

# Baustelle Gemeinnützigkeit

## Zur aktuellen Diskussion über Änderungen der gesetzlichen Regelungen im Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht

**Michael Ernst-Pörksen**

- Die aktuelle Diskussion um die Reform des deutschen Gemeinnützigkeitsrechts ist im Kern keine Reformdiskussion, sondern eine Diskussion um Detailveränderungen innerhalb des gegebenen Regelungsbündels. Für eine Reformdebatte fehlt der aktuellen Diskussion eine theoretische Neubestimmung der Beziehungen zwischen Staat, Gesellschaft und einzelnen/einzeller Bürger/in im nationalen und internationalen Rahmen.
- Die mangelnde theoretische Fundierung der gegenwärtigen Debatte lässt den weitgehend verfehlten Beitrag des Wissenschaftlichen Beirats beim Bundesfinanzministerium zu Unrecht als wichtige „Stimme der Wissenschaft“ erscheinen. Dem Gutachten des Beirats ist nicht nur auf Ebene seiner konkreten Vorschläge entgegenzutreten, sondern vor allem hinsichtlich seiner theoretischen Grundannahmen.
- Das gültige Gemeinnützigkeitsrecht ist besser als sein Ruf. Es ist weitgehend konsistent, bedarf allerdings weiterer Anpassungen im Detail. Hierfür hat die aktuelle Diskussion wichtige Hinweise ergeben, wenn auch nicht alle Forderungen einer kritischen Betrachtung standhalten.
- Grundlegender Anpassungs- und Reformbedarf ergibt sich für das Gemeinnützigkeitsrecht möglicherweise aus der Notwendigkeit, bürgerschaftliches Engagement und zivilgesellschaftliche Intervention in gesamtgesellschaftliche Entwicklungsprozesse institutionell besser zu stützen. Inwieweit das Steuerrecht hier überhaupt einen wichtigen Beitrag leisten kann, ist auf Basis der aktuellen Debatte nicht eindeutig zu bestimmen, sondern bedarf zusätzlicher Analyse, insbesondere im europäischen Vergleich.
- Unabhängig davon ließe sich das aktuelle Gemeinnützigkeitsrecht in wichtigen Details verbessern. Der Beitrag macht hierzu konkrete Vorschläge, die sich zum Teil an die bereits in der Diskussion befindlichen anschließen.

Das Gemeinnützigkeitsrecht ist in Bewegung. Dies ist durchaus nichts Besonderes. Bei einer so komplexen Materie wundert es nicht, dass auch nach der letzten umfassenden Neuordnung des Gemeinnützigkeitsrechts 1990 Gesetzgeber, Rechtsprechung und Verwaltung im kontinuierlichen Wechselspiel teilweise mit-, teilweise gegeneinander die gesetzlichen Regelungen für gemeinnützige Körperschaften und ihre Anwendung fortschreiben, nicht unbedingt im Vorwärts und Rückwärts, aber auch nicht zwingend entlang einer erkennbaren Linie.

Mit der **Aufnahme des Reformziels in die Koalitionsvereinbarung** von CDU und SPD war regierungsseitig die Linie festgelegt: **Das Gemeinnützigkeitsrecht soll die Entwicklung der Bürgergesellschaft stärken, soll zusätzlichen Anreiz für in Umfang und Qualität wachsendes bürgerschaftliches Engagement schaffen, „mit der Weiterentwicklung des Stiftungsrechts und Steuerrechts sollten Anreize geschaffen werden, sich durch Stiftungen an der Förderung des Gemeinwohls zu beteiligen“<sup>1</sup>.**

Dies ist durchaus vorsichtig formuliert. Andere Stellungnahmen der aktuellen Diskussion gehen da erheblich weiter: Abbau von Bürokratie, Schaffung von Transparenz und Vereinfachung werden als Ziele einer umfassenden Gemeinnützigkeitsreform genannt. Noch zu Beginn des Sommers 2006 war die Hoffnung groß, dass die weitergehenden Reformvorstellungen einen Anker auch in der genannten Koalitionsvereinbarung finden könnten. Der Regierung wurde ein „Bündnis für Gemeinnützigkeit“<sup>2</sup> angeboten. **Das inzwischen veröffentlichte Gutachten des Wissenschaftlichen Beirats beim Bundesfinanzministerium<sup>3</sup> hat die Erwartungen jedoch bereits wesentlich gedämpft**, auch wenn die Bundesregierung sich selbst bereits kritisch gegen die restriktive Grundausrichtung des Gutachtens gewendet hat<sup>4</sup>.

## Die Hauptakteure der gegenwärtigen Debatte

Insgesamt kommen die Hauptimpulse für die Diskussion gegenwärtig aus drei Richtungen:

- die Bundesregierung mit der auf Ebene der Bundes- und Landesfinanzministerien angesiedelten „Bund-Länder-Arbeitsgruppe Spendenrecht“<sup>5</sup>
- der Wissenschaftliche Beirat beim Bundesministerium der Finanzen mit seinem Gutachten „Die abgabenrechtliche Privilegierung gemeinnütziger Zwecke auf dem Prüfstand“
- Parlamentarier gemeinsam mit Verbänden und Wissenschaftlern in Fortführung der wesentlichen Ergebnisse der Bundestags-Enquete-Kommission zur Zukunft des bürgerschaftlichen Engagements<sup>6</sup>.

Eine vierte Stimme ist erst noch im Aufbau: Das Bundesnetzwerk Bürgerschaftliches Engagement hat seine Mitglieder und andere Träger des Dritten Sektors aufgerufen, eigene Vorstellungen zur Weiterentwicklung des Gemeinnützigkeitsrechts zu formulieren, und will diese Vorstellungen einfließen lassen in die Formulierung einer eigenen Position.

Zwei Merkmale der Diskussion fallen bereits beim ersten Betrachten auf:

Erstens braucht die öffentliche Diskussion zwar regelmäßig die großen Kategorien (Reform, Neuausrichtung etc.), um sich öffentliche Bahn zu brechen. Die bisher bekannt gewordenen Überlegungen und Vorschläge sind jedoch wenig geeignet, den groß gewählten Mantel der „grundsätzlichen Erneuerung“ wirklich auszufüllen. Zweitens fällt auf, dass die genannten Wortmeldungen weitgehend beziehungslos nebeneinander stehen.

Letzteres mag zunächst daran liegen, dass die Akteure über recht Unterschiedliches reden:

- Der Wissenschaftliche Beirat sucht einen Kurzschluss zwischen der neoklassischen „Theorie der Öffentlichen Güter“ und der Steuerbegünstigung gemeinnütziger Körperschaften. Dass er diese Verbindung nicht findet, führt erwartungsgemäß nicht zu einer Kritik des theoretischen Ansatzes, sondern zur Ablehnung der Steuerbegünstigung.
- Parlamentarier und Verbände arbeiten sich an den bestehenden Vorschriften der Abgabenordnung ab und suchen nach Vereinfachungen und moderaten Spielraumerweiterungen, die sich größtenteils schmerzlos in das bestehende Regelungsgeflecht einarbeiten lassen.
- Die Arbeitsgruppen der Ministerien konzentrieren sich auf verwaltungstechnische Vereinfachungen und versuchen, dabei entstehende Steuerausfälle durch feine, aber doch auch gemeine Detailregelungen zu minimieren.

Die Bundesregierung wird am Ende die Arbeit aller sicherlich ehren. Sie wird den Beirat ins Studierzimmer zurückschicken, nicht ohne den Auftrag allerdings, die Drohkulisse auf der Bühne zu lassen. Sie wird die Forderungen der Parlamentarier und Verbände mit denen der ministeriellen Arbeitsgruppen zusammenführen und im Ergebnis die praxisnahen Vereinfachungen für die Finanzverwaltung übernehmen, die Vorschläge zu Änderungen im Spendenrecht allerdings nur so weit, wie sie mehr oder weniger aufkommensneutral umsetzbar sind.

## Theoriemangel als Grundmerkmal der aktuellen Diskussion

Der wichtigere Grund dafür allerdings, **dass die unterschiedlichen Positionen weitgehend berührungslos nebeneinander stehen**, ist meiner Ansicht nach darin zu sehen, dass die Diskussion um eine Neuausrichtung des Gemeinnützigkeitsrechts zugunsten eines verstärkten bürgerschaftlichen Engagements **insgesamt ohne theoretische Fundierung** auszukommen glaubt.

Immerhin formulieren die Befürworter einer Ausweitung der steuerlichen Begünstigung gemeinnütziger Körperschaften und ihrer Unterstützer weitreichende Thesen, zum Beispiel,

- dass die Spendenbereitschaft wesentlich vom steuerlichen Spendenabzug abhängt,
- dass die steuerliche Förderung überhaupt eine wesentliche Triebfeder bürger-schaftlichen Engagements darstellt
- und dass die steuerliche Förderung im Bereich der sozialen Dienste zu einer Versor-gung der Bedürftigen zu niedrigeren Angebotspreisen führt.

Daher sieht sich jede Kritik am System der Steuerbegünstigung sehr schnell dem Vorwurf ausgesetzt, sie läute das Ende der Zivilgesellschaft ein und bedrohe die Grundfesten von Demokratie und solidarischer Gesellschaft.

**Vielleicht gelingt es im Zuge der nun neu in Gang kommenden Debatte, auch neues Fundament zu gewinnen.** Es wird hierfür mehr Zeit benötigt werden als die gegenwärtige Legislaturperiode lang ist (man vergleiche hierzu die umfangreiche und öffentlich über einen längeren Zeitraum geführte aktuelle Diskussion in Großbritannien zum neu verfassten Charities Act). Von daher wäre es kein schlechtes Ergebnis, wenn die jetzige Debatte in all ihrer Unsortiertheit zur Beseitigung einiger für alle offensichtlichen Fehlkonstruktionen und Regelungsfallen führen würde, den Blick auf die Notwendigkeit einer grundsätzlichen Revision oder Bestätigung des gegenwärtigen Regelsystems dabei aber nicht verlieren würde. **Hierzu wird es allerdings erforderlich sein, das jetzt Umsetzbare nicht schon als Großreform darzustellen, sondern als weiteren kleinen Schritt auf einer etwas längeren Reise.**

Dabei wäre es auch erforderlich, die Kategorien besser auseinander zu halten als dies in der gegenwärtigen Diskussion der Fall ist. **Das Gemeinnützigkeitsrecht ist in erster Linie Steuerrecht. Steuerbegünstigte Körperschaften sind zunächst nichts weiter als Körperschaften, die deshalb steuerbegünstigt sind, weil sie die hierfür von der Abgabenordnung geforderten Voraussetzung erfüllen. Die Ineinsetzung steuerbegünstigter Körper-schaften mit den „Organisationen der Zivilgesellschaft“ oder „Bürgergesellschaft“ ist nicht sachgerecht.** So hat die gemeinnützige Jugendhilfeeinrichtung in Form einer GmbH als Dienstleisterin im Sozialbereich mit bürgerschaftlichem Engagement nicht unbedingt etwas zu tun bzw. nicht unbedingt mehr als ihr nicht steuerbegünstigter Konkurrent. **Im Zentrum der kritischen Debatte um das Gemeinnützigkeitsrecht stehen** deshalb nicht die Nachbarschaftshäuser, Freiwilligeninitiativen und Antirassismusprojekte, sondern **Großorganisationen mit erheblichen Umsätzen, großen Belegschaften und zum Teil hohen Gewinnen und Vermögen.**

Befürworter einer verstärkten steuerlichen Förderung bürgerschaftlichen Engagements müssen erkennen, dass es in der kritischen Betrachtung des Gemeinnützigkeitsrechts nicht zuletzt darum geht,

- dass bei steuerbegünstigten Körperschaften zum Teil erhebliche Gewinne un-versteuert bleiben, auch wenn ihren Geschäftsführungen (die zum Teil Gesellschafter dieser Körperschaften sind) kein geringeres Jahreseinkommen gewährt wird als Geschäftsführungen in nicht-gemeinnützigen Unternehmen,

- dass gemeinnützige Körperschaften ansonsten umsatzsteuerpflichtige Leistungen steuerfrei oder zum verminderten Steuersatz anbieten, auch wenn sie ihre Leistungen zum gleichen Preis anbieten wie ihre nicht steuerbegünstigten Konkurrenten
- und dass das gegenwärtige Gemeinnützigkeitsrecht erhebliche Erbschaften un-  
versteuert lässt, auch wenn – falls diese Erbschaften in steuerbegünstigte Stiftungen  
eingebracht werden – nur zwei Drittel der Erträge der Erbmasse steuerbegünstigten  
Zwecken zugeführt werden müssen.

