

Martin Schunk, Leipzig

# DAS UNMITTELBARKEITSGEBOT NACH § 57 AO

Stand, Reform, Tellerrand

## 1. PROLOG

## 2. AKTUALITÄT

## 3. HISTORIE UND INHALT

## 4. DER UNMITTELBARKEITSBEGRIFF

- 4.1 § 57 Abs. 1 Satz 1 AO –  
persönliches Verständnis maßgebend
- 4.2 Abgrenzung zu anderen  
Unmittelbarkeitsbegriffen
- 4.3 Arbeitsteiliges Zusammenwirken  
ohne rechtliche Verselbstständigung

## 5. DIE HILFSPERSONENVORSCHRIFT

- 5.1 Verhältnis zu § 57 Abs. 1 Satz 1 AO
- 5.2 Voraussetzung der Vorschrift
- 5.3 Nachweispflichten
- 5.4 Einschaltung einer Hilfsperson im Ausland
- 5.5 Gemeinnütziger Kooperationspartner  
als Hilfsperson

## 6. PRIVILEGIERUNG VON DACHVERBÄNDEN

- 6.1 Inhalt der Vorschrift
- 6.2 Keine Ausnahme vom  
Unmittelbarkeitsgebot
- 6.3 Kein Internationaler Dachverband  
möglich – Verstoß gegen EU-Recht

## 7. AUSNAHMEVORSCHRIFTEN NACH HERRSCHENDER LEHRE

- 7.1 § 58 Nr. 1 AO – Begünstigung von  
Mittelbeschaffungskörperschaften
- 7.2 Partielle Unterstützungsleistungen

## 8. GESETZESLÜCKEN

- 8.1 Holdingkonstellation
- 8.2 Projektgesellschaft als Außen-GbR

## 9. WÜRDIGUNG NACH REFORMÜBERLEGUNGEN

- 9.1 Überprüfung des Unmittelbarkeitsgebots
- 9.2 Sinngehalt

## 10. KURZ & KNAPP

Martin Schunk, Leipzig

# Das Unmittelbarkeitsgebot nach § 57 AO

## Stand, Reform, Tellerrand

### 1. PROLOG

Was ist gemeinnützig? Dem einen Wohl, dem anderen hohl. Der Interpretationsspielraum ist riesig. Aber unbestimmte Begriffe ärgern uns; wir wollen sie umzingeln, einfangen, festsetzen. Für Schiller wäre es wohl die Freiheit, für Goethe der bedeutungsvolle Augenblick und für Hölderlin die Liebe gewesen. Auch das deutsche Steuerrecht setzt sich mit der Thematik auseinander. Detailliert, rational, (natürlich) subjektiv und pragmatisch im Willen nennt der Gesetzgeber gemeinwohldienliche Zwecke. Er unterteilt sie in die Kategorien gemeinnützig (§ 52 AO), mildtätig (§ 53 AO) und kirchlich (§ 54 AO). Die Rolle des Dichters übernimmt hier allenfalls der Bundesfinanzhof (BFH), indem er hinter den nüchternen Paragraphen auch das „Schöngestige“ entdeckt.<sup>1</sup> Der gesetzeskonforme Zweck allein reicht aber nicht aus; die Begleitumstände müssen passen. Diese bestimmt § 57 AO. Die Vorschrift bildet eine von vier Voraussetzungen des steuerlichen Gemeinnützigkeitsrechts<sup>2</sup> und fordert die „unmittelbare“ Umsetzung der Satzungszwecke.

Aber welche Handlungsanweisung verbirgt sich konkret hinter dem Unmittelbarkeitsbegriff? Bei genauer Fallbetrachtung viel zu oft ein Fragezeichen. Doch an dieser Stelle muss es weg. Denn ganz im Gegenteil zum idealistischen Begriff der Gemeinnützigkeit, dessen Weite uns fortdauernd zu neuen geistigen Ufern treiben sollte, muss die Betriebsanleitung klar und verständlich sein.

### 2. AKTUALITÄT

Eine gemeinnützige Organisation muss ausschließlich und unmittelbar steuerbegünstigten Zwecken dienen – das Erfordernis der Unmittelbarkeit stellt folglich eine wesentliche Bedingung zur Erlangung der steuerlichen Gemeinnützigkeit dar. In der Praxis und im Schrifttum führte es lange Zeit ein Schattendasein; nahezu übermächtig schienen die weiteren materiellen Voraussetzungen Selbstlosigkeit, zeitnahe Mittelverwendung, Ausschließlichkeit. Dieses Bild änderte sich; der Bundesfinanzhof (BFH) musste sich in der jüngeren Vergangenheit mehrfach mit der Regelung beschäftigen. Als Hauptursache hierfür ist der Bedeutungszuwachs von Koope-

rationen im Nonprofit-Bereich zu nennen. Nach einer Studie des Wissenschaftszentrums Berlin für Sozialforschung (WZB) aus dem Jahr 2012 kooperierten 71 % der Befragten regelmäßig mit anderen gemeinnützigen Organisationen.<sup>3</sup> Während § 57 AO die Selbstverwirklichung der Satzungszwecke fordert, bedingen Kooperationen naturgemäß Elemente wie Arbeitsteilung und Mitwirkung. Dieses Spannungsverhältnis zwischen eigener und kooperativer Zweckerfüllung führt immer wieder zu Auslegungsschwierigkeiten.<sup>4</sup>

### 3. HISTORIE UND INHALT

Das Unmittelbarkeitserfordernis trat erstmals länderübergreifend nach dem Ersten Weltkrieg infolge des Übergangs der Steuerkompetenzen auf das Deutsche Reich in Erscheinung. Zunächst verwiesen die Einzelsteuergesetze für Detailerläuterungen zu den Bedingungen der Gemeinnützigkeit noch auf teilweise inhomogene, individuelle Durchführungsverordnungen. Die „Verordnung zur Durchführung des Körperschaftsteuergesetzes“ vom 17.5.1926 sah bspw. nur solche Zwecke als gemeinnützig an, „deren Erfüllung unmittelbar die Allgemeinheit fördert“.<sup>5</sup> Den „Durchführungsbestimmungen zum Umsatzsteuergesetz“ vom 25.6.1926 konnte hinsichtlich des Merkmals der Unmittelbarkeit Folgendes entnommen werden: „Die ausschließlich gemeinnützigen oder wohltätigen Unternehmen sind nur für die Umsätze von der Steuer befreit, die den gemeinnützigen oder wohltätigen Zwecken, d.h. den Empfängern der gemeinnützigen oder wohltätigen Leistungen, unmittelbar zugute kommen“.<sup>6</sup> Bis zur einheitlichen Regelung der gemeinnützigkeitsrechtlichen Voraussetzungen durch das „Steueranpassungsgesetz“ (StAnpG) vom 16.10.1934<sup>7</sup> existierten beachtliche Abweichungen in der Rechtsprechung und im Schrifttum hinsichtlich der Interpretation der unterschiedlichen Normen. Die Richter des Reichsfinanzhofs vertraten in dieser Phase der Heterogenität eine sehr weite Auslegung des Unmittelbarkeitsbegriffs.

Mittels der §§ 17 bis 19 des StAnpG wurden schließlich – wie bereits angemerkt – die Prämissen für die Gewährung der Steuervergünstigung einheitlich für alle Steuerarten geregelt.

1 Vgl. BFH v. 23.11.1988 (I R 11/88), in: BStBl. II 1989, S. 391.

2 Siehe Prüfungsschema u. 8.1.

3 Vgl. Priller u.a. 2013, S. 36.

4 Hierzu schon Schunk, in: S&S 4/2014, S. 32-33.

5 § 6 Satz 1 DVO zum KStG 1925, in: RGBl. I 1926, S. 244.

6 § 34 Abs. 1 Satz 1 DVO zum UStG 1926, in: RGBl. I 1926, S. 331.

7 RGBl. I 1934, S. 925.

Als gemeinnützig waren ex nunc solche Zwecke zu charakterisieren, deren Erfüllung ausschließlich und unmittelbar die Allgemeinheit fördert.<sup>8</sup> Die nach wie vor wenig klarstellenden, eher nebulösen Vorschriften erfuhren durch die „Verordnung zur Durchführung der §§ 17 bis 19 des Steueranpassungsgesetzes (Gemeinnützigkeitsverordnung)“ vom 16.12.1941<sup>9</sup> und deren Neufassung vom 24.12.1953<sup>10</sup> eine Präzisierung.

Dem Unmittelbarkeitsbegriff widmete sich § 11 GemVO 1953 wie folgt:

(1) Die Voraussetzungen für steuerliche Vergünstigungen sind nicht erfüllt, wenn die zu begünstigenden Zwecke nur mittelbar verwirklicht werden.

(2) Bei einer Körperschaft ist die Voraussetzung der Unmittelbarkeit erfüllt, wenn sie selbst einen oder mehrere der steuerbegünstigten Zwecke verwirklicht. Dies kann auch durch Hilfspersonen (natürliche Personen oder Körperschaften) geschehen, wenn nach den Umständen des Falles, insbesondere nach den rechtlichen und tatsächlichen Beziehungen, die zwischen der Körperschaft und den Hilfspersonen bestehen, das Wirken der Hilfspersonen wie eigenes Wirken der Körperschaft anzusehen ist.

(3) Eine Körperschaft, in der lediglich steuerbegünstigten Zwecken dienende Körperschaften zusammengefasst sind, wird einer Körperschaft, die unmittelbar diesen Zwecken dient gleichgestellt.

(4) Die Ausnahmegesetze des § 5 Nr. 1, 2 und 4 sind auch bei der Prüfung der Unmittelbarkeit anzuwenden.

Aus der begrifflichen Konkretisierung ging erstmals genauer hervor, was der Gesetzgeber unter „Unmittelbarkeit“ verstand (bzw. partiell bis heute versteht). § 11 Abs. 1 GemVO 1953 umfasste zunächst eine Negativabgrenzung, die aufgrund des unbestimmten Begriffs der „Mittelbarkeit“ in der Fachliteratur auf Kritik stieß. Elementarer, weil für die Erfüllung des Grundsatzes entscheidend, war die anschließende Normierung der Verpflichtung, die gemeinnützigen Zwecke „selbst“ zu verwirklichen.<sup>11</sup> Mit der sog. Hilfspersonenregelung wurde zugleich in Satz 2 eine Ergänzung des Gebots der Selbstverwirklichung in die Vorschrift aufgenommen. Darüber hinaus beinhaltete § 11 Abs. 3 u. 4 GemVO 1953 eine Unmittelbarkeitsfiktion für Dachgesellschaften sowie einen Verweis auf die zulässigen Ausnahmegesetze.

Am 1.1.1977 konnte das zunehmende Bestreben zur Reformierung der Reichsabgabenordnung mit dem Inkrafttreten der bis zum jetzigen Zeitpunkt geltenden Abgabenordnung (AO) in die Tat umgesetzt werden.<sup>12</sup> Die gemeinnützigkeitsrechtlichen Vorschriften der §§ 17 bis 19 StAnpG sowie der Gemeinnützigkeitsverordnung wurden im Zuge der Neuordnung auf die §§ 51 bis 68 AO übertragen und traten

gleichzeitig außer Kraft.<sup>13</sup> Seither ist das Unmittelbarkeitsgebot in § 57 AO normiert. Im Vergleich zum Reglement der Gemeinnützigkeitsverordnung bezieht sich die Bestimmung ausschließlich auf die Definition des Unmittelbarkeitsbegriffs. Die „mittelbare“ Zweckverwirklichung wird demzufolge nicht wie in § 11 Abs. 1 GemVO 1953 angeführt. Ferner verweist § 57 AO auch nicht explizit auf die einschlägigen Ausnahmegesetze.<sup>14</sup>

Das Merkmal der Unmittelbarkeit definiert sich derzeit wie folgt:

(1) Eine Körperschaft verfolgt unmittelbar ihre steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke, wenn sie selbst diese Zwecke verwirklicht. Das kann auch durch Hilfspersonen geschehen, wenn nach den Umständen des Falls, insbesondere nach den rechtlichen und tatsächlichen Beziehungen, die zwischen der Körperschaft und der Hilfsperson bestehen, das Wirken der Hilfsperson wie eigenes Wirken der Körperschaft anzusehen ist.

(2) Eine Körperschaft, in der steuerbegünstigte Körperschaften zusammengefasst sind, wird einer Körperschaft, die unmittelbar steuerbegünstigte Zwecke verfolgt, gleichgestellt.

## 4. DER UNMITTELBARKEITSBEGRIFF

### 4.1 § 57 Abs. 1 Satz 1 AO – persönliches Verständnis maßgebend

Der auf den ersten Blick eindeutig anmutende Begriff der Unmittelbarkeit unterliegt bis heute einer unstillen Beurteilung durch Rechtsprechung, Finanzverwaltung und Schrifttum. Das relevante Auslegungskriterium skizziert der Gesetzgeber mit wenigen Worten. Eine Körperschaft verfolgt ihre steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke unmittelbar, wenn sie jene selbst verwirklicht.<sup>15</sup> Hierzu existieren grundsätzlich zwei Deutungsansätze:

Zum einen das persönliche Unmittelbarkeitsverständnis: die Auslegung orientiert sich an den gesetzlichen Vorgaben und sollte als alleiniges Begriffsverständnis anerkannt werden. § 57 AO bezieht sich danach auf die Art und Weise der Verwirklichung des Satzungszwecks. Nicht die erfolgreiche, sondern die eigene Zweckerfüllung mittels der Organe oder Angestellten der Körperschaft ist entscheidend. Auf eine unmittelbare oder mittelbare Förderung des steuerbegünstigten Zwecks kommt es nicht an, sondern auf die Umsetzung der in der Satzung aufgeführten gemeinnützigen Tätigkeiten durch die Organisation selbst.

Zum anderen das sachliche Unmittelbarkeitsverständnis: vom Schrifttum in jüngster Zeit zunehmend kritischer gesehen, jedoch von der Rechtsprechung und Finanzverwaltung partiell

<sup>8</sup> § 17 Abs. 1 StAnpG.

<sup>9</sup> RStBl. 1941, S. 937.

<sup>10</sup> BStBl. I 1954, S. 6.

<sup>11</sup> § 11 Abs. 2 Satz 1 GemVO 1953.

<sup>12</sup> Abgabenordnung, in: BGBl. I 1976, S. 613.

<sup>13</sup> Art. 96 EGAO 1977.

<sup>14</sup> N.h.L. § 58 Nr. 1, 2, 4 u. 5 AO.

<sup>15</sup> Siehe oben Gesetzesauszug unter 3.

bis heute vertreten. Hinter dem Begriff verbirgt sich der Tenor einer „Tätigkeit-Zweck-Beziehung“. Der angestrebte Zweck soll direkt durch die konkrete Tätigkeit realisiert werden können. Ein ausgegliederter Laborbetrieb bspw. fördert dementsprechend das Wohlfahrtswesen nicht unmittelbar, da die untersuchten Patienten letztlich erst von den medizinischen Schlüssen der behandelnden Ärzte direkt profitieren.<sup>16</sup> Hauptursache für die Auslegung i.S. dieses Verständnisses ist der gesetzliche Bezug zur Verwirklichung der steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke (§ 57 Abs. 1 Satz 1 AO). Diese Formulierung stimuliert die Erwartung nach einer erfolgreichen, möglichst umfassenden Umsetzung der gemeinnützigen Ziele. Eine solche Erwartungshaltung führt letztlich zu der Fehlinterpretation, eine unmittelbare Zweckverwirklichung sei nur im Falle der Erringung eines spürbaren Erfolgs gegeben. Eindeutiger wäre folgende Formulierung:

**Reformvorschlag** (§ 57 Abs. 1 Satz 1 AO-E Unmittelbarkeit) „Eine Körperschaft verfolgt unmittelbar ihre steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke, wenn sie die in der Satzung konkretisierten zweckdienlichen Tätigkeiten (§ 60 Abs. 1 Satz 1 AO) selbst verwirklicht.“

Der Änderungsvorschlag konkretisiert den Bezugspunkt des Gebots, indem er nicht wie bisher lediglich auf den steuerbegünstigten Zweck abstellt, sondern auf die intendierten Maßnahmen zur Förderung dieses Zwecks. Sofern das Finanzamt die Zweckdienlichkeit dieser Tätigkeiten im Rahmen der Überprüfung der Voraussetzungen der Steuerbegünstigung anhand der Satzungsvorgaben (satzungsmäßige Gemeinnützigkeit)<sup>17</sup> anerkennt, unterliegen die Maßnahmen dem Gebot der Unmittelbarkeit. Gesetzt den Fall, die Satzung beinhaltet – entgegen § 60 Abs. 1 Satz 1 AO – keine näheren Angaben zu den satzungsmäßigen Tätigkeiten, sind die geschäftsführenden Organe dazu verpflichtet, vor der konkreten Mittelverwendung dahingehende Beschlüsse zu fassen.

#### 4.2 Abgrenzung zu anderen Unmittelbarkeitsbegriffen

*Verbot der Unterstützung politischer Parteien*  
(§ 55 Abs. 1 Nr. 1 AO)

Im Zuge des Gesetzes zur Änderung des Parteiengesetzes vom 22.12.1983 schränkte der Gesetzgeber die Parteienfinanzierung unter Zuhilfenahme gemeinnütziger Institutionen ein. Als steuerschädliche Sanktion auf Seiten der gemeinnützigen Geberorganisationen schuf er mit § 55 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 AO ein Mittelverwendungsverbot hinsichtlich der unmittelbaren und mittelbaren Unterstützung oder Förderung politischer Parteien. Ein Bezug zu § 57 AO besteht nicht; die Differenzierung zwischen unmittelbarer und mittelbarer Mittelverwendung soll wohl nur die Lückenlosigkeit des Verbots betonen. Erlaubt sind weder eine direkte noch eine indirekte,

über zwischengeschaltete Dritte realisierte Lancierung politischer Parteien.

#### *Auffassung der Finanzverwaltung zu § 65 AO*

Obwohl die allgemeinen Zweckbetriebsvoraussetzungen des § 65 Nr. 1 u. 2 AO nicht mit dem Unmittelbarkeitsgebot in Zusammenhang stehen, stellt die Finanzverwaltung hierzu im Anwendungserlass zur Abgabenordnung (AEAO) jeweils auf den Begriff der Unmittelbarkeit ab:

1. AEAO Nr. 2 Satz 1 zu § 65 Nr. 1 AO: „Ein Zweckbetrieb muss tatsächlich und unmittelbar satzungsmäßige Zwecke der Körperschaft verwirklichen, die ihn betreibt.“;
2. AEAO Nr. 3 Satz 2 zu § 65 Nr. 2 AO: „Die Körperschaft muss den Zweckbetrieb zur Verwirklichung ihrer satzungsmäßigen Zwecke unbedingt und unmittelbar benötigen.“.

Laut der ersten Formulierung zu § 65 Nr. 1 AO müsste der Zweckbetrieb selbst, also persönlich, die satzungsmäßigen Tätigkeiten der Organisation verwirklichen. Der materielle Grundsatz bezieht sich jedoch auf die juristische Person, die den Zweckbetrieb betreibt und durch diesen ggf. ihre Satzungszwecke erfüllt. Man kann davon ausgehen, dass die Finanzverwaltung mit ihrer Wortwahl eine „direkte“ Zweckverfolgung – ohne Umwege – akzentuieren wollte. Hierfür spricht die gesondert aufgeführte Verneinung der Bedingung für Mittelbeschaffungskörperschaften, die zunächst nur der Einnahmeerzielung dienen.<sup>18</sup>

In ihren Erläuterungen zu § 65 Nr. 2 AO bezieht sich die Finanzverwaltung auf die „unbedingte“ und „unmittelbare“ Notwendigkeit zur satzungsmäßigen Zweckverwirklichung. Eine Interpretation des hier verwendeten Unmittelbarkeitsbegriffs i.S.d. § 57 AO ist abwegig; die Körperschaft müsste den Zweckbetrieb demnach selbst bzw. persönlich zur Zweckverwirklichung benötigen. Die Voraussetzung greift aber dem Unmittelbarkeitsgebot vor und verlangt – anstelle einer persönlichen Umsetzung – die Sinnhaftigkeit des Geschäftsbetriebs für den Satzungszweck. Um dieser Intention zu genügen, reicht der Begriff „unbedingt“ vollumfänglich aus. Verständlicher wäre also eine Umbenennung (zu § 65 Nr. 1 AO) und Streichung (zu § 65 Nr. 2 AO) der nebulösen Unmittelbarkeitsbegriffe durch die Finanzverwaltung.

