



BUCERIUS LAW SCHOOL  
HOCHSCHULE FÜR RECHTSWISSENSCHAFT

INSTITUT FÜR STIFTUNGSRECHT UND  
DAS RECHT DER NON-PROFIT-ORGANISATIONEN

## Teil C

### **Bericht über die rechtlichen Hürden der deutschen Philanthropie, um das Potenzial für die SDGs auszuschöpfen**

*Prof. Dr. Birgit Weitemeyer*

*Elias Bornemann*

# Inhaltsverzeichnis

<b>A. Analyse der derzeitigen Rechtslage in Deutschland</b>	<b>1</b>
I. Einleitung	1
II. Materieell-rechtliche Erschwernisse	3
1. Struktureller Inlandsbezug nach § 51 Abs. 2 AO	3
2. Inhärenter Inlandsbezug bei einzelnen Zwecken der §§ 52 ff. AO	6
a) § 52 Abs. 2 S. 1 Nr. 6 AO – Denkmalschutz	6
b) § 52 Abs. 2 S. 1 Nr. 8 AO – Naturschutz und Landschaftspflege	6
c) § 52 Abs. 2 S. 1 Nr. 24 AO – Demokratisches Staatswesen	7
d) § 54 AO – Kirchliche Zwecke	7
e) Konsequenzen für die Praxis	7
3. Anerkennung ausländischer Empfängerorganisationen beim Spendenabzug	8
a) Anforderungen an die Satzung allgemein	9
b) Grundsatz der Vermögensbindung	9
c) Vorliegen der gesetzlichen Anforderungen an die Zuwendungsbestätigung	10
d) Gebote der zeitnahen Mittelverwendung und der Selbstlosigkeit	11
e) Zwischenfazit	12
4. Förderung ausländischer Körperschaften durch inländische Organisationen	12
a) Mittelbeschaffung nach § 58 Nr. 1 AO	13
aa) Grundlagen	13
bb) § 58 Nr. 1 AO und Auslandssachverhalte	14
b) Teilweise Mittelzuwendung nach § 58 Nr. 2 AO	15
aa) Grundlagen	15
bb) § 58 Nr. 2 AO und Auslandssachverhalte	15
c) Rechtspolitische Entwicklungen	16
5. Erschwernisse bei der Umsatzsteuer	16
III. Formell-rechtliche Erschwernisse	16
1. Zur Anerkennung ausländischer Organisationen beim Spendenabzug	16
a) Feststellung der satzungsmäßigen Voraussetzungen	17
b) Überprüfung der tatsächlichen Geschäftsführung	17
2. Zur Darlegung der Voraussetzungen des § 58 Nr. 1 und Nr. 2 AO	19
<b>B. Untersuchung von praktischen Beispielen, wie der rechtliche Rahmen hemmend wird (Negativbeispiele)</b>	<b>20</b>
<b>C. Untersuchung von praktischen Beispielfällen, wie trotz des rechtlichen Rahmens die Ziele verfolgt werden können</b>	<b>211</b>
<b>D. Vorschläge zur Verbesserung des rechtlichen Rahmens</b>	<b>233</b>

## **A. Analyse der derzeitigen Rechtslage in Deutschland**

### **I. Einleitung**

Grenzüberschreitendes philanthropisches Handeln ist auf äußerst komplexe Weise in rechtliche Zusammenhänge eingebettet. Für die Frage, wie sich internationales Engagement insofern erleichtern und fördern lässt, ist es hilfreich, zwischen zwei Ebenen zu unterscheiden. Zum einen ist grenzüberschreitendes philanthropisches Handeln auf die gleiche Weise von rechtlichen Bestimmungen betroffen wie alle anderen grenzüberschreitenden Lebenssachverhalte, und zwar durch Regelungen des Herkunftslands, des Empfängerstaats und des zwischenstaatlichen Rechts. Dies liegt daran, dass grenzüberschreitendes philanthropisches Handeln genauso auf die Überführung von Waren, Devisen, Wissen und/oder Personen gerichtet ist wie der internationale Wirtschafts- oder Privatverkehr. Internationales Engagement kann also zum Beispiel durch zoll-, banken- und aufenthaltsrechtliche Bestimmungen erleichtert oder erschwert sein. Für die konkreten Möglichkeiten und Grenzen philanthropischen Handelns muss diesbezüglich auf die (bereichs-)spezifische Rechtslage im Herkunfts- und Empfängerstaat sowie die zwischenstaatlichen Absprachen geschaut werden. Verallgemeinernd lässt sich jedenfalls festhalten: Je freier die Austauschbeziehung zwischen dem Herkunfts- und dem Empfängerstaat ausgestaltet ist, desto leichter gelingt grenzüberschreitendes philanthropisches Handeln. Beispielhaft ist insofern die EU/der EWR, innerhalb deren Hilfsmittel frei bewegt werden können und Helfer/innen Freizügigkeit genießen.

Neben diesen allgemeinen rechtlichen Einflüssen ist philanthropisches Handeln zum anderen aber auch Bestimmungen ausgesetzt, die speziell auf die Regulierung gesellschaftlichen Engagements gerichtet sind. Insofern können zum Beispiel Regelungen im Empfängerland relevant werden, die darauf gerichtet sind, politisches Engagement ausländischer Organisationen zu kontrollieren oder gar zu unterbinden.<sup>1</sup> Auch hier bedarf es jeweils einer bereichs- und landesspezifischen Betrachtung, um etwaige Erschwernisse für die internationale Tätigkeit zu identifizieren. Für philanthropisch tätige Organisationen oder Einzelpersonen wird es im konkreten Einzelfall eine bewusste Entscheidung sein müssen, sich trotz (oder vielleicht auch gerade wegen) der speziellen Erschwernisse gerade im jeweiligen Land zu engagieren. Anders verhält es sich mit den engagementspezifischen Regelungen des Herkunftslandes, denen sich die jeweilige Organisation bzw. Einzelperson nur schwerlich entziehen kann. Für die deutsche Philanthropie hat daher das deutsche Non-Profit-Recht eine zentrale Bedeutung, die sich verallgemeinerbar darstellen und erläutern lässt. Und auch aus Sicht des deutschen Gesetzgebers und der deutschen Verwaltung – für die die Einflussnahme auf ausländische Regelungen regelmäßig nur schwer möglich ist – ist das nationale Recht (in seiner internationalen, insbesondere europarechtlichen Einbindung) die entscheidende Stellschraube, mittels deren philanthropisches Handeln angeregt und unterstützt werden kann.

Vor diesem Hintergrund soll im Folgenden die derzeitige Rechtslage in Deutschland speziell im Hinblick auf grenzüberschreitendes philanthropisches Engagement dargestellt werden. Dabei sei vorangestellt, dass die zivilrechtlichen bzw. speziell gesellschaftsrechtlichen Bestimmungen des deutschen Non-Profit-Rechts keine besondere Bedeutung entfalten – sie gelten unterschiedslos für nationales wie internationales Handeln und stellen für

---

<sup>1</sup> Vgl. insofern beispielhaft zur russischen „foreign agent“-Politik Abrosimowa/Miloslawskaja/Soiffer, in: Konrad-Adenauer-Stiftung (Hrsg.), Die Rechtslage nichtkommerzieller Organisationen nach deutschem und russischem Recht, 2018, S. 68 ff.

philanthropische Aktivitäten keine besondere Beeinträchtigung dar.<sup>2</sup> Die entscheidenden rechtlichen Weichenstellungen entstammen vielmehr dem Steuerrecht, das heißt konkret dem Gemeinnützigkeitsrecht der §§ 51 ff. AO, welches sich gewissermaßen zum Organisationsrecht des ideell tätigen dritten Sektors entwickelt hat.<sup>3</sup> Dieser – für manchen vielleicht unerwartete – Umstand rührt daher, dass der Gemeinnützigkeitsstatus für die philanthropisch tätigen Organisationen wie auch für die finanziell unterstützenden Unternehmen und Einzelpersonen von entscheidender Bedeutung ist. Zum einen ist es für denjenigen, der Geld spendet, interessant, wenn die Empfängerkörperschaft gemeinnützig ist, weil dann die Zuwendung bei der Berechnung der eigenen Einkommen-, Körperschaft- oder Gewerbesteuerpflicht abgezogen werden kann (§§ 10b Abs. 1 S. 1 EStG, 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG, 9 Nr. 5 GewStG; zur Abzugsfähigkeit von Spenden in den Vermögensstock einer Stiftung § 10b Abs. 1a EStG).<sup>4</sup> Natürlich bleibt es dem Spender unbenommen, sein Vermögen auch einer nichtgemeinnützigen Organisation zuzuwenden. Doch wird die Höhe der Zuwendung im Vergleich zu einer gemeinnützigen Organisation regelmäßig geringer sein, weil der abzugsbedingte Steuerspareffekt ausbleibt; vielmehr könnten umfangreichere Zuwendungen sogar der Schenkungsteuerpflicht unterliegen (in Deutschland unter Fremden bereits ab 20.000 Euro innerhalb von zehn Jahren, vgl. §§ 14 ff. ErbStG), was den effektiven Zuwendungsbetrag sogar nochmals mindern würde.<sup>5</sup> Im Sinne einer effektiven Allokation der Mittel ist es also philanthropisch sinnvoll, soweit möglich gezielt gemeinnützige Organisationen zu unterstützen.

Der Gemeinnützigkeitsstatus ist zum anderen für die philanthropisch tätigen Organisationen von hoher Relevanz. Die Gründe hierfür sind vielfältig. Von großer Bedeutung sind natürlich ebenfalls die indirekten und direkten<sup>6</sup> steuerlichen Erleichterungen und Befreiungen aufgrund der Gemeinnützigkeit: So ist das Einwerben von Spenden und Zustiftungen leichter, wenn die Zuwendung für den Spender bzw. die Stifterin steuerlich vorteilhaft ist; darüber hinaus sind gemeinnützige Körperschaften ihrerseits von der Körperschaft-, Gewerbe-, Erbschaft-, Schenkung-, Grund- und Umsatzsteuerpflicht (teilweise) befreit, was wirtschaftliche wie auch organisatorische Vorteile mit sich bringt.<sup>7</sup> Doch die Begünstigungen des Gemeinnützigkeitsstatus reichen sogar über steuerrechtliche Sachverhalte hinaus, denn mittlerweile knüpfen auch viele Vorschriften außerhalb des Steuerrechts an der Gemeinnützigkeit an – Beispiele sind verschiedene Gebührenermäßigungen (etwa §§ 91 Abs. 2 GNotKG, 24 GenTG, 5 RfunktStV), das sozialrechtliche Kooperationsgebot (§§ 17 Abs. 3 SGB I, 4 Abs. 1 S. 1 SGB VIII, 5 Abs. 2 S. 1 SGB XII) oder strafrechtliche Vorschriften über Geldauflagen zugunsten gemeinnütziger Einrichtungen (§§ 56b StGB, 153a StPO).<sup>8</sup> Und nicht zuletzt führt ein gänzlich außerrechtlicher Umstand zur Attraktivität des Gemeinnützigkeitsstatus: Die Anerkennung als gemeinnützig wirkt heute gleichsam als eine Art staatliches „Gütesiegel“, mit dem bestätigt wird, dass die Organisation förderungswürdige Zwecke selbstlos fördert.<sup>9</sup> Dies mag zum einen wiederum für die Spendenakquise von Vorteil

---

<sup>2</sup> Dies gilt im Hinblick auf die Tätigkeit von eingetragenen Vereinen umso mehr, als der BGH mit seinen sogenannten Kita-Entscheidungen klargestellt hat, dass die ideelle Zweckverfolgung auch durch einen Zweckbetrieb erfolgen darf; vgl. insb. BGH, Beschl. V. 16.5.2017 – II ZB 7/16, npoR 2017, 156.

<sup>3</sup> Hüttemann, Gutachten G zum 72. Deutschen Juristentag, 2018, S. 18.

<sup>4</sup> Vertiefend zu den einzelnen Steuervergünstigen Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 3. Aufl. 2015, S. 17 ff.

<sup>5</sup> Vgl. 13 Abs. 1 Nr. 16 lit. b ErbStG.

<sup>6</sup> Näher zu dieser Unterscheidung Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 4. Aufl. 2018, S. 19 f.

<sup>7</sup> Insb. §§ 5 Abs. 1 Nr. 9 S. 1 KStG, 3 Nr. 6 S. 1 GewStG, 44a EStG, 12 Abs. 2 Nr. 8 lit. a UStG, 13 Abs. 1 Nr. 16 lit. b ErbStG.

<sup>8</sup> Hüttemann, Gutachten G zum 72. Deutschen Juristentag, 2018, S. 18.

<sup>9</sup> Hüttemann, Gutachten G zum 72. Deutschen Juristentag, 2018, S. 19.

sein, zum anderen kommen hier auch Aspekte von sozialem Prestige und Anerkennung zum Tragen. Diese verschiedenen Umstände haben zur Folge, dass 90 Prozent aller Non-Profit-Organisationen in Deutschland als gemeinnützig anerkannt sind.<sup>10</sup>

Auch hier gilt: Natürlich kann sich eine Organisation dagegen entscheiden, die Vorteile der Gemeinnützigkeit in Anspruch zu nehmen, und ihre philanthropischen Anliegen im Rahmen des allgemeinen nationalen und internationalen Rechts verfolgen. Sie ist dann wie ein Wirtschaftsunternehmen international tätig, nur dass immaterielle und nicht wirtschaftliche Ziele verfolgt werden. Hat sich eine Organisation aber einmal dafür entschieden, sich als gemeinnützig anerkennen zu lassen, ist sie damit weitreichenden Folgen für die Ausgestaltung ihrer Satzung und die Führung ihrer Geschäfte unterworfen. Insbesondere ist die Organisation verpflichtet, ihre Mittel selbst (das heißt durch eigene Mitarbeiter oder andere Hilfspersonen, vgl. § 57 AO), zeitnah (das heißt i.d.R. innerhalb von zwei Kalenderjahren nach Zufluss, vgl. § 55 Abs. 1 Nr. 5) und vor allem ausschließlich (das heißt nicht auch für nichtsteuerbegünstigte Zwecke, vgl. § 56 AO) für ihre gemeinnützigen Zwecke und auf satzungskonforme Weise einzusetzen. Verstößt die Organisation gegen diese Pflichten, droht ihr der Entzug des Gemeinnützigkeitsstatus, was neben dem Verlust der gemeinnützigkeitsrechtlichen Privilegien und des sozialen Status auch zu – ggf. erheblichen – rückwirkenden Steuernachzahlungen führen kann.<sup>11</sup> Die Organisation ist also aufgrund ihres Binnenrechts (das heißt ihrer Satzung) wie auch aufgrund des staatlichen Rechts gehalten, die Vorschriften des Gemeinnützigkeitsrechts zu befolgen. Es sind aber eben diese gemeinnützigkeitsrechtlichen Vorgaben, die zum Teil erhebliche richtungsweisende Wirkung für grenzüberschreitendes philanthropisches Handeln entfalten.

Wenn im Folgenden diejenigen gemeinnützigkeitsrechtlichen Regelungen und Konstellationen vorgestellt werden, die für grenzüberschreitendes philanthropisches Handeln von besonderer Relevanz sind, dann ist es hilfreich, bei der Darstellung zwischen materiell-rechtlichen Erschwernissen (das heißt solchen, die inhaltliche Vorgaben betreffen) und formell-rechtlichen Erschwernissen (das heißt solchen, die die Nachweiserbringung betreffen) zu unterscheiden.

