



---

**Sachstand**

---

**Steuerliche Anerkennung grenzüberschreitender Spendenzahlungen  
für deutsche Steuerzwecke**

**Steuerliche Anerkennung grenzüberschreitender Spendenzahlungen für deutsche Steuerzwecke**

Aktenzeichen: WD 4 - 3000 - 107/21  
Abschluss der Arbeit: 3.2.2022  
Fachbereich: WD 4: Haushalt und Finanzen

---

Die Wissenschaftlichen Dienste des Deutschen Bundestages unterstützen die Mitglieder des Deutschen Bundestages bei ihrer mandatsbezogenen Tätigkeit. Ihre Arbeiten geben nicht die Auffassung des Deutschen Bundestages, eines seiner Organe oder der Bundestagsverwaltung wieder. Vielmehr liegen sie in der fachlichen Verantwortung der Verfasserinnen und Verfasser sowie der Fachbereichsleitung. Arbeiten der Wissenschaftlichen Dienste geben nur den zum Zeitpunkt der Erstellung des Textes aktuellen Stand wieder und stellen eine individuelle Auftragsarbeit für einen Abgeordneten des Bundestages dar. Die Arbeiten können der Geheimschutzordnung des Bundestages unterliegende, geschützte oder andere nicht zur Veröffentlichung geeignete Informationen enthalten. Eine beabsichtigte Weitergabe oder Veröffentlichung ist vorab dem jeweiligen Fachbereich anzuzeigen und nur mit Angabe der Quelle zulässig. Der Fachbereich berät über die dabei zu berücksichtigenden Fragen.

---

## Inhaltsverzeichnis

<b>1.</b>	<b>Gegenstand der Untersuchung</b>	<b>4</b>
<b>2.</b>	<b>Abgrenzung zwischen Inlandsspenden und Auslandsspenden (Inbound / Outbound)</b>	<b>4</b>
<b>3.</b>	<b>Steuerliche Behandlung von Inlandsspenden (Überblick)</b>	<b>4</b>
3.1.	Voraussetzung für den Spendenabzug: Gemeinnützigkeit der Empfängerkörperschaft	4
3.1.1.	Verfolgung eines gemeinnützigen Zwecks	5
3.1.2.	Struktureller Inlandsbezug	5
3.2.	Prüfung der Gemeinnützigkeit durch die Finanzbehörde der Körperschaft	6
3.3.	Nachweis der Gemeinnützigkeit bei Veranlagung des Spenders	6
<b>4.</b>	<b>Steuerliche Anerkennung von Spenden an ausländische Körperschaften (Outbound-Spenden)</b>	<b>7</b>
4.1.	Unionsrechtliche Vorgaben	7
4.2.	Spenden an Körperschaften in EU/EWR-Staaten: Materielle Rechtslage	8
4.2.1.	Beschränkt steuerpflichtige Körperschaften: Gemeinnützigkeit	8
4.2.2.	Andere Körperschaften: Fiktive Gemeinnützigkeit	8
4.3.	Spenden an Körperschaften in EU/EWR-Staaten: Nachweisprobleme	9
4.3.1.	Anwendung des deutschen Gemeinnützigkeitsrechts auf ausländische Körperschaften	9
4.3.2.	Struktureller Inlandsbezug	9
4.3.3.	Begrenzte Anwendung des Feststellungsverfahrens (§ 60a AO)	10
4.3.4.	Fehlendes Veranlagungsverfahren bei fiktiver Gemeinnützigkeit	10
4.4.	Unionsrechtlich relevante Verstöße?	11
4.5.	Spenden an Körperschaften in Drittstaaten	12
<b>5.</b>	<b>Inbound-Spenden</b>	<b>12</b>
5.1.	Spender aus EU/EWR-Staaten	12
5.2.	Spender aus Drittstaaten	12
<b>6.</b>	<b>Inländische Körperschaften mit Mittelverwendung im Ausland</b>	<b>13</b>
<b>7.</b>	<b>Fazit</b>	<b>13</b>

## 1. Gegenstand der Untersuchung

Untersucht wird, wie in Deutschland grenzüberschreitende Spenden an gemeinnützige Organisationen steuerlich behandelt werden. Dabei stellt sich die Frage, ob Spenden an ausländische Organisationen wie Inlandsspenden (dazu nachfolgend 2.) steuerlich berücksichtigt werden und inwieweit dabei das deutsche Gemeinnützigkeitsrecht auf ausländische Körperschaften Anwendung findet. Nach einem Überblick über das deutsche Spendenrecht (dazu nachfolgend 3.) wird im Schwerpunkt die Rechtslage für Spenden an ausländische Körperschaften erläutert (dazu nachfolgend 4.). Abschließend wird auf Spenden an inländische Körperschaften eingegangen (dazu nachfolgend 5.) sowie auf inländische gemeinnützige Körperschaften, die Mittel im Ausland verwenden (dazu nachfolgend 6.).

## 2. Abgrenzung zwischen Inlandsspenden und Auslandsspenden (Inbound / Outbound)

Im **Inlandsfall** setzt der Spendenabzug für steuerliche Zwecke voraus, dass die Spende an eine nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 Körperschaftsteuergesetz (KStG) steuerbefreite, also gemeinnützige Körperschaft (siehe dazu 3.1.) geleistet wird. Einkommensteuerpflichtige natürliche Personen können Spenden an solche gemeinnützigen Körperschaften innerhalb gewisser Obergrenzen als Sonderausgaben von der Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer absetzen (§ 10b Abs. 1 Satz 1, Satz 2 Nr. 2 Einkommensteuergesetz (EStG)). Dies gilt für Zwecke der Körperschaftsteuer auch für Spenden, die von Kapitalgesellschaften (und anderen Körperschaftsteuersubjekten) geleistet werden (§ 9 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1, Satz 2 lit. b) KStG). Der Spendenabzug gilt außerdem für Zwecke der Gewerbesteuer (§ 9 Nr. 5 Satz 1, Satz 2 lit. b) Gewerbesteuergesetz (GewStG)).

