



JURISTISCHE FAKULTÄT



UNIVERSITÄT  
HEIDELBERG  
ZUKUNFT  
SEIT 1386

Zusammenfassung der Dissertation mit dem Titel

## **„Europäische Gemeinnützigkeit“**

Dissertation vorgelegt von Benjamin Schmidt

Erstgutachter: Prof. Dr. Dres. h.c. Werner F. Ebke

Zweitgutachter: Prof. Dr. Hanno Kube

Institut für deutsches und europäisches Gesellschafts- und Wirtschaftsrecht

## Zusammenfassung der Dissertation mit dem Titel

### „Europäische Gemeinnützigkeit“

Die ursprünglich als reine Wirtschaftsverfassung konzipierten europäischen Verträge dringen tief in die nationalen Gemeinnützigkeitsrechte ein. Es sind nicht die mittlerweile in den AEUV übernommenen „weichen“ Vertragsbestimmungen wie Art. 15 Abs. 1 AEUV („Beteiligung der Zivilgesellschaft“), die die Europäisierung des Gemeinnützigkeitsrechts eingeläutet haben. Vielmehr sind es die wirtschaftlichen Grundfreiheiten, die zu einer Auslandsöffnung des Gemeinnützigkeitsrechts führen und die nationalen Gesetzgeber vor die Herausforderung stellen, ihre Gemeinnützigkeitsrechte materiell und verfahrensrechtlich zu öffnen. Die Ergebnisse der Dissertation können auf sechs Thesen verdichtet werden:

1. *Umfassender Schutz der grenzüberschreitenden Gemeinnützigkeit durch die Kapitalverkehrsfreiheit.*

Sowohl die grenzüberschreitenden wirtschaftlichen als auch die grenzüberschreitenden ideellen Betätigungen gemeinnütziger Einrichtungen stehen unter dem weitreichenden Schutz der Kapitalverkehrsfreiheit. Der kapitalverkehrsrechtliche Schutz wirtschaftlicher Investitionen steht dabei gedanklich in einer Linie mit dem „klassischen“ Telos der Grundfreiheiten, eine optimale Allokation des Produktionsfaktors Kapital – auch im Gemeinnützigkeitsumfeld – sicherzustellen. Die wahre Auslandsöffnung der Gemeinnützigkeitsordnungen ist die Folge des „neuartigen“ Schutzes rein ideeller Tätigkeiten durch die Kapitalverkehrsfreiheit. Die Auslandsspende ist damit genauso dem tatbestandlichen Anwendungsbereich der Kapitalverkehrsfreiheit unterstellt wie die Auslandszustiftung oder -erbschaft und insbesondere die grenzüberschreitende, ideelle Mittelverwendung durch gemeinnützige Einrichtungen. Die befürchtete Ökonomisierung des Gemeinnützigkeitswesens durch die Grundfreiheiten verkehrt sich so ins Gegenteil. Genau wie die Grundfreiheiten in anderen Rechtsgebieten – quasi als „Anwälte“ der Marktakteure – eine Öffnung des Rechts nach außen erzwingen, wirken sie nun im Sinne der grenzüberschreitend tätigen Gemeinnützigkeitsakteure. Am Endpunkt der grundfreiheitlichen Einwirkung steht angesichts der drittstaatenschützenden Wirkung der Kapitalverkehrsfreiheit nicht nur die Europäisierung der Gemeinnützigkeitsordnungen, sondern für viele Sachbereiche sogar deren Transnationalisierung.

2. *Das Verbot der akteursbezogenen Schlechterstellung ausländischer Organisationen.*

