsstaat des Erblassers ansässige gemeinnützige Organisationen kamen, und die gegenüber dem deutschen Missionswerk nicht zur Anwendung gelangte. Der EuGH bestätigt insoweit seine Rechtsprechung, dass bei Verfolgung gleicher Gemeinwohlziele und Erfüllung der sonstigen gemeinnützigkeitsrechtlichen Voraussetzungen

26 BFH, Beschluss v. 9.5.2007 – XI R 56/05, BStBl. II 2010, 260.

27 EuGH, Urteil v. 27.1.2009 – Rs. C-318/07 – *Persche*, Slg. 2009, I-00359.

28 Fischer (FN 7), S. 287: „Prokustesbett der vom EuGH anerkannten Rechtfertigungsgründe“.

29 Etwa: EuGH, Urteil v. 29.4.1997 – Rs. C-311/97 – *Royal Bank of Scotland*, Slg. 1999, I-2651 Rz. 19; EuGH, Urteil v. 7.9.2004 – Rs. C-319/02 – *Manninen*, Slg. 2004, I-7477 Rz. 19.

30 Bröhmer, in: Calliess/Ruffert, EUV/AEUV⁴, 2011, Art. 63 AEUV Rz. 8.

31 „Hinweischarakter für die Definition des Begriffs des „Kapitalverkehrs“: EuGH, Urteil v. 1.10.2009 – Rs. C-567/07 – *Woningstichting Sint Servatius*, Slg. 2009, I-9021. Dazu Bröh-

mer (FN 30), Art. 63 Rz. 8.

32 ABl. 1988 Nr. L 178/5.

33 EuGH, Urteil v. 27.1.2009 (FN 27), Rz. 26 ff.

34 EuGH, Urteil v. 10.2.2011 – Rs. C-25/10 – *Missionswerk Werner Heukelbach*, EuZW 2011, 238 Rz. 15 ff.

35 EuGH, Urteil v. 28.1.1992 – Rs. C-204/90 – *Bachmann*, Slg. 1992, I-276 Rz. 28. Dazu Droege (FN 11), § 28 Rz. 21 m. w. N.

36 EuGH, Urteil v. 14.9.2006 (FN 24), Rz. 55 ff.; Droege (FN 1), S. 499 ff. m. w. N.

37 EuGH, Urteil v. 14.9.2006 (FN 24), Rz. 59.

38 EuGH, Urteil v. 14.9.2006 (FN 24), Rz. 37.

39 EuGH, Urteil v. 14.9.2006 (FN 24), Rz. 39.

40 EuGH, Urteil v. 14.9.2006 (FN 24), Rz. 40.

des Rechts eines anderen Mitgliedstaats „die Stellen dieses Mitgliedstaats der Einrichtung das Recht auf Gleichbehandlung nicht allein aus dem Grund verwehren [dürften], dass sie nicht im Inland ansässig ist“⁴¹. Territorialität vermag danach die gemeinnützigkeitsrechtliche Anerkennung ausländischer Organisationen nicht zu begrenzen.

Aus dem Kreis der sonstigen ungeschriebenen Gründe, die eine Grundfreiheitsbeschränkung rechtfertigen können, spielt als zwingender Grund des Allgemeininteresses im Gemeinnützigkeitsrecht vor allem der Gesichtspunkt der „Wirksamkeit der steuerlichen Kontrollen“ eine hervorgehobene Rolle⁴². Das materiell anspruchsvolle Normprogramm steuerlicher Gemeinnützigkeit der §§ 51 ff. AO wirft insbesondere mit seinen detaillierten Regelungen zu Vermögensbindung und -verwendung in Sachverhalten mit Auslandsberührung zahlreiche Verifikationsprobleme auf. Die Rechtsprechung verweist insoweit regelmäßig auf die Verifikationsmittel gegenüber demjenigen, der die Steuervergünstigung oder den Spendenabzugstatbestand in Anspruch nimmt, und auf das Instrumentarium, das die Amtshilferichtlinie RL 77/799/EWG den Steuerverwaltungen im internationalen Auskunftsverkehr eröffnet. Schon in der Rechtssache *Stauffer*, der mit einer beschränkt steuerpflichtigen Stiftung immerhin noch ein Steuerverfahrensbezug zum Inland anhaftete, anerkannte der EuGH zwar die Wirksamkeit der Steueraufsicht als Rechtfertigungsgrund und auch die Verifikationsprobleme durch Auslandsbezüge⁴³. Indes unterstellt der Gerichtshof aber auch den Rechtfertigungsgrund der Steueraufsicht dem Verhältnismäßigkeitsprinzip⁴⁴. In der *Stauffer*-Entscheidung verweist der EuGH so darauf, dass ein Mitgliedstaat Maßnahmen anwenden könne, „mit denen er klar und genau nachprüfen kann, ob diese Einrichtung die nach nationalem Recht vorgeschriebenen Voraussetzungen für die Befreiung erfüllt“⁴⁵. Die fortbestehenden Verifikationsprobleme bei Auslandsbezug mutieren dabei zu bloßen „verwaltungstechnischen Nachteilen“⁴⁶. An dieser Linie hat der EuGH auch im Fall der Auslandsspende festgehalten, obgleich sich die Verifikationsprobleme hier wegen mangelnder steuerverfahrensrechtlicher Erreichbarkeit der ausländischen Spendenempfängerkörperschaft noch verschärfen. Der Gerichtshof verweist erneut auf die Möglichkeit der Finanzbehörden, nunmehr vom Spender die Vorlage „stichhaltiger Belege“ fordern zu können, aus denen sich ergibt, dass die Voraussetzungen des Spendenabzugs bei der ausländischen Körperschaft gegeben seien; folgerichtig „kann sich der Besteuerungsmitgliedstaat für die Rechtfertigung einer nationalen Regelung, die es dem Steuer-

