

Leseprobe zu



Hüttemann

Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht

4. neu bearbeitete Auflage, 2018, 1088 Seiten, gebunden, Handbuch, 170x240 mm

ISBN 978-3-504-06260-6

139,00 €

somit, wenn sie geeignet ist, den grenzüberschreitenden Wettbewerb zu verfälschen, einer besonderen Rechtfertigung nach den Art. 107 ff. AEUV.

- Zum anderen ist festzustellen, dass sich ausländische gemeinnützige Einrichtungen, aber auch inländische Steuerpflichtige gegenüber dem nationalen Gesetzgeber auf die **Grundfreiheiten des EU-Vertrages** berufen können, soweit sie durch das geltende Recht bei grenzüberschreitenden Sachverhalten steuerlich behindert werden (dazu sogleich Rz. 1.122 ff.). Dies hat dazu geführt, dass die traditionelle Beschränkung der Steuervergünstigungen wegen Gemeinnützigkeit auf inländische Organisationen aufgegeben werden musste (vgl. dazu auch Rz. 2.98 ff.).

II. EU-Beihilfenrecht und Gemeinnützigkeit

1. Keine Bereichsausnahme

Für die Frage nach den Einwirkungen des EU-Beihilfenrechts auf das deutsche Gemeinnützigkeitsrecht¹ ist zunächst festzustellen, dass das Unionsrecht – entgegen früherer einzelner Aussagen im Schrifttum² – **keine ungeschriebenen Bereichsausnahmen für soziale Dienstleistungen kennt**³. Die Anwendbarkeit des Beihilfenrechts auf gemeinnützige Einrichtungen hängt vielmehr allein vom funktionalen Unternehmensbegriff ab.

1.111

In seiner Entscheidung vom 10.1.2006⁴ hat sich der Gerichtshof erstmals konkret zur Anwendung des Beihilfenrechts auf Steuervergünstigungen an gemeinnützige Einrichtungen geäußert. Im Ausgangsrechtsstreit ging es um die Frage, ob eine aus der **Privatisierung des italienischen Bankensystems** hervorgegangene Bankstiftung wegen der Dividenden, die ihr aus einer Mehrheitsbeteiligung an einer Sparkassenaktiengesellschaft zugeflossen waren, eine Befreiung von der Quellensteuer wegen Verfolgung gemeinnütziger Zwecke beanspruchen durfte. Das zuständige italienische Gericht hatte Bedenken, ob eine solche Steuervergünstigung mit dem Beihil-

1 Dazu *Benicke*, EuZW 1996, 165; *Fischer* in GS Trzaskalik, 2005, S. 49; *Fischer*, FR 2009, 929; *Grube*, DStZ 2007, 371; *Helios*, BB 2002, 1893; *Helios*, Steuerliche Gemeinnützigkeit und EG-Beihilfenrecht, 2005; *Helios in Schauhoff*, § 22 Rz. 58 ff.; *Droege*, Gemeinnützigkeit im offenen Steuerstaat, 2010, S. 512 ff.; *Hüttemann*, DB 2006, 914; *Hüttemann*, Gemeinnützigkeit im Lichte des EG-Beihilfenrechts, 2009; *Ipsen* in FS Kruse, 2001, S. 557; *Isensee* in DStJG 26 (2003), 93; *Jachmann*, Steuerliche Rahmenbedingungen, S. 84; *Münder/von Boetticher*, Gemeinnützigkeit und Gemeinschaftsrecht, 2003; *Kühling/Pisal* in Non Profit Law Yearbook 2009, 115; allgemein zu steuerlichen Beihilfen *Schön*, ZHR Beiheft 69, 2001, 106; *Schön*, Verhandlungen des 17. ÖJT Band IV/2, 21 ff.; *Becker/Schön*, Steuer- und Sozial-Staat im europäischen Systemwettbewerb, 2005; *Sutter*, Das EG-Beihilfenverbot und sein Durchführungsverbot in Steuersachen, 2005; *Walz in Walz/von Auer/von Hippel*, Spenden- und Gemeinnützigkeitsrecht in Europa, S. 653 ff.; aus dem neueren Schrifttum *Bode*, FR 2011, 1034; *Droege* in NK-GemR, Grundprinzipien Rz. 70 ff.; *Fischer*, Gemeinnützige Daseinsvorsorge und Wettbewerbsordnung, 2016, S. 107 ff.; *Fischer*, npoR 2017, 140.

2 So aber noch *Ipsen*, Soziale Dienstleistungen und EG-Recht, 1997.

3 Eingehend *Helios*, Steuerliche Gemeinnützigkeit und EG-Beihilfenrecht, S. 47 ff.

4 EuGH v. 10.1.2006 – Rs. C-222/04 *Cassa di Risparmio di Firenze SpA*, Slg. 2006, I-289.

fenverbot des Art. 87 EGV (heute: Art. 107 AEUV) vereinbar sei. Der EuGH hat sich diesen Bedenken grundsätzlich angeschlossen und gemeinnützigkeitsrechtliche Steuervorteile an den allgemeinen Maßstäben des Beihilfenrechts gemessen¹.