## **Die institutionelle Stützung bürgerschaftlichen Engagements und zivilgesellschaftlicher Intervention als Reformziel**

All dies braucht eine Rechtfertigung, nicht nur der gesetzlichen Ordnung wegen, sondern auch aus der recht praktischen Sicht derer, die Steuern zahlen müssen. **Die gegenwärtig vornehmlich bemühte Rechtfertigung der Steuersubstitution durch privates Engagement ist zu überprüfen. Die einfache Formel, der Staat gewähre die Steuerbegünstigung, weil er durch die Aktivität der Steuerbegünstigten selbst Mittel einsparen kann (Spende als Steuersubstitut, Mobilisierung unbezahlter Arbeit durch die gemeinnützigen Körperschaften etc.), greift kurz. Sie beschränkt das Feld steuerbegünstigter Aktivität tendenziell auf die Felder staatlicher Verantwortung und läuft Gefahr, überall dort fehlzugreifen, wo staatliches Engagement zugunsten privater und individualisierter Daseinsvorsorge abgebaut wird: Wo der Staat nicht mehr verantwortlich ist, gibt es durch steuerliche Förderung privaten Engagements nichts mehr einzusparen (siehe unten).**

Aber auch aus einem anderen Grund müssen die Grundlagen des Gemeinnützigkeitsrechts einer umfassenden Revision unterzogen werden (selbst wenn dabei aus jetziger Sicht durchaus offen bleiben kann, ob und inwieweit grundlegende Veränderungen erforderlich sind oder auch nicht). Insbesondere die für unser aller Zukunft so entscheidenden Themen wie die der ökologischen Sicherung zukünftigen Lebens (Stichwort: globale Erwärmung) und des Dialogs der Kulturen machen deutlich, dass Regierungen, Parlamente und andere, auch interstaatliche Institutionen nicht in der Lage sind, nachhaltige Problemlösungen (oder wenigstens Lösungsstrategien) zu entwickeln und umzusetzen.

Dies liegt nicht allein an mangelnder fachlicher und/oder persönlicher Inkompetenz der jeweils Regierenden und ihrer Verstricktheit in politische, wirtschaftliche und persönliche Interessenkonstellationen. **Viel grundsätzlicher entziehen sich die genannten Problembündel strukturell einem rein auf staatliches Handeln setzenden Zugriff.**

Dies ist kein neues Phänomen, neu ist die Vehemenz des Lösungsdrucks. Neu ist, dass nachhaltige Lösungen nicht mehr länger aufgeschoben werden dürfen. Höchste Zeit also, „die Menschen“ ins Spiel zu bringen. Scheinbar harmlose Themen wie „Energieeinsparung“ und „nachbarschaftliche Toleranz“ werden ebenso zu Schlüsselthemen wie die Entwicklung interreligiöser Dialogstrukturen, die erneuerte Laizisierung und Säkularisierung des

öffentlichen Lebens und das weltweite Aushandeln entwicklungsbedarfsgerechter Energieverbrauchskontingente. Dabei ist eine polizeistaatliche Durchsetzung der Energiesparlampe ebenso wenig denkbar wie die militärische Sicherung des Regenwaldes. **Aufklärung, Konsensentwicklung, Interessenvermittlung, Repolitisierung** sind Stichworte unter anderen, an denen entlang sich Lösungsstrategien entwickeln müssen. **Gefordert sind daher tragfähige Dialogstrukturen, allerdings nicht allein zwischen Regierungen und innerhalb nationaler Verwaltungen.** Gefordert ist **der umfassende Dialog „der Menschen“ lokal und weltweit über die Grundlagen ihres zukünftigen Lebens.**

Das thematisch entsprechend weit gefächerte Dialogbündel braucht Strukturierung, bestenfalls Selbstorganisation. Regierungen und Parlamente müssten höchstes Interesse haben an der Entwicklung kraftvoller Strukturen der „Menschenbeteiligung“ an gesellschaftlich oder „weltgesellschaftlich“ relevanten Entscheidungsprozessen. *Ein* – wenn auch kein grundlegendes – Element der Hilfe im Aufbau solcher Strukturen kann das Steuerrecht sein, weil es Bürgerinnen und Bürgern Anreize schaffen kann, persönliches Zeitbudget und private Mittel der – im wahrsten Sinne – „Förderung der All-Gemeinheit“ zu widmen. Die Modelle steuerlicher Förderung mögen unterschiedlich sein (Steuernachlass und/oder staatlicher Zuschuss), aber sie werden zugespitzt werden müssen auf **das Ziel intensivster Bürger/innenbeteiligung** für die Belange aller.

Die Diskussion über eine möglicherweise erforderliche grundlegende Reform des Gemeinnützigkeitsrechts muss diese Zielsetzung aufgreifen und darf daher nicht kurzatmig auf den schnellen „praktischen“ Erfolg setzen. Im Gegenteil: sie muss gerade die für grundlegende Reformen notwendige Zeit nutzen, um das Thema selbst neu in die gesellschaftspolitische Debatte zur Rolle bürgerschaftlichen Engagements einzupflanzen. Zehn Jahre sind da kein zu großzügig bemessener Zeitraum. Zeit ist in dieser Debatte hier und heute generell das weniger kritische Element, das kritische Element heißt Tiefe.

Eine auf das aktuelle deutsche Gemeinnützigkeitsrecht bezogene Reformdiskussion muss zudem zunächst einmal **die weitgehende Geschlossenheit der 18 Paragraphen der Abgabenordnung zum Thema „Steuerbegünstigte Zwecke“ als Ausgangspunkt** erkennen. Sie muss weiterhin wahrnehmen, dass das Gemeinnützigkeitsrecht insgesamt integrierter Bestandteil des gesamten Steuersystems ist. Wer hier Inkonsistenzen beseitigen will, muss neue Konsistenz herstellen. Wer Bürokratie abbauen will, muss andere Wege der Missbrauchsverhütung benennen. Und wer nach Vereinfachung des Ganzen ruft, muss klar machen, wie er die komplexen Zielbündel eines modernen Steuersystems auf einfacherem Wege bedienen will.

## **Zurück zu den Akteuren der gegenwärtigen Debatte: Das Gutachten des Wissenschaftlichen Beirats**

Der *Wissenschaftliche Beirat beim Bundesfinanzministerium* präsentiert in seinem Gutachten trotz aller schwergewichtigen Begrifflichkeiten der Allokationstheorie eine sehr einfache Sicht der Dinge, von der alles Praktische abgeleitet wird. Er weist zu Beginn seiner dem Gutachten vorangestellten Kurzfassung zwar anerkennend darauf hin, dass der Bereich

gemeinnütziger Körperschaften erheblich gewachsen und mit seinem Angebot an Dienstleistungen wesentlicher Beschäftigungsträger und wesentlicher Faktor für die Entwicklung des gesamten Dienstleistungsbereichs geworden ist. Aber, so der Beirat: *„Beschäftigung im Dienstleistungssektor im Allgemeinen und im gemeinnützigen Bereich im Besonderen ist (...) nicht um jeden Preis anzustreben. Ein Beschäftigungswachstum in diesem Bereich muss vielmehr von den Bedürfnissen der Menschen getragen sein. Der beste Garant hierfür ist ein funktionierender Wettbewerb unter den Leistungsanbietern. Damit sich der Wettbewerb entfalten kann, müssen die Rahmenbedingungen freilich stimmen. Insbesondere darf die Steuerpolitik den Wettbewerb nicht behindern.“*

Die 60 Seiten des Gutachtens sind im Wesentlichen mit der Aus- und Umformulierung dieses Grundgedankens gefüllt. Tautologie reiht sich an Tautologie. Und so kommt natürlich am Ende heraus, was am Anfang hinein getan wurde: **Die Steuerbegünstigung darf nur dann gewährt werden, wenn kein Wettbewerb gestört werden kann, und dies ist nur in der Welt der nicht oder noch nicht marktfähigen Güter und Dienstleistungen gegeben – frische Luft, politische Bildung und ein gutes Herz sind keine marktfähigen Güter. Entsprechend will der Beirat nur mildtätige Zwecke in einem sehr engen Sinn steuerlich begünstigt sehen,** ferner den Jugendsport und die Förderung des demokratischen Staatswesens. In Betracht komme auch die Pflege des kulturellen Erbes, des Umweltschutzes und der Wissenschaft. Die Förderung von Bildung und Erziehung soll nur steuerbegünstigter Zweck sein, „soweit sie den Staat von Aufgaben entlastet, die er sonst selbst wahrnehmen müsste“. Vor allem aber müsse darauf geachtet werden, dass die Steuerbegünstigung nur im Bereich der öffentlichen Güter zu gewähren sei, also in den Bereichen nicht marktfähiger Leistungen, womit wir wieder beim Ausgangspunkt wären.

Mit seinem reduzierten Staatsverständnis kann der Beirat zu einfachen Regeln kommen: Aufgabe des Staats im Marktsystem ist die Bereitstellung öffentlicher Güter (Sicherheit, saubere Umwelt, Frieden, Leuchttürme), deren Eigentümlichkeit genau darin liegt, zwischen denen, die für die Leistung zahlen, und denen, die nicht zahlen, nicht diskriminieren zu können (den Leuchtturm sehen alle, die des Sehens mächtig und nicht zu weit entfernt sind; hier kann kein Nutzungsentgelt erhoben werden, das diejenigen von der Nutzung des Leuchtturms ausschließt, die für die Nutzung nicht bezahlen). Zur Bereitstellung dieser Leistungen erhebt der Staat Steuern. Und zwar genau so viel, wie er hierfür benötigt. **Folglich darf er nur dort von der Besteuerung freistellen, wo und soweit er auch von der Bereitstellung öffentlicher Güter freigestellt wird. Das Marktsystem andererseits tendiert insgesamt zur Deckung all jener Bedarfe, die sich nicht auf öffentliche Güter beziehen.** In diesem Modell soll der Staat in der Welt außerhalb des Bereichs öffentlicher Güter nicht präsent sein, außer in Form des Gewährleisters freier Märkte.