pflichtigen völlig verwehrt, solche Nachweise zu erbringen, nicht auf das Erfordernis, die Wirksamkeit der Steueraufsicht zu gewährleisten, berufen“⁴⁷. Zudem verweist der Gerichtshof wiederum auf die Möglichkeit, von der Amtshilferichtlinie Gebrauch zu machen, die aber von ihm allein als Befugnis der Finanzverwaltung begriffen wird, auf deren Inanspruchnahme der Steuerpflichtige keinen Anspruch habe⁴⁸. Schließlich seien die Finanzbehörden durch nichts daran gehindert, „bei Nichtvorlage der Nachweise, die sie für die zutreffende Steuerfestsetzung als erforderlich ansehen, den beantragten Steuerabzug zu verweigern“, wenn sich „die Nachprüfung der von dem Steuerpflichtigen vorgelegten Auskünfte als schwierig erweist“⁴⁹.

Grundfreiheitslich war lange Zeit offen geblieben, ob die Mitgliedstaaten einen „hinreichend engen Bezug“ dadurch fordern können, dass sie in- und ausländische Organisationen gleichermaßen auf die Förderung eines territorial bestimmten Gemeinwohls verpflichten, wie es der deutsche Gesetzgeber mit dem im JStG 2009 eingefügten strukturellen Inlandsbezug des § 51 Abs. 2 AO zu erreichen sucht. Der EuGH hat sich in seiner jüngsten Entscheidung in der Rechtssache *Kommission gegen Österreich* am Beispiel einer Regelung des österreichischen Spendenrechts nun klar positioniert, die unter anderem für die Abzugsfähigkeit von Zuwendungen voraussetzte, dass Forschungs- und Lehraufgaben „für die österreichische Wissenschaft oder Wirtschaft“ verfolgt wurden⁵⁰. Es war also über den Versuch zu entscheiden. Der EuGH hat über den Versuch, die steuerbegünstigten Gemeinwohlzwecke nationalstaatlich zu limitieren, ganz auf der Linie seiner bisherigen Rechtsprechung den Stab gebrochen und auf eine Verletzung der Kapitalverkehrsfreiheit erkannt⁵¹. Österreich hatte im Kontext der Rechtfertigung der Kapitalverkehrsbeeinträchtigung einerseits vorgetragen, die in Folge der Norm eintretende Ungleichbehandlung von in Österreich und in anderen Mitgliedstaaten ansässigen Forschungs- und Wissenschaftseinrichtungen sei hinzunehmen, weil jene nicht objektiv vergleichbar seien, denn nur erstere unterlägen einer hoheitlichen Einflussnahme, über die die öffentliche Hand Gemeinwohlziele festlegen und ihre Verfolgung steuern und sicherstellen könne⁵². Der EuGH folgt dieser Argumentation nicht: Er erkennt zwar an, dass gegenüber im Inland ansässigen Einrichtungen „mehr Mittel zur Einflussnahme und Kontrolle“ bestünden, sieht aber nicht hinreichend dargetan, dass dieser Kontrollüberschuss zur Sicherstellung der Zielerreichung im Rahmen der steuerlichen Gemeinwohlförderung notwendig ist⁵³. Und auch in der zentralen Frage, ob ein Mit-

41 EuGH, Urteil v. 10.2.2011 (FN 34), EuZW 2011, 238 Rz. 30.

42 Dazu *Englisch*, StuW 2009, 3 ff.

43 Siehe: *Droege*, (FN 1), S. 501 ff. Zum Missbrauchspotential im Spenden und Gemeinnützigkeitsrecht s. nur: OECD, Report on Abuse of Charities for Money-Laundering and Tax Evasion, CTPA, 2009, verfügbar unter www.oecd.org.

44 EuGH, Urteil v. 27.1.2009 (FN 27), Rz. 52.

45 EuGH, Urteil v. 14.9.2006 (FN 24), Rz. 48.

46 EuGH, Urteil v. 14.9.2006 (FN 24), Rz. 48.

47 EuGH, Urteil v. 27.1.2009 (FN 27), Rz. 53 ff., 56, 60.

48 EuGH, Urteil v. 27.1.2009 (FN 27), Rz. 61 ff.

49 EuGH, Urteil v. 27.1.2009 (FN 27), Rz. 69.

50 Siehe im Einzelnen § 4 a ÖStG i. d. F. d. SteuerreformG 2009, BGBl. I Nr. 26/2009. Zur Qualifikation als „unionsrechtlich bedenklich“ schon: *Achatz*, Die Erfahrungen in Österreich mit dem neuen Spendenrecht, in: Non Profit Law Yearbook 2010/2011, 105 (107).

51 EuGH, Urteil v. 16.6.2011 – Rs. C-10/10 – *Kommission/Österreich*, ISTR 2011, 558. Dazu auch: *Hüttemann*, EuZW 2011, 641 f.; *P. Fischer*, jurisPR-Steuerrecht 34/2011, Anm. 2.

