

Schriften zum Steuerrecht

Band 206

Gemeinnützigkeitsbezogene Steuervergünstigungen

Von

Maximilian Schmittel



Duncker & Humblot · Berlin

MAXIMILIAN SCHMITTEL

Gemeinnützigkeitsbezogene Steuervergünstigungen

Schriften zum Steuerrecht

Band 206

Gemeinnützigkeitsbezogene Steuervergünstigungen

Von

Maximilian Schmittel



Duncker & Humblot · Berlin

Die Juristische Fakultät der Ludwig-Maximilians-Universität München
hat diese Arbeit im Jahr 2025 als Dissertation angenommen.

Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek

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

Alle Rechte vorbehalten

© 2026 Duncker & Humblot GmbH, Berlin

Satz: Textforma(r)t Daniela Weiland, Göttingen

Druck: Prime Rate Zrt., Budapest, Ungarn

ISSN 0582-0235

ISBN 978-3-428-19778-1 (Print)

ISBN 978-3-428-59778-9 (E-Book)

Gedruckt auf alterungsbeständigem (säurefreiem) Papier
entsprechend ISO 9706 ☺

Verlagsanschrift: Duncker & Humblot GmbH, Carl-Heinrich-Becker-Weg 9,
12165 Berlin, Germany | E-Mail: info@duncker-humblot.de
Internet: <https://www.duncker-humblot.de>

Inhaltsverzeichnis

Einleitung	21
-------------------------	----

Teil I

Begriff und System	23
A. Die Steuervergünstigung mit Gemeinnützigkeitsbezug	23
B. Rechtfertigung der gemeinnützigkeitsbezogenen steuerlichen Vergünstigungen	24
I. Staatssubstitution und Gemeinwohlaufgaben	24
II. Leistungsfähigkeit	26
III. Subvention und Lenkung	27
IV. Gleichheitsrechtliche Implikationen	29
C. Organisationsgebundenheit des Gemeinnützigkeitsrechts	32
D. Wirtschaftliche Betätigung und Wettbewerbsneutralität	33
E. Struktureller Inlandsbezug und Auslandsöffnung	34
I. Inlandsbezug	34
II. Auslandsöffnung	35
III. Nationalstaatliche Deziisionskompetenz bei der Auslandsöffnung oder Territorialisierung	35
F. Systematisierungsmöglichkeiten der gemeinnützigkeitsbezogenen Vergünstigungen ..	36
I. Perspektive der gemeinnützigen Organisation	37
1. Der Adressat der Vergünstigung	37
2. Die Quelle des begünstigten Steuersubstrats	38
3. Vermögens- und Kostenstruktur	38
II. Formelle und materielle Vergünstigungen	39
III. Die Stellung im Steuertatbestand	39
1. Befreiungen des Grundtatbestands	40
a) Ansätze zur Unterscheidung zwischen „persönlicher“ und „sachlicher“ Befreiung	40
b) Terminologische Präzisierung	41
2. Vergünstigungen des Berechnungstatbestands	42

IV. Rechtswirkung und funktionale Äquivalenz	43
V. Kongruenz von Vergünstigungsnorm und allgemeinem Gemeinnützigkeitsrecht	44

Teil 2

Systematische Bewertung der direkten Vergünstigungen	46
A. Körperschaftsteuerliche Vergünstigungen	46
I. Der Belastungsgrund der Körperschaftsteuer und ihr Grundtatbestand	46
1. Persönliche Steuerpflicht	47
2. Sachliche Steuerpflicht	48
a) § 14 Satz 2 AO und sachliche Körperschaftsteuerpflicht	48
b) Die Gewerbebetriebsfiktion bei Kapitalgesellschaften	49
c) Die Körperschaftsteuerbarkeit einzelner Vermögenszuflüsse	51
aa) Spenden, Zuschüsse und Erbschaften	52
bb) Mitgliedsbeiträge	54
cc) Sponsoring	56
d) Zwischenergebnis: Das steuerbare Einkommen gemeinnütziger Körperschaften	58
II. Gemeinnützigkeitsbezogene Befreiungen von der Körperschaftsteuer	58
1. Die Befreiung gemeinnütziger Körperschaften nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG ..	58
a) § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG als sachliche Steuerbefreiung	59
b) Die konstitutive Reichweite von § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG	59
c) Vereinfachung und Wettbewerbsneutralität im Rahmen von § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG	60
d) Die Ausnahme bei Abzugsteuern nach § 5 Abs. 2 Nr. 1 KStG	62
e) Zwischenergebnis: Die Bedeutung von § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG	62
2. Ausländische Körperschaften und relevantes Unionsrecht	63
a) Die Unionsrechtskonformität materieller Inlandsbezüge	64
aa) Grundfreiheiten	64
(1) Anwendbare Grundfreiheiten	64
(2) Diskriminierung und Vergleichbarkeit	65
(a) Fehlende Vergleichbarkeit unterschiedlicher Zwecke und deren Inlandsbezüge	65
(b) Fehlende Vergleichbarkeit verschiedener Zweckerfüllungsmodalitäten	66
(3) Schlussfolgerung: Rechtmäßigkeit tätigkeitsbezogener Inlandsanknüpfung	68
bb) Beihilferecht	69
(1) Beihilferechtlich relevante Tätigkeiten gemeinnütziger Organisationen	69