**Freilich ist keines der Mitglieder des Beirats ernsthaft der Meinung, der bundesdeutsche Staat sei der Staat des beschriebenen Modells.** Aber *wenn* er es wäre – und an dieser Stelle beginnt das Gutachten –, dann ergäben sich die Schlussfolgerungen des Beirats. Dies ist nun gleichzeitig das Problem eines Teils der Kritiker des Gutachtens. **Denn die Vorstellung, freie Märkte und Wettbewerb müssten in allen Bereichen des gesellschaftlichen Lebens durchgesetzt werden, weil sie die Grundlage freiheitlicher und sozial gerechter Gesellschaften seien, diese Vorstellung hat längst auch die Vertreter und Verfechter des bürgerschaftlichen Engagements selbst erreicht.** Die tief im Bereich sozialer Dienste ange-

siedelten gemeinnützigen Träger der Jugendhilfe – und diese stehen hier stellvertretend für Träger anderer Sozialbereiche – sind im Bemühen, „echte“ Dienstleister zu werden, schon vor Jahren dazu übergegangen, den auf der Spreibrücke stehenden suizidgefährdeten Jugendlichen als „Kunden“ anzusehen, der ihre Leistung nachfragt, für die es vereinbarte Fachleistungsstundensätze zu kalkulieren und abzurechnen gilt (und dies natürlich immer mit Blick auf das andere Ende der Brücke, von dem aus der konkurrierende Jugendhilfeträger naht, der seine Leistung dem selben „Kunden“ anbieten möchte). **Außerhalb wie innerhalb der gemeinnützigen Trägerwelt ist Kapitalismus- oder gar Marktkritik ein Tabuthema geworden.** Insoweit repräsentiert die ökonomische Betrachtungsweise des Beirats nicht allein die Denkweise des neoliberalen Teils der professoralen Zunft.

Die Staatssekretärin im Bundesfinanzministerium Hendricks sieht die ökonomische Analyse des Beirats entsprechend positiv an, will aber die politischen Schlussfolgerungen nicht ziehen<sup>7</sup>. Natürlich hilft es da, dass der Beirat selbst Probleme hat, seine konkreten Vorschläge aus der ökonomischen Betrachtung direkt abzuleiten, weil er hierfür das theoretische Modell erst einmal verlassen muss. Dennoch wird sich die Sichtweise der Staatssekretärin nicht durchhalten lassen. **Wäre die ökonomische Analyse des Beirats nämlich eine sachgerechte Beschreibung bundesdeutscher Gegenwart, dann müssten die gemeinnützigkeitsrechtlichen Schlussfolgerungen des Beirats zumindest in ihren Grundlinien auch politisch umgesetzt werden. Zu kritisieren ist das Gutachten des Beirats aus meiner Sicht allerdings gerade in seinem wirtschaftstheoretischen Ansatz.** Weil dieser systematisch ungeeignet ist, die Wirkungsmechanismen und Entwicklungsdefizite unserer Gegenwart zu erfassen, kann er auch nichts dazu beitragen, in dieser Gegenwart die angemessenen Strategien von den unangemessenen zu scheiden. Es ist hier dabei nicht vom gern zitierten Widerspruch zwischen Theorie und Praxis die Rede. **Der Ansatz des Beirats ist vielmehr schlechte Theorie, weil er nicht geeignet ist, die Wirklichkeit aufzunehmen.**

## Die Vorschläge der Arbeitsgruppe „Spendenrecht“

Die auf Ebene der Bundes- und Länderfinanzministerien angesiedelte *Arbeitsgruppe „Spendenrecht“* hat Anregungen zur Änderung der Regelungen zum steuerlichen Spendenabzug formuliert und sich dabei an drei Gruppen von Impulsen für eine Neuregelung orientiert:

- die Finanzverwaltung selbst hält die geltenden Regelungen zum Teil für „unübersichtlich, kompliziert und verwaltungsaufwändig“,
- die Enquete-Kommission des Bundestags zur „Zukunft des Bürgerschaftlichen Engagements“ hat vorgeschlagen, die Spendenabzugssätze auf einheitlich 10% festzusetzen, statt wie bisher abhängig vom Zweck fünf oder zehn Prozent zu gewähren,
- die fortschreitend EDV-gestützte Erstellung von Steuererklärung und Steuerfestsetzung drängt zur Vereinfachung der Verfahren.



Im Ergebnis schlägt die Arbeitsgruppe vor

- den Spendenabzug einheitlich auf 10% festzusetzen, wobei davon ausgegangen wird, dass eine Festlegung auf einen Prozentsatz zwischen acht und neun Prozent aufkommensneutral wäre,
- die Unterscheidung von gemeinnützigen und besonders förderungswürdigen gemeinnützigen Zwecken aufzugeben und den Katalog der gemeinnützigen Zwecke in der Abgabenordnung abschließend zu formulieren, statt diesen wie bisher durch eine „Inbesondere“-Klausel offen zu halten,
- die zusätzliche Begünstigung für Zuwendungen an Stiftungen außerhalb des Stiftungsgeschäfts zu streichen (bisher sind zusätzlich zum prozentual begrenzten Steuerabzug 20.450 Euro abzugsfähig, wenn diese an steuerbegünstigte Stiftungen gespendet werden),
- die generelle Vortragsfähigkeit von Zuwendungen, die in einem Veranlagungszeitraum aufgrund der Überschreitung von Abzugsgrenzen oder von Null-Einkommen nicht geltend gemacht werden konnten, in Folgejahre zuzulassen, statt der bisher nur auf Großspenden beschränkten Vortragsmöglichkeit,
- die Spendenhaftung des Empfängers auf 30% der erhaltenen Spende zu beschränken statt gegenwärtig 40%.

Nicht alles an den Vorschlägen wird auf Gegenliebe stoßen. Die Vorschläge sind meiner Ansicht nach allerdings **klar und nachvollziehbar formuliert und aus fiskalischer Sicht tragfähig begründet, insgesamt praktisch orientiert und geeignet, Detailverbesserungen zu bringen**. Zwei der Vorschläge werden jedoch eher zu Problemen als zu Lösungen führen:

- Das Bemühen, gemeinnützige Zwecke abschließend mit hinreichender Trennschärfe gesetzlich zu formulieren, führt zu Starrheiten, die bisher nach meiner Erfahrung weitgehend problemlos durch den jetzt möglichen Rückfall auf die grundlegende Formulierung des § 52 AO („Förderung der Allgemeinheit“) in der Kommunikation mit den Finanzbehörden, in Grenzfällen auch mit Hilfe der Gerichte, überwunden werden konnten. **Abschließende Kataloge sind in der Regel nicht geeignet, dynamische Strukturen realistisch abzubilden**. Schon am Tag der Veröffentlichung des Katalogs im Bundesgesetzblatt kann dieser bereits anpassungsbedürftig sein. Das Ziel, nicht mit zwei Katalogen arbeiten zu müssen, lässt sich einfacher auch anders erreichen: § 10b EStG, der den Spendenabzug regelt, könnte ebenso wie die parallelen Vorschriften des Körperschafts- und Gewerbesteuergesetzes auf den – gegebenenfalls präzisierten, aber nicht abgeschlossenen – Katalog bezogen werden. Nur Zwecke, die dort ausdrücklich genannt sind, könnten in die Abzugsregelung einbezogen werden.
- Der Vorschlag, die Steuerbegünstigung der Wohlfahrtszwecke an die Mitgliedschaft der zweckverfolgenden Körperschaft in einem Wohlfahrtsverband zu knüpfen,

unterstützt zusätzlich die **Entwicklung von ungewollten Zwangsmitgliedschaften in den Verbänden**, die sowohl die einzelnen Körperschaften als auch die Verbände zunehmend belasten. Die Verknüpfung von Mitgliedschaften und Steuerbegünstigung wird bereits im Zusammenhang mit den umsatzsteuerlichen Regelungen (§ 4 Nr. 18 UStG) auch von Teilen der Wohlfahrtsverbände als abschaffungswürdig angesehen und sollte in die Regelungen der Abgabenordnung nicht zusätzlich eingeführt werden.

## **Die Vorschläge der Projektgruppe „Reform des Gemeinnützigkeits- und Spendenrechts“**

Den umfassendsten Änderungsvorschlag hat die *Projektgruppe „Reform des Gemeinnützigkeits- und Spendenrechts“* vorgelegt. Ihr gehören Wohlfahrts- und andere Verbände des gemeinnützigen Bereichs an, ebenso Wissenschaftler und als Parlamentarier Michael Bürsch, für die SPD Mitglied des Bundestags und Vorsitzender der oben genannten Enquete-Kommission. **Die Vorschläge sind konkret und im Einzelnen aus der Logik des Rechts und der Besonderheiten des gemeinnützigen Bereichs begründet.** Die wichtigsten Vorschläge sind aus meiner Sicht:

- die Neuordnung der gesetzlich benannten steuerbegünstigten Zwecke,
- die Verlängerung der Mittelverwendungszeit von einem auf zwei Jahre,
- ein erhöhter Spendenabzug bei der Stiftungerrichtung und die Übernahme dieser Regelung auch in das Körperschaftsteuergesetz (bisher gilt dies nur im Einkommensteuergesetz),
- die Einführung einer Endowment-Regelung für gemeinnützige Körperschaften, um den Körperschaften eine zusätzliche Möglichkeit zu geben, einen Teil ihrer Mittel zur Gründung von Stiftungskapital zu verwenden,
- die Einführung eines einheitlichen Spendenabzugshöchstbetrags von 10% des Gesamtbetrags der (zu versteuernden) Einkünfte.

Aus meiner Sicht ist die vorgeschlagene Neuordnung des Katalogs gemeinnütziger Zwecke unter Verbesserungsaspekten nicht gelungen. Die Projektgruppe kritisiert die mangelnde Konsistenz der gegenwärtigen Liste der gemeinnützigen Zwecke, sie will die Unterteilung in gemeinnützige, besonders förderungswürdige gemeinnützige, mildtätige und kirchliche Zwecke aufheben und die unter § 52 (2) Nr. 4 AO genannten Zwecke gar nicht mehr unter den steuerbegünstigten Zwecken aufführen.

Die gegenwärtige Regelung ist sachgerecht:

- Sie unterscheidet zwischen gemeinnützigen Zwecken schlechthin (Förderung der Allgemeinheit) und jenen Zwecken, die einen Spendenabzug rechtfertigen. Auf diese

Weise ist zumindest aus Sicht der Körperschaften die Möglichkeit gegeben, auch Zwecke außerhalb der zu jedem Zeitpunkt als historisch anzusehenden Katalogzwecke zu verfolgen, solange diese Zwecke dem Kriterium der Förderung der Allgemeinheit genügen.

- Für die in § 52 (2) Nr. 4 AO aufgeführten Zwecke gibt es zumindest die Festlegung, dass deren Verfolgung die Allgemeinheit fördert. Dies erleichtert die Arbeit von Körperschaften und Verwaltung gleichermaßen.
- Die Unterscheidung von gemeinnützigen Zwecken, die sich auf Sachthemen beziehen (Bildung, Umwelt, Gesundheit), deren Förderung als Förderung der Allgemeinheit angesehen wird, und mildtätigen Zwecken, bei denen die Hilfe für Einzelpersonen im Vordergrund steht, die der Hilfe bedürfen, halte ich für sinnvoll. **Im Falle mildtätiger Zwecke muss die Allgemeinheit nicht gefördert werden. Hier steht die einzelne Person, der einzelne Mensch als Hilfsbedürftiger im Vordergrund.**

Die von der Projektgruppe formulierte Liste steuerbegünstigter Zwecke unterscheidet sich von dem existierenden Katalog des § 52 AO nicht wesentlich. Dort, wo sie sich unterscheidet (Weglassung einzelner Zwecke), ist dies nicht begründet, wobei auf der Hand liegt, dass es auch innerhalb der Projektgruppe Interessen und Vorlieben gibt, die sich in der spezifischen Gestalt des formulierten Alternativkatalogs ausdrücken.