#### *Wohlfahrtspflege nach § 66 AO*

Nach § 66 Abs. 1 AO ist eine Einrichtung der Wohlfahrtspflege ein Zweckbetrieb, wenn sie in besonderem Maße den in § 53 AO genannten Personen dient. Diese Bedingung wurde von der Rechtsprechung ergänzt: „Doch muss die Leistung, wenn es um die steuerbegünstigten Zwecke der Wohlfahrtspflege bzw. der Mildtätigkeit geht, zumindest faktisch unmit-

<sup>16</sup> Detailliert hierzu Schunk, in: DStR 2014, S. 934.

<sup>17</sup> Vgl. Hüttemann 2015, S. 310 ff.

<sup>18</sup> AEAO zu § 65, Nr. 2 Satz 4.

telbar gegenüber dem Hilfsbedürftigen erbracht werden.“<sup>19</sup> Der Annex weist deutliche Parallelen zu dem Unmittelbarkeitskriterium der umsatzsteuerlichen Befreiungsvorschrift für Leistungen der Wohlfahrtspflege gemäß § 4 Nr. 18 Satz 1 Buchst. b UStG auf. Abgesehen von der Tatsache, dass die Voraussetzung an dieser Stelle gesetzlich normiert ist, enthält sie denselben Sinngehalt. Beide Regelungen beziehen sich auf die Leistung, die den avisierten Hilfsbedürftigen (§ 53 AO) „direkt“ zugutekommen muss. Im Vergleich zur umsatzsteuerlichen Befreiungsvorschrift nahm der Bundesfinanzhof für § 66 AO allerdings bisher nicht die tatsächliche Leistungs-, sondern die Vertragsbeziehung als Maßstab zur Erfüllung des Kriteriums an.<sup>20</sup> Dies änderte sich mit der Entscheidung vom 27.11.2013<sup>21</sup> zur Steuerbegünstigung einer kommunalen Eigengesellschaft (Rettungsdienst). Nach Ansicht der BFH-Richter war § 66 AO einschlägig, obwohl die Klägerin die Rettungsleistungen mit dem Landkreis und nicht direkt mit den Hilfsbedürftigen vereinbart hatte. Eine vertragliche Beziehung bestand nur zwischen dem Landkreis und den Hilfsbedürftigen bzw. deren Krankenkassen. Durch die Bezugnahme auf die tatsächlichen Leistungsbeziehungen nahm der BFH eine Angleichung an das Unmittelbarkeitsverständnis des § 57 AO an, allerdings nur an die obsoletere sachliche Begriffsauslegung („direktes Zugutekommen“). Ergo weicht der Unmittelbarkeitsbegriff des § 66 AO weiterhin von dem des § 57 AO ab, der lediglich auf die persönliche Umsetzung der Satzungsvorgaben gerichtet ist.<sup>22</sup>

### 4.3 Arbeitsteiliges Zusammenwirken ohne rechtliche Verselbstständigung

Bei gemeinschaftlich geplanten und durchgeführten Projekten, die nicht als eigene Projektgesellschaft konstituiert sind<sup>23</sup>, muss jeder steuerbegünstigte Kooperationspartner das Unmittelbarkeitsgebot beachten. Als entscheidendes Abgrenzungskriterium dafür, ob eine gemeinnützige Organisation ihre satzungsmäßigen Tätigkeiten i.S.d. § 57 Abs. 1 Satz 1 AO selbst verwirklicht oder nicht, gilt laut Rechtsprechung und herrschender Lehre der Terminus „Verantwortung“. Am 8.12.1997 entschied das Finanzgericht Hamburg<sup>24</sup> über die unmittelbare Zweckverwirklichung eines Vereins, der seine steuerbegünstigten Zwecke u.a. satzungsmäßig durch Veranstaltungen wie Tagungen, Lehrgänge und Arbeitstreffen förderte. Das Gericht negierte die Voraussetzung der Unmittelbarkeit, da an den Veranstaltungen andere Körperschaften mitwirkten, für deren Beiträge der Verein nicht die inhaltliche Verantwortung übernahm. Auch das Schrifttum verweist auf den Begriff, wobei anstelle einer globalen Verantwortungsübernahme für die Veranstaltung eine „Mitverantwortlich-

keit“ als ausreichend erachtet wird.<sup>25</sup> Fraglich ist allerdings, ob § 57 Abs. 1 Satz 1 AO überhaupt eine Verantwortungsübernahme bedingt. Die gesetzliche Maxime der Selbstverwirklichung satzungsmäßiger Zwecke respektive satzungsmäßiger Tätigkeiten zur Förderung der Satzungszwecke fordert eine persönliche Umsetzung bzw. Realisierung der statuierten Handlungsvorgaben. Setzt sich eine Körperschaft demzufolge das satzungsmäßige Ziel, ihren gemeinnützigen Zweck insbesondere mittels Veranstaltungen wie Tagungen oder Arbeitskreisen zu verfolgen, muss sie selbst an der Organisation und Durchführung der Maßnahmen beteiligt sein. Wichtiger als die partielle Übernahme der Verantwortung für die Gesamtveranstaltung erscheint in diesem Zusammenhang die „Mitbestimmungsfähigkeit“.

Als Mitinitiator der Veranstaltung muss der gemeinnützigen Körperschaft ein Mitspracherecht hinsichtlich zentraler organisatorischer Entscheidungen zustehen. In diesem Kontext weist Schauhoff zu Recht auf ein Vetorecht bei der Preisgestaltung und der Planung des Veranstaltungsablaufs hin.<sup>26</sup> Die Mitwirkungspflicht an derartigen für die Durchführung der Veranstaltung signifikanten Fragestellungen ergibt sich auch aus dem Sinngehalt des § 57 AO. Dieser bezieht sich im Wesentlichen auf die Zusicherung gegenüber Dritten (z.B. private Spender, Sponsoren, staatliche Zuwendungsgeber), dass den satzungsmäßig bestimmten Maßnahmen zur Förderung des gemeinnützigen Zwecks eine tatsächliche Handlung der begünstigten Körperschaft gegenübersteht.<sup>27</sup> Im Falle der gemeinschaftlichen Realisierung von Veranstaltungen umfasst die Mitbestimmungsprämisse somit die Teilhabe an der Veranstaltung als gleichberechtigter Partner insbesondere hinsichtlich zentraler Entscheidungen.

Die Mitwirkungspflicht an der Veranstaltung erstreckt sich aber nicht explizit auf die inhaltliche Ausgestaltung der auf die anderen Kooperationspartner übertragenen Aufgabenfelder. Eine Verantwortungsübernahme für deren Beiträge, wie sie das Finanzgericht fordert, ist zu restriktiv und entspricht nicht dem Gesetz, das keine alleinige, sondern nur eine persönliche Verwirklichung der satzungsmäßigen Tätigkeiten fordert. Die Mitveranstalter müssen nur ihren eigenen zuvor vereinbarten Tätigkeitsbereich selbst verantworten.

Jeder Mitveranstalter agiert somit unmittelbar, sofern er in den Veranstaltungsablauf involviert ist, also ein Mitspracherecht besitzt, und einen eigenen Anteil zum erfolgreichen Gelingen beiträgt.

19 BFH v. 6.2.2013 (I R 59/11), in: BStBl. II 2013, S. 603.

20 Siehe etwa BFH v. 17.2.2010 (I R 2/08), in: BStBl. II 2010, S. 1006.

21 I R 17/12, in: DB 2014, S. 1173.

22 Siehe oben 4.1.

23 Zu Projektgesellschaften als Außen-GbR siehe 8.2.

24 FG Hamburg, Urt. v. 8.12.1997 (I B 56/98), in: EFG 1998, S. 916.

25 Vgl. Schwarz-Uterhark 2004, § 57 Rn. 1. Zustimmung Schauhoff-Schauhoff 2010, § 9 Rn. 45.

26 Vgl. Schauhoff-Schauhoff 2010, § 9 Rn. 44.

27 Vgl. zum verbliebenen Sinngehalt der Vorschrift siehe unten 9.2.

## 5. DIE HILFSPERSONENVORSCHRIFT

### 5.1 Verhältnis zu § 57 Abs. 1 Satz 1 AO

Die Selbstverwirklichung der Satzungszwecke kann gemäß § 57 Abs. 1 Satz 2 AO auch mittels sog. Hilfspersonen erreicht werden. Diese Aufgabe kann prinzipiell jede natürliche Person, Personenvereinigung oder juristische Person wahrnehmen<sup>28</sup>, unabhängig von deren gemeinnützigkeitsrechtlichem Status. Ausgenommen sind lediglich die Organe bzw. deren Vertretungsbefugte, da diese schon dem eigenen körperschaftlichen Handeln nach § 57 Abs. 1 Satz 1 AO zuzurechnen sind. Darüber hinaus können i.d.R. auch die Tätigkeiten von Beschäftigten der Körperschaft und von Vereinsmitgliedern, insofern sie nur im Rahmen ihres originären Aufgabenbereichs aktiv werden, ohne weitere Prüfung dem körperschaftlichen Handeln zugerechnet werden. Eine eindeutige Abgrenzung kann im Einzelfall schwer fallen; in der Praxis erbringen Organmitglieder oftmals zusätzlich entgeltliche Leistungen (z.B. als Referenten) gegenüber der Körperschaft. Diese Tätigkeiten sind dann losgelöst zu betrachten und den Hilfspersonenvoraussetzungen zu unterziehen. Der Gesetzgeber differenziert noch an einer anderen Stelle des allgemeinen Teils des Gemeinnützigkeitsrechts zwischen dem Handeln innerhalb und außerhalb des körperschaftlichen Gebildes. In der Zweckbetriebsvorschrift zu sportlichen Veranstaltungen unterscheidet er etwa zwischen Sportlern des Vereins und anderen Sportlern.<sup>29</sup> Nach Ansicht der Finanzverwaltung zählen zu den Sportlern des Vereins nicht nur (aktive) Mitglieder des Vereins, sondern alle Sportler, die für den Verein auftreten.<sup>30</sup> Überträgt man diese Sichtweise der körperschaftlichen Zugehörigkeit auf das Unmittelbarkeitsgebot, so können durchaus auch ehrenamtliche Helfer ohne Mitgliedschaftsverhältnis der Körperschaft direkt zugerechnet werden. Viele gemeinnützige Organisationen begrüßen ausdrücklich die ehrenamtliche Mithilfe natürlicher Personen, ohne eine vertragliche Bindung an die Institution zu verlangen.<sup>31</sup>

Ebenso wie das Merkmal der Unmittelbarkeit entwickelte sich auch die Hilfspersonenvorschrift (zuvor „Mittelsmänner“) aus der Rechtsprechung. Der Reichsfinanzhof sah die Ergänzungsregelung damals jedoch nur bei Vorliegen „besonderer Gründe“, die eine Selbstverwirklichung der Satzungszwecke ausschlossen, als gegeben an. Ein Verein konnte sich bspw. nach Ansicht des 3. Senats nur eines Mittelsmannes bedienen, sofern er darin das einzige Mittel sah, seine eigenen Satzungsziele zu erreichen.<sup>32</sup> Die Zuhilfenahme Dritter wurde bis dato somit noch als Ausnahmenvorschrift von der Unmittelbarkeit verstanden. Mit der erstmaligen Konkretisierung des Unmittelbarkeitsgebots durch die Gemeinnützigkeitsverordnung vom 16.12.1941 konnte auch der Regelungs-

bestandteil für Hilfspersonen näher bestimmt werden. Der Wortlaut des § 12 Abs. 2 GemVO (bzw. später § 11 Abs. 2 GemVO) entspricht annähernd dem heutigen Gesetzestext in § 57 Abs. 1 Satz 2 AO.<sup>33</sup> Angesichts der Tatsache, dass der Einsatz einer Hilfsperson ab diesem Zeitpunkt alternativ („kann auch“) möglich war, fand die restriktive Auffassung des Reichsfinanzhofs keine Grundlage mehr, nach der die steuerbegünstigten Zwecke „nur aus besonderen Gründen“ nicht selbst erfüllt werden konnten. Ob sich eine Körperschaft zunächst mittels ihrer Organe bzw. Angestellten betätigt oder direkt Hilfspersonen beauftragt, ist seither irrelevant; es existiert kein gesetzliches Rangverhältnis zwischen den beiden Möglichkeiten der unmittelbaren Zweckverfolgung. § 57 Abs. 1 Satz 2 AO muss daher als Erweiterungsvorschrift zur Prämisse der „Selbstverwirklichung“ und nicht als deren Ausnahmeregelung verstanden werden.

### 5.2 Voraussetzung der Vorschrift

Die Inanspruchnahme der Hilfspersonenregelung ist gemäß § 57 Abs. 1 Satz 2 AO nur möglich, „wenn nach den Umständen des Falls, insbesondere nach den rechtlichen und tatsächlichen Beziehungen, die zwischen der Körperschaft und der Hilfsperson bestehen, das Wirken der Hilfsperson wie eigenes Wirken der Körperschaft anzusehen ist.“ Nach Ansicht der Finanzverwaltung ist die gesetzliche Bedingung als erfüllt anzusehen, sofern „die Hilfsperson nach den Weisungen der Körperschaft einen konkreten Auftrag ausführt.“<sup>34</sup> Diese Forderung wird v.a. von Hüttemann kritisiert, der auf das Fehlen eines eindeutigen teleologischen Ausgangspunktes verweist.<sup>35</sup> Aus der einschlägigen Vorschrift<sup>36</sup> lasse sich das Postulat der Weisungsabhängigkeit seines Erachtens jedenfalls nicht ableiten. Eine solche Sichtweise vertrat auch das Finanzgericht Niedersachsen am 8.4.2010, indem es die einschränkende Auslegung durch die Finanzverwaltung als zu weitgreifend einstuft.<sup>37</sup> Entscheidend sei nicht die Weisungsgebundenheit der Hilfsperson,

*„sondern allein der Umstand, ob die Tätigkeit mit dem Willen der übergeordneten Körperschaft erfolgt, was letztlich nur dann der Fall ist, wenn die Tätigkeit jedenfalls hinsichtlich ihres Ziels im Wesentlichen durch die Körperschaft veranlasst ist. Die Tätigkeit muss dabei so von der gemeinnützigen Körperschaft ausgehen, dass ihr die Tätigkeit noch als eigene zugerechnet werden kann.“*

Das Gericht unterminierte die Voraussetzung somit dahingehend, dass anstelle einer Detailzuweisung der Tätigkeit bezüglich Inhalt und Umfang eine Zielfestlegung durch die übergeordnete Körperschaft generell genüge. Wer nun eine entsprechende Anpassung des Anwendungserlasses vermu-

28 Vgl. AEAO zu § 57, Nr. 2 Abs. 1 Satz 3.

29 § 67a Abs. 3 AO.

30 Vgl. AEAO zu § 67a, Nr. 31.

31 Hier sei bspw. die Mithilfe in ehrenamtlichen Greenpeace-Gruppen erwähnt.

32 Vgl. RFH, Ur. v. 10.7.1930 (III A 373/29), in: RStBl. 1930, S. 632.

33 Siehe oben zu 3.

34 AEAO zu § 57, Nr. 2 Satz 2.

35 Vgl. Hüttemann 2015, S. 267.

36 § 57 Abs. 1 Satz 2 AO.

37 FG Niedersachsen, Ur. v. 8.4.2010 (6 K 139/09).

tete, sah sich getäuscht. Die Finanzverwaltung eliminierte lediglich einen beispielhaften Verweis auf schuldrechtliche Vereinbarungen, die partiell gar keine Weisungsgebundenheit voraussetzen und somit im Widerspruch zu der geforderten Bedingung standen.<sup>38</sup> An der Weisungsgebundenheit der Hilfsperson im Zuge der Erfüllung eines konkreten Auftrags hielt sie dagegen fest.<sup>39</sup> An dieser Stelle wird allerdings oft übersehen, dass sich der I. Senat des BFH bereits am 17.2.2010<sup>40</sup> indirekt zu der Voraussetzung geäußert hat. Er nahm eine Hilfspersonenkonstellation an, obwohl die auftraggebende Körperschaft auf die Art und Weise der konkreten Auftragsabwicklung keinen Einfluss nahm. Im Ergebnis lockerte der Bundesfinanzhof damit das Merkmal. Eine Zielbestimmung, wie sie das Finanzgericht Niedersachsen wenig später direkt forderte, genügt demnach. Hüttemann sieht in diesem Kontext Parallelen zu dem schuldrechtlichen Konstrukt des Erfüllungsgehilfen gemäß § 278 BGB.<sup>41</sup> Hier kommt es eben auch nicht darauf an, ob der Erfüllungsgehilfe von den Weisungen des Schuldners abhängig ist oder nicht.<sup>42</sup>

### 5.3 Nachweispflichten

Als Bestätigung für die gesetzeskonforme Ausführung der Hilfspersonenregelung verlangt die Finanzverwaltung entsprechende Nachweise, aus denen hervorgeht, dass die übergeordnete Körperschaft der Hilfsperson einen konkreten Auftrag zugewiesen hat und hierzu weitgehende Weisungsbefugnisse bezüglich Inhalt und Umfang (inkl. Einwirkungsmöglichkeiten) besitzt.<sup>43</sup> Vor der Neuregelung des Anwendungserlasses Anfang 2012 umfasste selbiger Arbeits-, Dienst- und Werkverträge als mögliche Vertragsformen zur Realisierung der oben genannten Voraussetzung.<sup>44</sup> Die Auswahl rief v.a. im Hinblick auf den angeführten Werkvertrag Irritationen hervor, da ebengerade dieses schuldrechtliche Verhältnis keine Weisungsabhängigkeit des Werkunternehmers gegenüber dem Besteller zeitigt und die Finanzverwaltung folglich ihre eigene Prämisse untergrub. In diesem Punkt reagierte die Verwaltung auf die entsprechende Kritik des Niedersächsischen Finanzgerichts<sup>45</sup> und strich den Passus in Gänze, wohl auch um sich – wie Hüttemann es formuliert<sup>46</sup> – künftig keine zivilrechtlichen Blößen mehr zu geben.

Was bedeutet dies nun für die Praxis? Der Gesetzgeber verweist in § 57 Abs. 1 Satz 2 AO auf die „rechtlichen und tatsächlichen Beziehungen“ zwischen den Akteuren. Die Vereinbarung eines (schuld)rechtlichen Verhältnisses galt allerdings bisher als sicherstes Instrument zum Nachweis

der Hilfspersonenbindung. Für diese Rechtsauffassung war in beachtlichem Maße der Part über die beispielhaften Vertragsformen verantwortlich. Ob diese – teilweise irritierenden – Vertragsbeispiele letztlich Rechtssicherheit erzeugten, sei dahingestellt; die aktuelle Regelung jedenfalls lässt die Parteien im Hinblick auf die rechtskonforme Ausgestaltung der Hilfspersonenbeziehung nunmehr gänzlich im Regen stehen.

