

**Schriften zum Steuerrecht**

---

**Band 206**

**Gemeinnützigkeitsbezogene  
Steuervergünstigungen**

**Von**

**Maximilian Schmitt**



**Duncker & Humblot · Berlin**

MAXIMILIAN SCHMITTEL

## Gemeinnützigkeitsbezogene Steuervergünstigungen

# Schriften zum Steuerrecht

Band 206

# Gemeinnützigkeitsbezogene Steuervergünstigungen

Von

Maximilian Schmittel



Duncker & Humblot · Berlin

Die Juristische Fakultät der Ludwig-Maximilians-Universität München  
hat diese Arbeit im Jahr 2025 als Dissertation angenommen.

Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek

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

Alle Rechte vorbehalten

© 2026 Duncker & Humblot GmbH, Berlin  
Satz: Textforma(r)t Daniela Weiland, Göttingen  
Druck: Prime Rate Zrt., Budapest, Ungarn

ISSN 0582-0235

ISBN 978-3-428-19778-1 (Print)

ISBN 978-3-428-59778-9 (E-Book)

Gedruckt auf alterungsbeständigem (säurefreiem) Papier  
entsprechend ISO 9706 ☺

Verlagsanschrift: Duncker & Humblot GmbH, Carl-Heinrich-Becker-Weg 9,  
12165 Berlin, Germany | E-Mail: [info@duncker-humblot.de](mailto:info@duncker-humblot.de)  
Internet: <https://www.duncker-humblot.de>

# Inhaltsverzeichnis

<b>Einleitung</b> .....	21
-------------------------	----

## *Teil 1*

### **Begriff und System** 23

A. Die Steuervergünstigung mit Gemeinnützigkeitsbezug .....	23
B. Rechtfertigung der gemeinnützigkeitsbezogenen steuerlichen Vergünstigungen .....	24
I.    Staatssubstitution und Gemeinwohlaufgaben .....	24
II.   Leistungsfähigkeit .....	26
III.  Subvention und Lenkung .....	27
IV.  Gleichheitsrechtliche Implikationen .....	29
C. Organisationsgebundenheit des Gemeinnützigkeitsrechts .....	32
D. Wirtschaftliche Betätigung und Wettbewerbsneutralität .....	33
E. Struktureller Inlandsbezug und Auslandsöffnung .....	34
I.    Inlandsbezug .....	34
II.   Auslandsöffnung .....	35
III.  Nationalstaatliche Deziisionskompetenz bei der Auslandsöffnung oder Territorialisierung .....	35
F. Systematisierungsmöglichkeiten der gemeinnützigkeitsbezogenen Vergünstigungen ..	36
I.    Perspektive der gemeinnützigen Organisation .....	37
1.  Der Adressat der Vergünstigung .....	37
2.  Die Quelle des begünstigten Steuersubstrats .....	38
3.  Vermögens- und Kostenstruktur .....	38
II.   Formelle und materielle Vergünstigungen .....	39
III.  Die Stellung im Steuertatbestand .....	39
1.  Befreiungen des Grundtatbestands .....	40
a)  Ansätze zur Unterscheidung zwischen „persönlicher“ und „sachlicher“ Befreiung .....	40
b)  Terminologische Präzisierung .....	41
2.  Vergünstigungen des Berechnungstatbestands .....	42

IV. Rechtswirkung und funktionale Äquivalenz .....	43
V. Kongruenz von Vergünstigungsnorm und allgemeinem Gemeinnützigkeitsrecht	44

*Teil 2*

<b>Systematische Bewertung der direkten Vergünstigungen</b>	46
A. Körperschaftsteuerliche Vergünstigungen .....	46
I. Der Belastungsgrund der Körperschaftsteuer und ihr Grundtatbestand .....	46
1. Persönliche Steuerpflicht .....	47
2. Sachliche Steuerpflicht .....	48
a) § 14 Satz 2 AO und sachliche Körperschaftsteuerpflicht .....	48
b) Die Gewerbebetriebsfiktion bei Kapitalgesellschaften .....	49
c) Die Körperschaftsteuerbarkeit einzelner Vermögenszuflüsse .....	51
aa) Spenden, Zuschüsse und Erbschaften .....	52
bb) Mitgliedsbeiträge .....	54
cc) Sponsoring .....	56
d) Zwischenergebnis: Das steuerbare Einkommen gemeinnütziger Körperschaften .....	58
II. Gemeinnützigkeitsbezogene Befreiungen von der Körperschaftsteuer .....	58
1. Die Befreiung gemeinnütziger Körperschaften nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG ..	58
a) § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG als sachliche Steuerbefreiung .....	59
b) Die konstitutive Reichweite von § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG .....	59
c) Vereinfachung und Wettbewerbsneutralität im Rahmen von § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG .....	60
d) Die Ausnahme bei Abzugsteuern nach § 5 Abs. 2 Nr. 1 KStG .....	62
e) Zwischenergebnis: Die Bedeutung von § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG .....	62
2. Ausländische Körperschaften und relevantes Unionsrecht .....	63
a) Die Unionsrechtskonformität materieller Inlandsbezüge .....	64
aa) Grundfreiheiten .....	64
(1) Anwendbare Grundfreiheiten .....	64
(2) Diskriminierung und Vergleichbarkeit .....	65
(a) Fehlende Vergleichbarkeit unterschiedlicher Zwecke und deren Inlandsbezüge .....	65
(b) Fehlende Vergleichbarkeit verschiedener Zweckerfüllungsmodalitäten .....	66
(3) Schlussfolgerung: Rechtmäßigkeit tätigkeitsbezogener Inlandsanknüpfung .....	68
bb) Beihilferecht .....	69
(1) Beihilferechtlich relevante Tätigkeiten gemeinnütziger Organisationen .....	69