## **II. Materiell-rechtliche Erschwernisse**

Grenzüberschreitendes philanthropisches Handeln wird in drei Konstellationen durch inhaltliche Vorgaben des Gemeinnützigkeitsrechts erschwert. Zunächst kann eine inländische Organisation selbst unmittelbar im Ausland fördernd tätig werden – entweder durch die eigenen Organe bzw. verfassungsmäßigen Vertreter oder durch Hilfspersonen im Sinne des § 57 Abs. 1 S. 2 AO. Agiert die inländische Körperschaft nicht selbst im Ausland, so kann sie dennoch als Förderkörperschaft im Sinne des § 58 Nr. 1 AO oder durch Mittelweitergabe an eine ausländische Körperschaft nach § 58 Nr. 2 AO Zwecke im Ausland unterstützen. Die dritte Konstellation ist die Fallgruppe der Direktspenden eines inländischen Steuerpflichtigen an eine ausländische Organisation, wobei die Frage der Abzugsfähigkeit nach § 10b EstG im Raum steht.

### **1. Struktureller Inlandsbezug nach § 51 Abs. 2 AO**

Für alle diese Konstellationen ist der in § 51 Abs. 2 AO „vor die Klammer“ der Regelungen des Gemeinnützigkeitsrechts gezogene sogenannte strukturelle Inlandsbezug zu beachten. Diese Vorschrift besagt, dass, wenn gemeinnützige Zwecke im Ausland verwirklicht werden, eine

---

<sup>10</sup> Hüttemann, Gutachten G zum 72. Deutschen Juristentag, 2018, S. 18 f.

<sup>11</sup> Differenziert zu den einzelnen Steuern Bott, in: Schauhoff, Handbuch der Gemeinnützigkeit, 3. Aufl. 2010, § 10 Rn. 90 ff.

Steuerbegünstigung im Sinne des Gemeinnützigkeitsrechts nur infrage kommt, wenn „natürliche Personen, die ihren Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt im Geltungsbereich dieses Gesetzes haben, gefördert werden oder die Tätigkeit der Körperschaft neben der Verwirklichung der steuerbegünstigten Zwecke auch zum Ansehen der Bundesrepublik Deutschland im Ausland beitragen kann“. Damit schafft die Vorschrift zum einen für Non-Profit-Organisationen eine Voraussetzung für die steuerliche Anerkennung als gemeinnützig nach den §§ 51 ff. AO, zum anderen wird auf diese Regelung in § 5 Abs. 2 Nr. 9 KStG (zur Körperschaftssteuerbefreiung) verwiesen, womit sie über § 10b Abs. 1 S. 2 Nr. 2 EStG ebenfalls für die Abzugsfähigkeit von Spenden sowie über §§ 13 Abs. 1 Nr. 16 lit. c für die Erbschaft- und Schenkungsteuer Wirkung entfaltet. Sinn und Zweck dieser durch das Jahressteuergesetz 2009 eingeführten Regelung ist es, die durch die Rechtsprechung des EuGH<sup>12</sup> erzwungene EU-Auslandsoffenheit des deutschen Gemeinnützigkeitsrechts zu begrenzen. So erklärte der Gesetzgeber, dass „Steuervergünstigungen für gemeinnütziges Handeln und der damit verbundene Verzicht auf Steuereinnahmen nur insoweit zu rechtfertigen sind, als die geförderten gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Tätigkeiten [...] einen Bezug zu Deutschland besitzen“.

Die tatsächliche praktische Relevanz dieser Vorschrift ist allerdings nach wie vor unklar. Dies liegt zum einen daran, dass bereits die Justiziabilität der Vorschrift mehr als fraglich ist, denn wie soll sich bestimmen lassen, ob eine Fördermaßnahme im Ergebnis „zum Ansehen der Bundesrepublik Deutschland im Ausland“ beiträgt?<sup>13</sup> Weder die Gesetzesbegründung noch der Anwendungserlass zur Abgabenordnung geben hier konkrete Anhaltspunkte. So seien spürbare und messbare Auswirkungen auf das Ansehen der Bundesrepublik Deutschland im Ausland nicht erforderlich. Auch müssten die Tätigkeiten des Zuwendungsempfängers weder in nennenswertem Umfang auf Ansehensförderung oder -steigerung zielen, noch müsse dies ein eigenständiger Nebenzweck der Körperschaft sein.<sup>14</sup> Hinsichtlich der Justiziabilität der Vorschrift ist zum anderen zweifelhaft, ob die Norm einer europarechtlichen Kontrolle standhalten würde, wobei die insofern bestehenden Bedenken an zwei Punkten ansetzen. Zunächst wird von Teilen der Literatur angeführt, dass durch das Erfordernis einer Unterstützung von Personen, die in Deutschland wohnhaft sind, der Begriff der „Allgemeinheit“ aus § 51 Abs. 1 S. 1 AO unzulässig begrenzt werde, weil diese inhaltliche Beschränkung mit den europarechtlichen Grundfreiheiten in Konflikt gerate.<sup>15</sup> Hiergegen wird jedoch vorgebracht, dass der Gesetzgeber damit lediglich sein Recht ausübe, inhaltlich zu definieren, welche Zwecke steuerbegünstigt sein sollen – eine Diskriminierung ausländischer Körperschaften liege gerade nicht vor, da in Deutschland wohnhafte Personen gleichermaßen von ausländischen wie inländischen Körperschaften unterstützt werden könnten.<sup>16</sup> In diese Richtung lässt sich auch das Urteil des EuGH in der Rechtssache „Missionswerk Werner Heukelbach“ deuten, in welcher das Gericht eine Vorschrift als zulässig anzusehen schien,

---

<sup>12</sup> EuGH, Urt. v. 14.09.2006 – C-386/04 – Stauffer, Slg. 2006, I-8203; hierzu ausführlich Hüttemann/Helios, DB 2006, 2481 ff.; sowie Jachmann, BB 2006, 2607 ff., sowie EuGH, Urt. v. 27.01.2009 – C-318/07 – Persche, Slg. 2009, I-359, insb. Rn. 43 f.; hierzu Gesserich, DStR 2009, 1173 ff.; Hüttemann/Helios DB 2009, 701 ff.; Freiherr v. Proff, IStR 2009, 371 ff.

<sup>13</sup> Statt vieler Gesserich, DStR 2009, 1173, 1177: „erhebliche Auslegungsunschärfen und damit für die praktische Rechtsanwendung völlig ungeeignet“; Helios, in: Non Profit Law Yearbook 2009, S. 94: „erhebliche Probleme für die rechtspraktische Anwendung“; Weitemeyer, in: Perspektiven des Stiftungsrechts in der Schweiz und Europa, 2010, S. 83: „nicht justiziabel“ m.w.N.

<sup>14</sup> BT-Drs. 16/11108, 46; dem folgend AEAO Nr. 7 Abs. 2 zu § 51.

<sup>15</sup> Helios, in: Non Profit Law Yearbook 2009, S. 96; Heintzen, FR 2008, 737, 740; Weitemeyer, in: Der Generationenwechsel in der Stiftungslandschaft, Bd. 4 des Liechtensteinischen Stiftungstages, 2011, S. 78 f.

<sup>16</sup> In diese Richtung bereits Jachmann, BB 2006, 2607, 2610 f.; Neumann, FR 2008, 745, 751; vertiefend Weitemeyer, in: Perspektiven des Stiftungsrechts in der Schweiz und Europa, 2010, S. 82; Martini, in: Winheller/Geibel/Jachmann, Gesamtes Gemeinnützigkeitsrecht, 2017, § 51 AO Rn. 62.

deren Ziel es war „nur Organisationen, deren Tätigkeiten der belgischen Allgemeinheit zugutekommen, steuerlich zu begünstigen“. Die in diesem Verfahren fragliche Regelung wurde nur deshalb als europarechtswidrig eingestuft, weil das Vorliegen einer engen Verbundenheit mit der belgischen Allgemeinheit alleine nach dem Sitz der Organisation bestimmt wurde.<sup>17</sup> Eine definitive Stellungnahme des EuGH zu dieser Fragestellung bleibt aber noch abzuwarten, denn auch in dem Verfahren „Kommission/Österreich“ betonte der EuGH zwar, dass Vergünstigungen nicht pauschal innerstaatlichen Organisationen vorbehalten bleiben dürfen; er vermied jedoch bewusst eine abschließende Stellungnahme dazu, ob „die Förderung der innerstaatlichen Ausbildung“ ein dennoch im Grunde legitimer Anknüpfungspunkt für Vergünstigungen sein könne.<sup>18</sup>

Die erheblichsten europarechtlichen Bedenken setzen an einem weiteren Umstand an. In der Verwaltungspraxis gilt – der gesetzgeberischen Intention entsprechend<sup>19</sup> – zugunsten in Deutschland ansässiger Körperschaften, die sich im Ausland an der Förderung gemeinnütziger und mildtätiger Zwecke beteiligen, eine nicht von den Behörden nachzuprüfende Vermutung dafür, dass ihre Tätigkeit dem Ansehen Deutschlands förderlich ist.<sup>20</sup> Problematisch hieran ist, dass der strukturelle Inlandsbezug des § 51 Abs. 2 AO somit seine restringierende Wirkung faktisch alleine für ausländische Körperschaften entfalten kann. Hierin ist entweder eine europarechtswidrige Diskriminierung zu sehen oder aber die Indizwirkung ist in europarechtskonformer Auslegung auch zugunsten im EU-Ausland ansässiger Körperschaften anzuwenden, sodass jedenfalls im europäischen Kontext der strukturelle Inlandsbezug keine Einschränkung darstellen kann.<sup>21</sup>

In der jüngeren Vergangenheit hat der Bundesfinanzhof in einem geeigneten Fall darauf verzichtet, zu der Justiziabilität des strukturellen Inlandsbezugs umfassend Stellung zu beziehen.<sup>22</sup> Gleichwohl hat das Gericht – wie auch die Vorinstanz – eine ausgesprochen weite Interpretation des strukturellen Inlandsbezugs an den Tag gelegt. In der Entscheidung ging es um die Abzugsfähigkeit einer Spende in Höhe von 15.000 Euro, die eine in Deutschland steuerpflichtige Person an eine Pfarrgemeinde in Rumänien geleistet hatte. Die für die Abzugsfähigkeit erforderliche Zurechnung zur Bundesrepublik Deutschland ergab sich nach Ansicht des Bundesfinanzhofs daraus, dass „die Klägerin in den Gottesdiensten [...] regelmäßig in die Fürbitten einbezogen wird und durch die Gravur ihres Namens in den Fuß des Altars ihre Zuwendungen dokumentiert werden“, wobei es unschädlich sei, „wenn nicht alle Gemeindemitglieder hiervon Kenntnis hätten“.<sup>23</sup> Im Ergebnis wurde damit – entgegen der Auffassung der Verwaltung in diesem Verfahren – für ausreichend erklärt, dass die Tätigkeit des Zuwendungsempfängers (selbst wenn sie keinen unmittelbaren Bezug zur Bundesrepublik aufweist) unter anderem mit Mitteln aus Deutschland finanziert wird, solange die Kenntnisnahme Dritter von diesen Zuwendungen nicht gänzlich ausgeschlossen ist.<sup>24</sup>

Vor dem Hintergrund all dieser Umstände dürfte dem strukturellen Inlandsbezug für die Praxis der grenzüberschreitenden Philanthropie – insbesondere innerhalb der EU/des EWR – keine

---

<sup>17</sup> EuGH, Urt. v. 10.02.2011 – C-25/10, Slg. 2011, I-497, Rn. 35 f.

<sup>18</sup> In der Entscheidung Urt. v. 16.06.2011 – C-10/10 – Kommission/Österreich, Slg. 2011, I-5389, siehe insb. Rn. 38.

<sup>19</sup> Bericht des Finanzausschusses zu dem Gesetzentwurf der Bundesregierung, BT-Drucks. 16/11108, S. 46.

<sup>20</sup> AEO Nr. 7 zu § 51 Abs. 2; Bayerisches Landesamt für Steuern, Verfügung v. 14.09.2012, IStR 2012, 817, Ziffer 1.1.

<sup>21</sup> Bornemann, jM 2015, 342, 348; Förster, DStR 2013, 1516, 1517; Kulosa, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG 293. Lieferung 08.2019, § 10b Rn. 56 m.w.N.

<sup>22</sup> Siehe BFH, Urt. v. 22.3.2018 – X R 5/16, npoR 2019, 24.

<sup>23</sup> BFH, Urt. v. 22.3.2018 – X R 5/16, npoR 2019, 24, 27 f.

<sup>24</sup> Siehe insofern die Anmerkung von Unger, npoR 2019, 28 (29).

beschränkende Wirkung zukommen (für US-amerikanische gemeinnützige Organisationen ist der § 51 Abs. 2 AO zudem durch Art. 27 Abs. 2 des Doppelbesteuerungsabkommens ausgeschlossen<sup>25</sup>). Gleichwohl verbleibt aufgrund der Tatsache, dass die Funktion bzw. Funktionslosigkeit des § 51 Abs. 2 AO nicht abschließend durch höchstrichterliche Rechtsprechung geklärt ist, ein Rest an Rechtsunsicherheit. Insbesondere, da es aus Sicht des Staates durchaus nachvollziehbar ist, eine gewisse Publizität des altruistischen Handelns und der guten Gaben im Ausland zu fordern.

## 2. Inhärenter Inlandsbezug bei einzelnen Zwecken der §§ 52 ff. AO

Eine Begrenzung philanthropischer Tätigkeiten, die eine gemeinnützige Organisation im Ausland verfolgen kann, mag sich zudem dadurch ergeben, dass manche steuerbegünstigte Zwecke ihrem Wesen nach auf inländische Tätigkeiten begrenzt sind, ihnen also ein Inlandsbezug inhärent ist.

### a) § 52 Abs. 2 S. 1 Nr. 6 AO – Denkmalschutz

Für den Zweck der Förderung des Denkmalschutzes nach § 52 Abs. 2 S. 1 Nr. 6 AO ist zwar dem Wortlaut der Norm keine Begrenzung auf inländische Denkmäler zu entnehmen, die Verwaltung verlangt jedoch, dass für die unterstützten Denkmäler eine Denkmalschutzbescheinigung nach *landesrechtlichen* Vorschriften besteht.<sup>26</sup> Diese konkrete Form der Bescheinigung kann für Denkmäler im Ausland freilich nicht erbracht werden. Allerdings wird aus der Praxis berichtet, dass viele Behörden immerhin eine Denkmalförderung innerhalb des EU-Auslands akzeptieren. In jedem Fall werden die Behörden bei einer Förderung im Ausland die Beibringung von Bescheinigungen, die mit einer landesrechtlichen Denkmalschutzbescheinigung vergleichbar sind, fordern können, um zu verhindern, dass etwa private Wohnhäuser oder andere Objekte gefördert werden, für die kein Interesse der Allgemeinheit an der Erhaltung besteht.<sup>27</sup>

Die für die Praxis dennoch verbleibenden Unsicherheiten lassen sich allerdings durch eine problembewusste Ausgestaltung der Satzung umgehen, indem als satzungsmäßiger Zweck die Förderung der Kultur (§ 52 Abs. 2 S. 1 Nr. 5 AO) gewählt wird, da sich die Pflege kulturell bedeutender Bauwerke auch hierunter subsumieren lässt und insofern keine nationale Beschränkung besteht.<sup>28</sup>

### b) § 52 Abs. 2 S. 1 Nr. 8 AO – Naturschutz und Landschaftspflege

Offen ist ebenfalls, ob sich die Zwecke des Naturschutzes und der Landschaftspflege nur im Inland verwirklichen lassen, da das Gesetz Naturschutz und Landschaftspflege „im Sinne des Bundesnaturschutzgesetzes und der Naturschutzgesetze der Länder“ versteht.<sup>29</sup> Auch diese Schwierigkeit kann vermieden werden, indem ein anderer satzungsmäßiger Förderzweck gewählt wird. Insofern bietet sich die Förderung des Umweltschutzes an, die ebenfalls in § 52 Abs. 2 S. 1 Nr. 8 AO geregelt ist, jedoch keine Beschränkung auf das Inland vorsieht.