Wo liegen die Alternativen zur rechtlichen Gestaltung? Bisweilen sind die „tatsächlichen Beziehungen“ zwischen den Parteien als Indiz für die Einhaltung der Regelung als ausreichend zu erachten. So sind regelmäßig keine weiteren Nachweise für Angestellte, Mitglieder, die im Rahmen ihrer Vereinszugehörigkeit agieren, und ehrenamtliche Mitarbeiter zu erbringen. Ob diese noch zum körperschaftlichen Handeln i.S.d. § 57 Abs. 1 Satz 1 AO zählen oder als Hilfspersonen, die keiner näheren Überprüfung bedürfen, zu charakterisieren sind, ist irrelevant, beide Alternativen rufen keine negativen Auswirkungen hervor.<sup>47</sup> Die Nachweisooption anhand der tatsächlichen, augenscheinlichen, Beziehungen zwischen den Partnern erschöpft sich dann allerdings auch schon weitgehend in den genannten Beispielen. Weitere Indizien für ein Hilfspersonenverhältnis können sich ferner aus Gesprächsnotizen bzw. -protokollen oder den Tätigkeitsberichten ergeben. Generell gilt, dass die Anforderungen an die Nachweise mit fortschreitender Unabhängigkeit der Hilfsperson von den Organen zunehmen.<sup>48</sup>

### 5.4 Einschaltung einer Hilfsperson im Ausland

Ebenso wie § 57 Abs. 1 Satz 1 AO enthält auch die Hilfspersonenvorschrift keine wortwörtliche Beschränkung auf Inlandstätigkeiten. Die Inanspruchnahme einer Hilfsperson im Ausland setzt, der Finanzverwaltung zufolge, neben den ohnedies schon erhöhten Nachweispflichten<sup>49</sup> weitere Bedingungen voraus. So empfiehlt die Finanzverwaltung explizit den Abschluss eines schriftlichen Vertrages, der den Inhalt und Umfang der Tätigkeiten sowie die Rechenschaftspflichten der Hilfsperson festlegt. Darüber hinaus sind die Abrechnungs- und Buchführungsunterlagen – unter Verweis auf § 146 Abs. 2 AO – im Inland aufzubewahren.<sup>50</sup>

Das Finanzgericht Niedersachsen sah diese Nachweispflichten am 8.4.2010<sup>51</sup> bei einem Verein als verletzt an, der sich zur Umsetzung eines Patenschaftsprojekts für Waisenkinder einer ausländischen Organisation bediente. Es bestanden keine schriftlichen Vereinbarungen zwischen den Parteien. Ferner räumte der Verein ein, dass er keinen genauen Einblick in die Geschäfte des von ihm eingeschalteten Partners hatte. Berücksichtigt man die allgemeinen Aussagen des Finanzge-

38 Vgl. AEAO zu § 57 a.F. (2.1.2008), Nr. 2 Satz 5.

39 Vgl. AEAO zu § 57, Nr. 2 Satz 2.

40 BFH, Urt. v. 17.2.2010 (I R 2/08), in: BStBl. II 2010, S. 1006.

41 Vgl. Hüttemann 2015, S. 267 f.

42 Vgl. etwa BGH, Urt. v. 4.3.1987 (IV a ZR 122/85), in: NJW 1987, S. 1817; Urt. v. 23.9.2010 (III ZR 246/09), in: NJW 2011, S. 140.

43 Vgl. AEAO zu § 57, Nr. 2 Satz 2 u. 4.

44 Vgl. AEAO zu § 57 a.F. (2.1.2008), Nr. 2 Satz 5.

45 Siehe oben 5.2.

46 Vgl. Hüttemann, in: DB 2012, S. 254.

47 Siehe oben 5.1.

48 Vgl. Schauhoff-Schauhoff 2010, § 9 Rn. 5.

49 § 90 Abs. 2 AO; auch Klemm/Dreßel, in: S&S 6/2014, S. 34-35.

50 Vgl. BayLfSt, ESt-Kartei BY § 10b EStG Karte 3.1; OFD Karlsruhe, KSt-Kartei BW § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG Nr. 48.

51 FG Niedersachsen, Urt. v. 8.4.2010 (6 K 139/09).

richts zur Hilfspersonenvorschrift, wonach die Voraussetzung der Weisungsgebundenheit zu weit greift und es stattdessen ausreicht, „wenn die Tätigkeit jedenfalls hinsichtlich ihres Ziels im Wesentlichen durch die Körperschaft veranlasst ist“<sup>52</sup>, wirkt diese Schlussfolgerung irritierend. Eine Detailsteuerung des Mitteleinsatzes durch die Hilfsperson vor Ort wäre nach dieser Gesetzesauslegung prinzipiell noch als legitim zu erachten gewesen. Lediglich die Zieldimension, also der Umfang der satzungsmäßigen Tätigkeit („Vermittlung von Waisenkindern an Paten durch ein Patenschaftsprojekt, das den Waisenkindern ermöglicht, bei ihren Pflegeeltern zu bleiben und mit anderen Geschwistern erzogen zu werden“), hätte durch den Verein bestimmt werden müssen. Die Ermittlung der Paten (Spender) erfolgte bereits in Deutschland durch den Verein. Lediglich der zweite und natürlich auch entscheidende Teil der Tätigkeit, nämlich in welcher Art und Weise die Mittel den Patenkindern vor Ort zugutekommen sollen, hätte durch den Verein an die Partnerorganisation delegiert werden müssen. Ein Indiz hierfür waren sicherlich die Kurzbesuche der Vereinsverantwortlichen, die letzten Endes als Nachweis aber nicht ausreichten. Gesprächsprotokolle oder andere weiterführende Hinweise lagen dem Finanzgericht zufolge nicht vor.

Sind die bestehenden Nachweispflichten für die Inanspruchnahme einer ausländischen Hilfsperson zu hoch? Es kommt letztlich gar nicht so sehr auf die eindringliche Empfehlung der Finanzverwaltung nach einem Vertragsabschluss an, denn die schriftliche Fixierung des Kooperationsverhältnisses kann in der Tat eine Nachweiserleichterung darstellen, wobei jene auch mittels schriftlicher Gesprächsprotokolle erfolgen kann. Die Problematik liegt vielmehr in der restriktiven Interpretation der Finanzverwaltung und deren Nachweisführung, welcher sich bezüglich der Beurteilung von Auslandssachverhalten leider auch partiell die Rechtsprechung – wie die geschilderte Entscheidung zeigt – angeschlossen hat. Eine demgemäß umfangreiche Weisungsgebundenheit der Hilfsperson in Bezug auf Inhalt und Umfang der Tätigkeit zieht natürlich auch die Verpflichtung einer laufenden Einflussnahme durch die inländische gemeinnützige Körperschaft sowie dahingehende Rechenschaftspflichten der Hilfsperson nach sich. Dieses Erfordernis stellt eine bürokratische Hürde dar, an der v.a. kleinere gemeinnützige Organisationen scheitern können; im Gegensatz zu den erhöhten Nachweispflichten laut § 90 Abs. 2 AO bezieht sich die Finanzverwaltung in diesem Fall nicht auf den Verhältnismäßigkeitsgrundsatz. Eine Revision der bisherigen Ansicht zugunsten der Auffassung der Rechtsprechung, die – jedenfalls im nationalen Kontext – nur auf die Veranlassung der Zieldimension der Hilfspersonentätigkeit verweist, ist dringend anzuraten. Neben der allgemeinen bürokratischen Erleichterung wären angesichts der hinfälligen Detailsteuerung der Tätigkeit auch weniger Reisen zum Projektstandort nötig, was wiederum die Projektausgaben reduzieren würde.

## 5.5 Gemeinnütziger Kooperationspartner als Hilfsperson

Die Kooperationskonstellation erhitzt schon seit geraumer Zeit die Gemüter: Eine steuerbegünstigte Organisation setzt ihren ebenfalls gemeinwohldienlich engagierten Kooperationspartner als Hilfsperson i.S.d. § 57 Abs. 1 Satz 2 AO ein. Fraglich ist in diesem Fall, ob der unterstützende Partner mit der beauftragten Maßnahme seine eigenen satzungsmäßigen Tätigkeiten ebenso unmittelbar verfolgen kann. Der BFH bejaht dies im Grundsatz, sofern die Hilfspersonen ihre steuerbegünstigten Satzungsziele selbständig und eigenverantwortlich verwirklichen.<sup>53</sup>

Hier besteht nun folgendes Problem: Falls der auftraggebende Kooperationspartner – i.S.d. Vorgaben der Finanzverwaltung – der Hilfsperson genaue Weisungen hinsichtlich des Inhalts und Umfangs der Leistung erteilt, bleibt ihr selbst kaum Spielraum zur eigenverantwortlichen Handlungsgestaltung. Das Erfordernis der Weisungsabhängigkeit hemmt die Hilfsperson in ihrer Bewegungsfreiheit; hier sollte die Finanzverwaltung wie oben bereits erläutert den Spuren der Rechtsprechung<sup>54</sup> folgen und eine bloße Zielveranlassung der Tätigkeit als ausreichend erachten.

Den schmalen Grat zwischen Eigenständigkeit und Abhängigkeitsverhältnis gilt es auch bei der Erstellung von Kooperations- bzw. Hilfspersonenverträgen zu beachten. Im Idealfall legt der Vertrag einerseits eindeutig fest, welche Aufgabe die Hilfsperson zu erfüllen hat (Zieldimension), andererseits lässt er der Hilfsperson bei der Verwirklichung so viel Raum, dass sie die Tätigkeit selbstständig und eigenverantwortlich realisieren kann.

## 6. PRIVILEGIERUNG VON DACHVERBÄNDEN

### 6.1 Inhalt der Vorschrift

Das Unmittelbarkeitsgebot umfasst neben der Begriffserläuterung und der Ergänzungsvorschrift für Hilfspersonen eine spezielle Regelung für Dachorganisationen. Nach § 57 Abs. 2 AO steht eine Körperschaft, die andere steuerbegünstigte Körperschaften unter ihrem Dach vereint, einer unmittelbar steuerbegünstigten Körperschaft gleich. Die Finanzverwaltung hat die Vorschrift wie folgt konkretisiert: Ein regelkonformer Zusammenschluss ist gemäß dem Anwendungserlass zur Abgabenordnung nur gegeben, „wenn die Einrichtung ausschließlich allgemeine, aus der Tätigkeit und Aufgabenstellung der Mitgliederkörperschaften erwachsene Interessen wahrnimmt.“<sup>55</sup> Darüber hinaus verlangt der Erlass, „dass jede der zusammengefassten Körperschaften sämtliche Voraussetzungen für die Steuerbegünstigung erfüllt.“<sup>56</sup>

53 Vgl. BFH, Urt. v. 17.2.2010 (I R 2/08), in: BStBl. II 2010, S. 1006.

54 Insbesondere FG Niedersachsen, Urt. v. 8.4.2010 (6 K 139/09).

55 AEAQ zu § 57, Nr. 3 Satz 1.

56 AEAQ zu § 57, Nr. 3 Satz 3.

52 Siehe oben 5.2.



Obgleich der Prämisse laut Rader<sup>57</sup> in der Praxis bisweilen nicht die gebührende Beachtung geschenkt wird, erscheint die Einfügung satzungsmäßiger Klauseln ratsam, nach denen Unterverbänden im Falle des Verlusts der Steuerbegünstigung die Mitgliedschaft entzogen werden kann. Der Paritätische Wohlfahrtsverband – Gesamtverband e.V. sieht bspw. in § 6 Abs. 3 c) seiner Satzung die Beendigung der Mitgliedschaft durch den Vorstand vor, falls „ein Mitglied rechtskräftig die Anerkennung als steuerbegünstigte Körperschaft verloren hat“. Verfolgt der Dachverband hingegen selbst steuerbegünstigte Zwecke, wirkt sich die steuerliche Beurteilung der Mitglieder nach Ansicht der Finanzverwaltung nur dann für dessen Steuerbegünstigung nicht schädlich aus, sofern jenen Mitgliedern, die steuerlich nicht privilegiert sind, keine Unterstützungsleistungen („Rat und Tat“) des Dachverbands zugutekommen.<sup>58</sup>

## 6.2 Keine Ausnahme vom Unmittelbarkeitsgebot

Wie oben bereits erläutert muss die Einrichtung – der Finanzverwaltung zufolge – ausschließlich allgemeine, aus der Tätigkeit und Aufgabenstellung der Mitgliederkörperschaften erwachsene Interessen wahrnehmen.<sup>59</sup> Zu den als „allgemeine Mitgliederinteressen“ umschriebenen Maßnahmen gehören Leistungen wie Rechtsberatung, Informationsweitergabe (z.B. durch Verbandszeitschriften) und Öffentlichkeitsarbeit. Hierzu zählt auch die Koordinierung und Durchführung von Veranstaltungen zum Informations- und Erfahrungsaustausch zwischen den Mitgliedern. Dies gilt zumindest für solche Zusammenkünfte, die hauptsächlich den Interessen der Mitglieder dienen. Aus der Dachverbandstätigkeit i.S.d. § 57 Abs. 2 AO kann somit generell keine eigene steuerbegünstigte Zweckverfolgung geschlossen werden. Im Augenblick legt sich die Vorschrift wie ein „Schutzschirm“ über die Bedingungen des Gemeinnützigkeitsrechts, explizit über jene der §§ 52 bis 54 AO. Eine Limitierung auf den Wirkungskreis des Unmittelbarkeitsmerkmals hätte zur Folge, dass eine Körperschaft nur dann korrespondierend zu § 57 Abs. 2 AO agieren könnte, wenn sie keine steuerbegünstigten Zwecke verfolgt. Die Prüfung der gemeinnützigkeitsrechtlichen Vorschriften müsste in diesem Fall jedoch schon bei den §§ 52 bis 54 AO für beendet erklärt werden. Eine „Umgliederung“ der Dachverbandsvorschrift in den Regelungsbereich der steuerbegünstigten Zwecke erscheint daher geboten.

**Reformvorschlag** (§ 52a AO-E Unterstützungsleistungen zugunsten steuerbegünstigter Zwecke)

„1Eine Körperschaft verfolgt ergänzend zu § 52 gemeinnützige Zwecke, wenn

1. sie als Mitglieder steuerbegünstigte Körperschaften zusammenfasst und ihre Tätigkeit auf die allgemeinen Interessen

dieser Körperschaften ausgerichtet ist; für ausländische Mitglieder setzt die Vorschrift anstelle der Steuerbegünstigung voraus, dass diese steuerbegünstigte Zwecke verfolgen und einer Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse i.S.d. KStG entsprechen oder nach dem Recht ihres Sitzstaates als steuerbegünstigt anerkannt sind; [...]

<sup>2</sup>Für Körperschaften im Sinne des Satzes 1 Nr. 1 gilt die Negativabgrenzung zur Förderung der Allgemeinheit in § 52 Abs. 1 Satz 2 AO entsprechend.

<sup>3</sup>Neben der Unterstützungsleistung müssen auch die steuerbegünstigten Zwecke, für die die Leistung erbracht wird, in der Satzung festgelegt sein.“

Die Förderung allgemeiner Interessen der Mitglieder weist gewisse Parallelen zu dem gemeinnützigen Zweck der „Förderung des bürgerschaftlichen Engagements zugunsten gemeinnütziger, mildtätiger und kirchlicher Zwecke“ nach § 52 Abs. 2 Satz 1 Nr. 25 AO auf. Auch hier trägt die Leistung zur Erfüllung steuerbegünstigter Zwecke bei. Den gemeinnützigen Mitgliedern wird die Möglichkeit gegeben, ein kooperatives Netzwerk zu bilden und infolgedessen ihre Zielsetzungen effektiver umzusetzen. Ergo zählt die Vorschrift am ehesten zu dem Regelungsbereich der gemeinnützigen Zwecke.

Eine Körperschaft verfolgt gemäß § 52 Abs. 1 Satz 1 AO gemeinnützige Zwecke, „wenn ihre Tätigkeit darauf gerichtet ist, die Allgemeinheit auf materiellem, geistigem oder sittlichem Gebiet selbstlos zu fördern.“ Im Hinblick auf das Merkmal der „Förderung der Allgemeinheit“ beschränkt sich die gesetzliche Regelung auf eine Negativabgrenzung. Gemäß § 52 Abs. 1 Satz 2 AO wird eine Erfüllung versagt, wenn der Kreis der Personen, dem die Förderung zugutekommt, fest abgeschlossen ist oder infolge seiner Abgrenzung dauernd nur klein sein kann. Der Gesetzgeber verfolgt mit dieser unpräzise formulierten Vorschrift die Absicht, exklusive Kreise oder Sonderinteressen von der Förderung auszuschließen.<sup>60</sup> Während diese Bedingung durchaus von den Dachorganisationen unter Berücksichtigung der speziellen Zweckausrichtung (z.B. Wohlfahrtsverband) erfüllt werden könnte und i.S.d. Egalität auch sollte,<sup>61</sup> erscheint die Realisierung der Förderung der Allgemeinheit (Mitglieder) auf „materiellem, geistigem oder sittlichem Gebiet“ ungleich schwerer. Eine konkrete Zurechnung der Dachverbandstätigkeit zu einem bestimmten Gebiet ist nicht möglich. Aus diesem Grund kann die Regelung auch nicht § 52 Abs. 2 AO („Zweckkatalog“) zugeordnet werden, weil die hier genannten Förderzwecke nur unter den Voraussetzungen des § 52 Abs. 1 AO anzuerkennen sind.

Die Adaption der Dachverbandsvorschrift bedingt also die Einführung einer separaten Ergänzungsvorschrift. § 52a Satz 3 AO-E dient dazu, die gemeinnützige Zweckrichtung des Dachverbandes zu konkretisieren.

57 Vgl. Leopold/Madle/Rader-Rader 2015, § 57 Rn. 4.

58 AEAO zu § 57, Nr. 3 Satz 5.

59 AEAO zu § 57, Nr. 3 Satz 1.

60 Vgl. BFH, Urt. v. 13.12.1978 (I R 39/78), in: BStBl. II 1979, S. 484.

61 Siehe oben § 52a Satz 2 AO-E.

### 6.3 Kein Internationaler Dachverband möglich – Verstoß gegen EU-Recht

Zunächst ist zu konstatieren, dass ein Dachverband, in dem Körperschaften aus mehreren Ländern mit gleicher Zweckrichtung zusammengefasst sind, in Deutschland seinen Sitz haben kann und folglich uneingeschränkt den deutschen Rechtsvorschriften für Vereine unterliegt.<sup>62</sup> Bei der Anwendung der einschlägigen privatrechtlichen Bestimmungen<sup>63</sup> sind keine Besonderheiten zu beachten; der Idealverein erlangt mit der Eintragung in das Vereinsregister des zuständigen Amtsgerichts Rechtsfähigkeit.<sup>64</sup> Im öffentlich-rechtlichen Sinne handelt es sich jedoch, sofern dem Dachverband überwiegend oder in Gänze ausländische Mitglieder (Staatsangehörige eines Mitgliedstaats der EU ausgenommen) angehören, um einen sog. Ausländerverein gemäß § 14 Abs. 1 VereinsG.<sup>65</sup> Er untersteht infolge dieser Qualifikation, im Vergleich zu Inländervereinen, erweiterten Verbotgründen.

Dem Anwendungserlass zur Abgabenordnung zufolge ist § 57 Abs. 2 AO jedoch nur dann anwendbar, wenn die Mitglieder sämtliche Voraussetzungen für die Steuerbegünstigung erfüllen. Auch das Gesetz spricht lediglich von einer Körperschaft, in der „steuerbegünstigte Körperschaften“ zusammengefasst sind. Für internationale Dachverbände mit Sitz in Deutschland, denen ausländische Mitgliedskörperschaften angehören, ist die Vorschrift damit zurzeit nicht anwendbar, da sie sich nur auf steuerbegünstigte Mitgliedskörperschaften, also inländische Körperschaften i.S.d. §§ 51 ff. AO<sup>66</sup> bezieht. Mit dieser Regelung wird die Bildung internationaler Interessenvereinigungen im Nonprofit-Bereich behindert. Die Vorschrift schränkt den freien Verkehr von Wissen ein und verstößt damit gegen europäisches Primärrecht, da sie die Aufnahme von Mitgliedskörperschaften aus EU-Staaten de facto nicht zulässt.

Fraglich ist daher, wie diese Beeinträchtigung ausgeräumt werden kann. Im vorigen Abschnitt wurde bereits eine Umgliederung der Dachverbandsvorschrift in den Regelungsbereich der steuerbegünstigten Zwecke angeregt. Der Gesetzgeber hat im Rahmen der Europäisierung des deutschen Steuerrechts bekanntlich die Öffnung des Gemeinnützigkeitsrechts in Richtung Europäische Union forcieren müssen.<sup>67</sup> Eine entsprechende Anpassung der Dachverbandsvorschrift stand hierbei bislang nicht zur Disposition. Ungeachtet des fehlenden „Drucks“ der europäischen Gerichtsbarkeit wäre eine Begrenzung auf die Mitgliedstaaten der Europäischen Union auch keine zufriedenstellende Lösung; internationale Verbände zeichnen sich ja gerade dadurch aus, dass sie ihre

Landesverbände weltweit unterstützen. Es bedarf daher einer globalen Öffnungsklausel.