(2) § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG als Begünstigung? .....	70
(3) Zur Selektivität von § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG .....	73
(4) Zwischenfazit: § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG in der beihilferechtlichen Missbrauchskontrolle .....	74
b) Der aktorsbezogene Ausschluss von Drittstaatenorganisationen .....	74
aa) Eingeschränkter Anwendungsbereich der Kapitalverkehrsfreiheit ...	75
bb) Vergleichbarkeit von Drittstaatenorganisationen .....	76
cc) Rechtfertigungsstrategien .....	76
dd) Zwischenergebnis: Gemeinnützige Drittstaatenkörperschaften .....	78
c) Zwischenfazit: § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG im Unionsrecht .....	78
3. Die Befreiung von Mitgliedsbeiträgen nach § 8 Abs. 5 KStG .....	78
III. Die Besteuerungsgrenze nach § 64 Abs. 3 AO .....	79
1. Vereinfachung und Wettbewerbsneutralität .....	79
2. § 64 Abs. 3 AO als De-Minimis-Beihilfe .....	80
IV. Zwischenergebnis: Gemeinnützigkeitsbezogene Steuervergünstigungen in der Körperschaftsteuer .....	80
B. Das Fehlen einer direkten Befreiung von Personengesellschaften im EStG .....	81
I. Transparente Besteuerung und Gemeinnützigkeitsstatus .....	81
II. Die Option zur Körperschaftsbesteuerung (§ 1a KStG) .....	83
III. Zwischenergebnis: Gemeinnützigkeitsunfähigkeit von Personengesellschaften	84
C. Gewerbesteuerliche Befreiungen .....	85
I. Grundtatbestand und Belastungsgrund der Gewerbesteuer .....	85
1. Persönliche Steuerpflicht .....	86
2. Sachliche Steuerpflicht – Gewerbebetriebsfiktionen .....	86
3. Bemessungsgrundlage .....	87
II. Die gemeinnützigkeitsbezogene Befreiung nach § 3 Nr. 6 GewStG .....	88
1. Rechtsnatur und konstitutive Reichweite .....	88
2. Ausländische Steuerschuldner .....	89
III. Fehlende Befreiung gemeinnütziger Kooperationen .....	90
IV. Zwischenergebnis: Gemeinnützigkeit in der Gewerbesteuer .....	91
D. Grundsteuerliche Befreiungen .....	92
I. Grundtatbestand und Belastungsgrund .....	92
II. Befreiungen mit Gemeinnützigkeitsbezug .....	93
1. Die Befreiung gemeinnütziger Körperschaften .....	93
a) Unmittelbarkeitskriterium und partielle Steuerpflicht .....	93
b) Inlandsbezug .....	94

2. Weitere gemeinnützigkeitsbezogene Befreiungen .....	94
III. Zwischenergebnis: Gemeinnützigkeitsbezogene Befreiungen von der Grundsteuer .....	95
E. Erbschaft- und schenkungsteuerliche Befreiungen .....	95
I. Bedeutung, Belastungsgrund und Tatbestand der Erbschaft- und Schenkungsteuer .....	95
1. Persönliche Steuerpflicht .....	96
2. Sachliche Steuerpflicht .....	96
a) Zuwendungen an eine gemeinnützige Körperschaft .....	96
b) Zuwendungen einer gemeinnützigen Körperschaft an Dritte .....	98
II. Befreiungen .....	99
1. Die organisationsgebundene Befreiung nach § 13 Abs. 1 Nr. 16 lit. b ErbStG .....	99
a) Zuwendungen und wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb .....	99
aa) Das Unterhalten eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs .....	99
bb) Zuwendungen an einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb .....	100
cc) Zwischenergebnis: „Partielle Steuerpflicht“ im ErbStG .....	102
b) Nachträglicher Wegfall der Befreiung .....	103
c) Ausländische Empfängerkörperschaften .....	103
2. Die verwendungsgebundene Befreiung nach § 13 Abs. 1 Nr. 17 ErbStG .....	104
III. Der Freibetrag bei Mitgliederbeiträgen .....	106
IV. Erlöschen der Steuer durch nachträgliche Zuwendung an gemeinnützige Stiftungen .....	106
1. Zweckförderung und Art. 3 Abs. 1 GG .....	106
2. Rechtsformbezug und Art. 3 Abs. 1 GG .....	107
a) Differenzierungskriterien .....	107
b) Verfassungskonforme Auslegung? .....	109
c) Systematische Bewertung .....	110
d) Zwischenergebnis: Auslegungsergebnis und Verfassungskonformität .....	110
3. Inlandsbezug .....	110
V. Zwischenergebnis: Gemeinnützigkeitsbezogene Befreiungen im ErbStG .....	111
F. Umsatzsteuerliche Vergünstigungen .....	111
I. Steuergegenstand .....	112
1. Der Unternehmer .....	112
2. Der steuerbare Umsatz .....	113
a) Spenden und private Einkommensverwendung .....	114
aa) Rechtlicher Rahmen .....	114
bb) Problemstellung bei Sachspenden .....	115