Auch den Vorschlag, die Mittelverwendungszeit auf zwei Jahre zu verlängern, halte ich für bedenklich. Bereits jetzt führt die Regelung, dass Mittel zum Ende des Kalenderjahres verwendet sein müssen, das auf das Zuflussjahr für diese Mittel folgt, dazu, dass die Körperschaft zu Beginn des Jahres den gesamten Mittelbedarf für das gesamte Jahr gehortet haben kann, ohne gegen das Gebot der zeitnahen Mittelverwendung zu verstoßen. Den Bedarf für zwei Jahre vorrätig zu halten, ist meiner Ansicht nach nicht erforderlich.

## Änderungsbedarf im Gemeinnützigkeitsrecht

Inwieweit eine generelle Reform des Gemeinnützigkeitsrechts gefordert ist und welche Richtung eine solche Reform einzuschlagen hätte, ist nur **im europäischen Kontext zu beantworten und mit Blick auf das gesamte Steuerrecht**, einschließlich der umsatzsteuerlichen Regelungen und des Auslandsbezugs. Der Diskussion um grundlegende Reformen ist es dabei eher abträglich, wenn diejenigen, die solche Reformen einfordern, die notwendigen Ergebnisse einer solchen Debatte bereits vorformulieren, bevor diese auf breiterer Basis und mit der erforderlichen Gründlichkeit geführt wurde. Entsprechend sind die vorliegenden Ergebnisse der einzelnen Akteure (Einzelpersonen und Arbeitsgruppen) auch weit weniger fundamental als dies von einer Reform zu erwarten sein müsste, die sich als grundlegend begreift. Die Vorschläge sind eher praktisch und haben gerade darin ihre aktuelle Stärke, sie sind jeweils einzeln zu betrachten und zu würdigen. Sie formen allerdings keinen neuen inneren Zusammenhang, was aus meiner Sicht auch nicht gefordert ist, solange sie nicht unter der Überschrift „Großreform – Jetzt wird’s richtig“ firmieren,

sondern als das, was sie sind oder sein können: Verbesserungsvorschläge zu Einzelregelungen.

Die Grundstruktur des deutschen Gemeinnützigkeitsrechts ist generell stimmig. **Auf nur 18 Paragraphen der Abgabenordnung konzentrieren sich die gesetzlichen Regelungen zur Steuerbegünstigung.** Sämtliche Einzelgesetze (vor allem die Gesetze zur Körperschaftsteuer, zur Gewerbesteuer, Umsatzsteuer, Schenkungsteuer und zur Grundsteuer) verweisen auf die §§ 51 bis 68 der Abgabenordnung, wenn in diesen Einzelgesetzen eine Steuerbegünstigung an Gemeinnützigkeit oder Mildtätigkeit gebunden ist. Die betreffenden Paragraphen der Abgabenordnung selbst – auch dies ist für deutsches und internationales Steuerrecht nicht selbstverständlich – **sind weitgehend schlüssig gegliedert:**

- § 52 stellt gemeinnützige Zwecke als solche vor, durch die die Allgemeinheit gefördert wird, und benennt Beispiele für solche Zwecke, § 53 definiert mildtätige Zwecke, § 54 kirchliche Zwecke,
- § 55 definiert den steuerlichen Begriff der Selbstlosigkeit, § 56 den der Ausschließlichkeit, § 57 den der Unmittelbarkeit.

Damit sind die Grundbegriffe formuliert, aus denen sich bereits alles weitere ableiten ließe.

- § 58 definiert zulässige Abweichungen von den Grundsätzen (vor allem die Zulässigkeit von Fördervereinen, die ihre Zwecke nicht unmittelbar selbst erfüllen, und die Möglichkeit der Bildung von Rücklagen als zulässige Abweichung von der zeitnahen Mittelverwendung),
- die §§ 59 bis 63 beschreiben die Anforderungen der Steuerbegünstigung an Satzung und tatsächliche Geschäftsführung,
- § 64 und § 65 behandeln die steuerlichen Konsequenzen der Marktteilnahme steuerbegünstigter Körperschaften (steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb und steuerbegünstigter wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb [Zweckbetrieb]),
- die §§ 66 bis 68 definieren einzelne Zweckbetriebe (Einrichtungen der Wohlfahrtspflege, steuerbegünstigte Krankenhäuser, Zweckbetriebe in Sport, Kultur und in anderen Bereichen).

**Die regelmäßig geführte Klage von der Großen Unübersichtlichkeit lässt sich also insbesondere im Gemeinnützigkeitsrecht nicht nachvollziehen.** Die strukturierte Darstellung der Grundlagen des deutschen Gemeinnützigkeitsrechts führt im internationalen Diskurs der rechtlichen und steuerrechtlichen Rahmenbedingungen zivilgesellschaftlichen Handelns weit mehr zu positiven Reaktionen, als dies die inländische Beurteilung (unübersichtlich, bürokratisch, unsystematisch etc.) vermuten ließe.

Naturgemäß handelt das Gemeinnützigkeitsrecht von komplexen Inhalten. Wie bereits erwähnt, bedarf die Steuerbegünstigung trennscharfer Rechtfertigung. Da sich die Verfolgung dieser oder jener Zwecke allerdings nur über die sprachgebundene Beschreibung realer Sachverhalte darstellen lässt, sind Komplikationen vorprogrammiert: Die Hilfe für arbeitslose Menschen muss getrennt werden von der reinen Beschäftigung, die Öffnung des Internets für ältere Menschen ist zu unterscheiden vom bloßen Betreiben eines Internetportals, die Bereitstellung eines Trauerraums im Stadtteil kann steuerbegünstigt sein, die bloße Raumvermietung an Trauernde nicht. Die absehbaren Schwierigkeiten in der Kommunikation zwischen Steuerpflichtigem und Sachbearbeitung beim Finanzamt sind jedoch nicht in erster Linie der Kompliziertheit der gesetzlichen Regelung zuzuweisen, sondern der Komplexität des zu Regelnden und der Schwierigkeit, im vom Regelfall abweichenden Einzelfall Handlungs- und Verwaltungswelt sprachlich und inhaltlich zu vermitteln.

**Wenn also von Reformbedarf im Gemeinnützigkeitsrecht die Rede ist, dann sollte unterschieden werden zwischen dem Bedarf an Änderungen, der sich aus Erfahrungen im praktischen Umgang mit gesetzlichen Regelungen ergibt und die Regelungen stärker dem Gewollten anpasst, und dem Bedarf an einer Reform, weil die gesetzliche Regelung insgesamt den veränderten gesellschaftlichen Handlungsbedingungen und -interessen nicht oder nicht mehr genügt.**

**Reformbedarf könnte also daraus entstehen, dass die Handlungsebenen Staat - Gesellschaft - Individuum anderer Vermittlung und geänderter Rechtsgrundlagen bedürfen.** So ist beispielsweise die Vorstellung, die Steuerbegünstigung gemeinnütziger Körperschaften und der Spendenabzug rechtfertigten sich in der Steuerersparnis (Spenden als Steuersubstitution), weil steuerbegünstigtes Privathandeln staatliches Handeln ersetzte, in dem Maße unzutreffend, wie sich der steuerfinanzierte Staat den Handlungsfeldern steuerbegünstigter Körperschaften konzeptionell entzieht. Dann nämlich kann die Spende an gemeinnützige Körperschaften den Staat nicht mehr entlasten, weil dieser mangels Zuständigkeit nicht mehr belastet ist. Die Steuerbegünstigung muss dann für die jeweils betroffenen Bereiche entfallen oder bedarf einer strukturell anderen Begründung.

Re-Formierung des Gemeinnützigkeitsrechts muss also weiter greifen als die bloße Änderung einzelner Gesetzesformulierungen innerhalb einer gleich bleibenden Gesamtstruktur. **Re-Formierung setzt also die Re-Formulierung des gesellschaftlichen Zusammenwirkens staatlicher und nicht-staatlicher Akteure im öffentlichen Raum voraus. Eine solche Reformulierung hat die gegenwärtige Diskussion um Änderungen im Gemeinnützigkeitsrecht bisher nicht ergeben, sie ist gar nicht Gegenstand der Debatte.** Dies heißt nicht, dass es einer solchen Reformulierung nicht bedürfte. Allerdings erfordert diese eine grundlegendere Auseinandersetzung über den Zusammenhang zwischen Steuerrecht und (zivil)gesellschaftlicher Entwicklung, zwischen den Angebotsbedingungen sozialer Dienstleistungen, deren steuerlicher Förderung und der Entwicklung der Nachfrage nach solchen Dienstleistungen. Zu klären wäre auch die Rolle des Steuerrechts für die Bewegungsrichtung zivilgesellschaftlichen Handelns, für die Formulierung von Schnittmengen und Trennlinien zwischen Non-Profit-Unternehmen und den Organisationsformen der Zivilgesellschaft. All dies spielt in den jetzt zur Diskussion stehenden Vorschlägen zur Änderung des Gemeinnützigkeitsrechts keine Rolle: Allenfalls als nicht explizierter Hinter-

oder besser: Untergrund der Debatte lassen sich die angesprochenen Weiterungen erkennen. Deshalb sollten die Akteure der aktuellen Diskussion den Rahmen der Debatte klarer abstecken: **Änderungen der gesetzlichen Regelungen zur Steuerbegünstigung und zum Spendenabzug sind in der Diskussion, für eine tiefer greifende Reformdebatte fehlen die notwendigen Vorarbeiten.**

Im Folgenden will ich den aus meiner Sicht gegebenen Änderungsbedarf formulieren, soweit er sich auf die Regelungen der Abgabenordnung bezieht. Die umsatzsteuerliche Behandlung der im Rahmen der Abgabenordnung steuerbegünstigten Körperschaften und die Regelungen zum Spendenrecht sind hier nicht Gegenstand der Betrachtung. Da mir die Struktur der betroffenen Paragraphen der Abgabenordnung außerhalb einer grundlegenden Neuordnung als insgesamt stimmig erscheint, gehe ich entlang dieser Paragraphen vor und nehme dabei zum Teil auch Stellung zu den in der Diskussion befindlichen Änderungsvorschlägen.

## § 52 AO: Gemeinnützigkeit

### § 52 Gemeinnützige Zwecke

(1) <sup>1</sup>Eine Körperschaft verfolgt gemeinnützige Zwecke, wenn ihre Tätigkeit darauf gerichtet ist, die Allgemeinheit auf materiellem, geistigem oder sittlichem Gebiet selbstlos zu fördern.

<sup>2</sup>Eine Förderung der Allgemeinheit ist nicht gegeben, wenn der Kreis der Personen, dem die Förderung zugute kommt, fest abgeschlossen ist, zum Beispiel Zugehörigkeit zu einer Familie oder zur Belegschaft eines Unternehmens, oder infolge seiner Abgrenzung, insbesondere nach räumlichen oder beruflichen Merkmalen, dauernd nur klein sein kann.