Diese Bestimmungen gelten zunächst für den reinen Inlandsfall, also die Spende einer im Inland ansässigen Person an eine im Inland ansässige Körperschaft (**Inlandsspende**). Dies schließt nicht aus, dass die Körperschaft ihre gemeinnützigen Zwecke im Ausland verwirklicht (siehe zum erforderlichen strukturellen Inlandsbezug 3.1.2. und zur Mittelverwendung im Ausland 6.).

Davon abzugrenzen sind Fälle, in denen eine im Inland ansässige Person Spenden an eine im Ausland ansässige Körperschaft leistet und dafür *im Inland* nach nationalem Spendenrecht den Spendenabzug begehrt (Auslandsspende, hier als **Outbound-Spende** bezeichnet). Hier stellen sich insbesondere die Fragen, wie die Kriterien des deutschen Gemeinnützigkeitsrechts auf ausländische Körperschaften angewendet werden, der Spender dies nachweisen und die deutschen Finanzbehörden dies überprüfen können (dazu nachfolgend 4.). Der umgekehrte Fall, in dem eine im Ausland ansässige Person eine Spende an eine im Inland ansässige Körperschaft leistet (hier als **Inbound-Spende** bezeichnet, siehe dazu nachfolgend 5.) wirft spiegelbildlich ähnliche Rechtsfragen auf, allerdings im Ansässigkeitsstaat des Spenders und nicht in Deutschland.

## 3. Steuerliche Behandlung von Inlandsspenden (Überblick)

### 3.1. Voraussetzung für den Spendenabzug: Gemeinnützigkeit der Empfängerkörperschaft

Damit eine im Inland ansässige Person Spenden im Rahmen ihrer Veranlagung zur Einkommenssteuer, Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer von der Bemessungsgrundlage absetzen kann (siehe 2.), muss die Empfängerkörperschaft die Bedingungen der Gemeinnützigkeit nach §§ 51 bis 68 Abgabenordnung (AO) erfüllen. Diese ist dann berechtigt, für solche Spenden Zuwendungsbestätigungen auszustellen (§ 63 Abs. 5 AO). Neben der Möglichkeit, steuerlich abzugsfähige Spenden

entgegenzunehmen, werden gemeinnützige Körperschaften vor allem dadurch begünstigt, dass sie von der Körperschaftsteuer und der Gewerbesteuer befreit sind, mit Ausnahme ihrer wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe (§ 5 Abs. 1 Nr. 9 Satz 1 KStG und § 3 Nr. 6 Satz 1 GewStG).

### 3.1.1. Verfolgung eines gemeinnützigen Zwecks

Körperschaften sind im Sinne der §§ 51 ff. AO begünstigt, wenn sie einen gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zweck verfolgen. Um gemeinnützig zu sein, müssen Körperschaften einen oder mehrere der im Katalog des § 52 Abs. 2 S. 1 AO aufgeführten **Gemeinnützigkeitszwecke** verfolgen. Dieser Zweck muss in der Satzung der Körperschaft festgelegt sein (§ 59 AO). Die Körperschaft muss selbstlos handeln, insbesondere darf sie ihre Mittel nur für ihre satzungsmäßigen Zwecke verwenden (§ 55 AO). Die Körperschaft muss ihren satzungsmäßigen Zweck unmittelbar und ausschließlich verfolgen (§§ 56, 57 AO). Dies muss in der Satzung der Körperschaft zum Ausdruck kommen (**formelle Satzungsmäßigkeit**; siehe dazu die Mustersatzung in Anlage 1 zu § 60 AO). Auch die tatsächliche laufende Geschäftsführung der Körperschaft muss diesen Satzungsbestimmungen entsprechen (§ 59 AO; **materielle Satzungsmäßigkeit**). Sie muss auf die ausschließliche und unmittelbare Erfüllung der steuerbegünstigten Zwecke gerichtet sein (§ 63 Abs. 1 AO). Die für die Körperschaft zuständige Finanzbehörde muss also sowohl die formelle als auch die laufende materielle Satzungsmäßigkeit der Körperschaft überprüfen (siehe dazu 3.2.).

### 3.1.2. Struktureller Inlandsbezug

Verwirklicht eine Körperschaft ihre steuerbegünstigten Zwecke im Ausland, ist außerdem ein gewisser Inlandsbezug ihrer Tätigkeit erforderlich (sog. struktureller Inlandsbezug gemäß § 51 Abs. 2 AO). Das setzt voraus, dass

- die Körperschaft natürliche Personen fördert, die ihren Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt im Inland haben, oder
- die Tätigkeit der Körperschaft neben der Verwirklichung ihrer steuerbegünstigten Zwecke zumindest auch zum Ansehen der Bundesrepublik Deutschland im Ausland beitragen kann.

Die Auslegung vor allem dieser zweiten Voraussetzung ist wegen ihrer Unbestimmtheit problematisch und umstritten; zum Teil wird sie sogar für nicht auslegungsfähig gehalten.<sup>1</sup> Bezweifelt wird, ob und wie deutsche Finanzbehörden überprüfen können, ob die Tätigkeit einer Körperschaft im Ausland zum Ansehen der Bundesrepublik Deutschland beiträgt.<sup>2</sup> Die Anwendung der Vorschrift soll dadurch erleichtert werden, dass jedenfalls für inländische Körperschaften im Re-

---

1 Siehe *Weitemeyer/Bornemann*, FR 2016, 437 (438); *Geserich*, DStR 2009, 1173 (1177). Siehe ferner die Nachweise bei FG Köln, Urteil vom 20.01.2016, 9 K 3177/14, BeckRS 2016, 94622, aufgehoben durch BFH, Urteil vom 22.3.2018, X R 5/16, DStRE 2018, 968.

