

Gabriele Ritter und Katharina Marx, Wittlich

EUROPA UND NONPROFITS

(K)eine beherrschbare Rechtsmaterie?

1. EINLEITUNG

2. EIN DAUERBRENNER GANZ AKTUELL: DAS MEHRWERTSTEUERSYSTEM DER EU

2.1 Das Konsultationspapier der EU

2.2 Auswertung der Konsultation

3. NONPROFITS UND BEIHILFEN

3.1 Was sind Beihilfen?

3.2 Wann liegt eine Beihilfe i.S.d. AEUV vor?

3.3 Ausnahmen vom Beihilfenverbot

3.3.1 Betrauung mit der Erbringung von DAWI

3.3.2 „de-minimis-Beihilfen“

3.3.3 Gruppenfreistellungsverordnung

3.3.4 Bereichs- und Ermessensausnahmen

4. NATIONALE STEUERVORTEILE UNTER DEM ASPEKT DES EU-WETTBEWERBS- UND BEIHILFENRECHTS

4.1 Gemeinnützigkeit als unzulässige Beihilfe

4.2 Sanierungsklausel (§ 8c Abs. 1a KStG)

4.3 § 13 Abs. 1 Nr. 16 ErbStG

5. DAS SPENDENWESEN MIT (RÜCK-)BLICK AUF PERSCHE & CO.

5.1 Das Urteil Persche

5.2 Adaption der EuGH-Rechtsprechung

5.3 Umsetzung in der nationalen Rechtsprechung

6. SCHLUSSBEMERKUNG

7. KURZ & KNAPP

Gabriele Ritter und Katharina Marx, Wittlich

Europa und Nonprofits

(K)eine beherrschbare Rechtsmaterie?

1. EINLEITUNG

Nonprofit-Organisationen sehen sich im Kontext Europas vielerlei Strömungen ausgesetzt. Öffnen sie ihren Aktionsradius über die Grenzen hinaus, begegnet ihnen eine Flut weiterer rechtlicher und steuerrechtlicher Anforderungen. Gerade für Stiftungen ist dies ein nicht unwesentlicher Aspekt, sind es doch sie, die häufig Seismograph gesellschaftlicher Entwicklungen sind. Solidarität und Nothilfe machen eben nicht an den Grenzen halt. Die nachhaltige Förderung vieler gemeinnütziger Zwecke erfordert daher eine grenzüberschreitende Zusammenarbeit etwa in den Bereichen Wohlfahrtspflege, Wissenschaft, Kultur, Naturschutz, Umweltschutz.

Als gesetzliche Barrieren seien exemplarisch genannt:

- Anerkennung der rechtlichen Organisationsform
- Privilegierung als gemeinnützige Einrichtung
- Steuerliche Behandlung im Ausland
- Steuerliche Einordnung im Inland

Zahlreiche Staaten haben zwar in den letzten Jahren die Rahmenbedingungen für philanthropisches Handeln verbessert, häufig allerdings begrenzt auf den nationalen Raum. Im Februar 2012 hatte die Europäische Kommission einen Vorschlag für ein Statut einer Europäischen Stiftung („Fundatio Europaea“, „European Foundation“ bzw. „FE“) vorgelegt, das grenzüberschreitende Tätigkeiten gemeinnütziger Stiftungen erleichtern sollte. Ihre Implementierung ist jedoch gescheitert:¹ So hat die EU-Kommission Ende des vergangenen Jahres erklärt, die vorgesehene Einführung der Europäischen Stiftung in absehbarer Zeit nicht umsetzen zu wollen. Dies geht aus dem Arbeitsprogramm 2015 hervor, das die Europäische Kommission am 16.12.2014 angenommen hat. Die Europäische Stiftung gilt nicht als Maßnahme, von der in den kommenden zwölf Monaten entscheidende Impulse und konkrete Vorteile für die Bürger erwartet werden.² Die Rechtsform der Europäischen Stiftung hätte – in ihrer Ursprungsfassung – bei grenzüberschreitenden Fragestellungen wie z.B. im Spendenwesen deutliche Vorteile geschaffen.³

Ihre Einführung ist letzten Endes am Widerstand eines Teils der Mitgliedstaaten gescheitert. Auslandsengagement und Anerkennung von Auslandsspenden stehen damit weiter vor gesetzlichen Barrieren, auf die im Weiteren noch einzugehen sein wird.⁴

Nonprofits und Europa sind aber nicht nur unter dem Blickwinkel des Auslandsengagements zu sehen. Auch Stiftungen ohne Auslandsengagement können sich dem Blick auf Europa nicht verschließen. EU-Normen und Vorgaben durchströmen zunehmend den Rechtsalltag auch rein national agierender Stiftungen und gemeinnütziger Organisationen im Allgemeinen: So findet etwa die unmittelbare Anwendung der Mehrwertsteuersystem-Richtlinie (MwStSystRL) auf nationale Sachverhalte verstärkt Eingang in die Rechtsprechung des BFH⁵, da Vorgaben des EU-Rechts nicht ordnungsgemäß in nationales Recht transformiert wurden. Das deutsche Umsatzsteuergesetz ist gerade in den Bereichen der sozialen Sicherheit zu eng gefasst. Ungeachtet dessen wird aber auch die MwStSystRL selbst in Bezug auf die Befreiungstatbestände für NPOs heute als nicht mehr „zeitgemäß“ angesehen. Die diesbezügliche Diskussion wird ein Schwerpunkt dieses Beitrages sein (Punkt 2).

Noch nicht konsequent angekommen ist die auch für Sozialunternehmen relevante EU-Beihilfenthematik. Bei Zuwendungen an steuerbegünstigte Einrichtungen sind die Anforderungen des EU-Beihilfenrechts zu beachten. Auch dieses Thema wird ein weiterer Schwerpunkt der nachfolgenden Ausführungen darstellen (Punkte 3 und 4). Nicht zuletzt umfasst die Thematik auch die Vereinbarkeit des deutschen Gemeinnützigkeitsrechts mit den entsprechenden EU-Vorgaben.

2. EIN DAUERBRENNER GANZ AKTUELL: DAS MEHRWERTSTEUERSYSTEM DER EU

Mit der Vorlage des Konsultationspapiers „Überprüfung bestehender MwSt-Rechtsvorschriften zu öffentlichen Einrichtungen und Steuerbefreiungen für dem Gemeinwohl

1 Hierzu auch S&S 6/2014, S. 7; Stolte, in: S&S 5/2012, S. 36-37.

2 Vgl. Bundesverband Deutscher Stiftungen: Rotstift falsch angesetzt: EU-Kommission streicht Europäische Stiftung von Vorhabenliste, Pressemitteilung v. 17.12.2014, abrufbar unter www.stiftungen.org/de/presse/pressemitteilungen/pressemitteilungen-dynamische-inhalte/detailseite-pressemitteilung/mode/teaserstart/detail/4846.html.

3 Vgl. u.a. Droege 2014, S. 39.

4 Hierzu auch Hofmann/Stolte, in: S&S 6/2014, S. 36-38.

5 Zuletzt BFH, Urteil v. 23.10.2014 (V R 20/14), abrufbar unter www.bundesfinanzhof.de/entscheidungen, zur Frage der Umsatzbesteuerung privater Klinikbetreiber.

dienende Tätigkeiten⁶ ist die Europäische Kommission auf die Kritikpunkte und Bedenken eingegangen, die in der Vergangenheit gegenüber der mehrwertsteuerlichen Behandlung immer wieder geäußert wurden. Insbesondere die zunehmende Privatisierung und Deregulierung von Tätigkeiten, die zur Zeit der Implementierung mehrwertsteuerlicher Befreiungsvorschriften noch vorwiegend dem öffentlichen Sektor vorbehalten waren, hat zu einem Wettbewerb zwischen öffentlichen und privaten Akteuren geführt, dem die Vorschriften aus den 1970er-Jahren möglicherweise nicht mehr gerecht werden.

2.1 Das Konsultationspapier der EU

Auf Grundlage des Grünbuchs über die Zukunft der Mehrwertsteuer⁷ und einer diesbezüglichen Mitteilung an das Europäische Parlament, den Rat und den Europäischen Wirtschafts- und Sozialausschuss hat die Europäische Kommission deshalb eine Reformierung des bestehenden Mehrwertsteuersystems ins Auge gefasst. Im Rahmen einer möglichen künftigen Rechtssetzungsinitiative in diesem Bereich hatte die Kommission ab dem 14.10.2013 eine öffentliche Konsultation eingeleitet, um allen interessierten Kreisen die Gelegenheit zur Stellungnahme und Folgenabschätzung zu geben. Der Konsultationszeitraum endete – nach einmaliger Verlängerung – am 25.4.2014.

In den Einleitungsworten zur Konsultation benennt die Kommission eigens zwei Hauptprobleme des derzeitigen Mehrwertsteuersystems, das in Art. 13 MwStSystRL⁸ Leistungen öffentlicher Einrichtungen, die in deren Eigenschaft als Hoheitsträger erbracht werden, vom Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer ausnimmt und in den Art. 132 bis 134 MwStSystRL Steuerbefreiungen für bestimmte dem Gemeinwohl dienende Tätigkeiten vorsieht:

- **Mangelnde Neutralität des Systems:** Sowohl bei Ausgangs- als auch bei Eingangsumsätzen könnten die derzeit geltenden Vorschriften zu Wettbewerbsverzerrungen zwischen öffentlichen und privaten Einrichtungen führen. Dadurch würde die Auslagerung von Tätigkeiten gehemmt und die Erbringung von Eigenleistungen begünstigt, da dieselbe Tätigkeit bei öffentlichen Unternehmen nicht besteuert werden kann, bei privaten hingegen schon. Auch die zur Verhinderung eines solchen Zustandes eingeführte sog. Wettbewerbsverzerrungs-

klausel des Art. 13 Abs. 1 Unterabs. 2 MwStSystRL⁹ biete keine effektive rechtliche Handhabe, mit der Privatunternehmer gegen die systemwidrige Ungleichbehandlung vorgehen könnten.

- **Komplexität und mangelnde Harmonisierung:** In der Praxis begegne die Bestimmung des mehrwertsteuerlichen Status' einer Leistung und die Abzugsfähigkeit der Vorsteuer oftmals erheblichen Schwierigkeiten, da Tätigkeiten öffentlicher Einrichtungen steuerbar (besteuert oder steuerbefreit) oder nicht steuerbar sein können. Zudem fehle es an klaren EU-weit geltenden Definitionen von steuerbefreiten, dem Gemeinwohl dienenden Tätigkeiten.

Im Anschluss daran stellt die Europäische Kommission die fünf verschiedenen Reformoptionen mit den jeweiligen Untermodellen dar, deren Umsetzung momentan vermehrt diskutiert wird. Dabei nimmt sie insbesondere Bezug auf eine Studie von Copenhagen Economics aus 2011¹⁰ sowie eine diese ergänzende Studie aus dem Jahr 2013¹¹:

- I. Bei der ersten Option handelt es sich um das Vollbesteuerungsmodell, das eine Änderung hin zur Vollbesteuerung öffentlicher Einrichtungen oder privater Einrichtungen, die dem Gemeinwohl dienende Tätigkeiten ausüben, vorsieht. Dabei gibt es im Wesentlichen zwei Untermodelle: Das eine schlägt die Besteuerung der Tätigkeiten dieser Einrichtungen vor, wenn sie gegen Entgelt mit engem Bezug zur jeweiligen Lieferung oder Dienstleistung erfolgen und eine wirtschaftliche Tätigkeit i.S.d. Art. 9 MwStSystRL darstellen. Noch weiter geht das andere Modell, das in Neuseeland bereits umgesetzt worden ist: Danach sollen sämtliche Tätigkeiten solcher Einrichtungen als steuerpflichtig behandelt werden, selbst wenn sie nicht gegen Entgelt ausgeübt werden (sog. fiktive Leistungen).
- II. Das zweite Reformmodell schlägt ein Erstattungssystem vor, innerhalb dessen entrichtete Vorsteuer erstattet werden soll, wenn die Eingangsumsätze für Zwecke nicht steuerbarer oder steuerbefreiter Tätigkeiten verwendet werden. Auch hier werden innerhalb des Modells Varianten diskutiert, wonach ein Erstattungsanspruch entweder bei sämtlichen nicht steuerbaren oder steuerbefreiten Leistungen oder nur bei Leistungen auf dem Sektor der Kultur, des Gesundheits- und Bildungswesens und der öffentlichen Verwaltung bestehen soll.

6 Konsultationspapier in der deutschen Fassung abrufbar unter http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/consultations/tax/public_bodies/consultation_document_de.pdf.

7 Europäische Kommission: Grünbuch über die Zukunft der Mehrwertsteuer. Wege zu einem einfacheren, robusteren und effizienteren MwSt-System, 1.12.2010 (KOM(2010) 695).

8 Richtlinie 2006/112/EG des Rates v. 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem, in: ABl. L 347/1-L 347/118.

9 Art. 13 Abs. 1 Unterabs. 2: „Falls sie [öffentliche Einrichtungen] solche Tätigkeiten ausüben oder Umsätze bewirken, gelten sie für diese Tätigkeiten oder Umsätze jedoch als Steuerpflichtige, sofern eine Behandlung als Nichtsteuerpflichtige zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führen würde.“

10 Die Studie ist in englischer Sprache abrufbar unter http://ec.europa.eu/taxation_customs/common/publications/studies/index_en.htm.

11 Der Abschlussbericht v. 10.1.2013 ist in englischer Sprache abrufbar unter http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/publications/studies/vat_public_sector_exemptions_en.pdf.