#### **Reformvorschlag** (§ 52a Satz 1 Nr. 1 Hs. 2 AO-E)<sup>68</sup>

§ 58 Nr. 1 AO stellt eine Ausnahmenvorschrift von der Unmittelbarkeit (n.h.L.) dar, die auslandsoffen gestaltet ist. Deren Voraussetzung, wonach die Empfängerkörperschaft des privaten Rechts steuerbegünstigt sein muss, gilt nicht für ausländische Organisationen. Dies könnte auch ein Lösungsansatz für die Dachverbandsregelung sein, da der Nachweis der Steuerbegünstigung gemäß §§ 51 ff. AO bei einer ausländischen Körperschaft außerhalb der Europäischen Union, ohne ein entsprechendes Abkommen über einen Auskunftsaustausch zwischen den Ländern (z.B. Amtshilferichtlinie<sup>69</sup> in der EU), schwer zu erbringen sein dürfte und einen hohen Verwaltungsaufwand verursachen würde. Hinsichtlich der Frage, welche ausländischen Organisationen inbegriffen sein sollten, ist wiederum nicht exakt auf § 58 Nr. 1 AO zu rekurrieren. Hiernach sind nur ausländische Empfänger erlaubt, die einer Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse i.S.d. KStG entsprechen; ausländische Personengesellschaften hingegen nicht, auch wenn sie nach dem Recht des Sitzstaats als gemeinnützig anerkannt sind.<sup>70</sup>

## 7. AUSNAHMEVORSCHRIFTEN NACH HERRSCHENDER LEHRE

### 7.1 § 58 Nr. 1 AO – Begünstigung von Mittelbeschaffungskörperschaften

#### 7.1.1 Inhalt

Die Vorschrift über „Steuerlich unschädliche Betätigungen“<sup>71</sup> umfasst unter Nr. 1 eine Sonderregelung für Körperschaften, die einzig aus dem Grund Mittel akquirieren, um sie „für die Verwirklichung der steuerbegünstigten Zwecke einer anderen Körperschaft oder für die Verwirklichung steuerbegünstigter Zwecke durch eine Körperschaft des öffentlichen Rechts“ einzusetzen. Adressat der Bestimmung sind demnach in erster Linie Spendensammelorganisationen<sup>72</sup>, die sich exklusiv auf die Unterstützung anderer gemeinwohlorientierter Körperschaften konzentrieren.

Der Gesetzgeber sah sich im Jahr 2000<sup>73</sup> zu einer restriktiveren Gestaltung der Privilegierung veranlasst, um zunehmende Gestaltungsmissbräuche zu blockieren. Es sollten jene Fallkonstellationen beseitigt werden, in denen eine Körperschaft, die zwar steuerbegünstigte Zwecke verfolgte, jedoch aus anderen Gründen nicht als gemeinnützig anerkannt war,

62 Vgl. Reichert 2009, Rn. 54 ff.

63 §§ 21 ff. BGB.

64 § 21 BGB; vgl. Krafka/Willer/Kühn-Krafka/Kühn 2010, Teil 4 Rn. 2127; Stöber/Otto 2012, Rn. 198.

65 Vgl. BVerwG, Urt. v. 6.7.1994 (1 VR 10/93), in: NVwZ 1995, S. 587.

66 Vgl. BayLfSt, ESt-Kartei BY § 10b EStG Karte 3.1 u. OFD Karlsruhe, KSt-Kartei BW § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG Nr. 48 zu § 58 Nr. 2 AO.

67 Weiterführend Ritter/Marx, in: S&S RS 2/2015.

68 Siehe 6.2.

69 Richtlinie des Rates (77/799/EWG), in: ABl. L 336, S. 15.

70 Näher hierzu unter 6.1.3.

71 § 58 AO.

72 Vgl. etwa Finanzausschuss, BT-Drucks. 14/4626, S. 7; BFH, Urt. v. 13.9.1989 (I R 19/85), in: BStBl. II 1990, S. 29.

73 Gesetz zur Änderung des Investitionszulagengesetzes 1999, in: BGBl. I 2000, S. 1850.

durch die Gründung einer Mittelbeschaffungsorganisation eine „mittelbare Empfangsberechtigung für steuerlich abziehbare Spenden“ realisierte.<sup>74</sup> Einzug in das Gesetz<sup>75</sup> fand schließlich folgender Wortlaut: „die Beschaffung von Mitteln für eine unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaft setzt voraus, dass diese selbst steuerbegünstigt ist“. Später wurde die Bestimmung, nach vehementer Kritik der Körperschaften des öffentlichen Rechts, rückwirkend zum 1.1.2001 auf unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaften „des privaten Rechts“ begrenzt. Durch die Ausklammerung von Betrieben gewerblicher Art von Körperschaften des öffentlichen Rechts sollte dem Umstand Rechnung getragen werden, dass solche Betriebe in der Praxis des Öfteren bewusst nicht den Bedingungen des Gemeinnützigkeitsrechts unterworfen werden, obwohl sie eindeutig steuerbegünstigte Zwecke verwirklichen (z.B. staatliche Museen, Theater oder Kindergärten).<sup>76</sup>

Aus dem Anwendungserlass zur Abgabenordnung resultiert, abgesehen von den genannten gesetzlichen Bestimmungen, darüber hinaus noch das Erfordernis zur satzungsmäßigen Erfassung der Absicht zur Mittelbeschaffung sowie eines steuerbegünstigten Zwecks, für den die Mittel beschafft werden sollen.<sup>77</sup> Diesen steuerbegünstigten Zweck muss nach Ansicht des BFH auch die Mittel empfangende Körperschaft verfolgen,<sup>78</sup> eine begrüßenswerte und aus Sicht des Spenders vertrauensbildende Bedingung. Die Zuwendung soll letztlich ja auch dem versprochenen Zweck zufließen. In der Praxis kann es hier zu Problemen kommen, wenn die Förderkörperschaft nicht den gültigen Freistellungsbescheid der Empfängerkörperschaft auf Zweckidentität kontrolliert. Für beide Seiten ist daher bei der Kontrolle des Freistellungsbescheids Obacht geboten; die Finanzbehörden erkennen im Bescheid oftmals nicht sämtliche in der Satzung aufgeführten Zwecke an. So kann eine Projektförderung schnell in Gefahr geraten. Auf die Nennung der Empfängerkörperschaften kann hingegen in der Satzung verzichtet werden.<sup>79</sup>

### 7.1.2 Keine Ausnahme vom Unmittelbarkeitsgebot

Obwohl das Verhältnis zwischen den §§ 57 und 58 Nr. 1 AO gesetzlich nicht näher definiert ist, geht die herrschende Meinung<sup>80</sup> davon aus, § 58 Nr. 1 AO stelle eine Ausnahmebestimmung vom Unmittelbarkeitsgebot dar. Nach Ansicht der Finanzverwaltung müssen Mittelbeschaffungskörperschaften das Merkmal der Unmittelbarkeit daher auch nicht ausdrücklich in der Satzung erwähnen.<sup>81</sup> Dieser Auffassung kann nicht gefolgt werden. Vielmehr stellt die Steuervergüns-

tigungsvorschrift für Mittelbeschaffungskörperschaften eine Erweiterung der §§ 52 bis 54 AO dar. Einer der Verfechter dieser These ist Hüttemann; er beruft sich v.a. auf den fehlenden Bezug der Bestimmung zum tatsächlichen Gehalt des Merkmals der Unmittelbarkeit, der Notwendigkeit des eigenen Handelns der Körperschaft.<sup>82</sup>

Um diese These zu evaluieren, muss nochmals die Grundaussage zur einschlägigen „persönlichen“ Interpretation der Unmittelbarkeit in Erinnerung gerufen werden. Das Unmittelbarkeitsgebot ist danach stets für den Fall als erfüllt anzusehen, in dem die Körperschaft ihre in der Satzung oder per Vorstands-/Geschäftsführungsbeschluss festgelegten Tätigkeiten zur Verwirklichung der steuerbegünstigten Satzungszwecke selbst oder unter Zuhilfenahme von Hilfspersonen umsetzt. Eine Körperschaft i.S.d. § 58 Nr. 1 AO muss nach Ansicht der Finanzverwaltung neben dem intendierten steuerbegünstigten Zweck die „Mittelbeschaffung“ gesondert als Satzungszweck festsetzen. Die Vorschrift wird damit faktisch aus der Sphäre der konkreten Zweckverwirklichung des § 57 AO herausgelöst und in den Regelungsbereich der steuerbegünstigten Zwecke verschoben. Ohne diese Schlussfolgerung wäre die Mittelbeschaffungsaktivität nicht steuerlich privilegiert, da allein mit der Tätigkeit kein eigener gemeinwohldienlicher Zweck begründet oder gefördert werden würde.

Wie kann eine Umgliederung der Vorschrift in den Komplex der steuerbegünstigten Zwecke nach §§ 52 bis 54 AO, unter der Zielvorgabe künftig Rechtsunsicherheiten zu verhindern und Unsystematiken zu eliminieren, nun konkret erfolgen? Hüttemann schlägt bspw. die Neuregelung in einem § 54a AO vor. Der Mittelbeschaffungszweck dient der Unterstützung der steuerbegünstigten Zwecke anderer Organisationen und weist somit einen globalen Bezug auf. Eine konkrete Zuordnung zu einem gesetzlich definierten Zweck fällt daher schwer. Analog zu den Überlegungen einer Umstrukturierung der Dachverbandsregelung bestehen jedoch die meisten Anknüpfungspunkte zu § 52 AO. Ebenso wie bürgerschaftliches Engagement<sup>83</sup>, bspw. mittels Spendenaufrufen und Aufklärungsmaßnahmen, die steuerbegünstigten Zwecke der jeweils intendierten Organisationen fördert, dient die Mittelbeschaffungsaktivität den Satzungszwecken der begünstigten Kooperationspartner. Eine Aufnahme in den Zweckkatalog des § 52 Abs. 2 AO würde allerdings eine Förderung der Allgemeinheit i.S.d. § 52 Abs. 1 AO erfordern, was insbesondere hinsichtlich des Postulats der Förderung „auf materiellem, geistigem oder sittlichem Gebiet“<sup>84</sup> diskutabel erscheint. Eine ergänzende Regelung mutet demgemäß – so auch im Hinblick auf den Sonderstatus der Vorschrift – am sinnvollsten an.

74 Finanzausschuss, BT-Drucks. 14/4626, S. 7.

75 § 58 Nr. 1 Hs. 2 AO.

76 Vgl. Schauhoff-Schauhoff 2010, § 9 Rn. 54.

77 Vgl. AEAO zu § 58, Nr. 1 Satz 2 u. 3.

78 BFH, Urt. v. 25.6.2014 (I R 41/12), in: BFH/NV 2015, S. 235.

79 Vgl. AEAO zu § 58, Nr. 1 Satz 4.

80 Vgl. etwa Schauhoff-Schauhoff 2010, § 9 Rn. 6; Buchna/Seeger/Brox 2010, S. 211; Koenig-Koenig 2014, § 58 Rn. 5; Klein-Gersch 2014, § 58 Rn. 2; BFH, Urt. v. 13.9.1989 (I R 19/85), in: BStBl. II 1990, S. 29; Finanzausschuss, BT-Drucks. 14/4626, S. 7.

81 Vgl. AEAO zu § 60, Nr. 2.

82 Vgl. Hüttemann 2015, S. 231.

83 § 52 Abs. 2 Nr. 25 AO.

84 § 52 Abs. 1 Satz 1 AO.

**Reformvorschlag** (§ 52a AO-E Unterstützungsleistungen zugunsten steuerbegünstigter Zwecke)

„<sup>1</sup>Eine Körperschaft verfolgt ergänzend zu § 52 gemeinnützige Zwecke, wenn [...]

2. sie ihre Mittel für die Verwirklichung der steuerbegünstigten Zwecke einer unbeschränkt steuerpflichtigen Körperschaft des privaten Rechts, die selbst steuerbegünstigt ist, oder für die Verwirklichung steuerbegünstigter Zwecke durch eine juristische Person des öffentlichen Rechts einsetzt; ausländische Empfänger müssen die Mittel ebenso zur Verwirklichung steuerbegünstigter Zwecke einsetzen und einer Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse im Sinne des KStG entsprechen oder nach dem Recht ihres Sitzstaates als steuerbegünstigt anerkannt sein;

<sup>2</sup>Für Körperschaften im Sinne des Satzes 1 Nr. 1 gilt die Negativabgrenzung zur Förderung der Allgemeinheit in § 52 Abs. 1 Satz 2 AO entsprechend.

<sup>3</sup>Neben der Unterstützungsleistung müssen auch die steuerbegünstigten Zwecke, für die die Leistung erbracht wird, in der Satzung festgelegt sein.“

Im Gegensatz zur gegenwärtigen Bestimmung in § 58 Nr. 1 AO verweist der Änderungsentwurf nicht mehr auf die Beschaffung von Mitteln. Der Zweck gliedert sich derzeit faktisch in die Komponenten „Mittelbeschaffung“ und „Mittelweitergabe“ auf.<sup>85</sup> Beide Bestandteile sind entsprechend auf Konformität zum Unmittelbarkeitsgebot zu prüfen. Es ist nicht verständlich, warum sich der Gesetzgeber auf die Mittelbeschaffung beruft und nicht auf die eigentliche Unterstützungsleistung, nämlich die Weitergabe der zuvor realisierten Mittel an andere gemeinnützige Organisationen zur Verwendung zu steuerbegünstigten Zwecken. Nicht in der Generierung der Einnahmen, sondern in deren konkreter Verwendung ist die Rechtfertigung für die steuerliche Privilegierung derartiger Kooperationsleistungen zu sehen. Nach dem obigen Gesetzesvorschlag bleibt das Unmittelbarkeitskriterium zwar prüfungsrelevant, allerdings nur hinsichtlich der Maßnahmen zur konkreten Zweckverfolgung, also dem Mitteleinsatz für gemeinwohldienliche Projekte Dritter. Aktivitäten zur Mittelzielung (z.B. Spendenwerbung mittels Fundraisingunternehmen) bleiben – der Logik entsprechend – von der Maßgabe der Unmittelbarkeit unberührt.

Satz 2 des Gesetzesvorschlags verweist ferner auf die Negativabgrenzung in § 52 Abs. 1 Satz 2 AO. Der Passus soll v.a. garantieren, dass die unterstützende Körperschaft nicht auf Dauer einen fest abgeschlossenen Personenkreis fördert oder dieser wenigstens einen „Ausschnitt der Allgemeinheit“<sup>86</sup> darstellt. Angesichts der Tatsache, dass viele Organisationen – in Entsprechung zur gesetzlichen Vorgabe – ihre Mittel lediglich „einer anderen Körperschaft“ zur Verwirklichung steuerbegünstigter Zwecke zur Verfügung stellen, bezieht

sich die einschränkende Vorschrift nur auf Dachkörperschaften i.S.d. § 52a Satz 1 Nr. 1 AO-E.

§ 52a Satz 3 AO-E dient dazu, die gemeinnützige Zweckrichtung der Körperschaft zu konkretisieren.

### 7.1.3 Mittelweitergabe an ausländische Organisationen

Abgesehen von den Einrichtungen der öffentlichen Hand fordert der Gesetzgeber auch bei ausländischen, nicht unbeschränkt steuerpflichtigen Empfängerkörperschaften keine eigene Steuerbegünstigung wegen Gemeinnützigkeit. Der ausländische Empfänger muss die Mittel jedoch nachweislich für Zwecke i.S.d. §§ 52 bis 54 AO verwenden und einer Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse i.S.d. Körperschaftsteuergesetzes (KStG) entsprechen.<sup>87</sup> Als Empfehlung, wie der Rechtsformnachweis zu erbringen ist, verweist die Verwaltung einerseits auf die Satzung des ausländischen Mittelempfängers (ggf. in deutscher Übersetzung) und andererseits auf die Möglichkeit zur Auskunftseinholung – in puncto Rechtsformvergleich mit deutschen Körperschaften – beim Bundeszentralamt für Steuern.<sup>88</sup> Die Nachweise dienen nicht nur der Bestätigung der Rechtsform, sondern auch der Ermittlung der Zweckausrichtung des Mittelempfängers, um diese mit den zulässigen steuerbegünstigten Zwecken der §§ 52 bis 54 AO abzugleichen.

Zu den ausländischen Mittelempfängern dürfen nur Organisationen i.S.d. § 1 Abs. 1 KStG zählen. Einzelpersonen und Personengesellschaften sind darin nicht enthalten. Fraglich ist, ob der Ausschluss von ausländischen Personengesellschaften als Mittelempfänger gerechtfertigt ist. Hierfür spricht generell, dass viele Länder (jedenfalls in Europa<sup>89</sup>) neben natürlichen Personen ebenfalls keine Personengesellschaften als steuerbegünstigte Organisationen anerkennen. Dies resultiert wohl – in Analogie zu Deutschland – aus der Auffassung, dass eine Vermögenswidmung zu steuerbegünstigten Zwecken, ohne Entfaltung eines wirtschaftlichen Eigeninteresses der Gesellschafter, nur bei rechtlich verselbständigten Organisationen möglich ist.<sup>90</sup> Obgleich die Finanzverwaltung von der ausländischen Empfängerorganisation nicht die Einhaltung der deutschen Gemeinnützigkeitsvorschriften, sondern lediglich einen Mitteleinsatz zu steuerbegünstigten Zwecken verlangt, sieht sie die Gefahr einer Mittelfehlverwendung im Falle einer ausländischen Personengesellschaft aus obigem Grund wohl trotzdem als zu groß an. Ungeachtet der Tatsache, dass das Gesellschaftsrecht der Personengesellschaften gemeinhin international vergleichbar ist, geht das inländische Verständnis von der zivilrechtlichen Erscheinungsform nicht

85 Näheres hierzu in Schunk 2014, Dritter Teil II. 2. a).

86 BFH, Urt. v. 13.12.1978 (I R 39/78), in: BStBl. II 1979, S. 484; Urt. v. 13.8.1997 (I R 19/96), in: BStBl. II 1997, S. 796.

87 Vgl. BayLfSt, ESt-Kartei BY § 10b EStG Karte 3.1 u. OFD Karlsruhe, KSt-Kartei BW § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG Nr. 48.

88 Vgl. BayLfSt, ESt-Kartei BY § 10b EStG Karte 3.1 u. OFD Karlsruhe, KSt-Kartei BW § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG Nr. 48.

89 Vgl. v. Hippel/Walz, in: Walz/v. Auer/v. Hippel 2007, S. 110.

90 Vgl. etwa Kirchhof 2011, § 27 Rn. 7 f.

zwingend mit jenem anderer Staaten einher.<sup>91</sup> Es kann vorkommen, dass der Sitzstaat die Gesellschaft steuerrechtlich als Kapitalgesellschaft (selbständiges Steuersubjekt) beurteilt, während jene nach der Wertung des deutschen Steuerrechts als Personengesellschaft zu qualifizieren ist.<sup>92</sup> In dieser Konstellation könnte nun der Fall eintreten, dass der Sitzstaat der – als Kapitalgesellschaft erachteten – Empfängerorganisation eine Steuerbegünstigung wegen Verfolgung gemeinwohldienlicher Zwecke gewährt. Neben Deutschland legitimiert die Rechtsform auch in anderen Ländern zum Erwerb der Gemeinnützigkeit.<sup>93</sup> Selbst wenn die Empfängerorganisation alle Anforderungen des Sitzstaates an die Gemeinnützigkeit erfüllt, lassen die Bestimmungen der Finanzverwaltung keine Mittelweitergabe i.S.d. § 58 Nr. 1 AO zu. Die latente Gefahr der Mittel Fehlverwendung kann hier wohl kaum als Rechtfertigung dienen. Fest steht also, dass der Ausschluss von ausländischen Personengesellschaften als Mittelempfänger unter Umständen gemeinwohldienliche internationale Kooperationen zwischen gemeinnützigen Körperschaften beschränkt.<sup>94</sup>

#### **Reformvorschlag** (§ 52a Satz 1 Nr. 2 Hs. 2 AO-E<sup>95</sup>)

Infolge einer demgemäßen Gesetzesanpassung wären nunmehr sämtliche ausländischen Empfängerorganisationen, die nachweislich steuerbegünstigten Zwecken nachgehen, in den Regelungsbereich integriert.

