

Monika Jachmann (Hrsg.)
Gemeinnützigkeit

Veröffentlichungen der Deutschen
Steuerjuristischen Gesellschaft e.V.

DStJG Band 26

Zitierempfehlung: Verf., DStJG 26 (2003), S. ...

Bibliografische Information Der Deutschen Bibliothek

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

Verlag Dr. Otto Schmidt KG
Unter den Ulmen 96-98, 50968 Köln
Tel.: 02 21/9 37 38-01, Fax: 02 21/9 37 38-9 21
e-mail: info@otto-schmidt.de
www.otto-schmidt.de

ISBN 3-504-62028-5

© 2003 by Verlag Dr. Otto Schmidt KG

Das Werk einschließlich aller seiner Teile ist urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung, die nicht ausdrücklich vom Urheberrechtsgesetz zugelassen ist, bedarf der vorherigen Zustimmung des Verlages. Das gilt insbesondere für Vervielfältigungen, Bearbeitungen, Übersetzungen, Mikroverfilmungen und die Einspeicherung und Verarbeitung in elektronischen Systemen.

Gesamtherstellung: Bercker Graphischer Betrieb GmbH & Co. KG, Kevelaer
Das verwendete Papier ist aus chlorfrei gebleichten Rohstoffen hergestellt, holz- und säurefrei, alterungsbeständig und umweltfreundlich.

Printed in Germany

Gemeinnützigkeit

27. Jahrestagung
der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V.,
Erfurt, 23. und 24. September 2002

Herausgegeben im Auftrag der
Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V.

von

Prof. Dr. Monika Jachmann
Universität Hamburg

2003

o|s
Verlag
Dr. Otto Schmidt
Köln

Inhalt*

	Seite
<i>Prof. Dr. Paul Kirchhof, Bundesverfassungsrichter a.D.</i>	
Gemeinnützigkeit – Erfüllung staatsähnlicher Aufgaben durch selbstlose Einkommensverwendung – Eröffnung der Jahrestagung und Rechtfertigung des Themas –	1
I. Aufgaben von Staat, Wirtschaft und Gesellschaft	1
II. Gemeinnützigkeit als Zwischenstufe zwischen Staatsdistanz und Staatsnähe	3
III. Zwei Wege der Gemeinwohlfinanzierung	4
IV. Mittelzufluss und Mittelverwendung	8
 <i>Prof. Dr. Roman Seer, Ruhr-Universität Bochum</i>	
Gemeinwohlzwecke und steuerliche Entlastung	11
I. Gemeinwohl und Partikularwohl	11
II. Funktion des Staates für die Gemeinwohlverwirklichung in einer offenen Gesellschaft	14
III. Typologie der Gemeinwohlaufgaben	19
IV. Rechtfertigung der Steuerentlastung durch das Subsidiaritätsprinzip	21
V. Bestimmung der steuerrelevanten Gemeinwohlzwecke	26
VI. Rechtfertigung der einzelnen Steuerentlastungstatbestände am Maßstab der Steuersurrogation	33
VII. Zusammenfassung der Ergebnisse	45
 <i>Prof. Dr. Rainer Hüttemann, Universität Osnabrück</i>	
Grundprinzipien des steuerlichen Gemeinnützigkeitsrechts	49
I. Einführung	50
II. Die Adressaten des steuerlichen Gemeinnützigkeitsrechts	50
III. Eigene Verfolgung von Gemeinwohlzwecken	54
IV. Ausschließliche Verfolgung steuerbegünstigter Zwecke	57
V. Gegenwartsnähe gemeinnützigen Handelns	63
VI. Gemeinnützigkeit und wirtschaftliche Eigeninteressen der Mitglieder	67
VII. Wirtschaftliche Betätigung, steuerliche Entlastung und Wettbewerbsneutralität	68
VIII. Zusammenfassung	75
Diskussion	75

* Ausführliche Inhaltsübersichten zu Beginn der jeweiligen Beiträge.

	Seite
<i>Prof. Dr. Josef Isensee, Universität Bonn</i>	
Gemeinnützigkeit und Europäisches Gemeinschaftsrecht	93
I. Das europarechtliche Menetekel	93
II. Rechtfertigungsprobleme der Gemeinnützigkeit im Kontext des deutschen Rechts	96
III. Außenperspektive des Europarechts	106
IV. Das Diskriminierungsverbot, die Niederlassungs- und Dienstleistungsfreiheit	109
V. Steuervergünstigung als Beihilfe	113
VI. Rechtspolitisches Fazit	128
Anhang: Leitsätze	128
 <i>Dr. Stephan Schauhoff, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Bonn</i>	
Begründung und Verlust des Gemeinnützigkeitsstatus	133
I. Bestandsaufnahme	133
II. Beginn, Dauer und Ende der Gemeinnützigkeit	141
III. Schluss	152
Diskussion	154
 <i>Ferdinand Hofmeister, Richter am Bundesfinanzhof, München</i>	
Wirtschaftliche Betätigung gemeinnütziger Organisationen – Freiheiten und Grenzen –	159
I. Einführung	159
II. Müssen die wirtschaftlichen Betätigungen mit den satzungsmäßigen gemeinnützigen Zwecken in Einklang stehen?	161
III. Ab wann gefährden die mit einem Nichtzweckbetrieb verbundenen Risiken die Gemeinnützigkeit?	164
IV. Inwieweit ist das Begünstigungsverbot des § 55 Abs. 1 Nr. 3 AO eine Grenze bei Vergütungsvereinbarungen?	174

*Prof. Dr. Manfred Orth, Rechtsanwalt, Steuerberater,
Wirtschaftsprüfer, Frankfurt a. M.*

Finanzierung und Mittelverwendung gemeinnütziger Organisationen	177
I. Einführung	178
II. Gesetzliche Rahmenbedingungen	179
III. Finanzierung	184
IV. Mittelverwendung	207
V. Resümee	226
Diskussion	229

Dr. Stephan Geserich, Richter am Finanzgericht, Karlsruhe

Das Spendenrecht	245
I. Einführung	246
II. Spendenabzug und Leistungsfähigkeitsprinzip	246
III. Rechtsquellen	249
IV. Der gemeinnützige Spendenabzug	250
V. Resümee	277

Prof. Dr. Markus Achatz, Universität Linz

Umsatzsteuer und Gemeinnützigkeit	279
I. Vorbemerkung	279
II. Zur Unternehmereigenschaft	281
III. Zur Entgelteigenschaft von Mitgliedsbeiträgen, Zuschüssen und nicht kostendeckenden Gegenleistungen	285
IV. Bemessungsgrundlage: Nicht kostendeckende Preise und Selbstbehalte	291
V. Fragen des Vorsteuerabzugs	292
VI. Steuerbefreiungen	297
VII. Ermäßigter Steuersatz gem. § 12 Abs. 2 Nr. 8 UStG	302
VIII. Teleologische Überlegungen zur Gemeinnützigkeit im Umsatzsteuerrecht	303
IX. Schlussbemerkung	306
Diskussion	307

	Seite
<i>Prof. Dr. Monika Jachmann, Universität Hamburg</i>	
Resümee	313
I. Einleitung	313
II. Gemeinnützigkeit – Erfüllung staatsähnlicher Aufgaben durch selbstlose Einkommensverwendung	314
III. Gemeinwohlzwecke und steuerliche Entlastung	314
IV. Grundprinzipien des steuerlichen Gemeinnützigkeitsrechts	316
V. Gemeinnützigkeit und Europäisches Gemeinschaftsrecht	319
VI. Begründung und Verlust des Gemeinnützigkeitsstatus	320
VII. Wirtschaftliche Betätigung gemeinnütziger Organisationen	322
VIII. Finanzierung und Mittelverwendung gemeinnütziger Organisationen	324
IX. Das Spendenrecht	326
X. Umsatzsteuer und Gemeinnützigkeit	328
XI. Fazit	329
 <i>Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft e. V.</i>	
Satzung (Auszug)	331
Vorstand und Wissenschaftlicher Beirat	332
Teilnehmerverzeichnis	333
 Sachregister	 341

Gemeinnützigkeit – Erfüllung staatsähnlicher Aufgaben durch selbstlose Einkommensverwendung

– Eröffnung der Jahrestagung und Rechtfertigung des Themas –

Prof. Dr. Paul Kirchhof
Bundesverfassungsrichter a. D.

Inhaltsübersicht

- | | |
|--|---|
| I. Aufgaben von Staat, Wirtschaft und Gesellschaft | III. Zwei Wege der Gemeinwohlfinanzierung |
| II. Gemeinnützigkeit als Zwischenstufe zwischen Staatsdistanz und Staatsnähe | IV. Mittelzufluss und Mittelverwendung |

I. Aufgaben von Staat, Wirtschaft und Gesellschaft

Unser gegenwärtiges Leben ist geprägt von den drei Sachbereichen des Staates, der Wirtschaft und der Gesellschaft. Alle drei Lebensbereiche dienen der Entfaltung des Individuums und dem Wohlergehen der rechtlichen Gemeinschaft. Der Staat erfüllt seine öffentlichen, nicht individualisierbaren Aufgaben vor allem in seiner Verantwortlichkeit, den Frieden zu sichern. Dabei klingt in dem Wort Frieden einmal die Umfriedung mit, die Abgrenzung des Eigenen und der individuellen Freiheit gegenüber störenden Eingriffen des Fremden und Feindlichen, aber auch der Begriff der Freude¹, des inneren Zusammenhalts in Zustimmung und Zugehörigkeit. Je mehr der Einzelne auf Staatsleistungen angewiesen ist – vom Trinkwasser bis zum Studienplatz –, desto mehr werden die Staatsaufgaben zur Freiheitsvorsorge. Die Entwicklung der Staatsaufgaben bewegt sich deshalb zwischen zwei Alternativen: Ein klassisch-liberales Staatsverständnis sieht den Staat potentiell als Tyrannen, sucht deshalb Staatsaufgaben und staatliche Finanzmacht möglichst zu vermindern, den Staat von Wirtschaft und Gesellschaft strikt zu trennen und die Besteuerung so neutral zu gestalten, dass sie möglichst wenig den eigengesetzlichen Ablauf der wirtschaftlichen und kulturellen Prozesse und ihrer Ergebnisse beeinflusst. Ist der Staat hingegen eher Sozialstaat, der Wohlstand und Genuss der einzelnen Staatsbürger fördert und als gerecht verteilende Genossenschaft auch gegen

1 Deutsches Wörterbuch von *Jacob* und *Wilhelm Grimm*, Band 4, (Fotomechanischer Nachdruck der Erstausgabe 1878), 1984, S. 182.

mächtige Privatinteressen schützt, so wächst der Staat in die Aufgabe einer Anstalt öffentlicher Wohlfahrt hinein. Mit den Aufgaben steigern sich Finanzbedarf und Steuerlasten; die Steuer wird auch zu einem Instrument, um regulierend und verändernd auf Wirtschaft und Gesellschaft einzuwirken.

Demgegenüber kommt der Wirtschaft die Aufgabe zu, die Menschen mit Gütern und Dienstleistungen angemessen zu versorgen. Eine freiheitliche Staatsverfassung gibt in der Berufs- und Eigentümerfreiheit (Art. 12, 14 GG) die Produktionsfaktoren Kapital und Arbeit in private Hand, setzt deshalb darauf, dass die ökonomischen Bedürfnisse des Einzelnen wie der Gemeinschaft in der Regel durch privat-freiheitliche Initiative erfüllt werden und dass die Freiheit in Mitverantwortung für Allgemeinbelange wahrgenommen wird. Der Modellfall ist die privatwirtschaftliche Versorgung des Einzelnen und der Rechtsgemeinschaft mit den benötigten Gütern und Dienstleistungen (gemeinwohldienlicher Erfolg privater Freiheitsausübung) und die steuerliche Teilhabe des Staates am wirtschaftlichen Erfolg privaten Erwerbstrebens (Sozialpflichtigkeit der Freiheitsausübung). Selbst die existenznotwendigen Güter, etwa die Versorgung mit Lebensmitteln, Kleidung und Wohnungen, wird im Wege der Privatwirtschaft sichergestellt.

Die Gesellschaft widmet sich eher den Freiheitsvoraussetzungen und ihrer geistigen Entfaltung. Sie gründet Ehen und Familien, pflegt die Wissenschaft und die Künste, beantwortet religiös die Frage nach dem Ursprung und Ziel menschlicher Existenz, wendet sich dem Armen und Schwachen zu, gleicht insoweit Folgen wirtschaftlichen Wettbewerbs oder auch staatlicher Ausgrenzungen und Vernachlässigungen aus.

Handlungsmaßstäbe und Handlungsziele innerhalb dieser drei Lebensbereiche sind grundverschieden:

Die Staatsverfassungen sprechen dem Staat eine Letztverantwortung und ein Gewaltmonopol zu, das ihn zum Setzen und Durchsetzen des Rechts und der Friedensordnung verlässlich befähigt, binden dann aber alle Staatsgewalt in einer Kultur des Maßes. Die Wirtschaft hingegen folgt im Prinzip der Gewinnmaximierung einem Superlativ, der das Erwerbstreben ins Grenzenlose, damit fast ins Maßstablose und Maßlose weist. Die Gesellschaft bemüht sich eher um mitmenschlichen Ausgleich und wechselseitige Ergänzung zwischen Eltern und Kindern, Lehrern und Schülern, Mäzenen und Bedürftigen, Vorbildern und Nachahmern.

Der Vorsorge- und Wohlfahrtsstaat gerät gegenwärtig in eine Identitäts- und Finanzkrise. Daraus erwächst die Forderung nach vermehrtem bürgerschaftlichen Engagement², nach Entlastung des Staates durch private Initiativen, nach

² Vgl. *Jachmann*, Steuerrechtfertigung aus Gemeinwohlverantwortung, DStZ 2001, S. 225.

Ehrenamt, Mäzenatentum und gemeinnütziger Spende. Wir stehen vor der Frage, inwieweit bürgerschaftliches das staatliche Handeln ersetzen, ergänzen oder erneuern kann³.

II. Gemeinnützigkeit als Zwischenstufe zwischen Staatsdistanz und Staatsnähe

In dem Dualismus von freiheitsverpflichtetem Staat und freiheitsberechtigter Gesellschaft errichtet das Gemeinnützigkeitsrecht eine Brücke für gemeinwohldienlich eingesetzte private Finanzkraft, die unmittelbar dem gemeinen Nutzen dient und deshalb von Steuerbelastungen ausgenommen wird. Die Tradition des Gemeinnutzausgleichs⁴ reicht zurück in die fränkische Zeit. Damals wurden bestimmte Leistungen im Gemeindienst, insbesondere der kriegerische Schutz des Territoriums durch Reiterdienste, Stadtbefestigungen und Frondienste, von „Bede“ und „Stiura“ freigestellt, weil sie als hinreichende und abschließende Leistung für Kaiser oder König anerkannt waren⁵. Später wurde nur noch die Leistung von der Besteuerung ausgenommen, die einer Steuerleistung gleichkam, etwa in Form von „wirklichen Diensten oder Naturalien“ oder „eine sonstige besondere Aufopferung“⁶. Es entwickelte sich der generelle Befreiungsgrund des öffentlichen Nutzens – „ob utilitatem publicam“ –, insbesondere für Hospitäler, Armenhäuser und fromme Stiftungen, aber auch im Dienst einer Wirtschaftsförderung, etwa der Neurodunungsfreiheit⁷.

Als zum Ausklang des 18. Jahrhunderts der Staat nicht mehr nur Sicherheit und Ordnung gewährte, sondern auch die „Glückseligkeit“ des Einzelnen förderte⁸, der Staat selbst sich damit als „Wohlfahrtsanstalt“ zu verstehen

3 Vgl. *Jachmann*, a. a. O., S. 228.

4 *Brunner*, in: Deutsche Rechtsgeschichte, II. Band, Berlin 1928 (Nachdruck 1958), S. 383; *Planitz/Eckhardt*, in: Deutsche Rechtsgeschichte, Graz/Köln, 3. Aufl., 1971, S. 91; *Conrad*, in: Deutsche Rechtsgeschichte, Bd. I, 2. Aufl., 1962, S. 143 f.

5 *Zeumer*, in: Zur Geschichte der Reichssteuern im frühen Mittelalter, Darmstadt 1955, S. 23 f.; *Ehrentraut*, in: Untersuchungen über die Frage der Frei- und Reichsstädte, Leipzig 1902, S. 59 f.; die dort aufgeführten Quellen stammen allerdings fast ausnahmslos aus dem 14. Jahrhundert; *Dopsch*, in: Steuerpflicht und Immunität im Herzogtum Österreich, Verfassungs- und Wirtschaftsgeschichte des Mittelalters, Wien 1928, S. 179.

6 *Schulz*, in: Das System und die Prinzipien der Einkünfte im werdenden Staat der Neuzeit, dargestellt anhand der kameralwissenschaftlichen Literatur (1600–1835), Berlin 1982, S. 371 (mit zahlreichen Nachweisen).

7 *Kirchhof*, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, Kommentar, § 10b Rn. A 176 ff. (1997).

8 *Kirchhof*, a. a. O., Rn. A 176.

begann, wurden nichtstaatliche Einrichtungen mit gleichartigen Wohltätigkeitsaufträgen dieser Staatsaufgabe zugerechnet und deshalb von der Steuer freigestellt. Diese milden Stiftungen – *piae causae* – hatten zum Zweck „die Beförderung der Religion, oder die Unterstützung und Verpflegung armer und hilfsbedürftiger Personen, oder auch die Erreichung anderer aus Frömmigkeit und Menschenliebe herrührender wohltätiger Absichten“⁹.

Heute sind die Förderung der Allgemeinheit auf materiellem, geistigem oder sittlichem Gebiet, insbesondere die Förderung von Wissenschaft und Forschung, Bildung und Erziehung, Kunst und Kultur, der Religion und des Wohlfahrtswesens (§ 52 AO, § 10b Abs. 1 Satz 1 EStG) als gemeinnützige Zwecke allgemein anerkannt. Die Rechtsfolgen der Gemeinnützigkeit bestehen insbesondere in der Steuerfreiheit der gemeinnützigen Einrichtung und der Spenden an diese Einrichtung, in einer Entlastung im sonstigen Abgaben- und Sozialrecht sowie in der Rechtfertigung unentgeltlicher Staatsleistungen, etwa im Rahmen des Zivildienstes oder auch des strafrechtlichen Sanktionenrechts. Das Gemeinnützigkeitsrecht greift damit deutlich über das Steuerrecht hinaus, ist demgemäß nicht allein im Binnensystem der Steuern zu verstehen, sondern folgt Prinzipien, die – Teilrechtsordnungen übergreifend – steuerliche Entlastungsgründe und leistungsrechtliche Zuwendungsgründe an einheitlichen Maßstäben ausrichten.

Der freiheitliche Grundgedanke dieses Gemeinnützigkeitsrechts ist eindrucksvoll: Der Staat definiert einen bestimmten Zweck – oft im grundrechtssensiblen Bereich von Religion, Kunst und Wissenschaft – als förderungswürdig, finanziert aber im Gemeinnützigkeitsrecht nicht unmittelbar ein bestimmtes Projekt, sondern folgt mit seiner Steuerentlastung blind der privaten Gründungs- und Spenderinitiative. Der Staat ist mittelbarer Mäzen, überlässt aber die konkrete Förderungsentscheidung ausschließlich dem privaten Spender.

Mit dem Gemeinnützigkeitsrecht hat der Staat also ein steuerliches Handlungsinstrument entwickelt, das staatliche Finanzmacht einsetzt, dabei aber dennoch die Freiheit vom Staat achtet: Die Grundrechtsinitiative bleibt gänzlich dem Grundrechtsberechtigten überlassen, ihr Erfolg wird aber durch staatlichen Steuerverzicht wesentlich vermehrt.

III. Zwei Wege der Gemeinwohlfinanzierung

Steuerzahlung und gemeinnütziges Handeln sind also zwei gleichrangige Wege, um das Gemeinwohl finanziell zu fördern. Bei der Steuerzahlung lässt

⁹ Curtius (Hrsg.), in: Handbuch des in Chursachsen geltenden Civilrechts, 2. Teil, 2. Aufl., Leipzig 1807, § 429.

der Schuldner den Staat teilweise an seinem wirtschaftlichen Erfolg partizipieren. Bei der Verfolgung gemeinnütziger Zwecke hingegen widmet sich die Körperschaft ausschließlich der Gemeinwohlverwirklichung, behält aber Finanzmacht und Handlungskompetenz in der Regel in privater Hand. Gleiches gilt für die Spenden für gemeinnützige Zwecke (§ 10b Abs. 1 EStG, § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG, § 9 Nr. 5 GewG), die vollständig dem gemeinen Nutzen gewidmet werden, diesen aber durch den Spendenempfänger verwirklichen.

Die konzeptionelle Alternativität von Steuerzahlung und Gemeinnützigkeit belegt, dass die Gemeinnützigkeit nicht eine Steuersubvention begründet und damit die Prinzipien des Einkommensteuerrechts durchbricht, dass sie vielmehr ein eigenes, das Steuerrecht und insbesondere die Einzelsteuer übergreifendes Rechtsprinzip verfolgt. Wer selbstlos Gemeinwohlzwecke verfolgt, die Lebensgrundlagen des Gemeinwesens festigt, sichert oder erhält, pflegt allgemeine Verfassungsvoraussetzungen, beansprucht nicht einen individuellen privatnützigen Ertrag und kann insoweit außerhalb der Ertragsbesteuerung verbleiben.

Diese Gegenläufigkeit von zwei Rechtsprinzipien, die sich nicht in einem steuerimmanenten Gegensatz von Regel und Ausnahme erschöpft, hat praktische Folgen: Der Staat lässt ein Einkommen unbesteuert, das der Steuerpflichtige nicht privatnützig, sondern zum gemeinen Nutzen verwendet hat. Insofern ist der Steuerpflichtige in seiner privatnützigen Leistungsfähigkeit vermindert.

Die Anerkennung einer gemeinnützigen Einkommensverwendung als Minderung steuerbarer Leistungsfähigkeit ist gesetzlich möglich, wenn auch verfassungsrechtlich nicht zwingend vorgegeben. Deshalb gewinnt der Gesetzgeber auch einen Entscheidungsraum, um die abziehbaren Spenden der Höhe nach zu begrenzen und dadurch das Steueraufkommen für die staatlichen Haushalte verlässlich zu sichern. Soweit der Gesetzgeber jedoch eine verminderte Leistungsfähigkeit anerkennt und dadurch das Leistungsfähigkeitsprinzip inhaltlich verdeutlicht hat, ist es folgerichtig, die gemeinnützigen Zuwendungen von der Bemessungsgrundlage der Steuer abzuziehen, also gänzlich von der – auch der progressiven – Besteuerung auszunehmen. Wäre die steuerliche Entlastung der gemeinnützigen Zuwendungen eine Subvention, dürfte sie lediglich die Steuerschuld vermindern.

Die Nichtbesteuerung der gemeinnützigen Zuwendung ist auch keine staatliche Beihilfe i. S. des Art. 87 EG, da die Nichtbesteuerung beim Zuwendenden unmittelbar aus den Besteuerungsprinzipien – der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit – folgt. Bei dem Spendenempfänger stellt sich zusätzlich die Frage nach der Selektivität, der Zurechenbarkeit an den Staat bei Dazwischentreten des Zuwendenden und der Verfälschung des Wettbewerbs.

Bei gefördertem Empfänger stellt sich dann die Frage der Selektivität der Zurechenbarkeit an den Staat bei Dazwischentreten des Spenders und der Verfälschung des Wettbewerbs.

Weitere Folgerungen ergeben sich für die Definition der gemeinnützigen Körperschaft, des Tatbestandes der gemeinnützigen Ausgaben und der Handhabung dieser Rechtsmaßstäbe. Während der Gesetzgeber bei den Steuervergünstigungen einen beachtlichen, wenn auch verfassungsrechtlich begrenzten¹⁰ Entscheidungsraum nutzen kann, ist die Konzeption eines Gemeinnützigkeitsrechts strenger zielgebunden und unterliegt insoweit einem engeren Folgerichtigkeitsgebot¹¹.

Deshalb stellt sich insbesondere die Frage, ob Körperschaften, die ihrem Organisationsstatut nach Erwerbsgesellschaften sein müssen, überhaupt für die Gemeinnützigkeit in Betracht kommen. Nicht nur der Berliner Bankenskandal lehrt uns die Gefährlichkeit, zwei gegenläufige Rechtssysteme des Wirtschaftens zu kombinieren: Wenn ein Unternehmen sich einerseits in einer privaten Kapitalgesellschaft gegen die Kontrolle von Parlament und Rechnungshof abschirmt, es sich andererseits unter der Schutzglocke des Staates der Kontrolle des Marktwettbewerbs entzieht, liegt in dieser Systemverschränkung ein Strukturfehler.

Soweit gemeinnützige Körperschaften wirtschaftliche Geschäftsbetriebe unterhalten, verliert die Körperschaft für die Werte (Vermögen, Einkünfte, Umsätze), die zu diesem Betrieb gehören, ihre Gemeinnützigkeit, wenn dieser Wirtschaftsbetrieb nicht als Zweckbetrieb (§ 65 AO) seine wirtschaftliche Tätigkeit gänzlich in den Dienst der Gemeinnützigkeit stellt.

Bei der Besteuerung der Stiftungen, deren privat-rechtliche Fortentwicklung auf Kritik gestoßen ist¹², stellt sich die Frage, ob der Tatbestand der steuerbefreiten Stiftungen des privaten Rechts (§ 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG, § 10 Abs. 1 Satz 3 EStG) nur die Stiftungen im rechtsförmlichen Sinne meint oder aber auch eine GmbH und einen Verein, die als „Stiftungs-GmbH“ oder „Stiftungs-Verein“ den Begriff „Stiftung“ in ihrem Namen führen dürfen¹³. Hier hilft ein für das deutsche Stiftungsrecht geläufiges Bild: „Der Stifter bringt ein

10 BVerfGE 93, 121 (135) – Vermögensteuer; BVerfG, Urt. v. 6. 3. 2002 – 2 BvL 17/99 – Rentenbesteuerung, NJW 2002, 1103 (1108).

11 Dazu: BVerfGE 93, 121 (137) – Vermögensteuer; 99, 69 (78 f.) – Kommunale Wählervereinigung; Urt. v. 6. 3. 2002 – 2 BvL 17/99 – Rentenbesteuerung, NJW 2002, 1103 (1108).

12 Karsten Schmidt, Deutschland und seine Unternehmenserben auf dem Weg in ein Stiftungs-Dorado, in: ZHR 166, S. 145–149.

13 Staudinger/Ravert, Kommentar zum BGB Bd. 1, Allgemeiner Teil, §§ 21–103; Vorbem. zu § 80 f. Rn. 179.

Kind auf die Welt, das sofort volljährig ist, seinen eigenen rechtserheblichen Willen hat und ihn zwingt, sich diesem Willen zu beugen.“¹⁴

Politische Parteien hingegen, die ebenfalls für steuerentlastende Zuwendungen empfangszuständig sind, sind nicht gemeinnützig tätig, sondern nehmen politische Interessen wahr, unterliegen deshalb dem verfassungsrechtlichen Regime der Wettbewerbs- und Chancengleichheit unter den Parteien, der Freiheit vom Staat und der gleichen Einflussnahme der Bürger auf die Politik¹⁵. Die steuerliche Entlastung der Zuwendungen an politische Parteien ist also eine Steuersubvention, nicht Teil eines steuerübergreifenden Gemeinnützigkeitskonzepts.

Sodann ist die Gemeinnützigkeit folgerichtig in der Tradition der *piae causae*, insbesondere der mildtätigen, kirchlichen, wissenschaftlichen und künstlerischen Zwecke gegenwartsgerecht fortzubilden. Nicht zu den Gemeinwohlzwecken rechnen eigennützige Zwecke der Mitglieder, z. B. die Förderung von Hobbys, von Geselligkeit, der Freizeitgestaltung und insbesondere des Sports¹⁶. Der vom Gesetzgeber eingeschlagene gegenläufige Weg¹⁷ bedarf deshalb erneuter Überprüfung. Unser Recht wird sich in der Entscheidung zu bewähren haben, ob die Kleingärtnerei, der Karneval, das Amateurfunkens, der Modellflug, der Hundesport und der Golfplatz die Allgemeinheit auf geistigem, sittlichem oder materiellem Gebiet fördern¹⁸.

Solange der rechtfertigende Grund der steuerlichen Gemeinnützigkeit nicht offenkundig ist, muss das Steuerverfahrensrecht den Status der Gemeinnützigkeit – sein Entstehen und seine Beendigung – durch einen statusbegründenden Verwaltungsakt sicherstellen. Wenn gegenwärtig die oft ehrenamtlichen Repräsentanten gemeinnütziger Körperschaften das Statusrisiko tragen und dafür nach § 10b Abs. 4 Sätze 2 und 3 EStG auch weitgehend haften, ist die Verantwortlichkeit für unklares Recht nicht sachgerecht verteilt. Entsprechend muss der Haftungstatbestand gehandhabt und insbesondere die Gefährdungshaftung der Veranlasserhaftung nach § 10b Abs. 4 Satz 2, 2. Alt. EStG restriktiv ausgelegt werden¹⁹; der Bundesfinanzhof hat hier wichtige Wegweisungen formuliert²⁰.

14 *Liermann*, Handbuch des Stiftungsrechts, Band I: Geschichte des Stiftungsrechts, Tübingen 1963, S. 171.

15 BVerfGE 69, 92 (106 f.); 73, 40 (89); 78, 350 (358 f.) – § 10b EStG; 85, 264 (315) – Parteienfinanzierung VI; 99, 69 (81) – Kommunale Wählervereinigung.

16 Vgl. dazu *Fischer*, Gemeinnutz und Eigennutz am Beispiel der steuerlichen Sportförderung, in: FS für Klaus Offerhaus, 1999, S. 597.

17 Vgl. Vereinsförderungsgesetz vom 18. 12. 1989, BGBl. I 1989, S. 2212.

18 *Tipke*, in: *Tipke/Kruse*, Kommentar zur AO und FGO, § 52 AO Tz. 21–29.

19 Vgl. *Kirchhof*, in: ders., KompaktKommentar zum Einkommensteuergesetz, 2. Aufl., 2001, § 10b, Rn. 110 f.

20 BFH, BFH/NV 99, 1055; 99/1089; DSz 1999, S. 186.

IV. Mittelzufluss und Mittelverwendung

Gemeinnützigkeit ereignet sich im Wesentlichen in der freiwilligen und unentgeltlichen Zuwendung von Geldmitteln an eine gemeinnützige Körperschaft sowie der Verwendung dieser Geldmittel zu gemeinnützigen Zwecken.

Die Freiwilligkeit fehlt insbesondere bei Pflicht- und Eintrittsspenden im Zusammenhang mit der Aufnahme in eine Vereinigung, Aufwendungen des Erben zur Erfüllung von Vermächtniszuwendungen oder Zahlungen aufgrund einer Bewahrungsaufgabe nach § 56b StGB.

Unentgeltlich sind Zuwendungen, wenn sie um der Sache willen und ohne die Erwartung eines besonderen Vorteils gegeben werden²¹. Hier bedarf es klarer Grenzen zum Sponsoring, zur Auftragsforschung, wiederum auch zu Leistungen im Zusammenhang mit dem Erwerb einer Mitgliedschaft, zur Entgeltfinanzierung einer Wohltätigkeitsveranstaltung oder bei Zuwendungen an Einrichtungen aus Eigeninteresse, etwa zur Deckung der Betriebskosten einer das eigene Kind unterrichtenden Schule²².

Auch bei den Sach- und Aufwandspenden (§ 10b Abs. 3 EStG) fordert das Gemeinnützigkeitsrecht eine wirklichkeitsnahe Tatbestandbildung und Bewertung. Wenn die kostenlose Blutspende keine Sachzuwendung, sondern der Verzicht auf die kommerzielle Verwertung des eigenen Blutes ist²³, der nachträgliche Verzicht des Blutspenders auf ein ihm zustehendes Entgelt hingegen als abgekürzte Geldspende gilt²⁴, so wird das Spendenrecht so engmaschig, dass eine Geste der Generosität und des Mäzenatentums kaum noch erkennbar ist.

In eine ähnliche Gefahr der allzu kleinen Münze begibt sich das Steuerrecht, wenn es unter dem Stichwort der „Aufwandspende“ die Zuwendung eines Aufwandersatz-, Vergütungs- oder Nutzungsentgeltanspruchs durch Verzicht gegenüber dem spendenempfangsberechtigten Schuldner erörtert. Statt hier die Grundsatzfrage nach der Gleichwertigkeit einer Zuwendung von Geld und von Arbeitskraft, also der Gleichwertigkeit von Spendern und ehrenamtlich Tätigen zu stellen, verirrt sich das Steuerrecht in tatbestandlicher Verengung auf Konstrukte einer allein steuererheblichen Forderungsbegründung mit nachfolgendem Verzicht.

Gemeinnützigkeit bewährt sich vor allem in der Verwendung der gemeinnützig gebundenen Geldmittel. Gemeinnützig ist grundsätzlich nur die gegenwartsnahe, zweckgerechte Mittelverwendung, nicht der Aufbau und die Ver-

21 BFH, BStBl. II 1991, S. 234.

22 Vgl. dazu Kirchhof, a. a. O., § 10b Rn. 15 f.

23 OFD Frankfurt/M., StEK/EStG § 10b Nr. 273.

24 Kirchhof, a. a. O., § 10b Rn. 81, 90.

waltung eines Vermögens. Das Problem der Zustiftungen und eines Ausgleichs von Verlusten mit gemeinwohlgebundenen Mitteln mag hier den Abgrenzungsbedarf verdeutlichen.

Darüber hinaus hat die Zweckbindung der Mittel zur Folge, dass hohe Ausgaben zu Werbe- und Verwaltungszwecken steuerlich dem Vorbehalt des Angemessenen unterliegen²⁵. Auch Aufwendungen zu Repräsentationszwecken werden von den Finanzbehörden in ihrer Höhe kritisch beurteilt, auch wenn ein wesentlicher Teil von Kultur Elemente der Repräsentation enthält, im Übrigen bei der internationalen Begegnung von Wissenschaft und Kunst ein Stück Gegenseitigkeit gewahrt werden muss.

Gemeinnützigkeit ist ein Erfolgstatbestand. Gemeinnützig handelt nur, wer Mildtätigkeit, Religion, Wissenschaft und Kultur unmittelbar fördert. Die Unterstützung einer hilfsbedürftigen Person, die Förderung von Forschungsinitiative, wissenschaftlicher Lehre und Religionsausübung sind messbar, bieten also einen empirisch verlässlichen Maßstab für den Gemeinnutzen. Das Steuerrecht entlässt finanzwirtschaftliche Leistungsfähigkeit nur aus dem Regime seiner Belastungstatbestände, wenn und soweit diese Leistungsfähigkeit unmittelbar und gegenwärtig gemeinnützig wirksam wird.

Auf dieser Grundlage bietet das Gemeinnützigkeitsrecht eine Chance für eine Erneuerung des Finanz- und Wirtschaftssystems: Gemeinnütziges Handeln entlastet den Staat, stellt staatliche Steuerhoheit in den Dienst privater Freiheitswahrnehmung, bringt private Finanzkraft in den Sog gemeinen Nutzens und damit staatsähnlicher Aufgaben, privatisiert Gemeinwohlsentscheidungen, nimmt privatem Wirtschaften den ausschließlichen Eigennutz und vermittelt im Privateigentum ein Stück Selbstlosigkeit, lockert die Eigentümermacht in Generosität und Mäzenatentum, verstetigt Gemeinwohlzwecke und dafür benötigtes Kapital. Das Gemeinnützigkeitsrecht gibt dem marktwirtschaftlichen System und dem Steuerstaat ein offeneres Gesicht.

25 BMF, DSStR 2000, S. 968.

Gemeinwohlzwecke und steuerliche Entlastung

Prof. Dr. Roman Seer
Ruhr-Universität Bochum

Inhaltsübersicht

- I. Gemeinwohl und Partikularwohl
- II. Funktion des Staates für die Gemeinwohlverwirklichung in einer offenen Gesellschaft
- III. Typologie der Gemeinwohlaufgaben
 1. Ausschließliche Staatsaufgaben
 2. Konkurrierende Gemeinwohlaufgaben von Staat und Privaten
 3. Pluralistische Gemeinwohlaufgaben
- IV. Rechtfertigung der Steuerentlastung durch das Subsidiaritätsprinzip
 1. Steuerentlastung wegen Staatsentlastung oder -substitution
 2. Staatsentlastung bei sog. pluralistischen Gemeinwohlaufgaben
 3. Spende als Steuersurrogat
- V. Bestimmung der steuerrelevanten Gemeinwohlzwecke
 1. Ausgefranter Katalog steuerbegünstigter Zwecke nach § 52 AO
 2. Indizwirkung der Staatsziele und -aufgaben für den Gemeinwohlzweck-Katalog
 3. Ausschluss bloßer Freizeit Zwecke durch das Merkmal der Selbstlosigkeit
- VI. Rechtfertigung der einzelnen Steuerentlastungstatbestände am Maßstab der Steuersurrogation
 1. Steuerbefreiung von Idealtätigkeiten als Fiskalzweckbefreiung
 2. Gebot partieller Steuerpflicht wirtschaftlicher Geschäftsbetriebe zur Verwirklichung wettbewerbsneutraler Besteuerung
 3. Steuerbefreiung der Vermögensverwaltung als Fiskalzweckbefreiung
 4. Überflüssigkeit der Zweckbetriebskategorie
 5. Sachfremde Koppelung der Steuersurrogation an das Einkommen nach § 10b EStG
 6. Gleichheits- und freiheitswahrende Alternative: Steuersurrogation durch Steuergutschrift am Maßstab der Gemeinwohlrelevanz
- VII. Zusammenfassung der Ergebnisse

I. Gemeinwohl und Partikularwohl

Die umfassendste Orientierung unseres Gemeinwesens ist das *Gemeinwohl*, die Idee von dessen gutem Zustand und vom Gedeihen aller seiner Glieder¹. Eng verwandt mit der Gerechtigkeitsidee handelt es sich um einen relativen, ausfüllungsbedürftigen Wertbegriff². Seiner Abstraktheit wegen birgt er naturgemäß Gefahren. Er wird in der politischen Rhetorik gern gebraucht und

1 *Isensee*, Gemeinwohl und Staatsaufgaben im Verfassungsstaat, in: *Isensee/Kirchhof*, Handbuch des Staatsrechts, Bd. III, 2. Aufl., Heidelberg 1996, § 57 Rz. 2.

2 *Rüthers*, Rechtstheorie, München 1999, Rz. 371.

gelegentlich wohl auch missbraucht. Historisch lässt sich sogar eine besondere Affinität zwischen emphatischer Berufung auf das Gemeinwohl und tatsächlicher Unterdrückung sowie Entrechtung des Einzelnen beobachten³. Man denke nur an die deutschen Erfahrungen mit der nationalsozialistischen Diktatur, die sich zu ihrer Legitimation exzessiv der Formel „Gemeinnutz geht vor Eigennutz“ bediente⁴. Es verwundert daher nicht, wenn der Gemeinwohlbegriff einer gewissen Skepsis begegnet und oft als bloße Leerformel bezeichnet wird⁵. Letzteres entspricht aber nicht der Vorstellung des Grundgesetzes. Art. 56 und 64 Abs. 2 GG verpflichten den Bundespräsidenten und die Mitglieder der Bundesregierung, ihren Amtseid auf das Gemeinwohl (ebenso wie auf die Gerechtigkeit) abzulegen⁶. Das Gemeinwohl erweist sich für die Exekutivorgane mithin als verpflichtende Handlungsmaxime⁷. Im klassischen Spannungsverhältnis zu Freiheit und Eigentum des Einzelnen richtet Art. 14 Abs. 2 Satz 2 GG das Privateigentum im Sinne einer Sozialpflichtigkeit am Gemeinwohl aus: „Eigentum verpflichtet. Sein Gebrauch soll zugleich dem Wohl der Allgemeinheit dienen.“ Gleichzeitig macht Art. 14 Abs. 3 Satz 1 GG das Gemeinwohl aber auch zur Schranken-Schranke für die Enteignung: „Eine Enteignung ist nur zum Wohle der Allgemeinheit zulässig.“⁸ Das im Verhältnis zu den Grundrechten damit ambivalente Allgemeinwohlerfordernis ist hier ein zwar unbestimmter, aber immerhin doch als justiziabel gedachter Rechtsbegriff⁹.

Seinem objektiven Gehalt nach bedeutet Gemeinwohl die Sache des ganzen Gemeinwesens (*bonum commune*), die Gesamtheit der öffentlichen Interes-

3 *Stolleis*, in: Evangelisches Staatslexikon, hrsg. v. Herzog/Kunst/Schlaich/Schneemelcher, 3. Aufl., Stuttgart 1987, Stichwort „Gemeinwohl“, Sp. 1061.

4 Dazu eingehend *Stolleis*, Gemeinwohlformeln im nationalsozialistischen Recht, Habil. München, Berlin 1974, 76 ff.

5 Zur Kritik instruktiv v. *Arnim*, Gemeinwohl und Gruppeninteressen, Habil. Regensburg, Frankfurt a. M. 1977, 5 ff.

6 Die Eidesformel lautet: „Ich schwöre, dass ich meine Kraft dem Wohle des deutschen Volkes widmen, seinen Nutzen mehren, Schaden von ihm wenden, das Grundgesetz und die Gesetze des Bundes wahren und verteidigen, meine Pflichten gewissenhaft erfüllen und Gerechtigkeit gegen jedermann üben werde. So wahr mir Gott helfe.“

7 *Häberle*, Die Gemeinwohlproblematik in rechtswissenschaftlicher Sicht, Rechtstheorie Bd. 14 (1983), 257, 261.

8 Das Gemeinwohl ist sowohl spezieller (Art. 14 Abs. 2 u. 3 GG) als auch genereller Tatbestand im Rahmen der Grundrechtsbegrenzungsdogmatik, s. *Sachs*, in: Stern, Das Staatsrecht der Bundesrepublik Deutschland, Bd. III/2, München 1994, § 79 IV 3 (S. 341, 344 ff.).

9 *Papier*, in: Maunz/Dürig, Grundgesetz, Kommentar, Art. 14 Rz. 581 (Mai 1994); *Kimminich*, in: Kommentar zum Bonner Grundgesetz, Art. 14 Rz. 390 (September 1992).

sen¹⁰. Ihnen gegenüber steht das *Partikularwohl* als Sonder- und Eigeninteressen der Glieder des Gemeinwesens (*bonum particulare*)¹¹. Die Einzelperson nimmt ihre Bürgerverantwortung in einer Doppelrolle wahr¹². In ihrer Rolle als Staatsbürger (*citoyen*) wirkt sie an der demokratischen Willensbildung im Staat mit. Als Privatperson (*bourgeois*) macht sie von ihren Freiheitsgrundrechten auf vielfältige Weise in der Gesellschaft, d. h. in Wirtschaft, Familie, Religion, Kultur und Freizeit Gebrauch. Die *Freiheit zum Eigennutz* (Egoismus) unterstellt die Verfassung als selbstverständlich; sie gewährt allerdings ebenso die *Freiheit zum Gemeinnutz* (Altruismus)¹³. Das Begriffspaar Altruismus/Egoismus hat zwar einen Bezug zum Begriffspaar Gemeinwohl/Partikularwohl, darf mit ihm jedoch nicht verwechselt werden. Gemein- und Partikularwohl kennzeichnen *Ziele*, Altruismus/Egoismus dagegen *innere Einstellungen*¹⁴. Am Maßstab der Gemeinwohlverwirklichung ist Eigennutz nicht etwa minderwertig. Der *Steuerstaat*, der am ökonomischen Erfolg der Wirtschaftssubjekte partizipiert¹⁵, macht ihn vielmehr zum „Vehikel des Gemeinwohls“¹⁶. Durch die Steuer als „Preis der Freiheit“ wird die Gemeinwohlverpflichtung des Eigentumsgebrauchs im Sinne des Art. 14 Abs. 2 GG (allgemein: der Betätigung grundrechtlicher Wirtschaftsfreiheiten) eingelöst¹⁷. Verkauft der Bäcker aus dem eigennützigen Motiv der Gewinnerzielung sein gebackenes Brot, so befriedigt er öffentliche Nachfrage nach einem existenznotwendigen Gut, sichert gleichzeitig seine eigene materielle Existenzgrundlage einschließlich der seiner Familie und beteiligt sich schließlich über die Gemeinlast der Steuer an der Erfüllung der Gemeinwohlaufgaben des Staates. Der Steuerstaat verwirklicht so durch eine „List der Vernunft“¹⁸ auf höchst effiziente Weise zwei

10 *Häberle*, Öffentliches Interesse als juristisches Problem, Habil. Freiburg i. Br., Bad Homburg 1970, 37 f. und passim.

11 *Isensee* (Fn. 1), § 57 Rz. 18.

12 Siehe *Depenheuer*, Bürgerverantwortung im demokratischen Verfassungsstaat, VVDStRL Bd. 55 (1996), 90, 94 ff.; *Burgi*, Funktionale Privatisierung, Habil. Konstanz, Tübingen 1999, 25.

13 Darauf weist *Depenheuer* (Fn. 12), 110, hin; ebenso *Burgi* (Fn. 12), 24 f.

14 Abweichend davon unterscheidet *Isensee* (Fn. 1), § 57 Rz. 28, zwischen „Ziele“ und „Wege“.

15 Der Steuerstaat lebt als „Parasit“ der Privatwirtschaft, s. *Schumpeter*, Die Krise des Steuerstaates, Leipzig 1918, 26; grundlegend *Isensee*, Steuerstaat als Staatsform, Festschrift für H. P. Ipsen, Tübingen 1977, 409, 414 ff.

16 So *Isensee* (Fn. 1), § 57 Rz. 83.

17 Zu diesem Zusammenhang und das Verständnis der Grundrechte der Art. 12, 14 GG als grundrechtliche Wirtschaftsfreiheiten s. *Seer*, Verfassungsrechtliche Grenzen der Gesamtbelastung von Unternehmen, DStJG Bd. 23 (2000), 87, 90 ff., 100 ff.

18 So *Isensee*, Gemeinwohl und Bürgersinn im Steuerstaat des Grundgesetzes, Festschrift für Dürig, München 1990, 33, 56.

Ziele: Zum einen stellt er das Partikularwohl mittelbar in den Dienst des Gemeinwohls. Zum anderen gewährleistet er dem Bürger reale Freiheit¹⁹.

Das Beispiel beweist, dass die §§ 51 ff. AO den *Gemeinsinn* (die *Selbstlosigkeit*) mit Recht *konstituierend* zum *subjektiven Tatbestandsmerkmal*²⁰ für den steuerentlastenden Gemeinnützigkeitsstatus erheben. Nur durch die Verfolgung eigenwirtschaftlicher Zwecke (§ 55 Abs. 1 AO) unterscheidet sich der Bäcker von der „freigebigten Tafel e. V.“, die Brot kostenlos an Obdachlose verteilt²¹. Dabei wird die Abgrenzung zwischen Eigennutz und Selbstlosigkeit auf zwei Ebenen relevant: Zum einen auf der Ebene der gemeinnützigen Vereinigung, zum anderen auf der Ebene des Spenders, der diese mit den wirtschaftlichen Mitteln ausstattet, damit sie ihren Zweck überhaupt verwirklichen kann. Hierauf wird im Zusammenhang mit der Einordnung sog. Freizeitaktivitäten noch zurückzukommen sein (siehe unten V.3.).

II. Funktion des Staates für die Gemeinwohilverwirklichung in einer offenen Gesellschaft

Das Gemeinwohl ist Legitimationsgrund der Staatlichkeit²². Es erweist sich aber nicht nur als Ziel und Rechtfertigung des Staates, sondern auch als Maßstab dessen Handelns²³. Der Staat ist Werkzeug des Gemeinwohls²⁴. Der Verfassungsstaat des Grundgesetzes ist aber gerade kein totalitärer Staat, sondern ein *freiheitlicher* und damit nur *sektoraler* Staat²⁵. Er besitzt weder ein Monopol auf die Bestimmung noch auf die Verwirklichung des Gemein-

19 Ebenso *Depenheuer* (Fn. 12), 109.

20 *Hüttemann*, Wirtschaftliche Betätigung und steuerliche Gemeinnützigkeit, Diss. Bonn, Köln 1991, 53 ff., hat überzeugend herausgearbeitet, dass das in § 55 AO definierte Merkmal der Selbstlosigkeit ein subjektives Tatbestandsmerkmal ist, das kumulativ zur Gemeinnützigkeit (dem objektiven Kriterium) hinzutreten muss; zur Selbstlosigkeit als konstituierendes Merkmal ausf. *Seer/Wolsztynski*, Steuerrechtliche Gemeinnützigkeit der öffentlichen Hand, Berlin 2002, 84 ff., 102 ff., 130 ff.

21 Das subjektive Tatbestandsmerkmal der Selbstlosigkeit dient als Abgrenzungsmerkmal zwischen dem sog. Zweiten und Dritten Sektor s. *Walz*, Die Selbstlosigkeit gemeinnütziger Non-Profit-Organisationen im Dritten Sektor, JZ 2002, 268, 274 f.

22 *Isensee* (Fn. 1), § 57 Rz. 2; *Sachs*, in: *Stern*, Staatsrecht III/2 (Fn. 8), § 79 IV 4 (S. 341 f.).

23 *Isensee*, Staat und Verfassung, in: *Isensee/Kirchhof*, Handbuch des Staatsrechts, Bd. I, 2. Aufl., Heidelberg 1995, § 13 Rz. 106; *Bull*, Die Staatsaufgaben nach dem Grundgesetz, Habil. Hamburg, Frankfurt a. M. 1973, 20 ff.

24 Aufgrund dieser Ausrichtung sind staatlich getragene Einrichtungen auch potentiell gemeinnützigkeitsfähig, ausf. *Seer/Wolsztynski* (Fn. 20), 57 ff.

25 Begriff nach *Isensee* (Fn. 23), § 13 Rz. 59.

wohls²⁶. Mit den Worten *Häberles*: „Die res publica kennt im Rahmen der Verfassung keine ex cathedra-Entscheidungen zum Gemeinwohl“²⁷. Die Unterscheidung zwischen Staat und Gesellschaft ist Bedingung individueller Freiheit²⁸. Als Ausdruck einer *offenen Gesellschaft* im Sinne *Poppers*²⁹ geht das Gemeinwohl aus einem offenen Prozess von unten nach oben hervor³⁰. Staat und Gesellschaft tragen die gemeinsame Verantwortung für das Gemeinwohl und bilden für dessen Verwirklichung eine „Verantwortungs- und Arbeitsgemeinschaft“³¹.

Als abstraktester und umfassendster Zweck fächert sich das Gemeinwohl in die einzelnen öffentlichen Interessen auf. Es bedarf der Konkretisierung durch einzelne *Gemeinwohlziele*. Die Belange des Gemeinwohls, die der Staat sich zu eigen macht und in deren Dienst er sich stellt, nennen wir *Staatsziele*³². Das Grundgesetz enthält sog. Staatszielbestimmungen³³, die auf einer „mittleren Ebene der Reflexion“ liegen³⁴. Ein Staatsziel ist einerseits konkreter als der Staatszweck, andererseits aber abstrakter als die *Staatsaufgabe*, welche die konkret wahrzunehmende Tätigkeit umschreibt³⁵. Staatszielnormen enthalten

26 Dem entspricht das Prinzip der individualistischen Ethik, wonach dem Staat jede Art „diktatorischer Ethik“ verwehrt ist, s. *Paquè*, Philantrophie und Steuerpolitik – Eine ökonomische Analyse der Förderung privater Wohltätigkeit, Tübingen 1986, 15.

27 *Häberle* (Fn. 7), 267.

28 So *Böckenförde*, Die verfassungstheoretische Unterscheidung von Staat und Gesellschaft als Bedingung der individuellen Freiheit, Opladen 1973, 19; *Karpen*, Die Unterscheidung von Staat und Gesellschaft als Bedingung der rechtsstaatlichen Freiheit, JA 1986, 299, 302 ff.; *Rupp*, Die Unterscheidung von Staat und Gesellschaft, in: HStR I (Fn. 23), § 28 Rz. 27; *Burgi* (Fn. 12), 22 ff.

29 *Popper*, Die offene Gesellschaft und ihre Feinde, Bd. 1, Der Zauber Platons, 6. Aufl., München 1980, 233 ff.

30 *Isensee* (Fn. 1), § 57 Rz. 74.

31 *Von Arnim*, Staatslehre der Bundesrepublik Deutschland, München 1984, 174; vgl. auch *Depenheuer* (Fn. 12), VVDStRL Bd. 55 (1996), 90, 96 f.; *Isensee* (Fn. 1), § 57 Rz. 78 ff.

32 *Isensee* (Fn. 23), § 13 Rz. 115; abweichend *Link*, Staatszwecke im Verfassungsstaat – nach 40 Jahren Grundgesetz, VVDStRL Bd. 48 (1990), 7, 18: „Sie beschreiben die tatsächlichen Funktionen eines bestimmten Staates und weisen seinem Handeln die Richtung.“

33 Der Begriff geht zurück auf *Ipsen*, Über das Grundgesetz, Rede gehalten anlässlich des Beginns des neuen Amtsjahres des Rektors der Universität Hamburg am 17.11.1949, 2. Aufl., Hamburg 1964, 14 ff.

34 So *Scheuener*, Staatszielbestimmungen, in: Listl/Rüfner (Hrsg.), Staatstheorie und Staatsrecht, Gesammelte Schriften, Berlin 1978, 223, 240; *Link* (Fn. 32), VVDStRL Bd. 48 (1990), 7, 18.

35 *Stern*, Staatsziele und Staatsaufgaben in verfassungsrechtlicher Sicht, Bitburger Gespräche, Jahrbuch 1984, München 1984, 5, 18.

legitimierende Grundsatzaussagen der Verfassung, Richtnormen für die Staatsorgane, die jedoch für konkrete Handlungsanweisungen regelmäßig noch einer gesetzlichen Umsetzung bedürfen³⁶. Mit der Erklärung eines Gemeinwohlziels zum Staatsziel übernimmt der Staat für dessen Verwirklichung eine besondere Verantwortung. Dabei handelt es sich aber um keine Exklusiv-Verantwortung. Wie allgemein das Gemeinwohl ist vielmehr auch ein Staatsziel nur arbeitsteilig von Staat *und* Gesellschaft zu erreichen, wobei der Grad des wechselseitigen Beitrages vom jeweiligen konkreten Staatsziel abhängt. Wegen dieser Offenheit macht es Sinn, für die Bestimmung steuerlich relevanter Gemeinwohlzwecke *regelbeispielhaft* von den verfassungsrechtlich verankerten Staatszielen auszugehen. Als Staatsziele lassen sich dem Grundgesetz etwa entnehmen:

- in Übereinstimmung mit dem historischen Staatszweck: der äußere und innere Friede (s. Präambel, Art. 1 Abs. 2, Art. 8 Abs. 1, Art. 24, Art. 26 GG)³⁷,
- die Integration Deutschlands in einem vereinigten Europa (Präambel, Art. 23 GG),
- Solidarität im Sozialstaat (Art. 20 Abs. 1, 28 Abs. 1 GG)³⁸,
- die tatsächliche Durchsetzung der Gleichberechtigung von Frauen und Männern (Art. 3 Abs. 2 Satz 2 GG)³⁹,
- der Schutz der natürlichen Lebensgrundlagen und nunmehr auch der Tiere (Art. 20a GG)⁴⁰.

Zwar enthält das Grundgesetz keine Staatszielbestimmung „Kulturpflege“. Eine dahingehende Initiative⁴¹ ist an der nicht von der Hand zu weisenden

36 *Stern* (Fn. 35), 5, 18; *Burgi* (Fn. 12), 29.

37 Dazu *Starck*, Frieden als Staatsziel, in: Festschrift für Carstens, Köln u. a. 1984, 867, 871 ff.

38 Dazu instruktiv *Zacher*, Das soziale Staatsziel, in: HStR I (Fn. 23), § 25 Rz. 1 ff., 19 ff.

39 Hinzugefügt durch Verfassungsänderung vom 27. 10. 1994, BGBl. I 3146, Zum Staatszielcharakter s. Bericht der Verfassungskommission, BT-Drucks. 12/6000, 50.

40 Ebenfalls eingefügt durch Verfassungsänderung v. 27. 10. 1994 (Fn. 39), a. a. O.; erweitert um das Staatsziel „Tierschutz“ durch Verfassungsänderung v. 26. 7. 2002, BGBl. I 2862; dazu Gesetzentwurf von SPD und BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN, BT-Drucks. 14/282, sowie Bericht des Rechtsausschusses v. 10. 4. 2000, BT-Drucks. 14/3165.

41 Die Sachverständigenkommission „Staatszielbestimmungen/Gesetzgebungsaufträge“ hatte vorgeschlagen, Art. 20 Abs. 1 GG durch den Satz zu ergänzen, die Bundesrepublik schütze und pflege die Kultur und die natürlichen Lebensgrundlagen des Menschen. Entsprechend sollte die Homogenitätsklausel des Art. 28 Abs. 1 Satz 1 GG erweitert werden; s. den Kommissionsvorsitzenden *Oppermann*, Ergänzung des Grundgesetzes um eine Kultur(Staats)klausel?, in: Festschrift für O. Ba-

Befürchtung gescheitert, dass damit eine weitere Verschiebung von Kompetenzen zu Lasten der Kulturhoheit der Länder verbunden sein könnte⁴². Gleichwohl ist die Bundesrepublik Deutschland – wie es das BVerfG ausdrückt – *Kulturstaat*⁴³. Entsprechende Staatszielbestimmungen enthalten dem föderalen Kompetenzgefüge folgend etliche Länderverfassungen⁴⁴. So formuliert etwa Art. 18 Abs. 1 der nordrhein-westfälischen Landesverfassung: „Kultur, Kunst und Wissenschaft sind durch Land und Gemeinden zu pflegen und zu fördern.“ Der Kulturbegriff umfasst zunächst die drei Hauptbereiche Bildung, Wissenschaft und Kunst⁴⁵. Darüber hinaus öffnet er sich aber in der Denkmals-, Landschafts-, Brauchtums- und Heimatpflege hin zu einem soziologischen Kulturbegriff und ist als pluralistischer Begriff für den gesellschaftlichen Wandel offen⁴⁶. Aufgrund dieser Offenheit zählt mittlerweile auch der *Sport* zur Kulturstaatlichkeit⁴⁷. Dies sah das Gutachten der Unabhängigen Sachverständigenkommission zur Prüfung des Gemeinnützigkeits- und Spendenrechts noch dezidiert anders⁴⁸. Angesichts der zwischenzeitlichen Aufnahme der Sportförderung als Staatsziel in nahezu allen Landesverfassungen⁴⁹ lässt sich

hof, München 1984, 3, 14 ff., mit Hinweis auf *Bundesminister des Innern/Bundesminister der Justiz* (Hrsg.), Bericht, Bonn 1983, Rz. 169, 208.

- 42 Siehe Steiner, *Kulturauftrag im staatlichen Gemeinwesen*, VVDStRL Bd. 42 (1984), 7, 38 ff.; Häberle, *Verfassungslehre als Kulturwissenschaft*, 2. Aufl., Berlin 1998, 24 f.; zu dem Problem zuletzt am Beispiel der im März 2002 gegründeten Bundeskulturstiftung *Mahrenholz*, *Die Kultur und der Bund*, DVBl. 2002, 857 ff.
- 43 BVerfG Urt. v. 29. 5. 1973 – 1 BvR 424/71 u. 325/72, BVerfGE 35, 79, 114; BVerfG-Urt. v. 5. 3. 1974 – 1 BvR 712/68, BVerfGE 36, 321, 331; siehe auch die Formulierung des Art. 35 des Einigungsvertrages v. 31. 8. 1990, BGBl. II 889, 901.
- 44 Art. 140 Abs. 1 Verf. Bayern; Art. 16 Abs. 1 Satz 1 Verf. Mecklenburg-Vorpommern; Art. 18 Abs. 4 Nordrhein-Westfälische Verf.; Art. 9 Abs. 1, Art. 40 Abs. 1 Rheinland-Pfälzische Verf.; Art. 5 Abs. 2, Art. 34 Saarl. Verf.; Art. 11 Abs. 1 u. 2 Sächsische Verf.; Art. 36 Abs. 1 u. 3 Verf. Sachsen-Anhalt; Art. 9 Abs. 3 Schleswig-Holsteinische Verf.; Art. 30 Abs. 1 Thüringer Verf.
- 45 Siehe Steiner (Fn. 42), VVDStRL Bd. 42 (1984), 7, 8 ff.; Grimm, *Kulturauftrag im staatlichen Gemeinwesen*, VVDStRL Bd. 42 (1984), 46, 58 ff.; Häberle (Fn. 42), 2.
- 46 Steiner, *Kulturpflege*, in: HStR III (Fn. 1), § 86 Rz. 1; Häberle (Fn. 42), 4 f.
- 47 Ebenso Jachmann, in: Deutscher Bundestag (Hrsg.), *Schriftenreihe 5, Enquete-Kommission „Zukunft des Bürgerschaftlichen Engagements“: Rechtliche Rahmenbedingungen bürgerschaftlichen Engagements*, Teil II: Steuerrecht, Opladen 2002, 67, 212 f.
- 48 Gutachten der Unabhängigen Sachverständigenkommission zur Prüfung des Gemeinnützigkeits- und Spendenrechts v. 24. 3. 1988, BMF-Schriftenreihe, Bd. 40, Bonn 1988, 127 ff., 143 f.
- 49 Art. 140 Abs. 3 Bayerische Verf.; Art. 3c Abs. 1 Baden-Württembergische Verf., Art. 32 Satz 1 Verf. von Berlin; Art. 35 Brandenburgische Verf.; Art. 36a Bremer Verf.; Art. 16 Abs. 1 Satz 1 Verf. Mecklenburg-Vorpommern; Art. 6 Niedersächsische Verf.; Art. 18 Abs. 3 Nordrhein-Westfälische Verf.; Art. 40 Abs. 4 Rheinland-Pfälzische Verf.; Art. 34a Saarländische Verf.; Art. 36 Abs. 1 u. 3 Verf. Sachsen-An-

dies aber nicht mehr wegdiskutieren⁵⁰. So lautet Art. 18 Abs. 3 der nordrhein-westfälischen Landesverfassung analog zum Staatsziel der Kulturpflege wie folgt: „Sport ist durch Land und Gemeinden zu pflegen und zu fördern“.

Die Staatszielbestimmungen sind für die staatlichen Organe verbindlich. Die Bindungswirkung bezieht sich regelmäßig aber nur auf die Zielvorgaben. Mit ihnen korrespondieren grundsätzlich keine Individualansprüche⁵¹. Die nähere Konkretisierung der Ziele, insbesondere die Mittel und Wege zur Zielverwirklichung, bleiben den staatlichen Organen überlassen⁵². Die Staatszielbestimmungen geben damit Impulse und Aufträge für die Sicherung oder Übernahme von *Staatsaufgaben*⁵³. Soweit Staatsziele – wie z. B. Umweltschutz und Sport – miteinander kollidieren, sind sie bei ihrer weiteren Umsetzung zum angemessenen Ausgleich im Sinne praktischer Konkordanz zu bringen⁵⁴. Die Staatsaufgaben bilden zwar nur Unterfälle der öffentlichen Aufgaben, der Gemeinwohlaufgaben⁵⁵. Jedoch besitzen sie – ebenso wie die Staatsziele – Indizwirkung für die Ausgestaltung eines steuerlich relevanten Katalogs von Gemeinwohlzwecken (dazu unten V.2.).

halt; Art. 11 Abs. 1 u. 2 Sächsische Verf.; Art. 9 Abs. 3 Schleswig-Holsteinische Verf.; Art. 30 Abs. 3 Thüringer Verf. Am 23.9.2002 ist auch in Hessen durch Volksentscheid die Aufnahme des Sports als Staatsziel in die hessische Verfassung beschlossen worden. Damit fehlt der Sport nur noch in Hamburg als Staatszielbestimmung in der Landesverfassung.

50 Häberle, „Sport“ als Thema neuerer verfassungsstaatlicher Verfassungen, Festschrift für W. Thieme, Köln u. a. 1993, 25, 47 ff.; Stern, Verfassungsrechtliche und verfassungspolitische Grundfragen zur Aufnahme des Sports in die Verfassung des Landes Nordrhein-Westfalen, ebenda, 1993, 369, 280 ff.; Steiner, Von den Grundrechten im Sport zur Staatszielbestimmung „Sportförderung“, in Festschrift K. Stern, München 1997, 509, 515 f.; Fischer, Gemeinnutz und Eigennutz am Beispiel der steuerlichen Sportförderung, in: Festschrift K. Offerhaus, Köln 1999, 597, 601 ff.

51 Vgl. nur Stern, Das Staatsrecht der Bundesrepublik Deutschland, Bd. I, 2. Aufl., München 1984, § 21 III 3, S. 916; Zacher, HStR I (Fn. 23), § 25 Rz. 22 ff. (für das soziale Staatsziel); Degenhardt, Staatsrecht I, Staatsorganisationsrecht, 17. Aufl., Heidelberg 2001, Rz. 432 ff., 442, 450.

52 Maurer, Staatsrecht, München 1999, § 6 Rz. 12.; Degenhardt (Fn. 51), Rz. 431, 442 ff., 450 ff.

53 Stern (Fn. 35), 5, 20; zu den sonstigen Impulsen für eine Staatsaufgabe s. Burgi (Fn. 12), 57 ff.

54 Zur Problematik eines angemessenen Ausgleichs zwischen dem Sport und Umweltschutz s. Kirchhof, Sport und Umwelt als Gegenstand des Verfassungsrechts und der Verfassungspolitik, in: ders. (Hrsg.), Sport und Umwelt, Heidelberg 1992, 41, 49 ff.; Stern (Fn. 50), 278 ff.; Tettinger, Sportliche Freizeitaktivitäten und Umweltschutz, SpuRt 1997, 109, 116.

55 Isensee (Fn. 1), § 57 Rz. 136 f.; Burgi (Fn. 12), 42 f.

III. Typologie der Gemeinwohlaufgaben

1. Ausschließliche Staatsaufgaben

Bereits *Jellinek* hat in seiner epochalen „Allgemeinen Staatslehre“ verdeutlicht, dass dem Staat nur wenige Aufgaben vorbehalten sind. Als *ausschließlich* dem Staate zugehörig, nennt er den Schutz der Gesamtheit und ihrer Glieder gegen äußere Angriffe (d. h. die Landesverteidigung) sowie die Aufrechterhaltung und Fortbildung der Rechtsordnung⁵⁶. In dieser *Kernaufgabe*⁵⁷ findet das den Staat als solchen kennzeichnende *staatliche Gewaltmonopol* seinen Ausdruck⁵⁸. Ausschließlich sind Staatsaufgaben, deren Erfüllung wesentlich und notwendig durch Einsatz des staatsvorbehaltenden Mittels, des physischen Zwangs, geprägt wird: Polizei, Militär, Justiz und Zwangsvollstreckung⁵⁹. Selbst aber auf diesem klassischen Staatsaufgabenfeld wird eine *Vergesellschaftung* der Aufgabenerfüllung erkennbar: Verbandsjustiz, Instanzen alternativer Streitschlichtung sowie Nachbarschaftswachdienste treten in Konkurrenz zur Aufgabenerfüllung durch staatliche Organe.

2. Konkurrierende Gemeinwohlaufgaben von Staat und Privaten

Davon ist es nur ein kleiner Schritt zu den Gemeinwohlaufgaben, die *Jellinek* in seiner Theorie der relativen Staatszwecke als *konkurrierend* bezeichnet hat⁶⁰. In diesem Bereich konkretisieren sich vor allem die unter II. dargelegten Staatszielbestimmungen der sozialen Daseinsvorsorge, des Umweltschutzes, der Kultur- und Sportpflege. Zur Erfüllung dieser Staatsziele ist der Staat mehr oder weniger auf die Mitwirkung der gesellschaftlichen Kräfte angewiesen. Die Leistungen von Staat und Gesellschaft stehen hier im Verhältnis zweier miteinander kommunizierender Röhren. Dazu lohnt es sich, noch einmal *Jellinek* zu Wort kommen zu lassen⁶¹:

„Einfache psychologische Überlegung lehrt, dass der Staat nichts erzeugen kann, was ausschließlich der menschlichen Innerlichkeit angehört. . . . Sittlichkeit, Kunst, Wissenschaft können nie direkt vom Staate produziert werden,

56 *Jellinek*, Allgemeine Staatslehre, 3. Aufl. (1928), 7. Neudruck, Darmstadt 1960, 255 ff.

57 So *Stern* (Fn. 35), 5, 16, der auch von Grund- oder Primäraufgaben des Staates spricht; gegen diese Bezeichnung aber *Häberle*, Verfassungsrechtliche Staatsaufgabenlehre, AöR Bd. 111 (1986), 595, 600 f.

58 *Siekmann*, Staat und Staatlichkeit am Ende des 20. Jahrhunderts, in: Festschrift K. Stern, München 1997, 341, 354 f.; s. auch *Stark* (Fn. 37), 867 ff.

59 *Isensee* (Fn. 1), § 57 Rz. 150.

60 *Jellinek* (Fn. 56), 263 f.

61 *Jellinek* (Fn. 56), 250 f.

weil sie durch äußere Mittel, als welche allein dem Staate zu Gebote stehen, niemals hervorgerufen werden können. Der Staat kann nur die günstigen äußeren Bedingungen setzen, unter denen sich diese von ihm inhaltlich ganz unabhängigen Lebensbetätigungen entwickeln können.“

Diesen Erkenntnissen der Staatslehre entspricht die den Menschen nach Art. 1 Abs. 2 GG in den Mittelpunkt stellende objektive Wertordnung unserer *Grundrechte*. Sie sichern und gewährleisten einen unverletzlichen Bereich autonom bestimmter Lebensgestaltung des privaten, geistigen, künstlerischen, wissenschaftlichen, beruflichen, ökonomischen und politischen Wirkungsfeldes⁶². Sie sind mithin *Begrenzungsnormen* auch für Staatsaufgaben, weil sie individual- oder gesellschaftlich-freiheitliche Sektoren festlegen⁶³. Deshalb stehen die oben genannten Staatsziele nicht in gleicher Weise der Verwirklichung mit staatlichen Mitteln offen.

3. Pluralistische Gemeinwahaufgaben

Vor diesem Hintergrund haben *Isensee* und *Knobbe-Keuk* in ihrem Sondervotum zum Gutachten der Unabhängigen Sachverständigenkommission die *pluralistischen Gemeinwahaufgaben* entdeckt, die grundsätzlich entstaatlicht und den Grundrechtsträgern überantwortet seien⁶⁴. Als zentrales Beispiel nennen sie den Bereich der *Religion*, die im säkularisierten Staat kraft des Grundrechts der Religionsfreiheit (Art. 4 Abs. 1 und 2 GG: Bekenntnis- und Kultusfreiheit) dem privaten und gesellschaftlichen Leben überantwortet ist⁶⁵. Es gilt das Verbot der Staatskirche (Art. 137 Abs. 1 WRV). Der säkularisierte Staat ist zur *Neutralität* verpflichtet und hat das kirchliche Selbstbestimmungsrecht (Art. 137 III WRV) zu respektieren. Mit einigen Abschwächungen macht das Sondervotum dies auch für die Bereiche Bildung und Erziehung sowie Kunst und Kultur aus⁶⁶. Dies lässt sich allerdings in der Weite nicht halten. Zwar

62 *Stern* (Fn. 35), 5, 21.

63 *Stern* (Fn. 35), 5, 21 f.

64 *Isensee/Knobbe-Keuk*, a. a. O. (Fn. 48), Sondervotum, 351 ff.; diese Kategorie übernehmen: *Kirchhof*, in: *Kirchhof/Söhn*, Einkommensteuergesetz, Kommentar, Heidelberg, § 10b EStG, Rn. A 40 (Dezember 1997): „ausschließlich private Aufgaben“; *Geserich*, *Privater, gemeinwohlwirksamer Aufwand im System der deutschen Einkommensteuer und des europäischen Rechts*, Diss. Heidelberg, 1999, 22 ff.; *Jachmann* (Fn. 47) 75 f.

65 Zum Verhältnis Staat-Kirche im einzelnen *Heckel*, *Die Kirchen unter dem Grundgesetz*, VVDStRL Bd. 26 (1968), 5, 26 ff.; *Hollerbach*, *Die Kirchen unter dem Grundgesetz*, VVDStRL Bd. 26 (1968), 57, 60 ff.; *Badura*, *Das Staatskirchenrecht als Gegenstand des Verfassungsrechts*, in: *Listl/Pirson* (Hrsg.), *Handbuch des Staatskirchenrechts der Bundesrepublik Deutschland*, 2. Aufl., Berlin 1994, Bd. I, 211, 221 ff.

66 *Sondervotum* (Fn. 64), 351 f.

existiert nach Art. 7 Abs. 4 GG kein Primat der staatlichen Schule, so dass Privatschulen gleichberechtigt ermöglicht werden. Nach deutscher Tradition dominiert allerdings das staatliche Schulwesen⁶⁷. Auch die von Art. 5 Abs. 3 GG in ihrer Autonomie geschützten Hochschulen befinden sich ganz überwiegend in staatlicher Trägerschaft. In diesem Bereich ist es gerade der *Kulturstaat*, der durch (kostenintensive) Unterhaltung entsprechender Einrichtungen Bildung, Freiheit, Autonomie und Pluralität von Wissenschaft (und der Kunst) gewährleistet⁶⁸. Die in Art. 5 Abs. 3 GG garantierte Freiheit *gegenüber* dem Staat ist nur eine Seite der Medaille. Die ebenso von Art. 5 Abs. 3 GG garantierte Freiheit *durch* den Staat ist die andere. Der Lehrer und Forscher an einer staatlichen Universität kann seine Unabhängigkeit von Partikularinteressen gerade deshalb genießen, *weil* der Staat ihm sein Gehalt zahlt und den universitären Haushalt zum wesentlichen Teil finanziell ausstattet⁶⁹. Museen, die wichtige Kulturgüter für die Allgemeinheit sichern, sind nicht nur das Ergebnis in der Gesellschaft geborener Privatinitiative, sondern werden ebenso vom Staat unterhalten und gepflegt. Dasselbe gilt für Kunstakademien, die der Staat als Einrichtungen unterhält, damit Kunstfreiheit gelebt und verwirklicht werden kann. Die Beispiele des Kulturstaats ließen sich endlos fortsetzen. Bei genauer Betrachtung können die sog. pluralistischen Gemeinwohlaufgaben von den konkurrierenden Gemeinwohlaufgaben in Wirklichkeit nicht getrennt werden⁷⁰.

IV. Rechtfertigung der Steuerentlastung durch das Subsidiaritätsprinzip

1. Steuerentlastung wegen Staatsentlastung oder -substitution

Wenn das Gemeinwohl aus einem arbeitsteiligen Wirken der Grundrechtsträger und der Staatsorgane hervorgeht, die Grundrechte die Freiheit zum gemeinwohldienlichen Handeln enthalten, dann hat der Staat die private Initiative und gesellschaftliche Selbstregulierung zu respektieren⁷¹. Im Rahmen der arbeitsteiligen Verantwortungsgemeinschaft obliegt es ihm, private Gemeinwohlinitiative auf möglichst freiheitsschonende Weise anzureizen und durch

67 *Oppermann*, Schule und berufliche Ausbildung, in: *Isensee/Kirchhof*, Handbuch des Staatsrechts, Bd. VI, Heidelberg 1989, § 135 Rz. 12.

68 Eindrucksvoll aufgezeigt im BVerfG-Urt. v. 29. 5. 1973 (Fn. 43), 114 ff.; siehe außerdem *Oppermann*, Freiheit von Forschung und Lehre, in: *HStR VI* (Fn. 67), § 145 Rz. 23.

69 Siehe *Lang/Seer*, Die Besteuerung der Drittmittelforschung, *StuW* 1993, 47, 56.

70 So konzidiert auch *Isensee* (Fn. 18), 33, 48, dass die konkurrierende und pluralistischen Gemeinwohltätigkeiten in der Wirklichkeit zumeist „vermischt“ seien.

71 Siehe *Isensee*, Subsidiaritätsprinzip und Verfassungsrecht, 2. Aufl., Berlin 2001, 367 (im Nachtrag zum Original (1968) aus der Zeitperspektive 2001).

eigene Leistungen zu ergänzen bzw. auszugleichen. Die notwendigen Mittel für diese Ordnungs-, Ergänzungs- und Ausgleichsfunktion verschafft sich der Staat durch die Erhebung von Steuern. Der freiheitlich und demokratisch verfasste Staat moderner Prägung ist Sozial- und Kulturstaat einerseits und notwendigerweise Steuerstaat andererseits.

Die Steuerentlastung für gemeinnützige, aus der Gesellschaft heraus entfaltete Tätigkeiten ist Folge dieser Wechselbeziehung zwischen Steuerstaat und Leistungsstaat im Sinne der *Subsidiarität* des Staates. Gemeinnütziges Handeln verkürzt oder erübrigt gar den ansonsten zwischen Sozial- und Kulturstaat einerseits sowie dem Steuerstaat andererseits vorgezeichneten Weg des „Gebens und Nehmens“⁷². Aus ökonomischer Sicht ist das *Subsidiaritätsprinzip* das *Grundprinzip der Marktwirtschaft* schlechthin: Danach darf der Staat nur dann in den Marktprozess eingreifen, wenn ein von ihm vorgegebenes Ziel nicht in effizienter Weise durch dezentrale Koordination privater Aktivität erreicht werden kann⁷³. Die Beweislast hierfür trägt der Staat⁷⁴. Subsidiarität ist ein Konnexbegriff zur Gerechtigkeit⁷⁵, wie die katholischen Soziallehre früh erkannt hat⁷⁶. Er schützt die Eigenrechte der Individuen vor einer Allzuständigkeit und Allmacht des Staates. Der Staat ist nicht um seiner selbst, sondern „um des Menschen da“⁷⁷. Das Subsidiaritätsprinzip ist damit selbst ein Gemeinwohlprinzip⁷⁸. Subsidiaritätsdenken liegt den Freiheitsgrundrech-

72 Zu diesem Verhältnis s. *Kirchhof*, Steuergerechtigkeit und sozialstaatliche Geldleistungen, JZ 1982, 305 ff.

73 *Paquè* (Fn. 26), 11.

74 *Paquè* (Fn. 26), 11; den Staat trifft z. B. ein besonderer Rechtfertigungszwang, wenn die Gesamtsteuerlast den Halbteilungsgrundsatz verletzt, s. *Seer* (Fn. 17), DStJG Bd. 23 (2000), 87, 104 ff., 125.

75 So *Häberle* (Fn. 42), 437.

76 Siehe den Klassikertext der Enzyklika *Quadragesimo anno* Pius XI im Jahre 1931, zitiert nach *Gundlach*, Die sozialen Rundschreiben Leos XIII. und Pius' XI., 2. Aufl., Paderborn 1933, Rz. 79 (S. 113): „Wie dasjenige, was der Einzelmensch aus eigener Initiative und mit seinen eigenen Kräften leisten kann, ihm nicht entzogen und der Gesellschaftstätigkeit zugewiesen werden darf, so verstößt es gegen die Gerechtigkeit, das, was die kleineren und untergeordneten Gemeinwesen leisten und zum guten Ende führen können, für die weitere und übergeordnete Gemeinschaft in Anspruch zu nehmen; zugleich ist es überaus nachteilig und verwirrt die ganze Gesellschaftsordnung. Jedwede Gesellschaftstätigkeit ist ja ihrem Wesen und Begriff nach subsidiär; sie soll die Glieder des Sozialkörpers unterstützen, darf sie aber niemals zerschlagen oder aufsaugen.“

77 So Art. 1 Abs. 1 des Herrenchiemseer Entwurfs, s. Verfassungsausschuss der Ministerpräsidenten-Konferenz der westlichen Besatzungszonen, Bericht über den Verfassungskonvent auf Herrenchiemsee v. 10.–25. 8. 1948, S. 61.

78 Siehe bereits *Weustenfeld*, Die Bedeutung des „Gemeinwohls“ im Rechts- und Staatsdenken der Gegenwart, Diss. Münster, 1962, 108 f., 140: „Grundsätzlich soll der Einzelne seine Privatinitiative auf der Suche nach seinem Wohl frei betätigen,

ten und ihrem Schutz durch das Übermaßverbot⁷⁹, der kommunalen Selbstverwaltungsgarantie, dem föderalen Aufbau im Bundesstaat und – in Art. 23 Abs. 1 Satz 1 GG nun sogar ausdrücklich genannt – dem Verhältnis zur Europäischen Union zugrunde⁸⁰. Bemerkenswert ist die Stufenfolge: Mensch – Familie – Verband – Gemeinde – Land – Bund – Europäische Union – Weltgemeinschaft⁸¹. Das Subsidiaritätsprinzip befindet sich längst auf dem Weg, als *ratio constitutionis* anerkannt zu werden⁸². Selbst wenn man dem in dieser Allgemeinheit nicht folgen will⁸³: Geht das Gemeinwohl – wie dargelegt – in einem offenen Prozess von unten nach oben hervor, rechtfertigt sich jedenfalls die Steuerentlastung gemeinwohlfördernder gesellschaftlicher (selbstloser) Aktivitäten durch den *Grundsatz der Subsidiarität*.

So sah es auch die Unabhängige Sachverständigenkommission, die zutreffend das Subsidiaritätsprinzip mit dem *Gedanken der Staatsentlastung* verband⁸⁴:

„Die Steuern, die zugunsten von Staat und Kommunen erhoben werden, sollen diese Gemeinwesen in die Lage versetzen, ihre öffentlichen Aufgaben, ihre Gemeinwohlaufgaben zu erfüllen. Soweit ihnen solche Aufgaben entsprechend dem Subsidiaritätsprinzip von privaten Körperschaften oder von den Kirchen abgenommen werden oder soweit solche Körperschaften durch ihre Tätigkeit die Lebensgrundlagen des Staates oder der Kommunen festigen, sichern oder erhalten, ist es gerechtfertigt, auf Steuern ganz oder teilweise zu verzichten. Die gemeinnützigen Körperschaften verwenden ihre Mittel bereits für Zwecke, für die sonst Staat oder Kommunen notwendigerweise oder zweckmäßi-

und nur in zweiter Linie soll er dabei die Gemeinschaft beanspruchen; zuerst die engeren Gemeinschaften, im Bedarfsfall auch die größeren, umfassenderen. Nicht Totalität, sondern Subsidiarität des Staates, nicht Bevormundung, sondern nur Gewährung der Möglichkeiten, die die freie und ungebundene Verfolgung der eigenen Glückseligkeit zulassen!“

79 Das Subsidiaritätsprinzip kann das Übermaßverbot zur Bestimmung einer Belastungsobergrenze der Besteuerung operabel machen, s. *Seer* (Fn. 17) DStJG Bd. 23 (2000), 87, 102 ff. m. w. N.

80 Siehe ausf. *Isensee* (Fn. 71), 355 ff.

81 *Häberle* (Fn. 42), 437 f.

82 Als Verfassungsprinzip in jüngerer Zeit vor allem gewertet von *Isensee* (Fn. 71), 372 f.; *Kimminich*, Das Subsidiaritätsprinzip und seine Auswirkungen im geltenden Verfassungsrecht, in: *Politische Studien*, Bd. 38/Heft 291 (1987), 587, 592 f., 595 f.; *Pieper*, Subsidiarität, Diss. Münster, Köln u. a. 1994, 103 ff.; *Oppermann*, Subsidiarität als Bestandteil des Grundgesetzes, JuS 1996, 569, 570; *Kutteneuler*, Die Verankerung des Subsidiaritätsprinzips im Grundgesetz, Diss. Würzburg, Frankfurt a. M. u. a. 1998, passim; *Oeter*, Integration und Subsidiarität im deutschen Bundesstaatsrecht, Habil. Heidelberg, Tübingen 1998, 545 ff., 565 ff.

83 So etwa aus jüngerer Zeit *Moersch*, Leistungsfähigkeit und Grenzen des Subsidiaritätsprinzips, Diss. Speyer, Berlin 2001, passim.

84 A. a. O. (= Fn. 48), 92 f.

gerweise Mittel einsetzen müssten. . . . Besonders der Sozialstaat ist bis zu einem gewissen Grade in Bereichen, die nicht dem Staat allein vorbehalten sind, auf privaten oder kirchlichen Gemeinwohleinsatz angewiesen. Jedenfalls entspricht dieser Einsatz dem Subsidiaritätsprinzip. Nach diesem Prinzip soll der Staat nur dann eingreifen, wenn und soweit das Individuum, die Familie, private Gruppen und Organisationen gesellschaftliche Aufgaben nicht zu bewältigen vermögen.“

Das Steuerrecht schont deshalb die finanzielle Kapazität gemeinnütziger Körperschaften, erweitert dadurch ihren Handlungsspielraum und wirkt auf diese Weise darauf hin, dass sich die staatliche Leistungskraft nicht aktualisieren muss⁸⁵. Es vermeidet, dass Mittel lediglich vom gesellschaftlichen in den staatlichen Gemeinwohlsektor via Steuer umgeleitet werden⁸⁶. Wird der Staat entlastet (substituiert), so benötigt er auch weniger Steuern. Der Staatsentlastung entspricht qualitativ die Steuerentlastung. Der Rechtfertigungsgrund der *Staatsentlastung(-substitution)*⁸⁷ ist deshalb allgemein anerkannt, wenn bei der Erfüllung von Gemeinwohlaufgaben Staat und Gesellschaft miteinander konkurrieren⁸⁸.

85 *Isensee* (Fn. 18), 33, 61; *Seer/Wolsztyński* (Fn. 20), 76.

86 Dies hat bereits *Hoffmann*, *Lehre von den Steuern*, Berlin 1840, 114, so gesehen: „ . . . In solchem Falle wird eine Besteuerung bisher steuerfreier Güter nur eine ganz überflüssige Förmlichkeit: man nimmt mit der einen Hand, was mit der anderen doch ersetzt werden muss.“

87 Er wurde bereits in der älteren Literatur als den Gemeinnützigkeitsstatus begründend angesehen: s. *Nullmeyer*, *Der Begriff der Gemeinnützigkeit im deutschen Steuerrecht*, Diss. Göttingen, 1929, 10, dort zu den historischen Ursprüngen des Staatsentlastungsgedankens.

88 *Unabhängige Sachverständigenkommission* (Fn. 48), 92 ff.; *Sondervotum* (Fn. 64), 356; *Isensee* (Fn. 18), 35, 61 f.; *Gmach*, *Neuere Rechtsprechung zum Recht der steuerbegünstigten Zwecke*, FR 1992, 313; 1995, 85; *Roth*, *Die steuerliche Gemeinnützigkeit: zur Problematik ihrer Rechtfertigung vor dem Hintergrund signifikanter ökonomischer Konsequenzen*, Diss. rer.oec. Saarbrücken 1994, 13 f.; *Lang*, *Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht*, in: *WP-Handbuch der Unternehmensbesteuerung*, Kapitel T, 3. Aufl., Düsseldorf 2001, Rz. 11; *Jachmann*, *Steuerrechtfertigung aus der Gemeinwohlverantwortung*, DStZ 2001, 225, 227; *dies.* (Fn. 47), 75; aus der Kommentarliteratur: *Tipke*, in: *Tipke/Kruse*, *AO/FGO*, Kommentar, Köln, Vor § 51 AO Tz. 4 (Oktober 2001); *Uterbark*, in: *Schwarz*, *AO*, Kommentar, § 52 AO Rz. 1 (November 2000); aus dem schweizerischen Steuerrecht s. *Niggli*, *Gemeinnützigkeit als Steuerbefreiungsgrund*, Diss. Bern 1945, 27 ff., 119 ff.; *Trümper*, *Die Gemeinnützigkeit im Recht der direkten Bundessteuern, der Staats- wie der Erbschafts- und Schenkungsteuern*, Diss. Zürich, 1987, 170 ff.

2. Staatsentlastung bei sog. pluralistischen Gemeinwohlaufgaben

Nach dem Sondervotum soll der im Gutachten der Kommissionsmehrheit herausgestellte Gedanke der Staatsentlastung nur tragen, soweit Private sog. konkurrierende Gemeinwohlaufgaben wahrnehmen (dazu unter 1.). Der Bereich der sog. pluralistischen Gemeinwohlaufgaben sei dem staatlichen Zugriff gerade entzogen; dort könne der Staat überhaupt nicht „entlastet“ werden⁸⁹. In diesem Sektor rechtfertigt das Sondervotum die Steuerentlastungen statt dessen mit dem *Neutralitätsgebot des Staates*⁹⁰: Der Verfassungsstaat entledge sich mit der indirekten Steuerförderung pluralistischer Gemeinwohlaufgaben prekärer Prioritätsentscheidungen, die er treffen müsste, wenn er statt dessen an die Körperschaften selbst und direkt Fördermittel zu verteilen hätte. Je kräftiger sich das private Mäzenatentum rege, desto weniger werde das Dilemma des Verfassungsstaats wirksam, Prioritäten in gleichheitsempfindlichen Bereichen des gesellschaftlichen Pluralismus setzen zu müssen.

Die im Sondervotum geübte Kritik am Rechtfertigungsgrund der Staatsentlastung überzeugt jedoch nicht. Wie bereits unter III.3. dargelegt, handelt es sich bei den sog. pluralistischen Gemeinwohlaufgaben in Wirklichkeit weithin um konkurrierende Gemeinwohlaufgaben. Dass der Kulturstaat gegenüber den gesellschaftlichen Kräften in diesem Sektor zur Neutralität verpflichtet ist, bedeutet keineswegs, dass er dort untätig bleiben muss. Die Neutralität bezieht sich auf den *Kulturinhalt*, nicht aber auf die materielle Unterhaltung von Kultureinrichtungen. Die staatlichen bzw. kommunalen Schulen, Hochschulen, Museen, Theater-, Schauspiel- und Opernhäuser legen vielmehr berechtigt Zeugnis davon ab, wie staatliches (und kommunales) Engagement Kulturfreiheit und -vielfalt überhaupt erst gewährleisten. Neutralität und Pluralität bedeuten (leider) *nicht Kostenneutralität*. Das Staatskirchenrecht (Art. 140 GG i. V. m. Art. 137 Abs. 6 WRV) bestätigt, dass sogar die Finanzierung der Kirchen eine gemeinsame Angelegenheit von Staat und Kirche sein kann, obwohl die Wahrnehmung kirchlicher Aufgaben dem Staat untersagt ist. Der Staat leistet abschirmend Rechts- und Finanzhilfe zugunsten der Religions-Körperschaften, damit diese ihre eigenständige und öffentliche Freiheit optimal nutzen können⁹¹. Der weltanschaulich neutrale Staat wirkt so auch gegenüber den Kirchen als Kulturstaat. In umgekehrter Richtung ersparen die Kirchen so-

89 *Isensee/Knobbe-Keuk*, a. a. O. (Fn. 64), 346 f.; dem folgt *Schaubhoff*, Handbuch der Gemeinnützigkeit, München 2000, Einl. Rz. 41.

90 *Isensee/Knobbe-Keuk* (Fn. 64), Sondervotum, 356 ff.

91 *Hollerbach* (Fn. 65), VVDStRL Bd. 26 (1968), 57, 86; *ders.*, Der verfassungsrechtliche Schutz kirchlicher Organisationen, in: HStR VI (Fn. 67), § 139 Rz. 49 ff. mit dem Beispiel der vom Staat verwalteten Kirchensteuer; s. auch *Kirchhof*, in: *Kirchhof/Söhn* (Fn. 64), § 10b EStG, Rz. A 40 (Dezember 1997).

wohl durch ihr karitatives als auch religiöses Engagement dem Staat den Einsatz von Mitteln. *Robbers* bringt diesen Zusammenhang mit wenigen Worten auf den Punkt: „Weniger Kirche würde hier unweigerlich mehr Staat bedeuten“⁹². Deshalb trägt der Gedanke der Staatsentlastung selbst dort die Steuerentlastung bei Erfüllung sog. pluralistischer Gemeinwohlaufgaben.

3. Spende als Steuersurrogat

Das Prinzip der Subsidiarität und Staatsentlastung rechtfertigt nicht nur die Steuerentlastung der zur Förderung des Gemeinwohls tätigen Organisation. Vielmehr erstreckt es sich auch auf die Personen, welche die Organisation mit finanziellen Mitteln versorgen, also auf die Spender. Soweit öffentliche Aufgaben durch spendenfinanzierte private Aktivitäten erfüllt werden, kann der Staat sich – entsprechend dem Subsidiaritätsprinzip – zurückziehen. Dadurch werden Steuermittel eingespart⁹³. Die Spende erhält den Charakter eines *Steuersatzes* oder *-surrogats*⁹⁴. Bei der Steuer wird gemeinwohlbezogener Altruismus erzwungen⁹⁵, bei der Spende wird er freiwillig geleistet⁹⁶. Durch Anerkennung von Spenden als Steuerersatz respektiert der Staat die grundrechtliche Freiheit zum Altruismus⁹⁷. Welche Folgerungen sich aus diesem Rechtfertigungsgrund für den Spendenabzug ergeben, werde ich im Zusammenhang noch unter VI.5. u. 6. ausführen.

V. Bestimmung der steuerrelevanten Gemeinwohlzwecke

1. Ausgefranter Katalog steuerbegünstigter Zwecke nach § 52 AO

Nach § 52 Abs. 1 Satz 1 AO verfolgt eine Körperschaft *gemeinnützige* Zwecke, wenn ihre Tätigkeit darauf gerichtet ist, die Allgemeinheit auf materiellem, geistigem oder sittlichem Gebiet selbstlos zu fördern. Diese Formulierung entspricht inhaltlich § 1 Abs. 2 der Verordnung über die „Anerkennung der Gemeinnützigkeit und Mildtätigkeit im Sinne des Körperschaftsteuergesetzes“

92 *Robbers*, Förderung der Kirchen durch den Staat, in: HdbStKirchR (Fn. 65), 867.

93 *Unabhängige Sachverständigenkommission* (Fn. 48), 227.

94 *Unabhängige Sachverständigenkommission* (Fn. 48), 228; *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Bd. II, Köln 1993, 707; *Kirchhof*, in: Kirchhof/Söhn (Fn. 64), § 10b EStG, Rz. A 46 (Dezember 1997); *Geserich* (Fn. 64), 24; *Fischer* (Fn. 50), 607; *Jachmann* (Fn. 47), 81.

95 So *Lang*, Steuergerechtigkeit durch Steuervereinfachung, Festschrift für D. Meyding, Heidelberg 1994, 33, 36.

96 So *Fischer* (Fn. 50), 607.

97 Dazu oben unter I. bei Fn. 13.

vom 22. 4. 1922⁹⁸. Er lautete wie folgt: „Eine Förderung der Allgemeinheit ist anzunehmen, wenn die Tätigkeit dem gemeinen Besten auf materiellem, geistigem oder sittlichem Gebiete nutzt.“ Diese Umschreibung der Gemeinnützigkeit deckt sich mit dem Gemeinwohl als dem „gutem Leben“ (*vita bona*) der Gemeinschaft, das *Meinicke* zu dieser Zeit als die „physische, sittliche und geistige Gesundheit der Volksgemeinschaft“ umschrieb⁹⁹. Zur näheren Konkretisierung fuhr § 3 der GemV-KStG 1922 wie folgt fort:

„Als Förderung der Allgemeinheit ist in der Regel anzuerkennen insbesondere die Förderung der Wissenschaft und Kunst, der Erziehung, Volks- und Berufsbildung, der Denkmalpflege, Heimatpflege, Heimatkunde und des deutschen Volkstums im Ausland, die Förderung der öffentlichen Gesundheitspflege, der Jugendpflege und -fürsorge sowie der körperlichen Ertüchtigung des Volkes durch Leibesübungen (Turnen, Spiel, Sport).“

Terminologisch unterschied § 6 GemV-KStG 1922 von der Gemeinnützigkeit den Begriff der Mildtätigkeit als die „Unterstützung bedürftiger im Inland befindlicher Personen oder bedürftiger Volksgenossen im Ausland“. Im Unterschied zur Gemeinnützigkeit schadete es der Mildtätigkeit nicht, wenn die Organisation nur den Interessen eines engeren Kreises von Personen diene. Dem heutigen Merkmal der Selbstlosigkeit (§ 55 AO) entsprach es, wenn § 1 Abs. 3 GemV-KStG 1922 die Gemeinnützigkeit für den Fall versagte, dass die Personenvereinigung oder das Zweckvermögen in erster Linie Erwerbs- oder sonstigen eigenwirtschaftlichen Zwecken diene.

Den Kanon steuerbegünstigter Zwecke¹⁰⁰ passte später die Abgabenordnung 1977¹⁰¹ dem heutigen Sprachgebrauch an und erweiterte ihn um die Förderung von Kultur, Umwelt, Völkerverständigung, Entwicklungs- und Altenhilfe¹⁰². Die Förderung der Religion beschränkt sich seitdem ausdrücklich nicht mehr auf kirchliche Zwecke (§ 54 AO). Gleichzeitig stellen die §§ 52 ff. AO klar, dass nur eine selbstlose Tätigkeit förderungswürdig ist. Die äußerliche Trennung zwischen Gemeinnützigkeit und Mildtätigkeit behielt die AO in § 53 jedoch ohne überzeugenden Grund bei. Materiell ist die Mildtätigkeit nichts anderes als ein besonderer Fall von Gemeinnützigkeit.

98 RStBl. 1922, 152; abgedruckt auch in: Das gesamte deutsche und preußische Gesetzgebungsmaterial, hrsg. v. *Cretschmar*, Düsseldorf, Jg. 1922, 423.

99 *Meinicke*, Die Idee der Staatsraison in der neueren Geschichte, 3. Aufl., München u. a. 1929, 7.

100 Siehe außerdem §§ 17–19 des Steueranpassungsgesetzes vom 16.10.1934 RGBl. I 925, 928 f.; §§ 8–10 der Gemeinnützigkeitsverordnung vom 24. 12. 1953, BGBl. I 1592.

101 Vom 16.3.1976, BGBl. I 613, 628.

102 Bericht des Finanzausschusses zum Entwurf einer Abgabenordnung (AO) 1974, BT-Drucks. 7/4292, 20, 73.

Zur deutlichen Ausweitung des Förderkatalogs kam es bekanntlich durch das sog. Vereinsförderungsgesetz vom 18. 12. 1989¹⁰³. Der Gesetzgeber folgte dort nicht den Vorschlägen der Unabhängigen Sachverständigenkommission zur Prüfung des Gemeinnützigkeits- und Spendenrechts, die den Sport als bloße Freizeitaktivität aus dem Förderkatalog verbannen wollte¹⁰⁴. Die Abgrenzungsprobleme zwischen dem Sport und anderen Freizeitbetätigungen löste der Gesetzgeber vielmehr gegenteilig dadurch, dass er auch „vergleichbare sinnvolle Freizeitbetätigungen“ in die Gemeinnützigkeit mit einbezog¹⁰⁵. Nach § 52 Abs. 2 Nr. 4 AO sind nunmehr unter den Voraussetzungen des § 52 Abs. 1 AO¹⁰⁶ als Förderung der Allgemeinheit nicht nur die Förderung des Sports anzuerkennen, sondern auch „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“. Damit hat das Gemeinnützigkeitsrecht leider seine Konturen verloren und lässt jegliche System- und Wertungskonsequenz vermissen. „Freunde des Katzensports“ und der „Verein der Bierdeckelsammler“ fragen sich, warum ihre Aktivitäten nicht ebenfalls aufgeführt sind. Der willkürlich erweiterte Katalog eignet sich mehr für Glossen als für eine ernsthafte Auseinandersetzung. *Tipke* vermochte deshalb nur noch festzustellen, dass das Gemeinnützigkeitsrecht im wahrsten Sinne des Wortes „auf den Hund gekommen“ sei¹⁰⁷.

2. Indizwirkung der Staatsziele und -aufgaben für den Gemeinwohlzweck-Katalog

Auf der Basis des Rechtfertigungsgrundes der *Staatssubstitution* (dazu IV.1.) prüft die Unabhängige Sachverständigenkommission in ihrem Mehrheitsgut-

103 BGBl. I 2212.

104 *Unabhängige Sachverständigenkommission* (Fn. 48), 127 ff., 143 f.

105 So die Begründung der Bundesregierung zum Entwurf eines Gesetzes zur Verbesserung und Vereinfachung der Vereinsbesteuerung v. 13. 3. 1989, BT-Drucks. 11/4176, 8.

106 *Bauer*, Die Steuerpflicht gemeinnütziger Körperschaften nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs, FR 1989, 61, 65 ff.; *Tipke*, in: *Tipke/Kruse* (Fn. 88), § 52 AO Tz. 11 (April 2000); *Uterbark*, in: *Schwarz* (Fn. 88), § 52 AO Rz. 17 (November 2000), halten in Übereinstimmung mit dem Einleitungssatz des § 52 Abs. 2 AO den § 52 Abs. 1 AO für vorrangig, so dass die allgemeinen Voraussetzungen weiterhin vollumfänglich zu prüfen sind; a. A. BFH-Urt. v. 29. 10. 1997 – I R 13/97, BStBl. II 1998, 9, 11, wonach die in Abs. 2 aufgeführten Tätigkeiten schon deshalb die Allgemeinheit fördern sollen, weil sie im Gesetz ausdrücklich genannt werden.

107 *Tipke*, Die deklarierte Gemeinnützigkeit – Geistig und sitzlich auf dem Hund, *StuW* 1989, 165, 169.

achten, welche Aufgaben der Staat zu seinen *Pflichtaufgaben* erklärt hat¹⁰⁸. Wenn eine Parlamentsmehrheit dem Staat oder den Kommunen eine Pflichtaufgabe stelle, dürfe grundsätzlich davon ausgegangen werden, dass dieser Aufgabenbereich Gemeinwohler charakter besitzt. Werden Pflichtaufgaben des Staates aus der Gesellschaft heraus erfüllt, komme es zu der Staatsentlastung, welche die Steuerentlastung rechtfertige. Gegen diesen Ansatz hat das Sondervotum mit Hinweis auf die Staatsferne der sog. pluralistischen Gemeinwohleraufgaben (dazu III.3.) massive Kritik geübt und gemeint, die Argumentation gründe sich auf antiquierte, etatistische Vorstellungen von staatlicher Allzuständigkeit und potentieller Totalität, wie sie dem Verfassungsstaat fremd seien¹⁰⁹. Diese Kritik ist nur insoweit berechtigt, als das Mehrheitsgutachten den Begriff der „Pflichtaufgabe“ unpräzise gebraucht. Pflichtaufgaben sind *obligatorische* Staatsaufgaben, die der Staat erfüllen *muss*¹¹⁰. Sie bilden nur eine Teilmenge der Staatsaufgaben und diese wiederum nur eine Teilmenge der Gemeinwohleraufgaben. Dagegen kennzeichnet das Mehrheitsgutachten mit „Pflichtaufgaben“ weitergehend alle Staatsaufgaben, denen auf der Grundlage der Verfassung und unter Heranziehung von Einzelgesetzen eine besondere Wertigkeit im Sinne einer erhöhten Gemeinwohlerrelevanz zukommt. Im übrigen geht es aber ebenfalls von einem nur *sektoralen Staat* (siehe oben II.) aus¹¹¹. Es gebraucht die Ableitung lediglich zur Konkretisierung dessen, was jedenfalls im Allgemeininteresse liegt, ohne insoweit Ausschließlichkeit zu beanspruchen. Den Bereich sog. pluralistischer Gemeinwohleraufgaben erfasst die Kommissionsmehrheit deshalb zusätzlich in einer 2. Alternative¹¹². Danach fördert eine private Körperschaft (oder Kirche) auch außerhalb der Substitution von sog. staatlichen Pflichtaufgaben selbstlos das Gemeinwohl, wenn ihre Tätigkeit dazu geeignet und erforderlich ist, die Lebensgrundlagen des Gemeinwesens zu festigen, zu sichern oder zu erhalten¹¹³. Hiervon sollten vor allem die Kirchen umfasst sein, soweit sie originär religiöse Zwecke verfolgen, die nicht karitativer Natur sind.

Als Staatsaufgabe nennt das Mehrheitsgutachten zwar die Förderung von Kunst und Kultur, nicht aber die des Sports¹¹⁴, den es – vom Rehabilitations- und Behindertensport (Zweck: Gesundheitsvorsorge) abgesehen – kategorisch dem nicht förderungswürdigen bloßen Freizeitvergnügen zuordnet¹¹⁵. Gut-

108 A. a. O. (= Fn. 48), 94, 104–125.

109 *Sondervotum* (Fn. 64), 347.

110 *Isensee* (Fn. 1), § 57 Rz. 152; *Burgi* (Fn. 12), 58, 70, 288.

111 Siehe auch *Seer/Wolsztynski* (Fn. 20), 77.

112 Darauf weist *Tipke*, in: *Tipke/Kruse* (Fn. 88), § 52 AO Tz. 3 (April 2000) hin.

113 A. a. O. (= Fn. 48), 94.

114 *Unabhängige Sachverständigenkommission* (Fn. 48), 114 ff. (Kunst und Kultur), 138 ff. (Sport).

115 Dem stimmt auch das *Sondervotum* (Fn. 64), 365 ff. zu.

achten wie Sondervotum befeißigen sich hier einer einseitigen Sichtweise, die *Fischer* nicht zu Unrecht als „emotionale sportunfreundliche Abwehrhaltung“ bezeichnet hat¹¹⁶. Ihr widerspricht – wie bereits erwähnt –, dass die Förderung des Sport in den meisten Landesverfassungen mittlerweile als Staatsziel ausdrücklich anerkannt ist (s. oben II.). Konsequenterweise müsste die Kommisionmehrheit den Sport deshalb heute als Teil der Kulturstaatlichkeit sogar zu den von ihr sog. „Pflichtaufgaben“ des Staates zählen¹¹⁷.

Die angesprochene Wertungsschieflage offenbart aber auch das Sondervotum. Wenn das Gemeinwohl – wovon das Sondervotum ja gerade ausgeht¹¹⁸ – sich in einem offenen Prozess „von unten nach oben“ aus der Gesellschaft heraus verwirklicht, dann fragt es sich, warum der Sport nicht auch eine pluralistische Gemeinwohlaufgabe darstellt¹¹⁹. Dies beantwortet das Sondervotum leider nicht¹²⁰. Dass die eine Aktivität „schöngestig“, die andere nur „schweisstreibend“ ist, vermag die Unterscheidung wohl kaum zu begründen. Dass der Sport für die Allgemeinheit nicht Selbstzweck, sondern Mittel zur sinnvollen Freizeitgestaltung ist und auch sein soll¹²¹, lässt sich zwar nicht leugnen. Dasselbe gilt aber auch für Musik, Theater, Ballet oder Literatur. Nicht anders als in den letztgenannten musischen und künstlerischen Kulturbereichen geht die Bedeutung des Sports für die Allgemeinheit über den bloßen Freizeitnutzen hinaus, worauf *Jachmann* kürzlich noch einmal hingewiesen hat: als Sozialisationsfeld, das zum regelgeleiteten Handeln zwingt, Sprachbarrieren und soziale Unterschiede überwindet¹²². Mit gutem Grund steht Sport gleichberechtigt neben Musik und Kunst als Pflichtfach auf den Lehrplänen deutscher

116 *Fischer* (Fn. 50), 597, 601; diese Einseitigkeit stört auch *Osterlob*, Sport, Spaß und Allgemeinwohl. Zum Streit um das steuerliche Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, Bertha-Benz-Vorlesung, Bd. 6, Ladenburg 1991, 19: „Wie steht es dann mit den von keiner Seite angetasteten religiösen Betätigungen? Mit dem Engagement des örtlichen Kunstvereins oder dem der Gesellschaft der Freunde von Bayreuth e.V. Geht es dort immer und nur um altruistisches Handeln? Umgekehrt und entscheidend: Was ist an der großzügigen Spende eines Nichtmitglieds an einen Sportverein nicht altruistisch?“, außerdem *Herrnkind*, Steuerliche Förderung von Sportvereinen, Diss. Köln 1995, 55: „Wenn schon im Rahmen des Kulturbegriffs Gesangsvereine, Mundartlesungen und Laienspielgruppen zur Erhaltung der Lebensgrundlagen des Gemeinwesens geeignet sind, warum sind es dann nicht auch Sportvereine?“

117 Zu dem Pflichtaufgabenargument s. bereits *Herrnkind* (Fn. 116), 53 f.

118 *Sondervotum* (Fn. 64), 356 ff.

119 Davon geht etwa *Fischer* (Fn. 50), 597, 602, aus.

120 Ebenfalls krit. *Herrnkind* (Fn. 116), 57 f.

121 So zutreffend *Trzaskalik*, Die steuerliche Förderung des Sports, *StuW* 1986, 219, 221.

122 *Jachmann* (Fn. 47), 213; a. A. *Herrnkind* (Fn. 116), 77–100; *Tipke*, in: *Tipke/Kruse* (Fn. 88), § 52 AO Tz. 27 (April 2000).

Schulen. Zum Bildungs- und Erziehungsauftrag gehört eben nicht nur die geistige und seelische, sondern auch die körperliche Ertüchtigung des Menschen. Auf diesen Bereich ist der gemeinwohlbezogene Sportbegriff allerdings auch zu beschränken¹²³. Für eine Erweiterung auf Brettspiele, auf Modellflug und Hundesport sehe ich – in Übereinstimmung mit dem Gutachten der Sachverständigenkommission – ebenfalls keinen Raum. Auszuschließen wäre er im übrigen auch dort, wo er andere Gemeinwohlziele (z. B. den Umweltschutz) auf intensive Weise gefährdet (z. B. im Motorsport)¹²⁴.

3. Ausschluss bloßer Freizeitwecke durch das Merkmal der Selbstlosigkeit

§ 52 Abs. 1 Satz 1 AO spricht unscharf von der „Förderung der Allgemeinheit“. Die Förderung des Gemeinwohls hängt aber nicht von der Zahl der geförderten Personen ab¹²⁵. Sie bedeutet vielmehr Förderung „im Interesse der Allgemeinheit“¹²⁶. Dementsprechend ist der Begriff der „gemeinnützigen Zwecke“ nur ein Synonym für „Gemeinwohlzwecke“ und zugleich Oberbegriff, der auch die mildtätigen (§ 53 AO) und kirchlichen (§ 54 AO) Zwecke umfasst¹²⁷. Vom Gemeinwohl muss allerdings das Partikularwohl abgegrenzt werden (dazu bereits oben I.). Dem Allgemeininteresse steht das *Partikularinteresse* gegenüber. Gemeinnutz bedeutet nicht *kollektiver Eigennutz*. Schließen sich viele Einzelne zu einem Verein zusammen, um ihre Angelegenheit gemeinsam zu fördern, liegt darin vielmehr das Gegenteil von Gemeinnutz¹²⁸. Daraus ergeben sich *zwei* wichtige *Einschränkungen der Steuerentlastung*:

123 Wesentliches Merkmal des Sports ist die körperliche Ertüchtigung. Dazu sollen nach Auffassung des BFH-Urt. v. 29. 10. 1997 (Fn. 106), a. a. O., 10, aber keine „Leibesübungen“ (so die ursprüngliche Fassung in der Gemeinnützigkeitsverordnung, s. oben unter 1.) mehr nötig sein. Deshalb wird vom Sportbegriff nach der Rspr. nun auch der Motorsport erfasst.

124 Siehe *Tipke*, in: *Tipke/Kruse* (Fn. 88), § 52 Tz. 29 m. w. N. (April 2000); a. A. BFH-Urt. v. 29. 10. 1997 (Fn. 106), a. a. O., 11 f.

125 *Unabhängige Sachverständigenkommission* (Fn. 48), 81 f.; so bereits *Kraft*, Die steuerrechtliche Gemeinnützigkeit, VJSchrFuSt 1932, 316, 339 ff.; ebenso *Felix*, Förderung der Allgemeinheit als Voraussetzung der Gemeinnützigkeit, FR 1961, 236, 237; *Gast-de Haan*, Die Förderung der „Allgemeinheit“ als Voraussetzung für die steuerliche Anerkennung der Gemeinnützigkeit von Vereinen, DStR 1996, 405 f.

126 Ebenso *Lang*, Gemeinnützigkeitsabhängige Steuervergünstigungen, StuW 1987, 221, 232 f.; *Tipke*, in: *Tipke/Kruse* (Fn. 88), § 52 AO Tz. 9 (Juli 2001); *Franz*, Grundlagen der Besteuerung gemeinnütziger Körperschaften bei wirtschaftlicher Betätigung, Diss. Darmstadt, Berlin 1991, 74 ff.; *Fischer* (Fn. 50), 597, 608 ff.

127 Siehe nur *Unabhängige Sachverständigenkommission* (Fn. 48), 101 f.

128 *Hüttemann* (Fn. 20), 72; *Fischer* (Fn. 50), 597, 613.

- Erschöpft sich die Tätigkeit einer Organisation in der Förderung ihrer Mitglieder, ist der steuerliche Gemeinnützigkeitsstatus ausgeschlossen¹²⁹. Daran ändert sich auch nichts, wenn die Tätigkeit des Vereins – abstrakt betrachtet – einem begünstigten Zweck (z. B. Kultur, Kunst oder Sport) dient.
- Eine „Spende“ ist nur dann Steuerersatz, wenn sie „nicht eine Gegenleistung für eine besondere Leistung“ (vgl. § 3 Abs. 1 AO) darstellt. Die *Unentgeltlichkeit* ist für die Spende als Steuersurrogat und damit für den Spendenabzug *konstitutives Merkmal*¹³⁰.

§ 55 Abs. 1 AO bezieht das Merkmal der Selbstlosigkeit de lege lata auf wirtschaftlichen Eigennutz. Der schädliche Eigennutz beschränkt sich dabei nicht auf die Organisation selbst, sondern erfasst vor allem wirtschaftliche Vorteile der Mitglieder¹³¹. Dazu zählt auch die *Ersparnis von Aufwendungen*¹³². Auf dieser Grundlage ist die Selbstlosigkeit eines Sportvereins etwa in Frage gestellt, wenn er dazu dient, seinen Mitgliedern die Nutzung kapitalintensiv errichteter Anlagen (z. B. Golf-, Tennisplätze, Reithalle, -ställe bzw. -pferde) zu ermöglichen¹³³. Umgekehrt sind Beiträge und Spenden der Mitglieder an ihren Verein dann ganz oder teilweise Gegenleistungen für die Inanspruchnahme der Vereinseinrichtungen¹³⁴ und damit insoweit nicht abzugsfähig.

Die Unabhängige Sachverständigenkommission geht hierüber aber noch hinaus. Um sog. *Freizeit- oder Geselligkeitsvereine* aus dem gemeinnützigen Bereich auszuschließen, erstreckt sie die eigennützigen Zwecke der Mitglieder nicht nur auf wirtschaftliche, sondern auch auf immaterielle Vorteile¹³⁵. Die geforderte Erweiterung des Selbstlosigkeitsbegriffs erscheint konsequent, hätte aber einschneidende Wirkung für die deutsche Vereinslandschaft. Zwar darf daraus nicht schon die Folgerung gezogen werden, dass generell nach den

129 Siehe *Lang* (Fn. 126), *StuW* 1987, 221, 250; *Hüttemann* (Fn. 20), 71.

130 *Kirchhof*, in: *Kirchhof/Söhn* (Fn. 64), § 10b EStG Rz. A 47 ff. (Dezember 1997), B 110 (Januar 1998); *Geserich* (Fn. 64), 29 f.; *Fischer* (Fn. 50), 597, 608.

131 Siehe BFH-Urt. v. 13. 12. 1978 – I R 39/78, BStBl. II 1979, 482, 487; BFH-Urt. v. 23. 10. 1991 – I R 19/91, BStBl. II 1992, 62, 64; *Reimer/Waldhoff*, Mitgliedervergünstigungen bei gemeinnützigen Kapitalgesellschaften, FR 2002, 318, 321; *Hüttemann* (Fn. 20), 50 ff., bezieht § 55 AO sogar nur auf eigenwirtschaftliche Vorteile der Mitglieder.

132 Zutreffend *Hüttemann* (Fn. 20), 67.

133 Siehe *Fischer* (Fn. 50), 597, 613.

134 So für die Umsatzsteuer nunmehr auch EuGH-Urt. v. 21. 3. 2002 – C-174/00, UR 2002, 320 ff., mit Anmerkungen von *Widmann*, UR 2002, 325 ff.; *Wagner*, UVR 2002, 158; EuGH-Urt. v. 21. 3. 2002 – C-267/00, UR 2002, 327 ff.

135 A. a. O. (= Fn. 48), 82 f., 95.

Motiven zu suchen wäre, warum jemand eine gemeinwohldienliche Tätigkeit entfaltet¹³⁶. Nicht selten ist es gerade der Gewinn an gesellschaftlichem Ansehen, der einen Bürger zum Mäzen macht. Dieser *individualnützige Reflex*¹³⁷ privater Gemeinwohltätigkeit bleibt unbestritten *unschädlich*¹³⁸. Vielmehr geht es um die Prüfung, ob die Organisation in erster Linie den materiellen oder immateriellen Interessen ihrer Mitglieder oder darüber hinausgehend anderer Destinatäre dient. Dient ein Verein in erster Linie dazu, seinen Mitgliedern eine sinnvolle Freizeitbetätigung zu verschaffen, so würde es an seiner Selbstlosigkeit mangeln¹³⁹. Dies müsste dann aber unabhängig davon gelten, ob es sich um den Turn- und Sportverein e.V., den Gesangs- und Musikverein e. V., den „Literarischen Zirkel e. V.“, den „Theaterworkshop e. V.“ oder den „Bibelkreis e. V.“ handelt¹⁴⁰. Die Selbstlosigkeit ist ein *generelles Merkmal* und verträgt keine unterschiedliche Wertung nach Kulturprioritäten.

VI. Rechtfertigung der einzelnen Steuerentlastungstatbestände am Maßstab der Steuersurrogation

1. Steuerbefreiung von Idealtätigkeiten als Fiskalzweckbefreiung

Verwirklicht der Bürger durch sein wirtschaftlich eigennütziges Verhalten die Gemeinlast Steuer, so trägt er dadurch mittelbar zum Gemeinwohl bei. Ob und inwieweit sein unmittelbares Verhalten gemeinwohldienlich ist, spielt für die Steuer keine Rolle mehr. Verhält sich der Bürger dagegen selbstlos, so realisiert er kein Einkommen und verbleibt grundsätzlich außerhalb der steuerbaren Sphäre unabhängig davon, ob sein selbstloses Handeln gemeinwohldienlich ist oder nicht. Nichts anderes gilt, wenn das selbstlose Verhalten in der Organisationsform eines Vereins oder einer anderen Körperschaft geschieht. Insoweit erweisen sich die Steuerbefreiungen der §§ 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG, 3 Nr. 6 GewStG bei den Ertragsteuern in ihrem Kern lediglich als *deklaratorisch*¹⁴¹. Sie besitzen daher den Charakter einer systemimmanenten

136 Entsprechende Befürchtungen äußert etwa *Herrnkind* (Fn. 116), 102.

137 Bezeichnung von *Kirchhof*, in: *Kirchhof/Söhn* (Fn. 64), § 10b EStG, Rz. B 111 (Januar 1998).

138 Eine Abgrenzung nach den Motiven ist praktisch nicht durchführbar, ebenso *Jachmann* (Fn. 47), 222; wohl auch *Tipke*, in: *Tipke/Kruse* (Fn. 88), § 55 AO Tz. 1 (Juli 2001).

139 *Lang* (Fn. 126), *StuW* 1987, 221, 235; *ders.*, in: *WP-Handbuch* (Fn. 88), Kapitel T Rz. 59.

140 Insoweit überzeugend die Autoren in Fn. 116.

141 *Lang* (Fn. 126) *StuW* 1987, 221, 229; *ders.*, *Neuordnung der Vereinsbesteuerung?*, *StbJb.* 1988/89, 251, 256, 265 f.; *Jachmann* (Fn. 47), 197 f.

sog. *Fiskalzweckbefreiung*¹⁴² oder *Ausgrenzungsbefreiung*¹⁴³. Dasselbe gilt für die Grundsteuerbefreiung des § 3 Abs. 1 Nr. 3 GrStG. Eine Grundsteuer als *Sollertragsteuer*¹⁴⁴ ist jedenfalls dort fehl am Platz, wo das Grundstück für ertraglose Zwecke genutzt wird.

Dies gilt auch für die von der gemeinnützigen Organisation empfangenen Spenden und sonstigen Zuwendungen. Sie bilden kein Markteinkommen und sind nach § 8 Abs. 1 KStG i. V. m. § 2 Abs. 1 EStG *nicht steuerbar*. Würde der Staat die zu Gemeinwohlzwecken geleisteten Spenden beim Empfänger besteuern, so würde er die in die gesellschaftliche Gemeinwohlsphäre gelangten Mittel via Steuer partiell in den allgemeinen Staatshaushalt umleiten. Damit hätte er das Prinzip der Subsidiarität und Staatsentlastung in sein Gegenteil verkehrt. Deshalb ist es auch nur folgerichtig, den bei einer gemeinnützigen Organisation kraft Erbes oder Schenkung eintretenden Vermögenserwerb nach § 13 Abs. 1 Nr. 16b ErbStG von der Erbschaft- und Schenkungsteuer freizustellen.

2. Gebot partieller Steuerpflicht wirtschaftlicher Geschäftsbetriebe zur Verwirklichung wettbewerbsneutraler Besteuerung

Nicht mehr systemimmanent ist die Steuerbefreiung, wenn und insoweit sich die gemeinnützige Organisation erwerbswirtschaftlich am Markt beteiligt. Zwar könnte es das Prinzip der Staatssubstitution (s. oben IV.1. u. 2.) für sich betrachtet rechtfertigen, auch die Erträge aus erwerbswirtschaftlichem Handeln steuerlich freizustellen. Voraussetzung wäre dafür, dass die erwirtschafteten Mittel in vollem Umfang Gemeinwohlzwecken zugeführt werden¹⁴⁵. Deshalb gefährdet eine gemeinnützige Organisation ihren Gemeinnützigkeitsstatus noch nicht dadurch, dass sie Mittelbeschaffungsbetriebe unterhält. Entscheidend ist, dass sie durch die zusätzlichen Einnahmen die gegen-

142 Begriff verwenden *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Bd. I, 2. Aufl., Köln 2000, 74; *Traxel*, Die Freibeträge des Einkommensteuergesetzes, Diss. Köln, Frankfurt a. M. u. a. 1986, 17 ff.; *Lang*, in: *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 17. Aufl., Köln 2002, § 9 Rz. 131.

143 Begriff verwendet *v. Beckerath*, in: Kirchhof/Söhn (Fn. 64), § 3 EStG Rz. A 578 (Februar 1993), in Anknüpfung an *Vogel*, Die Abschichtung von Rechtsfolgen im Steuerrecht, Lastenausteilungs-, Lenkungs- und Vereinfachungsnormen und die ihnen zuzurechnenden Steuerfolgen: ein Beitrag zur Methodenlehre des Steuerrechts, *StuW* 1977, 97, 107: „Lastenausteilungsnorm“.

144 Zum Charakter der Grundsteuer als Sollertragsteuer s. *Tipke*, StRO II (Fn. 94), 811; *Lang* u. *Seer*, in: *Tipke/Lang* (Fn. 142), § 4 Rz. 100 ff., § 13 Rz. 201.

145 Die durch einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb erwirtschafteten Gewinne sind grundsätzlich unmittelbar und zeitnah für die satzungsmäßigen Gemeinwohlzwecke zu verwenden, s. *Bott*, in: Schauhoff (Hrsg.), Handbuch der Gemeinnützigkeit, München 2000, § 7 Rz. 295, m. w. N.

wärtige Verwirklichung ihres satzungsmäßigen Gemeinwohlzwecks mehr fördert als z. B. durch den Entzug von Mitarbeitern aus dem gemeinnützigen Bereich einschränkt¹⁴⁶. Gleichwohl ist es richtig, wenn §§ 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG, 3 Nr. 6 GewStG, 3 Abs. 1 Nr. 3b GrStG sog. wirtschaftliche Geschäftsbetriebe von der Steuerfreiheit ausnehmen. Die tragende ratio legis ist der Grundsatz der Wettbewerbsneutralität der Besteuerung¹⁴⁷. Tritt die gemeinnützige Organisation am Markt in Konkurrenz zu privatwirtschaftlichen Anbietern, so fordert Art. 3 Abs. 1 GG in seiner Ausprägung als Grundsatz der Wettbewerbsgleichheit gleiche steuerliche Bedingungen, d. h. die gleiche Besteuerung des am Markt erwirtschafteten Ertrages¹⁴⁸. Gemeinnützige Organisationen werden besteuert, um Wettbewerbsverzerrungen zu vermeiden und ein Ausgreifen des sog. Nonprofit-Sektors in den privatwirtschaftlichen Bereich nicht zu subventionieren¹⁴⁹. Hinzu tritt ein wichtiger ordnungspolitischer und volkswirtschaftlicher Gesichtspunkt: Es wären erhebliche Einbußen an gesamtwirtschaftlicher Effizienz zu befürchten, wenn man dem nicht besteuerten sog. Dritten Sektor erlauben würde, mehr als notwendig in den marktwirtschaftlichen Sektor vorzudringen¹⁵⁰. Hier trifft sich der Telos der partiellen Steuerpflicht der wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe mit dem der Besteuerung der sog. Betriebe gewerblicher Art der öffentlichen Hand¹⁵¹.

3. Steuerbefreiung der Vermögensverwaltung als Fiskalzweckbefreiung

Das Kapital einer gemeinnützigen Organisation verdankt seine Existenz – von den Erträgen eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs abgesehen – letztlich einer Zuwendung privater Wirtschaftssubjekte oder gar Zuschüssen und anderen Zuwendungen der öffentlichen Hand. Die im ideellen Sektor gebundenen Zu-

146 Hüttemann (Fn. 20), 97 ff.; dazu ausf. Seer/Wolsztynski (Fn. 20), 209 ff.

147 Unabhängige Sachverständigenkommission (Fn. 48), 151 ff. Hüttemann (Fn. 20), 116 ff.; Franz (Fn. 126), 54 ff.; Tipke, in: Tipke/Kruse (Fn. 88), § 14 AO Tz. 2 (September 1999); Fischer, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, Kommentar, § 64 AO Rz. 9 (Juli 1998); Seer/Wolsztynski (Fn. 20), 87 ff.; a. A. Trzaskalik (Fn. 121), StuW 1986, 219, 225 f.; Herbert, Der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb des gemeinnützigen Vereins, Diss. Bochum, Köln 1988, 28, 128 f.: „nur ein Hilfsargument“.

148 Zum Gebot der Wettbewerbsgleichheit als Verfassungspostulat s. Seer, Verständigungen in Steuerverfahren, Habil. Köln 1996, 262 ff.

149 Walz, Sinn und Zweck der partiellen Steuerpflicht für Erträge aus wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben, in: Kötz/Rawert/Schmidt/Walz (Hrsg.), Non Profit Yearbook 2001, Köln 2002, 197, 208.