52 EuGH, Urteil v. 16.6.2011 (FN 51), Rz. 31.

53 EuGH, Urteil v. 16.6.2011 (FN 51), Rz. 32.

gliedstaat letztlich territorial radizierte Gemeinwohlinteressen selektiv steuerlich fördern kann, zieht der Gerichtshof den Mitgliedstaaten äußerst restriktive Grenzen. Österreich hatte vorgetragen, § 4a Nr. 1 EStG diene der „Förderung der Stellung Österreichs als Wissenschafts- und Ausbildungsstandort“⁵⁴, hatte sich also in der Sache auf einen zweckbezogenen strukturellen Inlandsbezug berufen. Weil dieser bewirke, dass vor allem in Österreich ansässige Forschungs- und Bildungseinrichtungen das Ziel erreichten, interpretiert der EuGH ihn als verdecktes territoriales Anknüpfungskriterium. Differenzierungskriterium sei „in Wirklichkeit der Ansässigkeitsort des Spendenempfängers“⁵⁵. Dieses sei schon per definitionem kein gültiges Kriterium der Vergleichbarkeit in- und ausländischer Forschungs- und Bildungseinrichtungen⁵⁶. Auch die Möglichkeiten der Rechtfertigung unter Berufung auf zwingende Gründe des Allgemeininteresses eröffnet der Gerichtshof nur sehr zurückhaltend: Unter Hinweis auf seine Entscheidung in der Rechtssache *Laboratoires Fourniers*⁵⁷ sieht er die selektive, territorial auf das Gebiet eines Mitgliedstaates beschränkte Forschungsförderung als dem in Art. 179 Abs. 2 AEU niedergelegten Ziel der Unionspolitik widersprechend und somit nicht als taugliches Allgemeininteresse an⁵⁸. Er zweifelt hinsichtlich des ergänzend vorgebrachten Zieles, die innerstaatliche Ausbildung fördern zu wollen, nicht am Vorliegen eines Allgemeininteresses, wohl aber an der Erforderlichkeit der territorialen Beschränkung des Spendenabzuges, um dieses Ziel zu erreichen⁵⁹. Schließlich anerkennt der EuGH auch nicht das Subsistenzinteresse der inländischen Spendenempfänger. Der Schutz des österreichischen Spendenmarktes vor Konkurrenz, gewandt in das Argument der Staatsentlastung und des Gemeinwohlmerwertes des Engagements der Spendenempfänger, wird vom EuGH vielmehr in ein reines Fiskalinteresse umgedeutet⁶⁰.

Nach alledem lässt sich eine Feststellung treffen: Die grundfreiheitsgeleitete Öffnung des Gemeinnützigkeitsrechts hat sich im dynamischen Prozess der Rechtsprechung weit über die entschiedenen Einzelfälle hinaus konsolidiert, wenn nicht gar kanonisiert. Dies gilt jedenfalls für den gleichen Zugang von in- und ausländischen, aber im Unionsraum ansässigen gemeinnützigen Körperschaften zu den unmittelbaren und mittelbaren Steuervergünstigungen des deutschen Gemeinnützigkeitsrechts. Als europäisches Richterrecht evozieren die Festlegungen der Rechtsprechung augenscheinlich keine Fragen nach der Vereinbarkeit mitgliedstaatlichen Gemeinnützigkeitsrechts mehr, sondern soufflieren die Durchsetzung des Anwendungsvorranges bzw. seine unionsrechtskonforme Auslegung. Beispielhaft sei auf die Erstre-

ckung der Steuerfreiheit von Stipendien nach § 3 Nr. 44 EStG auf ausländische gemeinnützige Stipendienggeber in der Rechtsprechung des BFH verwiesen⁶¹.

III. Persistenz der Gesetzgebung – Reaktionen und Restaurationsbestrebungen

Der deutsche Steuergesetzgeber reagierte auf die Herausforderung des europäischen Richterrechts nicht durch eine konzeptionelle Neuausrichtung im Spenden- und Gemeinnützigkeitsrecht, sondern er beschränkt sich auf punktuelle Anpassungen, die wenig aufeinander abgestimmt sind und Wertungswidersprüche erkennen lassen⁶². Die Gesetzgebung kann bei dem „Hase-und-Igel“-Spiel mit dem EuGH in dieser reaktiven Rolle kaum dauerhafte Gestaltungsvorgaben machen.