<sup>3</sup>Eine Förderung der Allgemeinheit liegt nicht allein deswegen vor, weil eine Körperschaft ihre Mittel einer Körperschaft des öffentlichen Rechts zuführt.

(2) Unter den Voraussetzungen des Absatzes 1 sind als Förderung der Allgemeinheit anzuerkennen insbesondere:

1. die Förderung von Wissenschaft und Forschung, Bildung und Erziehung, Kunst und Kultur, der Religion, der Völkerverständigung, der Entwicklungshilfe, des Umwelt-, Landschafts- und Denkmalschutzes, des Heimatgedankens,
2. die Förderung der Jugendhilfe, der Altenhilfe, des öffentlichen Gesundheitswesens, des Wohlfahrtswesens und des Sports. Schach gilt als Sport,
3. die allgemeine Förderung des demokratischen Staatswesens im Geltungsbereich dieses Gesetzes; hierzu gehören nicht Bestrebungen, die nur bestimmte Einzelinteressen staatsbürgerlicher Art verfolgen oder die auf den kommunalpolitischen Bereich beschränkt sind,
4. die Förderung der Tierzucht, der Pflanzenzucht, der Kleingärtnerei, des traditionellen Brauchtums einschließlich des Karnevals, der Fastnacht und des Faschings, der Soldaten- und Reservistenbetreuung, des Amateurfunkens, des Modellflugs und des Hundesports.

**§ 53 Mildtätige Zwecke**<sup>1</sup>Eine Körperschaft verfolgt mildtätige Zwecke, wenn ihre Tätigkeit darauf gerichtet ist, Personen selbstlos zu unterstützen, die infolge ihres körperlichen, geistigen oder seelischen Zustands auf die Hilfe anderer angewiesen sind oder

deren Bezüge nicht höher sind als das Vierfache des Regelsatzes der Sozialhilfe im Sinne des § 28 des Zwölften Buches Sozialgesetzbuch [bis 31.12.2004: § 22 des Bundessozialhilfegesetzes]; beim Alleinstehenden oder Haushaltsvorstand tritt an die Stelle des Vierfachen das Fünffache des Regelsatzes. Dies gilt nicht für Personen, deren Vermögen zur nachhaltigen Verbesserung ihres Unterhalts ausreicht und denen zugemutet werden kann, es dafür zu verwenden. Bei Personen, deren wirtschaftliche Lage aus besonderen Gründen zu einer Notlage geworden ist, dürfen die Bezüge oder das Vermögen die genannten Grenzen übersteigen. (...)

§ 52 AO bindet die Verfolgung gemeinnütziger Zwecke an die Förderung der Allgemeinheit. Der in Absatz 2 der Vorschrift aufgeführte Katalog steht unter der Einschränkung, dass „insbesondere“ durch die aufgeführten Zwecke (Förderung der Kultur, der Bildung der Jugendhilfe etc.) nach Meinung des Gesetzgebers die Allgemeinheit gefördert wird. Die Auflistung ist damit als nicht abschließend gekennzeichnet. **Die Offenheit der Liste der Zwecke ist ein wichtiger Vorzug in dynamischen Gesellschaften**, weil sie zulässt, dass die Allgemeinheit auch durch die Verfolgung anderer als der im Gesetz aufgeführten Zwecke gefördert werden kann. So ist die Nachbarschaftshilfe, die Förderung des friedlichen Zusammenlebens im Stadtteil kein Bestandteil der Liste. Körperschaften, die solche Zwecke verfolgen, können nach der geltenden Rechtslage dennoch als gemeinnützig anerkannt werden, soweit der Nachweis geführt und gegebenenfalls gerichtlich bestätigt werden kann, dass solche Zwecke geeignet sind, die Allgemeinheit zu fördern.

Wie bereits oben dargestellt, wird die ministerielle Arbeitsgruppe „Spendenrecht“ mit ihrem Vorschlag, die Liste des § 52 als abschließend zu erklären, dem genannten Zusammenhang nicht gerecht. Mit der Zusammenlegung der Formulierungen des § 52 der Abgabenordnung mit denen der für den Spendenabzug wichtigen Anlage zu § 49 der Einkommensteuereinführungsverordnung, die die „besonders förderungswürdigen gemeinnützigen Zwecke“ definiert, würde eine wichtige Unterscheidung im Regelungsinteresse von Abgabenordnung und Einkommensteuergesetz aufgegeben: Die in § 52 AO aufgelisteten Zwecke sind nur deshalb als gemeinnützig anerkannt, weil sie als Ausprägung des Zwecks „Förderung der Allgemeinheit“ gelten, nicht aber weil sie zum Spendenabzug führen sollen. Der Gesetzgeber sollte hier keine abschließende Festlegung vorlegen, weil er auf diese Weise der Dynamik zivilgesellschaftlicher Entwicklung nicht gerecht werden kann und sich so in permanenten Zugzwang bringen würde, die Liste kontinuierlich zu erweitern oder zumindest abzuändern.

Die Zusammenführung der Zweckliste der Abgabenordnung mit den zum Spendenabzug berechtigenden Zwecken könnte bei entsprechender Neugliederung der Liste des § 52 AO leichter in § 10b Einkommensteuergesetz direkt formuliert werden, wenn dieser auf die entsprechenden Absätze des § 52 AO verweisen würde.

Auch die Neuformulierung der Liste gemeinnütziger Zwecke durch die *Projektgruppe „Reform des Gemeinnützigkeits- und Spendenrechts“* überzeugt nicht, weil sie die Liste nur neu mischt, im Wesentlichen aber an den einzelnen Zweckformulierungen festhält. Auch hier ist keine Vereinfachung zu erkennen.

Die Vorstellung der Projektgruppe, § 53 (Mildtätigkeit) in § 52 zu integrieren, übersieht einen wichtigen Zusammenhang, der eine Sonderstellung des § 53 rechtfertigt: Während nämlich § 52 AO alleine sachbezogene Zweckformulierungen enthält (Umwelt, Menschenrecht, Gleichberechtigung, Gesundheit), die als wesentlich für eine positive gesellschaftliche Entwicklung angesehen werden und bei denen vorausgesetzt wird, dass gemeinnützige Körperschaften diese „Zwecke“ fördern, richtet § 53 AO den Blick auf den hilfsbedürftigen Menschen als einzelnen. Eine unmittelbare Förderung der Allgemeinheit muss hier nicht gegeben sein. Personen in materiellen Notlagen kann unmittelbar materielle Hilfe zukommen durch Körperschaften, die genau aus diesem Grund steuerbegünstigt werden. Bleibt also als Generalklausel die Förderung der Allgemeinheit in § 52 AO stehen (und das sollte sie aus den oben genannten Gründen), hat die Verfolgung mildtätiger Zwecke in der Liste des § 52 AO nichts zu suchen, weil sie systematisch einem anderen Muster folgt.

Positiv ist aus meiner Sicht die von der Projektgruppe ebenfalls vorgeschlagene **Aufnahme der Förderung bürgerschaftlichen Engagements in die Liste der gemeinnützigen Zwecke** zu bewerten. Dem nicht von der Hand zu weisenden Einwand, der Verweis auf bürgerschaftliches Engagement an sich sei zu allgemein und inhaltlich nicht hinreichend bestimmt, könnte durch Einengung begegnet werden. Als steuerbegünstigt, weil als Förderung der Allgemeinheit angesehen, könnte die Förderung bürgerschaftlichen Engagements anerkannt werden, „soweit sich das geförderte Engagement auf die in § 52 AO genannten Zwecke bezieht“. Die Zweckformulierung wäre damit nicht breiter als beispielsweise die nach § 52 AO ebenfalls als gemeinnützig anerkannte Förderung des demokratischen Staatswesens.

Ein Standard ist inzwischen die Kritik an § 52 (4) AO, weil dort so heterogene Zwecke wie die Förderung des Karnevals, des Modellflugs, der Tierzucht und anderem mehr als gemeinnützig anerkannt werden. So skurril die Liste auf den ersten Blick erscheinen mag, so klug ist aus meiner Sicht die Einrichtung einer solchen **Auffangregelung**, die jene Zwecke sammelt, deren Verfolgung mit Blick auf die jeweilige Körperschaft zwar als Förderung der Allgemeinheit angesehen wird, die jedoch gleichzeitig aus der Gewährung des Spendenabzugs herausgenommen wird. Auf diese Weise muss nicht jeder Verein, der solche Zwecke verfolgt, auf dem Klageweg versuchen, seine Tätigkeit als die Allgemeinheit fördernd bestätigen zu lassen. Und wer die Steuerbegünstigung der Sportvereine mit deren gemeinschafts- und integrationsfördernden Rolle begründet, sollte die Förderung des Karnevals nicht mit anderem Maß messen.



## § 55 AO Selbstlosigkeit

**§ 55 Selbstlosigkeit**(1) Eine Förderung oder Unterstützung geschieht selbstlos, wenn dadurch nicht in erster Linie eigenwirtschaftliche Zwecke - zum Beispiel gewerbliche Zwecke oder sonstige Erwerbszwecke - verfolgt werden und wenn die folgenden Voraussetzungen gegeben sind:

1. Mittel der Körperschaft dürfen nur für die satzungsmäßigen Zwecke verwendet werden. Die Mitglieder oder Gesellschafter (Mitglieder im Sinne dieser Vorschriften) dürfen keine Gewinnanteile und in ihrer Eigenschaft als Mitglieder auch keine sonstigen Zuwendungen aus Mitteln der Körperschaft erhalten. Die Körperschaft darf ihre Mittel weder für die unmittelbare noch für die mittelbare Unterstützung oder Förderung politischer Parteien verwenden.

(...)

5. Die Körperschaft muss ihre Mittel grundsätzlich zeitnah für ihre steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke verwenden. Verwendung in diesem Sinne ist auch die Verwendung der Mittel für die Anschaffung oder Herstellung von Vermögensgegenständen, die satzungsmäßigen Zwecken dienen. Eine zeitnahe Mittelverwendung ist gegeben, wenn die Mittel spätestens in dem auf den Zufluss folgenden Kalender- oder Wirtschaftsjahr für die steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke verwendet werden.

§ 55 (Selbstlosigkeit) verbietet für steuerbegünstigte Körperschaften die Ausschüttung von Gewinnen. Dabei sollte es bleiben. Hilfreich wäre allerdings eine **Einfügung**, nach der die Gewinnausschüttung an steuerbegünstigte Gesellschafter zulässig ist. Solche Ausschüttungen sind zwar bereits jetzt gemeinnützigkeitsrechtlich zugelassen, allerdings nur über den Umweg des § 58 Nr. 2 AO und unter Inkaufnahme von Verstößen gegen den Gesellschaftsvertrag einer steuerbegünstigten Körperschaft. Die genannte Einfügung würde für die Gewinnausschüttung an steuerbegünstigte Gesellschafter zusätzliche Klarheit schaffen.