cc) Lösungsansätze .....	116
dd) Sachspenden im System der Umsatzsteuer und Entwicklungsperspektiven .....	117
ee) Zwischenfazit: Sachspenden im Umsatzsteuerrecht .....	119
b) Zuschüsse .....	120
c) Mitgliedsbeiträge .....	122
d) Sponsoring .....	124
3. Zwischenergebnis: Umsatzsteuerbare Tätigkeiten gemeinnütziger Körperschaften .....	125
II. Steuerpflicht (Steuerbefreiungen) .....	126
1. Der Befreiungsadressat .....	126
2. Steuerbefreiungen auf unionsrechtlicher Grundlage .....	127
a) Sozial- und Wohlfahrtseinrichtungen .....	127
aa) Eingliederungsleistungen – § 4 Nr. 15b UStG .....	128
bb) Arbeitsförderung – § 4 Nr. 15c UStG .....	128
cc) Pflege- und Seniorenheime – § 4 Nr. 16 UStG .....	129
(1) Die befreiten Leistungen .....	129
(2) Die Leistungserbringer .....	130
dd) Wohlfahrtseinrichtungen – § 14 Nr. 18 UStG .....	132
b) Kulturelle Einrichtungen – § 4 Nr. 20 UStG .....	133
c) Erwachsenenbildung, Kultur und Sport – § 4 Nr. 22 UStG .....	134
aa) Bildungsveranstaltungen – § 4 Nr. 22 lit. a UStG .....	134
bb) Kulturelle und sportliche Veranstaltungen – § 4 Nr. 22 lit. b UStG ...	135
d) Versorgung zu Erziehungs- und Ausbildungszwecken – § 4 Nr. 23 UStG	136
e) Jugendherbergen – § 4 Nr. 24 UStG .....	139
f) Jugendhilfe – § 4 Nr. 25 UStG .....	140
aa) Begünstigte Einrichtungen .....	140
bb) Begünstigte Leistungen .....	141
g) Personalgestellung – § 4 Nr. 27 UStG .....	142
h) Kostenteilungsgemeinschaften – § 4 Nr. 29 UStG .....	143
3. Nationalrechtliche Befreiungen ohne unionsrechtliches Äquivalent .....	145
4. Unionsrechtliche Befreiungen ohne nationalrechtliches Äquivalent .....	146
5. Umsatzsteuerliche Befreiungen und Zielsetzungen des Gemeinnützigkeitsrechts .....	147
a) Systemzugehörigkeit und leistungsbezogenes Förderkonzept .....	148
b) Zielgenaue Gemeinwohlförderung? .....	149
c) Wettbewerbsneutralität .....	150
6. Umsatzsteuerliche Befreiungen als Beihilfen i. S. v. Art. 107 AEUV .....	151
a) Zurechnung der Maßnahme .....	151

b) Umsatzsteuerbefreiungen als Verbraucherbeihilfen .....	152
c) Vorteil der gemeinnützigen Körperschaft .....	153
d) Zwischenergebnis: Umsatzsteuerliche Befreiungen in der Beihilfen- kontrolle .....	153
7. Zwischenergebnis: Gemeinwohlförderung durch Umsatzsteuerbefreiungen	154
III. Die Steuervergütung nach § 4a UStG .....	154
1. Humanitäre, karitative oder erzieherische Zwecke .....	155
2. Das Verwendungserfordernis .....	156
3. Vergütungsberechtigte .....	156
4. Die Primärrechtskonformität von § 4a UStG .....	156
5. Zwischenfazit: § 4a UStG im System Gemeinnützigkeitsrecht .....	157
IV. Die Steuersatzermäßigung nach § 12 Abs. 2 Nr. 8 UStG .....	157
1. Begünstigte Körperschaften .....	158
2. Gemeinwohlzwecke .....	158
a) Zweckförderung und Auslegungsdirektiven .....	158
b) Richtlinienkonformität einzelner nationaler Gemeinwohlzwecke .....	161
aa) Soziale Sicherheit .....	161
bb) Wohltätigkeit und Grenzbereiche .....	162
(1) Sport und Schach .....	162
(2) Kultur und Brauchtum .....	163
(3) Reine Freizeitaktivitäten .....	165
c) Rückwirkung der RL (EU) 2022/542 und alte Rechtslage .....	167
aa) Rückwirkende Änderung der Rechtslage .....	168
bb) „Rückwirkende Auslegung“ des alten Rechts .....	169
d) Zwischenergebnis: Gemeinwohlzwecke und ermäßigter Steuersatz .....	170
3. Wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb und Vermögensverwaltung .....	171
a) Ausgangslage – keine Steuersatzermäßigung .....	171
b) Änderung durch RL (EU) 2022/542? .....	172
c) Zwischenergebnis: Wirtschaftliche Geschäftsbetriebe und Vermögens- verwaltung .....	173
4. Zweckbetriebe .....	174
a) Umsatzsteuer und Zweckbetriebe in der Rechtsprechung .....	174
aa) Höchststrichterliche Fundamentalkritik und Wettbewerbsprüfung .....	174
bb) Katalogzweckbetriebe .....	175
cc) Originär gemeinnützige Leistungen .....	175
b) Richtlinienkonformität der Zweckbetriebsregelung .....	177
aa) Zweckbetriebe als wohltätige Tätigkeiten .....	178
bb) Weitere Auswirkungen von RL (EU) 2022/542 auf künftige Judikate	180

c) Umsatzsteuerliche Wettbewerbsklausel für Katalogzweckbetriebe .....	181
d) Zwischenergebnis zur Steuersatzermäßigung von Zweckbetrieben .....	181
5. Zusammenschlüsse steuerbegünstigter Einrichtungen .....	182
6. Zielsetzungen des Gemeinnützigkeitsrechts .....	182
7. Die Primärrechtskonformität der Steuersatzermäßigung .....	184
8. Zwischenfazit: Die Steuersatzermäßigung im Gemeinnützigkeitsrecht .....	184
V. Die Vorsteuerpauschalierung gemäß § 23a UStG .....	185
VI. Zwischenergebnis: Gemeinnützigkeit im Umsatzsteuersystem .....	186
G. Sonstige Befreiungen .....	187
I. § 28 Nr. 2 RennWLoTTG .....	187
II. § 3 Nr. 4, Nr. 5, Nr. 5a KraftStG .....	188
1. Befreiungen von der Kraftfahrzeugsteuer .....	188
2. Verfassungs- und unionsrechtliche Einordnung .....	189

*Teil 3*

**Systematische Bewertung der indirekten Vergünstigungen** 191

A. Der Spendenabzug .....	191
I. Systematische Einordnung und Rechtfertigung des Spendenrechts .....	192
II. Die Empfängerkörperschaft .....	193
III. Die Zweckförderung bei Spenden und Mitgliedsbeiträgen .....	194
IV. Zuwendungsvoraussetzungen .....	195
1. Zuwendender und Vermögensopfer .....	195
2. Spendenmotivation .....	197
3. Zuwendungen an den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb .....	197
V. Das Buchwertprivileg .....	198
1. Unmittelbare Überlassung .....	199
2. Verwendungsbezug .....	199
3. Ausländische Empfängerkörperschaften .....	200
VI. Vermögensstockspenden .....	200
1. Die Vermögensstockspende im Einkommensteuerrecht .....	200
2. Die Vermögensstockspende im Körperschaft- und Gewerbesteuerrecht .....	201
VII. Der Spendenabzug in der Körperschaftsteuer .....	202
1. Der VGA-Vorbehalt in der Rechtsprechung .....	203
2. Systematik und Förderungswürdigkeit .....	205
VIII. Der Spendenabzug in der Gewerbesteuer .....	206