2 Kritisch daher *Hüttemann*, Gemeinnützigkeitsrecht und Spendenrecht, 5. Aufl. 2021, Rn. 1.158 und 3.17; *Geserich*, DStR 2009, 1173 (1177) sieht das Erfordernis als für die praktische Rechtsanwendung völlig ungeeignet an; kritisch auch FG Köln, Urteil vom 20.01.2016, 9 K 3177/14, BeckRS 2016, 94622, aufgehoben durch BFH, Urteil vom 22.3.2018, X R 5/16, DStRE 2018, 968.

gelfall ohne weitere Prüfung vermutet werden soll, dass sie zum Ansehen Deutschlands im Ausland beitragen; davon geht auch die Finanzverwaltung aus.<sup>3</sup> Diese Vermutung wirft indes so gleich die unionsrechtliche Frage auf, ob Spender bezüglich ihrer Outbound-Spenden diskriminiert werden, weil die Vermutung nicht für ausländische Körperschaften gilt (siehe zu Outbound-Spenden 4.).<sup>4</sup> Jedenfalls für Inlandsspenden ist das gesetzliche Erfordernis des strukturellen Inlandsbezugs damit entschärft worden.

### 3.2. Prüfung der Gemeinnützigkeit durch die Finanzbehörde der Körperschaft

Ob eine Körperschaft gemeinnützig ist, entscheidet das örtlich zuständige Finanzamt ohne besonderes Anerkennungsverfahren im Veranlagungsverfahren durch Steuerbescheid, ggf. durch Freistellungsbescheid (Anwendungserlass zur Abgabenordnung (AEAO) zu § 59 Nr. 3 Satz 1 und 2). Die Steuerbefreiung aufgrund der Gemeinnützigkeit soll spätestens alle drei Jahre überprüft werden, wobei das Finanzamt von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln hat (AEAO zu § 59 Nr. 3 Satz 3 und 4).<sup>5</sup> Zeigen sich nach Bekanntgabe eines Freistellungsbescheids Verstöße der laufenden Geschäftsführung der Körperschaft gegen die Satzung oder die Gemeinnützigkeitsbedingungen (siehe 3.1.), führt dies zur Aberkennung der Gemeinnützigkeit. Dazu kann eine Steuerfestsetzung durch einen Vorauszahlungsbescheid oder einen Körperschaftsteuerbescheid erfolgen, in dem von der vollen Steuerpflicht ausgegangen wird (AEAO zu § 63 Nr. 4). Dies hat zur Folge, dass die Körperschaft nicht mehr berechtigt ist, Zuwendungsbestätigungen über Spenden auszustellen.

### 3.3. Nachweis der Gemeinnützigkeit bei Veranlagung des Spenders

Im Veranlagungsverfahren des Spenders muss vom Spender der Nachweis erbracht bzw. von dessen Finanzbehörde überprüft werden, dass die Empfängerkörperschaft die Bedingungen der Gemeinnützigkeit (siehe 3.1.) erfüllt. Das Problem der mehrfachen Prüfung wird zunächst durch das **Feststellungsverfahren gemäß § 60a AO** abgemildert, zumindest in Bezug auf die Feststellung der satzungsmäßigen Voraussetzungen der Gemeinnützigkeit, da ein solcher Grundlagenbescheid Bindungswirkung nicht nur für die nachfolgende Veranlagung der Körperschaft selbst, sondern auch für die Besteuerung der Spender entfaltet (§ 60a Abs. 1 S. 2 AO). Diese der Veranlagung zeitlich vorgeschaltete, verbindliche Feststellung der satzungsmäßigen Voraussetzungen der Gemeinnützigkeit ist insbesondere relevant für neu gegründete Körperschaften, bei denen noch nicht im Veranlagungsverfahren über die Voraussetzungen der Steuerbefreiung (und damit der

---

3 LfSt Bayern, VfG. vom 9.8.2021, DStR 2021, 2975 Ziffer 1.1. Zum Hintergrund der Vermutung unter Hinweis auf das Gesetzgebungsverfahren *Hüttemann*, Gemeinnützigkeitsrecht und Spendenrecht, 5. Aufl. 2021, Rn. 3.16 f.

4 Offensichtlich unionsrechtswidrig laut *Hüttemann*, in: Gosch/Schnitger/Schön, Festschrift für Jürgen Lüdicke, 2019, 336 (347).

5 Zur Anerkennung und Aberkennung der Gemeinnützigkeit siehe Wissenschaftliche Dienste des Deutschen Bundestages, Sachstand „Zur Überprüfung der Gemeinnützigkeit von Körperschaften“, WD 4 – 3000 – 090/18 unter 2. (<https://www.bundestag.de/resource/blob/563336/ac2d13e5c2f4473b530f6ac5475959a3/WD-4-090-18-pdf-data.pdf>). Zu Verstößen gegen die formelle und materielle Gemeinnützigkeit siehe Wissenschaftliche Dienste des Deutschen Bundestages, Sachstand „Gemeinnützigkeit am Beispiel von Tierrechtsorganisationen“, WD 4 – 3000 – 079/19 unter 3. (<https://www.bundestag.de/resource/blob/653348/f793d1771ef7226cd590a47fda94d30a/WD-4-079-19-pdf-data.pdf>).

Gemeinnützigkeit) entschieden wurde.<sup>6</sup> Der Feststellungsbescheid nach § 60a AO ermöglicht der Körperschaft auch das Ausstellen von Zuwendungsbescheinigungen für Spendenzwecke.