- III. Einen anderen Ansatz wählt der dritte Reformvorschlag. Ihm zufolge soll Art. 13 MwStSystRL gestrichen werden, um die Gleichbehandlung von öffentlichen und privaten Einrichtungen zu gewährleisten. Gleichzeitig sollen die Steuerbefreiungen für dem Gemeinwohl dienende Tätigkeiten nach Art. 132 MwStSystRL beibehalten werden. Insofern stellt diese Option einen Kompromiss zwischen den derzeitigen Bestimmungen der MwStSystRL und der Vollbesteuerungsoption dar. Auch dieser Reformvorschlag wird in zwei Varianten dargestellt: Variante 1 gründet sich auf die Annahme, dass Lieferungen oder Dienstleistungen in den betroffenen Sektoren dem Normalsatz der Mehrwertsteuer unterliegen. Variante 2 geht hingegen von einer Besteuerung zum ermäßigten Mehrwertsteuersatz aus.
- IV. Als weiteres denkbare Modell führt die Europäische Kommission die sog. sektorale Reform an. Diese sieht vor, dass eine Reform auf diejenigen Sektoren beschränkt wird, in denen es eindeutig zu Wettbewerbsverzerrungen zwischen öffentlichen und privaten Einrichtungen kommen kann, bzw. auf Sektoren, in denen für gewöhnlich hohe Investitionskosten anfallen. Dazu dürften insbesondere die Sektoren der Abfall- und Abwasserbewirtschaftung, der Rundfunkdienstleistungen und der Postdienstleistungen gehören. Solche Sektoren sollten aus Art. 132 MwStSystRL gestrichen oder in einen gesonderten Anhang für Tätigkeiten aufgenommen werden, die auch dann steuerpflichtig sind, wenn sie von öffentlichen Einrichtungen im Rahmen der öffentlichen Gewalt ausgeübt werden. Auch hier wird eine Umsetzung in der Variante der Besteuerung zum Mehrwertsteuer-Normalsatz (Variante 1) oder zu einem ermäßigten Steuersatz (Variante 2) angedacht.
- V. Zuletzt wird erwogen, die bestehenden Vorschriften lediglich punktuell zu ändern, ohne eine Reform des gesamten Mehrwertsteuersystems vorzunehmen. In Betracht käme etwa eine Streichung des Art. 13 Abs. 2 MwStSystRL, der eine fiktive Einordnung wirtschaftlicher Tätigkeiten einer öffentlichen Einrichtung als Tätigkeiten, die den Einrichtungen im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen, vornimmt. Möglich wäre es auch, die Regelungen der Art. 132 bis 134 MwStSystRL zu straffen oder dahingehend zu vereinfachen, dass Steuerbefreiungen fortan nur noch vom Wesen einer Lieferung oder Dienstleistung und nicht von der Eigenschaft des Leistungserbringers abhängen. Diskutiert wird außerdem die Einführung eines steuerlichen Optionsrechtes, und zwar entweder hin zur Besteuerung für Steuerpflichtige, die steuerbefreite Tätigkeiten ausüben, oder in Form eines Wahlrechtes für Mitgliedsstaaten dahingehend, derzeit steuerbefreite, dem Gemeinwohl dienende Tätigkeiten zu besteuern.

2.2 Auswertung der Konsultation

Am 18.12.2014 veröffentlichte die Europäische Kommission einen zusammenfassenden Bericht der Konsultation, zu der insgesamt 584 Beiträge eingegangen sind.¹² Etwas weniger als die Hälfte der Stellungnahmen kamen dabei aus Deutschland.

Bei der Auswertung der eingereichten Einschätzungen zum derzeitigen mehrwertsteuerlichen System wurden zunächst wenig überraschend zwei einander gegenüberstehende Interessengruppen deutlich: Die eine Gruppierung besteht hauptsächlich aus Vertretern der öffentlichen Hand und gemeinnütziger Organisationen; sie sieht das derzeitige System als Ergebnis einer sorgfältigen Abwägung und nicht von Grund auf reformbedürftig an: Der gesetzliche Rahmen für die mehrwertsteuerliche Behandlung der Tätigkeiten und Umsätze der öffentlichen Hand sei nicht ohne Weiteres mit dem für Leistungen privater Unternehmen vergleichbar. Während auf dem öffentlichen Sektor die Frage der Kostendeckung einen strengen Maßstab an die jeweilige Leistungserbringung stellt, seien (rein) private Unternehmer in dieser Hinsicht nicht eingeschränkt und ausschließlich profitorientiert tätig. Von einer Wettbewerbsverzerrung bei den Ausgangsumsätzen könne deshalb von vorneherein nicht gesprochen werden. Die bestehenden Regelungen seien vielmehr gerechtfertigt und erforderlich, um die durch die MwStSystRL begünstigten Tätigkeiten, die im Interesse der Allgemeinheit soziale Ziele verfolgen, weiterhin zu gewährleisten. In diesem Zusammenhang wurde auch betont, wie wichtig die Rolle von Nonprofit-Organisationen als ergänzende Kraft neben der öffentlichen Hand sei, etwa im Bereich von Bildung, Kultur und Sport. Sie würden hier eine Schlüsselposition für die Wahrung des Wohls der Allgemeinheit, des gesellschaftlichen Zusammenhalts und der Unterstützung ehrenamtlichen Engagements einnehmen, weshalb die derzeitige mehrwertsteuerliche Begünstigung dieser Organisationen von essenzieller Bedeutung sei.

Die Gruppierung der Privaten machte demgegenüber v.a. Mängel in der Neutralität des Mehrwertsteuersystems geltend, die zu Wettbewerbsverzerrungen führten. Die derzeitige Gesetzessituation lasse außer Acht, dass die öffentliche Hand mittlerweile vermehrt als wirtschaftlich agierender Unternehmer in Wettbewerb mit den privaten Unternehmern trete, etwa auf dem Gebiet der Versicherungs- und Finanzdienstleistungen, der Beratung, der Arbeitsvermittlung oder der Berufsberatung. Zudem ermögliche die MwStSystRL keinen adäquaten Umgang mit vermehrt auftretenden Konstellationen wie der gemeinschaftlichen Beteiligung öffentlicher und privater Unternehmer in Public Private Partnerships. Die unterschiedliche Behandlung der Ausgangsumsätze führe

¹² Der Bericht ist derzeit nur in englischer Sprache abrufbar unter http://ec.europa.eu/taxation_customs/common/consultations/tax/2013_vat_public_bodies_de.htm.

zu einer Wettbewerbsverzerrung zum Nachteil der privaten Unternehmer und sei ein Grund dafür, weshalb umfassende Reformen erforderlich seien.

Eine differenzierende, gruppenübergreifende Betrachtung erfolgte hingegen v.a. in Bezug auf die Wettbewerbsverzerrung im Rahmen von Eingangsumsätzen. Diese wurde von vielen Vertretern aus unterschiedlichen Bereichen als fundamentales Problem des derzeitigen Systems eingestuft, das es – neben der Verbesserung der Kooperation zwischen den Mitgliedsstaaten und der Harmonisierung und Vereinfachung der geltenden Regelungen – zu beheben gelte. Vielfach wurde dabei die These des Konsultationspapiers bestätigt, dass die fehlende Abzugsfähigkeit von Vorsteuer in Fällen, in denen der betreffende Eingangsumsatz sich auf nicht steuerbare oder steuerbefreite Ausgangsumsätze bezieht – z.B. Einkauf für Krankenhausleistungen (Medikamente, Lebensmittel, Geräte, Betten) –, Kaskadenwirkungen, die Begünstigung von Eigenleistungen und mangelnde Anreize für Investitionen oder die Auslagerung von Tätigkeiten zur Folge hat. Dies ergebe sich insbesondere daraus, dass auf dem öffentlichen Sektor Ausgabenentscheidungen eher auf der Grundlage mehrwertsteuerlicher Aspekte denn aufgrund tatsächlicher Wirtschaftsfaktoren getroffen würden. Dadurch würde ineffizienten Produktions- und Dienstleistungstätigkeiten der Vorzug gewährt, was letztlich zu höheren Preisen für die Dienstleistungsempfänger führe. Deutliches Indiz dafür seien Statistiken, aus denen hervorginge, dass der Anteil der Auslagerung von Tätigkeiten auf solche Sektoren wesentlich höher sei, auf denen die Frage der Nichtabzugsfähigkeit der Vorsteuer irrelevant ist.

Nichterstattungsfähige Mehrwertsteuer wurde dabei auch als eines der Hauptprobleme für gemeinnützige Organisationen im Allgemeinen ausgemacht. Sie führe zu einer hohen finanziellen Belastung auf unterschiedlichen Gebieten (z.B. auf dem Gebiet der Forschung oder des Sozialversicherungssystems) und schränke die Fähigkeit der Organisationen ein, auf die drängenden sozialen Fragestellungen unserer Zeit zu antworten. Aufgrund der in Folge der Wirtschaftskrise steigenden Mehrwertsteuersätze werde diese Situation noch verschärft und versetze den Wohltätigkeitssektor in erhebliche finanzielle Notlagen.

So unterschiedlich im Übrigen die Einschätzung der derzeitigen Rechtslage ist, so weit reicht auch die Spanne der Ansichten zu den Reformvorschlägen, die die Europäische Kommission in der Konsultation vorgestellt hatte. Im Ergebnis waren jedoch auch diejenigen, die sich grundsätzlich für eine Beibehaltung des Status quo der MwStSystRL ausgesprochen haben, der Auffassung, dass punktuelle Änderungen erforderlich seien.

Das Vollbesteuerungsmodell wurde ganz überwiegend abgelehnt bzw. allenfalls als langfristiges Ziel angenommen. Die Besteuerung von Lieferungen, die derzeit wegen Art. 13 und

132 MwStSystRL nicht von der Besteuerung ausgenommen sind, würde bei den Bürgern, die die Vorsteuer nicht abziehen können, zu einem Preisanstieg führen und den Zugang zu im öffentlichen Interesse erbrachten Dienstleistungen (z.B. im Gesundheitswesen) behindern. Für Deutschland wurden etwa die zusätzlichen Kosten in Folge der Streichung des Art. 132 MwStSystRL auf 34 Mrd. € pro Jahr geschätzt, was zu einer Erhöhung der Sozialversicherungsbeiträge für Arbeitnehmer und Arbeitgeber führe und sich deshalb negativ auf die Wirtschaft auswirke. Neben diesen negativen sozialen Konsequenzen stehe dem Vollbesteuerungsmodell von vornherein entgegen, dass seine Einführung die Gesetzgebungskompetenz der EU überschreite. Die Kompetenz werde ihr durch die Unionsverträge nämlich nur insoweit eingeräumt, als legislative Akte zur Errichtung und Funktionsweise des Binnenmarktes und zur Vermeidung von Wettbewerbsverzerrungen notwendig sind. Die Streichung des Art. 132 MwStSystRL sei hiervon nicht mehr gedeckt.

Mit ähnlichen Argumenten lehnten v.a. Vertreter der öffentlichen Hand das Modell ab, das eine Streichung des Art. 13 MwStSystRL bei gleichzeitiger Beibehaltung von Steuerbefreiungen für dem Gemeinwohl dienende Tätigkeiten vorschlägt. Von grundsätzlichen Befürwortern dieses Modells wurde noch angemerkt, dass die genannte Wettbewerbsverzerrung im Rahmen von Eingangsumsätzen durch diesen Reformvorschlag nicht beseitigt würde.

Auch gegenüber dem Erstattungsmodell der Europäischen Kommission äußerten sich die Beiträge zum Konsultationspapier überwiegend skeptisch: Das derzeitige Erstattungssystem sei in den Mitgliedsstaaten unabhängig von dem System der Mehrwertsteuer implementiert und an die jeweiligen nationalen Besonderheiten angepasst worden. Die Einführung eines allgemeinen unionsrechtlichen Erstattungssystems könnte deshalb insbesondere in föderalen Staaten wie Deutschland problematisch sein. Seitens der Befürworter dieses Reformmodells wurde insbesondere vorgebracht, dass ein solches System transparenter und weniger komplex als unterschiedliche nationale Mechanismen sei. Alternativ brachten einzelne Beiträge den Vorschlag, dass zwar kein Erstattungssystem innerhalb der EU-Mehrwertsteuerregelungen eingeführt werden, die Kommission aber eine Empfehlung an die Mitgliedsstaaten zu einem umfangreicheren Gebrauch der nationalen Erstattungsmechanismen aussprechen solle.

Das Modell einer sektoralen Reform scheint der Vorschlag der Europäischen Kommission zu sein, der als eine Art Kompromiss am ehesten von einer Vielzahl der Mitwirkenden unterstützt wird. Sein Vorteil liege insbesondere in seinen positiven mittelfristigen Auswirkungen auf europäischer Ebene. Auch hier gab es jedoch keine einhellige Ansicht darüber, welche Sektoren einer Reform unterzogen werden sollen. Zum Teil wurden Bedenken hinsichtlich der Reformbedürftigkeit der bislang ins Visier genommenen Sektoren (Rundfunk, Abfall- und Abwasserbewirtschaftung, Postsektor, Flugsicherung,

Bereitstellung von Parkflächen und Straßen) geäußert, zum anderen noch weitere Sektoren wie etwa das Friedhofswesen¹³ ins Gespräch gebracht.

In Ergänzung zu den durch die Europäische Kommission unterbreiteten Modellen gingen eine Reihe einzelner Reformvorschläge ein, die etwa eine Harmonisierung der in Art. 13 und 132 der MwStSystRL verwendeten Definitionen (z.B. Definition der Tätigkeiten und Umsätze im Rahmen der öffentlichen Gewalt), eine Neufassung des Art. 13 MwStSystRL, der Steuerbefreiungen oder eine Neuregelung der Abzugsfähigkeit von Eingangsumsätzen vorschlugen.

Zuletzt bestand auch hinsichtlich der Frage nach der Einführung eines steuerlichen Optionsrechts für Steuerpflichtige oder die Mitgliedstaaten keine Einigkeit unter den Mitwirkenden.

3. NONPROFITS UND BEIHILFEN

Das EU-Beihilfenrecht ist neben dem Kartell- und Fusionsrecht ein wesentlicher Bestandteil des europäischen Wettbewerbsrechts. Durch das EU-Wettbewerbsrecht soll gewährleistet werden, dass der gemeinsame Binnenmarkt unter weitgehend gleichen Wettbewerbsbedingungen funktioniert. Wenn Mitgliedstaaten einzelne Unternehmen oder Branchen mit staatlichen Mitteln unterstützen, können Wettbewerbsverzerrungen entstehen und den gemeinsamen Binnenmarkt beeinträchtigen. Daher untersagt das Gemeinschaftsrecht mit den Regelungen des EU-Beihilfenrechts den Mitgliedstaaten, Unternehmen durch die Gewährung staatlicher Mittel zu begünstigen, wenn nicht besondere Ausnahme- und Rechtfertigungstatbestände vorliegen, die den Mitgliedstaaten die Gewährung von Beihilfen ermöglichen. Die Kontrolle des Beihilfenverbots sowie die Genehmigung von Beihilfen fallen in die Zuständigkeit der Europäischen Kommission. Geregelt ist das Beihilfenrecht in dem Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union (AEUV). Nicht angemeldete, aber anmeldungspflichtige Beihilfen – das EU-Recht spricht insofern von Notifizierung – dürfen nicht gewährt werden; es gilt das sog. Durchführungsverbot des Art. 108 Abs. 3 AEUV. Nicht im Einklang mit dem europäischen Beihilfenrecht stehende Ausgleichszahlungen müssen als unzulässige Beihilfen vom Empfänger zurückgezahlt werden.

Verfahrensmäßig ist dazu Folgendes hervorzuheben: Kommission und nationale Gerichte können grundsätzlich selbstständig nebeneinander agieren. Die Kommission entscheidet allein über die Vereinbarkeit einer Beihilfe mit dem Gemeinsamen Markt. Dagegen sind die nationalen Gerichte berechtigt, unabhängig von der Vereinbarkeit einer Beihilfe mit dem Gemeinsamen Markt die Rechte des Einzelnen gegen Ver-

stöße gegen das Durchführungsverbot zu schützen, solange die Kommission keine verfahrensabschließende Entscheidung nach Art. 108 Abs. 2 AEUV getroffen hat. Der BGH¹⁴ hatte im Jahre 2011 in zwei Parallelverfahren entschieden, dass Wettbewerber Ansprüche aus unerlaubter Handlung und aus dem Wettbewerbsrecht auf Auskunft, Unterlassung, Beseitigung und Schadensersatz gegen den Beihilfegeber geltend machen können, wenn er einem Konkurrenzunternehmen ohne die erforderliche Genehmigung durch die Europäische Kommission eine Beihilfe gewährt hat.