2. Funktionaler Unternehmensbegriff

- 1.112 Der funktionale Unternehmensbegriff ergibt sich aus dem Sinn und Zweck der Beihilfenregeln. Unternehmen ist nach der ständigen Rechtsprechung des EuGH im Kontext des Wettbewerbsrechts **jede eine wirtschaftliche Tätigkeit ausübende Einheit, unabhängig von ihrer Rechtsform und der Art ihrer Finanzierung**². Eine wirtschaftliche Tätigkeit ist jede Tätigkeit, die darin besteht, Güter oder Dienstleistungen auf einem bestimmten Markt anzubieten³. Dass Güter oder Dienstleistungen ohne Gewinnerzielungsabsicht angeboten werden, steht der Einstufung als Unternehmen nicht entgegen, wenn ihr Angebot mit dem anderer Wirtschaftsteilnehmer konkurriert, die einen Erwerbszweck verfolgen⁴. Für den wirtschaftlichen Charakter einer Tätigkeit reicht es somit aus, dass sie zumindest auch von einem privaten Anbieter mit der Absicht der Gewinnerzielung ausgeübt werden könnte⁵. In diesem Sinne sind Dienstleistungen, die in der Regel gegen Entgelt erbracht werden, als „wirtschaftliche Tätigkeiten“ zu qualifizieren⁶. Hingegen handelt eine Stiftung, deren Tätigkeit sich auf Zuwendungen an Einrichtungen ohne Erwerbszweck beschränkt, als wohltätige oder karitative Einrichtung und nicht als Unternehmen⁷.
- 1.113 Wendet man diese Grundsätze auf die **verschiedenen gemeinnützigkeitsrechtlichen „Sphären“** an, so ergibt sich Folgendes⁸:

- Gemeinnützige Einrichtungen erfüllen im Bereich ihrer **wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe und Zweckbetriebe** regelmäßig die Voraussetzungen des funktionalen Unternehmensbegriffs, weil hier Güter und Dienstleistungen gegen Entgelt und im Wettbewerb zu anderen Unternehmen angeboten werden⁹. So hat der EuGH bereits in seinem Urteil vom 10.1.2006 festgestellt, dass wirtschaftliche Tä-

1 Dazu näher *Hüttemann*, DB 2006, 914.

2 Vgl. EuGH v. 10.1.2006 – Rs. C-222/04 *Cassa di Risparmio di Firenze SpA*, Slg. 2006, I-289; EuGH v. 27.6.2017 – Rs. C-74/16 *Congregacion de Escuelas Pias Provincia Betania gegen Ayuntamiento de Getafe*, ECLI:EU:C:2017:496.

3 EuGH v. 10.1.2006 – Rs. C-222/04 *Cassa di Risparmio di Firenze SpA*, Slg. 2006, I-289.

4 EuGH v. 27.6.2017 – Rs. C-74/16 *Congregacion de Escuelas Pias Provincia Betania gegen Ayuntamiento de Getafe*, ECLI:EU:C:2017:496; EuGH v. 1.7.2008 – C-49/07 *MOTOE*, Slg. 2008, I-486.

5 Vgl. EuGH v. 25.10.2001 – Rs. C-475/99 *Ambulanz Glöckner*, Slg. 2001, I-8089.

6 Siehe EuGH v. 27.6.2017 – Rs. C-74/16 *Congregacion de Escuelas Pias Provincia Betania gegen Ayuntamiento de Getafe*, ECLI:EU:C:2017:496 (privat finanzierte Bildungsleistungen als „wirtschaftliche Tätigkeit“).

7 So ausdrücklich EuGH v. 10.1.2006 – Rs. C-222/04 *Cassa di Risparmio di Firenze SpA*, Slg. 2006, I-289.

8 Zum Folgenden vgl. eingehend *Helios*, Steuerliche Gemeinnützigkeit und EG-Beihilfenrecht, S. 87 ff.; *Hüttemann*, DB 2006, 918 ff.

9 Ebenso *Kühling/Pisal*, Non Profit Law Yearbook 2009, 120; *Helios*, Steuerliche Gemeinnützigkeit und EG-Beihilfenrecht, S. 96 f.

tigkeiten „zur Durchführung der satzungsmäßigen Zwecke“ (z.B. in Bereichen wie der Forschung, der Bildung oder dem Gesundheitswesen) als unternehmerische Tätigkeiten anzusehen sind¹. Zuvor hatte bereits die EG-Kommission die Gemeinnützige Abfallverwertung GmbH (GAV) in Aachen als Unternehmen im Sinne des Beihilfenrechts qualifiziert². Hinzuweisen ist ferner auf die Entscheidungen der EU-Kommission zur staatlichen Förderung von Kletterhallen des Deutschen Alpenvereins³ und zu einem tschechischen Förderprogramm für gemeinnützige Sportvereine⁴. In beiden Fällen hat die Kommission ein „Unternehmen“ bejaht, weil die Sportstätten nicht nur den Mitgliedern, sondern auch Dritten gegen Entgelt überlassen wurden⁵. Auch bei der Flächenübertragung auf Naturschutzorganisationen wie die Deutsche Bundesstiftung Umwelt (DBU) handelt es sich nach Ansicht des Gerichtshofs nicht nur um eine soziale, sondern auch um eine wirtschaftliche Aktivität (z.B. Holzverkauf)⁶.

- Auch **vermögensverwaltende Tätigkeiten** (z.B. die Verpachtung von Grundbesitz) können unternehmerische Tätigkeiten im Sinne des Beihilfenrechts sein, weil sich der steuerliche Begriff der Vermögensverwaltung (§ 14 Satz 3 AO) und der Unternehmensbegriff nicht ausschließen⁷. Der EuGH hat sich zu dieser Frage bislang nur in Hinsicht auf die Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft äußern müssen und insoweit eine unternehmerische Tätigkeit für den Regelfall verneint⁸.

Im Ausgangsstreit des EuGH-Urteils vom 10.1.2006 war vor allem fraglich, ob auch das Halten und Verwalten von Beteiligungen durch eine Stiftung eine wirtschaftliche Tätigkeit darstellt und deshalb in den Anwendungsbereich des europäischen Wettbewerbsrechts fällt. **Der EuGH will insoweit unterscheiden:** Das bloße Halten von Beteiligungen (auch von Mehrheitsbeteiligungen) stelle für sich genommen noch keine unternehmerische Tätigkeit dar. Übe dagegen eine Stiftung, die eine Kontrollbeteiligung an einer Kapitalgesellschaft hält, diese Kontrolle tatsächlich durch unmittelbare oder mittelbare Einflussnahme auf die Verwaltung der Gesellschaft aus, dann sei die Stiftung „als an der wirtschaftlichen Tätigkeit des kontrollierten Unternehmens beteiligt anzusehen“. Der Gerichtshof hält eine solche Differenzierung vor allem deshalb für notwendig, damit die Anwendung des Beihilfenrechts nicht durch eine Ausgliederung von wirtschaftlichen Tätig-

1 EuGH v. 10.1.2006 – Rs. C-222/04 *Cassa di Risparmio di Firenze SpA*, Slg. 2006, I-289 Rz. 22 f.

2 Vgl. ABl. EG 1998, Nr. L 159, S. 58 (62).

3 EU-Kommission v. 5.12.2012 – C (2012) 876 endg.; dazu *Fischer*, npoR 2013, 58; die Klage eines privaten Konkurrenten hat das EuG zwischenzeitlich zurückgewiesen, vgl. EuG v. 9.6.2016 – T-162/13 *Magic Mountain Kletterhallen GmbH/Kommission*, ECLI:EU:T:2016:341 = DÖV 2016, 733.