Im Übrigen, insbesondere in Bezug auf die Vereinbarkeit der tatsächlichen Geschäftsführung der Körperschaft mit den Gemeinnützigkeitskriterien, behilft sich die Praxis mit einer **Bindungswirkung** bei der Veranlagung des Spenders an die körperschaftsteuerliche Beurteilung des für die gemeinnützige Körperschaft zuständigen Finanzamts, sodass widersprechende Beurteilungen der Gemeinnützigkeit ausgeschlossen werden.<sup>7</sup> Damit wird vor allem der Spender davon entlastet, seinem Finanzamt gegenüber den Nachweis der Gemeinnützigkeit der Zuwendungsempfängerin führen zu müssen. Dagegen muss die Körperschaft im Rahmen ihrer Veranlagung die entsprechenden Nachweise für die zweckentsprechende Mittelverwendung erbringen, auch bei einer Mittelverwendung im Ausland (siehe 6.).

#### 4. Steuerliche Anerkennung von Spenden an ausländische Körperschaften (Outbound-Spenden)

Aus unionsrechtlichen Gründen (dazu nachfolgend 4.1.) ermöglicht der Gesetzgeber einen Spendenabzug grundsätzlich nur für Outbound-Spenden an Körperschaften mit Sitz in einem EU/EWR-Staat. Diese müssen allerdings die Voraussetzungen des deutschen Gemeinnützigkeitsrechts (siehe 3.1.) erfüllen. Für den Spendenabzug ist zwischen beschränkt steuerpflichtigen und anderen ausländischen Körperschaften zu differenzieren (dazu nachfolgend 4.2.). Schwierigkeiten und Unsicherheiten ergeben sich hinsichtlich der Frage, wie die Kriterien des deutschen Gemeinnützigkeitsrechts auf ausländische Körperschaften anzuwenden, durch den Spender nachzuweisen und durch dessen Finanzbehörde zu überprüfen sind (dazu nachfolgend 4.3.). Zu verbleibenden unionsrechtlichen Zweifeln siehe nachfolgend 4.4. Zu Spenden an Körperschaften in einem Drittstaat siehe abschließend 4.5.

##### 4.1. Unionsrechtliche Vorgaben

Das deutsche Spendenrecht ermöglichte ursprünglich keinen Abzug für Outbound-Spenden; seit rund 20 Jahren wurde verstärkt diskutiert, ob dies gegen Unionsrecht verstößt.<sup>8</sup> Zwar regelt das Unionsrecht den Spendenabzug nicht. Jedoch wirken die sich aus den Grundfreiheiten ergebenden **Diskriminierungsverbote** auch in das nationale Spenden- und Gemeinnützigkeitsrecht hinein.<sup>9</sup> In Bezug auf den Spendenabzug entschied der EuGH in der Rechtssache Persche<sup>10</sup>, dass der bis dato im deutschen Recht geltende Ausschluss des Spendenabzugs für Spenden an gemeinnützige Einrichtungen aus anderen EU/EWR-Staaten gegen die Kapitalverkehrsfreiheit (Art. 63

---

6 Vgl. auch *Weidmann/Kohlhepp*, Die gemeinnützige GmbH, 4. Aufl. 2020, S. 161.

7 *Brandl*, in: Brandis/Heuermann, Ertragsteuerrecht, 159. EL Oktober 2021, § 10b EStG Rn. 37; kritisch unter Verweis auf die fehlende gesetzliche Grundlage *Hüttemann*, Gemeinnützigkeitsrecht und Spendenrecht, 5. Aufl. 2021, Rn 8.22.

8 Siehe *Hüttemann*, Gemeinnützigkeitsrecht und Spendenrecht, 5. Aufl. 2021, Rn. 1.131, dort Rn. 2.110 ff. auch zur Entwicklung und Rechtslage in anderen Steuerrechtsordnungen.

9 *Hüttemann*, Gemeinnützigkeitsrecht und Spendenrecht, 5. Aufl. 2021, Rn. 1.130.

10 EuGH, Urteil vom 27.1.2009, Rs. C-318/07 Persche, NJW 2009, 823.

AEUV) verstößt. Andererseits ist Deutschland aber nicht aufgrund der Grundfreiheiten verpflichtet, einen ausländischen Gemeinnützigkeitsstatus oder gemeinnützige Zwecke im Sinne einer ausländischen Rechtsordnung anzuerkennen. Unionsrechtliche Gründe führten daher zu einer Reform des Spendenrechts, so dass zwischen Spenden an Körperschaften mit Sitz in einem EU/EWR-Staat (dazu nachfolgend 4.2.) und einem Drittstaat (dazu nachfolgend 4.5.) zu differenzieren ist.

#### 4.2. Spenden an Körperschaften in EU/EWR-Staaten: Materielle Rechtslage

Für Outbound-Spenden an ausländische Körperschaften unterscheidet der Gesetzgeber zwischen in Deutschland beschränkt steuerpflichtigen Körperschaften (dazu nachfolgend 4.2.1.) und solchen, die weder unbeschränkt noch beschränkt körperschaftsteuerpflichtig sind (dazu nachfolgend 4.2.2.). Hintergrund dafür ist, dass die beschränkt steuerpflichtigen Körperschaften, auch wenn sie weder Geschäftsleitung noch Sitz im Inland haben (§ 2 Nr. 2 KStG), in Deutschland bestimmte inländische Einkünfte im Sinne des § 49 EStG (z.B. aus der Vermietung eines im Inland belegenen Grundstücks) erzielen und daher in Deutschland steuerlich erfasst werden, während die übrigen Körperschaften gar keine steuerliche Verbindung zu Deutschland aufweisen.