150 Walz (Fn. 149), 206, 218.

151 Dazu Seer, Inhalt und Funktion des Begriffs „Betrieb gewerblicher Art“ für die Besteuerung der öffentlichen Hand, DStR 1992, 1751, 1752; Seer/Wendt, Strukturprobleme der Besteuerung der öffentlichen Hand, DStR 2001, 825, 826 ff.

wendungen sind – wie unter 1. bereits erwähnt – kein steuerbares Markteinkommen (siehe § 2 Abs. 1 EStG i. V. m. § 8 Abs. 1 KStG). Von den sofort zu Gemeinwohlzwecken „verbrauchten“ Zuwendungen unterscheiden sich die Vermögenseinkünfte nur dadurch, dass die Zuwendungen als zweckgebundenes Vermögen erhalten bleiben und laufende Zinserträge erbringen. Die Gemeinwohlverwirklichung tritt in dieser Sphäre nicht sofort, sondern zeitlich gestreckt ein. Die Zinserträge unterliegen nach Maßgabe des § 58 Nr. 7 AO ebenfalls dem Mittelverwendungsgebot und dienen dazu, den Wert des gemeinwohlgebundenen Vermögens zu erhalten. Der Grundsatz der Staatssubstitution erfasst deshalb auch die als Vermögen gespeicherten Zuwendungen und daraus resultierenden Zinserträge¹⁵². Allerdings darf die Organisation nicht unter dem Mantel der Gemeinnützigkeit zu einer „Kapitalanlagegesellschaft“ („Sparbüchse“) mutieren. Die Vermögensbildung ist nicht Selbstzweck, sondern hat der Verwirklichung des Gemeinwohlzwecks zu dienen. Dies stellt das *Gebot der zeitnahen Mittelverwendung* (§ 55 Abs. 1 Nr. 5 AO) im Zusammenwirken mit den Grundsätzen zulässiger Rücklagenbildung (§ 58 Nrn. 6, 7 AO) sicher¹⁵³.

Anders als bei wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben verlangt der Grundsatz der Wettbewerbsneutralität jedoch keine Besteuerung der Vermögenseinkünfte. Die Wettbewerbsneutralität bleibt gewahrt, wenn der durch die Steuerbefreiung Begünstigte sein (etwaiges) Wettbewerbsverhalten nicht verändert, sich also weiterhin wie ein nichtbegünstigter Wettbewerber verhält. *Hüttemann* hat zutreffend darauf hingewiesen, dass die Märkte, auf denen Kapital- und Sachnutzungen gehandelt werden, ganz überwiegend atomistisch geprägt sind¹⁵⁴. Deshalb ist die Marktmacht des einzelnen Anbieters von Vermögensnutzungen so sehr beschränkt, dass er die Preise durch sein eigenes Wettbewerbsverhalten praktisch nicht beeinflussen kann. Die gemeinnützige Organisation wird sich deshalb im Bereich der Vermögensverwaltung ebenso verhalten wie jeder andere steuerpflichtige Kapitalanleger und die Steuerersparnis im eigenen Vermögen gemeinwohlgebunden realisieren. Die von § 14 Satz 3 AO vorgenommene Ausklammerung der Vermögensverwaltung aus dem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb lässt sich – mit *Hüttemann* – zwanglos aus der Überlegung ableiten, dass im Rahmen der privaten Vermögensverwaltung eine Beeinträchtigung der wettbewerblichen Ausgangslage miteinander konkurrierender Steuerpflichtiger typischerweise ausgeschlossen ist¹⁵⁵. Konsequenter-

152 *Paquè* (Fn. 26), 370: „Ein solches Einkommen zu besteuern würde offenbar der Grundidee der zweckgebundenen Förderung widersprechen“; s. auch *Lang* (Fn. 126), *StuW* 1987, 221, 236.

153 Nach § 58 Nr. 7a AO darf die gemeinnützige Körperschaft nur 1/3 des Überschusses aus Vermögensverwaltung in eine freie Rücklage einstellen.

154 *Hüttemann* (Fn. 20), 150.

155 *Hüttemann* (Fn. 20), 151.

weise ist dann aber die Abgrenzung zwischen der Sphäre der Vermögensverwaltung und der Sphäre des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes am Maßstab der Wettbewerbsrelevanz auszurichten¹⁵⁶. Auch hier trifft sich der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb mit dem strukturgleichen Betrieb gewerblicher Art¹⁵⁷.

4. Überflüssigkeit der Zweckbetriebskategorie

Als Nagelprobe für die Wettbewerbsneutralität wird die Behandlung sog. Zweckbetriebe angesehen¹⁵⁸. Bei einem Zweckbetrieb bilden der Gemeinwohlzweck und der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb eine solche Einheit, dass die Verwirklichung des konkreten Satzungszwecks *nur durch* die Unterhaltung eines solchen Geschäftsbetriebs überhaupt denkbar ist (s. § 65 Nr. 1 u. 2 AO)¹⁵⁹. Nicht darunter fallen also bloße Mittelbeschaffungsbetriebe¹⁶⁰. Typische historische Beispiele sind Krankenanstalten und Armenküchen; heute gehören dazu vor allem Einrichtungen der Wohlfahrtspflege (§ 66 AO), die minderbemittelte Bevölkerungskreise unterstützen, sowie Alten-, Pflege-, Kinder-, Jugend-, Erziehungsheime oder Behindertenwerkstätten (siehe Katalog des § 68 AO). Soweit ihre Tätigkeiten nicht auf Gewinnerzielung, sondern nur auf Kostendeckung ausgerichtet sind, erweisen sich die Steuerbefreiungstatbestände – nicht anders als sonst im Idealbereich¹⁶¹ – als bloß *deklaratorische Fiskalzweckbefreiungen* (siehe bereits oben unter 1.). Soweit Zweckbetriebe sogar Gewinn erzielen, bedarf es der weitergehenden Prüfung der sog. *Wettbewerbsklausel* des § 65 Nr. 3 AO, d. h. der Begrenzung eines Wettbewerbs auf das zur Erfüllung des steuerbegünstigten Zwecks unvermeidbare Maß¹⁶². Hier geht es um die Frage, ob die durch die Steuerbefreiung bewirkte Förderung der Allgemeinheit nicht unerhebliche Wohlfahrtsverluste in Gestalt von Markttrittsschranken und Wettbewerbsbeeinträchtigungen bei nicht begünstigten Betrieben derselben oder ähnlichen Art gegenüberstehen. Dies ist nur dann ausgeschlossen, wenn die gemeinnützige Organisation ihre Leistung

156 Hüttemann (Fn. 20), 152 ff. mit Beispielen; Tipke, in: Tipke/Kruse (Fn. 88), § 14 AO Tz. 11 (September 1999); Jachmann (Fn. 47), 119.

157 Siehe bereits oben Fn. 151; zur Strukturgleichheit s. auch Hey, Die Steuerbegünstigung der gemeinnützigen Tätigkeit der öffentlichen Hand, StuW 2000, 467 ff.

158 So Lang (Fn. 88), WP-Handbuch, Kapitel T, Rz. 152.

159 Hüttemann (Fn. 20), 177; aus der jüngeren Rechtsprechung s. BFH-Urt. v. 27. 10. 1993 – I R 60/91, BStBl. II 1994, 573, 575 f.; BFH-Urt. v. 26. 4. 1995 – I R 35/93, BStBl. II 1995, 767, 769.

160 Siehe nur BFH-Urt. v. 26. 2. 1992 – I R 149/90, BStBl. II 1992, 693, 694 f.

161 Hüttemann (Fn. 20), 188.

162 Siehe nur zuletzt FG Schleswig-Holstein, Urt. v. 27. 2. 2002 – II 374/98, EFG 2002, 739 (nrkr., Revision unter I R 25/02 anhängig), mit Anmerkung von Neu (EFG 2002, 742), zum Betrieb einer Süßmosterei, den ein Verein zur Förderung von Lebens- und Arbeitsgemeinschaften für Behinderte e. V. unterhält.

nach der Beschaffenheit und Preisgestaltung überwiegend einem Kundenkreis anbietet, der seinen Bedarf zu Marktpreisen steuerpflichtiger Anbieter bislang nicht ausreichend decken kann¹⁶³. Neben dem verfassungsrechtlichen Gebot der Wettbewerbsgleichheit geht es gerade hier ordnungspolitisch darum, das Ausgreifen des Non-Profit-Sektors zu Lasten des wettbewerblich strukturierten privatwirtschaftlichen Sektors dort zu verhindern, wo der privatwirtschaftliche Sektor Güter und Leistungen effizienter erbringen kann¹⁶⁴.

Die Unabhängige Sachverständigenkommission hat vorgeschlagen, die Wettbewerbsklausel des § 65 Nr. 3 AO schärfer zu fassen¹⁶⁵. Selbst wenn das gelänge, bliebe ihre Anwendung vage und mit erheblichen Rechtsunsicherheiten behaftet. Es fragt sich, warum es einer besonderen Kategorie „Zweckbetrieb“ für das Steuerrecht überhaupt bedarf. Ein wesentlicher Vorteil des Zweckbetriebes liegt zwar darin, dass bei gleichzeitigem vollen Vorsteuerabzug die in einem Zweckbetrieb anfallenden Umsätze nach § 12 Abs. 2 Nr. 8 UStG mit 7% ermäßigt besteuert werden. Diese undifferenziert an den Gemeinnützigkeitsstatus des Anbieters knüpfende Steuersatzermäßigung widerspricht jedoch dem System einer Verbrauchsteuer¹⁶⁶ und sollte de lege ferenda deshalb *aufgehoben* werden¹⁶⁷. Da die Umsatzsteuer nicht den Unternehmer, sondern den Verbraucher belasten will¹⁶⁸, muss die von einer gemeinnützigen Organisation erbrachte Leistung *ihrer Qualität nach – unabhängig vom Ge-*

163 Zur Wettbewerbsklausel des § 65 Nr. 3 AO unter Rezeption wettbewerbsrechtlicher Merkmale s. eingehend *Seer/Wolsztyński* (Fn. 20), 181 ff., 184 ff., 188 ff.

164 Zutreffend *Walz* (Fn. 149), 197, 218 f.

165 *Unabhängige Sachverständigenkommission* (Fn. 48), 171 ff., 175 ff., 189 f., 284; ihr folgend *Jachmann* (Fn. 47), 224 f.

166 Ebenso *Reiß*, in: *Tipke/Lang* (Fn. 142), § 14 Rz. 148.

167 So der Vorschlag der *Unabhängigen Sachverständigenkommission* (Fn. 48), 195 ff., 199; ebenso *Jachmann* (Fn. 47), 239.

168 Zum Charakter der Umsatzsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer s. *Söhn*, Die Umsatzsteuer als Verkehrsteuer und/oder Verbrauchsteuer, *StuW* 1975, 1 ff.; *Tipke*, *StRO* II (Fn. 94), 893 ff., dort m. w. N.; *Tumpel*, Mehrwertsteuer im innergemeinschaftlichen Warenverkehr, *Habil.*, Wien 1997, 161 ff.; abweichend *Theile*, Wettbewerbsneutralität der harmonisierten Umsatzsteuer, *Diss.* Dortmund, Köln 1995, 96 ff., 135 ff.; *ders.*, Die Belastungswirkung der Umsatzsteuer, *StuW* 1996, 154, 163 f., der die Umsatzsteuer als *unternehmerische Wertschöpfungssteuer* einordnet, weil die Überwälzung auf den privaten Endverbraucher zumindest zum Teil ökonomisch scheitert. Auch wenn dies ökonomisch richtig ist, bleibt die Umsatzsteuer von ihrer gesetzlichen Ausgestaltung jedoch *auf Überwälzung auf den Endverbraucher angelegt*, was zur juristischen Klassifikation als Verbrauchsteuer ausreicht, s. *Söhn*, Die Umsatzsteuer als indirekte, allgemeine Verbrauchsteuer, *StuW* 1996, 165 ff.; ebenso *Weich*, Öffentliche Hand im System der Umsatzsteuer, *Diss.* Darmstadt, Köln 1996, 55 f.; s. auch *Seer* (Fn. 17), *DSzJG* Bd. 23 (2000), 87, 116: Überwälzungskriterium nicht als Seins-, sondern als rechtliche Sollenskategorie.

meinnützigkeitsstatus des Unternehmers – beurteilt werden. Über Steuerermäßigungen und -befreiungen ist nicht aus der Sicht des Unternehmers, sondern aus der Sicht des Verbrauchers zu entscheiden¹⁶⁹. Der das geltende Umsatzsteuerrecht prägende Grundsatz der *Wettbewerbsneutralität*¹⁷⁰ verbietet es, für die Frage der Steuerentlastung auf Merkmale des Unternehmers, der als „Steuereinsammler“¹⁷¹ lediglich „Inkassofunktion“ ausübt¹⁷², abzustellen¹⁷³. Bieten sowohl ein privatwirtschaftlicher Unternehmer als auch ein gemeinnütziger Verein am Markt dieselbe Art von Leistung gegen Entgelt an, besteht verbrauchsteuerlich kein Grund zur unterschiedlichen Besteuerung. Wird dem gemeinnützigen Verein hier eine Steuersatzermäßigung unter Beibehaltung des Vorsteuerabzuges gewährt, so stört dies den Wettbewerb und begünstigt eine weitere Ausdehnung des Non-Profit-Sektors in Bereichen der Privatwirtschaft. Deshalb darf eine Steuersatzermäßigung oder -befreiung nur ohne Ansehung der Person des Unternehmers ausgestaltet sein. So verfahren überwiegend die Steuerbefreiungen für heilberufliche, soziale und kulturelle Leistungen der §§ 4 Nr. 14 ff. UStG¹⁷⁴, die bereits einen Großteil gemeinnütziger Leistungen erfassen¹⁷⁵. Allerdings unterliegen auch diese Steuerbefreiungen einer kritischen Betrachtung¹⁷⁶.

Diese Maßnahme böte die Gelegenheit, mit dem Begriff des „wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes“ ertragsteuerkonform *nur* noch solche erwerbswirtschaftlichen Tätigkeiten zu erfassen, die *auf Gewinnerzielung ausgerichtet* sind. Der Grundsatz der Wettbewerbsneutralität fordert keine weitere Ausdehnung der steuerpflichtigen Sphäre (s. oben 2.). Reine Kostendeckungs-Betriebe wären zwar Unternehmer und „Steuereinsammler“ im Sinne von § 2 Abs. 1 UStG, würden im übrigen aber das Schicksal des ertragsteuerfreien Idealbetriebes a priori teilen. Bei Tätigkeiten, durch die nachhaltig Gewinn erzielt wird, kann dagegen eine vermeidbare Beeinträchtigung des Wettbewerbs vermutet wer-

169 *Söhn*, Harmonisierung der Umsatzsteuern in der EG, *StuW* 1976, 1, 18.

170 Siehe nur Reg.Begr. zum Entwurf eines Umsatzsteuergesetzes v. 30. 10. 1963, BT-Drucks. IV/1590, 25, zur Umstellung der (kumulativen) Allphasen-Brutto-Umsatzsteuer auf eine Netto-Allphasenumsatzsteuer mit Vorsteuerabzug; ausf. *Theile*, Wettbewerbsneutralität (Fn. 168), 230 ff.; für den europäischen Binnenmarkt s. *Tumpel* (Fn. 168), 167 m. w. N.

171 Begriff wird verwendet z. B. von *Stadie*, Probleme der Vorsteuer, *DStJG* Bd. 13 (1990), 179, 180.

172 So *Söhn* (Fn. 169), *StuW* 1976, 1, 18.

173 Zutreffend *Reiß*, in: *Tipke/Lang* (Fn. 142), § 14 Rz. 113.

174 §§ 4 Nr. 18, 19 UStG knüpfen jedoch ebenfalls systemwidrig an die Person des Leistenden an.

175 Verbrauchsteuerkonform und systemkonsequent wäre es, in diesen Fällen entgegen § 15 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 UStG auch den Vorsteuerabzug zuzulassen, s. *Reiß*, in: *Tipke/Lang* (Fn. 142), § 14 Rz. 170.

176 So etwa bei *Söhn* (Fn. 169), *StuW* 1976, 1, 19 f.

den. In profitablen Marktsegmenten werden die Leistungen regelmäßig von privatwirtschaftlichen Unternehmen angeboten, so dass insoweit eine Steuerbefreiung weder im Hinblick auf Art. 3 GG noch ordnungspolitisch zu überzeugen vermag.

5. Sachfremde Koppelung der Steuersurrogation an das Einkommen nach § 10b EStG

Der Staatsentlastungsgedanke trägt auch einen steuerlichen Spendenabzug (s. oben IV.3.). § 10b Abs. 1 EStG sieht derzeit einen Abzug „als Sonderausgaben“ bis zu einem Höchstbetrag jährlich von 5% des Gesamtbetrages der Einkünfte oder alternativ von $\frac{2}{100}$ der Summe der im Kalenderjahr erzielten Umsätze und gezahlten Löhne bzw. Gehälter vor. Für als besonders förderungswürdig angesehene Gemeinwohlzwecke (z. B. wissenschaftliche oder mildtätige Zwecke) erhöht sich der Prozentsatz auf 10% des Gesamtbetrages der Einkünfte. *Vogel* hat den Spendenabzug von der Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer als *Lastenausteilungsnorm* qualifiziert und argumentiert: „Wer spendet, hat den Betrag der Spende nicht mehr für Konsum oder Investition zur Verfügung“¹⁷⁷. Dem hat sich die *Unabhängige Sachverständigenkommission* angeschlossen und die Rechtfertigung für den Abzug der Spende von der Bemessungsgrundlage nach § 10b EStG ebenfalls in der durch das Spenden verminderten Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen erblickt¹⁷⁸:

„Spenden für gemeinnützige Zwecke sind keine beliebigen Aufwendungen, sondern eine Art Steuerersatz oder Steuersurrogation. Sie unterscheiden sich von der Steuer nur dadurch, dass sie keinen Zwangscharakter haben. Steuerzahlen ist Pflicht; Spenden für gemeinnützige Zwecke ist nur erwünscht. Wer das Erwünschte aber tut, mindert seine steuerliche Leistungsfähigkeit nicht in beliebiger, sondern in erwünschter Weise. Was entsprechend den Wünschen des Staates und im Gemeinwohl gespendet worden ist, kann zum Steuerzahlen nicht mehr verwendet werden.“

Kirchhof erkennt deutlich, dass Spenden keine existenz- oder erwerbssichernden Aufwendungen darstellen, sondern der Einkommensverwendung zuzuordnen sind¹⁷⁹. Gleichwohl hält auch er § 10b EStG für eine Fiskal- oder Lastenausteilungsnorm mit dem Argument, dass es sich bei einer Spende im Unterschied zu den Aufwendungen der privaten Lebensführung um eine *uneigennützige* Einkommensverwendung handele¹⁸⁰. Aus der Sicht dieser Autoren

177 *Vogel* (Fn. 143), *StuW* 1977, 97, 103, 108 f.

178 *Unabhängige Sachverständigenkommission* (Fn. 48), 228 f., 258.

179 *Kirchhof*, in: *Kirchhof/Söhn* (Fn. 64); § 10b EStG, Rz. A 32 (Dezember 1997).

180 *Kirchhof*, in: *Kirchhof/Söhn* (Fn. 64), § 10b EStG, Rz. A 33 f. (Dezember 1997); ebenso: *Tipke*, *StRO* II (Fn. 94), 708; *Geserich* (Fn. 64), 44 f.; *ders.*, in diesem Band,

ist die Regressionswirkung des Spendenabzugs von der Bemessungsgrundlage bloßer Reflex des progressiven Tarifs.

Dagegen qualifiziert etwa *Lang* den Spendenabzug des § 10b EStG als *Sozialzwecknorm*¹⁸¹. Gegen die Einordnung als Lastenausteilungsnorm führt er an, dass sich das subjektive Nettoprinzip als Ausdruck subjektiver Leistungsfähigkeit nur auf *unvermeidbare* Privatausgaben beziehe¹⁸². In der Tat folgt der Steuerabzug dieser freiwilligen Privataufwendungen nicht bereits aus dem Fiskalzwecknormensystem im Sinne austeilender Gerechtigkeit. Dass Einkommen nicht Konsumzwecken zugeführt wird, macht es für die Steuerzahlung noch nicht indisponibel¹⁸³. Zwar könnte dies de lege ferenda für eine konsumorientierte Einkommensteuer einmal anders gesehen werden; für die derzeit noch kapitalorientierte Einkommensteuer gilt dies jedenfalls nicht¹⁸⁴. Die Spende ist eine freiwillige Leistung, so dass der Steuerpflichtige die Wahl hat, zu spenden, zu sparen oder zu konsumieren. Dass die Spende der Verwirklichung von Gemeinwohlzwecken dient, macht aus ihr noch keine Fiskalzwecknorm. Auch sonst ist es gerade Ziel von *Lenkungsnormen*, den Steuerpflichtigen zu einem bestimmten Gemeinwohlverhalten zu stimulieren¹⁸⁵. Auch wenn die Spende ein altruistisches Vermögensopfer enthält, bleibt sie Verwendung disponiblen Einkommens. Der Spendenabzug ist daher *kein genetischer Baustein* der einkommensteuerlichen Bemessungsgrundlage. Folglich ist der beim derzeitigen Spendenabzug eintretende Regressionseffekt kein bloßer Reflex des progressiven Tarifs¹⁸⁶.

S. 245 ff.; *Jachmann* (Fn. 47), 261 ff.; für das schweizerische Abgabenrecht *Reich*, Das Leistungsfähigkeitsprinzip im Einkommensteuerrecht, ASA Bd. 53 (1984/85), 5, 21.

181 *Lang* (Fn. 126), *StuW* 1987, 221, 230; *ders.*, in: *Tipke/Lang* (Fn. 142), § 20 Rz. 8 u. § 4 Rz. 21.

182 Siehe auch *Söhn*, in: *Kirchhof/Söhn* (Fn. 64), § 10 EStG, Rz. A 17, 42 (Dezember 1997).

183 Zur prinzipiellen Anknüpfung der Einkommensteuer an das sog. disponible Einkommen s. *Tipke*, *StRO* II (Fn. 94), 674 ff., mit umfangreichen Nachweisen (dort Fn. 382); ebenso Beschluss der steuerrechtlichen Abteilung des 57. DJT von 1988: „Der Einkommensteuer unterliegt nur der Teil des Erwerbseinkommens, der für den Steuerpflichtigen disponibel ist.“

184 Zu Ansätzen einer dogmatischen Fortentwicklung der Investitionsbesteuerung in Richtung einer konsumorientierten Einkommensteuer s. *Lang*, *Prinzipien und Systeme der Besteuerung von Einkommen*, *DStJG* Bd. 24 (2001), 49, 76 ff.; *ders.*, in: *Tipke/Lang* (Fn. 142), § 4 Rz. 110 ff.

185 *Tipke*, *StRO* I (Fn. 142), 78, 85; *Lang*, in: *Tipke/Lang* (Fn. 142), § 4 Rz. 21, 126.

186 Ebenso *Trzaskalik*, Inwieweit ist die Verfolgung ökonomischer, ökologischer und anderer öffentlicher Zwecke durch Instrumente des Abgabenrechts zu empfehlen?, *Gutachten E* für den 63. DJT, München 2000, Bd. I, E 87.

Ist § 10b EStG damit nicht schon Ausdruck lastenausteilender Gerechtigkeit, so könnte die Vorschrift jedoch als *Lenkungsnorm*, die den Spender prämiert, gerechtfertigt sein. Das BVerfG hat Lenkungsnormen bisher großzügig mit „finanzpolitischen, volkswirtschaftlichen, sozialpolitischen oder steuerrechtlichen Erwägungen“ erklärt¹⁸⁷. Ob es in Zukunft daran festhalten wird, erscheint allerdings offen¹⁸⁸. Der Spendenabzug des § 10b EStG dient sicher der Verwirklichung eines hehren Gemeinwohlziels, so dass von Willkür wohl noch nicht gesprochen werden kann. Jedoch ist dieser Maßstab – wie *Huster* dargelegt hat – deutlich zu weit. Wenn nicht zwischen dem mit der Lenkungsnorm verfolgten externen Gemeinwohlzweck und der vorgenommenen Differenzierung abgewogen wird, läuft der Gleichheitssatz bei der Überprüfung von Lenkungsnormen praktisch leer¹⁸⁹. Spendet der Steuerpflichtige A mit einem zu versteuernden Einkommen von 20 000 Euro einen Betrag von 1000 Euro an eine Wohlfahrtseinrichtung zur Unterstützung der Elbeflutopfer, so erhält er eine Steuerersparnis von ca. 300 Euro¹⁹⁰. Spendet demgegenüber der Steuerpflichtige B mit einem zu versteuernden Einkommen von 200 000 Euro denselben Betrag zum selben Zweck an dieselbe Einrichtung, so erhält er eine Steuerersparnis von gut 500 Euro¹⁹¹. A fragt mit Recht: „Warum ist meine das Gemeinwohl auf exakt dieselbe Weise verwirklichende Spende dem Staat nun 200 Euro weniger ‚wert‘ als die des B? Und dies, obwohl es mich aufgrund meines weitaus geringeren Einkommens erheblich größere Mühe gekostet hat, die Spende überhaupt aufzubringen?“

Dieser Regressionseffekt lässt sich nicht mit dem Argument rechtfertigen, dass der Spender – anders als etwa der Hausbauer früher beim § 10e EStG – keinen Gegenwert erhalte¹⁹². Wer das sog. *Verdienstprinzip* zur Rechtfertigung des Spendenabzugs in die Diskussion bringt¹⁹³, muss die Regressionswirkung des Spendenabzugs verwerfen. In unserem Beispiel ist der Gemeinwohlverdienst des A, der einen erheblich größeren Anteil seines Einkommens zugunsten der Elbeflutopfer gespendet hat, signifikant größer als der des B. Gleichwohl er-

187 Siehe etwa BVerfG-Beschl. v. 13. 3. 1979 – 2 BvR 72/76, BVerfGE 50, 386, 391 f.; BVerfG-Beschl. v. 29. 11. 1989 – 1 BvR 1402, 1528/87, BVerfGE 81, 108, 117; BVerfG-Beschl. v. 11. 2. 1992 – 1 BvL 29/87, BVerfGE 85, 238, 244.

188 Vgl. auch *Trzaskalik* (Fn. 186), E 82 f.

189 Eingehend *Huster*, Rechte und Ziele – Zur Dogmatik des allgemeinen Gleichheitssatzes, Diss. Heidelberg, Berlin 1993, 371, 373, 377, m. w. N.; ebenso nun auch *Tipke* (Fn. 94), 340 ff.

190 Bei einem zu versteuernden Einkommen von 20 000 Euro beträgt die ESt-Grenzbelastung (einschl. Solidaritätszuschlag) 30,6% (Grundtabelle 2002).

191 Bei einem zu versteuernden Einkommen von 200 000 Euro beträgt die ESt-Grenzbelastung (einschl. Solidaritätszuschlag) 51,2% (Grundtabelle 2002).

192 So etwa *Lang*, in: *Tipke/Lang* (Fn. 142), § 20 Rz. 8.

193 *Tipke*, StRO II (Fn. 94), 530.

hält er eine geringere Steuerersparnis¹⁹⁴. Die Regression stellt so das Verdienstprinzip auf den Kopf. Zwischen der Verwirklichung des Gemeinwohlziels und dem Differenzierungskriterium, dem Einkommen des Spenders, besteht *keine Korrelation (kein innerer Zusammenhang)*. Zutreffend bemerkt *Trzaskalik* in seinem Gutachten zum 63. Juristentag¹⁹⁵: „Uneigennütziges Handeln mag förderungswürdig sein, nur sollte die Förderung nach Maßgabe der guten Tat und nicht nach den Einkommensverhältnissen des Täters erfolgen.“ Sieht man die Rechtfertigung für den steuerlichen Spendenabzug darin, dass der Steuerpflichtige durch seine Spende das Gemeinwohl fördert und den Staat entlastet, dann ist die Anknüpfung des Spendenabzugs an den marginalen Einkommensteuersatz und damit an das Einkommen des Spenders *sachfremd*¹⁹⁶. Den Maßstab für die Steuerentlastung kann *kein subjektbezogenes Merkmal*, sondern nur ein *gemeinwohlzweckbezogenes Merkmal* bilden¹⁹⁷.

6. Gleichheits- und freiheitswahrende Alternative: Steuersurrogation durch Steuergutschrift am Maßstab der Gemeinwohlrelevanz

Damit ist der sowohl gleichheits- als auch freiheitswahrende Weg der Steuerentlastung bei Spenden vorgezeichnet: *Gleichheitskonform* wirkt lediglich ein Abzug von der Steuerschuld. Versteht man die Spende als Steuersurrogat, so ist es folgerichtig¹⁹⁸, sie als *Steuergutschrift*, d. h. durch *Abzug von der Steuerschuld*, zu berücksichtigen. Ist die Spende ein Äquivalent zur Steuer, so gehört sie auf die *Steuerebene* und ist – einer Vorauszahlung ähnlich – zumindest quotäl zu berücksichtigen. Das Ausmaß des vom Staat ausgelobten Steuerverzichts hat sachbezogen mit der Gemeinwohlzweckverwirklichung als Indikator der Staatsentlastung zu korrelieren. Die Steuergutschrift kann der Gesetz-

194 Kritisch auch *Trzaskalik* (Fn. 186), E 87.

195 *Trzaskalik* (Fn. 186), E 85 ff.

196 *Paquè* (Fn. 26), 344 ff.; *ders.*, Gemeinnützigkeit und Spenden im deutschen Steuerrecht – einige grundsätzliche Gedanken, in: Bertelsmann Stiftung/Maecenata Institut für Dritter-Sektor Forschung (Hrsg.), Expertenkommission zur Reform des Stiftungs- und Gemeinnützigkeitsrechts, 2. Aufl., Gütersloh 2000, 110, 114 ff.; *Trzaskalik* (Fn. 186), E 87.

197 Klarsichtig *Paquè* (Fn. 26), 345; *ders.*, in: Bertelsmann Stiftung/Maecenata Institut (Fn. 196), 110, 115.

198 Das BVerfG fordert vom Gesetzgeber, nach Regelung des Ausgangsbestandandes die einmal getroffene Belastungsentscheidung *folgerichtig* (im Sinne der Belastungsgleichheit) umzusetzen. Der Gesetzgeber muss das sachgerechte Prinzip, für das er sich entschieden hat, system- oder wertungskonsequent zu Ende ausführen, seine einmal getroffene Wertentscheidung folgerichtig durchhalten; s. BVerfG-Urt. v. 27. 6. 1991 – 2 BvR 1493/89, BVerfGE 84, 239, 271; BVerfG-Beschl. v. 22. 6. 1995 – 2 BvL 37/91 u. 2 BvR 552/91, BVerfGE 93, 121, 136; 165, 172; BVerfG-Beschl. v. 30. 9. 1998 – 2 BvR 1818/91, BVerfGE 99, 88, 95.

geber deshalb nach dem Typus der mit der Spende geförderten Gemeinwohlzwecke differenzieren; er genießt insoweit eine gewisse Einschätzungsprärogative. Dazu hat Paquè in seiner ökonomischen Analyse der Förderung privater Wohltätigkeit 1986 einen weiterführenden Reformvorschlag unterbreitet¹⁹⁹, den ich hier aufgreifen möchte. Die Steuergutschrift ergibt sich danach durch Multiplikation der Spende mit einem *Gemeinwohlrelevanzfaktor*, der zwischen 0 und 1 liegen sollte. So könnte der Gesetzgeber Spenden für Gemeinwohlaktivitäten, die typischerweise Substitute zu staatlichen Leistungen bilden, mit einem hohen Faktor bewerten²⁰⁰. Umgekehrt könnten Spenden, die im Kultur- und Sportsektor eine gewisse Affinität zur Freizeitgestaltung besitzen, mit einem niedrigen Faktor berücksichtigt werden. Es entsteht so eine qualitative Skalierung von Gemeinwohlzwecken, die im Interesse einer offenen Gesellschaft der stetigen Fortentwicklung unterliegt.

Je mehr der Staat die Spende als Steuerersatz anerkennt, um so mehr respektiert er die grundrechtliche Freiheit des Steuerpflichtigen zum Altruismus²⁰¹. Diese grundrechtliche Freiheit würde zur höchstmöglichen Entfaltung gebracht, wenn der Staat dem Steuerpflichtigen ein echtes *Wahlrecht* „*Spende statt Steuer*“ einräumen, d. h. den Gemeinwohlrelevanzfaktor mit 1 bewerten würde. Jedoch ist er dazu nicht verpflichtet. Die gesellschaftlichen Gemeinwohlaktivitäten können den staatlichen Aufwand nur verringern, nie aber vollständig kompensieren. Deshalb ist der Staat befugt, das Wahlrecht nicht nur *qualitativ*, sondern zur Sicherung seines Finanzbedarfs auch *quantitativ* zu begrenzen²⁰². Er kann eine absolute Grenze setzen. Um hinsichtlich der Finanzierung seines Haushalts Planungssicherheit zu erhalten, wird er zudem nur einen bestimmten Anteil der Einkommensteuerlast des Steuerpflichtigen quotale zur Substitution freigeben²⁰³. All diese Entscheidungen hat das Parlament zu treffen. Es gilt der Parlamentsvorbehalt²⁰⁴. Damit verträgt sich nicht die jüngst in Mode gekommene Forderung, die Gemeinwohlzwecke von einer unabhängigen (ständigen) Sachverständigenkommission „Bürgerschaftliches

199 Paquè (Fn. 26), 358 ff.; jüngst *ders.*, in: Bertelsmann Stiftung/Maecenata Institut (Fn. 196), 110, 115 f.

200 Paquè (Fn. 26), 350.

201 Dazu oben unter I. bei Fn. 13.

202 Die Möglichkeit einer Begrenzung des Spendenabzugs erkennen auch Kirchhof, in: Kirchhof/Söhn (Fn. 64), § 10b EStG, Rz. A 376 (Dezember 1997); Geserich (Fn. 64), 36 f., an; a. A. aber Paquè (Fn. 26), 359.

203 Mit einem gewissen Widerwillen auch Paquè, in: Bertelsmann Stiftung/Maecenata Institut (Fn. 196), 110, 116.

204 Vgl. nur Barth, Richterliche Rechtsfortbildung im Steuerrecht, Diss. Münster, Berlin 1996, 435 f.; Vogel/Waldhoff, Bonner Kommentar zum Grundgesetz, Heidelberg, Vorb. §§ 104–115, Rz. 476 (Dezember 1997); Kirchhof, Besteuerung nach Gesetz, Festschrift für H. W. Kruse, Köln 2001, 17, 18 f.

Engagement“ bestimmen zu lassen²⁰⁵. Unbenommen bliebe es den Parlamentariern aber, eine solche Kommission zur Beratung von Legislative und Exekutive einzurichten.

VII. Zusammenfassung der Ergebnisse

1. Staat und Gesellschaft tragen die gemeinsame Verantwortung für das Gemeinwohl, der umfassendsten Orientierung unseres Gemeinwesens. Als Ausdruck einer offenen Gesellschaft geht das Gemeinwohl aus einem offenen Prozess von unten nach oben hervor. Staat und Gesellschaft verhalten sich zueinander wie zwei kommunizierende Röhren. Je mehr die Gesellschaft aus sich heraus das Gemeinwohl verwirklicht, um so weniger muss der Staat leisten. Mit der bewirkten Staatsentlastung(-surrogation) korrespondiert eine Steuerentlastung, die auf die Gesellschaft zurückwirkt. Das Prinzip der Staatsentlastung(-surrogation) erweist sich so als das systemtragende Prinzip für die Steuerentlastung von Gemeinwohlaktivitäten.
2. Das Staatsentlastungsprinzip ist Ausdruck des Subsidiaritätsprinzips, das seinerseits ein Gemeinwohlprinzip darstellt und zunehmend sogar als *ratio constitutionis* verstanden wird. Nach dem Subsidiaritätsprinzip soll der Staat nur eingreifen, wenn und soweit Gemeinwohlzwecke nicht bereits durch gesellschaftliche Kräfte verwirklicht werden. Geschieht letzteres selbstlos, so bedarf es grundsätzlich keiner Besteuerung.
3. Gemeinwohlzwecke, für die der Staat eine besondere Verantwortung übernimmt, sind sog. Staatsziele. In einer offenen Gesellschaft trägt er für deren Verwirklichung aber keine Exklusiv-Verantwortung. Vielmehr sind auch Staatsziele nur arbeitsteilig von Staat und Gesellschaft zu erreichen. Die im Grundgesetz und in den Länderverfassungen verankerten Staatsziele sind regelbeispielhaft auch steuerlich relevante Gemeinwohlziele. Zu den in den Verfassungen verankerten Staatszielbestimmungen zählen die Friedenssicherung, die Integration Deutschlands in ein vereinigtes Europa, die soziale Solidarität, die tatsächliche Durchsetzung der Gleichberechtigung von Frauen und Männern, der Umwelt- und Tierschutz und die Kulturpflege einschließlich des Sports.
4. Aus den Staatszielen erwachsen konkrete Staatsaufgaben, die ganz überwiegend sog. konkurrierende Gemeinwohlaufgaben sind. Soweit diese aus der Gesellschaft heraus erfüllt werden, tritt eine Staatsentlastung(-surrogation) ein, die eine Steuerentlastung rechtfertigt. Dies gilt auch im Bereich sog. pluralistischer Gemeinwohlaufgaben, die von den konkurrierenden Gemeinwohlaufgaben nicht getrennt werden können. In diesem Sektor wirkt

205 Ablehnend wie hier *Jachmann* (Fn. 47), 203.

der Staat in seiner Funktion als Kulturstaat auf vielfältige Weise. Zwar muss er die grundrechtlichen Kulturfreiheiten respektieren und inhaltlich Neutralität wahren. Diese inhaltliche Neutralität bedeutet jedoch nicht Kostenneutralität, wie die Fülle staatlicher Kultureinrichtungen zeigen.

5. Der derzeit in § 52 AO enthaltene Katalog sog. steuerbegünstigter Zwecke ist ausgefranst und lässt Wertungskonsequenz vermissen. Er ist deshalb zurückzustutzen. Entgegen der Unabhängigen Sachverständigenkommission zur Prüfung des Gemeinnützigkeits- und Spendenrechts kann dies jedoch nicht durch einseitige Ausklammerung des Sports aus dem Förderkatalog geschehen. Der Sport wird mittlerweile von fast allen Länderverfassungen als Staatsziel ausdrücklich genannt und ist zum Kulturbestandteil unserer Gesellschaft geworden.
6. Ein geeignetes Mittel gegen die steuerliche Förderung von sog. Freizeitvereinen liefert vielmehr das für den Gemeinnützigkeitsstatus konstitutive subjektive Merkmal der Selbstlosigkeit. Es kennzeichnet das Partikularwohl im Sinne des Eigennutzes und wirkt sich auf zwei Ebenen begrenzend aus:
 - a) Erschöpft sich die Tätigkeit einer Organisation in der Förderung ihrer Mitglieder, ist der steuerliche Gemeinnützigkeitsstatus ausgeschlossen.
 - b) Eine „Spende“ ist nur dann steuerlich abzugsfähig, wenn sie „keine Gegenleistung für eine besondere Leistung“ (s. Steuerbegriff des § 3 Abs. 1 AO) darstellt.
7. § 55 Abs. 1 AO bezieht de lege lata das Merkmal der Selbstlosigkeit nur auf wirtschaftlichen Eigennutz, wozu auch die Ersparnis von Aufwendungen zählt. Dehnt man dieses Merkmal – wie von der Unabhängigen Sachverständigenkommission vorgeschlagen – auf immaterielle Vorteile aus, so fehlt Vereinen, die in erster Linie ihren Mitgliedern eine sinnvolle Freizeitbetätigung verschaffen, die steuerliche Gemeinnützigkeit. Dies darf dann aber nicht nur Sportvereine treffen, sondern muss ebenso für andere Kulturvereine (z. B. Gesang-, Musik-, Literaturvereine u.a.) gelten. Die Selbstlosigkeit ist ein generelles Merkmal und verträgt keine unterschiedliche Wertung nach Kulturprioritäten.
8. Die Steuerbefreiungen der §§ 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG, § 3 Nr. 6 GewStG, 3 Abs. 1 Nr. 3 GrStG sind Fiskalzweckbefreiungen (Ausgrenzungsbefreiungen). Die gemeinnützige Organisation verwirklicht durch ihre Idealtätigkeit kein steuerbares Markteinkommen. Das Subidiaritätsprinzip würde in sein Gegenteil verkehrt, wenn der Staat den Empfang von Spenden, die der Empfänger für Gemeinwohlzwecke verwendet, via Steuer in den Staatshaushalt umleiten würde. Deshalb trägt das Prinzip der Staatsentlastung(-substitution) auch die erbschaft- und schenkungsteuerliche Befreiung eines Vermögenserwerbs nach § 13 Abs. 1 Nr. 16b) ErbStG.

9. Der durch Art. 3 Abs. 1 GG fundierte Grundsatz der Wettbewerbsneutralität gebietet es, erwerbswirtschaftliche Betätigungen der gemeinnützigen Organisation zu besteuern. Davon klammert § 14 Satz 3 AO zutreffend den Bereich der Vermögensverwaltung aus, weil eine Beeinträchtigung der wettbewerblichen Ausgangslage miteinander konkurrierender Steuerpflichtiger hier typischerweise ausgeschlossen ist. Das Gebot der zeitnahen Mittelverwendung stellt sicher, dass das Vermögen und die daraus fließenden Erträge zwar nicht sofort, aber zeitlich gestreckt gemeinwohlwirksam verwendet werden.
10. Nicht gerechtfertigt ist die Steuersatzermäßigung des § 12 Abs. 2 Nr. 8 UStG. Die undifferenziert an den Gemeinnützigkeitsstatus anknüpfende Ermäßigung widerspricht dem System der Umsatzsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer. Da die Umsatzsteuer nicht den Unternehmer, sondern den Verbraucher belasten soll, muss die Leistung ihrer objektiven Qualität nach – unabhängig vom Status des Unternehmers – beurteilt werden.
11. Wird gleichzeitig der Begriff des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes auf erwerbswirtschaftliches, gewinnorientiertes Handeln beschränkt, bedarf es steuerlich keiner besonderen Kategorie eines Zweckbetriebes (§ 65 AO) mehr. Das schwierige Abgrenzungsproblem der Wettbewerbsklausel des § 65 Nr. 3 AO entfällt.
12. § 10b EStG ist keine Fiskalzwecknorm (Lastenausteilungsnorm). Die Spende ist eine freiwillige Einkommensverwendung und keine unvermeidbare Privatausgabe, die wegen mangelnder subjektiver Leistungsfähigkeit von der Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer abgezogen werden müsste. Dass die Spende ein altruistisches Vermögensopfer enthält, das keinem Konsumzweck zugeführt wird, ändert daran im geltenden Recht nichts (anders wäre dies in einem System einer konsumorientierten Einkommensteuer). Die Regressionswirkung ist damit nicht bloß Reflex des progressiven Tarifs.
13. Auch als Lenkungsnorm lässt sich § 10b EStG am Maßstab des Art. 3 Abs. 1 GG nicht aufrecht erhalten. Zwischen der Verwirklichung des Gemeinwohlziels als Lenkungszweck und dem Differenzierungskriterium für die steuerliche Ungleichbehandlung, dem marginalen Einkommensteuersatz und damit dem Einkommen des Spenders, besteht keine Korrelation, kein innerer Zusammenhang. Den Maßstab für die Steuerentlastung kann kein subjektbezogenes Merkmal, sondern nur ein gemeinwohlbezogenes Merkmal bilden.
14. Die Spende für einen Gemeinwohlzweck ist Steuerersatz oder -surrogat. Folgerichtig gehört ihr Abzug nicht auf die Ebene der Bemessungsgrundlage, sondern – einer Vorauszahlung ähnlich – als Steuergutschrift auf die

Steuerebene. Das Ausmaß des vom Staat ausgelobten Steuerverzichts hat nicht mit dem Einkommen des Spenders, sondern mit der Gemeinwohlzweckverwirklichung als Indikator der Staatsentlastung zu korrelieren: Steuergutschrift = Spende \times Gemeinwohlrelevanzfaktor g ($0 < g < 1$). Der Gemeinwohlrelevanzfaktor folgt aus einer Klassifizierung der Gemeinwohlzwecke, die der parlamentarische Gesetzgeber vorzunehmen hat. Zur Sicherung des Staatshaushalts kann er dabei einen absoluten Höchstbetrag und/oder einen quotalen Steueranteil als Grenzen vorgeben, innerhalb derer ein Wahlrecht „Spende statt Steuer“ ausgeübt werden darf.

Grundprinzipien des steuerlichen Gemeinnützigkeitsrechts

Prof. Dr. *Rainer Hüttemann*
Universität Osnabrück

Inhaltsübersicht

- I. Einführung
- II. Die Adressaten des steuerlichen
Gemeinnützigkeitsrechts
 - 1. Steuerliche Förderung von Orga-
nisationen
 - 2. Der Kreis der steuerbegünstigten
Körperschaften
 - 3. Zur Rechtsformneutralität des
Gemeinnützigkeits- und Spenden-
rechts
- III. Eigene Verfolgung von Gemein-
wohlzwecken
 - 1. Notwendigkeit eigenen Handelns
 - 2. Einschaltung von Hilfspersonen
 - 3. Mittelbeschaffungskörperschaften
und Dachverbände
- IV. Ausschließliche Verfolgung steuer-
begünstigter Zwecke
 - 1. Keine partielle Gemeinnützigkeit
 - 2. Der Grundsatz der Ausschließ-
lichkeit
 - a) Ausschließlichkeit der Ziele,
nicht der Mittel
 - b) Ausnahmen vom Ausschließ-
lichkeitsgrundsatz
 - 3. Ausschließliche Verfolgung
steuerbegünstigter Zwecke und
Mittelverwendung
 - 4. Angemessenheit des Ausgabever-
haltens
- V. Gegenwartsnähe gemeinnützigen
Handelns
 - 1. Zeitliche Entsprechung von
Entlastung und Förderung
 - 2. Gebot „gegenwartsnaher“
Zweckverwirklichung
 - 3. Die Pflicht zur zeitnahen Mit-
telverwendung
 - a) Mittelverwendungspflicht
und Bestimmung des Zuwen-
denden
 - b) Zweckgebundene Rücklagen
 - c) Freie Rücklagen zur Erhal-
tung der Leistungsfähigkeit
- VI. Gemeinnützigkeit und wirtschaft-
liche Eigeninteressen der Mitglieder
 - 1. Objektive und subjektive
Gemeinnützigkeit
 - 2. Das Gebot selbstloser Förde-
rung
- VII. Wirtschaftliche Betätigung, steuer-
liche Entlastung und Wettbewerbs-
neutralität
 - 1. Grenzen wirtschaftlicher Betäti-
gung gemeinnütziger Körper-
schaften
 - 2. Wirtschaftliche Betätigung und
zeitnahe Mittelverwendung
 - 3. Steuerliche Entlastung und
Wettbewerbsneutralität
- VIII. Zusammenfassung

I. Einführung

Wer versucht, „Grundprinzipien des steuerlichen Gemeinnützigkeitsrechts“ aufzuzeigen, muss beim Zweck der Steuervergünstigungen wegen Gemeinnützigkeit ansetzen. Der Sinn des steuerlichen Gemeinnützigkeitsrechts besteht – wie es *Isensee* ausgedrückt hat¹ – darin, „die besondere Selbstverpflichtung des Privaten anzuerkennen und freiwillige Leistungen für die Allgemeinheit anzuregen und zu honorieren“. Ausgangspunkt ist somit die gesetzgeberische Entscheidung, gemeinwohlbezogenes privates Engagement mit den Mitteln des Steuerrechts zu fördern. Insoweit bedarf es zunächst einer Grundentscheidung darüber, welche Gemeinwohlzwecke eine steuerliche Entlastung verdienen. Hierzu hat Herr Kollege *Seer* in seinem Vortrag eingehend Stellung genommen². Nachdem nunmehr Klarheit darüber besteht, „was“ steuerlich gefördert werden soll, ist in einem zweiten Schritt über die nähere Ausgestaltung der steuerlichen Förderung, also das „Wie“ der Förderung, zu entscheiden. Dabei sind die Anforderungen zu beachten, die sich aus dem Gleichheitsgrundsatz für wirtschaftslenkende Ausnahmeregelungen ergeben. Dazu zählt nach der Rechtsprechung des BVerfG vor allem eine „zweckgebundene und gleichheitsgerechte Ausgestaltung“ der steuerlichen Entlastung³. Ich möchte im weiteren die Grundfragen aufzeigen, die sich bei einer solchen „zweckgebundenen und gleichheitsgerechten“ Ausgestaltung des steuerlichen Gemeinnützigkeitsrechts stellen. Die Auseinandersetzung mit diesen Grundfragen ermöglicht zugleich eine systematische Annäherung an das geltende Recht und seine „Grundprinzipien“.

II. Die Adressaten des steuerlichen Gemeinnützigkeitsrechts

1. Steuerliche Förderung von Organisationen

Die erste Grundfrage betrifft die Adressaten einer steuerlichen Förderung von Gemeinwohlaktivitäten. Grundsätzlich kann jeder einzelne Bürger einen Beitrag zum Gemeinwohl leisten. Daher könnte man daran denken, allen Steuerpflichtigen, die sich für Gemeinwohlzwecke einsetzen, steuerliche Entlastungen zu gewähren. Ein derart weites Konzept der Gemeinnützigkeit sieht sich aber einem entscheidenden Einwand gegenüber: Individuen müssen zur Sicherung ihrer Existenz immer auch eigennützig handeln, sie können also von vornherein nur „partiell gemeinnützig“ sein. Das unterscheidet sie von Ver-

1 *Isensee*, in: Maurer u. a. (Hrsg.), Das akzeptierte Grundgesetz, Festschrift Dürig, 1990, S. 35, 58.

2 Vgl. *Seer* in diesem Band, S. 11 ff.

3 Siehe nur BVerfG v. 22. 6. 1995, BVerfGE 93, 121, 148.

bänden und Zweckvermögen, die gegenüber ihren Mitgliedern organisatorisch und vermögensrechtlich verselbständigt sind und deshalb einem überindividuellen Zweck dienen können. Will man sicherstellen, dass sich die Steuervergünstigungen wegen Gemeinnützigkeit nur „zweckgebunden“ auswirken, d. h. nicht auch dem privatnützigen Bereich zugute kommen, dann ist es sinnvoll, die steuerliche Gemeinwohlförderung auf Organisationen mit bestimmten Zwecken zu beschränken⁴.

Die Beschränkung der steuerlichen Entlastung auf Organisationen vermittelt allerdings dem einzelnen Bürger keine steuerlichen Anreize für gemeinwohlförderndes Handeln. Deshalb bedarf die Steuerentlastung gemeinnütziger Organisationen eines komplementären Förderinstruments auf der Ebene der Steuerpflichtigen. Dies ist die Aufgabe des steuerlichen Spendenabzugs, der eine finanzielle Unterstützung gemeinnütziger Organisationen durch die Bürger anregen und honorieren soll⁵. Die steuermindernde Berücksichtigung von Zuwendungen an gemeinnützige Organisationen findet – ebenso wie die steuerliche Entlastung der Empfängerkörperschaft selbst – ihren rechtfertigenden Grund in der gemeinwohlfördernden Aktivität der Empfängerorganisation⁶. Für die weiteren Überlegungen ist somit festzuhalten, dass beide Instrumente – die direkten Steuerentlastungen einerseits und der Spendenabzug andererseits – Teil eines einheitlichen organisationsgebundenen Förderkonzepts sind⁷.

Ein solches organisationsgebundenes Förderkonzept gibt dem Gesetzgeber schließlich die Möglichkeit, die steuerlichen Vorgaben der Gemeinnützigkeit auch satzungsmäßig zu verankern. Es reicht für die Steuervergünstigung also nicht aus, dass eine Organisation tatsächlich steuerbegünstigte Zwecke verfolgt, sondern diese Zielsetzung muss sich auch aus der Satzung selbst ergeben. Für eine solche „satzungsmäßige Gemeinnützigkeit“⁸ sprechen vor allem zwei Erwägungen⁹: Zum einen bedarf es für Zwecke des Spendenrechts einer ex-

4 Vgl. dazu nur *Becker/Riewald/Koch*, Reichsabgabenordnung, Kommentar, 1963, § 17 StAnpG Anm. 1 (2).

5 Zur steuersystematischen Einordnung des Spendenabzugs vgl. einerseits *Kirchhof*, in: *Kirchhof/Söhn*, Einkommensteuergesetz, § 10b Rz. A 25 ff.; *Jachmann*, in: *Igl*, Rechtliche Rahmenbedingungen bürgerschaftlichen Engagements, 2002, S. 80 f. (Konkretisierung des Leistungsfähigkeitsprinzips), andererseits *Lang*, *StuW* 1987, 221, 246; *Seer*, in: *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 17. Aufl. 2002, S. 725; *Thiel/Eversberg*, *DB* 1991, 118, 119 (wirtschaftslenkende Subvention).

6 Vgl. zur Rechtfertigung des Spendenabzugs durch die gemeinwohlfördernde Tätigkeit der Empfängerorganisation statt aller *Kirchhof* (Fn. 5), § 10b EStG Rz. A 40.

7 Zur Beschränkung des Spendenabzugs auf Zuwendungen an Organisationen statt vieler *Kirchhof* (Fn. 5), § 10b EStG Rz. B 40 ff.

8 Vgl. die §§ 59, 60 AO.

9 Vgl. auch *Tipke*, in: *Tipke/Kruse*, Kommentar zur AO/FGO, Loseblatt, § 59 AO Rz. 1: „Disziplinierung“ und „Verfahrensökonomie“.

ante-Anerkennung der Körperschaft als tauglicher Empfängerorganisation, was naturgemäß nur auf der Grundlage einer Satzung möglich ist. Zum anderen hat die Verankerung der steuerlichen Gemeinnützigkeit in der Satzung den Vorteil, dass die handelnden Organe auch mit den Mitteln des Zivil- und Gesellschaftsrechts zur Einhaltung gemeinnützigkeitsrechtlicher Standards verpflichtet werden¹⁰.

2. Der Kreis der steuerbegünstigten Körperschaften

Was den Kreis der begünstigten Körperschaften anbetrifft, so beschränkt das geltende Steuerrecht in § 51 S. 2 AO die Steuervergünstigungen auf „Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen im Sinne des Körperschaftsteuergesetzes“. Die Anknüpfung an den Katalog der Körperschaftsteuersubjekte in § 1 KStG ist ausgehend von einem organisationsgebundenen Förderkonzept zwar auf den ersten Blick einleuchtend¹¹. So sind insbesondere bei Kapitalgesellschaften und rechtsfähigen Vereinen die gemeinnützige Verbands- und die privatnützige Mitgliederebene klar getrennt. Noch stärker ausgeprägt ist die Verselbständigung des Zwecks bei rechtsfähigen Stiftungen, die überhaupt keine Mitglieder haben¹². Bei anderen Körperschaftsteuersubjekten ist jedoch nur ein Minimum an „Verselbständigung“ feststellbar, so etwa bei den nicht rechtsfähigen Stiftungen und sonstigen Zweckvermögen nach § 1 Nr. 5 KStG, bei denen sich es sich nur um bloße Sondervermögen kraft schuldrechtlicher Abreden handelt¹³. An einer organisatorischen und vermögensrechtlichen Verselbständigung fehlt es sogar ganz im Fall eines gemeinnützigen Betriebs gewerblicher Art, der zivilrechtlich nur ein unselbständiger Teil einer Körperschaft des öffentlichen Rechts ist¹⁴. Diese Besonderheit lässt sich allerdings damit erklären, dass Körperschaften des öffentli-

10 Zum Verhältnis von Stiftungs- und Gemeinnützigkeitsrecht vgl. *Hüttemann*, in: v. Campenhausen u. a. (Hrsg.), Deutsches Stiftungswesen 1988–1998, 2000, S. 191 ff.

11 *Buchna*, Gemeinnützigkeit im Steuerrecht, 8. Aufl. 2003, S. 13, rechtfertigen die Beschränkung damit, dass selbstloses Handeln „praktisch nur bei Körperschaften sichergestellt werden“ könne; ähnlich auch *Tipke* (Fn. 9), § 51 AO Rz. 3.

12 Das Fehlen der Mitglieder soll nach *Crezelius/Rawert*, ZEV 2000, 421, 425 sogar eine steuerliche Privilegierung von Stiftungen rechtfertigen. Dagegen *Hüttemann*, in: *Kötz u. a.* (Hrsg.), Non Profit Law Yearbook 2001, 2002, S. 145, 151 ff.

13 Vgl. zur Rechtsnatur der unselbständigen Stiftung zuletzt *Reuter*, in: v. Campenhausen (Hrsg.), Stiftungen in Deutschland und Europa, 2000, S. 203 ff.; ferner *K. Schmidt*, in: *Hopt/Reuter* (Hrsg.), Stiftungsrecht in Europa, 2001, S. 175 ff.; zum steuerlichen Begriff des Zweckvermögens siehe *Herrmann/Heuer/Raupach*, Kommentar EStG/KStG, § 1 KStG Rz. 48; *Streck*, *StuW* 1975, 135 ff.

14 Zur Gemeinnützigkeit von Betrieben gewerblicher Art vgl. *Hey*, *StuW* 2000, 467 ff.; *Hüttemann*, Die Besteuerung der öffentlichen Hand, 2002, § 8.

chen Rechts keine privatnützige Sphäre haben und daher auch eine partielle Gemeinnützigkeit unschädlich ist¹⁵.

Eine wesentliche Konsequenz aus der Verweisung auf das KStG ist schließlich, dass Personengesellschaften nach geltendem Recht grundsätzlich nicht gemeinnützig sein können, obwohl auch bei ihnen eine vergleichbare organisatorische und vermögensrechtliche Verselbständigung gegenüber ihren Mitgliedern gegeben ist¹⁶. Ihre Einbeziehung in den Kreis der gemeinnützigen Organisationen wäre also grundsätzlich vertretbar und auch im geltenden System der Besteuerung von Personengesellschaften möglich. Man müßte nur das EStG um eine dem § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG entsprechende Befreiungsregelung ergänzen, nach der den Mitunternehmern nur noch solche Gewinne und Verluste nach § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG zugerechnet werden, die aus einer partiell steuerpflichtigen wirtschaftlichen Tätigkeit der Personengesellschaft herrühren. Ferner müsste klargestellt werden, dass das Steuerentnahmerecht der Gesellschafter¹⁷ die Gemeinnützigkeit nicht ausschließt.

3. Zur Rechtsformneutralität des Gemeinnützigkeits- und Spendenrechts

Sieht man von der Anknüpfung an das Körperschaftsteuerrecht einmal ab, so knüpft der Gesetzgeber die Gewährung von Steuervergünstigungen wegen Verfolgung steuerbegünstigter Zwecke nicht an eine bestimmte Rechtsform¹⁸. Dies ist auch grundsätzlich richtig, denn die Steuerentlastung gemeinnütziger Körperschaften findet ihren sachlichen Grund allein in der gemeinwohlbezogenen Tätigkeit dieser Organisationen. Da der Entlastungsgrund somit keinen sachlichen Bezug zur Rechtsform aufweist, sind Steuervergünstigungen wegen Gemeinnützigkeit nach den Maßstäben der Schwarzwald-Klinik-Entscheidung des BVerfG¹⁹ grundsätzlich rechtsformneutral auszugestalten²⁰. Eine rechtsformbezogene Privilegierung bestimmter Organisationen ist folglich nur zulässig, soweit sich die Rechtsform auf die Tätigkeit der Organisation aus-

15 Vgl. dazu eingehend *Seer/Wolsztynski*, Steuerrechtliche Gemeinnützigkeit der öffentlichen Hand, 2002, S. 130 ff.

16 A. A. ohne nähere Begründung *Buchna* (Fn. 11), S. 13.

17 Zum Steuerentnahmerecht bei der Personengesellschaft vgl. nur *Schön*, *StuW* 1988, 253, 258 ff.

18 Zur Rechtsformwahl bei gemeinnützigen Einrichtungen vgl. *Schmidt*, Steuerliche Aspekte der Rechtsformwahl bei privaten gemeinnützigen Organisationen, 2000.

19 BVerfG v. 10. 11. 1999, BVerfGE 101, 155 ff.; zur Rechtsformneutralität im Ertragsteuerrecht siehe auch *Hey*, in: Ebling (Hrsg.), Besteuerung von Einkommen, DStJG Bd. 24 (2000), S. 155 ff.; *Sieker*, in: Seeger (Hrsg.), Perspektiven der Unternehmensbesteuerung, DStJG Bd. 25 (2001), S. 145 ff., m. w. N.

20 Zur Rechtsformneutralität im Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht vgl. näher *Hüttemann* (Fn. 12), S. 145 ff.

wirkt. Unter diesem Gesichtspunkt bedarf vor allem die steuerliche Privilegierung von gemeinnützigen Stiftungen durch das Gesetz zur weiteren steuerlichen Förderung von Stiftungen einer Überprüfung²¹. Zwar sind Stiftungen – im Unterschied zu Vereinen und Gesellschaften – rechtsformbedingt auf eine Vermögensausstattung angewiesen, so dass der Gesetzgeber durchaus befugt ist, den dauerhaften Vermögensaufbau von Stiftungen durch einen erhöhten Spendenabzug oder zusätzliche Rücklagenmöglichkeiten steuerlich zu erleichtern²². Nicht gerechtfertigt ist dagegen der zusätzliche Abzugsbetrag von 20 450 Euro für Zuwendungen an Stiftungen nach § 10 Abs. 1 S. 3 EStG, da er nicht auf Zustiftungen in das Vermögen beschränkt ist²³.

III. Eigene Verfolgung von Gemeinwohlzwecken

1. Notwendigkeit eigenen Handelns

Es gehört zu den Grundprinzipien jeder steuerlichen Förderung, dass nur derjenige eine steuerliche Entlastung verdient, der selbst die Tätigkeiten vornimmt, die der Gesetzgeber durch die Steuervergünstigung anregen und fördern will. Nur ein eigenes gemeinnütziges Handeln der Körperschaft rechtfertigt also eine steuerliche Entlastung²⁴. Diese Selbstverständlichkeit ist der eigentliche Regelungsgehalt des Unmittelbarkeitsgrundsatzes, der in § 57 Abs. 1 S. 1 AO normiert ist²⁵. Eine Körperschaft verfolgt ihre Zwecke unmittelbar,

21 Siehe dazu *Hüttemann*, DB 2000, 1584 ff.; *Crezelius/Rawert*, ZEV 2000, 421, 425; *Kirchhof*, in: Kirchhof (Hrsg.), *Kompaktcommentar EStG*, § 10b Rz. 53; kritisch *Thiel*, DB 2000, 392, 395 f.

22 *Hüttemann* (Fn. 12), S. 145, 157 ff.; zu weitgehend deshalb *Wallenhorst*, DStR 2002, 984 ff., der auch Zuwendungen an fiduziarische Verbrauchsstiftungen begünstigen will. Auch der Spendenvor- und -rücktrag nach § 10b Abs. 1 S. 4 EStG soll insbesondere Stiftungsgründungen erleichtern, vgl. dazu bereits die Überlegungen im Sondervotum von *Isensee/Knobbe-Keuk*, in: Sachverständigenkommission zur Prüfung des Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, BMF-Schriftenreihe Heft 40, 1988, S. 491.

23 *Hüttemann* (Fn. 12), S. 145, 162 f.; für eine verfassungskonforme einschränkende Auslegung des § 10b Abs. 1 S. 3 EStG *Crezelius/Rawert*, ZEV 2000, 421, 425 sowie *Kirchhof* (Fn. 5), § 10b Rz. 56.

24 Vgl. *Riewald* (Fn. 4), § 17 StAnpG Anm. 6 (5); *Fischer*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, *Kommentar zur AO/FGO*, Loseblatt, § 57 Rz. 19; *Tipke* (Fn. 9), § 57 AO Rz. 1.

25 Zur Unmittelbarkeit vgl. *Fricke*, Ist das Erfordernis der „unmittelbaren“ Zweckverwirklichung im steuerlichen Gemeinnützigkeitsrecht noch aufrechtzuerhalten, Diss. Göttingen 1967; *Hüttemann*, *Wirtschaftliche Betätigung und steuerliche Gemeinnützigkeit*, 1991, S. 26 ff.

wenn sie diese „selbst“ verwirklicht²⁶. Seine wahre Bedeutung erhält der Unmittelbarkeitsgrundsatz erst im Zusammenspiel mit der Definition der Gemeinwohlzwecke in den §§ 52 bis 54 AO. Denn die entscheidende Frage, ob das „eigene Wirken“ einer Körperschaft als unmittelbare Verfolgung eines Gemeinwohlzwecks anzusehen ist, ist nicht nach § 57 AO, sondern nach den §§ 52 bis 54 AO zu beurteilen und insoweit hilft die begriffliche Unterscheidung von „mittelbarer“ und „unmittelbarer“ Gemeinnützigkeit nicht weiter. Wenn etwa der BFH²⁷ die Gemeinnützigkeit eines Vereins zur Errichtung und Unterhaltung eines Regionalflughafens mit der Begründung verneint, die Errichtung und Unterhaltung eines Flughafens fördere die Allgemeinheit nur „mittelbar“, weil das Handeln der Fluggesellschaften und Passagiere dem Verein nicht zurechenbar sei, dann geht das am Kern des Problems vorbei. Die Frage müsste richtigerweise lauten, ob die durch den Verein „selbst“ bewirkte Verbesserung der Verkehrsinfrastruktur bereits eine ausreichende Förderung der Allgemeinheit im Sinne von § 52 Abs. 1 S. 1 AO darstellt oder nicht²⁸. Dies zeigt auch der Vergleich mit preisverleihenden Organisationen, die nach allgemeiner Ansicht „unmittelbar“ gemeinnützig sind, aber ebenfalls nur dritte Personen zu künstlerischer oder wissenschaftlicher Betätigung anregen²⁹.

2. Einschaltung von Hilfspersonen

Die Einsicht, dass das Unmittelbarkeitserfordernis nur die Notwendigkeit eines eigenen Wirkens betrifft, ist auch für das Verständnis des § 57 Abs. 1 S. 2 AO betreffend die Einschaltung von Hilfspersonen von Bedeutung. Es handelt sich bei dieser Regelung um eine steuerliche Zurechnungsnorm³⁰. Sie bestimmt, unter welchen Voraussetzungen das Handeln von Personen einer Körperschaft „wie eigenes Wirken“ zugerechnet werden kann. Richtigerweise geht es dabei nicht um das Handeln von Organen und verfassungsmäßig berufenen Vertretern, deren Tätigkeit schon nach allgemeinen Grundsätzen der Körperschaft zugerechnet wird³¹. Vielmehr betrifft § 57 Abs. 1 S. 2 AO

26 Vgl. auch *Kirchhof* (Fn. 5), § 10b EStG Rz. B 85: „personaler Charakter (Grundsatz der Selbstverwirklichung)“.

27 BFH v. 21. 4. 1974 – I R 89/73 BStBl. II 1975, 121.

28 Vgl. näher *Hüttemann* (Fn. 25), S. 28; zustimmend *P. Fischer* (Fn. 24), § 57 AO Rz. 31; vgl. auch *Seer/Wolsztynski*, (Fn. 15), S. 159 ff.

29 Zur Gemeinnützigkeit preisverleihender Stiftungen vgl. zuletzt OFD Frankfurt v. 25. 6. 2001, DB 2001, 1751.

30 Zur systematischen Einordnung des § 57 Abs. 1 S. 2 AO vgl. statt aller *Seer/Wolsztynski* (Fn. 15), S. 156: „personenspezifische Zurechnung eines bestimmten Erfolges zu einem Tätigwerden der Körperschaft“.

31 Vgl. nur *Schauhoff*, in: *Schauhoff*, Handbuch der Gemeinnützigkeit, 2000, § 8 Rz. 5; *P. Fischer* (Fn. 4), § 57 AO Rz. 19; *Seer/Wolsztynski* (Fn. 15), S. 156; a. A. aber

das Handeln sonstiger Personen, die in die Erfüllung der steuerbegünstigten Zwecke einer Körperschaft „eingeschaltet“ sind³². Entgegen der Ansicht der Finanzverwaltung³³ ist daher eine besondere Weisungsgebundenheit nicht erforderlich, sondern es reicht aus, wenn die Hilfsperson nach den „rechtlichen und tatsächlichen Beziehungen“ für die Körperschaft tätig wird.

Fraglich ist, ob ein und dieselbe Tätigkeit gleichzeitig zwei Steuersubjekten zugerechnet werden kann. Nach Ansicht der OFD Frankfurt soll das Handeln einer gemeinnützigen Tochtergesellschaft sowohl dem beherrschenden gemeinnützigen Gesellschafter über § 57 Abs. 1 S. 2 AO als Handeln einer „Hilfsperson“ als auch als eigenes steuerbegünstigtes Wirken zuzurechnen sein³⁴. Eine solche „doppelte“ Zurechnung widerspricht aber dem Sinn des § 57 Abs. 1 S. 2 AO. Wer für eine andere Körperschaft als Hilfsperson tätig ist, verwirklicht keine eigenen steuerbegünstigten Zwecke, sondern ist steuerlich in die Zweckverwirklichung der anderen Körperschaft eingeschaltet³⁵. Nicht ohne Grund bedient sich das Gesetz in § 57 Abs. 2 AO betreffend die Gemeinnützigkeit der Dachverbände einer Fiktion und rechnet nicht einfach die Tätigkeit der gemeinnützigen Mitgliedsverbände dem Dachverband zu³⁶.

3. Mittelbeschaffungskörperschaften und Dachverbände

Wenn man erkennt, dass das Unmittelbarkeitserfordernis nur die Notwendigkeit eines „eigenen“ Handelns betrifft, dann lassen sich auch die Ausnahmetatbestände in § 57 Abs. 2 und § 58 Nr. 1 AO systematisch einordnen. Diese Vorschriften befreien nicht vom Erfordernis eines „eigenen“ Handelns, sondern enthalten Erweiterungen des Katalogs der steuerbegünstigten Zwecke nach den §§ 52 bis 54 AO. So geht es in § 58 Nr. 1 AO – entgegen der Überschrift der Vorschrift – nicht um eine „steuerlich unschädliche Betätigung“, sondern um die Anerkennung der Mittelbeschaffung für andere gemeinnützige Einrichtungen als eigenständiger steuerbegünstigter Zweck. Systematisch handelt es sich um eine Ergänzung zu den §§ 52 bis 54 AO und deshalb verlangt die Finanzverwaltung auch zu Recht, dass der Mittelbeschaffungszweck – wie bei den anderen steuerbegünstigten Zwecken auch – in der

Riewald (Fn. 4), nach dessen Ansicht durch die Figur der Hilfsperson allgemein klargestellt werde, dass Körperschaften nur durch natürliche Personen handeln könnten. Diese Auslegung war aber unvereinbar mit § 11 Abs. 2 GemVO, wonach auch Körperschaften selbst „Hilfspersonen“ sein können.

32 Dies entspricht der zivilrechtlichen Figur des „Erfüllungsgehilfen“ nach § 278 BGB.

33 Zuletzt OFD Frankfurt v. 16. 5. 2002, DB 2002, 1531.

34 OFD Frankfurt v. 16. 5. 2002, DB 2002, 1531; vgl. auch *Schick*, DB 1999, 1187, 1190.

35 Ebenso *Eversberg*, Stiftung & Sponsoring, Die Roten Seiten, Beilage zu Heft 5/2001, S. 6; vgl. auch Anwendungserrlass zur AO Nr. 2 zu § 57.

36 Vgl. auch *Riewald* (Fn. 4), § 17 StAnpG Anm. 6 (14c).

Satzung der Körperschaft selbst verankert werden muss³⁷. Ebenso wie § 58 Nr. 1 AO regelt auch § 57 Abs. 2 AO einen selbständigen steuerbegünstigten Zweck. Nach dieser Vorschrift ist die Tätigkeit eines Dachverbandes, in dem ausschließlich steuerbegünstigte Körperschaften zusammengefasst sind, abweichend von §§ 52 bis 54 AO steuerbegünstigt. De lege ferenda wäre zu überlegen, ob man nicht auch für Holdinggesellschaften von gemeinnützigen Kapitalgesellschaften eine dem § 57 Abs. 2 AO entsprechende Regelung trifft³⁸. Nach geltendem Recht gefährdet die Ausgliederung der operativen gemeinnützigen Tätigkeit auf gemeinnützige Tochtergesellschaften die Gemeinnützigkeit der Mutterkörperschaft, da die Tätigkeit der gemeinnützigen Tochter nicht über § 57 Abs. 1 S. 2 AO zugleich der Mutter und der Tochter zugerechnet werden kann³⁹. Damit werden betriebswirtschaftlich und haftungsrechtlich sinnvolle Holdinggestaltungen im gemeinnützigen Sektor unnötig erschwert. Diese Einschränkung könnte durch eine entsprechende Ergänzung des § 57 Abs. 2 AO beseitigt werden. Eine andere Möglichkeit bestände darin, entsprechend § 58 Nr. 1 AO solche Körperschaften, die nur als Hilfsperson für andere gemeinnützige Körperschaften tätig sind, durch eine gesetzliche Fiktion einer selbst gemeinnützigen Körperschaft gleichzustellen.

IV. Ausschließliche Verfolgung steuerbegünstigter Zwecke

1. Keine partielle Gemeinnützigkeit

Ein organisationsgebundenes Gemeinnützigkeitsrecht gibt dem Gesetzgeber die Möglichkeit, den Gemeinnützigkeitsstatus auf solche Einrichtungen zu beschränken, die nach ihrer Satzung „nur“ steuerbegünstigte Zwecke verfolgen, also nicht nur „partiell“, sondern in ihrer „Totalität“ gemeinnützig sind⁴⁰. Eine solche ausschließliche Gemeinwohlbindung vermeidet Zielkonflikte zwischen privat- und gemeinnützigen Bestrebungen und stellt sicher, dass die Steuervergünstigungen wegen Gemeinnützigkeit nur den begünstigten Zwecken zugute kommen. Der Ausschließlichkeitsgrundsatz bildet deshalb ein weiteres Grundprinzip eines zweckgerechten Gemeinnützigkeitsrechts. Er stärkt die Legitimation der steuerlichen Privilegierung gemeinnütziger Ein-

37 Vgl. Anwendungserlass AO Nr. 1 zu § 58 AO; darin liegt – entgegen *Herbert*, BB 1991, 178, 181 – kein Widerspruch zu der Einordnung des § 58 Nr. 1 AO als steuerbegünstigtem Zweck. Zwar verweist § 59 AO nur auf die §§ 52 bis 55 AO, diese Verweisung umfasst aber, wenn man § 58 Nr. 1 AO als Erweiterung der §§ 52 bis 54 AO versteht, auch den Satzungszweck der Mittelbeschaffung.

38 Vgl. auch FG Baden-Württemberg v. 31. 7. 1997, EFG 1997, 1341, 1342.

39 Siehe oben III. 2.

40 Dazu *Riewald* (Fn. 4), § 17 StAnpG Anm. 1 (2).

richtungen, insbesondere im Vergleich zu solchen Steuersubjekten, die nur partiell steuerbegünstigten Zwecken dienen⁴¹.

2. Der Grundsatz der Ausschließlichkeit

a) Ausschließlichkeit der Ziele, nicht der Mittel

Auch das geltende Gemeinnützigkeitsrecht verlangt eine „ausschließliche“ Verfolgung steuerbegünstigter Zwecke. Nach § 56 AO liegt „Ausschließlichkeit“ vor, wenn eine Körperschaft nur ihre steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke verfolgt“. Der Grundsatz der Ausschließlichkeit betrifft, worauf nicht oft genug hingewiesen werden kann, allein die Endzwecke einer Körperschaft, nicht aber die Maßnahmen zu ihrer Erreichung⁴². Für die Prüfung der ausschließlichen Gemeinnützigkeit ist also nur festzustellen, ob die satzungsmäßigen Ziele einer Körperschaft unabhängig von ihrer Gewichtung zueinander als Haupt- oder Nebenziele jedes für sich eine gemeinnützige Zielsetzung nach den §§ 52 bis 54 AO darstellen. An einer ausschließlichen Gemeinnützigkeit fehlt es daher z. B., wenn die Satzung einer Unternehmensträgerstiftung die Abführung von Gewinnen an einen Pensions- und Unterstützungsverein vorsieht, ohne dass die Voraussetzungen des § 53 AO vorliegen⁴³. Soweit es dagegen um die zweckverwirklichenden Maßnahmen geht, ist es notwendig, aber auch hinreichend, dass diese final auf die verbandsmäßige Zielsetzung gerichtet sind. Zulässig sind daher nicht nur Maßnahmen, durch die das Gemeinwohl tatsächlich gefördert wird, sondern auch solche Maßnahmen, durch die eine spätere Gemeinwohlförderung erst vorbereitet und ermöglicht wird. Mit dem Ausschließlichkeitsgrundsatz vereinbar sind folglich solche Maßnahmen, die nur der Schaffung der sachlichen, personellen und finanziellen Voraussetzungen für eine Zweckverwirklichung dienen, wie z. B. die Einrichtung einer Verwaltung und Öffentlichkeitsarbeit, die Werbung um Spender und Mitglieder sowie sonstige Mittelbeschaffungsaktivitäten, z. B. ein Sponsoring, eine Vermögensverwaltung oder die Unterhaltung eines Gewerbebetriebes⁴⁴.

41 Vgl. Hüttemann (Fn. 25), S. 196 f.

42 Statt aller Hüttemann (Fn. 25), S. 30 ff.; P. Fischer (Fn. 24), § 55 AO Rz. 71 ff.; Tipke (Fn. 9), § 56 AO Rz. 1.

43 BFH v. 29. 1. 1964 – I 192/62, HFR 1964, 218.

44 Vgl. zur Vermögensverwaltung BFH v. 23. 10. 1991 – I R 19/91, BStBl. II 1992, 62; siehe auch Buchna (Fn. 11), S. 143 ff.; Schaubhoff (Fn. 31), § 8 Rz. 4; P. Fischer (Fn. 24), § 55 AO Rz. 109.

b) Ausnahmen vom Ausschließlichkeitsgrundsatz

Wie die meisten „Grundprinzipien“ des Gemeinnützigkeitsrechts gilt auch der Ausschließlichkeitsgrundsatz nicht uneingeschränkt, sondern unterliegt gewissen Ausnahmen. So kann z. B. eine Stiftung nach § 58 Nr. 5 AO einen Teil ihres Einkommens zur Unterstützung des Stifters und seiner nächsten Angehörigen verwenden⁴⁵. Damit verfolgt die Stiftung „partiell“ auch privatnützige Endzwecke. Eine teilweise Verfolgung privatnütziger Zwecke gestatten auch § 58 Nr. 8 und 9 AO betreffend gesellige Zusammenkünfte und die Förderung des bezahlten Sports. Alle diese Ausnahmebestimmungen enthalten Einschränkungen des Ausschließlichkeitsgebots, die der Gesetzgeber im Interesse des steuerbegünstigten Hauptzwecks zugelassen hat: Die Absicherung des Stifters und seiner Familie soll Anreize zu Stiftungserrichtungen setzen⁴⁶, durch die Möglichkeit geselliger Veranstaltungen soll die Mitgliedschaft im Verein attraktiver gemacht werden und mit der Öffnungsklausel für den bezahlten Sport akzeptiert der Gesetzgeber, dass sportliche Betätigung schon lange nicht mehr nur ein Freizeitvergnügen ist, sondern vielfach auch und vor allem kommerziellen Zwecken dient.

3. Ausschließliche Verfolgung steuerbegünstigter Zwecke und Mittelverwendung

Eine Körperschaft, die nach ihrer Satzung ausschließlich steuerbegünstigte Zwecke verfolgt, muss notwendigerweise auch ihre gesamten personellen, sachlichen und finanziellen Ressourcen für die Verwirklichung ihre satzungsmäßigen steuerbegünstigten Zwecke einsetzen. Das Gesetz spricht diese Selbstverständlichkeit in § 55 Abs. 1 Nr. 1 AO noch einmal ausdrücklich aus: „Mittel der Körperschaft dürfen nur für die satzungsmäßigen Zwecke verwendet werden“. Das Gesetz konkretisiert das Gebot der gemeinnützigen Mittelverwendung in § 55 Abs. 1 Nr. 1 bis 4 AO in verschiedener Hinsicht. Alle diese Regelungen sind letztlich nur deklaratorischer Natur, da sie sich bereits aus der ausschließlichen Gemeinwohlbindung steuerbegünstigter Körperschaften ableiten lassen⁴⁷: Dies gilt für das Verbot von Gewinnausschüttungen an die Mitglieder bzw. das Verbot einer Beteiligung am Liquidationserlös (§ 55 Abs. 1 Nr. 2 AO)⁴⁸, das Verbot der Unterstützung politischer Parteien (§ 55

45 Dazu BFH v. 21. 11. 1998 – II R 16/95, BStBl. II 1998, 758; dazu der Nichtanwendungserlass des BMF v. 6. 11. 1998, BStBl. I 1998, 1446; siehe auch *Schauhoff*, DB 1996, 1693 ff.

46 Siehe *Hüttemann* (Fn. 12), S. 145, 164 f.; abweichend *P. Fischer* (Fn. 24), § 58 AO Rz. 32: Rechtsgedanke der „vorbehaltenen Vermögenserträge“.

47 Dazu bereits *Hüttemann* (Fn. 25), S. 72 f.; *P. Fischer* (Fn. 24), § 55 AO Rz. 17.

48 Denkbar und mit der ausschließlichen Gemeinnützigkeit vereinbar wäre allerdings eine mäßige Festverzinsung des Eigenkapitals, wie sie nach § 4 II Nr. 2 GemVO

Abs. 1 Nr. 3 AO), das Verbot zweckfremder oder überhöhter Ausgaben (§ 55 Abs. 1 Nr. 3 AO) sowie den Grundsatz der gemeinnützigen Vermögensbindung (§ 55 Abs. 1 Nr. 4 AO). Dieser Zusammenhang war den Verfassern der alten GemVO noch so selbstverständlich, dass sie die Bestimmungen über die Mittelverwendung an der Spitze des Abschnitts über die „Ausschließlichkeit“ gestellt haben⁴⁹. Erst bei der Reform der AO⁵⁰ sind die Regelungen dann dem Merkmal der Selbstlosigkeit zugeschlagen worden, weil man offenbar mit *Riewald* der Meinung war, dass erst die „Selbstlosigkeit“ die Begünstigung wegen Gemeinnützigkeit „innerlich“ rechtfertige, während der Ausschließlichkeitsgrundsatz lediglich einem „technischen Zweck“ diene⁵¹. Dabei wurde aber übersehen, dass es sich beim Selbstlosigkeitsgebot nach § 55 Abs. 1 S. 1 AO und dem Grundsatz der gemeinnützigen Mittelverwendung um unterschiedliche Rechtssätze handelt. Selbstlosigkeit allein – also der Verzicht auf eigene wirtschaftliche Vorteile – rechtfertigt aber noch keine Steuervergünstigung, sondern es bedarf positiv der ausschließlichen Verfolgung steuerbegünstigter Zwecke. Bei einer zukünftigen Reform der AO sollten die Regelungen über die gemeinnützige Mittelverwendung daher wieder im Zusammenhang mit dem Ausschließlichkeitsgrundsatz normiert werden.

4. Angemessenheit des Ausgabeverhaltens

Nach § 55 Abs. 1 Nr. 1 AO dürfen die Mittel der Körperschaft nur „für die satzungsmäßigen Zwecke verwendet werden“. Versteht man das Gebot der gemeinnützigen Mittelverwendung als Ausprägung des Ausschließlichkeitsgrundsatzes, so ist unter Verwendung für die satzungsmäßigen Zwecke jeder Mitteleinsatz zu verstehen, der „final“ auf die Verwirklichung der Satzungszwecke gerichtet ist. Dazu zählen also nicht nur „unmittelbar zweckverwirklichende“ Maßnahmen⁵², sondern auch alle die eigentliche Zweckverwirklichung nur vorbereitenden und unterstützenden Handlungen⁵³. Das Gemeinnützigkeitsrecht ist organisationsgebundenes Subventionsrecht. Es fördert Organisationen als wirtschaftende und fördernde Einheiten und nicht nur einzelne Tätigkeiten. Dem ist auch bei der Prüfung der gemeinnützigen Mittelver-

zulässig war. Die Kapitalaufwendungen wären danach „notwendiger“ Finanzierungsaufwand. Soweit § 55 Abs. 1 Nr. 2 AO auch eine solche Festverzinsung ausschließt, enthält die Regelung auch eine Ausprägung der „Selbstlosigkeit“. Vgl. dazu näher *Hüttemann* (Fn. 25), S. 72 ff.

49 Vgl. § 4 Abs. 2 GemVO.

50 Vgl. Reform der Reichsabgabenordnung, S. 74.

51 So *Riewald* (Fn. 4), § 17 StAnpG Anm. 4 (3).

52 A. A. offenbar BFH v. 23. 9. 1998 – I B 82/98, BStBl. II 2000, 320, 324; wohl auch *Tipke* (Fn. 9), § 55 AO Rz. 8; unklar *Herbert*, BB 1991, 178, 179, 183.

53 Richtig *P. Fischer* (Fn. 24), § 55 AO Rz. 109.

wendung Rechnung zu tragen. Die Organe dürfen folglich alle Maßnahmen, die zur Erreichung der satzungsmäßigen Zwecke geeignet und erforderlich sind, treffen und mit Mitteln der Körperschaft finanzieren. Eine Mittelverwendung für satzungsmäßige Zwecke im Sinne von § 55 Abs. 1 Nr. 1 AO ist deshalb auch gegeben bei Aufwendungen für die Geschäftsführung, Buchhaltung und sonstige Verwaltung einer gemeinnützigen Einrichtung⁵⁴. Gleiches gilt für die Öffentlichkeitsarbeit⁵⁵ und für die Aufwendungen für die Einwerbung von Spenden und Mitgliedern.

Natürlich darf sich die Tätigkeit einer gemeinnützigen Organisation nicht dauerhaft in vorbereitenden oder die Zweckverwirklichung nur unterstützenden Tätigkeiten erschöpfen, sondern diese müssen stets „Mittel zum Zweck“ bleiben. Das Gesetz enthält aber – wie der BFH in seiner Verwaltungskostensentscheidung zu Recht festgestellt hat⁵⁶ – „keine absolute oder prozentuale Obergrenze für die Verwaltungskosten und die Aufwendungen für die Spendenwerbung“⁵⁷. Solche Grenzen wären auch ganz willkürlich, weil sie nur die etablierten und großen Einrichtungen begünstigen und kleine und junge Einrichtungen benachteiligen würden, deren Organisation noch im Aufbau ist und die sich am Spendenmarkt erst etablieren müssen⁵⁸. Wenn z. B. die Finanzverwaltung Aufwendungen für die Mitgliederwerbung weiterhin auf 10 v. H. der Gesamtbeitragseinnahmen beschränkt⁵⁹, dann liegt darin nicht nur eine willkürliche Ungleichbehandlung von spenden- und beitragsfinanzierten Einrichtungen, sondern es wird auch die Gründung neuer vorrangig beitragsfinanzierter Organisationen erschwert, bei denen die entsprechenden Aufwendungen – wie der BFH richtig erkannt hat – zunächst durchaus überwiegen können⁶⁰.

Nach Ansicht des BFH muss das Ausgabeverhalten einer Körperschaft „bei Berücksichtigung der Umstände des Einzelfalls . . . wirtschaftlich sinnvoll“ sein und dazu beitragen, „dass ein möglichst hoher Anteil der Mittel unmittel-

54 Im Ergebnis ebenso *Herbert*, BB 1991, 178, 183.

55 *Schauhoff* (Fn. 31), § 8 Rz. 11.

56 BFH v. 23. 9. 1998 – I B 82/98, BStBl. II 2000, 320, 324; zustimmend *Schauhoff* (Fn. 31), § 8 Rz. 19; *Tipke* (Fn. 9), § 55 AO Rz. 8.

57 Widersprüchlich *Herbert*, BB 1991, 178, 183, der einerseits Aufwendungen für Verwaltungskosten aus § 55 Abs. 1 Nr. 1 AO ausklammert, aber gleichwohl aus dem Gesetz verschiedene prozentuale Grenzen ableiten will.

58 Vgl. *Hüttemann*, Stiftung & Sponsoring, Die Roten Seiten, Beilage zu Heft 1/2002, S. 8.

59 BMF-Schreiben v. 15. 5. 2000, BStBl. I 2000, 814.

60 So hat der BFH im Ur. v. 23. 9. 1998 – I B 82/98, BStBl. II 2000, 320, 324 f. es unbeanstandet gelassen, dass in der Anfangsphase einer Körperschaft auch mehr als 50 v. H. der Einnahmen für Verwaltungskosten oder Spendenwerbung eingesetzt wird.

bar und effektiv“ eingesetzt wird⁶¹. Ein solches „steuerliches Effektivitätsgebot“ mag als Handlungsmaxime für die Organe richtig sein, eignet sich aber kaum als Prüfungsmaßstab für die Finanzverwaltung. Das Gesetz knüpft die Steuervergünstigung wegen Gemeinnützigkeit zu Recht nicht an eine „optimale Wirtschaftsführung“, sondern verbietet nach § 55 Abs. 1 Nr. 3 AO nur zweckfremde bzw. überhöhte Ausgaben⁶². Es kann auch nicht die Aufgabe der steuerlichen Betriebsprüfung sein, die operative Leistung von Vereinsmanagern zu überprüfen, zumal wenig für die Annahme spricht, dass Finanzbeamte oder Finanzrichter immer die besseren Vereinsvorstände sind⁶³. Die Prüfung der „Angemessenheit“ des Ausgabeverhaltens⁶⁴ sollte sich daher darauf konzentrieren, gravierende Mittelfehlverwendungen zu beanstanden, die auch bei Anlegung eines weiten unternehmerischen Ermessensspielraums bei einer ex-ante-Betrachtung als wirtschaftlich unvertretbar anzusehen sind⁶⁵.

Was schließlich die Problematik der Spenden- und Mitgliederwerbung anbetrifft⁶⁶, so darf das Steuerrecht nicht die Augen vor den wirtschaftlichen Notwendigkeiten verschließen. Spenden sind noch nie wie „Manna“ vom Himmel gefallen, sondern mussten schon immer mühsam erworben werden. Spenden ohne Spendenwerbung sind daher praktisch nicht möglich. Nichts anderes gilt für beitragszahlende Mitglieder, die ebenfalls nicht von selbst kommen, sondern erst aufwendig für die Organisation und ihre Ziele gewonnen werden müssen. Mit zunehmender Konkurrenz am Spendenmarkt und Einführung immer neuer Fundraising-Techniken steigen auch die Aufwendungen gemeinnütziger Organisationen für die Mittelbeschaffung⁶⁷. Wer z. B. mit Spendenbriefen um Zuwendungen wirbt, benötigt nicht nur überzeugend gestaltete Briefinhalte, sondern auch ein aufwendiges Adressenmanagement, um die Streuverluste bei solchen Versandaktionen in Grenzen zu halten. Nichts anderes gilt für den Einsatz anderer personalintensiver Fundraising-Instrumente wie z. B. das „Erbschaftsmarketing“. Es spricht nicht gegen, sondern eher für die wirtschaftliche Vernunft gemeinnütziger Einrichtungen, wenn sie die Ent-

61 BFH v. 23. 9. 1998, a. a. O.

62 Ähnlich *Schaubhoff* (Fn. 31), § 8 Rz. 19.

63 Bedenklich daher BFH v. 13. 11. 1996, BStBl. II 1996, 711, 714: Geschäftsführer gemeinnütziger Organisationen seien „sehr oft Personen . . . , die über keine betriebswirtschaftlichen Kenntnisse verfügen“.

64 § 55 Abs. 1 Nr. 3 AO gilt sowohl für den Bereich der Mittelverwendung als auch für den Bereich der Mittelbeschaffung.

65 So auch *Schaubhoff* (Fn. 31), § 8 Rz. 19; nach Ansicht von *Tipke* (Fn. 9), § 55 AO Rz. 8 soll vor allem verhindert werden, dass gemeinnützige Körperschaften zu „Selbstbedienungsläden“ der handelnden Geschäftsführer etc. werden.

66 Dazu eingehend *Schaubhoff*, DStR 2002, 1694 ff.

67 Vgl. den Überblick über Fundraising-Instrumente bei *Urselmann*, Fundraising, 2. Aufl. 1999.

wicklung neuer Fundraisingkonzepte nicht einfach den eigenen Mitarbeitern überlassen, sondern sich der professionellen Hilfe spezialisierter Dienstleistungsagenturen bedienen. Dies alles ist steuerlich für sich genommen unschädlich, solange die getroffenen Vereinbarungen wirtschaftlich vertretbar sind und den Aufwendungen entsprechende Mehreinnahmen gegenüberstehen⁶⁸. Man könnte allenfalls überlegen, ob man spendensammelnde Organisationen gesetzlich verpflichtet, ihr Ausgabeverhalten offenzulegen⁶⁹, damit potentielle Spender besser informiert sind. Indes sind Angaben über die durchschnittlichen Fundraising-Aufwendungen für die Entscheidung des einzelnen Spenders wenig hilfreich⁷⁰, da diese Angabe kaum etwas über die Effizienz des Mittelleinsatzes einer Organisation aussagt. Ferner setzt eine solche Angabepflicht eine eindeutige Definition von „Verwaltungskosten“ voraus, die bislang nicht gefunden worden ist⁷¹. Insoweit sei nur an die Abgrenzungsfragen bei solchen Körperschaften erinnert, die durch ihre Spenden- und Mitgliederwerbung zugleich auch eine satzungsmäßige Öffentlichkeitsarbeit betreiben⁷².

V. Gegenwartsnähe gemeinnützigen Handelns

1. Zeitliche Entsprechung von Entlastung und Förderung

Die Beschränkung der steuerlichen Förderung auf Organisationen mit ausschließlich steuerbegünstigter Zielsetzung ist für sich genommen noch nicht ausreichend, um eine steuerliche Privilegierung zu rechtfertigen. Denn „ausschließlich“ gemeinnützig verhält sich auch eine Organisation, deren Tätigkeit sich darauf beschränkt, zunächst einen Vermögensstock aufzubauen, aus dessen Erträgen in ferner Zukunft einmal steuerbegünstigte Zwecke verwirklicht werden sollen. Eine solche Einrichtung verfolgt zwar „ausschließlich“ einen steuerbegünstigten Endzweck, ihre steuerliche Förderungswürdigkeit ist aber

68 A. A. ohne Begründung FG München v. 7. 5. 2001 – 7 K 815/98, EFG 2001, 1178; dagegen zutreffend *Schauhoff*, DStR 2002, 1694.

69 Die Sammlungsgesetze der Länder sehen eine präventive Kontrolle im Rahmen der Genehmigung vor. Dabei kann die Genehmigung versagt werden, wenn die Unkosten „unverhältnismäßig“ hoch sind, vgl. etwa § 2 Abs. 3c SammlG NW. Das DZI macht die Vergabe des „Spendensiegels“ von der Offenlegung der Bücher abhängig. Vgl. allgemein zur Rechnungslegung von Non-Profitorganisationen *Hoppen*, in: *Schauhoff* (Fn. 31), § 10 m. w. N.

70 Vgl. dazu aus der US-amerikanischen Diskussion die Beiträge von *Rose-Ackerman* und *Steinberg* in: *Rose-Ackerman* (Hrsg.), *The Economics of Nonprofit Organizations*, 1986.

71 Das DZI versteht unter Verwaltungskosten alle Ausgaben, die „der satzungsmäßigen Arbeit nicht unmittelbar zuzuordnen“ und keine Werbeausgaben sind.

72 Vgl. dazu auch BFH v. 23. 9. 1998 – I B 82/98, BStBl. II 2000, 320, 324 f.

zweifelhaft, da es an der zeitlichen Entsprechung von Steuerentlastung und Gemeinwohlförderung fehlt. Wenn der Staat auf gegenwärtige Steuereinnahmen verzichtet, dann erwartet er mit Recht auch eine gegenwärtige oder zumindest gegenwartsnahe Förderung des Gemeinwohls⁷³. Die verbandsmäßige Zielsetzung gemeinnütziger Einrichtungen muss folglich um ein zeitliches Moment erweitert werden, um zu verhindern, dass Steuerentlastungen nur für den Aufbau eines Vermögens eingesetzt werden. Ein solches Prinzip der „Gegenwartsnähe“ ist auch aus Gründen der Gleichbehandlung zu anderen Steuerpflichtigen notwendig, bei denen der Staat ebenfalls über den Spendenabzug nur die konkrete Ausgabe begünstigt, nicht aber die Ansammlung eines späteren Spendenbetrages⁷⁴. Schließlich sprechen für eine steuerliche Pflicht zu „gegenwartsnaher Tätigkeit“ auch Effizienzgesichtspunkte⁷⁵. Die Vorstände von gemeinnützigen Einrichtungen unterliegen wegen des Verbots von Gewinnausschüttungen nicht der Kontrolle der Kapitalgeber. Die interne Überwachung der Organe durch die Mitglieder wird zusätzlich dadurch erschwert, dass sich der „gemeinnützige Erfolg“ nur schwer messen lässt. Steuerliche Vorgaben, insbesondere zur zeitnahen Mittelverwendung, können helfen, solche institutionellen Kontrolldefizite einzuschränken.

2. Gebot „gegenwartsnaher“ Zweckverwirklichung

Auch nach geltendem Recht setzt die Anerkennung der Gemeinnützigkeit die „gegenwärtige“ oder zumindest gegenwartsnahe Verfolgung steuerbegünstigter Zwecke voraus⁷⁶. Eine Organisation, die sich nicht mehr um die gegenwärtige Verwirklichung ihrer steuerbegünstigten Zwecke bemüht, verdient deshalb keine Steuervergünstigung⁷⁷. Für den Bereich der Mittelverwendung wird das Grundprinzip gegenwartsnaher Zweckverwirklichung im Gesetz sogar nunmehr ausdrücklich ausgesprochen. § 55 Abs. 1 Nr. 5 S. 1 AO bestimmt: „Die Körperschaft muss ihre Mittel grundsätzlich zeitnah für ihre steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke verwenden.“⁷⁸

73 Siehe Hüttemann (Fn. 25), S. 23.

74 Vgl. auch Sachverständigenkommission zur Prüfung des Gemeinnützigkeits- und Spendenrechts, BMF-Schriftenreihe 40, 1988, S. 251 ff.; Hüttemann (Fn. 25), S. 197.

75 Dazu eingehend Wagner/Walz, Zweckerfüllung gemeinnütziger Stiftungen durch zeitnahe Mittelverwendung und Vermögenserhaltung, 1997, S. 86; Walz, in: Hopt/Reuter, Stiftungsrecht in Europa, 2001, 197, 206 ff.

76 Vgl. zur „Gegenwartsnähe“ Hüttemann (Fn. 25), S. 23 ff.; Fischer (Fn. 24), § 55 AO Rz. 16, 20; siehe auch schon Riewald (Fn. 4), § 17 StAnpG Anm. 7d (1).

77 BFH v. 11. 12. 1974 – I R 104/73, BStBl. II 1975, 158.

78 Zur zeitnahen Mittelverwendung vgl. vor allem Thiel, DB 1992, 1990 ff.

3. Die Pflicht zur zeitnahen Mittelverwendung

a) Mittelverwendungspflicht und Bestimmung des Zuwendenden

Das Gebot der zeitnahen Mittelverwendung, wie es nunmehr in § 55 Abs. 1 Nr. 5 S. 1 AO ausdrücklich geregelt ist, bedarf in zweierlei Hinsicht der näheren Konkretisierung. Zunächst ist zu beachten, dass eine solche Pflicht zur zeitnahen Verwendung immer voraussetzt, dass die Körperschaft auch zur zeitnahen Mittelverwendung berechtigt ist⁷⁹. Dies ist nicht der Fall bei solchen Vermögenswerten, die der Körperschaft mit der Maßgabe zugewendet worden sind, sie der Substanz oder dem Werte nach zu erhalten und nur die Erträge aus ihrer Nutzung für steuerbegünstigte Zwecke zu verwenden. Diese Einschränkung der Pflicht zur zeitnahen Mittelverwendung ist nunmehr in § 58 Nr. 11 AO ausdrücklich geregelt⁸⁰. Die dort genannten Beispielsfälle, in denen eine Körperschaft Mittel dem Vermögen zuführen darf, sind richtigerweise nicht abschließend, sondern nur Ausdruck eines allgemeinen Rechtsgedankens, dass die Pflicht zur zeitnahen Mittelverwendung durch die privatautonome Bestimmung des Zuwendenden beschränkt wird⁸¹.

b) Zweckgebundene Rücklagen

Darüber hinaus ist der Grundsatz der zeitnahen Mittelverwendung in Einklang zu bringen mit den wirtschaftlichen Erfordernissen einer nachhaltigen und dauerhaften Zweckverwirklichung. Dabei ist der Tatsache Rechnung zu tragen, dass der Mittelbedarf gemeinnütziger Körperschaften keine feststehende Größe ist, sondern im Zeitablauf erheblichen Schwankungen unterliegen kann. Für konkrete zukünftige Projekte müssen daher u. U. zweckgebundene Rücklagen gebildet werden, was das geltende Recht in § 58 Nr. 6 AO auch zulässt. Zu den zweckgebundenen Rücklagen gehört auch eine Betriebsmittelrücklage, mit der saisonalen Schwankungen auf der Einnahmenseite Rechnung getragen wird⁸².

c) Freie Rücklagen zur Erhaltung der Leistungsfähigkeit

Neben zweckgebundenen Rücklagen für konkrete zukünftige Projekte benötigen steuerbegünstigte Körperschaften aber auch Rücklagen zur Erhaltung

79 Vgl. dazu auch BFH v. 23. 11. 1991 – I R 19/91, BStBl. II 1992, 62; Fischer (Fn. 24), § 55 AO Rz. 101; für teleologische Reduktion des Mittelbegriffs auf alle zeitnah zu verwendenden Vermögenswerte Hüttemann (Fn. 25), 81 f.

80 Zur Neuregelung vgl. Hüttemann, DB 2000, 1584 ff.

81 Hüttemann, DB 2000, 1584, 1585; Ley, KÖSDI 2000, 12658 (12665); zustimmend Jachmann (Fn. 5), S. 131 f.; a. A. Anwendungserlass zur AO Nr. 20 zu § 58.

82 Vgl. Anwendungserlass zur AO Nr. 9 zu § 58.

ihrer finanziellen Leistungsfähigkeit⁸³. Der Bedarf an solchen „freien“ Rücklagen ist je nach Rechtsform und Vermögensausstattung der gemeinnützigen Einrichtung durchaus verschieden. So sind z. B. Kapitalstiftungen darauf angewiesen, einen Teil ihrer Vermögenserträge wieder dem Stiftungsvermögen zuzuführen, um dessen Ertragskraft dauerhaft zu erhalten. Anders ist die Situation bei gemeinnützigen Vereinen und Kapitalgesellschaften, die auf die Beitragskraft ihrer Mitglieder zurückgreifen können. Der Steuergesetzgeber hat versucht, bei den Vorschriften über die Bildung freier Rücklagen auf diese anlage- und rechtsformspezifischen Besonderheiten Rücksicht zu nehmen.

So soll z. B. die freie Rücklage aus Überschüssen der Vermögensverwaltung nach § 58 Nr. 7a AO vor allem Stiftungen zugute kommen, da sie rechtsformbedingt über ein entsprechendes Vermögen verfügen⁸⁴. Aus Vereinfachungsgründen bleibt die konkrete Anlageform allerdings unberücksichtigt, auch wenn der Rücklagenbedarf bei Kapitalvermögen deutlich höher ausfallen wird als bei Unternehmensbeteiligungen⁸⁵. Für Körperschaften ohne entsprechende Vermögenseinkünfte hat der Gesetzgeber vor kurzem eine weitere freie Rücklage in Höhe von zehn Prozent der „sonstigen zeitnah zu verwendenden Mittel“ eingeführt⁸⁶. Dagegen ist der Vorschlag, bei Vereinen die Rücklagenbildung von der Zahl der Mitglieder abhängig zu machen⁸⁷, zu Recht nicht aufgegriffen worden⁸⁸. Beitragszahlende Mitglieder werden durch die neue zehnprozentige Rücklage bereits ausreichend berücksichtigt, so dass eine Mitgliederrücklage nur Anreize für beitragsfreie Mitgliedschaften schaffen würde. Bemerkenswert großzügig ist der Gesetzgeber bei Körperschaften mit Gesellschaftsbeteiligungen. Sie dürfen nach § 58 Nr. 7b AO u. U. auch ihre gesamten Mittel über viele Jahre für die Finanzierung einer Kapitalerhöhung zur Erhaltung ihrer Beteiligungsquote einsetzen, was sachlich kaum zu rechtfertigen ist⁸⁹. Für neu gegründete Stiftungen gibt das Gesetz in § 58 Nr. 12 AO die Möglichkeit, in den ersten drei Jahren ihre gesamten Erträge dem Vermögen

83 Eingehend zur Rücklagenbildung im Gemeinnützigkeitsrecht z. B. *Ley*, BB 1999, 626 ff.; *Wagner/Walz* (Fn. 75), S. 37 ff.

84 BR-Drucks. 507/84, S. 1.

85 Kritisch zu den unterschiedlichen Auswirkungen des § 58 Nr. 7a AO je nach Vermögensausstattung *Wagner/Walz* (Fn. 75), S. 107 ff.

86 Zweifelhaft ist die Bemessungsgrundlage dieser Rücklage, vgl. dazu *Hüttemann*, DB 2000, 1584, 1586; vgl. aber jetzt Anwendungserlass zur AO Nr. 14 zu § 58 Nr. 7a.

87 Vgl. die Gesetzentwürfe der CDU/CSU-Fraktion v. 15. 6. 1999 (BT-Drucks. 14/1145) sowie des Landes Baden-Württemberg v. 12. 5. 1999 (BR-Drucks. 305/99).

88 A. A. *Jachmann* (Fn. 5), S. 229 ff.

89 De lege lata ist die Regelung jedenfalls auf Minderheitsbeteiligungen zu beschränken, da anderenfalls eine unbegrenzte Rücklagenbildung durch fortgesetzte Kapitalerhöhungen möglich wäre; vgl. auch *Schad/Eversberg*, DB 1986, 2149, 2153; zustimmend *Fischer* (Fn. 24), § 58 Rz. 69.

zuzuführen. Über die gesetzlich geregelten Fälle hinaus ist schließlich anerkannt, dass gemeinnützige Organisationen im Bereich ihrer vermögensverwaltenden und wirtschaftlichen Tätigkeiten „kaufmännisch notwendige Rücklagen“ bilden können⁹⁰.

VI. Gemeinnützigkeit und wirtschaftliche Eigeninteressen der Mitglieder

1. Objektive und subjektive Gemeinnützigkeit

Die bisherigen Überlegungen betrafen allein die gemeinnützige Organisation und ihre verbandsmäßige Zielsetzung. Mit der Verpflichtung zur ausschließlichen und gegenwartsnahen Verwirklichung steuerbegünstigter Zwecke ist die „objektive“ Gemeinnützigkeit, wie sie durch den Förderzweck des Gemeinnützigkeitsrechts geboten ist, hinreichend konkretisiert. Fraglich ist aber, ob es auf der Ebene der beteiligten Individuen, also der Mitglieder, Gesellschafter oder Stifter zusätzlicher Anforderungen bedarf, um die steuerliche Entlastung der Organisation zu rechtfertigen. Bereits durch den Ausschließlichkeitsgrundsatz wird verhindert, dass sie über Gewinnausschüttungen oder verdeckte Zuwendungen von den Steuervergünstigungen profitieren. Es bleiben aber noch die Fälle, in denen die Mitglieder aus der gemeinnützigen Tätigkeit der Organisation sonstige wirtschaftliche Vorteile ziehen. Dies gilt etwa im Schulfall der sieben arbeitslosen Schauspieler, die ein gemeinnütziges Theater gründen, um sich selbst ein Engagement zu verschaffen⁹¹, oder in dem Fall der Unternehmen, die die Ausbildung der Lehrlinge oder die Durchführung arbeitsmedizinischer Untersuchungen auf einen gemeinsam errichteten Verein übertragen⁹².

Alle diese Fälle sind dadurch gekennzeichnet, dass die verbandsmäßige Tätigkeit „in erster Linie“ den Initiatoren der gemeinnützigen Organisation zugute kommt. Zwar ist die Tätigkeit der Organisation für sich betrachtet „objektiv“ gemeinnützig, es fehlt jedoch an der „subjektiven“ Gemeinnützigkeit der Mitglieder, am „Gemeinsinn“⁹³. Ein solches Erfordernis ergibt aus mehreren

⁹⁰ Dazu unten VII. 2.

⁹¹ Beispiel nach *Bühning*, DStZ-A 1958, 305, 306.

⁹² Vgl. auch den Sachverhalt der Entscheidung BFH v. 26. 4. 1989 – I R 209/85, BStBl. 1989, 670 und dazu *Hüttemann* (Fn. 25), S. 70 f.

⁹³ Zur Unterscheidung von „objektiver“ und „subjektiver“ Gemeinnützigkeit vgl. *v. Wallis/Steinhardt*, Steuerbegünstigte Zwecke, 3. Aufl. 1978, S. 42; *P. Fischer* (Fn. 24), § 55 AO Rz. 14, 25; *Seer/Wolsztynski* (Fn. 15), S. 73. Siehe auch schon RFH v. 27. 4. 1932 – III A 929/31, RStBl. 1932, 970, 971: „Gemeinsinn ist der Beweggrund, Gemeinwohl das Ergebnis.“ Ferner zum „objektiven Begriff der ausschließlichen Gemeinnützigkeit“ RFH v. 11. 7. 1932 – V A 239/32, RStBl. 1933, 281.

Gründen einen Sinn⁹⁴: Zunächst einmal bedarf es keiner steuerlichen Anreize, wenn die Beteiligten bereits durch die Erwartung eigenwirtschaftlicher Vorteile zu einem bestimmten Handeln angeregt werden. Ferner müssen steuerliche Entlastungen durch ein Allgemeininteresse gerechtfertigt sein, d. h. dürfen also nicht überwiegend privatnützigen Zwecken dienen. Drittens gefährden wirtschaftliche Eigeninteressen der Mitglieder das Vertrauen der Spender in eine unabhängige und ausschließlich gemeinwohlorientierte Verbandstätigkeit⁹⁵.

2. Das Gebot selbstloser Förderung

Mit Recht verlangt das geltende Recht somit neben der ausschließlich steuerbegünstigten Zielsetzung der gemeinnützigen Körperschaft zusätzlich ein „selbstloses“ Handeln. Eine Förderung geschieht selbstlos, wenn dadurch nicht in erster Linie „eigenwirtschaftliche Zwecke – zum Beispiel gewerbliche Zwecke oder sonstige Erwerbszwecke – verfolgt werden“. Wie sich aus dem Merkmal „in erster Linie“ ergibt, ist nur eine vorrangige Verfolgung wirtschaftlicher Mitgliederinteressen schädlich. Es bedarf also einer Abwägung im Einzelfall, ob die wirtschaftlichen Vorteile der Mitglieder im Interesse des Gemeinwohls hinzunehmen sind, weil die gemeinwohlfördernde Tätigkeit der Körperschaft im Vordergrund steht⁹⁶. Geht man davon aus, dass das Wirken des Staates immer nur dem Gemeinwohl dient, der Staat also keine „eigenwirtschaftlichen Zwecke“ hat, ist das Selbstlosigkeitsgebot auf staatliche Einrichtungen von vornherein nicht anwendbar⁹⁷.

VII. Wirtschaftliche Betätigung, steuerliche Entlastung und Wettbewerbsneutralität

Wer Grundprinzipien des steuerlichen Gemeinnützigkeitsrechts formuliert, muss sich schließlich auch zu der Grundfrage äußern, wie die steuerliche Entlastung gemeinnütziger Einrichtungen mit der Forderung nach einer wettbewerbsneutralen Besteuerung in Übereinstimmung zu bringen ist. Dafür ist zunächst zu klären, in welchem Umfang sich steuerbegünstigte Körperschaften im Rahmen ihrer ausschließlich gemeinnützigen Zielsetzung überhaupt wirtschaftlich betätigen dürfen. Sodann ist zu überlegen, wie verhindert werden kann, dass sich steuerliche Entlastungen für gemeinnützige Körperschaften

94 Zur Selbstlosigkeit zuletzt *Walz*, JZ 2002, 268 ff.

95 So auch *Walz*, JZ 2002, 268, 274.

96 Vgl. *Fischer* (Fn. 24), § 55 AO Rz. 26, 34 ff. mit Übersichten zu den verschiedenen Fallgruppen bei Rz. 45 ff.

97 So mit überzeugender Begründung *Seer/Wolsztyński* (Fn. 15), S. 131 ff.; a. A. aber BMF-Schreiben v. 27. 12. 1990, BStBl. I 1991, 81.

ten als Wettbewerbsvorteil am Markt zu Lasten konkurrierender, nicht begünstigter Betriebe auswirken.

1. Grenzen wirtschaftlicher Betätigung gemeinnütziger Körperschaften

Die Grenzen einer wirtschaftlichen Betätigung von steuerbegünstigten Körperschaften sind nach wie vor umstritten. Rechtsprechung und Finanzverwaltung gehen davon aus, dass sich die Zulässigkeit einer wirtschaftlichen Tätigkeit nach dem Selbstlosigkeitsgrundsatz richtet⁹⁸. Eine steuerbegünstigte Körperschaft dürfe nicht „in erster Linie“ eigenwirtschaftliche Zwecke verfolgen, d. h. ihre Tätigkeit darf nicht vorrangig darauf gerichtet sein, ihr Vermögen oder ihre Einkünfte zu erhöhen⁹⁹. Unzulässig sind danach vor allem Mittelbeschaffungsbetriebe, die der Körperschaft „das Gepräge“ geben. Diese Ansicht ist im neueren Schrifttum zu Recht auf zunehmenden Widerspruch gestoßen¹⁰⁰. Denn das Selbstlosigkeitsgebot bezieht sich richtigerweise nur auf die eigenwirtschaftlichen Zwecke der Mitglieder, nicht aber auf eine wirtschaftliche Tätigkeit der Körperschaft selbst¹⁰¹. Mit dem Erfordernis einer ausschließlichen und gegenwartsnahen Verfolgung steuerbegünstigter Zwecke sind vielmehr die Grenzen einer wirtschaftlichen Betätigung von steuerbegünstigten Körperschaften hinreichend umschrieben: Erforderlich ist eine „funktionale Unterordnung“ der wirtschaftlichen Tätigkeit unter den steuerbegünstigten Hauptzweck. Es besteht kein Grund, diese eindeutige Aussage durch eine erweiternde Auslegung des Selbstlosigkeitsgrundsatzes zu relativieren. Erst die von der h. M. befürwortete parallele Anwendung von §§ 55 und 56 AO schafft die vielfach beklagte „konzeptionelle Unklarheit“¹⁰² des Gesetzes. Sie wird vermieden, wenn man § 55 AO in Übereinstimmung mit der historischen Konzeption auf eigenwirtschaftliche Interessen der Mitglieder beschränkt. Wer dagegen § 55 AO anwendet, provoziert nur das Missverständnis, Mittelbeschaffungsbetriebe dürften nicht „in erster Linie“ auf Gewinnerzielung gerichtet sein. Natürlich ist es genau umgekehrt¹⁰³: Die Unterhaltung von Mittelbeschaffungsbetrieben findet ihre Rechtfertigung gerade in der Tatsache, dass

98 BFH v. 26. 4. 1989 – I R 209/85, BStBl. II 1989, 670; BFH v. 15. 7. 1998 – I R 156/94, BStBl. II 2002, 162; BMF v. 15. 2. 2002, BStBl. I 2002, 267; *Buchna* (Fn. 11), S. 90 ff.; *Herbert* (Fn. 37), S. 116, 118 ff.; *Lang*, StuW 1987, 221, 225; *Scholtz*, in: FS Ludwig Schmidt, 1993, S. 707, 717 f.; *Franz*, Besteuerung gemeinnütziger Körperschaften, 1991, S. 99 ff.

99 BFH v. 26. 4. 1989 – I R 209/85, BStBl. II 1989, 670, 672.

100 Vgl. dazu *Hüttemann* (Fn. 25), S. 36 ff.; *Fischer* (Fn. 24), § 55 AO Rz. 71 ff.; *Tipke* (Fn. 9), § 55 AO Rz. 5; *Schaubhoff* (Fn. 31), § 6 Rz. 111; *Seer/Wolztynski* (Fn. 15), S. 220 ff.; *Eversberg* (Fn. 35), S. 3 ff.; *Jachmann* (Fn. 5), S. 222.

101 Statt aller nur *Hüttemann* (Fn. 25), S. 63; *Fischer* (Fn. 24), § 55 AO Rz. 93.

102 So *Lang*, StuW 1987, 221, 235.

103 Siehe *Hüttemann* (Fn. 25), S. 41 ff.

möglichst hohe Gewinne zur Finanzierung der satzungsmäßigen Zwecke erwirtschaftet werden. Daher besteht auch kein Grund für die Annahme, eine wirtschaftliche Tätigkeit dürfe „nicht im Vordergrund des Wirkens“ stehen. Anders als im Vereinsrecht, das aus Gründen des Gläubiger- und Mitgliederschutzes Idealvereinen nur eine objektiv geringfügige wirtschaftliche Tätigkeit gestattet, gilt im Gemeinnützigkeitsrecht ein funktionaler Maßstab¹⁰⁴. Es ist daher ganz unbedenklich, wenn sich eine steuerbegünstigte Körperschaft ausschließlich oder überwiegend durch Überschüsse aus steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben finanziert, solange die erwirtschafteten Mittel zeitnah für steuerbegünstigte Zwecke verwendet werden. Dies gilt – entgegen der Ansicht der Finanzverwaltung¹⁰⁵ – auch für so genannte Mittelbeschaffungskörperschaften, die nach § 58 Nr. 1 AO „unmittelbar“ gemeinnützigen Körperschaften in jeder Hinsicht gleich gestellt sind¹⁰⁶.

Geht man somit davon aus, dass sich die Grenzen der wirtschaftlichen Tätigkeit von gemeinnützigen Körperschaften aus dem steuerbegünstigten Hauptzweck ergeben, dann lassen sich folgende Grundsätze aufstellen: Zweckbetriebe zur unmittelbaren Verwirklichung der satzungsmäßigen Zwecke sind stets zulässig, allerdings muss sich die Entgeltspolitik im Zweckbetrieb am gemeinnützigen Hauptzweck orientieren. Steuerlich unschädlich ist auch eine Vermögensverwaltung, da eine gemeinnützige Körperschaft grundsätzlich verpflichtet ist, ihr Vermögen ertragbringend anzulegen. Zulässig ist schließlich auch die Unterhaltung von wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben zur Mittelbeschaffung, soweit eine hinreichende Aussicht auf Gewinn besteht, und das kaufmännische Risiko im Verhältnis zur Gewinnerwartung noch vertretbar ist.

2. Wirtschaftliche Betätigung und zeitnahe Mittelverwendung

Soweit es um die Finanzierung wirtschaftlicher Betätigungen geht, müssen steuerbegünstigte Körperschaften die Anforderungen beachten, die sich aus dem Gebot der zeitnahen Mittelverwendung ergeben. Unproblematisch ist zunächst der Einsatz von Mitteln zur Gründung und Erweiterung von Zweck-

104 Dies entspricht der Rechtslage im Stiftungsrecht, wenn man mit der h. M. – vgl. etwa *Kronke*, Stiftungstypus und Unternehmensträgerstiftung, 1988; *Schwintek*, Vorstandskontrolle in rechtsfähigen Stiftungen bürgerlichen Rechts, 2001, S. 48 ff. – eine analoge Anwendung der §§ 21, 22 BGB auf Stiftungen – dazu statt aller *MünchKomm/Reuter*, BGB, 4. Aufl. 2000, Vor § 80 Rz. 43 ff.; *Staudinger/Rawert*, BGB, 13. Aufl. 1995, Vorbem zu §§ 80 ff. BGB Rz. 94 ff. – ablehnt. Vgl. auch *Walz*, FR 2002, 499, 505 mit rechtsvergleichendem Hinweis auf das US-amerikanische Stiftungssteuerrecht, wonach Stiftungen in der Regel nicht mehr als 20 v. H. der Anteile eines Unternehmens halten dürfen.

105 OFD Koblenz v. 26. 4. 2002, DB 2002, 1585.

106 A. A. *Franz* (Fn. 98), S. 104 ff.; dem folgend *Fischer* (Fn. 24), § 55 AO Rz. 16.

betrieben im Sinne der §§ 65 bis 68 AO¹⁰⁷. Diese Betriebe dienen definitionsgemäß der Verwirklichung satzungsmäßiger Zwecke, ihre Finanzierung ist daher als zeitnahe Verwendung im Sinne des § 55 Abs. 1 Nr. 5 AO zu qualifizieren. Für zukünftige Investitionen im Zweckbetriebsbereich können zweckgebundene Rücklagen nach § 58 Nr. 6 AO gebildet werden. Unschädlich ist schließlich auch ein Ausgleich von Verlusten im Zweckbetrieb, da diese Verluste durch Aufwendungen zur Zweckverwirklichung verursacht worden sind.

Anders ist dagegen der Bereich einer Vermögensverwaltung oder eines Mittelbeschaffungsbetriebs zu beurteilen. Hier ergeben sich aus dem Gebot der zeitnahen Mittelverwendung erhebliche Restriktionen¹⁰⁸. Zwar kann eine gemeinnützige Körperschaft innerhalb der Mittelverwendungsfrist des § 55 Abs. 1 Nr. 5 AO ihre Mittel grundsätzlich in jeder wirtschaftlich angemessenen Form ertragbringend einsetzen. Werden dagegen die Mittel dauerhaft dem Bereich der Vermögensverwaltung zugeführt oder in Mittelbeschaffungsaktivitäten gebunden, handelt es sich um eine Maßnahme der Vermögensbildung, die nur unter den besonderen Voraussetzungen des § 58 Nr. 6, 7, 11 und 12 AO zulässig ist. Auch die im Mittelbeschaffungssektor erzielten Überschüsse unterliegen grundsätzlich dem Gebot der zeitnahen Mittelverwendung. Nur ausnahmsweise dürfen Überschüsse thesauriert werden, wenn eine solche Rücklagenbildung „betriebswirtschaftlich“ notwendig ist, um den Vermögensgegenstand oder den Geschäftsbetrieb in seiner Substanz zu erhalten¹⁰⁹. Dies gilt richtigerweise auch für die Gewinnthesaurierung in solchen Beteiligungsgesellschaften, an denen die gemeinnützige Einrichtung mehrheitlich beteiligt ist¹¹⁰. Das Erfordernis der „betriebswirtschaftlichen Notwendigkeit“ einer Rücklagenbildung eröffnet den Vorständen gemeinnütziger Einrichtungen allerdings weiterhin erhebliche unternehmerische Handlungsspielräume zu Lasten gegenwärtiger Zweckverwirklichungsmaßnahmen. Dies führt zu der Frage, ob – entsprechend dem US-amerikanischen Stiftungssteuerrecht – auch in Deutschland eine gesetzliche Mindestausschüttung in Höhe eines bestimmten Prozentsatzes des eingesetzten Kapitals vorgeschrieben werden sollte¹¹¹. Ein solcher Ausschüttungszwang würde – anders als das geltende Recht – eine Art Mindestverzinsung bei der Vermögensanlage gemeinnütziger Einrichtungen

107 Vgl. *Hüttemann* (Fn. 25), S. 90 ff.

108 *Hüttemann* (Fn. 25), S. 97 ff., 104 ff.

109 BFH v. 15. 7. 1998 – I R 156/94, BStBl. II 2002, 162; BMF v. 15. 2. 2002, BStBl. I 2002, 267.

110 Vgl. aus stiftungsrechtlicher Sicht *Hüttemann*, in: Jakobs u. a. (Hrsg.), Festgabe für Flume zum 90. Geburtstag, 1998, S. 59, 79, 81 f. A. A. *Orth*, in: v. Campenhausen, Handbuch des Stiftungsrechts, 2. Aufl. 1999, § 37 Rz. 236 ff.

111 So *Walz* (Fn. 95), S. 210 ff. unter Hinweis auf Section 4249 IRC; dazu auch *Toepfler*, in: Maecenata-Institut/Bertelsmann-Stiftung, Expertenkommission zur Reform des Stiftungs- und Gemeinnützigkeitsrechts, S. C. 38.

sicherstellen und könnte zugleich verhindern, dass gemeinnützige Anteilseigner ihren Steuervorteil im Bereich der Vermögensverwaltung an das Beteiligungsunternehmen weitergeben¹¹². Indes wirft eine solche Regelung – z. B. bei nicht börsennotierten Beteiligungsunternehmen – erhebliche Bewertungsprobleme auf und schafft damit neue Gestaltungsmöglichkeiten. Zudem würden Veränderungen der Vermögenssubstanz – z. B. durch Börsenkursschwankungen – unmittelbar das Ausschüttungsverhalten gemeinnütziger Einrichtungen beeinflussen. Es ist daher zweifelhaft, ob die US-amerikanische Lösung uneingeschränkt empfehlenswert ist.

Das Gebot der zeitnahen Mittelverwendung beschränkt aber nicht nur die Vermögensbildung im Mittelbeschaffungssektor, sondern ist auch von Bedeutung, wenn es um den Ausgleich von Verlusten aus der Vermögensverwaltung oder aus Mittelbeschaffungsbetrieben geht. Verluste im Mittelbeschaffungsbereich sind deshalb gemeinnützigkeitsrechtlich problematisch, weil sie – jedenfalls für sich betrachtet – „zweckfremde“ Aufwendungen darstellen, die nichts zur Verwirklichung der steuerbegünstigten Zwecke beitragen und daher nicht die Mittel des ideellen Bereichs mindern dürfen¹¹³. In diesem Sinne hat der BFH entschieden, dass Verluste im einheitlichen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb nur dann nicht gemeinnützigkeitsschädlich sind, wenn sie auf einer „Fehlkalkulation beruhen“ und mit anderen Mitteln – gemeint sind offenbar entsprechende Zuwendungen Dritter – ausgeglichen werden¹¹⁴. Die Finanzverwaltung hat dagegen einen wesentlich großzügigeren Standpunkt eingenommen. Nach dem BMF-Schreiben v. 19. 10. 1998¹¹⁵ ist die Verwendung von Mitteln des ideellen Bereichs zum Ausgleich von Verlusten solange unschädlich, wie „dem ideellen Bereich in den sechs vorangegangenen Jahren Gewinne des einheitlichen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs in mindestens gleicher Höhe zugeführt worden sind.“ Für Anlaufverluste eines neu gegründeten Geschäftsbetriebs soll ein Dreijahreszeitraum maßgebend sein.

Für den Ansatz der Finanzverwaltung spricht, dass eine auf einzelne Veranlagungszeiträume bezogene Betrachtung der Problematik wirtschaftlichen Handelns nicht gerecht wird. Der Umstand, dass in einem Jahr ein Verlust erzielt worden ist, bedeutet noch nicht, dass eine bestimmte Tätigkeit wirtschaftlich unrentabel ist. Daher ist es im Grundsatz zutreffend, nur solche wirtschaftlichen Betätigungen zu untersagen, die über einen längeren Zeitraum Verluste

112 Walz (Fn. 95), S. 210; Schäfers/Walz, FR 2002, 499, 504; zur Instrumentalisierung des Steuervorteils am Markt vgl. Hüttemann (Fn. 25), S. 148 ff., 154 ff.

113 Vgl. BFH v. 2. 10. 1968 – I R 40/68, BStBl. II 1969, 43; BFH v. 13. 11. 1996 – I R 152/93, BStBl. II 1998, 711; dazu auch Hüttemann (Fn. 25), S. 85 ff.; Schaubhoff, DStR 1998, 701 ff.