IX.	Spenden in der Umsatzsteuer .....	206
X.	Unionsrechtskonformität des Spendenabzugs .....	207
	1. Kapitalverkehrsfreiheit .....	207
	2. Beihilferecht .....	208
	a) Der Spendenabzug als Beihilfe des Spenders .....	208
	b) Die Spendenempfangsberechtigung als Beihilfe des Empfängers .....	208
XI.	Zwischenergebnis: Eignung und System des Spendenabzugs .....	209
B.	Vergünstigungen von sonstigen gemeinwohlfördernden Tätigkeiten .....	210
I.	Nebenberufliche und ehrenamtliche Tätigkeiten .....	210
	1. Einkommensteuerliche Befreiungen .....	210
	a) Steuerliche Sphären .....	210
	b) Nebenberuflichkeit .....	211
	c) Ungleichbehandlung der Nebentätigkeiten .....	212
	d) Unionsrechtliche Implikationen .....	213
	2. Umsatzsteuerliche Befreiung .....	214
II.	Stipendien .....	215
III.	Zwischenergebnis: Indirekte Gemeinwohlförderung durch Tätigkeitsprivilegierung .....	215
C.	Kapitalertragsteuerabzug und Kapitalertragsteuererstattung .....	216
D.	Investmentsteuerliche Vergünstigung – § 8 InvStG .....	217

#### *Teil 4*

	<b>Einzelsteuerübergreifende Strukturen</b>	218
A.	Zweckkongruenz und Staatssubstitution .....	218
I.	Inkongruenzen bei Zuwendungen .....	219
II.	Inkongruenzen bei der Umsatzsteuer .....	220
III.	Inkongruenzen bei punktueller Förderung .....	221
IV.	Zwischenergebnis: Zweckkongruenz in den Einzelsteuergesetzen .....	221
B.	Wettbewerbsneutralität und partielle Steuerpflicht .....	221
I.	Alternative Regelungskonzepte .....	222
	1. Partielle Steuerpflicht bei den Ertragsteuern .....	222
	2. Selektive Vergünstigung .....	223
	3. Sonderfall Grundsteuer .....	223
	4. Zwischenfazit: Systematik der Regelungskonzepte .....	225
II.	Die Steuervergünstigung bei Zuwendungen .....	225

III.	Vereinfachungszwecknormen .....	226
IV.	Zweckbetriebe in den Einzelsteuergesetzen .....	227
V.	Zwischenergebnis: Einzelsteuerübergreifende Wettbewerbsneutralität .....	227
C.	Organisationsgebundenheit .....	228
I.	Das leistungsbezogene Förderkonzept der Umsatzsteuer .....	228
II.	Durchbrechungen des organisationsbezogenen Förderkonzepts .....	228
	1. Punktuelle Befreiungen ohne Organisationsbezug .....	229
	2. Verwendungsgebundene Befreiung ohne Organisationsbezug .....	229
III.	Zwischenergebnis: Einzelsteuerliche Organisationsbezogenheit .....	231
D.	Stiftungsprivilegien und Rechtsformneutralität .....	231
E.	Auslandsöffnung .....	231
I.	Amts- und Beitreibungshilfe als Bedingung für die Auslandsöffnung .....	232
II.	Partielle Auslandsöffnung als einzelsteuerübergreifender Befund .....	233
	1. Der EuGH als Treiber der Auslandsöffnung .....	233
	2. Erster eigener Impuls des deutschen Gesetzgebers .....	234
	3. Fehlendes Gesamtkonzept von Auslandsöffnung und Administrierbarkeit ...	234
III.	Zwischenfazit: Einzelsteuerliche Auslandsöffnung und Reformoption .....	235
F.	Typologie der Vergünstigungen .....	236
I.	Typen direkter Vergünstigungen .....	237
	1. Sachliche Steuerbefreiung als Standardinstrument direkter Vergünstigung ..	237
	2. Freigrenzen als Vereinfachungsinstrument .....	237
	3. Umsatzsteuerliche Vergünstigungstypen .....	238
	4. Das Anpassungsinstrument der verfahrensrechtlichen Vergünstigung .....	238
II.	Typen indirekter Vergünstigungen .....	239
	1. Der Spendenabzug als Instrument leistungsfähigkeitsgerechter Besteuerung	239
	2. Bewertungsprivileg .....	239
	3. Die Freibeträge (§ 3 Nr. 26, Nr. 26a EStG) .....	239
III.	Zwischenergebnis: Vergünstigungstypen und ihr Hintergrund .....	240
G.	Kategorien der Abweichungen von einzelsteuerübergreifenden Grundstrukturen .....	240
I.	Die Grundstruktur der gemeinnützigkeitsbezogenen Steuervergünstigungen ....	240
II.	Kategorisierung der Abweichungen .....	241
	1. Unionsrecht und Belastungsgrund .....	241
	2. Abweichungen aufgrund der Natur der Sache .....	242
	3. Besondere gesetzgeberische Zielsetzungen .....	242

4. Abweichungen aufgrund fehlender stringenter Gesamtkonzeption .....	243
H. Gemeinwohlförderung im Vielsteuersystem .....	244
I. Grundsätzliche Berechtigung der „Vielsteuerlösung“ .....	244
1. Regelungsstandort als Frage äußerer Systematik .....	244
2. Gemeinnützigkeit und Belastungsgrund .....	245
II. Vereinheitlichungsperspektiven .....	247
1. Übergreifende Aspekte .....	247
2. Einzelsteuerliche Spezifika .....	249
III. Zwischenergebnis: Regelungstechnische Integration des Gemeinnützigkeits- rechts in die Steuerrechtsordnung .....	249
I. Zwischenfazit: Gemeinsamkeiten und Unterschiede gemeinnützigkeitsbezogener Steuervergünstigungen .....	250
<i>Teil 5</i>	
<b>Zusammenfassende Thesen</b>	252
<i>Teil 6</i>	
<b>Empfehlungen de lege ferenda</b>	271
<b>Literaturverzeichnis</b> .....	275
<b>Stichwortverzeichnis</b> .....	288