Das Risiko für die Kommunen, allein wegen Verstoßes gegen das Durchführungsverbot von Konkurrenten des begünstigten Unternehmens in Anspruch genommen zu werden, ist damit gestiegen. Mochte bisher der ein oder andere Konkurrent den Weg nach Brüssel gescheut haben, so dürfte der Weg zu den nationalen Gerichten weniger beschwerlich erscheinen. Für gemeinnützige Organisationen ergibt sich daraus zwangsläufig eine wohl restriktivere, zumindest aber vorsichtigere Zuwendungspraxis.

3.1 Was sind Beihilfen?

Als Beihilfen werden Zuwendungen bezeichnet, die für das empfangende Unternehmen einen wirtschaftlichen Vorteil gegenüber einem Konkurrenzunternehmen, welches eine solche Zuwendung nicht erhält, bedeuten. Das können nicht nur direkte finanzielle Zuwendungen wie bspw. Subventionen, Darlehen oder zusätzliches Kapital sein, sondern auch alle Entlastungen von Kosten, die ein Unternehmen bei unverfälschtem Wettbewerb zu tragen hat. Als möglicherweise beihilferelevante Maßnahmen sind insbesondere zu nennen:

- Haftungsverpflichtungen, Bürgschaften und sonstigen Sicherheiten
- Kapital- und Sacheinlagen
- Verlustausgleichsregelungen, Investitionszuschüsse, Ausgleichszahlungen für kommunale Verpflichtungen
- Finanzspritzen, Schenkungen, Schuldenerlasse
- Übertragungen/Überlassung von Grundstücken oder anderen Vermögenswerten unter Marktpreis
- schuldrechtliche Vereinbarungen mit marktunüblich niedrigen Entgelten
- (unentgeltliche) Personalgestellungen.

Zuletzt in die Schlagzeilen geriet der Nürburgring mit den öffentlichen Fördermaßnahmen für die Rennstrecke, den Freizeitpark und die Hotels am Nürburgring. Von der landeseigenen Investitions- und Strukturbank Rheinland-Pfalz (ISB) erhielt die Nürburgring GmbH ein Darlehen über 330 Mio. €. Um die Zahlungspflichten der Nürburgring GmbH aus dem Darlehensvertrag mit der ISB zu sichern, gewährte

13 Stellungnahme der Bundessteuerberaterkammer zum Konsultationspapier v. 23.4.2014, Ziff. 4.2, abrufbar unter http://www.bstbk.de/de/presse/stellungnahmen/archiv/20140423_stellungnahme_bstbk/index.html.

14 BGH, Urteile v. 10.2.2011 (I ZR 136/09, zum Flughafenfall Frankfurt Hahn und I ZR 213/08, zum Flughafenfall Lübeck), abrufbar unter www.bundesgerichtshof.de/entscheidungen.

das Land Rheinland-Pfalz der ISB eine Landesgarantie. Das Land Rheinland-Pfalz hatte weder die Gewährung des ISB-Darlehens an die Nürburgring GmbH noch die Stellung der Landesgarantie zur Sicherung dieses Darlehens bei der Kommission notifiziert.

3.2 Wann liegt eine Beihilfe i.S.d. AEUV vor?

Damit eine Beihilfe i.S.d. AEUV vorliegt, müssen mehrere Kriterien erfüllt werden: Es muss sich um die Vergabe staatlicher Mittel an ein Unternehmen handeln, das dadurch begünstigt wird. Die Förderung muss selektiv sein und durch die Begünstigung der Wettbewerb verfälscht und der innergemeinschaftliche Handel beeinträchtigt werden können.¹⁵

Als Unternehmen bezeichnet das EU-Recht jede Einheit, die eine wirtschaftliche Tätigkeit ausübt. Fehlende Gewinnerzielungsabsicht bzw. die Gemeinnützigkeit einer Einrichtung schließt die Unternehmereigenschaft nicht aus.

Ein selektiver Charakter einer staatlichen Begünstigung bestimmter Unternehmen ist dann zu bejahen, wenn lediglich einzelne Unternehmen durch die staatliche Maßnahme im Verhältnis zur Gesamtheit aller Unternehmen in eine günstigere Position gebracht werden. Nur wenn die Gesamtheit aller Unternehmen Nutznießer sind, handelt es sich um eine allgemeine Maßnahmen, die vom Beihilfenverbot des Art. 107 AEUV nicht erfasst ist (z.B. Senkung von Sozialabgaben). Hinsichtlich der Wettbewerbsverzerrung ist zu prüfen, ob eine Maßnahme geeignet ist, den Wettbewerb zu verfälschen. Von einer solchen Wettbewerbsbeeinträchtigung ist auszugehen, wenn durch die Zuwendung die Stellung des Begünstigten gegenüber gegenwärtigen oder potenziellen Wettbewerbern verbessert wird. Führen Beihilfen unmittelbar zu einer Verbesserung der Produktions- und Absatzbedingungen für die Produkte des Unternehmens im Vergleich zu anderen Wirtschaftsteilnehmern, die keine Beihilfen erhalten, kann der Wettbewerb beeinträchtigt werden.

Im Allgemeinen wird hier ein „großzügiger“ Maßstab angelegt. Der Europäische Gerichtshof schließt in einigen Urteilen bereits aus dem Vorliegen einer Beihilfe ohne Weiteres auf eine Wettbewerbsverzerrung.¹⁶ Die Wettbewerbsverzerrung wird in der Praxis gerne als unwiderlegbare Vermutung behandelt.¹⁷

Eine innergemeinschaftliche Handelsbeeinträchtigung wird angenommen, wenn ein Zuschuss bzw. eine Beihilfe die Stellung eines Unternehmens gegenüber anderen Wirtschaftsteilnehmern im europäischen Ausland verstärkt. Es kommt also darauf an, ob durch die Maßnahme ein zwischenstaat-

licher Marktzugang erschwert/verhindert wird. Dies ist dann der Fall, wenn entweder der Begünstigte seine Leistung im Ausland oder in Zusammenarbeit mit ausländischen Personen oder Einrichtungen erbringt oder wenn die Nachfrage für die Inanspruchnahme der Leistung auch im Ausland entsteht. So nimmt die Kommission eine grenzüberschreitende Wirkung z.B. bei Museen, Monumenten oder Veranstaltungen mit internationaler Reputation oder UNESCO-Weltkulturerbestätten an, da eine internationale Anziehungskraft gegeben ist und dadurch Touristenströme zumindest potenziell beeinflusst werden.

Eine fehlende Marktbeeinträchtigung hingegen hat die EU-Kommission z.B. bei einem Freibad im Landesinnern anerkannt. Hier hatte die EU-Kommission am 12.1.2001 entschieden, dass die dem Privatbetreiber des Freibades Dorsten gewährte Beihilfe nicht unter Art. 107 AEUV fällt, weil diese Sportstätte im Wesentlichen von den Einwohnern von Dorsten und den umliegenden Gemeinden genutzt wird. Das Kriterium der Beeinträchtigung des Handels sei in diesem Fall daher nicht erfüllt.¹⁸ Unter Bezugnahme auf die lokale Situation hat die Kommission ferner Zuschüsse für die Restaurierung eines Klosters in Spanien nicht als EU-relevante Beihilfe bewertet.¹⁹

Differenzierter sieht die Kommission die Handelsbeeinträchtigung in der aktuellen DAV-Kletteranlagenentscheidung: Ausgangslage dieser Entscheidung war die Beschwerde eines Kletteranlagenbetreibers gegen die öffentliche Förderung des Baus einer neuen Kletterhalle des Deutschen Alpenvereins (DAV) in Berlin. Der DAV ist ein gemeinnütziger Verein, der nach dem deutschen Sportförderungsgesetz als förderungswürdig anerkannt ist und ausgehend von seiner Mitgliederzahl der größte Bergsportverein der Welt ist. Das für den Bau einer neuen Kletterhalle benötigte Grundstück wurde dem DAV zu einem nicht marktüblichen Mietpreis überlassen; zudem hatte die Sektion Berlin ein kostenloses Vorkaufsrecht für das betreffende Grundstück. Entsprechend kann das neue Kletterzentrum Eintrittspreise erheben, die unter dem üblichen Marktpreis liegen, und deshalb nicht nur Mitglieder des DAV, sondern auch Nichtmitglieder anziehen werden.

Im weiteren Verlauf erfolgte eine Ausweitung der beihilfenrechtlichen Prüfung durch einen weiteren Beschwerdeführer auf alle Zuwendungen der Länder und Kommunen für die Errichtung aller relevanten DAV-Sektionen und des DAV-Dachverbandes. Das Verfahren wurde nach Absprache exemplarisch auf die Fördermaßnahmen in Baden-Württemberg konzentriert. Hier standen Bau- und Betriebskostenbeiträge wie nicht rückzahlbare Zuschüsse, zinslose bzw. vergünstigte

¹⁵ Vgl. auch Schauhoff-Helios 2010, § 22 Rn. 62.

¹⁶ Vgl. EuGH, Rechtssache C-278/92 u.a., Slg. 1994, I-4103 – Spanien/Kommission.

¹⁷ Dazu Calliess/Ruffert-Cremer 2011, Art. 107 AEUV Rn. 30 f.; zum Thema auch Ritter, in: SB 2015, S. 30.

¹⁸ Vgl. Europäische Kommission, Entscheidung v. 12.1.2001, Beihilfe Nr. N 258/00 – Deutschland, Freizeitbad Dorsten, in: ABl. C 172 v. 16.6.2001, S. 16; abrufbar unter http://ec.europa.eu/competition/state_aid/cases/137009/137009_1153410_12_2.pdf.

¹⁹ Vgl. Europäische Kommission, Beschluss v. 13.10.1999, Staatliche Beihilfe Nr. N 503/99 – Spanien, Zuschuss für die Restaurierung des Klosters „Santa María de Retuerta“ (Valladolid), in: ABl. C 33/9 v. 5.2.2000.

Darlehen und ebenfalls vergünstigte Grundstücksüberlassungen im Vordergrund.

In ihrer Entscheidung vom 5.12.2012 hielt die Kommission zunächst fest, dass die Maßnahmen Beihilfen i.S.v. Art. 107 AEUV darstellen²⁰. Die Auswirkung auf den Handel zwischen den Mitgliedstaaten begründet die Kommission damit, dass eine solche Beeinträchtigung des Handels auch dadurch eintreten kann, dass die Geschäftsmöglichkeiten ausländischer Unternehmen auf dem Inlandsmarkt durch die Förderung eines inländischen Unternehmens geschwächt werden. Zwar spricht die Kommission in ihrer Entscheidung auch die Entscheidung „Freizeitbad Dorsten“ an, weist jedoch darauf hin, dass diese Maßstäbe hier nicht gelten. Da der DAV vorliegend als Gruppe tätig und zu beurteilen sei, sei die in Rede stehende Beihilfe auch geeignet, den Handel zwischen den Mitgliedstaaten zu beeinträchtigen und den Wettbewerb zu verfälschen. Sie habe damit nicht darüber zu befinden, ob eine Handelsbeeinträchtigung auch auf der Ebene einer einzelnen Kletterhalle vorliegen könnte. Damit erfüllt die Unterstützung zunächst den Beihilfetatbestand des Art. 107 Abs. 1 AEUV. Allerdings wurden die Maßnahmen als nach Art. 107 Abs. 3 AEUV gerechtfertigt betrachtet.²¹

3.3 Ausnahmen vom Beihilfenverbot

Nicht jede Form der staatlichen Vergünstigung ist verboten oder wird sanktioniert. Maßnahmen können u.a. beihilfenkonform sein, wenn eine Betrauung mit der Erbringung von Dienstleistungen von allgemeinem wirtschaftlichem Interesse (DAWI) vorliegt oder bestimmte Grenzwerte nicht überschritten werden (de-minimis-Regelung). In diesen Fällen besteht auch keine Notifizierungspflicht. Gleiches gilt für Fälle, die unter die Gruppenfreistellungsverordnungen fallen. Darüber hinaus gibt es Ausnahmetatbestände, die eine Notifizierung vorsehen, in denen es aber im Ermessen der Kommission steht, darüber zu befinden, ob die Beihilfe zulässig ist oder nicht. Solche Ausnahmeregelungen befinden sich in Art. 107 Abs. 2 und 3 AEUV.

3.3.1 Betrauung mit der Erbringung von DAWI

Art. 106 Abs. 2 AEUV beinhaltet einen Rechtfertigungsgrund für die Subventionierung bestimmter wirtschaftlicher Betätigungen, die den Tatbestand der Beihilfe erfüllen. Danach ist eine Privilegierung von Unternehmen zulässig, die mit Dienstleistungen von allgemeinem wirtschaftlichem Interesse (DAWI) betraut sind, soweit die Anwendung der EU-Wettbewerbsregeln die Erfüllung der ihnen übertragenen besonderen Aufgabe rechtlich oder tatsächlich verhindern würde. In diesem Fall liegt zwar eine Beihilfe vor, die aber nach Art. 106 Abs. 2 AEUV gemeinschaftsrechtlich gerechtfertigt sein kann.

Auf nationaler Ebene aktuell in den Fokus gerückt ist hier ein Verfahren des Bundesverbandes Deutscher Privatkliniken (BDPK) gegen den Landkreis Calw wegen finanzieller Unterstützung (Ausfallbürgschaften und Investitionszuschüsse) seiner Kreiskliniken.

Das LG Tübingen hat dazu in seinem Urteil vom 23.12.2013 (5 O 72/13) die Auffassung vertreten, dass Krankenhäuser keine renditeorientierten Wirtschaftsunternehmen im herkömmlichen Sinne seien und sie (daher) nicht unter das Wettbewerbsrecht der Europäischen Union fallen, da die Anwendung dieses Beihilfenrechtes den gesetzlichen Auftrag der Krankenhäuser unmöglich machen würde. Kommunale, öffentliche Krankenhäuser seien – so das Gericht – ein Teil der öffentlichen Daseinsvorsorge. Der Kreis sei zum Wohle seiner Bürger verpflichtet, die Kliniken zu betreiben, ein privater Klinikträger hingegen nicht. Während sich ein privater Betreiber von einem unrentablen Krankenhaus trennen könne, habe der Kreis diese Möglichkeit nicht. Dadurch würden die kommunalen Kliniken zu einer besonderen Leistung der staatlichen Daseinsfürsorge und müssten auch laut EU-Recht nicht den Kräften des freien Marktes überlassen werden. Das Berufungsgericht hat die Rechtsauffassung des LG Tübingen bestätigt und wies darauf hin, dass der Landkreis bereits gemäß Art. 106 Abs. 2 AEUV in Verbindung mit der Freistellungsentscheidung der Kommission (2005/842/EG) von der sog. Notifizierungspflicht freigestellt sei. Allerdings wurde wegen grundsätzlicher Bedeutung die Revision zugelassen.²²

Das Gemeinschaftsrecht selbst definiert bislang nicht, was unter Dienstleistungen von allgemeinem wirtschaftlichem Interesse zu verstehen ist. Eine allgemeingültige Definition ist angesichts der unterschiedlichen Rahmenbedingungen der Mitgliedstaaten auch nur schwer konsensfähig. Die Mitgliedstaaten legen daher jeweils selbst fest, welche Arten von Leistungen als DAWI anzusehen sind. Soweit für bestimmte Bereiche keine Gemeinschaftsregelungen bestehen, verfügen sie dabei über einen großen Ermessensspielraum. Die EU-Kommission hat hier allerdings eine Überwachungsfunktion. Dies hat aber gerade bei Zuwendungen im Bereich der Daseinsvorsorge zu Unsicherheiten geführt, ob bzw. unter welchen Voraussetzungen derartige Dienstleistungen begünstigt werden können.