114 BFH v. 13. 11. 1996 – I R 152/93, BStBl. II 1998, 711.

115 BStBl. I 1998, 1423.

erwirtschaften¹¹⁶. Das eigentliche Problem liegt allerdings woanders. Man kann gemeinnützigen Körperschaften nicht auf der einen Seite die Aufnahme wirtschaftlicher Betätigungen zur Mittelbeschaffung gestatten, ihnen aber gleichzeitig die Erwirtschaftung von Verlusten verbieten. In einer marktwirtschaftlichen Ordnung gibt es keine „sicheren“ Geschäfte, sondern jeder Gewinnchance steht auch ein gewisses Verlustrisiko gegenüber¹¹⁷. Dies gilt nicht nur für wirtschaftliche Geschäftsbetriebe, sondern auch für die Vermögensverwaltung. Ein Verlust als solcher ist deshalb richtigerweise noch nicht gemeinnützigkeitsschädlich, sondern die Steuervergünstigung ist erst dann zu versagen, wenn die Körperschaft verlustträchtige Aktivitäten nicht einstellt. Das BMF-Schreiben zwingt dagegen genau umgekehrt die gemeinnützigen Einrichtungen zum Weitermachen in der trügerischen Hoffnung, dass entstandene Verluste durch künftige Gewinne noch ausgeglichen werden können. Diese Fehlanreize werden noch dadurch verstärkt, dass nach Ansicht der Finanzverwaltung schädliche Verluste durch eine Kreditaufnahme beliebig vorgetragen werden können¹¹⁸, was die wirtschaftliche Lage der betroffenen Einrichtungen weiter verschlechtert. In Zukunft dürfte die Verlustproblematik noch weiter an Bedeutung gewinnen, wenn die Finanzverwaltung – wie im neuen Anwendungserlass zur AO vorgesehen¹¹⁹ – den sechsjährigen Ausgleichszeitraum auch auf vermögensverwaltende Tätigkeiten anwendet und somit gemeinnützige Organisationen mit völlig unrealistischen Renditeerwartungen überzieht.

3. Steuerliche Entlastung und Wettbewerbsneutralität

Die Feststellung, dass sich Gemeinnützigkeitsstatus und wirtschaftliche Betätigung nicht grundsätzlich ausschließen, führt schließlich zu der Frage, wie eine Steuervergünstigung wegen Gemeinnützigkeit in Übereinstimmung zu bringen ist mit dem Prinzip einer wettbewerbsneutralen Besteuerung. Dieses Prinzip verlangt, dass miteinander konkurrierende Unternehmen grundsätzlich steuerlich gleich zu behandeln sind¹²⁰. Für gemeinnützige Körperschaften ergibt sich daraus die Forderung nach einer Besteuerung wirtschaftlicher Tätigkeiten, soweit diese wettbewerbsrelevant sind und für die Verwirklichung der steuerbegünstigten Zwecke nicht unbedingt notwendig sind¹²¹. Das gelten-

116 Entgegen OFD Hannover v. 29. 7. 1999, DStR 1999, 1564.

117 Ebenso Schäfers/Walz, FR 2002, 499, 506.

118 Vgl. Verfügung der OFD Hannover v. 12. 7. 2000, DStR 2000, 1564.

119 Vgl. Anwendungserlass zur AO Nr. 55 zu § 55 Abs. 1 Nr. 1 AO.

120 Dazu statt aller Kirchhof, in: Isensee/Kirchhof, Bd. IV, 1999, § 88 Rz. 123 ff.; Hey, in: Ebling (Hrsg.), Besteuerung von Einkommen, DStJG Bd. 24, S. 155, 158 ff. m. w. N.

121 Eingehend Hüttemann (Fn. 25), S. 113 ff.; zur Wettbewerbsneutralität als Rechtfertigung der partiellen Steuerpflicht vgl. zuletzt eingehend Walz, in: Kötz u. a. (Hrsg.), Non Profit Law Yearbook, 2001, S. 197 ff.

de Recht trägt dieser Forderung in der Weise Rechnung, dass es die Steuervergünstigungen wegen Verfolgung gemeinnütziger Zwecke insoweit ausschließt, als ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb im Sinne von § 14 AO unterhalten wird. Diese partielle Steuerpflicht gemeinnütziger Körperschaften im Bereich ihrer wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe soll – wie nicht zuletzt ihre Entstehungsgeschichte zeigt¹²² – nicht begünstigte konkurrierende Betriebe vor einem steuerlich verfälschten Wettbewerb schützen. Damit gehört auch das Gebot der Wettbewerbsneutralität zu den Grundprinzipien des steuerlichen Gemeinnützigkeitsrechts¹²³. Hieraus lassen sich nun einige weitere Schlussfolgerungen ableiten. So folgt aus dem drittschützenden Charakter der Besteuerung wirtschaftlicher Geschäftsbetriebe zunächst die Zulässigkeit einer steuerlichen Konkurrentenklage¹²⁴. Zweitens gebietet der Gedanke der Wettbewerbsneutralität nur eine steuerliche Gleichbehandlung gemeinnütziger und nicht gemeinnütziger Anbieter, rechtfertigt aber keine höhere steuerliche Belastung gemeinnütziger Einrichtungen¹²⁵. Entgegen der Ansicht des BFH¹²⁶ gelten daher für die Gewinnermittlung im wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb die allgemeinen Grundsätze¹²⁷. Drittens lässt sich der Wettbewerbsgedanke bei der Abgrenzung der steuerfreien und steuerpflichtigen Sphäre von gemeinnützigen Körperschaften fruchtbar machen. Dies gilt zunächst für den Begriff der steuerfreien Vermögensverwaltung in § 14 S. 3 AO, der nach Wettbewerbsgesichtspunkten auszulegen ist¹²⁸. Aber auch bei der Konkretisierung der Zweckbetriebsdefinition in § 65 AO – insbesondere bei der Wettbewerbsklausel des § 65 Nr. 3 AO – ist der Wettbewerbsgedanke maßgebend¹²⁹.

122 Vgl. dazu Nachweise bei *Hüttemann* (Fn. 25), S. 116 ff.

123 Ebenso *Fischer* (Fn. 24), § 64 AO Rz. 9; a. A. *Herbert*, BB 1991, 178, 185 f.; *Traskalik*, StuW 1986, 219, 230.

124 Vgl. BFH v. 15. 10. 1997 – I R 10/92, BStBl. II 1998, 63; *Hüttemann*, StbJb 1998/99, S. 323 ff.; *Seer*, Verständigung in Steuersachen, 1996, S. 257 f.; grundlegend *Knobbe-Keuk*, BB 1982, 385 ff.

125 *Hüttemann* (Fn. 25), S. 119 f.

126 BFH v. 27. 3. 1991, BStBl. II 1992, 103; zu Recht kritisch *Lang/Seer*, FR 1994, 521 ff.; vgl. auch die Ausführungen in der Gesetzesbegründung zum neuen Gewinnpauschalierungswahlrecht nach § 64 Abs. 6 AO, BT-Drucks. 14/4626, S. 17.

127 Insbesondere setzt eine sachliche Körperschaftsteuerpflicht ungeachtet § 14 S. 2 AO eine Gewinnerzielungsabsicht voraus, vgl. *Hüttemann* (Fn. 25), S. 123; a. A. aber *Walz* (Fn. 121), S. 207 ff.

128 *Hüttemann* (Fn. 25), S. 148 ff.; zustimmend *Seer/Woltyński* (Fn. 15), S. 87 f.; *Jachmann* (Fn. 5), S. 116; ähnlich auch *Tipke/Kruse* (Fn. 9), § 14 AO Rz. 11 ff.; a. A. *Fischer* (Fn. 24), § 14 AO Rz. 87 ff.; tendenziell anders auch BFH v. 21. 5. 1997 – I R 164/94, BFH/NV 1997, 825.

129 Vgl. etwa BFH v. 27. 10. 1993 – I R 60/91, BStBl. II 1994, 573, 575; *Hüttemann* (Fn. 25), S. 165 ff.

VIII. Zusammenfassung

Ich komme zum Schluss. Wie ich versucht habe zu zeigen, kann man das steuerliche Gemeinnützigkeitsrecht auf fünf Grundprinzipien zurückführen:

1. Das Gemeinnützigkeitsrecht ist auf die steuerliche Förderung von Organisationen ausgerichtet.
2. Eine steuerliche Förderung setzt ein eigenes steuerbegünstigtes Wirken der Organisation voraus.
3. Konstitutives Element der Gemeinnützigkeit ist die ausschließliche und gegenwartsnahe Verfolgung steuerbegünstigter Zwecke, wie sie durch eine zweckentsprechende zeitnahe Mittelverwendung nachgewiesen wird.
4. Eine objektiv gemeinnützige Organisation darf nicht in erster Linie dem wirtschaftlichen Eigennutz ihrer Mitglieder dienen.
5. Gemeinnützige Körperschaften dürfen sich zur Verwirklichung ihrer Satzungszwecke und zur Mittelbeschaffung wirtschaftlich betätigen. Wirtschaftliche Tätigkeiten sind aber aus Wettbewerbsgründen zu besteuern, soweit sie wettbewerbsrelevant und für die Verwirklichung der steuerbegünstigten Zwecke nicht erforderlich sind.

Diskussion

zu den Referaten von Prof. Dr. *Paul Kirchhof*,
Prof. Dr. *Roman Seer* und Prof. Dr. *Rainer Hüttemann*

Leitung
Prof. Dr. *Monika Jachmann*

Prof. Dr. Walz:

Ich möchte zunächst sagen, dass die Referate heute morgen sehr eindrucksvoll und voller Anregungen waren. Anfangen möchte ich mit einer kleinen Frage an Herrn *Kirchhof* und dann zu Herrn *Seer* und Herrn *Hüttemann* übergehen. Zu Herrn *Kirchhof* die erste Frage: Herr *Kirchhof* hat das Gemeinnützigkeitsrecht sozusagen aus dem Subventionsrecht herausgenommen. Er hat es damit auch aus dem Begriff der Beihilfe, wo diese Zuordnung ja relevant wird, herausgenommen. Nun habe ich keine Zweifel, wengleich man auch im rein deutschen Rechtsumfeld unterschiedlicher Meinung sein kann, dass das eine legitime deutsche Verfassungsinterpretation ist. Ich bin mir aber nicht sicher, inwie-

weit die europarechtlichen Bezüge hier gleichzeitig und gleichwertig mitbedacht sind, denn diese europarechtlichen Bezüge sind durchaus geltendes Recht und damit auch in die Interpretation unseres geltenden Rechts mit aufzunehmen. Was ich meine, ist, dass sich auf europäischer Ebene die Frage, ob etwas Beihilfe ist oder nicht, möglicherweise nicht nach dem deutschen Leistungsfähigkeitsprinzip richtet, sondern nach der Frage, inwieweit der Wettbewerb innerhalb der Mitgliedsstaaten beeinträchtigt wird. Es wird deswegen ein Anliegen des Europarechts bleiben, zu kontrollieren, was die einzelnen Staaten als gemeinnützig ansehen, um nicht die Wettbewerbsfreiheit unterlaufen zu lassen. Und das führt dazu, dass europarechtlich ein weiter Unternehmensbegriff gilt, also keineswegs nur Gewinnerzielungsbetriebe, sondern auch andere Betriebe abgedeckt sind. Alles, was durch staatliche Vergünstigung potentiell den Wettbewerb beeinträchtigt und beeinflusst, wird Beihilfe bleiben. Dazu steht m. E. die Konstruktion von Herrn *Kirchhof* in gewissem Widerspruch, jedenfalls ist hier eine Ambivalenz oder ein potentieller Widerspruch da.

Dieser Einwand gilt auch für die Definition des Zweckbetriebs bei Herrn *Seer*. Herr *Seer* hat gesagt, man solle doch alle Betriebe, die nicht auf Gewinnerzielung ausgerichtet seien, sozusagen automatisch zu Zweckbetrieben machen. Dann wird diese Kategorie viel einfacher. Die europäische Rechtsprechung und die Europarechtslage ist im Augenblick nicht so, dass dem gefolgt würde. Es kommt bei dem europarechtlichen Unternehmensbegriff nicht auf Gewinnerzielung an. Wenn es darauf nicht ankommt, dann wird die Wettbewerbsproblematik zum entscheidenden Ansatz für die Abgrenzung zwischen Zweckbetrieben und wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben.

Zu Herrn *Hüttemann*. Ich wollte eigentlich etwas Kritisches zur Bevorzugung der Stiftungen sagen, habe mich aber im weiteren Verlauf des Referats zu einer Frage nach der Mittelverwendung entschlossen. Hier meine ich, dass wir Erhebliches durch eine rechtsvergleichende Betrachtung lernen können. Es ist auch mein Eindruck, dass die augenblickliche Rechtslage, was Rücklagenbildung etc. angeht, zu starr ist. Im englischen Recht dürfen z. B. angemessene Rücklagen gebildet werden. Was heißt angemessen? Das überprüft die Charity Commission anhand eines Finanzplans, der genau darlegt, warum man wann welche Rücklagen braucht. Das ist natürlich keine rein rechtliche Kontrolle, sondern eine betriebswirtschaftliche. So etwas ist bei uns im Augenblick wahrscheinlich nicht machbar. Es gibt aber doch erheblich bessere Ergebnisse.

Prof. Dr. Kirchhof:

Herr *Walz*, mit ihrer kritischen Bemerkung bestätigen Sie im Grunde die Differenzierung, die ich vorgetragen habe. Meine Überlegungen zur Leistungsfähigkeit betrafen den Spender, nicht den Spendenempfänger, also die Körperschaft, die im Wettbewerb steht. Und zum Spendenempfänger habe ich

ausdrücklich gesagt: Es kommt bei dem, in dessen Person sich zweifellos eine Zuwendung ereignet, auf das Thema der Selektivität an, auf das Thema der Zurechnung zum Staat, weil der Staat nur mittelbar beteiligt ist und auf die Wettbewerbswirkung. Von daher sind wir uns einig. Beim Spender hingegen, und das ist zugleich meine Aussage zu der Kritik von Herrn Seer, müssen wir die Frage stellen: Sollte der Staat die Verwendung von Einkommen nicht zu privatnützigen sondern ausschließlich zu Gemeinwohlzwecken auch noch besteuern, also die Bemessungsgrundlage steuerlich belasten, die freiwillig von dem Einkünfteerzieler zu 100% zu gemeinnützigen Zwecken verwendet worden ist, um damit das übrige Einkommen entsprechend höher zu belasten? Die entscheidende Frage ist also, ob die Belastung gerechtfertigt werden kann; fehlerhaft wäre es, die Belastung als richtig zu unterstellen und dann mit Herrn Seer fragen, ob die gemeinnützige Einkommensverwendung entlastet werden darf. Das ist so ähnlich, wie beim betrieblichen Aufwand. Das Beispiel von Herrn Seer gilt auch für den Handwerker, der den Hammer für 1000 Euro kauft, und dann stellen wir staunend fest, dass der Großverdiener dadurch 500 Euro spart und der mittlere Verdiener 250 und der kleine 0. Wer das nicht will, muss die Progression abschaffen. Wir müssen doch fragen, ob im Rahmen einer Besteuerung, auch der progressiven Besteuerung, überhaupt die Belastung gerechtfertigt ist. Beim betrieblichen Aufwand, bei der Sicherung des Existenzminimums und ebenso bei 100% Einsatz der Mittel für gemeinnützige Zwecke ist sie nicht gerechtfertigt. Also kann sie nicht besteuert, auch nicht progressiv besteuert werden. Ist die Belastung nicht gerechtfertigt, stellt sich die Frage der Entlastungsrechtfertigung nicht mehr: Ob das Einkommen disponibel ist, ob eine Leistung freiwillig erbracht wird, ist ebenso unerheblich wiederum wie beim betrieblichen Aufwand. Derjenige, der aufwendet, tut dieses hoffentlich freiwillig, und nicht aus Zwängen, jedenfalls in der Wertung des rechtlichen Tatbestandes. Die Kernfrage bleibt also: Dürfen wir den Spender noch zusätzlich besteuern, für das, was er nicht mehr hat, und was er aus gemeinnützigen Gründen hingegeben hat. Dann rückt der Wettbewerbsgedanke in den Vordergrund. Das begünstigte Unternehmen, die Körperschaft, steht im Wettbewerb, während der Spendende normalerweise nicht den Wettbewerbskriterien unterliegt.

Prof. Dr. Isensee:

Meine Damen und Herren, ich habe in beiden Referaten mit großer Genugtuung gehört, dass die Grundanliegen der Unabhängigen Sachverständigenkommission doch noch Echo und Aufnahme finden. Die Grundanliegen waren, den Kreis der gemeinnützigen Zwecke nicht ausufern zu lassen, die Steuervergünstigungen unter Rechtfertigungszwang zu stellen und im Übrigen der Realisierung der gemeinnützigen Tätigkeit im Wettbewerb Grenzen zu setzen,

damit wirtschaftliche Aktivitäten zu disziplinieren, insofern auch dem Gedanken der Wettbewerbsgleichheit Rechnung zu tragen. Der Eindruck konnte entstehen, dass die Gemeinnützigkeitskommission eigentlich für die Katz gearbeitet habe, weil sie ja den Gesetzgeber provozierte, das Gegenteil zu tun: die Gemeinnützigkeit auszuweiten in immer weitere, in immer subtilere Freizeitaktivitäten bis zu Hundesport und Kleingärtnerei.

Zum Referat von Herrn *Seer*, dem ich in großen Zügen zustimme, in einzelnen Punkten ein paar Anmerkungen. Ich stimme dem Ansatz zu, dass sich das Gemeinwohl nicht auf den Staat im engeren Sinne beziehen darf, und widerspreche damit dem Ansatz, dass das Gemeinwohl in diesem Sinn mit den Pflichtaufgaben des Staates in irgendeiner Weise identifiziert werden kann. Die AO spricht davon, dass die Allgemeinheit auf materiellem, geistigem oder sittlichem Gebiet gefördert wird. Das ist eine Formel, die könnte geradezu Aristoteles entnommen sein. Dass sie in einem Steuergesetz steht, ist in höchstem Grade erstaunlich. Und in der Tat steckt dahinter ein Moment klassischer Staatszwecklehre, die auf Aristoteles zurückgeht. Dass es zwei fundamentale Aufgaben eines Gemeinwesens gibt: Zum einen das bloße Überleben der Bürger sicherzustellen, nämlich ihre Sicherheit und die Bedingungen des Tauschverkehrs. Zum anderen für das *gute* Leben zu sorgen. Was gutes Leben ist, das ist exakt in materieller, geistiger und sittlicher Hinsicht zu begreifen. Dafür aber ist nicht der Staatsapparat allein zuständig, sondern dafür ist jeder, der zum Gemeinwesen gehört, auf seine Weise verantwortlich.

Es lässt sich eine 4-Stufen-Lehre der Kompetenzausübung für das Gemeinwohl, die ungeschrieben hinter dem geltenden Steuerrecht steht und vom Verfassungsrecht sanktioniert wird, ausmachen. Auf der ersten Stufe ist jeder Einzelne gehalten, seinen Beitrag dem Gemeinwohl zu widmen. Ganz egal, ob er eigennützig oder ob er altruistisch handelt. Das gilt für den eigenen Lebensunterhalt. Das gilt für die eigene Lebensgestaltung. Das gilt für die Familie. Das ist der Bereich der privaten Lebensführung und der privaten Einkommensverwendung. Dieser Bereich ist – jedenfalls im Rahmen eines Existenzminimums – der Steuer unverfügbar. Auf einer zweiten Stufe stehen die Marktaktivitäten, die nach Maßgabe ihres Erfolgs steuerpflichtig sind. Und erst auf einer dritten Stufe setzt die Gemeinnützigkeit ein, die sich auf private Körperschaften bezieht, die sich ausschließlich und zeitnah eben dem Gemeinwohl widmen und damit dem Eigennutz ihrer Mitglieder keinen Raum geben. Hier hat Herr *Hüttemann* in einer bewundernswert präzisen Art auch die steuerrechtlichen Bedingungen aus ihrer gesetzlichen Unklarheit in dogmatische Schärfe überführt. Erst auf vierter Stufe kommt der Staat. Das ist das Konzept des Subsidiaritätsprinzips, das hinter dem Ganzen steht: dass privates Handeln der je unteren Stufe, dass privatautonome Erfüllung des Gemeinwohls vor der staatlichen den Vorrang hat.

Das Gemeinwohl verlangt Leistungen, die der Staat als solcher gar nicht erbringen kann. Oder jedenfalls, wenn er sie erbringt, nur in einer veränderten Form. Der Staat kann nicht die ganze Kindererziehung leisten. Er wird freilich im schulischen Bereich tätig, jedoch gebunden an seine Neutralitätspflicht. Ein ganzheitliches Erziehungskonzept ist ihm versagt, das aus Weltanschauung und Religion, aus dem spezifischen Charakter der Eltern allein die Prägung erhält. Und so gibt es einen ganzen Bereich von Tätigkeiten, in denen der Staat als solcher nicht substituieren, aber fördern kann. Der Staat kann nicht die religiöse Sinngebung als solche ersetzen, aber er kann die Religion mit seinen, insbesondere steuerlichen Mitteln, fördern. Der Staat kann keine Staatskunst hervorbringen, und er gerät in ein großes Dilemma, wenn er Prioritäten setzt. Staatliches Mäzenatentum wird in der Regel auf demokratisch unlegitimierte Gremien, sogenannter Sachverständiger, ausgelagert. Wenn private Mäzene antreten, können sie sich ihrerseits auf die Kunstfreiheit berufen. Sie sind aufgrund ihrer grundrechtlichen Freiheit die primären Mäzene. Das gleiche gilt für die Förderung der Wissenschaft. D. h. der Staat kann in diesen pluralistischen Aufgaben nur gewisse fachliche Standards gewährleisten, aber die spezifischen Elemente des Geschmacks, der weltanschaulichen und religiösen Ausrichtung, sind ihm um der Freiheit willen verschlossen.

Und dann fragt sich schließlich, wie sieht es mit der Unmittelbarkeit aus, wenn gemeinnützig – ich möchte hier das Problemfeld um einen Punkt erweitern – auch die Erfüllung von Fernzielen wie Völkerverständigung, Umweltschutz u. ä. ist. Diese Fernziele werden von der steuerbefreiten Körperschaft selber gar nicht erfüllt, sondern deren Aktivität erschöpft sich darin, dass sie an Staat und Öffentlichkeit appelliert, mehr für Denkmalschutz, mehr für Umweltpflege zu tun, eine Art von politischem Engagement. Die Gemeinnützigkeit geht über die Demarkationslinie der politischen Förderung und der Teilnahme am politischen Wettbewerb hinaus. Unmittelbare Leistungen für den Denkmalschutz wären eigene Sach- und Finanzleistungen, unmittelbare Leistungen für den Umweltschutz die Anlegung eigener Biotope, aber nicht Forderungen an die Öffentlichkeit und den Staat.

Und nun zum Sport. Das ist naturgemäß der heikelste Punkt. Hier ist die Gemeinnützigkeitskommission voll in Widerspruch zum Zeitgeist geraten. Das einzige Mal in meinem Leben widerfuhr es mir, in den Sportteil von Tageszeitungen zu geraten. Hier wird, wenn man über Sport redet, über völlig heterogene Sachverhalte gesprochen. Man kann sie, wenn man Gemeinnützigkeit rechtfertigen will – insbesondere nach den von Herrn *Hüttemann* entwickelten Kriterien – nicht über einen Kamm scheren: den Zuschauersport und den Sport, den jemand selber ausübt, den Amateursport und die große Medienschau im Kolosseum von Bundesligaveranstaltungen. Dass Behindertensport und Jugendsport ohnehin im legitimen Kreis der Gemeinnützigkeit lie-

gen, liegt auf der Hand. Aber es fragt sich eben, ob man das Übrige tatsächlich rechtfertigen kann. Soweit es um die großen Schauveranstaltungen geht, stellt sich die Frage, ob hier nicht die Marktgesetzlichkeit ausreicht und damit die Steuerverschonung entbehrlich ist. Soweit aber das nationale Interesse finanzielle Zuwendungen erfordert, damit Deutschland mit Aussicht auf Erfolg am olympischen Wettbewerb teilnehmen kann, ist zu erwägen, ob nicht die offene positive Subvention, die dann auch öffentlich ausgewiesen ist, das richtige Mittel der Förderung ist. Soweit es sich aber um Sportbetätigung im Verein handelt und damit doch um indirekte Eigenförderung derer, die sich betätigen, gehört das an sich zur normalen Lebensführung und damit in den Kreis jener Aufwendungen, die man aus dem Existenzminimum bzw. aus dem versteuerten Einkommen leistet, ebenso wie Hygiene, Kleidung, Nahrung und anderes auch. Warum soll der körperliche Bewegungsdrang anders behandelt werden? Noch einmal, das ist erst eine ganz grobe Differenzierung. Sport als solchen für gemeinnützig zu erklären, halte ich für ein Versagen der notwendigen Differenzierungsleistung, die das Steuergesetz auch angesichts der Vorgaben der Verfassung und angesichts der selbst gewählten Prinzipien eigener Belastungsgerechtigkeit getroffen hat.

Prof. Dr. Seer:

Wenn ich es richtig strukturiere, sind an meine Person gleich mehrere Fragen gestellt worden. Herr *Walz* hat gefragt, ob es richtig ist, den Zweckbetrieb, so wie ich es vorgenommen habe, auf reine Gewinnerzielungsbetriebe zurückzustutzen und ob dieses mit dem Europarecht konform wäre. Ich meine ja. Das Europarecht mag auch Kostendeckungsbetriebe als wettbewerbsrelevante Betriebe verstehen. Das halte ich durchaus für richtig und legitim, das heißt aber ja noch nicht, dass wir auch einen Diskriminierungsfall haben. Wenn wir nämlich in der Weise vorgehen würden, wie ich es vorgeschlagen habe, dass also die Umsatzsteuersatzermäßigung des § 12 Abs. 2 Nr. 8 UStG fallen würde und sich die Nichtertragsteuern einfach nur auf die Fälle, die letztlich im Wettbewerb stehen, zurückziehen würden, dann sehe ich dort gar keine Wettbewerbsrelevanz. Weil nämlich sowohl ausländische Vereinigungen, die diese Tätigkeit verfolgen, wie auch der inländische, jetzt noch Zweckbetrieb dort gleich besteuert werden würden. D. h. also, es wäre dann nur die Frage der Diskriminierung zu stellen, die ich nach meinem Modell verneinen würde. Aber vielleicht können wir am Nachmittag im Zuge des Europarechts noch darüber diskutieren.

Die zweite Anmerkung, die von Ihnen Herr *Kirchhof*, habe ich auch erwartet und im Grunde war mir klar, dass Sie das anders sehen müssen. Meine Differenzierung zwischen dem Hammer und der Spende ist die, dass ich sage, der Aufwand für den Hammer liegt noch auf der Ebene der Einkunftserzielung, d. h. ist also in dem System des derzeit geltenden Einkommensteuerrechts ein

genetisch vorgegebener Abzugstatbestand, während die Spende ein Vorgang der Einkommensverwendung ist, die auf einer anderen Ebene liegt und dort eben nach dem Merkmal Disponibilität/Indisponibilität abgegrenzt werden muss, ob es sich um einen genetischen Tatbestand handelt oder nicht. Und da ich davon ausgegangen bin, dass es sich um eine disponible Einkommensverwendung handelt, ist dieser Abzug als Sonderausgaben rechtfertigungsbedürftig. Dort habe ich gefragt, welche Alternative gleichheitsgerechter und freiheitswahrender ist. Ich halte es für folgerichtig, den Spendenabzug auf der Steuerebene vorzunehmen und nicht auf der Ebene der Bemessungsgrundlage. Insoweit würde ich dort die Unterscheidung sehen. Es ist vielleicht auch ein unterschiedliches Verständnis, das wir beide vom Nettoprinzip haben. Mir kommt es auf die Frage der Systemgerechtigkeit innerhalb des Einkommensteuersystems an.

Dann zu dem ganzen Strauß von Anmerkungen, die Sie, lieber Herr *Isensee*, hier beigetragen haben. Ich meine, vom Ansatzpunkt unterscheiden wir uns gar nicht. Also die Unterscheidung zwischen Staat und Gesellschaft, das Subsidiaritätsprinzip und die Dinge, die Sie zur Kulturfreiheit vorgetragen haben, kann ich alle nur unterschreiben. Die weitere Frage ist nur, welche Konsequenzen ergeben sich nun daraus für die Besteuerung und für das steuerliche Regime des Gemeinnützigkeitsrechts. Und da meine ich, dass auch dort, wo eine inhaltliche Kulturneutralität des Staates existiert, dieses eben leider nicht eine Kostenneutralität ist. D. h. also, auch in diesen Feldern ist der Staat als Kulturstaat eben sehr aktiv. Wenn wir in der privaten Sphäre und in der gesellschaftlichen Sphäre die von Ihnen gerade postulierten wünschenswerten Aktivitäten vorfinden, tragen auch diese zur Staatentlastung bei und führen schließlich dann auch wiederum zur Steuerentlastung. Das passt m. E. im Sinne des Subsidiaritätsprinzips zu der Grundrechtfertigung. Das Problem des Sports sehen wir gar nicht so unterschiedlich, nur ich würde jetzt diese Freizeitaktivitäten an einer ganz anderen Stelle torpedieren. Und ich glaube, dass es auch hoffentlich deutlich geworden ist. Ich sage, der Kulturbegriff ist, was Sie, das muss ich doch mal sagen, als Zeitgeist etwas diffamieren, die Offenheit der Gesellschaft, die sich von unten nach oben entwickelt. Es mag aus der einen Sicht Zeitgeist sein, aus der anderen Sicht ist es vielleicht gerade die gesellschaftliche Offenheit, die den Sport als Kulturgut begreift und entsprechend in die Länderverfassungen bringt. Wenn es einem da nun schwer fällt, Wertungsunterschiede zwischen dem schöngeistigen und schweißtreibenden zu treffen, dann muss ich die Frage der Geselligkeit der Freizeitaktivitäten auf einer anderen Ebene angehen. Das habe ich eben versucht, an dem Merkmal der Selbstlosigkeit zu tun, so dass also das Ergebnis letztlich, Herr *Isensee*, gar nicht so sehr weit auseinander liegen wird, wenn wir das folgerichtig zu Ende denken. Ich glaube, damit müsste ich eigentlich alles erfasst haben.

Prof. Dr. Hüttemann:

Ich möchte zunächst zur Frage von Herrn *Walz* hinsichtlich der Rücklagenbildung Stellung nehmen. In der Tat ist es überlegenswert, die Rücklagenbildung nach den tatsächlichen Erfordernissen zu bemessen. Ich möchte aber darauf hinweisen, dass der Gesetzgeber mit Recht von solchen Einzelfallprüfungen im Interesse einer einfachen Rechtsanwendung abgesehen hat. Es wäre auch für die Finanzverwaltung schier unmöglich, für die große Zahl gemeinnütziger Einrichtungen im Einzelfall unter Berücksichtigung der Vermögensausstattung, der Höhe der Mitgliedsbeiträge und anderer Faktoren die angemessene Rücklagenbildung festzulegen. Wir sollten daher die Finanzverwaltung davon entlasten, die Wirtschaftsführung zu überprüfen und statt dessen äußere Grenzen setzen, die relativ leicht anwendbar sind. Insoweit scheint mir auch die Funktion der Charity Commission in England nicht mit der Aufgabe der deutschen Finanzverwaltung beim Vollzug des Gemeinnützigkeitsrechts vergleichbar zu sein.

Frau Vorsitzende, vielleicht darf ich aber doch noch zwei Gesichtspunkte, die sich auf die vorhin diskutierten Fragen beziehen, ergänzen, auch wenn ich gar nicht direkt angesprochen worden bin. Ich würde aus meiner Sicht hier zum einen gerne darauf hinweisen, dass der Gedanke, den Herr *Isensee* eingeführt hat, dass man das Gemeinnützigkeitsrecht nicht auf die Funktion der Staatsentlastung verkürzen sollte, noch eine weitere Dimension hat. Wenn man sich dieses Rechtsgebiet aus rechtsökonomischer Sicht anschaut, so wird die Steuervergünstigung traditionell mit dem Gesichtspunkt des Marktversagens gerechtfertigt. Aber wir sollten nicht vergessen, dass die Ökonomen nicht nur ein Marktversagen, sondern auch das Staatsversagen kennen. Es gibt Güter und Dienstleistungen, die vom Staat nicht in gleicher Weise erbracht werden können, selbst wenn die finanziellen Möglichkeiten da wären. Dazu zählt, da stimme ich Herrn *Isensee* zu, insbesondere der Kultur- und Erziehungsbereich, in dem die Pluralität der Aufgabenerfüllung eine qualitativ wichtige Komponente ist und das Gemeinnützigkeitsrecht, das zeigen auch Vergleiche mit anderen Ländern, die Bedeutung hat, Vielfalt sicher zu stellen. Der zweite Gesichtspunkt betrifft die Angemessenheit der Wirtschaftsführung. Wenn wir zu sehr den Gedanken der Staatsentlastung und des Steuersurrogates in den Vordergrund stellen, könnte das zu dem Kurzschluss führen, dass sich die Wirtschaftsführung gemeinnütziger Einrichtungen an der Wirtschaftsführung staatlicher Behörden zu orientieren hat. Es geht ja darum, den Vergleichsmaßstab zu finden, an dem wir gemeinnützige Einrichtungen messen wollen. Das darf, so glaube ich, nicht der Staat sein und deswegen ist es mir sehr wichtig, dass der staatsergänzende Charakter der gemeinnützigen Tätigkeit in den Vordergrund gestellt wird, weil damit auch der Kurzschluss vermieden wird, dass sich die Wirtschaftsführung etwa bei der Bezahlung der Organe an den Vorga-

ben des BAT und die Haushaltsführung an den Maßstäben des Haushaltsrechts zu orientieren hat.

Schließlich, Herr *Seer*, würde ich noch gerne etwas zu Ihren Ausführungen zu bedenken geben, so sehr ich im Bereich des Sports Ihren Ansatz teile. Wir müssen aufpassen, dass wir keinen Widerspruch erzeugen, indem wir bei der Definition der gemeinnützigen Zwecke sehr weit gehen, und gleichzeitig über eine Verschärfung der Selbstlosigkeit bestimmte Strukturen wieder aus der Begünstigung herausnehmen. Es ist in Deutschland nun einmal so, dass etwa der Sportbereich ganz wesentlich als mitgliedernützige Verfolgung sportlicher Zwecke organisiert ist. Dies sollte man schon auf der Ebene – Was wollen wir begünstigen? – berücksichtigen und die Frage der Selbstlosigkeit und die Frage der begünstigten Zwecke als Einheit sehen. Mir scheint es auch fraglich zu sein, ob die Einbeziehung immaterieller Vorteile nicht auch die Finanzverwaltung überfordert. Wenn man gleichwohl diesen Weg gehen will, sollte man zumindest im Gesetz klare Vorgaben einfügen, denn es geht ja darum einen bestimmten Bereich gemeinnütziger Einrichtungen aus der Gemeinnützigkeit auszuschließen. Mit dem Kriterium „nicht in erster Linie“ können, so glaube ich, weder die Rechtsprechung noch die Verwaltung arbeiten. Das müsste deutlicher festgelegt werden.

Dr. Heuer:

Das Thema Sport ist es noch mal, das mich beschäftigt. Sie haben einerseits den Wunsch geäußert, die gemeinnützigen Zwecke einzugrenzen, haben dann aber mit einem Kunstgriff, Professor *Seer*, den Sport sozusagen gemeinnützigkeitsrechtlich nobilitiert. Einmal verweisen Sie auf die Landesverfassungen, in denen Sport ja als Staatsziel niedergelegt sei und dann sagen Sie bei einer soziologischen Interpretation des Kulturbegriffes gehöre der Sport dazu. Bei den Landesverfassungen ist es doch so, dass gerade neben dem Sport immer auch die Kultur steht, d. h. man geht in den Landesverfassungen doch schon von einem aliud von Sport und Kultur aus. Darüber hinaus sind die Landesverfassungen ja sehr geschwätzig. Wenn ich aus den Landesverfassungen bundesstaatliche Gemeinnützigkeitszwecke ableite, dann bin ich in dem vollen Katalog, den ich jetzt auch mit Tier- und Pflanzenschutz habe. Beim soziologischen Kulturbegriff hätte ich ein Problem, denn Kultur verstehen wir traditionell als Gesamtheit der geistigen Güter eines Volkes, als Kunst- und Wissenschaft. Dazu würde ich, wie Sie's genannt haben, auch Brauchtum und Heimatgedanke zählen. Wenn ich aber hingehe und dieses soweit ausufern lasse, dass der Sport dazu gehört, dann muss ich mich letzthin auch fragen lassen, ob ich nicht etwa im Bereich der Katalogberufe des § 18 EStG, die Künstler des 21. Jh., die nicht mehr die Bildhauer und die Maler sind, sondern die Models und die Talkmaster, als künstlerische Tätigkeit im Sinne des § 18

EStG ansehe. Der Bundesfinanzhof tut das bisher Gott sei Dank nicht. Er geht hier von der Gewerblichkeit aus. Ich meine zu Recht. Das Thema Sport und Kultur hat schließlich eine andere Zielsetzung. Das eine ist Volksgesundheit, beim Motorsport hätte ich Schwierigkeiten selbst das zu sehen. Bei der Kultur gilt es, letztthin kreative Potentiale zu schützen und Professor *Isensee* hat das wunderbar aufgelistet. Das setzt genuin Staatsferne voraus. Das tut der Sport nicht.

Prof. Dr. Trzaskalik:

Ich muss natürlich auch zum Sport etwas sagen und, Herr *Seer*, unterstütze Sie nachhaltig, auch wenn es Herr *Isensee* mit dem Sport nicht so sehr hat. Ich würde allerdings Kultur und Sport noch trennen. Worum geht es denn eigentlich bei der ganzen Sportförderung? Dass die Leute sich da halbwegs vernünftig betätigen, etwas für Ihre Gesundheit tun und das war's. Vergleichen Sie einmal direkte und indirekte Förderung. Wenn Sie von der steuerlichen Förderung weggehen zur direkten Förderung durch Subventionen, hätte ich überhaupt keine Bedenken, dass man Sportvereine finanziell unterstützt. Ich hab sogar eher Probleme, wenn man den Sport ausklammert. Ich will das am praktischen Beispiel deutlich machen, das wir gerade in Mainz haben: Da hat man ein altes Theater saniert. Der Kostenaufwand ist dreimal so hoch wie geplant. Die Stadt ist fast pleite. Wenn das gelobt oder darüber geschimpft wird, könnte man bei einer direkten Förderung eigentlich sagen: Na ja, da geht's um Kultur, Theater und dergleichen, da kann die Stadt kräftig zubuttern. Wenn es um den sportlichen Bereich geht, geht es überhaupt nicht. Wir haben solche Absolutheiten und die sind aber gerade störend. Wenn Sie mal ins Vergnügungssteuerrecht reinschauen, da wird es geradezu albern. Gehen Sie ins Theater – keine Vergnügungssteuer. Auf dem Fußballplatz in Deutschland auch keine. Gehen Sie ins Kino – ja. Und da fragt man sich nach dem Sinn der Differenzierung und die möchte ich nicht gerade noch im Gemeinnützigkeitsrecht haben. Das soll letztlich jeder entscheiden. – Nur Herr *Seer*, ich habe mit dem, was Sie eben auch wiederholten, Probleme. Machen Sie nicht Ihre ganze Sportförderung wieder kaputt, wenn Sie sagen, es geht nicht, wenn primär Mitgliederinteressen gefördert werden. Bei dem normalen Sportverein finde ich keine Außenwirkung oder dergleichen. Es geht schlicht darum, dass die Leute sich halbwegs gesund halten und da frage ich mich, ob man wirklich zwischen den Gemeinwohlinteressen und individuellen Interessen trennen kann. Ist es nicht ganz banal so, dass der Staat sagen kann: Sportliche Betätigung halten wir für wünschenswert, und wenn wir sie direkt subventionieren können, könnten wir auch eine Förderung auf steuerlichem Gebiet, nämlich die Abzugsfähigkeit von Spenden, zulassen. So einfach sehe ich das, ohne dass man das Ganze hoch in den Himmel des Verfassungsrechts hängen muss.

Dr. Schaubhoff:

Ich möchte auch gerne zu dem jetzt hier ergiebig behandelten Thema etwas sagen, weil mir noch zwei Aspekte wichtig erscheinen, die vielleicht in der Diskussion ein bisschen kurz kommen. Das erste, was man im geltenden Recht sehen muss. Was haben wir denn? Wir haben eine Differenzierung zwischen der Spendenbegünstigung und Mitgliederbegünstigung auf der einen Seite und der Steuerfreistellung auf der anderen Seite. Wir haben im Grunde im Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht ein dreistufiges System, d. h. die sogenannten Freizeitbetätigungen einschließlich des Sportes können nicht durch die Abzugsfähigkeit der Mitgliedsbeiträge gefördert werden. Wir haben „nur“ eine umfassende Steuerfreistellung, die sich auf die Gewinne etc. bezieht. In der Kultur haben wir dagegen die Regelung, dass die Spende und der Mitgliedsbeitrag abgezogen werden kann, sogar auf der dritten Stufe mit dem Satz 10 v. H. des Einkommens. Das zweite, was mir etwas zu kurz kommt. Die Frage, die sich mir immer stellt, ist, inwiefern ist der Gesetzgeber eigentlich legitimiert, Freizeitbetätigungen steuerfrei zu stellen. Ich begrüße es sehr, dass der Bundesfinanzhof ein positivistisches Verständnis von dem Gemeinnützigkeitskatalog hat und versucht, aus den im einzelnen definierten Zwecken zu entnehmen, was ist nun gemeinnützig, was ist nicht gemeinnützig. Natürlich hat jeder bei der Debatte beispielsweise um den Motorsport verschiedene Emotionen. Die dürfen aber nicht Sache der Rechtsanwendung werden, sonst wird es viel zu unsicher. In dem Zusammenhang stellt sich die Frage, inwiefern der Gesetzgeber legitimiert ist, neue Freizeitbetätigungen als gemeinnützige, als steuerfreie Zwecke aufzuführen. Und da kommen wir unmittelbar zu dem, was Herr Seer schon sagte. Letztlich reduziert es sich doch in weiten Teilen darauf, inwiefern wir ein offenes Kulturverständnis haben, inwiefern wir ein enges Kulturverständnis haben und wie weit der Gesetzgeber gehen darf, bestimmte Dinge steuerfrei zu stellen. Man muss sich immer vorstellen, meine Damen und Herren, aus Sicht der Bundestagsabgeordneten läuft es genau umgekehrt. Ich nehme mal an, niemand hier im Saal ist irgendwo Mitglied eines Hundesportvereines, aber jeder kann sich natürlich fragen, wer gehört denn einer Fördergemeinde für Theaterkarten oder Opernkarten oder Ähnliches an. Ich habe das gerade wieder am letzten Samstag in einer Konzertaufführung erlebt. Da wird damit geworben, dass man eine steuerbegünstigte Spende an einen Förderverein zahlt, der bestimmte Festivals veranstaltet und auf der anderen Seite hat man irgendwann ermäßigten Eintritt. Das ist es, was tatsächlich stattfindet. Und die Bundestagsabgeordneten sind nun den Fragen ausgesetzt, warum das nur für die Oper gilt, aber nicht für den Hundesport. Warum gilt das nicht für den Karneval. Karneval ist nun im Katalog, aber nicht bestimmte andere Formen der Kulturförderung. Ich habe in meinem Mandantenkreis selbstverständlich Leute, die, wenn ich so sagen soll, Ihr Hobby sozialisiert haben.

Sofern das Hobby auf dem Gebiet der steuerbegünstigten Zwecke liegt, ist das auch gestaltbar. Und da kommt der Druck auf die Politik her und das, finde ich, ist natürlich die Debatte, die wir führen sollen und ich finde, wir sollten uns vor allen Dingen klar machen, wieweit unser Parlament legitimiert ist, bestimmte steuerbegünstigende Regelungen einzuführen, um die Offenheit der Gesellschaft auch zu gewährleisten.

Dr. Oberloskamp:

Es wundert mich eigentlich, dass keiner der Referenten bisher ein Urteil des Europäischen Gerichtshofs, das vor kurzem in „Deutsches Steuerrecht“, Heft 33 dieses Jahres erwähnt worden ist, zu Sprache gebracht hat. Da hat der Europäische Gerichtshof in der Sache „Kennemer Golf- und Countryclub“ in seinem Urteil vom 21. 3. 2002 C-174/00 in Kürze gesagt, dass nach Europarecht die Tätigkeit eines steuerbegünstigten Vereins insgesamt beurteilt werden müsse und nicht nach den einzelnen Töpfen, wie wir das nach nationalem deutschen Recht gewohnt sind. Der Verein könne durchaus auch Gewinne erstreben, solange diese Gewinne dem satzungsmäßigen Zweck zur Verfügung gestellt werden. Das Revolutionäre an diesem Urteil ist der Leitsatz 4: Folglich können Jahresbeiträge auch Gegenleistungen für erbrachte Dienstleistungen darstellen, ohne dass alle Mitglieder diese beanspruchen und regelmäßig nutzen. Das würde zur Folge haben, dass Mitgliedsbeiträge auch eines steuerbegünstigten Vereins umsatzsteuerpflichtig werden würden. Wenn dieses Urteil des Europäischen Gerichtshofs in nationales Recht umgesetzt werden würde, dann würde unser deutsches Gemeinnützigkeitsrecht ja völlig auf den Kopf gestellt werden und völlig neu bewertet werden müssen.

Prof. Dr. Seer:

Es sind jetzt mehrere Punkte angesprochen worden, die im Wesentlichen auch meinen Vortrag betreffen. Ich fange mit dem letzten an, weil er sich relativ schnell beantworten lässt. Ich habe nur in einem Nebensatz auf die Entscheidung des Europäischen Gerichtshofs hingewiesen. Die braucht gar nicht erst umgesetzt zu werden, die gilt bereits. In der Tat ist eine Umsatzsteuerpflicht, was die Mitgliedsbeiträge in bestimmten Konstellationen betrifft, aus der Verunsicherung zu befürchten.

Dann zu der Frage, was ist Kultur? Sie haben den engen Kulturbegriff referiert. Man muss aber sagen, wenn man sich die Veröffentlichungen, auch die ernstzunehmenden Veröffentlichungen, vor allem das große Werk von *Peter Häberle* zur Kultur und zum Kulturwesen anschaut, ist der nicht so eng auf Kunst, Wissenschaft und Erziehung zu begrenzen, sondern ist weiter. Aber darum ging es mir gar nicht. Mir ging es nur darum, darauf aufmerksam zu machen, dass sich Gemeinwohl im Sinne eines offenen Prozesses, Herr *Isensee*

hat dieses wunderbar beschrieben, von unten nach oben entwickelt. Und wenn in den letzten 15 Jahren peu à peu in allen Landesverfassungen in den Artikeln, wo die Kultur als förderungswürdiges Staatsziel oder zu verfolgendes Staatsziel verankert worden ist, in einem Folgeabsatz oder gleichzeitig im selben Absatz auch der Sport mit der selben Formulierung aufgetragen wird, dann muss man sagen, haben sich zumindest die Landesverfassungen eines erweiterten Kulturbegriffsverständnisses bedient. Und das ist nicht nur rein soziologisch, sondern wenn man so will, aus einem soziologischen Kulturbegriff kommt man dann auch in die rechtliche Dimension, nämlich auf die Ebene der Landesverfassung. Davor kann man nicht einfach die Augen verschließen. Das ist geltendes Landesverfassungsrecht. Ich meine, das ist immerhin ein Anhaltspunkt dafür, welche Bereiche nun auch als Gemeinwohlzwecke begriffen werden. Für mehr habe ich das nicht reklamiert, nur für die Frage, wieweit ist das Ganze zu ziehen.

Dann der Hinweis, das fiel mir noch auf, auf die Bundesliga und andere sportliche Aktivitäten, die Medienvielfalt usw. Das ist letztlich gemeinnützigkeitsrechtlich gar kein Problem. Diese wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe sind steuerpflichtig. Dann haben wir den § 67a AO, der in dem Bereich der Sportförderung, dem Sportverein einen bestimmten Zweckbetrieb zuerkennt. Darüber ließe sich natürlich treffend streiten. Ist der so gerechtfertigt oder nicht? Nach meinem Ansatz gäbe es diese Zweckbetriebsdimension nicht mehr, d. h. ich bräuchte mich damit nicht auseinander zu setzen.

Die Frage von Ihnen, Herr *Trzaskalik*, ist richtig gestellt. Ich würde natürlich den Bereich, wo es um reine Mitgliedsfreizeitaktivität geht – wenn ich mich dem immateriellen Selbstlosigkeitsbegriff über das subjektive Tatbestandsmerkmal nähere, das hab ich so aufgezeigt – aus der Förderungswürdigkeit herausnehmen. Überlasse ich es dem derzeitigen § 55 AO und sage, es muss ein wirtschaftlicher Vorteil da sein, dann wäre der zu bewerten. Beim Golfclub ist er vielleicht zu bewerten, beim Tennis- und Reitclub ist er vielleicht zu bewerten, beim Fußballverein vielleicht weniger. Wir kommen in nicht so ganz einfache Abgrenzungsbereiche hinein. Ob darüber hinaus der Gesetzgeber nicht den Gestaltungsspielraum via Steuer zu fördern hat, wie das angesprochen wurde, ist dann noch ein weiteres Thema. Mir ging es jetzt nur darum, ein in sich geschlossenes Konzept zu erarbeiten, was an den Randbereichen natürlich nicht alle Abgrenzungsfragen erledigen kann.

Dr. Roland:

Prof. *Seer*, Sie haben am Schluss den Vorschlag gemacht, Spende mal Gemeinwohlrelevanzfaktor und eine Klassifizierung der Gemeinwohlzwecke zu erwägen. Als Vertreter der Finanzverwaltung hat mich das etwas erschreckt, diese Klassifizierung vorzunehmen. Ich stelle mir, Sie haben ja Parlamentsvorbehalt

gesagt, die Abgeordneten vor, die da den Lobbyisten widerstehen und differenzieren müssen. Im Zuge der Beratungen des Vereinsförderungsgesetzes ist im Anschluss an die Erwägungen der damaligen Gemeinnützigkeitskommission erwogen worden, zwischen Spenden für echte, gemeinnützige Zwecke und für Kaninchenzüchtervereine und ähnliche Zwecke zu differenzieren und sie in unterschiedlicher Höhe zum steuerlichen Abzug zuzulassen. Man ist ganz bewusst davon abgekommen, diese Klassifizierung vorzunehmen. Der Gesetzgeber wollte einen offenen Katalog, weil man natürlich längst nicht alle förderungswürdigen Zwecke gesetzlich erfassen kann. Man kann nicht an alles denken. Damals fing es mit den Modelleisenbahnen und Modellflugzeugbau an und dann hat sich herausgestellt, dass man die Modellautobauer vergessen hatte. Und so reiht sich eins ans andere. Sie bekommen nie einen vollständigen Katalog zusammen. Deswegen kann ich nur davor warnen, diesen Weg zu gehen. Zu bedenken ist auch, Herr *Schaubhoff* hat es schon gesagt, die Legitimität des Gesetzgebers, beispielsweise Sportvereine trotzdem zu fördern. Es kann doch nicht gleichheitswidrig sein, wenn der Gesetzgeber, auch wenn er unterstellt, dass ein bestimmter Vereinszweck nicht gemeinnützig ist, sagt: ich lasse die Spende trotzdem zum Abzug zu, weil die Sozialisationsstrukturen im Verein gefördert werden sollten. Der Gesetzgeber hat dann im Rahmen seines Ermessens eine andere Legitimationsgrundlage gewählt und ich meine, das ist verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden.

Prof. Dr. Achatz:

Wir haben in Österreich auch Probleme mit dem Sport. Mich erinnert die Diskussion hier durchaus an Diskussionen, die wir in Österreich führen. Nach meinem Eindruck geben für die steuerliche Behandlung politische Überzeugungen den Ausschlag und nicht so sehr abgabenrechtliche Würdigungen. Wenn wir an den Profispielbereich in Österreich österreichischer Fußballmannschaften denken, dann könnten wir diesen natürlich als wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb verstehen. Mittelbeschaffungsbetriebe sind sie in Wahrheit nicht, denn sie sind defizitär und stehen am Rande des Konkurses. Der Profispielbetrieb ist aber auch kein Zweckbetrieb und steht daher mit der Gemeinnützigkeit in Widerspruch. Die Praxis geht nun einfach davon aus, einen einheitlichen Zweckverwirklichungsbetrieb zu fingieren, der den Profispielbetrieb umfasst. Die Begründungen dafür überlasse ich Ihrer Bewertung, ich denke, dass sie nicht wirklich mit dem Gemeinnützigkeitsrecht vereinbar sind. Drei Punkte würden mich konkret zu den Referaten interessieren, weil es in Österreich auch Diskussionen diesbezüglich gibt.

Die erste Frage betrifft die Verstöße gegen Gesetze und die Vereinbarkeit mit der Gemeinnützigkeit. Da geht es beispielsweise um Verwaltungsübertretungen nach dem Arbeitszeitgesetz. Es taucht die Frage auf, inwieweit ein solches

rechtswidriges Verhalten die abgabenrechtliche Gemeinnützigkeit beeinträchtigen kann. Gibt es hier Tendenzen, verstärkt vorzugehen und die Gemeinnützigkeit seitens der Finanzverwaltung in Frage zu stellen?

Ein zweiter Punkt, Kollege *Trzaskalik* hat ihn angesprochen, würde mich noch weiter interessieren. Es geht um die Frage der Selbstlosigkeit bzw. um objektive Gemeinnützigkeit und subjektive Gemeinnützigkeit. Herr *Hüttemann*, Sie haben das Thema angesprochen, und ich kann Ihnen nur beipflichten. Ein Theaterverein, der eine Erwerbsquelle für seine Mitglieder aufschließt, kann nicht gemeinnützig sein. Wie verhält es sich aber letztlich mit Kostenvorteilen, die durch reine Mitgliedervereine erwirtschaftet werden sollen. Denken Sie z. B. an einen Kindergartenverein. Mitglieder sind zugleich die geförderten Personen. Es geht einerseits darum, Kinderbetreuung zu vernünftigen, niedrigen Kosten zu bewerkstelligen, andererseits auch darum, immaterielle Vorteile (Betreuungsqualität) zu erzielen. Die Mitgliedschaft, dies sei vorausgesetzt, steht jedem frei, nach den Möglichkeiten der Ressourcen natürlich. Aber die Mitgliedschaft ist offen, sie wird nicht geschlossen. Wäre ein solcher Verein nach Ihrem Konzept der Gemeinnützigkeit zugänglich oder würden Sie ihn ausschließen? Ich meine, dass man hier sehr große Probleme bekommt, wenn man solche Vereine von der Gemeinnützigkeit ausschließt, weil wir in vielen Vereinen letztlich auch Mitglieder haben, die die Leistungen der Vereine in Anspruch nehmen und hier zumindest bei Mischverhältnissen schwierige Differenzierungen auftreten würden.

Und eine allerallerletzte Frage betrifft die Holding, die Sie angesprochen haben. Wir sehen das in Österreich, muss ich sagen, ein bisschen liberaler. Wenn ich Sie richtig verstanden habe, dann würden Sie einer solchen Holding generell den Gemeinnützigkeitsstatus nicht zuerkennen. Ich meine, dass zumindest dem Gesetzeswortlaut gemäß der Zweck auch durch einen Dritten erfüllt werden kann und die Tätigkeit dieses Dritten (z. B. einer ausgegliederten Tochtergesellschaft) gemeinnützigkeitsrechtlich der Holding zuzurechnen ist, wenn bestimmte Voraussetzungen (z. B. eine organisatorische und wirtschaftliche Eingliederung) erfüllt sind. Danke.

Dr. Schulte:

Sport ohne Ende. Eins ist mir in der Diskussion ein wenig zu kurz gekommen, nämlich die tatsächlichen Gegebenheiten. Aus meiner Sicht geht die Diskussion etwas an den Realitäten vorbei. Wenn Sie, Herr *Isensee*, von Gladiatorenkämpfen sprechen und hier die Fußballbundesliga meinen, dann darf ich Ihnen sagen, die findet heute gar nicht mehr in Vereinen statt, sondern die Vereine haben sie fast alle in Kapitalgesellschaften ausgegliedert. Sie treiben also den Sport dort, wo er hingehört, in Kapitalgesellschaften. Die zweite Form, die hier wieder diskutiert wurde, das sind die mitgliederbezogenen Vereine wie

Golfvereine, Tennisvereine. Auch das sind aus meiner Sicht Ausnahmen. Wenn Sie aber mal in die Städte zu den Sportvereinen schauen, dann finden Sie Hunderte von Vereinen, wo insbesondere die Jugendlichen Sport treiben, z. B. im Fußballbereich, in Städten bis zu 50 Vereine. Ich denke, mehr für die Integration von ausländischen und deutschen Kindern, wie in den Sportvereinen, wird in der Bundesrepublik Deutschland kaum getan und ich denke, Herr Seer, das ist der Sport, den Sie meinen. Dies ist aus meiner Sicht Gemeinwohlförderung, wobei ich es dahingestellt sein lassen möchte, ob das jetzt auch zugleich Kultur ist. Aber ich meine, es ist jedenfalls förderungswürdig.

Prof. Dr. Seer:

Ich fühle mich doch angesprochen vom Wortbeitrag von Herrn Dr. Roland. Sie differenzieren ja schon derzeit – und Sie meine ich natürlich nicht persönlich, sondern den Gesetzgeber und dann die Finanzverwaltung als Exekutive, die das umzusetzen hat – bei der Frage, in welchem Umfang wissenschaftliche oder mildtätige Zwecke stärker begünstigungsfähig sind als die sonstigen gemeinnützigen Zwecke, die dann eben nur wenn sie besonders förderungswürdig sind, in die andere Klassifikation hineinkommen. Eine ähnliche Unterscheidung treffen Sie derzeit im § 10b EStG bei der Frage, ob Mitgliedsbeiträge als Spenden abzugsfähig sein können. Da unterscheiden Sie nämlich auch zwischen Kulturwertigkeiten, wenn Sie so wollen und im Sinne von Herrn Isensee, zu Lasten des Sports und zu Gunsten der sonstigen Kultur oder der Kultur, wenn man den Sport etwas anders begreifen will, wofür ich auch völlig offen bin. Aus meiner Sicht wäre das schlichtweg eine gesetzgeberische Entscheidung und warum soll ein Parlament dieses nicht im Sinne einer klassifikatorischen Skala entwickeln. Mir ging es doch nur darum, die Maßgröße, den Indikator für die Unterscheidung des Spendenabzugs deutlich zu machen, und dass das nicht ein subjektbezogenes Merkmal (Einkommen), sondern ein objektbezogenes, gemeinwohlrelevanzbezogenes Merkmal sein muss. Insoweit war das die Abrundung, wenn Sie das so verstehen wollen, zu meinem Steuergutschriftsmodell.

Prof. Dr. Hüttemann:

Es stehen noch Antworten auf Ihre Fragen, Herr Achatz, aus. Was den ersten Punkt – rechtswidriges Verhalten und Gemeinnützigkeit – anbetrifft, so kann ich zum deutschen Recht nur berichten, dass auch wir solche Entwicklungen verzeichnen müssen. So hat ein Finanzgericht die Auffassung vertreten, dass schon allein die verspätete Abgabe von Steuererklärungen zum Verlust der Gemeinnützigkeit führt, weil jemand, der seine steuerlichen Pflichten nicht rechtzeitig erfüllt, keine steuerlichen Vergünstigungen beanspruchen dürfe. Das könnte man in gleicher Weise auf die von Ihnen genannten Fälle übertra-

gen. Ich halte von diesen Überlegungen nichts, weil ich meine, dass das Gesetz in § 63 AO mit Recht auf das Merkmal des „Gerichtet seins“ abstellt. Genauso, wie Sie einem Steuerpflichtigen nicht die Gewinnerzielungsabsicht absprechen können, nur weil er sich gesetzeswidrig verhält, können Sie der gemeinnützigen Einrichtung nicht absprechen, dass sie ihren Satzungszweck verfolgt, nur weil sie bei Verfolgung dieses Weges gegen ein gesetzliches Verbot verstoßen hat. Man muss hier also differenzieren zwischen dem Fall, dass sich der Zweck selber nicht mehr im Rahmen der Rechtsordnung hält, und Rechtsverstößen im Rahmen der Zweckverwirklichung.

Zum zweiten Punkt: Wir müssen bei der Selbstlosigkeit drei alternative Konzepte unterscheiden. Das geltende Recht stellt die Verfolgung und die Unterstützung gewerblicher Zwecke der Mitglieder in den Vordergrund. Schädlich ist also nur, dass jemand im Rahmen seiner Erwerbssphäre aufwandsträchtige Bereiche in eine gemeinnützige Einrichtung verlagert und sich dadurch eine Ausgabensparnis bei seinen gewerblichen Zwecken verschafft. Ein zweiter Ansatz läge darin, jede Ausgabensparnis, unabhängig davon, in welchem Bereich sie eintritt, für schädlich zu halten. Dann müssten alle Einrichtungen, die ihren Mitgliedern Vorzüge einräumen, unter diesem Gesichtspunkt geprüft werden. Das sehe ich – wie Sie, Herr *Achatz* – eher kritisch, zumal das Gesetz mit dem Merkmal „in erster Linie“ eine gewisse Zurückhaltung nahelegt. Wenn wir uns bei jeder gemeinnützigen Einrichtung fragen müssten, ob Mitgliedervorteile noch in einem angemessenen Verhältnis zu ihren Beiträgen stehen, kommen wir in eine schwierige Diskussion hinein. Auch die Steuerjuristische Gesellschaft gewährt ihren Mitgliedern bestimmte Vorteile, z. B. durch den Bezug des Tagungsbandes und niedrigere Teilnahmegebühren. Diese Differenzierung ist aber keine Frage des „Eigennutzes“ der Mitglieder, sondern rechtfertigt sich daraus, dass die Mitglieder ganz entscheidend zum Gelingen der Gesellschaft beitragen. Wie das Beispiel zeigt, kann nicht jede Verbilligung für Mitglieder schädlich sein. Und das weitestgehende Konzept der Selbstlosigkeit ist das, das Herr *Seer* vorgeschlagen hat, die Einbeziehung immaterieller Vorteile. Da kommen wir, meine Damen und Herren, in Probleme hinein, die m. E. die Finanzverwaltung völlig überfordern würden, nämlich zu beurteilen, wie bei bestimmten Tätigkeiten der immaterielle Vorteil im Verhältnis zur Gemeinwohlförderung zu bewerten ist.

Ein letzter Hinweis zu der Holding, Herr *Achatz*. Ich möchte nur darauf hinweisen, dass der von mir zitierte Erlass der OFD Frankfurt durch den neuen Anwendungserlass überholt ist. Die Finanzverwaltung hat sich – wie ich finde zu Recht – darauf verständigt, dass das Handeln einer gemeinnützigen Tochter-Kapitalgesellschaft zwar als Hilfsperson der Holding zugerechnet werden kann. Diese Zurechnung zur Holding führt aber dazu, dass das Handeln der Tochter nicht mehr selbst gemeinnützig ist. Die Tochter-Kapitalge-

sellschaft kann also nach geltendem Recht durch ein und dieselbe Tätigkeit nicht zugleich fremde und eigene gemeinnützige Zwecke verfolgen. Rechtspolitisch teile ich dagegen Ihre Auffassung. Ich halte es deshalb für wünschenswert, dass wir die gesetzlichen Rahmenbedingungen entsprechend ändern, um Holdinggestaltungen im gemeinnützigen Bereich zuzulassen. Dazu müsste man entweder in § 57 AO für Holdinggesellschaften eine besondere Steuerbegünstigung – ähnlich der Dachverbandsregelung in Abs. 2 – einfügen oder die Tätigkeit als Hilfsperson für eine andere gemeinnützige Körperschaft in den Katalog der unschädlichen Betätigungen in § 58 AO aufnehmen.

Gemeinnützigkeit und Europäisches Gemeinschaftsrecht

Prof. Dr. Josef Isensee
Universität Bonn

Inhaltsübersicht

- I. Das europarechtliche Menetekel
 - II. Rechtfertigungsprobleme der Gemeinnützigkeit im Kontext des deutschen Rechts
 - 1. Das Gemeinwohl im Spiegel des Steuerrechts
 - 2. Rechtfertigung der Steuervergünstigungen
 - a) Erfordernis der Rechtfertigung
 - b) Umfassendes Gemeinwohlkonzept – Begrenztheit der staatlichen Mittel
 - c) Aktivierung von Bürgerkompetenz
 - d) Sondertatbestand: Steuervergünstigungen der Kirchen
 - e) Zwischenbilanz
 - 3. Legitimationsschwächen
 - a) Problemfelder
 - b) Reformresistenz
 - III. Außenperspektive des Europarechts
 - 1. Bürgerdistanz der supranationalen Entscheidungsträger als Chance
 - 2. Virtuelle Reibungsflächen
 - 3. Umqualifikation der Begriffe – Umwertung der Werte?
 - IV. Das Diskriminierungsverbot, die Niederlassungs- und Dienstleistungsfreiheit
 - 1. Grundsätzliche Vereinbarkeit
 - 2. Der Ausschluss der Gemeinnützigkeit für beschränkt steuerpflichtige Körperschaften
 - V. Steuervergünstigung als Beihilfe
 - 1. Grundsätzliche Unzulässigkeit von Beihilfen (Art. 87 Abs. 1 EGV)
 - a) Schutz des Wettbewerbs vor Verfälschung
 - b) Kriterien der Beihilfe
 - c) Spenden – keine Beihilfe
 - d) Systembedingte Steuervorteile
 - e) Gemeinnützige Körperschaften als Unternehmen
 - f) Keine Vorweg-Ausnahme für Sachbereiche und Personen
 - g) Intervention in den Wettbewerb
 - h) Beeinträchtigung des Handels zwischen den Mitgliedstaaten
 - 2. Rechtfertigung von Ausnahmen
 - a) Ausnahmetatbestände
 - b) Ermessensdirektiven
 - VI. Rechtspolitisches Fazit
- Anhang: Leitsätze

I. Das europarechtliche Menetekel

Altvertraute Institute des deutschen Rechts bieten in der Vogelschau des Europarechts einen ungewohnten Anblick. Die Polychromie des nationalen Rechts zeigt sich nur noch im Schwarz-Weiß-Raster des supranationalen Marktrechts. Bislang unbemerkte oder verdrängte Rechtsprobleme werden

sichtbar. Neuartige Widersprüche reißen auf, wenn nationale Normen an supranationalen gemessen werden. Diese beanspruchen den Anwendungsvorrang vor jenen und zwingen sie, sich vor dem Forum der Europäischen Gemeinschaft zu rechtfertigen. Deren Einfluss wächst unaufhaltsam bis in die letzten Winkel der staatlichen Rechtsordnung hinein. Das Europarecht „entfaltet sich wie eine Krake, so dass auch der Jurist, der sich mit der nationalen Rechtsordnung befasst, Europarechtler wird, um überhaupt noch seinen Beruf ausüben zu können“ – so der Stoßseuffer eines Arbeitsrechtlers¹, dem sich der eine oder andere Steuerjurist anschließen könnte.

Keine nationale Rechtsmaterie ist von vornherein europa-exemt. Daher hat auch das Recht der Gemeinnützigkeit mitsamt der Anwendungspraxis eine Überprüfung an supranationalen Maßstäben zu gewärtigen, eine Prüfung mit offenem, heute noch nicht vorhersehbarem Ausgang. Die Begünstigten argwöhnen denn auch latente Gefahr und reagieren nervös.

Auf den ersten Blick mag man den Gedanken an eine Gefahr für weithergeholt halten. Zwischen den auf ideelle Zwecke ausgerichteten Steuernormen und dem auf ökonomische Zwecke ausgerichteten europäischen Marktrecht scheint es wenig Berührung zu geben. Reibungen sind denn auch derzeit kaum zu beobachten. Die Kasuistik ist spärlich. Eine herrschende Lehre hat sich noch nicht etabliert. Das Schrifttum, das sich der Thematik erst seit jüngerer Zeit zuwendet², malt Phantombilder von den europarechtlichen Vorgaben des

1 *Richardi*, Diskussionsbeitrag, in: *Essener Gespräche* 31 (1997), S. 94.

2 Erste literarische Äußerungen: *Frick*, Einkommensteuerliche Steuervergünstigungen und Beihilfeverbot nach dem EG-Vertrag, 1994; *Fischer*, in: *Hübschmann/Hepp/Spitaler* (Hrsg.), *Abgabenordnung – Finanzgerichtsordnung*, § 66 AO Rn. 11 ff.; *Kruse*, Das gemeinschaftsrechtliche Beihilfeverbot und die für „Kultur“ und „kulturelles Erbe“ bestehende Befreiungsmöglichkeit, in: *EWG* 1996, S. 113 ff.; *Benicke*, Die Bedeutung des EG-Rechts für gemeinnützige Einrichtungen, in: *EuZW* 1996, S. 165 ff.; *Ipsen*, Soziale Dienstleistungen und EG-Recht, 1997; *Ipsen*, Gemeinschaftsrechtliche Tendenzen und Gemeinnützigkeit, in: *Festschrift für Heinrich Wilhelm Kruse*, 2001, S. 557 ff.; *Luthe*, Privilegien der Freien Wohlfahrtspflege aus gemeinschaftsrechtlicher Sicht, in: *SGb* 2000, S. 505 ff. und 585 ff.; *Lenz*, Die Auswirkungen der Europäischen Einigung auf die Einrichtungen der freien Wohlfahrtspflege, Vortrag in Eichstädt am 5. 3. 2001, Typoskript; *Helios*, Das deutsche Gemeinnützigkeitsrecht innerhalb der Schranken des Europarechts, in: *BB* 2002, S. 1893 ff.; *Jachmann*, Rechtliche Rahmenbedingungen bürgerschaftlichen Engagements, Teil II: Steuerrecht, in: *Enquete-Kommission „Zukunft des Bürger-schaftlichen Engagements“*, hrsg. vom Deutschen Bundestag, 2002, S. 84 ff. Speziell zu den staatskirchenrechtlichen Facetten der Gemeinnützigkeit: *Streinz*, Auswirkungen des Europarechts auf das deutsche Staatskirchenrecht, in: *Essener Gespräche* 31 (1997), S. 53 ff.; *Schwarz*, Die karitative Tätigkeit der Kirchen im Spannungsfeld von nationalem Recht und Gemeinschaftsrecht, in: *EuR* 2002, S. 192 ff.; *Cless/Erdmeyer/Gohde*, Diakonie im europäischen Wettbewerb, in: www.diakonie.de/publikationen.

deutschen Gemeinnützigkeitsrechts. Dabei lassen sich, wie auch sonst, wenn die Auguren des Europarechts am Werk sind, zwei konträre Prognosetypen unterscheiden, zum einen das Einschüchterungsmodell, das auf die Allbezüglichkeit des supranationalen Rechts abstellt, das 60% aller nationalen Vorschriften determiniert, bei wirtschaftlich erheblichen sogar 80%, und tendenziell alle nationalen Besonderheiten überrollt; zum anderen das Beschwichtigungsmodell, das die begrenzten Zuständigkeiten hervorhebt, der Eigenart des mitgliedstaatlichen Rechts Respekt zollt und das Subsidiaritätsprinzip beschwört. Es ist nicht möglich, eine verlässliche Vorhersage zu geben, weil sich die europarechtlichen Maßstäbe noch im flüssigen Aggregatzustand befinden und sich noch nicht zu scharfkantiger Normativität verfestigt haben.

Gleichwohl: über der Gemeinnützigkeit steht ein Menetekel. Dieses findet Ausdruck in der „Mitteilung der Kommission über die Förderung der Rolle gemeinnütziger Vereine und Stiftungen in Europa“ aus dem Jahre 1997, die, wenn auch ohne normative Verbindlichkeit, eine Tendenz der Gemeinschaft signalisiert³: „Die Besteuerungsregeln für den Sektor müssen klar und einfach sein, und Vergünstigungen sowie Befreiungen müssen eingehend untersucht werden. Jede einzelne steuerrechtliche Behandlung muss im Hinblick auf die für den Sektor spezifischen Einschränkungen und seine interne Organisationsmethode gerechtfertigt sein, durch die er sich von den traditionellen wirtschaftlichen Akteuren unterscheidet.“ Die französische Version enthält einen Zusatz, der in der deutschen fehlt: „Alle geltenden Vorschriften des Wettbewerbsrechts sind unter Berücksichtigung der Besonderheiten des Sektors anzuwenden“⁴. Damit ist das Thema der anstehenden Überlegungen gekennzeichnet: der Rechtfertigungszwang des deutschen Gemeinnützigkeitsrechts vor dem Europarecht.

Doch bevor die Gemeinnützigkeit der europarechtlichen Außenprüfung unterzogen wird, ist die nationale Innenrevision angebracht. Der deutsche Rechtsbestand sei zunächst nach eigenen, nationalen Rechtsmaßstäben auf Konsistenz hin untersucht.

3 KOM (0241-C4-0546/97), endg. vom 6. 6. 1997. Dazu *Ipsen*, Soziale Dienstleistungen (Fn. 2), S. 62 ff.; *Ipsen*, Gemeinschaftsrechtliche Tendenzen (Fn. 2), S. 558 ff.

4 Zu den Implikationen des Zusatzes, den Bezug auf die französische Rechtsfigur der *économie sociale* und die **möglichen** Auswirkungen auf die gemeinnützigen Körperschaften in Deutschland: *Ipsen*, Gemeinschaftsrechtliche Tendenzen (Fn. 2), S. 559 ff.

II. Rechtfertigungsprobleme der Gemeinnützigkeit im Kontext des deutschen Rechts

1. Das Gemeinwohl im Spiegel des Steuerrechts

Gemeinnützigkeit ist ein genuin steuerrechtlicher Tatbestand, der steuerrechtliche Folgen für Ertrag-, Substanz- und Verbrauchsteuern nach sich zieht, Steuerbefreiungen oder -milderungen und Spendenprivilegien, darüber hinaus auch Befreiungen von nichtsteuerlichen Abgaben. Über diese „negativen“ Staatsleistungen hinaus vermittelt der Status auch „positive“ Staatsleistungen: als Rechtstitel für Geldzuwendungen der öffentlichen Hand sowie für Kooperationsofferten der öffentlichen Verwaltung, wie sie insbesondere die gemeinnützigen Träger von Einrichtungen der Wohlfahrtspflege, der Jugendhilfe und des Gesundheitswesens bevorzugt erhalten. Vollends vermittelt das steuerrechtliche Gütesiegel Ansehen und Vertrauen in der Gesellschaft, denen wiederum Impulse zu Spendenbereitschaft entspringen.

In den steuerrechtlichen Regelungen spiegelt sich ein staatsrechtliches Konzept der arbeitsteiligen Herstellung des Gemeinwohls⁵. Vier idealtypische Wege zum Gemeinwohl lassen sich unterscheiden:

- der Dienst am Nächsten und für die Allgemeinheit, den der Einzelne auf der Grundlage seines versteuerten Einkommens und der Transferleistungen des Staates erbringt;
- die steuerpflichtige Teilhabe am Markt;
- die steuerfinanzierte Wirksamkeit des Staates;
- die steuerbegünstigte Tätigkeit gemeinnütziger Körperschaften.

Drei der vier Wege sind Privaten vorbehalten. Sie sind es, die in der Familie, in freundschaftlichen, nachbarschaftlichen Beziehungen oder aus sonstigen höchstpersönlichen Beweggründen Leistungen erbringen, welche den elementarsten wie den subtilsten Bedürfnissen der Menschen entsprechen und über das Wohl der Individuen hinaus das Gemeinwohl auf seiner ersten, fundamentalen Stufe konstituieren. Gemeinwohl im aristotelischen Verständnis: als das „gute Leben“ des alle privaten und öffentlichen Handlungsbereiche umfassenden Gemeinwesens, in dem die Menschen sich ihren Anlagen gemäß entfalten und ihre irdische Bestimmung verwirklichen. – Scheinbar weitab von der Idee des Gemeinwohls vollzieht sich die Erwerbstätigkeit auf dem Markt unter dem ökonomischen Prinzip der Maximierung des Ertrags und der Minimierung des Aufwandes. Doch unabhängig von den eigen- oder gemeinnützigen Intentionen

5 Allgemein Isensee, Gemeinwohl und Staatsaufgaben im Verfassungsstaat, in: Isensee/Kirchhof (Hrsg.), Handbuch des Staatsrechts der Bundesrepublik Deutschland² (= HStR), Bd. III, 1996, § 57 Rn. 78 ff., 156 ff.

nen des einzelnen Teilnehmers zeitigt der Markt unter den Bedingungen des Wettbewerbs unersetzbare Wirkungen der selbstregulativen Wertschöpfung und Verteilung. Der erfolgreiche Teilnehmer leistet einen Beitrag zur Stillung einer Nachfrage, er sorgt mit seinem Ertrag für den eigenen Unterhalt und den seiner Familie (vermeidet so, dass sie der Allgemeinheit zur Last fallen) und führt dem Staat, der über die Steuer am wirtschaftlichen Erfolg partizipiert, Mittel zu, die ihn befähigen, den Finanzbedarf der Allgemeinheit zu decken. – Dem Staat bleibt die subsidiäre Aufgabe, die rechtlichen Rahmenbedingungen des Marktes zu gewährleisten, Fehlentwicklungen der Selbstregulierung gegenzusteuern und die primäre Verteilung zu korrigieren, soweit sie nicht den Mindestanforderungen der Gerechtigkeit entspricht. Er ist nicht der Marktgesetzlichkeit unterworfen und entscheidet kraft seiner Steuerhoheit einseitig-hoheitlich über seinen Anteil am wirtschaftlichen Erfolg der Marktteilnehmer. Der ökonomische Eigennutz ist ihm versagt. Das Gesetz, nach dem er antritt, ist der ausschließliche, planmäßige und – im Unterschied zum Markt – unmittelbare Dienst an der Allgemeinheit.

Die gemeinnützigen Körperschaften besetzen einen Sektor zwischen Staat und Markt. Ihrem verfassungsrechtlichen Status nach sind sie Private, also Grundrechtsträger. Sie verzichten jedoch auf die Freiheit des Gewinnstrebens und verpflichten sich kraft ihrer Satzung, ausschließlich, selbstlos und gegenwartsnah Leistungen für das allgemeine Wohl zu erbringen. Die Intention ihres Handelns entspricht der des Staates. Was jedoch für den Staat apriorische Verpflichtung, seine *ratio essendi* ist, ergibt sich für sie aus privatautonomer Selbstverpflichtung⁶. Das Steuerrecht honoriert diese rechtsethische Leistung durch Steuervergünstigungen.

2. Rechtfertigung der Steuervergünstigungen

a) Erfordernis der Rechtfertigung

Der Verzicht auf Eigennutz ist die notwendige (wenn auch nicht hinreichende) Bedingung der Gemeinnützigkeit⁷. Er kann nur von juristischen Personen

6 Der steuerrechtliche Status der Gemeinnützigkeit ist auf private Körperschaften zugeschnitten und taugt nicht zur Anwendung auf staatliche Einrichtungen. Vgl. *Isensee*, Gemeinwohl und Bürgersinn im Steuerstaat des Grundgesetzes, in: Festschrift für Günter Dürig, 1990, S. 33 (57 f.). Gegenposition *Seer/Wolsztynski*, Steuerrechtliche Gemeinnützigkeit der öffentlichen Hand, 2002, S. 102 ff.

7 Das Kriterium der Selbstlosigkeit nach § 55 AO hat nur sekundäre Bedeutung gegenüber dem der ausschließlichen Förderung gemeinnütziger Zwecke (§§ 51, 56 AO), die den eigentlichen Grund für die Steuervergünstigung bildet. Die Selbstlosigkeit ist nur die Kehrseite der Ausschließlichkeit. Sie gewährleistet den zweckentsprechenden Umgang mit den Steuervorteilen (zutreffend *Hüttemann*, Wirtschaftli-

durchgehalten werden. Dagegen sind die natürlichen Personen unvermeidlich um ihrer Selbsterhaltung willen – jedenfalls auch – eigennützig motiviert. Das erklärt, dass der Status der Gemeinnützigkeit allein Körperschaften zukommen kann. Natürliche Personen können nicht als solche, sondern nur hinsichtlich einzelner Akte, der Spenden, an den Steuervorteilen der Gemeinnützigkeit teilhaben. Der bloße Verzicht auf Eigennutz ist noch kein sozialer Wert. Dieser ergibt sich erst aus der Intention des Verzichts und aus dem Erfolg, dem sozialen Nutzen. So reicht die Selbstlosigkeit allein nicht aus, um die Steuervergünstigungen zu rechtfertigen. Einer solchen Rechtfertigung bedarf es aber aus verfassungsrechtlichen Gründen. Denn sie durchbrechen das an sich vom Gesetzgeber gewählte Konzept⁸. Als Ausnahmen von der steuerrechtlichen Regel müssen sie sich auf sachgerechte und hinlängliche Gründe stützen, um den Erfordernissen der Folgerichtigkeit und der Belastungsgerechtigkeit, die sich aus dem Gleichheitssatz ergeben, Genüge zu tun. Die Gleichheitsprobleme erheben sich im Verhältnis der steuerbegünstigten zu den nichtbegünstigten, regulär steuerpflichtigen Körperschaften, vollends zu den natürlichen Personen, denen a priori der Status der Gemeinnützigkeit verschlossen ist. Hier müssen Sondervorteile und Regellasten miteinander verglichen und die Sondervorteile durch verfassungsrechtlich legitime Gründe aufgewogen werden.

b) Umfassendes Gemeinwohlkonzept – Begrenztheit der staatlichen Mittel

Nach heute gängiger Auffassung dienen die Steuervorteile als Ausgleich dafür, dass die gemeinnützige Körperschaft den Staat in der Wahrnehmung seiner Pflichtaufgabe entlastet⁹. In der Tat ist eine solche Entlastung auf einzelnen Feldern der Gemeinnützigkeit möglich, so in der Förderung des Umwelt-, Landschafts- und Denkmalschutzes. Private Aktivität für Bildung und Erziehung, etwa über Privatschulen, erspart dem Sozial- und Kulturstaat finanziellen und administrativen Aufwand. Doch das bedeutet nicht, dass er, falls die private Aktivität ausbliebe, diese vollwertig ersetzen müsste oder auch nur

che Betätigung und steuerliche Gemeinnützigkeit, 1990, S. 7 ff., 196 ff.). Gerade daraus ergeben sich aber praktische Probleme, wenn etwa ein gemeinnütziger Verein seinen Mitgliedern besondere Vorteile (freien Eintritt zu Ausstellungen etc.) bietet. Dazu *Reimer/Waldhoff*, Mitgliederbegünstigungen bei gemeinnützigen Kapitalgesellschaften, in: FR 2002, S. 318 ff.

8 Grundlegend BVerfGE 93, 121 (134 ff.); 93, 165 (172 ff.). Vgl. *Kirchhof*, Steuer-gleichheit, in: StuW 1984, S. 297 (301 ff.).

9 Repräsentativ: Gutachten der Unabhängigen Sachverständigenkommission zur Prüfung des Gemeinnützigkeits- und Spendenrechts, 1988, S. 94, 104 ff. Kritik: *Isensee/Knobbe-Keuk*, Sondervotum zum Gutachten der Unabhängigen Sachverständigenkommission, a. a. O., S. 331 (847 f.).

ersetzen könnte. Die personale Prägung, die religiöse Fundierung, das ganzheitliche sittliche Programm, die der privaten Erziehung und Bildung zugrunde liegen, sind dem Staat versagt, der sich nicht mit einem Glauben oder einer Weltanschauung identifizieren darf, der um der Freiheit der Bürger willen Distanz zu Religiosität und Moralität hält, nur eine ethische Rahmenordnung der Toleranz vermitteln und nur vertretbare Leistungen, bestimmte pädagogische Standards, prästieren kann. Er tut sich sogar schwer, in der Förderung von Wissenschaft und Kultur Prioritäten zu setzen, weil er die grundrechtlich gesicherte Autonomie dieser Lebensbereiche respektieren und dem Gleichheitssatz genügen muss. Ein Ausweg aus diesem grundrechtlichen Dilemma scheint sich aufzutun, wenn er die Entscheidung Sachverständigen zuschiebt; doch wenn diese nicht demokratisch legitimierte Instanzen über öffentliche Mittel disponieren, entzündet sich ein zusätzliches verfassungsrechtliches Problem. Der private Mäzen dagegen hat selber teil an der grundrechtlichen Freiheit; er kann nach eigenem Gusto seine Förderobjekte aussuchen, ohne befürchten zu müssen, Berufungsfälle zu schaffen, die ihn für vergleichbare Fälle in Zukunft binden.

Der tatsächliche Anfall der Steuervergünstigung der Gemeinnützigkeit ergibt sich aus der Einsatzbereitschaft und der Spendenfreudigkeit Privater, nicht aber aus dem objektiven Bedarf, wie er sich aus der Sicht des Staates darstellt und wie dieser ihn definiert. Daher kann es keine feste Relation zwischen der steuerlichen Entlastung der Privaten und der Entlastung des Staates von eigenen Aufwendungen geben. Werden aber die Steuervergünstigungen als negative Staatsleistungen („Verschonungssubventionen“) qualifiziert, so erheben sich weitere verfassungsrechtliche Bedenken. Die Steuerpflichtigen bestimmen von sich aus, ob und wie weit sich die Steuervergünstigungen realisieren. Die Belastungsentscheidung entzieht sich dem Parlament. Die finanzielle Förderung erfolgt ohne Ausweis im Haushaltsplan, Transparenz und öffentliche Kontrolle fallen aus. Letzten Endes kann der Versuch, die Gemeinnützigkeit mit dem Argument der Staatsentlastung zu rechtfertigen, leicht in das Gegenteil umschlagen, in deren Delegation als ein fragwürdiges Mittel von Outsourcing.

In Wahrheit geht es jedoch nicht um die Auslagerung von Staatsaufgaben. Es geht überhaupt nicht um Staatsaufgaben, sondern um Aufgaben der Bürger: sich die Sache der Allgemeinheit zu eigen zu machen und Leistungen zu erbringen, die das Gemeinwohl erfordert. Das Gemeinwohl deckt die Staatsaufgaben ab; doch greift es darüber hinaus und erfasst auch solche Belange, die sich dem Zugriff des Staates entziehen: die Lebensgrundlagen des Gemeinwesens. Zu diesen stößt das Gemeinnützigkeitsrecht vor in seiner Intention, die „Allgemeinheit auf materiellem, geistigem oder sittlichem Gebiet“ zu fördern (§ 52 Abs. 1 S. 1 AO).

An sich ist auch der Staat diesem ganzheitlichen Plan des Gemeinwohls verpflichtet. Doch seine Handlungsmöglichkeiten sind beschränkt. Ihm fehlen die Mittel, um seiner Verantwortung von sich aus auf ganzer Linie zu genügen. Daher ist er genötigt, der privaten Initiative im Dienste des Gemeinwohls Raum zu geben. Er stößt nicht nur auf die quantitativen Grenzen seiner finanziellen und personellen Ressourcen, sondern auch auf die qualitativen seiner rechtlichen Befugnisse, die ihm um der Freiheit der Bürger willen gezogen sind. Er verfügt nicht über Gesinnung und Ethos der Individuen, nicht über Spontaneität und Ethos der Gesellschaft. Die eigentlichen Quellen des Gemeinwohls unterliegen nicht seiner Herrschaft. Doch was er nicht regulieren kann, das kann er wenigstens fördern. Wo ihm selbst Distanz geboten ist, vermag er mit gesellschaftlichen Potenzen zu kooperieren, die kraft ihrer grundrechtlichen Freiheit sich mit Religion, Ethos, Wissenschaft, Kultur identifizieren und fähig sind, von sich aus die Lebensgrundlagen des Gemeinwesens zu stärken und zu erneuern. Er fördert über die Gemeinnützigkeit die materiellen, geistigen und sittlichen Voraussetzungen seines eigenen Wirkens, die er von sich aus nicht hervorbringen, nicht sicherstellen, nicht erzwingen könnte. Damit bewältigt er die Diskrepanz, die da klappt zwischen seiner umfassenden Verantwortung für das Gemeinwohl und der Begrenztheit seiner Befugnisse¹⁰.

c) Aktivierung von Bürgerkompetenz

Sinn der Steuervergünstigungen ist es nicht, die Ressourcen des Staates zu schonen, sondern die Ressourcen der Bürger im Interesse der Allgemeinheit zu aktivieren. Sie sollen den altruistischen Gebrauch der grundrechtlichen Freiheit erleichtern und finanzielle Voraussetzungen für einen dritten Sektor zwischen Staat und Markt bereitstellen, auf dem nichtstaatliche Organisationen unter Verzicht auf erwerbswirtschaftliche Betätigung sich ausschließlich öffentlichen Aufgaben widmen¹¹. Sie wirken darauf hin, dass der Aktionsradius der Gesellschaft sich erweitert, die Impulse zum Gemeinwohl sich vervielfachen; dass die Leistungen pluralistisch angeboten werden und über ihre Vergabe dezentral entschieden wird. Im Recht der Gemeinnützigkeit verwirklicht

10 Näher *Isensee*, Verfassungsvoraussetzungen und Grundrechtserwartungen, in: *HStR*², Bd. V, 2000, § 115 Rn. 263; *Isensee* (Fn. 6), S. 47 f., 52 ff.

11 Literatur zum „Dritten Sektor“: *Goll*, Die freie Wohlfahrtspflege als eigener Wirtschaftssektor, 1991, S. 45 ff.; *Schuppert*, Zur Anatomie und Analyse des Dritten Sektors, in: *Die Verwaltung* 28 (1995), S. 137 ff.; *Walz*, Die Selbstlosigkeit gemeinnütziger Non-Profit-Organisationen im Dritten Sektor zwischen Staat und Markt, in: *JZ* 2002, S. 268 ff. Zum verfassungsrechtlichen Status gemeinnütziger Akteure *Isensee*, Die karitative Betätigung der Kirchen und der Verfassungsstaat, in: *Listl/Pirson* (Hrsg.), *Handbuch des Staatskirchenrechts der Bundesrepublik Deutschland*², 2. Bd., 1995, S. 665 (688 ff.).

sich das Prinzip der Subsidiarität. Ihm entspricht es, dass den Privaten, Individuen wie Körperschaften, in der Regel der Handlungsvorrang vor dem Staat zukommt, wenn es um die Erfüllung gemeinsamer Aufgaben geht¹². Daraus folgt, dass dieser eher die allgemeine Steuerpflicht zurücknimmt, als eine Versorgungslücke zu riskieren, für die er mit eigenen Leistungen aufzukommen hätte, kurz: dass Steuerverschonung vor Subvention kommt.

Gleichwohl rechtfertigt nicht jeder gemeinwohlförderliche Effekt, der von privater Tätigkeit ausgeht, eine Steuervergünstigung. Eine Ausnahme von der allgemeinen Steuerpflicht kommt nur in Betracht, wenn und soweit ein Bedarf an privatautonen Leistungen besteht und dieser ohne Steuerverschonung nicht erfüllt werden könnte, etwa weil die privatnützige Motivation ausfällt, der Markt versagt und das betriebswirtschaftliche Kalkül einem Engagement widerrät. Die Ausnahme ist nur legitim, wo der selbstlose Einsatz Privater gefordert und dieser auf Steuerverschonung angewiesen ist, wie es bei der mildtätigen Stiftung der Fall ist, dem Urbild einer gemeinnützigen Einrichtung, in der die Tradition der *piae causae* weiterlebt¹³.

d) Sondertatbestand: Steuervergünstigungen der Kirchen

Der Staat gerät nicht in Konflikt mit seiner religiös-weltanschaulichen Neutralität, wenn er mit den Kirchen auf Feldern zusammenarbeitet, in denen ihre Ziele konvergieren, wie Bildung, Erziehung, Denkmalschutz, Jugend- und Altenhilfe, Gesundheits- und Wohlfahrtswesen, und er insoweit kirchlichen Einrichtungen nach den für alle geltenden Regeln die Gemeinnützigkeit zuerkennt. Ein Widerspruch reißt auch nicht dadurch auf, dass er die Förderung der Religion als Rechtstitel der Gemeinnützigkeit vorsieht. Er erkennt die Kirchen als Potenzen an, welche die religiösen und sittlichen Grundlagen des Gemeinwesens, die sich seiner direkten Einwirkung entziehen, lebendig halten und die kulturelle Kontinuität der Gesellschaft wahren.

Das Gesetz weist kirchliche als eine eigene Kategorie der steuerbegünstigten Zwecke aus, die sich auf das geistliche Wirken wie auf die sächlichen und persönlichen Mittel der Institution beziehen, geknüpft an die spezifische Bedingung, dass die Religionsgemeinschaft, der die steuerbegünstigten Mittel zugewendet werden, den Status einer Körperschaft des öffentlichen Rechts aufweist (§ 54 AO). Dieser Status bildet auch die Voraussetzung der Kirchen-

12 Das Subsidiaritätsprinzip ist folglich nur auf die konkurrierenden Gemeinwohlaufgaben anwendbar, nicht auf die pluralistischen. Dazu *Isensee* (Fn. 6), S. 47 f., 59 ff.

13 Systematisch ungeschickt stellt das Gesetz die mildtätigen Zwecke (§ 53 AO) neben die gemeinnützigen (§ 52 AO), statt, wie es ihrer Substanz entspricht, sie als ihren Unterfall, sogar ihren Prototyp zu behandeln. Die Sachverständigenkommission empfiehlt mit gutem Grund, die gemeinnützigen Zwecke als Oberbegriff der übrigen nach §§ 51 ff. AO zu nehmen (Fn. 9, S. 10 ff.).

steuerhoheit. Steuererhebung und Steuervergünstigungen korrespondieren. Wenn jene verfassungsrechtlich garantiert wird, können diese nicht verfassungsrechtlich bedenklich sein¹⁴. Die Legitimation ergibt sich aus den Strukturen des Staatskirchenrechts und ist als solche systemgerecht¹⁵.

e) Zwischenbilanz

Der Steuer- wie der Verfassungsjurist haben keine Schwierigkeiten, die Gemeinnützigkeit zu rechtfertigen, soweit sie ihrem Urbild entspricht: der mildtätigen, religiösen, mäzenatischen Aufgaben gewidmeten Körperschaft. Das Institut erweist sich als ein integraler Bestandteil der Rechtsordnung, nicht als ein Fremdkörper. Es durchbricht nicht die Grundregeln der Belastungsgerechtigkeit, vielmehr bestätigt es sie. Die Minderung der Steuerlast wird grundsätzlich aufgewogen durch Leistungen, die der Entlastete für das Gemeinwesen erbringt.

3. Legitimationsschwächen

a) Problemfelder

Gleichwohl zieht die Gemeinnützigkeit juristische Kritik auf sich. Diese gilt nicht dem Institut als solchem, sondern seiner gesetzlichen Ausgestaltung und seiner Handhabung durch die Praxis¹⁶.

Die Fassung entspricht nicht durchgehend den Anforderungen an Präzision und Trennschärfe, wie sie für steuerliche Ausnahmetatbestände im Rechtsstaat geboten sind. Sie steht auch hinter den Forderungen zurück, welche die Europäische Kommission an den Gesetzgeber stellt, dass Besteuerungsregeln in diesem Sektor klar und einfach sein müssen¹⁷. Einzelne Titel des Katalogs sind

14 Nach *Axer* werden die kirchlichen Steuervergünstigungen wenigstens teilweise als negative Staatsleistungen über Art. 140 GG i. V. m. Art. 138 Abs. 2 WRV verfassungsrechtlich gewährleistet (Die Steuervergünstigungen für die Kirchen im Staat des Grundgesetzes, in: *Archiv für Katholisches Kirchenrecht*, 156. Bd., 1987, S. 460 ff.).

15 Zur steuerlichen Behandlung der kirchlichen Körperschaften des öffentlichen Rechts *Kirchhof*, Die Kirchen als Körperschaften des öffentlichen Rechts, in: *Listl/Pirson*² (Fn. 11), 1. Bd., 1994, S. 651 (672 ff.).

16 Kritik der Unabhängigen Sachverständigenkommission im Gutachten (Fn. 9), S. 80 ff., und im Sondervotum (Fn. 9), S. 391 ff.; *Tipke*, Die deklassierte Gemeinnützigkeit, in: *StuW* 1989, S. 165 ff.; *Birk*, Gleichheit und Gesetzmäßigkeit der Besteuerung, in: *StuW* 1989, S. 212 (217 f.); *Isensee* (Fn. 6), S. 42 ff.; *Tipke/Kruse* (Hrsg.), *Abgabenordnung*, Vor § 51 Rn. 8; § 52 Rn. 32 ff.; *Scholtz*, in: *Koch/Scholtz* (Hrsg.), *Abgabenordnung*⁵, 1996, Vor § 51 Rn. 6.

17 KOM (97), 241, endg. vom 6. 6. 1997. S. auch o. Fn. 3.

allzu unbestimmt: „Kultur“, „Umweltschutz“, „Heimatgedanken“, „demokratisches Staatswesen“. Es bleibt offen, welche praktischen Tätigkeiten damit abgedeckt werden sollen, wie das „demokratische Staatswesen“ gefördert werden kann, ohne dass gemeinnützigkeitsschädliche politische Zwecke ins Spiel kommen (die planmäßige Teilnahme am politischen Wettbewerb, die Unterstützung einer politischen Partei¹⁸) oder wie das gesetzlich anvisierte Fernziel „Völkerverständigung“ gegenwartsnah und unmittelbar erreicht werden kann und mehr herauskommt als Tourismus.

Der Katalog der gemeinnützigen Zwecke schwillt immer mehr an, wuchert über den ursprünglichen, legitimen Bestand an genuin altruistischen Agenden hinaus und nimmt Materien auf, die herkömmlich in den einkommensteuerlichen Sektor der privaten Lebensführung, zumal der Liebhaberei, fielen: nicht professionelle Großtier-, Kleintier- und Pflanzenzucht, Kleingärtnerei, Pflege des traditionellen Brauchtums (einschließlich Karneval, Fastnacht, Fasching), Amateurfunk, Modellflug und Lenkdrachenwettkampf, Hundesport, Pferdesport, Menschensport¹⁹. Gerade hinter dem Gemeinnützigkeitstitel „Sport“ verstecken sich heterogene Sachverhalte: Jugend- und Behindertensport, die sich mühelos unter die unproblematischen Titel „Jugendhilfe“ und „Wohlfahrtspflege“ subsumieren ließen, ebenso wie Leistungssport und nationaler Prestigesport, Leibesübungen und Denksport (Schach), körperliche Ertüchtigung, Fahrzeugwettbewerb, Zuschauersport. Mag dem Kriterium der Selbstlosigkeit auch formell Genüge getan werden, in der Sache geht es um die eigenützige Verfolgung von Hobbyinteressen, um Erholungs- und Unterhaltungsbedürfnisse der Freizeitgesellschaft. Die Folge ist Hohn auf die Belastungsgleichheit: Wer seine Selbstverwirklichung vereinsmäßig organisiert, braucht die Kosten nicht wie der Individualist aus dem versteuerten Einkommen zu bestreiten, sondern kann sie von der Steuer absetzen.

Auf allen Feldern der Gemeinnützigkeit erheben sich ungeklärte Probleme der Chancengleichheit zwischen den steuerbegünstigten Körperschaften und den regulär steuerpflichtigen Unternehmen, zu denen sie in Wettbewerb stehen. Reibungen ergeben sich aus der steuerlichen Privilegierung der Vermögensverwaltung, der Mittelbeschaffung (einschließlich des Spendeneinzugs) und der wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe in ihrer Erscheinung als Zweckbetrieb²⁰.

18 Dazu *Isensee* (Fn. 6), S. 49 ff.; *Gersch*, in: Klein/Orlopp (Hrsg.), Abgabenordnung⁷, 2000, § 52 Anm. 4 (Nachw.).

19 § 52 Abs. 2 Nr. 2 und 4 AO. Vgl. dazu die Kasuistik in der Begründung der Bundesregierung für ihren Entwurf eines Vereinsförderungsgesetzes, in: BT-Drucks. 11/4176, S. 9 f. zu § 52 II AO n. F. Vgl. auch *Gersch* (Fn. 18), § 52 Anm. 5.

20 Dazu *Hüttemann* (Fn. 7), S. 6 ff., 113 ff. Zur Rechtsstellung des drittbetroffenen Konkurrenten im Steuerrecht; *Knobbe-Keuk*, Die Konkurrentenklage im Steuerrecht, in: BB 1982, S. 385 ff.; *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Bd. III, 1993,

Das Steuerrecht ist bislang unberührt geblieben von dem allgemeinen Trend, dass das öffentliche Verwaltungsrecht vom privatrechtlichen Wettbewerbsrecht überlagert und umgestaltet wird, zumal in der Leistungsverwaltung²¹; immerhin ist das Gemeinnützigkeitsrecht seiner Substanz und Wirkung nach auch Leistungsverwaltungsrecht. Doch das Steuerrecht, das geprägt ist von der dualen Beziehung zwischen staatlichem Steuergläubiger und privatem Steuerschuldner²², gelangt nicht über einen vereinzelt Ansatz hinaus, den Folgen Rechnung zu tragen, welche die Begünstigung der gemeinnützigen Körperschaft in ihrem Zweckbetrieb für ihren nichtbegünstigten Konkurrenten zeitigt (§ 65 Nr. 3 AO). Selbst diese Norm hat bisher wenig praktische Bedeutung erlangt, so dass der Grenzverlauf zwischen dem steuerbegünstigten und dem regulär steuerbelasteten Wettbewerber immer noch nicht mit hinlänglicher Deutlichkeit und noch nicht nach verallgemeinerungsfähigen Kriterien markiert ist.

Die Aufgabe könnte von der Finanzgerichtsbarkeit in behutsamer Konkretisierung, von Fall zu Fall fortschreitend, gelöst werden. Immerhin liegt eine wichtige Erkenntnis vor, dass die Schranke des Zweckbetriebs nach § 65 Nr. 3 AO bereits den potentiellen Wettbewerb schützt²³. Ein wichtiger Anstoß könnte durch eine Konkurrentenklage erfolgen. Der Bundesfinanzhof hält sie für statthaft und lässt die Klage eines niedergelassenen Arztes der Fachrichtung Nephrologie zu gegen die Steuerbegünstigung eines gemeinnützigen Vereins, der wie der Kläger ein Dialysezentrum betreibt²⁴. Doch das Gericht knüpft die Klagebefugnis an so strenge Voraussetzungen, dass die anstehende Klage schon in der Zulässigkeitsstation scheiterte. Steine statt Brot. Überhaupt sind die verfahrensrechtlichen Probleme der Konkurrentenklage (von Steuergeheimnis über Beteiligungs- und Anhorungspflichten bis zur Rechtskraft) theoretisch wie praktisch noch ungelöst²⁵.

S. 1392 ff.; *van Lisbaut*, Die Konkurrentenklage im Steuerrecht, 1992; *Seer*, Verständigungen im Steuerverfahren, 1996, S. 260 ff.

21 Dazu *Pietzcker*, Das schwierige Verhältnis von Sozialrecht und Wettbewerbsrecht – § 69 SGB V, in: *Festschrift für Bernd Baron von Maydell*, 2002, S. 531 ff.

22 Die Regel lautet nach BFHE 184, 212 (Ls. 1): „Wird ein Steuerpflichtiger rechtswidrig nicht oder zu niedrig besteuert, werden dadurch in der Regel nur Rechte der Steuergläubiger verletzt, die von den Behörden der Steuerverwaltung im Interesse der Allgemeinheit wahrzunehmen sind.“ Drittschutz der Normen gilt als seltene Ausnahme.

23 BFHE 191, 434 (440) – Kunsteisbahn.

24 BFHE 184, 212 f. Dazu *Hüttemann*, Besteuerung gemeinnütziger Körperschaften und Konkurrentenklage, in: *Steuerberater-Jahrbuch 1998/99*, S. 323 (325 ff.).

25 Harsche Kritik: *Tipke* (Fn. 20), S. 1394 ff.

b) Reformresistenz

Die wildwuchernde Ausdehnung der Gemeinnützigkeit, in ihrer Folge die Auszehrung ihrer Legitimation, haben sich bislang nicht aufhalten lassen. In ihr wirkt sich der Gefälligkeitswetteifer der politischen Parteien aus, die ihrer jeweiligen Klientel steuerliche Vorteile zuschanzen. Vergeblich hatte sich der Deutsche Juristentag 1988 in seiner Abteilung Steuerrecht dafür ausgesprochen, die steuerliche Begünstigung von Spenden „auf das rechtfertigungsfähige Maß der gemeinwohlfördernden Zwecke im Dienst für den Nächsten und für die Allgemeinheit zu reduzieren, unter Ausschluß vor allem der Förderung vereinsmäßig organisierter privater Freizeitaktivität“²⁶. Ein Jahr zuvor war die vom Finanzminister einberufene Unabhängige Sachverständigenkommission zur Prüfung des Gemeinnützigkeits- und Spendenrechts mit ihrem Vorschlag gescheitert, die Auswüchse der Gemeinnützigkeit behutsam zurückzuschneiden – sie hatte sogar den Gesetzgeber provoziert, nun erst recht das Gegenteil des Vorgeschlagenen zu tun und in einem Vereinsförderungsgesetz die Gemeinnützigkeit noch mehr zu entgrenzen, weitere Freizeitanehmlichkeiten als gemeinnützig auszuweisen, bisherige Vorteile auszubauen²⁷. In Fragen der Gemeinnützigkeit scheint der Steuergesetzgeber nur eine Einbahnstraße zu kennen. Gleichwohl sind auch in dieser Richtung sinnvolle Reformen möglich, etwa Maßnahmen zu einer Vitalisierung des Stiftungswesens²⁸.

Das geltende Gemeinnützigkeitsrecht, so scheint es, ist jedenfalls in einer Richtung unbeweglich, resistent gegen juristische wie gegen ordnungspolitische Kritik. Lassen sich Korrekturen und Reformimpulse von außen, aus der Europäischen Gemeinschaft, erwarten? Kann, was aus der Sicht der Nutznießer der Gemeinnützigkeit sich als europarechtliche Gefahr darstellt, aus der Sicht verfassungsrechtlicher und ordnungspolitischer Prinzipien gerade als große Chance erweisen? Was dort Furcht einflößt, weckt hier Hoffnung.

26 Beschlüsse der steuerrechtlichen Abteilung des 57. Deutschen Juristentages am 29. 9. 1988, in: 57. DJT, Bd. II., N 212 (Beschluß III, 3).

27 Dazu *Isensee* (Fn. 6), S. 38 ff. (Nachw.). – Noch nicht einmal als Versuch einer Reform zu werten war der Vorstoß des Bundesministers der Finanzen im November 2002, die Abzugsfähigkeit der Spenden für juristische Personen abzuschaffen; er hatte kein ordnungspolitisches Motiv, sondern lediglich ein fiskalisches, die Sanierung des Haushalts. Doch dazu war der Vorstoß von vornherein untauglich. Er ist sogleich am Widerstand aller politischen Parteien gescheitert.

28 Ein Exempel bietet das Gesetz zur weiteren steuerrechtlichen Förderung von Stiftungen v. 14. 7. 2000. Dazu *Winands*, Neues Steuerrecht für Stiftungen, in: *Neue Justiz* 2001, S. 128 ff.

III. Außenperspektive des Europarechts

1. Bürgerdistanz der supranationalen Entscheidungsträger als Chance

Die supranationalen Organe sind nicht verstrickt in die Interessenverflechtungen und den gefälligkeitsdemokratischen Filz des Nationalstaats. Die effizienzorientierte Exekutivherrschaft Europas ist nicht angewiesen auf Wählergunst und Klientelpflege. Sie braucht sich nicht abzumühen um Bürgernähe. Die Direktive der möglichst bürgernahen Entscheidungsfindung (Art. 1 Abs. 2 EUV) ist Augenwischerei.

Doch gerade der Ausfall der Bürgernähe, die Distanz zu den Interessenten und Betroffenen, bietet die Chance der Unabhängigkeit gegenüber den nationalen Potenzen, die Chance der Unbefangenheit gegenüber nationalen Denk- und Verdrängungsgewohnheiten, das Fehlen nationaler Stallblindheit, die Perspektive der Sachlichkeit in der Beurteilung der nationalen Rechts- und Sachverhalte. Zugleich erleichtert die Distanz die Durchsetzung supranationaler Normen, soweit sie zu schmerzhaften Eingriffen führt; im fernen Brüssel sind die gemachten wie die echten Schmerzensschreie nicht mehr zu hören. Der energische Zugriff der Europäischen Kommission auf die traditionellen und die politisch sakrosankten Privilegien der deutschen Sparkassen und Landesbanken (hinsichtlich Gewährträgerschaft wie Steuervergünstigung) bietet ein Exempel.

2. Virtuelle Reibungsflächen

Doch der Zugriff auf das Steuerrecht ist nur in engem Rahmen möglich. Das Steuerrecht ist die Domäne der Mitgliedstaaten geblieben. Der EG-Vertrag greift ausdrücklich nur Fragen der indirekten, zumal der warenbezogenen Steuern auf. Dennoch steht er dem nationalen Steuerrecht nicht gleichgültig gegenüber, soweit es den Aufbau und das Funktionieren des Binnenmarktes stört, den Wettbewerb verfälscht, die Ausübung der Marktfreiheiten behindert und diskriminierend wirkt. Als gemeinschaftsrechtliche Maßstäbe, an denen sich das Recht der Gemeinnützigkeit messen lassen muss, kommen in Betracht:

- das Diskriminierungsverbot (Art. 12 EGV),
- die Niederlassungs- und die Dienstleistungsfreiheit (Art. 43 ff., 49 ff. EGV),
- die Wettbewerbsregeln (Art. 81 ff. EGV), unter diesen vor allem das grundsätzliche Verbot staatlicher Beihilfen (Art. 87 EGV), das im Zentrum der anstehenden Überlegungen stehen wird.

Die europarechtlichen Vorgaben beziehen sich auf den Binnenmarkt und dienen der primären Aufgabe, eine harmonische, ausgewogene und nachhaltige

Entwicklung des Wirtschaftslebens zu fördern (Art. 2 EGV). Hier zeigt sich, dass die Europäische Gemeinschaft im Kern immer noch Wirtschaftsgemeinschaft geblieben ist, auch wenn sie zunehmend außerökonomische Materien erfasst: Bildung und Kultur, Forschung und Technologie, Umweltschutz, nicht zuletzt Sozialpolitik²⁹. Der Wettbewerb, den die Vertragsnormen vor Verfälschung schützen wollen, ist ausschließlich wirtschaftlicher Natur. Er berührt daher nicht die außerökonomischen Zielsetzungen, denen die Vorschriften über die steuerliche Gemeinnützigkeit folgen. Freilich können auch diese Wettbewerb entbinden, den Wettbewerb in Wissenschaft und Kunst, den Wettbewerb der Religionen und Weltanschauungen, der Bildungskonzepte und der karitativen Hilfsangebote. Das agonale Prinzip ist in den Freiheitsrechten angelegt. Es bildet geradezu die Triebkraft ihrer Ausübung und ihrer wesensgemäßen Entfaltung in der Gesellschaft³⁰. Wirkungen, die die Steuervorteile auf den ideellen Agon zeitigen, liegen jenseits des ökonomischen Horizonts des Europarechts. Sie sind a priori europarelevant. Das ideale Fundament des Gemeinnützigkeitsrechts wird vom Europarecht nicht angetastet. Bedeutsam können nur die ökonomischen Folgen werden. In ihren abstrakten Zielrichtungen aber, hier Integrität des wirtschaftlichen Wettbewerbs, dort Förderung ideeller Ziele, berühren sich die Regelungen eigentlich nicht. Doch es wäre voreilig, deshalb von vornherein die Möglichkeit der Kollision der konkreten Regelungen auszuschließen.

3. Umqualifikation der Begriffe – Umwertung der Werte?

Damit das nationale Recht auf seine Vereinbarkeit mit dem Europarecht überprüft werden kann, muss es gleichsam in dessen Kategorien übersetzt werden. So ist das Gemeinnützigkeitsrecht so zu qualifizieren, dass es dem europäischen Wettbewerbsrecht kompatibel wird. Die neue Sicht mag die Beteiligten in Erstaunen setzen, dass nunmehr eine fromme Stiftung als Unternehmen, ein Ordenskrankenhaus als Wettbewerber und staatliche Zuwendungen als Verfälschung des Wettbewerbs gelten sollen.

Dabei geht es um mehr als um einen Austausch der Begrifflichkeit. Es geht auch um einen Wechsel der Sichtweise. Ein Fallbeispiel mag das verdeutlichen. Der „Lumpensammlerfall“: Eine katholische Jugendgruppe veranstaltete eine Lumpensammlung, deren Erlös sie karitativen Zwecken zuwenden wollte, und

29 Exemplarisch für die Kultur: *Ipsen*, Der „Kulturbereich“ im Zugriff der Europäischen Gemeinschaft, in: Gedächtnisschrift für Wilhelm Karl Geck, 1989, S. 339 ff.; *Ress*, Kultur und Europäischer Binnenmarkt, 1991.

30 Zum agonalen Prinzip der Grundrechte *Isensee* (Fn. 10), § 115 Rn. 252 ff.; *Isensee*, Solidarität – sozialethische Substanz eines Blankettbegriffs, in: *Isensee* (Hrsg.), Solidarität in Knappheit, 1998, S. 97 (130 ff., 133 ff.).

ließ dafür durch Kanzelabkündigung in den Kirchen werben. Auf Klage eines gewerblichen Sammlers von Altmaterial würdigte ein Landgericht die Kanzelwerbung ausschließlich als Maßnahme des Wettbewerbs, unter Vernachlässigung der religiös-karitativen Dimension, und beurteilte sie als sittenwidrig. Das Bundesverfassungsgericht sah in dieser Entscheidung eine Verletzung des Grundrechts der freien Religionsausübung. Dieses umfasse sowohl das Recht, Sammlungen für kirchliche und religiöse Zwecke zu veranstalten, als auch das Recht, diese von der Kanzel aus zu unterstützen³¹. Dagegen hätte die Europäische Kommission den Fall – unterstellt, seiner tatsächlichen Ausgestaltung nach wäre er in ihre Kompetenz gefallen – ebenfalls nach ökonomisch-wettbewerbsrechtlichen Kriterien entschieden, freilich solchen des europäischen Wettbewerbsrechts. Im Jahre 1997 prüfte sie Zuwendungen, die Staat und Gemeinde an eine karitative Einrichtung leisteten, darauf, ob sie den Tatbestand der Beihilfe erfüllten. Empfänger war die vom Sozialwerk Aachener Christen e.V. betriebene Gemeinnützige Abfallverwertungs-GmbH, eine Organisation, die für die Sammlung und den Verkauf von Sekundärrohstoffen 25% Behinderte und 50% schwer vermittelbare Langzeitarbeitslose beschäftigt³². Der Umstand, dass das Unternehmen dem christlichen Sozialwerk gehörte und ebensowenig wie dieses auf Gewinn ausging, sei für die Beurteilung der Auswirkungen auf Handel und Wettbewerb unerheblich, so die Kommission, solange es auf dem Abfallmarkt mit gewinnorientierten Unternehmen konkurriere. Die bei der Bestimmung des Tatbestandes unerheblichen Faktoren sollten jedoch auf einer späteren Stufe des Prüfungsverfahrens Berücksichtigung finden: in der Frage, ob sich die Beihilfe im Einzelfall nicht aus besonderen Gründen rechtfertigen lasse. Die außerökonomischen, ideellen Momente sind also nicht schlechthin unerheblich, auch wenn sie nicht zum Verbotsbestand der Beihilfe gehören. Sie werden in die Abwägungen einbezogen, von denen die Anwendbarkeit des Verbots im Einzelfall abhängt. Ihre Auswahl, Bemessung und Gewichtung fällt den Gemeinschaftsorganen zu. So verbirgt sich hinter der auf das Wirtschaftliche bezogenen Regelung ein außerwirtschaftliches Entscheidungspotential, wie überhaupt das Prinzip der begrenzten Einzelermächtigung eine latente Allzuständigkeit einschließt.

Es mag sein, dass am Ende die europarechtliche Prüfung zum gleichen praktischen Ergebnis kommt wie die an den innerstaatlichen Grundrechten. Dennoch handelt es sich um mehr als um einen Unterschied im methodischen Ansatz oder in der dogmatischen Konstruktion. Der eigentliche Unterschied liegt darin, dass die supranationalen Normen sich auf ökonomische Wertungen und Sichtweisen beschränken und diese besonders klar und konsequent

31 BVerfGE 24, 236 (244 ff.).

32 Entscheidung der Kommission vom 16. 9. 1997, in: ABl. EG vom 3. 6. 1998, Nr. L 159, S. 58 ff.

zur Geltung bringen. Diese an sich legitime Einseitigkeit birgt aber die Gefahr einer Verschiebung und einer Umwertung der Werte, die zu einer Hegemonie der ökonomischen über die ideellen führt und die Gemeinnützigkeit überrollt. Die auf das Ökonomische reduzierten Prüfungsmaßstäbe könnten am Ende die Reduzierung des Prüfungsgegenstandes auf seine ökonomischen Elemente bewirken. Nicht ohne Grund ist die Rede von einer europainduzierten „Ökonomisierung der Sozialsysteme“³³. Auf dieser Linie könnte die Ökonomisierung der Kultur, des Bildungswesens, der Religion, der Mildtätigkeit folgen.

Die Qualifikationskompetenz liegt bei der Europäischen Gemeinschaft. Deren Grenzen sind erst erreicht, wenn sie evident *ultra vires* handelt und, etwa bei Überschreitung der vertraglichen Befugnisse oder bei schwerem, offenem Widerspruch zur deutschen Grundrechtsordnung, die deutschen Verfassungsvorbehalte auf den Plan ruft und damit den Souveränitätskonflikt auslöst³⁴. Diese Grenzsituation soll jedoch außer Betracht bleiben.

IV. Das Diskriminierungsverbot, die Niederlassungs- und Dienstleistungsfreiheit

1. Grundsätzliche Vereinbarkeit

Der Status der Gemeinnützigkeit und die korrespondierenden Steuervergünstigungen kollidieren nicht mit dem Verbot der Diskriminierung nach der Staatsangehörigkeit (Art. 12 EGV)³⁵. Sie verhalten sich indifferent zur Staatsangehörigkeit. Vielmehr knüpfen sie an die Gebietszugehörigkeit an, in steuerrechtlicher Terminologie: an die Eigenschaft als Steuerinländer, die sich aus Wohnsitz, Sitz der Geschäftsführung oder anderen territorialen Bezügen ergibt. Gleich, ob Deutscher oder Ausländer, wer die allgemeinen Voraussetzungen erfüllt, kommt in den Genuss der steuerlichen Vorteile.

Eine gemeinnützige Einrichtung braucht ihre Tätigkeit nicht ausschließlich auf deutschem Boden auszuüben. So leisten die politischen Stiftungen einen erheblichen Teil ihrer Bildungsarbeit im Ausland und bewähren gerade dadurch den Status der Gemeinnützigkeit. Auch kommt es nicht darauf an, dass der Nutzen der Aktivität allein dem eigenen Lande und seinen Bewohnern zukommt³⁶. Die Gemeinnützigkeit hat eine transnationale Komponente; diese

33 Vgl. *Fischer* (Fn. 1), § 66 AO Rn. 11 m. w. N.

34 Zu den deutschen Verfassungsvorbehalten BVerfGE 89, 155 (184 ff.); *Isensee*, Vorang des Europarechts und deutsche Verfassungsvorbehalte – offener Dissens, in: *Festschrift für Klaus Stern*, 1997, S. 1239 ff.

35 Dazu FG Berlin, in: EFG 1995, S. 1066; *Jachmann* (Fn. 2), S. 91.

36 Dazu *Thömmes*, Gemeinnützigkeit und EG-Recht – Zur EG-Rechtswidrigkeit des § 5 Abs. 2 Nr. 3 KStG, in: *Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht 1999/2000*,

liegt bei Zwecken wie Völkerverständigung und Entwicklungshilfe schon in der Natur der Sache. EU-Angehörige können aufgrund ihrer passiven Dienstleistungsfreiheit (Art. 49 Abs. 1 EGV) die Offerten gemeinnütziger Körperschaften in Deutschland annehmen, etwa günstige medizinische und karitative Dienste. Doch umgekehrt bietet die aktive Dienstleistungsfreiheit den deutschen Körperschaften nur das Recht, bei grenzüberschreitender Tätigkeit die Gleichbehandlung mit Inländern zu erreichen; sie exportieren ihre deutschen Gemeinnützigkeitsprivilegien nicht in das EU-Ausland mit der Folge, dass der betreffende Mitgliedstaat sie seinerseits zu gewähren hätte.

2. Der Ausschluss der Gemeinnützigkeit für beschränkt steuerpflichtige Körperschaften

Zu den allgemeinen Voraussetzungen für die Steuervergünstigungen aus der Gemeinnützigkeit gehört die unbeschränkte Steuerpflicht, die ihrerseits voraussetzt, dass die Körperschaften ihre Geschäftsleitung oder ihren Sitz im Inland haben³⁷. Die Steuerbefreiungen nach dem Körperschaftsteuergesetz und nach anderen Gesetzen werden kraft der ausdrücklichen Regelung des § 5 Abs. 2 Nr. 2 KStG beschränkt steuerpflichtigen Körperschaften vorenthalten, solchen also, die inländische Einkünfte beziehen, ohne aber ihre Geschäftsleitung oder ihren Sitz im Inland zu haben (§ 2 Nr. 1 KStG). Diese Ausnahme vom Ausnahmerecht der Gemeinnützigkeit stellt die Regel wieder her: beschränkt steuerpflichtige Körperschaften sind der allgemeinen Körperschaftsteuer unterworfen. Eine niederländische Gesellschaft etwa, die in Deutschland kulturelle Leistungen erbringt, erlangt nicht die Vorteile der Gemeinnützigkeit nach deutschem Recht. Eine nach österreichischem Recht als gemeinnützig anerkannte Stiftung, die allein in ihrem Sitzlande ihre satzungsmäßigen Ziele verfolgt, in Deutschland aber Liegenschaften besitzt, muss hier ihre Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung nach allgemeinen Regeln versteuern³⁸. Der Ausschluss beschränkt steuerpflichtiger Körperschaften von der Körperschaftsteuer-Befreiung zieht Kritik in der Literatur auf sich: er sei

S. 123 (125, Nachw.); *Eicker*, Nichtgewährung der Körperschaftsteuerfreiheit einer gemeinnützigen beschränkt steuerpflichtigen Stiftung?, in: IWB Fach 11, Gruppe 2, S. 365 ff. Enger OFD Düsseldorf vom 18. 6. 1997, in: DStR 1997, S. 1492 (1493): die Zweckverwirklichung im Ausland müsse wenigstens der Förderung staatspolitischer Ziele Deutschlands dienen.

37 Andere Befreiungstatbestände beziehen sich auf „inländische“ Körperschaften § 3 Abs. 1 Nr. 3 lit. a GrStG, § 13 Abs. 1 Nr. 16 lit. b ErbStG. – Der vereinfachende Gebrauch des Wortes Körperschaften folgt nicht dem Körperschaftsteuergesetz, sondern der Legaldefinition des § 51 S. 2 AO.

38 Letzterer Fall bei *Thömmes* (Fn. 36), S. 123 f. und *Eicker* (Fn. 36), S. 365 ff.

unvereinbar mit der Niederlassungsfreiheit (Art. 43 EGV) und der Dienstleistungsfreiheit (Art. 49 EGV)³⁹.

Fraglich ist jedoch, ob Marktfreiheiten überhaupt anwendbar sind. Sie gelten nämlich nicht für juristische Personen, die „keinen Erwerbszweck verfolgen“ (Art. 48 Abs. 2 und Art. 55 EGV). Mithin scheiden sie aus für Idealvereine, die nur kulturelle, wissenschaftliche, karitative, pädagogische, sportliche und gesellige Zwecke verfolgen und die keinen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb unterhalten⁴⁰. Freilich oszilliert die Interpretation der Ausnahmeklausel. Eine Tendenz geht dahin, sie so eng auszulegen, dass Körperschaften, die den Anforderungen des deutschen Gemeinnützigkeitsrechts genügen, nicht unter die Ausnahme, sondern unter die Regel fallen, sich also auf die Marktfreiheiten berufen können, sich aber auch den Konkurrenzdruck auswärtiger Anbieter gefallen lassen müssen⁴¹.

Unterstellt, die beschränkt steuerpflichtigen Körperschaften könnten sich auf die Marktfreiheiten berufen und die reguläre Besteuerung erweise sich als Beschränkung der Freiheiten sowie als Diskriminierung gebietsfremder gegenüber gebietsansässigen Körperschaften⁴², so bliebe gleichwohl noch zu prüfen, ob sich die Regelung des § 5 Abs. 2 Nr. 2 KStG nicht rechtfertigen ließe. Dazu bedarf es eines legitimen öffentlichen Interesses, zu dessen Wahrung die Einschränkung der Marktfreiheiten geeignet, erforderlich und angemessen ist, ohne Diskriminierung.

Das Gemeinnützigkeitsrecht ist auf das Gemeinwohl der Bundesrepublik Deutschland zugeschnitten⁴³. Die Allgemeinheit, deren Belange mit steuerlichen Mitteln gefördert werden sollen, ist keine freischwebende Idee, sondern die reale deutsche Gesellschaft. Das schließt nicht aus, dass es, wie gezeigt, nicht nur um deren materiellen Nutzen geht und dass auch transnationaler Altruismus obwaltet. Im Gemeinnützigkeitsrecht manifestiert sich der weltof-

39 So *Helios* (Fn. 2), S. 1893 ff.; *Thömmes* (Fn. 36), S. 124 ff.

40 So *Müller-Huschke*, in: Schwarze (Hrsg.), EU-Kommentar, 2000, Art. 48 EGV Rn. 5.

41 In diesem Sinne *Robbers*, Die Fortentwicklung des Europarechts und seine Auswirkungen auf die Beziehungen zwischen Staat und Kirche in der Bundesrepublik Deutschland, in: Essener Gespräche 27 (1993), S. 81 (90); *Schwarz* (Fn. 2), S. 209; *Luthe* (Fn. 2), S. 513 f.; *Helios* (Fn. 2), S. 1895. – Anders aber *Ipsen*, Soziale Dienstleistungen (Fn. 2), S. 55 ff.; *Randelzhofer/Forsthoff*, in: Grabitz/Hilf (Hrsg.), Das Recht der Europäischen Union, Art. 48 EGV Rn. 8.

42 So die These von *Thömmes* (Fn. 36, S. 124 ff.), *Eicker* (Fn. 36, S. 369) und *Helios* (Fn. 2, S. 1896). Anders aber *Jachmann* (Fn. 2), S. 91 f.

43 Auch das Spendenprivileg des § 10b EStG bezieht sich nur auf inländische Körperschaften oder Dienststellen. So BFHE 87, 304 (305 f.) – Spende an die schwedische Akademie der Wissenschaften; FG Berlin, in: EFG 1995, 1066 – Spende an ein Kloster aus der Gemeinschaft der zwanzig Heiligen Klöster auf dem Berg Athos.

fene, europaintegrierte Nationalstaat, aber eben doch als Nationalstaat. Er ist es, der die gemeinnützigen Zwecke, die nationalen wie die transnationalen, auswählt und der festlegt, unter welchen Bedingungen die private Förderung der Ziele die Steuerverschonung verdient. In dieser Materie kommt es den Mitgliedstaaten der Europäischen Union zu, je eigene Prioritäten zu setzen und eigene Wege zu gehen. Die Kompetenzen dazu sind ihnen im wesentlichen verblieben, die über Steuerwesen, Erziehung und Bildung, Wissenschaft und Kultur, Religionsrecht und Sozialpolitik. Wenn sie ihre Gemeinwohlbelange definieren, entwickeln sie ihre nationale Identität. Diese aber wird von der Gemeinschaft nicht angetastet (Art. 6 Abs. 3 EUV). Das nationale Gemeinwohl der Mitgliedstaaten wird vom supranationalen Staatenverbund nicht absorbiert und nicht gleichgeschaltet. Die Wahrung des nationalen Gemeinnützigkeitsrechts bildet ein gemeinschaftskonformes, legitimes Allgemeininteresse.