## Abkürzungsverzeichnis

a. A.	andere Ansicht
ABl.EU	Amtsblatt der Europäischen Union
Abs.	Absatz
Abschn.	Abschnitt
AdVermiG	Gesetz über die Vermittlung und Begleitung der Adoption und über das Verbot der Vermittlung von Ersatzmüttern
AEAO	Anwendungserlass zur Abgabenordnung
AEUV	Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union
a. F.	alte Fassung
Anh.	Anhang
Anm.	Anmerkung
AO	Abgabenordnung
Aufl.	Auflage
BB	Betriebs-Berater
Bd.	Band
BeckOGK	Beck-Online Großkommentar
BeckOK	Beck'scher Online-Kommentar
BeckRS	Beck-Rechtsprechung
Begr.	Begründer
Beschl.	Beschluss
BFH	Bundesfinanzhof
BFH/NV	Sammlung amtlich nicht veröffentlichter Entscheidungen des Bundesfinanzhofs
BFHE	Sammlung der Entscheidungen des Bundesfinanzhofs
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BGBI.	Bundesgesetzblatt
BMF	Bundesministerium der Finanzen
BR	Bundesrat
BR-Drs.	Bundesrats-Drucksache
BStBl.	Bundessteuerblatt
BT-Drs.	Bundestags-Drucksache
BVerfG	Bundesverfassungsgericht
BVerfGE	Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts
d.	des/der/die
DB	Der Betrieb
DBA	Doppelbesteuerungsabkommen
ders.	derselbe
dies.	dieselbe/dieselben
DJT	Deutscher Juristentag
DÖV	Die Öffentliche Verwaltung
DStJG	Veröffentlichungen der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft

DStR	Deutsches Steuerrecht
DStRE	Deutsches Steuerrecht Entscheidungsdienst
DStZ	Deutsche Steuer-Zeitung
DVOBlWaG	Durchführungsverordnung zum Blindenwarenvertriebsgesetz
ECLI	European Case Law Identifier (Europäischer Rechtsprechungs-Identifikator)
EFG	Entscheidungen der Finanzgerichte
EG	Europäische Gemeinschaft
Einl.	Einleitung
ErbStB	Erbschaft-Steuerberater
ErbStG	Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz
ErbStR	Erbschaftsteuer-Richtlinien 2019
ESTDV	Einkommensteuer-Durchführungsverordnung
ESTG	Einkommensteuergesetz
ESTR	Einkommensteuer-Richtlinien 2012
EU	Europäische Union
EuGH	Europäischer Gerichtshof
EUV	Vertrag über die Europäische Union
EuZW	Europäische Zeitschrift für Wirtschaftsrecht
e. V.	eingetragener Verein
EWR	Europäischer Wirtschaftsraum
EWS	Europäisches Wirtschafts- und Steuerrecht
f.	folgende
FamFG	Gesetz über das Verfahren in Familiensachen und in den Angelegenheiten der freiwilligen Gerichtsbarkeit
ff.	fortfolgende
FG	Finanzgericht
FGO	Finanzgerichtsordnung
Fn.	Fußnote
FR	Finanz-Rundschau
FS	Festschrift
GA	Generalanwalt am Europäischen Gerichtshof
GewStG	Gewerbsteuergesetz
GG	Grundgesetz
ggf.	gegebenenfalls
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GmbHG	Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung
GrS	Großer Senat
GrStG	Grundsteuergesetz
GrStR	Grundsteuer-Richtlinien 1978
GS	Gedächtnisschrift
Hdb.	Handbuch
HGB	Handelsgesetzbuch
Hrsg.	Herausgeber
i. H. v.	in Höhe von
InvStG	Investmentsteuergesetz
i. S. d.	im Sinne des/der
ISR	Internationale SteuerRundschau
IStR	Internationales Steuerrecht

i. S. v.	im Sinne von
i. V. m.	in Verbindung mit
JStG	Jahressteuergesetz
KJ	Kritische Justiz
KÖSDI	Kölner Steuerdialog
KraftStG	Kraftfahrzeugsteuergesetz
krit.	kritisch
KStG	Körperschaftsteuergesetz
KStR	Körperschaftsteuer-Richtlinien 2022
KSzW	Kölner Schrift zum Wirtschaftsrecht
KVStG	Kapitalverkehrsteuergesetz
lit.	littera (Buchstabe)
m. w. N.	mit weiteren Nachweisen
MwStR	Mehrwertsteuerrecht
MwStSystemRL	Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie
NJW	Neue Juristische Wochenschrift
NPLY	Non Profit Law Yearbook
Nr.	Nummer
NWB	Neue Wirtschafts-Briefe
NZG	Neue Zeitschrift für Gesellschaftsrecht
OECD	Organization for Economic Co-operation and Development (Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung)
REITG	Gesetz über deutsche Immobilien-Aktiengesellschaften mit börsennotierten Anteilen (Real Estate Investment Trusts)
RennwLottG	Rennwett- und Lotteriegesetz
RFamU	Recht der Familienunternehmen
RFH	Reichsfinanzhof
RFHE	Entscheidungen des Reichsfinanzhofs
RGBl.	Reichsgesetzblatt
RIW	Recht der Internationalen Wirtschaft
rkr.	rechtskräftig
RL	Richtlinie
Rn.	Randnummer
RStBl.	Reichssteuerblatt
S.	Seite
SGB	Sozialgesetzbuch
Slg.	Sammlung der Rechtsprechung des Gerichtshofes und des Gerichts Erster Instanz
sog.	sogenannt
StÄndG	Steueränderungsgesetz
StuW	Steuer und Wirtschaft
stv.	stellvertretend
u. a.	unter anderem
UAbs.	Unterabsatz
UmwStG	Umwandlungssteuergesetz
UR	Umsatzsteuer-Rundschau
Urt.	Urteil
UStAE	Umsatzsteuer-Anwendungserlass 2024