---

<sup>25</sup> Hierzu Martini, in: Winheller/Geibel/Jachmann, Gesamtes Gemeinnützigkeitsrecht, 2017, § 51 AO Rn. 63.

<sup>26</sup> AEO Nr. 2.3 zu § 52.

<sup>27</sup> Koenig, in: Koenig, AO 3. Aufl. 2014, § 52 Rn. 47 lässt z. B. auch die supranationale Anerkennung als Weltkulturerbe ausreichen.

<sup>28</sup> Vgl. Jachmann, in: Beermann/Gosch, AO Stand November 2007, § 52 Rn. 66, ähnlich Seer, in: Tipke/Kruse, AO Stand 6/2012, § 52 Tz. 26; sowie Leisner-Egensperger, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO Stand November 2008, § 52 Rn. 145.

<sup>29</sup> Für eine Begrenzung auf das deutsche Staatsgebiet z. B. Gersch, in: Klein, AO 12. Aufl. 2014, § 52 Rn. 23.



c) § 52 Abs. 2 S. 1 Nr. 24 AO – Demokratisches Staatswesen

Der gemeinnützige Zweck der allgemeinen Förderung des demokratischen Staatswesens ist dadurch beschränkt, dass er sich nach seinem ausdrücklichen Wortlaut nur auf die Förderung „im Geltungsbereich dieses Gesetzes“ bezieht. Dies führt in der Praxis insbesondere für solche Organisationen zu Problemen, die ihre derartigen Aktivitäten im Kontext einer gesamteuropäischen Ausrichtung nicht nur in Deutschland, sondern im ganzen Unionsgebiet verfolgen.<sup>30</sup>

Nach Auffassung des BMF ist es problemlos möglich, die Förderung von Demokratie außerhalb Deutschlands durch die Verwirklichung eines anderen der in § 52 Abs. 2 S. 1 AO genannten Zwecke abzudecken, insbesondere der Bildung (Nr. 7).<sup>31</sup> Weiterhin infrage kommen die Förderung der internationalen Gesinnung (Nr. 13) und der Entwicklungszusammenarbeit (Nr. 15). Als Beispiel können die den Bundestagsparteien nahestehenden (und allesamt international tätigen) Vereine und Stiftungsvereine dienen, die jeweils mindestens zwei dieser drei Förderzwecke verfolgen.<sup>32</sup>

d) § 54 AO – Kirchliche Zwecke

Schließlich ist auch die Förderung kirchlicher Zwecke nur zugunsten deutscher Körperschaften möglich, da dieser Zweck ausschließlich auf die Förderung von Religionsgemeinschaften, gerichtet ist, die Körperschaften des (deutschen) öffentlichen Rechts sind.<sup>33</sup> Ausländische Religionsgemeinschaften können jedoch – genau wie inländische, privatrechtlich organisierte Religionsgemeinschaften – im Rahmen der Förderung der Religion (§ 52 Abs. 2 S. 1 Nr. 2 AO) unterstützt werden.<sup>34</sup>

e) Konsequenzen für die Praxis

Um den steuerbegünstigten Status nicht zu gefährden, sollten gemeinnützige Körperschaften vor einer Fördertätigkeit im Ausland überprüfen, ob ihre Satzungszwecke einem inhärenten Inlandsbezug unterliegen. Ist dies der Fall, sind die satzungsgemäßen Zwecke noch vor Beginn der Tätigkeit zugunsten der aufgezeigten, offeneren Zwecke zu ändern. Bereits gegründete Stiftungen bürgerlichen Rechts haben diese Reaktionsmöglichkeit wegen der stark begrenzten Änderbarkeit ihrer Satzung regelmäßig nicht.<sup>35</sup> Von daher sollte bei der Errichtung einer Stiftung genau geprüft werden, ob eine internationale Fördertätigkeit grundsätzlich infrage kommen soll und im Zweifel die flexiblere Zweckformulierung gewählt werden.<sup>36</sup>

Soweit die Organisation für die Durchführung bestimmter Projekte, die zwar grundsätzlich gemeinnützigkeitsrechtlich im Ausland verwirklicht werden können, die aber von dem aktuellen Satzungszweck der Organisation nicht gedeckt sind, Zuwendungen von dritter Seite (etwa dem Bund) erhält, ist eine Hilfslösung denkbar: Wenn in der Zuwendung gewisse

---

<sup>30</sup> Vgl. die diesbezügliche Kritik des Bundesverbands Deutscher Stiftungen in seinen Reformvorschlägen zur Verbesserung des Stiftungs- und Stiftungssteuerrechts, S. 3 f., abrufbar unter [https://www.stiftungen.org/fileadmin/stiftungen\\_org/Verband/Wer\\_Wir\\_sind/Positionen/StiftungsPosition-092013-Reformvorschlaege-Stiftungs-und-Stiftungssteuerrecht.pdf](https://www.stiftungen.org/fileadmin/stiftungen_org/Verband/Wer_Wir_sind/Positionen/StiftungsPosition-092013-Reformvorschlaege-Stiftungs-und-Stiftungssteuerrecht.pdf) (letzter Abruf am 29.10.2019).

<sup>31</sup> Vgl. Nr. 9 AEAO zu § 52 sowie (noch zur alten Rechtslage) BFH, Urt. v. 23.9.1999 – XI R 63/98, BStBl 2000 II, 200.

<sup>32</sup> Vgl. jeweils § 2 der entsprechenden Satzungen.

<sup>33</sup> Siehe FG Köln, Urt. v. 15.1.2014 – 13 K 3735/10, IStR 2014, 412 (rkr.).

<sup>34</sup> Seer, in: Tipke/Kruse, AO Stand 5/2013, § 54 Tz. 2.

<sup>35</sup> Vgl. MüKoBGB/Weitemeyer, § 81 Rn. 29, § 85 Rn. 2 ff. sowie Hof, in: v. Campenhausen/Richter (Hrsg.), Stiftungsrechtshandbuch, 4. Aufl. 2014, § 6 Rn. 211 ff.; zu den Überlegungen einer gewissen Flexibilisierung zugunsten des Stifters oder der Stiftungsorgane siehe Jakob, npoR 2016, 7, 9 ff.

<sup>36</sup> Siehe auch Bornemann, Service Guide Stiftungen 2016, S. 20.

Overheadkosten einkalkuliert sind, kann die Tätigkeit im Rahmen eines (dann partiell steuerpflichtigen) wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs durchgeführt werden, da dieser nicht die Zwecke der §§ 52 ff. AO erfüllen muss.<sup>37</sup>

### 3. Anerkennung ausländischer Empfängerorganisationen beim Spendenabzug

Wie bereits ausgeführt, ist es für einen in Deutschland steuerpflichtigen Spender bzw. Stifter regelhaft von Interesse, dass seine Zuwendung steuerlich abzugsfähig ist. Traditionell sind in Deutschland allerdings nur Zuwendungen zugunsten von inländischen Körperschaften abzugsfähig, weil nur solche Zuwendungen den deutschen Staat von etwaigen sozialen und kulturellen Fürsorgepflichten entlasten oder anderweitig zum gesellschaftlichen Wohl beitragen.<sup>38</sup> Eine Öffnung des Spendenabzugsrechts zumindest für den europäischen Raum hat der EuGH jedoch 2006 mit der Rechtssache „Stauffer“<sup>39</sup> und darauf aufbauend 2009 mit der Rechtssache „Persche“<sup>40</sup> bewirkt, indem er entschied, dass ein Ausschluss von Körperschaften aus dem europäischen Ausland von direkten und indirekten steuerlichen Förderungen – wie vor allem der Abzugsfähigkeit erhaltener Spenden – gegen die Kapitalverkehrsfreiheit (nun Art. 63 AEUV) verstößt.<sup>41</sup> Damit verpflichtete der EuGH die europäischen Mitgliedstaaten, EU-ausländische Organisationen gemeinnützigkeitsrechtlich wie inländische Körperschaften zu behandeln. Gleichzeitig betonte der EuGH allerdings, dass die europäischen Mitgliedstaaten im Rahmen ihrer Steuerhoheit festlegen dürfen, ob und welche Zwecke steuerlich begünstigt sein sollen („Host Country Control Approach“).<sup>42</sup>

Im deutschen Steuerrecht wurden diese Vorgaben durch § 5 Abs. 2 Nr. 2 KStG derart umgesetzt, dass auch EU/EWR-ausländische, in Deutschland *beschränkt* steuerpflichtige Organisationen nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG von der Körperschaftsteuer befreit sind, wenn sie die Voraussetzungen der §§ 51 ff. AO erfüllen. Über den Bereich der Körperschaftsteuer hinaus hat dies wegen der Verweisung auf § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG auch Relevanz für § 3 Nr. 26 und § 3 Nr. 26a EStG (insb. die sog. Übungsleiterpauschale) und im Spendenabzugsrecht (vgl. § 10b Abs. 1 S. 2 Nr. 2 EStG). Daneben öffnet § 10b Abs. 2 S. 2 Nr. 3 EStG das Spendenabzugsrecht auch für ausländische Organisationen, die in Deutschland *nicht* steuerpflichtig sind. Bedingung hierfür ist, dass die Körperschaft in einem EU- oder EWR-Mitgliedstaat ansässig ist und sie Körperschaftsteuerbefreit wäre, wenn sie inländische Einkünfte erzielen würde.<sup>43</sup>

---

<sup>37</sup> Ausführlich jeweils Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 4. Aufl. (2018), Rn. 6.126 ff.; Buchna/Leichinger/Seeger/Brox, Gemeinnützigkeit im Steuerrecht, 11. Aufl. (2015), Rn. 2.15.3.2 f.; Schauhoff, in: Schauhoff, Handbuch der Gemeinnützigkeit, 3. Aufl. (2010), § 7 Rn. 67 ff.

<sup>38</sup> Zu den Zwecken des Gemeinnützigkeitsrechts siehe Droege, Gemeinnützigkeit im offenen Steuerstaat, 2010, S. 316; Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 4. Aufl. 2018, S. 10 ff.

<sup>39</sup> EuGH, Urt. v. 14.09.2006 – C-386/04, Slg. 2006, I-8203; hierzu ausführlich Hüttemann/Helios, DB 2006, 2481 ff.; sowie Jachmann, BB 2006, 2607 ff.

<sup>40</sup> EuGH, Urt. v. 27.01.2009 – C-318/07, Slg. 2009, I-359, insb. Rn. 43 f.; hierzu Geserich, DStR 2009, 1173 ff.; Hüttemann/Helios DB 2009, 701 ff.; Freiherr v. Proff, IStR 2009, 371 ff.

<sup>41</sup> Grundsätzlich gilt die Kapitalverkehrsfreiheit auch im Verhältnis zu Drittstaaten. Dennoch beschränkt sich die Öffnung des deutschen Gemeinnützigkeitsrechts für internationale Körperschaften lediglich auf solche mit Sitz im EU/EWR-Ausland. Diese Begrenzung dürfte aber – zumindest bezogen auf die meisten Drittstaaten – gerechtfertigt sein; siehe hierzu Kulosa, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG 293. Lieferung 08.2019, § 10b Rn. 47. Näher sogleich.

<sup>42</sup> EuGH, Urt. v. 14.09.2006 – C-386/04, Slg. 2006, I-8203, Rn. 39, 48; EuGH, Urt. v. 27.01.2009 – C-318/07, Slg. 2009, I-359, Rn. 54 f.; Jochum, nPoR 2012, 177, 179.

<sup>43</sup> Nach § 10b Abs. 1 S. 3-5 EStG ist zudem erforderlich, dass die Sitzstaaten gegenüber Deutschland Amtshilfe gewähren. Bei EU-Staaten ist dies sowieso nach Richtl. 77/799/EWG der Fall; für die Nicht-EU-Staaten des EWR behält die Regelung einen nicht bloß deklaratorischen Anwendungsbereich. Zum Näheren siehe Kulosa, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG 293. Lieferung 08.2019, § 10b Rn. 55.

Ob nun beschränkt oder gar nicht hierzulande steuerpflichtig – auch für ausländische Körperschaften entscheidet sich die Steuerbegünstigung in Deutschland folglich daran, ob den Anforderungen des deutschen Gemeinnützigkeitsrechts, also den §§ 51 ff. AO, entsprochen wird; der gemeinnützigkeitsrechtliche Status nach dem Recht des Heimatlandes ist insofern unbeachtlich.<sup>44</sup> Dieser Maßstab stellt Philanthropen, die an ausländische Organisationen spenden (also an Organisationen, die sich in der Regel vorrangig an den steuerrechtlichen Vorgaben ihres Heimatlandes orientieren) vor zwei rechtliche Fragen: Zum einen, wie groß die Deckungsgleichheit der ausländischen Organisation mit dem materiellen deutschen Gemeinnützigkeitsrecht sein muss (hierzu sogleich), zum anderen, welche Nachweise der satzungsmäßigen Voraussetzungen und vor allem der tatsächlichen Geschäftsführung tauglich bzw. erforderlich sind (dazu unter III. Formell-rechtliche Erschwernisse).

*a) Anforderungen an die Satzung allgemein*

Die seit 2009 geltende Regelung des § 60 Abs. 1 S. 2 AO fordert für die Anerkennung als gemeinnützig, dass die Satzung der Körperschaft die Festlegungen des gesetzlichen Satzungsmusters (Anlage 1 zu § 60 AO) enthält. Der Gesetzeswortlaut und die Rechtsprechung verlangen nicht die wörtliche Übernahme der Bestimmungen; die Finanzverwaltung scheint hier strengere Anforderungen zu stellen und erlaubt im AEAO Nr. 2 zu § 60 AO „Abweichungen vom Wortlaut der Mustersatzung“ nur in Ausnahmefällen.<sup>45</sup> Jedenfalls im Fall von ausländischen Körperschaften wird nicht verlangt werden können, dass die Satzung gemäß der (deutschsprachigen) Mustersatzung formuliert ist; es wird als ausreichend angesehen, wenn die Bestimmungen der Satzung mit denen der Mustersatzung vergleichbar sind.<sup>46</sup>

*b) Grundsatz der Vermögensbindung*

Das bedeutendste inhaltliche Problem hinsichtlich der Satzungs Voraussetzungen ist der Grundsatz der Vermögensbindung des § 55 Abs. 1 Nr. 4 AO, da dieser Grundsatz in einigen anderen europäischen Rechtsordnungen nicht bekannt ist und folglich von dortigen Körperschaften bei der Erstellung ihrer Satzung oft nicht berücksichtigt wird.<sup>47</sup> Vor diesem Hintergrund betonte das FG Bremen in einer Entscheidung vom 8.6.2011, dass das Erfordernis satzungsmäßiger Vermögensbindung, wenn das ausländische Recht eine solche nicht kennt, geeignet sei, die ausländische Vereinigung von vornherein aus dem Anwendungsbereich des deutschen Gemeinnützigkeitsrechts auszuschließen, worin ein Verstoß gegen den europarechtlichen Effektivitätsgrundsatz liegen könne.<sup>48</sup> Diese Auffassung verwarf der BFH in der Revision mit der Argumentation, der Effektivitätsgrundsatz unterbinde es zwar, die Ausübung einmal verliehener Rechte übermäßig zu erschweren oder gar unmöglich zu machen. Der deutsche Gesetzgeber habe in seiner Steuerhoheit allerdings bestimmt, dass nur Körperschaften steuerbegünstigt sein sollen, die dem Grundsatz der Vermögensbindung genügen, sodass die ausländische Körperschaft niemals in den

---

<sup>44</sup> Kulosa, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG 293. Lieferung 08.2019, § 10b Rn. 54; ebenso Klein/Gersch, AO 12. Aufl. 2014, § 60 Rn. 2 m.w.N.; deutlich nochmals BFH, Urt. v. 25.10.2016 – I R 54/14, nPoR 2017, 160 (162).