##### 4.2.1. Beschränkt steuerpflichtige Körperschaften: Gemeinnützigkeit

Spenden an beschränkt steuerpflichtige Körperschaften sind nach den gleichen Grundsätzen wie Inlandsspenden (siehe 3.) abzugsfähig (§ 10b Abs. 1 S. 2 Nr. 2 EStG i.V.m. § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG). Denn die Steuerbefreiung für gemeinnützige Körperschaften ist auf beschränkt körperschaftsteuerpflichtige Körperschaften aus EU/EWR-Staaten erstreckt worden (§ 5 Abs. 2 Nr. 2 Halbs. 2 KStG). Die ausländische Körperschaft muss also die inländischen Voraussetzungen der Gemeinnützigkeit nach §§ 51 ff. AO (siehe 3.1.) erfüllen und zum Nachweis geeignete Belege vorlegen.<sup>11</sup> Dazu gehören zum Beispiel Satzung, Tätigkeitsbericht, Aufstellung der Einnahmen und Ausgaben, Kassenbericht, Vermögensübersicht mit Nachweisen über die Bildung und Entwicklung der Rücklagen, Aufzeichnungen über die Vereinnahmung von Zuwendungen und deren zweckgerechte Verwendung, Vorstandsprotokolle.<sup>12</sup> Der Gesetzgeber hat das Gemeinnützigkeitsrecht – als Voraussetzung für den Spendenabzug – insofern für ausländische Körperschaften geöffnet. Beim Nachweis der Gemeinnützigkeitsvoraussetzungen ergeben sich für ausländische Empfängerkörperschaften naturgemäß allerdings größere Schwierigkeiten (siehe 4.3.).

##### 4.2.2. Andere Körperschaften: Fiktive Gemeinnützigkeit

Spenden an eine weder unbeschränkt noch beschränkt steuerpflichtige Körperschaft mit Sitz in einem EU/EWR-Staat sind abzugsfähig, wenn die Körperschaft nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 i.V.m. § 5 Abs. 2 Nr. 2 Halbs. 2 KStG **steuerbefreit wäre, wenn sie inländische Einkünfte erzielen würde**. Mangels inländischer Einkünfte stellt sich die Frage der Körperschaftsteuerbefreiung für eine solche Körperschaft nicht. Daher handelt es sich um eine nur hypothetische Prüfung der Steuerbe-

---

11 LfSt Bayern, VfG, vom 9.8.2021, DStR 2021, 2975 Ziffer 1.3.

12 LfSt Bayern, VfG, vom 9.8.2021, DStR 2021, 2975 Ziffer 1.3.

freierung wegen Gemeinnützigkeit. Materiell-rechtlich schreibt der Gesetzgeber damit eine Gleichwertigkeitsprüfung vor.<sup>13</sup> Die ausländische Körperschaft muss also den Anforderungen des deutschen Gemeinnützigkeitsrechts in §§ 51 bis 68 AO genügen.

#### 4.3. Spenden an Körperschaften in EU/EWR-Staaten: Nachweisprobleme

##### 4.3.1. Anwendung des deutschen Gemeinnützigkeitsrechts auf ausländische Körperschaften

Einzelne Voraussetzungen des deutschen Gemeinnützigkeitsrechts können von ausländischen Körperschaften nur schwer erfüllt werden, schon weil weder ein unionsweit einheitliches Organisationrecht für Körperschaften noch ein einheitliches Gemeinnützigkeitsrecht existiert. Dies gilt etwa für die Anforderungen an die formelle Satzungsmaßigkeit (siehe 3.1.1.). So müssten ausländische Körperschaften – aus grundfreiheitlicher Perspektive möglicherweise bedenklich – beispielsweise die grundsätzlich nur ihren jeweiligen nationalen Rechtsordnungen verpflichteten Satzungen gleichzeitig auch an den Erfordernissen des deutschen Gemeinnützigkeitsrechts ausrichten, wie sie sich namentlich z.B. aus der Mustersatzung ergeben.<sup>14</sup> *Hüttemann* vertrat in der Vergangenheit daher bereits die These, dass „weniger die Beschränkung auf ‚inländische‘ Körperschaften, sondern vor allem die nationale Steuersouveränität und die inhaltlichen Divergenzen zwischen den nationalen Gemeinnützigkeitsrechten das eigentliche Problem des ‚landlock‘ sind“.<sup>15</sup>

Die daraus resultierenden Rechtsfragen sind noch nicht geklärt. So muss nach Auffassung des Niedersächsischen Finanzgerichts das in § 60 Abs. 1 S. 2 AO durch Verweis auf die Mustersatzung enthaltene Gebot einer deutschsprachigen Satzung im Wege der europarechtskonformen Auslegung eingeschränkt werden. Auch eine nicht in deutscher Sprache abgefasste Satzung müsse genügen, wenn diese der Mustersatzung vergleichbare Festlegungen enthalte.<sup>16</sup> Die Rechtsprechung versucht Maßstäbe für die Anerkennung ausländischer Einrichtungen als gemeinnützig zu entwickeln, um das nationale Gemeinnützigkeitsrecht an die mit der Tatbestandsverwirklichung im Ausland verbundenen Schwierigkeiten anzupassen.<sup>17</sup>

##### 4.3.2. Struktureller Inlandsbezug

In Bezug auf das Erfordernis des strukturellen Inlandsbezugs (siehe 3.1.2.) kommt als weiteres Problem hinzu, dass dieser ausweislich der Gesetzesbegründung zu § 51 Abs. 2 AO nur bei inländischen Körperschaften zu vermuten sein soll (zu unionsrechtlichen Bedenken dagegen siehe bereits 3.1.2.). Die Finanzverwaltung wendet die Vermutung auf ausländische Körperschaften daher

---

13 *Hüttemann*, Gemeinnützigkeitsrecht und Spendenrecht, 5. Aufl. 2021, Rn. 8.26.