Dass die gesetzlich bestimmte „Steuerbegünstigung“ inländischer unbeschränkt steuerpflichtiger Mittelempfängerkörperschaften keine Ungleichbehandlung gegenüber ausländischen Empfängern darstellt, hat etwa das Hessische Finanzgericht klargestellt.<sup>96</sup> Die steuerbegünstigten Zwecke hingegen, für deren Förderung die Mittel generiert und weitergegeben werden, müssen in der Satzung benannt werden.<sup>97</sup> Es kann hier kein Unterschied darin bestehen, ob der Mitteleinsatz im In- oder Ausland erfolgt; vielmehr kommt es entscheidend darauf an, dass die Mittel für die satzungsmäßig bestimmte Zweckrichtung eingesetzt werden.

## **7.2 Partielle Unterstützungsleistungen**

### **7.2.1 Teilweise Mittelweitergabe nach § 58 Nr. 2 AO**

§ 58 Nr. 2 AO legitimiert eine Körperschaft dazu, ihre „Mittel teilweise einer anderen, ebenfalls steuerbegünstigten Körperschaft oder einer Körperschaft des öffentlichen Rechts zur Verwendung zu steuerbegünstigten Zwecken“ zuzuwenden. Die Unterstützungsleistung begründet keinen eigenen steu-

erbegünstigten satzungsmäßigen Zweck und muss nicht in die Satzung aufgenommen werden.

Es existiert keine näher bestimmte Relation zwischen dem Mitteleinsatz für eigene und für fremde steuerbegünstigte Zwecke, sondern nur der unpräzise gesetzliche Wortlaut „teilweise“. Die Finanzverwaltung interpretiert den Begriff weniger nebulös als „nicht überwiegende Weitergabe eigener Mittel“, d.h. höchstens 50 %.<sup>98</sup> Entscheidender als die exakte Fixierung der Obergrenze für die Mittelweitergabe ist in diesem Kontext die inhaltliche Reichweite des Terminus „Mittel“. Die Finanzverwaltung sieht hier das Nettovermögen (Vermögenswerte abzüglich Verbindlichkeiten) der Körperschaft im jeweiligen Veranlagungszeitraum als maßgebend an.<sup>99</sup> Nach Auffassung des 1. Senats des BFH ist für die Beurteilung der gesetzlichen Grenze allerdings anstelle eines einzelnen Veranlagungszeitraums ein mehrjähriger Betrachtungszeitraum relevant, um bspw. in einem Jahr ausschließlich ein Großprojekt finanzieren zu können.<sup>100</sup>

Adressat der Mittelzuwendung muss ebenfalls eine steuerbegünstigte Körperschaft oder eine Körperschaft des öffentlichen Rechts sein. Im Gegensatz zu § 58 Nr. 1 AO reduziert sich die Forderung nach einer eigenen gemeinnützigkeitsrechtlichen Anerkennung des Empfängers demnach nicht auf unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaften des privaten Rechts. In der Vergangenheit führte dieser Umstand dazu, dass eine teilweise Mittelweitergabe an Körperschaften, die im Inland weder ihre Geschäftsleitung noch ihren Sitz hatten, nicht mit § 58 Nr. 2 AO vereinbar war. Die Finanzverwaltung lässt inzwischen allerdings auch Körperschaften i.S.d. § 5 Abs. 2 Nr. 2 KStG als Mittelempfänger zu.<sup>101</sup> Jene Vorschrift, die der Gesetzgeber als Folgerung aus dem Urteil des Europäischen Gerichtshofs in der Rechtssache „Stauffer“<sup>102</sup> einführte, stellt ausländische steuerbegünstigte Körperschaften, welche die Voraussetzungen des § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG erfüllen und in der Europäischen Union oder dem Europäischen Wirtschaftsraum ansässig sind, inländischen steuerbegünstigten Körperschaften gleich. Die Bedingungen im Einzelnen:

Zu § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG: In Analogie zu den Einschränkungen des § 58 Nr. 1 AO kommen auch an dieser Stelle nur Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen i.S.d. Körperschaftsteuergesetzes in Frage; ausländische Personengesellschaften dürfen demnach keine Mittel empfangen. Ferner setzt die Vorschrift voraus, dass die einschlägigen gemeinnützigkeitsrechtlichen Bestimmungen der §§ 51 ff. AO einzuhalten sind. Nach Auffassung des Europäischen Gerichtshofs ist Deutschland auch aus

91 Vgl. Jacobs 2011, S. 32.

92 Vgl. Kluge 2000, Kap. N Rn. 303. Zu den maßgeblichen Einordnungskriterien siehe Fischer/Kleineidam/Warneke 2005, S. 348.

93 Vgl. v. Hippel/Walz, in: Walz/v. Auer/v. Hippel 2007, S. 107 f. zur möglichen Steuerbegünstigung ausländischer Kapitalgesellschaften.

94 Weiterführend Hofmann/Stolte, in: S&S 6/2014, S. 36-38.

95 Siehe 7.1.2.

96 Vgl. FG Hessen, Ur. v. 26.4.2012 (4 K 2239/09); siehe hierzu auch Schunk 2014, Vierter Teil I. 4. b) dd).

97 § 52a Satz 3 AO-E.

98 Vgl. AEAO zu § 58, Nr. 2 Satz 1.

99 Vgl. AEAO zu § 58, Nr. 2 Satz 2.

100 Vgl. BFH, Ur. v. 15.7.1998 (I R 156/94), in: BStBl. II 2002, S. 164.

101 Näheres hierzu in Schunk 2014, Vierter Teil I. 4. b) ee).

102 EuGH, Ur. v. 14.9.2006 (C-386/04, Centro di Musicologia Walter Stauffer), in: NJW 2006, S. 3765.

gemeinschaftsrechtlichen Gründen nicht dazu verpflichtet, den Gemeinnützigkeitsstatus ausländischen Rechts im Inland automatisch anzuerkennen.<sup>103</sup> Die Voraussetzung stellt gerade für ausländische Mittelempfänger, die abgesehen von dem inländischen Kooperationspartner oftmals keine Berührungspunkte zu Deutschland haben, da sie hier regelmäßig nicht agieren und Einkünfte realisieren, eine hohe Bürde dar. Anders als die beschränkt steuerpflichtigen ausländischen Körperschaften, die bspw. wie in der Rechtssache „Stauffer“ inländische Einkünfte aus Vermögensverwaltung erzielen, sind die Mittelempfänger weniger auf die gemeinnützigkeitsrechtlichen Besonderheiten Deutschlands eingestellt bzw. dahingehend sensibilisiert. Eine in ihrem europäischen Sitzstaat als gemeinnützig anerkannte Stiftung etwa muss nach der jetzigen Regelung bestenfalls noch vor ihrer Gründung antizipieren, ob sie sich möglicherweise einmal um Projektmittel aus Deutschland bewerben will und dementsprechend die deutschen gemeinnützigkeitsrechtlichen Vorschriften zu beachten hat. Man denke in diesem Zusammenhang an das Unmittelbarkeitsgebot; im europäischen Vergleich existiert nur in Österreich eine analoge Regelung.<sup>104</sup> Zur Not kann zwar auf die leichter zu erfüllende Vorschrift des § 58 Nr. 1 AO zurückgegriffen werden; der Kreis der Mittelgeber begrenzt sich in dem Fall aber von Anfang an ausschließlich auf Mittelbeschaffungskörperschaften.

Des Weiteren müssen die Empfängerorganisationen nach den Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaats der Europäischen Union oder eines Staates, auf den das Abkommen über den Europäischen Wirtschaftsraum vom 3.1.1994 in der jeweiligen Fassung Anwendung findet, gegründet worden sein. Überdies müssen sich Sitz und Ort der Geschäftsleitung innerhalb des Hoheitsgebiets eines dieser Staaten befinden. Es ist in keiner Weise nachvollziehbar, warum inländische steuerbegünstigte Körperschaften mit zweierlei Maß gemessen werden, wenn es um die Wahl der ausländischen Mittelempfänger geht. Ob die gemeinnützige Organisation ihre Mittel ausschließlich<sup>105</sup> oder „nur“ partiell<sup>106</sup> weitergibt, darf die Option für eine ausländische Empfängerorganisation nicht beeinflussen. Zur Auflösung dieser Bürde könnte der Gesetzeswortlaut wie folgt gefasst werden:

**Reformvorschlag** (§ 58 AO-E Steuerlich unschädliche Betätigungen)

„Die Steuervergünstigung wird nicht dadurch ausgeschlossen, dass [...]

2. eine Körperschaft ihre Mittel teilweise einer anderen, ebenfalls steuerbegünstigten Körperschaft oder einer juristischen Person des öffentlichen Rechts zur Verwendung zu steuerbegünstigten Zwecken zuwendet; ausländische Empfänger

müssen die Mittel ebenso zur Verwirklichung steuerbegünstigter Zwecke einsetzen und einer Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse i.S.d. KStG entsprechen oder nach dem Recht ihres Sitzstaates als steuerbegünstigt anerkannt sein.“

Mit einer demgemäßen Gesetzesänderung würde ein Gleichlauf zwischen inländischen gemeinnützigen Körperschaften, die ihre Mittel entweder vollends oder nur teilweise an ausländische Kooperationspartner weitergeben, erreicht. Folglich könnten auch ausländische Organisationen, die nicht den inländischen Steuerbegünstigungsvorschriften der §§ 51 ff. AO gerecht werden und ihren Sitz in Nicht-EU- oder EWR-Ländern haben, von der partiellen Mittelweitergabe einer deutschen Partnerorganisation profitieren.

Aus Verwaltungsvereinfachungsgründen wird in Entsprechung zu § 58 Nr. 1 AO lediglich auf die Verwirklichung zu steuerbegünstigten Zwecken abgestellt. Eine dementsprechende Lösung hätte nicht nur den Vorteil einer Verwaltungskostenersparnis, sondern ließe auch die nicht unberechtigt angeführte Kritik verstummen, dass eine Nachweisführung über das Vorliegen der Steuerbegünstigungsvorschriften der §§ 51 ff. AO bei Drittlandsorganisationen praktisch unmöglich ist. Der Europäische Gerichtshof sah bspw. in der Rechtssache „Persche“ die Ablehnung des Abzugs von Spenden an Drittlands-Körperschaften grundsätzlich als gerechtfertigt an, „wenn es sich, insbesondere wegen des Fehlens einer vertraglichen Verpflichtung des Drittlands zur Erteilung von Auskünften, als unmöglich erweist, die erforderlichen Auskünfte von diesem Land zu erhalten.“<sup>107</sup> Laut Heger etwa ist selbst mit Auskünften im Wege der Amtshilfe keine wirksame Überprüfung gebietsfremder gemeinnütziger Organisationen mehr zu bewerkstelligen.<sup>108</sup> Inwiefern dies der Realität entspricht, sei an dieser Stelle dahingestellt, da der Änderungsvorschlag lediglich auf den Mitteleinsatz zur Verwirklichung zu steuerbegünstigten Zwecken abstellt. Die Überprüfung dieser Voraussetzung ist auch ohne ein entsprechendes gegenseitiges Amtshilfeabkommen möglich.<sup>109</sup>

Zur Rechtsform des Auslandsempfängers und der Einbeziehung ausländischer Personengesellschaften, die im Sitzstaat steuerbegünstigt sind, siehe die obigen Erläuterungen unter 6.1.3.

### 7.2.2 Personalüberlassung nach § 58 Nr. 4 AO

Die Überlassung von Arbeitskräften an Personen, Unternehmen, Einrichtungen oder Körperschaften des öffentlichen Rechts stellt ebenso wie die partielle Mittelweitergabe eine privilegierte Unterstützungsleistung dar. Sie bildet n.h.L.

103 Vgl. EuGH, Urt. v. 14.9.2006 (C-386/04, Centro di Musicologia Walter Stauffer), in: NJW 2006, S. 3767.

104 Vgl. v. Hippel/Walz, in: Walz/v. Auer/v. Hippel 2007, S. 143. Hierzu auch 8.2.3; Eiselsberg/Haslwanter/Moritz, in: S&S RS 5/2012.

105 § 58 Nr. 1 AO.

106 § 58 Nr. 2 AO.

107 EuGH, Urt. v. 27.1.2009 (C-318/07), in: FR 2009, S. 235.

108 Vgl. Gosch-Heger 2015, § 5 Rn. 360 m.w.N.

109 Vgl. Schunk 2014, Vierter Teil I. 4. b) dd).

gleichfalls eine Ausnahme von § 57 AO.<sup>110</sup> Praxisrelevanz entfaltet die Vorschrift bspw. für Orden, die ihre Angehörigen an Bildungs- oder Gesundheitseinrichtungen überlassen. Obwohl sich aus dem Wortlaut des einschlägigen § 58 Nr. 4 AO nur die Notwendigkeit der Überlassung zu steuerbegünstigten Zwecken ergibt, muss bspw. laut Buchna / Seeger / Brox zusätzlich die Restriktion einer – im Verhältnis zur Gesamtbetätigung – lediglich „teilweisen“ Personalgestellung beachtet werden.<sup>111</sup> Angesichts der Tatsache, dass es sich hierbei um eine „eigenmächtige“ Erweiterung der Vorschrift ohne gesetzliche Grundlage handelt, kann die Unterstützungsleistung theoretisch auch die Haupttätigkeit der gemeinnützigen Körperschaft bilden. Der eigene steuerbegünstigte Satzungszweck muss von der Körperschaft allerdings trotzdem bedient werden, da es sich im Fall von § 58 Nr. 4 AO lediglich um eine steuerlich unschädliche Nebentätigkeit handelt, die nicht in die Satzung aufgenommen werden muss. Auch wenn die Höchstgrenze des § 58 Nr. 2 AO in erster Linie der Abgrenzung zu § 58 Nr. 1 AO dient und von einer diesbezüglichen Ausdehnung auf § 58 Nr. 4 AO schon aufgrund der Inexaktheit der Einschränkung („teilweise“) Abstand genommen werden sollte, erscheint eine Restriktion unumgänglich. Hier sollte eine gesetzliche Klarstellung erfolgen; eine nahezu vollständige Bindung personeller Ressourcen für satzungsfremde Zwecke kann vom Gesetzgeber nicht gewollt sein. Bis dahin sollte der Ansicht Hüttemanns gefolgt werden, der eine mehrjährige Durchschnittsbetrachtung präferiert.<sup>112</sup>

Den Norminhalt dehnt im Übrigen auch die Finanzverwaltung aus, indem sie den Anwendungsbereich nicht nur auf Arbeitskräfte, sondern zugleich auch auf Arbeitsmittel (z.B. Krankenwagen) bezieht.<sup>113</sup>

Hinsichtlich der Bereitstellung von Personal und Arbeitsmitteln an ausländische Kooperationspartner sieht der Gesetzgeber keine Beschränkungen vor. Die einzige Voraussetzung besteht in einer zwingenden Überlassung zur Erfüllung steuerbegünstigter Zwecke. Hierbei ist auf die diesbezüglichen Nachweisedingungen des § 58 Nr. 1 AO zu verweisen. Zu den Empfängern können „Unternehmen und Einrichtungen“ zählen; die weite Begriffsauslegung spricht dafür, dass die ausländischen Empfänger nicht allein Körperschaften, Personenvereinigungen oder Vermögensmassen i.S.d. Körperschaftsteuergesetzes darstellen müssen, sondern auch alternative Rechtsformen innehaben können. Darüber hinaus sind auch Personalgestellungen an natürliche Personen, wie etwa an hilfsbedürftige Familien in anderen Ländern, möglich. Eine konkrete Nachweisführung stellt sich in diesem Fall allerdings als kompliziert dar, da keine Empfängerorganisation vorliegt, deren – ggf. in deutscher Übersetzung

anzufordernde – Satzung Rückschlüsse auf die realisierten steuerbegünstigten Zwecke ermöglicht. Aus diesem Grund sollte der Aufgabenbereich des Personals bzw. das Einsatzgebiet des Arbeitsmaterials im Vorhinein genau festgelegt, auf Übereinstimmung mit den steuerbegünstigten Zwecken der §§ 52 und 53 AO geprüft und schriftlich fixiert werden. Eine Gesetzesänderung ist nicht notwendig, die explizite Bezugnahme auf die Auslandsoffenheit der Regelung seitens der Finanzverwaltung jedoch wünschenswert.

### 7.2.3 Überlassung von Räumen nach § 58 Nr. 5 AO

Als steuerlich unschädliche Unterstützungsleistung sieht der Gesetzgeber ferner die Nutzungsüberlassung von Räumen an ebenfalls steuerbegünstigte Körperschaften oder Körperschaften des öffentlichen Rechts zu steuerbegünstigten Zwecken an.<sup>114</sup> Die Finanzverwaltung vertritt eine weite Normauslegung, indem sie den Begriff „Räume“ mit Sportstätten, Sportanlagen und Freibädern näher umschreibt.<sup>115</sup> Damit eröffnet sie v.a. Sportvereinen die Möglichkeit, Sportanlagen durch Nutzungsüberlassung an andere gemeinnützige Vereine zu steuerbegünstigten Zwecken optimal auszulasten. Hinsichtlich der – wiederum gesetzlich unerwähnten – Förderung des Schrifttums nach einer Einschränkung der Sonderregelung auf eine „teilweise“ Raumüberlassung<sup>116</sup> gelten die obigen Ausführungen zu § 58 Nr. 4 AO.

Der Gesetzgeber hat den Nebenzweck, abgesehen von der Nutzung zu steuerbegünstigten Zwecken, gleichsam wie in § 58 Nr. 2 AO zusätzlich an die Voraussetzung gekoppelt, dass die Räumlichkeiten lediglich „einer anderen, ebenfalls steuerbegünstigten Körperschaft oder einer juristischen Person des öffentlichen Rechts“ überlassen werden können. Im Vergleich zur partiellen Mittelweitergabe hat die Finanzverwaltung den Anwendungsbereich der Vorschrift allerdings nicht auf Körperschaften i.S.d. § 5 Abs. 2 Nr. 2 KStG ausgedehnt. Die Nutzungsüberlassung von eigenen Räumlichkeiten im Ausland (z.B. Bürogebäude, Schulen) an eine ausländische steuerbegünstigte Körperschaft zu steuerbegünstigten Zwecken ist demnach momentan nicht möglich. Darin zeigt sich abermals die Unstetigkeit der Vorschriften über Unterstützungsleistungen nach § 58 Nr. 1, 2, 4 u. 5 AO. Warum die Nutzungsüberlassung von eigenen Räumen von der Begünstigung ausgeschlossen wird, ist nicht nachvollziehbar. Gerade hier könnten freie Ressourcen, die durch turnusmäßig wechselnde Einsätze von Auslandshelfern entstehen können, optimal genutzt werden.

110 Vgl. BFH, Urt. v. 30.11.1995 (V R 29/91), in: BStBl. II 1997, S. 191; Buchna/Seeger/Brox 2010, S. 221; Tipke/Kruse-Seer 2015, § 58 Rn. 5; Hüttemann 2015, S. 275.

111 Vgl. Buchna/Seeger/Brox 2010, S. 222.

112 Vgl. Hüttemann 2015, S. 278.

113 Vgl. AEAO zu § 58, Nr. 4.

114 Vgl. zur Qualifikation als Ausnahme vom Unmittelbarkeitsgebot etwa Tipke/Kruse-Seer 2015, § 58 Rn. 6; Hüttemann 2015, S. 275.

115 Vgl. AEAO zu § 58, Nr. 5.

116 Vgl. etwa Buchna/Seeger/Brox 2010, S. 223.

### **Reformvorschlag** (§ 58 AO-E Steuerlich unschädliche Betätigungen)

„Die Steuervergünstigung wird nicht dadurch ausgeschlossen, dass [...]