4 EU-Kommission v. 11.6.2014 – C(2014) 3602 endg.

5 Dazu näher *Fischer*, npoR 2017, 140.

6 EuGH v. 12.9.2013 – Rs. T-347/09 *Bundesrepublik Deutschland/Kommission*, npoR 2013, 248.

7 Zutreffend *Helios*, Gemeinnützigkeit und EG-Beihilferecht, 2005, S. 93 ff.; anders noch 3. Aufl. 2015.

8 EuGH v. 10.1.2006 – Rs. C-222/04 *Cassa di Risparmio di Firenze SpA*, Slg. 2006, I-289.

keiten auf selbständige Kapitalgesellschaften umgangen werden könne. Nach Ansicht des EuGH ist es Sache des vorlegenden Gerichts, eine schädliche Einflussnahme im Einzelfall festzustellen. Als ein mögliches Indiz nennen die Entscheidungsgründe die Erteilung von Weisungen an die Geschäftsführung der Beteiligungsgesellschaft. Geht man vom Sinn und Zweck des Beihilfenverbots aus, so müsste es aber vor allem darauf ankommen, ob sich die Stiftung wie ein normaler Investor verhält oder ihren Steuervorteil (z.B. durch den Verzicht auf angemessene Gewinnausschüttungen) zur wirtschaftlichen Förderung des Teilnehmungsunternehmens einsetzt¹. Die Lösung des EuGH ähnelt der vom BFH zu § 14 Satz 3 AO entwickelten Abgrenzungsformel zwischen steuerfreier Vermögensverwaltung und wirtschaftlichem Geschäftsbetrieb bei Teilnehmungen an Kapitalgesellschaften (vgl. dazu Rz. 6.130 ff.). Auch der BFH hat in der Einflussnahme auf die Geschäftsführung ein wichtiges Indiz dafür gesehen, dass die Grenzen einer privaten Vermögensverwaltung überschritten sind².

- Der **ideelle Bereich** – also unentgeltliche Tätigkeiten, die nur durch Spenden, Mitgliedsbeiträge oder öffentliche Zuschüsse finanziert werden – wird regelmäßig außerhalb des Fokus des Beihilfenrechts liegen, weil es hier an einer „wirtschaftlichen Tätigkeit“ fehlt. So soll z.B. eine vollständig oder vorwiegend aus öffentlichen Mitteln finanzierte Unterrichtstätigkeit keine „wirtschaftliche“ Tätigkeit darstellen³. Bei der Abgrenzung ist allerdings zu beachten, dass das Kriterium „Angebot von Gütern und Dienstleistungen gegen Entgelt“ nicht ganz eindeutig ist. So hat der EuGH z.B. in einer Entscheidung zum Umsatzsteuerrecht eine entgeltliche Leistung auch dann bejaht, wenn ein Sportverein seinen Mitgliedern gegen laufende Mitgliedsbeiträge die Nutzung von Sportanlagen ermöglicht⁴. Ein solches Tätigwerden wurde nach deutschem Gemeinnützigkeitsrecht früher noch der ideellen Sphäre zugerechnet⁵. Auch im Kontext des Beihilfenverbots ist fraglich, ob die Ausübung von Amateursport in einem gemeinnützigen Verein eine „wirtschaftliche“ Tätigkeit darstellt⁶.

3. Steuervergünstigungen als staatliche Beihilfe

- 1.114 Soweit gemeinnützige Einrichtungen – insbesondere im Bereich ihrer Zweckbetriebe – unternehmerische Tätigkeiten ausüben, ist weiter zu prüfen, ob Steuervergünstigungen eine unzulässige **Beihilfe nach Art. 107 Abs. 1 AEUV** darstellen. Nach

1 S. dazu auch *Hüttemann*, DB 2006, 914; *Hüttemann*, *Wirtschaftliche Betätigung*, S. 148 ff.

2 BFH v. 30.6.1971 – I R 57/70, BStBl. II 1971, 753; BFH v. 27.3.2001 – I R 78/99, BStBl. II 2001, 449; BFH v. 25.8.2010 – I R 97/09, BFH/NV 2011, 312; vgl. näher *Hüttemann*, DB 2006, 918.

3 EuGH v. 27.6.2017 – Rs. C-74/16 *Congregacion de Escuelas Pias Provincia Betania gegen Ayuntamiento de Getafe*, ECLI:EU:C:2017:496; siehe auch VG Berlin v. 21.2.2012 – 20 K 369.08, npoR 2012, 155, betreffend den Sprachunterricht durch das Goethe-Institut; kritisch *Gilberg*, npoR 2012, 160.

4 Vgl. EuGH v. 21.3.2002 – Rs. C-174-00 *Kennemer Golf- & Countryclub*, Slg. 2002, I-3293.

5 Vgl. aber BFH v. 2.8.2006 – XI R 6/03, BStBl. II 2007, 8; BFH v. 9.8.2007 – V R 27/04, BFH/NV 2007, 2213.

6 Ablehnend *Fischer*, npoR 2017, 140 ff. mit weiterführenden Nachweisen zu neueren Kommissionsentscheidungen.

der Rechtsprechung des EuGH¹ müssen folgende Voraussetzungen erfüllt sein, damit eine Maßnahme als Beihilfe qualifiziert werden kann:

- (1) Die Maßnahme muss einigen Unternehmen oder einigen Produktionszweigen einen „selektiven“ Vorteil gewähren,
- (2) der Vorteil muss unmittelbar oder mittelbar aus staatlichen Mitteln gewährt werden,
- (3) die Maßnahme muss den Wettbewerb verfälschen oder zu verfälschen drohen, und
- (4) sie muss den Handel zwischen Mitgliedstaaten beeinträchtigen können.