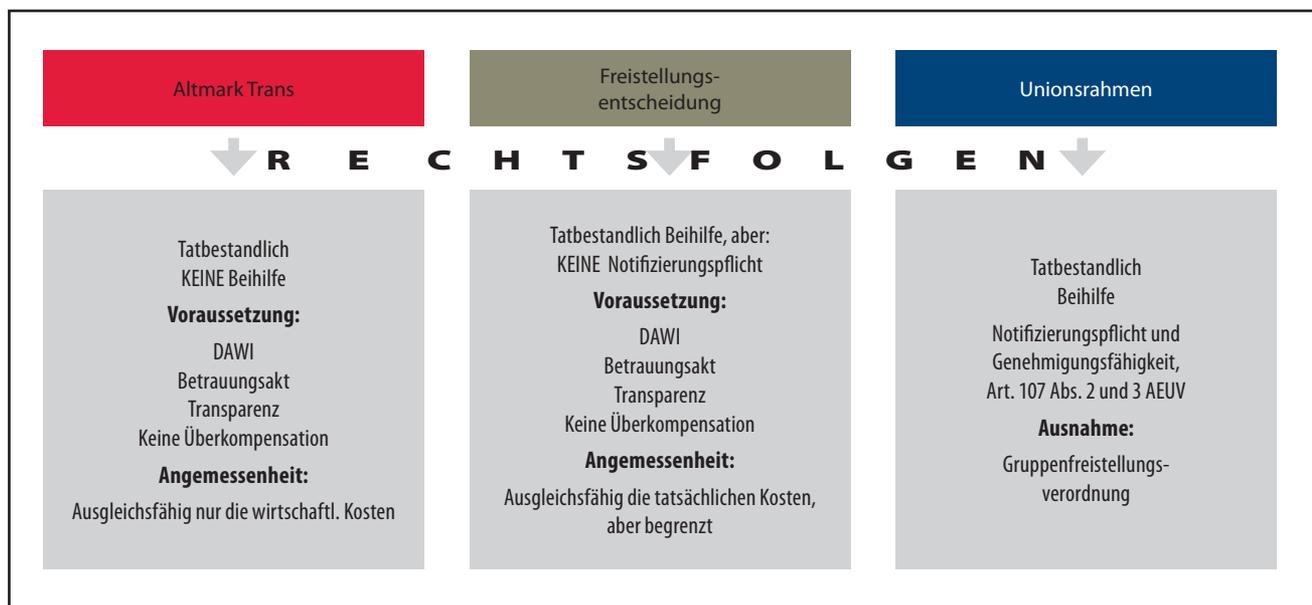
Hier erfolgte (deshalb) im Jahr 2003 eine erste Konkretisierung durch die EuGH-Rechtsprechung in der Rechtssache Altmark-Trans. Der EuGH stellte mit seinem Urteil vom 24.7.2003²³ fest, dass öffentliche Zuschüsse, die den Betrieb von Liniendiensten im Stadt-, Vorort- und Regionalverkehr ermöglichen sollen, nicht unter die Bestimmung des Art. 107 Abs. 1 AEUV fallen, soweit sie als Ausgleich anzusehen sind, der die Gegenleistung für Leistungen darstellt, die von

20 Europäische Kommission v. 5.12.2012 (C (2012) 8761, SA. 33952 (2012/NN)).

21 Hierzu weiter unter Punkt 3.3.4.

22 Vgl. OLG Stuttgart, Urteil v. 20.11.2014 (2 U 11/14), abrufbar unter http://lrw.juris.de/cgi-bin/laender_rechtsprechung/document.py?Gericht=bw&nr=18790.

23 Rechtssache C-280/00 (Altmark Trans GmbH, Slg. 2003 I-07747).



den begünstigten Unternehmen zur Erfüllung gemeinwirtschaftlicher Verpflichtungen erbracht werden. Bei diesen Ausgleichszahlungen liegt nach Auffassung des EuGH keine Begünstigung i.S.d. Art. 107 Abs. 2 AEUV vor. Mit der Altmark-Trans-Entscheidung legte der EuGH zugleich die Voraussetzungen fest, unter denen ein solcher finanzieller Ausgleich für gemeinwirtschaftliche Verpflichtungen keine staatliche Beihilfe darstellt. Nur, wenn die im Folgenden dargestellten vier Kriterien sämtlich erfüllt sind, liegt nach dem EuGH-Urteil keine Beihilfe i.S.d. Art. 107 Abs. 1 AEUV vor:

- I. **Öffentlicher Auftrag (Betrauungsakt):** Das begünstigte Unternehmen muss tatsächlich mit der Erfüllung gemeinwirtschaftlicher Verpflichtungen betraut sein. Diese Verpflichtungen müssen klar definiert sein.
- II. **Festlegung der Bemessungsgrundlage (Transparenzgebot):** Der Ausgleich muss berechenbar sein. Deshalb sind die Parameter objektiv und transparent aufzustellen, und zwar zeitlich vor der Zuwendung.
- III. **Vermeidung von Überkompensation:** Der Ausgleich darf nicht darüber hinausgehen, was erforderlich ist, um die Kosten der Erfüllung der gemeinwirtschaftlichen Verpflichtungen unter Berücksichtigung der dabei erzielten Einnahmen und eines angemessenen Gewinns aus der Erfüllung dieser Verpflichtungen ganz oder teilweise zu decken.
- IV. **Höhe der Ausgleichszahlung:** Die Höhe des Ausgleichs muss angemessen sein. Dies ist der Fall, wenn die Wahl des Unternehmens, das mit der Erfüllung gemeinwirtschaftlicher Verpflichtungen betraut werden soll, im Rahmen eines Verfahrens zur Vergabe öffentlicher Aufträge erfolgt. Andernfalls ist die Höhe des erforderlichen Ausgleichs auf der Grundlage einer Analyse der Kosten zu bestimmen, die ein durchschnittliches, gut

geführtes Unternehmen, das so ausgestattet ist, dass es den gestellten gemeinwirtschaftlichen Anforderungen genügen kann, bei der Erfüllung der betreffenden Verpflichtungen hätte. Dabei sind die erzielten Einnahmen und ein angemessener Gewinn aus der Erfüllung dieser Verpflichtungen zu berücksichtigen. Ausgleichsfähig sind daher nicht die tatsächlich entstandenen, sondern nur die wirtschaftlichen Kosten.

Ausgleichszahlungen, die nur eines der vorgenannten vier Kriterien nicht erfüllen, sind nach der Altmark-Trans-Entscheidung tatbestandlich Beihilfen.

Mit dem sog. Monti-Paket vom 28.11.2005 hat die EU-Kommission die Anwendung des Art. 106 Abs. 2 AEUV auf staatliche Ausgleichszahlungen für mit der Erbringung von DAWI betraute Unternehmen im Anschluss an die Altmark-Trans-Entscheidung des EuGH und den dort aufgestellten Kriterien weiterentwickelt bzw. fortgeführt (sog. Freistellungsentscheidung – 2005/842/EG).

Die Anwendung der Freistellungsentscheidung führt dazu, dass zwar tatbestandlich eine Beihilfe vorliegt, die allerdings mit den Binnenmarkt vereinbar ist; eine Notifizierungspflicht entfällt. Nach dem sog. Monti-Paket wurde die Freistellungsentscheidung auf folgende Anwendungsfälle begrenzt:

- Ausgleichszahlungen von weniger als 30 Mio. € jährlich an Unternehmen, deren Jahresumsatz in den letzten beiden Rechnungsjahren, die der Übertragung einer gemeinwohlorientierten Aufgabe vorausgegangen sind, mit allen Tätigkeiten vor Steuern weniger als 100 Mio. € beträgt. Ausgleichszahlungen an Krankenhäuser und Unternehmen des sozialen Wohnungsbaus, die Dienstleistungen von allgemeinem wirtschaftlichem Interesse erbringen, jeweils unabhängig von der Höhe der Ausgleichszahlung.

- Ausgleichszahlungen für Flug- und Schiffsverbindungen zu Inseln, bei denen das jährliche Fahrgastaufkommen durchschnittlich 300.000 Fahrgäste nicht übersteigt.
- Ausgleichszahlungen für Flug- und Seeverkehrshäfen bis zu einem Fahrgastaufkommen von 1 Mio. für Flughäfen und 300.000 für Seeverkehrshäfen.

Am 20.12.2011 veröffentlichte die EU-Kommission das sog. Almunia-Paket²⁴, das die Monti-Freistellungsentscheidung vom 28.11.2005 ersetzt: U.a. wird die Begrenzung des Jahresumsatzes aufgehoben, dafür aber die Begrenzung des jährlichen Zuschusses von 30 Mio. € auf 15 Mio. € abgesenkt (Ausnahmen sind vorgesehen). Die Dauer des Betrauungsaktes darf grundsätzlich künftig zehn Jahre nicht mehr überschreiten.

3.3.2 „de-minimis-Beihilfen“

Bei staatlichen Begünstigungen, die eine bestimmte Summe nicht überschreiten, geht die EU-Kommission davon aus, dass diese keine spürbaren Auswirkungen auf den Wettbewerb haben. Solche Begünstigungen erfüllen nicht den Tatbestand des Art. 107 AEUV und werden als de-minimis-Beihilfen bezeichnet. Sie müssen nicht durch die Europäische Kommission genehmigt werden; es besteht keine Notifizierungspflicht. Allerdings hat die EU-Kommission ein Kontrollrecht. Rechtsgrundlage für de-minimis-Beihilfen ist die Verordnung (EG) Nummer 1998/2006 der Kommission vom 15.12.2006 über die Anwendung der Art. 107 und 108 AEUV.²⁵

Eine de-minimis-Beihilfe liegt vor, wenn die staatlichen Zuwendungen innerhalb des laufenden Steuerjahres sowie in den vorangegangenen zwei Steuerjahren den Wert von 200.000 €, bei Unternehmen des Straßentransportsektors den Wert von 100.000 €, nicht überschreiten. Für Beihilfen an Unternehmen, die Dienstleistungen von allgemeinem wirtschaftlichen Interesse erbringen, wurden durch die Verordnung KOM (2011)9381 vom 20.12.2011 neue Schwellenwerte eingeführt. Diese für Unternehmen der Daseinsvorsorge eigenständig geltende Verordnung erhöht die Schwellenwerte für Dienstleistungen von allgemeinem wirtschaftlichem Interesse von 200.000 € innerhalb von drei Jahren auf einen Betrag von 500.000 € innerhalb von drei Jahren.

Diese Schwellenwerte können schnell erreicht werden, soweit mehrere Maßnahmen erfolgen sollen. Denn diese sind kumulativ zu beurteilen, auch wenn die einzelne Maßnahme für sich betrachtet unter die de-minimis-Regelung fallen würde. In den Anwendungsbereich der de-minimis-Verordnung fallen nur Begünstigungen, die entweder in Form von Barzuwendungen gewährt werden, oder für die ein Brut-

tosubventionsäquivalent, d.h. ein bestimmter Geldbetrag, ermittelt werden kann (sog. transparente Beihilfen). Unter dem Bruttosubventionsäquivalent ist der wirtschaftliche Vorteil zu verstehen, den der Beihilfeempfänger aus der jeweiligen Beihilfe zieht. Beihilfen, bei denen die Bestimmung des Bruttosubventionsäquivalents nicht möglich ist, gelten als intransparent und sind vom Anwendungsbereich der Verordnung ausgenommen.

Auch Bürgschaften aus allgemeinen Bürgschaftsprogrammen, die in Verbindung mit der Gewährung eines Darlehens stehen und nicht Unternehmen in Schwierigkeiten bedienen, können im Rahmen der de-minimis-Verordnung vergeben werden. Der verbürgte Teil eines Darlehens darf allerdings 1,5 Mio. € nicht übersteigen. Der maximale Verbürgungsanteil beträgt 80 % des Darlehensbetrages.

Damit die EU-Kommission ggf. ihr Kontrollrecht ausüben kann, muss die de-minimis-Beihilfe von der gewährenden Stelle bescheinigt werden. In einer Anlage zum Zuwendungsbescheid wird dem Beihilfeempfänger u.a. mitgeteilt, wie hoch der auf die Beihilfe entfallende Subventionswert ist. Diese Anlage muss mindestens zehn Jahre aufbewahrt werden und dient dem Nachweis bei einer eventuellen Anfrage der Europäischen Kommission. Kann dieser Nachweis nicht vorgelegt werden, muss der erhaltene Subventionswert zurückgezahlt werden. Das gleiche gilt bei Überschreitung der Höchstgrenze. In dem Fall ist der Beihilfebetrags, der zu einer Überschreitung geführt hat, zurückzuzahlen.

3.3.3 Gruppenfreistellungsverordnung

Eine Ausnahme von der Notifizierungspflicht kann auch über die Gruppenfreistellungsverordnungen der Kommission in Betracht kommen. Das Beihilfenrecht sieht in Art. 109 AEUV vor, dass der Rat der Europäischen Union Arten von Beihilfen festlegen kann, die vom Notifizierungsverfahren ausgenommen sind. Die insoweit vom Rat ermächtigte EU-Kommission hat auf dieser Grundlage sog. Gruppenfreistellungsverordnungen erlassen. Zuwendungen im Rahmen dieser Verordnungen werden nicht als Beihilfen behandelt und müssen daher nicht notifiziert werden.

Auf der Grundlage der zum 1.7.2014 in Kraft getretenen überarbeiteten Allgemeinen Gruppenfreistellungsverordnung (AGVO)²⁶ können die Mitgliedstaaten nunmehr mehr Beihilfemaßnahmen und höhere Beihilfebeträge gewähren, ohne diese vorher bei der Kommission zur Genehmigung anmelden zu müssen. Wichtige Änderungen der AGVO-Überarbeitung sind:

²⁴ Hierzu schon Fischer, in: S&S 2/2013, S. 32-33.

