

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

52

Lars Hummel | Steffen Lampert

# Aktuelle Rechtsfragen der Grenzen steuerlicher Gemeinnützigkeit



**Nomos**

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

**Band 52**

Lars Hummel | Steffen Lampert

# Aktuelle Rechtsfragen der Grenzen steuerlicher Gemeinnützigkeit



**Nomos**



Onlineversion  
Nomos eLibrary

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

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

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

1. Auflage 2021

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

## Vorwort

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

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

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

*Vorwort*

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

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

Potsdam und Osnabrück, im März 2021

Lars Hummel und Steffen Lampert

## Inhaltsverzeichnis

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

*Inhaltsverzeichnis*

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



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

*Inhaltsverzeichnis*

bb) Sicherstellung vereinsinterner Überwachung der Einhaltung der Voraussetzungen des Gemeinnützigkeitsrechts	77
cc) Reformüberlegungen	78
dd) Einordnung in den systematischen Zusammenhang mit vereinsbezogenen Regelungen, die eine Zugangsoffenheit voraussetzen	80
d) Gestaltungsfreiheit und Rechtsmissbrauch	81