Im Fall des Gemeinnützigkeitsrechts geht es nicht um direkte Subventionen, sondern um die **Zulässigkeit steuerlicher Vergünstigungen**, d.h. um direkte steuerliche Befreiungen und Ermäßigungen für gemeinnützige Organisationen nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG, § 3 Nr. 6 GewStG, § 12 Abs. 2 Nr. 8 UStG einerseits und den Spendenabzug (vgl. z.B. § 10b EStG) sowie andere mittelbare Vorteile (§ 3 Nr. 26 EStG) andererseits. Grundsätzlich ist der Begriff der staatlichen Beihilfe weiter als der der Subvention, so dass auch begünstigende steuerliche Regelungen beihilferelevant sein können. Voraussetzung für die Annahme eines selektiven Vorteils ist eine begünstigende Abweichung vom Regelsteuertatbestand oder von der „Normalbelastung“². Für die „Selektivität“ einer Steuerregelung kommt es ferner darauf an, ob die Steuerbefreiungen „durch die Natur oder den inneren Aufbau“ des nationalen Steuersystems bedingt sind, „d.h., ob sie sich also unmittelbar aus den Grund- oder Leitprinzipien des Steuersystems des betreffenden Mitgliedstaats ergeben“³. Im Fall der Befreiung italienischer Bankstiftungen von der Kapitalertragsteuer hat der EuGH eine „selektive“ begünstigende Abweichung ohne Weiteres bejaht⁴. In einer späteren Entscheidung zu Steuervergünstigungen zu italienischen Arbeits- und Produktionsgenossenschaften hat es der Gerichtshof indes für möglich gehalten, dass

1.115

1 Vgl. zuletzt EuGH v. 27.6.2017 – Rs. C-74/16 *Congregacion de Escuelas Pias Provincia Betania gegen Ayuntamiento de Getafe*, ECLI:EU:C:2017:496; EuGH v. 24.7.2003 – Rs. C-280/00 *Altmark Trans und Regierungspräsidium Magdeburg*, Slg. 2003, I-7747 Rz. 75; EuGH v. 3.5.2005 – Rs. C-172/03 *Heiser*, Slg. 2005, I-01627 Rz. 27; EuGH v. 15.12.2005 – Rs. C-66/02 *Italienische Republik/Komm.*, Slg. 2005, I-10901; siehe auch die Bekanntmachung der Kommission zum Begriff der staatlichen Beihilfe im Sinne des Artikels 107 AEUV v. 19.6.2016 (2016/ C 262/01).

2 Dazu EuGH v. 15.12.2005 – Rs. C-66/02 *Italienische Republik/Komm.*, Slg. 2005, I-10901 Rz. 78; EuGH v. 10.1.2006 – Rs. C-222/04 *Cassa di Risparmio di Firenze SpA*, Slg. 2006, I-289.

3 So bereits die Kommission in ihrer Mitteilung über die Anwendung der Vorschriften über staatliche Beihilfen auf Maßnahmen im Bereich der direkten Unternehmensbesteuerung, ABl. EG 1998, Nr. C 384, S. 3; aus der Rechtsprechung EuGH v. 10.1.2006 – Rs. C-222/04 *Cassa di Risparmio di Firenze SpA*, Slg. 2006, I-289.

4 Vgl. EuGH v. 10.1.2006 – Rs. C-222/04 *Cassa di Risparmio di Firenze SpA*, Slg. 2006, I-289.

rechtsformbezogene Steuervorteile¹ durch „die Natur und den inneren Aufbau des Steuersystems“ gerechtfertigt sind².

- 1.116 Ausgehend von diesen Maßstäben sind verschiedene **Einwände gegen die Annahme eines selektiven Vorteils** bei Steuervergünstigungen für gemeinnützige Einrichtungen erhoben worden. So hat die Kommission die Befreiung von gemeinnützigen Institutionen von der Körperschaftsteuerpflicht früher „aus der Natur ihrer auf Gewinnerzielung nicht angelegten Tätigkeiten“ für gerechtfertigt gehalten³. Diese Sichtweise greift allerdings zu kurz, weil die Ertragsteuerbefreiungen eben nicht nur deklaratorische Bedeutung haben (zur steuersystematischen Einordnung der Befreiungsregelungen vgl. Rz. 1.56 ff.)⁴. Auch der Versuch, die Steuerbefreiung gemeinnütziger Einrichtungen und den Spendenabzug mit der Überlegung zu rechtfertigen, sie seien „**Ausfluss leistungsfähigkeitsgerechter Besteuerung**“⁵, ist nicht überzeugend. Denn es bleibt die Frage, weshalb eine „gemeinwohlorientierte“ Einkommensverwendung die steuerliche Leistungsfähigkeit mindern soll. Ferner darf nicht übersehen werden, dass dem nationalen Gesetzgeber nach diesem Ansatz ein erheblicher Entscheidungsspielraum bei der Gewährung von Steuererleichterungen verbleibt, der schon aus Wettbewerbsgründen eine Beihilfenkontrolle erfordert⁶. Schließlich dürfte auch die Berufung auf die Grundsätze des EuGH-Urteils in der Rechtssache *Altmark Trans*⁷ nicht allgemein weiterhelfen⁸. Abgesehen von der fehlenden „Betrachtung“ gemeinnütziger Einrichtungen im Sinne von Art. 106 Abs. 2 AEUV (früher Art. 86 Abs. 2 EGV) fehlt es auch an den anderen im Urteil *Altmark Trans* aufgestellten Bedingungen, insbesondere einer Berechnung des Ausgleichs anhand objektiver und transparenter Parameter⁹.
- 1.117 Das Merkmal der „**staatlichen Maßnahme oder einer Maßnahme unter Inanspruchnahme staatlicher Mittel**“ ist bei den direkten gesetzlichen Steuervergünstigungen immer erfüllt, da sie zu einem Verzicht auf Steuereinnahmen führen¹⁰.