²⁵ Europäische Kommission, Mitteilung zum vorübergehenden Gemeinschaftsrahmen für staatliche Beihilfen zur Erleichterung des Zugangs zu Finanzierungsmitteln in der gegenwärtigen Finanz- und Wirtschaftskrise (2009/C16/01), in: ABl. C 16/1 v. 22.1.2009.

²⁶ Europäische Kommission, Verordnung (EU) zur Feststellung der Vereinbarkeit bestimmter Gruppen von Beihilfen mit dem Binnenmarkt in Anwendung der Artikel 107 und 108 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union, Nr. 651/2014 v. 17.6.2014, in: ABl. L 187/1 v. 26.6.2014; berichtigte Fassung in: ABl. L 283/65 v. 27.9.2014.

- **Anhebung der Schwellenwerte:** Die Obergrenzen für verschiedene Maßnahmen wurden angehoben, sodass die Mitgliedstaaten höhere Beihilfebeträge ohne vorherige Anmeldung gewähren können. Für einige Gruppen von Beihilfen wurde der Anwendungsbereich durch flexiblere Fördervoraussetzungen, günstigere Beihilfehchstintensitäten und höhere Beihilfebeträge erweitert.
- **Zusätzliche Gruppen von Beihilfen:** Es wurden neue Gruppen von Beihilfen von der Anmeldepflicht freigestellt, z.B. Beihilfen für lokale Infrastruktur, für Breitband-, Forschungs- und Energieinfrastrukturen, Innovationscluster, regionale Stadtentwicklungsfonds, für Kultur und die Erhaltung des kulturellen Erbes, für audiovisuelle Werke, Sport- und Freizeitinfrastrukturen sowie Beihilfen zur Bewältigung der Folgen bestimmter Naturkatastrophen.
- **Vereinfachung:** Die Voraussetzungen, die Beihilfemaßnahmen erfüllen müssen, um unter die Freistellung zu fallen, wurden präzisiert und vereinfacht.

Beispiel:

Bei Beihilfen für Kultur und für die Erhaltung des kulturellen Erbes, erfasst nach Art. 1 Abs. 1 Buchst. j AGVO, betragen z.B. die Schwellenwerte für entsprechende Investitionsbeihilfen 100 Mio. € pro Projekt, die Betriebsbeihilfen 50 Mio. € pro Unternehmen pro Jahr, Art. 4 Abs. 1 Buchst. z AGVO. Zu den Investitionsbeihilfen zählen z.B. die Kosten für den Schutz, die Bewahrung, die Restaurierung oder die Sanierung von materiellem oder immateriellem Kulturgut, Art. 53 Abs. 4 Buchst. c AGVO. Bei Investitionsbeihilfen darf der Beihilfebetrags – innerhalb der Schwellenwerte – nicht höher sein als die Differenz zwischen den beihilfefähigen Kosten und dem Betriebsgewinn der Investition, Art. 53 Abs. 6 AGVO. Nach Art. 2 Abs. 39 Satz 1 AGVO ist der Betriebsgewinn (aus) der Investition die Differenz zwischen den abgezinsten Einnahmen und den abgezinsten Betriebskosten im Laufe des betreffenden Investitionszeitraumes, wenn die Differenz positiv ist. In Art. 2 Abs. 39 Satz 2 AGVO ist sodann erläutert, was zu den Betriebskosten im Einzelnen zählt.

Zu beachten ist ferner, dass im Rahmen des Art. 53 AGVO wie auch bei den Anmeldeschwellen nach Art. 4 AGVO alle staatlich gewährten Beihilfen zusammenzuzählen sind (sog. Kumulierung), Art. 8 AGVO. Erfreulich ist, dass die Verordnung auch für vor ihrem Inkrafttreten gewährte Einzelbeihilfen gilt, sofern die Voraussetzungen dieser Verordnung erfüllt werden.

Fällt eine Beihilfe unter die Verordnung, so hat der betreffende Mitgliedstaat sicherzustellen, dass Informationen zu den gewährten Beihilfen auf einer ausführlichen Beihilfe-

Webseite veröffentlicht werden. Näheres dazu ist in Art. 9 AGVO ausgeführt. Dies gilt nur für nach dem Inkrafttreten der Verordnung gewährte Beihilfen.

3.3.4 Bereichs- und Ermessensausnahmen

Den Mitgliedstaaten wird durch Art. 107 Abs. 2 und 3 AEUV für bestimmte Bereiche die Möglichkeit der Beihilfegewährung eröffnet. Diese Ausnahmen vom Beihilfeverbot zielen i.d.R. auf staatliche Subventionsprogramme ab. Zu unterscheiden ist dabei zwischen den Bereichsausnahmen und den Ermessensausnahmen:

Bereichsausnahmen nach Art. 107 Abs. 2 AEUV umfassen drei Bereiche, deren staatliche Subventionierung generell mit dem gemeinsamen Markt vereinbar ist. Zu diesen Bereichsausnahmen zählen:

- Beihilfen sozialer Art an einzelne Verbraucher, soweit sie diskriminierungsfrei gewährt werden;
- Beihilfen für die Wirtschaft in Deutschland, soweit sie dem Ausgleich teilungsbedingter Nachteile dienen;
- Beihilfen zur Beseitigung von Schäden durch Naturkatastrophen oder ähnliche Ereignisse²⁷.

Betrifft eine staatliche Zuwendung einen der vorgenannten Bereiche, muss die EU-Kommission diese genehmigen. Die Legalausnahmen sind in der Praxis aufgrund ihres eng gefassten Bereichs allerdings von geringerer Bedeutung.

Bei den sog. Ermessensausnahmen nach Art. 107 Abs. 3 AEUV kann die Kommission nach Ermessen entscheiden, ob Beihilfen als mit europäischem Recht vereinbar angesehen werden können. Mit dem Binnenmarkt vereinbar können insoweit angesehen werden:

- Beihilfen zur Förderung der wirtschaftlichen Entwicklung von Gebieten, in denen die Lebenshaltung außergewöhnlich niedrig ist oder eine erhebliche Unterbeschäftigung herrscht;
- Beihilfen zur Förderung wichtiger Vorhaben von gemeinsamem europäischem Interesse oder zur Behebung einer beträchtlichen Störung im Wirtschaftsleben eines Mitgliedstaats;
- Beihilfen zur Förderung der Entwicklung gewisser Wirtschaftszweige oder Wirtschaftsgebiete, soweit sie die Handelsbedingungen nicht in einer Weise verändern, die dem gemeinsamen Interesse zuwiderläuft;
- Beihilfen zur Förderung der Kultur und der Erhaltung des kulturellen Erbes, soweit sie die Handels- und Wettbewerbsbedingungen in der Union nicht in einem

²⁷ Beispiel: Härtefonds zur Beseitigung von Notschäden durch das Augusthochwasser 2005 in Bayern von Unternehmen der Land- und Forstwirtschaft.

Maß beeinträchtigen, das dem gemeinsamen Interesse zuwiderläuft;

- sonstige Arten von Beihilfen, die der Rat durch einen Beschluss auf Vorschlag der Kommission bestimmt.

Für den unter Punkt 3.2 erwähnten Kletteranlagenfall hat die Kommission eine solche Ausnahme nach Art. 107 Abs. 3 lit. c) AEUV angenommen (Förderung der Entwicklung gewisser Wirtschaftszweige oder Wirtschaftsgebiete). Im Ergebnis hat die Kommission angenommen, dass die Maßnahme der Förderung des Amateur- und Breitensports dient, da Sportvereine i.d.R. nicht dazu in der Lage sind, die Investitionskosten für ihre Sportanlagen selbst zu tragen.

Die Handelsbedingungen wurden – so die Kommission weiter – auch nicht in einer Weise verändert, die dem gemeinsamen Interesse der EU an einem freien und fairen Handel zuwiderliefe. Es fehle insofern an der Erheblichkeit; die DAV-Kletterzentren besitzen nicht genügend Anziehungskraft, um Kunden aus dem EU-Ausland anzuziehen. Darüber hinaus handelt es sich bei der Konkurrenz um kleinere ortsansässige Anbieter.

Zudem seien auch die Auswirkungen auf den Wettbewerb in Deutschland gering, da es sich bei dem Klettersport um Amateursport handle und die DAV-Kletterhallen v.a. von Vereinsmitgliedern genutzt würden. Die Maßnahmen dienten der Förderung des Amateur- und Breitensports und dem Zugang zu den entsprechenden Angeboten i.S.d. Art. 165 AEUV, konkret der Förderung des Klettersports und den damit verbundenen pädagogischen und gesellschaftlichen Aspekten im Leben von Amateursportlern. Es würde ein Anreizeffekt erzielt. Die Beihilfeleistung sei dabei auch verhältnismäßig, da die DAV-Sektionen fest in der Gesellschaft verankert und aufgrund der Reinvestition jeglicher Gewinne in den Sport und in (Aus-)Bildungsmaßnahmen nicht gewinnorientiert tätig seien.

Ergänzend wird darauf hingewiesen, dass sich neben der Kommission auch die nationale Gerichtsbarkeit mit der Thematik beschäftigte. Das im Rahmen der Prüfung des sog. Durchführungsverbotes mit der Sache ebenfalls befasste Verwaltungsgericht Berlin richtete sich in seiner Entscheidung nach dem Beschluss der Kommission, stellte jedoch fest, dass der Mietvertrag vom Tag seiner Schließung bis zum Tag der Entscheidung der Kommission hinsichtlich der Regelungen über die Miethöhe nichtig sei. Der Kommission hätte nach Art. 108 AEUV zuvor ein Recht zur Stellungnahme eingeräumt werden müssen. Bis dahin darf ein Mitgliedsstaat die beabsichtigte Maßnahme nicht durchführen.

4. NATIONALE STEUERVORTEILE UNTER DEM ASPEKT DES EU-WETTBEWERBS- UND BEIHILFENRECHTS

Steuerbefreiungen oder -begünstigungen können Vorteile zugunsten eines Personenkreises schaffen und damit andere Wettbewerbsteilnehmer am Markt benachteiligen. Insbesondere diese Selektivität der Steuererleichterungen bringt entsprechenden Zündstoff in die Diskussion.

4.1 Gemeinnützigkeit als unzulässige Beihilfe

Das System des Gemeinnützigkeitsrechts sieht im Zusammenspiel einiger Vorschriften für bestimmte Zweckverfolgungen Steuervergünstigungen wie z.B. die Befreiung von der Körperschaft- und Gewerbesteuer vor. Die Steuervorteile sollen die Arbeit der steuerbegünstigten Körperschaften fördern, einmal durch die Befreiung von Steuerpflichten unmittelbar, zum anderen durch die Schaffung von Anreizen für Dritte, diese Körperschaften zu unterstützen (im Wesentlichen durch Spenden und Mitgliedsbeiträge).

Steuerbegünstigte Einrichtungen sind am Gemeinwohl orientiert und nicht auf Gewinnerzielung ausgerichtet. Dabei steht es mittlerweile außer Frage, dass gemeinnützige Stiftungen und andere Nonprofit-Organisationen auch im Rahmen ihrer Zweckbetriebe Unternehmen i.S.d. Wettbewerbsrechts sind; sie üben insofern eine wirtschaftliche Tätigkeit aus.²⁸

Dass die Beihilfenproblematik in Zusammenhang mit dem Gemeinnützigkeitsrecht nicht nur dogmatischer Natur ist, zeigen die Feststellungen des EuGH in einem italienischen Bankenstiftungsfall.²⁹ Die Richter befanden, dass Steuervorteile aufgrund der Gemeinnützigkeit eine Beihilfe darstellen könnten. Speziell für Stiftungen dürfte diese Entscheidung insofern interessant sein, als dass Stiftungen allein durch eine Fördertätigkeit keine Unternehmerinnen i.S.d. EU-Beihilfenrechts sind. Allerdings kann diese Grenze schnell überschritten werden, wenn sie weitere Geschäfte, auch Hilfsgeschäfte, tätigen oder aktiv Kontrolle über andere Unternehmen ausüben.

Ausdrücklich betonte der EuGH, dass die Befreiung von einer Abgabe eine staatliche Beihilfe darstellen kann. Allerdings muss die Zuwendung, um als (unzulässige) Beihilfe qualifiziert zu werden, „bestimmte Unternehmen oder Produktionszweige“ begünstigen, also selektiv sein. Allgemeine Maßnahmen, die allen Unternehmen zugutekommen, sind grundsätzlich unproblematisch. In dem Entscheidungsfall des EuGH wurde die Selektivität bejaht. Die steuerlichen Begünstigungen waren an bestimmte Rechtsformen des Unternehmens ge-

28 Vgl. Hüttemann 2015, Rn. 1.112; ders., in: DB 2006, S. 914, 916.

29 Vgl. EuGH, Urteil v. 10.1.2006 (C-222/04), in: EuZW 2006, S. 306.

knüpft, in jenem Fall an die juristische Person des öffentlichen Rechts oder Stiftung.

Bezogen auf das deutsche Gemeinnützigkeitsrecht werden vor diesem Hintergrund insbesondere die Steuervergünstigungen von Zweckbetrieben vom Beihilfentatbestand erwähnt. Die Zweckbetriebe sind abschließend in den §§ 65-68 AO geregelt.

Weitere Voraussetzung ist, dass eine Wettbewerbsverfälschung und innergemeinschaftliche Handelsbeeinträchtigung vorliegen.

Dass die Thematik nicht erst vor die Kommission getragen werden muss, zeigt das aktuelle Urteil des BFH vom 31.7.2013:³⁰ In dem zu entscheidenden Fall hatte der BFH darüber zu befinden, ob die Abgabe von Medikamenten zur Behandlung von Krebserkrankungen durch die Krankenhausapotheke an ambulant im Krankenhaus behandelte Patienten dem Zweckbetrieb des Krankenhauses nach § 67 AO zuzurechnen ist.