## § 56 AO: Ausschließlichkeit

### § 56 Ausschließlichkeit

Ausschließlichkeit liegt vor, wenn eine Körperschaft nur ihre steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke verfolgt

§ 56 AO sorgt regelmäßig für Verwirrung in der Kommunikation mit dem Finanzamt, weil die Finanzämter einer steuerbegünstigten GmbH zwar zugestehen, einen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb zu betreiben (Jugendhilfeträger betreibt Gaststätte). Nicht zulässig wird mit Verweis auf § 56 AO allerdings angesehen, wenn die steuerbegünstigte GmbH in ihrem Gesellschaftsvertrag das Betreiben eines Verlags, eines Cafés oder Ähnlichem vorsieht, obwohl dies wiederum handels- und gesellschaftsrechtlich geboten wäre, wenn die GmbH solche Aktivitäten regelmäßig ausführt oder auszuführen beabsichtigt. Abhilfe könnte hier ein in § 56 AO untergebrachter **Verweis** auf § 64 AO (Steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb) schaffen, mit dem klargestellt würde, dass solche Aktivitäten zwar der separaten Besteuerung unterliegen, einer

Steuerbegünstigung der Körperschaft insgesamt aber nicht im Wege stehen, solange sie nachrangig verfolgt werden und/oder allein der Mittelbeschaffung für die Finanzierung des steuerbegünstigten Tätigkeitsbereichs der Körperschaft dienen.

## § 57 AO: Unmittelbarkeit

### § 57 Unmittelbarkeit

(1)<sup>1</sup>Eine Körperschaft verfolgt unmittelbar ihre steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke, wenn sie selbst diese Zwecke verwirklicht.

<sup>2</sup>Das kann auch durch Hilfspersonen geschehen, wenn nach den Umständen des Falls, insbesondere nach den rechtlichen und tatsächlichen Beziehungen, die zwischen der Körperschaft und der Hilfsperson bestehen, das Wirken der Hilfsperson wie eigenes Wirken der Körperschaft anzusehen ist.

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

Die steuerbegünstigte Körperschaft muss ihre steuerbegünstigten Zwecke selbst erfüllen (ausschließlich fördernde Körperschaften [Fördervereine und -stiftungen etc.] sind hierbei unter den Bedingungen des § 58 Nr. 1 AO allerdings nicht ausgeschlossen). Schwierigkeiten ergeben sich aus der Neufassung des Anwendungserlasses zur Abgabenordnung (AEAO), weil darin der Rückgriff auf Hilfspersonen eingegrenzt wurde: Danach ist

- entweder das Handeln der Tochtergesellschaft der Muttergesellschaft zuzurechnen, dann ist die Tochtergesellschaft nicht steuerbegünstigt,
- oder das Handeln ist der Tochtergesellschaft selbst zuzurechnen, dann ist die Muttergesellschaft nicht steuerbegünstigt.

Diese Logik ist keineswegs so zwingend, wie sie auf den ersten Blick scheint: Solange sich das Handeln der Tochtergesellschaft im Rahmen der satzungsmäßigen Zwecke der Muttergesellschaft bewegt, könnte ihr Handeln auch beiden Gesellschaften zugerechnet werden.

Unabhängig von der Sichtweise auf diesen Zusammenhang sollte § 57 dahingehend präzisiert werden, dass **die Auslagerung von Aktivitäten auf Tochtergesellschaften** dann nicht zum Verlust der Steuerbegünstigung der Muttergesellschaft führt, wenn deren Handeln alleine darin besteht, im Innenverhältnis gegenüber ihren steuerbegünstigten Tochtergesellschaften tätig zu werden (Verwaltung, Geschäftsführung, Controlling, Qualitätssicherung etc.). Die gegenwärtige Lesart des § 57 AO behindert die Bildung tragfähiger Konzernstrukturen im Bereich steuerbegünstigter Sozial- und Kulturdienstleister. **Die Bildung solcher Strukturen ist jedoch in vielen Fällen im Interesse der wirtschaftlichen Stabilisierung und einer grenzüberschreitenden Ausrichtung solcher Dienstleister geboten.** Eine entsprechende Änderung der Vorschrift wäre nicht systemwidrig, gibt doch bereits jetzt § 57 (2) AO Verbänden steuerbegünstigter Körperschaften auch dann steuerbegünstigten Status, wenn diese Verbände sich darauf

beschränken, ihre steuerbegünstigten Mitglieder „zusammenzufassen“. Hier wäre ein Ansatzpunkt für **eine ergänzende Formulierung** des § 57 AO, die es steuerbegünstigten Körperschaften ermöglicht, steuerbegünstigte Holdingstrukturen aufzubauen.

## § 58 AO: Steuerlich unschädliche Betätigungen

### § 58 Steuerlich unschädliche Betätigungen

Die Steuervergünstigung wird nicht dadurch ausgeschlossen, dass

1. eine Körperschaft Mittel für die Verwirklichung der steuerbegünstigten Zwecke einer anderen Körperschaft oder für die Verwirklichung steuerbegünstigter Zwecke durch eine Körperschaft des öffentlichen Rechts beschafft; die Beschaffung von Mitteln für eine unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaft des privaten Rechts setzt voraus, dass diese selbst steuerbegünstigt ist,
2. eine Körperschaft ihre Mittel teilweise einer anderen, ebenfalls steuerbegünstigten Körperschaft oder einer Körperschaft des öffentlichen Rechts zur Verwendung zu steuerbegünstigten Zwecken zuwendet,  
(...)
7. a) eine Körperschaft höchstens ein Drittel [Bis 31.12.1999: *Viertel*] des Überschusses der Einnahmen über die Unkosten aus Vermögensverwaltung und darüber hinaus höchstens 10 vom Hundert ihrer sonstigen nach § 55 Abs. 1 Nr. 5 zeitnah zu verwendenden Mittel einer freien Rücklage zuführt (...).

§ 58 AO regelt in aus meiner Sicht weitgehend klaren Formulierungen Spielräume in der Auslegung der in den §§ 55 bis 57 formulierten Rigorismen (Selbstlosigkeit, Ausschließlichkeit, Unmittelbarkeit). Probleme ergeben sich für den Arbeitsalltag steuerbegünstigter Körperschaften an dieser Stelle eher aus der Umsetzung der Vorschriften durch die Finanzverwaltung, insbesondere durch das BMF in seiner Rolle als Richtliniengeber.

So gesteht der Gesetzgeber in § 58 Nr. 2 AO der steuerbegünstigten Körperschaft zu, dass sie ihre Mittel „teilweise“ einer anderen steuerbegünstigten Körperschaft zur Verwendung für steuerbegünstigte Zwecke zuwendet. **Die Finanzverwaltung macht aus „teilweise“: „nicht mehr als 50%“**. Natürlich soll die zuwendende Körperschaft – und dies wird mit dem Begriff „teilweise“ hinreichend angedeutet – nach wie vor in der Lage sein, ihre eigenen Zwecke zu verfolgen. Dies sollte dann aber auch der Maßstab sein und nicht eine durch die Verwaltung willkürlich gezogene Prozentgrenze.

Auch § 58 Nr. 7 a) AO wird durch die Finanzverwaltung systematisch falsch ausgelegt: Die Vorschrift der Abgabenordnung geht davon aus, dass 10% der zum Stichtag vorhandenen zeitnah zu verwendenden Mittel einer freien Rücklage zugeführt werden können. Ausgenommen davon sind jene Mittel, die sich aus dem Jahresüberschuss der Vermögensverwaltung ergeben, weil von diesem nach der gleichen Vorschrift bereits ein Drittel eingestellt werden kann. Der Anwendungserlass zur Abgabenordnung formuliert diesen schlichten Ansatz in eine verwirrende Anwendungsregel um: Basis für die 10%-Regel sollen danach „die Überschüsse bzw. Gewinne aus steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben und Zweckbetrieben sowie die Bruttoeinnahmen aus dem ideellen

Bereich“ sein. Der Anwendungserlass macht so aus der sehr präzisen Gesetzesformulierung des § 58 Nr. 7a) AO ein widersprüchliches Etwas: Grundlage sollen die in der Regel zum Stichtag gar nicht mehr vorhandenen Mittel sein („Bruttoeinnahmen des ideellen Bereichs“), während die real vorhandenen Mittel nicht Basis sein können, wenn sie zwar im Geschäftsjahr neu zugeflossen sind, nicht aber zu einem periodenabgegrenzten wirtschaftlichen Überschuss geführt haben. An die Stelle der im Gesetz formulierten stichtagsbezogenen Orientierung an Bestandsgrößen (Mittel) setzt der Anwendungserlass die zeitraumbezogene Orientierung an Stromgrößen (Einnahmen, Gewinne). Rechtssicherheit entsteht auf diese Weise sicherlich nicht.

An der Gesetzesformulierung ist aus meiner Sicht festzuhalten: Sie orientiert sich an den der Körperschaft im Geschäftsjahr außerhalb der Vermögensverwaltung zugeflossenen und noch zur Verfügung stehenden Mitteln und fordert deren zeitnahe Verwendung zu mindestens 90%. Wegen der durch den Anwendungserlass entstandenen Verwirrung wäre **eine Klarstellung im Gesetzestext** jedoch aus meiner Sicht sinnvoll, auch wenn dadurch eine gewisse Redundanz entstehen würde, da die gesetzliche Regelung ohnehin bereits jetzt an Klarheit nichts vermissen lässt. Die 10% könnten bezogen werden auf „die sonstigen der Körperschaft im Geschäftsjahr zugeflossenen und noch vorhandenen und nach § 55 (1) Nr. 5 AO zeitnah zu verwendenden Mittel“.

## § 64 AO: Steuerpflichtige wirtschaftliche Geschäftsbetriebe

### § 64 Steuerpflichtige wirtschaftliche Geschäftsbetriebe

(1) Schließt das Gesetz die Steuervergünstigung insoweit aus, als ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb (§ 14) unterhalten wird, so verliert die Körperschaft die Steuervergünstigung für die dem Geschäftsbetrieb zuzuordnenden Besteuerungsgrundlagen (Einkünfte, Umsätze, Vermögen), soweit der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb kein Zweckbetrieb (§§ 65 bis 68) ist.

(...)

(3) Übersteigen die Einnahmen einschließlich Umsatzsteuer aus wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben, die keine Zweckbetriebe sind, insgesamt nicht 30 678 Euro [bis 31.12.2001: 60 000 Deutsche Mark] im Jahr, so unterliegen die diesen Geschäftsbetrieben zuzuordnenden Besteuerungsgrundlagen nicht der Körperschaftsteuer und der Gewerbesteuer.

(...)

(6) Bei den folgenden steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben kann der Besteuerung ein Gewinn von 15 vom Hundert der Einnahmen zugrunde gelegt werden:

1. Werbung für Unternehmen, die im Zusammenhang mit der steuerbegünstigten Tätigkeit einschließlich Zweckbetrieben stattfindet (...).

§ 64 (6) Nr. 1 AO enthält eine Sonderregelung für die Gewinnermittlung aus Sponsoringeinnahmen, nach der der zu besteuernde Gewinn aus diesen Einnahmen mit 15% pauschal geschätzt werden kann. Damit trägt der Gesetzgeber dem besonderen Charakter dieser Einnahmen Rechnung: Sie sind zwar nicht satzungsgemäß, weil es sich um entgeltliche Werbeleistungen für nicht steuerbegünstigte Unternehmen handelt, dennoch sind sie aus Sicht der steuerbegünstigten Körperschaft eher den Spenden und Zuschüssen

zuzuordnen als den übrigen Einnahmen aus steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben (Gastronomie, sonstige Handelsgeschäfte etc.). Aus meiner Sicht wäre es konsequent, **diese Einnahmen** auch bei der Feststellung, ob die steuerbegünstigte Körperschaft die in § 64 (3) AO genannte Freigrenze überschritten hat, **nicht zu berücksichtigen**.