Aus dem umfassenden Schutz der Kapitalverkehrsfreiheit erwächst in Verbindung mit der traditionellen Stoßrichtung der Grundfreiheiten als Diskriminierungsverbote sowohl materiell- wie auch verfahrensrechtlich das grundfreiheitliche Verbot einer akteurs- bzw. sitzbezogenen Schlechterstellung ausländischer Einrichtungen. Während die materiellrechtliche Gleichstellung ausländi-

scher Organisationen verhältnismäßig „einfach“ durch die Erstreckung der inländischen Steuerprivilegien auf vergleichbare ausländische Einrichtungen bewirkt ist, stellt die Maxime der kontroll- und verfahrensrechtlichen Gleichstellung die EU-Mitgliedstaaten vor beträchtliche Probleme. Diese stehen vor der grundfreiheitlichen Herausforderung, das besonders kontrollensible Gemeinnützigkeitsrecht verfahrensrechtlich zu öffnen, ohne ihr berechtigtes Interesse preiszugeben, alle – auch ausländische – Gemeinnützigkeitsakteure einer besonders intensiven Kontrolle zu unterstellen. Die Kontrollprobleme im grenzüberschreitenden Gemeinnützigkeitsrecht nehmen dabei mit abnehmender Eingliederung der ausländischen Körperschaft in das Gemeinnützigkeitsrecht des Aufnahmestaates zu. Ausländische Gemeinnützigkeitsakteure mit inländischen Einkünften sind verhältnismäßig einfach zu kontrollieren. Die Kontrolle im Auslandsspendenfall stellt sich demgegenüber als schwieriger, bei einem „Austritt“ aus dem inländischen Gemeinnützigkeitsrecht gar als praktisch unmöglich dar. Räumt der nationale Gesetzgeber im Inlandsspendenfall gewisse Kontroll- und Verfahrensprivilegien ein, wirken die Grundfreiheiten auch in diesem Bereich zu Gunsten des Auslandsspenders. Wird der Rechtfertigungsgrund der Effektivität der Steuereintreibung unionsrechtlich nicht verhältnismäßig angewandt, entsteht – wie in Deutschland – ein grundfreiheitlich bedingter „Flickenteppich“ an teilweise be-, und teilweise entgrenzten Spendenverfahrensprivilegien. Als alternatives, unionsrechtskonformes Instrument zur Kontrolle ausländischer Gemeinnützigkeitsakteure, die über keine Einkünfte im Aufnahmestaat verfügen, wurde eine angemessene Sicherheitsleistung ausgemacht. *De lege ferenda* sollte für grenzüberschreitende Gemeinnützigkeitssachverhalte darüber nachgedacht werden, zu einem verwendungsbezogenen Kontrollansatz überzugehen. Nach ihm würden ausländische Gemeinnützigkeitsakteure mit Einkünften in einem Aufnahmestaat bereits dann steuerlich privilegiert, wenn sie einen nach dem Recht des Aufnahmestaats anerkannten Gemeinnutzzweck verfolgen und zeitnah und komplett die im Aufnahmestaat steuerprivilegiert erzielten oder eingeworbenen Mittel für einen im Aufnahmestaat privilegierten Gemeinnutzzweck tatsächlich verwenden würden, ohne den Einzelheiten des Gemeinnützigkeitsrechts des Aufnahmestaats entsprechen zu müssen.

### 3. *Die grundsätzliche Zulässigkeit der gemeinnützigkeitsrechtlichen Doppel- oder Mehrfachregulierung.*

Die Arbeit macht die Anwendung mehrerer materieller und formeller Gemeinnützigkeitsordnungen auf den grenzüberschreitend tätigen Gemeinnützigkeitsakteur als ein Haupthindernis eines grenzüberschreitenden Gemeinnützigkeitswesens in Europa aus, in dem Gemeinnützigkeitsakteure ohne große Verwaltungshindernisse grenzüberschreitende Investitionen tätigen und jenseits ihres Heimatstaats Spender anwerben können. Die Doppel- bzw. Mehrfachregulierung durch die detaillierten und sich teilweise widersprechenden Anforderungen verschiedener Gemeinnützigkeitsrechte stellt grenzüberschreitend tätige Gemeinnützigkeitsakteure vor beträchtliche, teils unüberwindbare Hürden. Die Arbeit legt dar, dass bei Einwirkung gleichartiger Gemeinnützigkeitsvoraussetzungen auf den gemeinnützigen „free mover“ eine grundfreiheitsbeeinträchtigende Doppelregulierung vorliegt. Weder die besondere Souveränitätssensibilität des Steuerrechts, die einen

vorsichtigen Umgang mit Beschränkungsverbot im Bereich des Steuerrechts gebietet, noch der bestrittene Charakter der Gemeinnützigkeitsrechte als Subventionsrechte können hieran etwas ändern.