In diesem Zusammenhang nahm der BFH überraschend eine unionsrechtliche Dimension in den Blick, nämlich die Prüfung des Beihilfentatbestandes durch die Gewährung der Steuerbefreiung in Zusammenhang mit § 67 AO.³¹ Im Ergebnis enthielt er sich einer Prüfung der Vereinbarkeit der staatlichen Beihilfe mit dem Binnenmarkt nach Art 107 Abs. 1 AEUV, da für eine solche Beurteilung nach ständiger Rechtsprechung des EuGH allein die Europäische Kommission zuständig sei. Etwas anderes gelte aber im Hinblick auf das Durchführungsverbot des Art. 108 Abs. 3 Satz 3 AEUV, wonach ein Mitgliedsstaat eine Beihilfe nicht einführen oder umgestalten darf, bevor die Europäische Kommission einen abschließenden Beschluss erlassen hat.³² Hierüber kann auch ein nationales Gericht entscheiden.³³

Allerdings kam das Durchführungsverbot nach den Feststellungen des BFH vorliegend nicht zum Tragen. Denn dieses Verbot gelte – so der BFH – allein für neue Beihilfen. Die Steuerbefreiungsvorschrift des § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG i.V.m. § 67 AO sei jedoch eine bestehende Beihilfe (sog. „Alt-Beihilfe“), die schon vor Inkrafttreten des Vertrages über die Gründung der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft am 1.1.1958³⁴ bestanden hat. § 5 Abs. 1 Nr. 9 Satz 1 und 2 KStG gehe auf den im Wesentlichen inhaltsgleichen § 4 Abs. 1 Nr. 6 KStG vom 16.10.1934 zurück. Für Krankenhäuser gelte diese Steuerbefreiung seit dem Erlass der Gemeinnützigkeitsverordnung

vom 24.12.1953. Das unionsrechtliche Durchführungsverbot sei deshalb im Streitfall nicht anwendbar.³⁵

Im konkreten Fall des § 67 AO liege auch keine Neubeihilfe durch Umgestaltung einer bestehenden Beihilfe vor, so der BFH weiter.³⁶ Maßstab für die Einstufung einer Beihilfe als neue oder umgestaltete Beihilfe seien die Bestimmungen, in denen sie vorgesehen ist, sowie die dort vorgesehenen Modalitäten und Beschränkungen. Dass sich seit der Einführung der Norm sozialrechtliche und apothekenrechtliche Bestimmungen geändert und sich dadurch die Bedeutung und Weite der Steuerbefreiung verändert haben, sei nicht entscheidend. Maßgeblich sei allein § 67 AO, der eben inhaltlich nicht verändert worden sei.³⁷

Der BFH schloss also im von ihm zu beurteilenden Fall einen Verstoß gegen das Durchführungsverbot des Art. 108 Abs. 3 Satz 3 AEUV aus. In seiner Argumentation klingt jedoch deutlich an, dass das deutsche Gemeinnützigkeitsrecht dem Grunde nach durchaus geeignet ist, eine auf Unionsrechtsebene verbotene Beihilfe darzustellen. Indem das Gericht im vorliegenden Fall auch geprüft hat, ob die „Alt-Beihilfe“ des § 67 AO nicht durch Umgestaltung der Norm in der Zwischenzeit eine Neubeihilfe geworden ist, legt es diesen Prüfungsmaßstab für sämtliche ähnliche Regelungen des Gemeinnützigkeitsrechts nahe. Im Ergebnis bedeutet das, dass jede einzelne Norm des deutschen Gemeinnützigkeitsrechts grundsätzlich eine Beihilfe i.S.d. Art. 107 AEUV darstellen kann, für die das Durchführungsverbot des Art. 108 Abs. 3 Satz 3 AEUV nur dann nicht gilt, wenn es sich um eine – in der Zwischenzeit nicht wesentlich umgestaltete – „Alt-Beihilfe“ handelt, die vor dem 1.1.1958 eingeführt worden ist. In der Literatur wird deshalb auch der Standpunkt vertreten, dass der Fortbestand der Steuervergünstigungen – gerade im Bereich der Zweckbetriebe – langfristig davon abhängen wird, ob es gelingt, hinreichende Rechtfertigungsgründe für eine Steuerprivilegierung gemeinnütziger Einrichtungen zu finden. Solche Gründe könnten in dem Fehlen von Gewinninteressen, der Beschränkung des Leistungsangebots gemeinnütziger Akteure auf bestimmte marktferne Bevölkerungsgruppen oder der weltanschaulichen Bindung dieser Akteure gefunden werden.³⁸ Möglicherweise kommt auch eine Bewertung als Beihilfen zur Förderung wichtiger Vorhaben von gemeinsamen europäischen Interessen in Betracht.³⁹ Auch muss im Einzelfall geprüft werden, ob die Steuervergünstigung nicht vor dem Hintergrund der Monti-Entscheidung im Einzelfall gerechtfertigt werden kann.

30 BFH, Urteil v. 31.7.2013 (I R 82/12), in: BFHE 243, S. 180.

31 Vgl. BFH, Urteil v. 31.7.2013 (I R 82/12), in: BFHE 243, S. 180, Rn. 32.

32 Vgl. BFH, Urteil v. 31.7.2013 (I R 82/12), in: BFHE 243, S. 180, Rn. 33 f.

33 S. dazu auch oben Punkt 3.

34 Bekanntmachung über das Inkrafttreten der Verträge zur Gründung der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft und der Europäischen Atomgemeinschaft v. 27.12.1957, in: BGBl. II 1958, S. 1.

35 Vgl. BFH, Urteil v. 31.7.2013 (I R 82/12), in: BFHE 243, S. 180, Rn. 35.

36 Vgl. BFH, Urteil v. 31.7.2013 (I R 82/12), in: BFHE 243, S. 180, Rn. 40.

37 Vgl. Ritter, in: SB 2014, S. 27 ff.

38 Vgl. Hüttemann, in: DB 2006, S. 914, 920.

39 Vgl. v. Meding, in: SOZIALWIRTSCHAFT aktuell 20/2008, S. 4.

4.2 Sanierungsklausel (§ 8c Abs. 1a KStG)

Ein weiteres Beispiel für den Einfluss des Unionsrechts auf das nationale Steuerrecht ist die andauernde Diskussion um die Vereinbarkeit der Sanierungsklausel des § 8c Abs. 1a KStG mit Art. 108 Abs. 3 AEUV.

Die Sanierungsklausel wurde 2009 eingeführt,⁴⁰ um die negativen Auswirkungen des Verlustabzugsverbots bei Körperschaften nach § 8c Abs. 1 KStG in Sanierungs- und Investitionsfällen abzufedern. Sie ist auf unbeschränkt und beschränkt steuerpflichtige Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen i.S.d. § 1 Abs.1 KStG anzuwenden; auch Stiftungen fallen in den Anwendungsbereich der Regelung.⁴¹ Hintergrund des § 8c Abs. 1 KStG war die Sorge um einen rechtsmissbräuchlichen Handel mit Verlusten, durch den andere Gesellschafter mittelbar in den Genuss eines Verlustabzugs kommen als die, die den Verlust verursacht haben.⁴² Um diesem Steuersparmodell, dem sog. Mantelkauf, entgegenzuwirken, legt § 8c Abs. 1 KStG fest, dass die systemwidrig zu einem schädlichen Beteiligungserwerb genutzten negativen Einkünfte nicht (im vollen Umfang) abziehbar sind. Die Sanierungsklausel in Abs. 1a der Vorschrift sieht nun vor, dass Verluste ausnahmsweise nicht entfallen sollen, wenn der Beteiligungserwerb zu Sanierungszwecken und in sachlichem und zeitlichem Zusammenhang mit einem umfassenden Sanierungsplan erfolgt.⁴³

In ihrem Beschluss vom 26.1.2011 hatte die Europäische Kommission die Unvereinbarkeit dieser Regelung mit den Beihilfenregelungen festgestellt. Nach ihrer Auffassung begünstige die Sanierungsklausel angeschlagene Unternehmen und ist selektiv i.S.d. Art. 107 AEUV.⁴⁴ Im Laufe des Verfahrens hatte das BMF bereits mit Schreiben vom 30.4.2010 die Nichtanwendung der Regelung angeordnet,⁴⁵ nachdem die Europäische Kommission Zweifel an der Vereinbarkeit der Sanierungsklausel mit dem Gemeinsamen Markt angemeldet hatte⁴⁶. Auch der Gesetzgeber reagierte in einem Regierungsentwurf für ein Beitreibungsrichtlinie-Umsetzungsgesetz aus dem Jahr 2011 (BeitrRLUmG), in dem er die Aufhebung des § 8c Abs. 1a KStG vorsah.⁴⁷

Die Literatur äußerte sich teilweise kritisch gegenüber der Ansicht der Europäischen Kommission, denn sie habe ihrer Bewertung der Selektivität eine kleinräumig, induktiv gepräg-

te Methode zugrunde gelegt und ausschließlich § 8c Abs. 1 KStG als Referenzsystem herangezogen. Dem Grundprinzip des deutschen Körperschaftsteuerrechts entsprechend seien aber §§ 8c Abs. 1 KStG i.V.m. 10d Abs. 2 EStG bei der Bewertung zu berücksichtigen.⁴⁸ Aus dem Regelungszusammenhang ergebe sich, dass die Sanierungsklausel eine Ausnahme zu der nicht mehr allgemein zu verstehenden Regelung des § 8c Abs. 1 KStG bilde, die vor allem Fälle des Mantelkaufs erfassen wolle.⁴⁹ Entsprechend stelle sich § 8c Abs. 1a KStG gerade nicht als selektive Beihilfe dar, sondern sei eine „systemwiederherstellende Rückausnahme“.

Durch die kürzlich ergangene Entscheidung des EuGH in der Rechtssache P Oy⁵⁰ zu einer ähnlichen Regelung des finnischen Einkommensteuergesetzes und zu der Frage, ob im Rahmen des Selektivitätskriteriums auf die Grundregel des Verlustvortrags oder auf die Vorschriften, die den Anteilswechsel betreffen, abzustellen sei, wurde die Diskussion neu angefacht. Im Ergebnis bringt das Urteil jedoch keine Klärung der aufgeworfenen Rechtsfragen,⁵¹ sodass hier die weitere Entwicklung abzuwarten sein wird.

4.3 § 13 Abs. 1 Nr. 16 ErbStG

Im Bereich der Erbschaftsteuerregelung für Vermächtnisse an Wohltätigkeitsorganisationen forderte die Europäische Kommission Deutschland unlängst auf, § 13 Abs. 1 Nr. 16 ErbStG im Hinblick auf Organisationen mit Sitz in einem anderen EU- oder EWR-Mitgliedsstaat zu ändern, da er gegen den Grundsatz des freien Kapitalverkehrs verstoße.⁵² Die derzeitige Regelung würde Zuwendungen an inländische gemeinnützige Organisationen von der Erbschafts- und Schenkungssteuer befreien. Im Gegensatz dazu würden Zuwendungen an vergleichbare Organisationen, die ihren Sitz in einem anderen EU- oder EWR-Mitgliedsstaat haben, nur dann befreit, wenn ihr Staat ähnliche Steuerbefreiungen für deutsche gemeinnützige Körperschaften gewähre. Im Ergebnis führe diese Unterscheidung häufig dazu, dass Zuwendungen an gemeinnützige Organisationen im EU-Ausland höher besteuert werden können als Zuwendungen an entsprechende deutsche Organisationen. Diese Art der Besteuerung sei diskriminierend. Deutschland wurde eine Frist zur Änderung der Vorschriften von zwei Monaten gesetzt, die Europäische Kommission behielt sich bei Nichtvornahme der Änderung vor, Deutschland vor dem EuGH zu verklagen.

40 Eingeführt durch Gesetz v. 16.7.2009, in: BGBl. I 2009, S. 1959.

41 Vgl. etwa BMF, Entwurf eines Schreibens zu Verlustabzugsbeschränkungen bei Körperschaften v. 15.4.2014 (IV C 2 - S 2745-a/09/10002:004), abrufbar unter www.beck.de/cms/?toc=DStR.1111&docid=357482.

42 Vgl. Streck-Olbing 2014, § 8c Rn. 1.

43 Vgl. Streck-Olbing 2014, § 8c Rn. 78c.

44 Vgl. Europäische Kommission, Beschluss v. 26.1.2011 (C-7/2010, K (2011) 275), abrufbar unter http://europa.eu/rapid/press-release_IP-11-65_de.htm.

45 Vgl. BMF, Schreiben v. 30.4.2010 (IV C 2 - S 274), in: BStBl. I 2010, S. 488.

46 Vgl. Europäische Kommission, Schreiben v. 24.2.2010 (C 7/2010), in: BStBl. I 2010, S. 482.

47 Vgl. BR-Drucksache 253/11, S. 34, abrufbar unter <http://dipbt.bundestag.de/dip21/brd/2011/0253-11.pdf>.

48 Vgl. Ismer/Karch, in: IStR 2014, S. 130, 134.

49 Vgl. etwa Musil, in: FR 2014, S. 953, 955.

50 Vgl. EuGH, Urteil v. 18.7.2013 (C-6/12), in: IStR 2013, S. 635.

51 Vgl. Ismer/Karch, in: IStR 2014, S. 130, 134.

52 Vgl. Europäische Kommission, Pressemitteilung v. 16.10.2014, abrufbar unter http://ec.europa.eu/deutschland/press/pr_releases/12778_de.htm; vgl. auch Klene/Rawert/Wrede, in: nPoR 2014, S. VII.

5. DAS SPENDENWESEN MIT (RÜCK-)BLICK AUF PERSCHE & CO.

Im Fall Persche⁵³ hatte der EuGH über die steuerliche Abzugsfähigkeit einer Sachspende eines in Deutschland ansässigen Steuerberaters an eine in Portugal als gemeinnützig anerkannte Einrichtung mit zu entscheiden.⁵⁴ Diesem Verfahren vorausgegangen war die Sache „Stauffer“.⁵⁵ Der EuGH hatte dort auf eine entsprechende BFH-Vorlage festgestellt, dass die Beschränkung nach § 5 Abs. 2 Nr. 2 KStG, nach der die Steuerbefreiung nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG nur inländischen gemeinnützigen Einrichtungen zusteht, mit der Kapitalverkehrsfreiheit unvereinbar sei.⁵⁶

5.1 Das Urteil Persche

Das Gericht sah es in der Sache Persche als einen (weiteren) Verstoß gegen die Kapitalverkehrsfreiheit an, wenn nur Spenden an im Inland ansässige Einrichtungen zum Abzug gebracht werden können – und zwar ohne jede Möglichkeit für den Spender nachzuweisen, dass eine Spende an eine Einrichtung, die in einem anderen Mitgliedstaat ansässig ist, die inländisch geltenden Voraussetzungen für die Gewährung einer solchen Vergünstigung erfüllt.⁵⁷ Dazu folgende Leitsätze des Urteils:

- Macht ein Steuerpflichtiger in einem Mitgliedstaat die steuerliche Abzugsfähigkeit von Spenden an Einrichtungen geltend, die in einem anderen Mitgliedstaat ansässig und dort als gemeinnützig anerkannt sind, fallen solche Spenden auch dann unter die Bestimmungen des EG-Vertrags über den freien Kapitalverkehr, wenn es sich um Sachspenden in Form von Gegenständen des täglichen Gebrauchs handelt.
- Art. 56 EG steht der Regelung eines Mitgliedstaats entgegen, wonach bei Spenden an als gemeinnützig anerkannte Einrichtungen nur Spenden an im Inland ansässige Einrichtungen von der Steuer abgezogen werden können, ohne jede Möglichkeit für den Spender, nachzuweisen, dass eine Spende an eine Einrichtung, die in einem anderen Mitgliedstaat ansässig ist, die nach dieser Regelung geltenden Voraussetzungen für die Gewährung einer solchen Vergünstigung erfüllt.