(2) § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG als Begünstigung?	70
(3) Zur Selektivität von § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG	73
(4) Zwischenfazit: § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG in der beihilferechtlichen Missbrauchskontrolle	74
b) Der aktorsbezogene Ausschluss von Drittstaatenorganisationen	74
aa) Eingeschränkter Anwendungsbereich der Kapitalverkehrsfreiheit ...	75
bb) Vergleichbarkeit von Drittstaatenorganisationen	76
cc) Rechtfertigungsstrategien	76
dd) Zwischenergebnis: Gemeinnützige Drittstaatenkörperschaften	78
c) Zwischenfazit: § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG im Unionsrecht	78
3. Die Befreiung von Mitgliedsbeiträgen nach § 8 Abs. 5 KStG	78
III. Die Besteuerungsgrenze nach § 64 Abs. 3 AO	79
1. Vereinfachung und Wettbewerbsneutralität	79
2. § 64 Abs. 3 AO als De-Minimis-Beihilfe	80
IV. Zwischenergebnis: Gemeinnützigkeitsbezogene Steuervergünstigungen in der Körperschaftsteuer	80
B. Das Fehlen einer direkten Befreiung von Personengesellschaften im EStG	81
I. Transparente Besteuerung und Gemeinnützigkeitsstatus	81
II. Die Option zur Körperschaftsbesteuerung (§ 1a KStG)	83
III. Zwischenergebnis: Gemeinnützigkeitsunfähigkeit von Personengesellschaften	84
C. Gewerbesteuerliche Befreiungen	85
I. Grundtatbestand und Belastungsgrund der Gewerbesteuer	85
1. Persönliche Steuerpflicht	86
2. Sachliche Steuerpflicht – Gewerbebetriebsfiktionen	86
3. Bemessungsgrundlage	87
II. Die gemeinnützigkeitsbezogene Befreiung nach § 3 Nr. 6 GewStG	88
1. Rechtsnatur und konstitutive Reichweite	88
2. Ausländische Steuerschuldner	89
III. Fehlende Befreiung gemeinnütziger Kooperationen	90
IV. Zwischenergebnis: Gemeinnützigkeit in der Gewerbesteuer	91
D. Grundsteuerliche Befreiungen	92
I. Grundtatbestand und Belastungsgrund	92
II. Befreiungen mit Gemeinnützigkeitsbezug	93
1. Die Befreiung gemeinnütziger Körperschaften	93
a) Unmittelbarkeitskriterium und partielle Steuerpflicht	93
b) Inlandsbezug	94

2. Weitere gemeinnützigkeitsbezogene Befreiungen	94
III. Zwischenergebnis: Gemeinnützigkeitsbezogene Befreiungen von der Grundsteuer	95
E. Erbschaft- und schenkungsteuerliche Befreiungen	95
I. Bedeutung, Belastungsgrund und Tatbestand der Erbschaft- und Schenkungsteuer	95
1. Persönliche Steuerpflicht	96
2. Sachliche Steuerpflicht	96
a) Zuwendungen an eine gemeinnützige Körperschaft	96
b) Zuwendungen einer gemeinnützigen Körperschaft an Dritte	98
II. Befreiungen	99
1. Die organisationsgebundene Befreiung nach § 13 Abs. 1 Nr. 16 lit. b ErbStG	99
a) Zuwendungen und wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb	99
aa) Das Unterhalten eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs	99
bb) Zuwendungen an einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb	100
cc) Zwischenergebnis: „Partielle Steuerpflicht“ im ErbStG	102
b) Nachträglicher Wegfall der Befreiung	103
c) Ausländische Empfängerkörperschaften	103
2. Die verwendungsgebundene Befreiung nach § 13 Abs. 1 Nr. 17 ErbStG	104
III. Der Freibetrag bei Mitgliederbeiträgen	106
IV. Erlöschen der Steuer durch nachträgliche Zuwendung an gemeinnützige Stiftungen	106
1. Zweckförderung und Art. 3 Abs. 1 GG	106
2. Rechtsformbezug und Art. 3 Abs. 1 GG	107
a) Differenzierungskriterien	107
b) Verfassungskonforme Auslegung?	109
c) Systematische Bewertung	110
d) Zwischenergebnis: Auslegungsergebnis und Verfassungskonformität	110
3. Inlandsbezug	110
V. Zwischenergebnis: Gemeinnützigkeitsbezogene Befreiungen im ErbStG	111
F. Umsatzsteuerliche Vergünstigungen	111
I. Steuergegenstand	112
1. Der Unternehmer	112
2. Der steuerbare Umsatz	113
a) Spenden und private Einkommensverwendung	114
aa) Rechtlicher Rahmen	114
bb) Problemstellung bei Sachspenden	115

cc) Lösungsansätze	116
dd) Sachspenden im System der Umsatzsteuer und Entwicklungsperspektiven	117
ee) Zwischenfazit: Sachspenden im Umsatzsteuerrecht	119
b) Zuschüsse	120
c) Mitgliedsbeiträge	122
d) Sponsoring	124
3. Zwischenergebnis: Umsatzsteuerbare Tätigkeiten gemeinnütziger Körperschaften	125
II. Steuerpflicht (Steuerbefreiungen)	126
1. Der Befreiungsadressat	126
2. Steuerbefreiungen auf unionsrechtlicher Grundlage	127
a) Sozial- und Wohlfahrtseinrichtungen	127
aa) Eingliederungsleistungen – § 4 Nr. 15b UStG	128
bb) Arbeitsförderung – § 4 Nr. 15c UStG	128
cc) Pflege- und Seniorenheime – § 4 Nr. 16 UStG	129
(1) Die befreiten Leistungen	129
(2) Die Leistungserbringer	130
dd) Wohlfahrtseinrichtungen – § 14 Nr. 18 UStG	132
b) Kulturelle Einrichtungen – § 4 Nr. 20 UStG	133
c) Erwachsenenbildung, Kultur und Sport – § 4 Nr. 22 UStG	134
aa) Bildungsveranstaltungen – § 4 Nr. 22 lit. a UStG	134
bb) Kulturelle und sportliche Veranstaltungen – § 4 Nr. 22 lit. b UStG ...	135
d) Versorgung zu Erziehungs- und Ausbildungszwecken – § 4 Nr. 23 UStG	136
e) Jugendherbergen – § 4 Nr. 24 UStG	139
f) Jugendhilfe – § 4 Nr. 25 UStG	140
aa) Begünstigte Einrichtungen	140
bb) Begünstigte Leistungen	141
g) Personalgestellung – § 4 Nr. 27 UStG	142
h) Kostenteilungsgemeinschaften – § 4 Nr. 29 UStG	143
3. Nationalrechtliche Befreiungen ohne unionsrechtliches Äquivalent	145
4. Unionsrechtliche Befreiungen ohne nationalrechtliches Äquivalent	146
5. Umsatzsteuerliche Befreiungen und Zielsetzungen des Gemeinnützigkeitsrechts	147
a) Systemzugehörigkeit und leistungsbezogenes Förderkonzept	148
b) Zielgenaue Gemeinwohlförderung?	149
c) Wettbewerbsneutralität	150
6. Umsatzsteuerliche Befreiungen als Beihilfen i. S. v. Art. 107 AEUV	151
a) Zurechnung der Maßnahme	151