Es ist sachgerecht, dass der Status der deutschen Gemeinnützigkeit und seine Vorteile nur den Körperschaften vorbehalten sind, die das Zentrum ihres Wirkens im Lande haben und die in seine Steuerrechtsordnung vorbehaltlos einbezogen, mithin unbeschränkt steuerpflichtig sind. Die Gemeinnützigkeit ist nicht bloß Sache der Rechtsetzung, sondern auch der Rechtsanwendung. Die konkrete Wirkung stellt sich erst auf der Ebene des Gesetzesvollzugs her. Die Finanzverwaltung kann sich nicht damit begnügen, aus eigener Kompetenz nur einen Sektor der steuerrelevanten Tätigkeit einer gemeinnützigen Körperschaft zu beobachten; sie muss alle rechtserheblichen Fakten ermitteln können, auch die organisatorischen Vorgänge, von denen die Erlangung und die Fortdauer des Status abhängen⁴⁴. Dafür reicht die zwischenstaatliche Amtshilfe nicht aus. Sie mag genügen für beschränkt steuerpflichtige natürliche Personen. Auf juristische Personen und den auf sie zugeschnittenen Sonderstatus lassen sich die für natürliche Personen geltenden Erwägungen zu grenzüberschreitenden Sachverhalten⁴⁵ nicht übertragen.

Im Übrigen macht es einen Unterschied, ob der beschränkt Steuerpflichtige von einer steuerrechtlichen Regelvergünstigung wie dem Splitting-Tarif ausgenommen wird oder ob ihm eine (im Kontext des nationalen Rechts rechtfertigungsbedürftige) Ausnahme vorenthalten bleibt und er der Regelbesteuerung unterworfen wird. Wenn eine Körperschaft aber den Sonderstatus der Gemeinnützigkeit erlangen will, trifft sie nicht auf unüberwindliche Hindernisse.

44 Vgl. BFHE 87, 304 (306).

45 So die diskussionsbedürftige Entscheidung EuGH, Slg. I-1995, 225 ff. – Finanzamt Köln-Altstadt ./ Roland Schumacker. Dazu *Knobbe-Keuk*, Freizügigkeit und direkte Besteuerung, in: EuZW 1995, S. 167 ff.; *Benz*, Die beschränkte Steuerpflicht im Lichte der EG-Freizügigkeit, Diss. Bonn, 1995 (Nachw.); *Cordewener*, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht, 2001, S. 480 ff. (Nachw.).

Es liegt an ihr, ihren Sitz oder ihre Geschäftsführung in das Inland zu verlegen⁴⁶.

Die Gemeinnützigkeit bildet einen ganzheitlichen Status, der sich nicht beliebig splitten lässt. Schon deshalb kann die österreichische Stiftung im Fallbeispiel nicht isoliert für Erträge aus der Verwaltung ihres in Deutschland belegenen Vermögens, eine Hilfsfunktion, die Vorteile der deutschen Gemeinnützigkeit beanspruchen, indes sie ansonsten für die deutsche Steuerrechtsordnung unsichtbar und unspürbar bleibt. Doch bei Licht betrachtet, geht es in diesem Fall nicht darum, ob die österreichische Stiftung in das deutsche Gemeinnützigkeitsrecht (partiell) einbezogen wird, sondern darum, ob Deutschland den Status des österreichischen Rechts anerkennt und ihn ebenso behandelt wie den des eigenen Rechts. Das Problem ist also nicht (sach-)steuerrechtlicher, sondern kollisionsrechtlicher Natur. Dafür gibt es keine gemeinschaftsrechtlichen Vorgaben. Solange diese ausstehen, liegt ein Thema für Doppelbesteuerungsabkommen vor⁴⁷. Wenn sich im Einzelfall, aus der Sicht des Gemeinschaftsrechts, unbillige Härten ergeben, so bietet der Steuerdispens eine Lösung.

Aufs Ganze gesehen, zeigen sich keine Widersprüche zwischen Gemeinnützigkeitsrecht auf der einen Seite und Marktfreiheiten wie Diskriminierungsverbot auf der anderen. Die gemeinschaftsrechtliche Problematik konzentriert sich auf die Wettbewerbsregeln.

V. Steuervergünstigung als Beihilfe

1. Grundsätzliche Unzulässigkeit von Beihilfen (Art. 87 Abs. 1 EGV)

a) Schutz des Wettbewerbs vor Verfälschung

Die Schlüsselfrage lautet, ob das Recht der Gemeinnützigkeit in Deutschland mit den europarechtlichen Vorschriften über staatliche Beihilfen vereinbar ist. Diese gehören zu den Regeln des Wettbewerbs im Gemeinsamen Markt. Über sie verwirklicht die Gemeinschaft ihren Auftrag, den Wettbewerb innerhalb des Binnenmarktes vor Verfälschungen zu schützen (Art. 3 Abs. 1 lit. a EGV). Das Beihilferecht verbietet den Mitgliedstaaten, durch einseitige Begünstigungen zu intervenieren und zu protegieren, es sei denn, dass ein im Vertrag eigens vorgesehener Ausnahmetatbestand die Begünstigung rechtfertigt.

⁴⁶ Zu der Frage, ob die Sitzverlegung durch die Niederlassungsfreiheit gedeckt ist: *Müller-Huschke* (Fn. 40), Art. 48 Rn. 14 ff. (Nachw.).

⁴⁷ Beispiele: Art. 21 DBA-Frankreich, Art. 27 Abs. 2 DBA-USA.

„Soweit in diesem Vertrag nicht etwas anderes bestimmt ist, sind staatliche oder aus staatlichen Mitteln gewährte Beihilfen gleich welcher Art, die durch die Begünstigung bestimmter Unternehmen oder Produktionszweige den Wettbewerb verfälschen oder zu verfälschen drohen, mit dem Gemeinsamen Markt unvereinbar, soweit sie den Handel zwischen Mitgliedstaaten beeinträchtigen“ (Art. 87 Abs. 1 EGV).

Diese Vorschrift bildet kein echtes, repressives Verbot, weil sie Ausnahmen vorsieht. Es handelt sich aber auch nicht um ein Verbot mit Erlaubnisvorbehalt, weil es um anderes geht als die Präventivkontrolle über die Einhaltung rechtlicher Schranken, die der Ausübung einer als legitim vorausgesetzten Freiheit vorgeschaltet ist. Eine prinzipielle Freiheit des Staates, einzelne Wettbewerber zu begünstigen, wird gerade durch das Beihilfeverbot verworfen. Dagegen liegt der Vergleich mit dem Schutzbereich eines Grundrechts nahe, der, wenn die Staatsgewalt in ihn eingreift, diese unter Rechtfertigungszwang setzt. Diese Rechtfertigung ist an strenge materielle wie formelle Bedingungen geknüpft.

In ihm verkörpert sich ein Moment des ordoliberal verstandenen Subsidiaritätsprinzips: dass der Selbstregulierung des Gemeinsamen Marktes der Vorrang zukommt vor staatlicher Ingerenz⁴⁸. Diese (bisher nicht als solche erkannte) europarechtliche Facette des Subsidiaritätsprinzips hat nichts zu tun mit der Umschreibung des Prinzips in Art. 5 Abs. 2 EGV. Hier geht es um die Kompetenzausübung der Gemeinschaft in ihrem Verhältnis zu den Mitgliedstaaten, dort aber um die Integrität des Wettbewerbs gegenüber Ingerenzen der Mitgliedstaaten. Das Europarecht greift, um den Gemeinsamen Markt herzustellen, in den rechtlichen Binnenraum der Mitgliedstaaten ein und trifft Vorgaben für deren Wirtschaftsverfassung, indem es die Marktwirtschaft als Gegebenheit voraussetzt, den unverfälschten Wettbewerb einfordert und gemeinschaftsrechtliche Sperrungen für die Staatsintervention errichtet. Die Europäische Gemeinschaft übernimmt die Garantie für diese Subsidiaritätsfaktoren der nationalen Wirtschaftsverfassung und sichert damit ein Stück europäischer Verfassungshomogenität.

48 Zum Subsidiaritätsprinzip in dem (meta-gemeinschaftsrechtlichen) Verständnis als Regulativ von Marktwirtschaft und Staatsintervention, von Gesellschaft und Staat: *Isensee*, Subsidiaritätsprinzip und Verfassungsrecht², 2001, S. 137 ff., 149 ff., 346 ff., passim; *Rupp*, Die Unterscheidung von Staat und Gesellschaft, in: *HStR*², Bd. I, 1995, § 28 Rn. 51 ff.; *Pohmer*, Umverteilung und Subsidiarität, in: *Nörr/Oppermann* (Hrsg.), Subsidiarität – Idee und Wirklichkeit, 1997, S. 131 ff. – Dagegen zur Bedeutung des Subsidiaritätsprinzips im Sinne von Art. 5 Abs. 2 EGV: *Caliess*, Subsidiaritäts- und Solidaritätsprinzip in der Europäischen Union², 1999, S. 65 ff.; *Caliess*, Subsidiaritätsprinzip und Solidaritätsprinzip als rechtliches Regulativ der Globalisierung von Staat und Gesellschaft, in: *Blickle/Hüglin/Wyduckel* (Hrsg.), Subsidiarität als rechtliches und politisches Ordnungsprinzip in Kirche, Staat und Gesellschaft, 2002, S. 371 (393 ff.); *Isensee*, a. a. O., S. 355 ff.

Das Verfahrensregime des Gemeinschaftsrechts sorgt für die normative Wirksamkeit der rechtlichen Vorkehrungen. Die Kommission überprüft fortlaufend die bestehenden Beihilferegulungen; sie wird rechtzeitig von jeder beabsichtigten Einführung oder Umgestaltung von Beihilfen unterrichtet. Die auf-sichtlichen Kompetenzen sind weitgehend bei der Kommission konzentriert, die für die Schlagkraft der Regelungen sorgt (Art. 88 EGV).

b) Kriterien der Beihilfe

Der Gegenstand des Beihilfeverbots ist weit gefasst: „staatliche oder mit staatlichen Mitteln gewährte Beihilfen gleich welcher Art, die durch die Begünstigung bestimmter Unternehmen oder Produktionszweige den Wettbewerb verfälschen oder zu verfälschen drohen.“ Kriterien sind

- unmittelbare oder mittelbare Finanzierung aus Mitteln des Staates,
- die tatsächlich begünstigende Wirkung,
- die Begünstigung bestimmter Unternehmen oder Produktionszweige,
- das Fehlen einer marktgerechten Gegenleistung.

Der Beihilfe unterfallen positive wie negative Leistungen, mithin auch die Verschonung von Abgaben⁴⁹. Steuervergünstigungen können daher Beihilfen sein⁵⁰. Sie bilden ein finanzielles Opfer des Staates zugunsten der begünstigten Körperschaft. Diese kann dadurch einen Vorteil im Wettbewerb erlangen. Vorteile freilich, die allen Steuerpflichtigen gleichermaßen zugute kommen, scheiden aus. Die Beihilfe ist eine selektive oder spezifische Begünstigung⁵¹, ein Sondervorteil, der geeignet ist, den Markt zu verfälschen. Eben das kann nicht von vornherein ausgeschlossen werden bei den Steuervorteilen, die die gemeinnützigen Körperschaften, privilegiert gegenüber den regulär Steuerpflichtigen, genießen.

Die Steuervergünstigung bildet kein Äquivalent für eine marktgerechte Gegenleistung. Der staatsentlastende Effekt, so er überhaupt durch das steuerbegünstigte Handeln eintritt, ist nicht mehr als ein Legitimationsargument, als solches auch nur begrenzt plausibel. Der Umstand, dass eine gemeinnützige

49 Ausführlich von Wallenberg, in: Grabitz/Hilf (Hrsg.), Das Recht der Europäischen Union, Art. 92 EGV 4 ff.

50 Eingehend Götz, Steuervergünstigungen als Gegenstand der europäischen Beihilfenaufsicht, in: Festschrift für Klaus Vogel, 2000, S. 579 ff.; Schön, Steuerliche Beihilfen, in: ZHR 2001 (Beiheft 69), S. 106 ff. (Nachw.). Instruktiv: Mitteilung der Kommission über die Anwendung der Vorschriften über staatliche Beihilfen auf Maßnahmen im Bereich der direkten Unternehmensbesteuerung (98/C 384/03), in: ABl. EG v. 10. 12. 1998, Nr. C 384, S. 3 ff.; Benicke (Fn. 2), S. 169; Jachmann (Fn. 2), S. 85.

51 Mitteilung der Kommission (Fn. 49), S. 4 ff.

Körperschaft die Steuervorteile an die Nutzer ihres Zweckbetriebs, etwa eines Altersheims, über günstigere Entgelte weitergibt, bildet keine marktkonforme Gegenleistung, die den Beihilfecharakter ausschließt. Vielmehr kann die steuerbegünstigte Einrichtung den Nachfragern günstigere Bedingungen anbieten als ihre aktuellen oder virtuellen Konkurrenten. Mithin liegt Beihilfe vor⁵².

c) Spenden – keine Beihilfe

Spenden sind keine Beihilfen. Sie stammen nicht aus staatlicher, sondern aus privater Quelle. Sie werden weder unmittelbar noch mittelbar aus staatlichen Mitteln gewährt. Das Verständnis von Beihilfe entspricht der Judikatur des Europäischen Gerichtshofs. Ihm genügt nicht, dass Vorteile, die ein Unternehmen genießt, auf einem staatlichen Gesetz beruhen. Für ihn ist es noch nicht einmal Beihilfe, wenn das Gesetz private Elektrizitätsversorgungsunternehmen verpflichtet, Strom aus erneuerbaren Energiequellen zu Mindestpreisen, die über dem Marktwert liegen, abzunehmen und so die privaten Betreiber zu subventionieren⁵³.

Der Vorteil, der dem Spender zukommt, der Abzug als Sonderausgabe, ist allgemeiner Natur. Ihn kann jedermann ausnutzen, der Einkünfte in entsprechender Höhe bezieht. Zwischen Spendern besteht auch kein wirtschaftlicher Wettbewerb (allenfalls ein ideeller). Der „Spendenmarkt“ ist bloße *façon de parler*, kein wirklicher Markt, weil kein Austausch von Leistungen stattfindet, sondern ein einseitiges Opfer erbracht wird, das der Steuerabzug für den Spender lediglich mildert, nicht aber ausgleicht. Das einkommensteuerliche Spendenprivileg kommt mit unmittelbar rechtlicher und ökonomischer Wirkung dem Spender zugute, nicht dem Empfänger. Dieser zieht nur mittelbaren Nutzen daraus, dass sich seine Chancen bei der Einwerbung von Spenden durch die Abzugsfähigkeit verbessern⁵⁴. Der Staat erzeugt gleichsam ein Motiv für den Spender. Er stellt die rechtlichen Bedingungen bereit, dass dem Empfänger ein Vorteil zugewendet wird. Die Entscheidung aber, ob und in welcher Höhe die Bedingung eintritt, liegt beim Spender, nicht beim Staat. Für die Beihilfe aber kommt es nach Auffassung des Europäischen Gerichtshofs gerade darauf an, dass der Staat den entscheidenden Einfluss auf die Zuwendung hat⁵⁵. Dieser verschafft dem Empfänger zwar einen mittelbaren Vorteil im

52 Zu dem Kriterium der Gegenleistung: *Müller-Graff*, Die Erscheinungsformen der Leistungssubventionstatbestände aus wirtschaftsrechtlicher Sicht, in: ZHR 152 (1988), S. 403 (412). – Zutreffende Anwendung auf die Steuervergünstigungen: *Benicke* (Fn. 2), S. 170.

53 EuGH Slg. I-2001, 1088 (2181 ff.) – Preußen Elektra AG ./ Schleswig AG.

54 Daraus folgern *Benicke* (Fn. 2, S. 169) und *Luthe* (Fn. 2, S. 588) auf das Vorliegen einer Beihilfe. A. A. *Jachmann* (Fn. 2), S. 85.

55 Vgl. EuGH, Slg. I-1988, 219 (272) – van der Kooy ./ Kommission.

Wettbewerb um die Einwerbung von Spenden. Doch dieser Wettbewerb ist nicht wirtschaftlicher Natur. Er vollzieht sich außerhalb des Marktes, auf den sich die gemeinschaftsrechtlichen Beihilferegeln beziehen. Allenfalls mag man erwägen, ob das Spendenprivileg Fernwirkungen auf den echten, wirtschaftlichen Wettbewerb zwischen begünstigten und nichtbegünstigten Leistungsträgern zeitigt. Diese Möglichkeit wäre wohl doch zu weit hergeholt. So verbleibt das Spendenrecht damit ein wesentliches (im nationalen Kontext aber auch besonders prekäres) Segment der Gemeinnützigkeit, außerhalb des europarechtlichen Blickfeldes.

d) Systembedingte Steuervorteile

Jenseits des Beihilfetatbestandes halten sich die Vorteile, die systembedingt sind und sich aus der konsequenten Verwirklichung des vom mitgliedstaatlichen Gesetzgeber gewählten Belastungsgedanken ergeben: also die Berücksichtigung der Faktoren, welche die Leistungsfähigkeit mindern, auf die der jeweilige Steuertatbestand abstellt. Keine Vorteile sind, gemäß einer Formel der Europäischen Kommission, steuerliche Wirkungen, die sich aus Natur und Anlage des nationalen Steuersystems ergeben⁵⁶. Nach Auffassung der Kommission scheiden auch solche Steuerbegünstigungen für bestimmte Produktionsfaktoren aus, die übergreifende steuerliche Leitvorstellungen umsetzen sollen, etwa günstige Behandlung der Kosten von Forschung und Entwicklung, Umweltschutzmaßnahmen, Fortbildung und Beschäftigungsförderung⁵⁷. Selbst wenn Steuervergünstigungen nur bestimmten Unternehmensgruppen oder Gütern zugute kommen, also selektiver Natur sind, gelten sie nicht als Beihilfen, wenn sie systemgerecht sind und die vom nationalen Gesetzgeber gewählten fiskal-politischen Prämissen folgerichtig konkretisieren. So versteht es sich für die Kommission von selbst, „daß eine Besteuerung von Gewinnen nicht möglich ist, wenn kein Gewinn anfällt“. Aus der Natur des Steuersystems erkläre es sich, dass Unternehmen ohne Erwerbscharakter wie Stiftungen und Verbände von der Gewinnbesteuerung befreit seien, wenn sie tatsächlich keinen Gewinn erzielen könnten. Ebenso könne es sich aus der Natur des Steuersystems ergeben, dass Genossenschaften, die ihren gesamten Gewinn an ihre Mitglieder verteilen, nicht direkt besteuert würden, wenn die Steuer ihren Mitgliedern abverlangt werde⁵⁸. Damit fällt die Befreiung gemeinnütziger Organisationen von der Körperschaftsteuer nicht unter den Tatbestand der Beihilfe. Die Exemption erfasst aber nicht die steuerliche Begünstigung eines gewinnträchtigen Zweckbetriebs, etwa einer Klinik, eines Altenheims oder einer

56 Mitteilung der Kommission (Fn. 49), S. 7, Tz. 23 ff. – Differenzierend Schön (Fn. 49), S. 120 f.

57 Mitteilung der Kommission (Fn. 49), S. 5, Tz. 14.

58 Mitteilung der Kommission (Fn. 49), S. 7, Tz. 25.

Bildungsstätte, Unternehmen im Sinne des Beihilferechts. Überhaupt erhält das Gemeinnützigkeitsrecht nicht en bloc ein europarechtliches Unbedenklichkeitstest. Was für die Körperschaftsteuer gilt, lässt sich nicht ipso iure auf Steuerarten übertragen, die nicht auf den Ertrag abstellen. Daher sind die Privilegien gemeinnütziger Körperschaften im Umsatz-, Grund- und Erbschaftsteuerrecht als Beihilfen zu behandeln⁵⁹.

Eine Anmerkung zum Fehlen des Gewinnstrebens: Der Europäische Gerichtshof geht mit diesem Merkmal großzügiger um als das deutsche Recht mit den Kriterien der ausschließlichen und gegenwartsnahen, unmittelbaren Verwirklichung gemeinnütziger Zwecke bei der Mittelbeschaffung und Rücklagenbildung, wenn er es für unschädlich erachtet, dass eine Einrichtung systematisch darauf ausgeht, Überschüsse zu erwirtschaften, die sie anschließend für die Durchführung ihrer Leistungen verwendet⁶⁰. Doch endet die gemeinschaftsrechtliche Toleranz, wenn ein Golfclub seinen Mitgliedern, die einen Jahrespauschalbeitrag leisten, die Sportanlagen und die damit verbundenen Leistungen dauerhaft zur Verfügung stellt. Hier findet nach Auffassung des Europäischen Gerichtshofs ein wirtschaftlicher Leistungsaustausch statt⁶¹.

Ein verwegener Gedanke, der aus den Geleisen der gemeinschaftsrechtlichen Erörterung hinausspringt: ob der Respekt der Gemeinschaft vor der gesetzgeberischen Gestaltungsfreiheit ihrer Mitgliedstaaten mehr verlangt, als die innere Folgerichtigkeit der Steuergesetze in ihren fiskalischen Elementen hinzunehmen. Das gilt schon deshalb, weil die Gemeinnützigkeit über die steuerrechtlichen Elemente hinaus leistungsrechtliche Elemente enthält. Denn die Steuergesetze im einzelnen wie das Steuerrecht im ganzen bilden kein autarkes System. Sie sind vielmehr ihrerseits integrale Bestandteile der gesamten Rechtsordnung, die ihre innere Einheit wesentlich aus ihrer höchsten Normschicht, der Verfassung, gewinnt. So fragt sich, ob die Kohärenz der nationalen Rechtsordnung im Ganzen, nicht bloß die Kohärenz des einzelnen Gesetzes, Schutz verdient. Unter dieser Prämisse entzögen sich die innerstaatlich legitimen Grundlagen der Gemeinnützigkeit a priori dem Beihilferecht. Die supranationale Praxis geht jedoch nicht so weit. Die juristische Vorsicht rät, deren Bahnen zu folgen und die Merkmale des Beihilfeverbots gemäß den Erkenntnissen der Praxis und der Literatur, soweit solche vorliegen, durchzudeklinieren.

59 Vgl. Schön (Fn. 49), S. 122.

60 EuGH, Slg. I-2002, 3293 (3323) – Kennemer Golf & Country Club ./I. Staatssecretaris van Financiën. – Zur deutschen Rechtslage nach §§ 55, 56, 58 Nr. 6 AO: Fischer (Fn. 2), § 58 AO Rn. 56 ff. (Nachw.); Hüttemann (Fn. 7), S. 90 ff.

61 EuGH, Slg. I-2002, 3293 (3327 ff.) – Kennemer Golf & Country Club ./I. Staatssecretaris van Financiën.

e) Gemeinnützige Körperschaften als Unternehmen

Eine gemeinnützige Körperschaft unterliegt dem Beihilferecht nur, wenn sie die Qualität eines Unternehmens im Sinne von Art. 86 und 87 EGV erfüllt⁶². Der EuGH hat bislang noch keine konsistente und abschließende Definition des Unternehmensbegriffs hervorgebracht. Er tastet sich von Fall zu Fall vor⁶³. Als Unternehmen gilt jede eine wirtschaftliche Tätigkeit ausübende Einheit, unabhängig von ihrer Rechtsform und der Art ihrer Finanzierung⁶⁴. Wirtschaftlich ist jede Tätigkeit, die darin besteht, Güter oder Dienstleistungen auf einem bestimmten Markt anzubieten⁶⁵. Auf die Absicht der Gewinnerzielung kommt es nicht an⁶⁶. Auch nicht darauf, dass eine Organisation planmäßig unterhalb der Kostendeckungsgrenze arbeitet und auf Zuwendungen anderer angewiesen ist⁶⁷.

Entscheidend ist die tatsächliche wirtschaftliche Betätigung am Markt, auf dem mehrere Teilnehmer in einem Wettbewerbsverhältnis stehen. Diesem „funktionalen“ Unternehmensbegriff entspricht es, dass auch gemeinnützige Organisationen und Rechtsträger, soweit sie wirtschaftlich tätig sind, der Geltung des gemeinschaftsrechtlichen Wettbewerbsrechts unterstellt werden⁶⁸. Auch Einrichtungen von Kirchen und Wohlfahrtsverbänden können Unternehmen

62 Zur Identität der Unternehmensbegriffe in Art. 86 und 87 EGV *Mederer*, in: von der Groeben/Thiesing/Ehlermann (Hrsg.), Kommentar zum EU-/EG-Vertrag⁵, Bd. 2/II, Art. 88–102 EGV, 1999, Art. 92 Rn. 21.

63 Überblick über den Begriff des Unternehmens in der Rechtsprechung *Stockenhuber*, in: Grabitz/Hilf (Hrsg.), Das Recht der Europäischen Union, Bd. I, Art. 81 EGV Rn. 53 ff.

64 EuGH, Slg. I-1991, 1979 (2016) – Höfner und Elsner *.f. Macraton GmbH*.

65 EuGH, Slg. I-1998, 3851 (3896) – Kommission *.f. Italien*. In der Entscheidung wurde der wirtschaftliche Charakter der Tätigkeit der italienischen Zollspediteure insbesondere mit der Entgeltlichkeit der Dienstleistungen, die darin bestehen, die Zollformalitäten abzuwickeln, und mit dem wirtschaftlichen Risiko, das die freiberuflich tätigen Zollinspektoren tragen, begründet (EuGH, a. a. O., S. 3896).

66 So EuGH, Slg. I-1995, 4013 (4029 f.) – *Fédération française des sociétés d'assurance .f. Ministère de l'Agriculture et de la Pêche* zu einer französischen Versicherungseinrichtung, die eine freiwillige zusätzliche Versicherung zur Sozialversicherung ermöglichte für Personen, die wegen hohen Alters oder niedriger Einkommen nicht ausreichend durch die gesetzliche Rentenversicherung abgesichert sind. Entscheidend hob das Gericht dabei auf den Umstand ab, dass die Einrichtung mit ihrem Angebot im Wettbewerb mit privaten Lebensversicherern steht. Irrelevanz der (fehlenden) Gewinnerzielungsabsicht auch in EuGH, Slg. 1980, 3125 – *van Landwyck Sarl*, zu einer Unternehmensvereinigung.

67 EuGH Slg. I-1991, 1979 – Höfner und Elser; EuGH Slg. 1993, 637 – *Poucet und Pistre*; Entscheidung der Kommission (Fn. 32), in: ABl. EG v. 3. 6. 1998, Nr. L 159, S. 58 (62).

68 So ausdrücklich *Stockenhuber* (Fn. 62), Art. 81 EGV Rn. 57; *Jachmann* (Fn. 2), S. 84.

in diesem Sinne sein⁶⁹. Kein Hindernis bilden die Eigentumsverhältnisse. Vor allem fragt das Beihilfeverbot nicht nach dem Zweck, dem sich die Organisation widmet, damit nach dem für die Gemeinnützigkeit konstituierenden Merkmal. Daher ist jede gemeinnützige Körperschaft aus europarechtlicher Sicht virtuell ein Unternehmen.

Der Zweck des Unternehmens spielt allerdings eine Rolle in der Sondervorschrift, welche die Anwendung der Wettbewerbsregeln für öffentliche Unternehmen modifiziert, darüber hinaus auch für jene Unternehmen, die „mit Dienstleistungen von allgemeinem wirtschaftlichen Interesse betraut“ sind (Art. 86 Abs. 2 EGV). Die Modifikation trägt dem Vertragsziel des Art. 16 EGV Rechnung, dass auf dem öffentlichen, nicht wettbewerbsorientierten Wirtschaftssektor, die Grundsätze und Bedingungen für die Dienste von allgemeinem wirtschaftlichen Interesse (gemeint: vornehmlich Daseinsvorsorge in staatlicher und kommunaler Regie) aufgaben- und funktionsgerecht zu gestalten sind⁷⁰. Die Sondervorschrift beschränkt sich auf Unternehmen der öffentlichen Hand und auf hoheitlich betriebene Privatunternehmen. Zu diesen gehören die gemeinnützigen Körperschaften gerade nicht⁷¹. Kirchliche Krankenhäuser und mäzenatische Stiftungen handeln aus eigenem (Grund-)Recht, das sich nicht aus der Staatsgewalt ableitet. Sie folgen privatautonomem Impuls, nicht einem gesetzlichen oder behördlichen Beleihungsakt. Mithin scheidet die Sondervorschrift aus⁷².

Im Schrifttum regt sich Widerstand gegen die generelle Unterwerfung gemeinnütziger Einrichtungen unter das Wettbewerbsregime. Eine Strebung geht dahin, den Begriff des Unternehmens einzuschränken auf den Zuständigkeitskreis der Europäischen Gemeinschaften, und zwar unter Berufung auf die Eingangsformel des Beihilfetatbestandes: „Soweit in diesem Vertrag nichts anderes bestimmt ist“ (Art. 87 Abs. 1 EGV). Organisationen, die sich außerhalb des Gemeinsamen Marktes betätigen, auf den Feldern der sozialen Sicherheit und der Sozialpolitik, fielen daher nicht unter den Begriff des Unternehmens und nicht unter die Regeln des europäischen Wettbewerbs⁷³. Dieser Ansatz ließe sich dahin fortschreiben, dass wesentliche Materien der Gemeinnützigkeit dem Regime des Beihilferechts entzogen sind, vor allem die aus den Feldern Kultur, Bildung, Forschung, Mildtätigkeit, Religion und Kirche.

Die supranationale Praxis verschließt sich jedoch diesem Interpretationsansatz und stellt ausschließlich ab auf die tatsächliche Teilhabe am Marktgeschehen.

69 Vgl. Entscheidung der Kommission (Fn. 32), S. 58 (62).

70 Vgl. *Hatje*, in: Schwarze (Hrsg.), EU-Kommentar, 2000, Art. 16 EGV Rn. 1 ff.

71 Die Anomalie der gemeinnützigen Einrichtungen der öffentlichen Hand, die parasitär die Steuervergünstigungen nutzen, bleibt hier außer Betracht. Zu diesen Phänomenen affirmativ: *Seer/Wolsztyński* (Fn. 6), S. 33 ff., 51 ff.

72 Zutreffend *Schwarz* (Fn. 2), S. 210 – zu karitativen Einrichtungen.

73 So *Ipsen*, Soziale Dienstleistungen (Fn. 2), S. 52.

Wo Wettbewerb (mit Relevanz für den europäischen Binnenmarkt) besteht, greift auch das europäische Wettbewerbsrecht ein. Entgegen deutschen Bemühungen, die Gemeinnützigkeit als Reservat vor supranationalem Nivellement zu schützen, drängt die Europäische Kommission dahin, unter Verwendung der schillernden Kategorie der *économie sociale*, die dem französischen Recht entlehnt ist⁷⁴, immer tiefer in das Reservat einzudringen.

f) Keine Vorweg-Ausnahme für Sachbereiche und Personen

Das Beihilferecht trifft keine Ausnahmen für bestimmte Sachbereiche oder für bestimmte Rechtsträger. Auch der Staat, gleich ob er in öffentlichrechtlicher oder privatrechtlicher Form handelt, wird nicht von vornherein ausgenommen, wenn und soweit er sich auf den Markt begibt. Es genügt sogar, dass er eine bestimmte Aufgabe, die er derzeit über eine öffentlichrechtliche Monopolanstalt wahrnimmt, wie die Arbeitsvermittlung, auch unter Wettbewerbsbedingungen wahrnehmen *könnte*. Unternehmen ist auch eine öffentlichrechtliche Zwangsversicherung, die auf Beitragsäquivalenz aufbaut und ihrer Tätigkeit nach marktfähig wäre⁷⁵. Außen vor liegt nur die echte obrigkeitliche Tätigkeit, wie die Überwachung des Luftraums⁷⁶ oder eines Ölhafens⁷⁷, desgleichen die auf Versicherungszwang gegründete Gesetzliche Krankenversicherung, die im Wege des hoheitlich regulierten Solidarausgleichs ihre Transferleistungen ohne Rücksicht auf die Höhe der Beiträge erbringt⁷⁸. Diese Materien liegen außerhalb der Gemeinnützigkeit.

Nicht a priori freigestellt ist der kirchlich-religiöse Bereich in seinen wirtschaftlichen Aspekten⁷⁹. Erfasst wird auch der Sport. Der Europäische Ge-

74 Ausführlich *Ipsen*, Gemeinschaftsrechtliche Tendenzen (Fn. 2), S. 557 ff. Sein Augenmerk richtet sich dabei auf den Vorschlag der Kommission für einen Beschluss des Rates über ein mehrjähriges Arbeitsprogramm (1994–1996) der Gemeinschaft zugunsten von Genossenschaften, Gegenseitigkeitengesellschaften, Vereinen und Stiftungen, in: ABl. EG v. 24. 3. 1994, Nr. C 87, S. 6 ff. Der Rat hat darüber bisher noch nicht entschieden.

75 Dazu näher mit Nachw. *Giesen*, Sozialversicherungsmonopol und EG-Vertrag, 1995, S. 96 ff.; *Isensee*, Soziale Sicherheit im europäischen Markt, in: VSSR 1996, S. 169 (173 ff.).

76 Zuletzt EuGH, Slg. I-1994, 43 (63 f.) – SAT Fluggesellschaft mbH / . Europäische Organisation für Flugsicherung (Eurocontrol).

77 EuGH, Slg. I-1997, 1547 (1587 f.) – Diego Cali & Figli Srl / . Servizi ecologici porto di Genova SpA (SEPG).

78 EuGH, Slg. I-1993, 637 (670) – Christian Poucet / . Assurance générale de France (AGF) und Caisse mutuelle régionale du Languedoc-Roussillon (Camulrac) sowie Daniel Pierre / . Caisse autonome nationale de compensation de l'assurance vieillesse des artisans (Canacava).

79 Vgl. Entscheidung der Kommission (Fn. 32), S. 58 ff.

richtshof lässt sich nicht beirren durch den Vortrag der deutschen Bundesregierung, dass eine Sportart wie der Fußball in den meisten Fällen nicht den Charakter einer wirtschaftlichen Tätigkeit habe, dass zwischen dem Sport im allgemeinen und der Kultur Parallelen bestünden und die Gemeinschaft die nationale und regionale Vielfalt der Kulturen wahren müsse. Vielmehr rechnet das Gericht die Ausübung des Sports insoweit unter das Gemeinschaftsrecht, als sie zum Wirtschaftsleben im Sinne von Art. 2 des Vertrages gehört. „Das trifft auf die Tätigkeit von Fußballprofis oder -halbprofis zu, da diese eine unselbständige Tätigkeit ausüben oder entgeltliche Dienstleistungen erbringen“⁸⁰.

g) Intervention in den Wettbewerb

Das Beihilfeverbot setzt Wettbewerb voraus. Der Abnehmer muss die Wahl zwischen mehreren Anbietern haben. Es reicht sogar aus, dass sich die Chance der Wahl mit hinreichender Wahrscheinlichkeit in absehbarer Zeit ergeben kann. Die realistische Möglichkeit des Wettbewerbs genügt, dass die Marktzutrittschancen eines Bewerbers beeinträchtigt werden.

Das kann für gemeinnützige Leistungsträger und -erbringer wichtig werden, wenn diese eine Monopolstellung dadurch gewonnen haben, dass die steuerlichen und die sonstigen Vorteile ihres Status potentielle Konkurrenten von vornherein entmutigen⁸¹. Der Staat verfälscht den Wettbewerb, wenn er durch Gewährung von Vorteilen, wie sie wirtschaftliche Geschäftsbetriebe unter normalen, marktkonformen Voraussetzungen niemals erlangt hätten, die Marktbedingungen, insbesondere die Marktzutrittschancen, verändert⁸². So führt die Befreiung von der Körperschaft-, Gewerbe-, Erbschaft-, Schenkungs- und Umsatzsteuer zu höherem Einkommen nach Steuern und vermittelt gegenüber den regulär besteuerten Wettbewerbern die besseren Finanzierungsmöglichkeiten, damit die bessere Position im Wettbewerb⁸³. Aus der Sicht des Europarechts liegt das Wettbewerbsverhältnis zwischen dem freiberuflichen Dialysearzt und der Dialysestation eines gemeinnützigen Trägers klar zu Tage. Dem regulär steuerpflichtigen Arzt fällt nicht die anspruchsvolle Nachweislast zu, die ihm das deutsche Steuerrecht, wie der Bundesfinanzhof es handhabt, zumutet: dass er genaue Angaben machen muss über das Wettbewerbsverhältnis (gleicher Kundenkreis, gleichartiges Güterangebot) und zu den Auswir-

80 EuGH, Slg. I-1995, 4921 (5063) – Union royale belge des sociétés de football association ASBL / Jean-Marc Bosman.

81 *Luthe* (Fn. 2), S. 512.

82 *Mederer* (Fn. 61), Art. 92 Rn. 33; *Koenig/Kühling*, Grundfragen des EG-Beihilferechts, in: NJW 2000, S. 1065 (1069 f.).

83 *Hüttemann* (Fn. 24), S. 329.

kungen der Nichtbesteuerung (z.B. Verdrängungseffekt durch günstigere Preise)⁸⁴ – mit der Folge, dass die theoretisch zulässige Konkurrentenklage praktisch ins Leere läuft.

b) Beeinträchtigung des Handels zwischen den Mitgliedstaaten

Das Beihilfeverbot beschränkt sich auf die staatlichen Ingerenzen, die „den Handel zwischen Mitgliedstaaten beeinträchtigen“. Falls es die Beihilfen nicht gäbe, müsste sich der Verkehr innerhalb des Gemeinsamen Marktes anders entwickeln oder entwickeln können, als es tatsächlich geschieht⁸⁵. Das lässt sich bei den meisten Aktivitäten gemeinnütziger Organisationen nur schwer nachweisen. Die Einrichtungen der Wohlfahrtspflege, des Gesundheits- und Bildungswesens, sind durchwegs gebunden an das lokale und regionale Umfeld der Dienstleistungen. Die Ortsgebundenheit liegt in der Natur. Sie wird verstärkt durch die Abhängigkeit von Zuwendungen des Staates und der Gemeinden sowie, wenn es um Krankenversorgung und Pflegedienst geht, durch die Einbindung in die Sozialversicherung⁸⁶.

Selten nur greifen sie über den nationalen Raum hinaus. Das ist der Fall bei Krankenhäusern, Altersheimen, Sozialwerken und sonstigen Einrichtungen, die im grenznahen Raum tätig sind und deren Angebote die Grenzen überschreiten⁸⁷, bei Organisationen, die transnationale Ziele wie Entwicklungshilfe und Umweltschutz verfolgen⁸⁸, vollends bei übernational agierenden Unternehmen wie denen des Profi- oder Halbprofisports.

Auch wenn es an sich nicht auf den Grad der Beeinträchtigung ankommen soll⁸⁹, so muss diese wenigstens spürbar sein. Geringfügige Auswirkungen der deutschen Gemeinnützigkeitsvorteile bleiben außer Betracht. *Minima non curat Europa*. Die Kommission legt in typisierender Betrachtungsweise einen Schwellenwert fest, unterhalb dessen „De-minimis“-Beihilfen unbeachtlich bleiben sollen (100 000 Euro für ein Unternehmen innerhalb dreier Jahre)⁹⁰. Damit bleibt das Gros der deutschen Vereinskultur unbehelligt.

84 BFHE 184, 212 (214 ff.). Kritisch *Hüttemann* (Fn. 24), S. 329 ff. S. auch o. II., 3b. – Zur Beweisfrage bei Beschränkungen der Niederlassungsfreiheit *Luthe* (Fn. 2), S. 514.

85 Vgl. EuGH, Slg. 1967, 543 (556) – *Brasserie des Haecht*; *Cremer*, in: *Calliess/Ruffert* (Hrsg.), *Kommentar des EUV und des EGV*, 2002, Art. 87 EGV Rn. 16.

86 Vgl. *Benicke* (Fn. 2), S. 171.

87 Entscheidung der Kommission (Fn. 32), S. 58 ff.

88 *Benicke* (Fn. 2), S. 171.

89 *Benicke* (Fn. 2), S. 171.

90 Art. 2 Abs. 2 der Verordnung (EG) Nr. 69/2001 der Kommission über die Anwendung der Artikel 87 und 88 EG-Vertrag auf „De-minimis“-Beihilfen, in: *ABl. EG* v. 12. 1. 2001, Nr. L 10, S. 30 (31).

Doch in Zukunft dürfte die praktische Bedeutung des Beihilfeverbots zunehmen. Auch der dritte Sektor der Non-Profit-Organisationen wird wohl transnational enger verflochten werden. Die Mobilität der Nachfrager medizinischer Leistungen dürfte wachsen wie die Mobilität der Anbieter (doch das ist kein Thema des Beihilfeverbots, sondern ein solches der Niederlassungsfreiheit nach Art. 43 EGV). Vollends werden mit zunehmender Integration die Auswirkungen nationaler Sondervergünstigungen auf den gemeinsamen Handel stärker spürbar werden mit der Folge, dass das vertragliche Kriterium der Beeinträchtigung des Handels zwischen den Mitgliedstaaten sensibler und strenger angewendet werden dürfte. Bei Licht betrachtet: welches wirtschaftliche Handeln kann nicht angesichts der unübersehbaren Interdependenzen des Gemeinsamen Marktes grenzüberschreitende Wirkungen zeitigen? Die physikalische Theorie des deterministischen Chaos lehrt, dass sogar die kleinste Veränderung der Ausgangsbedingungen eines komplexen Systems (bei Unkenntnis der Randbedingungen) die größten Veränderungen herbeiführen, dass der Flügelschlag eines Schmetterlings in Thailand am Ende eine Naturkatastrophe in Alaska auslösen kann. In Richtung Chaostheorie bewegt sich eine europarechtliche Auslegungstendenz, das Merkmal der akuten oder drohenden Handelsbeeinträchtigung weit zu fassen und deren Vorliegen zu vermuten, so dass am Ende nur noch Kleinhandwerker und Kleindienstbetriebe außerhalb des Beihilfeverbots bleiben⁹¹. Diese Auslegungstendenz hat sich nicht zur Praxis verfestigt. Doch sie warnt die gemeinnützigen Einrichtungen, sich wegen der Klausel der Handelsbeeinträchtigung in Sicherheit zu wiegen.

2. Rechtfertigung von Ausnahmen

a) *Ausnahmetatbestände*

Die Gemeinnützigkeitsphänomene, die dem Beihilfeverbot unterliegen, sind nicht schlechthin unzulässig. Vielmehr lassen sie sich rechtfertigen, wenn sie sich auf einen der vertraglich vorgesehenen Ausnahmetatbestände stützen können. Diese sind jedoch eng zugeschnitten.

Von den Ausnahmetatbeständen, die kraft Gesetzes mit dem Gemeinsamen Markt vereinbar sind, wird am ehesten bedeutsam jener der steuerlichen Beihilfen zur Beseitigung von Schäden, die durch Naturkatastrophen (wie jüngst der Elbeflut) oder sonstige außergewöhnliche Ereignisse entstanden sind

⁹¹ Vgl. *Koenig/Kübling* (Fn. 81), S. 1070. Vorsichtig *Mederer* (Fn. 61), Art. 92 Rn. 35. Vermutung für eine Handelsbeeinträchtigung in Entscheidung der Kommission vom 15. 11. 1988 über die von der belgischen Regierung gewährten Beihilfen für ein Unternehmen des petrochemischen Sektors, in: *Abl. EG* v. 18. 4. 1989, Nr. L 106, S. 34 (35).

(Art. 87 Abs. 2 lit. b EGV). Doch dieser greift eher ein für einzelne Hilfsaktionen als für eine gemeinnützige Körperschaft insgesamt.

Nach Ermessen der Kommission können auch bestimmte Sachverhalte als mit dem Gemeinsamen Markt vereinbar angesehen werden, unter diesen die generalklauselnahe Ermächtigung der „Beihilfe zur Förderung wichtiger Vorhaben von gemeinsamem europäischen Interesse“ (Art. 87 Abs. 3 lit. b EGV). Die Europäische Kommission rechnet dem Anwendungsbereich zu die Förderung der Forschung und technologischen Entwicklung⁹² sowie die Behindertenwerkstätten⁹³. Generell kann man die Zwecke des klassischen Gemeinnützigkeitskanons unter diesen Ausnahmetatbestand subsumieren, etwa Bildung, Erziehung und Religion, Wohlfahrtspflege und Gesundheitswesen. Ein „wichtiges Vorhaben von gemeinsamem europäischen Interesse“, relevant auch für den weiteren Ausnahmetatbestand der Behebung einer „beträchtlichen Störung im Wirtschaftsleben eines Mitgliedsstaates“, ist die Leistungsfähigkeit des dritten Sektors, der über seine ideellen Dienste hinaus einen bedeutenden Beitrag zum Sozialprodukt leistet und einen erheblichen Anteil an der Gesamtheit der Arbeitsplätze bereitstellt. Die „Förderung der Kultur und der Erhaltung des kulturellen Erbes“ wird durch einen speziellen Befreiungstatbestand gedeckt (Art. 87 Abs. 3 lit. d EGV). Dieser hat gegenüber der Generalklausel eher klarstellende als erweiternde Funktion. „Kultur“ wird in ihrer ästhetischen wie auch in ihrer konservatorischen Bedeutung („kulturelles Erbe“) verstanden; doch braucht sie sich darin nicht zu erschöpfen. Sie kann auch die sittlichen und religiösen Lebenskräfte des Gemeinwesens erfassen. Schwierigkeiten bereitet es dagegen, das professionalisierte Sport-, Hobby- und Freizeitwesen unter einen der Befreiungstatbestände zu subsumieren⁹⁴. Im übrigen sieht der EG-Vertrag eine Reservekompetenz vor, dass der Rat mit qualifizierter Mehrheit auf Vorschlag der Kommission über die Marktverträglichkeit sonstiger Arten von Beihilfen entscheidet (Art. 88 Abs. 2 Unterabsatz 3 EGV).

Bei der Auslegung der Ausnahmetatbestände sollte berücksichtigt werden, dass die Europäische Gemeinschaft ihrerseits Förderungsmittel, insbesondere Beihilfen, vergibt und auf viele Aufgabenfelder streut; das europäische Fondswesen gedeiht auch in den Bereichen Kultur und Forschung, die vornehmlich bei den Mitgliedsstaaten verblieben sind. Die Regeln des Wettbewerbs, deren

92 Mitteilung der Kommission (Fn. 49), S. 5; *Benicke* (Fn. 2), S. 172.

93 Fälle: *Remploy Ltd.*, eine britische Gesellschaft, die sich die Beschäftigung Behindertener zur Aufgabe gemacht hat (Die Entscheidung der Kommission wird referiert von *Benicke*, Fn. 2, S. 173), und *Gemeinnützige Abfallverwertung GmbH*, hierzu Entscheidung der Kommission (Fn. 32).

94 Zum Kulturbegriff des Art. 87 Abs. 3 lit. d EGV: *Bär-Bouyssière*, in: Schwarze (Hrsg.), EU-Kommentar, 2000, Art. 87 EGV Rn. 97; v. *Wallenberg* (Fn. 48), Art. 92 EGV Rn. 84a f.

Einhaltung durch die Mitgliedstaaten sie gewährleistet, gelten für die eigene Beihilfenpolitik (arg. Art. 3 Abs. 1 EGV): auch sie darf den Wettbewerb nicht verfälschen. Sie kann aber auch kein strengeres Maß an die Mitgliedstaaten anlegen, als sie für sich selbst akzeptiert. Hier gilt ein Erst-recht-Schluss, weil der Entscheidungsfreiraum der Gemeinschaft enger bemessen und zudem die Ausführung der Förderungskompetenzen durch das Subsidiaritätsprinzip beschränkt wird (Art. 5 Abs. 2 EGV). Es wäre verkehrte Welt, wenn die Gemeinschaftsorgane den Mitgliedstaaten Steuervergünstigungen schon dem Grunde nach versagten, sodann aber ein Bedürfnis nach supranationaler Förderung annähmen.

b) Ermessensdirektiven

Generell gilt, dass wenn eine Tätigkeit dem Grunde nach europa-kompatibel ist, die europäischen Wettbewerbsbedingungen nach Art und Ausmaß nicht weiter zurückgedrängt werden dürfen, als von der Sache her geboten. Die Beihilfe für eine Behindertenwerkstatt ist rechtfertigungsfähig, soweit sie die Mehrkosten ausgleicht, die sich aus der Beschäftigung Behinderter ergeben, und damit die Konkurrenzfähigkeit überhaupt erst herstellt, aber auch nur, soweit dies der Fall ist⁹⁵. Zweckbetriebe sind also nicht ohne weiteres unbedenklich. Vielmehr müssen sie sich einer Rechtfertigungsprozedur unterziehen, ob und wieweit Abweichungen von den regulären Wettbewerbsbedingungen zweckdienlich, angemessen und erforderlich sind.

Ein Exempel bilden die Pflegeeinrichtungen. Nach dem Pflegeversicherungsgesetz werden ihre Dienstleistungen von freigemeinnützigen wie von kommerziellen privaten Trägern erbracht (§ 11 Abs. 2 S. 3 SGB XI)⁹⁶. Das Gesetz will einen geschlossenen Markt der zugelassenen Pflegeeinrichtungen verhindern, neuen, innovativen Leistungsanbietern den Zugang zum „Pflegemarkt“ offen halten und so den Wettbewerb unter den Pflegeeinrichtungen fördern. Die Standards für die Leistungen sind gleich, ebenso die Höhe der Entgelte. Der steuerrechtliche Vorzug der gemeinnützigen Träger hat den Charakter der Beihilfe. Unterstellt, er wirkte sich spürbar auf den Gemeinsamen Markt aus,

⁹⁵ Zutreffend *Jachmann* (Fn. 2), S. 90. In diesem Sinne entschied auch die Kommission im Fall der britischen Gesellschaft *Remploy Ltd.* (vgl. Fn. 92).

⁹⁶ Begründung des Entwurfs eines Gesetzes zur sozialen Absicherung des Risikos der Pflegebedürftigkeit (Pflege-Versicherungsgesetz), BT-Drucks. 12/5262, S. 136. Dazu auch die Beurteilung von *Neumann*: Die Gleichstellung der freigemeinnützigen und gewerblichen Träger sowie die freie Zulassung lassen „sich nur so verstehen, daß der Gesetzgeber in Übereinstimmung mit wirtschaftswissenschaftlichen Untersuchungen in der freien Wohlfahrtspflege Effizienzpotentiale vermutet, die durch Wettbewerb aktualisiert werden sollen (*Neumann*, Leistungserbringungsrecht, in: Schuln (Hrsg.), Handbuch des Sozialversicherungsrechts, Bd. 4: Pflegeversicherungsrecht, 1997, § 20 Rn. 29).

so ließe sich zwar die Altenpflege als „Vorhaben von gemeinsamem europäischen Interesse“ legitimieren, doch wäre damit noch nicht gerechtfertigt, dass die einen steuerbegünstigt sind, die anderen nicht. Für eine Übergangszeit mochte zwar die Begründung ausreichen, dass nur die freigemeinnützigen Träger die flächendeckende, zuverlässige Versorgung sicherstellen; heute reicht sie nicht mehr aus, da sich der Anteil der gemeinnützigen und der kommerziellen Dienste angeglichen hat⁹⁷. Im Übrigen droht den Trägern der freien Wohlfahrtspflege nicht die Vertreibung aus ihrem Tätigkeitsfeld, sondern lediglich der Einzug in die steuerrechtliche Normalität, die reguläre Steuerlast, die auch ihre Wettbewerber zu tragen haben. Sie verlören auch nicht unbedingt den Status der Gemeinnützigkeit. Vielmehr wären sie nur gezwungen, ihren Pflegedienst als wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb auszuweisen. Soweit der Markt oder soziale Aktivität keine hinreichende Chance bieten, braucht die Beihilfe nicht die Tätigkeit insgesamt abzudecken; es genügt, dass sie das unvermeidliche Defizit übernimmt und damit die Einrichtung befähigt, in den Wettbewerb einzutreten.

Das Gemeinschaftsrecht enthält Direktiven, welche die Auslegung und die Anwendung des Beihilferechts, zumal das Ermessen hinsichtlich der Ausnahmetatbestände, leiten. Am Anfang steht der Schutz des Wettbewerbs vor Verfälschung (Art. 3 Abs. 1 lit. g EGV). Die Verfolgung dieses wirtschaftlichen Zieles darf jedoch nicht dazu führen, die nationale Identität der Mitgliedstaaten zu beeinträchtigen. Vielmehr hat die Gemeinschaft sie zu achten, in ihr die rechtlichen wie wirtschaftlichen, historischen wie kulturellen Werte, die nach dem Selbstverständnis der einzelnen Mitgliedstaaten sein Wesen prägen. Die außerökonomischen, ideellen Dimensionen der nationalen Identität werden eigens hervorgehoben in dem Auftrag der Gemeinschaft, beizutragen „zur Entfaltung der Kulturen der Mitgliedsstaaten unter Wahrung ihrer nationalen und regionalen Vielfalt sowie gleichzeitiger Hervorhebung ihres kulturellen Erbes“ (Art. 151 Abs. 1 EGV). Mit diesen Vorgaben verträgt es sich nicht, wenn die Gemeinschaft ihre wettbewerbssichernden Befugnisse dazu nutzte, die steuerrechtlichen Rahmenbedingungen zivilgesellschaftlicher Spontaneität, Vielfalt und Tradition einzuebnen. Das gilt auch für die staatskirchenrechtlich fundierten Bestandteile des Gemeinnützigkeitsrechts. Diese werden als Momente der nationalen Identität gedeckt durch die Amsterdamer Protokollklärung, dass die Europäische Union den Status achtet, den Kirchen, religiöse Vereinigungen oder Gemeinschaften in den Mitgliedstaaten genießen, und dass sie ihn nicht beeinträchtigt⁹⁸.

97 Im Jahre 1998 waren 49% der Einrichtungen gemeinnützig, 41% privat, 5% öffentlich (Ipsen, Gemeinschaftsrechtliche Tendenzen, Fn. 2, S. 573).

98 Schlußakte der Amsterdamer Konferenz vom 2. 10. 1997, Erklärung Nr. 11 zum Status der Kirchen und weltanschaulichen Gemeinschaften. Zur rechtlichen Bedeu-

Soweit die Gemeinschaft über Befugnisse im Bereich der steuerlichen Gemeinnützigkeit verfügt, hat sie diese nach Maßgabe des Subsidiaritätsprinzips ausüben (Art. 5 Abs. 2 EGV), also den Vorrang mitgliederschaftlichen Handelns zu achten.

VI. Rechtspolitisches Fazit

Im Sinne des Subsidiaritätsprinzips wäre Deutschland gut beraten, die fällige Reform der Gemeinnützigkeit in die eigene Hand zu nehmen, nicht aber zu warten, bis die Europäische Gemeinschaft eingreift. Wie sich gezeigt hat, sind deren Vorgaben beschränkt. Gleichwohl könnten sie sowohl bei gemeinnützigen Freizeitaktivitäten als auch bei steuerbegünstigten wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben und Mittelbeschaffungsmaßnahmen empfindliche Eingriffe in das geltende Recht entbinden. Die beste Wirkung, die aber vom Europarecht in dem derzeit noch flüssigen Aggregatzustand seiner Interpretation ausgehen könnte, wäre, den deutschen Gesetzgeber zu eigenem Handeln zu bewegen, dahin, die üppig wuchernde Gemeinnützigkeit zurückzuschneiden auf jenes Maß, das sich nach den Prämissen des eigenen Steuer- und Verfassungssystems rechtfertigen lässt. Der legitime Kernbestand des Gemeinnützigkeitsrechts aber braucht den Konflikt mit dem Europarecht nicht zu befürchten.

Anhang: Leitsätze

I. Legitimationsprobleme der Gemeinnützigkeit im Kontext des deutschen Rechts

1. Der steuerrechtliche Sonderstatus der Gemeinnützigkeit durchbricht nicht die Regeln der Belastungsgerechtigkeit, sondern er bestätigt sie. Die steuerlichen Vergünstigungen werden grundsätzlich aufgewogen durch Leistungen, die der Entlastete im Dienste gemeinwohlerheblicher Aufgaben erbringt.
2. In ihren klassischen Zweckbereichen tragen die Steuervergünstigungen dazu bei, den „Dritten Sektor“ zwischen Staat und Markt funktionsfähig zu halten, den Staat von eigenen Anstrengungen zu entlasten sowie die ihm unverfügbaren religiösen, sittlichen und kulturellen Kräfte der Gesellschaft zu fördern. Die Steuerbegünstigung kirchlicher wie religiöser und karitativer Zwecke ergeben sich aus den besonderen Gegebenheiten des Staatskirchenrechts und sind als solche systemgerecht.

zung der Erklärung *Heintzen*, Die Kirchen im Recht der Europäischen Union, in: Festschrift für Joseph Listl, 1999, S. 29 ff.

3. Dagegen führt die Ausdehnung der Gemeinnützigkeit auf politische Aktivitäten sowie auf die Organisation von Sport und Freizeit zur Delegitimation und zum Konflikt mit dem Gleichheitssatz.
4. Steuerbegünstigte Zweckbetriebe und Mittelbeschaffungsmaßnahmen lösen im Verhältnis zu steuerpflichtigen Konkurrenten bisher ungelöste Probleme der Wettbewerbsgleichheit aus.
5. Das Recht der Gemeinnützigkeit hat sich bisher gegenüber juristischer wie ordnungspolitischer Kritik als resistent erwiesen. Hoffnungen (und korrespondierende Befürchtungen) wenden sich dem Europarecht zu.

II. Außenperspektive des Europarechts

6. Obwohl der Europäischen Gemeinschaft die eigene Besteuerungskompetenz abgeht, enthält das Primärrecht Vorgaben für die Gemeinnützigkeit: das Verbot der Diskriminierung aus Gründen der Staatsangehörigkeit (Art. 12 EGV), die Gewähr des freien Dienstleistungsverkehrs (Art. 49 EGV) und der Niederlassungsfreiheit (Art. 43 EGV i. V. m. Art. 48 EGV), vor allem das grundsätzliche Verbot von Beihilfen (Art. 87 ff. EGV).
7. Der Staatenverbund der Europäischen Gemeinschaft, im Kern immer noch Wirtschaftsgemeinschaft, registriert das steuerliche Gemeinnützigkeitsrecht nur unter den Aspekten des wirtschaftlichen Wettbewerbs, unter Vernachlässigung der ideellen Zwecke. Die Reduktion der relevanten Momente darf nicht dazu führen, dass die ideellen Elemente der Gemeinnützigkeit durch die ökonomischen des Gemeinsamen Marktes überrollt werden.

III. Diskriminierungsverbot, Niederlassungs- und Dienstleistungsfreiheit

8. Der Status der Gemeinnützigkeit und die korrespondierenden Steuervergünstigungen sind vereinbar mit dem Diskriminierungsverbot, der Niederlassungsfreiheit und der Dienstleistungsfreiheit. Das gilt auch für die Voraussetzung der unbeschränkten Steuerpflicht. Der Ausschluss beschränkter steuerpflichtiger Körperschaften von der Steuerbefreiung (§ 5 Abs. 2 Nr. 2 KStG) lässt sich gegenüber den Marktfreiheiten rechtfertigen.

IV. Steuervorteile als Beihilfen

9. Die Steuervergünstigungen, die an die Gemeinnützigkeit anknüpfen, können Beihilfen sein. Dagegen scheidet das Spendenprivileg aus. Auch steuersystemimmanente Begünstigungen sind keine Beihilfen.

10. a) Gemeinnützige Körperschaften sind Unternehmen, also mögliche Empfänger von Beihilfen, wenn sie sich tatsächlich wirtschaftlich am Markt betätigen. Auf den Träger und den Zweck kommt es nicht an, auch nicht auf den Ausschluss des Gewinnstrebens.
- b) Ausschlüsse ganzer Sachbereiche (Sport, Kultur etc.) sind dem Beihilferecht fremd, desgleichen die Ausschlüsse bestimmter Rechtsträger wie Staat und Kirche.
- c) Die Sondervorschrift für Unternehmen, die mit Dienstleistungen von allgemeinem wirtschaftlichen Interesse betraut sind (Art. 86 Abs. 2 EGV), ist auf gemeinnützige Unternehmen nicht anwendbar.
11. Das Beihilfeverbot setzt Wettbewerb voraus. Es genügt ein potentieller Wettbewerb. So können Steuerbegünstigungen dazu führen, dass gemeinnützige Anbieter den Markt allein besetzt halten.
12. Die meisten Einrichtungen der Gemeinnützigkeit erfüllen wegen ihres örtlich und regional begrenzten Wirkungskreises nicht die Voraussetzung des Beihilfeverbots, dass die Beihilfen den Handel zwischen den Mitgliedstaaten beeinträchtigen. Für die Anwendung des Verbotes bleiben nur die Einrichtungen übrig, die grenznah gelegen sind, die Nachfrage von außerhalb der Landesgrenze auf sich ziehen oder die transnationale wirtschaftliche Bedeutung erlangen. Das übliche Vereinswesen liegt unter der („De minimis“-)Bagatellgrenze.
13. Steuervorteile, die unter das Beihilfeverbot fallen, können aufgrund von Ausnahmetatbeständen gerechtfertigt werden. Die Beihilfen zur Förderung „wichtiger Vorhaben von gemeinsamem europäischen Interesse“ sowie zur Förderung „der Kultur und des kulturellen Erbes“ (Art. 87 Abs. 2 lit. b und lit. d EGV) decken im Wesentlichen den Kanon der klassischen Gemeinnützigkeitszwecke ab, nicht aber das professionalisierte Sport- und Freizeitwesen. Abweichungen vom Grundsatz des Beihilfeverbots müssen sich in den Grenzen des Übermaßverbots halten.
14. Die Auslegung der Ausnahmetatbestände und das Ermessen in ihrer Handhabung folgen der Direktive des Gemeinschaftsrechts, die nationale Identität der Mitgliedstaaten zu achten (Art. 6 Abs. 3 EUV), wie sie sich ihrem Selbstverständnis gemäß in ihren rechtlichen, wirtschaftlichen, kulturellen und historischen Dimensionen entfaltet. Soweit die Regelungen der Gemeinnützigkeit diese Identität wahren und fördern, werden sie vom Europarecht nicht angetastet. Das gilt auch für die staatskirchenrechtlich fundierten Steuervergünstigungen (vgl. Protokollerklärung Nr. 11 zum Amsterdamer Vertrag).

V. Fazit

15. Europarechtlich prekär bleiben die Ausweitung der Gemeinnützigkeit auf den professionalisierten Sport- und Freizeitbereich sowie die Grenzen für Zweckbetriebe und Mittelbewirtschaftung. Der deutsche Gesetzgeber handelte im Sinn des Subsidiaritätsprinzips, wenn er von sich aus das Recht der Gemeinnützigkeit auf ein rechtfertigungsfähiges Maß zurückschnitt, bevor die Europäische Gemeinschaft eingreift.

Begründung und Verlust des Gemeinnützigkeitsstatus

Dr. *Stephan Schauhoff*
Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Bonn

Inhaltsübersicht

- | | |
|---|--|
| I. Bestandsaufnahme | II. Beginn, Dauer und Ende der
Gemeinnützigkeit |
| 1. Gemeinnützigkeitsstatus: Vor-
und Nachteile | 1. Beginn der Gemeinnützigkeit |
| 2. Gemeinnützigkeitsrechtliche Bin-
dungen | 2. Dauer der Gemeinnützigkeit |
| a) Formelle Satzungsmäßigkeit | 3. Das Ende der Gemeinnützigkeit |
| b) Mittelverwendungskontrolle | a) Pflicht zur Vermögensweggabe |
| 3. Verzicht auf die Gemeinnützig-
keit | b) Rückwirkende Besteuerung |
| | c) Rechtsunsicherheit über ver-
wendungspflichtige Mittel |
| | d) Gesetzesreform |
| | III. Schluss |

I. Bestandsaufnahme

1. Gemeinnützigkeitsstatus: Vor- und Nachteile

Das Steuerrecht muss den rechtlichen Rahmen, der das Dasein der gemeinnützigen Körperschaften und ihre Privilegierung gegenüber anderen Steuerpflichtigen rechtfertigt sowie die daraus folgenden Grundvoraussetzungen der Existenz als gemeinnützige Körperschaft definieren. Ist dieser Rahmen festgelegt, stellt sich die Frage, ob der rechtliche Rahmen in gewünschter Weise das Verhalten der gemeinnützigen Körperschaften steuert. Mit diesem Problem, nämlich die Wirkungsweise des geltenden Rechtes aus Sicht der gemeinnützigen Körperschaften, so wie dieses Recht im Alltag von vielen Organmitgliedern gemeinnütziger Körperschaften erlebt wird, darzustellen, möchte ich beginnen.

Gemeinnützigkeit ist aus Sicht der Körperschaften durchaus eine Medaille mit zwei Seiten. Auf der einen Seite stehen die Steuervorteile: zunächst die Möglichkeit, steuerbegünstigte Spenden oder Mitgliedsbeiträge bescheinigen zu können, was häufig eine lebensnotwendige Finanzierungsgrundlage für gemeinnützige Körperschaften ist. Selbst in einzelnen Kirchen werden mittlerweile die Kollektengaben mit Spendenbestätigungen bedacht, um die Ergebnisse der sonntäglichen Sammlung zu verbessern. Der entscheidende Wettbe-

werbsvorteil des Sportvereins gegenüber dem privat organisierten Aerobic-Center ist die Möglichkeit, Spenden bescheinigen zu können und damit das private Hobby steuerlich abzugsfähig gestalten zu können. Dasselbe gilt aber natürlich auch für den Kunstverein oder Verein der Opernfreunde gegenüber dem als steuerpflichtige Aktiengesellschaft organisierten Musicaltheater, da diese Vereinsmitglieder von Vergünstigungen profitieren können, die unter anderem mit steuerlich abzugsfähigen Spenden finanziert werden¹. Der nächste Steuervorteil ist die Umsatzsteuerbegünstigung, insbesondere der sog. halbe Umsatzsteuersatz bei Zweckbetrieben und im Bereich der Vermögensverwaltung oder aber Umsatzsteuerbefreiungen, die mit dem Gemeinnützigkeitsstatus verknüpft sind². Schließlich ist die Ertragsteuerfreiheit insbesondere für gemeinnützige Körperschaften, die sich zu erheblichen Teilen aus einem gestifteten oder auf andere Weise sonst wie angesammelten Vermögensstock finanzieren, von erheblicher Bedeutung³. Wer dagegen ohnehin gewinnlos arbeiten möchte, auf Spenden in relevanter Höhe nicht hoffen kann und für den Umsatzsteuerermäßigungen als Wettbewerbsvorteil irrelevant sind, weil die Produktabnehmer im Wesentlichen vorsteuerabzugsberechtigt sind oder kaum Leistungen gegen Entgelt erbracht werden, denkt nicht selten über den Verzicht auf diesen Steuerstatus nach, es sei denn außersteuerliche Gründe, beispielsweise die Zuschussfinanzierung durch den Staat, erforderten den Verbleib in der Gemeinnützigkeit.

Die andere Seite der Medaille sind nämlich die folgenden Einschränkungen, denen gemeinnützige Körperschaften unterliegen:

- die Konzentration auf ausschließlich gemeinnützige Zwecke⁴;
- die ständige Kontrolle einer zweckgemäßen Mittelverwendung durch die Finanzverwaltung⁵;
- die Bindung des selbst geschaffenen Vermögens an die gemeinnützige Zweckverwirklichung⁶.

Die Einschränkungen, die sich durch diese gemeinnützigkeitsrechtlichen Bindungen ergeben, sind es, die das Verhalten der Körperschaften prägen.

1 Vgl. dazu jetzt aber BFH v. 12. 8. 1999, BStBl. II 2000, 65 zur Finanzierung von Schulfördervereinen.

2 § 12 Abs. 2 Nr. 8 UStG; §§ 4 Nr. 18 ff. KStG; § 23a UStG.

3 § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG; § 3 Nr. 6 GewStG.

4 § 56 AO; dazu insbesondere *Hüttemann*, Wirtschaftliche Betätigung und steuerliche Gemeinnützigkeit, S. 78 ff.; *Fischer*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 55 AO Rz. 106 ff.; *Seer/Wolsztyński*, Steuerrechtliche Gemeinnützigkeit der öffentlichen Hand, S. 146 ff.

5 § 63 AO.

6 §§ 55 Abs. 1 Nr. 4, 61 AO.

2. Gemeinnützigkeitsrechtliche Bindungen

a) Formelle Satzungsmäßigkeit

Der Preis für die Steuerbegünstigung ist zunächst die Festlegung eines Tätigkeitskataloges durch die Steuerrechtsordnung und ihre Interpretation vor Ort, die zuständigen Finanzämter. Definiert werden muss, was überhaupt gemeinnützig ist an dem, was die Initiatoren der jeweiligen Körperschaft gerne verwirklichen möchten. In den §§ 59, 60 AO ist die sog. formelle Satzungsmäßigkeit geregelt: die Satzung der gemeinnützigen Körperschaft muss so präzise gefasst sein, dass ihr unmittelbar entnommen werden kann, ob die Voraussetzungen der Steuerbegünstigung vorliegen: Tätigkeiten, die die Initiatoren der Körperschaft geplant haben, die für sich betrachtet aber nicht gemeinnützig sind, dürfen nicht Zweck, Endziel des Wirkens der Körperschaft sein. Ob sie in der Satzung nicht einmal erwähnt werden dürfen, wie die Finanzverwaltung meint, halte ich für zweifelhaft⁷. Die Rechtsauffassungen darüber, was gemeinnützig ist – die Debatte darüber heute Morgen hat dies eindrucksvoll belegt – variieren im Detail natürlich. Je weniger ein positivistischer Gesetzkatalog als Maßstab für das Gemeinnützigkeitsurteil genommen werden kann, je mehr statt dessen der einzelne Rechtsanwender, sei er Berater oder Finanzbeamter, selbst entscheiden muss, wodurch die Allgemeinheit in geistiger, sittlicher oder materieller Hinsicht gefördert werden könnte, desto größer ist die Rechtsunsicherheit. Darüber hinaus üben die Finanzämter nach meinen Erfahrungen die Satzungskontrolle besonders intensiv aus. Viele Juristen wissen, es gibt nichts, was man nicht noch besser formulieren könnte. Die Grenze zwischen gesetzlich notwendiger Klarstellung, denkbarer Auslegung und übertriebener Spitzfindigkeit ist nicht immer einfach zu finden. Ziel der Satzungskontrolle sollte es sein, bei der notwendigen Offenheit der Formulierungen für spätere Entwicklungen die erlaubten gemeinnützigen von den nicht gemeinnützigen Tätigkeiten zu unterscheiden. Der Bundesfinanzhof hat m.E. zu Recht ein positivistisches Verständnis des Katalogs der Tätigkeiten entwickelt, die der Gesetzgeber als gemeinnützig ansieht⁸. Daran sollte sich die Prüfung der Satzungszwecke und die Satzungsgestaltung orientieren. Dagegen ist es m. E. nicht Aufgabe des Gemeinnützigkeitsrechtes, zur formelhaften Wiederholung der Mustersatzung zu zwingen oder altherwürdigen Stiftungssatzungen gemeinnützigkeitsrechtliche Standardformulierungen einzuimpfen⁹.

7 Vgl. *Schaubhoff*, in: Handbuch der Gemeinnützigkeit, § 5 Rz. 96 ff.

8 BFH v. 29. 10. 1997, BStBl. II 1998, 9 ff.

9 Vgl. BFH v. 30. 4. 1997, BFH/NV 1997, 732.

b) Mittelverwendungskontrolle

Die erste, wesentliche Beschränkung, die sich aus der Gemeinnützigkeit ergibt, ist somit die Festlegung der Körperschaft in ihrer Satzung auf ausschließlich gemeinnützige Tätigkeiten. Die zweite, wesentliche Beschränkung ist die ständige Kontrolle der Finanzbehörden über eine zeitnahe Verwendung der zur Verfügung stehenden Vermögensmittel für den gemeinnützigen Zweck¹⁰. Diese Kontrolle ist, damit ich nicht missverstanden werde, notwendig und vom Gesetz geboten. Aber: natürlich empfinden die Organe gemeinnütziger Körperschaften die Untersuchung, ob eine gemeinnützigkeitsschädliche Mittelverwendung vorgelegen haben könnte, als Beschränkung ihrer Handlungsfreiheit. Die Organe der Körperschaften leben in der Furcht, den Gemeinnützigkeitsstatus zu verlieren. Unabhängig von den finanziellen Folgen hinterlässt die Aberkennung der Gemeinnützigkeit – besser: der Erlass eines Steuerbescheides für ein Veranlagungsjahr, in dem die Steuerfreiheit nicht gewährt wird – insbesondere bei den Ehrenamtlichen und Mitgliedern gemeinnütziger Körperschaften, aber auch in der breiten Öffentlichkeit, einen Makel. Derartige Verwaltungsentscheidungen können nur schwer kommuniziert werden. Dadurch wirkt das Steuerrecht auf eine zweckgerechte Mittelverwendung ein. Aus diesen Sanktionsmöglichkeiten ergibt sich die Notwendigkeit für das Steuerrecht, den Organen gemeinnütziger Körperschaften einen notwendig abstrakten, aber doch erkennbaren Handlungsrahmen vorzugeben, der das gemeinnützige Wirken steuert.

Die Steuerfreiheit wird gemeinnützigen Körperschaften nach § 63 AO nur gewährt, wenn die tatsächliche Geschäftsführung der Körperschaft im ganzen Veranlagungsjahr auf die ausschließliche und unmittelbare Erfüllung der satzungsmäßigen Zwecke gerichtet war und den Bestimmungen entsprach, die die Satzung über die Voraussetzungen für die Steuerbegünstigung enthält, so bestimmt das Gesetz. Die Kasuistik, in welchen Fällen eine schädliche Mittelverwendung vorliegt, ist umfangreich. So besteht die Gefahr, dass das zuständige Finanzamt infolge einer Betriebsprüfung für längst vergangene Jahre die Steuerfreiheit nicht gewährt, weil es der Meinung ist, einzelne Ausgaben der Körperschaft hätten nicht den Satzungszwecken gedient¹¹ oder die Ausgaben seien unangemessen hoch gewesen¹². Oder aber Investitionen in ein erhöhtes Spendenaufkommen sind fehlgeschlagen¹³ oder neu gegründete wirtschaftliche Geschäftsbetriebe produzieren entgegen der ursprünglichen Er-

10 Vgl. insbesondere §§ 55–59, 63 AO.

11 Vgl. Satz 2 Anwendungserlass zu § 56 AO, BStBl. I 2002, 876.

12 Vgl. *Hüttemann*, Wirtschaftliche Betätigung und steuerliche Gemeinnützigkeit, S. 66; *Kiesling/Buchna*, Gemeinnützigkeit, 7. Aufl., S. 123; FG Saarland v. 2. 10. 1996, EFG 1997, 38.

13 Vgl. Anwendungserlass zu § 55 Abs. 1 Nr. 1 AO Ziff. 18 ff., BStBl. I 2002, 874.

wartung Dauerverluste¹⁴ und deswegen ist die Gemeinnützigkeit zu versagen. Die Frage, in welchen Fällen eine gemeinnützigkeitswidrige Mittelfehlverwendung vorliegt, ist rechtsdogmatisch nach meiner Auffassung in weiten Bereichen ungeklärt.

Offen sind insbesondere die folgenden vier Punkte, die in der Praxis auch durchaus unterschiedlich gehandhabt werden:

1. Liegt eine schädliche Mittelfehlverwendung vor, wenn eine einzelne Ausgabe der Körperschaft nach objektiven Gesichtspunkten unangemessen und offensichtlich unsinnig ist (Beispiel: der Geschäftsführer einer Entwicklungshilfeorganisation ist 1. Klasse nach Afrika geflogen), oder genügt es, wenn das Ausgabeverhalten der gemeinnützigen Körperschaft im Veranlagungsjahr insgesamt als auf die gemeinnützigen Zwecke ausgerichtet erscheint¹⁵?
2. Führt jede Fehl Ausgabe, gleichgültig wer sie zu verantworten hat, zum Verlust der Gemeinnützigkeit, oder ist ein Organverschulden, zumindest in Form des Organisationsverschuldens, erforderlich¹⁶. Ist – pointiert gesagt – die Aberkennung der Gemeinnützigkeit und die drohende persönliche Spendenhaftung der Organmitglieder die richtige Rechtsfolge, wenn eines der Vorstandsmitglieder, natürlich ohne Kenntnis und gegen den Willen der anderen, sich unerreichbar mit der Vereinskasse in das Ausland absetzt? Auch diese Fälle gibt es!
3. Genügt es, wenn die Vorstandsmitglieder darlegen können, sie hätten sich um eine zweckgemäße Mittelverwendung bemüht oder prüft die Rechtsordnung anhand objektiver Maßstäbe, ob die Mittel ausschließlich und tatsächlich für gemeinnützige Zwecke verwendet wurden? Die Rechtsprechung und die Finanzverwaltung gehen von einer gemeinnützigkeitswidrigen Mittelfehlverwendung aus, wenn durch den oder die steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe ein Verlust entstanden ist, der nicht durch Gewinne in den sechs vorausgegangenen Jahren oder einen Gewinn oder nicht steuerbegünstigten Zuschuss im nachfolgenden Jahr wieder ausgeglichen wird¹⁷. Bei neu gegründeten wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben muss, ich wiederhole, muss die Körperschaft binnen vier Jahren ein ausgeglichenes Ergebnis erreicht haben, ansonsten wird die Steuerfreiheit für die Verlust-

14 Vgl. Anwendungserlass zu § 55 Abs. 1 Nr. 1 AO Ziff. 4 ff., BStBl. I 2002, 873.

15 Vgl. dazu Anwendungserlass zu § 55 Abs. 1 Nr. 1 AO Ziff. 20, BStBl. I 2002, 975; *Schauhoff*, in: Handbuch der Gemeinnützigkeit, § 8 Rz. 8, 19 ff.

16 Dazu jetzt BFH v. 27. 9. 2001 – V R 17/9, BFH/NV 2002, 395 f.

17 BFH v. 24. 7. 1996 – I R 35/94, BStBl. II 1996, 583; Anwendungserlass zu § 55 Abs. 1 Nr. 1 AO Ziff. 5 f.; kritisch zu dem dogmatischen Ansatz *Schauhoff*, DStR 1998, 701 ff.

jahre versagt. Diese Grundsätze werden im neuesten Anwendungserlass zur Abgabenordnung auch auf den Bereich der Vermögensverwaltung übertragen, d.h. die Körperschaft ist bei der Vermögensanlage zum Erfolg verdammt¹⁸. Hat die Körperschaft beispielsweise 5000 Euro zulässig angespart und davon, im Vertrauen auf die Empfehlung des örtlichen Sparkassenberaters, im Jahr 2000 Allianzaktien gekauft, ist das Vermögen nunmehr auf weniger als die Hälfte zusammengeschrumpft. Dividendenerträge werden diesen Vermögensverlust nicht ausgleichen können. Gehört deswegen die Gemeinnützigkeit aberkannt? Eine ähnliche Objektivierung der Maßstäbe kündigt sich bei der Prüfung der Angemessenheit der sog. Verwaltungskosten an: wenn eine Körperschaft ihre Geldspenden überwiegend zur Bestreitung von Ausgaben für Verwaltung und Spendenwerbung statt für die Verwirklichung der steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke verwendet, sei ihr die Gemeinnützigkeit zu versagen¹⁹. Nun liegt es in der Natur der Sache, dass erst die Werbung für Spenden kommt und dann – hoffentlich – die Spende. Schlägt eine Werbeaktion fehl, fehlt es nicht nur an Geld, um die gemeinnützigen Zwecke zu verfolgen, sondern es droht auch noch der Verlust der Gemeinnützigkeit. Denn die Werbekosten sind angefallen, die Spenden bleiben dennoch aus und schon kommt es zur gemeinnützigkeitswidrigen Relation, insbesondere wenn auf die Zufälligkeit eines Veranlagungsjahres abgestellt wird. Ist – zusammengefasst – die Mittelfehlverwendung aus einer ex-post-Sicht objektiv festzustellen oder ist aus einer ex-ante-Sicht zu fragen, ob sich die Organe der Körperschaft bei gehöriger Anstrengung und Prüfung um eine zweckgerechte Mittelverwendung bemüht haben, um die Fälle herauszufiltern, in denen die gemeinnützige Zweckverwirklichung nicht das Wirken der Organe bestimmt hat?

4. Ein letzter Punkt: in einem jüngst ergangenen Urteil des Bundesfinanzhofes heißt es, wenn die tatsächliche Geschäftsführung einer gemeinnützigen Körperschaft gegen die Rechtsordnung verstoße, sei die Annahme der Gemeinnützigkeit ausgeschlossen²⁰. Denn die tatsächliche Geschäftsführung einer Körperschaft müsse sich im Rahmen der verfassungsmäßigen Ordnung halten. Dazu gehöre gesetzestreu Verhalten. Mit dieser Argumentationskette wurde schon einem Verein, der die Steuererklärungen verspätet abgab, mit Billigung eines Finanzgerichtes die Gemeinnützigkeit vorenthalten²¹. Taugt die Versagung der Gemeinnützigkeit als Sanktion für alle denkbaren Geset-

18 Anwendungserlass zu § 55 Abs. 1 Nr. 1 AO Ziff. 9, BStBl. I 2002, 874.

19 Vgl. BFH v. 23. 9. 1998, BStBl. 2000, 320; Anwendungserlass zu § 55 Abs. 1 Nr. 1 AO Ziff. 18 ff., BStBl. I 2002, 875; kritisch *Schauhoff*, DStR 2002, 1694 ff.

20 BFH v. 27. 9. 2001 – V R 17/99, BFH/NV 2002, 395 f.

21 FG Berlin; EFG 1997, 1006; vgl. *Schauhoff*, Handbuch der Gemeinnützigkeit § 8 Rz. 27 f.

zesverstöße? Und umgekehrt: in welchem Maße kann das Steuerrecht eigene Maßstäbe entwickeln, um die Angemessenheit von Ausgaben zu beurteilen? Ein Beispiel: Die einzelnen Bundesländer haben sog. Sammlungsgesetze erlassen, in denen den Verwaltungsbehörden die Kompetenz vorbehalten ist, sog. Straßensammlungen für gemeinnützige Zwecke zu genehmigen. Dabei prüfen die Verwaltungsbehörden auch, ob die Straßensammlung ein ausreichend hohes Aufkommen für die gemeinnützigen Zwecke nach Abzug der damit verbundenen Kosten erwarten lässt. Dennoch möchten einzelne Finanzbehörden die Gemeinnützigkeit wegen derartiger Straßensammlungen aberkennen, weil sie eine andere Spendenaufkommen-Kostenrelation als die Verwaltungsbehörden anlegen. Auch diese Frage zwischen der Verknüpfung der allgemeinen Rechtsordnung mit dem Steuerstatus der Gemeinnützigkeit scheint mir noch nicht hinreichend geklärt. Obwohl die Versagung der Gemeinnützigkeit erhebliche Folgen haben kann, wie die persönliche Spendenhaftung der Organmitglieder oder hohe und nach erfolgter Mittelverwendung nur schwer darstellbare Steuernachzahlungen, sind diese Grundfragen der Mittelverwendung meines Erachtens noch nicht deutlich genug konturiert, damit die Organe der gemeinnützigen Körperschaften ihr Verhalten auf die Maßstäbe der Rechtsordnung einstellen können. Gegenwärtig ist die – in meiner Berufspraxis in dieser Allgemeinheit jedenfalls unbegründete – Furcht verbreitet, die Finanzämter könnten bei jeder sich aus ex-post-Sicht als falsch herausstellenden Ausgabeentscheidung die Gemeinnützigkeit aberkennen. Diese Furcht nährt sich aus der Rechtsunsicherheit darüber, welche Maßstäbe die Rechtsordnung für eine zweckgerechte Mittelverwendung aufstellt.

3. Verzicht auf die Gemeinnützigkeit

Obwohl viele gemeinnützige Körperschaften den Verlust des Gemeinnützigkeitsstatus fürchten, gibt es auf der anderen Seite manche, die ihn geradezu wünschen. Wie ich eingangs ausgeführt habe, hat der Gemeinnützigkeitsstatus zwei Seiten. Den Steuervorteilen, deren wirtschaftlicher Wert je nach Situation ganz unterschiedlich wiegt, steht der Nachteil gegenüber, dass die Körperschaft ausschließlich auf gemeinnützige Tätigkeiten ausgerichtet sein muss. Auch darf die wirtschaftliche Tätigkeit der Körperschaft nicht das Gepräge geben. Gerade die erfolgreichen und engagierten Geschäftsführer gemeinnütziger Körperschaften richten ihre Organisation nicht an den Beschränkungen der Steuerrechtsordnung aus, sondern suchen eine gesunde wirtschaftliche Basis, die die dauerhafte Verwirklichung der Zwecke oder Zielsetzungen „ihrer“ Körperschaft erlaubt. Dazu gehört es, Wachstumsquellen zu suchen und neue Geschäftsfelder zu erschließen, die für sich betrachtet nicht gemeinnützig sein müssen. Manche Körperschaften expandieren auch im Ausland. Oder aber

wegen der zunehmenden Kommerzialisierung aller Lebensbereiche entwächst eine früher gemeinnützige Tätigkeit ihrer ursprünglichen Zielsetzung. Man denke an den Amateursportverein, der in den Profibereich aufsteigt, oder daran, dass immer noch die Mehrzahl der Fussballbundesligisten und anderen Profisportclubs gemeinnützige Vereine sind. Schließlich ändert das Steuerrecht mitunter seine Meinung dazu, was gemeinnützig ist. Beispiele dafür sind die Wirtschaftsförderungsgesellschaften oder Fremdenverkehrsvereine, die vor nicht langer Zeit noch gemeinnützig sein konnten²². In allen diesen Fällen stellt sich die Frage, ob das geltende Gemeinnützigkeitsrecht den Übergang in die Steuerpflicht nicht zu sehr erschwert.

Gegenwärtig ist, insbesondere durch den sog. Grundsatz der Vermögensbindung, angeordnet, dass die gemeinnützige Körperschaft beim endgültigen Verzicht auf den Status der Gemeinnützigkeit das vorhandene Vermögen auf eine andere gemeinnützige Körperschaft oder Körperschaft des öffentlichen Rechts zur Verwendung zu steuerbegünstigten Zwecken übertragen muss²³. Erfüllt sie diese Verpflichtung nicht, wird sie rückwirkend zehn Jahre besteuert, was Spendenhaftung und Schenkungsteuerpflicht einschließen kann. Der gewollte oder durch den Wandel der Rechtsanschauung erzwungene Wechsel in die Steuerpflicht führt damit zu rückwirkender Bestrafung, als ob in der Vergangenheit die Erträge der Körperschaft nicht satzungsgemäß verwandt worden wären. Die Übertragung des bis dahin erarbeiteten Vermögens schließt im Übrigen wohl die Bewertung selbstgeschaffener immaterieller Wirtschaftsgüter mit ihrem Verkehrswert und ihre Übertragung – zumindest als Geldausgleich – auf eine andere steuerbegünstigte Institution ein²⁴. So erschwert das Steuerrecht den Wechsel in die Steuerpflicht und zwingt die Körperschaften, den einmal begonnenen Status auch gegen ihren Willen beizubehalten. Denn beide Alternativen am freiwillig gewählten Ende der Gemeinnützigkeit sind – gesetzgeberisch gewollt – denkbar unattraktiv: niemand wird das gesamte Vermögen für den Wechsel in die Steuerpflicht opfern wollen, wenn die Körperschaft mit ihrer Tätigkeit fortgeführt werden soll. Die jahrelange rückwirkende Besteuerung und die Rechtsunsicherheit über die Höhe der Steuerschuld schrecken gleichfalls vor dem Schritt in die Steuerpflicht ab. Im Folgenden möchte ich einige Gedanken dazu entwickeln, ob die Gemeinnützigkeit nicht als temporärer Steuerstatus ausgestaltet werden könnte, der den Wechsel in die Steuerpflicht rechtssicher ermöglicht.

22 Vgl. § 5 Abs. 1 Nr. 18 KStG; BFH v. 21. 5. 1997 – I R 38/96, BFH/NV 1997, 904; OFD Erfurt VfG. v. 26. 2. 1996, DStR 1996, 1246.

23 § 61 AO.

24 Vgl. aber BFH v. 9. 8. 2000 – I R 69/98, BStBl. 2001 II, 71.

II. Beginn, Dauer und Ende der Gemeinnützigkeit

Beginn, Dauer und Ende der Gemeinnützigkeit sollten meiner Auffassung nach de lege ferenda so ausgestaltet werden, dass die handelnden Organe der Körperschaften mit hinreichender Rechtssicherheit wissen, woran sie ihr Verhalten ausrichten müssen, um diesen Steuerstatus zu erhalten und zu bewahren, oder was Folge der Beendigung dieses Steuerstatus ist. Bislang wird die Gemeinnützigkeit von der Finanzverwaltung stets nur ex-post für eine abgelaufene Periode festgestellt. Die Unverbindlichkeit des Gemeinnützigkeitsstatus begünstigt die Furcht davor, dass Fehlentscheidungen als Mittelfehlverwendungen angesehen werden. Im Folgenden möchte ich zeigen, dass es empfehlenswert wäre, den Gemeinnützigkeitsstatus als feststellenden Steuerbescheid auszugestalten, der ggf. von der Finanzverwaltung zurückgenommen oder widerrufen werden könnte. Damit ließe sich gleichzeitig auch der Übergang in die Steuerpflicht, je nach Sachlage, angemessener ausgestalten als dies gegenwärtig der Fall ist. Die Idee, einen feststellenden Steuerbescheid über den Gemeinnützigkeitsstatus einzuführen ist nicht neu, sondern gehörte schon zu den 1988 veröffentlichten Vorschlägen der unabhängigen Sachverständigenkommission zur Prüfung des Gemeinnützigkeitsrechts²⁵. Erst jüngst wurde er wieder von Frau Prof. *Jachmann* in einem Gutachten für eine Enquete-Kommission des Deutschen Bundestages aufgegriffen²⁶. Meines Erachtens ist es Zeit, diese Vorschläge umzusetzen.

1. Beginn der Gemeinnützigkeit

Gegenwärtig beginnt die Gemeinnützigkeit mit der Erstellung einer Satzung, in der die Zwecke und Tätigkeiten der Körperschaft so definiert werden, dass den Voraussetzungen der §§ 59, 60 AO genügt wird. Regelmäßig beantragt die Körperschaft daraufhin eine sog. vorläufige Bescheinigung, die es ihr ermöglicht, Spenden- und Mitgliedsbeitragsbescheinigungen auszustellen und auch eine Gebührenbefreiung bei Vereins- oder Stiftungsaufsichtsbehörde zu erwirken²⁷. Gemeinnützige Stiftungen, die die Rechtsfähigkeit anstreben, werden nur dann anerkannt und damit rechtsfähig, wenn die Finanzverwaltung die Übereinstimmung der Satzung mit den gemeinnützigkeitsrechtlichen Vorschriften bestätigt²⁸.

25 *Unabhängige Sachverständigenkommission zur Prüfung des Gemeinnützigkeits- und Spendenrechts* (Gutachten, BMF-Schriftenreihe Heft 40, 266, 317).

26 *Jachmann*, Rechtsgutachten für die Enquete-Kommission des Deutschen Bundestages „Zukunft des bürgerschaftlichen Engagements“, S. 205 f.

27 Anwendungserlass zu § 59 AO, Ziff. 4 f., BStBl. I 2002, 880.

28 OFD Münster v. 13. 2. 1996, DB 1996, 504.

Obwohl dieser vom Finanzamt ausgestellten sog. vorläufigen Bescheinigung eine erhebliche wirtschaftliche oder auch rechtliche Bedeutung zukommt – schließlich ist sie Grundlage dafür, überhaupt mit dem Spendensammeln beginnen zu können – soll sie keine Verwaltungsaktsqualität haben. Es soll sich vielmehr um eine rechtlich unverbindliche Auskunft handeln, die frei widerruflich ist²⁹. Auch nachdem der Bundesfinanzhof wegen der erheblichen wirtschaftlichen Bedeutung, die die vorläufige Bescheinigung gerade für spendensammelnde Organisationen hat, einen Anspruch auf die Erteilung dieser vorläufigen Bescheinigung anerkannt hat³⁰, wird weiterhin die Verwaltungsaktsqualität dieser Bescheinigung bestritten. Damit genießen die gemeinnützigen Körperschaften keinen Vertrauensschutz, d.h. das Finanzamt ist an seine rechtliche Beurteilung der eingereichten Satzung, die in der vorläufigen Bescheinigung zum Ausdruck kommt, nicht gebunden.

Begründet wird die Bindungslosigkeit der vorläufigen Bescheinigung stets damit, dass sie nichts zur Übereinstimmung von Satzung und tatsächlicher Geschäftsführung aussagen könne und deswegen nicht die Steuerbefreiung für einen bestimmten Veranlagungszeitraum feststellen könne. Dies ist richtig. Offen bleibt dabei aber, warum der vorläufigen Bescheinigung nicht in dem von ihr geregelten Teilbereich, nämlich der Frage, ob die Satzung den Gemeinnützigkeitsvorschriften entspricht, Verbindlichkeit beigemessen werden kann. Das Steuerrecht hat – Gott sei Dank, wie ich als beratender Rechtsanwalt nur sagen kann – das Institut der verbindlichen Auskunft entwickelt, welches vielen Steuerpflichtigen erst die notwendige Rechtssicherheit gibt, eine geplante Gestaltung durchzuführen. Ebenso sollten die Organe gemeinnütziger Körperschaften darauf vertrauen dürfen, dass ein Finanzamt, welches bescheinigt, dass eine Satzung den Gemeinnützigkeitsvorschriften entspricht, dann, wenn die in der Satzung genannten Tätigkeiten später auch verfolgt werden, an diese Rechtsauffassung gebunden bleibt, d. h. die Körperschaft wird mit den in der Satzung genannten Tätigkeiten als gemeinnützig anerkannt. Natürlich könnte die Finanzbehörde in einem Bescheid, der die Übereinstimmung der Satzung mit den Gemeinnützigkeitsvorschriften bestätigt, spezielle Vorbehalte machen oder nach erneuter Prüfung der Rechtslage den Bescheid mit Wirkung für die Zukunft widerrufen. Meine Rechtsauffassung entspricht – so weit ich dies beobachten kann – auch der ganz überwiegenden Praxis der Finanzämter, nur die Rechtstheorie scheint mir vielfach hinterher zu hinken³¹. Mit der für 18 Monate ausgestellten, vorläufigen Bescheinigung wird den Organmitgliedern einer gemeinnützigen Körperschaft notwendig suggeriert, man könne

29 Vgl. zuletzt *Jachmann*, a. a. O. (Fn. 26), S. 98 mit zahlreichen Nachweisen.

30 V. 10. 11. 1998 – I R 95/97, BStBl. II 2001, Anwendungserlass zu § 59 AO, Ziff. 6, BStBl. I 2002, 880; dazu *Hofmeister*, DStZ 1999, 545 ff.

31 Zum Meinungsstand s. *Jachmann*, a. a. O. (Fn. 27).

munter gemeinnützig wirken. Dann ist das Finanzamt aber bei Beantragung eines Freistellungsbescheides mit der Erwägung präkludiert, man habe sich die Satzung damals nicht genau genug angeschaut, tatsächlich seien einzelne in der Satzung aufgeführte Tätigkeiten nicht gemeinnützig. Ein feststellender Bescheid über den Gemeinnützigkeitsstatus mit diesem Inhalt könnte die notwendige Rechtssicherheit schaffen.

Meines Erachtens lässt sich die vorläufige Bescheinigung mit dem vorstehend beschriebenen Regelungsinhalt bereits jetzt als sonstiger Verwaltungsakt i. S. d. § 118 AO auch ohne Gesetzesänderung anerkennen.

2. Dauer der Gemeinnützigkeit

Nach dem Start der Körperschaft in die Gemeinnützigkeit muss die Finanzverwaltung notwendigerweise für bereits abgelaufene Veranlagungszeiträume prüfen, ob die tatsächliche Geschäftsführung der Körperschaft mit den Satzungsbestimmungen übereingestimmt hat. Eingangs habe ich dargelegt, dass noch offen ist, wie diese Prüfung im Einzelnen vorgenommen werden soll. § 63 AO bestimmt, dass die Geschäftsführung auf die Erfüllung der steuerbegünstigten Zwecke gerichtet sein muss. Die Vorschrift verlangt damit von den Finanzbehörden meines Erachtens eine Wertungsentscheidung dahingehend, ob die zuständigen Organe ihr Verhalten stets auf die gemeinnützige Zweckverfolgung ausgerichtet haben. Zunächst besteht Einigkeit darüber, dass die Ausrichtung der Tätigkeit auf die steuerbegünstigten Zwecke genügt. Es ist nicht entscheidend, ob die Tätigkeit die steuerbegünstigten Zwecke auch tatsächlich erfüllt³². Die Tätigkeit muss aus ex-ante-Sicht geeignet erscheinen, die Erfüllung der steuerbegünstigten Zwecke herbeizuführen. Ein Scheitern der Bemühungen, aus welchen Gründen auch immer, ist aber nicht steuerschädlich. Das heute schon angesprochene Prinzip der Subsidiarität erfordert, dass die gemeinnützigen Körperschaften Neues ausprobieren, damit aber auch scheitern dürfen. Es bleibt die Frage, ob jede einzelne Geschäftsführungsmaßnahme für sich betrachtet objektiv geeignet gewesen sein muss, die gemeinnützigen Zwecke zu erfüllen, oder ob es auf das Gesamtverhalten im Veranlagungszeitraum ankommt. Die Finanzverwaltung hat in die Überarbeitung des Anwendungserlasses zur Abgabenordnung den Satz aufgenommen, dass die Steuerbegünstigung zu versagen sei, wenn eine einzelne Verwaltungsausgabe nicht angemessen ist³³. Der Satz klingt verlockend und nahezu selbsterklärend. Die Schwäche dieser Aussage ist allerdings, dass regelmäßig unklar ist, was angemessene Ausgaben sind. Das subjektive Empfinden darüber, ob etwas zu

32 BFH v. 11. 12. 1975 – I R 104/73, BStBl. II 1975, 458; vgl. dazu *Schauhoff*, Handbuch der Gemeinnützigkeit, § 8 Rz. 32 ff.; *Sauer*, in: *Beer*, § 63 AO Rz. 7.

33 Anwendungserlass zu § 55 AO Ziff. 20, BStBl. I 2002, 875.

viel gekostet hat im Verhältnis dazu, was erworben wurde, ist höchst unterschiedlich. Die Uferlosigkeit der gerichtlichen Klärung dazu können wir seit Jahren bei der Judikatur zu den sog. verdeckten Gewinnausschüttungen beobachten. Der Rechtsunsicherheit für die gemeinnützigen Körperschaften wird damit ein weiter Raum eingeräumt. Deswegen hat Herr *Hofmeister* bereits einmal vorgeschlagen, nur bei grob fahrlässiger Missachtung aller Angemessenheitsmaßstäbe, insbesondere bei schamloser Selbstbegünstigung, sei es gerechtfertigt, die Steuerbegünstigung wegen Unangemessenheit einer Einzelausgabe zu versagen³⁴. Diesem Gedanken möchte ich mich anschließen. Meines Erachtens verlangt die Prüfung, ob die tatsächliche Geschäftsführung einer gemeinnützigen Körperschaft auf die selbstlose, unmittelbare und ausschließlich auf die gemeinnützige Zweckverwirklichung ausgerichtet war, eine Untersuchung und Wertung der Gesamttätigkeit einer gemeinnützigen Körperschaft in einem Veranlagungszeitraum. Sicherlich sind Verstöße gegen das Gemeinnützigkeitsrecht denkbar, die so schwerwiegend sind, dass schon allein wegen eines einzelnen Verstoßes die Gemeinnützigkeit aberkannt werden muss. Werden beispielsweise entgegen § 55 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 AO Gewinnausschüttungen an die Mitglieder vorgenommen, die auch nicht mit einer irrtümlichen Überzahlung für geleistete Dienste gerechtfertigt werden können, liegt ein derart schwerwiegender Verstoß gegen das Gemeinnützigkeitsrecht vor, der dazu berechtigt, die Steuerbefreiung für diesen Veranlagungszeitraum abzuerkennen. Dasselbe gilt, falls erhebliche Geldmittel abgefließen sein sollten, ohne dass ihr Verbleib und ihre Verwendung für gemeinnützigkeitsrechtlich zulässige Zwecke nachgewiesen werden kann. Die gemeinnützige Körperschaft, die die Steuerbefreiung für einen Veranlagungszeitraum begehrt, hat die Pflicht, die gemeinnützigkeitsrechtlich unbedenkliche Mittelverwendung nachzuweisen. Eine einzelne Fehlausegabe, die der Vorstand aus ex-post-Sicht selbst nicht mehr tätigen würde, weil sie sich als wirtschaftlich unsinnig erwiesen hat, vermag aber nicht die Versagung der Gemeinnützigkeit zu rechtfertigen. Demnach ist § 63 Abs. 1 AO i. V. m. § 55 AO m. E. in der Weise auszulegen, dass untersucht werden muss, ob eine einzelne Maßnahme einen derart schwerwiegenden Verstoß gegen die Bestimmungen des Gemeinnützigkeitsrechts darstellt, dass der Schluss erlaubt ist, die tatsächliche Geschäftsführung sei in dem betreffenden Veranlagungszeitraum nicht mehr auf die gemeinnützige Zweckverwirklichung gerichtet gewesen. Der Prüfungsmaßstab, der § 63 Abs. 1 AO entnommen werden kann, ist demnach, entgegen den teilweise in der Literatur geäußerten Auffassungen, nicht unverhältnismäßig³⁵. Vielmehr sieht der Tatbestand des § 63 Abs. 1 AO selbst vor, die Bedeutung einer einzelnen Fehlmaßnahme im Hinblick auf das Gesamtverhalten der Körperschaft im Veran-

34 *Hofmeister*, DStZ 1999, 545 (547).

35 *Tipke/Kruse*, § 63 AO Rz. 4.

lagungszeitraum zu gewichten. Die Praxis der Finanzverwaltung liest deswegen zu Recht den Verhältnismäßigkeitsgrundsatz in die Auslegung des § 63 Abs. 1 AO hinein.

Allerdings gibt es immer wieder Urteile des Bundesfinanzhofes und der Finanzgerichte, die einen anderen Maßstab bei der Prüfung einer Mittelfehlverwendung anwenden. So hat der Bundesfinanzhof 1996 die Rechtsauffassung vertreten, einem Golfverein sei die Gemeinnützigkeit in einem Veranlagungszeitraum zu verwehren, da in dessen steuerpflichtigem wirtschaftlichem Geschäftsbetrieb – dem Restaurant – ein Verlust von – so im Streitfall – 14 615,05 DM entstanden war³⁶. Dem Urteil lässt sich die Rechtsauffassung entnehmen, auch wenn der rechnerische, nach steuerlichen Vorschriften ermittelte Verlust, nur 100 DM betragen hätte, hätte die Gemeinnützigkeit aberkannt werden müssen, weil durch die Verlustentstehung eine Mittelfehlverwendung nachgewiesen sei. Hier wird der Umstand, dass der entstandene Verlust mit dem Vermögen des gemeinnützigen Vereins ausgeglichen werden muss, für ausreichend erachtet, um eine Mittelfehlverwendung anzunehmen. Der hier vom Bundesfinanzhof entwickelte Grundsatz ist m. E. dogmatisch verfehlt und praktisch auch nicht handhabbar. Es gibt in der Praxis natürlich viele Fälle, in denen zweifelhaft ist, ob ein steuerbegünstigter Zweckbetrieb oder ein steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb angenommen werden wird, wenn eine Betriebsprüfung längst vergangene Jahre einmal prüft. Von dieser Vorfrage hängt es aber ab, ob eine gewünschte Mittelverwendung im gemeinnützigen Bereich oder eine schädliche Mittelfehlverwendung vorliegt. Darüber hinaus kann es zufällig sein, wie die Ergebnisse eines einzelnen Veranlagungszeitraumes sich ermitteln. Die von dem Bundesfinanzhof entwickelten Grundsätze sind jetzt auf den Bereich der Vermögensverwaltung einer gemeinnützigen Körperschaft übertragen worden³⁷. Das Vermögen zahlreicher gemeinnütziger Körperschaften, insbesondere der Stiftungen, ist auf Grund des Zusammenbruchs der Finanzmärkte in den Jahren 2001 und 2002 erheblich geschmälert worden. Für mich ist nicht verständlich, wie aus Ursachen, die auf einer generellen Marktentwicklung beruhen, eine gemeinnützigkeitswidrige Mittelfehlverwendung gemacht werden kann. Kürzlich habe ich in einer Betriebsprüfung eine altherwürdige gemeinnützige Stiftung vertreten, die zahlreiche Wohlfahrtseinrichtungen mit einem Umsatz in erheblichem zweistelligen Millionen-Euro-Bereich unterhält. Diese gemeinnützige Stiftung hatte eine frühere Pflegeeinrichtung, die nicht mehr ausgelastet werden konnte, zu Ferienwohnungen umgebaut und vermietet. Insbesondere auf Grund der hohen Abschreibungen und Baukosten entstand steuerrechtlich zunächst über vier Jahre ein Verlust in diesem steuerpflichtigen

36 BFH v. 13. 11. 1996 – I R 152/93, DStR 1997, 278; dazu *Schauhoff*, DStR 1998, 701 ff.

37 Anwendungserlass zu § 55 AO Ziff. 9, BStBl. I 2002, 874.

wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb. Nach dem Wortlaut der einschlägigen Erlasse der Finanzverwaltung hätte die Gemeinnützigkeit wegen dieses Verlustes im insgesamt 10 000-DM-Bereich bei einer Wohlfahrtseinrichtung dieser Größenordnung mit ganz erheblichen steuerlichen Folgen in anderen Bereichen der Tätigkeit aberkannt werden müssen. Die Betriebsprüfung und das zuständige Finanzamt haben letzten Endes den Erlass einfach nicht angewandt, weil auch ihnen diese Regelungen unzutreffend erschienen. Meines Erachtens wäre es allein zutreffend zu prüfen, ob die gemeinnützige Körperschaft in ihrem Mittelbeschaffungsbereich, d. h. im Bereich des steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes und der Vermögensverwaltung, ohne die Absicht, nachhaltig Gewinne zu erzielen, gehandelt hat. Unerheblich ist, ob in einem einzelnen Veranlagungszeitraum einmal ein Verlust ausgewiesen wird, sofern nachgewiesen werden kann, dass aus ex-ante-Sicht dauerhaft Gewinne erwartet worden sind³⁸. Damit blieben allgemeine Marktentwicklungen oder, wie sich im Nachhinein herausstellt, Fehlentscheidungen bei der Vermögensanlage, die natürlich durchaus zu Verlusten in einzelnen Veranlagungszeiträumen führen können, für die Prüfung einer Mittel Fehlverwendung unberücksichtigt. Maßgebend für die gemeinnützigkeitsrechtliche Rechtfertigung von steuerpflichtigen oder steuerbefreiten Mittelbeschaffungsaktivitäten – anders formuliert: steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben oder steuerbefreiter Vermögensverwaltung – sollte sein, ob entsprechend den so genannten Liebhabereigrundsätzen mit der Mittelbeschaffung tatsächlich auf Dauer ein Gewinn angestrebt wird. Die Mittelbeschaffungsaktivität muss eine angemessene Rendite für die gemeinnützige Tätigkeit erwarten lassen. Die Anforderungen an die entsprechende Prognoseentscheidung der zuständigen Organe dürfen nicht überspannt werden. Nicht der erfahrene, kühl kalkulierende Betriebswirt setzt den Maßstab, sondern gerade bei kleineren gemeinnützigen Einrichtungen kann insbesondere bei Vermögensverwaltungsentscheidungen nicht mehr Sorgfalt verlangt werden, als sie in eigenen Angelegenheiten üblich ist. Wenn bei einem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb, der komplementär zu der eigenen gemeinnützigen Tätigkeit mit dem Ziel gegründet wurde, einen Kostendeckungsbeitrag für die gemeinnützige Tätigkeit zu erbringen, ein Dauerverlust entsteht, könnte dies gemeinnützigkeitsrechtlich unschädlich sein, wenn dadurch keine Wettbewerbsbeeinträchtigungen entstehen³⁹.

Ein zweifelhafter Ausgangspunkt bei der Prüfung, ob eine Mittel Fehlverwendung vorliegt, zeigt sich m. E. auch in einem Urteil des V. Senates des Bundesfinanzhofes vom 27. 9. 2001⁴⁰. In dem Urteil, welches in seinem Ergebnis für mich durchaus nachvollziehbar ist, heißt es: „Die tatsächliche Geschäftsfüh-

38 Ausführlich *Schauhoff*, DStR 1998, 701 ff.

39 *Schauhoff*, Handbuch der Gemeinnützigkeit, § 6 Rz. 8.

40 BFH v. 27. 9. 2001 – V R 17/99, BFH/NV 2002, 395.

rung einer gemeinnützigen Körperschaft muss sich im Rahmen der verfassungsmäßigen Ordnung halten, da die Rechtsordnung als selbstverständlich das gesetzestreue Verhalten aller Rechtsunterworfenen voraussetzt. Tätigkeiten einer gemeinnützigen Körperschaft, die gegen die Rechtsordnung verstoßen, erfüllen die Voraussetzungen, dass das Wirken der Körperschaft auf die Förderung der Allgemeinheit gerichtet sein muss, nicht“. Durch diese Sätze wird der Eindruck erweckt, als ob möglicherweise jeglicher Rechtsverstoß, der von einer gemeinnützigen Körperschaft verübt wird, unabhängig von der Schwere des Verstoßes, die Finanzverwaltung legitimiert, die Gemeinnützigkeit abzuerkennen. In dem hier besprochenen Fall, hat der Verein tatsächlich nicht den Amateursport gefördert sondern den Berufsfußball, und über dieses tatsächliche Wirken die Finanzverwaltung getäuscht. Ein derartiger Verstoß kann die Aberkennung der Gemeinnützigkeit rechtfertigen. Bloße Rechtsverstöße, die vom Recht mit anderen Ordnungsanktionen geahndet werden, erlauben nicht zusätzlich als Sonderstrafe die Aberkennung der Gemeinnützigkeit. Auch hier ist es wiederum erforderlich, das Gesamtwirken der Körperschaft während eines Veranlagungszeitraumes zu würdigen.

Würde zukünftig ein Grundlagenbescheid über die Gemeinnützigkeit als feststellender Verwaltungsakt eingeführt, so stellt sich die Frage, unter welchen Voraussetzungen dieser Grundlagenbescheid mit Wirkung für die Vergangenheit zurückgenommen⁴¹ oder mit Wirkung für die Zukunft widerrufen werden darf⁴². Die Prüfung der tatsächlichen Geschäftsführung kann notwendigerweise erst im Nachhinein für einen abgelaufenen Veranlagungszeitraum erfolgen. Zusätzliche Rechtssicherheit für die Organe der gemeinnützigen Körperschaften wird es aber nur geben, wenn diese, entsprechend der bisherigen Praxis, unter Anwendung des Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes darauf vertrauen dürfen, dass die Gemeinnützigkeit nur dann mit Wirkung für die Vergangenheit wieder aberkannt wird, wenn feststeht, dass die tatsächliche Geschäftsführung in wesentlichen Beziehungen den Satzungsvorschriften nicht entsprochen hat. Es kommt darauf an, ob einzelne Satzungsverstöße derart schwerwiegend waren, dass das Wirken der Körperschaft insgesamt nicht mehr auf die Erfüllung der satzungsmäßigen Zwecke ausgerichtet war. Darüber hinaus sollte die Rücknahme der Steuerbegünstigung als Ermessensvorschrift ausgestaltet werden, die es der Finanzverwaltung ermöglicht, flexibel zu reagieren, je nachdem, worin der Satzungsverstoß bestand. So, wie wir es heute bei Verstößen gegen die sog. zeitnahe Mittelverwendung bereits kennen⁴³, könnten Verstöße gegen das Gebot der ausschließlich gemeinnützigen Verwendung auch geheilt werden, indem der Körperschaft Auflagen bei der Mittelverwendung gemacht

41 Vgl. § 130 AO.

42 Vgl. § 131 AO.

43 § 63 Abs. 4 AO.

werden, wie nicht spendenbegünstigte Zuschüsse von dritter Seite zum Ausgleich der fehlverwendeten Mittel einwerben zu müssen⁴⁴. So ließe sich der Grundsatz, dass die Finanzverwaltung im Nachhinein eine zweckgerechte Mittelverwendung prüfen muss, mit dem Erfordernis einer größeren Rechtssicherheit für die gemeinnützigen Körperschaften verbinden. Dieser Reformgedanke entspricht nach meinen Erfahrungen auch durchaus der herrschenden Praxis, allerdings wohl nicht der starren gegenwärtig geltenden Gesetzesregelung, die bei jeder Mittelfehlverwendung die Versagung der Gemeinnützigkeit vorschreibt. Regelmäßig scheuen die Finanzbehörden die Nichtgewährung der Steuerbegünstigung für einzelne Veranlagungszeiträume. Sie wägen das Gesamtverhalten ab und behandeln einzelne Mittelfehlverwendungen im Rahmen einer – gleichsam angemäßigten – Ermessensentscheidung. Diese vernünftige Praxis sollte meines Erachtens gesetzlich festgeschrieben werden. Nur wenn man den geltenden § 63 AO als Vorschrift versteht, die die Versagung der Gemeinnützigkeit nur dann erlaubt, wenn die Wertungsentscheidung getroffen werden kann, dass das Verhalten der Körperschaft während des fraglichen Veranlagungszeitraumes insgesamt nicht auf die Erfüllung der gemeinnützigen Zwecke gerichtet war, ließe sich die Praxis der Finanzbehörden mit der Gesetzeslage vereinbaren. Dann kann aber nicht schon die Unangemessenheit einer einzelnen Ausgabe oder der Verlust im wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb in einem Jahr die Versagung der Gemeinnützigkeit begründen. Vielmehr müssen diese Einzelsachverhalte in Verbindung mit dem Gesamtwirken der Körperschaft gewürdigt werden.

3. Das Ende der Gemeinnützigkeit

Gesetzgeberischen Regelungsbedarf sehe ich darüber hinaus insbesondere in dem Punkt, ursprünglich einmal gemeinnützigen Körperschaften den Übergang in die Steuerpflicht zu erleichtern, man kann vielfach sagen, überhaupt erst zu ermöglichen. Der Status der Gemeinnützigkeit hat zwei Seiten, weil den Steuervorteilen Bindungen, wie die Mittelverwendungskontrolle, das Ausgerichtetsein ausschließlich auf gemeinnützige Zwecke und das Verbot einer übermäßigen wirtschaftlichen Tätigkeit⁴⁵ gegenüberstehen. Diese Bindungen können die Körperschaft so sehr einengen, dass der Wechsel in die Steuerpflicht attraktiver als das Verharren in der Steuerfreiheit mit zahlreichen schwierigen Abgrenzungsfragen sein kann. Gegenwärtig wird der Wechsel in die Steuerpflicht durch drei Umstände erschwert:

44 Vgl. Anwendungserlass zu § 55 AO Ziff. 4 ff., BStBl. I 2002, 873 bezüglich des Verlustausgleiches bei Dauerverlusten im wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb.

45 Dazu zutreffend *Seer/Wolsztynski*, Steuerrechtliche Gemeinnützigkeit der öffentlichen Hand, S. 209 ff.

a) Pflicht zur Vermögensweggabe

Aufgrund des im Gesetz verankerten Grundsatzes der Vermögensbindung muss die Körperschaft bei endgültigem Wegfall des gemeinnützigen Zwecks ihr in der Zeit der Gemeinnützigkeit gebildetes Vermögen, wohl einschließlich der selbstgeschaffenen immateriellen Wirtschaftsgüter, zur Verwendung zu gemeinnützigen Zwecken auf eine andere Körperschaft übertragen. Gleichzeitig dürfen die in der Zeit der Steuerfreiheit gebildeten stillen Reserven der einzelnen Wirtschaftsgüter steuerfrei aufgedeckt werden⁴⁶. Diese vom Gesetz geforderte Selbstenteignung am Ende der Gemeinnützigkeit lässt den Wechsel in die Steuerpflicht natürlich aus Sicht der gemeinnützigen Körperschaften nur als größten anzunehmenden Unfall erscheinen, es sei denn, relevantes Vermögen hätte in der Zeit der Steuerfreiheit nicht geschaffen werden können;

b) Rückwirkende Besteuerung

Sollte gegen dieses Erfordernis der Vermögensübertragung verstoßen werden, kommt es alternativ zur rückwirkenden Besteuerung der letzten zehn Jahre⁴⁷. Die Körperschaft wird so behandelt, als ob sie zehn Jahre nicht gemeinnützig gewesen wäre, möglicherweise einschließlich der Haftung der Organmitglieder für in dieser Zeit vereinnahmte Spenden⁴⁸. Der Schaden, den diese rückwirkende Besteuerung auslösen kann, hängt sehr von der individuellen steuerlichen Situation der Körperschaft ab. Soweit gemeinnützige Körperschaften über keinen steuerfrei gestellten Gewerbebetrieb, den sog. Zweckbetrieb, verfügen oder sich aus der Rechtsform kein Betriebsvermögen ergibt, bleiben realisierte oder unrealisierte Wertsteigerungen des Vermögens – wenigstens bislang – auch bei Wegfall der Gemeinnützigkeit steuerlich unberücksichtigt. Andererseits kann die Annahme eines Gewerbebetriebes vorteilhaft sein, wenn die Mittelverwendung steuerlich als abziehbare Ausgabe behandelt werden kann, weil sie unmittelbar mit der Einnahmenerzielung in Zusammenhang steht. Es bleiben die Umsatzsteuer, Spendenhaftung und Erbschaftsteuer. Alle diese Punkte zeigen, dass die rückwirkende Besteuerung für zehn Jahre, auch wegen der erheblichen Unsicherheiten, wie das steuerliche Ergebnis der Vergangenheit überhaupt ermittelt werden kann, für Körperschaften, die den Wechsel in die Steuerpflicht wünschen, keine sichere Gestaltungsgrundlage bietet.

46 Vgl. § 13 KStG und Abschn. 47 Abs. 3, Abs. 8 KStR.

47 § 61 Abs. 3 i. V. m. § 63 Abs. 2 AO.

48 Die Auslegung des § 10b Abs. 4 EStG ist in diesem Zusammenhang noch streitig.

c) Rechtsunsicherheit über verwendungspflichtige Mittel

Es gibt für gemeinnützige Körperschaften verfahrensrechtlich keine rechtssichere Möglichkeit, vorab entweder Auskunft darüber zu erhalten, wie hoch das Vermögen sein muss, welches bei Beendigung der Steuerpflicht auf Dritte übertragen werden soll, oder welche Steuerbelastung beim Wechsel in die Steuerpflicht rückwirkend droht. Über Vermögenswerte, insbesondere bei selbstgeschaffenen immateriellen Wirtschaftsgütern, oder über die zahlreichen denkbaren Abgrenzungsfragen bei einer fiktiven, rückwirkenden Steuerpflicht lässt sich weder eine verbindliche Auskunft, die sich nur auf Rechtsfragen beziehen kann, einholen, noch lässt sich über diese Fragen eine tatsächliche Verständigung, die nur bereits verwirklichte Sachverhalte betrifft, erzielen. Diese erhebliche Verfahrensunsicherheit zwingt gleichfalls in die Gemeinnützigkeit. Denn selbst wenn die Körperschaft entscheidet, das angesammelte Vermögen in Geld wegzugeben, bleibt die Gefahr, dass das zuständige Finanzamt nachträglich einen höheren Wert feststellt. Dann könnte in der nur teilweisen Vermögensweggabe ein Verstoß gegen den Grundsatz der Vermögensbindung gesehen werden, der die rückwirkende Besteuerung für zehn Jahre auslösen könnte.

Besonders erstaunlich erscheinen mir die Erschwernisse, die die Rechtsordnung den gemeinnützigen Körperschaften beim Wechsel in die Steuerpflicht auferlegt, in den Fällen, in denen nicht die Änderung der eigenen Tätigkeit, sondern der Wandel der Rechtsanschauung darüber, was gemeinnützig ist, die Körperschaft in die Steuerpflicht zwingt. Gemeinnützig ist ein unbestimmter Rechtsbegriff, der notwendigerweise für den Bedeutungswandel offen sein muss. Dafür aber die gemeinnützigen Körperschaften verantwortlich zu machen, als ob sie sich in der Vergangenheit gemeinnützigkeitswidrig verhalten hätten, leuchtet mir nicht ein.

d) Gesetzesreform

Der im Gemeinnützigkeitsrecht verankerte Grundsatz der Vermögensbindung ist bei den Steuerbefreiungen im deutschen Steuerrecht singulär. Wechselt beispielsweise ein Berufsverband von der Steuerfreiheit in die Steuerpflicht, weil mittlerweile eine wirtschaftliche Tätigkeit dem Verband das Gepräge gibt, müssen weder rückwirkend Steuern bezahlt werden noch das Vermögen auf einen anderen Rechtsträger zur Verwendung für Zwecke des Berufsverbandes übertragen werden⁴⁹. Wird ein bislang nicht steuerbarer Hoheitsbetrieb aufgrund einer neuen rechtlichen Betrachtung zum Betrieb gewerblicher Art, denkt niemand daran, rückwirkend eine höhere Besteuerung einzuführen, weil das ursprünglich für Hoheitszwecke gebundene Vermögen nunmehr zweck-

⁴⁹ Vgl. § 5 Abs. 1 Nr. 5 KStG.

widrig verwandt wurde⁵⁰. Die Besonderheit bei gemeinnützigen Körperschaften, die alleine meines Erachtens den Grundsatz der Vermögensbindung rechtfertigen kann, ist die Berechtigung, Spendenbescheinigungen auszustellen. Beim Wechsel von der Gemeinnützigkeit in die Steuerpflicht muss deswegen gewährleistet sein, dass die eingeworbenen Spendenmittel auch tatsächlich für Spendenzwecke verausgabt werden. Soweit aber Vermögensgegenstände zukünftig steuerpflichtig eingesetzt werden, genügt es, wenn aus der Steuerfreiheit in der Vergangenheit in der Zukunft keine Steuervorteile entstehen. Dies wird gewährleistet, wenn in der Anfangssteuerbilanz der steuerpflichtigen Körperschaft entsprechend der Bestimmung des § 13 Abs. 4 Satz 2 KStG verfahren wird, d. h. die Vermögensgegenstände werden mit ihren fortgeführten Buchwerten, höchstens aber den Teilwerten, angesetzt, um steuerfreie Vermögensaufstockungen zu verhindern. Natürlich muss verhindert werden, dass die ehemals gemeinnützigen Körperschaften ihr Vermögen als Dividenden oder Liquidationsüberschüsse an ihre Anteilseigner oder Vereinsmitglieder ausschütten. Dies kann erreicht werden, indem diese Auskehrungen als steuerpflichtige Gewinnausschüttungen behandelt werden, für die das Halbeinkünfteverfahren nicht gilt, soweit steuerfrei angespartes Vermögen für die Ausschüttung verwendet wird⁵¹. Das Gemeinnützigkeitsrecht verlangt, dass die Tätigkeit der Körperschaft in der Zeit der Gemeinnützigkeit ausschließlich auf die gemeinnützige Zweckerfüllung ausgerichtet ist. Dies bedeutet nicht, dass jeder Euro für die gemeinnützigen Zwecke ausgegeben werden muss, sondern dass die Mittelverwendung in Bezug auf die verfügbaren Mittel in dieser Zeit diesem Zweck dient. Das Steuerrecht hat, sieht man von den spendenbegünstigten Mitteln ab, keinen Grund, die Verwendung von Vermögen für gemeinnützige Zwecke zu verlangen, wenn die zukünftige Besteuerung der Einkünfte wie bei jeder anderen vergleichbaren steuerpflichtigen Körperschaft sichergestellt ist. Mittelverwendung für gemeinnützige Zwecke liegt vor, wenn die Körperschaft in dem entsprechenden Veranlagungszeitraum ihr Wirken auf die gemeinnützige Zweckerfüllung ausgerichtet hat. Dies, nicht mehr und nicht weniger, kann erwartet werden. Es würde mich freuen, wenn es über die Frage der Reichweite und Zweckmäßigkeit des Grundsatzes der Vermögensbindung zu einer Diskussion kommen würde.

Verfahrensrechtlich könnte der Übergang in die Steuerpflicht gleichfalls weit aus rechtssicherer gestaltet werden, wenn es einen Feststellungsbescheid über die Gemeinnützigkeit gäbe, der den Wechsel in die Steuerpflicht regeln könnte, beispielsweise mit der Auflage, welche Mittel noch für gemeinnützige Zwecke verausgabt werden müssen. Auf Antrag der Körperschaft oder auf

50 Vgl. § 1 Abs. 1 Nr. 6 KStG i. V. m. § 4 KStG.

51 Vgl. jetzt § 3 Nr. 40 i) EStG, wonach kein Halbeinkünfteverfahren gilt, wenn eine gemeinnützige Stiftung Zuwendungen macht.

Grund eines Wechsels der Rechtsanschauung könnte der Feststellungsbescheid über die Gemeinnützigkeit mit Wirkung für die Zukunft widerrufen werden, wobei die noch für spendenbegünstigte Zwecke auszugebenden Mittel betragsmäßig fixiert werden könnten.

III. Schluss

Ich möchte zum Schluss kommen: Vier Gedanken scheinen mir wichtig zu sein.

1. Der Gemeinnützigkeitsstatus ist eine Steuerbegünstigung, die auf Zeit gewährt wird, um das für unsere Gesellschaft in meinen Augen sehr wichtige bürgerschaftliche Engagement in Vereinen und Stiftungen anzuregen und zu fördern. Dieser Steuerbegünstigung stehen – zu Recht – Bindungen gegenüber, die die Kontrolle der Finanzbehörden über die Mittelverwendung erfordern. Allerdings darf das Steuerrecht die Verwendungskontrolle nicht überstrapazieren. Verlangt werden kann nicht der Nachweis einer erfolgreichen Mittelverwendung, sondern nur, dass die zuständigen Organe aus ex-ante-Sicht sich um eine zweckentsprechende Mittelverwendung bemüht haben. Auch das Streben, Mittel zu beschaffen, um Gemeinnütziges tun zu können, sollte nicht argwöhnisch beäugt, sondern anerkannt werden, solange deutlich bleibt, dass die Mittelbeschaffung Mittel zum Zweck und nicht Selbstzweck geworden ist. Die Feststellung einer Mittelfehlverwendung erfordert demnach die Wertung, dass das Wirken der Körperschaft in dem betreffenden Veranlagungszeitraum nicht auf die Erfüllung der gemeinnützigen Zwecke gerichtet war. Geprüft wird dabei das Bemühen der Körperschaft aus ex-ante-Sicht. Es geht um eine mit Augenmaß durchzuführende Rechtskontrolle, nicht darum, im Sinne eines Benchmarking nur den am besten geführten gemeinnützigen Körperschaften dieses Prädikat zu belassen.
2. Die Kontrolle der Mittelverwendung erzeugt – teilweise notwendig – Rechtsunsicherheit, wie die Finanzbehörden die Mittelverwendungsentscheidungen beurteilen werden. Diese Rechtsunsicherheit könnte erheblich gemindert werden, wenn die heutige Rechtspraxis, nämlich eine gemeinnützigkeitswidrige Mittelverwendung nur anzunehmen, wenn – unter Beachtung des Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes – die Körperschaft im Veranlagungszeitraum als nicht auf die Zweckerfüllung ausgerichtet erschien, so gesetzlich niedergelegt würde. Ein Grundlagenbescheid über die Gemeinnützigkeit, der die Rücknahme der Steuerbefreiung in das Ermessen der Behörden stellt und nur bei wesentlichen Verstößen gegen die satzungsmäßige Ausrichtung die rückwirkende Versorgung der Steuerbefreiung er-

laubt, würde meines Erachtens das Gemeinnützigkeitsrecht verbessern. Auch der Kontrolle der gemeinnützigen Körperschaften würde es dienen, wenn die Versagung der Gemeinnützigkeit flexibler gestaltet werden könnte, weil die Finanzbehörden dann bei Mittelfehlverwendungen mehr Reaktionsmöglichkeiten hätten, darunter auch, den nicht spendenbegünstigten Ersatz fehlerverwendeter Mittel zu verlangen.