Der EuGH räumte hierbei den Mitgliedstaaten ausdrücklich das Recht ein, Nachweise z.B. zur Satzung, Tätigkeit, Steuerbegünstigung und Mittelverwendung der ausländischen Körperschaft zu verlangen. Nach Ansicht des EuGH bestehe insoweit auch eine Mitwirkungspflicht des Spenders; ihm

sei es i.d.R. möglich, von der begünstigten Einrichtung Unterlagen zu erhalten, aus denen „der Betrag und die Art der Spende, die von der Einrichtung verfolgten Ziele und ihr ordnungsgemäßer Umgang mit den Spenden, die sie in den Vorjahren erhalten hat,“ hervorgehen.

5.2 Adaption der EuGH-Rechtsprechung

Vor dem Hintergrund der EuGH-Rechtsprechung im Falle Stauffer hat der deutsche Gesetzgeber im Jahressteuergesetz 2009⁵⁸ in § 5 Abs. 2 Nr. 2 KStG eine Ergänzung dahingehend eingeführt, dass die Steuerbefreiung nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG auch für bestimmte beschränkt steuerpflichtige Einrichtungen i.S.d. § 2 Nr. 1 KStG gelten soll. Dies sind Einrichtungen, die nach den Rechtsvorschriften eines EU-Mitgliedstaates oder eines EWR-Staates gegründet sind und deren Sitz und Ort der Geschäftsleitung sich innerhalb des Hoheitsgebietes einer dieser Staaten befindet. Ferner muss mit diesen Staaten ein Amtshilfeabkommen bestehen.⁵⁹

Durch das Jahressteuergesetz 2009 wurden ferner § 3 Nr. 26 und Nr. 26a EStG – der sog. Übungsleiterfreibetrag und die Ehrenamtspauschale – um Befreiungstatbestände für ehrenamtliches nebenberufliches Engagement in ausländischen juristischen Personen des öffentlichen Rechts ergänzt, die in einem EU/EWR-Mitgliedstaat belegen sind. Einrichtungen des privaten Rechts wurden hingegen nicht berücksichtigt.

Mit dem „Gesetz zur Umsetzung steuerlicher EU-Vorgaben sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften“ wurden die §§ 10b EStG, 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG und 9 Nr. 5 GewSt angepasst und dadurch nunmehr auch Zuwendungen an gemeinnützige Organisationen in EU/EWR-Staaten als abziehbar gesetzlich fixiert.⁶⁰ Ferner wurde der Spendenabzug auf Zuwendungen an juristische Personen des öffentlichen Rechts aus solchen Staaten erweitert.

Voraussetzung der Inanspruchnahme dieser Regelungen ist, dass die im Inland beschränkt steuerpflichtigen ausländischen Einrichtungen als steuerbegünstigt anerkannt werden. Konkreter formuliert: Die ausländische Körperschaft muss, obwohl sie in ihrem Herkunftsland als gemeinnützig gilt, im Wege einer „Gleichwertigkeitsprüfung“ nach ihrer Satzung und tatsächlichen Geschäftsführung die Voraussetzungen des deutschen Gemeinnützigkeitsrechts erfüllen.

Das Bundesministerium für Finanzen hat in einem Schreiben vom 16.5.2011⁶¹ Ausführungen dazu getroffen, wie der deutsche Spender den Nachweis, dass der ausländische Zuwendungsempfänger die inländischen gemeinnützigkeitsrecht-

53 EuGH, Urteil v. 27.1.2009 (C-318/07), in: Slg. 2009 I-359, Rn. 30.

54 Vgl. EuGH, Urteil v. 27.1.2009 (C-318/07), in: Slg. 2009 I-359.

55 Vgl. EuGH, Urteil v. 14.9.2006 (C-386/04), in: Slg. 2006 I-8203.

56 Umgesetzt durch BFH, Urteil v. 20.12.2006 (I R 94/02), in: DStR 2007, S. 438.

57 Vgl. EuGH, Urteil v. 27.1.2009 (C-318/07), in: Slg. 2009 I-359, Rn. 72.

58 Jahressteuergesetz 2009 v. 19.12.2008, in: BGBl. I 2009, S. 2794.

59 Vgl. Hüttemann 2015, Rn. 1.134.

60 Gesetz v. 8.4.2010, in: BGBl. I 2010, S. 836; ferner auch Tipke/Kruse-Seer, Vorbemerkungen zu §§ 51-68 Rn.10; Winheller/Klein, in: DStZ 2009, S. 193, 194 f.; Kirchhof-Kirchhof 2014, § 10b Rn. 20.

61 BMF, Schreiben v. 16.5.2011 (IV C 4 -S 2223/07/0005 :008), in: BStBl. I 2011, S. 559.

lichen Vorgaben erfüllt, zu erbringen hat. Dies habe durch Vorlage geeigneter Belege an das zuständige Finanzamt zu erfolgen, insbesondere durch Satzungen, Tätigkeitsberichte, Aufstellungen der Einnahmen und Ausgaben, Kassenberichte, Vermögensübersichten mit Nachweisen über die Bildung und Entwicklung der Rücklagen, Aufzeichnungen über die Vereinnahmung von Zuwendungen und deren zweckgerechte Verwendung oder Vorstandsprotokolle. Insoweit verweist es auf § 90 Abs. 2 AO. Bescheinigungen über Zuwendungen von nicht im Inland steuerpflichtigen Organisationen reichen als alleiniger Nachweis nicht aus.⁶²

Das Bayerische Landesamt für Steuern hat in einer weiteren Verfügung aus September 2012 zur Verwirklichung steuerbegünstigter Zwecke im Ausland Stellung genommen.⁶³ Unter Punkt 2 des Schreibens greift das Landesamt Zuwendungen ins Ausland auf, verweist hier im Wesentlichen aber auf das BMF-Schreiben aus 2011. Punkt 1 bezieht sich auf die Erfüllung steuerbegünstigter Zwecke von Nonprofits mit Auslandsbezug.

5.3 Umsetzung in der nationalen Rechtsprechung

Die Sache Persche verfolgte die Justiz weiter. Da sie nicht entscheidungsreif war, hat der BFH sie an das FG Münster zurückverwiesen. Dieses lehnte nun den Spendenabzug dem Grunde und der Höhe nach ab.⁶⁴ Das FG entschied, dem Kläger sei es nicht gelungen, nachzuweisen, dass die ausländische Körperschaft die Anforderungen des deutschen Gemeinnützigkeitsrechts erfülle. Sie fördere zwar nach ihrer Satzung gemeinnützige Zwecke, diese enthalte jedoch keine ausdrücklichen Regelungen zur Mittelverwendung. Auch aus der Auslegung aller Satzungsbestimmungen sei die erforderliche Vermögensbindung nicht erkennbar. Zum formellen Erfordernis der satzungsmäßigen Vermögensbindung nach § 61 Abs. 1 AO i.V.m. § 55 Abs. 1 Nr. 4 AO führt das Gericht aus, die gesetzlich vorgeschriebenen Festschreibungen der Satzungszwecke und der Art ihrer Verwirklichung sowie der künftigen Vermögensverwendung hätten die Funktion eines Buchnachweises. Regelungen außerhalb der Satzung würden deshalb nicht genügen. In Anwendung dieser Grundsätze sei hier – auch bei Auslegung aller Satzungsbestimmungen – die erforderliche Vermögensbindung nicht erkennbar: Die Statuten der (portugiesischen) Körperschaft enthielten keine Bestimmungen, wie ihr Vermögen im Fall einer Auflösung verwendet werden soll.

Weiterhin komme – so das Gericht – ein Spendenabzug auch deshalb nicht in Betracht, weil keine ordnungsgemäße

Zuwendungsbestätigung vorliege; die vom Kläger vorgelegten Spendenbescheinigungen enthielten keinen Nachweis darüber, dass der Empfänger die Gegenstände zur Förderung der gemeinnützigen Zwecke verwendet habe. Auch insofern sei auf die deutschen Vorgaben des § 10b EStG i.V.m. § 50 EStDV abzustellen. Der Kläger habe zwar verschiedene, zum Teil auch in die deutsche Sprache übersetzte Bescheinigungen eingereicht, doch würden diese nicht alle notwendigen Angaben erhalten. Angaben zur Begünstigung des Zuwendungsempfängers seien entbehrlich, doch müsse durch die Spendenbescheinigung – auch bei ausländischen Körperschaften – bestätigt werden, dass die Zuwendung nur zur Förderung begünstigter Zwecke verwendet werde (Verwendungsnachweis). Einer Körperschaft sei es ohne Weiteres möglich und auch zumutbar, eine solche Bestätigung in die Spendenbescheinigung aufzunehmen. Daran fehle es hier.

Das Urteil des FG Münster ist rechtskräftig. Eine (erneute) Revision wurde nicht eingelegt.

Das FG Bremen legte demgegenüber in einem vergleichbaren Fall einen großzügigeren Maßstab an die Nachweisanforderungen der §§ 51 bis 68 AO bei einer Körperschaft der russisch-orthodoxen Kirche mit Sitz und Geschäftsleitung in Italien an.⁶⁵ Unter anderem führte es aus, dass das Festhalten an einer strengen formalen Satzungsconformität unter Berücksichtigung der Stauffer- und Persche-Entscheidungen des EuGH zu einem Verstoß gegen den EG-rechtlichen Effektivitätsgrundsatz führen könnte. Insbesondere seien die Voraussetzungen des § 61 AO für eine satzungsmäßige Vermögensbindung dann als erfüllt anzusehen, wenn das Recht des Sitzstaates eine staatliche Vereinigungsaufsicht kennt, deren Aufgabe es u.a. ist, die ordnungsgemäße Verwendung der Vereinigungsmittel für die von der Vereinigung verfolgten Zwecke zu überprüfen. Dies sei nach den Vorschriften des italienischen Zivilgesetzbuches der Fall. Zudem stehe der deutschen Finanzverwaltung auch in Form der Amtshilferichtlinie eine zumutbare Überprüfungsmöglichkeit im Wege eines Amtshilfeersuchens an die staatliche Vereinigungsaufsichtsbehörde des Sitzstaates zur Verfügung, in deren Rahmen sie die Einhaltung der deutschen materiellen Gemeinnützigkeitsanforderungen überprüfen lassen könne. Entsprechend sei eine an die italienische Körperschaft geleistete Spende als Aufwand nach § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG abziehbar.

Der BFH bestätigte im Rahmen der Revision die Rechtsprechung des FG Bremen nicht.⁶⁶ Die Anforderungen an die satzungsmäßige Vermögensbindung nach § 61 AO liegen – so das oberste Gericht – nicht vor. Durch den Grundsatz der Vermögensbindung soll sichergestellt werden, dass das Vermögen, das die Körperschaft unter den Vorgaben des Gemeinnützigkeitsrechts gebildet hat, auch auf Dauer für

62 Hierzu auch Hofmann/Stolte, in: S&S 6/2014, S. 36-38.

63 Vgl. LfSt Bayern, Verfügung v. 14.9.2012 (S 2223.1.1 - 23/5 St32), in: ESt-Kartei BY 2012, § 10b EStG Karte 3.1 – Nr. 53/2012.

64 Vgl. FG Münster, Urteil v. 8.3.2012 (2 K 2608/09 E), abrufbar unter www.justiz.nrw.de/nrwe/fgs/muenster/j2012/2_K_2608_09_Eurteil20120308.html.

65 Vgl. FG Bremen, Urteil v. 8.6.2011 (1 K 63/10 (6)), in: DStRE 2012, S. 1321-1327.

66 Vgl. BFH, Urteil v. 17.9.2013 (I R 16/12), in: BFHE 243, S. 319; BStBl. II 2014, S. 440.

steuerbegünstigte Zwecke verwendet wird. Darüber hinaus muss die Vermögensbindung nach § 61 Abs. 1 AO in der Satzung so genau bestimmt sein, dass die Steuerbegünstigung des Zwecks, für den das Vermögen bei Auflösung oder Aufhebung der Körperschaft oder bei Wegfall ihres bisherigen Zwecks verwendet werden soll, aufgrund der Satzung geprüft werden kann.

Im Streitfall ist der Buchnachweis über die Vermögensbindung nicht geführt. Zum einen enthält die Satzung keine Regelungen zur Vermögensverwendung bei Wegfall des Zwecks des Vereins. Zum anderen kann den für den Fall der Auflösung des Vereins getroffenen Satzungsregelungen nicht entnommen werden, dass das Vermögen nur für steuerbegünstigte Zwecke verwendet werden darf. Da die Satzung das konkrete Tätigkeitsfeld der Empfängerorganisationen (Destinatäre) nicht benennt, kann sie auch die Vermögensverwendung zugunsten der steuerbegünstigten Zwecke i.S.d. §§ 52 bis 54 AO nicht sicherstellen.

Entgegen der Ansicht des FG Bremen verstößt die Regelung des § 9 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 Buchst. c KStG – soweit aus ihr abzuleiten ist, dass auch für die von § 62 AO a.F. nicht ausgenommenen Spendenempfänger mit Sitz in einem Mitgliedstaat der EU die satzungsmäßige Vermögensbindung nach § 61 AO (i.V.m. § 55 Abs. 1 Nr. 4 AO) zu beachten ist – nicht gegen die EU-rechtlich garantierte Kapitalverkehrsfreiheit. Daher kann es vorliegend auch nicht in Betracht kommen, die allgemein für inländische Spendenempfänger geltenden Anforderungen an die satzungsmäßige Vermögensbindung im Rahmen einer unionsrechtskonformen Auslegung mit Rücksicht darauf abzumildern, dass der Verein in Rom ansässig ist.

Entsprechend hohe Anforderungen stellte das FG Düsseldorf im Zusammenhang mit der Abziehbarkeit einer Spende an eine spanische Stiftung.⁶⁷ Im konkreten Fall habe die Satzung der Zuwendungsempfängerin keine konkreten Bestimmungen zur Selbstlosigkeit der Stiftung gemäß § 55 AO aufweisen können. Auch wenn die Stiftung gemeinnützige Zwecke fördere, hätten die inländischen Steuerpflichtigen die gesetzlichen Nachweisanforderungen nicht erfüllt. Sie hätten keine Unterlagen, insbesondere keine Satzung mit Vermögensbindung,⁶⁸ eingereicht, die eine Überprüfung der tatsächlichen Geschäftsführung ermöglichen würden, obschon es sich im Streitfall um einen Auslandssachverhalt handelt, so dass ihnen nach § 90 Abs. 2 AO eine erhöhte Mitwirkungspflicht obliegt. Insbesondere könne eine Überprüfung nicht anhand der vorgelegten Aufzeichnungen über Einnahmen und Ausgaben i.S.d. § 63 Abs. 3 AO erfolgen, es fehle an der nötigen Untergliederung der Angaben.

Darüber hinaus genüge – so das Gericht – die von den Klägern eingereichte Zuwendungsbestätigung nicht den gesetzlichen Anforderungen. Der Beklagte habe zu Recht darauf hingewiesen, dass die ausgestellte Spendenbescheinigung nicht den notwendigen Passus enthält, dass die Zuwendungsempfängerin die Spende nur für ihre satzungsmäßigen Zwecke verwendet.