b) Umsatzsteuerbefreiungen als Verbraucherbeihilfen	152
c) Vorteil der gemeinnützigen Körperschaft	153
d) Zwischenergebnis: Umsatzsteuerliche Befreiungen in der Beihilfen- kontrolle	153
7. Zwischenergebnis: Gemeinwohlförderung durch Umsatzsteuerbefreiungen	154
III. Die Steuervergütung nach § 4a UStG	154
1. Humanitäre, karitative oder erzieherische Zwecke	155
2. Das Verwendungsfordernis	156
3. Vergütungsberechtigte	156
4. Die Primärrechtskonformität von § 4a UStG	156
5. Zwischenfazit: § 4a UStG im System Gemeinnützigkeitsrecht	157
IV. Die Steuersatzermäßigung nach § 12 Abs. 2 Nr. 8 UStG	157
1. Begünstigte Körperschaften	158
2. Gemeinwohlzwecke	158
a) Zweckförderung und Auslegungsdirektiven	158
b) Richtlinienkonformität einzelner nationaler Gemeinwohlzwecke	161
aa) Soziale Sicherheit	161
bb) Wohltätigkeit und Grenzbereiche	162
(1) Sport und Schach	162
(2) Kultur und Brauchtum	163
(3) Reine Freizeitaktivitäten	165
c) Rückwirkung der RL (EU) 2022/542 und alte Rechtslage	167
aa) Rückwirkende Änderung der Rechtslage	168
bb) „Rückwirkende Auslegung“ des alten Rechts	169
d) Zwischenergebnis: Gemeinwohlzwecke und ermäßigter Steuersatz	170
3. Wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb und Vermögensverwaltung	171
a) Ausgangslage – keine Steuersatzermäßigung	171
b) Änderung durch RL (EU) 2022/542?	172
c) Zwischenergebnis: Wirtschaftliche Geschäftsbetriebe und Vermögens- verwaltung	173
4. Zweckbetriebe	174
a) Umsatzsteuer und Zweckbetriebe in der Rechtsprechung	174
aa) Höchststrichterliche Fundamentalkritik und Wettbewerbsprüfung	174
bb) Katalogzweckbetriebe	175
cc) Originär gemeinnützige Leistungen	175
b) Richtlinienkonformität der Zweckbetriebsregelung	177
aa) Zweckbetriebe als wohltätige Tätigkeiten	178
bb) Weitere Auswirkungen von RL (EU) 2022/542 auf künftige Judikate	180

c) Umsatzsteuerliche Wettbewerbsklausel für Katalogzweckbetriebe	181
d) Zwischenergebnis zur Steuersatzermäßigung von Zweckbetrieben	181
5. Zusammenschlüsse steuerbegünstigter Einrichtungen	182
6. Zielsetzungen des Gemeinnützigkeitsrechts	182
7. Die Primärrechtskonformität der Steuersatzermäßigung	184
8. Zwischenfazit: Die Steuersatzermäßigung im Gemeinnützigkeitsrecht	184
V. Die Vorsteuerpauschalierung gemäß § 23a UStG	185
VI. Zwischenergebnis: Gemeinnützigkeit im Umsatzsteuersystem	186
G. Sonstige Befreiungen	187
I. § 28 Nr. 2 RennwLottG	187
II. § 3 Nr. 4, Nr. 5, Nr. 5a KraftStG	188
1. Befreiungen von der Kraftfahrzeugsteuer	188
2. Verfassungs- und unionsrechtliche Einordnung	189

Teil 3

Systematische Bewertung der indirekten Vergünstigungen	191
A. Der Spendenabzug	191
I. Systematische Einordnung und Rechtfertigung des Spendenrechts	192
II. Die Empfängerkörperschaft	193
III. Die Zweckförderung bei Spenden und Mitgliedsbeiträgen	194
IV. Zuwendungsvoraussetzungen	195
1. Zuwendender und Vermögensopfer	195
2. Spendenmotivation	197
3. Zuwendungen an den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb	197
V. Das Buchwertprivileg	198
1. Unmittelbare Überlassung	199
2. Verwendungsbezug	199
3. Ausländische Empfängerkörperschaften	200
VI. Vermögensstockspenden	200
1. Die Vermögensstockspende im Einkommensteuerrecht	200
2. Die Vermögensstockspende im Körperschaft- und Gewerbesteuerrecht	201
VII. Der Spendenabzug in der Körperschaftsteuer	202
1. Der VGA-Vorbehalt in der Rechtsprechung	203
2. Systematik und Förderungswürdigkeit	205
VIII. Der Spendenabzug in der Gewerbesteuer	206