Im Rahmen der sich anschließenden Rechtfertigungsprüfung, wird der Frage nachgegangen, ob die grundfreiheitsrelevante Doppelregulierung gerechtfertigt werden kann. Hier kommt in der steuerlichen Praxis dem ungeschriebenen Rechtfertigungsgrund der *rule of reason* eine große Bedeutung zu. Es wird herausgearbeitet, dass die aufnahmestaatlichen Gemeinnützigkeitsvoraussetzungen zwar ohne weiteres zwingende Gründe des Allgemeinwohls darstellen, und damit im Grundsatz eine Grundfreiheitsbeeinträchtigung rechtfertigen können; auch sie müssen aber geeignet sein, das avisierte Gemeinwohlinteresse zu fördern, sowie erforderlich und angemessen sein. Unter Anwendung des Anerkennungsprinzips wird sodann herausgearbeitet, dass die Grundfreiheiten nicht gebieten, den Gemeinnützigkeitsstatus oder den Gemeinnutzzweck eines „zuziehenden“ ausländischen Gemeinnützigkeitsakteurs anzuerkennen. Etwas anderes muss aber für die sog. Zweckerfüllungsmodalitäten gelten. Im Rahmen der gemeinnützigkeitsrechtlichen Zweckerfüllungsmodalitäten und der satzungsmäßigen Anforderungen des Aufnahmestaates entfaltet das grundfreiheitliche Anerkennungsprinzip punktuell seine Wirkkraft. Vielfach findet im Ergebnis eine Befreiung der grenzüberschreitend tätigen Einrichtungen von den Zweckerfüllungsmodalitäten und den Satzungsvorgaben des Aufnahmestaates aber nicht statt. Die Grundfreiheiten vermögen insofern, wenn und soweit der Aufnahmestaat sein Gemeinnützigkeitsrecht widerspruchsfrei ausgestaltet, eines der Hauptprobleme eines grenzüberschreitenden Gemeinnützigkeitswesens nicht zu lösen. Rechtspolitisch sollte vom Gesetzgeber im Sinne eines auslandsoffenen Gemeinnützigkeitswesens ein verwendungsbezogener Gemeinnützigkeitsansatz in Betracht gezogen werden.

#### *4. Die unionsrechtskonforme Möglichkeit der tätigkeitsbezogenen Nationalisierung des Gemeinnützigkeitsrechts.*

Während eine akteursbezogene Nationalisierung des Gemeinnützigkeitsrechts unionsrechtswidrig ist, *kann* eine tätigkeitsbezogene Nationalisierung des Gemeinnützigkeitsrechts den europarechtlichen Vorgaben genügen. Die tätigkeitsbezogene Nationalisierung des Gemeinnützigkeitsrechts erfolgt über das Kriterium der Inländerbegünstigung oder der nationalen Eingrenzung des förderungswürdigen Gemeinnutzzwecks. Sie geht zurück auf die Überlegung, dass der Leistungsstaat seine Mittel denjenigen Personen zukommen lassen darf, die sie bereitstellen: den auf seinem Territorium ansässigen Steuerzahlern als leistungsstaatlicher Solidargemeinschaft. Das Unionsrecht akzeptiert im Grunde diesen fundamentalen staatlichen Grundsatz der Kongruenz zwischen steuerstaatlichem Nehmen und leistungsstaatlichem Geben. Nur im Fall der Entgrenzung der Gemeinwohlverantwortung durch die Vertragsziele des AEUV verkehrt sich dieser Befund ins Gegenteil. Die Grundfreiheiten formen letztlich so den auch aus innerstaatlicher Warte konzeptionell einzig

richtigen Weg einer Nationalisierung des Gemeinnützigkeitsrechts heraus, indem in- und ausländische Gemeinnützigkeitsakteure gleichgestellt werden müssen, sofern sie in gleichem Maße das Gemeinwohl des steuerprivilegierenden Staates fördern. Die Konkretisierung des nationalen Gemeinwohls erfolgt dabei idealerweise über den einzelnen Gemeinnutzzweck.