1 Dazu eingehend *Balbinot*, Beihilfenverbot und Rechtsformneutralität, 2018.

2 EuGH v. 8.9.2011 – Rs. C-78/08 bis 80/08 *Paint Graphos*, Slg. 2011, I-7611.

3 Kommission, ABl. EG 1998, Nr. C 384, S. 3.

4 Kritisch zur Auffassung der Kommission auch *Schön*, ZHR Beiheft 69 (2001), 106.

5 *Kirchhof* in DStJG 26 (2003), 1; *Jachmann*, BB 2003, 990; *Kube*, IStR 2005, 469; zum Spendenrecht eingehend auch *Geserich*, Privater, gemeinwohlwirksamer Aufwand im System der deutschen Einkommensteuer und des europäischen Rechts, 1999.

6 Zutreffend *Walz*, Diskussionsbeitrag in DStJG 26 (2003), 75 f.

7 EuGH v. 24.7.2003 – Rs. C-280/00 *Altmark Trans*, Slg. 2003, I-7747 Rz. 87; vgl. auch EuGH v. 22.11.2001 – Rs. C-53/00 *Ferring*, Slg. 2001, I-9067.

8 A.A. *Kube*, IStR 2005, 475; vgl. auch zur Rechtsansicht der Kommission in Hinsicht auf die Umsetzung von *Altmark Trans* KommE v. 28.11.2005, ABl. EU 2005, Nr. L 312, S. 67 ff.; ABl. EU 2005, Nr. C 297, S. 4 ff.

9 Vgl. dazu eingehend *Kühling/Pisal* in Non Profit Law Yearbook 2009, 125 ff.; *Droege* in NK-GemR, Grundprinzipien Rz. 75 f.; kritisch zur mangelnden Kompatibilität mit dem Gemeinnützigkeitsrecht *Fischer*, Gemeinnützige Daseinsvorsorge und Wettbewerbsordnung, 2016, S. 121 ff.

10 Vgl. auch EuGH v. 15.12.2005 – Rs. C-66/02 *Komm./Italienische Republik*, Slg. 2005, I-10901 Rz. 76 ff.

Fraglich ist aber, ob auch der Spendenabzug eine „staatliche Maßnahme“ darstellt. Insoweit ist zwar im Ausgangspunkt zu berücksichtigen, dass es sich bei den Spenden um private Mittel handelt¹. Durch die steuerliche Abzugsfähigkeit verzichtet der Staat jedoch ebenfalls auf Steuereinnahmen, die letztlich den Empfängereinrichtungen zugute kommen. Es handelt sich mithin um „mittelbare“ Beihilfen zugunsten gemeinnütziger Einrichtungen². Ähnliches gilt für die anderen genannten Vorteile, z.B. § 3 Nr. 26 EStG. Eine beihilferelevante Maßnahme unter Inanspruchnahme staatlicher Mittel liegt daher zumindest in Höhe der Steuerersparnis des Zuwendenden vor³. Besondere Fragen der Zurechenbarkeit stellen sich schließlich bei Steuervergünstigungen auf unionsrechtlicher Grundlage. So stellen z.B. die in der MwStSystRL enthaltenen unbedingten Steuerbefreiungen keine „staatlichen“ Beihilfen dar⁴. Gleiches sollte gelten, wenn die Begünstigung – wie der ermäßigte Umsatzsteuersatz nach § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a UStG – auf einer unionsrechtlichen Ermächtigung der Mitgliedstaaten beruht (vgl. Art. 98 MwStSystRL), so dass der Unionsgesetzgeber die begünstigte Wirkung zumindest in Kauf genommen hat.

Die Steuervergünstigungen wegen Gemeinnützigkeit müssen schließlich auch **wettbewerbsrelevant** und darüber hinaus zumindest grundsätzlich **geeignet sein, den Handel zwischen Mitgliedstaaten zu beeinträchtigen**. Durch die partielle Steuerpflicht von wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben und die Wettbewerbsklausel in § 65 Nr. 3 AO wird die Wettbewerbsrelevanz des Gemeinnützigkeitsrechts zwar erheblich gemindert, aber nicht gänzlich beseitigt (vgl. §§ 66 bis 68 AO)⁵. Ferner lässt sich nicht völlig ausschließen, dass Steuervergünstigungen im gemeinnützigen Sektor im Einzelfall auch Auswirkungen auf den Handel zwischen den Mitgliedstaaten haben können. Gleichzeitig ist davon auszugehen, dass viele gemeinnützige Projekte lediglich „Vorhaben von lokaler Bedeutung“⁶ betreffen, so dass auf eine Anwendung des Art. 107 Abs. 1 AEUV verzichtet werden kann. So hat die EU-Kommission z.B. bei einer nichtgewinnorientierten „National Outdoor Training Centre Glenmore Lodge“ im schottischen Hochland eine grenzüberschreitende Beeinträchtigung des Wettbewerbs ausgeschlossen⁷. Schließlich dürften die meisten (kleinen) Vereine und Stiftungen auch deshalb nicht der Beihilfenaufsicht unterliegen, weil die ihnen gewährten Steuervorteile die von der Kommission festgelegten Schwellenwerte nicht überschreiten (sog. De-Minimis-Beihilfen).

1.118

1 Statt vieler *Kube*, IStR 2005, 475.

2 So auch *Kühling/Pisal* in Non Profit Law Yearbook 2009, 124 f.; a.A. aber *Isensee* in DStJG 26 (2003), 116 f.

3 Ebenso *Benicke*, EuZW 1996, 169; *Helios*, Steuerliche Gemeinnützigkeit und EG-Beihilfenrecht, S. 173 ff.; *Kühling/Pisal* in Non Profit Law Yearbook 2009, 124 f.; a.A. aber etwa *Kube*, IStR 2005, 475.