IX.	Spenden in der Umsatzsteuer	206
X.	Unionsrechtskonformität des Spendenabzugs	207
1.	Kapitalverkehrsfreiheit	207
2.	Beihilferecht	208
a)	Der Spendenabzug als Beihilfe des Spenders	208
b)	Die Spendenempfangsberechtigung als Beihilfe des Empfängers	208
XI.	Zwischenergebnis: Eignung und System des Spendenabzugs	209
B.	Vergünstigungen von sonstigen gemeinwohlfördernden Tätigkeiten	210
I.	Nebenberufliche und ehrenamtliche Tätigkeiten	210
1.	Einkommensteuerliche Befreiungen	210
a)	Steuerliche Sphären	210
b)	Nebenberuflichkeit	211
c)	Ungleichbehandlung der Nebentätigkeiten	212
d)	Unionsrechtliche Implikationen	213
2.	Umsatzsteuerliche Befreiung	214
II.	Stipendien	215
III.	Zwischenergebnis: Indirekte Gemeinwohlförderung durch Tätigkeitsprivilegierung	215
C.	Kapitalertragsteuerabzug und Kapitalertragsteuererstattung	216
D.	Investmentsteuerliche Vergünstigung – § 8 InvStG	217

Teil 4

	Einzelsteuerübergreifende Strukturen	218
A.	Zweckkongruenz und Staatssubstitution	218
I.	Inkongruenzen bei Zuwendungen	219
II.	Inkongruenzen bei der Umsatzsteuer	220
III.	Inkongruenzen bei punktueller Förderung	221
IV.	Zwischenergebnis: Zweckkongruenz in den Einzelsteuergesetzen	221
B.	Wettbewerbsneutralität und partielle Steuerpflicht	221
I.	Alternative Regelungskonzepte	222
1.	Partielle Steuerpflicht bei den Ertragsteuern	222
2.	Selektive Vergünstigung	223
3.	Sonderfall Grundsteuer	223
4.	Zwischenfazit: Systematik der Regelungskonzepte	225
II.	Die Steuervergünstigung bei Zuwendungen	225

III. Vereinfachungszwecknormen	226
IV. Zweckbetriebe in den Einzelsteuergesetzen	227
V. Zwischenergebnis: Einzelsteuerübergreifende Wettbewerbsneutralität	227
C. Organisationsgebundenheit	228
I. Das leistungsbezogene Förderkonzept der Umsatzsteuer	228
II. Durchbrechungen des organisationsbezogenen Förderkonzepts	228
1. Punktuelle Befreiungen ohne Organisationsbezug	229
2. Verwendungsgebundene Befreiung ohne Organisationsbezug	229
III. Zwischenergebnis: Einzelsteuerliche Organisationsbezogenheit	231
D. Stiftungsprivilegien und Rechtsformneutralität	231
E. Auslandsöffnung	231
I. Amts- und Beitreibungshilfe als Bedingung für die Auslandsöffnung	232
II. Partielle Auslandsöffnung als einzelsteuerübergreifender Befund	233
1. Der EuGH als Treiber der Auslandsöffnung	233
2. Erster eigener Impuls des deutschen Gesetzgebers	234
3. Fehlendes Gesamtkonzept von Auslandsöffnung und Administrierbarkeit ...	234
III. Zwischenfazit: Einzelsteuerliche Auslandsöffnung und Reformoption	235
F. Typologie der Vergünstigungen	236
I. Typen direkter Vergünstigungen	237
1. Sachliche Steuerbefreiung als Standardinstrument direkter Vergünstigung ..	237
2. Freigrenzen als Vereinfachungsinstrument	237
3. Umsatzsteuerliche Vergünstigungstypen	238
4. Das Anpassungsinstrument der verfahrensrechtlichen Vergünstigung	238
II. Typen indirekter Vergünstigungen	239
1. Der Spendenabzug als Instrument leistungsfähigkeitsgerechter Besteuerung	239
2. Bewertungsprivileg	239
3. Die Freibeträge (§ 3 Nr. 26, Nr. 26a EStG)	239
III. Zwischenergebnis: Vergünstigungstypen und ihr Hintergrund	240
G. Kategorien der Abweichungen von einzelsteuerübergreifenden Grundstrukturen	240
I. Die Grundstruktur der gemeinnützigkeitsbezogenen Steuervergünstigungen	240
II. Kategorisierung der Abweichungen	241
1. Unionsrecht und Belastungsgrund	241
2. Abweichungen aufgrund der Natur der Sache	242
3. Besondere gesetzgeberische Zielsetzungen	242

4. Abweichungen aufgrund fehlender stringenter Gesamtkonzeption	243
H. Gemeinwohlförderung im Vielsteuersystem	244
I. Grundsätzliche Berechtigung der „Vielsteuerlösung“	244
1. Regelungsstandort als Frage äußerer Systematik	244
2. Gemeinnützigkeit und Belastungsgrund	245
II. Vereinheitlichungsperspektiven	247
1. Übergreifende Aspekte	247
2. Einzelsteuerliche Spezifika	249
III. Zwischenergebnis: Regelungstechnische Integration des Gemeinnützigkeits- rechts in die Steuerrechtsordnung	249
I. Zwischenfazit: Gemeinsamkeiten und Unterschiede gemeinnützigkeitsbezogener Steuervergünstigungen	250