<sup>45</sup> Klein/Gersch, AO 12. Aufl. 2014, § 60 Rn. 2.

<sup>46</sup> FG Münster, Urt. v. 8.3.2012 – 2 K 2608/09 E, rkr.; Schauhoff/Kirchhain, FR 2013, 301, 305; Förster, DStR 2013, 1516, 1518; sowie bereits Weitemeyer, in: Festschrift für O. Werner, 2009, S. 291 f. Für diesen offeneren Umgang spricht auch die Forderung des EuGH, dass mit ausländischen Unterlagen nicht zu „formalistisch“, das heißt zu fixiert auf die Details der nationalen Vorschriften umgegangen werden darf, siehe EuGH, Urt. v. 30.06.2011 – C-262/09 – Meilicke II, Slg. 2011, I-5669, Rn. 46; ebenso BFH Urt. v. 21.01.2015 – X R 7/13, Rn. 35, näher im Folgenden.

<sup>47</sup> Vgl. Bornemann, jM 2015, 342, 345.

<sup>48</sup> FG Bremen, Urt. v. 8.6.2011 – 1 K 63/10 (6); zustimmend Helios/Strehlke, nPoR 2013, 209, 213 sowie Förster, DStR 2013, 1516, 1518.

Anwendungsbereich des deutschen Gemeinnützigkeitsrechts gefallen sei und daher schon gar kein Recht erhalten habe, dessen Ausübung erschwert oder unmöglich gemacht hätte werden können.<sup>49</sup> Somit ist der Grundsatz der Vermögensbindung nach aktueller Rechtslage als gemeinnützigkeitsrechtlich notwendiges Satzungelement auch für ausländische Körperschaften anzusehen.

Allein für Stiftungen, deren Gründungsdatum vor dem 19.12.2006 lag, könnte sich aus Art. 97 § 1 des Einführungsgesetzes zur Abgabenordnung (EAO) i.V.m. § 62 AO a.F. eine Ausnahme ergeben. § 62 AO a.F. bestimmte, dass (1) bei Betrieben gewerblicher Art von Körperschaften des öffentlichen Rechts, (2) bei den von einer Körperschaft des öffentlichen Rechts verwalteten unselbstständigen Stiftungen und (3) bei geistlichen Genossenschaften die Vermögensbindung in der Satzung nicht festgelegt sein muss. Diese Ausnahmeregelung gab der Gesetzgeber jedoch auf, da „durch die Einbeziehung aller in der EU bzw. im Europäischen Wirtschaftsraum ansässigen, in Deutschland beschränkt steuerpflichtigen gemeinnützigen Körperschaften in die Körperschaftsteuerbefreiung die aufsichtsbehördliche oder sonstige Kontrolle künftig nicht mehr durchgehend gegeben sein könnte“.<sup>50</sup> Gemäß Art. 97 § 1f Abs. 1 S. 1 EAO können sich jedoch staatlich beaufsichtigte Stiftungen, die vor dem Inkrafttreten des Jahressteuergesetzes 2007 errichtet worden waren, weiterhin auf die Befreiung nach § 62 AO a.F. berufen.<sup>51</sup> Der BFH urteilte 2016, dass dies auch für Stiftungen mit Sitz in einem Mitgliedstaat der EU gilt, allerdings nur, wenn die dortige staatliche Stiftungsaufsicht „den deutschen Aufsichtserfordernissen in ihren wesentlichen materiellen Belangen entspricht“.<sup>52</sup>

### *c) Vorliegen der gesetzlichen Anforderungen an die Zuwendungsbestätigung*

Nicht nur hinsichtlich der Satzungsformulierungen, sondern auch hinsichtlich der Form der Zuwendungsbestätigung werden sich ausländische Körperschaften regelmäßig an den Vorgaben ihres Heimatlandes orientieren. Dies hat in der Vergangenheit zu Komplikationen geführt, da in § 50 Abs. 1 und Abs. 4 EStDV a.F. bestimmt war, dass eine Zuwendungsbestätigung den Vorgaben des amtlichen Vordrucks entsprechen müsse.<sup>53</sup> Vor dem Hintergrund, dass es dem nationalen Gesetzgeber auch europarechtlich betrachtet unbenommen bleibt, die Bedingungen für einen Steuerabzug selbstständig festzusetzen und die Zuwendungsbestätigung im deutschen Steuerrecht eine „unverzichtbare materiell-rechtliche Voraussetzung“ ist, bestand für eine Ausnahme vom Erfordernis einer Zuwendungsbestätigung zugunsten ausländischer Organisationen keine Grundlage.<sup>54</sup> In der Rechtssache „Persche“ betonte der EuGH im Hinblick auf Zuwendungsnachweise jedoch, dass ein Abweichen von nationalen Formvorgaben jedenfalls dann unerheblich sei, wenn die Steuervergünstigungen in beiden Ländern an gleiche Voraussetzungen geknüpft werden.<sup>55</sup> Darauf folgend forderte der EuGH im Jahr 2011 in der Rechtssache „Meilicke II“, dass die Überprüfung ausländischer Unterlagen nicht zu formalistisch, also nicht zu streng anhand der

---

<sup>49</sup> BFH, Urt. v. 17.09.2013 – I R 16/12, Rn. 19.

<sup>50</sup> BT-Drucks. 16/11108, 46; siehe hierzu Seer, in Tipke/Kruse, Stand 5/2013, AO § 62 a.F.

<sup>51</sup> Für die anderen in § 62 a.F. genannten Körperschaften gilt die Befreiung, sofern sie vor dem 1.1.2009 errichtet worden waren. Siehe hierzu insgesamt Jachmann/Unger, in: Beermann/Gosch, Stand. 2/2010, AO § 62 Rn. 3 ff.

<sup>52</sup> BFH, Urt. v. 25.10.2016 – I R 54/14, nPoR 2017, 160 (163).

<sup>53</sup> Siehe hierzu FG Düsseldorf, Urt. v. 14.1.2013 – 11 K 2439/10 E, Rn. 48, nPoR 2013, 94 ff.; unter Verweis auf FG Bremen, Urt. v. 8.6.2011 – 1 K 63/10, DStRE 2012, 1321; FG Münster, Urt. v. 8.3.2012 – 2 K 2608/09 rkr., IStR 2012, 542 (Folgeurteil Persche); Hüttemann/Helios DB 2009, 701, 706.

<sup>54</sup> So zuletzt FG Köln, Urt. v. 15.01.2014 – 13 K 3735/10 (rkr.), Rn. 89 ff.; eine aA sieht in der Spendenbescheinigung lediglich ein Beweismittel, siehe hierzu Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 3. Aufl. 2015, Rn. 8.101.

<sup>55</sup> EuGH, Urt. v. 27.01.2009 – C-318/07, Slg. 2009, I-359, Rn. 58.

nationalen Formvorschriften erfolgen dürfe.<sup>56</sup> Mit Blick auf diese Rechtsprechung des EuGH entschied der BFH in einer jüngeren Entscheidung, dass bei ausländischen Körperschaften grundsätzlich nicht verlangt werden könne, dass die Formvorgaben des nach § 50 Abs. 1 und Abs. 4 EStDV vorgeschriebenen amtlichen Vordrucks eingehalten werden.<sup>57</sup> Dieses Ergebnis war durch die neue Fassung des § 50 Abs. 1 S. 2 EStDV, der EU/EWR-ausländische Körperschaften vom Formerfordernis des amtlichen Vordrucks befreit, für Fälle ab 2013 bereits geltendes Recht, sodass die Entscheidung des BFH somit zu einer einheitlichen Behandlung von Alt- und Neufällen führt. Inhaltlich verlangt der BFH jedoch, dass aus ausländischen Zuwendungsbescheinigungen jedenfalls der Empfang der Spende und die ausschließliche Verwendung zugunsten steuerbegünstigter Zwecke eindeutig hervorgehen.<sup>58</sup>

*d) Gebote der zeitnahen Mittelverwendung und der Selbstlosigkeit*

Weitere Erschwernisse können sich im Hinblick auf das Gebot der zeitnahen Mittelverwendung und das Gebot der Selbstlosigkeit ergeben. So sind gemäß § 55 Abs. 1 Nr. 5 AO Geldmittel grundsätzlich innerhalb von maximal drei Kalenderjahren nach Zufluss für satzungsmäßige Zwecke zu verwenden; Ausnahmen hiervon bestehen nur in den Grenzen des § 62 AO, freie Rücklagen dürfen nur bis zu einer Höhe von 10 Prozent der ansonsten zeitnah zu verwendenden Mittel gebildet werden (§ 62 Abs. 1 Nr. 3 S. 1 AO). Anders ist die Rechtslage zum Beispiel nach dem spanischen Gemeinnützigkeitsrecht: Dort müssen lediglich 70 Prozent des Einkommens ausgeschüttet werden, während der Rest in freie Rücklagen überführt werden darf.<sup>59</sup>

Ein anderer Konflikt kann sich aus der etwas missverständlichen Formulierung in § 55 Abs. 1 AO ergeben, der zufolge eigenwirtschaftliche Zwecke „nicht in erster Linie“ verfolgt werden dürfen. Zwar ist vor dem Hintergrund des § 55 Abs. 1 Nr. 1 AO klar, dass hiermit nicht gemeint sein kann, dass eigenwirtschaftliche Zwecke generell erlaubt sind, sofern sie wirtschaftlich nur eine untergeordnete Bedeutung haben, denn die Körperschaft darf ihre Mittel für keine anderen als ihre gemeinnützigen Zwecke einsetzen. Folglich kann sich die Formulierung des § 55 Abs. 1 AO nur auf solche Fallgruppen beziehen, bei denen der geförderte Personenkreis (teil-)identisch mit den Mitgliedern ist oder die Mitglieder (entgeltlich) bei der Zweckverwirklichung mitwirken. Hier ist mit § 55 Abs. 1 AO abzuwägen, ob die Tätigkeit der Körperschaft mehr dem Eigennutz der Mitglieder als der Allgemeinheit dient.<sup>60</sup> Diese begriffliche Unschärfe und die Offenheit der Abwägung können gerade bei sprach- und rechtsordnungsübergreifenden Sachverhalten zu Schwierigkeiten führen. So wird aus der Praxis von Fällen berichtet, in denen ausländische Körperschaften in ihrer Satzung (in Übereinstimmung mit dem ausländischen Gemeinnützigkeitsrecht) zum Beispiel formuliert haben, dass sie „in erster Linie ohne Gewinnerzielungsabsicht der Befriedigung von materiellen und intellektuellen Bedürfnissen“ dienen – in solchen Fällen Klarheit darüber zu erlangen, ob die ausländischen Regelungen den deutschen Anforderungen hinreichend entsprechen, wird als verunsichernde Herausforderung erlebt.

---

<sup>56</sup> EuGH, Urt. v. 30.06.2011 – C-262/09 – Meilicke II, Slg. 2011, I-5669, Rn. 46.

<sup>57</sup> BFH, Urt. v. 21.01.2015 – X R 7/13, Rn. 47.

<sup>58</sup> BFH, Urt. v. 21.01.2015 – X R 7/13, Rn. 48.

<sup>59</sup> Artikel 3 Abs. 2 Ley 49/2002; siehe hierzu Taboada, in: Walz/von Auer/von Hippel, Spenden- und Gemeinnützigkeitsrecht in Europa, 2007, S. 491, sowie die weiteren Länderberichte und den Generalbericht in diesem Band. Zum spanischen Gemeinnützigkeitsrecht ebenfalls eingehend Heckmann, Der einheitliche Jahresabschluss gemeinnütziger Organisationen, 2018.

<sup>60</sup> Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 3. Aufl. 2015, S. 289 f.

#### e) *Zwischenfazit*

Durch die höchstrichterliche Rechtsprechung der vergangenen Jahre ist in erfreulicher Weise bereits ein hoher Stand an Rechtssicherheit erreicht worden, wie die durch den EuGH bewirkte Öffnung des Spendenabzugsrechts für europäische Zuwendungsempfänger praktisch umzusetzen ist. Weitgehende Klarheit wurde insbesondere hinsichtlich Form und Inhalt des Zuwendungsnachweises sowie dem Grad der Vergleichbarkeit hinsichtlich des Grundsatzes der Vermögensbindung geschaffen.<sup>61</sup> Die restriktive Haltung des BFH insbesondere zum letztgenannten Punkt lässt vermuten, dass seitens der Rechtsprechung ebenfalls im Hinblick auf die Gebote der zeitnahen Mittelverwendung und der Selbstlosigkeit ein strenger Maßstab angelegt werden würde.

Im Hinblick auf das Anliegen dieses Berichts ist aber nochmals hervorzuheben, dass Spenden und Zustiftungen direkt an ausländische Organisationen, die weder in Deutschland beschränkt steuerpflichtig noch in einem EU-/EWR-Mitgliedstaat gelegen sind, steuerlich nicht abzugsfähig sind (vgl. § 10b Abs. 1 S. 2 EStG).<sup>62</sup> Da die Kapitalverkehrsfreiheit des Europarechts (Art. 63 ff. AEUV) – von der auch Geldspenden umfasst sind<sup>63</sup> – grundsätzlich auch im Verhältnis zu außereuropäischen Staaten (Drittstaaten) gilt, bedarf diese inhaltliche Beschränkung der Kapitalverkehrsfreiheit zwar einer besonderen Rechtfertigung. Diese dürfte jedoch nach der Rechtsprechung des EuGH in der Regel in den fehlenden Auskunftspflichten der Drittstaaten zu sehen sein. So hatte das Gericht in der Rechtssache Persche ausgeführt, dass es im Hinblick auf Spendenempfänger in Drittstaaten „grundsätzlich gerechtfertigt“ sei, den Spendenabzug zu verweigern, wenn es sich – insbesondere weil keine vertraglichen Auskunftspflichten zwischen den Staaten bestehen – als unmöglich erweist, die erforderlichen Auskünfte aus dem Land zu erhalten.<sup>64</sup> Der einzige Drittstaat, mit dem Deutschland eine vertragliche Vereinbarung sowohl zu Amtshilfe als auch Unterstützung bei der Beitreibung hat, ist Kanada, sodass allenfalls in diesem Fall der Ausschluss von Empfängern in Drittstaaten von der steuerlichen Abzugsfähigkeit europarechtswidrig sein könnte.<sup>65</sup> Daneben ist es zumindest denkbar, dass die Versagung des Spendenabzugs unverhältnismäßig wäre, wenn der Spender von sich auch (unter Mitwirkung der Empfängerkörperschaft) dem Finanzamt alle Informationen zugänglich macht, die für die Beurteilung der Abzugsfähigkeit notwendig sind.<sup>66</sup> Eine weitergehende Klärung steht bisher noch aus. In der Praxis hat sich für Spenden in Drittstaaten das Modell etabliert, dass die Spenden an deutsche Organisationen getätigt werden, die im Ausland tätig sind oder aber die Spenden an ausländische Organisationen weiterleiten.<sup>67</sup> Letzterem Modell ist der folgende Abschnitt gewidmet.