1. Ausländische gemeinnützige Akteure und struktureller Inlandsbezug

In Reaktion auf die Entscheidungen in der Rechtssache *Stauffer* und *Jundt* hat der deutsche Gesetzgeber im Zuge des JStG 2009⁶³ versucht, die offene Flanke des Gemeinnützigkeitsrechts zum Unionsrecht zu schließen, die er im Rahmen der umfassenden Reform im Zuge des Gesetzes zur weiteren Stärkung des bürgerschaftlichen Engagements⁶⁴ offen gelassen hatte. So kommen in Folge der Änderung des § 5 Abs. 2 Nr. 2 KStG auch beschränkt Steuerpflichtige mit Sitz im Gemeinschafts- oder EWR-Raum in den Genuss der Steuerbefreiung des § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG. Der Übungsleiterfreibetrag des § 3 Nr. 26 EStG sowie der Sonderabzug des § 3 Nr. 26a EStG werden bei Tätigkeiten im Dienst einer im Gemeinschaftsraum ansässigen juristischen Person des öffentlichen Rechts gewährt⁶⁵. Voraussetzung für die Gewährung der Steuervergünstigung ist allerdings stets, dass die im Inland beschränkt steuerpflichtige ausländische Einrichtung im Rahmen der Körperschaftsteueranlagung durch das zuständige Finanzamt als steuerbegünstigt anerkannt wird, weil die tatsächlichen und satzungsmäßigen Voraussetzungen der §§ 51 ff. AO erfüllt sind. Wird damit insbesondere der Gemeinnützigkeitsstatus auch für ausländische Akteure formal zugänglich gemacht, so werden dieser Status und die zu verfolgenden gemeinnützigen Zwecke doch andererseits in § 51 Abs. 2 AO mit einem ausdrücklichen „strukturellen Inlandsbezug“ versehen, soweit die steuerbegünstigten Zwecke im Ausland verwirklicht werden. In seiner ersten Tatbestandsalternative setzt § 51 Abs. 2 AO voraus, dass natürliche Personen, die ihren Wohnsitz

54 EuGH, Urteil v. 16.6.2011 (FN 51), Rz. 34.

55 EuGH, Urteil v. 16.6.2011 (FN 51), Rz. 35.

56 EuGH, Urteil v. 16.6.2011 (FN 51), Rz. 35.

57 EuGH, Urteil v. 10.3.2005 – Rs. C-39/04, Slg. 2005, I-2057 Rz. 23.

58 EuGH, Urteil v. 16.6.2011 (FN 51), Rz. 37.

59 EuGH, Urteil v. 16.6.2011 (FN 51), Rz. 38.

60 EuGH, Urteil v. 16.6.2011 (FN 51), Rz. 39 f.

61 BFH, Urteil v. 15.9.2010 – X R 33/08, BStBl. II 2011, 637. Dazu: *Hüttemann* (FN 15), § 9 Rz. 45.

62 Folge dieser Minimalumsetzung sind etwa die noch unge-

lösten Fragen nach der Unionsrechtskonformität des Buchwertprivilegs des § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 5 EStG, des Gegenseitigkeitsvorbehalts des § 13 Abs. 1 Nr. 16 a, b ErbStG etc. Dazu: *Hüttemann*, ISr 2010, 118 (121 f.); *Hüttemann* (FN 15), § 1 Rz. 137.

63 Gesetz v. 19.12.2008, BGBl. I 2008, 2794 ff.

64 BGBl. I 2007, 2332.

65 Zur Motivation des Gesetzgebers, die Vorgaben der EuGH-Rechtsprechung umzusetzen: BT-Drucks. 16/10189, Begründung, S. 46, 47, 69.

oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt im Geltungsbereich der Abgabenordnung haben, gefördert werden. In seiner zweiten Tatbestandsalternative fordert § 51 Abs. 2 AO, dass die Tätigkeit der Körperschaft neben der Verwirklichung der steuerbegünstigten Zwecke auch zum Ansehen der Bundesrepublik Deutschland im Ausland beitragen kann. In beiden Alternativen verwendet das Gesetz damit letztlich eine territoriale Anknüpfung des gestifteten Nutzens für das Gemeinwohl – sei es in Bezug auf den Aufenthalt der unmittelbar Geförderten, sei es in Bezug auf das Ansehen der Bundesrepublik. Der Gesetzgeber knüpfte bei dieser Neuregelung ausdrücklich⁶⁶ an die entsprechende, restriktive Verwaltungsauffassung an⁶⁷, die der auslandsoffenen Interpretation des § 52 AO a.F. durch den BFH⁶⁸ entgegengetreten war.

2. Steuergesetzliche Anerkennung der Auslands-spende

Das „Gesetz zur Umsetzung steuerlicher EU-Vorgaben sowie zur Änderung steuerrechtlicher Vorschriften“ brachte im April 2010 die Anerkennung der Auslands-spende durch Änderung der §§ 10b EStG, 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG und 9 Nr. 5 GewStG⁶⁹. Der Gesetzgeber strebte ausdrücklich die Umsetzung der Vorgaben an⁷⁰, die der EuGH in der Rechtssache *Persche* gemacht hatte und die von der Finanzverwaltung angewandt worden sind⁷¹. Durch die Neuregelung wurde der Kreis der Zuwendungsempfänger sowohl auf juristische Personen des öffentlichen Rechts und öffentliche Dienststellen in anderen EU- oder EWR-Staaten, als auch auf Körperschaften und Personenvereinigungen bzw. Vermögensmassen mit Sitz und Geschäftsleitung im EU- oder EWR-Ausland ausgeweitet. Letztere können Zuwendungsempfänger nach Maßgabe des § 10b Abs. 1 S. 2 Nr. 3 EStG sein, falls sie gemäß § 5 Abs. 1 Nr. 9 i. V. m. § 5 Abs. 2 Nr. 2 zweiter Halbsatz KStG steuerbefreit wären, wenn sie inländische Einkünfte erzielen würden. Der Abzug setzt neben dieser Gleichwertigkeitsprüfung nach § 10b Abs. 1 S. 3-5 EStG zusätzlich voraus, dass durch den anderen EU-/EWR-Staat Amtshilfe bei der Ermittlung der in seinem Bereich verwirklichten Voraussetzungen des Sonderausgabenabzuges und Unterstützung bei der Beitreibung etwaiger Haftungsansprüche geleistet wird. Außerdem enthält § 10b Abs. 1 S. 6 EStG eine dem strukturellen Inlandsbezug des § 51 Abs. 2 AO entsprechende Regelung, nach der Zuwendungen an inländische oder ausländische Personen des öffentlichen Rechtes und öffentliche Dienststellen, die ihre steuerbegünstigten Zwecke ausschließlich im Ausland verwirklichen, nur dann abziehbar sind, wenn die verfolgten Zwecke einen Inlandsbezug in Form der Förderung natürlicher Personen mit Wohnsitz oder gewöhnlichem Aufent-