Teil 5

Zusammenfassende Thesen	252
--------------------------------	-----

Teil 6

Empfehlungen de lege ferenda	271
-------------------------------------	-----

Literaturverzeichnis	275
-----------------------------------	------------

Stichwortverzeichnis	288
-----------------------------------	------------

Abkürzungsverzeichnis

a. A.	andere Ansicht
ABl.EU	Amtsblatt der Europäischen Union
Abs.	Absatz
Abschn.	Abschnitt
AdVermiG	Gesetz über die Vermittlung und Begleitung der Adoption und über das Verbot der Vermittlung von Ersatzmüttern
AEAO	Anwendungserlass zur Abgabenordnung
AEUV	Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union
a. F.	alte Fassung
Anh.	Anhang
Anm.	Anmerkung
AO	Abgabenordnung
Aufl.	Auflage
BB	Betriebs-Berater
Bd.	Band
BeckOGK	Beck-Online Großkommentar
BeckOK	Beck'scher Online-Kommentar
BeckRS	Beck-Rechtsprechung
Begr.	Begründer
Beschl.	Beschluss
BFH	Bundesfinanzhof
BFH/NV	Sammlung amtlich nicht veröffentlichter Entscheidungen des Bundesfinanzhofs
BFHE	Sammlung der Entscheidungen des Bundesfinanzhofs
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BGBI.	Bundesgesetzblatt
BMF	Bundesministerium der Finanzen
BR	Bundesrat
BR-Drs.	Bundesrats-Drucksache
BStBl.	Bundessteuerblatt
BT-Drs.	Bundestags-Drucksache
BVerfG	Bundesverfassungsgericht
BVerfGE	Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts
d.	des/der/die
DB	Der Betrieb
DBA	Doppelbesteuerungsabkommen
ders.	derselbe
dies.	dieselbe/dieselben
DJT	Deutscher Juristentag
DÖV	Die Öffentliche Verwaltung
DStJG	Veröffentlichungen der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft

DStR	Deutsches Steuerrecht
DStRE	Deutsches Steuerrecht Entscheidungsdienst
DStZ	Deutsche Steuer-Zeitung
DVOBlWaG	Durchführungsverordnung zum Blindenwarenvertriebsgesetz
ECLI	European Case Law Identifier (Europäischer Rechtsprechungs-Identifikator)
EFG	Entscheidungen der Finanzgerichte
EG	Europäische Gemeinschaft
Einl.	Einleitung
ErbStB	Erbschaft-Steuerberater
ErbStG	Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz
ErbStR	Erbschaftsteuer-Richtlinien 2019
ESTDV	Einkommensteuer-Durchführungsverordnung
ESTG	Einkommensteuergesetz
ESTR	Einkommensteuer-Richtlinien 2012
EU	Europäische Union
EuGH	Europäischer Gerichtshof
EUV	Vertrag über die Europäische Union
EuZW	Europäische Zeitschrift für Wirtschaftsrecht
e. V.	eingetragener Verein
EWR	Europäischer Wirtschaftsraum
EWS	Europäisches Wirtschafts- und Steuerrecht
f.	folgende
FamFG	Gesetz über das Verfahren in Familiensachen und in den Angelegenheiten der freiwilligen Gerichtsbarkeit
ff.	fortfolgende
FG	Finanzgericht
FGO	Finanzgerichtsordnung
Fn.	Fußnote
FR	Finanz-Rundschau
FS	Festschrift
GA	Generalanwalt am Europäischen Gerichtshof
GewStG	Gewerbsteuergesetz
GG	Grundgesetz
ggf.	gegebenenfalls
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GmbHG	Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung
GrS	Großer Senat
GrStG	Grundsteuergesetz
GrStR	Grundsteuer-Richtlinien 1978
GS	Gedächtnisschrift
Hdb.	Handbuch
HGB	Handelsgesetzbuch
Hrsg.	Herausgeber
i. H. v.	in Höhe von
InvStG	Investmentsteuergesetz
i. S. d.	im Sinne des/der
ISR	Internationale SteuerRundschau
IStR	Internationales Steuerrecht

i. S. v.	im Sinne von
i. V. m.	in Verbindung mit
JStG	Jahressteuergesetz
KJ	Kritische Justiz
KÖSDI	Kölner Steuerdialog
KraftStG	Kraftfahrzeugsteuergesetz
krit.	kritisch
KStG	Körperschaftsteuergesetz
KStR	Körperschaftsteuer-Richtlinien 2022
KSzW	Kölner Schrift zum Wirtschaftsrecht
KVStG	Kapitalverkehrsteuergesetz
lit.	littera (Buchstabe)
m. w. N.	mit weiteren Nachweisen
MwStR	MehrwertSteuerrecht
MwStSystRL	Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie
NJW	Neue Juristische Wochenschrift
NPLY	Non Profit Law Yearbook
Nr.	Nummer
NWB	Neue Wirtschafts-Briefe
NZG	Neue Zeitschrift für Gesellschaftsrecht
OECD	Organization for Economic Co-operation and Development (Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung)
REITG	Gesetz über deutsche Immobilien-Aktiengesellschaften mit börsennotierten Anteilen (Real Estate Investment Trusts)
RennwLottG	Rennwett- und Lotteriegesetz
RFamU	Recht der Familienunternehmen
RFH	Reichsfinanzhof
RFHE	Entscheidungen des Reichsfinanzhofs
RGBL	Reichsgesetzblatt
RIW	Recht der Internationalen Wirtschaft
rkr.	rechtskräftig
RL	Richtlinie
Rn.	Randnummer
RStBl.	Reichssteuerblatt
S.	Seite
SGB	Sozialgesetzbuch
Slg.	Sammlung der Rechtsprechung des Gerichtshofes und des Gerichts Erster Instanz
sog.	sogenannt
StÄndG	Steueränderungsgesetz
StuW	Steuer und Wirtschaft
stv.	stellvertretend
u. a.	unter anderem
UAbs.	Unterabsatz
UmwStG	Umwandlungssteuergesetz
UR	Umsatzsteuer-Rundschau
Urt.	Urteil
UStAE	Umsatzsteuer-Anwendungserlass 2024