5. eine Körperschaft ihr gehörende Räume einer anderen, ebenfalls steuerbegünstigten Körperschaft oder einer juristischen Person des öffentlichen Rechts zur Nutzung zu steuerbegünstigten Zwecken überlässt; ausländische Empfänger müssen die ihnen überlassenen Räume ebenso zu steuerbegünstigten Zwecken nutzen und einer Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse i.S.d. KStG entsprechen oder nach dem Recht ihres Sitzstaates als steuerbegünstigt anerkannt sein,“

Die Änderungen sind an den Umgestaltungsvorschlag zu § 58 Nr. 2 AO-E angelehnt. Demzufolge wird an dieser Stelle auch auf die entsprechenden obigen Ausführungen verwiesen.<sup>117</sup>

#### **7.2.4 Keine Ausnahmen von Unmittelbarkeit**

Finanzverwaltung<sup>118</sup>, Rechtsprechung<sup>119</sup> und Schrifttum<sup>120</sup> vertreten einhellig die Ansicht, dass die steuerlich unschädlichen Nebentätigkeiten des § 58 Nr. 2, 4 und 5 AO Ausnahmen vom Gebot der Unmittelbarkeit bilden.

Die heute in § 58 AO aufgelisteten Regelungen basieren auf den seinerzeit deutlich weniger segmentierten steuerlich unschädlichen Nebenzwecken des § 5 GemVO 1953<sup>121</sup>. Für die Prüfung der Unmittelbarkeit waren gemäß § 11 Abs. 4 GemVO 1953 die nachfolgend aufgeführten Ausnahmeschriften (§ 5 Nr. 1, 2 u. 4 GemVO 1953) einschlägig:

„Sind die Voraussetzungen für steuerliche Vergünstigungen im übrigen gegeben, so werden diese nicht dadurch ausgeschlossen, dass

1. eine Körperschaft ihre Mittel nicht nur für ihre eigenen satzungsmäßigen Zwecke (Hauptzwecke) verwendet, sondern daneben auch anderen, ebenfalls steuerbegünstigten Körperschaften, Anstalten und Stiftungen oder einer mit sozialen Aufgaben besonders betrauten öffentlichen Behörde zur Verwendung zu steuerbegünstigten Zwecken zuwendet;
2. eine Körperschaft ihre Arbeitskräfte anderen Personen, Unternehmen oder Einrichtungen für steuerbegünstigte Zwecke zur Verfügung stellt;
4. eine Körperschaft ihre Erträge ganz oder teilweise einer Rücklage zuführt, wenn und solange dies erforderlich ist, um ihre steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke nachhaltig erfüllen zu können.“

<sup>117</sup> Siehe 7.2.1.

<sup>118</sup> Vgl. etwa OFD Frankfurt, KSt-Kartei HE § 5 KStG Karte H 7.

<sup>119</sup> Vgl. BFH, Urt. v. 30.11.1995 (V R 29/91), in: BStBl. II 1997, S. 189 u. Urt. v. 13.9.1989 (I R 19/85), in: BStBl. II 1990, S. 28.

<sup>120</sup> Vgl. etwa Hüttemann 2015, S. 275; Tipke/Kruse-Seer 2015, § 58 Rn. 1; Hübschmann/Hepp/Spitaler-Leisner-Egensperger 2011, § 58 Rn. 22a; Koenig-Koenig 2014, § 58 Rn. 9 ff.

<sup>121</sup> Verordnung zur Durchführung der §§ 17 bis 19 des Steueranpassungsgesetzes, in: BStBl. I 1954, S. 6.

Ausgehend von dem Wortlaut der Gemeinnützigkeitsverordnung<sup>122</sup> zählten die Nebenzwecke nach dem damaligen Verständnis zweifelsfrei zu den Ausnahmen vom Unmittelbarkeitsgebot. Hiervon inbegriffen waren allerdings nicht nur jene später auf § 58 Nr. 1, 2, 4 und 5 AO adaptierten und teilweise erweiterten Nummern 1 und 2 der Norm, sondern auch die Vorschrift zur steuerlich unschädlichen Rücklagenbildung in Nummer 4. Der Bezug zwischen zulässiger Rücklagenbildung und Unmittelbarkeit war hauptsächlich auf das Fehlen konkreter Vorschriften zur Mittelverwendung zurückzuführen; eine diesbezügliche Verbindung ist heute aufgrund des zwischenzeitlich in das Gesetz aufgenommenen Gebots der zeitnahen Mittelverwendung gemäß § 55 Abs. 1 Nr. 5 AO ausgeschlossen. Auch die mit der Einführung der Abgabenordnung 1977 neu geschaffene Vorschrift des § 58 Nr. 1 AO kann – wie oben erläutert – nach heutigem Kenntnisstand nicht mehr als Ausnahme vom Unmittelbarkeitsgebot interpretiert werden.

Das seinerzeit sachlich geprägte Begriffsverständnis i.S. einer Tätigkeit-Zweck-Beziehung bezog sich auch auf die Ausnahmen von der Unmittelbarkeit bzw. die steuerlich unschädlichen Nebenzwecke, die eine „mittelbare Förderung der Allgemeinheit“ zuließen. Mit der inhaltlich annähernd vollständigen Übernahme von § 5 Nr. 1 GemVO 1953 auf § 58 Nr. 2 AO und § 5 Nr. 2 GemVO 1953 auf § 58 Nr. 4 AO sowie der an diese Vorgängerregelungen angelehnten Neufassung des § 58 Nr. 5 AO wurde letztlich auch die bis dato gültige Auffassung vom Unmittelbarkeitsgebot auf die Abgabenordnung übertragen. In der Folge wandelte sich die Auslegung des Gebotes schrittweise von einem sachlichen zu einem persönlichen Unmittelbarkeitsverständnis.<sup>123</sup> Wenn es jedoch allein um die Selbstverwirklichung der Satzungszwecke oder, exakter ausgedrückt, der satzungsmäßigen Tätigkeiten zur Verfolgung der beabsichtigten steuerbegünstigten Zwecke geht, sind für die Prüfung der Unmittelbarkeit Nebenzwecke bzw. -tätigkeiten, die nicht in die Satzung aufgenommen werden müssen, grundlegend irrelevant. Nichts anderes besagt das Gesetz, indem es in § 57 Abs. 1 Satz 1 AO auf die unmittelbare Verfolgung der steuerbegünstigten „satzungsmäßigen“ Zwecke verweist. Das Unmittelbarkeitsgebot findet demnach „nur“ auf die Hauptzwecke der gemeinnützigen Körperschaft Anwendung. Hier besteht auch der Unterschied zum Regelungsgehalt vor Inkrafttreten der Abgabenordnung 1977. Nach § 11 Abs. 2 GemVO 1953 erfüllte eine Körperschaft die Voraussetzung der Unmittelbarkeit, „wenn sie selbst einen oder mehrere der steuerbegünstigten Zwecke verwirklicht.“ Die Reichweite der Vorschrift wurde im Gegensatz zu § 57 AO gerade nicht auf die steuerbegünstigten Satzungszwecke beschränkt. Nebenzwecke waren daher auch den Kriterien des Unmittelbarkeitsgebots unterworfen, was aufgrund des mit der sachlichen Begriffsauslegung einhergehenden Verbots einer „mittelbaren Förderung der Allgemeinheit“ die

<sup>122</sup> § 11 Abs. 4 GemVO 1953.

<sup>123</sup> Siehe oben 4.1.



Ausnahmen von der Unmittelbarkeit nach § 5 Nr. 1 und 2 GemVO 1953 rechtfertigte.

## 8. GESETZESLÜCKEN

### 8.1 Holdingkonstellation

In der Literatur wurde in der Vergangenheit immer wieder auf das Spannungsverhältnis zwischen einer Holdinggesellschaft und dem Unmittelbarkeitsgebot hingewiesen. Gemeinhin versteht man unter einer Holding ein Unternehmen, dessen Hauptintention im Halten einer auf Dauer angelegten Beteiligung an rechtlich selbständigen Unternehmen besteht.<sup>124</sup> Die Konstellation ergibt sich, sofern eine gemeinnützige Organisation in spe neben der Beteiligung an einer oder mehreren gemeinnützigen Projektgesellschaft(en) keine weiteren satzungsmäßigen Tätigkeiten verfolgt.

Ausgehend von der früheren Rechtsauffassung der Finanzverwaltung zum Unmittelbarkeitsgebot<sup>125</sup> konnte die Tätigkeit der Projekt-GmbH dabei nicht beiden, sondern nur der Holdinggesellschaft oder der GmbH selbst unmittelbar zugerechnet werden. Man könnte meinen, die Problematik sei vor dem Hintergrund der zwischenzeitlich reformierten Auffassung von Rechtsprechung und Finanzverwaltung zur Hilfspersonenregelung nunmehr gelöst; mitnichten: Die doppelte Zurechnung<sup>126</sup> einer Tätigkeit ist zwar i.S.d. Unmittelbarkeitsgebots neuerdings möglich, allerdings muss die Holdinggesellschaft hierfür zunächst die Voraussetzungen des § 57 Abs. 1 Satz 2 AO erfüllen, was sich realiter v.a. bei Beteiligungen an Projektgesellschaften als schwierig erweist. Nach wohl herrschender Lehre kommt eine Hilfspersonenbeziehung nur in Frage, wenn der Gesellschafter entscheidenden Einfluss auf die Geschäftsführung der Projekt-GmbH nimmt.<sup>127</sup> Dies kann grundsätzlich dadurch erreicht werden, dass die Geschäftsführung der Holdinggesellschaft mit jener der Projekt-GmbH teilweise personenidentisch ist und im Falle mehrerer GmbH-Geschäftsführer nicht überstimmt werden kann (Einstimmigkeitsprinzip). Auch Mehrheitsgesellschafter können nach herrschender Meinung die Geschäftsführung durch Weisungen entscheidend beeinflussen.<sup>128</sup> Eine sog. Vermögens- oder Finanzholding, die sich nur auf die Verwaltung der Beteiligung beschränkt und keinerlei Führungsfunktionen in der Projekt-GmbH ausübt, erfüllt die Hilfspersonenvorschrift jedenfalls nicht.<sup>129</sup>

Worin bestehen also die Alternativen zur – eher zweifelhaften – unmittelbaren Zurechnung der Tätigkeit der Projekt-GmbH über § 57 Abs. 1 Satz 2 AO? Obwohl auf den ersten Blick naheliegend, ist eine Zurechnung über die Dachverbandsvorschrift des § 57 Abs. 2 AO<sup>130</sup> nicht möglich. Nach herrschender Ansicht bezieht sich die Regelung lediglich auf vereinsmäßige Zusammenschlüsse und nicht auf gesellschaftsrechtliche Beteiligungen.<sup>131</sup> Hüttemann sieht daher in der Umgestaltung der Holdinggesellschaft in eine Mittelbeschaffungskörperschaft nach § 58 Nr. 1 AO die einzige, aktuell denkbare Alternative.<sup>132</sup> Hierzu muss die Absicht zur „Mittelbeschaffung und Mittelweiterleitung zur Verwirklichung der steuerbegünstigten Zwecke anderer Körperschaften“ zunächst in der Satzung verankert werden. Ferner muss die Empfängerkörperschaft selbst steuerbegünstigt sein. Bei einer solchen Umwidmung liegt die Erschwernis letztlich darin begründet, dass das Halten der Beteiligung als originäre Tätigkeitsausprägung der Holding nicht ausreicht. Vielmehr muss eine tatsächliche Mittelweiterleitung an die Projektgesellschaft stattfinden, welche über die Leistung der Stammeinlage hinausgeht. Mittels der Stammeinlage stellt sie die Projekt-GmbH bzw. den aus betriebswirtschaftlichen oder haftungsrechtlichen Gründen ausgegliederten Zweckbetrieb zwar auf „eigene Beine“; eine Gemeinnützigkeitsgarantie für die Ewigkeit stellt dies aber nicht dar. Gemeinnützige Körperschaften müssen ihre Satzungszwecke nicht jedes Jahr in toto verwirklichen; die Zwecke müssen allerdings turnusmäßig bedient werden. Für die Erfüllung des § 58 Nr. 1 AO kann dies neben reinen Geldzuwendungen auch durch kostenlose oder preisgünstige Überlassungen anderer Vermögenswerte wie Grundstücken und Gebäuden oder die Gewährung zinsloser Darlehen geschehen.

Wie aus den obigen Erläuterungen hervorgeht, befinden sich Holdingstrukturen im gemeinnützigen Bereich im Moment in einem gesetzesleeren Raum, der wiederum viel Platz für Interpretationen lässt und Rechtsunsicherheiten hervorruft.

Unter den Projektgesellschaften kann sich durchaus auch eine gemeinwohldienliche Gesellschaft ausländischen Rechts befinden. Man denke hier nur an die Möglichkeit, dass sich eine inländische steuerbegünstigte GmbH u.a. an einem internationalen Gemeinschaftsprojekt beteiligt, welches im Ausland als Kapitalgesellschaft rechtlich verselbstständigt ist. Auch für derartige Konstellationen sollte eine gesetzliche Lösung geschaffen werden.

#### **Reformvorschlag** (§ 52a AO-E Unterstützungsleistungen zugunsten steuerbegünstigter Zwecke)

„Eine Körperschaft verfolgt ergänzend zu § 52 gemeinnützige Zwecke, wenn [...]

124 Vgl. Lutter, in: Lutter/Bayer 2015, § 1 Rn. 11; Rose/Glorius-Rose 2001, Rn. 435.

125 Vgl. BMF, Schr. v. 10.9.2002 (IV C 4-S 0171-93/02), in: BStBl. I 2002, S. 877, bestätigt durch BFH, Urt. v. 7.3.2007 (I R 90/04), in: BStBl. II 2007, S. 628.

126 Siehe oben 5.5.

127 Vgl. Scherff, in: DStR 2003, S. 727 f.; Schick, in: S&S 4/2003, S. 17; Eversberg, in: S&S RS 6/2005, S. 7; Jachmann/Liebl 2009, S. 25; Wörle-Himmel, in: S&S RS 2/2007, S. 18.

128 Vgl. etwa Schick, in: S&S 4/2003, S. 17.

129 Vgl. Scherff, in: DStR 2003, S. 727 f.

130 Näher hierzu unter 6.

131 Vgl. etwa Hüttemann, in: Kötz u.a. 2004, S. 99; Beermann/Gosch-Jachmann/Unger 2009, § 57 Rn. 48; Buchna/Seeger/Brox 2010, S. 208; Musil, in: DStR 2009, S. 2457.

132 Vgl. Hüttemann, in: FR 2002, S. 1343.

3. sie auf das Halten einer Beteiligung an einer oder mehreren steuerbegünstigten Körperschaften ausgerichtet ist und die allgemeinen Interessen dieser unterstützt; für Beteiligungen an ausländischen Gesellschaften setzt die Vorschrift anstelle der Steuerbegünstigung voraus, dass diese steuerbegünstigte Zwecke verfolgen und einer Kapitalgesellschaft i.S.d. KStG entsprechen oder nach dem Recht ihres Sitzstaates als steuerbegünstigt anerkannt sind.

<sup>2</sup>Für Körperschaften im Sinne des Satzes 1 Nr. 1 gilt die Negativabgrenzung zur Förderung der Allgemeinheit in § 52 Abs. 1 Satz 2 AO entsprechend.

<sup>3</sup>Neben der Unterstützungsleistung müssen auch die steuerbegünstigten Zwecke, für die die Leistung erbracht wird, in der Satzung festgelegt sein.“

Infolge der Einfügung einer demgemäßen Regelung entsteht neben der Dachverbandsvorschrift eine weitere Option zur Bildung kooperativer, gemeinwohldienlicher Netzwerke. Eine Ausgestaltung i.S. einer Führungsholding, der Übernahme strategischer Steuerung und Gesamtkoordination der Tochtergesellschaften, ist nicht zwingend notwendig; jede Beteiligung müsste wiederum en détail anhand uneinheitlicher Merkmale überprüft werden, womit weder Rechtsunsicherheiten noch Verwaltungsaufwand eliminiert würden. Zwingende Voraussetzungen sollten somit nur sein, dass sich die gemeinnützige Zwecksetzung auf das Halten von Beteiligungen an steuerbegünstigten Körperschaften und die allgemeinen Interessen der Beteiligungsgesellschaften richtet. Für Beteiligungen an ausländischen Gesellschaften ist die Voraussetzung der Steuerbegünstigung aus Verwaltungsvereinfachungsgründen – analog zur Dachverbandsvorschrift<sup>133</sup> – hier durch eine weniger restriktive Regelung ersetzt. Abgesehen von Beteiligungen an ausländischen Kapitalgesellschaften, die steuerbegünstigte Zwecke verfolgen, sind demnach auch Beteiligungen an ausländischen Personengesellschaften denkbar, sofern diese nach dem Recht ihres Sitzstaates als steuerbegünstigt anerkannt sind. Satz 2 des Gesetzesvorschlages verweist weiterhin nur auf Dachkörperschaften, da sich die Kooperationsleistung – in Analogie zu Mittelbeschaffungskörperschaften – regelmäßig nur auf eine kleine Anzahl von steuerbegünstigten Körperschaften bezieht. Die Einfügung des § 52a Satz 3 AO-E dient dazu, das Anliegen der gemeinnützigen Holding zu konkretisieren. Sofern die Körperschaft neben der Beteiligung an einer oder mehreren Projektgesellschaften selbst tätig wird, könnte die Vorschrift auch einschlägig sein. Angenommen, eine Stiftung fördert den Naturschutz und die Jugendhilfe als gemeinnützige Satzungszwecke; sie verwirklicht diese Zwecke, indem sie mit ihrem eigenen Personal Vortragsveranstaltungen zum Naturschutz durchführt und Beteiligungen an mehreren privaten Jugendeinrichtungen (gGmbHs) hält. Zum einen verfolgt die Stiftung satzungsgemäß den Katalogzweck Naturschutz<sup>134</sup>, den sie durch die Vortragsveranstaltungen unmittelbar nach

§ 57 Abs. 1 Satz 1 AO erfüllt. Zum anderen hält sie Beteiligungen an steuerbegünstigten Jugendeinrichtungen und würde damit § 52a Satz 1 Nr. 3 AO-E zur Förderung der Jugendhilfe verfolgen; auch hier wäre § 57 Abs. 1 Satz 1 AO als erfüllt anzusehen, da sich die Beteiligungen im Stiftungsvermögen befinden und keine Gesellschaft als Träger zwischengeschaltet ist. Nun könnte man dahingehend argumentieren, dass in einem solchen Fall § 58 Nr. 2 AO einschlägig wäre. Hier würde, sollte die Vorschrift auf Beteiligungen überhaupt anzuwenden sein, allerdings die nebulöse 50 %-Grenze<sup>135</sup> gelten. Darüber hinaus würde die Stiftung nach außen lediglich den Naturschutz fördern, obwohl sie mit den Beteiligungen einen wichtigen Beitrag zur Koordinierung und Vernetzung von Einrichtungen im Bereich der Jugendhilfe erbringt.