haltsort im Inland haben oder zum Ansehen der Bundesrepublik Deutschland beitragen können.

3. Symptome und Probleme reaktiver Rechtssetzung

Diese Öffnung des Gemeinnützigkeitsrechts in den Unionsrechtsraum leidet an einer fatalen Asymmetrie: Einerseits wird der Gemeinnützigkeitsstatus für in anderen Mitgliedstaaten ansässige Organisationen geöffnet, andererseits aber die Förderung steuerbegünstigter Zwecke an ein personal-territorial attribuiertes Gemeinwohl rückgebunden. Aus dem Zusammentreffen beider Phänomene resultieren kaum lösbare Verifikationsprobleme, und die grenzüberschreitende Gemeinwohlförderung droht ihre Ziele zu verfehlen⁷².

So unterliegt der nun auch spendenrechtlich maßgebliche strukturelle Inlandsbezug des § 51 Abs. 2 AO erheblichen unionsrechtlichen Bedenken⁷³. So hat sich der Gesetzgeber nicht in dem ihm durch die Rechtsprechung des EuGH eröffneten Regelungskorridor, einen „hinreichend engen Bezug“⁷⁴ der geförderten Tätigkeit zum nationalen Gemeinwohl fordern zu können, gehalten. Die Mitgliedstaaten müssen ihre Befugnisse nämlich „entsprechend dem Gemeinschaftsrecht“ ausüben und damit insbesondere die Ziele der Unionspolitiken beachten⁷⁵. Erstens werden im EU-Ausland ansässige gemeinnützige Körperschaften deswegen durch den strukturellen Inlandsbezug diskriminiert, weil nach dem Bekunden des Gesetzgebers dessen Vorliegen lediglich bei inländischen gemeinnützigen Körperschaften vermutet werden soll⁷⁶. Die Finanzverwaltung verlangt auch der jüngsten Änderung des Anwendungserlasses zur Abgabenordnung gemäß Nr. 7 zu § 51 Abs. 2 AO den „diabolischen Beweis der Ansehenssteigerung“⁷⁷, verbunden mit dem Hinweis, dass die Erfüllung der Tatbestandsvariante durch ausländische gemeinnützige Körperschaften „nicht grundsätzlich ausgeschlossen“ sei⁷⁸. Wie ausländische Körperschaften den Beweis der Ansehenssteigerung erbringen könnten, lässt der Anwendungserlass offen⁷⁹. Diese asymmetrische Vermutungswirkung trägt nur dann den Befund der Unionsrechtswidrigkeit des § 51 Abs. 2 AO nicht, wenn die Norm einer unionsrechtskonformen Auslegung zugänglich wäre. Diese wird mit dem Argument unternommen, dass die unterschiedlichen Indizwirkungen dem Umstand Rechnung tragen, dass inländische Körperschaften „neben der Erfüllung des gemeinnützigen Zwecks zwangsläufig auch die sonstigen Anforderungen“ erfüllten, die an die Anerkennung der Gemeinnützigkeit gestellt würden⁸⁰. Wenn eine ausländische Organisation nachweise, dass sie diesen ebenso nachkommt, habe die Finanzverwaltung ohne weitere Prü-

66 Begründung zu Art. 10 Nr. 4. JStG 2009, BT-Drucks. 545/08, S. 126.

67 BMF v. 20.9.2005 – IV C 4-S 0181-9/05, BStBl. I 2005, 902.

68 BFH, Beschluss v. 14.7.2004 – I R 94/02, BStBl. II 2005, 721.

69 Gesetz v. 14.4.2010, BGBl. I 2010, 386. Zu den Neuregelungen im Überblick: *Helios* (FN 15), § 22 Rz. 53; *Hofmeister*, in: Blümich, EStG¹⁰⁶, § 10b Rz. 2.

70 BT-Drucks. 17/506, Begründung, S. 24f.

71 BMF v. 6.4.2010 – IV C 4-S 2223/07/0005, 2010/0210938, BStBl. I 2010, 386.

72 Vgl. auch: *Droege* (FN 1), S. 507ff.

73 Wie hier: *Droege* (FN 1), S. 492ff., 507ff. m. w. N.

74 EuGH, Urteil v. 14.9.2006 (FN 24), Rz. 37.

75 EuGH, Urteil v. 14.9.2006 (FN 24), Rz. 39.

76 BT-Drucks. 16/11108, S. 46. Dazu: *Helios* (FN 15), § 22 Rz. 45f.; *Hey*, in: *Tipke/Lang*²⁰, Steuerrecht, § 20 Rz. 2.