5. *Das grundfreiheitliche Gebot der Widerspruchsfreiheit der Gemeinnützigkeitsordnungen.*

Die Grundfreiheiten zwingen die EU-Mitgliedstaaten ihre Gemeinnützigkeitsrechte widerspruchsfrei auszugestalten. Tun sie dies nicht, kann der grundfreiheitliche Anerkennungsgrundsatz die verbleibenden Nationalisierungsmöglichkeiten im Gemeinnützigkeitsrecht aufweichen. Im deutschen Gemeinnützigkeitsrecht nimmt die Privilegierung der Förderkörperschaften gemäß § 58 Nr. 1 AO eine solche Sollbruch-Stellung ein. Weil der deutsche Gesetzgeber ausländische Empfängerkörperschaften dann nicht an den deutschrechtlichen Zweckerfüllungsmodalitäten misst, wenn sie durch deutsche Förderkörperschaften gefördert werden (§ 58 Nr. 1 AO), kann er nicht auf die Erfüllung eben dieser Zweckerfüllungsmodalitäten bestehen, wenn dieselben ausländischen Körperschaften direkt eine Steuerprivilegierung suchen. § 58 Nr. 1 AO bedingt so – unter grundfreiheitlichen Gesichtspunkten – den eigentlich vom Gesetz vorgesehenen strikten Vergleichbarkeitstest ab und macht auch im Bereich der tätigkeitsbezogenen Inlandsfaktoren eine Nationalisierung unionsrechtswidrig. Die Grundfreiheiten zwingen den nationalen Gesetzgeber folglich zur Widerspruchsfreiheit der Gemeinnützigkeitsordnungen: Entweder der Gesetzgeber erstreckt die Wertungen des § 58 Nr. 1 AO auch auf solche ausländischen Gemeinnützigkeitsakteure, die direkt in Deutschland tätig werden, oder die Begünstigung des § 58 Nr. 1 AO muss gänzlich entfallen. Gleiches gilt in vielen anderen EU-Mitgliedstaaten, die ebenfalls inländische Förderkörperschaften privilegieren.

6. *Die positive Integration als Mittel zur Überwindung bestehenbleibender gemeinnützigkeitsrechtlicher Hindernisse.*

Die Schaffung einer europäischen Stiftungsform und die Einführung eines gesonderten, harmonisierten Gemeinnützigkeitsrechts für diesen Rechtsakteur, ist prinzipiell ein probates Mittel zur Überwindung der bestehen bleibenden Hindernisse im grenzüberschreitenden Gemeinnützigkeitsrecht: Eine umfassende Harmonisierung bzw. eine Mindest-Harmonisierung würde die Europäische Stiftung von der hohen Hürde befreien, in jedem EU-Mitgliedstaat einem anderen Gemeinnützigkeitsrecht genügen zu müssen und einer gesonderten Kontrolle zu unterstehen. Ob es zu einer steuerrechtlichen Harmonisierung kommt, bleibt indes fraglich. Die Erfahrung zeigt, dass die EU-Mitgliedstaaten grundsätzlich nicht gewillt sind, europäische Rechtsformen zu schaffen, die steuerlich attraktiver ausgestaltet sind als die nationalen Rechtsformangebote. Insofern ist es wahrscheinlich, dass das Angebot einer Europäischen Stiftung auf solche gemeinnützigen Stiftungen beschränkt bleiben wird, die einen grenzüberschreitenden ideellen Bezug aufweisen. Dies geht

auch gedanklich konform mit der innerstaatlichen Überlegung, nur solche Organisationen zu privilegieren, die zum nationalen Gemeinwohl beitragen, weil bei einer Europäischen Stiftung mit zwingend grenzüberschreitendem Gemeinnutzzweck ein Bezug zum nationalen Gemeinwohl in jedem EU-Mitgliedstaat gedanklich jedenfalls konstruier- und begründbar ist. Freilich bliebe durch eine solche (Mindest-)Harmonisierung vielen Stiftungen ohne grenzüberschreitende ideelle Tätigkeit der Weg in die Europäische Stiftung versagt. Für sie existierten die aufgezeigten grenzüberschreitenden Gemeinnützigkeitshindernisse weiter.