UStB	Umsatz-Steuerberater
UStG	Umsatzsteuergesetz
UStR	Umsatzsteuer-Richtlinien 2008
usw.	und so weiter
v.	vom/von
v. a.	vor allem
Var.	Variante
VGA	Verdeckte Gewinnausschüttung
vgl.	vergleiche
Vorbem.	Vorbemerkung
VStG	Vermögensteuergesetz
WPg	Die Wirtschaftsprüfung
WRV	Weimarer Reichsverfassung
z. B.	zum Beispiel
ZEV	Zeitschrift für Erbrecht und Vermögensnachfolge
ZfZ	Zeitschrift für Zölle und Verbrauchsteuern
ZIP	Zeitschrift für Wirtschaftsrecht
zit.	zitiert
z. T.	zum Teil

Einleitung

Der Staat hat kein Monopol darauf, Gemeinwohl zu realisieren.¹ Im Gegenteil, die freiheitlich-demokratische Grundordnung ist heute mehr denn je auf eine Zivilgesellschaft angewiesen, die Mitverantwortung für die Verteidigung und Ausgestaltung des liberalen Verfassungsstaates übernimmt.² Durch Globalisierung und technischen Fortschritt hat die Welt an Komplexität gewonnen. Die dadurch entstehenden Herausforderungen lassen sich mit staatlicher Allzuständigkeit nicht bewältigen. Nicht zuletzt durch zahlreiche Gesetze, die private Partizipation an Gemeinwohlaufgaben fördern sollen, hat der Staat in den vergangenen Jahren versucht, auf diese Entwicklungen zu reagieren.³ Bürgerschaftliches Engagement ist gefragt und notwendig.

Der dem Gemeinwohl verpflichtete Staat kann seine Aufgaben nur mit finanziellen Mitteln erfüllen. Er finanziert sich überwiegend durch Steuern, weshalb das Steuerrecht besonders eng mit dem gemeinen Wohl verbunden ist. Aus diesem Grund enthalten gerade die Steuergesetze zahlreiche Vorschriften zur privaten Übernahme von Gemeinwohlverantwortung. Die Botschaft des so entstandenen Gemeinnützigkeitsrechts ist klar: Wer den Staat entlastet, das staatliche Angebot verbessert und so das Gemeinwohl fördert, soll steuerlich entlastet werden.

Ziel dieser Arbeit ist die Systematisierung und unionsrechtliche Würdigung der geltenden Steuervergünstigungen mit Gemeinnützigkeitsbezug. Damit ist keine Gesamtbewertung des allgemeinen Gemeinnützigkeitsrechts gemeint, sondern die Untersuchung von Ordnung und Struktur der gemeinnützigkeitsbezogenen Steuervergünstigungen in den Einzelsteuergesetzen. Systematisierung meint dabei nicht nur eine formale Kategorisierung der Vergünstigungsnormen. Vor allem sollen die bestehenden Vergünstigungen zum allgemeinen Gemeinnützigkeitsrecht und dessen Grundlagenprinzipien in Relation gesetzt und so systemfremde Aspekte einzelner Begünstigungen identifiziert werden.

Hierzu ist im ersten Teil der Arbeit zu klären, welchen Strukturen und Zielsetzungen das Gemeinnützigkeitsrecht folgt. Hier gilt es, grundlegende Prinzipien zu analysieren und auf dieser Grundlage Systematisierungsmöglichkeiten aufzuzeigen.

¹ *Isensee*, in: Hdb. d. Staatsrechts Bd. IV, 3. Aufl. 2006, § 71 Rn. 110.

² Dazu *Hufeld*, npoR 2024, 45.

³ Siehe nur das Gesetz zur weiteren steuerlichen Förderung von Stiftungen v. 14. 7. 2000, BGBl. I 2000, 1034; das Gesetz zur weiteren Förderung bürgerschaftlichen Engagements v. 10. 10. 2007, BGBl. I 2007, 2332; das Gesetz zur Stärkung des Ehrenamtes v. 21. 3. 2013, BGBl. I 2013, 556 oder das JStG 2020 v. 21. 12. 2020, BGBl. I 2020, 3096.

Im zweiten Teil werden diejenigen Vergünstigungen, die gemeinnützige Körperschaften unmittelbar betreffen, in den erarbeiteten Rahmen möglicher Systematisierungen eingefügt und am Maßstab der Belastungsgründe der Einzelsteuergesetze sowie der Zielsetzungen des Gemeinnützigkeitsrechts gemessen. Im dritten Teil wird diese Vorgehensweise auch auf die indirekten gemeinnützigkeitsbezogenen Vergünstigungen angewandt. Dabei soll jeweils die unionsrechtliche Kernfrage beantwortet werden, ob das Recht der Europäischen Union ein anderes als das herausgearbeitete nationalrechtliche System vorgibt.

Vor dem Hintergrund der Aufarbeitung der nationalrechtlichen gemeinnützigkeitsbezogenen Vergünstigungen soll in einem vierten Teil die Frage beantwortet werden, inwieweit sie einzelsteuerübergreifend einer einheitlichen Struktur folgen.

Im fünften Teil werden die Arbeitsergebnisse thesenartig zusammengestellt, worauf sich im sechsten Teil darauf aufbauende Änderungsvorschläge anschließen.