#### 4. Förderung ausländischer Körperschaften durch inländische Organisationen

Einen weiteren Weg zur Verfolgung gemeinnütziger Zwecke im Ausland (und ggf. eine Möglichkeit, die im vorherigen Abschnitt beschriebene Begrenzung der Abzugsfähigkeit von Spenden auf europäische Organisationen zu umgehen) eröffnen § 58 Nr. 1 und Nr. 2 AO.

---

<sup>61</sup> Vertiefend Bornemann, npoR 2015, 214, 216.

<sup>62</sup> Siehe FG Köln, Urt. v. 15.1.2014 – 13 K 3735/10, IStR 2014, 412 (rkr.).

<sup>63</sup> Eingehend zur historischen Diskussion Voldrich, Grenzüberschreitende Spenden, 2018, S. 29 ff.

<sup>64</sup> EuGH v. 27.1.2009 – C-318/07 – Persche, Slg. 2009, I-359; BStBl. II 2010, 440, Rn. 70.

<sup>65</sup> Kulosa, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, 293. Lieferung 08.2019, § 10b Rn. 47.

<sup>66</sup> Siehe von Proff, IStR 2009, 371 (376); sowie Kulosa, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, 293. Lieferung 08.2019, § 10b Rn. 47, 55, und Koller, Das EuGH-Urteil Persche aus der Sicht von Drittstaaten, in: Martinek, Rawert, Weitemeyer (Hrsg.), FS Dieter Reuter, 2010, S. 1061 (1076 f.).

<sup>67</sup> Mayn in: Winheller/Geibel/Jachmann, Gesamtes Gemeinnützigkeitsrecht, 2017, § 10b EStG, Rn. 46.

Hiermit verbunden sind jedoch teilweise diffizile Abgrenzungen<sup>68</sup> und gerade im Hinblick auf grenzüberschreitendes Handeln nicht abschließend geklärten Fragen.

a) *Mittelbeschaffung nach § 58 Nr. 1 AO*

aa) **Grundlagen**

§ 58 Nr. 1 AO gestattet es gemeinnützigen Körperschaften, Mittel für andere gemeinnützige Körperschaften oder juristische Personen des öffentlichen Rechts zu „beschaffen“, ohne den eigenen steuerbegünstigten Status zu gefährden. Die Regelung wird daher gemeinhin als Ausnahme vom Grundsatz der Unmittelbarkeit nach § 57 AO gesehen, demzufolge die satzungsgemäßen Zwecke „selbst“, das heißt allenfalls unter Hinzuziehung von Hilfspersonen erfüllt werden müssen.<sup>69</sup> Konsequenz hieraus ist, dass eine Körperschaft ihre steuerbegünstigten Zwecke zum Teil oder sogar ausschließlich<sup>70</sup> dadurch verfolgen kann, dass sie einer anderen Organisation Geld- oder Sachmittel<sup>71</sup> für deren gemeinnützige Betätigung zukommen lässt. Voraussetzung ist, dass die Mittelbeschaffung und die begünstigten Zwecke in der Satzung festgelegt wurden; nicht erforderlich ist hingegen, dass die konkret zu begünstigende Körperschaft in der Satzung benannt wird.<sup>72</sup>

Problematisch bei der Interpretation der Norm ist zum einen die Bedeutung von „beschaffen“, zum anderen die Anforderungen an die begünstigte Körperschaft. Zunächst lässt sich aus dem Wortlaut der Norm nicht eindeutig erkennen, welche Tätigkeit von § 58 Nr. 1 AO umfasst sein soll – ausschließlich das Handeln von Spendensammelvereinen, die etwa für Museen oder Universitäten Geldmittel anwerben, oder auch das von zum Beispiel Förderstiftungen,<sup>73</sup> die ihre Mittel an andere Gemeinnützige ausschütten, jedoch nicht im wörtlichen Sinne diese Mittel „beschaffen“, sondern die Erträge ihres Stiftungsvermögens verwenden? Für eine insofern wünschenswerte begriffliche Klarstellung scheint die Verwaltung keinen Bedarf mehr zu sehen, nachdem bei der Änderung des Anwendungserlasses zur AO im Jahr 2008<sup>74</sup> neben „Spenden sammeln“ auch „auf andere Art Mittel beschaffen“ in die Beschreibung der tauglichen Tätigkeit mit aufgenommen und dadurch ein weites Begriffsverständnis zum Ausdruck gebracht wurde.<sup>75</sup>

Darüber hinaus besteht Uneinigkeit über die erforderliche Beziehung zwischen der Beschaffung und der Weitergabe der Mittel. Während ein großer Teil der Literatur und nun auch explizit die Finanzverwaltung<sup>76</sup> eine finale Verbindung fordern – das heißt die Mittel müssen von Anfang an mit dem Ziel, sie weiterzugeben, beschafft worden sein<sup>77</sup> –, spricht vieles für eine weite Auslegung, die keine besondere Verbindung fordert. So wird es insbesondere für Körperschaften, die ihren Zweck durch Mittelweitergabe und auch durch eigenes Handeln verfolgen, regelmäßig schwierig sein, in belegbarer Weise zu differenzieren,

---

<sup>68</sup> Zum Reformvorschlag einer Zusammenlegung von § 58 Nr. 1 und Nr. 2 AO, wie er etwa vom Bundesverband Deutscher Stiftungen vertreten wird, siehe Hüttemann, *Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht*, 2015, S. 232.

<sup>69</sup> BFH, Urt. v. 13.9.1989 – I R 19/85, BStBl. II 1990, 28; AEAO Nr. 1 S. 3 zu § 59 AO; Seer, in: Tipke/Kruse, § 58 AO Rz. 2; a.A. Hüttemann, *Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht*, 2015, S. 231. Zur diesbezüglich anderen, problematischen Rechtslage in Österreich siehe Kalls, NPLY 2015/2016, S. 155 ff..

<sup>70</sup> Vgl. nur Buchna/Leichinger/Seeger/Brox, *Gemeinnützigkeit im Steuerrecht*, S. 198.

<sup>71</sup> Auch Darlehen sind ein taugliches Fördermittel, vgl. AEAO Nr. 15 zu § 55 AO sowie Hüttemann, *Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht*, 2015, S. 230; a.A. Koenig/Koenig, § 58 AO Rn. 5.

<sup>72</sup> AEAO Nr. 1 S. 2-4 zu § 58 AO; Seer, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 58 Tz 2.

<sup>73</sup> Nach § 51 Abs. 1 S. 2 AO gilt der Körperschaftsbegriff des § 1 Abs. 1 KStG.

<sup>74</sup> BMF, Schr. v. 21.4.2008, BStBl. I 2008, 582.

<sup>75</sup> AEAO Nr. 1 S. 1 zu § 58 AO; Hüttemann, *Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht*, S. 230.

<sup>76</sup> AEAO Nr. 1 S. 7 zu § 58 AO.

<sup>77</sup> H/H/Sp/Leisner-Egensperger, § 58 Rz 29; Seer, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 58 Tz 2.

welche Einnahmen für die eigene Zweckverwirklichung und welche für eine Weiterleitung eingeworben wurden. Vor allem aber ist die finale Verbindung nach dem Sinn und Zweck des Gemeinnützigkeitsrechts nicht erforderlich. Das Gemeinnützigkeitsrecht gewährt Privilegien, weil bestimmte, als förderungswürdig erachtete Zwecke unterstützt werden, und lässt dabei insgesamt außer Acht, wie die Ressourcen für diese Unterstützung generiert wurden. Zwar kann es für individuelle Spender von Bedeutung sein, welche Organisation die konkreten Spendengelder am Ende tatsächlich verwendet. Dies ist jedoch ein Umstand, der für die vertragsrechtliche Beziehung zwischen Spender und (Förder-)Körperschaft relevant ist, nicht aber für die diesbezüglich „blinde“ Beurteilung der gemeinnützigen Zweckverfolgung.<sup>78</sup>

Zuletzt wird über die Anforderungen an die Satzung der begünstigten Körperschaft gestritten. Der Gesetzeswortlaut fordert für den Fall, dass eine unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaft des privaten Rechts begünstigt wird, dass diese selbst steuerbegünstigt ist (§ 58 Nr. 1 Hs. 2 AO). Das FG Hessen forderte darüber hinaus in einem Urteil aus dem Jahr 2012, dass die in der Satzung der geförderten Körperschaft vorausgesetzten Zwecke denen der fördernden Körperschaft entsprechen.<sup>79</sup> Praxistauglicher und gemeinnützigkeitsrechtlich ausreichend ist hingegen, dass die Satzungen der Förder- und der Empfängerkörperschaft hinsichtlich nur mindestens eines Förderzwecks synchron sind.<sup>80</sup> Andernfalls wären gemeinnützige Körperschaften darauf beschränkt, ihre Mittel nur an Organisationen weiterzuleiten, die aus der Vielzahl der möglichen Förderzwecke zufällig die gleiche Kombination in ihrer Satzung verankert haben. Außerdem kann im Rahmen der Überprüfung der tatsächlichen Geschäftsführung in hinreichender Weise sichergestellt werden, dass die Fördermittel nur für den Zweck verwendet wurden, der sich auch in der Satzung der Förderkörperschaft findet.

#### **bb) § 58 Nr. 1 AO und Auslandssachverhalte**

Wie sich aus § 58 Nr. 1 Hs. 2 AO ergibt, dürfen Mittel auch für eine nicht in Deutschland steuerpflichtige Körperschaft beschafft werden. Eine geografisch-politische Begrenzung gibt es nicht, das heißt, die Mittelweiterleitung ist nicht auf das EU/EWR-Ausland begrenzt, sondern kann weltweit erfolgen. Auch durch den strukturellen Inlandsbezug des § 51 Abs. 2 AO erfolgt selbst nach Ansicht der Verwaltung keine Begrenzung, da die Mittelzuwendung von inländischen Körperschaften grundsätzlich als Beitrag zur Steigerung des Ansehens der Bundesrepublik Deutschland im Ausland gesehen wird.<sup>81</sup> Die entscheidenden Voraussetzungen sind daher, dass die Empfängerorganisation einer „Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse i.S.d. KStG entspricht“ (wobei ggf. ein Rechtsformvergleich vorzunehmen ist),<sup>82</sup> dass eine Verwendung der Mittel im Sinne der Satzung der Förderkörperschaft nachgewiesen wird<sup>83</sup> und dass die Umsetzung des konkret geförderten Projekts bei der Empfängerkörperschaft den Voraussetzungen der §§ 52 ff. AO entspricht.<sup>84</sup> Damit ist die Regelung des § 58 Nr. 1 AO in zweierlei Hinsicht offener als das Spendenabzugsrecht nach § 10b Abs. 1 S. 2 Nr. 2 EStG für Direktspenden: Zum einen gibt es keine Begrenzung auf das EU/EWR-Ausland, zum anderen muss die Empfängerkörperschaft

---

<sup>78</sup> Ähnlich Buchna/Leichinger/Seeger/Brox, Gemeinnützigkeit im Steuerrecht, S. 198 f.

<sup>79</sup> Hessisches FG, Urt. v. 26.4.2012 – 4 K 2239/09, DStR 2013, 434, 435; in der Revisionsentscheidung enthielt sich der BFH einer eindeutigen Stellungnahme hierzu, BFH, Urt. v. 25.06.2014 – I R 41/12, npoR 2015, 141, 142.

<sup>80</sup> Kirchhain, DStR 2013, 2141, 2143; Hüttemann, DB 2013, 774, 775; i.Erg. ebenfalls Buchna/Leichinger/Seeger/Brox, Gemeinnützigkeit im Steuerrecht, S. 197, allerdings mit der Betonung darauf, dass jedenfalls solche Mittel weitergeleitet werden müssen, die explizit hierfür eingeworben wurden, S. 208.

<sup>81</sup> Buchna/Leichinger/Seeger/Brox, Gemeinnützigkeit im Steuerrecht, S. 201.

<sup>82</sup> Verf. d. OFD Frankfurt v. 5.9.2013 – S 0170 A - 50 - St 53, IStR 2014, 80.

<sup>83</sup> AEAO Nr. 1 S. 6 zu § 58 AO, zur Nachweisführung siehe unten C. II.

<sup>84</sup> Buchna/Leichinger/Seeger/Brox, Gemeinnützigkeit im Steuerrecht, S. 201.



nur projektbezogen, nicht insgesamt, die strengen Vorgaben der §§ 52 ff. AO erfüllen. Aus diesem Grund erfolgt der Großteil der grenzüberschreitenden Fördertätigkeit in Deutschland über die „Mittelbeschaffungsorganisationen“ der bedeutenden internationalen Hilfsorganisationen<sup>85</sup> und andere Mittlerorganisationen wie etwa Transnational Giving,<sup>86</sup> welche die Überführung von Spenden als Serviceleistung anbieten. Solche Mittlerorganisationen müssen aber für ihre Dienstleistungen auch Entgelte erheben und erhöhen damit die Kosten einer Transaktion über die Grenze.

*b) Teilweise Mittelzuwendung nach § 58 Nr. 2 AO*

**aa) Grundlagen**

§ 58 Nr. 2 AO erlaubt, dass einer anderen, ebenfalls steuerbegünstigten Körperschaft oder juristischen Person des öffentlichen Rechts Mittel „zugewendet“ werden, und hat damit im Vergleich zu § 58 Nr. 1 AO grundsätzlich einen einerseits engeren, andererseits weiteren Anwendungsbereich. Enger ist die Vorschrift insofern, als dass die Förderkörperschaft ihre Mittel nur „teilweise“ in diesem Sinne verwenden darf. Die Finanzverwaltung deutet dies dahingehend, dass die zeitnah zu verwendenden Mittel „nicht überwiegend“ weitergegeben werden dürfen.<sup>87</sup> Weiter ist der Anwendungsbereich hingegen insofern, als dass hier keinerlei Synchronität der Satzungszwecke erforderlich ist, das heißt, die Förderkörperschaft darf auch Mittel an eine Organisation weiterreichen, die gänzlich andere satzungsmäßige Zwecke verfolgt.<sup>88</sup> Die Vorschrift ist also nicht nur eine Ausnahme vom Gebot der Unmittelbarkeit (§ 57 AO), sondern auch vom Gebot der Mittelverwendung für die satzungsmäßigen Zwecke (§ 55 Abs. 1 Nr. 1 S. 1 AO).<sup>89</sup>

Zu beachten ist, dass eine Förderkörperschaft Mittel sowohl nach § 58 Nr. 1 AO als auch nach § 58 Nr. 2 AO weiterleiten kann, es besteht also kein Exklusivitätsverhältnis.<sup>90</sup>

**bb) § 58 Nr. 2 AO und Auslandssachverhalte**

Anders als bei § 58 Nr. 1 AO ist der Anwendungsbereich des § 58 Nr. 2 AO dem Wortlaut gemäß auf steuerbegünstigte Körperschaften und juristische Personen des öffentlichen Rechts begrenzt. Damit kommt eine Mittelweitergabe nur zugunsten inländischer Körperschaften sowie von Organisationen im EU/EWR-Ausland in Frage, die aufgrund von inländischen Einkünften in Deutschland beschränkt steuerpflichtig sind.<sup>91</sup> Diese Unterscheidung ist vor dem Hintergrund der EuGH-Entscheidungen in den Rechtssachen „Staufer“ und „Persche“<sup>92</sup> als offensichtlich unionsrechtswidrig einzustufen und es überrascht, dass weder die Gesetzgebung noch die Finanzverwaltung in den vergangenen Jahren hier eine Anpassung an das geltende Europarecht vorgenommen haben.<sup>93</sup>

---

<sup>85</sup> Hüttemann, *Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht*, 2015, S. 239; näher Hüttemann/Helios, *IStR* 2008, 39 ff.; sowie Hüttemann/Helios, *DB* 2009, 701 ff.