4 Vgl. zur Steuerbefreiung von Jugendherbergen nach Art. 132 Abs. 1 Buchst. h MwStSystRL EU-Kommission v. 26.10.2015 – C (2015) 7225 endg.

5 Zum Krankenhaussektor *Kühling/Pisal* in Non Profit Law Yearbook 2009, 132 f.

6 Siehe dazu die Pressemitteilung der EU-Kommission IP/15/4889 und dazu *Fischer*, Gemeinnützige Daseinsvorsorge und Wettbewerbsordnung, 2016, S.161 ff.

7 EU-Kommission v. 29.4.2015 – C(2015) 2799 endg.

- 1.119 Als **Zwischenergebnis** bleibt damit festzuhalten, dass die Steuervergünstigungen wegen Gemeinnützigkeit **durchaus unter den Beihilfentatbestand fallen können**. Insoweit bedarf es einer differenzierenden Betrachtung, die ausgehend von den verschiedenen Tatbestandsmerkmalen prüft, ob einzelne Steuervorteile die Merkmale einer Beihilfe erfüllen. Eine Beihilferelevanz dürfte vor allem bei steuerbegünstigten Zweckbetrieben zu bejahen sein, und zwar insbesondere dort, wo der Gesetzgeber ohne Rücksicht auf mögliche Wettbewerbsverzerrungen ganze Sektoren dem steuerfreien Bereich zugeordnet hat (vgl. den Zweckbetriebskatalog in §§ 66 bis 68 AO).

4. Mögliche Rechtfertigungsgründe

- 1.120 Die Feststellung, dass bestimmte steuerliche Vorteile – insbesondere die Zweckbetriebsbefreiungen – als Beihilfen im Sinne von Art. 107 AEUV qualifiziert werden, bedeutet noch nicht, dass die Steuervergünstigungen stets unzulässig sind. Vielmehr bleibt zu prüfen, ob einer der **Ausnahmetatbestände in Art. 107 Abs. 2 und 3 AEUV** eingreift¹. In seiner Entscheidung vom 10.1.2006 musste der EuGH zu diesen Ausnahmen nicht Stellung nehmen, weil es sich um eine „Neubeihilfe“ handelte, die noch nicht nach Art. 108 AEUV notifiziert worden war. Inzwischen gibt es aber erste Entscheidungen der EU-Kommission², so dass sich einige allgemeine Aussagen zu möglichen Rechtfertigungsgründen treffen lassen:
- Die Legalausnahmen nach **Art. 107 Abs. 2 Buchst. a und b AEUV** (soziale Verbraucherbeihilfen, Katastrophenbeihilfe) erscheinen zur Rechtfertigung nicht geeignet, weil die Steuervorteile allen gemeinnützigen Einrichtungen gewährt werden und die Katastrophenhilfe nur einen sehr kleinen Teil der Mildtätigkeit ausmacht³.
 - Im Unterschied zu Art. 107 Abs. 2 AEUV unterliegen die **Ausnahmen nach Art. 107 Abs. 3 AEUV** der Ermessensentscheidung der Europäischen Kommission („können“). Sie hat ihre diesbezüglichen Ermessens- und Abwägungsvorgänge zum Gegenstand von Leitlinien und Gemeinschaftsrahmen gemacht, die die Kommission selbst binden. Für den gemeinnützigen Sektor fehlen spezielle Leitlinien, so dass vorrangig auf die vorhandenen Leitlinien zurückgegriffen werden muss⁴. Darüber hinaus kann die Kommission im Rahmen ihres Ermessens aber auch weitere Beihilfen im Einzelfall genehmigen⁵. Im Schrifttum ist insbesondere auf **Art. 107 Abs. 3 Buchst. b AEUV** als mögliche Rechtsgrundlage für Beihilfen im gemeinnützigen Sektor hingewiesen worden⁶. Danach können Beihilfen als mit dem Gemeinsamen Markt vereinbar angesehen werden, die „wichtige Vorhaben von gemeinsamem europäischem Interesse“ fördern. In der

1 Eingehend dazu *Helios*, Steuerliche Gemeinnützigkeit und EG-Beihilfenrecht, S. 194 ff.

2 Für einen Überblick – insbesondere zur Förderung des Sports – siehe *Fischer*, Gemeinnützige Daseinsvorsorge und Wettbewerbsordnung, 2016, S. 131 ff.