77 *Hüttemann*, DB 2012, 250 (250).

78 AEAO Nr. 7 zu § 51 Abs. 2 AO, BMF v. 17.01.2012 – IV A 3 – S 0062/08/10007-12IV, BStBl. 2012 I, S. 83.

79 Zur Kritik hieran auch: *Schauhoff/Kirchhain*, DStR 2012, 261 (262).

80 *Förster*, BB 2011, 663 (665).

fung anzuerkennen, dass sie auch zum Ansehen Deutschlands beitragen könne. Zweitens aber lässt sich die letztlich territoriale Radizierung der Gemeinwohlförderung auf die deutsche Bevölkerung und das staatliche Image der Bundesrepublik nicht mit den vom EuGH konkretisierten Grenzen des mitgliedstaatlichen Ermessens vereinbaren. Schon mit Hinweis auf die Rechtsprechung des EuGH in der Rechtsache *Laboratoires Fournier* wurde treffend darauf verwiesen, dass jeder strukturelle Inlandsbezug materiell die Ziele der Unionspolitiken zu beachten habe und deswegen nur differenzierend nach den einzelnen Zweckausweisungen in den §§ 52 ff. AO erfolgen könne⁸¹. Nach den jüngsten Klarstellungen des EuGH findet sich dies nachdrücklich bestätigt. Ein struktureller Inlandsbezug ist damit nur dann grundfreiheitskonform, wenn er zweckbezogen ausgestaltet ist⁸². Der Totalvorbehalt des § 51 Abs. 2 AO ist damit unionsrechtswidrig.

Die Neuregelungen zum Abzug der Auslandsspende verschärfen schließlich bislang nicht beachtete Probleme im Rahmen der auslandsoffenen Gestaltung des Spenden- und Gemeinnützigkeitsrechts. So versäumt der Gesetzgeber insbesondere Regelungen, wie die nach § 10b EStG bei Auslandsspenden zu erfolgende „Gleichwertigkeitsprüfung“ verfahrensrechtlich ausgestaltet sein soll und insbesondere, welche Beibringungslasten den Spender treffen⁸³. Wie also soll festgestellt werden, ob die Empfängerorganisation in den Genuss der Steuerbefreiung des § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG kommen würde? Das Bundesfinanzministerium hat die bislang großzügige Rechtsprechung des EuGH ausgereizt und die Darlegungs- und Beibringungslasten des Steuerpflichtigen jüngst konkretisiert⁸⁴. Den Nachweis, dass der ausländische Zuwendungsempfänger die deutschen gemeinnützigkeitsrechtlichen Vorgaben erfüllt, habe der inländische Spender gegenüber dem für ihn zuständigen Finanzamt durch Vorlage geeigneter Belege zu erfüllen. Unter Hinweis auf die Mitwirkungspflichten des § 90 Abs. 2 AO sieht die Finanzverwaltung etwa Satzung, Tätigkeitsbericht, Aufstellung der Einnahmen und Ausgaben, Kassenbericht, Vermögensübersicht mit Nachweisen über die Bildung und Entwicklung von Rücklagen, Aufzeichnung über die Vereinnahmung von Zuwendungen und deren zweckgerechte Verwendung als solche an. Offen geblieben ist allerdings, ob zu den nachzuweisenden Voraussetzungen auch die kaum zu überwindende Hürde der formellen Satzungsmaßigkeit des § 60 Abs. 1 S. 2 AO gehört⁸⁵. Es fehlen Angaben über Gestalt und Inhalt der nach § 50 EStDV erforderlichen Zuwendungsbescheinigung und damit auch ein tauglicher Anknüpfungspunkt für einen etwaigen Vertrauensschutz des Spenders. Vor allem aber obliegt die Gleichwertigkeitsprüfung dem Wohnsitzfinanzamt

des Spenders, das dabei ja nicht den Feststellungen des jeweiligen Sitzfinanzamtes des Spendenempfängers folgen könnte. Es droht nicht nur ein erheblicher Verfahrensaufwand, es drohen vor allem divergierende Ergebnisse. Anstelle parlamentsgesetzlicher Regelung steht wieder das Flickwerk normvertretender Selbstbindung der Verwaltung.

Der Bundesrat hatte dies erkannt und gerügt, dass die geplanten Neuregelungen „in dieser Form nicht praxistauglich“ seien. Die Möglichkeit der Inanspruchnahme von Amtshilfe könne ein „entsprechend standardisiertes Nachweis-/Prüfverfahren nicht ersetzen“. Er hat u. a. angemahnt die vom Spender zu erbringenden Nachweise hinreichend zu spezifizieren, ein gemeinnützigkeitsrechtliches Anerkennungsverfahren für die Steuerbegünstigung ausländischer Zuwendungsempfänger zu schaffen, eine zentrale Zuständigkeit für Entscheidungen in diesem Sinne vorzusehen und hilfsweise für den Erlass entsprechender Verfahrensregeln zumindest eine gesetzliche Ermächtigungsgrundlage zu schaffen⁸⁶. Die Bundesregierung war hingegen der Auffassung, dass „zunächst die materiellen Voraussetzungen zur Umsetzung des EuGH-Urteils vom 27.1.2009 in der Rechtssache *Persche* geschaffen werden“ sollten⁸⁷. Der Gesetzgeber trennt in diesem zweistufigen Vorgehen sich notwendig ergänzende, materielle und verfahrensrechtliche Voraussetzungen der transnationalen Förderung gemeinwohldienlicher Tätigkeiten. Er gefährdet nicht nur durch den Verweis auf die zwischenzeitlich erfolgte untergesetzliche Normsetzung das mühsam erreichte, rechtsstaatlich aber unverzichtbare Maß der Gesetzesförmigkeit des Spendenrechts, er nimmt überdies hier ein strukturelles Vollzugsdefizit⁸⁸ und damit die Verfassungswidrigkeit der Neuregelung des § 10b EStG in Kauf.