14 Siehe zu den daraus resultierenden Problemen *Weitemeyer/Bornemann*, FR 2016, 437 (440 ff.).

15 *Hüttemann*, in: Gosch/Schnitger/Schön, Festschrift für Jürgen Lüdiche, 2019, 336 (346).

16 FG Niedersachsen, Urteil vom 4.5.2020, 6 K 53/18, DStRE 2021, 736; Revision anhängig, BFH V R 15/20.

17 Siehe etwa BFH, Urteil vom 25.10.2016, I R 54/15, DStRE 2017, 529. Siehe demgegenüber aber auch BFH, Urteil vom 17.9.2013, I R 16/12, IStR 2014, 266; differenzierend zu Anforderungen an die Zuwendungsbestätigung BFH, Urteil vom 21.1.2015, X R 7/13, DStR 2015, 989.

nicht an.<sup>18</sup> Daraus folgt, dass sich bei ausländischen Körperschaften mitunter diffizile Nachweisprobleme stellen, da der Spender im Rahmen seiner Veranlagung in Deutschland eine Ansehenssteigerung Deutschlands im Ausland nachzuweisen hätte.<sup>19</sup> Das Finanzgericht Köln hat die Nachweispflichten im Wege der unionsrechtskonformen Auslegung insoweit abgemildert, als es für ausreichend hielt, dass eine Ansehenssteigerung nicht evident ausgeschlossen ist.<sup>20</sup> Der BFH<sup>21</sup> hat keine methodischen Bedenken bei der Anwendung der Vorschrift über den strukturellen Inlandsbezug (§ 51 Abs. 2 AO), legt diese aber unter Hinweis auf den Wortlaut („zum Ansehen der Bundesrepublik Deutschland im Ausland beitragen kann“) und die Gesetzesbegründung sehr weit aus.

#### 4.3.3. Begrenzte Anwendung des Feststellungsverfahrens (§ 60a AO)

Das Feststellungsverfahren gemäß § 60a AO ist zumindest auf beschränkt steuerpflichtige Körperschaften anwendbar.<sup>22</sup> Hinsichtlich der Prüfung der formellen Satzungsmäßigkeit ergibt sich daraus eine Bindung im Veranlagungsverfahren des Spenders (siehe 3.3.). Dies gilt auch für die Prüfung der materiellen Satzungsmäßigkeit der beschränkt steuerpflichtigen ausländischen Körperschaft im Rahmen ihrer laufenden beschränkten Steuerpflicht (siehe 3.3.). Sofern entsprechende Bescheide vorliegen, erleichtert dies den Nachweis der Voraussetzungen des Spendenabzugs im Veranlagungsverfahren des Spenders erheblich.

#### 4.3.4. Fehlendes Veranlagungsverfahren bei fiktiver Gemeinnützigkeit

Im Rahmen der erforderlichen Gleichwertigkeitsprüfung bei der fiktiven Gemeinnützigkeit (siehe 4.2.2.) verschärfen sich die aufgezeigten praktischen Umsetzungsprobleme erheblich, weil die Prüfung allein den Wohnsitzfinanzämtern der jeweiligen Spender überlassen bleibt. Zum einen findet ein Veranlagungsverfahren der Empfängerkörperschaft nicht statt. Zum anderen hat der Gesetzgeber auch darauf verzichtet, diese Körperschaften in das gesonderte Feststellungsverfahren nach § 60a AO einzubeziehen.<sup>23</sup> Dies soll auch dazu führen, dass den ausländischen Körperschaften ein Vertrauensschutz zugunsten ihrer Spender nach § 10b Abs. 4 EStG versagt wird.<sup>24</sup>

Folglich bleibt der **Nachweis** der satzungsmäßigen und tatsächlichen Voraussetzungen der Gemeinnützigkeit der ausländischen Empfängerkörperschaft in diesen Fällen **dem Spender überlassen**. Diesen treffen zudem aufgrund des Auslandsbezugs gesteigerte Mitwirkungspflichten (§ 90 Abs. 2 AO). Es ist Sache des Spenders, von der ausländischen Körperschaft entsprechende

---

18 Siehe LfSt Bayern, VfG. vom 9.8.2021, DStR 2021, 2975 Ziffer 1.3.

19 *Hüttemann*, Gemeinnützigkeitsrecht und Spendenrecht, 5. Aufl. 2021, Rn. 1.158.

20 FG Köln, Urteil vom 20.1.2016, 9 K 3177/14, BeckRS 2016, 94622, aufgehoben durch BFH, Urteil vom 22.3.2018, X R 5/16, DStRE 2018, 968.

21 BFH, Urteil vom 22.3.2018, X R 5/16, DStRE 2018, 968.

22 *Hakert*, in: Winheller/Geibel/Jachmann-Michel, Gesamtes Gemeinnützigkeitsrecht, 2. Aufl. 2020, § 60a AO Rn. 43 f.

23 *Hüttemann*, Gemeinnützigkeitsrecht und Spendenrecht, 5. Aufl. 2021, Rn. 1.160, 8.27.

24 *Hüttemann*, Gemeinnützigkeitsrecht und Spendenrecht, 5. Aufl. 2021, Rn. 8.27.