3. Gemeinnützige Körperschaften sollten nicht zum guten Wirken für alle Ewigkeit verpflichtet werden. Meines Erachtens sollte die Durchlässigkeit hin zur Steuerpflicht verbessert werden. Der Grundsatz der Vermögensbindung verlangt bei zutreffender Interpretation nur die Verwendung aller Spendenmittel für spendenbegünstigte Zwecke. Das Steuerrecht sieht für alle anderen steuerbefreiten Tätigkeiten vor, dass diese allein in der Zeit verfolgt werden müssen, in der die Steuerbegünstigung begehrt wird. Ich sehe keine Begründung, rückwirkende Sanktionen für den Wechsel in die Steuerpflicht zu verhängen, wenn das Steuerrecht sicherstellt, dass die zukünftige Besteuerung nicht durch Vorteile, die aus der Zeit der Steuerfreiheit stammen, gemindert wird. Das Steuerrecht muss nicht die Ausgabe jedes eingenommenen Euro für den gemeinnützigen Zweck gewährleisten. Dies wäre in meinen Augen ein Fehlverständnis des Gemeinnützigkeitsrechts. Vielmehr müssen die Regeln darauf ausgerichtet sein, dass die zuständigen Gremien der Körperschaft ihr Wirken ausschließlich auf die gemeinnützige Zweckerfüllung ausrichten, und zwar in der Zeit, in der die Steuerbegünstigung beansprucht wird. Demzufolge muss auch nicht verlangt werden, das in der Zeit der Steuerbefreiung angesparte Vermögen tatsächlich für gemeinnützige Zwecke auszugeben. Vielmehr genügt es, wenn die in der Zeit der nachfolgenden Steuerpflicht tatsächlich realisierten stillen Reserven entsprechend den allgemeinen Regeln versteuert werden. Bestünde über diesen Grundsatz Einigkeit, könnte auch leichterem Herzens der Wechsel in die Steuerpflicht ermöglicht werden.
4. Begründung und Verlust des Gemeinnützigkeitsstatus sollten demnach rechtssicherer gestaltet werden. Dabei könnte verfahrensrechtlich ein besonderer Grundlagenbescheid, der den Gemeinnützigkeitsstatus feststellt, helfen. Damit wird zunächst die Übereinstimmung der Satzungszwecke mit dem Gemeinnützigkeitsrecht verbindlich bescheinigt. Dann gäbe ein derartiger Bescheid der Finanzverwaltung flexible Reaktionsmöglichkeiten an die Hand: einerseits zur abgestuften Würdigung von Mittelverwendungsverstößen, andererseits um dem ständigen Bedeutungswandel des Gemeinnützigkeitsbegriffs angemessen Rechnung zu tragen und den Übergang der Körperschaften in die Steuerpflicht zu gestalten. Mit einer derartigen Gesetzesreform könnte erreicht werden, was Aufgabe aller ist, die im gemeinnützigen Bereich wirken: Nämlich ein gutes Werk zu tun.

Diskussion

zu den Referaten von Prof. Dr. *Josef Isensee* und
Dr. *Stephan Schaubhoff*

Leitung

Prof. Dr. *Monika Jachmann*

Prof. Dr. Walz:

Zunächst möchte ich eine Bemerkung zu Ihrer halsbrecherischen Idee machen, die Kohärenz der gesamten nationalen Rechtsordnung als Verteidigungslinie gegen europarechtliche Zumutungen aufzubauen. Es ist eine sehr schöne Idee, aber in Anbetracht dessen, dass die Kohärenz der Steuerrechtsordnung bisher zwar vom Europäischen Gerichtshof als Argument anerkannt, aber nie als entscheidend bewertet worden ist und deswegen nicht zur Aufrechterhaltung einer nationalen Regelung geführt hat, kann ich diesem Argument bezogen auf die nationale Rechtsordnung insgesamt wirklich überhaupt gar keine Chancen geben, und deswegen haben Sie ja auch den mühsamen Weg beschritten. Und zu diesem mühsamen Weg, der eindrucksvoll nachgezeichnet worden ist, habe ich eine Verständnisfrage oder vielleicht ist es auch eine andere Position. Sie haben den Spendenmarkt als *façon de parler* bezeichnet. Der Spendenmarkt ist aber ein Teil des Kapitalmarktes. Es ist einfach ein Bereich, in dem um Kapital geworben wird. Wenn Sie sich ein gemeinnütziges Museum und ein Museum, das aus irgendwelchen Gründen nicht steuerbegünstigt ist, vorstellen, und beide brauchen Mittel, dann ist doch die Spendenbegünstigung für das eine sehr wohl eine Marktbeeinträchtigung für das andere. Ich habe deswegen nicht ganz verstanden, wie Sie den Spendenmarkt aus dem Marktbezug herausnehmen konnten.

Prof. Dr. Isensee:

Herr *Walz*, ich bin Ihnen sehr dankbar, dass der Gedanke der Kohärenz der gesamten Rechtsordnung Ihnen jedenfalls doch auch als erwägenswert erscheint. Denn gerade die einleitenden Worte von Herrn *Kirchhof* heute morgen haben mich erneut nachdenklich gemacht, ob man das Gemeinnützigkeitsrecht von einer ausschließlich fiskalischen Betrachtungsweise des Steuergesetzes her erfassen kann, ob sich nicht gerade bei der Gemeinnützigkeit zeigt, dass das Steuerrecht intensiv im Ganzen der Rechtsordnung verzahnt ist, und dass sich hier über die fiskalischen Elemente hinaus außersteuerliche Substanz zeigt, und ob wir eine sogenannte Verschonungssubvention oder besser eine negative Staatsleistung nicht aus dem Ganzen der Aufgabenverteilung von Staat und Gesellschaft rechtfertigen müssen. Aber ich kann Ihnen nur folgen: die europäi-

sche Rechtspraxis sieht das enger. Deswegen ist, wenn man die Entwicklungschancen und -gefahren abklopft, der mühselige Weg doch anzuraten.

Wenn ich den Spendenmarkt als *façon de parler* bezeichnet habe, dann aus einer Betrachtung, dass der wirtschaftliche Wettbewerb, auf den der gemeinsame Markt abstellt, doch der des Leistungsaustauschs ist, und Leistungsaustausch findet hier nicht statt. Die eigentliche Motivation der Spende ist beim Spender eine ideelle. Aus seiner Sicht handelt es sich um ein Opfer. Die Steuer gibt dem Spender auch keine Gegenleistung. Denn sie verringert nur das Bruttoopfer, das er erbringt, dadurch etwa, dass er die Spende als Sonderausgabe geltend macht. Daher sind die Kriterien des Marktes, wie sie dem Vertrag über die Europäische Gemeinschaft zu Grunde liegen, insbesondere die Wettbewerbsregeln, nicht anwendbar. Auch wenn diese Gesichtspunkte einmal dahin stehen, bleibt noch der andere Gedanke, dass über die Höhe der Spende und damit des Mittelzuflusses ein Privater entscheidet und nicht der Staat. Der Umstand, dass der Staat der einen Körperschaft die Spendenberechtigung zuerkennt und der anderen nicht, ist in dieser Sicht, wie ich meine, keine unmittelbare, in diesem Sinn marktrelevante Größe.

Es ist mir aber klar, dass in der Literatur die gegenteilige Position vertreten wird. Es gibt die eine oder andere Stellungnahme, die gleichsam die Daumenschrauben des Europarechts sehr eng anziehen möchte, und zwar mit der erkennbaren Tendenz, den gemeinnützigen Trägern, vor allem im Bereich der Wohlfahrtspflege, den Lebensraum zu Gunsten ihrer kommerziellen Wettbewerber zu verkürzen. Ich glaube, man sollte ein gewisses Augenmaß wahren und auch bei der Interpretation des Beihilfetatbestandes etwas vorsichtiger sein. Im Übrigen, was europarechtlich nicht beanstandet wird, kann im Kontext des nationalen Rechts immer noch diskutiert und verändert werden. Ich halte es aber nicht für glücklich, das Europarecht schon von vornherein zu Gunsten des nationalen Entscheidungsspielraums ohne Not durch Interpretation zu dehnen und zu schärfen, solange wir nur wenige Präjudizien haben und auf Fallvergleich sowie auf Möglichkeitsdenken angewiesen sind. Eine herrschende Auffassung hat sich noch nicht etabliert.

Prof. Dr. Hüttemann:

Frau Vorsitzende, ich möchte an beide Referenten eine Frage stellen. Herr *Isensee*, Sie haben die Frage ausgespart, ob die Beschränkung des Gemeinnützigkeitsstatus auf inländische, d. h. auf unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaften, im Kontext des europäischen Gemeinschaftsrechts noch haltbar ist. Dabei sollte nicht übersehen werden, dass unser Gemeinnützigkeitsrecht bei der Frage der Zweckverwirklichung im Ausland im Grundsatz eher großzügig ist. So haben wir steuerbegünstigte Zwecke wie z. B. die Entwicklungshilfe, die setzen naturgemäß eine Verwirklichung im Ausland voraus. Andererseits

gibt es ein bis heute nicht aufgehobenes Urteil des Bundesfinanzhofs, in dem die Abzugsfähigkeit einer Zuwendung an die Akademie der Wissenschaften in Stockholm verneint wurde, da der deutsche Gesetzgeber kein Interesse daran haben könne, eine solche Zuwendung zu begünstigen: Was haben wir für ein Interesse daran, dass in Stockholm Geld ankommt? Die Frage ist, ob das noch zeitgemäß ist.

Ein Hinweis zum Referat von Herrn *Schauhoff*. Wir liegen gar nicht auseinander. Zu der Frage der Vermögensbindung würde ich meinen, dass man diesen Grundsatz natürlich relativieren muss. Und mir scheint, die bisherige uneingeschränkte Auslegung des Vermögensbindungsprinzips an zwei Dingen zu hängen. Erstens: Man hat bislang nicht hinreichend beachtet, dass natürlich der Spender, wenn er auf den Spendenabzug verzichtet, Zuwendungen an die Körperschaft von vornherein rückholbar ausgestalten kann. Da gilt der Grundsatz der Vermögensbindung natürlich nicht. Das ist auch geltende Praxis. Und das zweite ist, dass durch die erst seit 1985 vorhandenen Rücklagevorschriften das Problem der Kapitalansammlung in gemeinnützigen Einrichtungen eine neue Dimension gewonnen hat und insofern hätte ich keine Bedenken zu sagen, dass das, was noch nicht relevant geworden ist und was auch nicht mehr zeitnah zu verwenden ist, um den Preis der Aufdeckung stiller Reserven mitgenommen werden kann, wenn die Gemeinnützigkeit beendet ist. Insofern würde ich mich dem Standpunkt von Herrn *Schauhoff* anschließen.

Prof. Dr. Isensee:

Ich bin für die Fragen sehr dankbar, Herr *Hüttemann*. Ich habe die Marktfreiheiten nur gestreift und mich auf das Thema des Beihilfverbots konzentriert, weil es das Zentrum des Themas bildet, und um eine gewisse thematische Begrenzung zu halten. Es geht in Ihrer Frage letztlich um die Marktfreiheiten. Hier haben wir zwei Falltypen zu unterscheiden. Erstens: Gemeinnützige Körperschaften in Deutschland exportieren Geld oder Dienstleistungen ins Ausland. Wenn hier irgendwelche Steuernachteile entstehen sollten, dann wäre das ja zunächst einmal eine Inländerdiskriminierung. Und die ist als solche nicht Thema der Marktfreiheiten, sondern des nationalen Rechts; das entscheidet, ob es so etwas hinnehmen will oder nicht. Ein grundsätzlicheres Problem steht dahinter. Das Gemeinnützigkeitskonzept ist nationalstaatlich geprägt, freilich im Sinne des offenen Nationalstaates, der Entwicklungshilfe, Völkerverständigung und auch grenzüberschreitender Wissenschaftsförderung erfasst. Das aber wird ebenfalls europarechtlich nicht in Frage gestellt. Das Gemeinschaftsrecht respektiert die nationale Identität der Mitgliedstaaten und deren legitimen Eigennutz, die Kehrseite ihres Gemeinwohls.

Zweitens: es bleibt das Problem ausländischer Körperschaften, die Leistungen in Deutschland erbringen und hier vor der Schwierigkeit stehen, ob ihnen der

Gemeinnützigkeitsstatus zuerkannt wird. Da meine ich, müsste ihnen, wenn sie die Voraussetzungen erfüllen, dieser Status auch gegeben werden. Sie werden von der deutschen Körperschaftsteuer befreit, wenn sie in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtig sind. Der Ausschluss beschränkt steuerpflichtiger Körperschaften lässt sich vor der Freizügigkeit der Waren und Dienstleistungen rechtfertigen. Privilegien können nicht erwartet werden. Unter diesem Aspekt, glaube ich, hat man relativ wenig Konflikte zu erwarten. Alles in allem aber meine ich, ist das kein explosiver Stoff. Die wirklich explosive Materie ist das Beihilfeverbot.

Dr. Schaubhoff:

Ich möchte vielleicht noch einmal in Antwort zu dem, was Herr *Hüttemann* gesagt hat, versuchen etwas deutlich zu machen. Mein Verständnis des Gemeinnützigkeitsrechtes ist, ich hoffe, das ist deutlich geworden, natürlich sehr dynamisch geprägt. Und warum ist es dynamisch geprägt? Natürlich auch aus der Erwägung, die Herr *Isensee* hier dargelegt hat. Er hat für das Beispiel der Pflegeversicherung gezeigt, dass wir auf dem Gebiet der Pflegeversicherung an sich drei relevante Anbieter haben, die freien gemeinnützigen Anbieter, die Körperschaften des öffentlichen Rechts und die steuerpflichtigen Anbieter. Aber es ist nicht so, dass es bei der Pflegeversicherung eine Besonderheit wäre, sondern das können Sie im ganzen Wohlfahrtswesen beobachten. Es ist auch selbstverständlich so, dass, also was ich selbst auch schon häufig begleitet habe, gemeinnützige Träger bislang steuerpflichtige Einrichtungen kaufen und sie gemeinnützig machen. Genauso gibt es den umgekehrten Fall. Der börsennotierte erfolgreiche Krankenhauskonzern kauft irgendetwelche Einrichtungen, die von einer Wohlfahrtsorganisation zu Grunde gerichtet wurden, auf und macht sie steuerpflichtig. Es gibt alle diese Varianten. Und wir sprechen natürlich immer so schön von dem Wettbewerbsverbot. Ich sehe das mit großem Interesse. Ich meine, wir haben natürlich erhebliche Bereiche, da findet dieser Wettbewerb tagtäglich statt, das müssen wir einfach konstatieren. Und Europa fällt die Kritik an dieser unterschiedlichen steuerlichen Behandlung relativ leicht. Unsere Wohlfahrtsverbände haben deswegen auf diese Kritik so sensibel reagiert, weil die jeweiligen Wirtschaftsordnungen national, d. h. unterschiedlich geprägt sind. In Deutschland hat das Wohlfahrtswesen in der Form des gemeinnützigen Vereins eine große Tradition, so dass es eine sehr schwierige Debatte ist, die europäisch oder abstrakt über den Wettbewerbsbegriff geführt wird. Als weiterer Gesichtspunkt in dem Zusammenhang, der mir auch wichtig ist, ist die Kommerzialisierung aller Bereiche, auch im Kulturbereich, die immer mehr zunimmt. Sie müssen nur daran denken, dass wir zahlreiche Organisationsformen für Musicals haben. Denken Sie an Stella, die schon das zweite Mal insolvent gegangen sind. Die sind auch deswegen natürlich das zweite Mal insolvent

gegangen, weil sie nicht staatliche Subventionen haben, weil sie nicht spendenfinanziert über Fördergemeinden tätig werden können, sondern die müssen sich am freien Markt behaupten. Da kommt Wettbewerb auf. Erst waren gemeinnützige Anbieter alleine, dann kommen steuerpflichtige Anbieter hinzu. Ich glaube die Aufgabe ist weniger, dass wir definieren, was nun unter Wettbewerbsverhältnissen zulässig oder nicht zulässig ist, sondern die Aufgabe ist, dass wir es den gemeinnützigen Körperschaften überhaupt ermöglichen, ggf. in die Steuerpflicht zu wechseln, um diesen Wandel zu befördern. Dann können wir auch entsprechende Einschränkungen machen und sagen, es gibt Gebiete, die sind einfach nicht mehr gemeinnützig. Solange wir das nicht tun, verharren alle mit Freude oder notgedrungen in der Gemeinnützigkeit, obwohl die Steuerpflicht nicht schrecken muss, wenn man kein Geld verdient. Deswegen war es mir wichtig, hier noch mal die Debatte über die Reichweite dieses Grundsatzes der Vermögensbindung anzustoßen. Es sollte darüber nachgedacht werden, ob der Satz richtig ist, dass alles, was in der Zeit der Gemeinnützigkeit erwirtschaftet wurde, auch ewig gemeinnützig bleiben muss. Dadurch zwingen wir alle, die sich gemeinnützig organisiert haben, gemeinnützig zu bleiben, auch wenn sie es vielleicht schon nicht mehr sind. Und ich darf vielleicht sagen – es sind ja auch viele Finanzbeamte hier – als erster von dem Problem, die Gemeinnützigkeit nicht verlassen zu können, erfährt der Berater, dem wird das natürlich erzählt. Gemeinnützig zu bleiben, ist aufgrund der zahllosen fraglichen Detailfragen bei der Mittelverwendung schwierig. Es ist aber auch deswegen schwierig, weil der Abschied von der Gemeinnützigkeit so erschwert ist. Das herauszustellen war auch ein wenig der Sinn meines Beitrages. Danke.

Prof. Dr. Trzaskalik:

Herr *Schauhoff*, ich möchte Ihre Überlegungen zur Vermögensbindung durch einen Hinweis auf das Wohnungsgemeinnützigkeitsrecht ergänzen. Da stand im Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetz, dass alle Vorteile aus der Phase der Gemeinnützigkeit zurückbezahlt werden müssen. Ich habe Fälle in Hamburg erlebt, da waren gemeinnützige Wohnungsunternehmen seit 1880 tätig, die dann, als das Ende des WGG nahte, freiwillig vorher aufgeben wollten und bei denen man dann ernsthaft darauf beharrte, dass sämtliche Vorteile seit 1880 abgeschöpft wurden. Die Wertungen wären wohl anders ausgefallen, hätte man den Vergleich zu den direkten Subventionen gezogen. Wenn der Staat selbst Subventionen vergibt, dann operieren wir mit Bindungsfristen, die zeitlich festgelegt sind. Ich kann Ihnen nur zustimmen, es kann einfach nicht so sein, dass es eine Pflicht gibt, auf Ewigkeit gemeinnützig zu sein. Man operiert in einer bestimmten Zeit auf einem Markt und man hat dann auch die Freiheit unter angemessenen Bedingungen rauszukommen. Aber das war damals dem Bundesverwaltungsgericht auch nicht beizubringen.

Wirtschaftliche Betätigung gemeinnütziger Organisationen

– Freiheiten und Grenzen –

Ferdinand Hofmeister

Richter am Bundesfinanzhof, München

Inhaltsübersicht

- | | |
|--|--|
| <p>I. Einführung</p> <p>II. Müssen die wirtschaftlichen Betätigungen mit den satzungsmäßigen gemeinnützigen Zwecken in Einklang stehen?</p> <ol style="list-style-type: none">1. Ausschließlichkeitsgebot2. Zweckbetriebe3. Nichtzweckbetriebe4. Vermögensverwaltung5. Ergebnis <p>III. Ab wann gefährden die mit einem Nichtzweckbetrieb verbundenen Risiken die Gemeinnützigkeit?</p> <ol style="list-style-type: none">1. Potentielles Verlustrisiko eines Nichtzweckbetriebs2. Risikoadäquate Gewinnthesaurierung und Selbstlosigkeitsgebot <p>a) BFH-Urteil I R 156/94 vom 15. Juli 1998</p> | <p>b) Umfang der mit § 55 Abs. 1 AO noch zu vereinbarenden Gewinnthesaurierung</p> <p>c) Anwendung des § 64 Abs. 2 AO</p> <p>d) Mittelverwendungsfrist des § 55 Abs. 1 Nr. 5 Satz 3 AO</p> <p>e) Umfang der Überprüfung der Thesaurierungsentscheidung durch Finanzverwaltung und Finanzgerichte</p> <p>f) Rechtsfolgen einer überhöhten Gewinnthesaurierung</p> <p>3. Fortführung ertragsschwacher oder verlustbringender Nichtzweckbetriebe</p> <p>4. Ergebnis</p> <p>IV. Inwieweit ist das Begünstigungsverbot des § 55 Abs. 1 Nr. 3 AO eine Grenze bei Vergütungsvereinbarungen?</p> |
|--|--|

I. Einführung

Vor etwa 11 Jahren veröffentlichte *Hüttemann* seine Dissertation zum Thema „Wirtschaftliche Betätigung und steuerliche Gemeinnützigkeit“¹. Sie wurde rasch zu einem oft zitierten² Standardwerk. Der Bundesfinanzhof, der Disser-

1 Köln 1991.

2 S. z. B. *Fischer*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, Abgabenordnung Finanzgerichtsordnung, § 64 AO; *Tipke*, in: Tipke/Kruse, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, § 64 Rz. 2; *Scholtz*, in: Koch/Scholtz, Abgabenordnung, § 64 Rz. 3; *Seer/Wolsztynski*, Steuerrechtliche Gemeinnützigkeit der öffentlichen Hand, Berlin 2002, S. 54.

tationen zwar zur Kenntnis nimmt, sie in den Judikaten aber selten zitiert, hat bisher in 9 Entscheidungen³ auf diese Dissertation verwiesen. Die erste der Entscheidungen stammt bereits aus dem Jahr 1992, die bisher letzte aus dem Jahr 2000.

Dies zeigt: Das Thema ist weiterhin aktuell. Die Zahl der zu den Finanzgerichten führenden Rechtsstreite, denen wirtschaftliche Betätigungen gemeinnütziger Organisationen zugrunde liegen, ist zwar sowohl relativ als auch absolut gering. Die Feststellung *Widmanns*⁴ anlässlich der 21. Jahrestagung der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft im Jahr 1996, das Recht der Gemeinnützigkeit liege dem Steuerpraktiker oft fern, gilt daher auch heute noch. Wer als Berater, Verwaltungsbeamter oder Richter mit derartigen Rechtsstreiten befasst ist, wird aber bestätigen, dass in den Verfahren häufig über Grundsatzfragen zu entscheiden ist. Die Verfahren sind zudem oft emotional aufgeladen. Selbst in den Revisionsverfahren wird dies noch spürbar.

Dies ist eine Situation, in der die Steuerpraktiker als Rechtsanwender gerne die Hilfe von Forschung und Lehre in Anspruch nehmen, um sich im Labyrinth der teilweise unklaren wenn nicht gar widersprüchlichen gesetzlichen Regelungen des Gemeinnützigkeitsrechts nicht zu verirren. Mit meinem Referat zur wirtschaftlichen Betätigung gemeinnütziger Organisationen will ich versuchen, aus der Sicht eines Rechtsanwenders in dem Irrgarten Wegweiser aufzustellen. Aus Zeitgründen können es nur wenige sein, die lediglich Hauptrichtungen anzeigen.

Ich werde folgende Fragen behandeln:

1. Müssen die wirtschaftlichen Betätigungen mit den satzungsmäßigen gemeinnützigen Zwecken in Einklang stehen?
2. Ab wann gefährden die mit einem Nichtzweckbetrieb verbundenen Risiken die Gemeinnützigkeit?
3. Inwieweit ist das Begünstigungsverbot des § 55 Abs. 1 Nr. 3 AO eine Grenze bei Vergütungsvereinbarungen?

Dies sind Fragen des steuerlichen Gemeinnützigkeitsrechts, die m. E. künftig die Praxis mehr als bisher beschäftigen werden. Die gemeinnützigen Organisationen genießen zwar einen Vertrauensbonus, was sich u. a. am hohen Spen-

3 I R 63/91 v. 5. 2. 1992, BFHE 168, 35, BStBl. II 1992, 748; I R 60/91 v. 27. 10. 1993, BFHE 174, 97, BStBl. II 1994, 573; X R 115/91 v. 15. 12. 1993, BFHE 173, 254, BStBl. II 1994, 314; I R 35/93 v. 26. 4. 1995, BFHE 177, 339, BStBl. II 1995, 767; I R 152/93 v. 13. 11. 1996, BFHE 181, 396, BStBl. II 1998, 711; I R 164/94 v. 21. 5. 1997, BFH/NV 1997, 825; I R 10/92 v. 15. 10. 1997, BFHE 184, 212, BStBl. II 1998, 63; II R 94/94 v. 15. 10. 1997, BFH/NV 1998, 150; V R 30/99 v. 30. 3. 2000, BFHE 191, 434, BStBl. II 2000, 705.

4 DSzJG 20 (1997), S. 324.

denaufkommen und auch an der verbesserten steuerlichen Förderung von Stiftungen zeigt. Er wird sich aber nur erhalten lassen, wenn die Organisationen mögliche Fehlentwicklungen rechtzeitig erkennen und vermeiden.

In meinem Referat gehe ich von einem weiten Begriff der wirtschaftlichen Betätigung aus. Er umfasst nicht nur die wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe⁵, sondern auch die vermögensverwaltenden Tätigkeiten.

II. Müssen die wirtschaftlichen Betätigungen mit den satzungsmäßigen gemeinnützigen Zwecken in Einklang stehen?

Nun zur ersten Frage:

Müssen die wirtschaftlichen Betätigungen gemeinnütziger Organisationen mit den satzungsmäßigen gemeinnützigen Zwecken in Einklang stehen?

Diese Frage stellt sich z. B. in folgenden Fällen:

- Ein Verein verfolgt nach seiner Satzung den Zweck, den Umweltschutz⁶ durch biologischen Landbau zu fördern. Diesen Zweck verwirklicht er, indem er Forschungsaufträge erteilt und Landwirte in Schriften und Vorträgen über die Forschungsergebnisse informiert. Der Verein finanziert sich durch Spenden und durch einen Handelsbetrieb. Zum Sortiment des Betriebs gehören auch Pflanzenschutzmittel, die im biologischen Landbau nicht eingesetzt werden dürfen.
- Ein Verein fördert nach seiner Satzung das öffentliche Gesundheitswesen⁷, indem er über die Gefahren des Rauchens und des Alkoholmissbrauchs aufklärt. Die Mittel für seine Tätigkeit erhält der Verein durch Spenden. Ein Teil der Mittel führte er einer Rücklage zu, um seine satzungsmäßigen Zweck auch bei stärkeren Schwankungen der Spendeneinnahmen nachhaltig erfüllen zu können⁸. Zur Rücklage gehören Aktien von Gesellschaften, die Tabakwaren und alkoholische Produkte herstellen und vertreiben.

Es ist offensichtlich: Beide Vereine verhalten sich nicht konsequent. Im ersten Beispielsfall handelt der Verein mit Produkten, deren Gebrauch mit dem Ziel des Vereins nicht in Einklang steht. Im zweiten Fall profitiert der Verein durch seine Vermögensanlagen von Produkten, die er für gesundheitsschädlich hält. Es stellt sich somit die Frage, ob die Vereine aufgrund dieser Widersprüche zwischen den satzungsmäßigen steuerbegünstigten Zwecken und den wirt-

⁵ Zweckbetriebe und Nichtzweckbetriebe i. S. der §§ 14, 64–68 AO.

⁶ § 52 Abs. 2 Nr. 1 AO.

⁷ § 52 Abs. 2 Nr. 2 Satz 1 AO.

⁸ § 58 Nr. 6 AO.

schaftlichen Betätigungen ihren steuerlichen Status als gemeinnützige Organisationen verlieren.

1. Ausschließlichkeitsgebot

Die Antwort scheint sich auf den ersten Blick aus § 63 Abs. 1 i. V. m. §§ 51, 52 und § 56 AO zu ergeben. Danach setzen die Steuervergünstigungen wegen Verfolgung gemeinnütziger Zwecke voraus, dass die tatsächliche Geschäftsführung der Körperschaft auf die ausschließliche Erfüllung der steuerbegünstigten Zwecke gerichtet ist. Stehen – wie in den Beispielfällen – die wirtschaftlichen Betätigungen mit den satzungsmäßigen steuerbegünstigten Zwecken nicht in Einklang, erfüllt die Körperschaft diese Voraussetzung offenkundig nicht. Dennoch wäre es bekanntermaßen ein Trugschluss, die Gemeinnützigkeit der beiden Vereine wegen eines Verstoßes gegen das Ausschließlichkeitsgebot⁹ zu verneinen. Das zeigen die §§ 64 bis 68 und § 58 Nrn. 6 und 7 AO. Nach ihnen sind der Unterhalt wirtschaftlicher Geschäftsbetriebe und vermögensverwaltende Tätigkeiten mit den Status der steuerrechtlichen Gemeinnützigkeit durchaus vereinbar.

2. Zweckbetriebe

Der Lösung der Frage näher bringt uns jedoch möglicherweise § 65 Nr. 1 AO. Danach setzt die Qualifizierung eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs als Zweckbetrieb voraus, dass der Betrieb in seiner Gesamtrichtung dazu dient, die steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke der Körperschaft zu verwirklichen. Diese Voraussetzung erfüllt ein Betrieb nur dann, wenn seine gesamte Geschäftstätigkeit durch die steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke der Körperschaft bestimmt wird¹⁰. Das bedeutet: Alle wesentlichen Entscheidungen des Betriebs, zu denen u. a. auch die Auswahl der vom Betrieb anzubietenden Lieferungen und Leistungen und die Preisgestaltung gehören, müssen in Hinblick auf die Verwirklichung dieser Zwecke getroffen werden¹¹. Die gesamte Tätigkeit eines Zweckbetriebes muss folglich mit den steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecken der Körperschaft in Einklang stehen.

⁹ § 51 Satz 1, § 56 AO.

¹⁰ S. RFH VIa 34/37 v. 26. 4. 1938, RFHE 44, 3, RStBl 1939, 32; *Fischer*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, § 65 AO Rz. 20.

¹¹ *Hüttemann*, Wirtschaftliche Betätigung und steuerliche Gemeinnützigkeit, S. 176.

3. Nichtzweckbetriebe

Ist dies nicht der Fall, verliert die Körperschaft dadurch jedoch i. d. R. noch nicht den steuerrechtlichen Status der Gemeinnützigkeit¹². Die Rechtsfolge besteht vielmehr nur darin, dass der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb als ein Nichtzweckbetrieb zu qualifizieren ist und die Körperschaft daher mit ihm grundsätzlich der Besteuerung unterliegt¹³. Da die wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe gemeinnütziger Organisationen überwiegend Mittelbeschaffungsbetriebe sind, die auch die anderen Voraussetzungen des § 65 AO eines Zweckbetriebs nicht erfüllen, ist es in der Praxis für die Besteuerung meist irrelevant, ob ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb mit den steuerbegünstigten Zwecken seiner Trägerkörperschaft in Einklang steht oder nicht.

Ich komme somit zu folgendem Zwischenergebnis:

Körperschaften verlieren den steuerrechtlichen Status der Gemeinnützigkeit grundsätzlich nicht dadurch, dass ihre wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe nicht mit den satzungsmäßigen steuerbegünstigten Zwecke der Körperschaft in Einklang stehen.

4. Vermögensverwaltung

Für vermögensverwaltende Tätigkeiten gilt entsprechendes. Steuerrechtliche Vorschriften über die Art der Vermögensanlagen bestehen nicht. Gemeinnützige Organisationen sind steuerrechtlich nicht verpflichtet, bei ihren Anlageentscheidungen darauf zu achten, dass diese mit ihren satzungsmäßigen steuerbegünstigten Zwecken in Einklang stehen. Solange sie sich bei der Vermögensverwaltung im Rahmen der allgemeinen Gesetze halten, führen etwaige Widersprüche zwischen den steuerbegünstigten Satzungszwecken und der vermögensverwaltenden Tätigkeit nicht zum Verlust der Gemeinnützigkeit. Sie haben auch nicht zur Folge, dass die Körperschaften mit den Erträgen ihrer vermögensverwaltenden Tätigkeiten der Besteuerung unterliegen. Die Regelungen der §§ 64 Abs. 1 AO, 5 Abs. 1 Nr. 9 Satz 2 KStG und § 3 Nr. 6 Satz 2 GewStG sind eindeutig. Sie schließen nur für Nichtzweckbetriebe¹⁴ die Steuerfreiheit aus, nicht für vermögensverwaltende Tätigkeiten.

12 Ausnahme: Außerhalb des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs verfolgt die Körperschaft keine gemeinnützigen steuerbegünstigten Zwecke.

13 § 64 Abs. 1 und 3 AO.

14 § 3 Nr. 6 Satz 2 GewStG auch für land- und forstwirtschaftliche Betriebe.

5. Ergebnis

Widersprüche zwischen den wirtschaftlichen Betätigungen und den satzungsmäßigen steuerbegünstigten Zwecken führen somit nicht zum Verlust der steuerrechtlichen Gemeinnützigkeit.

Ihre wirtschaftlichen Folgen können dennoch viel schwerwiegender sein. Spender erwarten i. d. R. nicht nur die zweckentsprechende Verwendung der Spendenmittel. Sie erwarten auch, dass das gesamte Verhalten des Spendempfangers mit seinen steuerbegünstigten Zwecken in Einklang steht. Erfahren sie, dass dies nicht der Fall ist, halten sich viele Spender mit weiteren Zuwendungen zurück¹⁵. Gemeinnützige Organisationen, die auf Spenden angewiesen sind, gefährden ihre Finanzierungsbasis und im schlimmsten Fall ihre Existenz, wenn sie dies nicht berücksichtigen. Ihre Organe und insbesondere die Geschäftsführer müssen daher zwar nicht aus steuerrechtlichen Gründen, aber zur Sicherung des Spendenaufkommens darauf achten, dass die wirtschaftlichen Betätigungen in Einklang mit den steuerbegünstigten Satzungszwecken stehen.

Die erste Frage ist somit nach geltendem Steuerrecht ohne Brisanz.

III. Ab wann gefährden die mit einem Nichtzweckbetrieb verbundenen Risiken die Gemeinnützigkeit?

Die zweite Frage, ab wann die mit einem Nichtzweckbetrieb verbundenen Risiken die Gemeinnützigkeit gefährden, hat dagegen erhebliche Sprengkraft. Auch auf die Gefahr hin, mich dieser Rechtsfrage zu sehr als Praktiker und zu wenig abstrakt zu nähern, möchte ich sie anhand folgenden Beispiels behandeln:

Eine Stiftung verfolgt den gemeinnützigen satzungsmäßigen Zweck, die Wissenschaft in einem bestimmten Bereich der Technik zu fördern¹⁶. Ihre Tätigkeit finanziert sie durch die Erträge großer Industriebetriebe, die Nichtzweckbetriebe sind. Die Betriebe erfordern hohe Investitionen, um konkurrenzfähig zu bleiben. Daher wurden 2/3 der Gewinne mehrere Jahre lang thesauriert. Im Jahr 2002 erkennt die Geschäftsführung der Stiftung, dass sich die Risiken der Betriebe künftig weiter erhöhen werden und bei einer nicht auszuschließenden ungünstigen wirtschaftlichen Entwicklung in naher Zukunft hohe Verluste entstehen werden. Die Gewinne des Jahre 2002 werden deshalb voll thesau-

15 Bei Sport- und anderen Freizeitvereinen ist dies möglicherweise anders, da bei ihnen die Spender i. d. R. selbst von den steuerbegünstigten Tätigkeiten des Vereins profitieren.

16 § 52 Abs. 2 Nr. 1 AO.

riert. 2003 und 2004 entstehen wie befürchtet hohe Verluste. Im Jahr 2005 wird die Stiftung dadurch insolvent.

Welche Folgen hat das Verhalten der Organe der Stiftung nun für die Gemeinnützigkeit?

1. Potentielles Verlustrisiko eines Nichtzweckbetriebs

Die erste zu beantwortende Frage ist die, ob bereits das potentielle Verlustrisiko eines Nichtzweckbetriebs die Gemeinnützigkeit gefährdet.

Eine klare Antwort konnte ich vor einigen Monaten in einem Schriftsatz eines Finanzamtes lesen. Das Finanzamt argumentierte schlicht und mit einem gewissen brachialen Charme wie folgt: Ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb ist mit Verlustrisiken verbunden. Er gefährdet daher die Verwendung der Mittel der Körperschaft für die steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke. Deshalb ist der Körperschaft die Gemeinnützigkeit bereits dann zu versagen, wenn sie einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb unterhält. Ob sie durch den Betrieb schon einen Verlust erlitten hat oder sich ein Verlust abzeichnet, ist unerheblich.

Diese Auffassung des Finanzamtes widerspricht eindeutig dem Gesetz. Es ist zwar richtig, dass nahezu alle wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe mit Verlustrisiken verbunden sind. Verwirklicht sich das Risiko, kann dies auch dazu führen, dass die für die steuerbegünstigten Zwecke bestimmten Mittel der Körperschaft zur Verlustdeckung und somit zweckentfremdet verwendet werden müssen. Dennoch schließt das Gesetz, wie § 64 AO zeigt, die Steuerbegünstigungen wegen Verfolgung gemeinnütziger Zwecke nicht bereits deshalb aus, weil ein Nichtzweckbetrieb unterhalten wird.

Eine Körperschaft gefährdet somit ihre steuerrechtliche Gemeinnützigkeit nicht bereits dadurch, dass sie einen Nichtzweckbetrieb unterhält, durch den sie Verluste erleiden kann.

2. Risikoadequate Gewinnthesaurierung und Selbstlosigkeitsgebot

Die Stiftung könnte die Gemeinnützigkeit jedoch durch die hohen Gewinnthesaurierungen verloren haben. Denn die steuerrechtliche Gemeinnützigkeit setzt Selbstlosigkeit voraus und diese erfordert nach § 55 Abs. 1 AO u. a., dass die Körperschaft ihre Mittel nur und grundsätzlich zeitnah für ihre steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke verwendet¹⁷.

¹⁷ § 55 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 und Nr. 5 Satz 1 AO.

a) BFH-Urteil I R 156/94 vom 15. Juli 1998

Im Jahr 1998 hatte der I. Senat des BFH zu entscheiden, ob und inwieweit Gewinnthesaurierungen eines Nichtzweckbetriebs der Selbstlosigkeit widersprechen. In dem vom BFH zu beurteilenden Sachverhalt hatte eine Stiftung durch große industrielle Nichtzweckbetriebe in drei Jahren insgesamt Gewinne in Höhe von ca. 20 Mio. DM erzielt. Davon hatte sie fast 95% thesauriert, um die zur Erhaltung ihrer Kreditfähigkeit notwendige Eigenkapitalquote zu erreichen.

Der BFH entschied u. a.¹⁸,

- dass zwar auch die Gewinne der Nichtzweckbetriebe grundsätzlich zeitnah für die steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke verwendet werden müssen,
- dass aber eine Gewinnthesaurierung ausnahmsweise nicht gegen das Gebot der Selbstlosigkeit verstößt, soweit die Thesaurierung bei vernünftiger kaufmännischer Beurteilung zur Sicherung des wirtschaftlichen Erfolgs des Nichtzweckbetriebs erforderlich ist.

Die Finanzverwaltung hat sich dem in einem BMF-Erlass vom 15. 2. 2002¹⁹ angeschlossen.

Wie begründete der BFH diese Auslegung des § 55 AO?

Die zur Sicherung des wirtschaftlichen Erfolgs erforderliche Gewinnthesaurierung verstößt nach Auffassung des BFH deshalb nicht gegen das Gebot der Selbstlosigkeit, weil es nicht Zweck des § 55 Abs. 1 AO sei, die Tätigkeit wirtschaftlicher Geschäftsbetriebe zu beschränken oder eine zur Existenzsicherung notwendige Veränderung oder Erweiterung der Betriebe zu verhindern. Mit anderen Worten: Wenn das Gesetz es den gemeinnützigen Körperschaften gestattet, Nichtzweckbetriebe zu unterhalten, dann entspricht es auch dem Gesetz, die Existenz der Betriebe nicht durch Entzug der von ihnen erwirtschafteten und für ihren Fortbestand erforderlichen Mittel zu gefährden. Bei der Verwendung der Gewinne nach Steuern darf deshalb die Sicherung der Ertragskraft und Existenz der Betriebe Vorrang haben gegenüber dem zeitnahen Einsatz der betreffenden Mittel für die steuerbegünstigten Zwecke.

Diese Begründung erklärt nicht, warum Thesaurierungen, die den zur Existenzsicherung notwendigen Umfang überschreiten, gegen § 55 Abs. 1 AO verstoßen. Dazu wird in dem BFH-Urteil nur ausgeführt, auch die Gewinne der Nichtzweckbetriebe seien Mittel i. S. des § 55 Abs. 1 AO. Dass auch diese Mittel – also die den Gewinnen entsprechenden Betriebsvermögensmehrungen

18 Urteil I R 156/94 v. 15. 7. 1998, BFHE 186, 546, BStBl. II 2002, 162.

19 BStBl. I 2002, 267; siehe dazu auch *Schiffer*, DStR 2002, 1206.

gen – dem grundsätzlichen Gebot unterliegen, sie zeitnah für die steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke zu verwenden, war für den I. Senat des BFH offenbar selbstverständlich. Eine Begründung hielt er für überflüssig²⁰.

So selbstverständlich ist dies jedoch nicht. Geht man mit dem BFH davon aus, dass es nicht Zweck des § 55 Abs. 1 AO ist, die Tätigkeiten wirtschaftlicher Geschäftsbetriebe zu beschränken, stellt sich die Frage, warum es nach § 55 Abs. 1 AO geboten sein soll, die Entwicklung der Betriebe indirekt durch eine Begrenzung der Gewinnthesaurierung einzuschränken. Die Wettbewerbsneutralität des Steuerrechts erfordert keine Einschränkung der Finanzierungsfreiheit durch Begrenzung der Thesaurierung. Sie wird bereits dadurch gesichert, dass die gemeinnützigen Körperschaften mit ihren Nichtzweckbetrieben der Besteuerung unterliegen. Die mit ihnen in Wettbewerb stehenden Unternehmen dürfen i. d. R. die Gewinne ohne Begrenzung thesaurieren. Aus Wettbewerbsgründen ist daher für Nichtzweckbetriebe keine Beschränkung der Gewinnthesaurierung geboten.

Dennoch ist dem BFH zuzustimmen. Auch die Gewinne der Nichtzweckbetriebe – genauer ihre Gewinne nach Steuern – müssen grundsätzlich zeitnah für die steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke verwendet werden. Der Höhe und Dauer nach unbegrenzte Gewinnthesaurierungen sind somit nicht mit dem Status der Gemeinnützigkeit zu vereinbaren. Der Grund dafür ist der Zweck der Betriebe. Sie dürfen nur unterhalten werden, um Mittel für die Verfolgung der steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke zu beschaffen²¹. Daher müssen die durch die Betriebe erwirtschafteten Gewinne nach Steuern grundsätzlich ebenso wie auch die auf andere Weise erlangten Mittel wie z. B. Spenden oder Erträge aus Vermögensanlagen alsbald entsprechend verwendet werden.

b) Umfang der mit § 55 Abs. 1 AO noch zu vereinbarenden Gewinnthesaurierung

Inwieweit Gewinnthesaurierungen eines Nichtzweckbetriebs mit § 55 Abs. 1 AO zu vereinbaren sind, hat der I. Senat des BFH nur abstrakt festgelegt. Einerseits stellt er darauf ab, ob die Gewinnthesaurierung bei vernünftiger kaufmännischer Beurteilung zur Sicherung des wirtschaftlichen Erfolgs des Betriebs und damit dessen Existenz notwendig ist. Andererseits fordert er, die Thesaurierung müsse zur Sicherung der Existenz der Körperschaft betriebswirtschaftlich geboten sein. Unklar ist, wann es auf die Sicherung der Existenz

²⁰ S. auch BFH-Urteil I R 156/94 v. 22. 1. 1997, BFH/NV 1999, 145.

²¹ S. Fischer, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, § 64 AO Rz. 1, 10 f.; Hüttemann, Wirtschaftliche Betätigung und steuerliche Gemeinnützigkeit, S. 99 f.

des Betriebs und wann es auf die Existenzsicherung der Körperschaft ankommt.

Die Finanzverwaltung beantwortet diese Frage quantitativ²²:

Eine fast vollständige Gewinnthesaurierung ist ihrer Auffassung nach nur dann für die Gemeinnützigkeit unschädlich, wenn sie zur Sicherung der Existenz der Körperschaft geboten ist. In anderen Fällen ist die Gewinnthesaurierung unschädlich, wenn sie bei vernünftiger kaufmännischer Beurteilung wirtschaftlich notwendig ist²³. Bei welchem Thesaurierungssatz nach Auffassung der Verwaltung die Grenze zur fast vollständigen Gewinnthesaurierung überschritten wird, lässt der Verwaltungserlass offen.

Ich halte diese Differenzierung für eine Fehlinterpretation des BFH-Urteils. Das Urteil des I. Senats betrifft einen Sachverhalt, in dem die Existenz der Körperschaft vom Erfolg ihrer Mittelbeschaffungsbetriebe abhing. Alle Maßnahmen, die geeignet waren, langfristig den wirtschaftlichen Erfolg und den Fortbestand der Betriebe zu sichern, dienten zugleich der Existenzsicherung der Stiftung. Daher konnte der I. Senat des BFH die Kriterien „Existenzsicherung des Betriebs“ und „Existenzsicherung der Körperschaft“ synonym verwenden und er hat sie auch so verwendet.

Unabhängig davon, ob die Existenz der Körperschaft vom Erfolg und Fortbestand des Mittelbeschaffungsbetriebs abhängt oder nicht, kommt es m. E. allein darauf an, dass die Gewinnthesaurierung betriebswirtschaftlich erforderlich ist, um die Ertragskraft des Betriebs zu sichern und damit dessen Fähigkeit, Mittel für die steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke zu erwirtschaften. Bei der Frage, inwieweit Gewinnthesaurierungen in Nichtzweckbetrieben mit dem Gebot der Selbstlosigkeit vereinbar sind, geht es nicht um die Existenzsicherung der Körperschaften. Es geht darum, inwieweit die Gewinne nach Steuern den Betrieben zur Stärkung ihres Eigenkapitals belassen werden müssen, damit die Betriebe auch künftig oder in der Zukunft wieder im angemessenen Umfang zur Finanzierung der steuerbegünstigten Zwecke der Körperschaft beitragen können.

Sieht man dies als entscheidendes Kriterium an, hängt der Umfang der für die Gemeinnützigkeit unschädlichen Gewinnthesaurierung auch von den Risiken ab, die mit dem Nichtzweckbetrieb verbunden sind. Denn die betriebswirtschaftlich erforderliche Eigenkapitalausstattung und Liquidität ist u. a. von Art und Umfang der Risiken abhängig, die ein Betrieb zu tragen hat oder künftig zu tragen bereit ist. Werden wie im Beispielsfall Verluste erwartet, die die Eigenkapitalbasis des Betriebs stark schwächen, kann daher auch eine

22 BMF-Erlass vom 15.2.2002, BStBl. I 2002, 267.

23 Eine Thesaurierung von nicht mehr als 10% des Gewinns nach Steuern ist m. E. wegen § 58 Nr. 7 Buchst. a AO auch ohne diese Einschränkung unschädlich.

vollständige Gewinnthesaurierung betriebswirtschaftlich erforderlich sein, um den Betrieb in die Lage zu versetzen, zu überleben und wieder ertragreich zu werden. Ebenso können z. B. Investitionsvorhaben, die zur Sicherung der Ertragskraft betriebswirtschaftlich notwendig sind, hohe Gewinnthesaurierungen rechtfertigen.

c) Anwendung des § 64 Abs. 2 AO

Unterhält eine Körperschaft mehrere Nichtzweckbetriebe, sind die Thesaurierungen nicht getrennt für jeden Betrieb, sondern als Einheit zu beurteilen. Inwieweit eine Thesaurierung des Gewinns zur Sicherung der Ertragskraft eines Betriebs betriebswirtschaftlich erforderlich ist, hängt zwar von den Eigenheiten des einzelnen Betriebs ab. Steuerrechtlich werden aber mehrere von einer Körperschaft unterhaltenen Nichtzweckbetriebe gemäß § 64 Abs. 2 AO als ein einziger Betrieb behandelt. Daher kommt es in Hinblick auf § 55 Abs. 1 AO nur darauf an, ob die Thesaurierungen in ihrer Summe noch mit § 55 Abs. 1 AO zu vereinbaren sind. Überhöhte Thesaurierungen in einem Betrieb sind daher mit betriebswirtschaftlich gebotenen, jedoch nicht vorgenommenen Thesaurierungen in einem anderen Betrieb zu saldieren.

d) Mittelverwendungsfrist des § 55 Abs. 1 Nr. 5 Satz 3 AO

Soweit die Gewinne zeitnah für die satzungsmäßigen steuerbegünstigten Zwecke zu verwenden sind, stellt sich die Frage, ob für die Gewinne auch die Mittelverwendungsfrist des § 55 Abs. 1 Nr. 5 Satz 3 AO gilt.

Nach dieser erst durch das Gesetz zur weiteren steuerlichen Förderung von Stiftungen²⁴ im Jahr 2000 in die AO eingefügten Vorschrift, die der bereits vorher bestehenden Verwaltungsanweisung im Anwendungserlass zur AO entspricht²⁵, ist eine zeitnahe Mittelverwendung (nur dann) gegeben, wenn die Mittel spätestens in dem auf den Zufluss folgenden Kalender- oder Wirtschaftsjahr für die steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke verwendet werden. Der Fristbeginn setzt somit einen Zufluss von Mitteln voraus. Für Mittel in Form von Gewinnen passt diese Regelung nicht²⁶. Ein Gewinn fließt nicht zu, er wird erzielt²⁷. Er ist ein Saldobetrag und setzt jedenfalls dann, wenn er durch Vermögensvergleich ermittelt wird, keinen Zufluss von Vermögenswerten voraus.

Meiner Auffassung nach kommt deshalb nur eine entsprechende Anwendung des § 55 Abs. 1 Nr. 5 Satz 3 AO in Betracht²⁸. Dabei muss der Fristbeginn wie

24 V. 14. 7. 2000, BGBl. I 2000, 1034, BStBl. I 2000, 1192.

25 S. Hüttemann, DB 2000, 1584, 1585.

26 Kritisch auch Hüttemann, DB 2000, 1584, 1585.

27 S. § 2 Abs. 1 Satz 1 i. V. m. Abs. 2 Nr. 1 EStG.

28 A. A. wohl BMF-Erlass v. 15. 2. 2002, BStBl. I 2002, 267.

auch im Fall der direkten Anwendung der Norm folgende Voraussetzungen erfüllen:

- Er muss mindestens 12 Monate plus ein Tag und höchstens 24 Monate minus ein Tag vor Ablauf der Frist liegen.
- Bei Fristbeginn muss dem Steuerpflichtigen bekannt sein, dass er über die zu verwendenden Mittel verfügen kann.

Beiden Voraussetzungen wird genügt, wenn die Frist in dem Zeitpunkt beginnt, in dem über die Verwendung des Gewinns entschieden wird, und wenn zusätzlich – wegen des Zwecks der Frist – gefordert wird, dass diese Entscheidung unverzüglich und spätestens innerhalb von 12 Monaten nach Ablauf des Wirtschaftsjahres zu treffen ist. Die Mittelverwendungsfrist endet daher i. d. R. 24 Monate nach Ablauf des Wirtschaftsjahres, in dem der betreffende Gewinn erzielt wurde.

*Schaubhoff*²⁹ legt § 55 Abs. 1 Nr. 5 Satz 3 AO anders aus. Dem Gebot der zeitnahen Mittelverwendung unterliegen seiner Ansicht nach nur zugeflossene Erträge. Die Frist beginnt demnach erst in dem Zeitpunkt, in dem der Gewinn liquiditätswirksam wird. Wird er in Teilbeträgen und innerhalb verschiedener Wirtschaftsjahre liquiditätswirksam, gelten für die Teilbeträge dann unterschiedliche Mittelverwendungsfristen. Die Körperschaft kann nach dieser Auffassung z. B. durch Einräumung längerer Zahlungsziele den Beginn und somit auch den Ablauf der Mittelverwendungsfrist hinausschieben.

Gegen diese Auslegung spricht jedoch: Mittel i. S. des § 55 Abs. 1 AO sind alle Vermögenswerte der Körperschaft³⁰, nicht nur Bargeld und liquide Geldforderungen. Inwieweit Mittel in Form der durch den Gewinn entstandenen Mehrung des Betriebsvermögens für die steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke verwendet werden können, hängt nicht von dem Zufluss gerade dieser Vermögenswerte ab. Entscheidend ist vielmehr, inwieweit es betriebswirtschaftlich vertretbar ist, dem Betrieb Mittel zu entziehen. Erfordert die Förderung der steuerbegünstigten Zwecke den Einsatz liquider Mittel, kommt es darauf an, inwieweit dem Betrieb Liquidität entzogen werden kann. Ob sich die Liquidität aus dem Zufluss von Kundenforderungen oder z. B. dem gewinnneutralen Rückfluss von Darlehensforderungen speist, ist unerheblich. Die Körperschaft ist m. E. nach § 55 Abs. 1 Nr. 5 AO auch verpflichtet, sich die erforderliche Liquidität durch Kreditaufnahme zu verschaffen bzw. wieder zu beschaffen, wenn dies möglich und betriebswirtschaftlich zu verantworten ist.

29 In Handbuch der Gemeinnützigkeit, § 8 Rz. 73.

30 BFH-Urteil I R 19/91 v. 23. 10. 1991, BFHE 165, 484, BStBl. II 1992, 62.

e) *Umfang der Überprüfung der Thesaurierungsentscheidung durch Finanzverwaltung und Finanzgerichte*

Über den Umfang der betriebswirtschaftlich erforderlichen Gewinnthesaurierung haben die dafür zuständigen Organe der gemeinnützigen Körperschaft zu entscheiden. Die Entscheidung muss begründet werden. Die Finanzverwaltung und ggf. die Finanzgerichte dürfen sie daraufhin überprüfen, ob sie noch mit § 55 Abs. 1 AO vereinbar ist³¹. Bei der Überprüfung sind nur die Verhältnisse und substantiierten Zukunftserwartungen der Körperschaft im Zeitpunkt der Entscheidung über die Gewinnverwendung zu berücksichtigen (ex-ante Betrachtung). Unerheblich ist, ob sich aufgrund späterer Ereignisse die Gewinnthesaurierung als betriebswirtschaftlich erforderlich oder überhöht erweist.

I. d. R. kann über die Gewinnverwendung erst nach Ablauf des betreffenden Geschäftsjahres und Aufstellung der Bilanz bzw. der Anfertigung der Einnahmenüberschussrechnung entschieden werden. Denn vorher steht die Höhe des Gewinns meist noch nicht fest. Sehr oft werden jedoch schon zuvor Entscheidungen getroffen, die Gewinnthesaurierungen in der Zukunft erfordern. Z. B. können größere Investitionen – wie etwa die Anschaffung eines Grundstücks – die Finanzkraft eines Betriebs so stark belasten, dass es betriebswirtschaftlich notwendig wird, die künftigen Gewinne für längere Zeit im Unternehmen zu thesaurieren. In solchen Fällen sind die Thesaurierungen nicht bereits deshalb mit § 55 Abs. 1 AO vereinbar, weil sie aufgrund der finanziellen Lage des Betriebs im Zeitpunkt der Entscheidung über die Gewinnverwendung betriebswirtschaftlich erforderlich sind. Vielmehr müssen schon die zu den Gewinnthesaurierungen führenden Vorentscheidungen – also z. B. die Investitionsentscheidungen – betriebswirtschaftlich geboten gewesen sein, um die Ertragskraft des Betriebs und damit dessen Fähigkeit zu sichern, Mittel für die steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke zu erwirtschaften. Es widerspricht dem Zweck des § 55 Abs. 1 AO, wenn eine den Status der Gemeinnützigkeit beanspruchende Körperschaft sich der Pflicht zur zeitnahen Verwendung ihrer Gewinne für steuerbegünstigte satzungsmäßige Zwecke dadurch entziehen könnte, dass sie Entscheidungen trifft, die zwar zur Sicherung der Ertragskraft des Betriebs betriebswirtschaftlich nicht erforderlich sind, deren Vollzug aber Gewinnthesaurierungen betriebswirtschaftlich notwendig macht.

f) *Rechtsfolgen einer überhöhten Gewinnthesaurierung*

Wird der Gewinn nach Steuern in höherem Umfang als betriebswirtschaftlich geboten und über den Ablauf der Mittelverwendungsfrist hinaus thesauriert,

31 BFH-Urteil I R 156/94 v. 15. 7. 1998, BFHE 186, 546, BStBl. II 2002, 162; BMF-Erlass v. 15. 2. 2002, BStBl. I 2002, 267.

entspricht die tatsächliche Geschäftsführung der Körperschaft ab dem Zeitpunkt des Fristablaufs nicht mehr dem Grundsatz der zeitnahen Mittelverwendung. Dies führt jedoch noch nicht zwingend dazu, dass die Körperschaft den Status der steuerrechtlichen Gemeinnützigkeit verliert. Vielmehr ist in Fällen überhöhter Gewinnthesaurierungen grundsätzlich § 63 Abs. 4 AO anzuwenden.

Nach dieser Vorschrift kann das zuständige Finanzamt der Körperschaft eine Frist zur satzungsgemäßen Verwendung von Mitteln setzen, soweit diese nicht zulässigerweise gemäß § 58 Nr. 6 und 7 AO angesammelt worden sind. Werden die Mittel innerhalb der vom Finanzamt gesetzten Nachfrist für die steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke verwendet, gilt die tatsächliche Geschäftsführung der Körperschaft trotz des Verstoßes gegen § 55 Abs. 1 Nr. 5 AO als ordnungsgemäß.

Die Fristsetzung ist zwar eine Ermessensentscheidung. Das Finanzamt ist daher nicht verpflichtet, auf einen erkannten Verstoß gegen § 55 Abs. 1 Nr. 5 AO durch Setzung einer Nachfrist zu reagieren. Will es den Verstoß aber zum Anlass nehmen, der Körperschaft den Status der Gemeinnützigkeit zu versagen, muss das Finanzamt der Körperschaft zuvor durch eine Fristsetzung Gelegenheit geben, den Verstoß zu heilen³². Gerade in Fällen überhöhter Gewinnthesaurierungen entspricht dies pflichtgerechter Ermessensausübung. Denn in der Praxis ist es sehr schwierig, den Umfang der betriebswirtschaftlich gebotenen Gewinnthesaurierung zu erkennen. Ein Streit darüber, ob eine Thesaurierung noch mit § 55 Abs. 1 Nr. 5 AO zu vereinbaren ist, kann daher sehr zeit- und kostenaufwändig sein. § 63 Abs. 4 AO bietet eine Möglichkeit, durch eine angemessene Nachfrist diesen Streit zu vermeiden. Diese Möglichkeit muss grundsätzlich immer genutzt werden, damit vermieden wird, dass die Mittel der Körperschaft für Auseinandersetzungen mit dem Finanzamt statt für die steuerbegünstigten Zwecke verwendet werden.

3. Fortführung ertragsschwacher oder verlustbringender Nichtzweckbetriebe

Solange ein Nichtzweckbetrieb angemessene Gewinne erzielt und die Körperschaft lediglich entscheiden muss, inwieweit sie diese thesauriert, befindet sich die Körperschaft in einer komfortablen Lage. Leider gibt es auch ertragsschwache oder verlustbringende Nichtzweckbetriebe, deren Fortführung betriebswirtschaftlich nicht sinnvoll ist. Steuerrechtlich stellt sich die Frage, ob

32 S. *Tipke*, in: *Tipke/Kruse*, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, § 63 Rz. 4; *Fischer*, in: *Hübschmann/Hepp/Spitaler*, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, § 63 AO Rz. 24; a. A. *Scholtz*, in: *Koch/Scholtz*, AO, § 63 Rz. 10.

eine Körperschaft ihre Gemeinnützigkeit verliert, wenn sie derartige Betriebe fortführt. Die Frage stellt sich exemplarisch insbesondere dann, wenn der Betrieb bereits Verluste erwirtschaftet und die Körperschaft diese durch Mittel ihres ideellen Bereichs ausgleichen muss.

Nach dem BFH-Urteil I R 152/93 vom 13. 11. 1996³³ verstößt eine derartige Verwendung von Mitteln des ideellen Bereichs nur dann nicht gegen § 55 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 AO, wenn der Verlust auf einer Fehlkalkulation beruht und die Körperschaft bis zum Ende des dem Verlustentstehungsjahr folgenden Wirtschaftsjahrs dem ideellen Bereich wieder Mittel in entsprechender Höhe aus dem nicht steuerbegünstigten Bereich zuführt.

Die Finanzverwaltung³⁴ ist erheblich großzügiger als der BFH. Sie lässt eine Saldierung der zum Verlustausgleich eingesetzten Beträge mit den Gewinnen der Nichtzweckbetriebe zu, die dem ideellen Bereich in den sechs vorangegangenen Jahren zugeführt wurden. Außerdem unterstellt sie bei bereits länger bestehenden Betrieben, dass ein Verlust auf einer Fehlkalkulation beruht. Das Schrifttum ist der Finanzverwaltung überwiegend gefolgt³⁵.

Das BFH-Urteil und der zu ihm ergangene Verwaltungserlass, der – soweit er großzügiger als der BFH ist – Billigkeitsregelungen³⁶ enthält, können zu dem Schluss verleiten, die Gemeinnützigkeit gehe erst verloren, wenn die Körperschaft Mittel ihres ideellen Bereichs längerfristig zum Verlustausgleich ihrer Nichtzweckbetriebe verwendet. Dies wäre jedoch ein Trugschluss. Eine Körperschaft verliert den Status der steuerrechtlichen Gemeinnützigkeit schon dann, wenn sie einen Nichtzweckbetrieb fortführt, obwohl ihre Geschäftsführung erkannt hat oder hätte erkennen müssen, dass der Betrieb in den nächsten drei bis fünf Jahren keinen im Verhältnis zu seinem Eigenkapital angemessenen Beitrag zur Finanzierung der steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke leisten können. Denn ein solcher Betrieb ist als Mittelbeschaffungsbetrieb ungeeignet³⁷. Wird er dennoch fortgeführt, besteht ein konkretes Risiko, dass die in dem Betrieb gebundenen Mittel sich nicht angemessen verzinsen oder

33 BFHE 181, 396, BStBl. II 1998, 711.

34 BMF-Schreiben v. 19. 10. 1998, BStBl. I 1998, 1423.

35 *Tipke*, in: *Tipke/Kruse*, § 64 Rz. 13; *Schauhoff*, in: *Handbuch der Gemeinnützigkeit*, § 6 Rz. 113, 114; *Gersch*, in: *Klein, AO*, § 55 Rz. 6, 7; kritisch *Fischer*, in: *Hübschmann/Hepp/Spitaler*, *Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung*, § 64 Rz. 10; ablehnend gegenüber diesen Abweichungen von der BFH-Rechtsprechung *Jost*, in: *Dötsch/Eversberg/Jost/Witt*, *Die Körperschaftsteuer*, § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG n. F. Rz. 75, 76.

36 Gl. A. *Tipke*, in: *Tipke/Kruse*, *Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung*, § 64 Rz. 13.

37 *Hüttemann*, *Wirtschaftliche Betätigung und steuerliche Gemeinnützigkeit*, S. 86; *Schauhoff*, *Handbuch der Gemeinnützigkeit*, § 6 Rz. 114, 115; *Fischer*, in: *Hübschmann/Hepp/Spitaler*, *Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung*, § 64 Rz. 10.

gar durch Verluste gemindert und aufgezehrt werden. Die Fortführung eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs, der nicht nur wegen § 65 Nr. 3 AO kein Zweckbetrieb ist, widerspricht unter diesen Umständen § 63 Abs. 1 AO und dem Gebot des § 55 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 AO, die Mittel der Körperschaft nur für die steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke einzusetzen. Eine Körperschaft muss deshalb, will sie den Status der steuerrechtlichen Gemeinnützigkeit behalten, auf eine erkennbare Ertragsschwäche eines solchen Nichtzweckbetriebs unverzüglich reagieren. Besteht keine realistische Aussicht, die Ertragslage zu verbessern und durch den Betrieb alsbald wieder in angemessenem Umfang Mittel zur Förderung der steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke zu erwirtschaften, muss der Betrieb veräußert oder eingestellt werden³⁸. Es reicht für die Erhaltung der Gemeinnützigkeit nicht aus, dass der Betrieb zur Erhaltung der Arbeitsplätze oder des Lebenswerks des Stifters fortgeführt wird. Denn dies sind keine steuerbegünstigten Zwecke.

4. Ergebnis

Die Frage, ab wann die mit einem Nichtzweckbetrieb verbundenen Risiken die Gemeinnützigkeit gefährden, ist somit wie folgt zu beantworten:

- Das abstrakte Verlustrisiko gefährdet die Gemeinnützigkeit nicht.
- Auch eine risikoadäquate Gewinnthesaurierung, die betriebswirtschaftlich geboten ist, führt noch nicht zum Verlust der Gemeinnützigkeit.
- Eine Körperschaft ist jedoch nicht mehr gemeinnützig, wenn sie einen Nichtzweckbetrieb fortführt, obwohl ihre Geschäftsführung erkannt hat oder hätte erkennen müssen, dass der Betrieb in den nächsten drei bis fünf Jahren keinen im Verhältnis zu seinem Eigenkapital angemessenen Beitrag zur Finanzierung der steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke leisten können und somit die Fortführung des Betriebs zum Zweck der Mittelbeschaffung nicht sinnvoll ist.

IV. Inwieweit ist das Begünstigungsverbot des § 55 Abs. 1 Nr. 3 AO eine Grenze bei Vergütungsvereinbarungen?

Die dritte Frage, die ich aus Zeitgründen jedoch nur kurz ansprechen kann, betrifft das Begünstigungsverbot des § 55 Abs. 1 Nr. 3 AO und seine Auswirkungen auf Vergütungsvereinbarungen.

³⁸ Vgl. *Hüttemann*, Wirtschaftliche Betätigung und steuerliche Gemeinnützigkeit, S. 46 f.; *Fischer*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, § 55 Rz. 86 f.; *Schaubhoff*, Handbuch der Gemeinnützigkeit, § 6 Rz. 114.

Gemäß § 55 Abs. 1 Nr. 3 AO darf eine gemeinnützige Körperschaft keine Person durch unverhältnismäßig hohe Vergütungen begünstigen. Dieses Verbot gilt nicht nur für den ideellen Bereich der gemeinnützigen Körperschaften, sondern erst recht für deren wirtschaftliche Bestätigungen³⁹. Der Begriff der Vergütung ist weit auszulegen. Vergütungen i.S. der Norm sind nicht nur Löhne, Gehälter, Beratungshonorare, Mieten und Darlehenszinsen, sondern alle von der Körperschaft zu zahlenden Entgelte. Denn § 55 Abs. 1 Nr. 3 AO ist eine Ausprägung des allgemeinen Mittelverwendungsgebots des § 55 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 AO⁴⁰. Das Verbot bezieht sich deshalb auf sämtliche aus Mitteln der Körperschaft aufzubringende Entgelte.

Es bezieht sich zudem auf alle Personen, nicht nur auf Mitglieder oder Gesellschafter der Körperschaft und ihnen nahestehende Personen⁴¹. § 55 Abs. 1 Nr. 3 AO betrifft somit – anders als § 55 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 AO – nicht speziell die Fälle offener oder verdeckter Gewinnausschüttungen. Dies wirkt sich auf den Maßstab aus, nach dem zu beurteilen ist, ob eine Vergütung unverhältnismäßig hoch ist. Entgegen der im Schrifttum vertretenen Auffassung⁴² bin ich der Auffassung, dass die Grundsätze der Rechtsprechung zur verdeckter Gewinnausschüttungen nicht entsprechend anwendbar sind.

Bei verdeckten Gewinnausschüttungen werden bekanntlich zwei Maßstäbe angelegt, um beurteilen zu können, ob eine Vergütungsvereinbarung durch das Mitgliedschafts- oder Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist. Es sind dies der normative Maßstab des ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters und der Fremdvergleich. Bei der Prüfung, ob gegen das Begünstigungsverbot des § 55 Abs. 1 Nr. 3 AO verstoßen wurde, geht es nicht um die Frage, ob die Vergütungshöhe durch ein Mitgliedschafts- oder Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist. Die Empfänger der von gemeinnützigen Körperschaften gezahlten Vergütungen sind oft weder Mitglieder oder Gesellschafter der Körperschaft noch ihnen nahestehende Personen. In Fällen umfangreicher wirtschaftlicher

39 *Fischer*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, § 55 Rz. 143; *Tipke*, in: Tipke/Kruse, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, § 55 Rz. 10; *Hüttemann*, Wirtschaftliche Betätigung und steuerliche Gemeinnützigkeit, S. 66; *Schauhoff*, Handbuch der Gemeinnützigkeit, § 8 Rz. 21; *Thiel*, DStJG 20 (1997), S. 117; Anwendungserlass zur Abgabenordnung – AEAO –, Nr. 6 zu 64.

40 *Fischer*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, § 55 Rz. 140.

41 *Scholtz*, in: Koch/Scholtz, Abgabenordnung, § 55 Rz. 11; *Fischer*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, § 55 Rz. 140; *Tipke*, in: Tipke/Kruse, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, § 55 Rz. 10.

42 *Fischer*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, § 55 Rz. 141; 86 f.; *Tipke*, in: Tipke/Kruse, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, § 55 Rz. 10; *Jost*, in: Dötsch/Eversberg/Jost/Witt, Die Körperschaftsteuer, § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG n. F. Rz. 87.

Betätigungen werden die Vergütungen sogar weit überwiegend an fremde Dritte gezahlt. Diese Vergütungen können nicht mit der Begründung als überhöht beanstandet werden, einander fremde Personen hätten sich auf eine niedrigere Vergütung geeinigt.

Dennoch ist auch beim Begünstigungsverbot des § 55 Abs. 1 Nr. 3 AO ein Fremdvergleich der richtige Maßstab. Die gezahlte Vergütung ist mit den Vergütungen zu vergleichen, die unter anderen fremden Dritten üblicherweise für entsprechende Leistungen vereinbart und gezahlt werden. Die der Höhe nach übliche Vergütung wird von einer Vielzahl von Personen mit widerstrebenden Interessen ausgehandelt oder bildet sich als Marktpreis aus. Dies rechtfertigt in der Regel den Schluss, dass zwischen Leistung und Gegenleistung kein Missverhältnis besteht und somit die übliche Vergütung nicht unverhältnismäßig hoch ist.

In der Realität ist die übliche Vergütung ein meist unscharfer Maßstab. Insbesondere die für Dienst- und Arbeitsleistungen üblicherweise gezahlten Vergütungen weisen erhebliche Bandbreiten auf. Daher stellt sich die Rechtsfrage, inwieweit die Bandbreiten nach oben ausgeschöpft werden dürfen, ohne gegen das Begünstigungsverbot zu verstoßen⁴³.

Der Zweck des § 55 Abs. 1 Nr. 3 AO legt es nahe, das Begünstigungsverbot als ein Gebot zur sparsamen und effektiven Mittelverwendung zu verstehen⁴⁴ und daraus den Schluss zu ziehen, dass sich die gemeinnützigen Körperschaften stets an der unteren Grenze der Bandbreite orientieren müssen. Dieser Schluss wäre meiner Auffassung nach jedoch verfehlt. § 55 Abs. 1 Nr. 3 AO verbietet nur „unverhältnismäßig“ hohe Vergütungen. Die Vergütung muss daher in ein Verhältnis zu einer anderen Größe gesetzt werden. Diese andere Größe ist der Wert der vom Empfänger der Vergütung zu erbringenden Leistung. Die Bandbreite darf deshalb nach oben voll ausgeschöpft werden, soweit dadurch kein Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung zu Ungunsten der gemeinnützigen Körperschaft entsteht.

Überschreitet die Vergütung den statistischen (nicht: den arithmetischen) Mittelwert der Bandbreite, muss die gemeinnützige Körperschaft jedoch in Streitfällen nachweisen, warum sie die Bandbreite über den Mittelwert hinaus ausgeschöpft hat und dass dies zu keinem Missverhältnis zwischen erlangter Leistung und Vergütung führte.

43 Zur Bandbreitenproblematik bei Verrechnungspreisen s. BFH-Urteil I R 103/00 v. 17. 10. 2001, BFHE 197, 68, HFR 2002, 224.

44 Fischer, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, § 55 Rz. 114 m. w. N.

Finanzierung und Mittelverwendung gemeinnütziger Organisationen

Prof. Dr. *Manfred Orth*

Rechtsanwalt, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Frankfurt a. M.

Inhaltsübersicht

- I. Einführung
 - II. Gesetzliche Rahmenbedingungen
 - 1. Förderung/Unterstützung und Erfüllung steuerbegünstigter Zwecke
 - 2. Ausschließliche und unmittelbare Zweckverfolgung
 - 3. Mittelverwendung und Vermögensbindung
 - 4. Gemeinnützige Organisationen
 - 5. Verschiedene Bereiche oder Sphären gemeinnütziger Organisationen
 - 6. Rechnungslegung gemeinnütziger Organisationen
 - III. Finanzierung
 - 1. Besonderheiten bei gemeinnützigen Organisationen
 - 2. Außenfinanzierung
 - a) Überblick
 - b) Eigenfinanzierung
 - c) Mitteltransfer durch Dritte
 - d) Fremdfinanzierung
 - 3. Innenfinanzierung
 - a) Überblick
 - b) Selbstfinanzierung
 - aa) Funktionsweise
 - bb) Verbot vorrangigen Verfolgens eigenwirtschaftlicher Zwecke als Einschränkung?
 - cc) Vermögensverwaltung
 - dd) Steuerpflichtige wirtschaftliche Geschäftsbetriebe
 - ee) Zweckbetriebe
 - c) Noch nicht zahlungswirksame Aufwendungen/Vermögensumschichtungen
 - aa) Überblick
 - bb) Bildung langfristiger Rückstellungen
 - cc) Abschreibungen
 - dd) Sonstige Vermögensumschichtungen
 - 4. Einzelfragen
 - a) Abgrenzung Außenfinanzierung/Innenfinanzierung
 - aa) Überblick
 - bb) Unechte Mitgliedsbeiträge
 - cc) Unechte Spenden
 - dd) Unechte Zuschüsse
 - ee) Sponsoring
 - b) Kosten der Finanzierung
- IV. Mittelverwendung
 - 1. Satzungsgemäße Mittelverwendung und Vermögensbindung
 - a) Begriffe „Mittel“ und „Vermögen“
 - b) Geltung des Nettoprinzips für die Mittelverwendung
 - aa) Selbstlosigkeit und Ausschließlichkeit
 - bb) Aufwendungen für Erwerb, Sicherung und Verwaltung des Vermögens
 - cc) Lasten auf übertragenem Vermögen
 - c) Verwaltungsausgaben
 - aa) Grundsätze
 - bb) Ausgaben für die einzelnen satzungsmäßigen Zwecke
 - cc) Ausgaben für die Verwaltung

- | | |
|---|---|
| <ul style="list-style-type: none"> dd) Ausgaben für die Mitgliederwerbung ee) Ausgaben für die Spendenwerbung ff) Ausgaben für die übrige Öffentlichkeitsarbeit d) Verbot von Zuwendungen an Mitglieder e) Sanktionen bei Verstößen 2. Zeitnahe Mittelverwendung <ul style="list-style-type: none"> a) Verwendungspflichtige Mittel b) Verwendung c) Zeitnahe Verwendung d) Vermögensübersicht/Mittelverwendungsrechnung e) Heilung von Verstößen 3. Mittel- oder Vermögenstransfer auf Dritte | <ul style="list-style-type: none"> a) Verwendung zu steuerbegünstigten Zwecken <ul style="list-style-type: none"> aa) Arten der Mittelverwendung bb) Kapitalausstattung anderer gemeinnütziger Organisationen b) Verwendung für den Unterhalt des Stifters 4. Nachweiserfordernisse in Sonderfällen <ul style="list-style-type: none"> a) Einschaltung von Hilfspersonen b) Mittelweitergabe durch Förder- oder Spendensammelorganisationen c) Zweckverwirklichung im Ausland |
|---|---|

V. Resümee

I. Einführung

Als Beitrag zur Documenta 2002 ist die *Maria Eichhorn Aktiengesellschaft* mit Sitz in Berlin gegründet worden. Fotografien der Gründungsunterlagen waren in Kassel ausgestellt. Bei dieser Gesellschaft handelt es sich um eine von der gleichnamigen Künstlerin gegründete Aktiengesellschaft mit einem Grundkapital von 50 000 Euro.

„Gegenstand des Unternehmens ist die Verwaltung und Erhaltung des eigenen Vermögens der Gesellschaft. Hierbei soll das Vermögen, das die Gesellschaft in Form von Einlagen bei ihrer Gründung erhalten hat, unverändert bleiben. Das Vermögen soll weder in die gesamtwirtschaftliche Geldzirkulation und Kapitalakkumulation einfließen noch zur Mehrwertschöpfung verwendet werden.“¹

Die Gesellschaft ist am 7. Mai 2002 in das Handelsregister des Amtsgerichts Charlottenburg eingetragen worden². Im Anschluss daran hat *Maria Eichhorn* der Gesellschaft selbst sämtliche Aktien unentgeltlich übertragen. Damit wollte die Künstlerin die Struktur einer Aktiengesellschaft nutzen, deren „Eigenschaften aber umschreiben“, so dass – wie sie es ausdrückt – „der Eigentumsbegriff sich durch die getroffenen Maßnahmen auflöst“.

Die Gesellschaftsrechtler denken bei einem derartigen Sachverhalt an die sog. Keimann-Gesellschaft und die durch sie entstehenden Fragen. Aus der Sicht

¹ § 3 der Satzung der Maria Eichhorn Aktiengesellschaft.

² HRB 84553.

des Gemeinnützigkeitsrechts fragt man sich, ob eine derartige Gesellschaft gemeinnützig sein kann. Die Antwort muss – wie sich bereits aus den folgenden Überlegungen ergibt – negativ ausfallen.

II. Gesetzliche Rahmenbedingungen

1. Förderung/Unterstützung und Erfüllung steuerbegünstigter Zwecke

Das Verfolgen steuerbegünstigter Zwecke i. S. d. § 51 AO setzt ein *Tätigwerden* voraus: Gemeinnützige Zwecke erfordern eine *Tätigkeit*, die auf eine *Förderung* der Allgemeinheit gerichtet ist (§ 52 AO), mildtätige Zwecke eine *Unterstützung* hilfsbedürftiger Personen (§ 53 AO) und kirchliche Zwecke wiederum eine *Förderung* von Religionsgemeinschaften (§ 54 AO). Die tatsächliche Geschäftsführung muss auf die *Erfüllung* der steuerbegünstigten Zwecke gerichtet sein (§ 63 Abs. 1 AO). Der BFH hat diese Anforderungen dahingehend konkretisiert, *Fördern* bedeute, dass etwas vorangebracht, vervollkommenet oder verbessert wird; Erfolg oder eine Vollendung der Förderung werde dagegen von § 52 AO nicht vorausgesetzt³. In der tatsächlichen Geschäftsführung dürfe zwar unter besonderen Umständen eine Unterbrechung der satzungsmäßigen Tätigkeit eintreten, die Erreichung der steuerbegünstigten Zwecke dürfe aber nicht endgültig aufgegeben werden⁴.

Ein derartiges Tätigkeitwerden setzt das Vorhandensein personeller und sachlicher Ressourcen voraus, die für diese Förderung eingesetzt oder verwendet werden können. *Mittelverwendung* ist also eine notwendige Voraussetzung der Gemeinnützigkeit. Dies wiederum setzt eine Bereitstellung derartiger Mittel voraus. In der Betriebswirtschaftslehre bezeichnet man die Bereitstellung finanzieller Mittel als *Finanzierung*, im Gemeinnützigkeitsrecht hat sich der Begriff der *Mittelbeschaffung* eingebürgert.

2. Ausschließliche und unmittelbare Zweckverfolgung

Das Ausschließlichkeitsgebot, d. h. die Pflicht einer gemeinnützigen Organisation, nur ihre steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke zu verfolgen (§ 56 AO), und das Unmittelbarkeitsgebot, d. h. die Pflicht einer gemeinnützigen Organisation, ihre steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke dadurch zu verfolgen, dass sie selbst diese Zwecke verwirklicht (§ 57 AO), gelten im Grundsatz nur für die Mittelverwendung (s. u. IV. 1. b) aa)), nicht dagegen für die Mittelbeschaffung bzw. Finanzierung gemeinnütziger Organisationen.

³ BFH v. 23. 11. 1988, BStBl. II 1989 S. 391 (392).

⁴ BFH v. 11. 12. 1974, BStBl. II 1975 S. 458 (459).

Bereits der RFH hat mit Urteil vom 23. 4. 1929⁵ entschieden, dass „das Gesetz ausschließlich gemeinnützige Körperschaften nicht in der Wahl einschränkt, auf welchen Wegen sie ihre Mittel erwerben dürfen“. Mit dieser Entscheidung bestätigte er seine frühere Entscheidung vom 25. 11. 1927⁶, wonach „eine ausschließlich gemeinnützige Körperschaft auch dann anerkannt werden kann, wenn sie die Mittel zur Erfüllung ihres Zwecks durch einen Gewerbebetrieb erwirbt“. Im Urteilsfall ging es darum, ob der Betrieb einer öffentlichen (Schank-)Wirtschaft gemeinnützigkeitsschädlich sei. Der RFH begründet sein Ergebnis wie folgt: Es müsse zwischen Zweck und Mittel zum Zweck unterschieden werden. Nur der Zweck brauche ein solcher zu sein, der die Allgemeinheit unmittelbar fördert. Die Geschäfte, welche als Hilfsgeschäfte (mit der Beschaffung der erforderlichen Mittel) die Erfüllung des Zweckes ermöglichen sollen, brauchten sich nicht als gemeinnützig darzustellen. Wenn man verlangen wollte, dass alle Hilfsgeschäfte (Betrieb eines gewerblichen Unternehmens, Bewirtschafung eines Landgutes, Einziehen von Kapitalerträgen) eine unmittelbare Förderung der Allgemeinheit bedeuteten, dann würde es Vereine, die ausschließlich gemeinnützigen Zwecken dienen, nicht oder nur in verschwindend geringer Zahl geben, da eben jeder Verein, um leben zu können, sich um die Beschaffung der Mittel bemühen müsse. Würden nur solche Vereine, denen die nötigen Mittel durch milde Gaben oder Mitgliedsbeiträge in Haus gebracht werden, als ausschließlich gemeinnützig gelten können, während jeder andere Verein, der z. B. Zinsen vom eigenen Vermögen einzieht oder eine Werbetätigkeit entfaltet, aus der Reihe der begünstigten Körperschaften ausscheiden müsste, so würde eine solche Einschränkung des Begriffs der ausschließlichen Gemeinnützigkeit die ganze Befreiungsvorschrift in nichts auflösen. Die Brisanz dieser Entscheidungen bestand darin, dass es damals noch keine partielle Steuerpflicht mit wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben gab⁷.

Der BFH⁸ hat diese Rspr. des RFH im Ergebnis bestätigt, indem er auch für eine vermögensverwaltende Tätigkeit entschieden hat, dass sie nicht gegen das Ausschließlichkeitsgebot verstößt.

Das Schrifttum⁹ folgt dieser Auffassung und versteht sie – zu Recht – im Sinne einer *Finanzierungsfreiheit* gemeinnütziger Organisationen. Auf die in Teilen

5 RFH v. 23. 4. 1929, RFHE 25 S. 103 (112) (Leitsatz = RStBl. 1929 S. 346).

6 RFH v. 25. 11. 1927, RFHE 22 S. 204 (206) (Leitsatz = RStBl. 1929 S. 331).

7 Dazu s. u. II. 5.

8 BFH v. 23. 10. 1991, BStBl. II 1992 S. 62 (63); v. 24. 7. 1996, BStBl. II 1996 S. 583 (585).

9 *Tipke/Kruse*, § 56 AO Tz. 2; *Hüttemann*, Wirtschaftliche Betätigung und steuerliche Gemeinnützigkeit, 1990, S. 41 ff.; *Schauhoff*, Hdb. der Gemeinnützigkeit, § 6 Rz. 1 ff.; *Koch/Scholtz*, AO, 5. Aufl., § 56 Rz. 2; *Jost* in *Dötsch/Eversberg/Jost/Witt*, § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG n. F. Tz. 108; *Woitschel* in *Arthur Andersen*, KStG, § 5 Rz. 427 f.

des Schrifttums¹⁰ insoweit gemachte Einschränkung, die Finanzierung bzw. Mittelbeschaffung gemeinnütziger Organisationen müsse aber in Einklang mit dem Selbstlosigkeitsgebot (§ 55 AO) stehen, wird noch einzugehen sein (s. u. III. 3. b) bb)).

3. Mittelverwendung und Vermögensbindung

Solange eine gemeinnützige Organisation steuerbegünstigte Zwecke verfolgt, darf sie ihre Mittel grds. nur für ihre steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke verwenden (§ 55 Abs. 1 Nr. 1 AO)¹¹; zudem hat dies grds. zeitnah zu geschehen (§ 55 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1)¹². Ausnahmen von der zeitnahen Mittelverwendungspflicht sind insb. die Fallgruppen, in denen Mittel entweder zulässigen Rücklagen (insbes. § 58 Nr. 6, 7 Buchst. a und b AO) oder dem Vermögen zugeführt werden dürfen (§ 58 Nr. 11 und 12 AO). Das Gebot der zeitnahen Mittelverwendung hat vor allem Bedeutung für die Innenfinanzierung gemeinnütziger Organisationen durch Selbstfinanzierung (s. u. III. 3. b)), aber auch für deren Außenfinanzierung (s. u. III. 2.).

Flankierend gilt der Grundsatz der Vermögensbindung. Danach darf das Vermögen einer gemeinnützigen Organisation bei ihrer Auflösung oder Aufhebung oder bei Wegfall ihres bisherigen (steuerbegünstigten) Zwecks grds. nur für steuerbegünstigte Zwecke verwendet werden (§ 55 Abs. 1 Nr. 4 AO)¹³. Eine Ausnahme gilt nur für eingezahlte Kapitalanteile von Mitgliedern, das Stiftungskapital und Zustiftungen, die zurückgewährt werden dürfen (§ 55 Abs. 1 Nr. 4, Abs. 2 und Abs. 3 AO). Hiermit soll verhindert werden, dass Vermögen, das sich aufgrund der Steuervergünstigung gebildet hat, später zu nicht steuerbegünstigten Zwecken verwendet wird¹⁴. Damit bleibt das Vermögen gemeinnütziger Organisationen dauerhaft zugunsten steuerbegünstigter Zwecke verstrickt.

4. Gemeinnützige Organisationen

Unter gemeinnützigen Organisationen werden – für mein Thema – diejenigen inländischen Körperschaften verstanden, für die eine Steuerbefreiung oder Steuerbegünstigung wegen Verfolgung steuerbegünstigter Zwecke in Betracht

10 *Buchma*, Gemeinnützigkeit im Steuerrecht, 8. Aufl., § 56 AO Tz. 2.6 (S. 143 f.).

11 Einzelheiten dazu s. u. IV. 1.

12 Einzelheiten dazu s. u. IV. 2.

13 Zur Festlegung der Vermögensbindung in der Satzung (sog. satzungsmäßige Vermögensbindung) s. § 61 f. AO und BFH v. 12. 8. 1997, BFH/NV 1998 S. 146; v. 21. 7. 1999, BFH/NV 2000 S. 297; v. 3. 9. 1999, BFH/NV 2000 S. 301; FinMin. Nds. v. 4. 2. 2000, FR 2000 S. 407.

14 AEAO zu § 55 AO Nr. 24.

kommt. Exemplarisch haben die folgenden Überlegungen 3 verschiedene Rechtsformen von Körperschaften zum Gegenstand, die gemeinnützig sein können, nämlich den (rechtsfähigen) *Verein*, die (rechtsfähige) *Stiftung* des privaten Rechts und die *GmbH*. Verein und GmbH haben Mitglieder oder Gesellschafter, die Stiftung ist dagegen eine mitgliederlose Organisationsform.

5. Verschiedene Bereiche oder Sphären gemeinnütziger Organisationen

Gemeinnützige Organisationen sind grds. von der Körperschaftsteuer¹⁵ und Gewerbesteuer¹⁶ befreit und unterliegen nur mit dem ermäßigten Steuersatz der Umsatzsteuer¹⁷. Ausnahme davon ist ihre partielle Steuerpflicht mit einem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb, der auch dem vollen Umsatzsteuersatz unterliegt¹⁸. Rückausnahme davon sind wiederum diejenigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe¹⁹, die deswegen steuerbegünstigt bleiben, weil sie die Voraussetzungen eines Zweckbetriebs erfüllen²⁰.

Dementsprechend unterteilt man gemeinnützige Organisationen in bis zu 4 Bereiche oder Sphären (sog. *Viersphärentheorie*)²¹:

- (1) Ideeller Bereich,
- (2) Vermögensverwaltung,
- (3) Steuerpflichtige wirtschaftliche Geschäftsbetriebe,
- (4) Zweckbetriebe.

Für Zwecke der Umsatzsteuer werden die 3 zuletzt genannten Bereiche als der unternehmerische Bereich zusammengefasst, in dem eine wirtschaftliche Tätigkeit gegen Entgelt ausgeübt wird (sog. *Zweispheorentheorie*).

15 § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG.

16 § 3 Nr. 6 GewStG.

17 § 12 Abs. 2 Nr. 8 UStG.

18 § 64 AO i. V. m. jeweils Satz 2 der vorgenannten Vorschriften.

19 Diese Steuerpflicht setzt sich auch noch fort, wenn ein steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb gegen Gewährung von Gesellschaftsanteilen in einer (Tochter-)Kapitalgesellschaft eingebracht wird (§ 20 UmwStG): Die gemeinnützige Organisation bleibt mit einem (späteren) Gewinn aus der Veräußerung ihrer einbringungsgeborenen Anteile (partiell) steuerpflichtig (§ 21 Abs. 3 Nr. 2 UmwStG), allerdings nur in den zeitlichen Grenzen des § 8b Abs. 4 KStG. Zu § 21 Abs. 3 Nr. 2 UmwStG a. F. s. BFH v. 7. 8. 2002 – I R 84/01, DB 2003 S. 244; zum Umfang der Steuerpflicht nach § 21 Abs. 3 Nr. 2 UmwStG n. F. s. Orth, DStR 2001 S. 325 (329 f.); Wachter, DStZ 2003 S. 63.

20 §§ 65–68 AO.

21 Gutachten der Unabhängigen Sachverständigenkommission zur Prüfung des Gemeinnützigkeits- und Spendenrechts, Schriftenreihe des BMF, Heft 40, 1988, S. 30; s. a. Orth in Seifart/v. Campenhausen, Hdb. des Stiftungsrechts, 2. Aufl., § 37 Rdn. 207.

6. Rechnungslegung gemeinnütziger Organisationen

Es gibt keine einheitliche Rechnungslegung für gemeinnützige Organisationen. Die Regelung des Gemeinnützigkeitsrechts, dass gemeinnützige Organisationen den Nachweis ihrer gesetz- und satzungsmäßigen tatsächlichen Geschäftsführung durch ordnungsmäßige *Aufzeichnungen* über ihre *Einnahmen* und *Ausgaben* zu führen haben (§ 63 Abs. 3 AO)²², ist nur eine *Mindestanforderung*, die subsidiär ist gegenüber *weitergehenden Anforderungen*, und zwar

- *rechtsformunabhängig* gemäß Handelsrecht und Steuerrecht,
- *rechtsformabhängig* gemäß Gesellschaftsrecht, Vereinsrecht oder Stiftungsrecht²³,
- *statutarisch* gemäß Gesellschaftsvertrag, Satzung oder Verfassung.

Weitere Pflichten zu einer bestimmten Rechnungslegung können sich aus branchenspezifischen Regelungen ergeben. Schließlich haben die für die Rechnungslegung verantwortlichen Organe unter Zweckmäßigkeitgesichtspunkten freiwillig über die Ausgestaltung der Rechnungslegung zu entscheiden²⁴.

Vom *Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (IDW)* sind bislang *Rechnungslegungsstandards* aufgestellt worden für:

- Spendensammelnde Organisationen²⁵ und
- Stiftungen des privaten Rechts²⁶.

Diese IDW-Stellungnahmen sind keine Rechtsvorschriften. Sie richten sich unmittelbar an die Angehörigen des Berufsstandes der Wirtschaftsprüfer, die allerdings in ihrer Berufsausübung faktisch an sie gebunden sind. Mittelbar haben diese Stellungnahmen damit auch für die von ihnen erfassten Organisationen und ihre Organe sowie für die Stiftungsaufsicht Bedeutung. Sie sind vorrangig an den außersteuerlichen Anforderungen orientiert, lassen aber auch

22 S. a. AEAO zu § 63 AO Nr. 1.

23 Das Gesetz zur Modernisierung des Stiftungsprivatrechts v. 15. 7. 2002 (BGBl. I 2002 S. 2634) hat inhaltlich insoweit keine Detailregelungen eingeführt. Sie sind auch in dem von *Hüttemann/Rawert*, ZIP 2002 S. 2019, vorgelegten „Modellentwurf eines Landesstiftungsgesetzes“ nicht vorgesehen.

24 Weitere Einzelheiten dazu z. B. bei *Orth*, Rechnungslegung der Nonprofit-Organisationen, in FS Rädler, 2000, S. 457; *Orth* in Seifart/v. Campenhausen, Hdb. des Stiftungsrechts, 2. Aufl., § 37 Rdn. 206 ff.

25 IDW Stellungnahme HFA 4/995 zur Rechnungslegung und Prüfung spendensammelnder Organisationen, Wpg. 1995 S. 698. Dazu s. a. Empfehlungen des Paritätischen Wohlfahrtsverbandes v. 4. 9. 2002 für die Berichterstattung spendensammelnder Organisationen (in: Deutsche Stiftungen 3/2002, XXXIII).

26 IDW Stellungnahme v. 25. 2. 2000 zur Rechnungslegung von Stiftungen (IDW RS HFA 5), Wpg. 2000 S. 391, und IDW Prüfungsstandard v. 25. 2. 2000 zur Prüfung von Stiftungen (IDW PS 740), Wpg. 2000 S. 385.

eine sog. *Einheitsrechnungslegung* für Zwecke des Stiftungsrechts oder Vereinsrechts einerseits und des Steuerrechts andererseits dadurch zu, dass weitergehende gemeinnützigkeitsrechtliche Aufgliederungspflichten (wegen der verschiedenen Bereiche oder Sphären²⁷ oder bei den Rücklagen²⁸) entweder in Sonderrechnungen bzw. Nebenrechnungen vorgenommen oder in die stiftungs- oder vereinsrechtliche Rechnungslegung selbst aufgenommen werden können.

Danach kommt außer einer *Rechnungslegung nach kaufmännischen Grundsätzen* weiterhin eine *Einnahmen-/Ausgaben-Rechnung* in Betracht, wenn dies nach Art und Umfang der Tätigkeit der betreffenden gemeinnützigen Organisation ausreichend ist. Sie sollte aber i.d.R. um eine *Vermögensübersicht* ergänzt werden (s. u. IV. 2. d)). Ob im Rahmen der partiellen Steuerpflicht einer gemeinnützigen Organisation mit einem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb nur die Gewinnermittlung als Einkünfteermittlungsart in Betracht kommt, hängt davon ab, ob man

- für wirtschaftliche Geschäftsbetriebe durchgängig Einkünfte aus Gewerbebetrieb annimmt oder
- stattdessen – beim Fehlen einer Gewinnerzielungsabsicht – Sonstige Einkünfte i. S. d. § 22 Nr. 3 EStG bejaht²⁹.

III. Finanzierung

1. Besonderheiten bei gemeinnützigen Organisationen

Die Finanzierung gemeinnütziger Organisationen unterscheidet sich von der Finanzierung erwerbswirtschaftlicher Organisationen dadurch, dass es bei den gemeinnützigen Organisationen grundsätzlich *keinen Leistungsaustausch* gibt, also keinen Geldstrom, der einem realwirtschaftlichen Güterstrom gegenübersteht. Soweit gemeinnützige Organisationen Leistungen unentgeltlich erbringen, fehlt ein derartiger Rückfluss eines Entgelts. Deswegen müssen Leistungen gemeinnütziger Organisationen grds. durch Mittel finanziert werden, die aus anderen Quellen stammen. Generell unterscheidet man zwischen Außenfinanzierung (s. u. II. 2.) und Innenfinanzierung (s. u. III. 3.).

27 Einzelheiten dazu z. B. bei Orth in Seifart/v. Campenhausen, Hdb. des Stiftungsrechts, 2. Aufl., § 37 Rdn. 217.

28 Einzelheiten dazu z. B. bei Orth in Seifart/v. Campenhausen, Hdb. des Stiftungsrechts, 2. Aufl., § 37 Rdn. 244; Orth, Rechnungslegung der Nonprofit-Organisationen, in FS Rädler, 2000, S. 484.

29 Zum Diskussionsstand s. z. B. Orth in Seifart/v. Campenhausen, Hdb. des Stiftungsrechts, 2. Aufl., § 37 Rdn. 210 und 220.

2. Außenfinanzierung

a) Überblick

Bei der Außenfinanzierung unterscheidet man wiederum allgemein zwischen der Eigenfinanzierung (s. u. III. 2. b)) und der Fremdfinanzierung (s. u. III. 2. d)). Bei gemeinnützigen Organisationen kommt eine dritte Quelle hinzu, nämlich der Transfer von Mitteln durch andere Personen oder Organisationen als diejenigen, die als Mitglieder, Gesellschafter oder Stifter die Organisation gegründet oder inne haben (s. u. III. 2. c)). Diese dritte Quelle meint man auch in erster Linie, wenn man von „Fundraising“ spricht³⁰.

b) Eigenfinanzierung

Bei der Eigenfinanzierung gemeinnütziger Organisationen ist wiederum wie folgt nach der Rechtsform der Organisation zu differenzieren:

- (1) *Vereine* haben i. d. R. eine *laufende* Eigenfinanzierung durch ihre *Mitgliedsbeiträge*. Bewirkt deren Höhe eine gewisse Exklusivität, so kann dies bei Vereinen, deren Tätigkeit in erster Linie den Mitgliedern zugute kommt, dazu führen, dass eine Förderung der Allgemeinheit zu verneinen ist, weil der Kreis der Personen, denen die Förderung zugute kommt, infolge seiner Abgrenzung (nach Maßgabe der finanziellen Leistungsfähigkeit seiner Mitglieder) dauernd nur klein sein kann (§ 52 Abs. 1 Satz 2 AO). Die gleiche Bedeutung haben *Aufnahmegebühren* und *Mitgliedsumlagen* einschließlich *Investitionsumlagen*³¹.
- (2) *GmbHs* haben eine Eigenfinanzierung durch die von ihren Gründern zu leistenden *Stammeinlagen*, die insgesamt ein Stammkapital von mindestens 25 000 Euro (§ 5 GmbHG) ausmachen müssen. Dies ist eine *einmalige* Eigenfinanzierung, die bei Bedarf durch spätere *Kapitalerhöhungen* (§§ 55 ff. GmbHG), *Nachschüsse* (§§ 26 ff. GmbHG) oder *sonstige Zuzahlungen* der Gesellschafter in das Eigenkapital (§ 272 Abs. 2 HGB) aufgestockt werden kann.

Aufgrund der gesellschaftsrechtlichen Verpflichtung zur Erhaltung des Stammkapitals (§ 30 GmbHG) dürfen die Mittelzuflüsse aus Kapitalmaßnahmen wertmäßig nicht zur Verwirklichung der steuerbegünstigten Zwecke verbraucht werden.

30 Einzelheiten dazu z. B. in Fundraising-Akademie (Hrsg.), Fundraising, Hdb. für Grundlagen, Strategien und Instrumente, 2001.

31 AEAO zu § 52 AO Nr. 1; bisher BMF-Schr. v. 20. 10. 1998, BStBl. I 1998 S. 1424, betr. Höchstgrenzen für Mitgliedsbeiträge und Aufnahmegebühren bei Vereinen, deren Tätigkeit in erster Linie den Mitgliedern zugute kommt; dazu kritisch *Tipke/Kruse*, § 52 AO Tz. 10; *Hüttemann*, FR 2002 S. 1337 f.

- (3) Bei *Stiftungen* sind der Eigenfinanzierung die Vermögensausstattung durch den Stifter (sog. *Grundstockvermögen*) und etwaige spätere *Zustiftungen* vergleichbar. Auch hier handelt es sich grds. um eine einmalige Eigenfinanzierung. In den Landesstiftungsgesetzen ist keine Mindestkapitalausstattung vorgeschrieben. In der Praxis werden Stiftungsgründungen mit einer Vermögensausstattung von weniger als 50 000 Euro die Ausnahme sein³². Allgemein müssen Stiftungszwecke und Vermögensausstattung in einer angemessenen Relation stehen, damit aus den Erträgen des Stiftungsvermögens die Stiftungszwecke erfüllt werden können.

Aufgrund der stiftungsrechtlichen Verpflichtung, das Stiftungsvermögen in seinem Bestand ungeschmälert zu erhalten³³, dürfen die Mittelzuflüsse aus der Vermögensausstattung wertmäßig grds. nicht zur Verwirklichung der steuerbegünstigten Zwecke verbraucht werden. Einzelheiten der Bedeutung dieser sich aus den Landesstiftungsgesetzen ergebenden Verpflichtung zur Bestandserhaltung des Stiftungsvermögens sind noch umstritten³⁴.

Derartige *Zuwendungen* durch Mitglieder, Gesellschafter oder Stifter können von der *Schenkungsteuer* und *Erbschaftsteuer* befreit sein (§ 13 Abs. 1 Nr. 16 Buchst. b ErbStG) und den Zuwendenden zum *Spendenabzug* berechtigen (§ 10b EStG, § 9 Nr. 2a KStG, § 9 Nr. 5 GewStG, §§ 48–50 EStDV). Einzelheiten der Abziehbarkeit sind wiederum von der Rechtsform der gemeinnützigen Organisation abhängig, die Empfängerin der Zuwendung ist:

- Bei *Vereinen* sind die Mitgliedsbeiträge als Spenden abziehbar, sofern die Vereine mildtätige, kirchliche, religiöse, wissenschaftliche oder sonstige gemeinnützige Zwecke verfolgen, die in Abschnitt A der Anlage 1 zur EStDV aufgeführt sind (§ 48 EStDV). Die in Abschnitt B dieser Anlage aufgeführten Zwecke (z. B. Förderung des Sports) berechtigen dagegen deswegen nicht zum Spendenabzug, weil Vereine, die derartige Zwecke verfolgen, bei

32 Vgl. *Hof* in Seifart/v. Campenhausen, Hdb. des Stiftungsrechts, 2. Aufl., § 10 Rdn. 13.

33 Dazu im Einzelnen IDW Stellungnahme v. 25. 2. 2000 zur Rechnungslegung von Stiftungen (IDW RS HFA 5), Wpg. 2000 S. 391, und IDW Prüfungsstandard v. 25. 2. 2000 zur Prüfung von Stiftungen (IDW PS 740), Wpg. 2000 S. 385.

34 Vgl. dazu z. B. *Carstensen*, Vermögensverwaltung, Vermögenserhaltung und Rechnungslegung gemeinnütziger Stiftungen, 1994; *Carstensen*, Wpg. 1996 S. 781; *Carstensen*, ZIP 2003 S. 286; *F. Wagner* in Wagner/Walz, Zweckerfüllung gemeinnütziger Stiftungen durch zeitnahe Mittelverwendung und Vermögenserhaltung, 1997, S. 11; *Hüttemann* in FS Flume zum 90. Geburtstag, 1998, S. 59; *Hüttemann* in Bundesverband Deutscher Stiftungen (Hrsg.), Deutsches Stiftungswesen 1988–1998, 2000, S. 191; *Spiegel*, Stiftung & Sponsoring 2000, Beilage Nr. 3; *Orth*, DB 1997 S. 1341; *Orth* in FS Rädler, 2000, S. 457 (468 ff.).

typisierender Betrachtungsweise überwiegend Leistungen gegenüber den Mitgliedern erbringen³⁵.

Ob sog. *Eintrittsspenden* oder *Beitrittsspenden* (z. B. an Golfclubs) anstelle von (ausreichenden) Mitgliedsbeiträgen wegen fehlender Freiwilligkeit der Zahlung nicht als Spende, sondern als nichtabziehbarer Mitgliedsbeitrag zu behandeln sind, hat die Steuergerichte wiederholt beschäftigt³⁶.

- Bei *GmbHs* sind die Einlagen usw. nur dann als Spenden abziehbar, sofern in der Satzung der GmbH auf die Ausnahme von der Vermögensbindung (§ 55 Abs. 1 Nr. 2 und 4 AO) verzichtet worden ist, so dass die Gesellschafter bei Auflösung der GmbH ihre Einlagen nicht zurückerhalten³⁷.
- Bei *Stiftungen* steht für Zuwendungen in den Vermögensstock anlässlich der Neugründung ein besonderer Spendenabzugsrahmen von 307 000 Euro im Jahr der Zuwendung und in den folgenden 9 Jahren zur Verfügung³⁸, allerdings nur bei der Einkommensteuer und bei der Gewerbesteuer für Einzelunternehmen und Personengesellschaften. Für Zustiftungen gilt der allgemeine Spendenabzugsrahmen. Auch bei Stiftungen sind Zuwendungen anlässlich der Neugründung und Zustiftungen nur dann als Spende abziehbar, sofern der Stifter oder seine Erben bei Auflösung oder Aufhebung der Stiftung nicht Anfallberechtigte für das Stiftungsvermögen sind³⁹.

Die genannten Maßnahmen der Eigenfinanzierung bewirken im allgemeinen zunächst eine *Mittelzuführung zum ideellen Bereich* gemeinnütziger Organisationen. Soweit die Mittel nicht zeitnah verwandt werden dürfen oder nicht verwendet werden müssen, werden sie sodann *in den Bereich der Vermögensverwaltung überführt* und dort ertragbringend angelegt.

Es kann aber auch geschehen, dass Empfänger der Eigenfinanzierung (z. B. in Gestalt von Zuschüssen) unmittelbar *Zweckbetriebe* oder *steuerpflichtige wirtschaftliche Geschäftsbetriebe* steuerbegünstigter Organisationen sind. Sind steuerpflichtige wirtschaftliche Geschäftsbetriebe Empfänger von Zuwendun-

35 L. Schmidt/Heinicke, EStG, 21. Aufl., § 10b Rz. 15.

36 BFH v. 22. 3. 1995, BFH/NV 1995 S. 963; v. 12. 8. 1997, BFH/NV 1998 S. 317; v. 13. 8. 1997, BStBl. II 1997 S. 794; FG Ba.-Württ. v. 2. 10. 1997, EFG 1998 S. 613, nrkr.; Hess. FG v. 28. 4. 1999, EFG 1999 S. 769, rkr.; FG Münster v. 22. 1. 2001, EFG 2001 S. 613, nrkr.; FG Münster v. 26. 4. 2001, EFG 2001 S. 1273, nrkr.; FG Hbg. v. 17. 12. 2001, EFG 2002 S. 545, rkr.; FG Brandenburg v. 20. 8. 2002, EFG 2002 S. 1355, nrkr.; Nachweise z. B. bei L. Schmidt/Heinicke, EStG, 21. Aufl., § 10b Rz. 20.

37 AEO Nr. 14 zu § 55.

38 Kritisch zu Vereinbarkeit dieser Sonderregelung allein zugunsten von Stiftungen mit dem Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG) Hüttemann, DB 2000 S. 1584 (1592).

39 BFH v. 5. 2. 1992, BStBl. II 1992 S. 748; AEO Nr. 17 zu § 55.

gen, verneint die h. M.⁴⁰ eine Berechtigung des Zuwendenden zum Spendenabzug (§ 10b EStG). Dies ist aber nicht überzeugend, weil daraus entstehende Gewinne wirtschaftlicher Geschäftsbetriebe letztendlich auch für die steuerbegünstigten Zwecke verwendet werden müssen (s. o. II. 3. und unten IV. 1. a)).

c) Mitteltransfer durch Dritte

Ein *Transfer von Mitteln* durch andere Personen oder Organisationen, die nicht Mitglieder, Gesellschafter oder Stifter sind, kann durch *Zuwendungen (Spenden)* oder *Zuschüsse*, insb. der öffentlichen Hand, erfolgen.

Eine gemeinnützige Organisation darf derartige Zuwendungen in folgenden Fallgruppen ihrem *Vermögen* zuführen (§ 58 Nr. 11 AO)⁴¹:

- Zuwendungen, bei denen der Zuwendende ausdrücklich erklärt, dass sie zur Ausstattung der Organisation mit Vermögen oder zur Erhöhung des Vermögens bestimmt sind;
- Sachzuwendungen, die ihrer Natur nach zum Vermögen gehören;
- Zuwendung von Todes wegen, wenn der Erblasser keine Verwendung für den laufenden Aufwand der Organisation vorgeschrieben hat;
- Zuwendungen auf Grund eines Spendenaufrufs der Organisation, wenn aus dem Spendenaufruf ersichtlich ist, dass Beträge zur Aufstockung des Vermögens erbeten werden.

Zuwendungen können, unabhängig davon, ob sie zur Deckung des laufenden Aufwands verwendet oder dem Vermögen zugeführt werden, von der *Schenkungsteuer und Erbschaftsteuer befreit* sein (§ 13 Abs. 1 Nr. 16 Buchst. b ErbStG) und zum *Spendenabzug* berechtigen (§ 10b EStG, § 9 Nr. 2a KStG, § 9 Nr. 5 GewStG), letzteres gilt auch, falls der Zuwendungsempfänger (lediglich) als besonders förderungswürdig anerkannte Zwecke der Art verfolgt, die in Abschnitt B der Anlage 1 zur EStDV aufgeführt sind.

d) Fremdfinanzierung

Gemeinnützige Organisationen sind bei ihrer Finanzierung nicht darauf beschränkt, lediglich „milde Gaben“ für die Förderung ihrer Zwecke zu verwenden. Es gibt grds. keine Rechtsgründe, die eine Finanzierung durch *Aufnahme von Fremdkapital* ausschließen. Insb. ist das Zahlen von Kreditzinsen keine unzulässige Mittelverwendung. Dabei handelt es sich nämlich um eine Vergütung für die Nutzungsüberlassung von Kapital. Deren Zahlung ist gemeinnützigen Organisationen ebenso erlaubt wie allgemein die Zahlung von Vergütun-

40 AEAO zu § 55 AO Nr. 6 a. E.

41 AEAO zu § 58 AO Nr. 21; dazu kritisch *Hüttemann*, FR 2002 S. 1337 (1344).

gen für die Inanspruchnahme personeller und sachlicher Ressourcen, d. h. die Zahlung von z. B. Löhnen und Mieten.

Allerdings hat der BFH mit Urteil vom 26. 4. 1989⁴² in einem extrem gelagerten Fall (Arbeitsmedizinische Zentren) entschieden, dass eine ausschließlich fremdfinanzierte kapitalintensive Körperschaft nur schwer die Voraussetzungen selbstlosen Handelns erfüllen könne. Sie verfolge in erster Linie eigenwirtschaftliche Zwecke i. S. d. § 55 Abs. 1 Satz 1 AO, wenn sie ausschließlich durch Darlehen ihrer Gründungsmitglieder finanziert sei und dieses Fremdkapital satzungsmäßig tilgen und verzinsen müsse⁴³.

Im Übrigen unterscheidet sich die Fremdkapitalaufnahme durch gemeinnützige Organisationen von der gleichen Finanzierungsmaßnahme bei erwerbswirtschaftlichen Unternehmen. Dort werden mit dem aufgenommenen Fremdkapital Investitionen oder laufende Aufwendungen im betrieblichen Leistungsprozess finanziert, an dessen Ende ein Geldrückfluss in Gestalt von Umsatzerlösen steht, aus denen schlussendlich das Fremdkapital getilgt und die Zinsaufwendungen beglichen werden können.

Bei gemeinnützigen Organisationen fehlt grds. ein derartiger Geldrückfluss. Ein Ausnahme gilt lediglich für den Bereich ihrer wirtschaftlichen Tätigkeiten. Deshalb bedarf die Fremdkapitalaufnahme durch gemeinnützige Organisationen grds. einer sorgfältigen *Finanzplanung*, die sicherzustellen hat, dass Zinsen und Tilgung bei Fälligkeit geleistet werden können. In einzelnen Landesstiftungsgesetzen ist ein „Haushaltsplan“ oder „Voranschlag“ vorgeschrieben⁴⁴, der u. a. diese Aufgabe erfüllen kann. Eine Kreditaufnahme wird vor allem zur Vorfinanzierung von Maßnahmen in Betracht kommen⁴⁵, deren endgültige Finanzierung aus anderen Quellen erwartet werden kann. Ein etwaiger daraus entstehender Bilanzverlust wird in der Stiftungspraxis auch als „Bewilligung aus zukünftigen Erträgen“ bezeichnet⁴⁶. Die Finanzverwaltung⁴⁷ behandelt Darlehensaufnahmen dieser Art auch als gemeinnützigkeitsunschädlich („Verwendung einer von den Mitgliedern erhobenen Investitionsumlage für die

42 BFH v. 26. 4. 1989, BStBl. II 1989 S. 670.

43 Einzelheiten dazu s. u. III. 3. b) bb).

44 Einzelheiten dazu z. B. bei *Orth* in *Seifart/v. Campenhausen*, Hdb. des Stiftungsrechts, 2. Aufl., § 37 Rdn. 15.

45 Zum geringeren Verschuldensgrad von z. B. Stiftungen im Vergleich zur gewerblichen Wirtschaft s. *Mühlhäuser*, Publizität bei Stiftungen, Diss. iur. München 1970, S. 108; *Orth* in *Seifart/v. Campenhausen*, Hdb. des Stiftungsrechts, 2. Aufl., § 37 Rdn. 86 und 172.

46 *Mühlhäuser*, Publizität bei Stiftungen, Diss. iur. München 1970, S. 106; *Orth* in *Seifart/v. Campenhausen*, Hdb. des Stiftungsrechts, 2. Aufl., § 37 Rdn. 70 und 149.

47 AEAO zu § 52 AO Nr. 1.2.

Tilgung von Darlehen, die für die Finanzierung von Investitionen aufgenommen worden sind⁴⁸).

3. Innenfinanzierung

a) Überblick

Unter *Innenfinanzierung* versteht man allgemein das Erwirtschaften von Mitteln im betrieblichen Leistungs- oder Umsatzprozess, indem ein *Zahlungsmittelüberschuss* erzielt wird. Das bedeutet, dass dem Zufluss liquider Mittel kein oder ein geringerer Mittelabfluss gegenübersteht.

Für gemeinnützige Organisationen ist zu klären, ob und inwieweit das Gebot der zeitnahen Mittelverwendung (s. o. II. 3. und unten IV. 2.) die Möglichkeiten der Innenfinanzierung begrenzt. Dies ist vor allem für deren Selbstfinanzierung von Bedeutung (s. u. III. 3. b) bb)).

b) Selbstfinanzierung

aa) Funktionsweise

Wird ein Gewinn nicht ausgeschüttet, so entsteht durch den einbehaltenen Gewinn ein Innenfinanzierungsvolumen (Diese Betrachtungsweise unterstellt, dass alle Erträge zu Einzahlungen und alle Aufwendungen zu Auszahlungen führen). Diese Form der Finanzierung aus thesaurierten Gewinnen wird als Selbstfinanzierung bezeichnet. Mittel aus der Selbstfinanzierung unterliegen im allgemeinen keiner Zweckbindung und können daher auch zur Finanzierung risikoreicher Investitionen herangezogen werden.

bb) Verbot vorrangigen Verfolgens eigenwirtschaftlicher Zwecke als Einschränkung?

Die Möglichkeiten der Selbstfinanzierung gemeinnütziger Organisationen durch Gewinne ihrer wirtschaftlichen Tätigkeiten hängen davon ab, ob und in welchem Umfang sie eine wirtschaftliche Tätigkeit ausüben dürfen. Das Ausschließlichkeitsgebot (§ 56 AO) und das Unmittelbarkeitsgebot (§ 57 AO) stehen dem nicht entgegen (s. o. II. 2.). Blicke noch zu klären, ob das Selbstlosigkeitsgebot i. S. d. § 55 Abs. 1 Satz 1 AO ihrer wirtschaftlichen Tätigkeit Grenzen setzt. Nach dieser Regelung erfordert Selbstlosigkeit, dass durch eine Förderung und Unterstützung i. S. d. §§ 52 bis 54 AO „nicht in erster Linie eigenwirtschaftliche Zwecke – z. B. gewerbliche Zwecke oder sonstige Er-

⁴⁸ Zu einem Sonderfall s. a. AEAO zu § 55 AO Nr. 7: Darlehensaufnahme zum Ausgleich von Verlusten in einem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb.

werbszwecke – verfolgt“ und die übrigen Voraussetzungen des § 55 AO erfüllt werden.

Nach der Rspr. des BFH⁴⁹ verfolgt eine Körperschaft in erster Linie *eigenwirtschaftliche Zwecke*, falls sie vorrangig und nicht nur nebenbei

- ihre *eigenen* wirtschaftlichen Interessen oder
- die (wirtschaftlichen Interessen) ihrer *Mitglieder* fördert.

Die Unabhängige Sachverständigenkommission zur Prüfung des Gemeinnützigkeits- und Spendenrechts hat in ihrem Gutachten aus dem Jahr 1988⁵⁰ beanstandet, dass nicht auch eine eigennützige oder selbstische Verfolgung *nichtwirtschaftlicher* bzw. *ideeller* Interessen im Bereich der privaten Lebensführung (z. B. durch eigennützige Befriedigung persönlicher, kultureller oder sportlicher Bedürfnisse etc.) zum Verlust der Steuerbegünstigung führt. Ihre daraus gezogenen Schlussfolgerungen bzw. Vorschläge für entsprechende Gesetzesänderungen sind nicht aufgegriffen worden. Im Gegenteil, durch Einbeziehung weiterer Freizeitaktivitäten in die gemeinnützigen Zwecke (§ 52 Abs. 1 Nr. 4 AO) ist – wie es *Tipke*⁵¹ formuliert hat – die Gemeinnützigkeit „deklariert“ worden.

Eigenwirtschaftliche Zwecke in diesem Sinne verfolgt eine Körperschaft nach der Rspr. des BFH⁵² dann, wenn ihre Tätigkeit darauf gerichtet ist, ihr Vermögen und ihre Einkünfte zu vermehren. Allerdings ist nicht jede auf Verbesserung der Einkünfte oder des Vermögens gerichtete Tätigkeit als Verstoß gegen das Gebot der Selbstlosigkeit anzusehen. Eine Körperschaft kann auf Gewinnerzielung gerichtete wirtschaftliche Geschäftsbetriebe unterhalten, ohne dadurch das Selbstlosigkeitsgebot zu verletzen. Dies begründet der BFH mit dem Hinweis auf § 64 AO, der die Steuervergünstigung (nur) *insoweit* ausschließt, als ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb unterhalten wird. Neu ist die Feststellung im Urteil vom 15. 7. 1998⁵³,

„es liefe auch dem Ziel der (steuerlichen) Förderung gemeinnütziger Zwecke zuwider, Körperschaften allein wegen der Größe des von ihnen unterhaltenen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs die Möglichkeit gemeinnütziger Tätigkeit vorzuenthalten. Das Tatbestandsmerkmal ‚dadurch nicht in erster Linie eigenwirtschaftliche Zwecke verfolgt‘ kann daher nicht in diesem Sinne verstanden werden“.

49 BFH v. 23. 10. 1991, BStBl. II 1992 S. 62 (64); v. 13. 12. 1978, BStBl. II 1979 S. 482; v. 26. 4. 1989, BStBl. II 1989 S. 670.

50 Schriftenreihe des BMF, Heft 40, S. 82 f.

51 *StuW* 1989 S. 165.

52 BFH v. 15. 7. 1998, BStBl. 2002 S. 162 (163); v. 26. 4. 1989, BStBl. II 1989 S. 670.

53 BFH v. 15. 7. 1998, BStBl. 2002 S. 162 (163); dazu s. a. *Hofmeister*, DStZ 1999 S. 545 (548 f.); *A. Schulz*, DStR 1999 S. 354 (356 f.).

D. h. – wie es *Pöllath*⁵⁴ bisher bereits formuliert hat – Quantität schlägt nicht in Qualität um. Im Übrigen bleibt das BFH-Urteil vom 15. 7. 1998⁵⁵ bei der bisherigen Formel aus dem BFH-Urteil vom 26. 4. 1989⁵⁶, die Körperschaft „darf die im Rahmen eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs verfolgten eigenwirtschaftlichen Zwecke nur nicht ‚in erster Linie‘ verfolgen. Selbstloses Handeln ist zu verneinen, wenn die ihm eigene Opferwilligkeit zugunsten anderer wegfällt oder in den Hintergrund gedrängt wird und an deren Stelle in erster Linie Eigennutz tritt“.

Durch das BFH-Urteil vom 15. 7. 1998 ist ausdrücklich allerdings nur geklärt, dass ein *steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb* allein wegen seiner Größe nicht dazu führen kann, dass eine Körperschaft in erster Linie eigenwirtschaftliche Zwecke i. S. d. § 55 Abs. 1 Satz 1 AO verfolgt. Im Leitsatz 1 ist jedoch auch vom Verhältnis der *unternehmerischen* Aktivitäten zu den gemeinnützigen Aktivitäten die Rede. Nicht abschließend geklärt erscheint deswegen, ob die Begründung auch auf *Zweckbetriebe* und auf die *Vermögensverwaltung* übertragen werden kann. Das BFH-Urteil vom 26. 4. 1989 hatte für die sog. Arbeitsmedizinischen Zentren, die in einem Verein organisiert waren, die Zweckbetriebseigenschaft dahinstehen lassen, weil bereits aufgrund des – durch ihre Finanzierung vorgegebenen und in der Satzung verankerten – Gewinnstrebens davon auszugehen sei, dass der Verein in erster Linie eigenwirtschaftliche Zwecke i. S. d. § 55 Abs. 1 Satz 1 AO verfolge. Bei Zweckbetrieben kann, anders als bei steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben, nicht auf die ohnehin gemäß § 64 AO eintretenden Steuerfolgen verwiesen werden. Für sie ergibt sich aber aus der Wettbewerbsklausel des § 65 Nr. 3 AO⁵⁷ ein ausreichendes Korrektiv, der zufolge der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb zu nicht begünstigten Betrieben derselben Art nicht in größerem Umfang in Wettbewerb treten darf, als es bei der Erfüllung der steuerbegünstigten Zwecke unvermeidbar ist. Für die Vermögensverwaltung ergibt sich aus dem gesamten Regelungszusammenhang der §§ 51 ff. AO, insb. aus den erweiterten Möglichkeiten, „Mittel“ – statt sie zeitnah verwenden zu müssen – dem Vermögen oder freien Rücklagen zuführen zu können (s. u. IV. 2. a)), dass diese Betätigung keines Korrektivs durch ein Verbot des Verfolgens vorrangiger eigenwirtschaftlicher Zwecke i. S. d. § 55 Abs. 1 Satz 1 AO bedarf.

54 *Pöllath* in Seifart/v. Campenhausen, Hdb. des Stiftungsrechts, 2. Aufl., § 43 Rdn. 112.

55 BFH v. 15. 7. 1998, BStBl. 2002 S. 162 (163).

56 BFH v. 26. 4. 1989, BStBl. II 1989 S. 670.

57 Dazu z. B. BFH v. 30. 3. 2000, BStBl. II 2000 S. 705; *Wunsch*, Die Wettbewerbsklausel des § 65 Nr. 3 AO als Schutznorm zugunsten nicht begünstigter Konkurrenten gemeinnütziger Körperschaften, Diss. iur. Hamburg, 2002.

Bei dieser Betrachtungsweise kann ich mich insb. auf die bisher bereits von *Tipke*⁵⁸ und *Hüttemann*⁵⁹ vertretene Auffassung stützen⁶⁰. Die bislang h. M.⁶¹ folgte dagegen im Wesentlichen der Auffassung, die auch jetzt noch von der Finanzverwaltung⁶² vertreten wird:

„Unterhält eine Körperschaft einen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb, ist zwischen ihrer steuerbegünstigten und dieser wirtschaftlichen Tätigkeit zu gewichten. Die Körperschaft ist nicht steuerbegünstigt, wenn ihr die wirtschaftliche Tätigkeit bei einer Gesamtbetrachtung des Gepräges gibt“ (sog. Geprägetheorie). Im Übrigen wird im AEAO u. a. auf das BFH-Urteil zu den Arbeitsmedizinischen Zentren verwiesen.

*Schäfers/Walz*⁶³ haben der Finanzverwaltung im Ergebnis zugestimmt und dies damit begründet, dass „es eine drohende Wettbewerbsbeeinträchtigung zu verhindern gilt“. M. E. ist dieses Argument im Zusammenhang mit dem von ihnen diskutierten „Umfang des steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs“ aber nicht überzeugend, weil mit der Steuerbelastung infolge der partiellen Steuerpflicht bereits eine ausreichende Wettbewerbsneutralität bewirkt wird.

cc) Vermögensverwaltung

Gemeinnützige Organisationen werden sich vor allem durch eine vermögensverwaltende Tätigkeit (§ 14 AO) Mittel beschaffen, sei es durch die Nutzungsüberlassung von Sachvermögen (Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung oder Sonstige Einkünfte i. S. d. § 22 Nr. 3 EStG) oder durch die Nutzungsüberlassung von Geldvermögen (Einkünfte aus Kapitalvermögen). Die Vermögensverwaltung ist insb. für Stiftungen von Bedeutung, weil sie grds. ihr Vermögen in seinem Bestand ungeschmälert zu erhalten haben und die Stiftungszwecke deswegen nur mit den Früchten bzw. Erträgen des Vermögens finanzieren können. Grundsatz ist, dass gemeinnützige

58 *Tipke/Kruse*, § 55 AO Tz. 4.

59 *Hüttemann*, Wirtschaftliche Betätigung und steuerliche Gemeinnützigkeit, 1991, S. 36 ff.

60 S. a. P. *Fischer* in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 55 AO Rz. 73 ff. (93); *Orth* in IDW, Stiftungen – Rechnungslegung, Kapitalerhaltung, Prüfung und Besteuerung, 1997, S. 223 (235 ff.); *Eversberg*, Stiftung & Sponsoring 2001 Beilage (Rote Seiten) zu Heft 5, S. 3 ff.; *Jost* in Dötsch/Eversberg/Jost/Witt, § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG n. F. Tz. 53a.

61 *Koch/Scholtz*, AO, 5. Aufl., § 55 Rz. 4 ff.; *Buchna*, Gemeinnützigkeit im Steuerrecht, 8. Aufl., § 55 AO Tz. 2.5.1 (S. 90 ff.).

62 AEAO zu § 55 AO Nr. 1 und 2; BMF-Schr. v. 15. 2. 2002, BStBl. I 2002 S. 267 Tz. 1; OFD Koblenz v. 26. 4. 2002, DB 2002 S. 1585; dazu kritisch *Hüttemann*, FR 2002 S. 1337 (1338 ff.).

63 *Schäfers/Walz*, FR 2002 S. 499 (504).

Organisationen ihre Mittel bzw. ihr Vermögen ertragbringend anlegen müssen⁶⁴.