<sup>86</sup> [www.transnationalgiving.eu](http://www.transnationalgiving.eu).

<sup>87</sup> AEAO Nr. 2 S. 1 zu § 58 AO; zur Berechnung siehe Buchna/Leichinger/Seeger/Brox, *Gemeinnützigkeit im Steuerrecht*, S. 207 sowie für die Rechtsprechung BFH, *Urt. v. 15.7.1998 – I R 156/94*, *BStBl II* 2002, 162, 164.

<sup>88</sup> Buchna/Leichinger/Seeger/Brox, *Gemeinnützigkeit im Steuerrecht*, S. 205; weiterhin ist hier – anders als bei § 58 Nr. 1 AO – ganz h.M., dass eine finale Mittelbeschaffung nicht erforderlich ist, vgl. nur H/H/Sp/Musil, § 58 AO, Rn. 40.

<sup>89</sup> Kirchhain, *DStR* 2013, 2141, 2145.

<sup>90</sup> Buchna/Leichinger/Seeger/Brox, *Gemeinnützigkeit im Steuerrecht*, S. 208; zur Abgrenzung zwischen den beiden Varianten siehe Kirchhain, *DStR* 2013, 2141, 2145.

<sup>91</sup> Vgl. AEAO Nr. 2 zu § 58 AO, hierzu Buchna/Leichinger/Seeger/Brox, *Gemeinnützigkeit im Steuerrecht*, S. 205.

<sup>92</sup> Vgl. o. unter B. I.

<sup>93</sup> Ebenso Kirchhain, *DStR* 2013, 2141, 214.

### c) *Rechtspolitische Entwicklungen*

Aktuell besteht die Möglichkeit, dass es durch das Jahressteuergesetz 2019 zu einer Vereinheitlichung und damit Vereinfachung des Regelungsregimes von § 58 Nr. 1 und Nr. 2 AO kommt. Zwar hatte der Regierungsentwurf keine dahingehenden Änderungen vorgesehen,<sup>94</sup> doch hat der Bundesrat am 20.9.2019 eine umfangreiche Stellungnahme veröffentlicht, in der eine Reform des § 58 AO angeregt ist, insbesondere durch eine Zusammenlegung der beiden Ziffern.<sup>95</sup> Dabei beabsichtigt der Bundesrat eine Regelung, nach der die Mittelweitergabe insgesamt auch zugunsten ausländischer (das heißt europäischer und anderer) Körperschaften möglich ist, solange „die spätere Verwendung der Mittel für steuerbegünstigte Zwecke ausreichend nachgewiesen wird“.<sup>96</sup> Die Bundesregierung hat daraufhin zugesichert, diesen Vorschlag zu prüfen.<sup>97</sup>

### 5. Erschwernisse bei der Umsatzsteuer

Eine Reihe von Problemen bereitet gemeinnützigen Organisationen die Umsatzsteuer, so etwa die Vorschriften zur umgekehrten Steuerschuldnerschaft nach §§ 3a, 13b UStG, wonach der Leistungsempfänger Schuldner der Umsatzsteuer wird. Denkbar ist dies etwa bei Wissenschaftsstiftungen, die Vorträge, Gutachten oder andere Projekte ausländischer Wissenschaftler vergüten und dabei verpflichtet sein können, deren Umsatzsteuer abzuführen. Vielfach ist bei den unterschiedlichen Leistungserbringern aus dem Ausland nämlich nicht geklärt, ob diese Unternehmer im Sinne des UStG sind.<sup>98</sup>

### **III. Formell-rechtliche Erschwernisse**

Gemäß § 90 Abs. 2 AO treffen den Steuerpflichtigen bei gemeinnütziger Tätigkeit mit Auslandsbezug erhöhte Mitwirkungspflichten<sup>99</sup> für den Nachweis der materiell-rechtlichen Voraussetzungen. Dies hat seinen Grund in der auf das Inland begrenzten Steuerhoheit der Finanzverwaltung,<sup>100</sup> konkret also dem Umstand, dass die Finanzämter nur inländische Steuertatsachen von Amts wegen überprüfen können.

#### 1. Zur Anerkennung ausländischer Organisationen beim Spendenabzug

Im Fall einer Direktspende an eine europäische Organisation<sup>101</sup> ist daher der Zuwendende verpflichtet, sowohl die Überprüfung der satzungsmäßigen Voraussetzungen als auch der

<sup>94</sup>

[https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Gesetzestexte/Gesetze\\_Gesetzesvorhaben/Abteilungen/Abteilung\\_IV/19\\_Legislaturperiode/Gesetze\\_Verordnungen/G-E-Mobilitaet/2-Regierungsentwurf.pdf?\\_\\_blob=publicationFile&v=2](https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Gesetzestexte/Gesetze_Gesetzesvorhaben/Abteilungen/Abteilung_IV/19_Legislaturperiode/Gesetze_Verordnungen/G-E-Mobilitaet/2-Regierungsentwurf.pdf?__blob=publicationFile&v=2) (letzter Abruf am 31.10.2019).

<sup>95</sup> BR-Drs. 356/19, S. 87 ff.

<sup>96</sup> BR-Drs. 356/19, S. 89.

<sup>97</sup> Gegenäußerung der Bundesregierung, S. 9;

[https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Gesetzestexte/Gesetze\\_Gesetzesvorhaben/Abteilungen/Abteilung\\_IV/19\\_Legislaturperiode/Gesetze\\_Verordnungen/G-E-Mobilitaet/Gegenaeusserung-Bund.pdf?\\_\\_blob=publicationFile&v=1](https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Gesetzestexte/Gesetze_Gesetzesvorhaben/Abteilungen/Abteilung_IV/19_Legislaturperiode/Gesetze_Verordnungen/G-E-Mobilitaet/Gegenaeusserung-Bund.pdf?__blob=publicationFile&v=1) (letzter Abruf am 31.10.2019).

<sup>98</sup> Das deutsche Umsatzsteuerrecht beruht auf den Vorgaben der Europäischen Mehrwertsteuersystemrichtlinie (MwStSystRL), mit der es seit deren Umsetzung durch das UStG 1980 nicht sorgfältig abgestimmt ist. Insbesondere bei den Steuerbefreiungstatbeständen, von denen gemeinnützige Organisationen, Organisationen der freien Wohlfahrtspflege und sonstige Sozialeinrichtungen profitieren, sind in weiten Teilen nicht mehr kompatibel, wie es die Rechtsprechung des EuGH und der nationalen Gerichte, allen voran der des Bundesfinanzhofs, in vielen Fällen aufgedeckt haben. Eine erste gründliche Bestandsaufnahme des Umsatzsteuerrechts speziell aus Sicht des Dritten Sektors erfolgte erst jetzt, siehe Weitemeyer/Schauhoff/Achatz (Hrsg.), Umsatzsteuerrecht für den Nonprofitsektor, im Erscheinen.

<sup>99</sup> Zu der dogmatischen Frage, ob es sich hierbei nicht genau genommen um Mitwirkungs„obliegenheiten“ handelt, siehe Söhn, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO, 254. Lieferung 08.2019, § 90 Rn. 183.

<sup>100</sup> Vgl. Seer, in: Tipke/Kruse, § 90, Rn. 18 f.

<sup>101</sup> Direktspenden an außereuropäische Organisationen sind – wie bereits beschrieben – ohnehin nicht abzugsfähig

tatsächlichen Geschäftsführung zu ermöglichen, damit seine Spende bzw. Zustiftung als steuerlich abzugsfähig anerkannt werden kann.

*a) Feststellung der satzungsmäßigen Voraussetzungen*

Sofern die satzungsgemäßen Voraussetzungen durch die begünstigte ausländische Körperschaft erfüllt werden, wird der steuerpflichtige Spender seinen Mitwirkungspflichten insofern durch Vorlage der (ggf. übersetzten) Satzung genügen. Im Einzelfall kann es für den Spender ratsam sein, vor der Zuwendung mit der begünstigten Körperschaft zu vereinbaren, dass die Satzung zugänglich gemacht wird. Das eigentliche Problem bei der Feststellung der satzungsmäßigen Voraussetzungen liegt für den Spender aber auf einer anderen Ebene. Denn auch wenn sich das Verständnis der materiell-rechtlichen Lage durch die Rechtsprechung zum Auslandsspendenrecht klarifiziert hat und dadurch mehr Rechtssicherheit geschaffen wurde, sehen sich Spender im jeweiligen Fall vor die Frage gestellt, ob die Finanzverwaltung zu dem Ergebnis kommen wird, dass die Satzung der konkret begünstigten Organisation dem deutschen Gemeinnützigkeitsrecht genügt. Da – anders als bei inländischen Körperschaften – keine Vorabüberprüfung der Satzung durch das Finanzamt erfolgt, kann auch eine Spendenbescheinigung keinen Vertrauensschutz zugunsten des Spenders entfalten und die Spende muss mit einer gewissen Unsicherheit hinsichtlich einer späteren Spendenabzugsmöglichkeit getätigt werden.<sup>102</sup> Dies kann der Spendenbereitschaft potenzieller Förderer durchaus abträglich sein.<sup>103</sup>

*b) Überprüfung der tatsächlichen Geschäftsführung*

Darüber hinaus hat der steuerpflichtige Spender auch den Nachweis zu erbringen, dass die tatsächliche Geschäftsführung in Übereinstimmung mit den Satzungsbedingungen erfolgt ist. Welche Unterlagen hierfür erforderlich bzw. ausreichend sind und wie die Finanzverwaltung hiermit umgehen sollte, hat der BFH zuletzt in einer Entscheidung im Januar 2015 thematisiert. In Anknüpfung an seine frühere Rechtsprechung stellte der BFH fest, dass ein Nachweis der tatsächlichen Geschäftsführung sowohl durch Geschäfts- und Tätigkeitsberichte als auch durch andere Unterlagen wie etwa „Schriftverkehr und Notizen zu vorbereitenden Maßnahmen“ erfolgen könne.<sup>104</sup> Im Folgenden betonte der BFH, dass die Finanzbehörden die Vorlage speziell von Rechenschaftsberichten fordern können, sofern diese erstellt worden waren, und zwar „insbesondere dann, wenn die bislang vom Steuerpflichtigen vorgelegten Belege eine ausreichende Überprüfung der tatsächlichen Geschäftsführung nicht ermöglichen“.<sup>105</sup> Im Lichte des Verhältnismäßigkeitsprinzips, das auch für Maßnahmen der Steueraufsicht gilt, hätte der BFH an dieser Stelle jedoch nicht das Wort „insbesondere“ verwenden dürfen, sondern hätte stattdessen „ausschließlich“ schreiben müssen. Geschäfts- und Tätigkeitsberichte sind zwar in der Regel besonders aussagekräftige Dokumente – dies schließt jedoch nicht aus, dass (selbst wenn solche Berichte erstellt wurden, der Nachweispflichtige aber keinen Zugriff auf diese hat) ein hinreichender Nachweis über die tatsächliche Geschäftsführung ebenfalls durch andere Dokumente erbracht werden kann. Nur wenn dem Steuerpflichtigen durch Vorlage anderer Unterlagen kein hinreichender Nachweis gelungen ist und die Finanzverwaltung die berechtigte Erwartung hat, dass Geschäfts- und

---

<sup>102</sup> Vgl. auch Bornemann, jM 2015, 342,344.

<sup>103</sup> So der EuGH, Ur. v. 16.06.2011 – C-10/10, Slg. 2011, I-5389, Rn. 26; ebenfalls Jochum, npoR 2012, 177, 178.

<sup>104</sup> BFH, Ur. v. 21.01.2015 – X R 7/13, npoR 2015, 210, 212.

<sup>105</sup> BFH, Ur. v. 21.01.2015 – X R 7/13, npoR 2015, 210, 212.

Tätigkeitsberichte weiterführende Erkenntnisse liefern können, ist es erforderlich, dass die Finanzverwaltung die Vorlage der Berichte verlangt.<sup>106</sup>

In demselben Urteil nahm der BFH abschließend Stellung zu der Frage, wie weit die Mitwirkungspflicht des steuerpflichtigen Spenders reicht und ob nicht in bestimmten Fällen die Finanzverwaltung stattdessen den Weg der gegenseitigen Amtshilfe beschreiten muss, um sich die geforderten Unterlagen zu verschaffen. In dem zugrunde liegenden Sachverhalt hatte eine spanische Fundació sich geweigert, dem deutschen Spender die erforderlichen Geschäfts- und Tätigkeitsberichte zugänglich zu machen. Daraufhin brachte der Spender im Verfahren vor, dass es für die deutschen Behörden einfacher gewesen wäre, im Wege der Amtshilfe die Unterlagen zu erlangen, als es für ihn als rechtsanspruchslose Privatperson gewesen sei. Der BFH verneinte jedoch eine Pflicht zur Inanspruchnahme von Amtshilfe – im konkreten Einzelfall, aber auch im Allgemeinen. Selbst für den Fall, dass der Spender mangels Kooperation der begünstigten Körperschaft die erforderlichen Unterlagen nicht beschaffen kann, sah der BFH das von Art. 2 Abs. 1 der Richtlinie 77/799 EWG<sup>107</sup> und § 117 Abs. 1 AO eingeräumte Ermessen der Behörde nicht als auf null reduziert an.<sup>108</sup>

Dieses Ergebnis mag im Hinblick auf den Spender ungerecht erscheinen,<sup>109</sup> im Hinblick auf das Verständnis des BFH von der Funktion der Abzugsfähigkeit von Spenden ist es allerdings nur konsequent. Denn die Möglichkeit eines Spendenabzugs wird vorrangig nicht als eine Förderung des Spenders angesehen, um dessen Spendenbereitschaft zu steigern, sondern sie ist ein indirekter Steuervorteil der begünstigten Körperschaft, mittels dessen die Spendenakquise erleichtert werden soll. In der spendenrechtlichen Betrachtung ist also die gemeinnützige Körperschaft der dogmatische Fixpunkt, nicht der Spender.<sup>110</sup> Da es für die ausländische Körperschaft von Interesse ist, wenn ihre Förderer die Spendenbeiträge steuerlich geltend machen können, kann von ihr erwartet werden, dass sie ihren Spendern die erforderlichen Unterlagen zur Verfügung stellt. Tut die Körperschaft dies nicht, läuft sie Gefahr, dass ihre Förderer die Spende nicht steuerlich geltend machen können und infolgedessen auf (weitere) Spenden verzichten. Es ist nach dieser Auffassung nicht die Aufgabe der deutschen Behörden, selbst – das heißt anstelle der geförderten Körperschaft – die Voraussetzungen für die Inanspruchnahme der angebotenen Steuervorteile zu schaffen, sodass es durchaus folgerichtig ist, keine Ermessensreduzierung auf null anzunehmen, und zwar selbst in diesem Fall, in dem der Spender keine Möglichkeit hatte, den erforderlichen Nachweis zu erbringen. Diese Praxis steht freilich in logischem Widerspruch dazu, dass sowohl der EuGH<sup>111</sup> als auch der deutsche Gesetzgeber (§ 10b Abs. 1 S. 3 EStG) für die Abzugsfähigkeit von grenzüberschreitenden Direktspenden auf die Amtshilfe und Unterstützung bei der Betreuung abstellen.<sup>112</sup>

---

<sup>106</sup> Bornemann, npoR 2015, 214, 215.