Unterlagen zu beschaffen, die Finanzverwaltung muss dazu keine eigenen Nachforschungen anstellen. Die Finanzverwaltung verlangt in solchen Fällen, dass der Spender die Voraussetzungen der Gemeinnützigkeit durch Vorlage geeigneter Belege zu erbringen hat, insbesondere Satzung, Tätigkeitsbericht, Aufstellung der Einnahmen und Ausgaben, Kassenbericht, Vermögensübersicht mit Nachweisen über die Bildung und Entwicklung der Rücklagen, Aufzeichnungen über die Vereinnahmung von Zuwendungen und deren zweckgerechte Verwendung, Vorstandsprotokolle.<sup>25</sup> Damit verlangt die Finanzverwaltung in diesen Fällen vom Spender die gleichen Nachweise, die eine inländische oder ausländische Körperschaft im Rahmen ihrer Körperschaftsteueranmeldung vorlegen muss. Bloße Spendenbescheinigungen von ausländischen Organisationen lässt die Finanzverwaltung als alleinigen Nachweis nicht genügen.<sup>26</sup> Vor diesem Hintergrund lässt sich zumindest in den von der Rechtsprechung beurteilten Fällen beobachten, dass die Anerkennung des Spendenabzugs häufig an der durchschlagenden Darlegung der Voraussetzungen durch den Spender scheitert.<sup>27</sup> *Hüttemann*<sup>28</sup> hält die Öffnung des deutschen Gemeinnützigkeitsrechts insoweit für gescheitert und rät sogar von direkten grenzüberschreitenden Spenden ausdrücklich ab (zur indirekten Weitergabe siehe noch 6.).

Diese Nachweispflichten werden kritisiert, weil nicht wenige Spender Probleme bei der Beschaffung entsprechender Unterlagen haben dürften, zumal wenn der damit verbundene Aufwand in keinem Verhältnis zum Wert der getätigten Spende steht. Dies führe in solchen Fällen dazu, dass Spenden zwar materiell-rechtlich abzugsfähig seien, dies jedoch de facto aufgrund von Nachweis- und Vollzugshindernissen scheitere.<sup>29</sup> Abhilfe kann die Schaffung eines **Zuwendungsempfängerregisters** beim Bundeszentralamt für Steuern schaffen, in das sich auch ausländische gemeinnützige Körperschaften eintragen lassen können. Bei Eintragung in das Register würde der Nachweis über die Voraussetzungen der Gemeinnützigkeit durch die Körperschaft erbracht. Dies ist allerdings frühestens ab 2024 möglich (siehe § 60b AO).

#### 4.4. Unionsrechtlich relevante Verstöße?

Die aufgezeigten strukturellen Benachteiligungen und praktischen Anwendungsschwierigkeiten werfen die Frage auf, ob die Regeln für Spenden an nicht beschränkt körperschaftsteuerpflichtige Körperschaften mit Sitz in einem EU/EWR-Staat unionsrechtswidrig sind, weil sie entsprechende Spenden gegenüber Inlandsspenden erschweren und benachteiligen. So wurde die Voraussetzung des strukturellen Inlandsbezugs bereits seit Einführung im Jahressteuergesetz 2009 als unionsrechtlich kritisch gesehen.<sup>30</sup> *Hüttemann* sieht darüber hinaus u.a. in der fehlenden Einbezie-

---

25 BMF, Schreiben vom 16.5.2011, BStBl. I 2011, 559.

26 BMF, Schreiben vom 16.5.2011, BStBl. I 2011, 559.

27 Mit einer Darstellung hierzu bereits ergangener Entscheidungen *Hüttemann*, Gemeinnützigkeitsrecht und Spendenrecht, 5. Aufl. 2021, Rn. 1.153.

28 *Hüttemann*, in: Gosch/Schnitger/Schön, Festschrift für Jürgen Lüdicke, 2019, 336 (345); *Hüttemann*, Gemeinnützigkeitsrecht und Spendenrecht, 5. Aufl. 2021, Rn. 8.27.

29 *R. Wallenhorst*, in: Wallenhorst/Halaczinsky, Die Besteuerung gemeinnütziger und öffentlich-rechtlicher Körperschaften, 7. Aufl. 2017, Kap. E Rn. 103.

30 Vgl. nur *Geserich*, in: DStR 2009, 1173 (1177).

hung gemeinnütziger Körperschaften aus EU/EWR-Staaten in das gesonderte Feststellungsverfahren nach § 60a AO und in der auf inländische Körperschaften beschränkten Vermutung des strukturellen Inlandsbezugs (siehe 3.1.2.) eine unionsrechtswidrige Diskriminierung.<sup>31</sup>

#### 4.5. Spenden an Körperschaften in Drittstaaten

Ein Spendenabzug für Spenden an Körperschaften in Drittstaaten ist im Gesetz nicht vorgesehen. Zwar gilt die Kapitalverkehrsfreiheit (Art. 63 AEUV) auch im Verhältnis zu Drittstaaten, unionsrechtliche Bedenken (siehe 4.1.) greifen hier dennoch nicht durch.<sup>32</sup> Eine allenfalls indirekte Spendengewährung an Empfänger in Drittstaaten kommt in Betracht, wenn eine inländische Körperschaft ihre gemeinnützigen Zwecke auch im Ausland verfolgt (siehe zur Vereinbarkeit mit dem strukturellen Inlandsbezug 3.1.2.) und ihre Mittel dementsprechend im Ausland verwendet (siehe dazu nachfolgend 6.).

### 5. Inbound-Spenden

Bei Inbound-Spenden (siehe zur Abgrenzung 2.) stellen sich die aufgezeigten Rechtsfragen und Nachweisprobleme grundsätzlich spiegelbildlich im Ansässigkeitsstaat des Spenders, wenn dieser Staat überhaupt einen ertragsteuerlichen Spendenabzug für Spenden an gemeinnützige Körperschaften vorsieht. Keinesfalls ist der Ansässigkeitsstaat aus unionsrechtlichen Gründen gehalten, einen Spendenabzug vorzusehen.