## § 65 AO: Zweckbetriebe

### § 65 Zweckbetrieb

Ein Zweckbetrieb ist gegeben, wenn

1. der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb in seiner Gesamtrichtung dazu dient, die steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke der Körperschaft zu verwirklichen,
2. die Zwecke nur durch einen solchen Geschäftsbetrieb erreicht werden können und
3. der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb zu nicht begünstigten Betrieben derselben oder ähnlicher Art nicht in größerem Umfang in Wettbewerb tritt, als es bei Erfüllung der steuerbegünstigten Zwecke unvermeidbar ist.

Die Zweckbetriebsregelung des § 65 AO erweist sich für praktische Zwecke immer dann als nicht eindeutig formuliert, sobald sie wörtlich ausgelegt wird. Für eine gesetzliche Regelung ist dies natürlich ein großer Mangel. Insbesondere § 65 Nr. 2 AO erlaubt der Finanzverwaltung, Zweckbetriebe nahezu generell auszuschließen, weil nach dieser Vorschrift der Zweckbetrieb nur dann gegeben sein soll, wenn die Körperschaft ihre Zwecke „nur durch einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb“ verfolgen kann. Eine monomediale Auslegung dieser Vorschrift ist realitätsfern, weil die meisten steuerbegünstigten Körperschaften ihre Zwecke (Förderung der Kultur, Förderung der Jugendhilfe etc.) immer auch ohne marktbezogene entgeltliche Angebote erfüllen können. Die praktische Anwendung des § 65 AO erfolgt durch die Finanzämter in der Regel daher allein unter Bezug auf § 65 Nr. 1 AO: Der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb muss geeignet sein, die Satzungszwecke zu erfüllen (der Jugendhilfeträger bietet Leistungen der Jugendhilfe an, der Bildungsträger veranstaltet Seminare gegen Teilnahmegebühr, bei Förderung der öffentlichen Gesundheitspflege werden Entgelte bei den Krankenkassen erhoben etc.). Ich schlage deshalb eine **ersatzlose Streichung** der Vorschrift des § 65 Nr. 2 AO vor.

Die Vorschrift des § 64 Nr. 3 AO sorgt ebenfalls für Verwirrung. Zu Recht weist der BFH in ständiger Rechtsprechung darauf hin, **dass die in dieser Vorschrift verlangte Berücksichtigung des Wettbewerbsschutzes keinen konkreten Wettbewerber voraussetzt. Allerdings ist der Standort der Betrachtung in § 65 nicht klar genug formuliert**, wenn davon die Rede ist, dass die steuerbegünstigte Körperschaft mit ihrem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb nur so weit in Wettbewerb zu nicht steuerbegünstigten Körperschaften treten darf, wie dies bei Verfolgung ihrer Satzungszwecke unvermeidlich ist. Finanzverwaltung und teilweise auch Finanzgerichte betrachten dies mitunter nicht aus Sicht der Körperschaft, sondern aus Sicht des Staates. Aus dessen Sicht kann die Steuerbegünstigung des Zweckbetriebs bereits dann vermeidbar sein, wenn es nicht steuerbegünstigte Anbieter gibt oder geben könnte. Die Steuerbegünstigung ist dann nämlich nicht erforderlich, um das entsprechende Angebot bereit zu stellen. So wäre im

Bildungsbereich die Förderung entgeltlicher Bildungsangebote entbehrlich, weil es hinreichend nicht steuerbegünstigte Bildungsunternehmen gibt.

Wenn aber die Förderung der Bildung dennoch als steuerbegünstigter Zweck angesehen wird, dann sollte im Zusammenhang mit dem entgeltlichen Angebot von Bildungsleistungen im Falle steuerbegünstigter Körperschaften deren Zweckbetriebseigenschaft mit Verweis auf die (hier noch nicht einmal nur potentielle) Existenz nicht steuerbegünstigter Wettbewerber nicht bestritten werden können. § 65 Nr. 3 AO ist deshalb meiner Ansicht nach sinnvollerweise **nur aus Sicht der anbietenden Körperschaft** zu sehen. Diese dürfte in nicht stärkerem Maße zu nicht steuerbegünstigten Körperschaften in Wettbewerb treten, als mit ihrer Tätigkeit selbst unvermeidbar gegeben (etwa durch werbewirksamen Verweis auf ihre Umsatzsteuerbefreiung etc.). Eine **geänderte Formulierung** könnte lauten: Ein Zweckbetrieb setzt voraus, dass „der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb zu nicht begünstigten Betrieben derselben oder ähnlicher Art durch die steuerbegünstigte Körperschaft in nicht größerem Umfang in Wettbewerb gestellt wird, als es bei Erfüllung ihrer steuerbegünstigten Zwecke unvermeidbar ist“.

## § 68 AO: Einzelne Zweckbetriebe

### § 68 Einzelne Zweckbetriebe

Zweckbetriebe sind auch:

(...)

9. <sup>1</sup>Wissenschafts- und Forschungseinrichtungen, deren Träger sich überwiegend aus Zuwendungen der öffentlichen Hand oder Dritter oder aus der Vermögensverwaltung finanziert. <sup>2</sup>Der Wissenschaft und Forschung dient auch die Auftragsforschung. <sup>3</sup>Nicht zum Zweckbetrieb gehören Tätigkeiten, die sich auf die Anwendung gesicherter wissenschaftlicher Erkenntnisse beschränken, die Übernahme von Projektträgerschaften sowie wirtschaftliche Tätigkeiten ohne Forschungsbezug.

Die Ausrichtung des § 68 Nr. 9 AO auf *Wissenschafts- und Forschungseinrichtungen* führt in der Praxis zu Auslegungsschwierigkeiten, weil der Begriff der „Einrichtung“ nicht eindeutig definiert ist. Daher geraten steuerbegünstigte Körperschaften in Schwierigkeiten, die unter anderem auch die Wissenschaft und Forschung fördern und Forschungsprojekte gegen Entgelt durchführen, auch wenn die entgeltliche Durchführung von Forschungsprojekten die zeitnahe Veröffentlichung der Forschungsergebnisse ohne Einschränkung durch den Auftraggeber ermöglicht und somit die Allgemeinheit gefördert wird. Aus meiner Sicht sollte der **Geltungsbereich** des § 68 Nr. 9 AO eingeschränkt werden, weil für die Forschungstätigkeit steuerbegünstigter Körperschaften generell die gleichen Zweckbetriebsanforderungen gelten sollten, wie für andere entgeltliche Formen der Zweckerfüllung (Bildung gegen Entgelt, Pflegeleistungen gegen Entgelt etc.). Die Vorschrift könnte also lauten: Zu den Zweckbetrieben gehört auch „die Auftragsforschung, deren Ergebnisse allein dem Auftraggeber zur Verfügung gestellt werden, wenn sie durch Wissenschafts- und Forschungseinrichtungen durchgeführt wird, deren Träger sich überwiegend aus Zuwendungen der öffentlichen Hand oder Dritter oder aus der Vermögensverwaltung finanziert. Nicht zum Zweckbetrieb dieser Einrichtungen gehören Tätigkeiten, die sich auf

die Anwendung gesicherter wissenschaftlicher Erkenntnisse beschränken, die Übernahme von Projektträgerschaften sowie wirtschaftliche Tätigkeiten ohne Forschungsbezug.“

## Abschließende Bemerkungen

**Insgesamt also bin ich der Meinung, dass das gegenwärtige Gemeinnützigkeitsrecht besser ist als sein Ruf**, dass die gleichwohl gegebenen Unzulänglichkeiten kontinuierlich zu beseitigen sind und die Gesamtstruktur behutsam und intelligent den sich ändernden Anforderungen anzupassen ist. **Allerdings müssen Änderungsvorhaben inhaltlich der Komplexität des Gesamten gerecht werden. Hiermit ist sowohl die Komplexität des Regelungszusammenhangs gemeint als auch die Komplexität der gesellschaftlichen Wirklichkeit, in die mit dem Regelwerk eingegriffen werden soll.** Einfacher ist das Ganze nicht zu haben.

Was von der aktuellen Gesetzgebungsrunde zu erwarten ist, lässt sich wie immer schwer vorherbestimmen. Allerdings sind grundlegende Änderungen nicht zu erwarten. Die aktuell wirksame Grundhaltung des Bundesfinanzministeriums lässt sich erahnen, wenn wir das Schreiben des BMF zum Thema Spenden mit Auslandsbezug vom 20.09.2005 einmal als Indiz verwenden. In diesem Schreiben heißt es zur Förderung der Allgemeinheit als Grundkategorie des Gemeinnützigkeitsrechts: „Unter ‚Allgemeinheit‘ ist die Bevölkerung von Deutschland zu verstehen. (...) Der deutsche Staat gewährt privaten gemeinnützigen Körperschaften die Steuerbefreiungen, weil sie ihm – entsprechend dem Subsidiaritätsprinzip – Gemeinwohlaufgaben abnehmen, die er sonst selbst erfüllen und für die er Steuermittel aufwenden müsste. Dagegen gehört es nicht zu seinen Aufgaben, die Bevölkerung anderer Länder durch Maßnahmen auf allen Gebieten, die in Deutschland als gemeinnützig anerkannt sind, zu fördern. (...) Davon zu unterscheiden ist, dass eine steuerbegünstigte inländische Körperschaft ihre gemeinnützigen Zwecke grundsätzlich auch im Ausland verwirklichen kann. Insbesondere bei der Förderung der Entwicklungshilfe in einem Entwicklungsland und der humanitären Hilfe bei Katastrophen liegt dies auf der Hand. Hieraus kann aber nicht geschlossen werden, dass die Bevölkerung des Entwicklungslandes oder einer Katastrophenregion als Allgemeinheit i.S.d. § 52 Abs. 1 AO anzusehen ist. Vielmehr sind die Entwicklungshilfe, die Hilfe bei Katastrophen und die Verwirklichung anderer gemeinnütziger Zwecke im Ausland steuerlich begünstigt, weil und soweit sie positive Rückwirkungen auf das Ansehen Deutschlands und die deutsche Bevölkerung (Allgemeinheit) haben und auch hier die Bundesrepublik Deutschland mehr Steuermittel aufwenden müsste.“

Täuschen wir uns oder hören wir hier die Grundmelodie des Beiratsgutachtens? **Wenn aber die Mehrheitsposition eher dazu neigt, Spendenabzug und Steuerbegünstigung in engste Verbindung zu bringen mit den durch den gemeinnützigen Bereich übernommenen Staatsaufgaben, dann wird es für die Verfechter eines modernen Steuerrechts für den Dritten Sektor nur zwei Möglichkeiten in der Debatte geben:**

- **Die Vorstellung, der Dritte Sektor sei der Lückenfüller für den sich zurückziehenden Staat, entweder ganz zurückzudrängen**

- **oder die Entwicklung zivilgesellschaftlichen, außerstaatlichen Handelns selbst zur Staatsaufgabe zu machen.**

Die heute als Himmelsstürmer betrachteten Nationen dieser Welt (Indien, China) haben letzteres längst getan. Wahrscheinlich muss hier eher beides geschehen.