Bei der Vergabe von Darlehen durch eine gemeinnützige Organisation werden zwei Fallgruppen unterschieden⁶⁵:

- Vergabe aus Mitteln, die zeitnah für die steuerbegünstigten Zwecke zu verwenden sind. Derartige Darlehen sind unschädlich, wenn die gemeinnützige Organisation damit selbst unmittelbar ihre steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke verfolgt (z. B. Stipendien, die als Darlehen mit günstigen Konditionen vergeben werden).
- Vergabe aus Mitteln, die nicht dem Gebot der zeitnahen Mittelverwendung unterliegen (Vermögen einschließlich der zulässigen Zuführung und der zulässig gebildeten Rücklagen). Derartige Darlehen sollen sich in dem auf dem Kapitalmarkt üblichen Rahmen halten. Im Einzelfall ist auf die Gesamtumstände abzustellen⁶⁶, dabei sollten z. B. auch die Grundsätze über einen Vorteilsausgleich entsprechend angewandt werden (die im Recht der verdeckten Gewinnausschüttungen entwickelt worden sind). Bei Darlehen einer gemeinnützigen Organisation an eine Tochtergesellschaft wird eine Margenteilung zwischen Soll- und Habenzinsen sachgerecht sein, weil einerseits eine Unterverzinslichkeit einen Verstoß gegen das Selbstlosigkeitsgebot und eine Überverzinslichkeit eine verdeckte Gewinnausschüttung bedeuten könnten⁶⁷.

Welche rechtlichen Maßstäbe generell für gemeinnützige Organisationen bei der Wahl anderer Anlagearten für Geldvermögen gelten, ist noch nicht ausreichend geklärt⁶⁸. Maßgebend sind zum einen die Anforderungen des Gemeinnützigkeitsrechts und zum anderen die rechtsformspezifischen Anforderungen u.a. für Vereine, Stiftungen und GmbHs. So verlangt z. B. die Neufassung des bayerischen Stiftungsgesetzes vom 19. 12. 2001⁶⁹ in Art. 11 Abs. 2 weiterhin, dass das Stiftungsvermögen „sicher und wirtschaftlich“ zu verwalten ist. Insb. bei Stiftungen kommt auch eine Festlegung von Anlagegrundsätzen in der Satzung in Betracht. Aus der Sicht der Organmitglieder handelt es sich um die Verwaltung fremden Vermögens⁷⁰. Die Vermögensanlage wird sich deshalb in

64 BFH v. 23. 10. 1991, BStBl. II 1992 S. 62.

65 AEAO zu § 55 AO Nr. 15 ff.

66 S. a. BFH v. 23. 10. 1991, BStBl. II 1992 S. 62 (64 f.).

67 Entsprechend BFH v. 28. 2. 1990, BStBl. II 1990 S. 649; v. 19. 1. 1994, BStBl. II 1994 S. 725. So Orth in IDW, Stiftungen – Rechnungslegung, Kapitalerhaltung, Prüfung und Besteuerung, 1997, S. 223 (254); Thiel, DB 1992 S. 1900.

68 Dazu z. B. A. Richter, Rechtsfähige Stiftung und Charitable Corporation, Diss. iur. Regensburg, 2001, S. 255 ff., 362 ff., 401 f.

69 Bayerisches Gesetz- und Verordnungsblatt 2002 S. 10.

70 IDW Stellungnahme v. 25. 2. 2000 zur Rechnungslegung von Stiftungen (IDW RS HFA 5), WpG, 2000 S. 391, 3.2.1.2. (Tz. 37).

den Grenzen zwischen den Extremen einer mündelsicheren Anlage (§§ 1806, 1807 BGB) einerseits und dem Untreuetatbestand (§ 266 StGB)⁷¹ andererseits bewegen müssen. In Betracht kommt vor allem eine Anlage nach den „Grundsätzen einer wirtschaftlichen Vermögensverwaltung“ (§§ 1642, 1811 BGB). Dies bedeutet für größere Vermögen eine Streuung über unterschiedliche Anlagearten, wobei für längerfristige Anlagen dann neben Immobilien z. B. auch Renten, Aktien und Investmentfonds in Betracht kommen⁷². Empfohlen wird auch eine Orientierung an den Regelungen des § 54 Versicherungsaufsichtsgesetz für die Anlage des gebundenen Vermögens von Versicherungsunternehmen⁷³. Als Richtschnur gilt in der Praxis oftmals noch „Sicherheit vor Rendite“⁷⁴ bzw. eine eher „konservative Anlagestrategie“⁷⁵.

Überschüsse aus Vermögensverwaltung sind grds. zeitnah für die steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke der gemeinnützigen Organisationen zu verwenden. Allerdings dürfen diese Überschüsse auch einer Reihe von Rücklagen zugeführt werden:

- (1) Zweckgebundene Rücklagen zur Durchführung konkreter Reparatur- oder Erhaltungsmaßnahmen an Vermögensgegenständen i. S. d. § 21 EStG (Gebäude), die notwendig sind, um den ordnungsgemäßen Zustand des Vermögensgegenstandes zu erhalten oder wiederherzustellen, und in einem angemessenen Zeitraum durchgeführt werden können⁷⁶.
- (2) Zweckgebundene Rücklagen zum Erwerb von Gesellschaftsrechten zur Erhaltung der prozentualen Beteiligung an Kapitalgesellschaften (§ 58 Nr. 7 Buchst. b AO).
- (3) Zweckgebundene Rücklagen, soweit sie erforderlich sind, um die steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke der gemeinnützigen Organisation erfüllen zu können (§ 58 Nr. 6 AO).
- (4) Freie Rücklagen in Höhe höchstens eines Drittels des Überschusses aus Vermögensverwaltung (§ 58 Nr. 7 Buchst. a AO).
- (5) Eine Stiftung darf außerdem Überschüsse aus Vermögensverwaltung im Jahr ihrer Errichtung und in den zwei folgenden Kalenderjahren ihrem Vermögen zuführen (§ 58 Nr. 12 AO).

71 Dazu z. B. BGH v. 6. 4. 2000, BGHSt 46 S. 33; v. 15. 11. 2001, NJW 2002 S. 1211.

72 Palandt/Diederichsen, BGB, 61. Aufl., § 1811 Rn. 3; s. a. Schindler, DB 2003 S. 297; Schiffers, DStR 2003 S. 14 (16 f.).

73 Buchna, Gemeinnützigkeit im Steuerrecht, 8. Aufl., § 55 AO Tz. 2.5.3.3 (S. 108).

74 Pohley, Komm. zum StiftG Bayern, 3. Aufl., Art. 13 Erl. 3.

75 Carstensen in Bertelsmann Stiftung (Hrsg.), Handbuch Stiftungen, 1998 S. 565 (591).

76 AEAO zu § 55 AO Nr. 3 und 26.

Verluste aus Vermögensverwaltung sollen nach Auffassung der Finanzverwaltung⁷⁷ unter den gleichen Voraussetzungen wie Verluste aus steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben (s. u. III. 3. b) dd)) gemeinnützigkeits-schädlich sein⁷⁸. Derartige Verluste aus Vermögensverwaltung sind aber gemeinnützigkeitsunschädlich, sofern sie der Förderung des steuerbegünstigten Satzungszwecks dienen⁷⁹.

dd) Steuerpflichtige wirtschaftliche Geschäftsbetriebe

Gemeinnützige Organisationen betreiben mit selbständigen, nachhaltigen Tätigkeiten, durch die Einnahmen erzielt werden und die über den Rahmen einer Vermögensverwaltung hinausgehen ohne die Voraussetzungen eines Zweckbetriebs zu erfüllen, einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb, mit dem sie partiell (ertrag-)steuerpflichtig sind (§ 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG und § 3 Nr. 6 GewStG i. V. m. §§ 14, 64 AO), ohne dass dieser allerdings ein eigenes Steuer-subjekt wäre⁸⁰. Umsatzsteuerlich gilt für wirtschaftliche Geschäftsbetriebe der Regelsteuersatz i. H. v. 16%. Wirtschaftliche Geschäftsbetriebe, die auch als Mittelbeschaffungsbetriebe bezeichnet werden, können als *Eigenbetrieb* organisiert sein, aber auch aus Beteiligungen an Gesellschaften bestehen⁸¹. *Beteiligungen* gemeinnütziger Organisationen als Mitunternehmer an *Personengesellschaften* werden stets als steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb behandelt⁸², Beteiligungen an *Kapitalgesellschaften* nur dann, wenn mit ihr tatsächlich ein entscheidender Einfluss auf die laufende Geschäftsführung der Kapitalgesellschaft ausgeübt wird⁸³ oder ein Fall der Betriebsaufspaltung vorliegt, ansonsten ist sie Vermögensverwaltung⁸⁴.

Ob eine gemeinnützige Organisation einen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb gründen und dabei mit eigenen Mitteln *ausstatten* darf, führt immer wieder zu Diskussionen. Grund dafür ist, dass es nach h. M.⁸⁵ grds. nicht

77 AEAO zu § 55 AO Nr. 9; dazu s. a. *Buchna*, Gemeinnützigkeit im Steuerrecht, 8. Aufl., § 55 AO Tz. 2.5.3.3 (S. 107 ff.)

78 Dazu kritisch *Hüttemann*, FR 2002 S. 1337 (1341).

79 BFH v. 24. 7. 1996, BStBl. II 1996 S. 583; dazu s. a. *Orth* in IDW, Stiftungen – Rechnungslegung, Kapitalerhaltung, Prüfung und Besteuerung, 1997, S. 223 (240).

80 BFH v. 27. 3. 2001, BStBl. II 2001 S. 449 (451). S. a. Nds FG v. 8. 10. 2002, EFG 2003 S. 142, rkr.: Die Verwendung von Gewinnen aus wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben für steuerbegünstigte Zwecke desselben Rechtsträgers berechtigt nicht zum Spendenabzug.

81 Einzelheiten dazu z. B. bei *Orth* in IDW, Stiftungen – Rechnungslegung, Kapitalerhaltung, Prüfung und Besteuerung, 1997, S. 223 (242 ff.)

82 BFH v. 27. 7. 1988, BStBl. II 1989 S. 134; v. 27. 3. 2001, BStBl. II 2001 S. 449.

83 BFH v. 30. 6. 1971, BStBl. II 1971 S. 753; v. 27. 3. 2001, BStBl. II 2001 S. 449 (450).

84 AEAO zu § 64 AO Nr. 3.

85 AEAO zu § 55 AO Nr. 4.

zulässig ist, Mittel des ideellen Bereichs (insb. Spenden, Mitgliedsbeiträge, Zuschüsse und Rücklagen), Gewinne aus Zweckbetrieben und Überschüsse aus Vermögensverwaltung sowie das entsprechende Vermögen für einen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb zu verwenden. Dies würde bedeuten, dass gemeinnützige Organisationen nur in dem Ausnahmefall, dass ihnen der Betrieb oder das dafür erforderliche Vermögen zweckgebunden zugewandt worden sind, einen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb unterhalten könnten. Es erscheint fraglich, ob ein derartiges Ergebnis dem Konzept der §§ 51 ff. AO entspricht, das die Existenz steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetriebe insb. in § 64 AO voraussetzt. Diese Betrachtungsweise würde ferner außer Acht lassen, dass das gesamte Vermögen steuerbegünstigter Organisationen der Vermögensbindung unterliegt und deswegen sichergestellt ist, dass es zumindest final für steuerbegünstigte Zwecke verwendet wird (s. o. II. 3. und unten IV. 1. a)). Deswegen erscheint es mir als unschädlich, zumindest die Mittel einer gemeinnützigen Organisation, die nicht der zeitnahen Mittelverwendungspflicht unterliegen, weil sie zulässigerweise dem Vermögen oder einer freien Rücklage zugeführt worden sind, zur Ausstattung eines steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs zu verwenden⁸⁶. Für die Ausstattung einer Tochter-Kapitalgesellschaft, d. h. die Übernahme der Stammeinlagen durch eine gemeinnützige Organisation, geht die Verfügung der OFD Rostock vom 12. 7. 2002⁸⁷ auch von dieser Auffassung aus⁸⁸.

Gewinne aus steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben sind grds. zeitnah für die steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke der gemeinnützigen Organisationen zu verwenden. Allerdings dürfen diese Gewinne auch verschiedenen Rücklagen zugeführt werden:

- (1) Rücklagen, die bei vernünftiger kaufmännischer Beurteilung wirtschaftlich begründet sind (entsprechend § 14 Abs. 1 Nr. 4 KStG)⁸⁹. Für die Bildung der Rücklage muss ein konkreter Anlass gegeben sein, der auch aus objektiver unternehmerischer Sicht die Bildung der Rücklage rechtfertigt. Als solche Anlässe sind bisher anerkannt: Eine geplante Betriebsverlegung, Werkserneuerung oder Kapazitätserweiterung. Nach dem BFH-Urteil

86 Einzelheiten dazu bei *Orth* in Seifart/v. Campenhausen, Hdb. des Stiftungsrechts, 2. Aufl., § 37 Rdn. 230; *Orth* in IDW, Stiftungen – Rechnungslegung, Kapitalerhaltung, Prüfung und Besteuerung, 1997, S. 223 (240 f.); ebenso *Buchna*, Gemeinnützigkeit im Steuerrecht, 8. Aufl., § 55 AO Tz. 2.5.3.4 (S. 109 ff., 110); a. A. *Jost* in Dötsch/Eversberg/Jost/Witt, § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG n. F. Tz. 161.

87 OFD Rostock v. 12. 7. 2002, DStR 2002 S. 1484.

88 Weitere Einzelheiten dazu z. B. bei *Orth*, Steuerrechtliche Fragen bei Errichtung und Führung von Sportkapitalgesellschaften, in Scherrer (Hrsg.), Sportkapitalgesellschaften (Schriftenreihe Recht und Sport, Bd. 25), 1998, S. 65 (73 ff.).

89 AEAO zu § 55 AO Nr. 3 und 26.

vom 15. 7. 1998⁹⁰ darf sie auch die Mittel in eine Rücklage einstellen, die bei vernünftiger kaufmännischer Beurteilung zur Sicherung des wirtschaftlichen Erfolgs des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs benötigt werden⁹¹. Der Körperschaft wird der Nachweis auferlegt, dass der Umfang der tatsächlich vorgenommenen Gewinnthesaurierung zur Sicherung ihrer Existenz betriebswirtschaftlich geboten war. Die zuletzt genannte Voraussetzung macht die Finanzverwaltung zur Voraussetzung der Unschädlichkeit der Rücklagenbildung⁹².

- (2) Zweckgebundene Rücklagen zum Erwerb von Gesellschaftsrechten zur Erhaltung der prozentualen Beteiligung an Kapitalgesellschaften (§ 58 Nr. 7 Buchst. b AO).
- (3) Zweckgebundene Rücklagen, soweit sie erforderlich sind, um die steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke erfüllen zu können (§ 58 Nr. 6 AO).
- (4) Freie Rücklagen in Höhe von höchstens 10% des Gewinns aus dem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb (§ 58 Nr. 7 Buchst. a AO).
- (5) Eine Stiftung darf außerdem Gewinne aus steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben im Jahr ihrer Errichtung und in den zwei folgenden Kalenderjahren ihrem Vermögen zuführen (§ 58 Nr. 12 AO).

Verluste eines steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs dürfen nach Auffassung der Finanzverwaltung⁹³ nicht mit Mitteln aus den anderen Bereichen einer gemeinnützigen Organisation ausgeglichen werden. Ein derartiger Verlustausgleich ist jedoch unschädlich, wenn der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb in den 6 Jahren vor dem Verlustjahr Gewinne erzielt hat, die ohne zwischenzeitliche Verwendung für die steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke betragsmäßig für einen Verlustausgleich ausgereicht hätten. Ansonsten ist der Verlust nur dann unschädlich, wenn er auf einer Fehlkalkulation beruhte und in dem auf das Verlustjahr folgenden Jahr aus einem Gewinn des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs, aus Umlagen oder Zuschüssen oder aus darlehensweise aufgenommenen Mitteln ausgeglichen werden kann⁹⁴. *Hütte-*

90 BFH v. 15. 7. 1998, BStBl. II 2002 S. 162.

91 Bei Organgesellschaften sind auch sog. Risikorücklagen zulässig (BFH v. 29. 10. 1980, BStBl. II 1981 S. 336); dazu und zu deren Bedeutung für einen Ausgleich von Verlusten in einem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb s. *Orth* in *Seifart/v. Campenhausen*, Hdb. des Stiftungsrechts, 2. Aufl., § 37 Rdn. 239 und *Orth* in *IDW, Stiftungen – Rechnungslegung, Kapitalerhaltung, Prüfung und Besteuerung*, 1997, S. 223 (240).

92 AEAO zu § 55 AO Nr. 3.

93 AEAO zu § 55 AO Nr. 4–8.

94 Zu alternativen Überlegungen s. a. *Orth* in *IDW, Stiftungen – Rechnungslegung, Kapitalerhaltung, Prüfung und Besteuerung*, 1997, S. 223 (240 f.).

*mann*⁹⁵ hat jüngst diese – über die engere Auffassung des BFH⁹⁶ hinausgehende – sog. *Verrechnungslösung* der Finanzverwaltung m. E. zu Recht als noch zu eng kritisiert und verlangt, man solle gemeinnützigen Organisationen die Möglichkeit geben, ohne Gefährdung der Gemeinnützigkeit eine begonnene wirtschaftliche Tätigkeit auch „mit Verlust“ einzustellen, wenn die Verlusterzielung bei Aufnahme der Tätigkeit nicht absehbar war.

ee) Zweckbetriebe

Zweckbetriebe einer gemeinnützigen Organisation sind diejenigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe, die als sog. Zweckverwirklichungsbetriebe die privilegierenden allgemeinen Zweckbetriebs-Voraussetzungen des § 65 AO oder die speziellen Voraussetzungen der §§ 66 – 68 AO erfüllen. § 68 AO erfasst auch wirtschaftliche Geschäftsbetriebe, bei denen der Gesetzgeber zur Überwindung von Abgrenzungsschwierigkeiten unter den jeweiligen Voraussetzungen typisierend unterstellt, dass es sich um Zweckbetriebe handelt (z. B. Lotterien gem. Nr. 6⁹⁷ oder Auftragsforschung gem. Nr. 9⁹⁸).

Gewinne sind grds. zeitnah für die steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke der gemeinnützigen Organisationen zu verwenden. Allerdings dürfen diese Gewinne auch verschiedenen Rücklagen zugeführt werden:

- (1) Zweckgebundene Rücklagen zum Erwerb von Gesellschaftsrechten zur Erhaltung der prozentualen Beteiligung an Kapitalgesellschaften (§ 58 Nr. 7 Buchst. b AO).
- (2) Zweckgebundenen Rücklagen, soweit sie erforderlich sind, um die steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke erfüllen zu können (§ 58 Nr. 6 AO).
- (3) Freie Rücklagen in Höhe von höchstens 10% des Gewinns aus dem Zweckbetrieb (§ 58 Nr. 7 Buchst. a AO).

⁹⁵ *Hüttemann*, FR 2002 S. 1337 (1340 f.).

⁹⁶ BFH v. 13. 11. 1996, BStBl. II 1998 S. 711.

⁹⁷ AEO Nr. 9 zu § 68 AO meint, der Gesetzeswortlaut lasse offen, in welchem Umfang solche Lotterien veranstaltet werden dürfen. Da eine besondere Einschränkung fehle, sei auch eine umfangreiche Tätigkeit so lange unschädlich, als die allgemein durch das Gesetz gezogenen Grenzen nicht überschritten würden und die Körperschaft durch den Umfang der Lotterieveranstaltung nicht ihr Gepräge als begünstigte Einrichtung verlöre. Diese einschränkende Auslegung ist aber nicht mehr durch den Gesetzeswortlaut gedeckt. Auch die oben (III. 3. b) bb)) angestellten allgemeinen Überlegungen zum gemeinnützigkeitsunschädlichen Umfang wirtschaftlicher Tätigkeiten rechtfertigen diese auf die sog. Geprägetheorie gestützte einschränkende Auslegung nicht. Zur Neufassung des § 68 Nr. 6 AO s. ferner OFD Rostock v. 22. 1. 2001, DStZ 2001 S. 255.

⁹⁸ Zur Abgrenzung der Zweckbetriebe nach dieser Vorschrift von steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben durch Auftragsforschung s. zuletzt FG Ba.-Württ. v. 11. 7. 2002, EFG 2003 S. 22, nrkr., mit Anm. *Valentin*.

- (4) Eine Stiftung darf außerdem Gewinne aus Zweckbetrieben im Jahr ihrer Errichtung und in den zwei folgenden Kalenderjahren ihrem Vermögen zuführen (§ 58 Nr. 12 AO).

Verluste in Zweckbetrieben sind gemeinnützigkeitsunschädlich⁹⁹.

c) Noch nicht zahlungswirksame Aufwendungen/Vermögensumschichtungen

aa) Überblick

Das Innenfinanzierungsvolumen einer Periode erhöht sich auch, wenn nicht alle Aufwendungen in der gleichen Periode, sondern erst in Zukunft auszahlungswirksam werden. Unterstellt man wiederum, dass alle Erträge zahlungswirksam werden, so stehen diesem Mittelzufluss Aufwendungen gegenüber, die den Zahlungsmittelbestand nicht sofort reduzieren. Bis zum späteren Zeitpunkt der Auszahlung ist dieser Betrag für den Betrieb im Rahmen der Finanzplanung frei disponibel. Da der Zeitraum zwischen Aufwandsverrechnung und Auszahlung unter Umständen mehrere Jahre beträgt, kann so ein beachtliches Finanzierungspotential aufgebaut werden. Im wesentlichen kommen folgende Fallgruppen in Betracht:

bb) Bildung langfristiger Rückstellungen

Typisches Beispiel für dieses Auseinanderfallen von Aufwandsverrechnung und Auszahlung ist die Bildung langfristiger Rückstellungen (z. B. Pensionsrückstellungen). Durch eine Finanzierung aus („verdienten“) Rückstellungsgegenwerten erhöht sich der Zahlungsmittelbestand. Dies wird auch aus der dadurch bewirkten Bilanzverlängerung ersichtlich.

Pensionsrückstellungen können auch bei gemeinnützigen Organisationen vorkommen¹⁰⁰. Rückstellungen sind ferner z. B. für aufschiebend bedingte Förderungsverpflichtungen zu bilden¹⁰¹.

cc) Abschreibungen

Ein Auseinanderfallen von Aufwandsverrechnung und Ersatzbeschaffung (Reinvestition) entsteht auch bei der Abschreibung von Vermögensgegenständen. Durch eine Finanzierung aus („verdienten“) Abschreibungsgegenwerten erhöht sich allerdings die Bilanzsumme nicht. Es wird kein zusätzliches Kapital gebunden, sondern es findet lediglich eine Vermögensumschichtung auf der

⁹⁹ Orth in IDW, Stiftungen – Rechnungslegung, Kapitalerhaltung, Prüfung und Besteuerung, 1997, S. 223 (240).

¹⁰⁰ IDW Stellungnahme v. 25. 2. 2000 zur Rechnungslegung von Stiftungen (IDW RS HFA 5), Wpg. 2000 S. 391 Abschn. 3.2.1.7.

¹⁰¹ Orth in Seifart/v. Campenhausen, Hdb. des Stiftungsrechts, 2. Aufl., § 37 Rdn. 165.

Aktivseite statt, indem im Zuge eines Desinvestitionsprozesses Sachvermögen in Geldvermögen umgeschichtet wird.

Eine derartige Mittelfreisetzung kann zu einem Wiederaufleben der Verpflichtung zur zeitnahen Mittelverwendung führen. Sie entsteht allerdings solange nicht, als eine Beschaffung von Ersatzwirtschaftsgütern für die Verwirklichung der Satzungszwecke erforderlich ist¹⁰². Auf den Ausweis der Mittelverwendung hat dies folgende Auswirkungen¹⁰³:

- Werden die Abschreibungen entsprechend der kaufmännischen Buchführung aktivisch von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Vermögensgegenstandes abgesetzt (§ 253 HGB), so ist der auf der Passivseite im Zeitpunkt der Anschaffung oder Herstellung gebildete Gegenposten in Höhe der Abschreibungen aufzulösen und in gleicher Höhe eine Rücklage für Ersatzbeschaffung zu bilden (§ 58 Nr. 6 AO). D. h. es findet eine entsprechende Umbuchung auf der Passivseite statt.
- Werden die historischen Anschaffungs- oder Herstellungskosten dagegen beibehalten und die Abschreibungen passivisch als Wertberichtigungen ausgewiesen, so bleibt der Gegenposten unverändert und es kommt im Übrigen – bis zur Durchführung der Ersatzbeschaffung – zu einer Bilanzverlängerung (Aktivseite: Abschreibungsgegenwerte; Passivseite: Wertberichtigung).

dd) Sonstige Vermögensumschichtungen

Die Möglichkeit einer Erhöhung des Innenfinanzierungsvolumens ergibt sich schließlich bei sonstigen Vermögensumschichtungen, bei denen z. B. nicht mehr benötigtes Sachvermögen in Geldvermögen umgeschichtet wird.

Das Geldvermögen, das z. B. durch den Verkauf eines Grundstücks erzielt wird, unterliegt einschließlich des den Buchwert übersteigenden Teils des Preises nicht dem Gebot der zeitnahen Mittelverwendung¹⁰⁴.

4. Einzelfragen

a) Abgrenzung Außenfinanzierung/Innenfinanzierung

aa) Überblick

Bei einer Reihe von Sachverhalten scheint es sich der äußeren Form nach um eine Maßnahme der Außenfinanzierung zu handeln (Mitgliedsbeiträge, Spen-

102 So offenbar BFH v. 26. 4. 1989, BStBl. II 1989 S. 670 (672).

103 *Orth* in FS Rädler, 2000, S. 457 (483).

104 AEAO zu § 55 AO Nr. 28.

den, Zuschüsse). Inhaltlich handelt es sich bei diesen Sachverhalten aber oftmals um eine Maßnahme der Innenfinanzierung, weil die Zahlung an die jeweilige gemeinnützige Organisation mit einer Leistung der gemeinnützigen Organisation an den Zahlenden oder eine andere Person in Verbindung gebracht werden kann. Dies hat dann Auswirkungen auf die steuerliche Behandlung der Zahlung bei dem Zahlenden (Spendenabzug, Betriebsausgabenabzug) und bei der gemeinnützigen Organisation (Steuerpflicht für Zwecke der Ertragsteuern und/oder Umsatzsteuer).

bb) Unechte Mitgliedsbeiträge

Die Befreiung von der Schenkungsteuer und Erbschaftsteuer sowie die steuerliche Abziehbarkeit als Spende (s. o. III. 2. b)) kommt nur für sog. echte Mitgliedsbeiträge in Betracht, nicht dagegen für Zahlungen, die zwar als Mitgliedsbeiträge bezeichnet werden, inhaltlich jedoch als Entgelt im Rahmen eines Leistungsaustausches zu behandeln sind, der bei der gemeinnützigen Organisation zur partiellen Steuerpflicht mit einem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb führen kann¹⁰⁵.

Derartige unechte Mitgliedsbeiträge sind umsatzsteuerlich als steuerbare Entgelte für Leistungen zu behandeln¹⁰⁶. Darüber hinaus hat der EuGH¹⁰⁷ jüngst entschieden, dass Jahresbeiträge der Mitglieder eines Sportvereins die Gegenleistung für die von dem Verein erbrachten Dienstleistungen darstellen können, und zwar selbst dann, wenn Mitglieder ihren Jahresbeitrag auch zahlen müssen, wenn sie die Einrichtungen des Vereins nicht oder nicht regelmäßig nutzen¹⁰⁸.

cc) Unechte Spenden

Zahlungen, die als Spende geleistet werden, inhaltlich aber als Entgelt im Rahmen eines Leistungsaustausches zu behandeln sind, berechtigen nicht zum Spendenabzug. Die Rspr. hat auch eine Aufteilung (z. B. von Schul- und Internatgeldzahlungen) bzw. einen anteiligen Spendenabzug (z. B. in Höhe des Betrags, um den die genannten Zahlungen, die unmittelbaren Betriebskosten übersteigen) abgelehnt, weil es an einem geeigneten Aufteilungsmaßstab

105 FG München v. 7. 5. 2001, EFG 2001 S. 1178, nrkr. (Mitgliederbeiträge als – teilweise – verdecktes Entgelt für die Belieferung der Mitglieder mit einer Zeitschrift, für die auch am allgemeinen Markt Absatzchancen bestehen).

106 Einzelheiten dazu s. Abschn. 4 und 22 Abs. 1 UStR.

107 EuGH v. 21. 3. 2002, UR 2002 S. 320 („Kennemer Golf & Country Club“), m. Anm. W. Widmann.

108 Anders z. B. noch FG Köln v. 22. 7. 1998, UR 1999 S. 250, rkr., für die Abgabe einer Fachzeitschrift an die Mitglieder eines Vereins ohne Berechnung eines gesonderten Entgelts.

fehle¹⁰⁹. Allerdings ist inzwischen klargestellt, dass Eltern neben Schulgeldzahlungen auch abziehbare Spenden leisten können, sofern die Leistungen der Eltern über den Betrag hinausgehen, der erforderlich ist, um die Kosten des normalen Schulbetriebs zu decken¹¹⁰. Das Schulgeld selbst kann – seit dem Veranlagungszeitraum 1991 – unter den Voraussetzungen des § 10 Abs. 1 Nr. 9 EStG zu 30% als Sonderausgaben abgezogen werden¹¹¹.

dd) *Unechte Zuschüsse*

Bei Zuschüssen wird für Zwecke der Umsatzsteuer eine vergleichbare Abgrenzung praktiziert: Nicht umsatzsteuerbar sind nur die sog. echten Zuschüsse, d. h. diejenigen Zahlungen, die nicht aufgrund eines Leistungsaustauschverhältnisses erbracht werden¹¹². Umsatzsteuerbar sind dagegen Zuschüsse, die als Entgelt für eine Leistung an den Zuschussgeber (Zahlenden) anzusehen sind. Voraussetzung dafür ist das Bestehen eines Leistungsaustauschverhältnisses zwischen dem Leistenden (Zahlungsempfänger) und dem Zahlenden. Davon ist auszugehen, wenn ein unmittelbarer Zusammenhang bzw. eine innere Verknüpfung zwischen der erbrachten Leistung und dem Zuschuss besteht, d. h. wenn der Zahlungsempfänger seine Leistung – insbes. bei gegenseitigen Verträgen – erkennbar um der Gegenleistung willen erbringt¹¹³.

ee) *Sponsoring*

Abgrenzungs- bzw. Zuordnungsfragen stellen sich auch beim Sponsoring¹¹⁴: Je nach Ausgestaltung kann es sich für die gesponserte gemeinnützige Organisation um eine Maßnahme der Außenfinanzierung (Fallgruppe: Mitteltransfer

109 BFH v. 25. 8. 1987, BStBl. II 1987 S. 850; FG Hbg. v. 26. 8. 1993, EFG 1994 S. 477, rkr; BFH v. 12. 8. 1999, BStBl. II 2000 S. 65.

110 BFH v. 12. 8. 1999, BStBl. II 2000 S. 65 (= Bestätigung des BMF-Schr. v. 4. 1. 1991, BStBl. I 1992 S. 266); s. a. EStR H 111.

111 Einzelheiten dazu s. EStR R und H 104.

112 BFH v. 28. 7. 1994, BStBl. II 1995 S. 86; v. 13. 11. 1997, BStBl. II 1998 S. 169; Abschn. 150 Abs. 7 UStR.

113 Einzelheiten dazu s. Abschn. 150 Abs. 1–6 UStR.

114 Dazu z. B. *Boochs/Gantführer*, DB 1989 S. 2095; *Breuninger/Rückert*, DB 1993 S. 503; *Bruhn/Mehlinger*, Rechtliche Gestaltung des Sponsoring – Vertragsrecht – Steuerrecht – Medienrecht – Wettbewerbsrecht, Bd. I, 2. Aufl., 1995; *Heuer*, DStR 1996 S. 1789; *Boochs*, NWB Fach 3 S. 10525 (1998); *Heuer*, DStR 1998 S. 18; *Schanhoff*, DB 1998 S. 494; *Thiel*, DB 1998 S. 842; *Boochs*, Sponsoring in der Praxis – Zivilrecht – Steuerrecht – Musterfälle, 2000; *Boochs*, Rechtliche Aspekte des Sponsoring, Stiftung & Sponsoring 2001, Beilage zu Heft 2. *Rückert*, Die ertragsteuerliche Behandlung des Sponsoring, 2000; *Raupach*, Zivilrechtliche und steuerliche Fragen des Sponsoring, in Kötz/Rawert/K. Schmidt/Walz, Non Profit Law Yearbook 2001, 2002, S. 169.

durch Dritte – s. o. III. 2. c)) oder um eine Maßnahme der Innenfinanzierung (Fallgruppe: Selbstfinanzierung im Leistungsprozess – s. o. III. 3. b)) handeln. Die Finanzverwaltung¹¹⁵ geht von folgendem Sponsoring-Begriff aus:

„Gewährung von Geld oder geldwerten Vorteilen durch Unternehmen zur Förderung von Personen, Gruppen und/oder Organisationen in sportlichen, sozialen, ökologischen oder ähnlich bedeutsamen gesellschaftspolitischen Bereichen, mit der regelmäßig auch eigene unternehmensbezogene Ziele der Werbung oder Öffentlichkeitsarbeit verfolgt werden. Leistungen eines Sponsors beruhen häufig auf einer vertraglichen Vereinbarung zwischen dem Sponsor und dem Empfänger der Leistung (Sponsoring-Vertrag), in dem Art und Umfang der Leistungen des Sponsors und des Empfängers geregelt sind“.

Der *Sponsor* wird als steuerliche Rechtsfolge den Betriebsausgabenabzug (§ 4 Abs. 4 EStG) präferieren, weil er i. d. R. in vollem Umfang einkommensmindernd wirkt. Hilfsweise kommt der Spendenabzug (§ 10b EStG) in Betracht, der ggf. nur im Rahmen der Höchstbeträge einkommensmindernd wirken kann¹¹⁶. Zu vermeiden gilt es, dass die Sponsoring-Aufwendungen – je nach Rechtsform des Sponsors – als nichtabziehbare Kosten der privaten Lebensführung (§ 12 Nr. 1 Satz 2 EStG) oder als verdeckte Gewinnausschüttung (§ 8 Abs. 3 Satz 2 KStG) behandelt werden¹¹⁷. In der letzten Alternative stellt sich für das Management einer Kapitalgesellschaft auch die Frage einer Pflichtwidrigkeit i. S. d. Untreuetatbestandes (§ 266 StGB)¹¹⁸.

Die *gesponserte* gemeinnützige Organisation wird eine möglichst steuerneutrale Behandlung als Geschäftsvorfall außerhalb des Bereichs steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetriebe anstreben. Umsatzsteuerlich neutral ist der Geschäftsvorfall nur, wenn er dem ideellen Bereich zugeordnet werden kann, der ermäßigte Steuersatz kommt bei einer Zuordnung zur Vermögensverwaltung oder einem Zweckbetrieb in Betracht und der Regelsteuersatz bei einer Zuordnung zu einem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb.

Es ist h. M.¹¹⁹, dass für die steuerliche Behandlung bei Sponsor und Gesponsertem kein Korrespondenzprinzip gilt. D.h. ein Betriebsausgabenabzug beim Sponsor setzt keine Steuerpflicht im wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb des Gesponserten voraus. Vielmehr sind auf beiden Seiten die Tatbestandsvoraussetzungen der angestrebten Rechtsfolgen jeweils selbständig zu prüfen. Die

115 BMF-Schr. v. 18. 2. 1998, BStBl. I 1998 S. 212; jetzt AEAO zu § 64 AO Nr. 7, dem folgt jetzt auch BFH v. 1. 8. 2002, DB 2003 S. 23.

116 Zur Abgrenzung zwischen Betriebsausgaben und Spenden z. B. BFH v. 25. 11. 1987, BStBl. II 1988 S. 220; v. 9. 8. 1989, BStBl. II 1990 S. 237; v. 3. 2. 1993, BStBl. II 1993 S. 441.

117 Hess. FG v. 23. 11. 1998, EFG 1999 S. 496.

118 BGH v. 6. 12. 2001, BGHSt 47 S. 187.

119 Statt aller Thiel, DB 1998 S. 842.

betriebliche Veranlassung der Aufwendungen beim Sponsor (§ 4 Abs. 4 EStG) setzt keine selbständige nachhaltige Tätigkeit des Gesponserten voraus, durch die Einnahmen erzielt werden und die über den Rahmen der Vermögensverwaltung hinausgeht (§ 14 AO).

Folgende Fallgruppen¹²⁰ – mit den jeweiligen Rechtsfolgen in Stichworten – werden im Einzelnen unterschieden:

- (1) Sponsor verzichtet auf nennenswerte Öffentlichkeitsarbeit und Gesponserter erbringt keine nennenswerte Gegenleistung:
 - Sponsor: Spendenabzug;
 - Gesponserte gemeinnützige Organisation:
 - Einnahme im ideellen Bereich;
 - nicht umsatzsteuerbar;
 - Maßnahme der Außenfinanzierung.
- (2) Sponsor macht Leistung selbst öffentlich unter Hinweis auf Namen (und ggf. ein Logo oder Emblem) des Gesponserten zu Werbezwecken oder zur Imagepflege:
 - Sponsor: Betriebsausgabenabzug;
 - Gesponserte gemeinnützige Organisation:
 - Einnahme im Bereich der Vermögensverwaltung wegen Nutzungsüberlassung des Namens etc.;
 - Umsatzsteuerpflicht derartiger Duldungsleistungen mit ermäßigtem Steuersatz;
 - Maßnahme der Selbstfinanzierung.
- (3) Der Gesponserte selbst erbringt Werbeleistungen oder wirkt an Werbemaßnahmen des Sponsors aktiv mit:
 - Sponsor: Betriebsausgabenabzug;
 - Gesponserte gemeinnützige Organisation:
 - Einnahme im steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb¹²¹;
 - Umsatzsteuerpflicht mit Regelsteuersatz¹²²;
 - Maßnahme der Selbstfinanzierung.

¹²⁰ *Raupach*, Zivilrechtliche und steuerliche Fragen des Sponsoring, in Kötzt/Rawert/K. Schmidt/Walz, Non Profit Law Yearbook 2001, 2002, S. 195.

¹²¹ Zur Gestattung von Werbemaßnahmen s. FG München v. 30. 7. 1996, EFG 1996 S. 1180, bestätigt durch BFH v. 11. 2. 1998 – I R 67/96 (n. v.); FG München v. 20. 11. 2000, EFG 2001 S. 539, nrkr.; beide im Anschluss an BFH v. 13. 3. 1991, BStBl. II 1992 S. 101; s. a. FG Köln v. 25. 7. 1991, EFG 1991 S. 698, rkr.

¹²² BFH v. 1. 8. 2002, DB 2003 S. 23 (Bestätigung von FG Köln v. 13. 12. 2000, EFG 2001 S. 389).

(4) Der Gesponserte selbst weist lediglich auf Plakaten, Veranstaltungshinweisen, in Ausstellungskatalogen oder in anderer Weise auf die Unterstützung durch den Sponsor hin. Dieser Hinweis kann unter Verwendung des Namens, Emblems oder Logos des Sponsors erfolgen, jedoch ohne besondere Hervorhebung:

- Sponsor: Betriebsausgabenabzug;
- Gesponserte gemeinnützige Organisation (Grenzfall):
 - Keine (bloße) Einnahme aus Vermögensverwaltung¹²³;
 - Keine Einnahme im steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb¹²⁴;
 - Billigkeitsmaßnahme¹²⁵: Verzicht auf Besteuerung ähnlich wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben unterhalb der Besteuerungsgrenze des § 64 Abs. 3 AO;
 - Freie Rücklage nur i. H. v. 10% der Einnahmen zulässig (§ 58 Nr. 7 Buchst. a AO);
 - Umsatzsteuerpflicht nur mit dem ermäßigtem Steuersatz¹²⁶, d. h. keine Behandlung als steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb¹²⁷;
 - Maßnahme der Selbstfinanzierung.

Die Finanzverwaltung ordnet folgende Fälle noch der Fallgruppe (4) zu: „Kleinbus mit Werbeaufschrift“¹²⁸, „BMW-Saal“ im Museum¹²⁹. Es erscheint aber zumindest fraglich, ob wegen einer aktiven Mitwirkung der gemeinnützigen Organisation nicht die Fallgruppe (3) einschlägig ist.

b) Kosten der Finanzierung

Dass gemeinnützigen Organisationen im Zusammenhang mit ihrer Finanzierung bzw. Mittelbeschaffung Kosten entstehen und von ihnen getragen werden, ist grds. kein Verstoß gegen das Gebot, ihre Mittel nur für die steuerbe-

123 AEAO zu § 64 Nr. 9 Satz 4.: Freie Rücklage nach § 58 Nr. 7 Buchst. a AO nur i. H. v. 10%.

124 AEAO zu § 64 Nr. 9.

125 Thiel, DB 1998 S. 842 (846).

126 BFH v. 1. 8. 2002, DB 2003 S. 23; OFD Frankfurt v. 19. 6. 2002, DStZ 2002 S. 800.

127 Für Gleichbehandlung mit ertragsteuerlicher Behandlung bereits Thiel, DB 1998 S. 842 (846).

128 OFD Frankfurt v. 13. 5. 1998, DB 1998 S. 1208, und v. 7. 7. 1999, DStR 1999 S. 1771; OFD München v. 28. 5. 2001, DStR 2001 S. 1800; s. a. FG Köln v. 13. 11. 2000, EFG 2001 S. 389, nrkr.

129 FinMin Bayern v. 11. 2. 2000, DB 2000 S. 548.

günstigsten satzungsmäßigen Zwecke zu verwenden (§ 55 Abs. 1 Nr. 1 AO). Das Selbstlosigkeitsgebot erfordert allerdings, dass nur angemessene Kosten getragen werden.

Dies hat der BFH entschieden für:

- Aufwendungen, die dem Erwerb, der Sicherung und Verwaltung des Vermögens dienen und
- Verwaltungsausgaben.

Wegen der Einzelheiten kann auf die späteren Ausführungen zur Mittelverwendung verwiesen werden (s. u. IV. 1. b) und c)).

IV. Mittelverwendung

1. Satzungsgemäße Mittelverwendung und Vermögensbindung

a) Begriffe „Mittel“ und „Vermögen“

Die §§ 51 ff. AO verwenden den Begriff der „Mittel“ an verschiedenen Stellen, nämlich in § 55 Abs. 1 Nr. 1, Nr. 5, § 58 Nr. 1, Nr. 2, Nr. 6, Nr. 7 Buchst. a und Buchst. b, Nr. 11, § 63 Abs. 4 AO. Ein Teil dieser Vorschriften ist (zwar) erst vor kurzem mit dem „Gesetz zur weiteren steuerlichen Förderung von Stiftungen“ vom 26. 7. 2000¹³⁰ in die AO aufgenommen worden; allerdings sind die für sämtliche gemeinnützigen Organisationen geltenden Neuregelungen nahezu wortgleich mit Passagen in der bisherigen Fassung des Anwendungserlasses zur Abgabenordnung, sodass daraus gefolgert wird, auch die neu aufgenommenen Vorschriften hätten nur klarstellende Bedeutung¹³¹. Der Begriff der „Mittel“ selbst ist aber weiterhin nicht gesetzlich definiert.

Neben dem Begriff der „Mittel“ verwenden die §§ 51 ff. AO den Begriff des „Vermögens“, nämlich in § 55 Abs. 1 Nr. 4, § 58 Nr. 11, Nr. 12, § 61, § 62, § 64 Abs. 1 AO. Auch der Begriff des „Vermögens“ ist gesetzlich nicht definiert.

Zu klären ist deshalb, was begrifflich unter „Mittel“ und „Vermögen“ zu verstehen ist. Damit verbunden ist die weitere Frage, wie sich die Begriffe „Mittel“ und „Vermögen“ zueinander verhalten. § 58 Nr. 11 AO bestimmt z. B., dass bestimmte „Mittel dem Vermögen zugeführt“ werden können.

„Mittel“ sind zunächst Vermögenszugänge (z. B. Spenden oder Mitgliedsbeiträge) oder Vermögensmehrungen (z. B. Überschüsse aus Vermögensverwaltung oder Gewinne aus Zweckbetrieben oder aus steuerpflichtigen wirtschaft-

¹³⁰ BGBl. I 2000 S. 1034.

¹³¹ Hüttemann, DB 2000 S. 1584 (1585).

lichen Geschäftsbetrieben), für die zu regeln ist, wie sie verwendet werden müssen oder können, nämlich

- Verwendung durch die gemeinnützige Organisation selbst (§ 55 Abs. 1 Nr. 1 und 5, § 63 Abs. 4 AO),
- Übertragung auf eine andere Organisation und Verwendung durch sie für steuerbegünstigte Zwecke (§ 58 Nr. 1 und 2 AO) oder
- Zurückstellen einer Verwendung längstens bis zur Auflösung oder Aufhebung der gemeinnützigen Körperschaft oder Wegfall ihres bisherigen steuerbegünstigten Zwecks (§ 58 Nr. 6, 7, 11 und 12 AO). Im Zusammenhang mit einer derartigen finalen Mittelverwendung spricht § 55 Abs. 1 Nr. 4 AO allerdings von der Verwendung des „Vermögens“.

„Vermögen“ sind sämtliche „Mittel“, die nicht verausgabt werden dürfen oder müssen und deswegen „dem Vermögen zugeführt“ werden (§ 58 Nr. 11 und 12 AO). Zu dem Vermögen, das der „Vermögensbindung“ unterliegt (§ 55 Abs. 1 Nr. 4, § 61, § 62 AO), gehören aber auch diejenigen Mittel, die

- noch nicht verwendet, jedoch nicht dem Vermögen, sondern zweckgebunden oder freien Rücklagen zugeführt worden sind (§ 58 Nr. 6 und 7 AO), oder
- durch eine Verwendung umgeschichtet wurden (insb. durch Investitionen) und nunmehr derart gebunden sind.

Derart verstandenes „Vermögen“ kann wiederum zu „Mitteln“ werden, sobald Desinvestitionen stattfinden, sei es, dass bisher den steuerbegünstigten Zwecken dienende Sachvermögen durch Veräußerung in Geldvermögen umgeschichtet wird, oder dass es durch Abschreibungen zu einer Freisetzung von Mitteln kommt (d. h. zu Geldzuflüssen, die durch Abschreibungen ergebnismäßig neutralisiert werden)¹³².

Nach der jüngeren Rspr. des BFH zu § 55 Abs. 1 Nr. 1 AO gilt ein umfassender Mittelbegriff. „Mittel“ sind danach das gesamte Vermögen und die Erträge hieraus¹³³. Dies ist für den Anwendungsbereich des § 55 Abs. 1 Nr. 1 AO sachgerecht, da auch eine satzungswidrige Verwendung von Vermögen als unzulässige „Mittel“-Verwendung im Sinne dieser Vorschrift behandelt werden muss (s. u. IV. 1. d)). Im Anwendungsbereich z. B. des § 55 Abs. 1 Nr. 5 AO (zeitnahe Mittelverwendung) sind dagegen Einschränkungen dieses um-

132 Einzelheiten dazu z. B. bei Orth in FS Rädler, 2000, S. 457 (483).

133 BFH v. 21. 1. 1998, BStBl. II 1998 S. 758 (759); v. 23. 10. 1991, BStBl. II 1992 S. 62 (64: nicht nur Geldbeträge durch Spenden, Beiträge und Erträge des Vermögens und der Zweckbetriebe, sondern sämtliche Vermögenswerte); v. 20. 12. 1995, BFH/NV 1996 S. 383. Enger noch BFH v. 15. 7. 1998, BStBl. II 2002 S. 162 (163: nicht nur Einkünfte aus Vermögensverwaltung, sondern auch Gewinne eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs).

fassenden Mittelbegriffs geboten (s. u. IV. 2.). Folglich muss der Mittelbegriff je nach Zweck der einschlägigen Vorschriften unterschiedlich verstanden werden¹³⁴.

Nicht klar ist, ob die Finanzverwaltung demgegenüber an einem engeren Mittelbegriff festhalten will, der nur die Vermögenszugänge oder Vermögensmehrungen umfasst: Der Anwendungserlass zur AO¹³⁵ unterscheidet nämlich weiterhin Mittel des ideellen Bereichs (insb. Mitgliedsbeiträge, Spenden, Zuschüsse, Rücklagen), Überschüsse aus Vermögensverwaltung und Gewinne aus Zweckbetrieben sowie steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben *und das entsprechende Vermögen*.

b) Geltung des Nettoprinzips für die Mittelverwendung

aa) Selbstlosigkeit und Ausschließlichkeit

Nach dem Selbstlosigkeitsgebot des § 55 Abs. 1 Nr. 1 AO dürfen die Mittel einer gemeinnützigen Organisation nur für die steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke verwendet werden. Das „nur“ in diesem Gebot ist eine spezielle Ausformung des allgemeinen Ausschließlichkeitsgebots nach § 56 AO, dem zufolge gemeinnützige Organisationen nur ihre steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke verfolgen dürfen.

Diese Mittelverwendungspflicht gilt aber nur in den Grenzen des Nettoprinzips, d. h. ihr unterliegen nur die Mittel, die nach Abzug der mit der satzungsmäßigen Tätigkeit verbundenen Aufwendungen als Nettogröße zur Verfügung stehen. Welche Aufwendungen die Mittel kürzen dürfen, d. h. unschädlich sind, kann allerdings nicht nach dem Veranlassungsprinzip entschieden werden. Aufgrund des Selbstlosigkeitsgebots darf eine gemeinnützige Organisation vielmehr nur solche Aufwendungen tätigen, die notwendig, zweckmäßig und angemessen sind. Dieser Grundsatz hat seinen Niederschlag in der Rspr. zu folgenden Fallgruppen gefunden:

bb) Aufwendungen für Erwerb, Sicherung und Verwaltung des Vermögens

Aufwendungen einer gemeinnützigen Organisation, die dem Erwerb, der Sicherung und Verwaltung ihres Vermögens dienen, werden als nicht gemeinnützigkeitsschädlich angesehen, soweit sie sich in angemessener Höhe bewegen¹³⁶.

Für den Bereich des Betriebsvermögens bedeutet dies ferner, dass das Gebot der steuerbegünstigten Mittelverwendung nur solche Mittel eines wirtschaftli-

134 *Orth* in Seifart/v. Campenhausen, Hdb. des Stiftungsrechts, 2. Aufl., § 37 Rdn. 225.

135 AEAO zu § 55 AO Nr. 3 und 4.

136 BFH v. 21. 1. 1998, BStBl. II 1998 S. 758 (759).

chen Geschäftsbetriebs erfasst, die bei vernünftiger kaufmännischer Beurteilung nicht zu Sicherung des wirtschaftlichen Erfolgs des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs benötigt werden bzw. deren Thesaurierung nicht zur Sicherung der wirtschaftlichen Existenz der gemeinnützigen Organisation betriebswirtschaftlich geboten war¹³⁷.

cc) Lasten auf übertragenem Vermögen

Verbindlichkeiten gegenüber einem Zuwendenden oder Dritten, die auf Vermögen lasten, das einer gemeinnützigen Organisation zugewandt worden ist, dürfen erfüllt werden. Umstritten ist, ob dies einschränkungslos gemeinnützigkeitsunschädlich ist. Der BFH¹³⁸ geht von der Maßgeblichkeit des Nettovermögens aus. Der Dispositionsfreiheit der gemeinnützigen Organisation unterliege nur das um negative Vermögenswerte geminderte Vermögen. Die Erfüllung derartiger Verbindlichkeiten werde nicht durch § 58 Nr. 5 AO begrenzt. Die Finanzverwaltung¹³⁹ hält dagegen an ihrer bereits früher vertretenen Auffassung fest, dass eine Erfüllung derartiger Verbindlichkeiten nur aus dem zugewendeten Vermögen oder aus (anderen) vorhandenen liquiden Mitteln einschränkungslos zulässig sei. Soweit für die Erfüllung hingegen laufende Erträge eingesetzt werden müssten, sei dies nur zulässig, wenn dafür höchstens ein Drittel des Einkommens der gemeinnützigen Organisation verwendet werde¹⁴⁰.

M. E. ist die Auffassung der Rspr. grds. zutreffend. Eine Verwendung der künftigen Erträge des übertragenen Vermögens für die Erfüllung der Verbindlichkeiten kann allerdings im Extremfall dazu führen, dass für die gemeinnützige Organisation nur ertragsloses Vermögen verbleibt. Wie eingangs erwähnt, wird dies gemeinnützigkeitsschädlich, falls es sich um einen Dauerzustand handelt (s. o. II. 1.), es sei denn, das übertragene Vermögen selbst dürfte für die steuerbegünstigten Zwecke verwendet werden (z. B. bei einer sog. Verbrauchsstiftung). Würden nicht nur die künftigen Erträge, sondern auch das gesamte übertragene Vermögen selbst für die Erfüllung der Verbindlichkeiten verbraucht, so wäre dies auch nach Auffassung des BFH gemeinnützigkeitsschädlich¹⁴¹.

137 BFH v. 15. 7. 1998, BStBl. II 2002 S. 162 (163); dazu s. a. BMF-Schr. v. 15. 2. 2002, BStBl. I 2002 S. 267, und AEO zu § 55 AO Nr. 3.

138 BFH v. 21. 1. 1998, BStBl. II 1998 S. 758; s. a. FG München v. 24. 2. 2000, EFG 2000 S. 774, rkr. (zweiter Rechtsgang).

139 AEO zu § 55 AO Nr. 12 ff.; s. a. BMF-Schr. v. 8. 11. 1998, BStBl. I 1998 S. 1446.

140 Weitere Einzelheiten dazu z. B. bei Orth in Seifart/v. Campenhausen, Hdb. des Stiftungsrechts, 2. Aufl., § 37 Rdn. 126.

141 So FG München v. 24. 2. 2000, EFG 2000 S. 774 (775), rkr. (zweiter Rechtsgang).

c) *Verwaltungsausgaben*¹⁴²aa) *Grundsätze*

Ob eine gemeinnützige Organisation netto ausreichend Mittel für ihre steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke verwendet, d. h. auch insoweit § 55 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 AO beachtet, ist für den BFH¹⁴³ auch der Prüfungsmaßstab für Verwaltungskosten und Kosten der Spender- und Mitgliederwerbung. Derartige Kosten können sowohl als interne Kosten als auch als externe Kosten entstehen. Deswegen wären alternativ als Prüfungsmaßstab auch das in den Sonderregelungen des § 55 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 und Nr. 3 AO enthaltene Begünstigungsverbot bzw. Angemessenheitsgebot in Betracht gekommen. Stattdessen stellt der BFH diese Prüfung offenbar incidenter im Rahmen des § 55 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 AO an. Die Finanzverwaltung¹⁴⁴ folgt dem BFH inhaltlich weitgehend, zieht aber § 55 Abs. 1 Nr. 1 und 3 AO als Prüfungsmaßstab heran. Sie verwendet als Obergriff für sämtliche derartige Kosten den Begriff der „Verwaltungsausgaben“, der auch im folgenden verwandt wird.

Die *Angemessenheitsprüfung* wird von der Finanzverwaltung zweistufig angestellt:

- Verhältnis der gesamten Verwaltungsausgaben zu den gesamten vereinnahmten Mitteln¹⁴⁵ und
- Angemessenheit einzelner Verwaltungsausgaben (z. B. Geschäftsführergehalt, Aufwand für die Mitglieder- und Spendenwerbung)¹⁴⁶.

Für die Angemessenheit der gesamten Verwaltungsausgaben gibt es *keine* absolute oder prozentuale *Obergrenze*. Entscheidend sind vielmehr die Umstände des Einzelfalles¹⁴⁷. Angemessen ist ein Ausgabeverhalten, wenn es wirtschaftlich sinnvoll ist und dazu beiträgt, dass ein möglichst hoher Anteil der Mittel unmittelbar und effektiv den steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecken zugute kommt¹⁴⁸. Grds. sind Verwaltungsausgaben unangemessen hoch, wenn sie mehr als 50% der gesamten vereinnahmten Mittel ausma-

142 Einzelheiten dazu z. B. bei *Geserich*, DStR 2001 S. 604 ; *Hagemann*, Stiftung & Sponsoring 4/2001 S. 23 und 5/2001 S. 22; *Ortb*, Outsourcing durch gemeinnützige Einrichtungen, Stiftung & Sponsoring 1999, Beilage (Rote Seiten) zu Heft 5 S. 7 ff.

143 BFH v. 23. 9. 1998, BStBl. II 2000 S. 320, m. Anm. *Hofmeister*, DStZ 1999 S. 105, *Schulz*, DStR 1999 S. 354, *Kempermann*, FR 1998 S. 1037; v. 23. 2. 1999 – XI B 128/98, BFH/NV 1999 S. 1055 und XI B 130/98 S. 1089.

144 BMF-Schr. v. 15. 5. 2000, BStBl. I 2000 S. 814 (815), und AEAO zu § 55 AO Nr. 17 ff.

145 AEAO zu § 55 AO Nr. 18.

146 AEAO zu § 55 AO Nr. 20.

147 BFH v. 23. 9. 1998, BStBl. II 2000 S. 320 (324); AEAO zu § 55 AO Nr. 18.

148 BFH v. 23. 9. 1998, BStBl. II 2000 S. 320 (324).

chen¹⁴⁹. Je nach den Verhältnissen des Einzelfalles können die Verwaltungsausgaben aber auch bereits dann unangemessen hoch sein, wenn ihr Anteil an den gesamten vereinnahmten Mitteln deutlich geringer als 50% ist¹⁵⁰. In der Praxis der Finanzverwaltung soll die sog. *Aufgreifgrenze* i.d.R. bei 50% und mehr liegen¹⁵¹.

Nach den Maßstäben des *Deutschen Zentralinstituts für soziale Fragen (DZI)* wird ein Anteil der Werbe- und Verwaltungsausgaben an den Gesamtausgaben von bis zu 10% als niedrig, von 10 bis 20% als angemessen und von 20 bis 35% als vertretbar behandelt¹⁵².

Während einer sog. *Gründungs- oder Aufbauphase* dürfen die Verwaltungsausgaben unter Umständen die 50% Schwelle überschreiten¹⁵³. Die vom BFH¹⁵⁴ in dem Urteilsfall zugestandene Aufbauphase von 4 Jahren wird von der Finanzverwaltung als Ausnahmefall und als Obergrenze behandelt. In der Regel sei von einer kürzeren Aufbauphase auszugehen¹⁵⁵.

Im Übrigen unterscheidet der BFH¹⁵⁶ zwischen folgenden Arten von Verwaltungsausgaben, denen für die Angemessenheitsprüfung die Personalkosten – geschlüsselt nach der für diese Tätigkeit aufgewendeten Arbeitszeit – anteilig zugeordnet werden sollen.

bb) Ausgaben für die einzelnen satzungsmäßigen Zwecke

Bei den – vom BFH so genannten – Ausgaben für die einzelnen satzungsmäßigen Zwecke handelt es sich insb. wohl um sog. *Projekte*. Unter Ausgaben für Projekte werden in der Rechnungslegung¹⁵⁷ sämtliche Ausgaben verstanden,

149 BFH v. 23. 9. 1998, BStBl. II 2000 S. 320 (324); AEAO zu § 55 AO Nr. 18.

150 AEAO zu § 55 AO Ziff. 18; Hofmeister, DStZ 1999 S. 545 (547).

151 Buchna, Gemeinnützigkeit im Steuerrecht, 8. Aufl., § 55 AO Tz. 2.5.3.1 (S. 99 ff., 101): „Finanzämter ... schenken ... den Fragen der Angemessenheit ... bei der Überprüfung ... stets dann besondere Aufmerksamkeit, wenn diese Ausgaben die 50 v. H.-Grenze erreichen bzw. überschreiten“.

152 Gesserich, DStR 2001 S. 604 (606). Kritisch dazu die Empfehlungen des Paritätischen Wohlfahrtsverbandes v. 4. 9. 2002 für die Berichterstattung spendensammelnder Organisationen (in: Deutsche Stiftungen 3/2002, XXXIII).

153 BFH v. 23. 9. 1998, BStBl. II 2000 S. 320 (324); AEAO zu § 55 AO Nr. 19.

154 BFH v. 23. 9. 1998, BStBl. II 2000 S. 320 (324).

155 AEAO zu § 55 AO Nr. 19. Nach Buchna, Gemeinnützigkeit im Steuerrecht, 8. Aufl., § 55 AO Tz. 2.5.3.1 (S. 99 ff., 100) soll dieser Zeitraum i. d. R. mit bis zu 2 Jahren anzunehmen sein.

156 BFH v. 23. 9. 1998, BStBl. II 2000 S. 320 (324).

157 IDW Stellungnahme HFA 4/1995 zur Rechnungslegung und Prüfung spendensammelnder Organisationen, Wpg. 1995 S. 698, Abschn. B. II. 2. (1) (b); IDW Stellungnahme v. 25. 2. 2000 zur Rechnungslegung von Stiftungen (IDW RS HFA 5), Wpg. 2000 S. 391, Abschn. 3.3.1 (Tz. 79).

die den einzelnen Projekten unmittelbar zugeordnet werden können. Die nicht aus dem Einsatz von Mitteln im Rahmen der einzelnen Projekte resultierenden Ausgaben werden als Ausgaben der allgemeinen Verwaltung ausgewiesen.

cc) Ausgaben für die Verwaltung

Zu den Ausgaben für die (allgemeine) Verwaltung (insb. Personal- und Sachaufwand¹⁵⁸) gehören sämtliche Ausgaben, die einzelnen Projekten nicht unmittelbar zugeordnet werden können¹⁵⁹. Dies gilt auch für den Personalaufwand für einen Geschäftsführer und für die Reisekosten¹⁶⁰.

In welchem Umfang einer gemeinnützigen Organisation Personalaufwand entsteht, hängt insb. davon ab, inwieweit sie auf *ehrenamtlich tätige Mitglieder* zurückgreifen kann. Durch Auslegung der Satzung ist anhand der Umstände des Einzelfalles zu ermitteln, ob ehrenamtlichen Mitgliedern außer einem Auslagenersatz ggf. auch eine angemessene Entschädigung für Zeitversäumnis gezahlt werden darf, ohne gegen § 55 Abs. 1 Nr. 1 AO zu verstoßen¹⁶¹. Denn eine ehrenamtliche Tätigkeit muss – wie sich z. B. aus § 4 Nr. 26 UStG ergibt – nicht stets auch eine unentgeltliche sein¹⁶². Sofern eine Tätigkeit entgeltlich ausgeübt wird, was insb. bei Organmitgliedern der Fall sein kann, darf von einer gemeinnützigen Organisation nur ein angemessenes Entgelt gezahlt werden (§ 55 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 und Nr. 3 AO). Maßstab für die Angemessenheit ist der externe Betriebsvergleich, d. h. es ist unter Berücksichtigung der mit der betreffenden Aufgabe verbundenen Arbeit und Verantwortung zu klären, was die bei einer vergleichbaren Einrichtung übliche Vergütung ist¹⁶³.

dd) Ausgaben für die Mitgliederwerbung

Die Kosten für eine Mitgliederwerbung, insb. durch gewerbliche Werber, werden auch steuerlich als unangemessen anzusehen sein, wenn der Vertrag zivilrechtlich wegen Verstoßes gegen die guten Sitten nichtig ist (§ 138 BGB). Das OLG Stuttgart¹⁶⁴ hat dies in einem Fall bejaht, in dem mehr als 50% der

158 Einzelheiten dazu bei *Geserich*, DStR 2001 S. 604 (607); *Lex*, Stiftung & Sponsoring 1/1998 S. 18.

159 S. a. *Orth*, Outsourcing durch gemeinnützige Einrichtungen, Stiftung & Sponsoring 1999, Beilage (Rote Seiten) zu Heft 5 S. 7 f.

160 AEAO zu § 55 AO Nr. 21.

161 FG München v. 21. 11. 2000, EFG 2001 S. 538; bestätigt durch BFH v. 8. 8. 2001 – I B 40/01, DStRE 2001 S. 1301.

162 BFH v. 8. 8. 2001 – I B 40/01, DStRE 2001 S. 1301.

163 FG München v. 21. 11. 2000, EFG 2001 S. 538 (539); s. a. *Herfurth/Dehesselles*, Stiftung & Sponsoring 1/2000 S. 22.

164 OLG Stuttgart v. 19. 12. 1984, DB 1985 S. 911.

Mitgliederbeiträge und Spenden als Entgelt für die Mitgliederwerbung gezahlt wurden¹⁶⁵.

Im Übrigen ist die Finanzverwaltung der Auffassung, dass es in der Regel nicht zu beanstanden sei (sog. *Nichtbeanstandungsgrenze*), wenn die gemeinnützige Organisation nicht mehr als 10% der gesamten Mitgliedsbeiträge des Jahres für die Mitgliederwerbung aufwende¹⁶⁶. Demgegenüber hat der BFH¹⁶⁷ in zwei Beschlüssen wegen Aussetzung der Vollziehung entschieden, dass es „zumindest bei summarischer Beurteilung“ Kosten der Mitgliederwerbung durch gewerbliche Unternehmen, die sich im Streitfall auf 25 bis 35% der Spendeneinnahmen bzw. der Einnahmen aus Spenden und Beiträgen beliefen, „nicht von vornherein als unangemessen und wirtschaftlich sinnlos eingeschätzt werden“ könnten. Das FG München¹⁶⁸ hat zwischenzeitlich eine Beteiligung an den Mitgliederbeiträgen in Höhe von 29% bzw. 42% als unangemessen behandelt.

ee) Ausgaben für die Spendenwerbung

Ausgaben für die Werbung von (Einzel-)Spendern behandelt die Finanzverwaltung als Teil der Ausgaben für die allgemeine Verwaltung, für die grds. die Angemessenheitsgrenze von von 50% gilt¹⁶⁹ (s. o. aa) und cc)). Ausgaben für die Werbung von Dauerspendern will die Finanzverwaltung nicht in ihre Nichtbeanstandungsgrenze von 10% für Mitgliederwerbung einbeziehen¹⁷⁰.

ff) Ausgaben für die übrige Öffentlichkeitsarbeit

Der BFH¹⁷¹ prüft im übrigen im Zusammenhang mit Ausgaben für die Spendenwerbung, ob damit zugleich Öffentlichkeitsarbeit getätigt wird, die unmittelbar den Satzungszwecken dient, so dass sich die Ausgaben für die eigentliche Spendenwerbung entsprechend reduzieren.

165 Weitere Einzelheiten z. B. bei Orth, Outsourcing durch gemeinnützige Einrichtungen, Stiftung & Sponsoring 1999, Beilage (Rote Seiten) zu Heft 5 S. 9.

166 AEAO zu § 55 AO Ziff. 22.

167 BFH v. 23. 2. 1999, BFH/NV 1999 S. 1055 und 1089.

168 FG München v. 7. 5. 2001, EFG 2001 S. 1178, nrkr.; kritisch dazu Schaubhoff, DStR 2002 S. 1694; zur umsatzsteuerlichen Behandlung der Provision s. a. BFH v. 27. 7. 1995, DStR 1995 S. 1549.

169 AEAO zu § 55 AO Nr. 18.

170 AEAO zu § 55 AO Nr. 22; kritisch dazu Hüttemann, FR 2002 S. 1337 (1341 f.): Nicht gerechtfertigte Ungleichbehandlung zu den Kosten der Spendenwerbung, für die zusammen mit den Verwaltungsausgaben die allgemeine 50%-Grenze gilt.

171 BFH v. 23. 9. 1998, BStBl. II 2000 S. 320 (324).

d) Verbot von Zuwendungen an Mitglieder

Die Mitglieder einer gemeinnützigen Organisation dürfen weder Gewinnanteile noch in ihrer Eigenschaft als Mitglieder sonstige Zuwendungen aus Mitteln der gemeinnützigen Organisation erhalten (§ 55 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 AO). Gewinnanteile sind nicht nur offen ausgeschüttete Gewinne. Auch *verdeckte Gewinnausschüttungen* i. S. d. § 8 Abs. 3 KStG verstoßen gegen § 55 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 AO¹⁷². Verdeckte Gewinnausschüttungen sind auch bei Vereinen möglich. Es sind bei ihnen die Minderungen oder verhinderten Mehrungen ihres Vermögens, die sich auf das Einkommen auswirken, in keinem Zusammenhang mit offenen Gewinnausschüttungen stehen und durch das Mitgliedschaftsverhältnis veranlasst sind. Eine Veranlassung durch das Mitgliedschaftsverhältnis ist anzunehmen, wenn der Verein einem Mitglied einen Vermögensvorteil zuwendet, den ein ordentlicher und gewissenhafter Vereinsvorstand einem Nichtmitglied nicht gewährt hätte¹⁷³.

Das Verbot von Zuwendungen an Mitglieder wird einschränkend dahingehend ausgelegt, dass „Annehmlichkeiten“ unschädlich sind, soweit sie im Rahmen der Betreuung von Mitgliedern allgemein üblich und nach allgemeiner Verkehrsauffassung als angemessen anzusehen sind¹⁷⁴.

e) Sanktionen bei Verstößen

Rechtsunsicherheit besteht, welche Rechtsfolgen eine Mittelverwendung hat, die gegen die Verpflichtung nach § 55 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 AO verstößt, die Mittel nur für die steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke zu verwenden. Wird die satzungsmäßige Vermögensbindung (§ 61 Abs. 1 AO) nachträglich so geändert, dass sie den Anforderungen des § 55 Abs. 1 Nr. 4 AO, d. h. in Fällen der Auflösung oder Aufhebung einer gemeinnützigen Organisation oder des Wegfalls ihres bisherigen steuerbegünstigten Zwecks, nicht mehr entspricht, so gilt sie von Anfang an als steuerlich nicht ausreichend und es kommt es zu einer Nachversteuerung für die letzten 10 Jahre vor der schädlichen Änderung der satzungsmäßigen Vermögensbindung (§ 61 Abs. 3 AO). Diese Regelung gilt auch, falls die tatsächliche Geschäftsführung zu einer Verletzung der Vorschrift über die Vermögensbindung führt (§ 63 Abs. 2 HS. 2 AO). Die Finanzverwaltung¹⁷⁵ wendet § 61 Abs. 3 i. V. m. § 63 Abs. 2 AO aber nicht nur in Fällen des § 55 Abs. 1 Nr. 4 AO, sondern auch bei Verstößen der tatsächlichen Geschäftsführung gegen § 55 Abs. 1 Nr. 1 bis 3

172 BFH v. 8. 8. 2001 – I B 40/01, DStRE 2001 S. 1301 (1302).

173 BFH v. 13. 11. 1991, BStBl. II 1992 S. 429.

174 AEAO zu § 55 AO Nr. 10; Einzelheiten dazu bei *Buchna*, Gemeinnützigkeit im Steuerrecht, 8. Aufl., § 55 AO Tz. 2.5.3.6 (S. 118 f.).

175 AEAO zu § 61 AO Nr. 8.

AO an, falls diese so schwerwiegend sind, dass sie einer Verwendung des gesamten Vermögens für satzungsfremde Zwecke gleichkommen. Soweit sich das Schrifttum im Detail mit dieser Ausdehnung des Anwendungsbereichs von § 61 Abs. 3 i. V. m. § 63 Abs. 2 auseinandersetzt, folgt es der Finanzverwaltung¹⁷⁶.

Der V. Senat des BFH¹⁷⁷ und – in erster Instanz – das FG Berlin¹⁷⁸ haben jedoch jüngst in einem Verfahren wegen Aussetzung der Vollziehung von Umsatzsteuer – m. E. zu Recht – in Zweifel gezogen, ob es eine ausreichende Rechtsgrundlage für diese Auffassung gibt¹⁷⁹. Konsequenz davon wäre, dass Verstöße gegen § 55 Abs. 1 Nr. 1 bis 3 AO nur für das Jahr des Verstoßes zur Versagung der Steuervergünstigung wegen Gemeinnützigkeit führen.

2. Zeitnahe Mittelverwendung

a) Verwendungspflichtige Mittel

Gemeinnützige Organisationen müssen ihre Mittel grds. *zeitnah* für ihre steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke verwenden (§ 55 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 AO). Vor der Aufnahme dieser Regelung in die AO (s. o. II. 3. und IV. 1. a)) wurde aus den gesetzlich geregelten Ausnahmefällen, in denen „Mittel“ (§ 58 Nr. 6 und 7 Buchst. b AO) oder „Überschüsse“ (§ 58 Nr. 7 Buchst. a AO) einer Rücklage zugeführt werden dürfen, der Umkehrschluss gezogen, dass die Mittel grds. zeitnah zu verwenden sind¹⁸⁰. Da der BFH bislang bereits einen umfassenden Mittelbegriff verwendet (gesamtes Vermögen und seine Erträge – s. o. IV. 1. a)), wurden deshalb – neben den gesetzlich zugelassenen Ausnahmefällen der Rücklagenbildung – weitere Mittel bzw. Vermögensbestandteile von der zeitnahen Verwendungspflicht ausgenommen. Die Zahl der gesetzlich geregelten Ausnahmefälle ist durch das „Gesetz zur weiteren steuerlichen Förderung von Stiftungen“ vom 26. 7. 2000¹⁸¹ erhöht worden.

176 *Bott* in Schauhoff, Hdb. der Gemeinnützigkeit, § 9 Rdn. 68; *Buchna*, Gemeinnützigkeit im Steuerrecht, 8. Aufl., § 63 Tz. 2.13.1 (S. 191 f.); *Koch/Scholtz*, AO, 5. Aufl., § 63 Rz. 4.

177 BFH v. 30. 10. 2001, BFH/NV 2002 S. 309.

178 FG Berlin v. 26. 7. 2001, EFG 2001 S. 1338.

179 Im Übrigen kam es in dem Urteilsfall auch nicht zum Verbrauch des Vermögens für andere als die steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke, sondern lediglich zu einer Vermögensumschichtung anlässlich der Ausgliederung der Profi-Abteilung eines Sportvereins in eine KGaA; Einzelheiten dazu z. B. bei *Orth*, Steuerrechtliche Fragen bei Errichtung und Führung von Sportkapitalgesellschaften, in Scherrer (Hrsg.), Sportkapitalgesellschaften (Schriftenreihe Recht und Sport, Bd. 25), 1998, S. 65 (72 und 76 ff.).

180 BFH v. 13. 9. 1989, BStBl. II 1990 S. 28; v. 20. 12. 1978, BStBl. II 1979 S. 496.

181 BGBl. I 2000 S. 1034.

Gleichwohl gibt es weiterhin Fallgruppen, die von der zeitnahen Verwendungspflicht auszunehmen sind und die nicht gesetzlich geregelt sind.

Im Einzelnen sind nunmehr „Mittel“ im Wesentlichen in folgenden Fallgruppen von der zeitnahen Verwendungspflicht ausgenommen:

- (1) Mittel, die dem Vermögen zugeführt werden dürfen oder müssen (§ 58 Nr. 11 AO)¹⁸², nämlich
 - Zuwendungen, bei denen der Zuwendende ausdrücklich erklärt, dass sie zur Ausstattung der Organisation mit Vermögen oder zur Erhöhung des Vermögens bestimmt sind (u. a. Grundstockvermögen von Stiftungen und Zustiftungen);
 - Sachzuwendungen, die ihrer Natur nach zum Vermögen gehören;
 - Zuwendung von Todes wegen, wenn der Erblasser keine Verwendung für den laufenden Aufwand der Organisation vorgeschrieben hat;
 - Zuwendungen auf Grund eines Spendenaufrufs der Organisation, wenn aus dem Spendenaufruf ersichtlich ist, dass Beträge zur Aufstockung des Vermögens erbeten werden.
- (2) Überschüsse aus Vermögensverwaltung und Gewinne aus Zweckbetrieben oder steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben, die eine Stiftung im Jahr ihrer Errichtung und in den zwei folgenden Kalenderjahren ihrem Vermögen zuführen darf (§ 58 Nr. 12 AO).
- (3) Mittel, die einer zweckgebundenen Rücklage zugeführt werden dürfen, soweit dies erforderlich ist, um die steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke einer gemeinnützigen Organisation erfüllen zu können (§ 58 Nr. 6 AO).
- (4) Mittel, die eine gemeinnützige Organisation zum Erwerb von Gesellschaftsrechten zur Erhaltung der prozentualen Beteiligung an Kapitalgesellschaften in einer Rücklage ansammeln kann (§ 58 Nr. 7 Buchst. b AO).
- (5) Rücklagen in steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben, die bei vernünftiger kaufmännischer Beurteilung wirtschaftlich begründet sind¹⁸³.
- (6) Rücklagen im Bereich der Vermögensverwaltung zur Durchführung konkreter Reparatur- oder Erhaltungsmaßnahmen an Vermögensgegenständen i. S. d. § 21 EStG (Gebäude), die notwendig sind, um den ordnungsgemäßen Zustand des Vermögensgegenstandes zu erhalten oder wiederherzustellen, und in einem angemessenen Zeitraum durchgeführt werden können¹⁸⁴.

182 AEAO zu § 58 AO Nr. 11: Die Aufzählung ist abschließend. Dazu kritisch *Hüttemann*, FR 2002 S. 1337 (1344).

183 AEAO zu § 55 AO Nr. 3 und 26.

184 AEAO zu § 55 AO Nr. 3 und 26.

- (7) Überschüsse aus Vermögensverwaltung, die höchstens in Höhe eines Drittels einer freien Rücklage zugeführt werden dürfen (§ 58 Nr. 7 Buchst. a AO).
- (8) (Zeitnah zu verwendende) Mittel – mit Ausnahme von Überschüssen aus Vermögensverwaltung –, die höchstens in Höhe von 10% einer freien Rücklage zugeführt werden dürfen (§ 58 Nr. 7 Buchst. a AO).
- (9) Vermögen gemeinnütziger Organisationen, soweit es durch Umschichtung entstanden ist (z. B. Verkauf von Sachvermögen einschließlich des den Buchwert übersteigenden Teils des Preises)¹⁸⁵.

b) Verwendung

„Verwendung“ im Sinne der zeitnahen Mittelverwendung ist auch die Verwendung der Mittel für die Anschaffung oder Herstellung von Vermögensgegenständen, die satzungsmäßigen Zwecken dienen (§ 55 Abs. 1 Nr. 5 Satz 2 AO), z. B. Bau eines Altenheims, Kauf von Sportgeräten oder medizinischen Geräten¹⁸⁶.

Allgemein ausgedrückt erfolgt eine Verwendung der Mittel nicht erst dann, wenn sie verausgabt werden. Verwendung ist vielmehr der unmittelbare Einsatz der Geld- oder Sachwerte für die steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke¹⁸⁷. Dazu gehört – außer den in § 55 Abs. 1 Nr. 5 Satz 2 AO genannten Verwendungsarten – auch die Vergabe von Darlehen¹⁸⁸.

Eine Verwendung liegt ferner bereits dann vor¹⁸⁹, wenn entweder Mittel in bestimmter Höhe durch eine bindende Zusage einem Leistungsempfänger zugewandt sind, aber noch nicht ausgezahlt wurden (Ausweis als Verbindlichkeit in der Vermögensübersicht¹⁹⁰) oder Mittel einem Leistungsempfänger zugesagt sind, die Mittelauszahlung aber noch von der Erfüllung bestimmter Bedingungen durch den Begünstigten (z. B. Erbringen von Nachweisen etc.) abhängig gemacht wird (Ausweis als Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten in der Vermögensübersicht¹⁹¹). Dies sollte auch gelten, soweit gemeinnützige Organisationen steuerlich nur zur Aufzeichnung ihrer Einnahmen und Ausgaben (§ 63 Abs. 3 AO) und nicht zu einem Vermögensvergleich verpflichtet sind.

185 AEAO zu § 55 AO Nr. 28.

186 AEAO zu § 55 AO Nr. 26.

187 BFH v. 5. 2. 1992, BStBl. II 1992 S. 748.

188 AEAO zu § 55 AO Nr. 15.

189 Orth in Seifart/v. Campenhausen, Hdb. des Stiftungsrechts, 2. Aufl., § 37 Rdn. 230.

190 Orth in Seifart/v. Campenhausen, Hdb. des Stiftungsrechts, 2. Aufl., § 37 Rdn. 170.

191 Orth in Seifart/v. Campenhausen, Hdb. des Stiftungsrechts, 2. Aufl., § 37 Rdn. 165.

c) Zeitnahe Verwendung

Eine zeitnahe Verwendung ist gegeben, wenn die Mittel spätestens in dem auf den Zufluss folgenden Kalender- oder Wirtschaftsjahr für die steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke verwendet werden (§ 55 Abs. 1 Nr. 5 Satz 3 AO). Bis dahin sind die noch nicht verauslagten Mittel in der Rechnungslegung noch nicht als Rücklage, sondern als bloßer Rechnungsübertrag (Ergebnisvortrag) auszuweisen¹⁹².

Eine Lockerung der Verpflichtung zur zeitnahen Verwendung ist m. E. für solche Mittel zu befürworten, die noch keinen Liquiditätszufluss bewirkt haben (z. B. Gewinne aus wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben, die durch Vermögensvergleich ermittelt worden sind, aber noch keine Liquiditätsmehrung bewirkt haben)¹⁹³. Als Rechtsgrundlage für diese Behandlung kann berücksichtigt werden, dass die Verwendungsfrist des § 55 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 AO auf den „Zufluss“ abstellt.

d) Vermögensübersicht/Mittelverwendungsrechnung

Eine originäre steuerliche Verpflichtung zur Aufstellung einer Vermögensübersicht ist in § 63 Abs. 3 AO nicht ausdrücklich normiert (s. o. II. 6.). Gleichwohl empfiehlt sich für gemeinnützige Organisationen die Aufstellung einer Vermögensübersicht, um dadurch auch den Nachweis der zeitnahen Mittelverwendung¹⁹⁴ und die steuerlichen Anforderungen an den Rücklagenausweis¹⁹⁵ erfüllen zu können, die anderenfalls durch eine Mittelverwendungsrechnung oder durch eine andere Nebenrechnung nachzuweisen sind¹⁹⁶.

Nach Auffassung der Finanzverwaltung¹⁹⁷ müssen die am Ende des Kalender- oder Wirtschaftsjahres noch vorhandenen Mittel in der Bilanz oder Vermögensaufstellung der gemeinnützigen Organisation zulässigerweise dem Vermögen oder einer zulässigen Rücklage zugeordnet oder als im zurückliegenden Jahr zugeflossene Mittel, die im folgenden Jahr für die steuerbegünstigten Zwecke zu verwenden sind, ausgewiesen sein. Soweit Mittel nicht schon im Jahr des Zuflusses verwendet oder zulässigerweise dem Vermögen zugeführt werden, ist ihre zeitnahe Verwendung nachzuweisen. Zweckmäßigerweise soll dies durch eine Nebenrechnung (Mittelverwendungsrechnung) geschehen.

192 *Orth* in Seifart/v. Campenhausen, Hdb. des Stiftungsrechts, 2. Aufl., § 37 Rdn. 231.

193 *Orth* in Seifart/v. Campenhausen, Hdb. des Stiftungsrechts, 2. Aufl., § 37 Rdn. 231,

194 AEA0 zu § 55 AO Nr. 27.

195 AEA0 zu § 58 AO Nr. 18.

196 *Orth* in FS Rädler, 2000, S. 457 (480).

197 AEA0 zu § 55 AO Nr. 27.

Besagte Mittelverwendungsrechnung ist 1992 von *Thiel*¹⁹⁸ vorgeschlagen worden. Der Form nach handelt es sich dabei um eine Vermögensübersicht, die – in ihrer ursprünglichen Fassung – auf dem Zu- und Abflussprinzip basieren sollte, auf der Aktivseite die zugeflossenen Mittel und auf der Passivseite die Bindung und die Verwendung der Mittel ausweist sowie eine Darstellung eines Mittelvortrags, Verwendungsrückstands oder Verwendungsüberhangs erlaubt. *Thiel*¹⁹⁹ hat zwischenzeitlich die Kritik an der Zugrundelegung des Zu- und Abflussprinzips²⁰⁰ aufgegriffen. Auch er ist nunmehr der Auffassung, dass eine Mittelverwendungsrechnung in eine Handelsbilanz integriert werden kann, z. B. durch Darstellung des Verwendungsüberhangs oder des Verwendungsrückstands mittels eines Davon-Vermerks bei den jeweiligen Bilanzpositionen²⁰¹.

e) Heilung von Verstößen

Eine Heilung von Verstößen gegen das Gebot zur zeitnahen Mittelverwendung, die ansonsten zum Verlust der Steuerbegünstigung führt, kann durch eine Mittelverwendung innerhalb der vom Finanzamt zu setzenden *Frist* erreicht werden (§ 63 Abs. 4 AO). Die Fristsetzung steht im Ermessen des Finanzamts; für seine Entscheidung sind die Gesichtspunkte der Billigkeit, der Unzumutbarkeit, des Übermaß- und des Unverhältnismäßigkeitsverbots zu berücksichtigen²⁰². Die Dauer der Frist ist gesetzlich nicht geregelt. Sie ist nach den Umständen des Einzelfalles zu bemessen. Als zulässig angesehen werden Fristen von i. d. R. 2 bis 3 Jahren²⁰³ oder auch von bis zu 5 Jahren²⁰⁴.

3. Mittel- oder Vermögenstransfer auf Dritte

a) Verwendung zu steuerbegünstigten Zwecken

aa) Arten der Mittelverwendung

§ 58 Nr. 1 und 2 AO regeln, unter welchen Voraussetzungen eine fortbestehende gemeinnützige Organisation – statt selbst steuerbegünstigte Zwecke zu verwirklichen – ihre Mittel auf eine andere Organisation (Körperschaft) zur

198 *Thiel*, Die zeitnahe Mittelverwendung – Aufgabe und Bürde gemeinnütziger Körperschaften, DB 1992 S. 1900.

199 *Thiel*, Stiftung & Sponsoring 1998 Beilage (Rote Seiten) zu Heft 3, S. 3.

200 *Buchna*, Gemeinnützigkeit im Steuerrecht, 8. Aufl., § 55 AO Tz. 2.5.7.1 (S. 124 ff.); *Orth*, DB 1997 S. 1341 (1349 f.); *Ley*, KöSDI 1998 S. 11682.

201 *Orth* in Seifart/v. Campenhausen, Hdb. des Stiftungsrechts, 2. Aufl., § 37 Rdn. 231.

202 *Tipke/Kruse*, § 63 AO Tz. 4.

203 OFD Frankfurt v. 4. 3. 1993, BB 1993 S. 1053.

204 *Märkle*, Der Verein im Zivil- und Steuerrecht, 9. Aufl., S. 159; für großzügige Bemessung auch *Jost* in Dötsch/Eversberg/Jost/Witt, § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG n. F. Tz. 235.

Verwirklichung von bzw. Verwendung für (deren) steuerbegünstigte Zwecke übertragen kann, ohne dass dies für ihre eigene Steuervergünstigung schädlich ist²⁰⁵. Eine vergleichbare, aber weitergehende Regelung enthält § 55 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 AO, der zufolge das gesamte Vermögen einer gemeinnützigen Organisation anlässlich ihrer Auflösung, Aufhebung oder des Wegfalls ihres bisherigen steuerbegünstigten Zwecks auf eine andere steuerbegünstigte Organisation (Körperschaft) übertragen werden darf²⁰⁶.

§ 58 Nr. 1 und 2 AO regeln, unter welchen Voraussetzungen die Steuerbefreiung bei einem Mitteltransfer erhalten bleibt, und sind damit die weitergehende Vorschrift im Verhältnis zu § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG sowie § 8 Nr. 9 und § 9 Nr. 5 GewStG, die regeln, unter welchen Voraussetzungen steuerpflichtige Körperschaften eine Minderung der Bemessungsgrundlage für die Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer wegen eines Spendenabzugs beanspruchen können. Beschafft eine Körperschaft ihre vollständig weitergegebenen Mittel nahezu ausschließlich durch einen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb, so ist sie mit den daraus resultierenden Besteuerungsgrundlagen „Einkommen“ und „Gewerbeertrag“ (partiell) steuerpflichtig. Die weitergeleiteten Mittel sind nur in den Grenzen der Spendenhöchstbeträge bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage abziehbar (§ 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG, §§ 8 Nr. 9, 9 Nr. 5 GewStG). Die Bedeutung des § 58 Nr. 1 AO reduziert sich in derartigen Fällen darauf, dass die Weitergabe der gesamten Mittel für die Steuerbegünstigung eines Tätigkeitsbereichs außerhalb des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs unschädlich ist. Eine Versagung der Steuerbegünstigung wegen fehlender Selbstlosigkeit ist auch in diesen Fällen nicht geboten (s. a. III. 3. b) bb)²⁰⁷.

Im Unterschied zu § 58 Nr. 1 AO, der eine *vollständige* Mittelweitergabe durch *Spendensammel-* oder *Förderorganisationen* (sog. Mittelbeschaffungsorganisationen) zulässt, dürfen die übrigen gemeinnützigen Organisationen nach § 58 Nr. 2 AO ihre Mittel nur „*teilweise*“ einer anderen gemeinnützigen Organisation zur Verwendung zu steuerbegünstigten Zwecken zuwenden. Dies setzt voraus, dass der zuwendenden gemeinnützigen Organisation für die Verwirklichung ihrer eigenen steuerbegünstigten Zwecke noch ausreichend Mittel verbleiben. Für diese Prüfung ist aber nicht isoliert jeweils auf den einzelnen Veranlagungszeitraum abzustellen. Ausreichend ist vielmehr, dass diese Voraussetzung bei einer mehrperiodischen Beurteilung erfüllt wird. Deshalb kann es unschädlich sein, wenn eine gemeinnützige Organisation in ein-

205 S. a. FG Saarl. v. 21. 8. 2002, EFG 2003 S. 62, rkr., zur Ausnahme von der Unmittelbarkeit (§ 57 AO).

206 Dazu Nds. FG v. 19. 8. 1997, EFG 1998 S. 596, rkr. (bestätigt durch BFH v. 21. 7. 1999 – I R 2/98, n. v.).

207 A. A. OFD Koblenz v. 26. 4. 2002, DB 2002 S. 1585.

zelen Jahren ihre gesamten Mittel einer anderen gemeinnützigen Organisation zuwendet, wenn die Zuwendungsempfängerin damit z. B. die Errichtung eines Großprojekts finanziert²⁰⁸.

§ 58 Nr. 1 und 2 AO haben in erster Linie die Übertragung von *Geldmitteln* zum Gegenstand, kommen aber auch als Rechtsgrundlage für die Übertragung von *Sachmitteln* in Betracht.

Eine weitere Sonderregelung für die Übertragung von Geldmitteln sieht § 58 Nr. 10 AO vor, wonach eine von einer Gebietskörperschaft errichtete Stiftung (z. B. Deutsche Bundesstiftung für Umwelt) zur Erfüllung ihrer steuerbegünstigten Zwecke *Zuschüsse an Wirtschaftsunternehmen* (z. B. für bestimmte Forschungs- und Entwicklungsarbeiten) vergeben darf. Diese Regelung ist eine Ausnahme vom Unmittelbarkeitsgebot einschließlich der Anforderungen an Hilfspersonen (§ 57 AO)²⁰⁹ und auch von § 58 Nr. 1 AO. Sie hat eine gewisse Sachnähe zu der Zweckbetriebsregelung des § 68 Nr. 9 AO für Wissenschafts- und Forschungseinrichtungen. § 58 Nr. 10 AO wird – zu Recht – als nicht mit dem Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG) vereinbar angesehen²¹⁰.

Gegenstand weiterer Einzelregelungen unschädlicher Betätigungen i. S. d. § 58 AO ist das zur Verfügungstellen personeller Ressourcen (Nr. 3: *Arbeitskräfte*²¹¹) oder die Nutzungsüberlassung sachlicher Ressourcen (Nr. 4: *Räume*), sofern dies für steuerbegünstigte Zwecke geschieht, die von den Begünstigten verwirklicht werden. Anwendbar sind die Regelungen allerdings nur auf *unentgeltliche* Betätigungen der genannten Art. Entgeltliche Tätigkeiten begründen dagegen einen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb oder sind Vermögensverwaltung (z. B. Raumüberlassung)²¹².

bb) Kapitalausstattung anderer gemeinnütziger Organisationen

Nach h. M. gewähren die Möglichkeiten des Mitteltransfers auf andere gemeinnützige Organisationen keinen Dispens von der Verpflichtung zur zeitnahen Mittelverwendung. Vielmehr tritt die die Mittel empfangende Körperschaft insoweit in die Rechtsstellung der zuwendenden Körperschaft ein.

Die Finanzverwaltung²¹³ ist dementsprechend der Auffassung, dass die Verwendung von Mitteln, die zeitnah für steuerbegünstigte Zwecke zu verwenden

208 BFH v. 15. 7. 1998, BStBl. II 2002 S. 162 (164).

209 AEAO zu § 58 AO Nr. 20.

210 Jost in Dötsch/Eversberg/Jost/Witt, § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG n. F. Tz. 169 ff.; *Tipke/Kruse*, § 58 AO Tz. 13; *Koch/Scholtz*, AO, 5. Aufl., § 58 Rz. 10/2.

211 S. a. AEAO zu § 58 AO Nr. 3: Ausdehnung auf Arbeitsmittel (z. B. Krankenwagen).

212 AEAO zu § 58 AO Nr. 23.

213 AEAO zu § 55 AO Nr. 26.

sind, für die Ausstattung einer Körperschaft mit Vermögen grds. ein Verstoß gegen das Gebot der zeitnahen Mittelverwendung ist. In folgenden Ausnahmefällen ist die Ausstattung einer anderen Körperschaft mit Vermögen demnach aber unschädlich:

- (1) Die empfangende Körperschaft bildet aus der Zuwendung nicht lediglich einen Vermögensstock, aus dessen Erträgen sie in Zukunft ihre steuerbegünstigten Zwecke erfüllt, sondern sie verwendet die zugewandten Mittel durch eine Vermögensumschichtung sogleich für ihre satzungsmäßigen Zwecke (z. B. für die Errichtung eines Altersheimes)²¹⁴, so dass sie zwar Vermögen bildet, aber sog. zweckgebundenes Vermögen.
- (2) Die Mittel sind bei der zuwendenden Körperschaft nicht zeitnah für steuerbegünstigte Zwecke zu verwenden, weil sie zulässigerweise dem Vermögen oder einer freien Rücklage zugeführt worden sind (s. o. IV. 2. a)). Dementsprechend muss auch die empfangende Körperschaft die zugewandten Mittel unschädlich ihrem Vermögen oder einer freien Rücklage zuführen dürfen.
- (3) Unschädlich sollte auch sein, wenn die empfangende Körperschaft die zugewandten Mittel zunächst einer zweckgebundenen Rücklage i. S. d. § 58 Nr. 6 AO zuführt. Ist eine derartige Rücklage zulässigerweise von der zuwendenden Körperschaft gebildet worden²¹⁵, so sollte sie auch unschädlich auf die empfangende Körperschaft übertragen werden können.

Diese Möglichkeiten und Grenzen des Mittel- oder Vermögenstransfers sind für die Weiterleitung von Mitteln als Ausstattungskapital einer anderen steuerbegünstigten Organisation (sog. *Endowments*) von Bedeutung. Voraussetzung für die Anwendbarkeit dieser Grundsätze ist, dass es sich um eine Zuwendung von Vermögen mit einer Entreichung der zuwendenden Körperschaft handelt und nicht lediglich um eine Vermögensumschichtung. Eine derartige Zuwendung von Ausstattungskapital kommt vor allen Dingen bei der Ausstattung einer Stiftung in Betracht, aber auch bei Zuwendungen an gemeinnützige Organisationen in anderer Rechtsform, sofern die zuwendende Körperschaft kein Mitglied oder Gesellschafter der empfangenden Körperschaft ist. Eine bloße Vermögensumschichtung liegt dagegen vor, wenn die übertragenen Mittel Ausstattungskapital z. B. einer Tochterkapitalgesellschaft werden²¹⁶.

b) Verwendung für den Unterhalt des Stifters

Für Stiftungen ist es unschädlich, wenn sie nicht ihre gesamten Mittel für ihre steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke verwenden, sondern bis zu ei-

214 AEAO zu § 55 AO Nr. 26.

215 BFH v. 13. 9. 1989, BStBl. II 1990 S. 28; AEAO zu § 58 Nr. 11.

216 OFD Rostock v. 12. 7. 2002, DStR 2002 S. 1484.

nem Drittel ihres Einkommens dazu verwenden, um in angemessener Weise den Stifter und seine nächsten Angehörigen zu unterhalten, ihre Gräber zu pflegen und ihr Andenken zu ehren (§ 58 Nr. 5 AO)²¹⁷.

Der BFH hat mit Urteil vom 21. 1. 1998²¹⁸ entschieden, dass § 58 Nr. 5 AO keine abschließende Regelung der Unschädlichkeit von Unterhaltsleistungen etc. an den Stifter und seine nächsten Angehörigen ist. Vielmehr minderten Verbindlichkeiten (Verpflichtung zu Unterhaltsleistungen gegenüber der Witwe des Stifters), die in Ausführung des Stiftungsgeschäfts auf die Stiftung übergehen, von vornherein die für die Verwirklichung der steuerbegünstigten Satzungszwecke zur Verfügung stehenden Mittel. Nur diese Residualgröße unterliege der Mittelverwendungspflicht nach § 55 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 AO. Dementsprechend ist § 58 Nr. 5 AO auch nur auf übrige, insb. freiwillige, Unterhaltsleistungen anzuwenden.

Die Finanzverwaltung²¹⁹ wendet das Urteil über den entschiedenen Einzelfall insoweit nicht an, als es von ihrer bisherigen Auffassung abweicht. Danach ist die Erfüllung derartiger Ansprüche aus dem übertragenen Vermögen und aus anderen vorhandenen flüssigen Vermögensmitteln unbegrenzt möglich, darüber hinaus dürfen laufende Erträge dafür aber nur maximal in Höhe eines Drittels des Einkommens der Stiftung verwendet werden.

Wegen der generellen Maßgeblichkeit des Nettoprinzip für die Mittelverwendungspflicht (s. o. IV. 1. b) cc)), ist der Auffassung des BFH der Vorzug zu geben²²⁰.

4. Nachweiserfordernisse in Sonderfällen

a) Einschaltung von Hilfspersonen

Dem Gebot der Unmittelbarkeit (§ 57 AO) entspricht eine gemeinnützige Organisation auch dann noch, wenn sie ihre steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke durch eine Hilfsperson verwirklicht. Voraussetzung dafür ist, dass nach den Umständen des Falles, insb. nach den rechtlichen und tatsächlichen

217 Zu den noch nicht ausreichend geklärten Fragen im Zusammenhang mit der *Angemessenheit* von Unterhaltsleistungen s. *Tipke/Kruse*, § 58 AO Rz. 6; *P. Fischer* in *Hübschmann/Hepp/Spitaler*, § 58 AO Rz. 34; *Schiffer*, DStR 2003 S. 14 (18). S. a. *FinMin. Nds. v. 3. 2. 2000*, DStR 2000 S. 877, und *OFD Hannover v. 15. 3. 2000*, FR 2000 S. 633, zur m. E. zweifelhaften Auffassung, eine Unterstützung hilfsbedürftiger Angehöriger als Satzungszweck sei gemeinnützigkeitsschädlich.

218 BFH v. 21. 1. 1998, BStBl. II 1998 S. 758; s. a. *FG München v. 24. 2. 2000*, EFG 2000 S. 774.

219 *BMF-Schr. v. 6. 11. 1998*, BStBl. I 1998 S. 1446, und *AEO* zu § 55 AO Nr. 12 ff.

220 Im Ergebnis ebenso *A. Schulz*, DStR 1999 S. 354 (356).

Beziehungen, die zwischen der gemeinnützigen Organisation und der Hilfsperson bestehen, das Wirken der Hilfsperson wie eigenes Wirken der gemeinnützigen Organisation anzusehen ist (§ 57 Satz 2 AO), d. h. dass die gemeinnützige Organisation ihre steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke weiterhin in Eigenregie verwirklicht.

Die Finanzverwaltung²²¹ interpretiert diese Anforderungen dahingehend, dass die Hilfsperson nach den Weisungen der gemeinnützigen Organisation einen Auftrag ausführt. Die gemeinnützige Organisation habe

- durch entsprechende Vereinbarungen (Arbeits-, Dienst- oder Werkvertrag) nachzuweisen, dass sie den Inhalt und den Umfang der Tätigkeit der Hilfsperson bestimmen kann (im Innenverhältnis müsse die Hilfsperson an die Weisungen der gemeinnützigen Körperschaft gebunden sein²²²);
- nachzuweisen, dass sie die Hilfsperson überwacht;
- die weisungsgemäße Verwendung der Mittel durch die Hilfsperson sicherzustellen.

Hierfür kann es erforderlich sein, dass sich die gemeinnützige Organisation von der Hilfsperson (regelmäßig) Bericht erstatten lässt (insb. bei länger dauernden Projekten) und Rechnung legen lässt über die Mittelverwendung²²³.

Im Ergebnis muss die gemeinnützige Körperschaft also in der Lage sein, ihre Nachweispflicht i. S. d. § 63 Abs. 3 AO so umfassend zu erfüllen, als ob sie ihre steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke ohne Einschaltung der Hilfsperson verwirklicht hätte. Die Einschaltung einer Hilfsperson reduziert mithin die Nachweispflichten der gemeinnützigen Organisation nicht.

b) Mittelweitergabe durch Förder- oder Spendensammelorganisationen

Diejenigen Organisationen, die von sog. Förder- oder Spendensammelorganisationen (Mittelbeschaffungsorganisation) i. S. d. § 58 Nr. 1 AO Mittel erhal-

221 AEAO zu § 57 AO Nr. 2; OFD Frankfurt v. 16. 5. 2002, DB 2002 S. 1531; OFD München v. 23. 11. 2001, DStR 2002 S. 806.

222 Dazu kritisch *Hüttemann*, FR 2002 S. 1337 (1342), unter Hinweis darauf, dass für den Parallelfall eines Erfüllungsgehilfen i. S. d. § 278 BGB ein Handeln mit Wissen und Wollen (des Schuldners) ausreiche und eine Weisungsabhängigkeit nicht erforderlich sei. Sofern man aber die Weisungsgebundenheit der Hilfsperson für erforderlich hält, erscheint die neue Auffassung der Finanzverwaltung (AEAO zu § 57 AO Nr. 2 letzter Satz), die ab 2004 angewandt werden soll (BMF-Schr. v. 21. 1. 2003, DB 2003 S. 313), nicht überzeugend, dass das Handeln als Hilfsperson keine eigene steuerbegünstigte Tätigkeit begründen könne (zustimmend *Hüttemann*, FR 2002 S. 1337 (1342 f.); a. A. bisher m. E. zu Recht OFD Frankfurt v. 16. 5. 2002, DB 2002 S. 1531; OFD Nürnberg v. 16. 8. 2002, BB 2002 S. 2488).

223 OFD Frankfurt v. 16. 5. 2002, DB 2002 S. 1531.

ten, verwirklichen damit in Eigenregie ihre (eigenen) steuerbegünstigten Zwecke. Dementsprechend hat die Mittelbeschaffungsorganisation andere Nachweispflichten als gemeinnützige Organisationen bei Einschaltung einer Hilfsperson (dazu s. o. a)). Zwar muss die Verwendung der Mittel für die steuerbegünstigten Zwecke ausreichend nachgewiesen werden²²⁴. Dafür ausreichend ist aber eine entsprechende Rechnungslegung der Organisation, die die Mittel erhalten und verwendet hat, sofern sie (auszugsweise) der Mittelbeschaffungsorganisation zur Verfügung gestellt wird und von dieser zur Erfüllung der eigenen Nachweispflicht i. S. d. § 63 Abs. 3 AO vorgelegt werden kann.

c) Zweckverwirklichung im Ausland

Steuerbegünstigte Zwecke könne auch im Ausland verwirklicht werden. Eine Förderung der Allgemeinheit i. S. d. § 52 AO setzt nicht voraus, dass die Fördermaßnahmen Bewohnern oder Staatsangehörigen Deutschlands zugute kommen. Erforderlich ist nur, dass sie der Förderung staatspolitischer Ziele Deutschlands dienen oder sich zumindest nicht zum Nachteil Deutschlands auswirken. Bei der Verwirklichung steuerbegünstigter Zwecke im Ausland besteht allerdings eine erhöhte Nachweispflicht (§ 90 Abs. 2 AO)²²⁵. Die Finanzverwaltung²²⁶ hat erläutert, wie unter diesen Voraussetzungen der Nachweispflicht i. S. d. § 63 Abs. 3 AO genügt werden kann. Im einzelnen hängen Art und Umfang der Nachweise wiederum davon ab, ob die steuerbegünstigten Zwecke im Ausland durch eine Hilfsperson (s. o. a)) oder durch eine Organisation verwirklicht werden, an die von einer inländischen Mittelbeschaffungsorganisation Mittel weitergeleitet worden sind (s. o. b)).

V. Resümee

Gemeinnützige Organisationen haben unter rechtlichen Aspekten in der Finanzierung (*Mittelbeschaffung*) (s. o. III.) grds. *größere Freiheiten* als in der *Mittelverwendung* (s. o. IV.). Gleichwohl bleiben sie auch im Bereich der Finanzierung verpflichtet, ihr Vermögen *ertragbringend* anzulegen (s. o. III. 3. b) cc)). Dies unterscheidet sie von einer ertraglosen Organisationen, über die eingangs berichtet wurde (s. o. I.).

In der *Finanzierung* kann – entsprechend der betriebswirtschaftlichen Differenzierung – zwischen Außenfinanzierung (s. o. III. 2.) und Innenfinanzierung (s. o. III. 3.) unterschieden werden.

224 AEAO zu § 58 AO Nr. 1.

225 AEAO zu § 63 AO Nr. 1 letzter Satz.

226 Dazu zuletzt OFD München v. 23. 11. 2001, DStR 2002 S. 806; OFD Hannover v. 9. 10. 2002, DStZ 2003 S. 50.

Die *Außenfinanzierung* setzt sich zusammen aus der *Eigenfinanzierung* (durch Mitgliedsbeiträgen etc., Einlagen und die Vermögensausstattung durch Stifter) (s. o. III. 2. b)), der *Fremdfinanzierung* (s. o. III. 2. d)) und dem *Mitteltransfer durch Dritte* (Spenden und Zuschüsse) (s. o. III. 2. c)). Hier konzentrieren sich die steuerrechtlichen Fragen vor allem darauf, ob und unter welchen Voraussetzungen der Finanzierende deswegen zum Spendenabzug berechtigt ist und die Schenkungsteuerfreiheit beanspruchen kann. Für die gemeinnützige Organisation ist insb. zu entscheiden, welche dieser Finanzierungsbeiträge sie zeitnah für die Verwirklichung der steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke zu verwenden hat und welche sie dem Vermögen zuführen kann oder gar muss.

Die *Innenfinanzierung* aus Zahlungsmittelüberschüssen setzt sich zusammen aus der *Selbstfinanzierung* (durch einbehaltene Gewinne/Überschüsse aus Vermögensverwaltung, steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben und Zweckbetrieben) (s. o. III. 3. b)), aus *Einzahlungen*, denen noch *keine zahlungswirksamen Aufwendungen* (z. B. bei Bildung von Rückstellungen oder bei Abschreibungen) gegenüberstehen (s. o. III. 3. c)), und aus der Freisetzung von Zahlungsmitteln durch *Vermögensumschichtungen* (s. o. III. 3. c) dd)). Hier steht im Vordergrund der steuerrechtlichen Fragen, ob das Verbot des vorrangigen Verfolgens eigenwirtschaftlicher Zwecke (sog. Gepräge-theorie) die Selbstfinanzierungsmöglichkeiten gemeinnütziger Organisationen einschränkt oder ob insb. die partielle Steuerpflicht mit wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben und die sog. Wettbewerbsklausel für Zweckbetriebe ein ausreichendes Korrektiv sind (s. o. III. 3. b) bb)). Letzteres ist m. E. zutreffend. Hinzu kommt wiederum die Frage, welche dieser Gewinne/Überschüsse die gemeinnützige Organisation zeitnah für die Verwirklichung der steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke zu verwenden hat und welche sie dem Vermögen oder zumindest Rücklagen zuführen kann (s. o. III. 3. b) cc)–dd)).

Hybride Arten der Finanzierung gemeinnütziger Organisationen (s. o. III. 4. a)), d. h. solche, die sich der äußeren Form nach als Außenfinanzierung darstellen, inhaltlich aber einen Leistungsaustausch zum Gegenstand haben und deswegen der Innenfinanzierung (Selbstfinanzierung) zuzurechnen sein können (*unechte Mitgliedsbeiträge*, *unechte Spenden*, *unechte Zuschüsse*), bereiten oftmals Schwierigkeiten bei der Zuordnung und der Ableitung der sachgerechten steuerlichen Rechtsfolgen. Besonders komplex ist diese Aufgabenstellung für das *Sponsoring* (s. o. III. 4. a) ee)). Trotz Verneinung eines Korrespondenzprinzips für die steuerrechtliche Behandlung beim Sponsor und beim Gesponserten kann eine gewisse Indizwirkung der steuerlichen Behandlung auf der einen Seite für die steuerliche Behandlung auf der anderen Seite entstehen.

Die *Mittelverwendung* gemeinnütziger Organisationen ist aufgrund des sog. Selbstlosigkeitsgebots insb. geprägt durch die Pflicht, die Mittel grds. *nur für*

die steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke zu verwenden, und durch eine entsprechende Vermögensbindung (s. o. IV. 1.) sowie ein Verbot von Zuwendungen an Mitglieder (s. o. IV. 1. d)). Sanktion bei Verstößen ist die Versagung der Steuervergünstigungen (s. o. IV. 1. e)). Allerdings gilt diese Mittelverwendungspflicht nur in den Grenzen des *Nettoprinzips*, d. h. speziell für gemeinnützige Organisationen, dass sie solche Aufwendungen tätigen dürfen, die notwendig, zweckmäßig und angemessen sind (s. o. IV. 1. b)). Von Bedeutung ist dies insb. für *Aufwendungen zwecks Erwerb, Sicherung und Verwaltung des Vermögens* (s. o. IV. 1. b bb)), für die *Erfüllung von Lasten auf übertragenem Vermögen* (s. o. IV. 1. b cc)) und für *Verwaltungs Ausgaben* (s. o. IV. 1. c)).

Mittelverwendungspflicht bedeutet grds. auch *zeitnahe Mittelverwendung* (s. o. IV. 2.). Um diese Pflicht inhaltlich konkretisieren zu können, ist zu klären, welche Mittel verwendungspflichtig sind (s. o. IV. 2. a)), was Verwendung im Einzelnen bedeutet (s. o. IV. 2. b)), und was (noch) eine zeitnahe Verwendung ist (s. o. IV. 2. c)); dies jeweils auch vor dem Hintergrund, dass gemeinnützige Organisationen unterschiedliche Arten der Rechnungslegung haben können (Vermögensvergleich oder Einnahmen-/Ausgaben-Rechnung). Der *Nachweis* der zeitnahen Mittelverwendung ist durch eine sog. Mittelverwendungsrechnung oder mittels einer Vermögensübersicht zu führen (s. o. IV. 2. c)). *Verstöße* gegen die zeitnahe Mittelverwendungspflicht können geheilt werden (s. o. IV. 2. d)).

Ein *Mittel- oder Vermögenstransfer auf Dritte* (s. o. IV. 3.) ist nur in den gesetzlich zugelassenen Fallgruppen gemeinnützigkeitsunschädlich. Dabei ist zu unterscheiden zwischen einer Verwendung zu steuerbegünstigten Zwecken (s. o. IV. 3. a)) und einer Verwendung für den Unterhalt des Stifters (s. o. IV. 3. b)).

Schließlich sind im Zusammenhang mit der Mittelverwendung bestimmte *Nachweiserfordernisse in Sonderfällen* zu beachten (s. o. IV. 4.), nämlich bei Einschaltung von Hilfspersonen (s. o. IV. 4. a)), bei der Mittelweitergabe durch Förder- oder Spendensammelorganisationen (s. o. IV. 4. b)) und bei einer Zweckverwirklichung im Ausland (s. o. IV. 4. c)).

Diskussion

zu den Referaten von *Ferdinand Hofmeister* und
Prof. Dr. Manfred Orth

Leitung

Elmar Josef Schuler

Prof. Dr. Hüttemann:

Herr *Hofmeister*, ich habe mit Interesse Ihren Ausführungen bezüglich der Verlustfragen zugehört. Wenn ich Sie recht verstanden habe, wollen Sie das Problem von der Ebene des tatsächlichen Verlustausgleiches vorverlagern auf die Frage der Verlustprognose. In dem Fall eines nicht vorhersehbaren Verlustes wäre nach Ihrer Ansicht also auch die Einstellung dieses Betriebes unter Ausgleich der entstandenen Verluste ohne Verstoß gegen den Grundsatz der zeitnahen Mittelverwendung möglich. Das wäre eine, wie ich finde, begrüßenswerte Änderung der bisherigen Rechtsprechung. Allerdings haben Sie dann später bei der Frage, was ist eine „angemessene Rendite“, gefordert, dass der Geschäftsbetrieb in drei bis fünf Jahren ein positives Ergebnis abwirft. Damit wären Sie aber strenger als die derzeitige Verwaltungsauffassung. Denn nach dem Verlusterlass reicht es bekanntlich aus, dass der Betrieb über einen Zeitraum von sieben Jahren mit einem Euro Gewinn abschließt. Das ist sicher eine unangemessene wirtschaftliche Verzinsung, wenn wir das an Ihrem Maßstab messen. Und deshalb würde ich den Vorschlag machen, ob wir uns nicht auch im Gemeinnützigkeitsrecht an der Rechtsprechung zur Liebhaberei orientieren sollten. Die Regel ließe sich dann dahingehend zusammenfassen, die Unterhaltung wirtschaftlicher Geschäftsbetriebe ist zulässig, unzulässig ist nur der Dauerverlustbetrieb. Was ein Dauerverlustbetrieb ist, das sollten wir in Anlehnung an die Grundsätze der Liebhabereibetriebe bestimmen. Und eine letzte Frage, die vielleicht doch viele hier im Raum interessiert. Sie haben in Ihren Ausführungen mit Recht den Fall der eigenen unternehmerischen Tätigkeit in den Vordergrund gestellt. Wie halten Sie es aber mit Beteiligungen, insbesondere einer Kommanditbeteiligung? Wenn Sie es handelsrechtlich betrachten, und das kann ja nur maßgebend sein, dann wird der Verlust, der da erwirtschaftet wird, dem Kommanditisten zwar zugerechnet, betrifft ihn aber zunächst wirtschaftlich gar nicht? Ist das dann trotzdem ein schädlicher Verlustausgleich, nur weil wir im Steuerrecht die Personengesellschaft transparent behandeln, oder müssen wir uns auf die handelsrechtliche Ebene begeben?

Hofmeister:

Ja, Herr *Hüttemann*, ich gehe von einer sehr stark betriebswirtschaftlichen Überlegung aus. Ich gehe davon aus, wenn die gemeinnützigen Körperschaften schon wirtschaftliche Geschäftsbetriebe betreiben dürfen, dann kann ich eben einen Verlust nicht ausschließen. Und es ist aus meiner Sicht verfehlt, nun aus der Tatsache, dass so ein Verlust entsteht und dass er möglicherweise nicht innerhalb der 2 Jahre, die der Bundesfinanzhof bisher noch fordert, ausgeglichen werden kann, zu schließen, dass das schädlich ist. Das geht aus meiner Sicht an den Realitäten vorbei, wenn man das so fordert. Also gehe ich davon aus, dass es Verlustbetriebe gibt. Die Gewinne können sich sehr gut entwickeln, sie können aber auch minimal sein. Und dann setzt meine betriebswirtschaftliche Überlegung ein und da werde ich sagen: Wie verhält sich ein ordentlicher gewissenhafter Kaufmann, der dafür sorgt, dass aus der riskanten betrieblichen Tätigkeit etwas für die gemeinnützigen Zwecke rauskommen muss? Und da ist mein Lösungsansatz eben der, dass ich sage, der wird eine Prognose anstellen. Komme ich aus dieser Verlustphase, die durchaus 1, 2, 3 oder 4 Jahre dauern kann, wieder heraus, so dass ich dann wieder – ein bisschen aus dem Gesichtspunkt Liebhaberei – diese Verluste ausgleiche und einen Totalgewinn, angemessen im Verhältnis zum Risiko, erzielen kann? Ich habe das alles an dem Risiko aufgehängt, was mit einer betrieblichen Tätigkeit verbunden ist. Und als Richter bin ich relativ vorsichtig und zurückhaltend und will auch keine falschen Hoffnungen wecken. Bei den 3 bis 5 Jahren Prognose habe ich mich daran orientiert, dass der I. Senat bei bestehenden Betrieben sagt: Wenn ich ein neues Produkt aufnehme, dann muss ich innerhalb von 3 Jahren in die Gewinnzone reinkommen. Es gibt ein neues Urteil – ich glaube es wird bald veröffentlicht – da haben wir das variiert und haben gesagt, wenn der Betrieb ganz neu ist, sind die 3 Jahre möglicherweise zu kurz, die Anlaufphase kann dann bei 5 Jahren liegen. Über die Zeiten kann man sich natürlich streiten. Man kann durchaus sagen, es kommt darauf an, was es für ein Betrieb ist. Es gibt Betriebe, die können erst nach 10 Jahren in die Gewinnphase reinkommen. Wenn wir also den Bereich der Vermögensverwaltung einbeziehen, sind solch lange Fristen durchaus möglich. Bei Vermietung und Verpachtung ist ja der IX. Senat viel großzügiger, da geht es um Zeiträume von 10, 15, 20, 30, 40 Jahren. Ich wollte auf der vorsichtigen Seite bleiben und bei 3 bis 5 Jahren erst mal etwas in den Raum stellen. Ihre Anknüpfung oder Ihr Gedanke, Liebhaberei als Grundgedanken einzuführen und zu sagen, wenn ich zu dem Ergebnis unter Liebhabereigesichtspunkten käme, die Fortführung dieses Betriebes wird Liebhaberei, z. B. weil der Verlustbetrieb nur fortgeführt wird, um das Lebenswerk des Stifters zu erhalten, dann ist das ein ideelles Ziel, das man durchaus ehrenwert finden kann, aber es ist eben kein gemeinnütziger Zweck. Dann kann man sagen, es ist aus Liebhabereigesichts-

punkten ein Dauerverlustbetrieb. Nur ein Euro Gewinn im Jahr würde mir nicht ausreichen, das wäre aus meiner Sicht keine zweckgerechte Mittelverwendung. Da muss schon mehr rauskommen, da muss ein risikoadäquater Gewinn zu erwarten sein. Das bedeutet, wenn ich ein hohes Risiko einzugehen bereit bin, muss damit auch eine hohe Gewinnerwartung verbunden sein. Immer von Anfang an betrachtet, dass nachher die Sache natürlich ganz anders ausschauen kann und die Kalkulation nicht aufgeht, das ist selbstverständlich. Nur kann ich nachher der Körperschaft keinen Strick daraus drehen. Bei Mitunternehmenschaften, meine ich, gelten betriebswirtschaftlich dieselben Grundsätze. Wenn ich als Mitunternehmer feststelle, dass es sich längerfristig nicht trägt, muss ich mir Alternativen überlegen und muss mir sagen, u. U. löse ich mich von dem Engagement. Das Geld, was ich dann erlöse, verwende ich für andere Zwecke, die etwas bringen. Das lässt sich abstrakt sehr leicht sagen. Es gibt manche Investments, für die kriege ich auch nichts mehr, wenn das Unternehmen wirklich im Keller ist. Deswegen muss man zeitnah im Auge haben, wie sich dieses Investment entwickelt. Komme ich zum Ergebnis, dass es gut läuft, dann lasse ich es natürlich, und wenn ich zum Ergebnis komme, dass ein Verlust entsteht, muss ich mir überlegen, wie kann ich am Besten raus kommen. Das wäre mein Ansatzpunkt.

Prof. Dr. Kirchhof:

Herr Hofmeister, einer der Vorzüge Ihres Referates besteht m. E. darin, dass Sie uns eine behutsam fortentwickelte Fehlerlehre vorgestellt haben, die uns von dem Alles oder Nichts wegführt. Nicht jeder Fehler schlägt auf den Status der Gemeinnützigkeit durch und begründet damit den Niedergang der Körperschaft, sondern differenzierende und begrenzende Zurechnungskriterien sichern die Verhältnismäßigkeit der Fehlerfolge. Da meine ich allerdings, auch entgegen dem, was Sie gerade in der Diskussionsbemerkung gesagt haben, dass hier ein wesentlicher Fortschritt darin besteht, dass man das Gemeinnützigkeitsrecht in Übereinstimmung mit dem sonstigen Recht, etwa dem Stiftungsrecht, das prinzipiell zur Erhaltung verpflichtet, handhabt. Wir müssen erneut darüber nachdenken, ob dieses Erhaltungs- und Festigungsgebot ein Gegensatz zum Gemeinnützigkeitsrecht ist oder ob wir dort im Sinne der Folgerichtigkeit der Rechtsordnung gemeinsame Prinzipien entwickeln können. Dennoch bleibt in der Perspektive der Praxis der Ehrenamtlichkeit die Frage nach der Rechtssicherheit. Da sitzt der Jurist zusammen mit Ehrenamtlichen und wird nach einer klaren Rechtsaussage gefragt, ja oder nein? Sie haben uns manchmal den schmalen Grat vorgestellt. Da erwartet aber der Praktiker eine kantige Antwort – ja oder nein. Und wenn Sie mit den Finanzbehörden sprechen, die manchmal nicht ganz so feinsinnig sind wie ein Bundesrichter – das ist für ihren Beruf notwendig und typisch – gibt es zahlenmäßige Grenzen

oder sehr grobe Orientierungen. Die Frage: Gibt es Faustregeln aus Ihren Rechtsprechungsüberlegungen, die diese für die Praxis handhabbar machen, und, wenn nein, was ich vermute, könnten Sie dann noch einmal eine behutsame Fehlerfolgenlehre für die Frage der Haftung andeuten? Denn der Ehrenamtliche, der kein Jurist zu sein braucht, der aber für die Richtigkeit seiner aktuellen Gemeinnützigkeitsentscheidung haftet, könnte in ein beachtliches rechtsstaatserhebliches Unbehagen kommen, wenn er den schmalen Grat betritt und er entweder nach rechts oder nach links mit Folgen für viele Jahre abstürzt und letztlich diese rechtliche Ungewissheit nicht verantworten kann.

Hofmeister:

Ich habe mir natürlich – als ich den Gedanken formuliert habe – überlegt, wenn der Betrieb schlecht läuft, dann muss ich mir überlegen, ob ich ihn einstelle. Punkt. Bei Stiftungen macht das natürlich u. U. große Schwierigkeiten. Die sind sehr festgelegt. Es gibt zwar bestimmte Voraussetzungen, bei denen der Stiftungszweck geändert werden kann, aber das ist alles sehr schwierig. Das habe ich bewusst ausgeklammert. Ich habe mir gesagt, dazu sage ich nichts. Das ist möglicherweise ein Sonderfall, über den man nach den Umständen des Einzelfalles mit Augenmaß entscheiden soll. Und mehr könnte ich dazu auch nicht sagen, da fehlt mir die praktische Anschauung. Mir fehlen die Fälle dazu. Ihre Hauptfrage ist ja, können wir irgendwelche Kennzahlen, handfeste Zahlen, Daten nennen, bei denen man sagt, da ist man im sicheren Hafen. Das haben wir bisher ja relativ sorgfältig vermieden. Wir haben es einmal in dieser Entscheidung über die Verwaltungskosten machen müssen. Das war ein einstweiliges Anordnungsverfahren und da muss man ja Farbe bekennen. Da muss man sagen, geht oder geht nicht oder ist die Grenze überschritten – ja oder nein. Und da haben wir das gemacht, was man – wenn Sie mal so Revue passieren lassen, wo so Quoten herkommen – immer macht, wenn man nicht genau weiß, was los ist. Dann macht man halbe-halbe. Und so haben wir gesagt, 50%, das ist so etwa die Grenze, was wiederum dazu führte, dass uns nachher zu Recht gesagt wurde, viel zu großzügig. Aber das war nur auf diesen Fall bezogen. Und bei einer einstweiligen Anordnung können Sie nicht ganz feinsinnig um 10% oder 1% streiten. An diesem Fall haben wir gesehen, in welche Gefahr wir geraten. Ich habe in der DStR 1999, 545 mal versucht, in einem Aufsatz klarzustellen, dass das eben nur so eine Hausnummer ist, um diesen Fall erst mal zu lösen und zwar relativ rasch zu lösen. Deswegen tue ich mich auch schwer, mit irgendwelchen Prozentsätzen zu arbeiten. Das ist der erste Grund. Der zweite Grund: Ich persönlich habe eigentlich den Eindruck, dass die Finanzverwaltung bei dem Gemeinnützigkeitsrecht im Großen und Ganzen mit viel Augenmaß agiert. Ich habe nicht den Eindruck – es gibt natürlich immer Ausnahmen – als würde sie da sehr

wild sein und völlig unvernünftige Grenzen aufzeigen oder sich danach richten. Und das ist eine Situation, in der ich persönlich meine – ich glaube Herr *Schauhoff* hat es ja gesagt – wir sollten eine gute Tat begehen oder gute Taten tun und eine gute Tat bestünde darin, Rechtssicherheit zu schaffen. Die Rechtssicherheit können wir dadurch schaffen, dass wir sichere Häfen benennen. Wir können sie aber auch dadurch fördern, dass wir ein Verfahren, das einigermaßen läuft und wo wir sehen, das läuft nicht allzu sehr aus dem Ruder, dass man da sagt, ganz vorsichtig, ganz langsam voran gehen. Das ist meine persönliche Einschätzung, wie man an die Sache rangeht und dies ist natürlich für den Praktiker oder für den Nichtjuristen, der u. U. ehrenamtlich eine gemeinnützige Einrichtung vertritt und den Kopf halt hinhalten muss, wenn was schief läuft, natürlich unbefriedigend. Wenn man ihm sagt, Vorsicht oder es kommt drauf an oder nichts genaues weiß man nicht und wenn man dann noch die Haftungsregelung in § 10b EStG sieht. Nun bin ich in der glücklichen Lage, dass die Haftung gem. § 10b EStG beim XI. Senat, bei Frau Dr. *Ebling*, angesiedelt ist, so dass wir im I. Senat uns über Schärfen dieser Haftung wenig oder nicht unmittelbar Gedanken machen müssen. Ich meine aber, dass man diese Haftungsregelung doch auch mit Augenmaß behandeln muss. Ich denke, die Lösung wäre, dass man immer den Verhältnismäßigkeitsgrundsatz berücksichtigt. Wenn Fehler begangen werden – dass Fehler vorkommen, wir haben zwei Tage praktisch erfahren, welche Fallstricke drohen oder ausgelegt sind, ist überhaupt nicht zu vermeiden –, muss man auch in dem Bereich der Haftung den Grundsatz der Verhältnismäßigkeit beachten. Ich habe Scheu, das mit irgendwie festen Zahlen und Grenzen zu belegen, denn das führt dazu, dass in den Fällen, in denen diese Grenzen überschritten werden, natürlich sofort die Finanzverwaltung da ist. Das versteht man ja auch, die wollen sich ja an die Grenzen halten. Dann greift das also jenseits von Gut und Böse und dann tritt die volle Härte des Gesetzes ein, obwohl u. U. der Einzelfall das nicht rechtfertigt. Also, ich bin da vorsichtig.