3 Ablehnend auch *Kühling/Pisal* in Non Profit Law Yearbook 2009, 142.

4 So etwa im Fall der Gemeinnützigen Abfallverwertung GmbH, vgl. ABl. EG 1998, Nr. L 159, S. 58.

5 So auch *Kühling/Pisal* in Non Profit Law Yearbook 2009, 142.

6 Siehe etwa *Benecke*, EuZW 1996, 165 (172); *Isensee* in DStJG 26 (2003), 124 f.

Praxis der Kommission steht indes der Ausnahmetatbestand des **Art. 107 Abs. 3 Buchst. c AEUV** im Vordergrund. Diese Vorschrift erlaubt Beihilfen zur Förderung der Entwicklung gewisser Wirtschaftszweige oder Wirtschaftsgebiete, „soweit sie die Handelsbedingungen nicht in einer Weise verändern, die dem gemeinsamen Interesse zuwiderläuft“. Der Begriff der „Wirtschaftszweige“ wird dabei weit verstanden, so dass nicht nur sektorale Beihilfen erlaubt sind. Als „gemeinsames Interesse“ werden etwa die Förderung von Forschung, Entwicklung und Innovation¹, aber auch die Förderung von kleinen und mittleren Unternehmen (KMU), von Ausbildung und Beschäftigung sowie des Umweltschutzes verstanden.² In jüngster Zeit hat die EU-Kommission Art. 107 Abs. 3 Buchst. c AEUV auch herangezogen, um staatliche Fördermaßnahmen für gemeinnützige Sportvereine unter Hinweis auf das in Art. 165 AEUV verankerte Förderziel („Förderung des Amateur- und Breitensports“) zu rechtfertigen³. Hinzuweisen ist insbesondere auf die Entscheidung zu den Kletterhallen des Deutschen Alpenvereins⁴, die das EuG inzwischen bestätigt hat⁵. In seiner Begründung betont das EuG nicht nur den weiten Ermessensspielraum der Kommission bei der Anwendung des Art. 107 Abs. 3 Buchst. c AEUV, sondern stellt auch fest, dass ein „Marktversagen“ keine zwingende Voraussetzung sei, da eine staatliche Beihilfe auch durch ein Allgemeininteresse – hier: die Förderung des Amateursports – gerechtfertigt werden könne. Ferner folgt das EuG der Erwägung der Kommission, dass „die Förderung des Breitensports über gemeinnützige Vereine pädagogische und soziale Vorteile aufweist und positive Nebeneffekte mit sich bringt, u.a. dadurch, dass sie die Durchführung zusätzlicher Aktivitäten ermöglicht, wie die Benutzung der Anlagen durch Schulen und andere öffentliche Einrichtungen.“ Auch in einer weiteren vom EuG bestätigten Entscheidung hat die EU-Kommission direkte Subventionen an gemeinnützige Sportvereine zum Ausbau von Sportanlagen auf Art. 107 Abs. 3 Buchst. c AEUV gestützt⁶.

- Schließlich ist an eine Vereinbarkeit nach **Art. 106 Abs. 2 AEUV** (früher Art. 86 Abs. 2 EGV) zu denken. Die Kommission hat mit der Veröffentlichung des sog. Monti-Pakets den Rahmen für die Anwendung dieser Regelung im Bereich der öffentlichen Daseinsvorsorge abgesteckt⁷. Danach ist entsprechend der EuGH-Entscheidung in Sachen *Altmark Trans* keine Beihilfe anzunehmen, wenn ein staatlicher Betrauungsakt vorliegt, die Parameter für die Berechnung der Aus-

1 Siehe etwa den Unionsrahmen für staatliche Beihilfen zur Förderung von Forschung, Entwicklung und Innovation v. 27.6.2014 (2014 C 198/01).

2 Dazu näher *Helios*, Steuerliche Gemeinnützigkeit und EG-Beihilfenrecht, S. 219 ff.

3 Eingehende Nachweise zur Entscheidungspraxis bei *Fischer*, Gemeinnützige Daseinsvorsorge und Wettbewerbsordnung, 2016, S. 131 ff.

4 EU-Kommission v. 5.12.2012 – C (2012) 876 endg.; dazu *Fischer*, npoR 2013, 58.

5 EuG v. 9.6.2016 – T-162/13 *Magic Mountain Kletterhallen GmbH/Kommission*, ECLI:EU:T:2016:341 = DÖV 2016, 733.

6 Siehe EuG v. 12.5.2016 – T 693/14, ECLI:EU:T:2016:92; dazu *Fischer*, Gemeinnützige Daseinsvorsorge und Wettbewerbsordnung, 2016, S. 168 f.

7 S. Daseinsvorsorge-Entscheidung v. 28.11.2005, ABl. EU 2005, Nr. L 312, S. 67 ff.; Daseinsvorsorge-Gemeinschaftsrahmen v. 28.11.2005, ABl. EU 2005, Nr. C 297, S. 4 ff. Zum sog. Almunia-Paket vgl. *Fischer*, Stiftung&Sponsoring 2/2013, 32.

gleichleistung von vornherein festgelegt sind und Vorkehrungen zur Vermeidung einer Überkompensation getroffen worden sind. Im Unterschied zur *Altmark-Trans*-Entscheidung stellt die Kommission dabei auf die Ist-Kosten ab und nicht auf die Kosten einer „effizienten“ Leistungserbringung.

- Ein frühes Beispiel für die Anwendung von Art. 106 Abs. 2 AEUV im Gemeinnützigkeitsbereich ist die **Entscheidung der Kommission im Fall AWO SANO gGmbH**¹, in der es um die Steuerbegünstigung als Zweckbetrieb ging. Hier bestand allerdings die Besonderheit, dass das von der AWO SANO gGmbH betriebene Feriendorf auf Rügen in den betreffenden Jahren stets nur Verluste erwirtschaftet hatte, so dass eine „Überkompensation“ durch steuerliche Vorteile von vornherein ausgeschlossen werden konnte. Auf eine nähere Überprüfung der Verlustentstehungsgründe (z.B. die Angemessenheit der Geschäftsführervergütungen) hat die Kommission verzichtet². Der Ansatz bei Art. 106 Abs. 2 AEUV enthält allerdings wegen des Erfordernisses eines Betrauungsaktes ein **umsatzsteuerrechtliches Restrisiko**: Wenn – insbesondere im Krankenhauswesen – die gemeinnützige Einrichtung kraft eines Betrauungsaktes „für“ die öffentliche Hand tätig wird und zusätzlich bestimmte Finanzierungshilfen erhält, liegt die Annahme eines umsatzsteuerbaren Leistungsaustauschs nahe³.

Da die wenigen bisher vorliegenden Entscheidungen jeweils nur Einzelfälle betrafen und eine „allgemeine“ Leitlinie für die Vereinbarkeit von Steuervergünstigungen wegen Gemeinnützigkeit mit dem europäischen Wettbewerbsrecht weiterhin fehlt, wird die **weitere Entwicklung** vor allem davon abhängen, wie die EU-Kommission in Zukunft das ihr eingeräumte Ermessen bei der Beihilfenaufsicht im Dritten Sektor ausüben wird.