Gegen dieses Urteil wurde Revision eingelegt.⁶⁹ Das Verfahren wird vom BFH als Verfahren von besonderem Interesse behandelt, in dem voraussichtlich im laufenden Jahr 2015 mit einer Entscheidung gerechnet werden kann.

Zuletzt wird auf die öffentlich wirksame Entscheidung des FG Köln in Bezug auf die Abzugsfähigkeit einer Spende an den Papst hingewiesen.⁷⁰ Der Geschäftsführer der Klägerin, eine GmbH, zu deren Mandantenkreis überwiegend kirchliche Einrichtungen gehören, überreichte dem damaligen Papst im Rahmen einer Generalaudienz einen Scheck über 50.000 €. Mit diesem Betrag sollte interessierten Jugendlichen aus Osteuropa die Teilnahme am Weltjugendtag 2008 in Sydney ermöglicht werden. Die Klägerin erhielt eine durch „den Staatssekretär Seiner Heiligkeit“ unterschriebene Spendenbescheinigung, die „im Namen und Auftrag des Papstes“ bestätigte, dass die Spende zu dem angegebenen Zweck verwendet wird. Sie wies als Ausstellungsort den Vatikan aus. Das Finanzamt erkannte die Zuwendung weder als Betriebsausgabe noch als Spende an; diese Rechtsauffassung wurde vom FG Köln bestätigt: Die Spende ist nicht nach § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG steuerlich abziehbar, da dessen Voraussetzungen vorliegend nicht erfüllt waren. Wer konkret der Zuwendungsempfänger sei, könne dahinstehen, weil der Empfänger der Zuwendung auf jeden Fall im Vatikan ansässig sei. Der Vatikan gehört jedoch nicht zu den EU/EWR-Mitgliedstaaten. Das FG Köln hat den Spendenabzug letztlich aber nicht daran scheitern lassen, dass der Spendenempfänger Vatikan kein Mitgliedstaat der EU/des EWR ist, sondern darauf hingewiesen, dass der Anwendungsbereich der Kapitalverkehrsfreiheit in Art. 65 AEUV ausdrücklich auch Drittstaaten einbezieht. Gescheitert ist die Klägerin schlussendlich daran, dass sie zum einen keine den Voraussetzungen des § 50 EStDV entsprechende Zuwendungsbestätigung vorgelegt und zum anderen nicht nachgewiesen hat, dass der Empfänger tatsächlich religiöse Zwecke i.S.v. § 52 Abs. 2 Nr. 2 AO verfolgt.

Die vom FG Köln zugelassene und vom Kläger zunächst eingelegte Revision wurde jedoch zurückgenommen, so dass das Urteil rechtskräftig ist.

In der Zusammenschau ist festzustellen, dass die Geltendmachung von Spenden ins Ausland mit erheblichen Schwierigkeiten verbunden ist, im Ergebnis nahezu zu einem

67 Vgl. FG Düsseldorf, Urteil v. 14.1.2013 (11 K 2439/10 E), in: EFG 2013, S. 678-681.

68 Vgl. auch Kirchhof-Kirchhof 2014, § 10b Rn. 19.

69 Revision anhängig unter BFH X R 7/13.

70 Vgl. FG Köln, Entscheidung v. 15.1.2014 (13 K 3735/10), in: BB 2014, S. 471.

Ausschluss der Spendenanerkennung führt.⁷¹ Dieses Ergebnis kann kaum befriedigen. Insofern wird auf Hüttemann verwiesen; er hält es für wünschenswert, wenn der BFH – wie seinerzeit in der Rechtssache Stauffer – durch eine Vorlage an den EuGH zumindest einen neuen Anstoß zur Fortentwicklung des europäischen Spendenrechts geben würde.⁷²

6. SCHLUSSBEMERKUNG

Die Vielschichtigkeit der Rechtsentwicklungen auf Unionsebene zeigt, wie in den vorstehenden Ausführungen etwa für den Bereich des Beihilfen- und des Steuerrechts nur ausschnittartig dargestellt ist, dass die Anforderungen an gemeinnützige Körperschaften stetig wachsen: Diese müssen nicht nur das nationale Recht in seinen vielfältigen Facetten „auf dem Schirm haben“, sondern auch die Entwicklung des Unionsrechts verfolgen und ihre Tätigkeiten entsprechend ausrichten, um rechtssicher agieren zu können. Rechtswidriges Handeln kann sowohl für die Organisation als auch für die verantwortlich Handelnden Haftungsansprüche nach sich ziehen und ggf. auch den Verlust der Gemeinnützigkeit zur Folge haben. Außerdem kann ein Reputationsverlust als Folge unbedachten Handelns sowohl die Aufgabenwahrnehmung erschweren als auch mittelfristig die wirtschaftliche Situation, etwa durch Spenden- und Belegungsrückgang oder einen erschwerten Zugang zu öffentlichen Mitteln, einer NPO beeinträchtigen.⁷³

Gerade bei Spenden ins Ausland besteht eine große Rechtsunsicherheit in puncto steuerlicher Anerkennung. Der restriktiven Umsetzung der EuGH-Rechtsprechung kann ohne weitere Gesetzesinitiative nur schwer entgegengewirkt werden. Die Verifikationsprobleme im Spendenrecht erweisen sich als anscheinend unüberwindbare Hindernisse auf einem europäischen Spendenmarkt.⁷⁴ Mit aktuell noch anhängigen Verfahren beim BGH hätte dieser die Möglichkeit, die Verifikationslasten am Maßstab der Grundfreiheiten selbst zu messen oder durch Vorlage an den EuGH die grundfreiheitlichen Vorgaben zu konkretisieren.⁷⁵

7. KURZ & KNAPP

Im Rahmen des Konsultationspapiers der Europäischen Kommission zur MwStSystRL wird aktuell das Mehrwertsteuersystem für soziale Leistungen öffentlicher und gemeinnütziger Einrichtungen v.a. auch im Spannungsfeld zu privaten Einrichtungen auf den Prüfstand gestellt. Insbesondere im Bereich der Behandlung der Eingangsumsätze, aber auch im Rahmen der Ausgangsumsätze deuten die bislang veröffentlichten Auswertungen der eingegangenen Stellungnahmen auf die Notwendigkeit der Reformierung der bestehenden Regelungen hin.

Das EU-Beihilfenrecht erfährt eine immer detailreichere Ausgestaltung durch die Rechtsprechung des EuGH und die Europäische Kommission. Relevante Ausnahmen des EU-Beihilfenverbots bestehen für DAWI und de-minimis-Beihilfen. Durch die „neue“ Allgemeine Gruppenfreistellungsverordnung werden zudem zahlreiche neue Ausnahmetatbestände geschaffen, die auch Unterstützungen in größerem Umfang rechtfertigen. Das Verhältnis des Beihilfenrechts zum Steuerrecht einschließlich des Gemeinnützigkeitsrechts bleibt weiterhin Thema. So hat die Frage, ob nicht das deutsche Gemeinnützigkeitsrecht eine unzulässige Beihilfe i.S.d. Art. 107 AEUV darstellt, auf nationaler Ebene aufgrund einer BFH-Entscheidung zur Zweckbetriebszugehörigkeit bestimmter Krankenhausleistungen das Thema wieder zur Diskussion gestellt.

Spendenrechtlich zeigt sich leider trotz der erhofften Öffnung durch das Persche-Urteil des EuGH aus dem Jahre 2009 eine deutlich restriktive Handhabung durch die nationalen Gerichte. Nachweispflichten sowohl über die ausländische Organisation selbst, als auch bezüglich der Verwendung der ihr zugeflossenen Spende sind derart hoch, dass sie nahezu einem Anerkennungsverbot gleichkommen. Die „Europäische Stiftung“, so wie sie ursprünglich ausgestaltet werden sollte, hätte ein Zeichen in die richtige Richtung sein können. Da ihre Implementierung jedoch von EU-Seite gestoppt wurde, bleibt nur auf die Fortentwicklung des Rechts in eine spenderfreundliche Richtung zu hoffen.

ZUM THEMA

Birkenfeld, Wolfram / **Wäger**, Christoph: Das große Umsatzsteuer-Handbuch, 66. Lfg., Stand: November 2014

Blumenberg, Jens / **Kring**, Wulf: Europäisches Beihilferecht und Besteuerung, in: IFSt 473/2011, S. 1-84

Calliess, Christian / **Ruffert**, Matthias (Hrsg.): EUV/AEUV. Das Verfassungsrecht der Europäischen Union mit Europäischer Grundrechtecharta (Kommentar), 4. Aufl. 2011

Dröge, Michael: das Stiftungssteuerrecht zwischen Konsolidierung und Europäisierung, Jahresheft des 8. Stiftungsrechtstages der Universität Bochum, 2014

Drüen, Klaus-Dieter / **Liedtke**, Stefan: Die Reform des Gemeinnützigkeits- und Zuwendungsrechts und seine europarechtliche Flanke, in: FR 2008, S. 1-15

Fischer, Peter: Das EuGH-Urteil Persche zu Auslandsspenden – die Entstaatlichung des Steuerstaates geht weiter, in: FR 2009, S. 249-257

Fischer, Peter: Staatliche Beihilfen für Kletteranlagen des Deutschen Alpenvereins – Die EU-Kommission erklärt mit Beschluss vom 5.12.2012 Zuschüsse für den gemeinnützigkeitsrechtlichen Zweckbetrieb als vereinbar mit Art. 107 Abs. 3 Buchst. c AEUV, in: npoR 2013, S. 58-59

Förster, Jutta: Grenzüberschreitende Gemeinnützigkeit – Spenden schwer gemacht?, in: BB 2011, S. 663-668

Hüttemann, Rainer: Steuervergünstigungen wegen Gemeinnützigkeit und europäisches Beihilfenverbot, in: DB 2006, S. 914-921

Hüttemann, Rainer: Gemeinnützigkeit und Spendenrecht, 3. Aufl. 2015

Ismer, Roland / **Karch**, Alexandra: Das Referenzsystem bei der beihilferechtlichen Überprüfung nationaler Steuervergünstigungen, in: IStR 2014, S. 130-136

71 Hierzu auch Hofmann/Stolte, in: S&S 6/2014, S. 36-38.

72 Vgl. Hüttemann 2015, Rn. 1.138.

73 Vgl. Ritter, in: S&S RS 3/2014, S. 5 f.

74 Vgl. Droege 2014, S. 47.

75 Vgl. Droege 2014, S. 47.

Kirchhof, Paul (Hrsg.): EStG. Einkommensteuergesetz (Kommentar), 13. Aufl. 2014

Meding, Victoria v.: Gemeinnützigkeit ist keine Beihilfe, in: SOZIALWIRTSCHAFT aktuell 20/2008, S. 1-4

Musil, Andreas: Europäisches Beihilferecht und nationales Steuerrecht, in: FR 2014, S. 953-957

Reiß, Wolfgang / **Kraeusel**, Jörg / **Langer**, Michael: UStG. Umsatzsteuergesetz (Kommentar), 116. Lfg., Stand: November 2014

Ritter, Gabriele: BFH zur Ertragsbesteuerung von Zytostatika, in: SB 2014, S. 27-30

Ritter, Gabriele: Gewährung von Zuschüssen unter beihilferechtlichen Gesichtspunkten, in: SB 2015, S. 30-35

Rohde, Konrad / **Enders**, Björn: Ausländische Familienstiftungen: § 15 AStG und Änderungen – steuerrechtliche Aspekte (Treuhandstiftungen) – Zuwendungen an ausländische Einrichtungen, in: BB 2014, S. 1495-1501

Schauhoff, Stephan: Handbuch der Gemeinnützigkeit, 3. Aufl. 2010

Seer, Roman: Der Einfluss des europäischen Steuerrechts auf die Beweislast, in: IWB 2012, S. 604-612

Streck, Michael (Hrsg.): KStG. Körperschaftsteuergesetz (Kommentar), 8. Aufl. 2014

Tipke, Klaus / **Kruse**, Heinrich Wilhelm: Abgabenordnung. Finanzgerichtsordnung (Kommentar), 138. Lfg., Stand: Oktober 2014

Unger, Sebastian: Steuerbegünstigung grenzüberschreitender Gemeinnützigkeit im Binnenmarkt – Vorgaben des Gemeinnützigkeits- und Spendenrechts im Lichte der unionalen Grundfreiheiten, in: DStZ 2010, S. 154-166

Winheller, Stefan / **Klein**, Christoph: Spendenabzug für Zuwendungen ins EU-Ausland – ein Schritt nach vorne, zwei zurück in: DStZ 2009, S. 193-196

Wohltmann, Torsten: Besonderheiten bei der Vermögensbindung eines Fördervereins: Gemeinnützigkeit von ausländischen Körperschaften öffentlichen Rechts, in: IStR 2010, S. 453-454

in Stiftung&Sponsoring

Fischer, Peter: Das Almunia-Paket. Keine Neuerungen für den Dritten Sektor beim EU-Beihilferecht, S&S 2/2013, S. 32-33

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

Ritter, Gabriele: Compliance im Nonprofit-Bereich, S&S RS 3/2014

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

DIE AUTORINNEN



Gabriele Ritter ist Rechtsanwältin und Fachanwältin für Sozial- und Steuerrecht. Sie ist Partnerin der Kanzlei Ritter & Partner, Rechtsanwältin und Steuerberater. Frau Ritter ist zudem Vorstandsmitglied in verschiedenen Förderinstitutionen, gabriele.ritter@ra-ritter.de, www.ra-ritter.de.



Katharina Marx ist Rechtsreferendarin am Oberlandesgericht Koblenz, zurzeit zur Ausbildung im Wahlfach „Steuerrecht“ innerhalb der Wahlstation, marx_katharina@web.de.

IMPRESSUM

Rote Seiten

Stiftung&Sponsoring

Das Magazin für Nonprofit-Management und -Marketing
Ausgabe 2 | 2015 · April 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, Dr. Mohren & Partner (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

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

www.stiftung-sponsoring.de

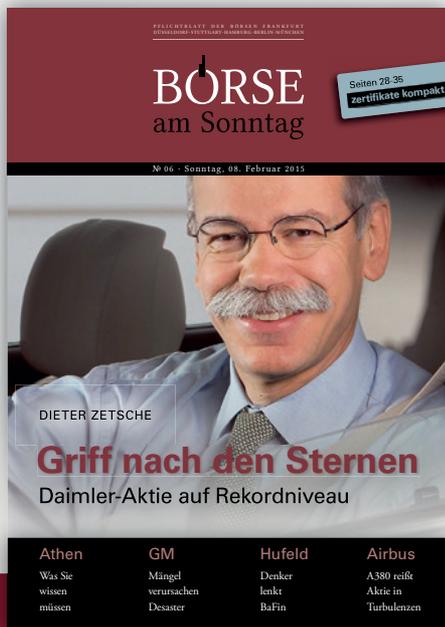
www.stiftungsreport.de

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



Mehr Markt wagen.

Mehr Wert schaffen.



www.boerse-am-sonntag.de/abo

WEIMER | MEDIA GROUP

Fordern Sie jetzt Ihr kostenloses Probeabo an!