Begriff und System

A. Die Steuervergünstigung mit Gemeinnützigkeitsbezug

Das Gemeinnützigkeitsrecht¹ folgt der folgenden Grundsystematik: In einem allgemeinen Teil (§§ 51–68 AO) sind die tatbestandlichen Anforderungen des Gemeinnützigkeitsstatus geregelt, in einem besonderen Teil, welcher sich in den Einzelsteuergesetzen findet, die verschiedenen daran anknüpfenden Vergünstigungen.² Diese steuerlichen Vergünstigungen sind die maßgebliche Rechtsfolge des allgemeinen Gemeinnützigkeitsrechts. Ohne die steuerlichen Vorteile würden sich die Gemeinnützigkeitsakteure nicht in dessen enge Schranken begeben, auch wenn mit dem Gemeinnützigkeitsstatus eine besondere Öffentlichkeitswirkung einhergeht.³

Steuervergünstigungen sind alle Abweichungen von der Regelbesteuerung zugunsten des Steuerpflichtigen.⁴ Die Steuervergünstigung ist damit ein Oberbegriff und erfasst zunächst die Steuerbefreiungen, daneben Steuerermäßigungen, Bewertungsfreiheiten, Sonderabschreibungen, Freigrenzen und Freibeträge.⁵ Ferner lassen sich hierunter verfahrensrechtliche Ausnahmebestimmungen subsumieren, die die Steuerlast des Steuerschuldners verringern.⁶ Im Gemeinnützigkeitsrecht dominieren die Steuerbefreiungen,⁷ also solche Vergünstigungen, die den steuer-

¹ Der Begriff der Gemeinnützigkeit wird hier wie üblich synonym zu dem der „steuerbegünstigten Zwecke“ i.S.d. dritten Abschnitts im zweiten Teil der AO gebraucht, vgl. dazu statt aller *Hüttemann*, Gemeinnützigkeitsrecht und Spendenrecht, 6. Aufl. 2025, Rn. 1.4.

² *Bott*, in: *Schauhoff/Kirchhain*, Hdb. d. Gemeinnützigkeit, 4. Aufl. 2023, § 8 Rn. 1; *Hüttemann*, Gemeinnützigkeitsrecht und Spendenrecht, 6. Aufl. 2025, Rn. 1.2; *Hey*, in: *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 25. Aufl. 2024, Rn. 20.1; *Hummel/Lampert*, Aktuelle Rechtsfragen der Grenzen steuerlicher Gemeinnützigkeit, 2021, S. 15 f.

³ *Schauhoff*, in: *Schauhoff/Kirchhain*, Hdb. d. Gemeinnützigkeit, 4. Aufl. 2023, Grundlegung, Rn. 40; *Hüttemann*, Gutachten G zum 72. DJT, 2018, G 19.

⁴ *Stv. Lang*, Systematisierung der Steuervergünstigungen, 1974, S. 74 f., 160; *ders.*, *StuW* 1987, 221, 227; *Jochum*, Die Steuervergünstigung, 2006, S. 35, 55; *Seer*, in: *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 25. Aufl. 2024, Rn. 6.49.

⁵ Zu den Definitionen im Einzelnen vgl. nur *Jochum*, Die Steuervergünstigung, 2006, S. 153 ff.; *Seer*, in: *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 25. Aufl. 2024, Rn. 6.49 m. w. N.

⁶ *Jochum*, Die Steuervergünstigung, 2006, S. 188 f.; a. A. *Lang*, Systematisierung der Steuervergünstigungen, 1974, S. 160 f. Der Streit ist für das Gemeinnützigkeitsrecht nicht von Bedeutung und wird daher nicht weiter thematisiert.

⁷ Vgl. die Übersicht bei *Bott*, in: *Schauhoff/Kirchhain*, Hdb. d. Gemeinnützigkeit, 4. Aufl. 2023, § 8 Rn. 2.

lichen Grundtatbestand betreffen und damit entweder das Steuersubjekt oder das Steuerobjekt vom Tatbestand ausnehmen.⁸

Das Untersuchungsfeld dieser Arbeit erstreckt sich auf Vergünstigungen mit Bezug zum allgemeinen Gemeinnützigkeitsrecht der AO. Dagegen werden steuerliche Vergünstigungen, die aus allgemeinen staatspolitischen oder sozialen Erwägungen gewährt werden, um bürgerschaftliches Handeln zu fördern,⁹ ebenso wenig behandelt, wie „Vergünstigungen“, die nicht Teil des Steuerrechts sind.¹⁰

B. Rechtfertigung der gemeinnützigkeitsbezogenen steuerlichen Vergünstigungen

I. Staatssubstitution und Gemeinwohlaufgaben

Die Gewährung von Steuervorteilen aufgrund der Verfolgung gemeinnütziger Zwecke wird im Wesentlichen mit der „Staatssubstitutionsthese“ begründet, wonach der Staat entlastet werde, wenn er selbst nicht tätig werden müsse, sondern die Erfüllung seiner Aufgaben auf Private übertrage.¹¹ Die gemeinnützigen Zwecke können sowohl durch den Staat mithilfe von Steuergeldern als auch durch Private verwirklicht werden.¹² Der Sinn der Steuervergünstigungen erschöpft sich aber auch unter Zugrundelegung dieses Staatsentlastungsgedankens nicht darin, Ressourcen zu schonen. Sie dienen in erster Linie dazu, altruistische Privatinitiative zu fördern,¹³ wodurch gleichsam das staatliche Leistungsangebot erweitert und verbessert wird.¹⁴ Steuervergünstigungen, die aufgrund der Übernahme von Staatsaufgaben gewährt werden, verwirklichen systemimmanent eine gleichmäßige Besteuerung nach der Gemeinwohlverantwortung, denn soweit Private Gemeinwohlaufgaben übernehmen, entlasten sie den Staat und übernehmen so Gemeinwohlverantwortung.¹⁵

⁸ Lang, Systematisierung der Steuervergünstigungen, 1974, S. 91 ff., 104.

⁹ Z. B. die Befreiungen in § 5 Abs. 1 KStG mit Ausnahme der Nr. 9, Bott, in: Bott/Walter, KStG, 10/2025, § 5 Rn. 1; Kruschke, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, 8/2025, § 5 KStG Rn. 1.