UStB	Umsatz-Steuerberater
UStG	Umsatzsteuergesetz
UStR	Umsatzsteuer-Richtlinien 2008
usw.	und so weiter
v.	vom/von
v. a.	vor allem
Var.	Variante
VGA	Verdeckte Gewinnausschüttung
vgl.	vergleiche
Vorbem.	Vorbemerkung
VStG	Vermögensteuergesetz
WPg	Die Wirtschaftsprüfung
WRV	Weimarer Reichsverfassung
z. B.	zum Beispiel
ZEV	Zeitschrift für Erbrecht und Vermögensnachfolge
ZfZ	Zeitschrift für Zölle und Verbrauchsteuern
ZIP	Zeitschrift für Wirtschaftsrecht
zit.	zitiert
z. T.	zum Teil

## Einleitung

Der Staat hat kein Monopol darauf, Gemeinwohl zu realisieren.<sup>1</sup> Im Gegenteil, die freiheitlich-demokratische Grundordnung ist heute mehr denn je auf eine Zivilgesellschaft angewiesen, die Mitverantwortung für die Verteidigung und Ausgestaltung des liberalen Verfassungsstaates übernimmt.<sup>2</sup> Durch Globalisierung und technischen Fortschritt hat die Welt an Komplexität gewonnen. Die dadurch entstehenden Herausforderungen lassen sich mit staatlicher Allzuständigkeit nicht bewältigen. Nicht zuletzt durch zahlreiche Gesetze, die private Partizipation an Gemeinwohlaufgaben fördern sollen, hat der Staat in den vergangenen Jahren versucht, auf diese Entwicklungen zu reagieren.<sup>3</sup> Bürgerschaftliches Engagement ist gefragt und notwendig.

Der dem Gemeinwohl verpflichtete Staat kann seine Aufgaben nur mit finanziellen Mitteln erfüllen. Er finanziert sich überwiegend durch Steuern, weshalb das Steuerrecht besonders eng mit dem gemeinen Wohl verbunden ist. Aus diesem Grund enthalten gerade die Steuergesetze zahlreiche Vorschriften zur privaten Übernahme von Gemeinwohlverantwortung. Die Botschaft des so entstandenen Gemeinnützigkeitsrechts ist klar: Wer den Staat entlastet, das staatliche Angebot verbessert und so das Gemeinwohl fördert, soll steuerlich entlastet werden.

Ziel dieser Arbeit ist die Systematisierung und unionsrechtliche Würdigung der geltenden Steuervergünstigungen mit Gemeinnützigkeitsbezug. Damit ist keine Gesamtbewertung des allgemeinen Gemeinnützigkeitsrechts gemeint, sondern die Untersuchung von Ordnung und Struktur der gemeinnützigkeitsbezogenen Steuervergünstigungen in den Einzelsteuergesetzen. Systematisierung meint dabei nicht nur eine formale Kategorisierung der Vergünstigungsnormen. Vor allem sollen die bestehenden Vergünstigungen zum allgemeinen Gemeinnützigkeitsrecht und dessen Grundlagenprinzipien in Relation gesetzt und so systemfremde Aspekte einzelner Begünstigungen identifiziert werden.

Hierzu ist im ersten Teil der Arbeit zu klären, welchen Strukturen und Zielsetzungen das Gemeinnützigkeitsrecht folgt. Hier gilt es, grundlegende Prinzipien zu analysieren und auf dieser Grundlage Systematisierungsmöglichkeiten aufzuzeigen.

---

<sup>1</sup> *Isensee*, in: Hdb. d. Staatsrechts Bd. IV, 3. Aufl. 2006, § 71 Rn. 110.

<sup>2</sup> Dazu *Hufeld*, npoR 2024, 45.

<sup>3</sup> Siehe nur das Gesetz zur weiteren steuerlichen Förderung von Stiftungen v. 14. 7. 2000, BGBl. I 2000, 1034; das Gesetz zur weiteren Förderung bürgerschaftlichen Engagements v. 10. 10. 2007, BGBl. I 2007, 2332; das Gesetz zur Stärkung des Ehrenamtes v. 21. 3. 2013, BGBl. I 2013, 556 oder das JStG 2020 v. 21. 12. 2020, BGBl. I 2020, 3096.

Im zweiten Teil werden diejenigen Vergünstigungen, die gemeinnützige Körperschaften unmittelbar betreffen, in den erarbeiteten Rahmen möglicher Systematisierungen eingefügt und am Maßstab der Belastungsgründe der Einzelsteuergesetze sowie der Zielsetzungen des Gemeinnützigkeitsrechts gemessen. Im dritten Teil wird diese Vorgehensweise auch auf die indirekten gemeinnützigkeitsbezogenen Vergünstigungen angewandt. Dabei soll jeweils die unionsrechtliche Kernfrage beantwortet werden, ob das Recht der Europäischen Union ein anderes als das herausgearbeitete nationalrechtliche System vorgibt.

Vor dem Hintergrund der Aufarbeitung der nationalrechtlichen gemeinnützigkeitsbezogenen Vergünstigungen soll in einem vierten Teil die Frage beantwortet werden, inwieweit sie einzelsteuerübergreifend einer einheitlichen Struktur folgen.

Im fünften Teil werden die Arbeitsergebnisse thesenartig zusammengestellt, worauf sich im sechsten Teil darauf aufbauende Änderungsvorschläge anschließen.