Prof. Dr. Orth:

Das möchte ich noch ergänzen: Das Stichwort Fehlerfolgenlehre weist ja auch darauf hin, dass wir in der AO selbst keine ausdrückliche Regelung, etwa im Sinne einer Unschädlichkeit von Bagatellverstößen gegen die gemeinnützigkeitsrechtlichen Pflichten haben. Und ich denke, dass ist ein offenkundiges Defizit. So wie die Abgabenordnung gegenwärtig aussieht, gibt es – salopp formuliert – ein Alles-oder-Nichts-Prinzip und das kann nicht sachgerecht sein. Es muss eine Regelung geben, die es ermöglicht, dass unter Verhältnismäßigkeitsgesichtspunkten weniger bedeutende Pflichtverletzungen für die Gemeinnützigkeit insgesamt unschädlich bleiben müssen. Wir haben ansatzweise Regelungen in der Abgabenordnung die eine Unschädlichkeit fehlerhaf-

ten Handelns ermöglichen. Wir haben über Verstöße gegen die zeitnahe Mittelverwendungspflicht gesprochen, über die Möglichkeit innerhalb einer Nachfrist, das bisher Unterlassene nachzuholen. Wir haben darüber gesprochen, dass nach § 55 Abs. 1 Nr. 1 AO die Verfolgung eigenwirtschaftlicher Interessen nur dann schädlich ist, wenn dies in erster Linie erfolgt, so dass nachrangig eigene Interessen an dieser Stelle ignoriert werden. Wir haben in verschiedenen Tatbeständen von Zweckbetrieben typisierende Betrachtungsweisen, wo man auch an und für sich schädliche Aktivitäten in ihrer Bedeutung negiert und sich im Rahmen einer typisierenden Regelung dafür entscheidet, das Ganze noch als Zweckbetrieb zu behandeln. Was fehlt ist eine Generalklausel, die unter bestimmten Voraussetzungen die Unschädlichkeit eines Fehlverhaltens statuiert. Ich denke auch, Herr *Hofmeister*, das kann nicht so aussehen, dass dort absolute Beträge genannt werden. Das muss etwas sein, was den konkreten Verhältnissen gerecht wird, also nach Verhältnismäßigkeitsaspekten die Bedeutung eines solchen Fehlers gewichtet. Ob man sich an dem Vermögen oder an den Mittelzuflüssen ausrichtet, das ist dann eine technische Diskussion. Art und Umfang der Geschäftstätigkeit und die Bedeutung eines Fehlers unter Berücksichtigung des Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes ist ein offenkundig regelungsbedürftiger Sachverhalt.

Dr. Schaubhoff:

Ich möchte zunächst einmal sagen, Herr *Hofmeister*, dass aus Ihrem Vortrag herauskam, dass die gemeinnützigen Körperschaften nicht für den Erfolg ihrer Vermögensanlage und nicht für den wirtschaftlichen Erfolg ihrer Geschäftstätigkeitsbetriebe haften, sondern in der Tat, wenn ein Verlust entsteht, dann ist zu untersuchen, inwiefern sie sich um eine erfolgreiche Vermögensanlage bemüht haben. Mit scheint nur ein Punkt sehr wichtig zu sein. Das Problem ist, aus Ihren Worten, Herr *Orth*, denke ich, wir reden immer so viel über Regeln und das kam auch in dem Vortrag von Herrn *Hofmeister* natürlich vor, wir suchen den statistischen Durchschnitt für die richtige Vergütung und all so etwas. Mir scheint, uns geht dabei ein bisschen der Maßstab, den wir an die gemeinnützigen Körperschaften anlegen dürfen und in meinen Augen auch das Gesetz anlegt, verloren. Wir können von den gemeinnützigen Körperschaften das verlangen, was ein ordentlicher und gewissenhafter Hausvater auch ansonsten bei der Vermögensanlage macht. Ich weiß nicht, wie viele hier im Saal sind, die in 2001 in ihrem Aktiendepot Verluste erlitten haben. Ich bekenne mich dazu. Ich gehöre dazu und es gibt in meinen Augen überhaupt keinen Grund, von den gemeinnützigen Körperschaften bessere Ergebnisse zu verlangen. Und Herr *Hüttemann* hat es gestern auch sehr schön auf den Punkt gebracht. Finanzverwaltung und Gerichte sollten nicht versuchen, die besseren Verwalter und Vorstände und Organe von gemeinnützigen Körperschaften zu

sein. Das scheint mir ein Angang zu sein, der verfehlt ist. Der nährt sich natürlich aus der ex-post Betrachtung, bei der man immer weiß, was hätte besser laufen können. Man sollte wirklich die Maßstäbe dämpfen und insofern nehme ich Bezug auf die Frage von Herrn *Kirchhof*. Natürlich schaffen wir keine Rechtssicherheit in dem Sinne, dass wir für alle denkbaren Fälle zahlenmäßig irgendwelche Regeln aufstellen können. Im Gegenteil. Ich hielte das auch für den falschen Weg. Die Botschaft, die an die Ehrenamtlichen ausgegeben werden sollte, ist, bei der Verwaltung der gemeinnützigen Körperschaft wird erwartet, dass ihr Euch gewissermaßen anständig und vernünftig verhaltet, so wie Ihr das auch sonst in Eurer privaten Vermögensanlage macht. Ihr bemüht Euch, Gewinne zu erzielen. Wir vertrauen euch. Das ist ein Bereich, den der Staat den gemeinnützigen Körperschaften ohne übertriebene Kontrollen überlässt. Dort wird Vertrauen vom Staat investiert und es gibt keinen Grund, dass der Staat die Optimierung auf diesem Gebiet sucht. Mir scheint insofern immer ein bisschen der falsche Zungenschlag da zu sein. Deshalb ist mir das wichtig. Und dieser Punkt ist von zentraler Bedeutung. Ich kann berichten, ich habe im Moment in Betriebsprüfungen furchtbar viel mit Verlustbetrieben zu tun. Ich habe Mühe, aber es Gott sei Dank immer noch geschafft, den Verlust der Gemeinnützigkeit wegen der Unterhaltung eines Verlustbetriebes abzubiegen. Nur ist es natürlich so. Man wird als Berater gefragt: Darf ich einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb gründen? Dann sage ich nach gegenwärtigem Stand, nur wenn sicher ist, dass kein Verlust entsteht und dann sagt natürlich jeder: Wann ist das denn sicher? Wer garantiert, dass kein Verlust entsteht? Das ist schwer zu leisten.

Ich wollte noch einmal kurz, weil Sie, Herr *Hofmeister*, mich auch angesprochen hatten, auf die Auslegung des § 55 Abs. 1 Nr. 5 Satz 3 AO eingehen. Das Gesetz lautet: 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. Das ist in meinen Augen der zentrale Punkt. Das Gesetz verlangt von den gemeinnützigen Körperschaften nicht, dass diese das Risiko übernehmen, ob Forderungen tatsächlich eingehen oder nicht. Das Gesetz sagt vielmehr, sie müssen nur die Mittel verwenden, über die sie auch tatsächlich verfügen können. Mittel, über die noch nicht verfügt werden kann, müssen auch nicht verwendet werden. Das scheint mir eine kluge gesetzliche Entscheidung zu sein und ich sehe eigentlich kaum Möglichkeiten, aufgrund des eindeutigen Wortlautes des Gesetzes und so, wie ich die Historie der Gesetzesentstehung kenne, davon abzuweichen. Dankeschön.

Hofmeister:

Danke, Herr Dr. *Schauhoff*. Als ich den Vortrag vorbereitete, hatte ich ein weiteres Beispiel eingebaut. Nämlich eine gemeinnützige Körperschaft, die eine Rücklage in Form von Optionsscheinen anlegt und die dadurch im vergangenen Jahr und erst recht in diesem Jahr erhebliche Verluste erleidet, so dass nachher die Rücklage praktisch gleich Null ist. Daran wollte ich aufzeigen, was daraus folgt. Aus Zeitgründen habe ich das dann rausgestrichen. Ich meine aber, weder die Finanzverwaltung noch die Gerichte sind in der Lage, dieses wirtschaftliche Verhalten der gemeinnützigen Organisation darauf zu überprüfen, ob es immer richtig war. Insbesondere nachher weiß ich das zwar, aber manchmal weiß ich es eben bei der Investitionsentscheidung und auch u. U. längere Zeit danach noch nicht. Es gibt durchaus Situationen, in denen ich eine Vermögensanlage bei einer gemeinnützigen Organisation akzeptieren würde, die nachher schief gegangen ist, die möglicherweise extrem schief gegangen ist. Was ich erstrebe ist, dass sie ihre Anlagen im Vermögensanlagebereich ständig im Auge haben und rechtzeitig reagieren. Wenn man erkennen kann, das läuft auf einen großen Verlust hinaus, dann sollen Sie den ersten Verlust realisieren und nicht erst abwarten, bis das Kind völlig in den Brunnen gefallen ist. Das war mein Anliegen. Das Gesetz gibt natürlich relativ wenig her. Es sind Generalklauseln und irgendwie muss ich die ausfüllen. Ich meine, man kann von den Organen der Körperschaften erwarten, dass sie sich betriebswirtschaftlich vernünftig verhalten, immer im Rahmen ihres Erfahrungshorizonts. Ich kann nicht erwarten, dass jeder kleinere Verein einen Betriebswirt anstellt, um die Vermögensanlagen zu managen. Das funktioniert nicht. Er soll aber das Risiko gegen die Chancen, die sich bieten, abwägen. Wenn er feststellt, dass es kein vernünftiges Verhältnis mehr gibt, dann muss er reagieren.

Zum zweiten Punkt: Zufluss und Mittelverwendungsfrist. Da gebe ich Ihnen natürlich Recht. Das Gesetz spricht von Zufluss. Ich wollte es nur auf den Gewinn übertragen. Beim Gewinn können Sie natürlich sagen, der fließt im Laufe des Jahres zu. Nur weiß ich im Laufe des Jahres eben noch nicht, ob er zufließt. Da will ich durch die analoge Anwendung und gewisse Veränderungen bei der Analogie dazu kommen, dass es nicht zulässig ist, dass die Körperschaft ihre Außenstände weiterhin außen lässt und dadurch die zeitnahe Mittelverwendung torpedieren kann. Das würde ich nicht für richtig erachten. Aber im Grundsatz kommt es natürlich darauf an: hat die Körperschaft die Liquidität? Kann sie die Mittel für die gemeinnützigen steuerbegünstigten Zwecke verwenden, ja oder nein? Da gehe ich etwas weiter und sage: es kommt drauf an, ob es dem Verein betriebswirtschaftlich zuzumuten ist, dass er sich die Liquidität verschafft, um dann zeitnah die steuerbegünstigten Zwecke zu fördern oder nicht. Es kommt nicht darauf an, dass er diesen Gewinn, den die

Außenstände verkörpern, rechtzeitig einzieht. Ich glaube wir sind da im Ergebnis nicht sehr weit auseinander.

Prof. Dr. Orth:

Ich denke, das ist nicht nur ein isoliertes Problem des § 55 Abs. 1 Nr. 5 AO, sondern wir haben ganz generell im Gemeinnützigkeitsrecht immer wieder mit Fragestellungen dieser Art zu kämpfen. Der Gesetzgeber geht von einer Einnahmen-Ausgabenrechnung in § 63 Abs. 3 AO aus und man kommt immer in Schwierigkeiten, wenn man Sachverhalte hat, wo Gewinne oder Überschüsse nicht derart ermittelt werden, sondern durch einen Bestandsvergleich. Herr *Hüttemann* hat gestern das Thema angerissen. Und da stellt sich auch die Frage: Was ist los, wenn ich eine Beteiligung an einer Tochterkapitalgesellschaft habe? Darf die einschränkungslos ihre Gewinne thesaurieren oder muss sie die Gewinne ausschütten? Wie sieht es aus, wenn ich zu 20% beteiligt bin, zu 51% oder zu 100%? Allgemein formuliert, treten Herrschaftsmöglichkeiten an die Stelle von Zufluss. Das ist glaube ich die Fragestellung, mit der man sich auseinander setzen muss, die immer dann entsteht, wenn man sich außerhalb einer Einnahmen-Ausgabenberechnung bewegt.

Dr. Beul:

Ich habe noch ein kurzes Beispiel zur Frage, das dazu führt, eine differenziertere Betrachtungsweise herbeizuführen: Eine Erzabtei in Bayern, die seit 1002 besteht, 1002 gestiftet wurde, macht seit über 10 Jahren Verluste in ihrem Wirtschaftsbetrieb. Das ist eine Abtei nach der Benediktinerregel, *ora et labora*. *Labora* können die nicht so leicht einstellen und das ist der Wirtschaftsbetrieb. Ich meine, das ist ein Beispiel, was deutlich macht, dass man nicht auf starre Zeiträume abstellen kann, um eine Totalgewinnerzielungsabsicht zu prognostizieren. Was sind 10 Jahre im Rahmen einer tausendjährigen Geschichte?

Hofmeister:

Ich verstehe das als Bestätigung, dass wir da ganz vorsichtig herangehen sollen und wenn man 3 bis 5 Jahre nennt, dann sind das eben die normalen Betriebe, wo man auch relativ schmerzlos sagen kann: Na ja, dann hören wir eben auf. Aber Sonderfälle gibt es natürlich. Ganz klar. Und wenn ich vorhin gesagt habe, die Erhaltung von Arbeitsplätzen ist kein gemeinnütziger Zweck, dann klingt das natürlich auch sehr hart. Ich muss natürlich überlegen, welche Kosten entstehen mir, wenn ich den Betrieb jetzt einstelle. Möglicherweise kann es sein, dass die Einstellungskosten, die dann entstehen, es rechtfertigen zu sagen: Na ja, probieren wir es vielleicht noch mal 1 Jahr länger. Aber das sind alles Fragen, da würde ich sagen, es kommt auf den Einzelfall an. Da gebe

ich natürlich keine Rechtssicherheit. Man kann damit aber leben. Und dieses Alles-oder-Nichts-Prinzip kann man etwas mildern, vielleicht auch aushebeln.

Prof. Dr. Sieker:

Herr Hofmeister, Sie haben den Fall angesprochen, dass die Gewinnthesaurierung überhöht sein könne, wenn der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb Maßnahmen ergreift, die ersichtlich zu einer Gewinnthesaurierung führen könnten oder höchstwahrscheinlich zu einer Gewinnthesaurierung führen. Ich möchte Bedenken gegen den rechtlichen Anknüpfungspunkt, nicht gegen die Lösung des Einzelfalls anmelden. Sie haben auch darauf abgestellt, dass man bei der Gewinnverteilung betriebswirtschaftliche Kriterien zu Grunde legen sollte. Dann müssen aber meiner Ansicht nach diese betriebswirtschaftlichen Kriterien auch während der Dauer der Tätigkeit des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes berücksichtigt werden. Das bedeutet für mich, dass unternehmerische Entscheidungen nur an dem Maßstab der kaufmännischen Vernunft gemessen werden können. Und daraus würde ich folgern, dass man erst bei der Frage der Gewinnverwendungsentscheidung beurteilen kann, ob der Umfang des thesaurierten Gewinns nach dem Maßstab des kaufmännisch Notwendigen erforderlich ist. Wenn das nicht der Fall ist, dann liegt ein Fall überhöhter Gewinnthesaurierung vor und auch in dem entsprechenden Umfang. Solange aber ein Gewinn nur in der Höhe thesauriert wird, der dem kaufmännisch Erforderlichen entspricht, den Maßstab haben wir ja im GmbH-Recht auch – im Verhältnis zwischen Mehrheits- und Minderheitsgesellschaftern –, kann man das nicht beanstanden. Daher sollte die Finanzverwaltung erst auf dieser Ebene ansetzen und prüfen, ob der Gewinn, der thesauriert wird, nach dem Maßstab der kaufmännischen Vernunft erforderlich war. Daran anschließend ist zu prüfen, ob die Mittel, die der gemeinnützigen Organisation zur Verfügung stehen, zeitnah verwendet werden oder die Frist überschritten ist. Man kann natürlich auch mit Beweiserleichterungen arbeiten. Davon zu unterscheiden sind Fälle planmäßigen Umgehungshandelns. Solche Fälle muss man immer gesondert behandeln. Der Maßstab sollte zunächst mal sein, dass man die kaufmännische Vernunft berücksichtigt, und dann gilt eben, anders als das, was Herr Schauhoff gesagt hat, in dem Bereich des unternehmerischen Handelns nicht der Maßstab des vernünftigen Hausvaters, sondern der Maßstab des Kaufmanns. Und eine Bemerkung noch zu der Rechtsfolge des § 63 Abs. 4 AO: Diese Norm hilft natürlich dann nicht, wenn keine Mittel mehr da sind, entweder, weil sie durch Verluste aufgezehrt sind oder weil vielleicht Rückstellungen gebildet werden, die man noch für kaufmännisch vernünftig halten kann.

Hofmeister:

Frau Prof. *Sieker*, ich habe mich vielleicht unklar ausgedrückt. Ich will diese betriebswirtschaftliche Prüfung vorverlagern. Ich würde nicht akzeptieren, dass am Ende ein Gewinn von sagen wir mal 100 000 Euro rauskommt und dann das Unternehmen sagt: Wir haben durch hohe Investitionen in der Vergangenheit von den Banken die Auflage bekommen, diesen Gewinn nicht zu entnehmen, sondern wir müssen unser Eigenkapital aufstocken. Deswegen müssen wir thesaurieren. Da meine ich, muss man untersuchen, worauf dieser Thesaurierungszwang beruht. Wenn der Thesaurierungszwang durch hohe Investitionen der Vergangenheit entsteht, da folge ich Ihnen völlig, dass ich dann untersuche, ob diese Investitionen der Vergangenheit erforderlich waren, um den Betrieb fortzuführen, um ihn ertrageich zu halten. Aber es gibt ja auch Fälle, in denen ich einen Betrieb ganz kräftig ausbaue, ohne Rücksicht auf die langfristige Gewinnentwicklung. Dann bin ich natürlich in der Situation, in der ich sagen muss, ich muss thesaurieren. Diesen Fall wollte ich damit ansprechen. Grundsätzlich, Sie würden mir wahrscheinlich auch zustimmen, dass ich jede größere Investition natürlich auch betriebswirtschaftlich untersuchen und prüfen muss, ob es was bringt. Das war mein Ansatzpunkt. Es mag sein, dass ich zu wenig betriebswirtschaftlich erfahren bin, kann sein, dass das falsch ist. Nur war das mein Gedanke, der dahinter steht. Die zweite Frage. Wenn kein Gewinn mehr da ist, dann taucht die Frage der Gewinnthesaurierung oder Mittelverwendungsfrist natürlich gar nicht auf.

Prof. Dr. Achatz:

Auch wieder ein kleiner Blick nach Österreich. Aber zunächst ins Gesetz, weil hier die Grundlage in Österreich und in Deutschland doch dieselben sein dürften. Wirtschaftliche Geschäftsbetriebe erfordern Einnahmenerzielung. Wirtschaftliche Geschäftsbetriebe erfordern nicht Gewinnerzielung und daher denke ich, dass man hier doch mit aller Vorsicht an solche betriebswirtschaftlichen Gedanken und Theorien bzw. Prüfungen herangehen müsste. Mich hat das Beispiel zu dem Benediktinerorden nachdenklich gestimmt. Denn wenn man sich die Figur des Zweckbetriebes vor Augen hält, seine gesetzliche Definition, dann sieht man, dass der Zweckbetrieb sehr eng definiert ist. Wie verhält es sich dann aber mit wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben, die diesen engen Zweck nicht erfüllen, aber insgesamt den gemeinnützigen Zweck zu unterstützen vermögen. Beispiel: Wir haben Beschäftigungsbetriebe für behinderte Personen. Bei überwiegender oder nahezu ausschließlicher Beschäftigung behinderter Personen in diesen Geschäftsbetrieben werden wir sicherlich einen Zweckverwirklichungsbetrieb annehmen. Was ist aber, wenn in einer Gärtnerei von 20 Beschäftigten nur zwei oder drei Behinderte tätig sind. Ist das noch ein Zweckverwirklichungsbetrieb? Wir haben Charity-Veranstaltung-

gen, Feste, Vereinsfeste, die nicht mehr unentbehrlich sind, aber doch den Zweck fördern. D. h. im Rahmen steuerpflichtiger Geschäftsbetriebe ist stärker zwischen entbehrlichen, aber durchaus zweckfördernden Betrieben und solchen, die reine Mittelbeschaffungsbetriebe sind, zu differenzieren. Könnte nicht hier auch durch eine solche Differenzierung, die auf den Zweck abstellt, die Problematik entschärft werden?

Schaefer:

Wir haben gehört, dass die Rechtsprechung relativ wenige Fälle in diesem Bereich zu behandeln hat und haben das auf die großzügige Handhabung durch die Finanzverwaltung zurückgeführt. Die Frage: Droht gemeinnützigen Organisationen, wenn sie sich im Wettbewerb befinden, vielleicht die Gefahr, dass über Konkurrentenklagen die Finanzverwaltung gezwungen wird, genauer hinzusehen und droht insbesondere eine Kontrolle der formellen Dinge, wie Abschlüsse etc., was ja auch schon mal angesprochen wurde?

Prof. Dr. Seer:

Ich habe noch eine Frage, die sich an die Diskussion von vorhin anschließt, Herr *Hofmeister*. Sie würden also den § 63 Abs. 4 AO auch nicht auf Ihre Verlustüberlegungen analog anwenden wollen. Wenn man sagt, man muss den Betrieb schließen, kann man das doch auch genauso sehen wie wenn man eine Rücklage auslösen muss. Müsste es da nicht auch solch ein Warnsignal durch die Finanzverwaltung geben, die dann, wenn diese Situation eintritt, sagt: Ich gebe Dir jetzt das Warnsignal, bevor Du Deinen Gemeinnützigkeitsstatus ex tunc verlierst, Deinen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb, der nur ein Verlustbetrieb geworden ist, ex nunc zu schließen. Würde sich dadurch nicht die Verlustproblematik, die Herr *Kirchhof* m. E. sehr treffend dargelegt hat, erübrigen? Ebenso die Haftungsproblematik?

Hofmeister:

Also Herr Prof. *Achatz*, diese Differenzierung würde mir natürlich abstrakt sehr gut gefallen, dass man da innerhalb der Zweckbetriebe absichert, dass man einen Nichtzweckbetrieb, der teilweise auch Elemente eines Zweckbetriebes enthält, vielleicht anders behandelt, als einen ganz normalen Mittelbeschaffungsbetrieb. Das wird natürlich sehr, sehr haarig und sehr schwierig abzuschichten sein, denn wir müssen natürlich auch sehen: Nicht alle Menschen, die in gemeinnützigen Körperschaften oder Organisationen arbeiten, sind die reinen Waisenkinder. Es gibt auch böse Buben darunter und ich tue mich ein bisschen schwer, diese Differenzierung in unserem Gesetz irgendwie verankert zu sehen. Aber vom Gedanke her ist das natürlich eine schöne Lösung. Ich

habe mich natürlich hauptsächlich mit den Mittelbeschaffungsbetrieben beschäftigt und da stellt sich die Problematik wohl nicht in diesem Umfang.

Zur Frage von Herrn *Schaefer*: Konkurrentenklage. Wir haben gestern von Herrn Prof. *Isensee* gehört, dass wir Steine statt Brot geben. Nur, diese Steine ins Bundessteuerblatt zu bekommen, das war schon ein Kraftakt, denn es war uns natürlich bewusst, welche Lawine wir lostreten könnten. Bisher ist die Lawine nicht ins Rollen gekommen. Bei Ihnen, Herr *Schaefer*, ist wohl so ein Verfahren in der Zwischenzeit anhängig. Das war natürlich auch die Überlegung, dass wir über einen Umweg über die Konkurrentenklage Druck auf die gemeinnützigen Körperschaften ausüben, ihre Satzung und das Gesetz zu beachten. Plötzlich ist da eine Kontrolle eines Dritten da. Die Finanzverwaltung kontrolliert zwar, wie wir gestern gehört haben, sehr dicht, aber ich meine eben doch mit Augenmaß. Sehr viel ist, im Verhältnis zu der großen Zahl der gemeinnützigen Körperschaften und dem, was da alles im Argen liegen kann, möglicherweise noch nicht rausgekommen. Auf Grund der Konkurrentenklage kann es schon sein, dass mit der Zeit eine weitere Kontrollinstanz auf der Matte steht und Druck ausübt. Das kann ich nicht ausschließen.

Zur Frage von Herrn Prof. *Seer*. Ich bin natürlich sehr vorsichtig gewesen. Ich habe mich erst mal nur mit der Gewinnthesaurierung befasst. Aber der Gedanke, dass man der Finanzverwaltung ein Ermessen einräumt, zu sagen, wir setzen eine Frist, wäre zumindest sinnvoll, wenn man bei der Finanzverwaltung das Gespür dafür weckt, dass sie die Körperschaft nicht ins steuerrechtliche Aus laufen lässt, indem sie einen Verlustbetrieb, der aus Sicht der Finanzverwaltung Dauerverlustbetrieb zu werden droht, weiterführt. Ich könnte mich mit dem Gedanken anfreunden, dass man der Finanzverwaltung eine solche Hinweismöglichkeit einräumt. Nur ist es im Gesetz bisher noch nicht so verankert. Es wäre eine nähere Untersuchung wert, ob man da so eine Warnfunktion ins Gesetz einbauen könnte, was natürlich dazu führt, dass man die Finanzverwaltung mit einer zusätzlichen Überwachungsaufgabe betraut. Vielleicht liegt das ja nicht unbedingt im Sinne oder im Interesse aller Körperschaften.

Prof. Dr. Orth:

Zu der Frage von Herrn *Achatz*: Wenn ich Ihren Sachverhalt richtig verstehe, dann verwirklicht der steuerpflichtige wirtschaftliche Geschäftsbetrieb zugleich auch die steuerbegünstigten Zwecke, ohne allerdings privilegiert zu werden. Es werden also letztendlich vom wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb auch Lasten mitgetragen, die ihren Ursprung im ideellen Bereich dieser Organisation haben, so dass man daran denken könnte, so etwas wie eine Ausgleichsforderung im wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb gegenüber dem ideellen Bereich anzusetzen, um somit zumindest gedanklich einen Verlustausgleich

herbeizuführen und damit die negativen Konsequenzen des Verlustes vermeiden zu können. Bislang ist man da sehr zurückhaltend mit dem Hin-und-Her-Rechnen von Aufwendungen und Erträgen zwischen den verschiedenen Sphären einer gemeinnützigen Organisation gewesen. In umgekehrter Richtung hat man es verneint: Man lässt es also nicht zu, dass im steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb fiktive Löhne für Mitarbeiter aus dem ideellen Bereich, die auch in diesem Bereich tätig geworden sind, verrechnet werden. Aber ich glaube, für diese letztgenannte Fragestellung ist das etwas für Zwecke der Ermittlung der Besteuerungsgrundlage und in diesem Zusammenhang noch eher nachvollziehbar. Aber für Ihre Frage, ob ein Verlust im wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb unter den besonderen Umständen schädlich sein müsste, meine ich, sollte man über diese fiktive Ausgleichsforderung noch einmal nachdenken. Es geht ja im ersten Schritt darum, ob ein Verlustausgleich herbeigeführt werden kann, ob die Verlustsituation schädlich ist. Von daher wäre noch nichts an Steuerfolgen konkret eingetreten. Man müsste sich dann darüber unterhalten, was der Verlustvortrag noch für eine Höhe hat.

Zu der Frage von Herrn Seer „Warnfunktion § 63 Abs. 4 AO“. Wir erleben es ja in der Regel, dass die Steuererklärung gemeinnütziger Organisationen nur im 3-Jahres-Rhythmus geprüft werden. Und von daher ist die Zeit wahrscheinlich schon vorbei, bis der Finanzbeamte den Fall auf den Tisch bekommt und den Finger heben könnte. Deswegen habe ich eigentlich sehr viel Sympathie für die Lösung der Finanzverwaltung, die retrospektiv fragt, gab es denn in den vergangenen 6 Jahren Gewinne, die für die ideellen Zwecke entnommen worden sind und wenn es derartige Gewinne gegeben hat, dann ist das Entstehen des Verlustes im Jahr 7 unschädlich. Von daher bekommt man diese Heilungswirkung durch Rückblick in die vorangegangenen Jahre auch zu Stande. Das ist eine Teillösung ihrer Fragestellung. Insgesamt praktiziert die Finanzverwaltung ja letztendlich einen 8-jährigen Verlustausgleich. Sie nimmt das Verlustjahr, schaut 6 Jahre in die Vergangenheit zurück und 1 Jahr in die Zukunft und fragt, ob das Gewinnpotential in den anderen 7 Jahren ausreicht, um den Verlust in dem einen Jahr ausgleichen zu können.

Widmann:

Ich hatte mich – als Steuerbeamter – noch schnell gemeldet, als diese Warnfunktion der Finanzverwaltung plötzlich ins Spiel kommen sollte. Da möchte ich doch darum bitten, den Gedanken nicht zu sehr ins Einzelne zu verfolgen. Denn ich kann mir wirklich nicht vorstellen, dass die Verwaltung diese Aufgabe effizient wahrnehmen kann. Das würde auch eine Garantenfunktion der Finanzverwaltung schaffen, die zwar unter dem Gesichtspunkt der Rechtssicherheit, wie es Herr Prof. *Kirchhof* formuliert hat, vielleicht für den einzelnen Verein sinnvoll wäre. Aber ich glaube, dass das eigentlich nicht mit der Funk-

tion der Verwaltung vereinbar ist, die weder der Unternehmer ist noch der bessere Vorstand. Man müsste ja schon fast verlangen, die Verwaltung geht dann gleich zu jeder Vorstandssitzung um zu sagen, jetzt wird es aber eng. Und wir kommen ja wirklich nur alle 3 oder 6 oder wie viele Jahre. Es ist auch gesagt worden, dass die Verwaltung sicher mit Augenmaß arbeitet. Deswegen gibt es so wenig Gerichtsentscheidungen. Manches bekommen Richter nie zu sehen. Also ich könnte da aus meiner Erfahrung berichten. Sie haben vielleicht in der FAZ gelesen, dass es ein Verfahren gibt, in dem gegen Finanzbeamte wegen Untreue ermittelt wird, die eine Gemeinnützigkeitsbestätigung erteilt haben. Das ist die andere Seite, die die Verwaltung dabei beachten muss. Und deswegen, wie gesagt, meine herzliche Bitte, die Verwaltung hier nicht in eine Garantenstellung zu drängen, denn da würde sie eine Aufgabe in einem Bereich bekommen, in dem sie auch sonst nicht tätig wird. Auch sonst geht die Verwaltung nämlich nicht in ein Unternehmen und sagt, dass die Gefahr der Insolvenz zu groß wird, da müsst Ihr mal bitte etwas anders machen. Wir sind nicht Unternehmensberater, sondern wir sind Finanzbeamte, die eben tatsächlich immer erst hinterher kommen.

Das Spendenrecht

Dr. *Stephan Geserich*
Richter am Finanzgericht, Karlsruhe

Inhaltsübersicht

- I. Einführung
- II. Spendenabzug und Leistungsfähigkeitsprinzip
- III. Rechtsquellen
- IV. Der gemeinnützige Spendenabzug
 - 1. Ausgaben ...
 - 2. ... zur Förderung ...
 - a) Unentgeltlichkeit
 - b) Freiwilligkeit
 - c) Tatsächliche Verwendung
 - 3. ... spendenbegünstigter Zwecke
 - 4. Spendenempfänger
 - 5. Zuwendungsbestätigung
 - a) Abziehbarkeit auch ohne Zuwendungsbestätigung?
 - b) Vordrucke
 - c) Aufzeichnungs- und Aufbewahrungspflichten
 - 6. Rechtsfolge
 - a) Beschränkte Abzugsfähigkeit
 - b) Unterschiedlich begünstigte Zwecke
 - c) Alternativgrenze
 - d) Die Großspendenregelung
 - 7. Die Spendenbegünstigung von Stiftungen
 - a) Abzugsberechtigung
 - b) Empfangsberechtigung
 - c) Zuwendungen
 - d) Förderungswürdige Zwecke
 - e) Rechtsfolge
 - aa) Stiftungshöchstbetrag
 - bb) Gründungshöchstbetrag
 - 8. Sachspenden
 - a) Gegenstand der Sachspende
 - b) Nutzen und Leistungen
 - c) Bewertung von Sachspenden
 - d) Zuwendungsbestätigung
- 9. Aufwandspenden
 - a) Gegenstand der Aufwandsspende
 - b) Verzicht
 - c) Höhe des Anspruchs
 - d) Zuwendungsbestätigung
 - e) Vergütungsansprüche und Nutzungsentgelte
- 10. Vertrauensschutz und Haftung
 - a) Vertrauensschutz
 - aa) Unrichtigkeit
 - bb) Schutzwürdigkeit
 - cc) Rechtsfolge
 - b) Haftungstatbestand
 - aa) Ausstellerhaftung
 - α) Haftungsbegründendes Verhalten
 - β) Haftungsschuldner
 - γ) Verschulden
 - bb) Veranlasserhaftung
 - α) Haftungsbegründendes Verhalten
 - β) Haftungsschuldner
 - γ) Verschulden
 - cc) Konkurrenzen
 - dd) Umfang der Haftung
 - ee) Korrespondenzprinzip
 - ff) Festsetzung der Haftungsschuld
 - gg) Entrichtung der Haftungsschuld
 - hh) Rückgriff im Innenverhältnis
- V. Resümee

I. Einführung

Das gemeinnützige Spendenrecht gilt als ein Rechtsgebiet, das sich in seiner Gesamtheit nur noch wenigen Experten erschließt. Das ist richtig. Spenden- und Gemeinnützigkeitsrecht sind zu kompliziert. Allerdings trifft dieser beklagenswerte Befund auf das gesamte Steuerrecht zu, das dringend nach einer Entlastung von Vergünstigungs- und Interventionsnormen verlangt. Steuerwissenschaft und -praxis sind daher aufgerufen den Regelatbestand vom Interventionstatbestand logisch abzugrenzen und so organisierten Gruppeninteressen und legislativer Lenkungslust entgegenzuwirken. Deshalb soll der gemeindienliche Spendenabzug zunächst in das System der steuerlichen Abzugstatbestände eingeordnet werden. Sodann nehme ich die Rechtsquellen des Abzugstatbestands in den Blick und stelle den einkommensteuerlichen Spendenabzug in seinen Grundzügen dar.

II. Spendenabzug und Leistungsfähigkeitsprinzip

Der Gesetzgeber lässt in § 10b EStG privaten gemeinwohlwirksamen Aufwand zum Abzug von der einkommensteuerlichen Bemessungsgrundlage zu. Dies ist insofern ungewöhnlich, als das deutsche Einkommensteuerrecht durch die Trennung von Erwerbs- und Privatsphäre geprägt wird¹. Als Personensteuer kann die Einkommensteuer jedoch nicht nach den Reineinkünften des Steuerpflichtigen bemessen werden, sondern muss die, durch die persönlichen Verhältnisse des Steuerpflichtigen begründete, Leistungsfähigkeit berücksichtigen. Deshalb ist der Grundsatz, dass private Aufwendungen das steuerbare Einkommen nicht mindern dürfen, stets durch spezielle Vorschriften über private Abzüge „durchbrochen“ worden².

Allgemein anerkannt ist diese „Durchbrechung“ jedoch nur für unvermeidbare, zwangsläufige Privatausgaben³. Der Abzug „freiwilliger“ privater Aufwendungen wird regelmäßig als mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip unvereinbar abgelehnt. Entsprechende Abzugstatbestände werden als interventionsrechtliche Lenkungsnormen und damit als Steuervergünstigungen qualifiziert und in Frage gestellt.

1 Kirchhof, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, § 2 Rdnr. A 112 ff.; Tipke/Lang, Steuerrecht¹⁷, S. 269 f.

2 BVerfG v. 4. 10. 1984 – 1 BvR 789/79, BVerfGE 67, 290 (296); Tipke, Steuerrechtsordnung, Bd. 2, S. 676.

3 BVerfG v. 4. 10. 1984 – 1 BvR 789/79, BVerfGE 67, 290 (297); v. 22. 2. 1984 – 1 BvL 10/80, BVerfGE 66, 214 (223); v. 3. 11. 1982 – 1 BvR 620/78, 1335/78, 1104/79 und 363/80, BVerfGE 61, 319 (343 f.).

Gemeinnützige Spenden besitzen jedoch keinen unvermeidbaren Charakter. Es handelt sich vielmehr um nicht existenzsichernde, tatbestandlich freiwillige und damit vermeidbare Privataufwendungen. Deshalb begreifen Gesetzgeber⁴, Rechtsprechung⁵ und Literatur⁶ den Spendenabzugstatbestand überwiegend als Sozialwecknorm⁷, als wirtschafts- und sozialpolitischen Lenkungsstatbestand⁸, mit dem der „private Altruismus“⁹ gefördert und ein „besonderer Anreiz zur Spendenfreudigkeit“¹⁰ gegeben wird, um über die zur Verfügung stehenden Steuermittel hinaus Gelder für gemeinnützige Zwecke zu erschließen¹¹.

Bei dieser Zuordnung, die in der herkömmlichen Dreiteilung der Steuerabzugstatbestände in Erwerbsaufwendungen, existenzsichernde Aufwendungen und interventionsrechtliche Abzugstatbestände begründet ist, wird jedoch verkannt, dass das Leistungsfähigkeitsprinzip den Abzug freiwilliger privater Ausgaben nicht generell verbietet¹². Insbesondere kann aus dem Gebot, das Existenzminimum steuerlich zu verschonen, nicht – im Wege des Umkehrschlusses – gefolgert werden, dass ein Abzug freiwilliger Privataufwendungen generell „systematisch folgerichtig“ ausgeschlossen sei.

Die steuerliche Verschonung des existenzsichernden Bedarfs ist vielmehr nur ein erster Schritt zur Bestimmung der subjektiven Leistungsfähigkeit. In einem zweiten Schritt kann und muss der Gesetzgeber jenseits der Existenzsicherung und Unvermeidbarkeit liegenden Privataufwand steuerliche Erheblichkeit bemessen, wenn es sich nicht um beliebige Konsumaufwendungen handelt, sondern um Ausgaben, deren Abzugsfähigkeit aus der einkommensteuerlichen Systematik oder aus Gründen der horizontalen Steuergerechtigkeit geboten ist¹³.

-
- 4 Vgl. zuletzt Begründung zum Entwurf des Gesetz zur weiteren steuerlichen Förderung von Stiftungen vom 14. 7. 2000, BT-Drucks. 14/2340; BT-Drucks. 14/3010.
- 5 BFH v. 11. 11. 1966 – VI R 45/66, BStBl. III 1967, 116 (117) = BFHE 87, 304; FG Düsseldorf v. 28. 2. 1969 – VII 139/67 E, EFG 1969, 300.
- 6 Brandt, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, § 10b Rdnr. 4; Loritz, Einkommensteuerrecht, Rdnr. 1050; Tiedtke, Bilanz- und Steuerrecht, S. 430.
- 7 Tipke/Lang, Steuerrecht¹⁷, S. 21 ff.
- 8 Thiel/Eversberg, DB 1991, 118 (119); Zitzelsberger, StuW 1985, 197 (200); Lang, StuW 1987, 221 (246); ders., JbFSt 1983/84, S. 195 (209).
- 9 Tipke/Lang, Steuerrecht¹⁷, S. 723 f.; Schäfers, DStZ 2002, 287 (289).
- 10 Gérard, in: Lademann, § 10b Rdnr. 6; 5. Subventionsbericht (1973 bis 1976) v. 22. 10. 1975, Anlage 2, Lfd.Nr. 135, BT-Drucks. 7/4203, S. 260; 6. Subventionsbericht (1975 bis 1978) v. 17. 11. 1977, Anlage 4, Lfd.Nr. 6, BT-Drucks. 8/1195, S. 272.
- 11 Bundesministerium der Finanzen, Gutachten der Unabhängigen Sachverständigenkommission zur Prüfung des Gemeinnützigkeits- und Spendenrechts, S. 227.
- 12 Tipke, Steuerrechtsordnung, 1993, Bd. 2, S. 707.
- 13 Geserich, Privater gemeinwohlwirksamer Aufwand im System der deutschen Einkommensteuer und des europäischen Rechts, 1999, S. 22.

Dies ist bei der gemeindlichen Einkommensverwendung der Fall¹⁴. Der Staat darf nur insoweit auf das disponible, nicht verwendungsgebundene Einkommen des Steuerpflichtigen zugreifen, als dies dem Steuerbürger für Konsum, insbesondere Freizeit- und Luxuskonsum, zur Verfügung steht¹⁵. Stellt sich die Einkommensverwendung nicht als privatnütziger Akt der Lebensführung, sondern als uneigennütziges Einkommensverwendung zum gemeinen Nutzen, als altruistisches Vermögensopfer dar, ist der Steuerpflichtige entreichert. Ihm steht nur noch das um das Vermögensopfer verminderte Einkommen zur Befriedigung privater Bedürfnisse und Wünsche zur Verfügung. Nur insoweit ist eine steuerliche Belastung gerechtfertigt. Der Verzicht auf die Verwendung des Einkommens zum eigenen Nutzen ist keine Frage von Konsum- oder marktorientierter Einkommensteuer, sondern liegt dem staatlichen Steuerzugriff voraus. Dies lässt sich am Sparen verdeutlichen, das in diesen Kategorien Konsumverzicht ist und entlastungswürdig sein mag. In der Diktion des Spendenrechts bleibt es eigennütziges Tun und damit steuerunerhebliche Einkommensverwendung.

Ein altruistisches Vermögensopfer und damit eine freiwillige Minderung der subjektiven Leistungsfähigkeit¹⁶ ist die gemeinnützige Spende aber nur, wenn sie ideell uneigennützig hingegeben und zur selbstlosen Finanzierung öffentlicher, nicht unbedingt staatlicher Aufgaben verwendet wird.

Wegen dieser gemeindlichen Verwendungsbindung ergänzt und entlastet die gemeinnützige Spende den Staatshaushalt. Sie lässt sich deshalb als „freiwillige Steuer“, als Steuersurrogat¹⁷ begreifen. Trotz dieser funktionalen Ähnlichkeit sind Spenden private und keine öffentlichen Mittel. Sie sind nicht Bestandteil des staatlichen Haushalts und werden nicht durch staatlichen Hoheitsakt zugeteilt, sondern durch den Steuerbürger vergeben.

Damit besitzt die steuerliche Entlastung gemeindlicher Zuwendungen nicht nur einen ökonomischen – das Spendenaufkommen gleicht den spendenbedingten Steuerausfall mehr als aus – sondern auch einen freiheitsrechtlichen Aspekt. Der Spender kommt mit seinem freiwilligen Vermögensopfer dem staatlichen Steuerzugriff und einer unmittelbaren staatlichen Förderung des

14 *Tipke*, Steuerrechtsordnung, 1993, Bd. 2, S. 707; *Vogel*, Die Abschichtung von Rechtsfolgen im Steuerrecht, *StuW* 1977, S. 97 (108); *Reich*, Das Leistungsfähigkeitsprinzip im Einkommensteuerrecht, *ARSA* 1984/85 (Bd. 53), S. 5 (21).

15 *Tipke/Lang*, Steuerrecht¹⁷, S. 232.

16 *Kirchhof/Geserich*, in: *Kirchhof/Söhn/Mellinghoff*, § 10b Rdnr. A 33 f.

17 *Kirchhof*, Private Wissenschaftsförderung im System des deutschen Steuerrechts, in: *Ziegler* (Hrsg.) *Mäzene, Stifter und Sponsoren*, 1996, S. 39 (44); *Tipke*, Steuerrechtsordnung, 1993, Bd. 2, S. 707; *Jachmann*, Steuerrechtfertigung aus der Gemeinwohlverantwortung, *DStZ* 2001, 225 (226 f.).

privaten Gemeinwohlangagements zuvor. Insoweit bestimmt die private Freigebigkeit auch die Abgrenzung zwischen staatlichen und nichtstaatlichen Aufgaben¹⁸, fördert die im Subsidiaritätsprinzip angelegte „vertikale Gewaltenteilung“¹⁹ zwischen Staat und (Bürger)Gesellschaft²⁰ und dient der Pflege von Verfassungsvoraussetzungen, die staatlicher Gestaltung entweder entzogen oder alternativ privater und öffentlicher Hand zugewiesen sind.

Die Abziehbarkeit gemeindienlicher Zuwendungen bildet damit die dritte Stufe der Abzüge von der Bemessungsgrundlage, die in einem von allen Förderungs-, Subventions- und Interventionstatbeständen befreiten Einkommensteuerrecht gerechtfertigt bleibt²¹. Die in der regressiven Entlastungswirkung des Spendenabzugs begründeten unterschiedlichen Steuervorteile sind Ausfluss bestehender Einkommensunterschiede und des geltenden Tarifsystems, folglich keine willkürliche sondern eine sachliche Unterscheidung.

III. Rechtsquellen

Im Einkommensteuergesetz ist der gemeinnützige Spendenabzug in § 10b EStG geregelt. Nach § 10b Abs. 1 EStG sind Ausgaben zur Förderung mildtätiger, kirchlicher, religiöser, wissenschaftlicher und der als besonders förderungswürdig anerkannten gemeinnützigen Zwecke im Rahmen bestimmter Höchstgrenzen als Sonderausgaben abzugsfähig. Damit ist der gemeindienliche Entlastungstatbestand in seinen Grundzügen benannt und den Bestimmtheitsanforderungen des Gesetzesvorbehalts im Steuerrecht genüge getan. Als offener Gesetzestatbestand bedarf die Vorschrift aber der Verdeutlichung durch Rechtsverordnung²².

In der Vergangenheit standen große Teile des untergesetzlichen Spendenrechts in der Kritik²³. Beanstandet wurde insbesondere die Verlagerung wesentlicher

18 *Kirchhof/Geserich*, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, § 10b Rdnr. A 41.

19 *Isensee*, Gemeinwohl und Staatsaufgaben im Verfassungsstaat, in: Handbuch des Staatsrechts, Bd. III, 1988, § 57 Rdnr. 93; *Bundesministerium der Finanzen*, Gutachten der Unabhängigen Sachverständigenkommission zur Prüfung des Gemeinnützigkeits- und Spendenrechts, Heft 40, 1988, S. 356.

20 *Isensee*, Gemeinwohl und Staatsaufgaben im Verfassungsstaat, in: Handbuch des Staatsrechts, Bd. III, 1988, § 57 Rdnr. 165 ff.

21 *Kirchhof/Geserich*, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, § 10b Rdnr. A 490 ff.

22 *Kirchhof*, in: Kirchhof³, § 10b Rdnr. 4.

23 Vgl. BFH v. 24. 11. 1993 – X R 5/91, BStBl. II 1994, 683 = BFHE 173, 519; v. 15. 6. 1973 – VI R 35/70, BStBl. II 1973, 850 (851) = BFHE 110, 112; *Kirchhof/Geserich*, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, § 10b Rdnr. A 300 ff.; *Seiler*, Der einheitliche Parlamentsvorbehalt, S. 40 ff., 257 ff.; BVerfG v. 24. 6. 1958 – 2 BvF 1/57, BVerfGE 8, 51 (61 f.) und BFH v. 28. 4. 1987 – IX R 7/83, BStBl. II 1987, 814 (814 ff.) = BFHE 150,

Regelungen, beispielsweise die Anerkennung gemeinnütziger Zwecke als besonders förderungswürdig, von der Einkommensteuerdurchführungsverordnung auf die Einkommensteuerrichtlinien. Deshalb hat die Bundesregierung – ermächtigt durch § 51 Abs. 1 Nr. 2c EStG – mit Zustimmung des Bundesrates das Spendenrecht zum 1. 1. 2000 neu geordnet. Mit der Änderungsverordnung zur Einkommensteuer-Durchführungsverordnung vom 10. 12. 1999²⁴ werden die untergesetzlichen Regelungen zur steuerlichen Begünstigung gemeindlicher Zuwendungen auf eine inhaltlich einwandfreie in der Rechtsquelle jedoch bedenkliche²⁵ verfassungsrechtliche Grundlage gestellt. Die bisherigen Unterermächtigungen sind abgeschafft worden. Darüber hinaus ist der bisherige – in den Einkommensteuerrichtlinien normierte – Empfangsvorbehalt der öffentlichen Hand bei bestimmten als besonders förderungswürdig anerkannten gemeinnützigen Zwecken und damit das Durchlaufspendenverfahren sowie die Möglichkeit der Anerkennung einzelner Organisationen als besonders förderungswürdig entfallen.

Nunmehr sind alle wesentlichen Voraussetzungen für die steuerliche Begünstigung von Spenden und Mitgliedsbeiträgen, soweit sie nicht im Gesetz selbst enthalten sind in §§ 48 bis 50 EStDV geregelt. § 48 Abs. 2 EStDV i. V. m. Anlage 1 benennt die als besonders förderungswürdig anerkannten gemeinnützigen Zwecke, § 48 Abs. 3 EStDV definiert den Begriff der Zuwendung, § 48 Abs. 4 EStDV schließt bestimmte Mitgliedsbeiträge vom Spendenabzug aus, § 49 EStDV beschränkt die Empfangsberechtigung körperschaftlich und § 50 EStDV regelt die formalisierte Darlegungslast, welche ihr ausschließliches Handlungsmittel in einer Zuwendungsbestätigung – mit Vertrauensschutz und Haftungsfolge – findet.

IV. Der gemeinnützige Spendenabzug

Gegenstand des gemeinnützigen Spendenabzugs sind Ausgaben zur Förderung spendenbegünstigter Zwecke.

406 setzen die Gültigkeit der Verordnungsermächtigung konkludent voraus. Einen Verstoß gegen Art. 80 GG nehmen an: *Bundesministerium der Finanzen*, Gutachten der Unabhängigen Sachverständigenkommission zur Prüfung des Gemeinnützigkeits- und Spendenrechts, Heft 40, 1988, S. 235 f.; *Stolz*, FR 1978, 475 (477); *Brandt*, in: *Herrmann/Heuer/Raupach*, § 10b EStG Rdnr. 50; *Schmieszek*, in: *Bordevin/Brandt*, § 51 Rdnr. 22.

24 BGBl. I 1999, 2413 = BStBl. I 1999, 1132.

25 *Seiler*, in: *Kirchhof/Söhn/Mellinghoff*, § 51 Rdnr. D 40 ff.

1. Ausgaben ...

§ 48 Abs. 3 EStDV definiert den Begriff der „Ausgaben“ im Sinne von § 10b EStG als Zuwendungen genauer als Spenden und Mitgliedsbeiträge. Mitgliedschaftlich geschuldete Zuwendungen sind allerdings nur abzugsfähig, wenn sie nicht zur Förderung der in Abschnitt B der Anlage 1 zu § 48 Abs. 2 EStDV benannten Spendenzwecke – der sogenannten Freizeitwecke – geleistet werden (48 Abs. 4 Nr. 2 EStDV). Mitgliedsbeiträge an Körperschaften, die sowohl Freizeitwecke als auch andere spendenbegünstigte Zwecke fördern, dürfen ebenfalls nicht abgezogen werden (§ 48 Abs. 4 EStDV).

Damit sucht der Verordnungsgeber Zuwendungen, aus denen – bei typisierender Betrachtung – überwiegend Leistungen gegenüber Mitgliedern erbracht werden, vom Spendenabzug auszuschließen. Es handelt sich jedoch insoweit um einen halbherzigen Versuch, als nur Mitgliedsbeiträge, nicht aber auch Spenden an Freizeit- und Geselligkeitsvereine vom Spendenabzug ausgenommen sind. Die Unterscheidung nach der Art der Zuwendung ist wenig überzeugend. Sie verdeutlicht vielmehr, dass der Kreis der spendenwürdigen Tätigkeiten zu weit gezogen ist und offenbart damit eine der strukturellen Schwächen des gemeinnützigen Spendenabzugs.

2. ... zur Förderung ...

Der Spendentatbestand verlangt weiter, dass Spenden und Mitgliedsbeiträge zur Förderung spendenbegünstigter Zwecke geleistet werden. Abzugsfähig sind daher nur unentgeltliche und freiwillige Zuwendungen des Steuerpflichtigen²⁶, die der Spendenempfänger bestimmungsgemäß für steuerbegünstigte Zwecke verwendet²⁷.

a) Unentgeltlichkeit

Unentgeltlich wird eine Spende geleistet, wenn sie um der Sache willen ohne die Erwartung eines besonderen Vorteils gegeben wird²⁸ und die Förderungsleistung erkennbar auf einen der begünstigten Zwecke ausgerichtet ist²⁹. Zuwendungen, für die der Geber eine Gegenleistung vom Empfänger erhält – wie

26 BFH v. 22. 9. 1993 – X R 107/91, BStBl. II 1992, 874 = BFHE 172, 362; v. 5. 2. 1992 – I R 63/91, BStBl. II 1992, 748 = BFHE 168, 35; v. 12. 9. 1990 – I R 65/86, BStBl. II 1991, 258 = BFHE 162, 407; v. 19. 12. 1990 – X R 40/86, BStBl. II 1991, 234 (235) = BFHE 163, 197; v. 25. 11. 1987 – I R 126/85, BStBl. II 1988, 250 = BFHE 151, 544.

27 BFH v. 5. 2. 1992 – I R 63/91, BStBl. II 1992, 748 = BFHE 168, 35.

28 BVerfG v. 24. 6. 1958 – 2 BvF 1/57, BVerfGE 8, 51 (66).

29 BFH v. 19. 12. 1990 – X R 40/86, BStBl. II 1991, 234 = BFHE 163, 197.

unter Umständen beim Sponsoring³⁰ oder dem Schulgeld –, sind nicht spendenbegünstigt. Schädlich ist jeder – auch nichtwirtschaftliche – Vorteil, den der Zuwendungsempfänger oder ein Dritter in Zusammenhang mit der Zuwendung gewährt³¹.

Die im Leistungsaustausch angelegte Wechselseitigkeit steht der Steuerwirksamkeit einer Spende auch entgegen, wenn sich Leistung und Gegenleistung nicht entsprechen, die Ausgabe vielmehr nur zum Teil einen empfangenen Vorteil entgelt (Teilentgeltlichkeit). Die Aufteilung einer teilentgeltlichen Zuwendung in eine abzugsfähige Spende und ein nichtabzugsfähiges Entgelt wird nicht zugelassen, weil es regelmäßig an einem geeigneten Aufteilungsmaßstab fehlt³². Das Eintrittsentgelt für den Besuch von Wohltätigkeitsveranstaltungen, etwa eines sog. Fundraisingdinner, ist deshalb nicht als Spende abzugsfähig. Gleichwohl ist die „Mischfinanzierung“ einer solchen Veranstaltung möglich, wenn Eintritt und Spende getrennt voneinander erhoben werden (Trennungsprinzip), der Eintritt kostendeckend bemessen wurde (Deckungsprinzip) und der Besuch der Wohltätigkeitsveranstaltung auch ohne zusätzliche Spende möglich ist³³.

b) *Freiwilligkeit*

Freiwillig wird eine Zuwendung erbracht, wenn sie ohne rechtliche Verpflichtung geleistet wird. Unschädlich ist, wenn sich der Spender aus moralischen oder sittlichen Gründen zur Hingabe der Zuwendung verpflichtet fühlt. Eine Zuwendung bleibt auch dann freiwillige Ausgabe, wenn der Spender eine – nicht notwendigerweise privatrechtliche – Zahlungsverpflichtung eingeht³⁴ und dabei freigebig handelt.

c) *Tatsächliche Verwendung*

Der Spendenabzug setzt schließlich voraus, dass der Empfänger die Zuwendung tatsächlich für spendenbegünstigte Zwecke verwendet³⁵, sich der Spen-

30 *Raupach*, in: Zivilrechtliche und steuerliche Fragen des Sponsorings, in: Kötz/Rawert/Schmidt/Walz (Hrsg.), Non Profit Yearbook 2001, S. 169 ff.

31 BFH v. 19. 12. 1990 – X R 40/86, BStBl. II 1991, 234 (235) = BFHE 163, 197; FG Hamburg v. 16. 7. 1986 – I 155/82, EFG 1987, 76; FG Hess. v. 24. 4. 1986 – 3 K 283/84, EFG 1986, 492.

32 A. A. *Brandt*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, § 10b Rdnr. 26, der eine Aufteilung in einen Entgelt- und einen Spendenanteil für zulässig erachtet, wenn eine Teilung wenigstens im Wege der Schätzung möglich ist.

33 BMF, 4. 1. 1991, BStBl. I 1992, 266 = StEK EStG, § 10b Nr. 239.

34 BFH v. 12. 9. 1990 – I R 65/86, BStBl. II 1991, 258 = BFHE 162, 407; v. 13. 12. 1978 – I R 64/77, BStBl. II 1979, 488 = BFHE 127, 342.

35 BFH v. 5. 2. 1992 – I R 63/91, BStBl. II 1992, 748 = BFHE 168, 35; v. 18. 12. 1991 – X R 38/90, BStBl. II 1992, 504 = BFHE 167, 1; v. 23. 5. 1989 – X R 17/85, BStBl. II

denabzug also aus der Finanzierung einer öffentlichen Aufgabe rechtfertigen lässt.

Körperschaften des öffentlichen Rechts und öffentliche Dienststellen müssen deshalb Spenden unmittelbar für einen gemeindlichen Zweck verausgaben. Dieser Zweck muss im sachlichen – nicht aber im örtlichen – Zuständigkeitsbereich des öffentlich-rechtlichen Spendenempfängers liegen, bei Gemeinden insbesondere Angelegenheit der örtlichen Gemeinschaft (Art. 28 Abs. 2 GG) sein³⁶. In einen Betrieb der gewerblichen Art dürfen Spenden allerdings nicht fließen. Die Beteiligung am Wirtschaftsleben ist nicht spendenwürdig, es sei denn der Betrieb gewerblicher Art, ist nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG – wie der Zweckbetrieb einer gemeinnützigen Körperschaft – von der Körperschaftsteuer befreit³⁷.

Auch gemeinnützige Spendenempfänger müssen Zuwendungen für spendenbegünstigte Zwecke verwenden. Zugleich müssen sie den Gemeinnützigkeitsbestimmungen der Abgabenordnung (§§ 51 bis 68 AO) genügen. Spenden und Mitgliedsbeiträge sind deshalb zeitnah gemeinnützigen Satzungszwecken und damit dem ideellen Bereich oder einem steuerbegünstigten Zweckbetrieb zuzuführen³⁸.

3. ... spendenbegünstigter Zwecke

Nach § 10b Abs. 1 Satz 1 EStG sind mildtätige, kirchliche, religiöse, weltanschauliche³⁹ und die als besonders förderungswürdig anerkannten gemeinnützigen Zwecke spendenbegünstigt.

Das Erfordernis einer als besonders förderungswürdig anzuerkennenden Gemeinnützigkeit eröffnet der gesetzesegebundenen Verwaltung einen Beurteilungsspielraum, der die Gemeinnützigkeit i. S. des § 52 AO zur Grundlage

1987, 850 (851) = BFHE 151, 39; v. 19. 3. 1976 – VI R 72/73, BStBl. II 1976, 338 = BFHE 118, 224; v. 18. 11. 1966 – VI R 167/66, BStBl. III 1967, 365 (365) = BFHE 88, 282; FG Baden-Württemberg v. 29. 11. 1991 – 9 K 278/91, EFG 1992, 258; *Heinicke*, in: Schmidt²¹, § 10b Rdnr. 35, 45; *Ramisch*, in: Littmann/Blitz/Pust, § 10b Rdnr. 28; *TrollP*, S. 460; *Hildesheim*, in: Bordewinn/Brandt, § 10b Rdnr. 21; *von Bornhaupt*, HFR 1976, 679; *Bundesministerium der Finanzen*, Gutachten der Unabhängigen Sachverständigenkommission zur Prüfung des Gemeinnützigkeits- und Spendenrechts, Heft 40, 1988, S. 281; *TrollP*, S. 462; a. A. *Brandt*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, § 10b Rdnr. 34, 167; *Gast-de Haan*, FR 1988, 179 (180).

36 *TrollP*, S. 461.

37 *Kirchhof/Geserich*, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, § 10b Rdnr. A 120.

38 Allgemeine Meinung: *Tipke/Kruse*, AO, § 55 Tz. 3; *Fischer*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 55 AO Rdnr. 17; *Hüttemann*, Wirtschaftliche Betätigung und steuerliche Gemeinnützigkeit, S. 82.

39 BFH v. 23. 9. 1999 – XI R 66/98, DStRE 2000, 641.

hat, diese aber in eine – spendenunerhebliche – förderungswürdige und eine – spendenwirksame – besonders förderungswürdige Gemeindienlichkeit unterteilt.

Der Verordnungsgeber hat in Abschnitt A und B der Anlage 1 zu § 48 Abs. 2 EStDV 21 gemeinnützige Zwecke als besonders förderungswürdig anerkannt. Diese Anlage spiegelt ein Gegenwartsbild der heutigen Praxis zur Anwendung des § 10b EStG wider. Allerdings ist der Kreis der gemeinnützigen und spendenwürdigen Tätigkeiten sehr weit gezogen. Das geltende Recht bewertet eine Vielzahl gesellschaftlich erwünschter, privatnütziger Freizeitaktivitäten, beispielsweise das Amateurfunkens und die Kleingärtnerei, als gemeinnützig (insbesondere in § 52 Abs. 2 Nr. 4 AO) und spendenwürdig (Abschnitt B der Anlage 1 zu § 48 Abs. 2 EStDV), weil die Legaldefinition des § 55 AO die abgabenrechtliche Selbstlosigkeit – anders noch als § 17 StAnpG – nur in ihren wirtschaftlichen⁴⁰, nicht auch in ihren gesellschaftlichen Auswirkungen erfasst. Das Erfordernis selbstloser Freigebigkeit wird zwar vom erwerbsdienlichen Zweck abgegrenzt, nicht aber vom privatnützigen Zweck abgehoben. Damit werden im Interesse des Gemeinwohls erwünschte Aufwendungen zu privatnützigen Zwecken mit dem gemeinnützigen Aufwand aus Selbstlosigkeit vermengt und Kosten staatlich erwünschter Lebensgestaltung auf die Allgemeinheit verlagert.

Der Gemeindienlichkeitstatbestand muss deshalb auf seinen Kern zurückgeführt werden. Spendenwürdig ist die Förderung der als besonders förderungswürdig anerkannten gemeinnützigen Zwecke, die staatliche oder staatsähnliche Ziele verfolgen, beispielsweise der Natur- und Umweltschutz, sowie andere Gemeinwohlaufgaben, die der Staat bewusst privater Initiative überlässt oder von Verfassung wegen überlassen muss, insbesondere die Förderung kirchlicher, religiöser, kultureller und wissenschaftlicher Ziele sowie die selbstlose Finanzierung des existenziellen Bedarfs Dritter im Tatbestand der Mildtätigkeit⁴¹.

Die in Abschnitt B der Anlage 1 zu § 48 Abs. 2 EStDV benannten Freizeit-zwecke sind dagegen nicht spendenwürdig. Der gesellschaftliche Nutzen der Freizeitvereine ist offensichtlich. Ihre Tätigkeit ist aber nicht altruistischer Dienst am Nächsten und an der Allgemeinheit, sondern gesellschaftsnützlicher Dienst in eigener Sache, nicht öffentliche Aufgabe, sondern Privatangelegenheit.

Dies gilt auch für den Sport. Den Behinderten- und Jugendsport ausgenommen. Diese Bereiche lassen sich unschwer unter die Behinderten- und Jugendhilfe subsumieren. Soweit der Sport zur Freizeitgestaltung ausgeübt wird, sind

40 Fischer, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 55 AO Rdnr. 28; Lang, StuW 1987, 221 (235); Tipke/Kruse, AO, § 55 Tz. 1.

41 Kirchhof, 57. Deutscher Juristentag 1988, Bd. 1, Gutachten, F 80 f.

Gemeinnützigkeit und Spendenempfangsberechtigung keine Frage parlamentarischer Gestaltungskraft oder eines offenen Kulturverständnisses. Vielmehr ist die steuerliche Belastungsgerechtigkeit angesprochen⁴². Der Abzug mitgliedernütziger Zuwendungen von der Bemessungsgrundlage verstößt insbesondere gegen die vertikale Gleichheit, da der Bezieher eines hohen Einkommens entsprechend dem progressiven Einkommensteuertarif im Vergleich zu einem Bezieher eines geringeren Einkommens überproportional begünstigt wird. Wenn der Gesetzgeber aus interventionsrechtlichen Gründen die vereinsmäßig organisierte Freizeitgestaltung und Selbstverwirklichung steuerlich prämiiert, wäre die staatliche Beteiligung an den privaten Kosten der Persönlichkeitsentfaltung durch einen Abzug von der Steuerschuld zu gewähren.

4. Spendenempfänger

Die Gemeinwohlgebundenheit der steuerbegünstigten Zuwendungen verlangt jedoch nicht nur, dass die Spendenmittel tatsächlich zur Finanzierung öffentlicher Aufgaben verwendet werden, sondern darüber hinaus ein selbstloses Engagement des Spendenempfängers. Dies ist zum einen bei der öffentlichen Hand gewährleistet, da die staatliche Gemeinwohlerbringung wie alles staatliche Handeln selbstlos sein muss⁴³. Aber auch Privatrechtssubjekte kommen als selbstlose Sachwalter öffentlicher Aufgaben in Betracht, wenn sie körperschaftlich verfasst und dem Gemeinwohl selbstlos durch einen gemeinnützigen Geschäftszweck verpflichtet sind.

Folgerichtig hat der Ordnungsgeber die Spendenempfangsberechtigung in § 49 EStDV auf inländische juristische Personen des öffentlichen Rechts, inländische öffentliche Dienststellen (Nr. 1) und gemeinnützige Körperschaften (Nr. 2) beschränkt.

Allerdings kennt die Abgabenordnung eine besondere förmliche Anerkennung als gemeinnützige Körperschaft nicht. Vielmehr entscheidet das Finanzamt im Veranlagungs- oder Festsetzungsverfahren für die jeweilige Steuer und für den jeweiligen Steuerabschnitt rückwirkend durch einen Steuer(freistellungs)bescheid, ob eine Körperschaft nach ihrer Satzung und tatsächlichen Geschäftsführung ausschließlich und unmittelbar gemeinnützigen Zwecken dient⁴⁴. Bei neu gegründeten Körperschaften erteilt das Betriebsstättenfinanzamt auf An-

42 *Fischer*, Gemeinnutz und Eigennutz am Beispiel der steuerlichen Sportförderung, in: FS Offerhaus, S. 597 (608 f.).

43 *Isensee*, Gemeinwohl und Staatsaufgaben im Verfassungsstaat, in: Handbuch des Staatsrechts, Bd. III, 1988, § 57 Rdnr. 60 ff.

44 BFH v. 19. 4. 1989 – I R 3/88, BStBl. II 1989, 595 = BFHE 156, 381; v. 13. 2. 1985 – II R 744/82, BStBl. II 1985, 374 = BFHE 143, 163; v. 13. 12. 1978 – I R 77/76, BStBl. II 1979, 481 = BFHE 127, 327.

trag eine vorläufige Bescheinigung über die Gemeinnützigkeit, wenn die Satzung den Gemeinnützigkeitsvoraussetzungen entspricht. Die Bescheinigung bindet das Finanzamt im nachfolgenden Körperschaftsteuerveranlagungsverfahren nicht und darf deshalb nicht als Anerkennungsbescheid missverstanden werden. Sie soll lediglich den Empfang steuerbegünstigter Spenden schon in der Anfangsphase einer gemeinnützigen Körperschaft ermöglichen.

5. Zuwendungsbestätigung

Zu guter Letzt muss der Spender die Voraussetzungen des Spendenabzugs durch eine besondere Zuwendungsbestätigung belegen. Dieses Verlangen ist in den materiellen Regelungen des § 10b Abs. 1 EStG angelegt, wird in § 10b Abs. 4 EStG im Tatbestand „Bestätigung über Spenden und Mitgliedsbeiträge“ vorausgesetzt und findet seit der Neuordnung des Spendenrechts in § 50 Abs. 1 EStDV eine – ausdrückliche – normative Grundlage. In dieser Formalisierung wird der Spendenabzugstatbestand verlässlich handhabbar und schont die Privatsphäre individueller Lebensführung.

a) Abziehbarkeit auch ohne Zuwendungsbestätigung?

§ 50 Abs. 1 EStDV erhebt die Zuwendungsbestätigung zu einer unverzichtbaren, nicht zur Disposition des Veranlagungsfinanzamts stehenden, sachlichen Voraussetzung für den Spendenabzug⁴⁵. Sie ist damit ausschließliches Instrument zur Erfüllung der dem Steuerpflichtigen obliegenden Darlegungslast. Ohne die förmliche Bestätigung des Empfängers ist der Spendenabzug ausgeschlossen.

Gleichwohl hat die Zuwendungsbestätigung keine rechtsbegründende Wirkung⁴⁶. Der Spendenabzug wird aus Gründen der Verwaltungsvereinfachung zu einem Zeitpunkt zugelassen, zu dem noch ungewiss ist, ob sämtliche Tatbestandsvoraussetzungen tatsächlich vorliegen oder vorliegen werden. Die Zuwendungsbestätigung enthält lediglich einen in die Zukunft vorausgreifenden

45 Zu § 48 Abs. 3 EStDV a. F. BFH v. 29. 11. 1989 – X R 154/88, BStBl. II 1990, 570 (572) = BFHE 159, 327; v. 9. 8. 1989 – I R 181/85, BStBl. II 1989, 990 (992) = BFHE 158, 31; v. 23. 5. 1989 – X R 17/85, BStBl. II 1989, 879 (880) = BFHE 157, 516; v. 25. 8. 1987 – IX R 24/85, BStBl. II 1987, 850 = BFHE 151, 39 jeweils m. w. Nachw.; a. A. FG Baden-Württemberg v. 29. 11. 1991 – 9 K 278/91, EFG 1992, 258 (260), für Spendenbescheinigungen nach § 48 Abs. 3 Nr. 1 EStDV a. F.; FG Berlin v. 8. 6. 1979 – V 81/79, EFG 1979, 498, das § 48 Abs. 3 EStDV als eine Beweismittelbeschränkung ansieht.

46 BFH v. 23. 5. 1989 – X R 17/85, BStBl. II 89, 87 (89) = BFHE 157, 516; v. 19. 3. 1976 – VI 72/73, BStBl. II 1976, 547 (549) = BFHE 118, 224; a. A. *Gast-de Haan*, FR 1988, 179 (181).

Nachweis, eine Zusicherung des Spendenempfängers über die rechtlich erwartete Verwendung und seine Empfangsberechtigung und damit einen erleichterten Beweis für die vom Spendenempfänger zu verantwortenden Abzugsvoraussetzungen, die sich – außerhalb der Einfluss- und Beobachtungssphäre des Spenders befinden. Deshalb ist das Veranlagungsfinanzamt des Spenders an den Inhalt der Zuwendungsbestätigung nicht gebunden, sondern vielmehr berechtigt und verpflichtet, das Vorliegen der Spendenabzugsvoraussetzungen im Veranlagungsverfahren umfassend zu prüfen⁴⁷.

b) Vordrucke

Die Zuwendungsbestätigung ist seit dem 1. 1. 2000⁴⁸ nach neuem amtlich vorgeschriebenem Vordruck auszustellen⁴⁹ (§ 50 Abs.1 EStDV). Die Finanzverwaltung hat sowohl für öffentlich-rechtlich verfasste Spendenempfänger als auch für gemeinnützige Körperschaften unterschiedliche, aber allgemeinverbindliche Mustervordrucke ausgestaltet. Zuwendungen an Stiftungen, Sachzuwendungen sowie Zuwendungen an gemeinnützige Einrichtungen, die mildtätige Zwecke verfolgen und Sportvereine, sind mit gesondert ausgestalteten Mustern nachzuweisen.

Die Vordrucke enthalten umfassende Angaben, die der jeweilige Zuwendungsempfänger nur insoweit in seine Zuwendungsbestätigung übernehmen muss, als sie auf ihn zutreffen. Hierfür haben die Finanzbehörden in einem Verwaltungsschreiben umfassende Vorgaben gemacht⁵⁰. Die dort benannten formalen Anforderungen der Finanzverwaltung sind jedoch überzogen⁵¹ und nicht mit dem Bedürfnis nach standardisierten Verwaltungsabläufen zu rechtfertigen. Formal unzulängliche Zuwendungsbestätigungen – beispielsweise wegen einer fehlerhaft angebrachten Danksagung – erlauben es daher den Finanzbehörden in der Regel nicht den Spendenabzug zu versagen oder den Aussteller der Bestätigung als Haftungsschuldner nach § 10b Abs. 4 Satz 2 1. Alt. EStG in Anspruch zu nehmen.

In der Zuwendungsbestätigung sind insbesondere Angaben zum Zuwendungsempfänger, zur Person des Zuwendenden, zu Art und Höhe sowie zum

47 BFH v. 9. 8. 1989 – I R 181/85, BStBl. II 1989, 990 (993) = BFHE 158, 31; v. 19. 3. 1976 – VI R 72/73, BStBl. II 1976, 338 (340) = BFHE 118, 224; v. 11. 11. 1966 – VI R 45/66, BStBl. III 1967, 116 = BFHE 87, 304; v. 1. 4. 1960 – VI 134/58 U, BStBl. III 1960, 231 = BFHE 70, 621; v. 11. 9. 1956 – I 188/55, BStBl. III 1956, 309 = BFHE 63, 292; *Troll*, S. 453.

48 BMF, 7. 12. 2000, BStBl. I 2000, 1557; BMF, 14.1.2000, BStBl. I 2000, 132.

49 BMF, 18. 11. 1999, BStBl. I 1999, 979.

50 BMF, 2. 6. 2000, BStBl. I 2000, 592.

51 Vgl. *Hüttemann*, Stiftung&Sponsoring 1/2002, Rote Seiten, S. 4 f.

Zeitpunkt und Verwendungszweck der Zuwendung zu machen. Die Verwendung von Spendenmitteln im Ausland ist ebenfalls in der Zuwendungsbestätigung anzugeben und unterliegt einer erhöhten Nachweispflicht⁵². Gemeinnützige Spendenempfänger haben zusätzlich Angaben zur Körperschaftsteuerbefreiung zu machen. Darüber hinaus muss die Bestätigung erkennen lassen, ob eine Spende oder ein Mitgliedsbeitrag zugewendet wird. Die Spendenbestätigung ist schließlich von mindestens einer durch Satzung oder Auftrag zur Entgegennahme von Zahlungen berechtigten Person zu unterschreiben, es sei denn, das zuständige Finanzamt hat die Verwendung maschinell erstellter Zuwendungsbestätigung ohne eigenhändige Unterschrift genehmigt (R 111 Abs. 4 EStR 2001).

Eine weitere Vereinfachungsregel findet sich in § 50 Abs. 2 EStDV. Danach können Zuwendung zur Linderung der Not in Katastrophenfällen und Kleinspenden bis 100 Euro unter bestimmten – einzeln benannten – Voraussetzungen durch den Bareinzahlungsbeleg oder die Buchungsbestätigung eines Kreditinstituts nachgewiesen werden (so genannter vereinfachter Spendenabzug).

c) Aufzeichnungs- und Aufbewahrungspflichten

Darüber hinaus muss der Spendenempfänger seit dem 1. 1. 2000 von jeder Zuwendungsbetätigung ein Doppel aufbewahren. Außerdem ist er verpflichtet, die Vereinnahmung von Spenden und Mitgliedsbeiträgen sowie die zweckentsprechende Verwendung der Zuwendungen ordnungsgemäß aufzuzeichnen. Auch wenn § 50 Abs. 4 Satz 1 EStDV – ausdrücklich – nur gemeinnützige Spendenempfänger mit diesem zusätzlichen Verwaltungsaufwand belegt, sehe ich öffentlich rechtlich-verfasste Spendenempfänger gleichermaßen verpflichtet.

6. Rechtsfolge

Ist all diesen Anforderungen Genüge getan, sind Spenden und abzugsfähige Mitgliedsbeiträge „als Sonderausgaben“, vom Gesamtbetrag der Einkünfte (§ 2 Abs. 4 EStG) abziehbar. Sie können im Jahr der Zuwendung allerdings nicht in der tatsächlich geleisteten Höhe, sondern nur im Rahmen bestimmter Höchstbeträge steuermindernd berücksichtigt werden.

a) Beschränkte Abzugsfähigkeit

Spenden zur Förderung kirchlicher, religiöser, weltanschaulicher und der als besonders förderungswürdig anerkannten nichtkulturellen gemeinnützigen

52 OFD München, 23. 11. 2001, juris VV-Steuer; OFD Magdeburg, 25. 10. 2001, juris VV-Steuer = FR 1997, 19.

Zwecke sind bis zur Höhe von 5 v. H. des Gesamtbetrags der Einkünfte abzugsfähig. Dient die Spende wissenschaftlichen, besonders förderungswürdigen kulturellen oder mildtätigen Zwecken, verdoppelt sich der Spendenhöchstbetrag von 5 v. H. auf 10 v. H. des Gesamtbetrags der Einkünfte.

Der Maßstab zur Bildung dieser Gruppen ist wenig plausibel. In der Tradition des Gemeinnützigkeitsrechts wäre eine Hervorhebung der mildtätigen Zwecke verständlich. Auch eine Unterscheidung zwischen kulturellen, künstlerischen, wissenschaftlichen, kirchlich-religiösen und den übrigen Spendenzwecken erscheint vertretbar. So aber wird der Zweck der Kulturförderung zerteilt, ohne dass hierfür ein sachlich rechtfertigender Grund erkennbar ist⁵³. Darüber hinaus begegnet der Umstand, dass die Spendenzwecke zum Teil voneinander kaum abzugrenzen sind und deshalb nicht verlässlich dem einen oder anderen Höchstbetrag zugeordnet werden können, rechtstaatlichen Bedenken.

b) Unterschiedlich begünstigte Zwecke

Verfolgt ein gemeinnütziger Spendenempfänger unterschiedlich begünstigte Spendenzwecke, wird der erhöhte Spendenabzug von der Finanzverwaltung nur zugelassen, wenn die unterschiedlichen Tätigkeiten nach Satzung und tatsächlicher Geschäftsführung getrennt sind, diese Trennung aufgrund von Aufzeichnungen nachprüfbar ist, die Spende tatsächlich für einen erhöht begünstigten Zweck verwendet wurde und der Empfänger die Verwendung für einen solchen Zweck eindeutig bestätigt hat⁵⁴. Bei öffentlich-rechtlich verfassten Körperschaften richtet sich der Abzugsatz nach dem tatsächlich geförderten und bescheinigten Verwendungszweck. Die sogenannte Überlagerungs- oder Abfärbetheorie, wonach der Hauptzweck einer kirchlichen Körperschaft den tatsächlich geförderten Nebenzweck der Einrichtung überlagert⁵⁵, hat der Bundesfinanzhof aufgegeben⁵⁶.

c) Alternativgrenze

Neben den beiden einkünfteabhängigen Höchstbeträgen bietet der Gesetzgeber unternehmerisch tätigen Steuerpflichtigen mit der sogenannten Alternativgrenze einen von Einkünften unabhängigen Höchstbetrag an. Danach ist der Spendenabzug – wenn dies günstiger ist – auf 2 v. T. der Summe der gesamten Umsätze und der im Kalenderjahr aufgewendeten Löhne und Gehälter beschränkt. Damit wird nicht nur dem typischen Prognoserisiko des Unterneh-

53 *Kirchhof/Geserich*, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, § 10b Rdnr. B 612.

54 BMF, 9. 1. 2001, DStR 2001, 129.

55 BFH v. 18. 11. 1966 – VI R 167/66, BStBl. III 1967, 365 (366) = BFHE 88, 282.

56 BFH v. 15. 12. 1999 – XI R 93/97, BStBl. II 2000, 608 = BFHE 190, 478; v. 23. 9. 1999 – XI R 66/98, BStBl. II 2000, 533 = BFHE 190, 278.

mers Rechnung getragen, sondern zugleich eine gewisse Stetigkeit im Spendenverhalten bei schlechter Ertragslage ermöglicht.

d) Die Großspendenregelung

Darüber hinaus sieht das Gesetz mit der sogenannten Großspendenregelung in § 10b Abs. 1 Satz 4 und 5 EStG eine periodenübergreifende Verteilung gemeindienlicher Ausgaben vor. Allerdings ist auch hier einer Zerteilung der Kulturförderung zu beklagen, weil die Verteilungsregelung – wie der erhöhte Spendenabzug – nur bei Spenden zur Förderung wissenschaftlicher, mildtätiger und besonders förderungswürdiger kultureller Zwecke zur Anwendung kommt.

Neben dieser materiellen Begrenzung nennt § 10b Abs. 1 Satz 4 EStG auch zwei quantitative Voraussetzungen für die Verteilung von Spenden. Zunächst muss die Spende – das Gesetz spricht von Einzelzuwendung – mindestens 25 565 Euro betragen. Bei Zuwendungen an eine juristische Person des öffentlichen Rechts oder eine öffentliche Dienststelle ist die Großspendenregelung nach R 113 Abs. 2 Satz 3 EStR 2001 auch anzuwenden, wenn eine Spende von mindestens 25 565 Euro als Durchlaufspende geleistet und von der Durchlaufstelle auflagegemäß in Teilbeträgen an verschiedene gemeinnützige Letztempfänger weitergeleitet wird (Sammelspende), so dass hier ein erheblicher Gestaltungsspielraum besteht.

Zugleich muss die Einzelzuwendung die Spendenhöchstsätze nach § 10b Abs. 1 EStG überschreiten. Die Finanzbehörden⁵⁷ gewähren den Spendenrück- und -vortrag deshalb nur, wenn die Einzelzuwendung sowohl 10 v. H. des Gesamtbetrags der Einkünfte als auch 2 v. T. der Summe der gesamten Umsätze sowie der im Kalenderjahr aufgewendeten Löhne und Gehälter und damit beide Spendenhöchstsätze übersteigt⁵⁸. Diese – restriktive – Auslegung des Gesetzes wird jedoch dem Wortlaut der Vorschrift nicht gerecht⁵⁹, widerspricht dem Zweck der Alternativgrenze⁶⁰ und führt bei einem niedrigen Gesamtbetrag der Einkünfte und hoher Umsatz- bzw. Lohnsumme zu kaum vertretbaren Ergebnissen. Spendenrück- und -vortrag sind deshalb schon zu gewähren, wenn die Einzelzuwendung über einem der beiden Spendenhöchstsätze liegt⁶¹. Verteilt wird die Großspende nach § 10d EStG (§ 10b Abs. 1 Satz 5 EStG). Folglich ist – seit dem Veranlagungszeitraum 1996 – der verblei-

57 OFD Rostock, 14. 5. 2001, juris VV-Steuer.

58 Jost, in: Dötsch/Eversberg/Jost/Witt, KStG, § 9 Tz. 97.

59 Lindberg, in: Frotscher, § 10b Rdnr. 59 f.; a. A. Jost, in: Dötsch/Eversberg/Jost/Witt, KStG, § 9 Tz. 97.

60 FG Düsseldorf v. 16. 8. 1999 – 12 V 4031/99 A (E), EFG 1999, 1219.

61 FG Düsseldorf v. 16. 8. 2001 – 12 V 4031/99 A (E), EFG 1999, 1219; Kirchhof/Geserich, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, § 10b Rdnr. A 452, B 644.

bende Spendenabzugsbetrag zum Schluss eines jeden Veranlagungszeitraums gesondert festzustellen.

7. Die Spendenbegünstigung von Stiftungen

Das Spendenrecht ist zum 1. 1. 2000 jedoch nicht nur reformiert sondern auch erstmals um eine rechtsformspezifische Spendenbegünstigung erweitert worden. Mit dem Gesetz zur weiteren steuerlichen Förderung von Stiftungen vom 14. 7. 2000 sind die Abzugsmöglichkeiten für Zuwendungen an Stiftungen – rückwirkend zum 1. 1. 2000⁶² – verbessert worden. Der Gesetzgeber hat den gemeinnützigen Spendenabzug mit § 10b Abs. 1 Satz 3 EStG um einen zusätzlichen Stiftungshöchstbetrag von 20 450 Euro erweitert und mit § 10b Abs. 1a EStG einen Gründungshöchstbetrag für Zuwendungen in den Vermögensstock einer Stiftung in Höhe von 307 000 Euro eingeführt. Damit soll die Stiftungskultur in Deutschland gefördert, der Gedanke einer Bürgergesellschaft gefestigt und so der sogenannte Dritte Sektor gestärkt werden⁶³.

a) Abzugsberechtigung

Der Wortlaut der Neuregelungen und ein Blick auf § 10b Abs. 2 Satz 1 EStG, der die Höchstbeträge für Zuwendungen an politische Parteien im Fall der Zusammenveranlagung von Ehegatten ausdrücklich verdoppelt, scheinen Stiftungs- und Gründungshöchstbetrag zusammenveranlagten Ehegatten nur einmal zu gewähren⁶⁴. Dies widerspräche jedoch dem Diskriminierungsverbot des Art. 6 Abs. 1 GG, der als besonderer Gleichheitssatz verbietet, Ehe und Familie gegenüber anderen Lebens- und Erziehungsgemeinschaften schlechter zu stellen⁶⁵. Deswegen sind § 10b Abs. 1 Satz 3 und Abs. 1a EStG i. V. m. § 26b EStG – wohl entgegen den Intentionen des Gesetzgebers und den Vorhaben der Finanzverwaltung – verfassungskonform so auszulegen, dass sich Stiftungs- und Gründungshöchstbetrag bei zusammenveranlagten Ehegatten verdoppeln⁶⁶.

62 Art. 9 des Gesetzes zur weiteren steuerlichen Förderung von Stiftungen vom 14. 7. 2000, BGBl. I 2000, 1034 (1036) = BStBl. I 2000, 1192 (1194).

63 BT-Drucks. 14/2340; BT-Drucks. 14/3010; *Geserich*, Stiftung&Sponsoring, 1/2001, 13.

64 *Hüttemann*, DB 2000, 1584 (1588).

65 BVerfG v. 10. 11. 1998 – 2 BvR 1057, 1226, 980/91, BVerfGE 99, 216 (232) = BStBl. II 1999, 182 (188); vgl. auch BVerfG v. 3. 11. 1982 – 1 BvR 620/78, 1335/78, 1104/79 und 363/80, BVerfGE 61, 319 (345 ff.) = BStBl. II 82, 717 (726 ff.); *Kröger*, DStR 2001, 426.

66 *Kirchhof*, in: *Kirchhof*, § 10b Rdnr. 52; *Hüttemann*, Stiftung&Sponsoring, 1/2002, Rote Seiten, S. 6.

b) Empfangsberechtigung

Empfangsberechtigt sind öffentlich-rechtlich verfasste und gemeinnützige Stiftungen.

Die Beschränkung der Empfangsberechtigung auf Stiftungen wird für gleichheitswidrig erachtet, weil sie gemeinnützige Organisationen mit gleichartigen Aufgaben allein wegen der unterschiedlichen Rechtsform ungleich behandelt⁶⁷. Das Bundesverfassungsgericht hat in seiner Schwarzwaldklinik-Entscheidung gegenüber einer allein nach der Rechtsform eines Unternehmers unterscheidenden Umsatzsteuerbefreiung hervorgehoben, dass das Gleichbehandlungsgebot nach Art. 3 Abs. 1 GG eine allein nach der Rechtsform unterscheidende Steuerbelastung verbietet⁶⁸.

Bei der steuerlichen Entlastung der Stiftungszuwendungen liegt der rechtfertigende Grund für die Unterscheidung zwischen begünstigten und nichtbegünstigten Körperschaften jedoch nicht allein in der Organisationsform, sondern in der verlässlichen Bindung der Zuwendungen ausschließlich für gemeinnützige Zwecke. Die rechtsfähige Stiftung ist ein Zweckvermögen, das den Begehrlichkeiten von Mitgliedern und Gesellschaftern entzogen ist und dessen Erträge stetig für gemeinnützige Zwecke zur Verfügung stehen. Zudem unterliegt die Stiftung der Aufsicht durch die Stiftungsbehörden, die durch ihre dauerhafte Rechtsaufsicht die tatsächliche Einhaltung des Stiftungs- und damit auch des Steuerrechts gewährleistet⁶⁹.

Offen ist derzeit noch, ob auch unselbstständige, nicht rechtsfähige Stiftungen empfangsberechtigt sind. Wortlaut und Entstehungsgeschichte der besonderen Abzugsbeträge deuten darauf, in den Begriff „der nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG steuerbefreiten Stiftungen des privaten Rechts“, auch die nicht rechtsfähigen Stiftungen einzubeziehen⁷⁰. Dem steht jedoch die verfassungsrechtliche Rechtfertigung der gesetzlich begrenzten Empfangsberechtigung entgegen, wenn diese aus dem rechtlich verselbständigten, zweckgebundenen Vermögen, der kontinuieritätgewährenden Mitgliederlosigkeit und der staatlichen Stiftungsauf-

67 *Hüttemann*, in: Deutsche Stiftungen, Mitteilungen des Bundesverbandes Deutscher Stiftungen, 3/99, 33 (35); *ders.*, DB 2000, 1586 (1592); vgl. auch *Thiel*, DB 2000, 392 (395 f.).

68 BVerfG v. 10. 11. 1999 – 2 BvR 2861/93, BVerfGE 101, 151 (155 ff.) = BStBl. II 2000, 160 (161).

69 Vgl. *Rawert*, in: Staudinger, BGB, Vorbemerkung zu §§ 80 ff. Rdnr. 61; *Crezelius/Rawert*, ZEV 2000, 421 (424 f.).

70 BMF, 21. 3. 2000 – IV C 6 – S 0171 – 54/00; *Hüttemann*, Stiftung&Sponsoring, 1/2002, Rote Seiten, S. 6; *ders.*, DB 2000; 1584 (1587); *Mecking*, NJW 2001, 203 (204); *Eversberg*, Stiftung&Sponsoring, 4/2000, 3; *Schindler*, BB 2000, 2078; *Heinicke*, in: Schmidt²¹ § 10b Rdnr. 28; *Starke*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, Steuerreform 1999/2000/2002, § 10b Rdnr. R 10; *Maier*, BB 2001, 494 (497).

sicht entwickelt wird⁷¹. Wird dagegen als zusätzliches Differenzierungskriterium für eine rechtsformunabhängige Privilegierung von Stiftungen im Spenden- und Gemeinnützigkeitsrecht auf die Notwendigkeit einer dauerhaften und ausreichend hohen Vermögensausstattung von Stiftungen abgestellt, sind auch unselbständige Stiftungen empfangsberechtigt. Dieser rechtsformbedingte finanzielle Mehrbedarf liegt in dem Umstand begründet, dass Stiftungen anders als mitgliederschaftlich organisierte Rechtspersonen wie Vereine oder Kapitalgesellschaften, ihre Zwecke nicht durch Beiträge, Spenden oder Dienstleistungen ihrer Mitglieder verwirklichen, sondern nur auf die Erträge des Stiftungsvermögens zurückgreifen können, und das gilt damit für selbständige wie unselbständige Stiftungen⁷².

Stiftungs-GmbH⁷³, Stiftungs-AG oder ein Stiftungs-Verein⁷⁴ sind ebenfalls nicht empfangsberechtigt⁷⁵. Es handelt sich um stiftungsähnliche aber mitgliederschaftlich organisierte Ersatzformen, die nicht in Stiftungs- und Gründungshöchstbetrag einbezogen werden können. Eine solche Ausdehnung der Sonderatbestände würde letztlich nahezu jeder gemeinnützigen Körperschaft erlauben, allein durch Namens- oder Firmenwahl die Höhe des Sonderausgabenabzugs ihrer Förderer zu beeinflussen⁷⁶ und damit dem Tatbestandselement „Stiftungen“ in § 10b Abs. 1 Satz 3 und Abs. 1a EStG jegliche Bedeutung nehmen⁷⁷.

c) Zuwendungen

Abzugsfähig sind ausschließlich Zuwendungen, die dem Stiftungsvermögen dauerhaft zugeführt werden. § 10b Abs. 1a Satz 1 EStG ordnet dies ausdrücklich an. Der Gründungshöchstbetrag wird danach nur für Spenden in den Vermögensstock – gemeint ist wohl das Grundstockvermögen – gewährt. Aber auch der Stiftungshöchstbetrag nach § 10b Abs. 1 Satz 3 EStG begünstigt nur sogenannte Zustiftungen. Hier folgt die Beschränkung nicht aus dem – insoweit offenen – Gesetzeswortlaut, sondern aus dem verfassungsrechtlich rechtfertigenden Grund der Privilegierung von Stiftungen. Der zusätzliche Sonderausgabenabzug lässt sich vor dem Gleichheitssatz nur um den Preis der verlässlichen und dauerhaften Vermögensbindung rechtfertigen.

71 *Kirchhof*, in: *Kirchhof*³, § 10b Rdnr. 54.

72 *Hüttemann*, Verfassungsrechtliche Grenzen der rechtsformbezogenen Privilegierung von Stiftungen im Spenden- und Gemeinnützigkeitsrecht, in: *Kötz/Rawert/Schmidt/Walz* (Hrsg.), *Non Profit Yearbook* 2001, S. 145 (151 ff.).

73 *Reuter*, in: *Münchener Kommentar*³, Vor § 80 Rdnr. 38 ff.

74 *Heinrichs*, in: *Palandt*⁶², Vorb. vor § 80 Rdnr. 12 m. w. Nachw.

75 *Geserich*, *Stiftung&Sponsoring* 1/2001, 13; *Hüttemann*, *DB* 2000, 1584 (1587); *Crezelius/Rawert*, *ZEV* 2000, 421 (424).

76 *Hüttemann*, *DB* 2000, 1584 (1587).

77 *Kirchhof*, in: *Kirchhof*³, § 10b Rdnr. 55.

Deshalb darf eine Förderstiftung nicht die Spenden, die durch Stiftungs- oder Gründungshöchstbetrag begünstigt wurden, sondern lediglich die Erträge aus der Verwaltung dieser Zuwendungen nach § 58 Nr. 1 und 2 AO an andere Körperschaften für die Erfüllung steuerbegünstigter Zwecke weiterleiten. Anderenfalls könnten Spendensammelstiftungen gegründet werden, um Zuwendungen an Organisationen abzuführen, die ihren Spendern die neuen Abzugsbeträge nicht vermitteln können.

d) Förderungswürdige Zwecke

Der Stiftungshöchstbetrag begünstigt alle steuerbegünstigten Zwecke im Sinne der §§ 52 bis 54 AO mit Ausnahme der gemeinnützigen Freizeitwecke im Sinne von § 52 Abs. 2 Nr. 4 AO. Damit enthält § 10b Abs. 1 Satz 3 EStG eine eigenständige Definition der spendenbegünstigten Zwecke, die einerseits weiter, andererseits enger als die Regelung in § 10b Abs. 1 Satz 1 EStG ist. Insbesondere unterscheidet der Gesetzgeber nicht zwischen gemeinnützigen Zwecken der Abgabenordnung und den in Anlage 1 zu § 48 Abs. 2 EStDV als besonders förderungswürdig anerkannten gemeinnützigen Zwecken, so dass auch die Förderung des Wohlfahrtswesens außerhalb der Nr. 6 Abschnitt A der Anlage 1 zu § 48 Abs. 2 EStDV und die allgemeine Förderung des demokratischen Staatswesens nach § 52 Abs. 2 Nr. 3 AO begünstigt sind. Insoweit wirkt der Stiftungshöchstbetrag konstitutiv⁷⁸. Beim Gründungshöchstbetrag ist der Kreis der spendenwürdigen Zwecke noch weiter gezogen. Hier sind alle gemeinnützigen Zwecke im Sinne der Abgabenordnung und damit – zusätzlich – auch die in § 52 Abs. 2 Nr. 4 AO bezeichneten, in Nr. 4 Abschnitt B der Anlage 1 zu § 48 Abs. 2 EStDV als besonders förderungswürdig anerkannten Freizeitwecke spendenbegünstigt⁷⁹.

e) Rechtsfolge

aa) Stiftungshöchstbetrag (§ 10b Abs. 1 Satz 3 EStG)

Zuwendungen nach dem Stiftungshöchstbetrag sind über die in § 10b Abs. 1 Satz 1 und 2 EStG benannten Abzugsgrenzen („darüber“) hinaus bis zur Höhe von 20 450 Euro abziehbar. § 10b Abs. 1 Satz 3 EStG bewirkt damit eine

⁷⁸ Kirchhof, in: Kirchhof³, § 10b Rdnr. 58; Starke, in: Herrmann/Heuer/Raupach, Steuerreform 1999/2000/2002, § 10b Rdnr. R 10; Hüttemann, DB 2000, 1584 (1587); Geserich, Stiftung&Sponsoring 1/2001, 13 f.

⁷⁹ Kirchhof, in: Kirchhof³, § 10b Rdnr. 60; Geserich, Stiftung&Sponsoring 1/2001, 13 (16); Starke, in: Herrmann/Heuer/Raupach, Steuerreform 1999/2000/2002, § 10b Rdnr. R 12; Hüttemann, DB 2000, 1584 (1589 f.); a. A. Heinicke, in: Schmidt²¹, § 10b Rdnr. 71; Maier, BB 2001, 494 (499); kritisch auch Crezelius/Rawert, ZEV 2000, 421 (426).

zusätzliche Entlastung⁸⁰. Der Spender kann zunächst einen Abzug im Rahmen der allgemeinen Höchstbeträge nach § 10b Abs. 1 Satz 1 und 2 EStG vornehmen, sodann den verbleibenden Restbetrag bis zur Höhe von 20 450 Euro nach § 10b Abs. 1 Satz 3 abziehen und schließlich den verbleibenden Rest der Zuwendung in die Großspendenregelung des § 10b Abs. 1 Satz 4 EStG einbringen, wenn deren Voraussetzungen vorliegen⁸¹. Dabei ist der zusätzliche Abzugsbetrag von 20 450 Euro mehrfach, d. h. jeweils im Rücktragsjahr (erstmalig im Veranlagungszeitraum 2000) und in den Vortragsjahren zu gewähren⁸².

bb) Gründungshöchstbetrag (§ 10b Abs. 1a EStG)

Der Gründungshöchstbetrag nach § 10b Abs. 1a EStG begünstigt Zustiftungen im Jahr der Zuwendung und den folgenden neun Veranlagungszeiträumen bis zu einem Betrag von 307 000 Euro. Die Zuwendungen sind neben den nach § 10b Abs. 1 EStG zu berücksichtigenden Spenden und über den nach § 10b Abs. 1 EStG zulässigen Umfang hinaus, abzuziehen. Damit sind einfacher und erhöhter Spendenabzug, Stiftungshöchstbetrag sowie die Großspendenregelung und Gründungshöchstbetrag nebeneinander anwendbar⁸³.

Die Zustiftung muss allerdings anlässlich der Neugründung einer Stiftung geleistet worden sein. Neugründung ist die durch Stiftungsgeschäft und Anerkennung der Stiftungsbehörde (§ 80 Abs. 1 BGB) wirksam werdende Errichtung des Zweckvermögens. Bei öffentlich-rechtlichen Stiftungen ist auf die Verleihung der Rechtsfähigkeit abzustellen. Anlässlich der Neugründung geleistet ist die Spende wenn sie vom Stifter als (gebundenes) Stiftungsvermögen oder von Dritten als Zustiftung zur Gründung gegeben wird. Darüber hinaus gelten nach der Fiktion in § 10b Abs. 1a Satz 2 EStG auch Zuwendungen bis zum Ablauf eines Jahres nach Gründung der Stiftung als anlässlich der Neugründung geleistet. Für Spenden, die nach Ablauf der Jahresfrist zugewendet werden, kann der Gründungshöchstbetrag nicht mehr in Anspruch genommen werden. Deshalb muss, wer den Gründungshöchstbetrag mehrmals in An-

80 *Crezelius/Rawert*, ZEV 2000, 421 (425); *Hüttemann*, DB 2000, 1584 (1588 f.); vgl. auch *Eversberg*, Stiftung&Sponsoring 4/2000, 3; *Mecking*, NJW 2001, 203 (204); *Starke*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, Steuerreform 1999/2000/2002, § 10b Rdnr. R 10; *Heinicke*, in: Schmidt²¹, § 10b Rdnr. 63.

81 *Hüttemann*, DB 2000, 1584 (1589); *Crezelius/Rawert*, ZEV 2000, 421 (425); *Starke*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, Steuerreform 1999/2000/2002, § 10b Rdnr. R 10; *Heinicke*, in: Schmidt²¹, § 10b Rdnr. 63.

82 *Hüttemann*, DB 2000, 1584 (1588 f.); *Starke*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, Steuerreform 1999/2000/2002, § 10b Rdnr. R 10; *Heinicke*, in: Schmidt²¹, § 10b Rdnr. 63.

83 *Starke*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, Steuerreform 1999/2000/2002, § 10b Rdnr. R 12.

spruch nehmen will, jedes Mal eine neue Stiftung errichten. Dies wird als unbefriedigend empfunden⁸⁴. Dem Stifter, der den Gründungshöchstbetrag ein weiteres Mal für „seine“ Stiftung in Anspruch nehmen will, werden zwei Möglichkeiten angeboten. Er soll die zweite Zuwendung als nicht rechtsfähige Stiftung ausgestalten und diese mit der ersten (Mutter)Stiftung verbinden können oder eine neue rechtsfähige Stiftung gründen und mit der Auflage versehen, sie zu einem späteren Zeitpunkt mit der Mutterstiftung zusammen zu legen⁸⁵. Allerdings sehen sich derartige Modelle, insbesondere bei vergleichbarer oder nähnlicher Zwecksetzung der Nachstiftung dem Vorwurf des Gestaltungsmissbrauchs (§ 42 AO) ausgesetzt⁸⁶.

Darüber hinaus ist zu beachten, dass der besondere Abzugsbetrag nach § 10b Abs. 1a EStG der Höhe nach innerhalb eines Zeitraums von zehn Jahren nur einmal gewährt wird (§ 10b Abs. 1a Satz 3 EStG). Der Stifter kann den Gründungshöchstbetrag für mehrer Zustiftungen an – innerhalb der Jahresfrist entstandene – empfangsberechtigte Stiftungen – sofort oder in verschiedenen Veranlagungszeiträumen in Anspruch nehmen. Allerdings darf jede einzelne Spende längstens über zehn Jahre verteilt werden und die Summe der innerhalb der Zehnjahresfrist geltend gemachten Zuwendungen 307 000 Euro nicht überschreiten⁸⁷. Ist das Abzugsvolumen des Gründungshöchstbetrags verbraucht, sind Spenden nur noch nach § 10b Abs. 1 EStG steuermindernd zu berücksichtigen (sogenannte Sperrwirkung)⁸⁸.

Damit hat der Gesetzgeber dem Steuerpflichtigen ein Wahlrecht eingeräumt, so dass eine bedarfsgerechte Verteilung der Zuwendung möglich ist, die unter Berücksichtigung der voraussichtlichen Einkommensentwicklung, des progressiven Steuertarifs sowie nachrangiger Freibeträge und Tarifiermäßigungen eine möglichst hohe Steuerersparnis erlaubt. Auch hier muss der verbleibende Spendenvortrag am Ende eines jeden Veranlagungszeitraums gesondert festgestellt werden (§§ 10b Abs. 1a Satz 4, 10d Abs. 4 EStG).

8. Sachspenden

Nach § 10b Abs. 3 EStG gilt auch die Zuwendung von Wirtschaftsgütern mit Ausnahme von Nutzungen und Leistungen als Ausgabe.

84 Mecking, NJW 2001, 203 f.; Hüttemann, DB 2000, 1584 (1589 f.).

85 Mecking, NJW 2001, 203 f.; Wehrheim/Roth, Steuer&Studium 2001, 635 (639); Hüttemann, DB 2000, 1584 (1589 f.); Lex, DStR 2000, 1939 (1943).

86 Crezelius/Rawert, ZEV 2000, 421 (425 f.).

87 Hüttemann, DB 2000, 1584 (1591); Starke, in: Herrmann/Heuer/Raupach, Steuerreform 1999/2000/2002, § 10b Rdnr. R 12; Heimicke, in: Schmidt²¹, § 10b Rdnr. 72.

88 OFD Frankfurt, 16. 2. 2001, DStR 2001, 1254; Schindler, BB 2000, 2077 (2079).

a) Gegenstand der Sachspende

Auch gebrauchte und selbstgeschaffene Wirtschaftsgüter können gespendet werden, sofern sie einen über den Gebrauchswert (Nutzungswert) hinausgehenden gemeinen Wert (Marktwert) besitzen⁸⁹.

b) Nutzungen und Leistungen

„Nutzungen und Leistungen“ können dagegen nicht steuerwirksam zugewendet werden⁹⁰. Sie bewirken keine Wertabgaben aus dem Vermögen des Zuwendenden⁹¹. Wer einer spendenempfangsberechtigten Körperschaft ein unentgeltliches Darlehen gewährt, unentgeltlich Gegenstände zur Nutzung überlässt oder seine Arbeitskraft ehrenamtlich zur Verfügung stellt, tätigt keine Ausgabe, sondern verzichtet auf Einnahmen.

c) Bewertung von Sachspenden

Eigenständige Bedeutung kommt § 10b Abs. 3 EStG damit im Wesentlichen als Bewertungsvorschrift und für die sog. Aufwandspenden zu. Nach § 10b Abs. 3 Satz 3 EStG sind Sachspenden aus dem Privatvermögen mit dem gemeinen Wert des Wirtschaftsguts abziehbar (Verkehrswert, Marktwert)⁹². Wird ein Wirtschaftsgut gespendet, das unmittelbar zuvor aus dem Betriebsvermögen des Spenders entnommen worden ist, hat der Steuerpflichtige ein Bewertungswahlrecht. Nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG kann er den Vermögensgegenstand zum Teilwert oder zum Buchwert entnehmen (Buchwertprivileg) und mit diesem Wert zum Gegenstand seiner Spende machen (§ 10b Abs. 3 Satz 2 EStG).

d) Zuwendungsbestätigung

Sachzuwendungen sind nach gesondertem Vordruck zu bescheinigen, der zusätzlich Angaben zum Spendengegenstand verlangt⁹³. Insbesondere ist das Wirtschaftsgut genau mit Alter, Kaufpreis, Zeitraum zwischen Anschaffung

89 OFD Hannover, 30. 12. 1997, StEK EStG, § 10b Nr. 30; BFH v. 23. 5. 1989 – X R 17/85, BStBl. II 1989, 879 = BFHE 157, 516; a. A. noch BFH v. 22. 10. 1971 – VI R 310/69, BStBl. II 1972, 55 = BFHE 103, 430.

90 A. A. Schäfers, DSStZ 2002, 287 (288 f.).

91 Brandt, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, § 10b Rdnr. 135; Lang, JbFfSt 1983/84, S. 195 (206); Hofmeister, in: Blümich, EStG, § 10b Rdnr. 69; BFH v. 28. 4. 1978 – VI R 147/75, BStBl. II 1979, 297 = BFHE 125, 170; FinMin Sachsen-Anhalt, 3. 9. 1991, StEK EStG, § 10b Nr. 236, Tz. 8; OFD Frankfurt, 30. 3. 1995, StEK EStG, § 10b Nr. 277, Tz. 1.

92 BFH v. 23. 5. 1989 – X R 17/85, BStBl. II 1989, 879 = BFHE 157, 516.

93 BMF, 18. 11. 1999, BStBl. I 1999, 979.

und Weggabe, tatsächlichem Erhaltungszustand und ähnlichem zu bezeichnen. Darüber hinaus ist anzugeben, ob das Wirtschaftsgut aus dem Betriebs- oder Privatvermögen des Spenders stammt. Bei Sachspende aus dem Privatvermögen sind in der Zuwendungsbestätigung zusätzlich die Unterlagen, die zur Ermittlung des angesetzten Wertes herangezogen worden sind, zu benennen. Diese Unterlagen hat der Zuwendungsempfänger zusammen mit der Zuwendungsbestätigung in seine Buchführung aufzunehmen⁹⁴ (§ 50 Abs. 4 EStDV). Bei Sachzuwendung aus dem Betriebsvermögen ist dies nicht erforderlich, da sich der Entnahmewert aus der betrieblichen Buchführung des Spenders gewinnen lässt.

9. Aufwandspenden

Nach § 10b Abs. 3 Satz 4 EStG sind Aufwendungen beispielsweise PKW-, Porto- oder Telefonkosten⁹⁵ des Steuerpflichtigen nur abzugsfähig, wenn dem Spender vom Spendenempfänger ein Anspruch auf die Erstattung des Aufwands durch Vertrag oder Satzung eingeräumt worden ist.

a) *Gegenstand der Aufwandspende*

Damit kann insbesondere der vertragliche Aufwendungsersatzanspruch nach § 670 BGB Gegenstand einer Aufwandspende sein. Aber auch satzungsmäßige Erstattungsansprüche und Ansprüche aufgrund eines Vorstandsbeschlusses oder einer Vereinsordnung, beispielsweise einer Reisekostenordnung, können gespendet werden.

b) *Verzicht*

Zugewendet wird der Aufwendungsersatzanspruch durch Verzicht. Aus- und Rückzahlung des vereinbarten Ersatzanspruchs werden durch die Verzichtserklärung des Spenders und eine buchmäßige Erfassung des Vorgangs beim Spendenempfänger ersetzt. Allerdings darf der Anspruch nicht unter der Bedingung des Verzichts eingeräumt worden sein (§ 10b Abs. 3 Satz 5 EStG) und muss ernsthaft bestehen. Deshalb verlangt die Finanzverwaltung, dass auf den Anspruch nachträglich verzichtet wird, der Spendenempfänger über genügend Mittel zur Erfüllung der eingeräumten Ansprüche verfügt⁹⁶ und der Verzicht auf den Aufwendungsersatzanspruch zeitnah erklärt wird.

⁹⁴ BMF, 2. 6. 2000, BStBl. I 2000, 592.

⁹⁵ Vgl. OFD Kiel, 14. 10. 1998, StEK EStG, § 10b Nr. 309.

⁹⁶ BMF, 7. 6. 1999, BStBl. I 1999, 591; a. A. BFH v. 3. 12. 1996 – I R 67/95, BStBl. II 1997, 474 (476) = BFHE 182, 472.

c) Höhe des Anspruchs

Die Höhe der Aufwandspende bemisst sich nach dem vereinbarten Erstattungsanspruch. Der Anspruch muss nicht auf die tatsächlichen Aufwendungen des Spenders beschränkt sein, sondern kann auch in angemessenem Umfang die durch die bloße Nutzung eintretende Vermögensminderung berücksichtigen.

d) Zuwendungsbestätigung

Bei Aufwandspenden ist eine Geldzuwendung zu bescheinigen. Allerdings ist neben dem Betrag der Spende immer noch anzugeben, dass es sich um den Verzicht auf die Erstattungen von Aufwendungen handelt⁹⁷. Angaben zur Art des Aufwands sind in der Zuwendungsbestätigung jedoch nicht erforderlich. Allerdings muss der Zuwendungsempfänger die zutreffende Höhe des Ersatzanspruchs, über den eine Zuwendungsbestätigung ausgestellt worden ist, durch geeignete Aufzeichnungen im Einzelnen belegen können (§ 50 Abs. 4 EStDV).

e) Vergütungsansprüche und Nutzungsentgelte

Der Verzicht auf Nutzungs- und Leistungsentgelte (beispielsweise Arbeitslohn, Miete, Pacht, Darlehen, u. U. Leasing) ist keine Aufwandspende⁹⁸. Vereinbart der Spender ein Nutzungsentgelt oder eine Tätigkeitsvergütung, so ist ein nachträglicher Verzicht auf die Gegenleistung eine Spende des Entgelts. Deshalb ist – ohne weiteren Hinweis – eine Geldzuwendung zu bestätigen⁹⁹.

10. Vertrauensschutz und Haftung

§ 10b Abs. 4 EStG begründet in Satz 1 einen Vertrauenstatbestand für den Steuerpflichtigen, der grundsätzlich von der Richtigkeit der in der Sphäre des Spendenempfängers verwirklichten Aussage der Zuwendungsbestätigung ausgehen darf. In Satz 2 findet sich ein Haftungstatbestand aufgrund dessen der Staat die entgangene Steuer fordern kann, wenn eine unrichtige Zuwendungsbestätigung ausgestellt oder Spendenmittel fehlverwendet worden sind. Damit schafft § 10b Abs. 4 EStG einerseits rechtsstaatlich verlässliche Grundlagen für die Rechtsbeziehungen zwischen Spender, Spendenempfänger und Steuerstaat,

97 OFD Magdeburg, 23. 2. 2001, juris VV-Steuer; OFD Frankfurt a. M., 18. 1. 2001, juris VV-Steuer.

98 OFD Magdeburg, 23. 2. 2001, juris VV-Steuer; OFD Frankfurt a. M., 18. 1. 2001, juris VV-Steuer.

99 OFD Magdeburg, 23. 2. 2001, juris VV-Steuer; OFD Frankfurt a. M., 18. 1. 2001, juris VV-Steuer.

andererseits geht die gegenwärtige Spendenhaftung – soweit sie im Tatbestand der Fehlverwendung – als Gefährdungshaftung ausgestaltet ist, zu weit.

a) Vertrauensschutz

Nach § 10b Abs. 4 Satz 1 EStG wird das Vertrauen des Steuerpflichtigen in die Richtigkeit der Bestätigung über Spenden und Mitgliedsbeiträge und damit in die Angaben, die nach den amtlich vorgeschriebenen Vordrucken in der Zuwendungsbestätigung zu machen sind, geschützt.

aa) Unrichtigkeit

Unrichtig ist eine Zuwendungsbestätigung, wenn die Angaben in wesentlicher Beziehung unrichtig oder unvollständig sind (§ 130 Abs. 2 Nr. 3 AO) und damit ihr Erklärungswert nicht der objektiven Sach- und Rechtslage entspricht¹⁰⁰. Der Gutgläubensschutz erstreckt sich damit insbesondere darauf, dass der Spender eine Zahlung geleistet hat, der privat verfasste Zuwendungsempfänger als gemeinnützig anerkannt und von der Körperschaftsteuer befreit ist, der in der Spendenbestätigung angegebene Körperschaftsteuer- oder Freistellungsbescheid noch Geltung besitzt, die Körperschaft für die bescheinigten Zwecke Spendenbestätigungen ausstellen darf und den zugewendeten Betrag tatsächlich für den bescheinigten Zweck verwenden wird. Zugleich umfasst der Erklärungswert der Bestätigung die Unentgeltlichkeit der Zuwendung. Deshalb ist eine Zuwendungsbestätigung auch unrichtig, wenn sie Zuwendungen ausweist, die Entgelt für Leistungen, beispielsweise eines gemeinnützigen Schulträgers sind¹⁰¹.

bb) Schutzwürdigkeit

Wer sich die unrichtige Zuwendungsbestätigung durch unlautere Mittel verschafft, ist nicht schutzwürdig. Ebenfalls keinen Vertrauensschutz genießt der Spender, der um die Unrichtigkeit der Bestätigung positiv weiß (Kenntnis) oder die Fehlerhaftigkeit der Bestätigung grob fahrlässig nicht kennt. Die in § 150 Abs. 2 AO geregelte Wahrheitspflicht verbietet dem Spender, in diesen Fällen eine unrichtige Spendenbescheinigung vorzulegen und den Spendenabzug unter Hinweis auf den Vertrauensschutz zu beantragen¹⁰². Allgemeine Zweifel des Zuwendenden, beispielsweise an der fehlerlosen Verwendung der Spendenmittel, begründen die Bösgläubigkeit des Spenders jedoch nicht.

100 BFH v. 12. 8. 1999 – XI R 65/98, BStBl. II 2000, 65 = BFHE 190, 144; a. A. FG Schleswig-Holst. v. 19. 3. 1998 – I R 184/95, EFG 1998, 1197.

101 BFH v. 12. 8. 1999 – XI R 65/98, BStBl. II 2000, 65 = BFHE 190, 144; a. A. FG Schleswig-Holst. v. 19. 3. 1998 – I R 184/95, EFG 1998, 1197; zur Abgrenzung Geserich, *Spende und Schulgeld im Steuerrecht*, Rdnr. 52, 761 ff.

102 OFD Frankfurt, 27. 5. 1994, StEK EStG, § 10b Nr. 266.

cc) Rechtsfolge

Die Vertrauensschutzregelung des § 10b Abs. 4 Satz 1 EStG bewirkt, dass die Steuerfestsetzung des Spenders nicht nach §§ 173, 175 AO aufgehoben oder geändert werden kann, wenn die Abzugsvoraussetzungen zwar bescheinigt wurden, tatsächlich aber nicht vorlagen oder nachträglich weggefallen sind¹⁰³.

b) Haftungstatbestand

Dadurch entstehende Steuerausfälle sucht der Gesetzgeber mit dem Haftungstatbestand in § 10b Abs. 4 Satz 2 EStG auszugleichen. Damit wird der Zuwendungsempfänger zum Garanten gesetzesmäßiger Staatseinnahmen erhoben.

aa) Ausstellerhaftung

Als Aussteller haftet nach § 10b Abs. 4 Satz 2 1. Alt. EStG, wer vorsätzlich oder grob fahrlässig eine unrichtige Bestätigung ausstellt.

α) Haftungsbegründendes Verhalten

Eine Zuwendungsbestätigung ist unrichtig, wenn die Angaben in der Bestätigung in wesentlicher Beziehung nicht der Wirklichkeit entsprechen oder unvollständig sind und damit der Erklärungswert der Bestätigung nicht der objektiven Sach- und Rechtslage entspricht¹⁰⁴. Eine ursprünglich richtige Bestätigung kann daher unrichtig werden, wenn sich die Sach- und Rechtslage nach dem Ausfertigen der Bescheinigung ändert; ihr Erklärungswert ist in wesentlichen Punkten in die Zukunft gerichtet. Damit ist eine Zuwendungsbestätigung auch unrichtig (geworden), wenn die Zuwendung nach Ausfertigung der Bestätigung fehlverwendet wurde.

β) Haftungsschuldner

Aussteller der unrichtigen Zuwendungsbestätigung und damit Haftungsschuldner ist allein die spendenempfangsberechtigte Körperschaft. Der Funktionsträger, der die Bestätigung ausgefertigt hat, kann nicht in Anspruch genommen werden. Nur der körperschaftlich verfasste Spendenempfänger hat im Rahmen seiner Empfangszuständigkeit die Richtigkeit der Bestätigung zu verantworten. Wer den Vertrauenstatbestand des § 10b Abs. 4 Satz 1 EStG nicht begründen kann, kommt auch nicht als Haftungsschuldner für den durch diese Vorschrift verursachten Steuerausfall in Betracht. Dieser überwiegenden

¹⁰³ OFD Frankfurt, 8. 2. 1995, StEK EStG, § 10b Nr. 275.

¹⁰⁴ BFH v. 12. 8. 1999 – XI R 65/98, BStBl. II 2000, 65 = BFHE 190, 144; FG Münster v. 22. 1. 2001 – 9 K 1222, 1265/97 K, EFG 2001, 867; a. A. FG Schleswig-Holst. v. 19. 3. 1998 – I R 184/95, EFG 1998, 1197.

Literaturmeinung hat sich die Finanzverwaltung¹⁰⁵ mittlerweile angeschlossen und begrenzt den Haftungstatbestand auf den zur Ausstellung der Bestätigung Berufenen; das ist allein die empfangszuständige Körperschaft.

Die Körperschaft kann jedoch nur in Anspruch genommen werden, wenn ihr das Fehlverhalten der ausfertigenden natürlichen Person zuzurechnen ist. Bei gemeinnützigen Zuwendungsempfänger bemisst sich die Einstandspflicht nach § 31 BGB, der nur zur Anwendung kommt, wenn der Funktionsträger in „amtlicher Eigenschaft“ tätig geworden ist. Auch juristische Personen des öffentlichen Rechts und öffentliche Dienststellen müssen nur für einen Bediensteten einstehen, der „in Ausübung eines öffentlichen Amtes“ gehandelt hat (Art. 34 Satz 1 GG).

γ) Verschulden

Voraussetzung der Ausstellerhaftung ist weiter, dass der Repräsentant oder der öffentlich Bedienstete¹⁰⁶ die unrichtige Zuwendungsbestätigung vorsätzlich oder grob fahrlässig ausgefertigt hat, also bei Ausfertigung der Bestätigung von der Unrichtigkeit wusste oder aufgrund seiner Kenntnisse in vorwerfbarer Weise hätte wissen müssen. Wird die Bestätigung nachträglich unrichtig, weil eine Abzugsvoraussetzung später weggefallen ist, die Spende beispielsweise fehlerverwendet oder der Spendenempfänger im nachträglichen Veranlagungsverfahren nicht als gemeinnützig anerkannt wurde, fehlt es an dem erforderlichen Verschulden beim Ausstellen, es sei denn, die Änderung der Sachlage war dem Handelnden – bei Ausfertigung – bekannt oder hätte ihm bekannt sein müssen¹⁰⁷.

bb) Veranlasserhaftung

Als Veranlasser haftet nach § 10b Abs. 4 Satz 2, 2. Alt. EStG, wer veranlasst, dass Zuwendungen nicht zu den in der Bestätigung angegebenen steuerbegünstigten Zwecken verwendet werden.

α) Haftungsbegründendes Verhalten

Eine Spende ist fehlerverwendet, wenn sie nicht für den bescheinigten, spendenbegünstigten Zweck verausgabt worden ist. Dies ist insbesondere der Fall,

105 OFD Karlsruhe, 16. 1. 2001, juris VV-Steuer; OFD Frankfurt a. M., 16. 11. 2000, juris VV-Steuer; OFD Berlin, 16. 3. 2000, juris VV-Steuer; OFD München, 19. 7. 2000, DStR 2000, 1349 (1350); a. A. noch OFD Frankfurt, 27. 5. 1994, StEK EStG, § 10b Nr. 266; Das Finanzamt und die gemeinnützigen Vereine, S. 60.

106 FG München v. 16. 7. 1996 – 16 K 3638/94, EFG 1997, 322 (323); vgl. auch OFD München, 19. 7. 2000; DStR 2000, 1349 (1350).

107 Vgl. OFD München, 19. 7. 2000, DStR 2000, 1349 (1351).

wenn die gemeinwohlgebundenen Mittel einer privat verfassten Körperschaft nicht in den ideellen Bereich fließen, sondern in einem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb oder im Bereich der Vermögensverwaltung Verwendung finden. Damit gewinnt die korrekte Abgrenzung zwischen einem Zweckbetrieb, einem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb und der Vermögensverwaltung auch für den Haftungstatbestand erhebliche Bedeutung¹⁰⁸. Eine Fehlverwendung liegt auch vor, wenn die Spende zu einem anderen als dem bescheinigten spendenbegünstigten Zweck verwendet worden ist¹⁰⁹. In diesem Fall wird „für die entgangene Steuer“ jedoch nur gehaftet, wenn der bescheinigte Zweck und der tatsächlich finanzierte Zweck unterschiedlich steuerlich entlastet werden, es deshalb also zu Steuerausfällen kommen kann¹¹⁰. Juristische Personen des öffentlichen Rechts verwenden beispielsweise fehl, wenn die Mittel in einen nicht steuerbefreiten Betrieb der gewerblichen Art fließen. Als Fehlverwendung geahndet wird weiter die gemeinnützigkeitswidrige Beeinflussung der politischen Willensbildung¹¹¹, unangemessen hohe Aufwendungen für Werbe- und Verwaltungskosten¹¹², die Bildung von Rücklagen, wenn nicht der Ausnahmetatbestand des § 58 Nr. 6 AO vorliegt¹¹³ und der Ausgleich von Verlusten im wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb mit gemeinwohlgebundenen Mitteln¹¹⁴.

Keine Fehlverwendung liegt vor, wenn der Spendenempfänger die Zuwendung zu dem in der Bestätigung angegeben spendenbegünstigten Zweck verwendet hat, aber im Körperschaftsteuerveranlagungsverfahren nicht als gemeinnützig anerkannt wird¹¹⁵ oder wenn nach Verwendung der Spendenmittel der Satzungszweck geändert wird¹¹⁶. Insoweit kommt allenfalls eine Ausstellerhaftung in Betracht, sofern ein Verschulden vorliegt¹¹⁷.

108 BFH v. 23. 2. 1999 – XI R 130/98, BFH/NV 1999, 1089; v. 23. 2. 1999 – XI B 128/98, BFH/NV 1999, 1055.

109 *Teufel*, FR 1993, 772 (773); *Gierlich*, FR 1991, 518 (520); *Wallenhorst*, DB 1991, 1410 (1411).

110 *Märkle*¹⁰, S. 281; *Kießling/Buchna*⁷, S. 308 f.; *Thiel/Eversberg*, DB 1990, 395 (399).

111 BFH v. 22. 1. 1997 – I R 156/94, DStZ 1999, 344 = BFHE 186, 546.

112 BFH v. 23. 2. 1999 – XI B 130/98, BFH/NV 1999, 1089; v. 23. 2. 1999 – XI B 128/98, BFH/NV 1999, 1055.

113 BFH v. 23. 2. 1999 – XI B 128/98, BFH/NV 1999, 1055; BMF, 15. 2. 2002, BStBl. 2002, 267.

114 OFD Nürnberg, 11. 9. 2000, DB 2000, 2196.

115 FG Münster v. 22. 1. 2001 – 9 K 1222, 1265/97 n. v.; *Kirchhof/Geserich*, in: *Kirchhof/Söhn/Mellinghoff*, § 10b Rdnr. E 52; *Gierlich*, FR 1991, 518 (520); a. A. FG München v. 22. 3. 2001 – 7 V 4469/00, EFG 2001, 838; Hess. FG v. 14. 1. 1998 – 4 K 2594/94, EFG 1998, 757; *Hildesheim*, in: *Bordewin/Brandt*, § 10b Rdnr. 154; *Wallenhorst*, DB 1991, 1410 (1412).

116 *Gierlich*, FR 1991, 518 (520); a. A. *Wallenhorst*, DB 1991, 1410 (1412).

117 So wohl auch: BFH v. 3. 12. 2001 – XI B 84/01, BFH/NV 2002, 482.

β) Haftungsschuldner

Haftungsschuldner ist, wer die fehlerhafte Verwendung der Spendenmittel veranlasst hat. Die Veranlasserhaftung verpflichtet bei gemeinnützigen Körperschaften zunächst die natürliche Person als Haftungsschuldner, welche die fehlerhafte Verwendung der Spendenmittel bewirkt hat (Veranlasser)¹¹⁸. Dies können auch mehrere Personen sein, wenn beispielsweise die Fehlverwendung der Zuwendung vom Vorstand veranlasst wurde¹¹⁹. Daneben haftet die Körperschaft¹²⁰, wenn sie sich das Fehlverhalten ihres Repräsentanten nach § 31 BGB zurechnen lassen muss. Bei öffentlich-rechtlich verfassten Spendenempfängern ist – wegen des in Art. 34 GG normierten Haftungsprivilegs – dagegen die Inanspruchnahme des Amtsträgers durch die Finanzverwaltung ausgeschlossen. Hier haftet – wie bei der Ausstellerhaftung – lediglich die Empfängerkörperschaft¹²¹.