<sup>107</sup> Zu einer Pflicht zur Amtshilfe hieraus ebenfalls sehr restriktiv EuGH, Urt. v. 27.1.2009 – C-318/07, Slg. 2009, I-359, Rn. 64 f.

<sup>108</sup> BFH, Urt. v. 21.01.2015 – X R 7/13, npoR 2015, 210, 213; Vertiefend zur Ermessensausübung und der Mitwirkungsobliegenheit des Steuerpflichtigen nach § 90 Abs. 2 AO siehe Seer, in: Tipke/Kruse, AO Stand 08/2013, § 117 Rn. 12.

<sup>109</sup> Siehe zum Beispiel Helios/Strehlke, npoR 2013, 209, 213, die betonen, dass der Spender keinen Rechtsanspruch auf Informationen gegenüber der begünstigten Körperschaft hat.

<sup>110</sup> Von wissenschaftlicher Seite kategorisiert Hüttemann den Spendenabzug ebenfalls als eine „indirekte Steuervergünstigung“ der gemeinnützigen Körperschaft und nicht als eine Förderung des Spenders, siehe ders., Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 2015, S. 17 ff.

<sup>111</sup> EuGH v. 27.1.2009 – C-318/07 - Persche, Slg. 2009, I-359; BStBl. II 2010, 440, Rn. 70.

<sup>112</sup> Mayn, in: Winheller/Geibel/Jachmann, Gesamtes Gemeinnützigkeitsrecht, 2017, § 10b EStG Rn. 44.

## 2. Zur Darlegung der Voraussetzungen des § 58 Nr. 1 und Nr. 2 AO

Auch im Rahmen von § 58 Nr. 1 und Nr. 2 AO ist die Frage, welche Nachweise erforderlich bzw. ausreichend sind, für Auslandssachverhalte nicht abschließend geklärt. Wie bei Auslandsspenden kann für in Deutschland beschränkt steuerpflichtige Körperschaften ein ausreichender Nachweis durch den jeweils aktuellen Freistellungs- oder Körperschaftsteuerbescheid erbracht werden. Weiterhin genießt die zuwendende Körperschaft Vertrauensschutz, sollte sich im Nachhinein herausstellen, dass die Empfängerkörperschaft nicht entsprechend ihren Satzungsvorgaben gehandelt hat.<sup>113</sup> Diese eindeutige Handhabe fehlt jedoch für in Deutschland nicht steuerpflichtige EU/EWR-Körperschaften sowie für Organisationen aus Drittstaaten, also für den Großteil der von § 58 Nr. 1 und Nr. 2 AO betroffenen Fälle. Selbst wenn das Verfahren nach § 60a AO auch auf nicht steuerpflichtige EU/EWR-Organisationen angewendet würde, könnte dieser Feststellungsbescheid nur das Vorliegen der satzungsmäßigen Voraussetzungen bestätigen und würde auch keinen weitergehenden Vertrauensschutz begründen.<sup>114</sup>

Wie im Rahmen des Auslandsspendenrechts muss die zuwendende Körperschaft das Vorliegen der materiell-rechtlichen Voraussetzungen von § 58 Nr. 1 oder – sofern man dessen Anwendungsbereich in europarechtskonformer Auslegung auch auf in Deutschland nicht steuerpflichtige EU/EWR-Körperschaften ausdehnt – Nr. 2 AO hinreichend darlegen, wofür im Freibeweis grundsätzlich jegliches zulässige Beweismittel infrage kommt.<sup>115</sup> In der Frage, welche Nachweise prinzipiell ausreichend sein sollen, hält sich die Finanzverwaltung jedoch bedeckt.<sup>116</sup> Zwar reichen oftmals die aktuelle Satzung, der letzte Jahresabschluss und ein Tätigkeitsbericht aus,<sup>117</sup> jedoch werden zum Teil Nachweispflichten wie bei einer unmittelbaren Auslandstätigkeit durch eigene Leute oder Hilfspersonen (§ 57 AO) für möglich erachtet, die zum Beispiel auch die Vorlage von im Zusammenhang mit der Mittelverwendung abgeschlossenen Verträgen umfassen können.<sup>118</sup> *Leichinger* wiederum fordert einen „qualifizierten Verwendungsnachweis“ bzw. einen „intensiven Einzelnachweis“, der mit einer „eingehenden Mittelverwendungsrechnung der ausländischen Körperschaft“ oder einem Bericht über das konkret geförderte Projekt geführt werden könne.<sup>119</sup> Jedenfalls werden auch hier nicht noch zusätzliche Dokumente gefordert werden dürfen, wenn bereits glaubhaft gemacht wurde, dass die materiell-rechtlichen Vorgaben erfüllt wurden.<sup>120</sup>

Darüber hinaus ist *Kirchhain* darin zuzustimmen, dass das Finanzamt von der deutschen Förderkörperschaft nicht auch für die Veranlagungszeiträume nach dem Zuwendungsjahr verlangen könne, dass das zugewendete Vermögen und die hieraus erwirtschafteten Erträge zweckgemäß verwendet werden.<sup>121</sup> Im Rahmen von § 58 Nr. 1 und Nr. 2 AO kommt es nur darauf an, dass Mittel mindestens in Höhe der zugewendeten Beträge für die Zwecke der Förderkörperschaft verwendet worden sind.<sup>122</sup> So macht *Kirchhain* zurecht darauf aufmerksam, dass im Rahmen der Auslandsförderung materiell nicht mehr Voraussetzungen

---

<sup>113</sup> Vgl. hierzu ausführlich *Kirchhain*, DStR 2013, 2141, 2147 f.

<sup>114</sup> *Kirchhain*, DStR 2013, 2141, 2149 hingegen hält Vertrauensschutz mittels einer Kombination aus Feststellungsbescheid nach § 60a AO und ausländischem Freistellungsbescheid für möglich.

<sup>115</sup> Schauhoff/Schauhoff, Handbuch der Gemeinnützigkeit, 2010, S. 664.

<sup>116</sup> *Kirchhain*, DStR 2013, 2141, 2150.

<sup>117</sup> *Kirchhain*, DStR 2013, 2141, 2150.

<sup>118</sup> Bay Landesamt für Steuern, Verfügung v. 14.9.2012, IStR 2012, 817, 818.

<sup>119</sup> Buchna/Leichinger/Seeger/Brox, Gemeinnützigkeit im Steuerrecht, S. 201.

<sup>120</sup> Bay Landesamt für Steuern, Verfügung v. 14.9.2012, IStR 2012, 817, 818.

<sup>121</sup> *Kirchhain*, DStR 2013, 2141, 2149 unter Hinweis auf die entgegenstehende Rechtsauffassung der Finanzverwaltung.

<sup>122</sup> *Kirchhain*, DStR 2013, 2141, 2149.

verlangt werden dürfen als bei der Förderung von inländischen Organisationen, da sich § 90 Abs. 2 AO mit der erhöhten Mitwirkungspflicht bei Auslandssachverhalten nicht auf das materielle Recht, sondern nur auf das Verfahren bezieht.<sup>123</sup> Spätere Veranlagungszeiträume betreffende Nachweise dürfen also nicht verlangt werden und eine spätere gemeinnützigkeitswidrige Mittelverwendung der Empfänger Körperschaft hat keine Auswirkung auf den Gemeinnützigkeitsstatus der Förder Körperschaft.

Vor dem Hintergrund der gegenwärtig bestehenden Unsicherheit darüber, welche Unterlagen im konkreten Fall ausreichen werden, sind auch hier Förder Körperschaften gut beraten, vor einer Mittelzuwendung umfassende Auskunftsrechte mit der Empfänger Körperschaft zu vereinbaren.<sup>124</sup>

## **B. Untersuchung von praktischen Beispielen, wie der rechtliche Rahmen hemmend wird (Negativbeispiele)**

Aus der philanthropischen Praxis wird immer wieder berichtet, dass die rechtlichen – insbesondere steuerrechtlichen – Rahmenbedingungen als Belastung erlebt werden. Einschränkungen ergeben sich zum einen ganz unmittelbar, weil bestimmte Fördertätigkeiten gemeinnützigkeitsrechtlich nicht zulässig sind. Zum anderen wird aber auch eine unübersichtliche bzw. unklare Rechtslage als Hindernis erlebt, weil sie langwierige Abstimmungen mit den Finanzämtern erforderlich macht und weil Anwalts- und Beratungskosten anfallen. Betroffen ist also nicht nur die grundsätzliche Frage, inwieweit bestimmte Projekte umgesetzt werden können. Der rechtliche Rahmen führt bisweilen auch dazu, dass wichtige Ressourcen gebunden werden und es zu nicht unerheblichen Verzögerungen kommt. Dies ist besonders herausfordernd für kleinere Körperschaften mit begrenzten personellen bzw. finanziellen Mitteln oder wenn ein Projekt möglichst zügig und dynamisch umgesetzt werden soll.

Ausgangspunkt für viele der Probleme sind das gemeinnützigkeitsrechtliche Ausschließlichkeitsgebot und das Unmittelbarkeitsgebot. Eine gemeinnützige Körperschaft darf ausschließlich ihre (gemeinnützigen) satzungsmäßigen Zwecke verfolgen (§ 56 AO) und ihre Mittel ausschließlich für ihre (gemeinnützigen) satzungsmäßigen Zwecke verwenden (§ 55 Abs. 1 Nr. 1 AO). Dabei dürfen die zweckdienlichen Effekte nicht bloß mittelbar hervorgerufen, sondern müssen unmittelbar durch die Fördertätigkeit der gemeinnützigen Körperschaft bewirkt werden (§ 57 AO). Ein Tätigkeitsfeld, in dem dies oft zu Komplikationen führt, ist die moderne Entwicklungshilfe, die es nicht selten zum Ziel hat, zusammen mit Einheimischen vor Ort nachhaltige, selbsttragende Strukturen zu etablieren. Zu diesem Zweck wird zum Teil mit Akteuren kooperiert, die sozialdienliche Angebote als Unternehmer erbringen. Diese haben aber zumindest auch ein wirtschaftliches Interesse an dem Projekt, sodass die Unterstützung und Förderung solcher Akteure nicht ausschließlich *nicht-wirtschaftlich* ist. Dadurch bewegen sich solche Konstellationen der Entwicklungshilfe oft in einem gemeinnützigkeitsrechtlichen Spannungsfeld.<sup>125</sup> Und so berichten sowohl die cdw Stiftung als auch die Siemens Stiftung davon, dass es regelmäßig zu juristischen Herausforderungen kommt, wenn mit privatwirtschaftlichen Akteuren aus dem sozialunternehmerischen Kontext kooperiert werden soll.

Ein plastisches Beispiel ist insofern das Projekt „epExpert Service“ der Siemens Stiftung. Nach den Erfahrungen der Siemens Stiftung suchen viele (Sozial-)Unternehmer in Entwicklungsländern

---

<sup>123</sup> Kirchhain, DStR 2013, 2141, 2149.

<sup>124</sup> Kirchhain, DStR 2013, 2141, 250.

<sup>125</sup> Eingehend zum rechtlichen Kontext von § 52 Abs. 2 Nr. 15 AO und den Einordnungsproblemen Schienke-Ohletz, FR 2012, 616 (621).

Unterstützung für technische oder organisatorische Verbesserungen, Vertrieb oder auch Marketing. Vor diesem Hintergrund entstand die Idee, eine kostenfreie Internetplattform aufzubauen, über die entsprechende Experten und die Sozialunternehmer miteinander verbunden werden können, mit dem Ziel, dass die Experten ihre Unterstützung vor Ort kostenfrei zur Verfügung stellen. Die gemeinnützigkeitsrechtlich entscheidende Frage war, ob die Siemens Stiftung hierdurch einen gemeinnützigen Satzungszweck unmittelbar verwirklichen würde. Grundsätzlich kam als gemeinnütziger Förderzweck die „Entwicklungszusammenarbeit“ i.S.v. § 52 Abs. 2 Nr. 15 AO in Betracht. Das zuständige Finanzamt war jedoch der Auffassung, dass durch die Internetplattform vorrangig die (Sozial-)Unternehmer unterstützt würden und dies noch nicht zu einer Verbesserung der Lebensumstände im Entwicklungsland führe. Eine andere Einschätzung wäre in diesem Fall durchaus möglich gewesen. Es ist nämlich anerkannt, dass Entwicklungszusammenarbeit i.S.d. § 52 Abs 2 Nr. 15 AO „insb. durch technische Hilfe, Kapitalhilfe und Güterhilfe“<sup>126</sup> erfolgt, durch die Wirtschaftsstrukturen geschaffen und gefördert werden. Die Frage ist also, ob bereits die Internetplattform eine solche technische Hilfe darstellt, durch die Wirtschaftsstrukturen geschaffen werden, oder ob diese Fördermaßnahme zu „vorgelagert“ ist. Dieses Beispiel verdeutlicht die Problematik, dass sich oft nicht verlässlich voraussagen lässt, wo genau (nach Ansicht des jeweiligen Finanzamts) die Grenzen zwischen einer „unmittelbaren Zweckverwirklichung“, einer bloß mittelbaren Zweckverwirklichung und einer zweckwidrigen Förderung von Unternehmen verlaufen.

Von ähnlichen Unsicherheiten berichtet die Siemens Stiftung auch im Hinblick auf einen Fall aus ihrem „empowering people. Network“, einem Netzwerk von ca. 100 Sozialunternehmern, die mit einfachen technischen Lösungen Defizite in der Grundversorgung beheben. Betroffen war ein Unternehmen auf den Philippinen, das die Produktion von einfachen mechanischen Wasserpumpen zur Versorgung ländlicher Gebiete verbessern möchte. Ziel ist es, mit technisch verbesserten Wasserpumpen auch entlegene Dörfer und deren landwirtschaftliche Anbauflächen zuverlässig mit Wasser versorgen zu können. Die Wasserpumpen sollen an Gemeinden, NGOs, NPOs etc. verkauft werden. Die Siemens Stiftung hat sich bereit erklärt, die Verbesserung der Wasserpumpen durch Entsendung eines geeigneten „Volunteer-Experten“ zu fördern und übernimmt hierfür die Organisation sowie anfallende Reise- und Versicherungskosten. Auch diese Unterstützungsleistung könnte als Förderung der Entwicklungszusammenarbeit i.S.d. § 52 Abs. 2 Nr. 15 AO gesehen werden, nur ist auch hier fraglich, ob tatsächlich eine unmittelbare Förderung nach § 57 AO gegeben ist, da zunächst nur das Unternehmen von den Angeboten der Stiftung profitiert. Allerdings führt diese Unterstützung des Unternehmens gleichzeitig zu einer Verbesserung der technischen Infrastruktur auf den Philippinen, sodass viel für eine unmittelbare Zweckerfüllung spricht.