## Begriff und System

### A. Die Steuervergünstigung mit Gemeinnützigkeitsbezug

Das Gemeinnützigkeitsrecht<sup>1</sup> folgt der folgenden Grundsystematik: In einem allgemeinen Teil (§§ 51–68 AO) sind die tatbestandlichen Anforderungen des Gemeinnützigkeitsstatus geregelt, in einem besonderen Teil, welcher sich in den Einzelsteuergesetzen findet, die verschiedenen daran anknüpfenden Vergünstigungen.<sup>2</sup> Diese steuerlichen Vergünstigungen sind die maßgebliche Rechtsfolge des allgemeinen Gemeinnützigkeitsrechts. Ohne die steuerlichen Vorteile würden sich die Gemeinnützigkeitsakteure nicht in dessen enge Schranken begeben, auch wenn mit dem Gemeinnützigkeitsstatus eine besondere Öffentlichkeitswirksamkeit einhergeht.<sup>3</sup>

Steuervergünstigungen sind alle Abweichungen von der Regelbesteuerung zugunsten des Steuerpflichtigen.<sup>4</sup> Die Steuervergünstigung ist damit ein Oberbegriff und erfasst zuvörderst die Steuerbefreiungen, daneben Steuerermäßigungen, Bewertungsfreiheiten, Sonderabschreibungen, Freigrenzen und Freibeträge.<sup>5</sup> Ferner lassen sich hierunter verfahrensrechtliche Ausnahmebestimmungen subsumieren, die die Steuerlast des Steuerschuldners verringern.<sup>6</sup> Im Gemeinnützigkeitsrecht dominieren die Steuerbefreiungen,<sup>7</sup> also solche Vergünstigungen, die den steuer-

---

<sup>1</sup> Der Begriff der Gemeinnützigkeit wird hier wie üblich synonym zu dem der „steuerbegünstigten Zwecke“ i.S.d. dritten Abschnitts im zweiten Teil der AO gebraucht, vgl. dazu statt aller *Hüttemann*, Gemeinnützigkeitsrecht und Spendenrecht, 6. Aufl. 2025, Rn. 1.4.

<sup>2</sup> *Bott*, in: Schauhoff/Kirchhain, Hdb. d. Gemeinnützigkeit, 4. Aufl. 2023, § 8 Rn. 1; *Hüttemann*, Gemeinnützigkeitsrecht und Spendenrecht, 6. Aufl. 2025, Rn. 1.2; *Hey*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 25. Aufl. 2024, Rn. 20.1; *Hummel/Lampert*, Aktuelle Rechtsfragen der Grenzen steuerlicher Gemeinnützigkeit, 2021, S. 15 f.

<sup>3</sup> *Schauhoff*, in: Schauhoff/Kirchhain, Hdb. d. Gemeinnützigkeit, 4. Aufl. 2023, Grundlegung, Rn. 40; *Hüttemann*, Gutachten G zum 72. DJT, 2018, G 19.

<sup>4</sup> *Stv. Lang*, Systematisierung der Steuervergünstigungen, 1974, S. 74 f., 160; *ders.*, *StuW* 1987, 221, 227; *Jochum*, Die Steuervergünstigung, 2006, S. 35, 55; *Seer*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 25. Aufl. 2024, Rn. 6.49.

<sup>5</sup> Zu den Definitionen im Einzelnen vgl. nur *Jochum*, Die Steuervergünstigung, 2006, S. 153 ff.; *Seer*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 25. Aufl. 2024, Rn. 6.49 m. w.N.

<sup>6</sup> *Jochum*, Die Steuervergünstigung, 2006, S. 188 f.; a. A. *Lang*, Systematisierung der Steuervergünstigungen, 1974, S. 160 f. Der Streit ist für das Gemeinnützigkeitsrecht nicht von Bedeutung und wird daher nicht weiter thematisiert.

<sup>7</sup> Vgl. die Übersicht bei *Bott*, in: Schauhoff/Kirchhain, Hdb. d. Gemeinnützigkeit, 4. Aufl. 2023, § 8 Rn. 2.

lichen Grundtatbestand betreffen und damit entweder das Steuersubjekt oder das Steuerobjekt vom Tatbestand ausnehmen.<sup>8</sup>

Das Untersuchungsfeld dieser Arbeit erstreckt sich auf Vergünstigungen mit Bezug zum allgemeinen Gemeinnützigkeitsrecht der AO. Dagegen werden steuerliche Vergünstigungen, die aus allgemeinen staatspolitischen oder sozialen Erwägungen gewährt werden, um bürgerschaftliches Handeln zu fördern,<sup>9</sup> ebenso wenig behandelt, wie „Vergünstigungen“, die nicht Teil des Steuerrechts sind.<sup>10</sup>

## **B. Rechtfertigung der gemeinnützigkeitsbezogenen steuerlichen Vergünstigungen**

### **I. Staatssubstitution und Gemeinwohlaufgaben**

Die Gewährung von Steuervorteilen aufgrund der Verfolgung gemeinnütziger Zwecke wird im Wesentlichen mit der „Staatssubstitutionsthese“ begründet, wonach der Staat entlastet werde, wenn er selbst nicht tätig werden müsse, sondern die Erfüllung seiner Aufgaben auf Private übertrage.<sup>11</sup> Die gemeinnützigen Zwecke können sowohl durch den Staat mithilfe von Steuergeldern als auch durch Private verwirklicht werden.<sup>12</sup> Der Sinn der Steuervergünstigungen erschöpft sich aber auch unter Zugrundelegung dieses Staatsentlastungsgedankens nicht darin, Ressourcen zu schonen. Sie dienen in erster Linie dazu, altruistische Privatinitiative zu fördern,<sup>13</sup> wodurch gleichsam das staatliche Leistungsangebot erweitert und verbessert wird.<sup>14</sup> Steuervergünstigungen, die aufgrund der Übernahme von Staatsaufgaben gewährt werden, verwirklichen systemimmanent eine gleichmäßige Besteuerung nach der Gemeinwohlverantwortung, denn soweit Private Gemeinwohlaufgaben übernehmen, entlasten sie den Staat und übernehmen so Gemeinwohlverantwortung.<sup>15</sup>

---

<sup>8</sup> Lang, Systematisierung der Steuervergünstigungen, 1974, S. 91 ff., 104.

<sup>9</sup> Z. B. die Befreiungen in § 5 Abs. 1 KStG mit Ausnahme der Nr. 9, Bott, in: Bott/Walter, KStG, 10/2025, § 5 Rn. 1; Kruschke, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, 8/2025, § 5 KStG Rn. 1.