## 8.2 Projektgesellschaft als Außen-GbR

Bei dem Gedanken an Kooperationen zwischen gemeinnützigen Körperschaften kommt einem zweifellos zuerst die gemeinsame Erfüllung eines gemeinwohldienlichen Projektes in den Sinn. Dass diese Überlegung auch substantiiert ist, zeigt sich spätestens nach Inaugenscheinnahme der Kurzstudie zu „Stiftungsk Kooperationen in Deutschland“. Hiernach bildet die gemeinschaftliche Projektausführung das Kooperationsfeld mit der höchsten Praxisrelevanz.<sup>136</sup> Die gemeinsame Zweckverfolgung kann, gewollt oder ungewollt, zur rechtlichen Verselbstständigung des Vorhabens führen. Als Projektrechtsform kommt angesichts ihres geringen formellen Aufwands zunächst die Gesellschaft bürgerlichen Rechts<sup>137</sup> in Betracht. Im Hinblick auf die Einhaltung des § 57 AO entfaltet sie v.a. als Außengesellschaft, die im Gegensatz zur Innengesellschaft mittels ihrer Vertreter am Rechtsverkehr teilnimmt, Brisanz. Das Schrifttum bezieht sich dabei entweder auf die anteilige direkte Zurechnung der Gesamttätigkeit auf die Gesellschafter<sup>138</sup> oder auf die Inanspruchnahme der Projekt-GbR als Hilfsperson<sup>139</sup>. So individuell die Satzungsvorgaben der Partner, so individuell gestaltet sich jedoch auch die Prüfung des Unmittelbarkeitsgebots. Anstelle einer „Entweder-oder-Betrachtungsweise“ muss für jeden Gesellschafter ermittelt werden, ob er die Vorschrift bereits mit seinem Gesellschafterbeitrag selbst oder unter Zuhilfenahme der Hilfspersonenregelung erfüllt. Eine anteilige Pauschalzurechnung der Gesamtaktivität auf die Projektpartner lässt § 57 AO gegenwärtig nicht zu. Es besteht also die Problematik der Einzelnachweisführung. Die Crux potenziert sich natürlich bei grenzüberschreitenden Kooperationen. Hier könnte eine Ausnahmevorschrift Abhilfe schaffen.

### **Reformvorschlag** (§ 57 AO-E Unmittelbarkeit)

„(2) <sup>1</sup>Eine steuerbegünstigte Körperschaft, die zusammen mit Dritten ein Gemeinschaftsprojekt verwirklicht und sich hierfür

133 Siehe oben 6.3.

134 § 52 Abs. 2 Satz 1 Nr. 8 AO.

135 Siehe oben 7.2.1.

136 Vgl. Theurl/Saxe 2009, S. 17.

137 Vgl. Schotenroehr/Bergedick, in: S&S 3/2014, S. 28-30.

138 § 57 Abs. 1 Satz 1 AO.

139 § 57 Abs. 1 Satz 2 AO.

einer am Rechtsverkehr teilnehmenden Personengesellschaft bedient, verfolgt unmittelbar steuerbegünstigte Zwecke.<sup>2</sup>Voraussetzung hierfür ist, dass der gemeinsame Zweck der Gesellschaft den Satzungsvorgaben der Körperschaft entspricht und die Körperschaft einen Anteil zum erfolgreichen Gelingen des Projekts beiträgt.<sup>3</sup>Die Vorschrift gilt auch für am Rechtsverkehr teilnehmende Projektgesellschaften, die dem Recht eines anderen Staates unterliegen, insoweit die beteiligte steuerbegünstigte Körperschaft die Voraussetzungen des Satz 2 erfüllt.“

Die bisherigen Ausführungen haben gezeigt, dass weder die momentan in § 57 Abs. 2 AO normierte Vorschrift über Dachorganisationen noch die Regelungen in § 58 Nr. 1, 2, 4 u. 5 AO Ausnahmenvorschriften vom Unmittelbarkeitsgebot darstellen. Es existieren demnach derzeit keine Sondervorschriften zu § 57 AO. Angesichts der Tatsache, dass die Ausnahmen zu den materiellen Grundsätzen der Gemeinnützigkeit (auch Unmittelbarkeit<sup>140</sup>) – wenn auch ohne feste Zuordnung – in § 58 AO aufgenommen sind bzw. werden sollen, entspricht es grundsätzlich der Logik, nunmehr analog zu verfahren. Es handelt sich jedoch bei der hier behandelten Konstellation weniger um eine Ausnahme als um eine besondere Ausprägung der unmittelbaren Zweckverwirklichung, die eine gesetzliche Klarstellung in der Vorschrift selbst erfordert. Der Vorteil einer entsprechenden Festlegung ist, dass die angesprochene Detailprüfung wegfällt. Ein Gesellschafter (Kooperationspartner) erfüllt mit seiner Projektbeteiligung das Unmittelbarkeitsgebot, sofern die Zwecksetzung der Projektgesellschaft mit seinen satzungsmäßigen Zweck- bzw. Tätigkeitsvorgaben kongruent ist und er einen zuvor vereinbarten Beitrag, unabhängig von dessen Ausformung, zur erfolgreichen Realisierung leistet. Die Sondervorschrift bezieht sich auf die steuerbegünstigten Gesellschafter in toto und nicht allein auf die geschäftsführenden Gesellschafter. Es ist als ausreichend zu erachten, wenn sich die Mitbestimmungsfähigkeit auf strukturelle und organisatorische Entscheidungen in der Gesellschaft begrenzt. Ein Ausschluss von der Projektleitung zeitigt demnach keine negativen Folgen.

Neben der Beseitigung von Rechtsunsicherheiten und der erleichterten Nachweisführung bietet die Sondervorschrift einen weiteren Vorteil. Momentan können sich von der Geschäftsführung ausgeschlossene Gesellschafter aufgrund des Postulats der Weisungsgebundenheit<sup>141</sup> nicht auf die Hilfspersonenregelung berufen. Dieses Hemmnis für gemeinwohldienliche Projekte wäre infolge der Implementierung der Regelung für diese Kooperationsform beseitigt.

Die Vorschrift ist durch den Einschub in Satz 3 nunmehr auch auf ausländische Projektgesellschaften anwendbar. Aus Verwaltungsvereinfachungsgründen wird die rechtliche Gestaltung der Gesellschaft nicht begrenzt; es sind alle am

Rechtsverkehr teilnehmenden Gesellschaftsformen zugelassen, die eine Überprüfung der Voraussetzungen gemäß § 57 Abs. 2 Satz 2 AO-E zulassen. Ein gewisser Verwaltungsaufwand infolge der Nachweisführung ist im Übrigen legitim, um die gemeinwohldienliche Tätigkeit der Projektgesellschaft und einen entsprechenden Beitrag des inländischen steuerbegünstigten Kooperationspartners zu belegen.

## 9. WÜRDIGUNG NACH REFORMÜBERLEGUNGEN

### 9.1 Überprüfung des Unmittelbarkeitsgebots

Den in der Prüfungsreihenfolge vorgelagerten materiellen Grundsätzen<sup>142</sup> kommt bei der Überprüfung der tatsächlichen Geschäftsführung in der Praxis gemeinhin zwar ein höheres Gewicht zu; die steigende Kooperationsintensität hat jedoch dem Merkmal der Unmittelbarkeit wieder mehr Relevanz verliehen. Das unten abgebildete Prüfungsschema differenziert zwischen dem gesamten und dem satzungsmäßigen Wirkungsbereich einer steuerbegünstigten Körperschaft. Während die übrigen gemeinnützigkeitsrechtlichen Gebote einer globalen Würdigung unterliegen, bezieht sich § 57 AO lediglich auf den satzungsmäßigen Wirkungsbereich der Körperschaft. Die Schritte zur Kontrolle des Gebots haben sich dahingehend verkürzt, dass nicht mehr die gesamte Tätigkeitsfülle (Haupt- und Nebenzwecke), sondern allein die satzungsmäßigen Handlungsvorgaben der gemeinnützigen Körperschaft auf ihre praktische Realisierung i.S.d. § 57 AO hin überprüft werden müssen.

Welche Konsequenzen ergeben sich nun, falls die Körperschaft gegen das Gebot verstößt? Ein Rückgriff auf Ausnahmenvorschriften kommt, abgesehen vom Vorschlag eines § 57 Abs. 2 AO-E, jedenfalls nicht in Betracht. Nach Ansicht der herrschenden Lehre ist bei der Prüfung der tatsächlichen Geschäftsführung auf Vereinbarkeit zu den Voraussetzungen des allgemeinen Teils des Gemeinnützigkeitsrechts<sup>143</sup> stets der Verhältnismäßigkeitsgrundsatz zu beachten.<sup>144</sup> Dies bedeutet ergo, dass ein marginaler Verstoß gegen das Unmittelbarkeitsgebot nicht zugleich zur Versagung der Steuervergünstigungen für den relevanten Veranlagungszeitraum führt.

Wie ist die Schwere eines Verstoßes jedoch überhaupt zu gewichten? Zunächst muss ermittelt werden, welche der intendierten Tätigkeiten die Körperschaft tatsächlich verfolgt. Im nächsten Schritt sind diese Maßnahmen auf Vereinbarkeit zum Unmittelbarkeitsgebot zu überprüfen. Sollte eine satzungsmäßig bestimmte Maßnahme, die nur einmalig durchgeführt wird und im Vergleich zum gesamten gemeinnützigen Engagement von untergeordneter Bedeutung ist, den Anforderungen des Gebots widersprechen, so sind grundsätzlich keine negativen Gesamtfolgen zu ziehen. An-

140 Vgl. Bundesregierung, BT-Drucks. VI/1982, S. 117.

141 Siehe oben 5.2.

142 §§ 55 bis 56 AO.

143 §§ 51 ff. AO.

144 Vgl. etwa Schauhoff-Bott 2010, § 10 Rn. 80; Hüttemann 2015, S. 330.

ders bewertet sich der Sachverhalt allerdings dann, wenn es sich um eine Haupttätigkeit der Körperschaft handelt; in dem Fall muss der Verstoß zum Entzug der Steuervergünstigungen für den überprüften Realisationszeitraum führen. Sofern ausnahmsweise keine Tätigkeit zur Zweckverwirklichung verwirklicht und anstelle dessen bspw. eine satzungsfremde Unterstützungsleistung für ein Großprojekt gewährt wird (z.B. partielle Mittelweitergabe i.S.d. § 58 Nr. 2 AO), entfällt die Überprüfung hingegen in Gänze. Die fehlenden Abstufungen zwischen Hinnahme ohne Konsequenzen und vollständigem Entzug der Gemeinnützigkeit bei Verstößen gegen materielle Grundsätze kritisiert auch Hüttemann. Abgesehen von der Vorschrift in § 63 Abs. 4 AO existieren keine gesetzlich statuierten Zwischenlösungen. Er fordert demnach folgerichtig die Einführung eines abgestuften Sanktionssystems.<sup>145</sup> So könnten künftig auch weniger gravierende Verstöße gegen das Gebot der Unmittelbarkeit geahndet werden, was letz-

lich zu einer höheren Sensibilisierung der Geschäftsführung hinsichtlich der im Alltag bisweilen eher „stiefmütterlich“ behandelten Vorschrift führen würde.

## 9.2 Sinngehalt

### 9.2.1 Vertrauen und Transparenz

Das Damoklesschwert der Fachexperten hängt schon seit geraumer Zeit über dem Unmittelbarkeitsgebot. So plädierte schon Fricke in seiner Dissertation aus dem Jahr 1967, in der er untersuchte, ob eine Aufrechterhaltung des Unmittelbarkeitsgebots noch opportun sei, für dessen Abschaffung.<sup>146</sup> In Entsprechung zu den obigen Aussagen zur Historie und Interpretation des Merkmals<sup>147</sup> verwies er zunächst darauf, dass die historischen, universellen Sinndeutungen der Rechtsprechung zur Unmittelbarkeit nicht mehr einschlägig seien.<sup>148</sup>

Infolge der zwischenzeitlichen Implementierung konkreterer Regelungen zum steuerlichen Gemeinnützigkeitsrecht<sup>149</sup> war das weite Unmittelbarkeitsverständnis des Reichsfinanzhofs zu diesem Zeitpunkt bereits als überholt anzusehen. Die Rechtsgrundlagen jener Sachverhalte, welche die Rechtsprechung früher mit dem Unmittelbarkeitsmerkmal in Verbindung setzte, finden sich heute etwa in den §§ 55, 56 und 64 AO wieder. Ferner sah Fricke angesichts der zahlreichen Ausnahmenvorschriften, die eine „mittelbare Förderung“ durch Weitergabe „finanzieller, persönlicher oder sachlicher Mittel“ ermöglichten, eine Unterminierung des Prinzips der Selbstverwirklichung – als seines Erachtens letztverbliebenen Rechtfertigungsgrund – gegeben.<sup>150</sup> Diese Sichtweise bildet bis heute das Hauptargument des Appells nach einer Streichung des Unmittelbarkeitsgebots. Kirchhof etwa verzichtet in seinem Reformentwurf zur Erneuerung des Steuerrechts unter Verweis auf die Aussage Fischers, nach der die Ausnahmenvorschriften in § 58 Nr. 1, 2, 4 u. 5 AO das Gebot bis zur Bedeutungslosigkeit entwerten<sup>151</sup>,

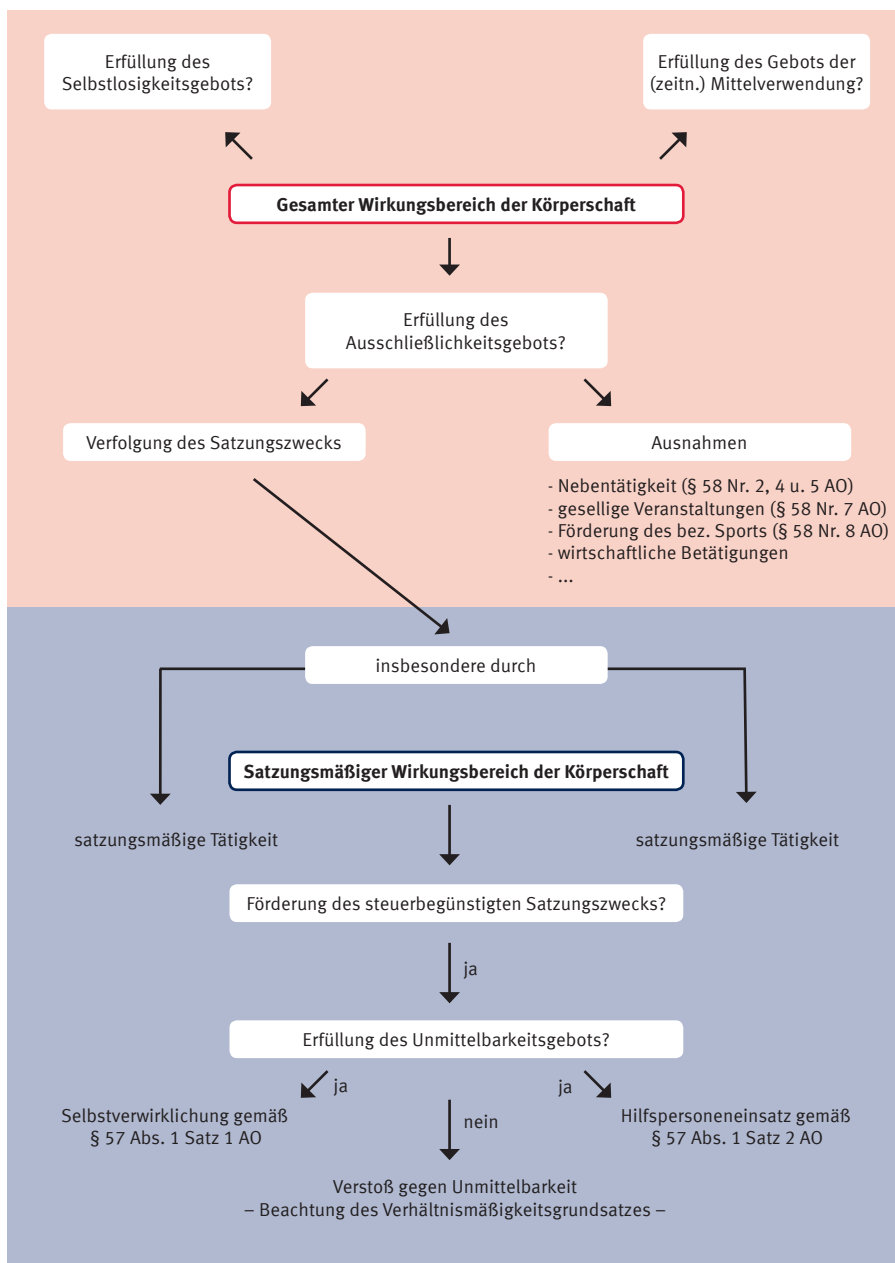


Abb.: Prüfschema Unmittelbarkeitsgebot

146 Vgl. Fricke 1967, S. 56 ff.

147 Siehe oben 3. u. 4.

148 Vgl. Fricke 1967, etwa S. 64.

149 §§ 17 bis 19 StAnpG und GemVO; Näheres hierzu unter 2.

150 Vgl. Fricke 1967, S. 64.

151 Vgl. Hübschmann/Hepp/Spitaler-Fischer 2009, § 57 Rn. 16. Zustimmend etwa Koenig-Koenig 2014, § 57 Rn. 1.

auf die Vorschrift.<sup>152</sup> Die steuerlich unschädlichen Tätigkeiten bilden allerdings, wie die obigen Ausführungen zeigen, vielmehr einerseits einen eigenen steuerbegünstigten Zweck<sup>153</sup> und andererseits Ausnahmen vom Ausschließlichkeits- bzw. Selbstlosigkeitsgebot<sup>154</sup>. Ferner stellt auch die Begünstigungsvorschrift für Dachkörperschaften<sup>155</sup> eher einen eigenen steuerbegünstigten Zweck dar.

Was heißt dies im Hinblick auf die Bedeutung des Unmittelbarkeitsgebots? Der Geltungsbereich des Gebots hat sich im Vergleich zur bisherigen Sichtweise verengt. § 57 AO bezieht sich einzig und allein auf die Art und Weise der Verwirklichung der satzungsmäßigen Tätigkeiten zur Erfüllung des Satzungszwecks. Es geht also nicht darum, das Tätigwerden der Körperschaft in Beziehung zu einem realisierten „Erfolg“ im steuerbegünstigten Bereich zu setzen. Diese Funktion übernimmt bereits das Ausschließlichkeitsgebot nach § 56 AO; es besagt, dass die Körperschaft nur ihre steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke bzw. partiell Nebenzwecke<sup>156</sup>, die anderen steuerbegünstigten Zwecken und damit dem gemeinnützigen Bereich in Gänze dienen, verfolgen darf. Das Ausschließlichkeitsgebot wirkt ergo wie ein Schutzschirm gegen ein gemeinwohlschädliches Engagement der Körperschaft. Während § 56 AO den gesamten Tätigkeitsbereich der Organisation umfasst, konzentriert sich das Unmittelbarkeitsgebot nur auf die Umsetzung der konkreten Satzungsvorgaben.<sup>157</sup> Es zielt somit auf die Zurechnung der satzungsmäßig zu bestimmenden Art der Zweckverwirklichung<sup>158</sup> zu einem Tätigwerden der Körperschaft i.S.d. § 57 Abs. 1 AO ab. Letztlich bindet es die Körperschaft daran, ihre angekündigten Maßnahmen zur Förderung eines steuerbegünstigten Zwecks auch eigeninitiativ umzusetzen. Ausgehend von diesem Verständnis verdichtet sich der Sinngehalt des Gebots auf folgende Termini: Transparenz und Vertrauen. Ungeachtet der mannigfachen Freiheiten, die gemeinnützige Körperschaften aufgrund der Nebentätigkeitsvorschriften<sup>159</sup> haben, sind sie dennoch dazu verpflichtet, ihre satzungsmäßigen Versprechungen selbst einzuhalten. Es mag Spender geben, die sich unter einer Vielzahl von gemeinnützigen Organisationen, die dem gleichen Zweck dienen, vornehmlich wegen der proklamierten Zweckumsetzung in der Satzung für eine bestimmte Körperschaft entscheiden. Für den Zuwendungsgeber ist es in dem Fall mit Sicherheit wichtig, dass dieser Ankündigung auch entsprechende Taten folgen.

### 9.2.2 Keine Abschaffung der Vorschrift

Wie essenziell ist die Vorschrift zur Rechtfertigung von Steuervergünstigungen für Organisationen, die gemeinnützige,

mildtätige und kirchliche Zwecke verfolgen? Der Signifikanz, neben dem steuerbegünstigten Zweck auch die Art und Weise der geplanten Umsetzung in der Satzung zu bestimmen, hat der Gesetzgeber in § 60 Abs. 1 Satz 1 AO Ausdruck verliehen. Ohne eine derartige Detailfestlegung könnten die Finanzämter im Rahmen der Prüfung der formellen Gemeinnützigkeit nicht bewerten, ob die Körperschaft mit ihren geplanten Maßnahmen tatsächlich einen steuerbegünstigten Zweck verwirklichen wird. Ferner vermitteln diese Vorgaben interessierten Dritten („Stakeholder“) ein genaueres Bild von den Absichten der Körperschaft. Eine tatsächliche Umsetzung muss gewährleistet sein; dies verlangt auch § 63 Abs. 1 AO.