IV. Referenzen eines europäisierten Gemeinnützigkeitsrechts

Steuerliche Gemeinwohlförderung ist unter den Bedingungen offener Staatlichkeit nicht mehr am territorial radizierten Gemeinwohl des geschlossenen Nationalstaats auszurichten. Die Versuche, dem Anpassungsdruck des europäischen Richtersteuerrechts auszuweichen und ihn als Übergriff in die Identität des deutschen Steuerstaates und seiner Finanz- und Steuerhoheit auszuweisen, überzeugen schon aus der Perspektive des deutschen Steuerverfassungsrechts nicht; sie gefährden vielmehr die Legitimität des Gemeinnützigkeitsrechts⁸⁹. Mit dem vom Steuergesetzgeber aufgegriffenen Leitbild der Förderung bürgerschaftlichen Engagements⁹⁰ lässt sich dieses als Förderung öffentlicher Aufgaben⁹¹ ausweisen und an die

81 *Jachmann/Unger*, in: Gosch, AO, 75. Erg Lfg. 6/2009, § 51 AO Rz. 80 m. w. N. Siehe auch: *Helios* (FN 15), § 22 Rz. 46.

82 *Droege*, (FN 1), S. 511 f.

83 *Hüttemann*, ISIR 2010, 118 (121 f.).

84 BMF v. 16.5.2011 - IV C 4-S 2223/07/005, BStBl. I 2011, S. 386.

85 *D. Fischer*, jurisPR-SteuerR 20/2010, Anm. 1. Eingehend: *Hüttemann* (FN 15), § 1 Rz. 136.

86 BT-Drucks. 17/813, S. 2.

87 BT-Drucks. 17/813, S. 8.

88 Dazu: BVerfG, Urteil v. 9.3.2004, BVerfGE 110, 94 ff.

89 Siehe - aus anderen Gründen - auch schon: *Isensee/Knobbe-Keuk*, Minderheitsvotum, in: Unabhängige Sachverständigenkommission zur Prüfung des Spenden- und Gemeinnützigkeitsrechts, Gutachten, 1988, S. 331 (347).

90 Vgl. auch: *Droege* (FN 1), S. 292 ff.

91 Grundlegend: *Peters*, Öffentliche und staatliche Aufgaben, in: FS Nipperdey, 1965, Band 2, S. 877 ff.

verfassungsrechtlichen Quellgründe des deutschen Gemeinwohls heranzuführen⁹². Mit dem bürgerschaftlichen Engagement ist aber auch ein Legitimationsmuster auf Unionsebene benannt, dass jenes Mehrebenensystem als Gemeinwohlverbund ausweist, der auch das deutsche Gemeinwohl als Ziel des steuerlichen Gemeinnützigkeitsrechts strukturell europäisiert. Die Konturen des europäischen Richtersteuerrechts gewinnen ihre Überzeugungskraft und zugleich ihre Grenzen so nicht aus der latenten Spannung von Steuerstaatlichkeit und Grundfreiheitsdogmatik, sondern aus der strukturellen Europäisierung des deutschen Gemeinwohls in Übersetzung des Integrationsauftrages des Art. 23 GG.

1. Die Emergenz der europäischen Zivilgesellschaft

Das Gemeinnützigkeitsrecht ist als Förderung bürgerschaftlichen Engagements legitimierbar. Das überkommene Argumentationsmuster der Staatsentlastung und -substitution scheint demgegenüber eher zu einer territorialen Schließung des Gemeinnützigkeitsrechts zu führen. Die zivilgesellschaftliche Legitimation des Gemeinnützigkeitsrechts trägt auf der Ebene des deutschen Gemeinnützigkeitsrechts dessen kohärente Rückführung auf die Wahrnehmung öffentlicher Aufgaben auch auf europäischer Ebene. Die Konzepte des bürgerschaftlichen Engagements und der Zivilgesellschaft beschreiben eine „plurale Gesamtheit öffentlicher Assoziationen, Vereinigungen und Zusammenkünfte, die auf einem freiwilligen Zusammenschluss politisch und uneigennützig Handelnder“ beruhen⁹³. Die Zivilgesellschaft bezeichnet damit auch einen europaweiten gesellschaftlichen Befund. Bürgerschaftliches Engagement findet sich nicht nur in den mitgliedstaatlichen Gesellschaften, sondern auch und gerade auf europäischer und globaler Ebene⁹⁴. Globalisierung, Entterritorialisierung und der befürchtete Verlust von Staatlichkeit sind für diese Dimensionen der Zivilgesellschaft nicht Beschreibungen von Problemlagen, sondern eher von Bedingungen ihrer Entwicklung. Leitbegriffe der Zivilgesellschaft sind damit nicht Territorialität, nicht Hierarchie, sondern Heterarchie, Vernetzung und Zugehörigkeit.