#### 5.1. Spender aus EU/EWR-Staaten

Ist der Spender in einem EU/EWR-Staat ansässig und sieht dieser Staat einen ertragsteuerlichen Spendenabzug vor, sind die aufgezeigten unionsrechtlichen Vorgaben (siehe 4.1.) zu beachten. Spenden an in Deutschland ansässige Körperschaften dürfen folglich grundsätzlich nicht gegenüber Spenden an inländische Körperschaften benachteiligt werden.<sup>33</sup> Dabei kommt es nur darauf an, dass Inbound-Spenden nach den Bedingungen des *ausländischen* Spendenrechts nicht benachteiligt werden, aber nicht darauf an, ob die Bedingungen des deutschen Gemeinnützigkeitsrechts erfüllt werden.

#### 5.2. Spender aus Drittstaaten

Ist der Spender in einem Drittstaat ansässig, entfallen auch die unionsrechtlichen Vorgaben. Der Spendenabzug richtet sich allein nach den nationalen Bestimmungen des Drittstaats.

---

31 *Hüttemann*, Gemeinnützigkeitsrecht und Spendenrecht, 5. Aufl. 2021, Rn. 1.163 bzw. Rn. 8.27; *Hüttemann*, in: Gosch/Schnitger/Schön, Festschrift für Jürgen Lüdicke, 2019, 336 (345).

32 So *Hüttemann*, Gemeinnützigkeitsrecht und Spendenrecht, 5. Aufl. 2021, Rn. 1.154 mit weiteren Nachweisen.

33 Laut *Hüttemann*, in: Gosch/Schnitger/Schön, Festschrift für Jürgen Lüdicke, 2019, 336 (345) haben die EU-Staaten ihr Gemeinnützigkeitsrecht an die Vorgaben angepasst.

## 6. Inländische Körperschaften mit Mittelverwendung im Ausland

Eine inländische Körperschaft kann die von ihr eingeworbenen Spenden im Ausland verwenden, entweder indem sie selbst im Ausland tätig wird oder indem sie Mittel an eine ausländische Körperschaft weitergibt (siehe § 58 Nr. 1 AO). Dies beeinträchtigt ihren inländischen Gemeinnützigkeitsstatus und den steuerlichen Spendenabzug ihrer Spender nicht, wenn sie die Mittel im Ausland im Sinne der deutschen Gemeinnützigkeitszwecke verwendet.<sup>34</sup> Gegenüber der direkten Spende an eine ausländische Körperschaft (siehe dazu 4.) hat dies den wesentlichen Vorteil, dass die ausländische Empfängerkörperschaft nicht selbst die formellen und materiellen Anforderungen des deutschen Gemeinnützigkeitsrechts (siehe 3.1.) erfüllen und der Spender dies nicht nachweisen muss (zu den erheblichen Schwierigkeiten bei direkter Spende siehe 4.3.). Dies ist zulässig, weil die Gemeinnützigkeitszwecke des § 52 Abs. 2 AO grundsätzlich offen formuliert sind, also nicht verlangen, dass der gemeinnützige Zweck im Inland verwirklicht werden muss.<sup>35</sup> Und der strukturelle Inlandsbezug (§ 51 Abs. 2 AO) wird in diesem Fall vermutet (siehe 3.1.2.). Schließlich gelten für den Spender in verfahrensrechtlicher Hinsicht gegenüber reinen Inlandsspenden (siehe dazu 3.2. und 3.3.) keine Besonderheiten.

## 7. Fazit

Spenden eines inländischen Spenders an ausländische Körperschaften mit Sitz in einem EU/EWR-Staat sind in materiell-rechtlicher Hinsicht genauso abzugsfähig wie reine Inlandsspenden, wenn die ausländische Körperschaft nach deutschem Recht gemeinnützig ist. Dabei ist der Spender jedoch mit erheblichen Nachweisproblemen konfrontiert, insbesondere wenn die ausländische Körperschaft in Deutschland nicht beschränkt steuerpflichtig ist. Dadurch dürfte der Spendenabzug in der Praxis erheblich erschwert werden. Die konkret zu erfüllenden Anforderungen an den Spendenabzug in diesen Fällen unterliegen einem unionsrechtlichen Diskriminierungsverbot und sind nicht abschließend geklärt. Im Schrifttum werden nach wie vor unionsrechtliche Bedenken geäußert. Spenden eines inländischen Spenders an ausländische Körperschaften mit Sitz in einem Drittstaat sind in Deutschland nicht abzugsfähig.

Ob Spenden eines in einem EU/EWR-Staat ansässigen Spenders an eine deutsche Körperschaft im Ansässigkeitsstaat steuerlich zu berücksichtigen sind, hängt davon ab, ob der Ansässigkeitsstaat überhaupt einen Spendenabzug vorsieht und, sofern dies der Fall ist, wie er die unionsrechtlichen Vorgaben umsetzt. Vergleichbare Spenden eines in einem Drittstaat ansässigen Spenders sind in dessen Ansässigkeitsstaat allein nach dessen nationalem Recht zu berücksichtigen.

\* \* \*

---

34 *Hüttemann*, in: Gosch/Schnitger/Schön, Festschrift für Jürgen Lüdicke, 2019, 336 (343); siehe zur Weitergabe an ausländische Körperschaften und zum Nachweis der satzungsgemäßen Mittelverwendung im Ausland näher LfSt Bayern, VfG. vom 9.8.2021, DStR 2021, 2975 Ziffer 1.2.2.

35 LfSt Bayern, VfG. vom 9.8.2021, DStR 2021, 2975 Ziffer 1.1. Siehe auch *Hüttemann*, in: Gosch/Schnitger/Schön, Festschrift für Jürgen Lüdicke, 2019, 336 (339).