Wäre es denn gravierend, wenn die Organisation ihre Zielsetzungen nicht selbst i.S.d. § 57 Abs. 1 AO realisiert, sondern anderen Personen überlässt? Ja, denn jene avisierten Tätigkeiten verleihen der Organisation überhaupt erst den Umhang der steuerlichen Gemeinnützigkeit und rechtfertigen die Unterstützung informierter Dritter. Den Ankündigungen der Körperschaft zur Zweckerfüllung müssen ihrerseits auch entsprechende Taten („Eigeninitiative“) folgen. Global betrachtet stärkt dieses Diktat zur Wahrung der Glaubwürdigkeit zugleich das sog. „organisationsgebundene Förderkonzept“<sup>160</sup>. Das Unmittelbarkeitsgebot bindet die Adressaten direkter Steuervergünstigungen enger als zuvor an ihre Satzungsvorgaben und verhilft jenem System der steuerlichen Gemeinwohlförderung zu neuem Glanz. Es stemmt sich gegen den Gedanken eines „gemeinnützigen Einheitsbreis“; dem individuellen Förderkonzept der Organisation gebührt Anerkennung: Nur hier kann eine Bewertung und Kontrolle nach den Maßstäben der Gemeinnützigkeit erfolgen; nur hier zeitigt sich Idealismus in persönlicher Eigenart und ermöglicht die Entfaltung „hauseigener“ Sachkunde<sup>161</sup>. Den Gegenargumenten bezüglich der Unklarheit des Begriffs, der bestehenden Gesetzeslücken (z.B. Holding) und der Förderung von Abschottungstendenzen und Kooperationsbeschränkungen, wirken die obigen Reformüberlegungen entgegen.

### 9.2.3 Isolation im europäischen Vergleich

Eine Argumentation gegen den Beibehalt von § 57 AO bezieht sich auf die fehlende Verankerung des Unmittelbarkeitsgebots im europäischen Vergleich; lediglich Österreich<sup>162</sup> besitzt eine analoge Regelung.<sup>163</sup> Der Vorschlag der Europäischen Kommission für eine Verordnung des Rates über das Statut der Europäischen Stiftung (FE) vom 8.2.2012<sup>164</sup> umfasste daher wohl auch keine etwaige Vorschrift. Über eine Abschaffung des Gebots, allein aus dem Grund, da andere Rechtsordnungen darauf verzichten, muss natürlich nicht sinniert werden. Im Moment ergibt sich allerdings ein Problem

152 Vgl. Kirchhof 2011, § 27 Rn. 13.

153 § 58 Nr. 1 AO.

154 § 58 Nr. 2, 4 u. 5 AO.

155 § 57 Abs. 2 AO.

156 § 58 Nr. 2, 4 u. 5 AO.

157 Siehe oben 9.1.

158 § 60 Abs. 1 Satz 1 AO.

159 § 58 Nr. 2, 4 u. 5 AO.

160 Näher hierzu Hüttemann, in: Jachmann 2003, S. 50 ff.

161 Vgl. etwa Hufeld 2003, S. 212 u. 244 ff. zur Selbstorganschaft im Verwaltungsorganisationrecht.

162 Weiterführend Eiselsberg/Haslwanter/Moritz, in: S&S RS 5/2012.

163 Vgl. v. Hippel/Walz, in: Walz/v. Auer/v. Hippel 2007, S. 143.

164 Europäische Kommission, Com (2012) 35 final; vgl. Stolte, in: S&S 5/2012, S. 36-37.

für Spenden und partielle Mittelweitergaben an in der EU oder im EWR ansässige gemeinnützige Organisationen. Eine Voraussetzung für Auslandsspenden ist, dass die Zuwendung an eine Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse geleistet wird, die nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 i.V.m. § 5 Abs. 2 Nr. 2 Hs. 2 KStG steuerbefreit wäre, wenn sie inländische Einkünfte erzielen würde<sup>165</sup>. Der Finanzverwaltung zufolge bedingt neben dem Spendenrecht auch eine teilweise Mittelweitergabe<sup>166</sup> inländischer gemeinnütziger Organisationen an in der EU oder im EWR ansässige Kooperationspartner die Erfüllung dieser Voraussetzung.<sup>167</sup> Im Klartext heißt dies, dass die ausländischen Empfängerorganisationen in beiden Fällen das Unmittelbarkeitsmerkmal erfüllen müssen. Eine Vorschrift, die in den meisten EU-Staaten, wie oben erwähnt, nicht existiert. Auch wenn sie sich teilweise aus anderen Prinzipien entwickeln bzw. ableiten lässt<sup>168</sup>, ergeben sich selbstredend Probleme bei der Nachweisführung hinsichtlich der formellen Voraussetzungen der Gemeinnützigkeit und der tatsächlichen Geschäftsführung. Die Lösung hierfür sollte sich aber nicht auf § 57 AO beziehen. Andere gemeinnützigkeitsrechtliche Voraussetzungen<sup>169</sup> sind bei den ausländischen Empfängern ebenfalls schwer nachzuweisen.<sup>170</sup> Die Crux liegt vielmehr in den hohen Anforderungen an Auslandszuwendungen. Hier sollte eine weniger restriktive und weltweite Gesetzesanpassung erfolgen.<sup>171</sup> Und wenn in dem Zusammenhang von Steuerausfällen die Rede ist, dann sollte uns doch gerade die augenblickliche Flüchtlingssituation eines Besseren belehren. Gegen die Kräfte des Seins und der Umwelt helfen keine nationalen Grenzen.

## 10. KURZ & KNAPP

Der Bedeutungszuwachs von Kooperationen im Nonprofit-Bereich hat auch das Unmittelbarkeitsgebot stärker in den Fokus gerückt. Während Kooperationen naturgemäß Elemente wie Arbeitsteilung und Mitwirkung bedingen, fordert § 57 AO die Selbstverwirklichung der Satzungszwecke. Dieses Spannungsverhältnis führt zu Auslegungsschwierigkeiten. Ein guter Zeitpunkt, dass Unmittelbarkeitsgebot in Gänze auf den Prüfstand zu stellen.<sup>172</sup>

Die obigen Klarstellungen, Reformüberlegungen und Sinnwendungen dienen daher nicht allein der Auflösung von Kooperationschranken; vielmehr formen sie ein Bild: Struktur, Weltoffenheit und Transparenz. Ein (Wunsch-)Gemälde unserer Zeit.

165 § 10b Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 EStG, § 9 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 Buchst. c KStG.

166 § 58 Nr. 2 AO.

167 Siehe hierzu oben 7.2.1.

168 Vgl. v. Hippel/Walz, in: Walz/v. Auer/v. Hippel 2007, S. 143 f.

169 §§ 51 ff. AO.

170 Vgl. BFH, Urt. v. 21.1.2015 (X R 7/13), in: DB 2015, S. 1259; Urt. v. 17.9.2013 (I R 16/12), in: BStBl. II 2014, S. 440.

171 Reformvorschläge zu § 58 Nr. 2 AO unter 7.2.1.

172 Näher hierzu Schunk, 2014. Zuvor Fricke, 1967.

## ZUM THEMA

**Beermann, Albert / Gosch, Dietmar:** Abgabenordnung. Finanzgerichtsordnung, 75. Erg.-Lfg., Stand: Juni 2009

**Bott, Harald:** Steuerverfahrensrecht und Verstoß gegen Gemeinnützigkeitsvorschriften, in: Schauhoff, Stephan (Hrsg.): Handbuch der Gemeinnützigkeit. Verein, Stiftung, GmbH. Recht, Steuern, Personal, 3. Aufl. 2010

**Buchna, Johannes / Seeger, Andreas / Brox, Wilhelm:** Gemeinnützigkeit im Steuerrecht. Die steuerlichen Begünstigungen für Vereine, Stiftungen und andere Körperschaften – steuerliche Spendenbehandlung, 10. Aufl. 2010

**Fischer, Lutz / Kleinedam, Hans-Jochen / Warneke, Perygrin:** Internationale Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, 5. Aufl. 2005

**Fricke, Detlev:** Ist das Erfordernis der „unmittelbaren“ Zweckverwirklichung noch aufrechtzuerhalten?, 1967

**Gosch, Dietmar (Hrsg.):** Körperschaftsteuergesetz, 3. Aufl. 2015

**Hippel, Thomas v. / Walz, Rainer:** Rechtsvergleichender Generalbericht, in: Walz, Rainer / v. Auer, Ludwig / v. Hippel, Thomas (Hrsg.): Spenden- und Gemeinnützigkeitsrecht in Europa, 2007, S. 89-214

**Hübschmann, Walter / Hepp, Ernst / Spitaler, Armin (Hrsg.):** Abgabenordnung. Finanzgerichtsordnung, 205. Erg.-Lfg., Stand: November 2009; 215. Erg.-Lfg., Stand: November 2011

**Hüttemann, Rainer:** Der neue Anwendungserlass zum Gemeinnützigkeitsrecht (§§ 51 bis 68 AO), in: FR 2002, S. 1337-1347

**Hüttemann, Rainer:** Grundprinzipien des steuerlichen Gemeinnützigkeitsrechts, in: Jachmann, Monika (Hrsg.): Gemeinnützigkeit (DStJG 26), 2003, S. 49-75

**Hüttemann, Rainer:** Interorganisationelle Strukturen und Gemeinnützigkeitsrecht, in: Kötz, Hein / Rawert, Peter / Schmidt, Karsten / Walz, W. Rainer (Hrsg.): Non Profit Law Yearbook 2003, 2004, S. 85-111

**Hüttemann, Rainer:** Der neue Anwendungserlass zum Abschnitt „Steuerbegünstigte Zwecke“, in: DB 2012, S. 205-257

**Hüttemann, Rainer:** Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 3. Aufl. 2015.

**Hufeld, Ulrich:** Die Vertretung der Behörde, 2003

**Jachmann, Monika / Liebl, Klaus:** Gemeinnützigkeit kompakt, 2009

**Jacobs, Dietrich:** Internationale Besteuerung von mittelständischen Unternehmen in der Rechtsform von Personengesellschaften. Besteuerungsprobleme und Auswirkungen auf die betriebliche Standortwahl, 2011

**Kirchhof, Paul:** Bundessteuergesetzbuch. Ein Reformentwurf zur Erneuerung des Steuerrechts, 2011

**Klein, Franz (Begr.):** Abgabenordnung, 12. Aufl. 2014

**Kluge, Volker:** Das Internationale Steuerrecht. Gemeinschaftsrecht, Außensteuerrecht, Abkommensrecht, 4. Aufl. 2000

**Koenig, Ulrich (Hrsg.):** Abgabenordnung, 3. Aufl. 2014

**Krafka, Alexander / Willer, Heinz / Kühn, Ulrich:** Registerrecht, 8. Aufl. 2010

**Leopold, Peter / Madle, Ulrich / Rader, Jürgen (Hrsg.):** Praktikerkommentar AO, 115. Erg.-Lfg., Stand: Juli 2015

**Lutter, Marcus:** Begriff und Erscheinungsformen der Holding, in: Lutter, Marcus / Bayer, Walter (Hrsg.): Holding-Handbuch. Konzernrecht – Konzernsteuerrecht – Konzernarbeitsrecht – Betriebswirtschaft, 5. Aufl. 2015, § 1

**Mecking, Christoph:** Kooperationen von Stiftungen, in: Küstermann, Burkhard / Martin, Jörg / Weitz, Barbara (Hrsg.): Stiftungs-Manager. Recht, Organisation, Finanzen, 41. Erg.-Lfg., Stand: Februar 2015, Kap. 9.5

**Musil, Andreas:** Reformbedarf bei der wirtschaftlichen Betätigung gemeinnütziger Körperschaften, in: DStR 2009, S. 2453-2459

**Priller, Eckhard u.a.:** Dritte-Sektor-Organisationen heute: Eigene Ansprüche und ökonomische Herausforderungen. Ergebnisse einer Organisationsbefragung, 2013

**Reichert**, Bernhard: Vereins- und Verbandsrecht, 12. Aufl. 2009

**Rose**, Gerd / **Glorius-Rose**, Cornelia: Unternehmen – Rechtsformen und Verbindungen. Ein Überblick aus betriebswirtschaftlicher, rechtlicher und steuerlicher Sicht., 3. Aufl. 2001

**Schauhoff**, Stephan: Gemeinnützige Mittelverwendung, in: Schauhoff, Stephan (Hrsg.): Handbuch der Gemeinnützigkeit. Verein, Stiftung, GmbH. Recht, Steuern, Personal, 3. Aufl. 2010

**Scherff**, Axel: Gemeinnützigkeitsrechtliche Aspekte in Holding-Strukturen, in: DStR 2003, S. 727-729

**Schunk**, Martin: Kooperationen zwischen gemeinnützigen Körperschaften und § 57 AO. BFH-Urteil zur Ausgliederung von Laborbetrieben vom 6.2.2013, in: DStR 2014, S. 934-938

**Schunk**, Martin: Kooperationen zwischen gemeinnützigen Körperschaften und das Unmittelbarkeitsgebot nach § 57 AO, 2014

**Schwarz**, Bernhard (Hrsg.): Kommentar AO, 107. Lfg., 2/2004

**Stöber**, Kurt / **Otto**, Dirk-Ulrich: Handbuch zum Vereinsrecht, 10. Aufl. 2012

**Theurl**, Theresia / **Saxe**, Annegret: Stiftungs Kooperationen in Deutschland, 2009

**Tipke**, Klaus / **Kruse**, Heinrich Wilhelm (Hrsg.): Abgabenordnung. Finanzgerichtsordnung, 141. Erg.Lfg., Stand: August 2015

#### in Stiftung&Sponsoring

**Eiselsberg**, Maximilian / **Haslwanter**, Florian / **Moritz**, Helmut: Stiftungsstandort Österreich. Bedeutung, Recht und Steuern, S&S RS 5/2012

**Eversberg**, Horst: Besteuerung gemeinnütziger Stiftungen bei Beteiligung an Kapital- und Personengesellschaften, S&S RS 6/2005

**Fleisch**, Hans: Zeitenwandel. Warum wir eine Anpassung des Stiftungsrechts brauchen, S&S 4/2015, S. 36-38

**Hofmann**, Veronika / **Stolte**, Stefan: Hürden bei der Auslandsförderung überwinden. Wie die DZS – Global Giving Foundation grenzüberschreitendes Engagement erleichtert, S&S 6/2014, S. 36-38

**Klemm**, Liane / **Dreßel**, Anja: So klappt's auch mit dem Auslandsprojekt. Dos and Dont's bei Förderungen im Ausland, S&S 6/2014, S. 34-35

**Ritter**, Gabriele / **Marx**, Katharina: Europa und Nonprofits. (K)eine beherrschbare Rechtsmaterie?, S&S RS 2/2015

**Schick**, Stefan: Kooperationen von Stiftungen. Formen, Ausgestaltung und steuerliche Fallstricke, S&S 4/2003, S. 15-17

**Schotenroehr**, Harald / **Bergedick**, Christoph: Die (un)absichtliche GbR. Steuer Risiken bei der Zusammenarbeit von gemeinnützigen Körperschaften, S&S 3/2014, S. 28-30

**Schunk**, Martin: Der erwachte Störenfried. Das Unmittelbarkeitsgebot nach § 57 AO als Kooperationsschranke, S&S 4/2014, S. 32-33

**Stolte**, Stefan: Fundatio Europaea. Die Europäische Stiftung – Stand und Perspektive, S&S 5/2012, S. 36-37

**Wörle-Himmel**, Christof: Gemeinnützige Stiftungen als Kooperationspartner. Rechtliche und steuerliche Aspekte, S&S RS 2/2007

## DER AUTOR



**Dr. Martin Schunk** leitet das neu gegründete Kooperationsinstitut für gemeinnützige Organisationen mit Sitz in Leipzig. Neben der interdisziplinären Forschung zu Kooperationen im Nonprofit-Bereich steht es gemeinnützigen Akteuren mittels Weiterbildungsmaßnahmen und Beratungsleistungen zum Forschungsgebiet

aktiv zur Seite. Darüber hinaus unterstützt es gemeinnützige Organisationen bei der Suche nach Kooperationspartnern, [www.kooperationsinstitut.de](http://www.kooperationsinstitut.de)

## IMPRESSUM

### Rote Seiten

### Stiftung&Sponsoring

### Das Magazin für Nonprofit-Management und -Marketing

Ausgabe 5 | 2015 · Oktober 2015

18. Jahrgang · ISSN 1438-0617

**Herausgeber:** Dr. Christoph Mecking, Magda Weger (Institut für Stiftungsberatung – Dr. Mecking & Weger GmbH), Erich Steinsdörfer (Deutsches Stiftungszentrum im Stifterverband für die Deutsche Wissenschaft)

**Redaktion:** Dr. Christoph Mecking (Chefredakteur) V.i.S.d.P., Anke Meis, Magda Weger

**Redaktionsassistent:** Sarah Fehrmann

**Redaktionsbeirat:** Arndt P. Funken, Deutsche Bank AG (Frankfurt am Main) · Dr. Roland Kaehlbrandt, Stiftung Polytechnische Gesellschaft Frankfurt am Main · Ulrike Posch, Fachhochschule des Mittelstands (FHM) (Bamberg), Dr. K. Jan Schiffer, Schiffer & Partner (Bonn) · Harald Spiegel, SPIEGEL Rechtsanwälte Wirtschaftsprüfer Steuerberater Partnerschaft mbB (München) · Dr. Volker Then, CSI – Centrum für Soziale Investitionen der Universität Heidelberg · Linda Zurkinden-Erismann, Stiftungszentrum.ch (Bern)

### Verlag:

Stiftung&Sponsoring Verlag GmbH  
(Anzeigen-Service, Vertrieb, Herstellung, Sonderdrucke, Nachdrucke, Print)  
Unter den Ulmen 10a, 33330 Gütersloh,  
Tel. 05241 2329788, Fax 05241 2329735  
verlag@stiftung-sponsoring.de

### Abonnenten- und Leserservice:

Bleichestraße 305, 33415 Verl  
Tel. 05246 92510-0, Fax 05246 92510-10  
abo@stiftung-sponsoring.de

### Redaktion:

Eisenacher Straße 29a, 10781 Berlin  
Tel. 030 263 93 763, Fax 030 263 93 767  
redaktion@stiftung-sponsoring.de

### Online-Redaktion:

Björn Quäck, online@stiftung-sponsoring.de

### Leserbriefe:

an die Redaktion oder an echo@stiftung-sponsoring.de

### Produktion:

PER.CEPTO mediengestaltung  
Königstraße 28, 48366 Laer  
Tel. 02554 917921, Fax 02554 917922  
info@percepto.de

### Druck:

Lensing Druck – Westmünsterland Druck GmbH & Co. KG  
van-Delden-Straße 6-8, 48683 Ahaus

### Zitiervorschlag: S&S RS

### Verwendete Abkürzungen:

sind erklärt unter [www.stiftung-sponsoring.de/top/service.html](http://www.stiftung-sponsoring.de/top/service.html)

### Bezugsmöglichkeiten:

S&S erscheint sechsmal jährlich. Jahresabonnement 126,80 € inkl. MwSt. und Versand (Portopauschale Ausland), Einzelheft 22,00 € inkl. MwSt., zzgl. Versand; Nachlässe für Buchhandlungen/Bibliotheken (15 %), Redaktionen (20 %), Studierende (40 %) und jedes weitere Abonnement (50 %).

### Anzeigenpreise:

Gültige Liste vom 1.1.2015  
[www.stiftung-sponsoring.de/top/mediadaten.html](http://www.stiftung-sponsoring.de/top/mediadaten.html)

[www.stiftung-sponsoring.de](http://www.stiftung-sponsoring.de)

[www.stiftungsreport.de](http://www.stiftungsreport.de)

Für dieses Magazin haben wir Papier aus vorbildlich bewirtschafteten Wäldern unter Einhalten von ökologischen und sozialen Minimumstandards verwendet.