Auch die Europäische Integration gewinnt über die zivilgesellschaftliche Komponente eine neue Dimension und eine neue Finalität. Die Europäische Union wandelt sich vom Wirtschaftsclub, „vom Zweckverband europäischer Staaten zum Gemeinwesen euro-

päischer Bürger“⁹⁵ und zu einer „europäischen Allgemeinheit“⁹⁶. In diesem Sinne hat die EU-Kommission die Akteure der Zivilgesellschaft als Institutionen anerkannt, die die Partizipation der Bürger am Integrationsprozess verstärken und so die Legitimationsbasis der Union im Dialog mit deren Organen verbreitern⁹⁷. Das dem EuGH zur Beurteilung des Gemeinnützigkeitsrechts anempfohlene „Leitbild“ der Zivilgesellschaft⁹⁸ ist allerdings nur schwach in der Primärrechtsarchitektur der Union verankert. Nach Art. 11 Abs. 2 EU pflegen die Unionsorgane „einen offenen, transparenten und regelmäßigen Dialog mit den repräsentativen Verbänden und der Zivilgesellschaft“. Sicher hat diese Vorschrift einen vergleichsweise „weichen“ Regelungsgehalt und findet sich im engen Kontext der Regelungen zur politischen Partizipation. Von einer Modifikation oder gar Ablösung des Leitbildes des Binnenmarktes ist Europa auch nach der Lisboner-Vertragsrevision noch weit entfernt. Noch ist auch die Union als Rechtsgemeinschaft vor allem Wirtschaftsgemeinschaft. Es ist aber nicht ausgeschlossen, dass mit Art. 11 Abs. 2 EU eine primärrechtliche Verfestigung der Zivilgesellschaft begonnen hat, die über die Einführung des Begriffs in das Primärrecht weit hinausgreift⁹⁹. Ein Vorbild könnte die primärrechtliche Verankerung der Besonderheiten der Dienstleistungen von allgemeinem wirtschaftlichem Interesse nach Art. 14 AEU und damit die Binnenmarktcompatibilisierung der Daseinsvorsorge unter den Bedingungen der Liberalisierung ebenso sein, wie die zarten Anfänge gemeinschaftsrechtlicher Sensibilität gegenüber sozialen Dienstleistungen¹⁰⁰. Hier steht die „Entwicklung eines europäischen Sozialmodells“ noch am Anfang¹⁰¹. Die gesellschaftliche Realität ist weiter fortgeschritten als die rechtliche Integration. Immerhin bietet sich mit der zivilgesellschaftlichen Fundierung des steuerlichen Gemeinnützigkeitsrechts eine Gegenseite zur „rein grundfreiheitlichen Binnenmarktsicht“, die deswegen vor den Gemeinschaftsorganen erfolgreicher vertreten werden kann, weil sie nicht auf „nationalstaatlichen Prämissen beruh[t], wie Staatsentlastung oder Mehrung staatlichen Ansehens“¹⁰². Allerdings: „Zivilgesellschaft ist, anders als Binnenmarkt und ähnlich wie politische Union, zwar eine europäische Verbundstruktur, aber mit nationalen Schwerpunkten“¹⁰³.

2. Der europäische Gemeinwohlverbund

Die Gemeinwohlverantwortung des Staates ist durch die Europäisierung auf mehrere Ebenen verteilt. Die

92 Näher: *Enquete-Kommission „Zukunft des Bürgerschaftlichen Engagements“*, Abschlussbericht, BT-Drucks. 14/8900, S. 297 ff.; *Gesetzesentwurf der Bundesregierung*, BT-Drucks. 16/5200, S. 12. Dazu: Droege (FN 1), S. 318 ff., 367 ff.

93 Adloff, *Zivilgesellschaft*, 2005, S. 8 ff. Auch: Heintzen, FR 2008, 737 (738).

94 *Enquete-Kommission „Zukunft des Bürgerschaftlichen Engagements“* (Hrsg.), *Bürgerschaftliches Engagement im internationalen Vergleich*, 2003.

95 Sommermann, *Nationales und europäisches Gemeinwohl*, in: von Arnim/ders. (Hrsg.), *Gemeinwohlgefährdung und Gemeinwohlsicherung*, 2004, S. 201 (202).

96 Hufeld, GPR 2009, 121 (126).

97 Weißbuch „Europäisches Regieren“ v. 25.7.2001, KOM (2001) 428 endg., S. 19 f. Dazu auch: Sommermann (FN 95), S. 218 f. m. w. N.

98 Heintzen, FR 2008, 737 (739, 744).

99 Immerhin ist nach der Entscheidung des Rates v. 27.11.2009, ABl. v. 22.1.2010, L 17, 43 ff., das Jahr 2011 das „Europäische Jahr der Freiwilligentätigkeit zur Förderung der aktiven Bürgerschaft“.

100 Zur europäischen Bürgergesellschaft als sozialpolitische Perspektive: Kingreen, *Das Sozialstaatsprinzip im europäischen Verfassungsverbund*, 2003, S. 601 ff.

101 Fischer, FR 2008, 752 (760).

102 Heintzen, FR 2008, 737 (739).

103 Heintzen, FR 2008, 737 (739).