Dieses Beispiel wirft außerdem neue, weiterführende Fragen auf. Wie würde der Sachverhalt zu beurteilen sein, wenn die Stiftung nicht die technische Entwicklung der Pumpen mit einem entsprechenden Experten unterstützen würde, sondern zum Beispiel die Verbreitung und Vermarktung?

### **C. Untersuchung von praktischen Beispielfällen, wie trotz des rechtlichen Rahmens die Ziele verfolgt werden können**

Viele der Probleme, die angedeutet oder anhand von praktischen Beispielen näher vorgestellt wurden, lassen sich durch problembewusste Gestaltungen handhabbar machen. So können die Unsicherheiten, die im Hinblick auf das Unmittelbarkeitsgebot des § 57 AO bestehen, dadurch umgangen werden, dass

---

<sup>126</sup> Seer, in Tipke/Kruse, AO/FGO, 158 Lieferung 10.2019, § 52, Rn. 38.

vor Ort eine (natürliche oder juristische) Hilfsperson i.S.d. § 57 Abs. 1 S. 2 AO zwischengeschaltet wird, deren Tätigkeit der Förderkörperschaft als eigenes Handeln zugerechnet wird.<sup>127</sup> Hierfür ist erforderlich, dass die rechtlichen und tatsächlichen Beziehungen zu einer vor Ort tätigen Person so ausgestaltet sind, dass diese Person nach den Weisungen der Körperschaft und entsprechend deren Satzung konkrete Aufträge ausführen muss. Ein entsprechendes praktisches Beispiel entstammt wieder der Siemens Stiftung. So wurden die Probleme bei dem eben beschriebenen Projekt „epExpert Service“ (Vermittlung von Volunteer-Experten über eine Internetplattform) dadurch gelöst, dass mit dem jeweils vermittelten Experten ein Vertrag als Hilfsperson abgeschlossen wurde, sodass dieser dann in dem Unternehmen im Entwicklungsland *für die Stiftung* arbeitete. Diese Lösung ist gemeinnützigkeitsrechtlich praktikabel, doch ist hervorzuheben, dass damit für die Stiftung ein organisatorischer Mehraufwand und gewisse arbeitsrechtliche Risiken verbunden sind.

Eine andere Möglichkeit, um mit den Begrenzungen des Gemeinnützigkeitsrechts umzugehen, besteht darin, den steuerbegünstigten Rahmen zu verlassen und die sozialdienliche Tätigkeit als genuin wirtschaftliche Tätigkeit auszuüben.<sup>128</sup> In diesem Sinne hat die Siemens Stiftung mit der *WE!Hub Victoria Limited* ein eigenes Sozialunternehmen als 100-prozentige Stiftungstochter in Kenia gegründet. Dieses – selbst nicht gemeinnützige – Unternehmen arbeitet vor Ort daran, die Wasser- und Energieversorgung der Region um den Viktoriasee langfristig zu verbessern. Eine unterstützende Verbindung zwischen der Stiftung und dem Sozialunternehmen besteht dadurch, dass die finanziellen Mittel zum Erwerb der Grundstücke, Gebäude und technischen Anlagen durch die Siemens Stiftung in Form eines Gesellschafterdarlehens zu günstigen Konditionen zur Verfügung gestellt wurden. Eine solche Art der Unternehmensförderung wird als „mission related investment“ bezeichnet, weil für die Körperschaft weniger die Renditeerzielung, als vielmehr vor allem die Unterstützung des sozialen Zwecks im Vordergrund steht.<sup>129</sup> Aus diesem Grund ist die Verwendung der Stiftungsmittel für ein solches Darlehen aus Sicht der Finanzverwaltung gemeinnützigkeitstechnisch unschädlich, weil die Siemens Stiftung dadurch ihre steuerbegünstigten satzungsgemäßen Zwecke – konkret wieder die Entwicklungszusammenarbeit nach § 52 Abs. 2 Nr. 15 AO – verwirklicht.<sup>130</sup>

Speziell im sozialunternehmerischen Kontext ist ergänzend auf einen weiteren Umstand hinzuweisen: Tätigkeiten, die von der Finanzverwaltung nicht als steuerbegünstigt anerkannt werden (etwa weil keine unmittelbare Zweckverwirklichung gegeben ist), sind gemeinnützigen Körperschaften nicht schlechthin verwehrt. Selbst originär wirtschaftliche Tätigkeiten dürfen durch gemeinnützige Körperschaften ausgeübt werden. Solche wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe (§ 14 AO) haben nach § 64 Abs. 1 AO lediglich zur Folge, dass die gemeinnützige Körperschaft partiell steuerpflichtig wird, nämlich im Hinblick auf die Besteuerungsgrundlagen des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs (Einkünfte, Umsätze, Vermögen). Das heißt konkret, dass z. B. Einnahmen aus einer unternehmerischen Tätigkeit, die nicht unmittelbar der Zweckverwirklichung der Körperschaft dient (vgl. § 65 AO), versteuert werden müssten. In diesem Sinne wäre es also grundsätzlich zulässig, eine Internetplattform wie bei dem Projekt „epExpert Service“ zu betreiben, selbst wenn darin keine unmittelbare Zweckverwirklichung der Stiftung zu sehen ist. Vor dem Hintergrund des Ausschließlichkeitsgebots der §§ 55 Abs. 1 Nr. 1, 56 AO ist es ausreichend, wenn durch diese Tätigkeit

---

<sup>127</sup> Näher Schienke-Ohletz, FR 2012, 616 (620 f.).

<sup>128</sup> Hierzu auch oben unter A.II.2.e).

<sup>129</sup> Noch konkreter lässt sich die Darlehensvergabe auch als „Venture-Philanthropie“ beschreiben, weil die Stiftung wie ein Venture Capitalist den Aufbau des Sozialunternehmens finanziert und dabei auch mit dem Risiko eines Totalverlusts seiner „Investition“ belastet ist.

<sup>130</sup> Speziell zu Darlehen für Investitionshilfen im Rahmen der Zusammenarbeit Schienke-Ohletz, FR 2012, 616 (618).



keine Mittel verbraucht werden und die Plattform ggf. zur Erwirtschaftung weiterer Mittel beitragen kann, die für eine unmittelbare Verfolgung der Zwecke der Körperschaft eingesetzt werden können. Im Ergebnis bedeutet das, dass eine solche Internetplattform durchaus betrieben werden darf, solange sie mindestens kostendeckend operiert, z. B. indem ein geringes Entgelt von den Sozialunternehmen, die von der Plattform profitieren, erhoben wird. Im konkreten Fall des Projekts „epExpert Service“ mag dies im Ergebnis keinen gangbaren Weg dargestellt haben, weil die Beteiligung an den Betreiberkosten der Plattform eine zu hohe Eintrittsschwelle für die Sozialunternehmen dargestellt hätte. In anderen Kontexten mag es aber praktikabel sein, eine Tätigkeit, die zwar keine unmittelbare Zweckverwirklichung darstellt, aber gleichwohl einen sozialen Mehrwert schafft, im Rahmen eines steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs zu verfolgen. Wenn ein solcher Ansatz gewählt wird, ist jedoch zu beachten, dass sich die Auslegungsschwierigkeiten ggf. nur auf eine andere Fragestellung verlagern. So ist es z. B. derzeit im Lichte der aktuellen Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs<sup>131</sup> unklar, ob alle Zweckbetriebe i.S.d. §§ 65 ff. AO dem ermäßigten Umsatzsteuersatz von 7 Prozent unterliegen oder nur solche Betriebe, die „originär gemeinnützige“ Leistungen an „bedürftige“ Leistungsempfänger erbringen; die anderen Betriebe würden dann wie „normale“ Mittelbeschaffungsbetriebe dem nicht ermäßigten Umsatzsteuersatz von 19 Prozent unterliegen.<sup>132</sup>

## **D. Vorschläge zur Verbesserung des rechtlichen Rahmens**

Die theoretischen Ausführungen und die praktischen Beispiele haben gezeigt, dass die rechtlichen Herausforderungen für grenzüberschreitendes philanthropisches Handeln auf verschiedenen Ebenen liegen. Zunächst sind – wie bei jedem anderen rechtlich relevanten Handeln auch – die allgemeinen Vorgaben des Gesellschaftsrechts, des Arbeitsrechts, des Aufenthaltsrechts usw. zu beachten, die für das jeweilige Tätigkeitsfeld und Einsatzland relevant sind. Speziell für die Philanthropie ist sodann das (Gemeinnützigkeits-)Steuerrecht von entscheidender Bedeutung. Hier entspringt eine grundsätzliche Herausforderung daraus, dass die Mittel einer gemeinnützigen Körperschaft durch das Ausschließlichkeits- und das Unmittelbarkeitsprinzip im gemeinnützigen Finanzkreislauf gebunden sind. Dies führt insbesondere im sozialunternehmerischen Kontext zu Problemen, wenn Mittel entweder nicht ausschließlich oder unmittelbar für gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke i.S.d. §§ 52–54 AO verwendet werden sollen. Eine „Verbesserung“ des rechtlichen Rahmens ist an dieser Stelle aber weder notwendig noch sinnvoll.<sup>133</sup> Es ist ja gerade der Kerngedanke des

---

<sup>131</sup> BFH, Urt v. 23.7.2019 – XI R 2/17, DStR 2019, 2476.

<sup>132</sup> Hintergrund der restriktiven Rechtsprechung des BFH sind europarechtliche Erwägungen. Allerdings hat der BFH in dieser Frage bisher darauf verzichtet, den EuGH für eine grundsätzliche Klärung anzurufen, sodass nun scheinbar die Bundesregierung versuchen wird, auf europäischer Ebene eine Lösung zu finden. Jedenfalls bis dahin soll das Urteil nicht allgemein angewendet werden. Siehe hierzu auch Kirchhain, nPoR 2020, 49 f.

<sup>133</sup> Dabei sei darauf hingewiesen, dass das Unmittelbarkeitsgebot, wie es in § 57 AO verankert ist, in der Wissenschaft durchaus sehr kritisch gesehen und seine Löschung verlangt wird, zumal es rechtsvergleichend betrachtet ohnehin eine deutsche Ausnahmerecheinung darstellt, vgl. Hüttemann, Gutachten G zum 72. Deutschen Juristentag, 2018, S. 30, zum Rechtsvergleich v. Hippel/Walz, in: Walz/v. Auer/v. Hippel, Spenden und Gemeinnützigkeitsrecht in Europa, 2007, 89 (143 f.). Allerdings würde sich selbst bei einer Streichung des § 57 AO das hier beschriebene Problem für den sozialunternehmerischen Kontext nur verschieben. Es besteht nämlich Einigkeit darüber, dass nicht jedes Handeln, das „zufällig“ auch sozialdienliche Auswirkungen hat, gemeinnützig ist. Diejenigen, die für die Streichung des § 57 AO eintreten, verlagern daher Aspekte der Unmittelbarkeit in die konkreten gemeinnützigen Zwecke hinein. Somit würde danach gefragt werden, inwiefern die Unterstützung eines Sozialunternehmens im jeweiligen Fall wirklich „Entwicklungszusammenarbeit“ oder nicht doch vorrangig Förderung des einzelnen Wirtschaftsunternehmens ist, vgl. auch insofern Hüttemann, Gutachten G zum 72. Deutschen Juristentag, 2018, S. 30 ff. Von daher wäre das „Prüfprogramm“ der Finanzämter dasselbe – es

Gemeinnützigkeitsrechts und die Rechtfertigung der gewährten Steuerbegünstigungen, dass bestimmte gemeinwohldienliche Zwecke ausschließlich verfolgt werden und nicht bloß reflexartige bzw. mittelbare Folge wirtschaftlicher Tätigkeiten wird. Eine Aufweichung der insofern bestehenden Anforderungen würde nur zu weiteren Abgrenzungsproblemen und Ungleichheiten führen. Zielführender und ausreichend ist es, (1) bestimmte Detailregelungen anzupassen, die zu unnötigen Erschwernissen für grenzüberschreitende Philanthropie führen, und vor allem, (2) bestimmten Auslegungs- und Anwendungsunklarheiten entgegenzuwirken.

(1) Wie in der Analyse der derzeitigen Rechtslage in Deutschland ausgeführt, spricht vieles dafür, auf den strukturellen Inlandsbezug nach § 51 Abs. 2 AO zu verzichten und so für Rechtsklarheit zu sorgen.<sup>134</sup> Ebenfalls sollte der inhärente Inlandsbezug des gemeinnützigen Zwecks der „Förderung des demokratischen Staatswesens“ nach § 52 Abs. 2 Nr. 24 AO beseitigt werden, indem die Beschränkung auf den „Geltungsbereich dieses Gesetzes“ gestrichen wird.<sup>135</sup> Darüber hinaus wäre es im Lichte der Kapitalverkehrsfreiheit des Europarechts denkbar, Spenden und Zustiftungen auch direkt an ausländische Organisationen, die weder in Deutschland beschränkt steuerpflichtig noch in einem EU-/EWR-Mitgliedstaat gelegen sind, steuerlich abzugsfähig zu machen.<sup>136</sup> Zudem ist es zu begrüßen, dass der aktuelle Vorschlag der Bundesländer für eine Reform des Gemeinnützigkeitsrechts eine Neufassung des § 58 AO vorsieht, mit dem die dortigen Anwendungsschwierigkeiten behoben werden.<sup>137</sup>

(2) Viele Probleme grenzüberschreitender Philanthropie resultieren lediglich aus Unklarheiten über die Rechtsanwendung, wodurch kostenintensive Beratung und zeitintensive Abstimmung mit den Finanzämtern notwendig wird. Eine vielfach schon ausreichende Vereinfachung würde erfolgen, wenn die Finanzverwaltung für bestimmte Bereiche nähere Informationen zum Verständnis der Rechtslage gäbe. Aus den praktischen Beispielen wurde deutlich, dass dies insbesondere auf den sozialunternehmerischen Bereich zutrifft. So formuliert auch die Siemens Stiftung, dass es für die Planung und Organisation von Projekten einen deutlichen Gewinn an Klarheit brächte, wenn im Anwendungserlass zur Abgabenordnung erklärt würde, wie die Unmittelbarkeit im Rahmen der Entwicklungszusammenarbeit bei Unternehmerförderung zu definieren ist. Dabei sollte der Blick nicht nur auf den „klassischen“ Entwicklungsförderungsmaßnahmen wie technischer und struktureller Hilfe liegen, sondern auch auf Bereichen wie Organisationsentwicklung, Administration und Kommunikation. Aus der praktischen Arbeit mit Sozialunternehmen ist bekannt, dass gerade dies die über Scheitern und Erfolg entscheidenden kritischen Themen in jungen Unternehmen sind.

---

würde danach gefragt werden, ob die Unterstützung des Sozialunternehmens „nah genug“ an dem sozialen Zweck ist.

<sup>134</sup> Vgl. oben A.II.1.

<sup>135</sup> Vgl. oben A.II.2.c).

<sup>136</sup> Vgl. oben A.II.2.e).

<sup>137</sup> Ursprünglich wurden diese Anpassungen bereits im Rahmen des Jahressteuergesetzes 2019 angestrebt, dann aber im Hinblick auf ein kooperatives Vorgehen von Bundesrat und Bundesregierung aus dem Gesetzesvorhaben herausgelöst und verschoben, vgl. Schauhoff, npoR 2020, 3 f. und oben unter A.II.4., insb. unter c).