<sup>10</sup> Zur Gemeinnützigkeit in anderen Rechtsgebieten siehe *Cremers*, Steuerliche Gemeinnützigkeit und allgemeine Rechtsordnung, 2022.

<sup>11</sup> Gutachten der Unabhängigen Sachverständigenkommission zur Prüfung des Gemeinnützigkeits- und Spendenrechts, BMF-Schriftenreihe, Heft 40, 1988, S. 92 f.; *Jachmann*, in: Igl, Rechtliche Rahmenbedingungen bürgerschaftlichen Engagements, 2002, S. 71 ff.; *Droege*, Gemeinnützigkeit im offenen Steuerstaat, 2010, S. 315 ff.

<sup>12</sup> *Kirchhof*, DStJG 26 (2003), 1, 5: „Konzeptionelle Alternativität“.

<sup>13</sup> *Isensee*, DStJG 26 (2003), 93, 100.

<sup>14</sup> *Hüttemann*, DStJG 26 (2003), 82; *ders.*, Gutachten G zum 72. DJT, 2018, G 88; *ders.*, Gemeinnützigkeitsrecht und Spendenrecht, 5. Aufl. 2025, Rn. 1.82.

<sup>15</sup> *Jachmann*, in: Igl, Rechtliche Rahmenbedingungen bürgerschaftlichen Engagements, 2002, S. 73.

Aus der Substitutionsthese lässt sich herleiten, welche Zwecke per Gemeinnützigkeitsrecht steuerlich gefördert werden können. Zunächst muss eine Substituierbarkeit überhaupt möglich sein, was bei ausschließlichen Staatsaufgaben<sup>16</sup> nicht der Fall ist.<sup>17</sup> Die Förderung darf sich sodann nur auf solche Zwecke beziehen, die der Staat selbst erfüllen dürfte. Im Bereich der konkurrierenden Gemeinwohlaufgaben – also solchen, die sowohl der staatlichen als auch der privaten Initiative offenstehen<sup>18</sup> – kann der Staat durch gemeinnütziges Handeln Privater entlastet werden.<sup>19</sup>

Nicht ganz unumstritten ist die Rechtfertigung der Begünstigung altruistischer privater Betätigungen im Bereich der sog. pluralistischen Gemeinwohlaufgaben,<sup>20</sup> bei denen gesellschaftlicher Pluralismus entfaltet und grundrechtliche Freiheit wahrgenommen wird.<sup>21</sup> Beispiele hierfür sind die Religion, Weltanschauung, Wissenschaft, Kunst und Kultur.<sup>22</sup> Da der Staat hier zur Neutralität verpflichtet sei und daher (inhaltlich) nicht selbst tätig werden dürfe, sei der maßgebliche Rechtfertigungsgrund für die steuerliche Privilegierung nicht die Staatsentlastung, sondern dass sich der Staat „prekärer Prioritätsentscheidungen“ entledige, die er zu treffen hätte, wenn er selbst Fördermittel verteilte.<sup>23</sup> Führt man sich dagegen vor Augen, dass dem Staat ein Tätigwerden in diesem Bereich nicht generell, sondern allenfalls inhaltlich untersagt ist, zeigt sich, dass er immerhin von seiner Finanzierungsverantwortung entlastet wird.<sup>24</sup> Daher findet eine Staatssubstitution ebenso bei pluralistischen Gemeinwohlaufgaben statt. Die Besonderheit besteht darin, dass neben die Staatsentlastung die Ausübung von Grundrechten tritt und sich die Gemeinwohlförderung daher auf Bereiche erstreckt, hinsichtlich derer der Staat inhaltlich nicht tätig werden kann, die aber gleichwohl gemeinwohlfördernden Charak-

<sup>16</sup> Zum Begriff stv. *Jellinek*, Allgemeine Staatslehre, 3. Aufl. 1921, S. 255 ff.

<sup>17</sup> *Jachmann*, in: Igl, Rechtliche Rahmenbedingungen bürgerschaftlichen Engagements, 2002, S. 75.

<sup>18</sup> *Jellinek*, Allgemeine Staatslehre, 3. Aufl. 1921, S. 263 f.

<sup>19</sup> *Isensee/Knobbe-Keuk*, Sondervotum zum Gutachten der Unabhängigen Sachverständigenkommission zur Prüfung des Gemeinnützigkeits- und Spendenrechts, BMF-Schriftenreihe, Heft 40, 1988, S. 350 f., 356; *Isensee*, FS Dürig, 1990, S. 33, 61; *ders.*, DStJG 26 (2003), 93, 96 ff.

<sup>20</sup> Den Begriff erstmals verwendend *Isensee/Knobbe-Keuk*, Sondervotum zum Gutachten der Unabhängigen Sachverständigenkommission zur Prüfung des Gemeinnützigkeits- und Spendenrechts, BMF-Schriftenreihe, Heft 40, 1988, S. 351 ff.

<sup>21</sup> Vgl. *Jachmann*, in: Igl, Rechtliche Rahmenbedingungen bürgerschaftlichen Engagements, 2002, S. 75.

<sup>22</sup> § 52 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1, Nr. 2, Nr. 5 AO, vgl. auch *Isensee/Knobbe-Keuk*, Sondervotum zum Gutachten der Unabhängigen Sachverständigenkommission zur Prüfung des Gemeinnützigkeitsrecht und Spendenrechts, BMF-Schriftenreihe, Heft 40, 1988, S. 351; *Hüttemann*, Gemeinnützigkeitsrecht und Spendenrecht, 6. Aufl. 2025, Rn. 1.81; einschränkend *Seer*, DStJG 26 (2003), 11, 20 f., 25 f.

<sup>23</sup> *Isensee/Knobbe-Keuk*, Sondervotum zum Gutachten der Unabhängigen Sachverständigenkommission zur Prüfung des Gemeinnützigkeits- und Spendenrechts, BMF-Schriftenreihe, Heft 40, 1988, S. 358.

<sup>24</sup> *Seer*, DStJG 26 (2003), 11, 25.