¹⁰ Zur Gemeinnützigkeit in anderen Rechtsgebieten siehe Cremers, Steuerliche Gemeinnützigkeit und allgemeine Rechtsordnung, 2022.

¹¹ Gutachten der Unabhängigen Sachverständigenkommission zur Prüfung des Gemeinnützigkeits- und Spendenrechts, BMF-Schriftenreihe, Heft 40, 1988, S. 92 f.; Jachmann, in: Igl, Rechtliche Rahmenbedingungen bürgerschaftlichen Engagements, 2002, S. 71 ff.; Droege, Gemeinnützigkeit im offenen Steuerstaat, 2010, S. 315 ff.

¹² Kirchhof, DStJG 26 (2003), 1, 5: „Konzeptionelle Alternativität“.

¹³ Isensee, DStJG 26 (2003), 93, 100.

¹⁴ Hüttemann, DStJG 26 (2003), 82; ders., Gutachten G zum 72. DJT, 2018, G 88; ders., Gemeinnützigkeitsrecht und Spendenrecht, 5. Aufl. 2025, Rn. 1.82.

¹⁵ Jachmann, in: Igl, Rechtliche Rahmenbedingungen bürgerschaftlichen Engagements, 2002, S. 73.

Aus der Substitutionsthese lässt sich herleiten, welche Zwecke per Gemeinnützigkeitsrecht steuerlich gefördert werden können. Zunächst muss eine Substituierbarkeit überhaupt möglich sein, was bei ausschließlichen Staatsaufgaben¹⁶ nicht der Fall ist.¹⁷ Die Förderung darf sich sodann nur auf solche Zwecke beziehen, die der Staat selbst erfüllen dürfte. Im Bereich der konkurrierenden Gemeinwohlaufgaben – also solchen, die sowohl der staatlichen als auch der privaten Initiative offenstehen¹⁸ – kann der Staat durch gemeinnütziges Handeln Privater entlastet werden.¹⁹

Nicht ganz unumstritten ist die Rechtfertigung der Begünstigung altruistischer privater Betätigungen im Bereich der sog. pluralistischen Gemeinwohlaufgaben,²⁰ bei denen gesellschaftlicher Pluralismus entfaltet und grundrechtliche Freiheit wahrgenommen wird.²¹ Beispiele hierfür sind die Religion, Weltanschauung, Wissenschaft, Kunst und Kultur.²² Da der Staat hier zur Neutralität verpflichtet sei und daher (inhaltlich) nicht selbst tätig werden dürfe, sei der maßgebliche Rechtfertigungsgrund für die steuerliche Privilegierung nicht die Staatsentlastung, sondern dass sich der Staat „prekärer Prioritätsentscheidungen“ entledige, die er zu treffen hätte, wenn er selbst Fördermittel verteilte.²³ Führt man sich dagegen vor Augen, dass dem Staat ein Tätigwerden in diesem Bereich nicht generell, sondern allenfalls inhaltlich untersagt ist, zeigt sich, dass er immerhin von seiner Finanzierungsverantwortung entlastet wird.²⁴ Daher findet eine Staatssubstitution ebenso bei pluralistischen Gemeinwohlaufgaben statt. Die Besonderheit besteht darin, dass neben die Staatsentlastung die Ausübung von Grundrechten tritt und sich die Gemeinwohlförderung daher auf Bereiche erstreckt, hinsichtlich derer der Staat inhaltlich nicht tätig werden kann, die aber gleichwohl gemeinwohlfördernden Charak-

¹⁶ Zum Begriff stv. *Jellinek*, Allgemeine Staatslehre, 3. Aufl. 1921, S. 255 ff.

¹⁷ *Jachmann*, in: Igl, Rechtliche Rahmenbedingungen bürgerschaftlichen Engagements, 2002, S. 75.

¹⁸ *Jellinek*, Allgemeine Staatslehre, 3. Aufl. 1921, S. 263 f.

¹⁹ *Isensee/Knobbe-Keuk*, Sondervotum zum Gutachten der Unabhängigen Sachverständigenkommission zur Prüfung des Gemeinnützigkeits- und Spendenrechts, BMF-Schriftenreihe, Heft 40, 1988, S. 350 f., 356; *Isensee*, FS Dürig, 1990, S. 33, 61; *ders.*, DStJG 26 (2003), 93, 96 ff.

²⁰ Den Begriff erstmals verwendend *Isensee/Knobbe-Keuk*, Sondervotum zum Gutachten der Unabhängigen Sachverständigenkommission zur Prüfung des Gemeinnützigkeits- und Spendenrechts, BMF-Schriftenreihe, Heft 40, 1988, S. 351 ff.

²¹ Vgl. *Jachmann*, in: Igl, Rechtliche Rahmenbedingungen bürgerschaftlichen Engagements, 2002, S. 75.

²² § 52 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1, Nr. 2, Nr. 5 AO, vgl. auch *Isensee/Knobbe-Keuk*, Sondervotum zum Gutachten der Unabhängigen Sachverständigenkommission zur Prüfung des Gemeinnützigkeitsrecht und Spendenrechts, BMF-Schriftenreihe, Heft 40, 1988, S. 351; *Hüttemann*, Gemeinnützigkeitsrecht und Spendenrecht, 6. Aufl. 2025, Rn. 1.81; einschränkend *Seer*, DStJG 26 (2003), 11, 20 f., 25 f.

²³ *Isensee/Knobbe-Keuk*, Sondervotum zum Gutachten der Unabhängigen Sachverständigenkommission zur Prüfung des Gemeinnützigkeits- und Spendenrechts, BMF-Schriftenreihe, Heft 40, 1988, S. 358.

²⁴ *Seer*, DStJG 26 (2003), 11, 25.