### Zum Autor

Dr. Michael Ernst-Pörksen, Jahrgang 1951, ist Diplom-Volkswirt und berät im Rahmen der C.O.X. Steuerberatungsgesellschaft, Berlin, steuerbegünstigte Körperschaften unterschiedlicher Rechtsform und in unterschiedlichen Tätigkeitsfeldern. Er ist weiterhin beschäftigt mit dem Aufbau eines europäischen Expertenkreises zum Thema „Rechtliche und steuerrechtliche Rahmenbedingungen zivilgesellschaftlichen Handelns“.

### Anmerkungen:

---

<sup>1</sup> Im Koalitionsvertrag zwischen CDU, CSU und SPD vom 11.11.2005 (Titel: „Gemeinsam für Deutschland – mit Mut und Menschlichkeit“) legen sich die Koalitionspartnerinnen (im Abschnitt B. Die Handlungsfelder / VI. Familienfreundliche Gesellschaft / 8. Bürgergesellschaft stärken) auf die „Weiterentwicklung des Stiftungsrechts und des Steuerrechts“ fest.

<sup>2</sup> Siehe hierzu die Pressemitteilung des Bundesverbands Deutscher Stiftungen vom 10.04.2006.

<sup>3</sup> „Die abgabenrechtliche Privilegierung gemeinnütziger Zwecke auf dem Prüfstand“, Gutachten des Wissenschaftlichen Beirats beim Bundesministerium der Finanzen, August 2006

<sup>4</sup> Siehe beispielsweise die Pressemitteilung des BMF Nr. 114 vom 25.09.2006

<sup>5</sup> Die Bund-Länder-Arbeitsgruppe Spendenrecht setzt sich aus Vertreter/innen des Bundesfinanzministeriums und der Finanzministerien der Länder Baden-Württemberg, Berlin, Brandenburg, Hessen, Mecklenburg-Vorpommern, Rheinland-Pfalz, Saarland, Sachsen, Sachsen-Anhalt und Schleswig-Holstein sowie der OFD Münster zusammen.

<sup>6</sup> Die Mitglieder der Projektgruppe sind in der oben genannten Pressemitteilung des Bundesverbands Deutscher Stiftungen aufgeführt.

<sup>7</sup> Siehe hierzu die Pressemitteilung des BMF Nr. 95/2006 vom 08.08.2006



---

## **Arbeitskreis „Bürgergesellschaft und Aktivierender Staat“ der Friedrich-Ebert-Stiftung**

Die Förderung der Bürgergesellschaft bleibt ein zentrales Thema der aktuellen Reformdebatte. Der Arbeitskreis „Bürgergesellschaft und Aktivierender Staat“ ist in diesem Diskurs seit langem ein Forum, das reformpolitisch relevante Themenstellungen aufgreift, analysiert und in der politischen Debatte Stellung bezieht. Damit soll ein Beitrag geleistet werden, ein Netzwerk für die politische Beratung institutioneller Reformpolitik aufzubauen und dessen Überlegungen der Politik vorzustellen. Der Arbeitskreis versteht sich insofern als kritischer Impulsgeber für die öffentliche Reformdebatte.

Anlass und Ausgangspunkt bildet das Interesse, die Stärkung des bürgerschaftlichen Engagements und des darin liegenden Demokratisierungspotentials einerseits und die Staatsmodernisierung in Kategorien des aktivierenden Staates andererseits zusammenzubringen. Das Augenmerk des Arbeitskreises gilt in erster Linie der Stärkung der Bürgergesellschaft und entsprechender Partizipationschancen: Diese Perspektive bestimmt die zu formulierenden Modernisierungsanforderungen an staatliche Instanzen und Akteure.

Die persönlich eingeladenen Mitglieder des Arbeitskreises reflektieren den interdisziplinären Arbeitsansatz: Die Friedrich-Ebert-Stiftung hat Persönlichkeiten aus Politik, Verwaltung und Wissenschaft, Wirtschaft, Medien, Verbänden und anderen gesellschaftlichen Organisationen gewinnen können, ihre fachlichen und persönlichen Erfahrungen dem Arbeitskreis zur Verfügung zu stellen. Neben diesen ständigen Teilnehmern werden zu den jeweiligen Themen Einladungen an einen themenspezifisch kompetenten Adressatenkreis ausgesprochen.

In regelmäßigen Sitzungen diskutiert der Arbeitskreis Themen, die der praktischen Umsetzung bürgerschaftlichen Engagements sowie den Handlungsempfehlungen der Enquetekommission des 14. Deutschen Bundestages zur „Zukunft des bürgerschaftlichen Engagements“ förderlich sind. Sie werden zudem auf Fachkonferenzen, öffentlichen Veranstaltungen oder über Analysen und Gutachten aufgegriffen und vom Arbeitskreis kritisch begleitet. Zugleich dient dieser Gesprächszusammenhang dem Informations- und Erfahrungsaustausch und der Vernetzung seiner Mitglieder und ihrer Praxisfelder. Der Arbeitskreis wird geleitet von Dr. Michael Bürsch, MdB (Vorsitzender der Enquetekommission des 14. Deutschen Bundestages) und koordiniert von Albrecht Koschützke, Friedrich-Ebert-Stiftung.

Ausführliche Informationen, Kontaktpersonen, Konzeptskizzen, Progress Reports, Ergebnisse der Plenardebatten und Sitzungen der Arbeitsgruppen sind auf den Internetseiten des Arbeitskreises dokumentiert. Die Publikationen sind abzurufen unter [www.fes.de/buergergesellschaft](http://www.fes.de/buergergesellschaft) - „Analysen“ - „Analysen des Arbeitskreises“ oder unter [http://www.fes.de/library/ask\\_digbib.html](http://www.fes.de/library/ask_digbib.html).

---

## **Publikationen des Arbeitskreises Bürgergesellschaft und Aktivierender Staat**

### **Analyse-Reihe „betrifft: Bürgergesellschaft“**

- 24/Advokatorische Think Tanks und die Politisierung des Marktplatzes der Ideen, Rudolf Speth
- 23/Zukunft gestalten - Strukturwandel in der Arbeiterwohlfahrt. Verbandsentwicklung und bürgerschaftliches Engagement, Wilhelm Schmidt
- 22/Die Planungszelle. Zur Praxis der Bürgerbeteiligung, Peter C. Dienel
- 21/Das soziale Engagement der Unternehmen im Handwerk, Otto Kentzler
- 20/Bürgerschaftliches Engagement und die Zukunft der Wohlfahrtsverbände, Rudolf Seiters
- 19/Die soziale Bedingtheit bürgerschaftlicher Teilhabe, Barbara Stolterfoht
- 18/ Corporate Social Responsibility. Das gesellschaftliche Engagement von Unternehmen, Dieter Hundt
- 17/Das Dilemma von Tugend und Freiheit. Die Notwendigkeit von Eigenverantwortung in einer funktionierenden Bürgergesellschaft, Herfried Münkler und Anna Loll
- 16/ Auf dem Weg zur Bürgerkommune. Bürgerschaftliches Engagement in Heidelberg, Beate Weber
- 15/ Sport: Schlüsselbereich bürgerschaftlichen Engagements, Manfred von Richthofen, Michael Barthel und Manfred Spangenberg
- 14/ Geschäftsstrategie Verantwortung - Der Business Case im Corporate Citizenship, Susanne Lang und Frank Solms Nebelung, englische Version: Responsibility as a Business Strategy - the Business Case in Corporate Citizenship
- 13/ Wer braucht eigentlich die Bürgergesellschaft? Und wen braucht sie?, Wolfgang Hinte
- 12/ Der deutsche Weg zum bürgerschaftlichen Engagement von Unternehmen. Thesen zu Corporate Citizenship in Deutschland, Frank Heuberger, Maria Oppen, Sabine Reimer
- 11/ (K)ein Pflichtjahr für junge Menschen? Zur Konjunktur eines Irrtums, Anton Schaaf, MdB, und Andrea Franz
- 10/ Gemeinwohlorientierung als Bürgerpflicht - Das Engagement der Sparkassen für die Menschen und die Regionen, Dietrich H. Hoppenstedt
- 09/ Soziale Voraussetzungen der Bürgergesellschaft, Michael Sommer
- 08/ Bürgerengagement in der Aussiedler- und Integrationspolitik, Jochen Welt, MdB
- 07/ Bürgerschaftliches Engagement der Unternehmen - seit langem gepflegt, nötiger denn je, Michael Rogowski
- 06/ Umriss einer neuen Sozialpolitik - Eigenverantwortung und Solidarität als Bildungsauftrag der Bürgergesellschaft und des Bürgerengagements, Konrad Hummel
- 05/ Bürgerschaftliches Engagement in der europäischen Zivilgesellschaft, Wolfgang Thierse, MdB
- 04/ Bürgerschaftliches Engagement in den Kommunen - Erfahrungen aus Ostdeutschland, Alexander Thumfart
- 03/ Bürgerschaftliches Engagement unter den Bedingungen der Globalisierung, Ernst Ulrich von Weizsäcker, MdB
- 02/ Bürgerschaftliches Engagement gegen die Folgen der Arbeitslosigkeit - Chancen und Handlungsmöglichkeiten, Achim Trube
- 01/ Leitbild Lebendige Bürgergesellschaft - Plädoyer für einen neuen Gesellschaftsvertrag zwischen Staat, Wirtschaft und Gesellschaft, Michael Bürsch, MdB, englische Version: Towards a New Social Contract - Civil Society, Civic Engagement and Participation

---

## **Sonstige Publikationen des Arbeitskreises**

**Going Gender für die BürgerInnengesellschaft: Gender Mainstreaming in zivilgesellschaftlichen Organisationen.** Marianne Weg, Bonn 2005, 92 Seiten

**Bürgerschaftliches Engagement: stabilisieren, stärken, steigern – Innovation und Investition in Infrastruktur und Infrastruktureinrichtungen.** Sabrina Born, Bonn 2005, 56 Seiten

**Netzwerke gegen Rechts. Evaluierung von Aktionsprogrammen und Maßnahmen gegen Rechtsextremismus und Fremdenfeindlichkeit.** Roland Roth unter Mitarbeit von Anke Benack, Bonn 2003, 84 Seiten

**Der Aktivierende Staat – Positionen, Begriffe, Strategien.** Wolfram Lamping, Henning Schridde, Stefan Pläß, Bernhard Blanke, Bonn 2002, 44 Seiten

**Freiwilligendienste – Wege in die Zukunft. Gutachten zur Lage und Zukunft der Freiwilligendienste.** Thomas Rauschenbach, Reinhard Liebig, Bonn 2002, 88 Seiten

**Gender Perspektive, bürgerschaftliches Engagement und aktivierender Staat.** Barbara Stiegler, Bonn 2002, 12 Seiten

**Gewerkschaften und bürgerschaftliches Engagement in der Arbeitswelt.** Kurzanalyse von Josef Schmid unter Mitarbeit von Stephanie Schönstein, Bonn 2002, 28 Seiten

**Bürgerschaftliches Engagement und Gewerkschaften.** Kurzanalyse von Jürgen Wolf, Bonn 2002, 25 Seiten

**Bürgerkommune konkret – Vom Leitbild zur Umsetzung.** Ein Leitfaden für die kommunale Praxis von Jörg Bogumil/  
Lars Holtkamp, Bonn 2002, 44 Seiten