5. Altbeihilfen

- 1.121 Im vorliegenden Zusammenhang ist schließlich die Feststellung wichtig, dass es sich bei den meisten Steuerbefreiungen wegen Gemeinnützigkeit um „Altbeihilfen“ handeln dürfte, die bereits bei Abschluss der EG-Verträge zum 1.1.1958 in Kraft waren. Für die Prüfung der Vereinbarkeit solcher „bestehenden Beihilferegulungen“ im Sinne des Art. 108 Abs. 1 AEUV ist ausschließlich die EU-Kommission zuständig. Insbesondere finden die bei „Neubeihilfen“ geltende Notifikationspflicht und das Durchführungsverbot nach Art. 108 Abs. 3 AEUV auf „Altbeihilfen“ keine Anwendung, so dass die Behörden und Gerichte der Mitgliedstaaten die betreffenden Regelungen anwenden können, solange die Kommission ihre Unvereinbarkeit mit dem Binnenmarkt nicht festgestellt hat. So hat der I. Senat des BFH im Urteil vom 31.7.2013 beihilfenrechtliche Bedenken gegen die Anwendung der **Steuerbefreiung für Krankenhauszweckbetriebe** nach § 67 AO unter Hinweis auf Art. 108 Abs. 3

1 Dazu *Kühling/Pisal* in Non Profit Law Yearbook 2009, 139 f.

2 Kritisch deshalb *Kühling/Pisal* in Non Profit Law Yearbook 2009, 139 f.; noch anders *Fischer*, FR 2009, 929 ff., der der Kommission eine überzogene marktliberale Grundhaltung vorwirft.

3 Zu diesem Folgeproblem vgl. Ministerium für Wirtschaft, Mittelstand und Energie NRW, Leitfaden EG-Beihilfenrechtskonforme Finanzierung von kommunalen Leistungen der Daseinsvorsorge, 2009; *Leippe*, ZKF 2011, 217.

AEUV zurückgewiesen¹. Mit Recht hat der BFH darauf abgestellt, dass die Steuerbefreiung für Krankenhäuser als solche schon in § 10 Abs. 1 Nr. 1 GemVO 1953 vorgesehen war². Diese Argumentation hat der I. Senat des BFH wenig später auch auf die Steuerbegünstigung von Einrichtungen der Wohlfahrtspflege (§ 66 AO)³ übertragen. Der V. Senat hat sich dieser Rechtsprechung für Krankenhauszweckbetriebe inzwischen ausdrücklich angeschlossen⁴. Auch die EU-Kommission hat in ihrer Entscheidung zu Steuerbegünstigungen für das Deutsche Jugendherbergswerk (DJH) festgestellt, dass es sich bei der Zweckbetriebsbegünstigung von Jugendherbergen (vgl. § 68 Nr. 1 Buchst. b AO) – ungeachtet redaktioneller Änderungen durch die AO 1977 – um eine „bestehende Beihilfe“ handelt⁵.

III. Einwirkungen der Grundfreiheiten auf das nationale Gemeinnützigkeitsrecht

1. Problemstellung

Die Einwirkungen der europäischen Grundfreiheiten auf das deutsche Gemeinnützigkeitsrecht betreffen in erster Linie die Frage, ob der deutsche Gesetzgeber **die Steuervergünstigungen wegen Gemeinnützigkeit auf unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaften beschränken darf**. Das deutsche Recht enthielt bis 2008 durchweg solche Beschränkungen: So stand der Gemeinnützigkeitsstatus nur unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtigen Einrichtungen offen. Auch der steuerliche Spendenabzug war auf Zuwendungen an unbeschränkt steuerpflichtige gemeinnützige Einrichtungen beschränkt. Das Gleiche sollte auch für den Übungsleiterfreibetrag gelten. In allen diesen Fällen stellte sich jedoch die Frage, ob der Ausschluss ausländischer bzw. beschränkt steuerpflichtiger gemeinnütziger Einrichtungen aus anderen Mitgliedstaaten eine verbotene (verdeckte) Diskriminierung darstellte.

1.122

Zwar ist im Schrifttum schon früh auf mögliche Verstöße des deutschen Gemeinnützigkeitsrechts gegen die Grundfreiheiten aufmerksam gemacht worden⁶, aber erst seit dem **Vorlagebeschluss des I. Senats des BFH in der Rechtssache Stauffer** ist das Problem in der Fachöffentlichkeit breiter diskutiert worden⁷. Im Urteilsfall

1.123

1 BFH v. 31.7.2013 – I R 82/12, BStBl. II 2015, 123; BFH v. 31.7.2013 – I R 31/12, BFH/NV 2014, 185.

2 Zum Begriff der „Altbeihilfe“ vgl. EuGH v. 9.8.1994 – Rs. C-44/93 *Namur-Les assurances de crédit*, Slg. 1994, I-3829.

3 BFH v. 27.11.2013 – I R 17/12, BStBl. II 2016, 68.

4 BFH v. 18.10.2017 – V R 46/16, BFH/NV 2018, 293.

5 EU-Kommission v. 26.10.2015 – C (2015) 7225 endg.

6 Vgl. *Thömmes* in JbFStR 1999/2000, S. 123, 125.

7 Vgl. dazu *Droege*, Gemeinnützigkeit im offenen Steuerstaat, 2010, S. 480 ff.; *Drüen/Liedtke*, FR 2008, 1; *Ecker*, Intertax 2007, 450; *Eicker*, Grenzüberschreitende gemeinnützige Tätigkeit, 2004; *Fischer*, FR 2005, 457; *Fischer*, FR 2007, 361; *Fischer*, FR 2009, 249; *Fischer* in FS Lang, 2010, S. 281; *Geibel*, GPR 2010, 61; *Geserich*, DStR 2009, 1173; *Heger*, FR 2004, 1154; *Helios*, Steuerliche Gemeinnützigkeit und EG-Beihilfenrecht, 2005; *Helios*, BB 2002, 1893; *Helios* in Non Profit Law Yearbook 2008, 89; *Helios/Müller*, BB 2004, 2332; *Helios/Schlotter*, IStR 2006, 483; *Hüttemann*, IStR 2010, 118; *Hüttemann/Helios*, DB 2006, 2481;