γ) Verschulden

Die Veranlasserhaftung ist im Gegensatz zur Ausstellerhaftung verschuldensunabhängig und damit als Gefährdungstatbestand ausgestaltet. Insoweit geht die gegenwärtige Spendenhaftung allerdings zu weit. Das komplizierte Spendenrecht belegt den spendenfinanzierten Dienst am Nächsten und der Allgemeinheit mit einem erheblichen Haftungsrisiko. Deshalb kann die Inanspruchnahme des Veranlassers unverhältnismäßig sein. Obwohl als Gefährdungshaftung konzipiert ist daher auch bei der Fehlverwendung von Spendenmitteln das Verschulden zu berücksichtigen, die Schwere des spendenschädlichen Pflichtenverstoßes zu prüfen und „in minderschweren Fällen“ von der Festsetzung der Haftungsschuld abzusehen.

cc) Konkurrenzen

Aussteller- und Veranlasserhaftung stehen gleichberechtigt nebeneinander¹²². So kann insbesondere die Fehlverwendung der Zuwendung nach Ausfertigung

118 BFH v. 23. 2. 1999 – XI R 130/98, BFH/NV 1999, 1089; Hess. FG v. 14. 1. 1998 – 4 K 2594/94, EFG 1998, 757 (758).

119 BFH v. 23. 2. 1999 – XI R 130/98, BFH/NV 1999, 1089; *Gierlich*, FR 1991, 518 (522).

120 OFD München, 19. 7. 2000, DStR 2000, 1349 (1351); BFH v. 23. 2. 1999 – XI R 130/98, BFH/NV 1999, 1089; v. 23. 2. 1999 – XI B 128/98, BFH/NV 1999, 1055; Hess. FG v. 14. 1. 1998 – 4 K 2594/94, EFG 1998, 757 (758); *Teufel*, FR 1993, 772 (774); *Gierlich*, FR 1991, 518 (519); BT-Drucks. 11/4176, S. 17.

121 OFD München, 19. 7. 2000, DStR 2000, 1349 (1351); BFH v. 23. 2. 1999 – XI R 130/98, BFH/NV 1999, 1089; v. 23. 2. 1999 – XI B 128/98, BFH/NV 1999, 1055; Hess. FG v. 14. 1. 1998 – 4 K 2594/94, EFG 1998, 757 (758); *Teufel*, FR 1993, 772 (774); *Gierlich*, FR 1991, 518 (519); BT-Drucks. 11/4176, S. 17.

122 *Gierlich*, FR 1991, 518 (520).

der Zuwendungsbestätigung sowohl die Aussteller- als auch die Veranlasserhaftung begründen. Dabei ist aber zu berücksichtigen, dass bei der – verschuldensabhängigen – Ausstellerhaftung ausschließlich die Körperschaft, bei der – verschuldensunabhängigen – Veranlasserhaftung natürliche Person und Körperschaft als Haftungsschuldner zur Verfügung stehen. Deshalb kommt in den Fällen, in denen zunächst fahrlässig eine unrichtige Zuwendungsbestätigung ausgestellt und der Spendenbetrag später entsprechend verwendet wird nur eine Ausstellerhaftung in Betracht, da sonst das Verschuldenserfordernis der Ausstellerhaftung leer laufen würde¹²³.

dd) Umfang der Haftung

Der Umfang der Spendenhaftung bemisst sich nach der entgangenen Steuer. Diese ist nach § 10b Abs. 4 Satz 3 EStG pauschal mit 40 v. H. des zugewendeten Betrages anzusetzen.

Als zugewendet gilt der Betrag, der sich aus der Zuwendungsbestätigung ergibt. Lässt sich der bescheinigte Betrag nicht bestimmen, weil etwa Ermittlungen beim Spendenempfänger ergeben haben, dass ein nicht individualisierbarer Teil der Spendeneinnahmen fehlverwendet wurde, ist hilfsweise auf den fehlverwendeten Betrag als Maßgröße zurückzugreifen. Die Haftungsschuld beträgt 40 v. H. der Bemessungsgrundlage. Die prozentuale Haftungsquote ist gesetzlich festgelegt und kann, auch wenn im Einzelfall ein niedriger Steuerausfall festgestellt werden sollte, nicht entsprechend ermäßigt werden¹²⁴.

ee) Korrespondenzprinzip

Gehaftet jedoch wird nur, wenn der Vertrauenstatbestand zur Anwendung kommt und dem Fiskus – typisiert betrachtet – Steuern entgehen¹²⁵, weil die steuerliche Entlastung beim Spender wegen der Anwendung des Vertrauensregelung nicht rückgängig gemacht werden kann. Damit schließen sich Steuerschuld des Spenders und Haftungsschuld gegenseitig aus¹²⁶. Folglich kann sich der Haftungsschuldner exkulpieren, wenn er darzulegen vermag, dass der

123 Hüttemann, Stiftung&Sponsoring, 1/2002, Rote Seiten, S. 7; Schaubhoff, in: Handbuch der Gemeinnützigkeit, 2000, S. 280 m. w. Nachw.; vgl. auch FG Münster v. 22. 1. 2001 – 9 K 1222, 1265/97 K, EFG 2001, 867 (872).

124 Kießling/Buchna⁷, S. 309; Oppermann/Peter, DStZ 1998, 424; Rupp, BWGZ 1990, 474 (477).

125 FG Schleswig-Holst. v. 19. 3. 1998 – I 184/95, EFG 1998, 1197 (1198); BT-Drucks. 11/4305, S. 2; BT-Drucks. 11/4176, S. 16 f.; BT-Drucks. 11/5582, S. 10.

126 Hess. FG v. 14. 1. 1998 – 4 K 2594/94, EFG 1998, 757 (759); Thiel/Eversberg, DB 1990, 395 (399); Wallenhorst, DB 1991, 1410 (1413); Gierlich, FR 1991, 518 (521).

Spender bösgläubig gewesen ist¹²⁷. Ob die Anwendung des Haftungstatbestands verlangt, dass sich die Spende beim Spender tatsächlich steuermindernd ausgewirkt hat, ist noch nicht abschließend geklärt. Der Einwand, der Spendenabzug sei beim (gutgläubigen) Steuerpflichtigen ohne steuerliche Auswirkungen geblieben, mag nach dem Wortlaut von § 10b Abs. 4 EStG („haftet für die entgangene Steuer“) möglich sein¹²⁸. Sinn und Zweck der Vorschrift verlangen jedoch nicht, dass die Vertrauensschutzregelung beim Spender einen tatsächlichen Steuerausfall bewirkt¹²⁹. Eine Zuordnung und Qualifikation der Unrichtigkeit im einzelnen Steuerschuldverhältnis ist häufig nicht oder nur mit großen Schwierigkeiten möglich. So ist beispielsweise regelmäßig nicht nachvollziehbar, wessen Spende fehlverwendet worden ist, wenn der Teil der auf einem Spendenkonto eingegangenen Zuwendungen satzungsfremden Zwecken zugeführt worden ist. Deshalb sollen die Finanzbehörden nach Auffassung des Gesetzgebers¹³⁰ nicht den konkreten Einzelfall ermitteln müssen¹³¹.

ff) Festsetzung der Haftungsschuld

Festgesetzt wird die Haftungsschuld durch einen Haftungsbescheid nach § 191 AO. Deshalb haben die Finanzbehörden zu prüfen, ob und in welcher Höhe eine Haftungsinanspruchnahme erfolgen soll (Entschließungsermessen). Der Erlass des Haftungsbescheids ist damit nicht schlechthin von Amts wegen angeordnet, sondern in das pflichtgemäße Ermessen der Finanzbehörde gestellt¹³². Dabei sind das Maß der Pflichtverletzung und der Grad des Verschuldens zu berücksichtigen¹³³. Darüber hinaus ist insbesondere auch dem Umstand Rechnung zu tragen, dass bei der verschuldensunabhängigen Haftung wegen Fehlverwendung eine Inanspruchnahme des Haftungsschuldners unverhältnismäßig sein kann. Neben dem Entschließungsermessen muss die Finanzbehörde bei der Inanspruchnahme mehrerer Haftungsschuldner ihr Aus-

127 *Heinicke*, in: Schmidt²¹, § 10b Rdnr. 56; *Thiel/Eversberg*, DB 1990, 395 (399); *Gierlich*, FR 1991, 518 (521); *Wallenhorst*, DB 1991, 1410 (1413 f.); *Kießling/Buchna*⁷, S. 308 f.; *Märkle*¹⁰, S. 279.

128 *Heinicke*, in: Schmidt²¹, § 10b Rdnr. 56; *Thiel/Eversberg*, DB 1990, 395 (399); *Kießling/Buchna*⁷, S. 308 f.; *Märkle*¹⁰, S. 279.

129 OFD München, 19. 7. 2000, DStR 2000, 1349 (1351); OFD Frankfurt, 27. 5. 1994, StEK EStG, § 10b Nr. 266; FG München v. 16. 7. 1996 – 16 K 3638/94, EFG 1997, 322; *Gierlich*, FR 1991, 518 (521); a. A. *Heinicke*, in: Schmidt²¹, § 10b Rdnr. 56; *Thiel/Eversberg*, DB 1990, 395 (399); *Kießling/Buchna*⁷, S. 308 f.; *Märkle*¹⁰, S. 279.

130 BT-Drucks. 11/4176, S. 17.

131 *Geserich*, Stiftung&Sponsoring 3/2001, Rote Seiten, S. 10.

132 *Tipke/Kruse*, AO, § 191 Rdnr. 37 m. w. Nachw.

133 BFH v. 5. 3. 1998 – VII B 36/97, BFH/NV 1998, 1325; v. 13. 6. 1997 – VII R 96/96, BFH/NV 1998, 4.

wahlermessen beachten¹³⁴. Bei der Auswahl unter mehreren Haftungsschuldern hat die Finanzverwaltung auch zu berücksichtigen, wem letztlich die Spende zugeflossen ist und der Vorteil aus der rechtswidrig begünstigten Zuwendung verbleibt¹³⁵.

gg) *Entrichtung der Haftungsschuld*

Fraglich ist, mit welchen Mitteln eine gemeinnützige Einrichtung der Zahlungsverpflichtung nach § 10b Abs. 4 EStG nachkommen kann. Rechtlich unproblematisch erscheint lediglich die Rückführung (noch vorhandener) fehlerhaft in einem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb oder im Bereich der Vermögensverwaltung verwendeter Mittel und die Erhebung nicht spendenbegünstigter Mitgliederumlagen. Ist eine Rückführung der Mittel auf diesem Weg nicht möglich, sollte die Zahlung der Haftungssumme – wie Aufwendungen für Werbe- und Verwaltungskosten – in einem angemessenen Rahmen spenden- und gemeinnützigkeitsunschädlich mit gemeinwohlgebundenen Mitteln finanziert werden dürfen¹³⁶.

hh) *Rückgriff im Innenverhältnis*

Anderenfalls bliebe der haftenden Körperschaft letztlich nur der Rückgriff auf die verantwortlichen Funktionsträger, der sich nach den Besonderheiten des Amtsverhältnisses, des privatrechtlichen Arbeitsverhältnisses oder des der ehrenamtlichen Tätigkeit zugrundeliegenden Rechtsverhältnisses bestimmt¹³⁷.

V. Resümee

Das Spendenrecht ist auch nach seiner Neuordnung zum 1. 1. 2000 unübersichtlich und kompliziert geblieben. Das Gesetz zur weiteren steuerlichen Förderung von Stiftungen hat ebenfalls keine Vereinfachung gebracht. Im Gegenteil.

Deshalb möchte ich eine Anregung von Professor *Hüttemann* aufgreifen, der in diesem Zusammenhang drei Wünsche an den Gesetzgeber formuliert hat.

Der erste Wunsch lautet Vereinfachung des Spendenrechts, indem, abgesehen von der besonderen Stiftungsförderung, die Abzugsmöglichkeiten vereinheit-

134 BFH v. 23. 2. 1999 – XI R 130/98, BFH/NV 1999, 1089; v. 23. 2. 1999 – XI B 128/98, BFH/NV 1999, 1055; FG Hess. v. 14. 1. 1998 – 4 K 2594/94, EFG 1998, 757 (758); FG Köln v. 14. 1. 1998 – 6 V 6028/97, Juris-Rechtsprechung.

135 FG Hess. v. 14. 1. 1998 – 4 K 2594/94, EFG 1998, 757 (759).

136 *Geserich*, DStR 2001, 604 ff.

137 *Kirchhof/Geserich*, in: *Kirchhof/Söhn/Mellinghoff*, § 10b Rdnr. E 100 ff.

licht werden. Darüber hinaus sollte der Gesetzgeber – da der Gemeindienlichkeitstatbestand wohl aus politischen Gründen nicht auf seinen Kern zurückzuführen ist – auf die Unterscheidung von gemeinnützigen und spendenbegünstigten Zwecken verzichten. Ein kompliziertes, undurchschaubares Spendenrecht kann weder die Spendenkultur fördern noch den Gedanken einer Bürgergesellschaft in Deutschland stärken. Ein schönes Beispiel wie einfach Spendenrecht sein kann, ist das BMF-Schreiben vom 2. 9. 2002, nach dem auch gemeinnützige Körperschaften, die selbst keine mildtätigen sondern andere gemeinnützige Satzungszwecke verfolgen, mildtätige Spenden für die Opfer der Jahrhundertflut sammeln und verwenden dürfen.

Der zweite Wunsch betrifft die Spendenhaftung, die entschärft werden muss, weil gute Taten nicht nur Geld sondern auch persönliches – häufig ehrenamtliches – Engagement benötigen. Deshalb sollte die Veranlasserhaftung verschuldensabhängig ausgestaltet, der Kreis der Haftungsschuldner auf den körperschaftlich verfassten Zuwendungsempfänger begrenzt, der Durchgriff auf das handelnde Organ als interne zivilrechtliche Angelegenheit dem Zuwendungsempfänger überlassen und damit dem Haftungsprivileg des öffentlich-rechtlichen Amtswalters nach Art. 34 GG angeglichen werden.

Der dritte Wunsch betrifft die verfahrensmäßige Ausgestaltung der Gemeinnützigkeit, die bislang unzureichend geregelt ist. So geht etwa die vorläufige Bescheinigung nicht weit genug, weil sie die Körperschaft nicht davor schützt, dass das Finanzamt bei der späteren Veranlagung zur Körperschaftsteuer seine in die Zukunft gerichtete steuerliche Beurteilung des Sachverhalts aufgrund des tatsächlichen Geschehensablaufs nachträglich ändert. Rechtsstaatliche Beständigkeit verlangt hier eine rechtsverbindliche – lediglich nach Maßgabe der abgabenrechtlichen Korrekturvorschriften änderbare – Beurteilung des zukünftigen Sachverhalts.

Zum Abschluss möchte ich einen vierten Wunsch an die Adresse der Finanzbehörden richten. Behalten sie den Einzelfall im Blick, wenn es gilt die weißen von den schwarzen Schafen zu scheiden. Eigeninteressierte Selbstbedienung unter dem Schirm der Gemeinnützigkeit verlangt ein scharfes Vorgehen, lässliche Sünden des barmherzigen Samariters erlauben jedoch über den einen oder anderen Fehler den Mantel des Schweigens zu breiten.

Umsatzsteuer und Gemeinnützigkeit

Prof. Dr. *Markus Achatz*
Universität Linz

Inhaltsübersicht

- | | |
|--|--|
| I. Vorbemerkung | V. Fragen des Vorsteuerabzugs |
| II. Zur Unternehmereigenschaft | 1. Der Rahmen des Unternehmens (Teilunternehmerschaft) |
| 1. Juristische Personen des privaten Rechts | 2. Mischverwendung von Wirtschaftsgütern |
| 2. Juristische Personen des öffentlichen Rechts | 3. Steuervergütung nach § 4a UStG |
| III. Zur Entgelteigenschaft von Mitgliedsbeiträgen, Zuschüssen und nicht kostendeckenden Gegenleistungen | 4. Vorsteuerpauschalierung gem. § 23a UStG |
| 1. Mitgliedsbeiträge | VI. Steuerbefreiungen |
| 2. Zuschüsse, Subventionen | VII. Ermäßigter Steuersatz gem. § 12 Abs. 2 Nr. 8 UStG |
| IV. Bemessungsgrundlage: Nicht kostendeckende Preise und Selbstbehalte | VIII. Teleologische Überlegungen zur Gemeinnützigkeit im Umsatzsteuerrecht |
| | IX. Schlussbemerkung |

I. Vorbemerkung

Gemeinnützige Körperschaften werfen im Umsatzsteuerrecht zahlreiche Fragen auf. Dies hat mehrere Gründe: Soweit im Rahmen der Erfüllung gemeinnütziger Zwecke Leistungen ausgeführt werden, decken die dafür gewährten Gegenleistungen vielfach nur einen Bruchteil der Kosten der Leistungserstellung. Als Körperschaften, die auf die Erfüllung gemeinnütziger Satzungszwecke ausgerichtet sind, sind sie im Rahmen ihrer Tätigkeiten vielfach auf Spenden, Mitgliedsbeiträge und Zuschüsse der öffentlichen wie auch der privaten Hand angewiesen. Vor diesem Hintergrund stellt sich für gemeinnützige Körperschaften die wesentliche Grundfrage im Umsatzsteuerrecht, unter welchen Voraussetzungen sie als Unternehmer i. S. d. § 2 UStG zu qualifizieren sind. Denn nur der Unternehmer unterliegt mit seinen entgeltlichen Leistungen der Umsatzsteuer und nur der Unternehmer ist berechtigt, Vorsteuern in Abzug zu bringen. Da der Vorsteuerabzug in zunehmendem Maße von gemeinnützigen juristischen Personen des öffentlichen Rechts auch als Finanzierungsinstrument erkannt wird, gewinnt die Frage der Unternehmereigenschaft aus dieser Perspektive zunehmend an Bedeutung.

Im ersten Teil meines Referates werde ich mich daher mit der Frage der Unternehmereigenschaft von gemeinnützigen Körperschaften beschäftigen. Die Analyse wird zeigen, dass diese Problemstellung auf das Engste mit der Frage zusammenhängt, unter welchen Voraussetzungen die Tätigkeiten gemeinnütziger Körperschaften zu entgeltlichen Leistungen führen. Im zweiten Teil des Referates werden Fragen des Vorsteuerabzuges für gemeinnützige Körperschaften behandelt.

Einen weiteren Schwerpunkt des Referates bilden umsatzsteuerliche Sonder Vorschriften, die in ihrem Tatbestand an die Gemeinnützigkeit der Körperschaft anknüpfen. Es handelt sich hierbei insbesondere um die unechten Steuerbefreiungen des § 4 Nr. 18 und Nr. 22 UStG sowie um die Steuersatzermäßigungen des § 12 Abs. 2 Nr. 8 UStG. Für sämtliche dieser Sondervorschriften stellt sich einerseits die Frage ihrer teleologischen Begründung und damit auch ihrer sachlichen Rechtfertigung, zum anderen ist zu prüfen, inwieweit diese Sondervorschriften in den europarechtlichen Vorgaben der 6. MWSStRL Deckung finden.

Das Thema erfährt eine gewisse Komplizierung dadurch, dass als gemeinnützige Körperschaften nicht nur juristische Personen des Privatrechts in Betracht kommen, sondern auch Betriebe gewerblicher Art (BgA) von juristischen Personen des öffentlichen Rechts. Das UStG enthält bekanntermaßen eine gespaltene Unternehmerdefinition: Während für juristische Personen des Privatrechts die allgemeine Definition des § 2 Abs. 1 UStG die nachhaltige Erzielung von Einnahmen voraussetzt, sind juristische Personen des öffentlichen Rechts Unternehmer im Rahmen ihrer BgA. § 2 Abs. 3 Satz 1 UStG verweist hierbei mit dem Klammerzusatz § 1 Abs. 1 Nr. 6 und § 4 KStG unmittelbar auf die Vorschriften des Körperschaftsteuerrechts. Hieraus wird gefolgert, dass der Begriff des BgA auch im Umsatzsteuerrecht nach ertragsteuerlicher Teleologie und Gesetzessystematik zu verstehen sei¹. Da die Fragen der Besteuerung der öffentlichen Hand an sich Gegenstand einer eigenen Tagung sein müssten, werde ich mich vorrangig auf die Fragen der Umsatzbesteuerung gemeinnütziger juristischer Personen des Privatrechts beschränken und auf juristische Personen des öffentlichen Rechts nur insoweit eingehen, als dies der thematische Zusammenhang unmittelbar und unbedingt erfordert.

1 *Stadie*, in: Rau/Dürrwächter/Flick/Geist, Kommentar zum Umsatzsteuergesetz, § 2 Anm. 847 und 857; vgl. auch UStR Abschn. 23 Abs. 4; kritisch *Achatz*, System der Umsatzbesteuerung, in: Achatz, Die Besteuerung der Non-Profit-Organisationen, Wien 2000, 158 ff.

II. Zur Unternehmereigenschaft

1. Juristische Personen des privaten Rechts

Nach § 2 Abs. 1 UStG ist Unternehmer, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbstständig ausübt. Gewerblich oder beruflich ist hierbei jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Absicht, Gewinn zu erzielen, fehlt, oder eine Personenvereinigung nur gegenüber ihren Mitgliedern tätig wird. Geht man vom Vorliegen der Nachhaltigkeit aus, wird zum entscheidenden Kriterium der Unternehmereigenschaft die Einnahmenerzielung. Tätigkeiten, die nicht auf Einnahmenerzielung gerichtet sind, begründen keine Unternehmereigenschaft. Körperschaften, die lediglich der Selbstversorgung der Mitglieder dienen, sind nicht als Unternehmer zu qualifizieren².

Die Einnahmenerzielung muss nach herrschender Auffassung nicht primäre Motivation für die Tätigkeit sein³. Es ist daher anerkannt, dass auch ideelle, karitative und gemeinnützige Tätigkeiten Unternehmereigenschaft begründen können. Für diesen Befund spricht auch, dass das UStG Steuerbefreiungen und Steuersatzermäßigungen gerade für gemeinnützige Rechtsträger vorsieht, womit für diese Rechtspersonen implizit die Unternehmereigenschaft vorausgesetzt wird. Andererseits führt nicht jede Einnahmenerzielung zur Unternehmereigenschaft. Aus der Belastungskonzeption der Umsatzsteuer, die Verwendung von Einkommen für verbrauchsfähige Nutzen zu belasten, ist vielmehr zu folgern, dass die erzielten Einnahmen in einem wirtschaftlichen Austauschverhältnis mit erbrachten Leistungen stehen müssen. Zu prüfen ist somit, ob die gemeinnützige Körperschaft Leistungen gegen Entgelt ausführt⁴. Nur jene Körperschaften, die nachhaltig Einnahmen aus der entgeltlichen Leistungserbringung erzielen, kommen somit als Unternehmer in Betracht.

Für gemeinnützige Körperschaften, die ihre Tätigkeiten aus Mitgliedsbeiträgen, Zuschüssen und nicht kostendeckenden Preisen finanzieren, ergeben sich hiebei im Wesentlichen zwei Fragen:

- Unter welchen Voraussetzungen sind Mitgliedsbeiträge, Zuschüsse und nicht kostendeckende Preise als Einnahmen i. S. d. § 2 Abs. 1 UStG zu qualifizieren?
- Steht die dauerhafte Verlusterzielung der Unternehmereigenschaft entgegen?

2 *Ruppe*, UStG 1994², § 1 Tz. 314; *Stadie*, in: Rau/Dürwächter/Flick/Geist, a. a. O. (Fn. 1), § 2 Anm. 404.

3 *Ruppe*, UStG 1994², § 2 Tz. 57; *Stadie*, in: Rau/Dürwächter/Flick/Geist, a. a. O. (Fn. 1), § 2 Anm. 170; *Scharpenberg*, in: Hartmann/Metzenmacher, Kommentar zum UStG, § 2 Anm. 186.

4 Vgl. auch *Stadie*, in: Rau/Dürwächter/Flick/Geist, a. a. O. (Fn. 1), § 2 Anm. 170.

Zur ersten Frage gibt die Unternehmerdefinition keine weitergehenden Aufschlüsse. Zwar ist der Vorschrift des § 2 Abs. 1 UStG zu entnehmen, dass das Tätigwerden gegenüber Mitgliedern die Unternehmereigenschaft nicht ausschließt. Unter welchen Voraussetzungen etwa Mitgliedsbeiträge als Leistungsentgelte zu qualifizieren sind, bleibt in § 2 Abs. 1 UStG jedoch offen und muss auf dem Boden der allgemeinen Leistungsaustauschtheorie entschieden werden⁵.

Die zweite Frage, inwieweit dauerhafte Verusterzielung die Unternehmereigenschaft ausschließt, wird in § 2 Abs. 1 UStG hingegen zumindest vordergründig entschieden: Dem Konzept einer allgemeinen Verbrauchsteuer auf die Verwendung von Einkommen folgend kommt es für den Unternehmerbegriff nicht auf die Gewinnerzielung an. Einnahmenerzielung genügt⁶. Danach können auch verlustbringende Tätigkeiten unternehmerisch sein, wenn andere Merkmale einer gewerblichen oder beruflichen Tätigkeit hinreichend ausgeprägt sind. Vor diesem Hintergrund wird deutlich, dass allein der Umstand, dass nicht kostendeckende Entgelte eingehoben werden, die Unternehmereigenschaft nicht auszuschließen vermag.

Auch die 6. MWStRL stützt diesen Befund: Aus Art. 4 der 6. MWStRL ergibt sich, dass Gewinnerzielung nicht gefordert ist: Steuerpflichtig sind danach wirtschaftliche Tätigkeiten, gleichgültig mit welchem Ergebnis die Tätigkeit ausgeübt wird. Damit wird freilich zur entscheidenden Frage, ob und unter welchen Voraussetzungen die Tätigkeit gemeinnütziger Körperschaften als wirtschaftliche Tätigkeit zu qualifizieren ist.

Anders als im Ertragsteuerrecht verlangt die Teleologie des Umsatzsteuerrechts nicht das Vorliegen einer Einkunftsquelle. Der Saldo zwischen Aufwendungen und Einnahmen ist umsatzsteuerlich irrelevant. Gleiches gilt auch für den Saldo zwischen Vorsteuern und Leistungsumsatzsteuer. Die Vorsteuer der gemeinnützigen Körperschaft korrespondiert nämlich mit der auf der Vorstufe vom leistenden Unternehmer geschuldeten Umsatzsteuer und entlastet lediglich den Aufwand in der Unternehmerkette, um die Kostenneutralität der Umsatzsteuer in der Unternehmerkette zu gewährleisten. Dies mit dem Ziel, der Belastungskonzeption der Umsatzsteuer entsprechend, die Einkommensverwendung des Letztverbrauchers für den Konsum von Leistungen zu belasten. Nur der tatsächliche Aufwand des Letztverbrauchers ist daher mit Umsatzsteuer zu belasten. Der Vorsteuerabzug des gemeinnützigen Rechtsträgers gewährleistet diese Zielsetzung, da die Vorsteuer mit der Umsatzsteuer der Vorstufe korrespondiert. Allein der Umstand, dass auf Ebene des gemeinnützigen Rechtsträgers die Vorsteuer die Leistungsumsatzsteuer übersteigt, steht

5 Vgl. dazu unten III.

6 So auch der klare Wortlaut des § 2 Abs. 1 UStG.

der Unternehmereigenschaft des gemeinnützigen Rechtsträgers somit nicht entgegen. Auch durch nicht vollständig kostendeckende Entgelte wird die Unternehmereigenschaft begründet.

In jüngerer Zeit wird freilich vertreten, dass nach § 2 UStG lediglich das Fehlen der Gewinnabsicht unschädlich ist, die Tätigkeit selbst aber grundsätzlich in einer Art und Weise ausgeübt werden muss, die geeignet ist, einen Überschuss abzuwerfen. Eingeräumt wird aber auch, dass die Geeignetheit zur Überschusserzielung nur ein Merkmal im Rahmen einer Gesamtbildbetrachtung sei, die den Typus einer gewerblichen oder beruflichen Tätigkeit prüft. Fraglich ist jedoch, ob verlusterzielende – also nicht auf Überschusserzielung eingerichtete – Körperschaften darüber hinaus besondere Merkmale einer planmäßig geschäftlichen Tätigkeit erfüllen müssen, um als Unternehmer qualifiziert werden zu können⁷. Beachtet man, dass nach § 2 Abs. 1 UStG eine Personenvereinigung bereits dann unternehmerisch ist, wenn sie Leistungen nur gegenüber ihren Mitgliedern ausführt, dürften die diesbezüglichen Anforderungen an eine geschäftliche/planmäßige Tätigkeit eher gering sein. Für gemeinnützige Körperschaften ist überdies zu konstatieren, dass das Gemeinnützigkeitsrecht selbst die Strukturiertheit der Tätigkeit nach Zweck und Mitteln sowohl nach Satzung als auch tatsächlicher Geschäftsführung erfordert. Damit wird aber auch für die hier interessierende Frage zum entscheidenden Kriterium, ob die Körperschaft nachhaltig Leistungen ausführt, für die der Aufwand des Letztverbrauchers als Entgelt im umsatzsteuerlichen Sinn zu qualifizieren ist⁸. Ist diese Frage zu bejahen, ist die gemeinnützige Körperschaft Unternehmer, auch wenn sie Verluste erzielen sollte; muss die Frage verneint werden, ist die gemeinnützige Körperschaft als Letztverbraucher zu qualifizieren.

Setzt man die Nachhaltigkeit der Tätigkeit einer gemeinnützigen Körperschaft voraus, ist die entscheidende Frage somit jene nach der entgeltlichen Leistungserbringung. Ein solches Ergebnis ist m. E. konsequent, wenn man beachtet, dass die Unternehmerdefinition lediglich dazu dient, den technischen Schuldner zu bestimmen, der das der Belastungskonzeption der Umsatzsteuer entsprechende Steuergut für den Fiskus einhebt. Ob entgeltliche Leistungserbringung vorliegt, ist vor allem in jenen Fällen zweifelhaft und eine schwierige Abgrenzungsfrage, in denen Personenvereinigungen ihren Zweck im Interesse der Mitglieder verwirklichen und hierfür Mitgliedsbeiträge einheben. Die Frage, ob Mitgliedsbeiträge Leistungsentgelte sind, entscheidet nicht nur die Steuerbarkeit, sondern das Vorliegen der Unternehmereigenschaft per se, wenn keine anderen Leistungen an außenstehende Dritte (Nichtmitglieder) erbracht werden.

7 So etwa *Stadie*, in: Rau/Dürrwächter/Flick/Geist, a. a. O. (Fn. 1), § 2 Anm. 379.

8 Vgl. dazu unten III.

2. Juristische Personen des öffentlichen Rechts

Für juristische Personen des öffentlichen Rechts ist in einer ersten Ebene ebenfalls zu prüfen, ob der Unternehmerbegriff des § 2 Abs. 1 UStG erfüllt ist⁹. Zu beachten ist allerdings, dass nach § 2 Abs. 3 UStG juristische Personen des öffentlichen Rechts nur im Rahmen ihrer BgA unternehmerisch tätig sind, womit sich die Frage stellt, ob hieraus für juristische Personen des öffentlichen Rechts ein engerer Anwendungsbereich der Umsatzsteuer als für juristische Personen des Privatrechts resultiert. Überprüft man die für das Vorliegen eines BgA erforderlichen Tatbestandsmerkmale, zeigt sich, dass sich diese zwar in vielen Punkten mit den Merkmalen der allgemeinen Unternehmerdefinition decken. Abweichend und einschränkend erscheint jedoch, dass nach der BgA-Definition Tätigkeiten, die überwiegend der Ausübung öffentlicher Gewalt dienen, nicht unternehmerisch sind. Erfüllt eine solche hoheitliche Tätigkeit die Merkmale der allgemeinen Unternehmerdefinition des § 2 Abs. 1 UStG, resultiert hieraus eine systemwidrige Einschränkung des Unternehmensbegriffs. Dies trifft etwa auf Leistungen der Abwasserbeseitigung zu¹⁰. Gleiches gilt für die Vermögensverwaltung, die nicht als BgA in Erscheinung tritt¹¹.

Umsatzsteuerliche teleologische Gründe stehen an sich einer solchen Einschränkung entgegen. Zu beachten sind in diesem Zusammenhang jedoch auch die Vorgaben des Gemeinschaftsrechts. Nach der Rspr. des EuGH zu Art. 4 Abs. 5 der 6. MWStRL sind Tätigkeiten, die die juristische Person des öffentlichen Rechts nach den Regeln des Privatrechts ausübt, steuerpflichtig. Handelt sie mit Mitteln des öffentlichen Rechts, ist sie Unternehmer, wenn die Nichtbesteuerung zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führt oder es sich um Tätigkeiten des Anhang D handelt¹². Danach bleiben lediglich mit Mitteln des öffentlichen Rechts ausgeübte Tätigkeiten, die in keinem potentiellen Wettbewerbsverhältnis zur Tätigkeit privater Wirtschaftssubjekte stehen, außerhalb des Anwendungsbereichs der Umsatzsteuer¹³. Soweit die nationale Regelung den Unternehmensbereich der juristischen Person des öffentlichen Rechts enger fasst, kann sich der Steuerpflichtige unmittelbar auf Art. 4 Abs. 5

9 *Stadie*, in: Rau/Dürrwächter/Flick/Geist, a. a. O. (Fn. 1), § 2 Anm. 867; vgl. auch *Birkenfeld*, in: Hartmann/Metzenmacher, UStG, § 2 Anm. 900 ff.

10 BFH, 20. 12. 2001, V R 81/99, BFH/NV 2002, 740.

11 Vgl. RFH, 14. 10. 1941 – I 21/41, RStBl. 1942, 609; vgl. auch *Birkenfeld*, in: Hartmann/Metzenmacher, UStG, § 2 Anm. 1132, 1160.

12 EuGH, 14. 12. 2000, Rs C-446/98, Slg 2000 I-11435, *Fazenda Publica*.

13 Dienen solche Tätigkeiten der nachhaltigen Erzielung von Leistungsentgelten, erscheint deren Nichterfassung angesichts der Zielsetzungen der Umsatzbesteuerung systemwidrig; vgl. dazu *Ruppe*, UStG 1994², § 2 Tz. 9 f.; *Achatz*, System der Umsatzbesteuerung, a. a. O. (Fn. 1), 164 ff.

6. MWStRL berufen, wenn die Richtlinie für den Steuerpflichtigen günstigeres Recht enthält¹⁴.

III. Zur Entgelteigenschaft von Mitgliedsbeiträgen, Zuschüssen und nicht kostendeckenden Gegenleistungen

1. Mitgliedsbeiträge

Die Praxis der Finanzverwaltung geht bislang davon aus, dass echte Mitgliedsbeiträge dann vorliegen, wenn die Körperschaft zur Erfüllung ihrer den Gesamtbelangen sämtlicher Mitglieder dienenden satzungsmäßigen Gemeinschaftszwecke tätig wird. Voraussetzung für die Annahme echter Mitgliedsbeiträge ist, dass die Beiträge nach einem für alle Mitglieder verbindlichen Bemessungsmaßstab gleichmäßig errechnet und erhoben werden. Echte Mitgliedsbeiträge liegen auch dann noch vor, wenn die Beiträge nach einer für alle Mitglieder gleichen Staffel erhoben werden und die Höhe der Beiträge nach persönlichen Merkmalen der Mitglieder wie Lebensalter, Einkommen etc. abgestuft sind¹⁵. Allerdings geht die Finanzverwaltung auch davon aus, dass aus der Gleichheit oder aus einem gleichen Bemessungsmaßstab allein nicht auf die Eigenschaft echter Mitgliedsbeiträge geschlossen werden kann. Unechte Mitgliedsbeiträge liegen demgegenüber vor, wenn die Beiträge zur Abgeltung von Leistungen dienen, die der Verein im Sonderinteresse einzelner Mitglieder ausführt.

Das Schrifttum ist dieser Differenzierung mit Recht mehrfach entgegengetreten¹⁶. Die Unterscheidung zwischen der Verfolgung satzungsmäßiger Gemeinschaftsaufgaben und den Sonderbelangen der Mitglieder ist nicht zielführend: *Söhn* hat zutreffend darauf hingewiesen, dass die Verfolgung eines satzungsmäßigen Gemeinschaftszwecks in Wahrheit eine Bündelung gleichgelagerter Einzelinteressen voraussetzt¹⁷. Diese Kritik entspricht auch der Sicht des EuGH: Im Fall *Kennemer, Golf & Country Club*¹⁸ hatte der EuGH jüngst die

14 Vgl. die oben in Fn. 12 zitierte Rspr. des EuGH.

15 UStR Abschn. 4 Abs. 2 Sätze 1 und 2; zur Rspr. vgl. ausführlich *Husmann*, in: *Rau/Dürrwächter/Flick/Geist*, a. a. O. (Fn. 1), § 1 Anm. 305 ff.; *Stadie*, ebendort, § 2 Anm. 181 ff.

16 Vgl. *Reiß*, *StuW* 1987, 351 ff.; *Tipke*, *Steuerrechtsordnung* Bd. II, Köln 1993, 915; *Stadie*, *Das Recht des Vorsteuerabzuges*, Köln 1989, 38 f.; *ders.*, in: *Rau/Dürrwächter/Flick/Geist*, a. a. O. (Fn. 1), § 2 Anm. 186; *Ruppe*, *UStG* 1994², § 2 Tz. 127; *Flückinger/Georgy*, in: *Plückebaum/Malitzky*, *UStG*, § 1 Anm. 860 ff.; *Scharpenberg*, in: *Hartmann/Metzenmacher*, *UStG*, § 2 Anm. 128, 267.

17 *Söhn*, *StuW*, 1975, 164; vgl. auch *Flückinger/Georgy*, in: *Plückebaum/Malitzky*, *UStG*, § 1 Anm. 866.

18 EuGH, 21. 3. 2002, Rs. C-174/00, Slg 2002 I-03293, *Kennemer Golf & Country Club*.

Frage zu entscheiden, ob Jahresbeiträge, die ein Mitglied an seinen Golfverein bezahlt, Gegenleistungen für die vom Verein erbrachten Dienstleistungen sind. In diesem Urteil sprach der EuGH aus, dass die Leistung des Vereins darin besteht, dass er seinen Mitgliedern dauerhaft Sportanlagen und damit verbundene Vorteile zur Verfügung stellt. Erfüllt somit ein Verein den Vereinszweck dadurch, dass er die gebündelten individuellen Interessen seiner Mitglieder an der Ausübung z. B. des Sports fördert, erbringt er nach Auffassung des EuGH umsatzsteuerliche Leistungen an jedes einzelne Mitglied. Die Leistung besteht hierbei bereits in der durch die Mitgliedschaft eröffneten Möglichkeit, einen individuellen Nutzen zu erzielen. Dieser Leistung steht der vom Mitglied zu leistende Beitrag als Gegenwert gegenüber. Da dieser Beitrag für die Möglichkeit, einen individuellen Nutzen zu ziehen, aufgewendet wird, ist er auch umsatzsteuerlich Entgelt. Der Umstand, dass einzelne Mitglieder die Vorteile der Mitgliedschaft nicht konkret in Anspruch nehmen, ist nach Auffassung des EuGH ohne Belang, da die Leistung des Vereins bereits in der Möglichkeit besteht, die zur Verfügung gestellten Vorteile zu konsumieren.

Offen bleibt damit freilich die Frage der Abgrenzung zum echten Mitgliedsbeitrag, ja es stellt sich geradezu die Frage, ob bei einer Sicht wie sie der EuGH vertritt Raum für echte Mitgliedsbeiträge bleibt. Denn im Ergebnis lässt sich jeder satzungsmäßige Gemeinschaftszweck als Integral von Einzelinteressen der Mitglieder begreifen. Die Lehre geht in diesem Zusammenhang jedenfalls bislang davon aus, dass die Verfolgung einer Vereinstätigkeit im Interesse der Mitglieder noch nicht notwendigerweise zu einem Leistungsaustausch führt¹⁹. Die Grenzziehung war freilich seit jeher unsicher: So soll die Förderung echter gemeinnütziger Zwecke, die unstrittig im Interesse der Mitglieder liegt, zu keinem Leistungsaustausch führen²⁰, wobei offen bleibt, was unter einem echten gemeinnützigen Zweck zu verstehen ist. Zum Teil wird auch danach unterschieden, ob die Tätigkeit des Vereins vom Mitglied lediglich gutgeheißen wird oder im individuellen Interesse des Mitglieds liegt²¹. Danach sind etwa Beiträge an einen Verein, dessen Tätigkeit in der Information zur Bekämpfung einer bestimmten Krankheit besteht, keine Leistungsentgelte. Auch wenn die Tätigkeit von den Mitgliedern gutgeheißen würde, liege sie nicht im individuellen Interesse der Mitglieder; wird andererseits zB ein Sportverein im individuellen Interesse seiner Mitglieder tätig, sollen umsatzsteuerliche Leistungen an die einzelnen Mitglieder vorliegen²².

19 *Stadie*, in: Rau/Dürrwächter/Flick/Geist, a. a. O. (Fn. 1), § 2 Anm. 188.

20 *Stadie*, in: Rau/Dürrwächter/Flick/Geist, a. a. O. (Fn. 1), § 2 Anm. 188.

21 So etwa *Ruppe*, UStG 1994², § 1 Tz. 117.

22 *Ruppe*, UStG 1994², § 1 Tz. 117; *Stadie*, in: Rau/Dürrwächter/Flick/Geist, a. a. O. (Fn. 1), § 2 Anm. 182.

M. E. sind diese Differenzierungen allesamt unscharf und mit Unsicherheiten behaftet: Es ist zunächst nicht ganz einsichtig, warum die Förderung eines konkreten individuellen Interesses anders zu beurteilen ist, als etwa die Förderung von Gemeinschaftsbelangen. In beiden Fällen besteht aus der Sicht des Vereinsmitgliedes auch ein individuelles Interesse, das sich in der Zahlung des Beitrags selbst manifestiert. Die Kontrollfrage, ob bei Ersetzung des Vereins durch einen anderen Rechtsträger ein Leistungsaustausch zustande käme²³, hilft in Wahrheit auch nicht weiter. Auch für die Verbreitung bestimmter Informationen könnte letztlich ein Unternehmen beauftragt werden, das etwa entsprechende Vortragsveranstaltungen organisiert und medial aufbereitet. Folgt man dieser Kritik, ist auch die Förderung von Gemeinschaftsbelangen, die von den Mitgliedern gutgeheißen werden, als umsatzsteuerliche Leistung an die Mitglieder zu qualifizieren. Für diese Sicht kann auch Art. 13 Teil A Abs. 1 lit. l 6. MWStRL ins Treffen geführt werden. Danach sind Leistungen, die Einrichtungen ohne Gewinnstreben, welche weltanschauliche staatsbürgerliche Ziele verfolgen, ihren Mitgliedern in deren gemeinsamem Interesse erbringen, unecht steuerbefreit.

Fraglich ist allerdings, ob in diesen Fällen allein aus dem Vorliegen einer umsatzsteuerlichen Leistung folgt, dass der Mitgliedsbeitrag als Leistungsentgelt zu qualifizieren ist. Die jüngere Rspr. des BFH deutet in diese Richtung: Steht das konkrete Individualinteresse fest, hat die Gegenleistung nur mehr Bedeutung für die Bemessungsgrundlage²⁴. Eine solche Sicht scheint auch einer umfassenden Verbrauchsbesteuerung zu entsprechen. Sie widerspricht freilich dem Steuertatbestand selbst, der nicht den Letztverbrauch oder den Aufwand für den Letztverbrauch, sondern das Entgelt für die Leistung belastet²⁵. Nach völlig herrschender Auffassung setzt der Steuergegenstand einen unmittelbaren Zusammenhang zwischen der Leistung und der Gegenleistung selbst voraus²⁶. Allein das Vorliegen einer Leistung bewirkt noch nicht, dass die in die Gegenrichtung zielenden Leistungen des Leistungsempfängers zum Leistungsentgelt mutieren. Es stellt sich vielmehr die Frage nach dem Abgeltungscharakter der Gegenleistung²⁷.

23 So *Ruppe*, UStG 1994², § 1 Tz. 116; *Ruppe* folgend *Stadie*, in: Rau/Dürnwächter/Flick/Geist, a. a. O. (Fn. 1), § 2 Anm. 188.

24 BFH, 27. 9. 2001, V R 37/01, BFH/NV 2002, 378; 18. 4. 1996, V R 123/93, BStBl. II 1996, 387; 9. 5. 1974, V R 128/71, BStBl. II 1974, 530.

25 Vgl. *Achatz*, Umsatzsteuer und Schadenersatz, Wien 1992, 23 ff.; *Ruppe*, UStG 1994², Einf. Tz. 35.

26 BFH, 7. 5. 1981, V R 47/76, BStBl. II 495; EuGH 3. 3. 1994, Rs. C-16/93, Slg I-743, Tolsma.

27 Vgl. EuGH, 3. 3. 1994, Rs. C-16/93, Slg 1994 I-743, Tolsma; 22. 11. 2001, Rs. C-184/00, Slg 2001 I-09115, Office des produits wallons; 13. 6. 2002, Rs. C-353/00, Slg 2002 I-05419, Keeping Newcastle Warm.

Vor diesem Hintergrund hat auch der EuGH in der Rechtssache *Apple & Pear* das Vorliegen einer Dienstleistung gegen Entgelt verneint: Die Erzeugergemeinschaft erbrachte Leistungen der Werbung, Absatzförderung und Qualitätsverbesserung im gemeinsamen Interesse der Mitglieder. Diesen Leistungen standen Beiträge der Mitglieder gegenüber, die nach Auffassung des EuGH nicht in unmittelbarem Zusammenhang mit der erbrachten Leistung standen, sondern der Finanzierung dieser Tätigkeiten im gemeinsamen Interesse dienten²⁸.

Das Urteil bleibt freilich in seiner Begründung kryptisch. Weshalb lag im gegenständlichen Fall kein Leistungsaustausch vor? Geht man davon aus, dass die Tätigkeit der Erzeugergemeinschaft als Leistung zu qualifizieren ist, sind folgende Gründe denkbar:

- Die Leistung wird nicht an das jeweilige Mitglied, sondern an die Gemeinschaft der Mitglieder als solche erbracht. Der Beitrag des Mitglieds steht daher nicht im Austauschverhältnis mit einem konkret erlangten Nutzen. Eine solche Begründung überzeugt mE aus mehreren Gründen nicht: Zum einen wäre bei einer solchen Sicht weiter zu prüfen, ob der Beitrag des Mitglieds Entgelt von dritter Seite für die an die Gemeinschaft ausgeführte Leistung ist. Darüber hinaus entspricht aber der der Gemeinschaft eingeräumte Nutzen exakt jenem, den das einzelne Mitglied aus der Tätigkeit der Vereinigung zieht. Zwischen einem unmittelbaren Nutzen der Vereinigung und einem mittelbaren Nutzen der Mitglieder kann mE nicht unterschieden werden, da der angestrebte Nutzen des Mitglieds gerade dadurch erreicht wird, dass die Gemeinschaft zur Erfüllung ihrer den Gesamtbelangen sämtlicher Mitglieder dienenden satzungsmäßigen Gemeinschaftszwecke tätig wird.
- Geht man somit vom Vorliegen eines konkreten verbrauchsfähigen Nutzens auf Ebene des Mitglieds aus, wird zur entscheidenden Frage, ob der Beitrag umsatzsteuerliches Entgelt für die Leistung ist. Dies ist in jedem Einzelfall zu prüfen. Allein der Umstand, dass Beiträge in pauschaler Höhe geleistet werden, spricht nicht gegen die Entgelteigenschaft, zumal die Leistung des Vereins gerade darin bestehen kann, die Möglichkeit zur Leistungsanspruchnahme an sich zu eröffnen. Auch die je Mitglied möglicherweise unterschiedliche Inanspruchnahme des Nutzenpotentials steht der Entgelteigenschaft nicht entgegen²⁹. Keine Entgeltlichkeit besteht mE allerdings dann, wenn der Verein der unentgeltlichen Abgabe von Leistungen dienen soll und den Beiträgen lediglich eine Finanzierungsfunktion zukommt, die

28 EuGH, 8. 3. 1988, Rs. 102/86, Slg 1988 I-1443, *Apple & Pear*.

29 Vgl. auch EuGH, 21. 3. 2002, Rs. C-174/00, Slg 2002 I-03293, *Kenemer Golf & Country Club*.

den Verein in die Lage versetzen soll, unentgeltliche Leistungen auszuführen. Ob der Beitrag Abgeltung für einen verbrauchsfähigen Nutzen oder bloßer Kostenbeitrag für eine unentgeltliche Tätigkeit des Vereins ist, muss in jedem Einzelfall geprüft werden.

Hierzu ein Beispiel:

Mehrere berufstätige Mütter schließen sich in einem Verein zusammen. Zweck des Vereins soll sein, deren Kinder zu beaufsichtigen und zu betreuen. Die Betreuung erfolgt abwechselnd durch die Vereinsmitglieder. Die Höhe der Mitgliedsbeiträge bestimmt sich nach dem sonstigen Aufwand des Vereins. Zweifelsfrei sind die an die Mitglieder erbrachten Leistungen des Vereins als umsatzsteuerliche Leistung zu qualifizieren. Fraglich ist freilich, ob der Mitgliedsbeitrag als umsatzsteuerliches Entgelt zu qualifizieren ist.

Diese Frage ist zu bejahen, wenn der Mitgliedsbeitrag zur Leistung des Vereins in einem Rechtsverhältnis steht, in dessen Rahmen gegenseitige Leistungen ausgetauscht werden. Hierbei muss die vom leistenden Verein empfangene Vergütung den subjektiven Gegenwert für eine dem Leistungsempfänger erbrachte Dienstleistung darstellen³⁰. Zielt der Aufwand aus der Sicht jedes einzelnen Mitglieds auf die Finanzierung des Vereins und nicht auf die Abgeltung für die erbrachte Leistung, ist die Entgelteigenschaft zu verneinen. Die Bündelung gleichgerichteter Einzelinteressen vermag für sich keine Steuerpflicht zu begründen³¹. Die Abgrenzung ist im Einzelfall zu treffen. § 2 Abs. 1 UStG, der in diesem Zusammenhang festlegt, dass die Unternehmereigenschaft nicht dadurch ausgeschlossen wird, dass eine Personenvereinigung ausschließlich gegenüber ihren Mitgliedern tätig wird, ist mE dahingehend ausulegen, dass grundsätzlich die Vermutung für Entgeltlichkeit spricht. Die Unentgeltlichkeit der Leistungserbringung ist dagegen von der gemeinnützigen Körperschaft nachzuweisen und nach dem Gesamtbild der wirtschaftlichen Verhältnisse zu beurteilen³². Aus dem Umstand, dass der Beitrag die Kosten nicht deckt oder unter dem Marktpreis liegt, kann noch nicht geschlossen werden, dass die Leistung unentgeltlich erbracht wird. Die gemeinnützige Körperschaft hat vielmehr nachzuweisen, dass der Beitrag lediglich dazu dienen soll, dem Verein eine Grundfinanzierung zu verschaffen, um diesen instandzusetzen, unentgeltliche Leistungen zu erbringen. In letzter Konsequenz geht es darum, vor dem Hintergrund der Zielsetzungen des UStG zu entschei-

30 EuGH, 3. 3. 1994, Rs. C-16/93, Slg 1994 I-743, Tolsma.

31 Vgl. auch BFH, 26. 10. 2000, V R 12/00, BFH/NV 2001, 494.

32 Die Sachlage liegt ähnlich, wie in jenen Fällen, in denen der Unternehmer Leistungen zu besonders günstigen Konditionen abgibt: Maßgebend ist hier die Motivation des Leistenden. Ist diese nicht auf Leistungsaustausch, sondern auf Zuwendung gerichtet, ist Eigenverbrauch gegeben, auch wenn tatsächlich vom Abnehmer ein Kostenbeitrag aufzuwenden ist. *Ruppe*, UStG 1994², § 1 Tz. 1, 324.

den, ob der Letztverbrauch auf Ebene der Körperschaft oder auf Ebene des Mitglieds eintritt.

2. Zuschüsse, Subventionen

Gemeinnützige Körperschaften erhalten zwecks Finanzierung ihrer Aktivitäten vielfach Zuschüsse und Subventionen. Regelmäßig stellt sich die Frage nach der Steuerbarkeit des Zuschusses. Nach dem System des UStG unterliegen Zuschüsse dann der Umsatzsteuer, wenn sie vom Zuschussgeber entweder als direktes Leistungsentgelt für eine an ihn ausgeführte Leistung oder als Entgelt für eine vom Zuschussempfänger an eine vom Zuschussgeber verschiedene dritte Person ausgeführte Leistung zu qualifizieren sind³³.

Für die Frage, ob der Zuschuss direktes Leistungsentgelt ist, muss nach der Rspr. geprüft werden, ob sich die ausgeführte Leistung auf die Erlangung der Gegenleistung richtet³⁴. Folgt man der hier vertretenen Auslegung des Leistungsaustauschtatbestandes, muss ebenso wie im Fall der Mitgliedsbeiträge geprüft werden, ob dem Zuschussgeber ein konkreter wirtschaftlicher Nutzen eingeräumt wird und ob der Zuschuss Abgeltung für eben diesen Nutzen ist. Es gelten somit im Wesentlichen die oben zu den Mitgliedsbeiträgen ausgeführten Überlegungen. Aber auch für Zuschüsse, die von dritter Seite geleistet werden, sind diese Grundsätze nach der jüngsten Rspr. des EuGH zu beachten³⁵. Die Möglichkeit alleine, dass sich der Zuschuss auf die Preise der von der subventionierten Einrichtung gelieferten Gegenstände auswirkt, bewirkt noch nicht die Steuerbarkeit der Subvention³⁶. Es muss vielmehr ein direkter Zusammenhang zwischen Subvention und Preis bestehen. Dies setzt zunächst voraus, dass mit der Verpflichtung der Subventionsstelle zur Subventionszahlung das Recht des Begünstigten auf Auszahlung einhergeht, wenn er die

33 Vgl. zur Systematik *Ruppe*, UStG 1994², § 4 Tz. 114.

34 BFH, 26. 10. 2000, V R 12/00, BFH/NV 2001, 494; vgl. auch *Flückinger/Georgy*, in: Plückerbaum/Malitzky, UStG, § 1 Anm. 567.

35 Die Rspr. des BFH stellt demgegenüber darauf ab, ob der Zuschuss im überwiegenden Interesse des Leistungsempfängers gewährt wird (vgl. BFH, 8. 3. 1990, V R 67/89, BStBl. II 1990, 708; 20. 2. 1992, V R 26/87, UR 1992, 178; 22. 10. 1993, V B 54/93, BFH/NV 2000, 240; UVR 1994, 53). Der BFH berücksichtigt hierbei die vertragliche Vereinbarung zwischen Leistenden und Zahlenden (22. 7. 1999, V R 74/98). Damit beurteilt der BFH die Frage an Hand eines nur schwer operationalisierbaren für das Vorliegen der Entgeltlichkeit letztlich nicht entscheidenden Kriteriums. Klargestellt ist, dass Zuschüsse, die gewährt werden, um den Empfänger in die Lage zu versetzen eine unternehmerische Tätigkeit zu entfalten, zu keinem steuerbaren Umsatz führen (BFH, 25. 1. 1996, V R 61/94, BFH/NV 1996, 715; zum Problem ausführlich *Husmann*, UR 2000, 137 ff.).

36 EuGH, 22. 11. 2001, Rs. C-184/00, Slg 2001 I-09115, Office des produits wallons; 13. 6. 2002, Rs. C-353/00, Slg 2002 I-05419, Keeping Newcastle Warm.

steuerbare Leistung ausgeführt hat. Die Subvention muss hierbei dem Abnehmer zugute kommen, was dann der Fall ist, wenn der vom Abnehmer zu zahlende Preis so festgesetzt ist, dass er sich entsprechend der dem Verkäufer gewährten Subvention ermäßigt. Die Subvention muss somit nach Auffassung des EuGH in die Kalkulation des Preises einfließen. Nicht erforderlich ist allerdings, dass die Höhe des Zuschusses bis auf den Pfennig (Cent) dem Betrag entspricht, um den der Preis des gelieferten Gegenstandes sich ermäßigt. Es genügt vielmehr, dass das Verhältnis zwischen Ermäßigung und Zuschuss signifikant ist. Entscheidend ist, dass die Subventionsgewährung mit der Ausführung des Umsatzes verknüpft ist. Um feststellen zu können, ob die Subvention Entgeltcharakter hat, können die Preise der Leistung mit und ohne Subvention verglichen werden oder auch geprüft werden, ob die Subvention entfällt, wenn die ausbedungene Leistung nicht erbracht wird. Subventionen, die allgemein zur Deckung der betrieblichen Kosten gewährt werden – und sich damit ebenfalls signifikant auf den Preis der Leistung auswirken – unterliegen danach nicht der Umsatzsteuer.

Für Zuschüsse von dritter Seite gelten somit im Ergebnis keine anderen Grundsätze als für das direkte Leistungsentgelt. Entgelt von dritter Seite liegt vor, wenn die Zahlung (der Zuschuss) in unmittelbarem Zusammenhang mit einer ausgeführten Leistung steht und Abgeltungsfunktion hat. Dies ist dann der Fall, wenn die Zahlung unmittelbar mit dem Preis der Leistung zusammenhängt und somit teilweise Abgeltung für eine ausgeführte Leistung ist. Ein Zuschuss zu den Kosten einer Vereinigung, der nicht unmittelbar mit dem Preis der erstellten Leistungen verbunden ist, unterliegt daher nicht der Umsatzsteuer³⁷. Die Analyse zur Steuerbarkeit von Zuschüssen bestätigt, dass Finanzierungsbeiträge, die darauf abzielen den Empfänger in die Lage zu versetzen, umsatzsteuerliche Leistungen auszuführen, nicht als Einkommensverwendung für einen verbrauchsfähigen Nutzen zu qualifizieren sind und somit außerhalb des Steuergegenstandes liegen. Entscheidend für das Vorliegen eines Entgelts von dritter Seite ist der unmittelbare Abgeltungszusammenhang mit einer konkreten individualisierten Leistung des Zuschussempfängers.

IV. Bemessungsgrundlage: Nicht kostendeckende Preise und Selbstbehalte

Ist die Gegenleistung des Leistungsempfängers als Entgelt zu qualifizieren und ist dieses nicht kostendeckend, ist die Bemessungsgrundlage nach Maßgabe des § 10 Abs. 4 UStG auf die Kosten anzuheben (Mindestbesteuerung). Die Praxis der Finanzverwaltung geht davon aus, dass aus Vereinfachungsgründen eine

³⁷ EuGH, 22. 11. 2001, Rs. C-184/00, Slg 2001 I-09115, Office des produits wallons; 13. 6. 2002, Rs. C-353/00, Slg 2002 I-05419, Keeping Newcastle Warm.

Ermittlung der Kosten erst dann vorzunehmen ist, wenn die Entgelte offensichtlich nicht kostendeckend sind³⁸. Freilich wird in diesen Fällen offensichtlich nicht kostendeckende Beiträge zu fragen sein, ob dieser Beitrag tatsächlich als umsatzsteuerliches Entgelt zu qualifizieren ist. Sollte diese Frage wie etwa für einen bloßen Selbstbehalt zu verneinen sein, ist eine Mindestbesteuerung von vornherein ausgeschlossen. Im Ergebnis bleiben somit gemeinnützige private Körperschaften von der Mindestbesteuerung weitgehend verschont. Für Körperschaften öffentlichen Rechts ist demgegenüber eine Mindestbesteuerung nicht kostendeckender Entgelte schon von Gesetzes wegen ausgeschlossen: Der Gesetzeszweck würde dafür sprechen, eine Anhebung der Bemessungsgrundlage nach Maßgabe des § 10 Abs. 4 UStG vorzunehmen. Die Aufzählung des § 10 Abs. 5 UStG erscheint jedoch vollständig, womit juristische Personen des öffentlichen Rechts von der Mindestbesteuerung nicht erfasst sind³⁹.

V. Fragen des Vorsteuerabzugs

1. Der Rahmen des Unternehmens (Teilunternehmerschaft)

Erfüllt eine gemeinnützige Körperschaft die Voraussetzungen für die Unternehmereigenschaft, ist in weiterer Folge der Umfang des Unternehmens festzulegen. Der Umfang des Unternehmens bestimmt zunächst, inwieweit Leistungen einer Rechtsperson mit Umsatzsteuer zu belasten sind: Nur Leistungen, die der Unternehmer im Rahmen seines Unternehmens ausführt, unterliegen der Umsatzsteuer. Der Umfang des Unternehmens ist aber auch für die Frage des Vorsteuerabzugs relevant: Zum Vorsteuerabzug berechtigen nämlich nur Leistungen, die der Unternehmer für sein Unternehmen bezieht⁴⁰.

Aus der Unternehmerdefinition ist zu folgern, dass zum Unternehmen nur jener Tätigkeitsbereich rechnet, der objektiv nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten im Zusammenhang mit der Einnahmenerzielung steht⁴¹. Zur nicht unternehmerischen Sphäre zählen somit Tätigkeiten, die nicht auf Einnahmenerzielung gerichtet sind.

Die Bestimmung des Nichtunternehmensbereichs bereitet bei gemeinnützigen Körperschaften traditionell Schwierigkeiten: Die herrschende Praxis geht davon aus, dass der Bereich der Verwirklichung des Satzungszweckes unter

38 UStR Abschn. 158 Abs. 1.

39 *Stadie*, in: Rau/Dürrwächter/Flick/Geist, a. a. O. (Fn. 1), § 2 Anm. 872.

40 *Ruppe*, UStG 1994², § 2 Tz. 120.

41 *Ruppe*, UStG 1994², § 2 Tz. 126 ff.; *Stadie*, in: Rau/Dürrwächter/Flick/Geist, a. a. O. (Fn. 1), § 2 Anm. 497 ff.

Einsatz des Beitragsaufkommens der nicht unternehmerischen Sphäre zuzurechnen ist⁴². Die Analyse hat freilich bereits gezeigt, dass diese Auffassung nicht aufrecht zu erhalten ist und vielmehr auch die Erfüllung satzungsmäßiger Gemeinschaftsaufgaben dem Unternehmensbereich zuzurechnen ist, sofern der vom Mitglied aufgewendete Beitrag als umsatzsteuerliches Entgelt zu qualifizieren ist.

Ungeachtet dieser Qualifikation stellt sich freilich die Frage, inwieweit die gemeinnützige Körperschaft als Unternehmer einen geborenen Nichtunternehmensbereich aufweist, der in der Organisation und Wahrnehmung ihres gemeinnützigen Zwecks selbst liegt. Fraglich ist, ob das Vereinsleben selbst, die Abhaltung von Mitgliederversammlungen und die geschäftsordnungsmäßige Durchführung von Tagesordnungen (wie z. B. Aufnahme von Mitgliedern, Satzungsgestaltung, etc.), die den Verein als solchen betreffen, im objektiven Zusammenhang mit der Erzielung von Einnahmen stehen. Diese Frage stellt sich gleichermaßen für Vereine mit unechten Mitgliedsbeiträgen wie auch für solche mit echten Mitgliedsbeiträgen, die Leistungen gegen Entgelt an Dritte erbringen (z. B. eine Körperschaft, die ein Altenheim führt, von den Heimbewohnern ein Entgelt einhebt und von seinen Mitgliedern Mitgliedsbeiträge erhält).

Die h. A. geht davon aus, dass das Unternehmen einer gemeinnützigen juristischen Person des privaten Rechts nur den Bereich der entgeltlichen Leistungserbringung erfasst und daneben jedenfalls eine nicht unternehmerische Sphäre besteht⁴³. Umfang und Abgrenzung der beiden Sphären zueinander bleiben hierbei freilich unsicher und sind Ergebnis eines mehr oder weniger strittigen Verhandlungsprozesses mit der Abgabenbehörde. Feste Aufteilungskriterien lassen sich demgegenüber m. E. aus der Rspr. des EuGH zur Zuordnung von Leistungen zum Unternehmen für Zwecke des Vorsteuerabzugs gewinnen: Danach sind Vorleistungen dem Unternehmensbereich zuzuordnen, wenn sie zu Kostenelementen der steuerbaren Umsätze gehören oder mit der wirtschaftlichen Gesamttätigkeit des Unternehmens im Zusammenhang stehen⁴⁴. M. E. können aus dieser Rspr. nachstehende Schlussfolgerungen gezogen werden: Ist der Zweck des Vereins selbst auf Einnahmenerzielung gerichtet, sind auch die zur Umsetzung dieses Zwecks erforderlichen in der Rechtsform des Rechtsträgers angelegten Maßnahmen, die das Vereinsleben im engeren Sinn

42 *Stadie*, in: Rau/Dürrwächter/Flick/Geist, a. a. O. (Fn. 1), § 2 Anm. 501; vgl. auch UStR Abschn. 22 Abs. 1.

43 *Schauboff*, Umsatzsteuer bei deutschen privatrechtlich organisierten Non-Profit-Organisationen, in: Achatz, a. a. O. (Fn. 1), 282; *Zimmer*, UR 1987, 341 ff.

44 EuGH, 6. 4. 1995, Rs. C-4/94, Slg 1995 I-983, BLP-Group; 8. 6. 2000, Rs. C-98/98, Slg 2000 I-4177, Midland; 22. 2. 2001, Rs. C-408/98, Slg 2001 I-1361, Abbey National.

betreffen, im Zusammenhang mit der Einnahmenerzielung zu sehen und somit dem Unternehmensbereich zuzurechnen. Auch bei einem Einzelunternehmer werden Aufwendungen für die Bereitstellung von Grundlagen für die unternehmerische Tätigkeit (z. B. Finanzierung, Einrichtung eines Rechnungswesens, Einrichtung eines Internen Kontrollsystems) letztlich der Sphäre der Einnahmenerzielung zugerechnet. Eine andere Betrachtung ist dann anzustellen, wenn der eigentliche Zweck des Rechtsträgers nicht nur auf Einnahmenerzielung, sondern auch oder ausschließlich auf die Erbringung unentgeltlicher Leistungen gerichtet ist. In diesen Fällen sind auch die Aufwendungen für das Vereinsleben im engeren Sinn selbst der nichtunternehmerischen Sphäre zuzurechnen. Dies gilt mE selbst dann, wenn der Verein zwecks Finanzierung seiner Zweckaufgaben ergänzende einnahmenerzielende Tätigkeiten wie etwa im Rahmen von Vereinsfesten ausführt.

Fragen zum Umfang des Unternehmensbereichs ergeben sich auch im Zusammenhang mit echten Zuschüssen und Subventionen: Vielfach wird in der Praxis vertreten, dass diese mangels Entgelteigenschaft nicht zum Unternehmensbereich rechnen und demgemäß auch für subventionierte Aufwendungen kein Recht zum Vorsteuerabzug bestünde⁴⁵. Dem ist erst jüngst der BFH mit zutreffenden gemeinschaftsrechtlichen Argumenten entgegengetreten⁴⁶: Art. 19 der 6. MWStRL sieht ein Wahlrecht der Mitgliedstaaten vor, für die Berechnung des Pro-rata-Satzes des Vorsteuerabzuges echte Subventionen in den Nenner des Bruches aufzunehmen. Die hieraus resultierende Einschränkung des Vorsteuerabzuges zeigt, dass Subventionen nicht ohne weiteres dem Nichtunternehmensbereich zuzuordnen sind (diesfalls wäre die pro rata Regelung für Subventionen nicht erforderlich). Aus der fehlenden Entgeltlichkeit der Subvention kann somit nicht a priori gefolgert werden, dass sie dem Nichtunternehmensbereich zuzuordnen ist. Es bleibt vielmehr für die subventionierten Aufwendungen zu prüfen, ob sie mit den erzielten Entgelten im Zusammenhang stehen. Betreibt etwa eine gemeinnützige Körperschaft Grundlagenforschung, die durch echte Zuschüsse privater oder öffentlicher Geldgeber finanziert wird, und erzielt sie daneben durch die Vergabe von Lizenzen aus der Forschungstätigkeit Entgelte, ist somit nach allgemeinen Grundsätzen zu prüfen, ob die Aufwendungen für Grundlagenforschung der unternehmerischen Tätigkeit zuzurechnen sind und damit zum Vorsteuerabzug berechtigen. Dies ist dann der Fall, wenn die bezogenen Gegenstände oder Dienstleistungen direkt und unmittelbar mit steuerpflichtigen Ausgangsumsätzen zusammenhängen. Nach der Rspr. des EuGH wird dieser Zusammenhang dann bejaht, wenn die Aufwendungen zu den Kostenelementen der

45 *Schaubhoff*, Umsatzsteuer bei deutschen privatrechtlich organisierten Non-Profit-Organisationen, in: Achatz, a. a. O. (Fn. 1), 282 ff.

46 BFH, 26. 10. 2000, V R 12/00, BFH/NV 2001, 494.

steuerpflichtigen Ausgangsumsätze rechnen⁴⁷. Ein solcher Zusammenhang besteht freilich nicht, wenn die Aufwendungen der Grundlagenforschung durch echte Zuschüsse finanziert werden. Ist andererseits aber zu konstatieren, dass die Erzielung von Lizenzeinnahmen wirtschaftlich durch die Grundlagenforschung veranlasst ist, stehen die Aufwendungen aus der Grundlagenforschung jedenfalls mit der gesamten wirtschaftlichen Tätigkeit des Unternehmens im Zusammenhang. Dieser Zusammenhang berechtigt aber nach den gemeinschaftsrechtlichen Vorgaben des Art. 17 6. MWStRL ebenfalls zum Vorsteuerabzug⁴⁸. Eine Aufteilung der Vorsteuern im Verhältnis der Zuschüsse zu den Patenteinnahmen kommt in einem solchen Fall nicht in Betracht, weil Deutschland das in Art. 19 Abs. 1 der 6. MWStRL eröffnete Wahlrecht nicht ausgeübt hat, und es dementsprechend an einer entsprechenden Rechtsgrundlage für die Aufteilung fehlt. Für subventionierte Aufwendungen aus der Grundlagenforschung steht im Beispielsfall somit unter Beachtung vorstehender Voraussetzungen in voller Höhe der Vorsteuerabzug zu. Dieses Ergebnis entspricht auch der Belastungskonzeption der Umsatzsteuer, da die Aufwendungen für Grundlagenforschung offensichtlich nicht einem Letztverbrauch zugeführt werden.

2. Mischverwendung von Wirtschaftsgütern

Werden Gegenstände sowohl unternehmerisch als auch nicht unternehmerisch genutzt, bestehen für die gemeinnützige Körperschaft mehrere Möglichkeiten: Eine unternehmerische Nutzung von weniger als 10% führt gem. § 15 Abs. 1 Satz 2 UStG zwingend zum Vorliegen von nichtunternehmerischem Vermögen. Ein Vorsteuerabzug ist insoweit ausgeschlossen. Bei einer unternehmerischen Nutzung von mindestens 10% aber weniger als 100% steht der gemeinnützigen Körperschaft grundsätzlich ein Zuordnungswahlrecht zu. Sie kann den Gegenstand zur Gänze dem Unternehmensvermögen zuordnen und damit den vollen Vorsteuerabzug geltend machen, hat aber zum Ausgleich dafür die Nutzung im nicht unternehmerischen Bereich dem sog. Verwendungseigenverbrauch zu unterwerfen. Daneben besteht aber auch die Möglichkeit, den einheitlichen Gegenstand teilweise dem unternehmerischen und teilweise dem nichtunternehmerischen Bereich zuzuordnen. Entsprechend der teilweisen Zuordnung können die Vorsteuern nur teilweise abgezogen werden, die Besteuerung eines Verwendungseigenverbrauchs unterbleibt.

Darüber hinaus kennt die Umsatzsteuerpraxis eine Vereinfachungsregelung, die das Finanzamt auf Antrag Vereinen gestatten kann. Danach werden die

47 Vgl. die oben in Fn. 44 zitierte Rspr. des EuGH.

48 EuGH, 22. 2. 2001, Rs. C-408/98, Slg 2001 I-1361, *Abbey National*; 27. 9. 2001, Rs. C-16/00, Slg 2001 I-6663, *CIBO*.

Vorsteuern nicht entsprechend den Nutzungsverhältnissen aufgeteilt, sondern die Aufteilung erfolgt nach dem Verhältnis der Einnahmen im unternehmerischen Bereich zu den Einnahmen im nicht unternehmerischen Bereich. Einnahmen aus Hilfsgeschäften werden hiebei nicht berücksichtigt⁴⁹. Das Finanzamt kann hierbei anordnen, dass bei der Gegenüberstellung die Verhältnisse des laufenden, eines früheren oder auch mehrerer Kalenderjahre zugrundegelegt werden. Wird von der Vereinfachungsregel Gebrauch gemacht, unterliegt die nicht unternehmerische Nutzung von Wirtschaftsgütern nicht dem Verwendungseigenverbrauch. Fraglich ist die gemeinschaftsrechtliche Grundlage dieser Verwaltungspraxis. Probleme dürften hieraus freilich nicht entstehen, da die gemeinnützige Körperschaft von dieser Vereinfachung nur dann Gebrauch machen wird, wenn sie gegenüber den allgemeinen Grundsätzen zu einem günstigeren Ergebnis führt.

3. Steuervergütung nach § 4a UStG

Körperschaften, die ausschließlich und unmittelbar gemeinnützige Zwecke verfolgen, wird auf Antrag eine Steuervergütung für Ausfuhrlieferungen zu humanitären, karitativen oder erzieherischen Zwecken gewährt. Vergütet wird jener Steuerbetrag, der auf die Lieferung an die Körperschaft entfällt. Die Anspruchsvoraussetzungen stellen inhaltlich z. T. eine Mischung der Tatbestandsmerkmale der Ausfuhrlieferung und des Vorsteuerabzugs dar. Nach der Praxis der Finanzverwaltung umfasst die Steuervergütung nicht nur die Hilfe in besonderen Notlagen, sondern auch die Verbesserung der wirtschaftlichen und sozialen Verhältnisse und der Umweltbedingungen⁵⁰.

Betrachtet man Zweck und Wirkung der Regelung, wird deutlich, dass es sich bei dieser Norm nicht um eine besondere Begünstigung gemeinnütziger Körperschaften handelt, sondern um eine Alternative zur steuerfreien Ausfuhrlieferung⁵¹. Der Effekt der Steuerbefreiung von der inländischen USt könnte auch dadurch erreicht werden, dass die gemeinnützige Körperschaft die Gegenstände im Drittland erwirbt. Die bei Einfuhr im Drittland anfallende EUSt kann durch kommerzielle Lieferanten i. d. R. nicht vermieden werden, wogegen für gemeinnützige Organisationen eine Befreiung von der EUSt eher erlangt werden kann. Die Regelung zielt somit im Ergebnis auf die Vermeidung der EUSt im Einfuhrland.

49 UStR Abschn. 22 Abs. 7.

50 *Bunjes/Geist*, UStG⁶, § 4a Anm. 6; *Wenzel*, in: *Rau/Dürrwächter/Flick/Geist*, a. a. O. (Fn. 1), § 4a Anm. 64; *Hartmann/Metzenmacher*, UStG, E zu § 4a Anm. 63; vgl. auch UStR Abschn. 124 Abs. 6.

51 *Wenzel*, in: *Rau/Dürrwächter/Flick/Geist*, a. a. O. (Fn. 1), § 4a Anm. 4; *Hartmann/Metzenmacher*, UStG, E zu § 4a Anm. 13.

4. Vorsteuerpauschalierung gem. § 23a UStG

Nach dieser Vorschrift können gemeinnützige Körperschaften, die nicht zur Buchführung und nicht zur jährlichen Bestandsaufnahme regelmäßiger Abschlüsse verpflichtet sind, zur Berechnung der abziehbaren Vorsteuerbeträge einen Durchschnittssatz i. H. v. 7% des steuerpflichtigen Umsatzes anwenden. Die Regelung greift nur, sofern der steuerpflichtige Umsatz 30 678 Euro nicht übersteigt. Einfuhren und innergemeinschaftliche Erwerbe sind nicht in die Umsatzgrenze einzubeziehen. Wird von der Durchschnittssatzregelung Gebrauch gemacht, können tatsächlich angefallene höhere Vorsteuerbeträge nicht geltend gemacht werden. Zu beachten ist, dass die gemeinnützige Körperschaft für mindestens 5 Jahre an diese Durchschnittssatzberechnung gebunden ist. Bei Widerruf ist eine erneute Anwendung des Durchschnittssatzes frühestens nach Ablauf von 5 Kalenderjahren zulässig.

Die Erleichterung der Vorschrift zielt in zwei Richtungen: Zum ersten benötigt die gemeinnützige Körperschaft keine Belege für Zwecke des Vorsteuerabzugs und muss insoweit auch keine Aufzeichnungen führen. Zum zweiten entfällt die oft schwierige Zuordnung der Vorsteuern zum unternehmerischen Bereich. Im Ergebnis bewirkt die Vorschrift, dass kleinere gemeinnützige Körperschaften aus der Umsatzbesteuerung herausfallen, wenn die Körperschaft ausschließlich Umsätze tätigt, die dem ermäßigten Steuersatz unterliegen⁵².

Die gemeinschaftsrechtliche Deckung der Regelung ist fraglich⁵³. Zwar sieht Art. 24 der 6. MWStRL die Möglichkeit der Einführung vereinfachter Modalitäten für die Besteuerung und Steuererhebung vor, wenn die normale Besteuerung wegen der Tätigkeit oder Struktur der Unternehmen auf Schwierigkeiten stoßen würde. Die Pauschalregelung darf allerdings nicht zu einer Steuerermäßigung führen. Letzteres erscheint fraglich, da § 23a UStG gegenüber Letztverbrauchern wie eine unechte Steuerbefreiung wirkt (Subventionseffekt).

VI. Steuerbefreiungen

Das UStG enthält unter den unechten Steuerbefreiungen eine Reihe von Tatbeständen, die auf gemeinnützige Körperschaften Anwendung finden können. Einzelne dieser Tatbestände erheben das Vorliegen eines gemeinnützigen Unternehmers oder den gemeinnützigen Zweck der Leistung zur Tatbestandsvoraussetzung, viele andere Tatbestände sind auf Leistungen zugeschnitten, die auch oder vor allem (aber nicht nur) von gemeinnützigen Unternehmen ausge-

52 *Stadie*, in: Rau/Dürrwächter/Flick/Geist, a. a. O. (Fn. 1), § 23a Anm. 3.

53 Abweichend *Stadie*, in: Rau/Dürrwächter/Flick/Geist, a. a. O. (Fn. 1), § 23a Anm. 6; *Henseler*, in: Hartmann/Metzenmacher, UStG, § 23a Anm. 7.

führt werden, ohne dass aber die Gemeinnützigkeit selbst vorausgesetzt würde. In der Folge möchte ich mich auf jene Tatbestände konzentrieren, in denen für den Eintritt der Steuerbefreiung das Vorliegen der Gemeinnützigkeit gefordert wird:

Nach § 4 Nr. 18 UStG sind Leistungen der amtlich anerkannten Verbände der freien Wohlfahrtspflege und der der freien Wohlfahrtspflege dienenden Körperschaften, die einem Wohlfahrtsverband als Mitglied angeschlossen sind, unecht steuerbefreit, wenn diese Unternehmer ausschließlich und unmittelbar gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken dienen, die Leistungen unmittelbar dem nach der Satzung, Stiftung oder sonstigen Verfassung begünstigten Personenkreis zugute kommen, und die Entgelte für die in Betracht kommenden Leistungen hinter den durchschnittlich für gleichartige Leistungen von Erwerbsunternehmen verlangten Entgelten zurückbleiben.

§ 4 Nr. 22 UStG befreit in lit. a Vorträge, Kurse und andere Veranstaltungen wissenschaftlicher oder belehrender Art, die von juristischen Personen des öffentlichen Rechts, von Verwaltungs- und Wirtschaftsakademien, von Volkshochschulen oder von Einrichtungen, die gemeinnützigen Zwecken oder dem Zweck eines Berufsverbandes dienen, durchgeführt werden, wenn die Einnahmen überwiegend zur Deckung der Unkosten verwendet werden.

§ 4 Nr. 22 lit. b UStG befreit andere kulturelle und sportliche Veranstaltungen⁵⁴, die von gemeinnützigen Unternehmern durchgeführt werden, soweit das Entgelt in Teilnahmegebühren besteht.

Sowohl für § 4 Nr. 18 UStG wie auch für die Tatbestände des § 4 Nr. 22 UStG stellt sich zunächst die Frage, ob die Einschränkung auf gemeinnützige Zwecke oder gemeinnützige Unternehmer aus europarechtlicher Sicht zulässig ist. Beide Normen stützen sich europarechtlich auf Tatbestände des Art. 13 Teil A der 6. MWStRL⁵⁵. Anders als das nationale Recht spricht Art. 13 Teil A der 6. MWStRL nicht von Gemeinnützigkeit, sondern vom Gemeinwohl. In den einzelnen Tatbeständen des Art. 13 Teil A Abs. 1 der 6. MWStRL werden bestimmte Tätigkeiten aufgelistet, die nach europäischem Verständnis dem Gemeinwohl dienen. Hierunter finden sich auch – aber nicht nur – Tätigkeiten, die nach nationalem Verständnis für gemeinnützige Tätigkeiten in Betracht kommen. Es handelt sich hierbei um die Heilbehandlung (lit. b), die eng⁵⁶ mit der Sozialfürsorge und der sozialen Sicherheit verbundenen Dienst-

54 Zum Begriff der sportlichen Veranstaltung vgl. BFH, 25. 7. 1996, V R 7/95, UR 1997, 186; 30. 3. 2000, V R 30/99, UR 2000, 327.

55 § 4 Nr. 18 UStG auf Art. 13 Teil A Abs. 1 lit. g und § 4 Nr. 22 UStG auf Art. 13 Teil A Abs. 1 lit. i, m, n.

56 Zur Auslegung des Begriffes „eng verbunden“ vgl. EuGH, 11. 1. 2001, Rs. C-76/99, Slg 2001 I-249, Kommission/Frankreich.

leistungen und Lieferungen von Gegenständen einschließlich derjenigen der Altenheime (lit. g), die eng mit der Kinder- und Jugendbetreuung verbundenen Dienstleistungen und Lieferungen von Gegenständen (lit. h), die Erziehung von Kindern und Jugendlichen, die Ausbildung, die Fortbildung und die berufliche Umschulung (lit. i), bestimmte im engen Zusammenhang mit Sport und Körperertüchtigung stehende Dienstleistungen (lit. m) sowie bestimmte kulturelle Dienstleistungen und eng damit verbundene Lieferungen von Gegenständen (lit. n). Die Befreiungen sind hierbei davon abhängig, dass die Leistungen durch eine bestimmte Einrichtung ausgeführt werden. Die Befreiungen der lit. b, g, h, i, n werden dann gewährt, wenn die Dienstleistungen oder Lieferungen durch Einrichtungen des öffentlichen Rechts oder sonstige anerkannte Einrichtungen ausgeführt werden. Hinsichtlich letzterer ist die Diktion in Art. 13 der 6. MWStRL nicht einheitlich: lit. b spricht von ordnungsgemäß anerkannten Einrichtungen gleicher Art, lit. g und h von Einrichtungen mit sozialem Charakter, lit. i von Einrichtungen mit anerkannter vergleichbarer Zielsetzung sowie lit. n schlicht von anerkannten Einrichtungen. Die im Zusammenhang mit Sport und Körperertüchtigung stehenden Dienstleistungen werden befreit, wenn sie von Einrichtungen ohne Gewinnstreben ausgeführt werden.

Art. 13 Teil A Abs. 2 der 6. MWStRL sieht darüber hinaus vor, dass die Mitgliedstaaten die Gewährung der Steuerbefreiung in den Fällen der lit. b, g, h, i, m und n für Einrichtungen, die keine Einrichtungen des öffentlichen Rechts sind, von Fall zu Fall von der Erfüllung einer oder mehrerer Bedingungen abhängig machen können. Folgende Bedingungen können in diesem Zusammenhang nach der 6. MWStRL alternativ aber auch kumulativ als Voraussetzung für die Anwendung der Befreiung vorgesehen werden:

- Die betreffende Einrichtung darf keine systematische Gewinnerzielung anstreben.
- Leitung und Verwaltung müssen im Wesentlichen ehrenamtlich erfolgen.
- Es müssen Preise angewendet werden, die von den zuständigen Behörden genehmigt sind oder solche, die die genehmigten Preise nicht übersteigen. Im Fall nicht genehmigter Preise müssen die Preise unterhalb jener gewerblicher Unternehmen für entsprechende Tätigkeiten liegen.
- Die Befreiungen dürfen nicht zu Wettbewerbsverzerrungen zu Ungunsten von der Mehrwertsteuer unterliegenden gewerblichen Unternehmen führen.

Nach der Rspr. des EuGH ist zunächst zu beachten, dass die Tatbestände des Art. 13 der 6. MWStRL eng auszulegen sind⁵⁷. Betrachtet man die Tatbestände des Art. 13 Teil A 6. MWStRL im Gesamtzusammenhang wird deutlich, dass

⁵⁷ EuGH, 11. 7. 1985, Rs. 107/84, Slg 1985 I-2655, Kommission/Deutschland.

die Vorschrift nicht alle dem Gemeinwohl dienende Tätigkeiten befreit, sondern nur diejenigen, die einzeln angeführt und den sehr genau beschriebenen Tatbeständen des Art. 13 der 6. MWStRL entsprechen⁵⁸. Sämtliche der im gegebenen Kontext relevanten Tatbestände setzen ferner voraus, dass die Lieferung oder Dienstleistung durch eine Einrichtung ausgeführt wird. Entgegen seiner ursprünglichen Rspr., wonach unter einer Einrichtung eine juristische Person zu verstehen ist⁵⁹, geht der EuGH nunmehr davon aus, dass der Begriff der Einrichtung zwar die Existenz einer abgegrenzten Einheit nahe lege, dieses Merkmal aber auch auf eine oder mehrere natürliche Personen zutreffen könne, die ein Unternehmen betreiben⁶⁰. Des Weiteren hat der EuGH festgestellt, dass andere als die in Art. 13 Abs. 2 6. MWStRL vorgesehenen Bedingungen von den Mitgliedstaaten nicht vorgesehen werden können⁶¹.

Vor diesem Hintergrund ist nunmehr die Frage zu erörtern, ob die in Art. 13 Teil A 6. MWStRL vorgesehenen Tatbestandsmerkmale und Bedingungen eine Eingrenzung der Steuerbefreiung auf Unternehmer bzw Zwecke erlauben, die den Anforderungen des nationalen Gemeinnützigkeitsrechts entsprechen. Die Analyse zeigt, dass eine solche Beschränkung problematisch ist.

Eine solche Beschränkung kann zunächst nicht auf den Einleitungssatz des Art. 13 Teil A 6. MWStRL gestützt werden, wonach die Mitgliedstaaten zur Gewährleistung einer konkreten und einfachen Anwendung der Befreiungen sowie zur Verhütung von Steuerhinterziehungen, Steuerumgehungen und etwaigen Missbräuchen von der Befreiung abgehen können. Die Einschränkungen des Einleitungssatzes erstrecken sich nach der Rechtsprechung des EuGH nämlich nicht auf die Inhalte der vorgesehenen Steuerbefreiungen, sondern dienen lediglich einer korrekten und einfachen Anwendung der Steuerbefreiungen⁶². Der einschränkende Einleitungssatz ist somit keine Rechtsgrundlage für eine Einschränkung der Steuerbefreiung auf Einrichtungen, die nach den nationalen Rechtsvorschriften als gemeinnützig anerkannt sind.

Auch der Verweis in Art. 13 Teil A 6. MWStRL auf das Gemeinwohl erlaubt keine Beschränkung auf gemeinnützige Unternehmer. Vielmehr erhält der Katalog des Teil A gerade auch Tätigkeiten, die nach dem nationalen Rechtsverständnis keineswegs für eine gemeinnützige Tätigkeit in Betracht kommen (lit. l politische, gewerkschaftliche, patriotische Ziele etc.).

58 EuGH, 12. 11. 1998, Rs. C-149/97, Slg 1998 I-7053, Motor Industry.

59 EuGH, 11. 8. 1995, Rs. C-453/93, Slg 1995 I-2341, Bulthuis.

60 EuGH, 7. 9. 1999, Rs. C-216/97, Slg 1999 I-4947, Gregg; vgl. auch den Beschluss des BGH, 5. 4. 2000 – 5 StR 169/00, UR 2000, 286.

61 EuGH, 7. 5. 1998, Rs. C-124/96, Slg 1998 I-2501, Kommission/Spanien.

62 EuGH, 7. 5. 1998, Rs. C-124/96, Slg 1998 I-2501, Kommission/Spanien; 19. 1. 1982, Rs. 8/81, Slg 1982 I-53, Becker.

Im Übrigen ist zu beachten, dass Art. 13 Teil A Abs. 2 6. MWStRL keine Rechtsgrundlage darstellt, um nur jenen Einrichtungen die unechte Befreiung zu gewähren, die als gemeinnützig i. S. d. AO anerkannt sind. Abs. 2 bietet zwar den Mitgliedstaaten die Möglichkeit, die Befreiung fakultativ an Bedingungen zu knüpfen, diese sind jedoch – wie der EuGH festgehalten hat – taxativ in Art. 13 Teil A Abs. 2 6. MWStRL aufgezählt⁶³. Die Bedingungen des Art. 13 Teil A Abs. 2 6. MWStRL entsprechen hierbei nur zum Teil jenen des nationalen Gemeinnützigkeitsrechts, zum großen Teil sind die Voraussetzungen des nationalen Rechts nicht in Art. 13 Teil A Abs. 2 6. MWStRL enthalten (wie z. B. das Gebot der zeitnahen Mittelverwendung, Vermögensbindung, etc.). Selbst die in Art. 13 Teil A Abs. 2 lit. a 6. MWStRL vorgesehene Bedingung, wonach die betreffende Einrichtung keine systematische Gewinnerzielung anstreben darf und etwaige Gewinne, die trotzdem anfallen, nicht verteilen darf, sondern zur Erhaltung und Verbesserung der erbrachten Leistungen verwenden muss, wird in einem Sinn verstanden, der nicht der nationalen Auslegung der für die Gemeinnützigkeit geforderten Selbstlosigkeit entsprechen dürfte⁶⁴. Zu dieser Bedingung hat der EuGH jüngst in seinem Urteil *Kennemer Golf & Country Club* ausgesprochen, dass diese bereits dann erfüllt ist, wenn die Einrichtung Gewinne nicht an ihre Mitglieder verteilt⁶⁵. Danach steht eine systematische Gewinnerzielung der Bedingung des Art. 13 Teil A Abs. 2 A 6. MWStRL nicht entgegen, wenn das Verbot der Mitgliederbegünstigung beachtet wird⁶⁶.

Aus vorstehenden Überlegungen folgert somit: Das Vorliegen einer besonderen abgabenrechtlichen Gemeinnützigkeit i. S. d. Voraussetzungen, die die § 51 ff. AO normieren, ist nach der 6. MWStRL nicht Voraussetzung für die Anwendung unechter Steuerbefreiungen⁶⁷. Knüpft das UStG an Gemeinnützigkeit an, so ist der Begriff m. E. daher im gegebenen umsatzsteuerlichen

63 EuGH, 7. 5. 1998, Rs. C-124/96, Slg 1998 I-2501, Kommission/Spanien.

64 Vgl. *Gersch*, in: Klein, AO-Kommentar, § 55 Anm. 2.

65 EuGH, 21. 3. 2002, Rs. C-174/00, Slg 2002 I-03293, *Kennemer Golf & Country Club*.

66 Dies deckt sich mit der Auslegung von Herrn *Hüttemann* zur Selbstlosigkeit in diesem Band, die ich selbst auch teile (Vgl. z. B. meinen Beitrag, in: *Achatz, Die Besteuerung der Non-Profit-Organisationen II*, Wien 2001, 40), die aber nicht ohne weiteres als herrschend betrachtet werden kann (vgl. etwa *Gersch*, in: Klein, AO-Kommentar, § 55 Anm. 2).

67 Demgegenüber geht die Kommentarliteratur überwiegend von der Gemeinschaftskonformität der unechten Befreiung aus: Vgl. etwa *Kossak*, in: *Offenhaus/Söhn/Lange, UStG-Kommentar*, § 4 Nr. 18 Rn. 1; *Husmann*, in: *Rau/Dürrwächter/Flick/Geist, a. a. O.* (Fn. 1), § 4 Nr. 18 Anm. 3; *Handzik*, in: *Offenhaus/Söhn/Lange, UStG-Kommentar*, § 4 Nr. 22 Rn. 4; *Hünnekens*, in: *Hartmann/Metzenmacher, UStG, E* § 4 Nr. 18 Anm. 8; *Hofmann*, in: *Plückebaum/Malitzky, UStG*, § 4 Nr. 18 Anm. 3.

Kontext nicht i. S. d. AO⁶⁸, sondern i. S. d. 6. MWStRL zu interpretieren. Bedingungen des nationalen Gemeinnützigkeitsrechts, die den Vorgaben des Art. 13 Teil A 6. MWStRL nicht entsprechen, sind gemeinschaftswidrig und stehen daher der Anwendung der unechten Befreiungen des § 4 Nr. 18 und Nr. 22 UStG nicht entgegen, wenn sich eine nicht gemeinnützige Körperschaft auf die Anwendung der unechten Befreiung beruft und diese die Vorgaben des Art. 13 der 6. MWStRL einhält. Verliert etwa eine nicht auf Gewinnerzielung ausgerichtete im Bereich der Erwachsenenbildung tätige Körperschaft die abgabenrechtliche Anerkennung als gemeinnütziger Rechtsträger, weil sie gegen das Gebot der zeitnahen Mittelverwendung verstößt, kann die Anwendung der unechten Steuerbefreiung des § 4 Nr. 22 lit. a UStG weiterhin auf die europarechtlichen Vorschriften der 6. MWStRL gestützt werden, wenn das Gemeinschaftsrecht insoweit für den Abgabepflichtigen günstigeres Recht enthält. Ferner ist auch zu beachten, dass die unechten Steuerbefreiungen des Art. 13 Teil A der 6. MWStRL nach der Rspr. des EuGH nicht nur für Körperschaften, sondern auch für Personenvereinigungen und natürliche Personen anwendbar sind⁶⁹.

VII. Ermäßigter Steuersatz gem. § 12 Abs. 2 Nr. 8 UStG

§ 12 Abs. 2 Nr. 8 lit. a UStG ermäßigt den Steuersatz für die Leistungen der Körperschaften, die ausschließlich und unmittelbar gemeinnützige Zwecke verfolgen. Die Steuersatzermäßigung setzt voraus, dass die Leistung keiner Steuerbefreiung unterliegt. Die Steuersatzermäßigung bezieht sich nicht auf wirtschaftliche Geschäftsbetriebe und erfasst somit im Ergebnis Leistungen der Zweckbetriebe und den Bereich der Vermögensverwaltung.

Fraglich ist auch hier zunächst die gemeinschaftsrechtliche Deckung der Steuersatzermäßigung⁷⁰. Anhang H zu Art. 12 Abs. 3 der 6. MWStRL enthält nämlich keine allgemeine Steuersatzermäßigung für gemeinnützige oder dem

68 So offenbar auch bisher bereits die Verwaltungspraxis vgl. *Schubmann*, in: *Rau/Dürrwächter/Flick/Geist*, a. a. O. (Fn. 1), § 4 Nr. 22 Anm. 5.1.

69 Vgl. dazu oben Fn. 59; für die Anwendung der unechten Befreiung auf Grundlage allein nationaler Auslegung vgl. bereits FG Rheinland-Pfalz, 16. 3. 1994, EFG 1994, 808. Die Urteile des BFH vom 24. 6. 1999, V R 6/98, BFH/NV 2000, 238; 27. 8. 1998, V R 73/97, BStBl. II 1999, 376 und vom 17. 6. 1998, XI R 68/97, UR 1999, 162 dürften angesichts der Rspr.-Änderung des EuGH (vgl. oben Fn. 59) nicht mehr aufrecht zu erhalten sein.

70 Diese wird von der Kommentarliteratur bejaht: Vgl. *Schlienkamp/Rondorf*, in: *Plückebaum/Malitzky*, UStG, § 12 Anm. 97; *Widmann*, in: *Plückebaum/Malitzky*, UStG, § 12 Nr. 8 Anm. 1164; kritisch allerdings *Huschens*, in: *Vogel/Schwarz*, UStG, § 12 Abs. 2 Nr. 8 Rn. 9.

Gemeinwohl dienende Tätigkeiten, sondern begünstigt im gegebenen Zusammenhang nur Leistungen durch Mitglieder anerkannter gemeinnütziger Einrichtungen für wohltätige Zwecke und im Bereich der sozialen Sicherheit (Kategorie 14). Eine Steuersatzermäßigung gemeinnütziger Betätigung außerhalb der Wohltätigkeit und sozialen Sicherheit ist in der RL nicht vorgesehen. Es gibt daneben zwar einzelne begünstigungsfähige Leistungskategorien, die regelmäßig auch von gemeinnützigen Körperschaften ausgeführt werden (wie z. B. im Kulturbereich Kategorie 7), doch sind diese Begünstigungen nicht auf gemeinnützige Rechtsträger beschränkt. Eine Reihe gemeinnütziger Tätigkeiten ist somit vom Anwendungsbereich des Anhang H nicht erfasst⁷¹ (z. B. Wissenschaft und Forschung).

VIII. Teleologische Überlegungen zur Gemeinnützigkeit im Umsatzsteuerrecht

Die Umsatzsteuer ist eine Objektsteuer, die die Einkommensverwendung für Konsumzwecke belastet⁷². Der Unternehmer ist lediglich Steuerschuldner, gewissermaßen verlängerter Arm des Fiskus, der die Belastung des Letztverbrauchers sicherstellen soll. Aus der Sicht einer solchen Verbrauchsteuer müssen auch gemeinnützige Körperschaften der Umsatzsteuer unterliegen, wenn sie entgeltliche Leistungen ausführen⁷³. Aus der Sicht einer umfassenden Verbrauchsteuer wäre es nicht zu rechtfertigen, die nachhaltige Erbringung entgeltlicher Leistungen durch gemeinnützige Körperschaften nicht zu belasten. Die ansonsten eintretenden Wettbewerbsverzerrungen würden zu Lasten nicht gemeinnütziger Unternehmer gehen und sich je nach Elastizität der Nachfrage zu Lasten der Gewinnspanne nicht gemeinnütziger Unternehmungen auswirken. Eine Umsatzsteuer, die gemeinnützige Körperschaften gänzlich vom Anwendungsbereich der Umsatzsteuer ausschließt, wäre somit angesichts ihrer Belastungswirkung indifferent und sachlich nicht begründet⁷⁴.

Diese Sicht gilt auch dann, wenn die gemeinnützige Körperschaft dauerhaft und nachhaltig Verluste erwirtschaftet und dementsprechend auf Ebene der gemeinnützigen Körperschaft Vorsteuerüberhänge entstehen. Für eine umsatzsteuerliche Liebhaberei gemeinnütziger Körperschaften, die entgeltliche

71 Vgl. *Hartmann/Metzenmacher*, UStG, E zu § 12 Anm. 21 ff.; *Schlienke/Rondorf*, in: *Plückebaum/Malitzky*, UStG, § 12 Anm. 98 (11/11b); *Ruppe*, UStG 1994², § 10 Tz. 106; abweichend *Nieskens*, in: *Rau/Dürrwächter/Flick/Geist*, a. a. O. (Fn. 1), § 12 Anm. 72, 78.

72 *Ruppe*, UStG 1994², Einf. Tz. 31 ff.

73 *Ruppe*, UStG 1994², § 2 Tz. 57; *Achatz*, System der Umsatzbesteuerung, in: *Achatz*, a. a. O. (Fn. 1), 152 ff.

74 Vgl. dazu oben II.

Leistungen ausführen, besteht kein Raum. Der Vorsteuerabzug des gemeinnützigen Rechtsträgers hat gerade die Funktion, die Belastung des von der gemeinnützigen Körperschaft beziehenden Letztverbrauchers in jener Höhe eintreten zu lassen, die dem Aufwand des Letztverbrauchers entspricht. Die in diesem Zusammenhang zu beachtenden Vorschriften über die Mindestbemessungsgrundlage stellen sicher, dass die Belastung zumindest in Höhe der Kosten eintritt. Vertritt man dagegen in diesen Fällen umsatzsteuerliche Liebhaberei, wäre der Letztverbrauch nur mit jener Umsatzsteuer belastet, die auf die von der gemeinnützigen Körperschaft bezogenen Vorleistungen entfällt.

Eine gemeinnützige Körperschaft ist allerdings dann kein Unternehmer, wenn sie ihre Leistungen unentgeltlich ausführt⁷⁵. Erbringt die Körperschaft ihre Leistungen an Mitglieder, ist im Regelfall angesichts der geleisteten Mitgliedsbeiträge die Entgeltlichkeit der Leistungserbringung fraglich. § 2 Abs. 1 UStG, der in diesem Zusammenhang festlegt, dass die Unternehmereigenschaft nicht dadurch ausgeschlossen wird, dass eine Personenvereinigung ausschließlich gegenüber ihren Mitgliedern tätig wird, ist mE dahingehend auszulegen, dass grundsätzlich die Vermutung für Entgeltlichkeit spricht. Die Unentgeltlichkeit der Leistungserbringung ist dagegen von der gemeinnützigen Körperschaft nachzuweisen und nach dem Gesamtbild der wirtschaftlichen Verhältnisse zu beurteilen. Ist die Unentgeltlichkeit der Leistungserbringung erwiesen, tritt der Letztverbrauch nicht auf Ebene des Mitglieds, sondern auf Ebene der gemeinnützigen Körperschaft selbst ein⁷⁶.

Das UStG sieht für einzelne bestimmte Leistungen unechte Steuerbefreiungen vor, wenn sie von gemeinnützigen Unternehmern bzw für gemeinnützige Zwecke ausgeführt werden. Die Analyse hat gezeigt, dass die Anknüpfung der unechten Steuerbefreiung an die Gemeinnützigkeit nicht den europarechtlichen Vorgaben entspricht. Darüber hinaus ist aber auch zu konstatieren, dass unechte Steuerbefreiungen für gemeinnützige Körperschaften als Begünstigung auch aus teleologischer Sicht abzulehnen sind⁷⁷. Unechte Steuerbefreiungen zielen zwar auf eine Steuerentlastung ab, ihr Umfang und ihre Wirkung ist jedoch im Ergebnis von einer Vielzahl von Umständen abhängig, was die Treffsicherheit der Begünstigungen fragwürdig erscheinen lässt⁷⁸. Die unechte Steuerbefreiung führt dazu, dass die auf den Vorstufen angefallene Vorsteuer wegen des Ausschlusses vom Vorsteuerabzug zum Kostenfaktor wird. Die

75 Vgl. dazu oben II.

76 Vgl. dazu oben III. 1.

77 Vgl. z. B. *Teichmann*, *StuW* 1975, 189 ff.; *Söhn*, *StuW* 1976, 24 ff.; *Reiß*, in: Woerner (Hrsg.), *Umsatzsteuer in nationaler und europäischer Sicht*, *DStJG* 13, 25 f.

78 *Ruppe*, „Unechte“ Umsatzsteuerbefreiungen, in: *FS Tipke*, Köln 1995, 457 ff. (461 f.).

Einkommensverwendung für die betreffende Leistung wird also nur teilweise entlastet. Die Entlastungswirkung hängt dabei einerseits von der Wertschöpfung im befreiten Unternehmen und andererseits vom Ausmaß und der Art der bezogenen Vorleistungen ab. Geht man davon aus, dass gemeinnützige Körperschaften im Regelfall keine Wertschöpfung erzielen, führen unechte Steuerbefreiungen zu einer Belastung in Höhe der nicht abzugsfähigen Vorsteuern. Die Belastung hängt dabei von Art und Ausmaß umsatzsteuerbelasteter Vorleistungen ab. Damit werden aber letztlich nicht treffsichere, willkürliche Entlastungen erreicht, die entweder zu Ungleichbehandlungen auf Verbraucherebene oder zu Wettbewerbsverzerrungen selbst zwischen gemeinnützigen Unternehmern führen können⁷⁹. Unechte Befreiungen sollten daher nur in jenem Umfang aufrecht erhalten werden, der sich aus den Vorgaben des Gemeinschaftsrechtes ergibt. Was die in Art. 13 Teil A 6. MWStRL verankerten Befreiungen betrifft, sind diese freilich auch mit der zuvor angeführten teleologischen Kritik konfrontiert. Hinzu kommt, dass die einzelnen Tatbestände der unechten Befreiungen ein Regime systemlos nebeneinander stehender Begünstigungen zu etablieren scheinen, dessen sachliche Rechtfertigung angesichts bestehender umsatzsteuerlicher Systemgrundsätze fraglich erscheint. Alleine die Maxime der engen Auslegung durch den EuGH vermag die systemwidrigen Effekte der unechten Befreiungen kaum zu beseitigen. Vielmehr scheinen m. E. die Effekte mit dem im Primärrecht verankerten Gleichbehandlungsgrundsatz unvereinbar, womit mE das sekundäre Richtlinienrecht insoweit selbst gemeinschaftswidrig erscheint.

Anders als unechte Steuerbefreiungen führt der ermäßigte Steuersatz für gemeinnützige Leistungen zwar zu einer Entlastungswirkung, nämlich einer Teilbefreiung, die eindeutig und gleichmäßig unabhängig von der Art der bezogenen Vorleistungen eintritt. Auch für den ermäßigten Steuersatz gilt jedoch, dass die Entlastung nicht mit den Systemprinzipien der Umsatzsteuer vereinbar ist. Eine Objektsteuer, die auf die Belastung der Einkommensverwendung für Verbrauchszwecke zielt, sollte die Begünstigungen nicht von persönlichen Eigenschaften des Unternehmers, sondern vielmehr (allein) von der Art der Leistung abhängig machen. Persönliche Begünstigungen führen zu Wettbewerbsverzerrungen zwischen gemeinnützigen und nicht gemeinnützigen Unternehmungen zu Lasten nicht gemeinnütziger Unternehmer, die je nach Nachfrageelastizität der Leistungen auch die Gewinne nicht gemeinnütziger Unternehmer beeinträchtigen und daher zu verbrauchsteuerfremden Belastungswirkungen führen können.

Ob eine solche Begünstigung angesichts der Zielsetzung einer Einkommensverwendungssteuer begründet werden kann, ist fraglich. Die Begünstigung des

⁷⁹ Ruppe, „Unechte“ Umsatzsteuerbefreiungen, a. a. O. (Fn. 78), 462.

ermäßigten Steuersatzes im Bereich der Vermögensverwaltung erscheint jedenfalls systemwidrig. Es ist vor dem Hintergrund einer allgemeinen Einkommensverwendungssteuer schwer begründbar, weshalb etwa die im Rahmen der Vermögensverwaltung erfolgende Parkplatzvermietung durch eine gemeinnützige Körperschaft nur dem ermäßigten Steuersatz unterliegt⁸⁰. Inwieweit die Beschränkung auf Zweckbetriebe die teleologische Systemwidrigkeit der Steuersatzermäßigung praktisch zu beseitigen vermag, ist außerordentlich zweifelhaft. Wenig begründbar erscheint in diesem Zusammenhang etwa, dass nach der Verwaltungspraxis Speisen- und Getränkeumsätze sogenannter Mensabetriebe von Studentenwerken auch dann begünstigt sind, wenn sie beispielsweise an Hochschullehrer ausgeführt werden⁸¹. Eine Steuersatzermäßigung kann weder mit der besonderen Förderungswürdigkeit der Versorgung von Hochschullehrern noch mit einer Bedürftigkeit letzterer begründet werden.

IX. Schlussbemerkung

Eine Objektsteuer, die den Aufwand des Letztverbrauchers für Konsumzwecke belastet, bietet keinen Raum, die Unternehmereigenschaft von gemeinnützigen Körperschaften nach einem begünstigenden Sonderrecht zu beurteilen. Eine Steuer, die auf die Belastung des Letztverbrauchers zielt, kann Begünstigungen allenfalls dort vorsehen, wo es um die Begünstigung des Letztverbrauchers, nicht aber des Steuerschuldners geht. Und auch dort, wo die Förderung des Letztverbrauchers Ziel der Steuer ist, sollte sie nicht mit persönlichen Merkmalen des Steuerschuldners verknüpft werden. Anderenfalls besteht nämlich die Gefahr, dass eine Begünstigung, die dem Letztverbraucher zugeordnet ist, zu einer systemwidrigen Begünstigung des Steuerschuldners umfunktioniert wird.

80 Vgl. demgegenüber § 10 Abs. 2 Z 7 öUStG, wonach die Vermietung von Räumlichkeiten oder Plätzen für das Abstellen von Kraftfahrzeugen explizit vom Anwendungsbereich des ermäßigten Steuersatzes ausgeschlossen ist.

81 UStR Abschn. 170 Abs. 4 Beispiel 7.

Diskussion

zu den Referaten von Dr. *Stephan Geserich*
und Prof. Dr. *Markus Achatz*

Leitung

Elmar Josef Schuler

Prof. Dr. Reiß:

Herr *Achatz*, Ihr Schlusswort hat mich natürlich ausgesprochen fröhlich gestimmt. Ich habe mich nur über eins gewundert. Sie haben kritisch und wie ich finde zu Recht die Frage aufgeworfen, wie es mit diesen unechten Befreiungen ist, ob wir da im deutschen Recht so sehr auf die Abgabenordnung verweisen dürfen oder ob wir nicht die Richtlinie hernehmen müssen. Ich will mal vorsichtig anmerken, dass die Richtlinie ihrerseits ja ein bisschen Spielraum auch für nationale Bedingungen setzt. Aber was mich wirklich gewundert hat, ist, dass das, was Sie am Schluss vorgetragen haben, doch die Frage hätte aufwerfen müssen, ob die Richtlinie dem Europarecht entspricht. Denn das, was da an unechten Befreiungen vorgesehen ist, ist doch mindestens ebenso unvereinbar mit dem Gedanken der Belastungswirkung der Umsatzsteuer, wie das, was wir im deutschen Recht geregelt haben.

Prof. Dr. Achatz:

Ja, Herr Kollege *Reiß*, Sie sprechen natürlich hier eine offene Flanke an, die ich Ihnen im Manuskript verspreche. Dazu möchte ich Näheres ausführen. Es ist sicherlich so, dass unechte Steuerbefreiungen dort, wo es um Letztverbraucherbegünstigungen geht, durchaus ihren Platz haben können; dass aber die 6. Mehrwertsteuerrichtlinie hier das Kind, würde ich fast sagen, mit dem Bade ausgießt. Hier sind letztlich aus steuersystematischer Sicht nicht mehr nachvollziehbare Ausnahmen geschaffen worden, die sich letztlich aus dem Zusammenspiel der Mitgliedstaaten ergeben haben. Jeder Mitgliedstaat hat das hineinreklamiert, was ihm wichtig erschienen ist und herausgekommen ist ein großes Sammelsurium, das letztlich, da gebe ich Ihnen Recht, mit den Zielen einer Verbrauchsbesteuerung in Widerspruch steht. Die Befreiung lässt sich allenfalls dann rechtfertigen, wenn man die gemeinnützige Körperschaft als Letztverbraucher betrachtet, die nur mehr den Nutzen der Leistung „weitergibt“. Ich denke, dass in Bereichen, in denen mit hohen Personalaufwendungen und geringen Investitionen gearbeitet wird, derartige unechte Steuerbefreiungen durchaus einen Sinn machen, um auch tatsächlich eine Entlastung des Letztverbrauchers zu bewirken. Ich gebe Ihnen aber völlig Recht, dass hier das Europarecht konzeptlos ist. Die Konzeptlosigkeit ist nahezu unüberbietbar.

Man muss diese Befreiungen sicherlich kritisch analysieren. Die Frage ist dann aber, welche Handhabe hat man tatsächlich gegen diese Befreiungen vorzugehen. Der Europäische Gerichtshof sucht diese Handhabe in einer möglichst engen Auslegung der einzelnen Richtlinienbestimmungen. Das ist sicherlich ein erster Weg. Ein wirkliches Konzept steht aber auch hinter der engen Auslegung des Europäischen Gerichtshofs nicht.

Prof. Dr. Reiß:

Ich möchte natürlich nicht ins Zwiesgespräch kommen, daher nur ein Wort dazu. Der Europäische Gerichtshof hat seit einiger Zeit entdeckt und sehr zu Recht, dass die unmittelbaren Grundfreiheiten auf die direkten Steuern anzuwenden sind. Dass, was er noch entdecken muss, ist, dass selbstverständlich die unmittelbaren Grundfreiheiten auch auf die 6. Richtlinie anzuwenden sind. Das ist sekundäres Recht und von daher habe ich überhaupt keine Schwierigkeit zu sehen, wo hier die Verstöße liegen. Die Wettbewerbsneutralität ist tangiert.

Prof. Dr. Achatz:

Hier bin ich noch skeptisch. Man muss sicherlich in diesen Kategorien denken, da haben Sie Recht. Es ist wahrscheinlich auch eine Aufgabe, der man sich zunehmend widmen muss, nämlich die eher einzelfallbezogene Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs gewissermaßen zu systematisieren und ein Prüfschema für ein Koordinatensystem zu entwickeln. Im Grunde genommen haben wir hier ein Universum vor uns, das sich mit atemberaubender Geschwindigkeit aber letztlich systemlos ausbreitet. Ob tatsächlich die Wettbewerbsneutralität für sich schon ausreichend ist, könnte zweifelhaft sein. Aus meiner Sicht am ehesten dort, wo wir es mit grenzüberschreitenden Leistungen zu tun haben und sich dann möglicherweise zeigt, dass Mitgliedstaaten durchaus zu Recht innerhalb der gegebenen Spielräume unterschiedlich vorgehen. Die einen wenden eine Befreiung an, die anderen sehen eine Steuerpflicht vor. Hier denke ich, dass sich sicherlich ein Anwendungsbereich auch für die Grundfreiheiten selbst ergeben wird, zumal im Bereich der Non-Profit-Leistungen, die der Artikel 13 regelt, eine zunehmende Internationalisierung festzustellen ist.

von Groll:

Herr Achatz, ich habe zwei Fragen oder Anmerkungen. Die erste betrifft die Einleitung Ihres Referats. Da haben Sie bei der Bestimmung des Unternehmerbegriffs nach meinem Dafürhalten erkennen lassen, dass sie darauf abstellen, dass, als konstitutives Element für den Unternehmerbegriff, tatsächlich ein Leistungsaustausch vorliegt. Da ist m. E. nicht die neuere Rechtsprechung des

Europäischen Gerichtshofs zum erfolglosen Unternehmer und die ihr nolens volens folgende Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs zum selben Thema berücksichtigt. Derzufolge muss - das gilt wohl auch für den Unternehmer im Sinne des Gemeinnützigkeitsrechts - in der Umsatzsteuer für das Vorliegen des Unternehmerbegriffs der Leistungsaustausch in das angestrebte Ergebnis vorverlagert werden, mit anderen Worten: Es muss Finalität genügen - Finalität bezogen auf einen Leistungsaustausch, wobei der Leistungsaustausch selbstverständlich außerdem noch die typisierenden Merkmale des Art. 4 Abs. 2 der 6. Mehrwertsteuerrichtlinie erfüllen muss. Das wäre das erste, was ich anzumerken habe. Das zweite ist, ohne Herrn *Reiß* da seine Freude verderben zu wollen: Seit Jahren habe ich an der Universität eine Auslobung laufen. Eine Flasche Wein für denjenigen, der mir einen Fall präsentiert, zu dessen Lösung ich auf den Verbrauchsteuercharakter der Umsatzsteuer rekkurrieren muss. Bis heute habe ich keinen gefunden, und ich nehme auch an, dass dies im Gemeinnützigkeitsrecht nicht anders sein wird. Ich dehne die Auslobung hier auf den ganzen Saal aus, denn Sie sprachen mit Recht die Zuschüsse an, und in der Rechtsprechung zu den Zuschüssen ist ja herausgearbeitet worden, dass es bei der Ausgrenzung der Zuschüsse vom Leistungsaustausch darauf ankommt, ob ich einen konkreten Leistungsbezug erkenne oder nicht. Wenn also ein Zuschuss für die Tätigkeit einer Institution als solche geleistet wird, ist er ausgegrenzt, und wenn das nicht der Fall ist, wenn ich also einen konkreten Leistungsbezug habe, dann ist der Vorgang umsatzsteuerbar.

Prof. Dr. Achatz:

Ja, wenn ich gleich dazu antworten darf. Der Hinweis zum erfolglosen Unternehmer, die EuGH-Rechtsprechung und die Folgerechtsprechung des Bundesfinanzhofs sind mir bekannt. Tatsächlich muss aber auch in diesen Fällen die Durchführung eines Leistungsaustausches und die Einnahmenerzielung aus einem Leistungsaustausch tatsächlich intendiert sein. Es genügt nicht jede beliebige Einnahmenerzielung und auf das ist es mir an sich angekommen, sondern eine solche, auch wenn sie nur beabsichtigt sein sollte, die aus einem Leistungsaustausch resultiert. Was den Verbrauchsteuercharakter betrifft, da habe ich auch so meine liebe Not. Ich komme ja aus der Grazer Schule und habe daher im Grunde genommen in meinen Arbeiten stets versucht mich auf den Steuergegenstand zu konzentrieren und in den Vordergrund die Frage zu stellen, ob eine Leistung gegen Entgelt vorliegt, ob diese Verknüpfung, diese Finalität gegeben ist, und auch durchaus hier die Prinzipien angewendet und weitergedacht, die der Bundesfinanzhof in seinen Entscheidungen etwa zu den Arbeitnehmersachleistungen aus dem Jahr 1981 ff. entwickelt hat. Ich denke, dass man hier durchaus auf dem richtigen Weg ist. Tatsächlich gibt es natürlich Grenzbereiche. Wenn es darum geht, Grenzbereiche auszuloten, tut es ganz

gut, wenn man wieder einen festen Boden und gewissermaßen eine Teleologie findet, an der man sich orientieren kann. Da würde ich doch meinen, dass diese bei der Umsatzsteuer die Einkommensverwendung ist. Ich würde hier den Verbrauchsteuercharakter nicht überbetonen und sagen, die Umsatzsteuer ist eine Verbrauchsteuer und jeder Verbrauch müsse daher belastet werden. Sondern ich würde die Umsatzsteuer als eine Verbrauchsteuer sehen, die als Einkommensverwendungssteuer ausgestaltet ist. Hier wird nicht jeder Verbrauch belastet, sondern nur der Verbrauch, für den eine Person, die über Einkommen verfügt, auch tatsächlich Einkommen aufwendet, um diesen verbrauchsfähigen Nutzen zu erlangen. Aus dieser Sicht und nur so will ich den Verbrauchsteuercharakter der Umsatzsteuer verstanden haben.

Prof. Dr. Hüttemann:

Herr *Geserich*, in Ihrem eindrucksvollen Referat ist es Ihnen gelungen, das Spendenrecht in einer Dreiviertelstunde so zu behandeln, dass wir alle wesentlichen Aspekte gehört haben und auch abweichende Sichtweisen zu der herrschenden Meinung deutlich wurden. Dabei haben Sie sich auch zu der Frage geäußert, was von dem erweiterten Spendenabzug für Zuwendungen an Stiftungen zu halten ist. Erlauben Sie mir zu diesem Punkt einige kritische Anmerkungen. Hier im Saal ist sicher der ein oder andere, der bis eben der Auffassung war, dass die neuen Stiftungshöchstbeträge unabhängig davon zu gewähren sind, ob Empfänger der Zuwendung eine rechtsfähige oder eine nichtrechtsfähige Stiftung ist. Sie haben Ihre abweichenden Überlegungen vor allem darauf gestützt, dass Sie als rechtfertigende Unterscheidungsmerkmale auf das Fehlen von Mitgliedern und die Stiftungsaufsicht abgestellt haben. Ich möchte zu bedenken geben, ob der Gesichtspunkt der Stiftungsaufsicht im Lichte neuer rechtsökonomischer aber auch rechtstatsächlicher Erfahrungen wirklich ausschlaggebend ist. Denn die Stiftungsaufsicht ist zivilrechtlich nur ein Ersatz für die fehlende Mitgliederkontrolle. Das Zivilrecht ist also der Auffassung, dass dort, wo die Mitglieder nicht kontrollieren, eine staatliche Aufsicht an die Stelle treten soll. So gesehen habe ich Zweifel, ob man die Stiftungsaufsicht als rechtfertigendes Element gegenüber Mitgliederorganisation anführen kann, oder ob man nicht genauso gut umgekehrt argumentieren könnte, dass Stiftungen gerade die Einrichtungen sind, die am wenigsten eine Bevorzugung verdienen, weil hier die Kontrolle des Vorstandes, die „Corporate Governance“, im Non-Profit-Bereich am geringsten ausgeprägt ist. Mir scheint deshalb als rechtfertigendes Element ein anderer Gesichtspunkt vorrangig, und das ist der Gesichtspunkt der Vermögensausstattung. Stiftungen unterscheiden sich von mitgliederorientierten Einrichtungen dadurch, dass sie – bei der rechtsfähigen Stiftung sogar als Genehmigungsvoraussetzung – die einmalige Widmung eines Vermögens voraussetzen, aus dessen Erträgen dann

auf Dauer ein Zweck verwirklicht wird. Und diese Art von Einrichtungen werden im geltenden Spendenrecht, das nur jährliche Höchstgrenzen kennt, nicht angemessen berücksichtigt. Das war übrigens die Idee, die Frau *Knobbe-Keuk* und Herrn *Isensee* damals bewogen haben, im Sondervotum den Großspendenabzug mit Vor- und Rücktragsmöglichkeit vorzuschlagen, um für Stiftungen die Spendenabzugsmöglichkeiten erst effektiv zu machen. Aber dieser Vorschlag reicht, wie in den Folgejahren deutlich wurde, nicht weit genug, weil ja der Stifter gezwungen ist, im ersten Jahr eine hohe Zuwendung zu machen, und die Vor- und Rücktragsmöglichkeiten möglicherweise gar nicht ausreichen, weil er in den Jahren nichts zu verteilen hat. Wenn man aber auf den Vermögensgesichtspunkt abstellt, dann ist die Unterscheidung zwischen rechtsfähigen und nichtrechtsfähigen Stiftungen nicht zutreffend, sondern es müssen alle Stiftungen im Rechtssinne einbezogen werden. Dazu zählen alle Stiftungen mit Ausnahme der von Ihnen erwähnten sogenannten Stiftungskörperschaften, Stiftungs-Verein und Stiftungs-GmbH. Stellt man allein auf die Vermögensdotations ab, ist der Abzugsbetrag von 20 450 Euro nicht zu halten, der auch solche Zuwendungen begünstigt, die sofort für die Stiftungszwecke verwendet oder an andere Einrichtungen weitergeleitet werden. Ich hätte mir gewünscht, dass der Gesetzgeber nur die Übertragung von Vermögen auf Stiftungen auf Dauer begünstigt hätte. Das ist der entscheidende Gesichtspunkt und insofern sollte man den Gründungshöchstbetrag ausbauen. Ferner muss er für Ehegatten verdoppelt werden, da die geltende Regelung Ehegatten in verfassungswidriger Weise benachteiligt.

Dr. Geserich:

Herr *Hüttemann*, ich verstehe Ihre Sorge natürlich und habe auch viel Sympathie, die nicht rechtsfähigen unselbständigen Stiftungen einzubeziehen. Ich habe nur ein Problem. Ich muss zunächst fragen, warum diese besondere Rechtsform begünstigt werden darf und kann dann erst in einem zweiten Schritt überlegen, wer oder welche – nennen wir es mal untechnisch – Unterformen einzubeziehen sind. In diesem Zusammenhang sind die Besonderheiten der rechtsfähigen Stiftung in der Abgrenzung zur unselbständigen zu benennen. Was wir nicht vergessen dürfen, ist, dass die unselbständige Stiftung, wenn ich es salopp sagen darf, das Anhängsel eines Treuhänders ist, das dessen vermögensrechtliches Schicksal teilt und von daher einfach nicht diese Beständigkeit aufweist wie die Stiftung mit eigener Rechtspersönlichkeit. Von daher komme ich ein bisschen in Konflikt. Der Vermögensausstattungsgedanke, dem ich wie gesagt Sympathien entgegen bringe, scheint mir nicht zu reichen, um die unselbständigen Stiftungen einzubeziehen. Die Frage der fehlenden Stiftungsaufsicht ist meiner Ansicht nach, da haben Sie Recht, vielleicht nur ein Hilfsaspekt. Mir geht es da auch weniger um die staatliche anstelle von

mitgliedschaftlicher Kontrolle. Ich denke ein ganz entscheidender Faktor, der insbesondere für die rechtsfähige Stiftung gilt, ist der Umstand, dass wir keine Personen, Mitglieder oder Gesellschafter haben, die gewisse Begehlichkeiten an die Erträge der Stiftung oder an das Vermögen der Stiftung haben können. Die rechtsfähige Stiftung ist nicht durch Eigenbegehlichkeiten bedroht, wenn Sie so wollen. Diese rechtfertigenden Elemente treten bei der unselbständigen Stiftung zurück, es sei denn, sie wird von einem Rechtsträger geführt, dessen alleinige Aufgabe die Wahrung des gemeinnützigen Stiftungswesens ist. Vielleicht ein Satz noch zu dem 20 450 Euro-Betrag. Hier können wir uns damit behelfen, dass wir den nur für Zustiftungen gewähren. Dann besteht die Gefahr der Durchleitung nicht, so dass wir noch etwas dazu haben. Das kann nicht schaden.

Resümee

Prof. Dr. *Monika Jachmann*
Universität Hamburg

Inhaltsübersicht

- | | |
|---|---|
| I. Einleitung | VI. Begründung und Verlust des
Gemeinnützigkeitsstatus |
| II. Gemeinnützigkeit – Erfüllung staats-
ähnlicher Aufgaben durch selbstlose
Einkommensverwendung | VII. Wirtschaftliche Betätigung gemein-
nütziger Organisationen |
| III. Gemeinwohlzwecke und steuerliche
Entlastung | VIII. Finanzierung und Mittelverwen-
dung gemeinnütziger Organisati-
onen |
| IV. Grundprinzipien des steuerlichen
Gemeinnützigkeitsrechts | IX. Das Spendenrecht |
| V. Gemeinnützigkeit und Europäisches
Gemeinschaftsrecht | X. Umsatzsteuer und Gemeinnützig-
keit |
| | XI. Fazit |

I. Einleitung

Unser moderner Sozial- und Wohlfahrtsstaat befindet sich nicht nur in der Finanzkrise, sondern auch in einer tiefgreifenden Identitätskrise. Der tradierte sog. Gesellschaftsvertrag steht auf immer wackeligeren Beinen. Die moderne hochtechnisierte und differenzierte, pluralistische wie konsumorientierte Gesellschaft sieht sich vor immer neuen Aufgaben. In dieser Situation soll Motor für eine positive gesellschaftliche Entwicklung der sog. aktivierende Staat sein, wesentliches Fundament eines neuen Gesellschaftsvertrages ein erstarkender sog. Dritter Sektor. Dieser Dritte Sektor verlangt nach einem adäquaten normativen Ambiente. Das geltende steuerliche Gemeinnützigkeitsrecht eröffnet zwar diverse steuerliche Entlastungen, scheint andererseits aber Defizite aufzuweisen. Die Betroffenen melden vielfachen Reformbedarf an.

Die Erfurter Tagung zeigte – mit Blick auf Systemstringenz wie Praktikabilität – grundsätzliche Richtungsweisungen für eine Reform des steuerlichen Gemeinnützigkeitsrechts wie auch – *de lege lata* – für seine adäquate Handhabung auf.

II. Gemeinnützigkeit – Erfüllung staatsähnlicher Aufgaben durch selbstlose Einkommensverwendung (*Kirchhof*)

Einleitend bestimmte *Kirchhof* den grundsätzlichen Standort des Tagungsthemas. Er stellte die steuerliche Gemeinnützigkeit in den Kontext der drei Lebensbereiche Staat, Wirtschaft und Gesellschaft, denen verschiedene Aufgaben zukommen und in denen unterschiedliche Handlungsmaßstäbe gelten. Der Staat erfülle öffentliche Aufgaben, die Wirtschaft versorge die Menschen mit Gütern und Dienstleistungen, und die Gesellschaft widme sich den Freiheitsvoraussetzungen und ihrer geistigen Entfaltung.

In dem Dualismus von freiheitsverpflichtetem Staat und freiheitsberechtigter Gesellschaft schaffe das Gemeinnützigkeitsrecht eine Brücke für gemeinwohldienlich eingesetzte private Finanzkraft, die unmittelbar dem gemeinen Nutzen diene und deshalb von Steuerbelastung ausgenommen sei. Es gehe jedoch deutlich über das Steuerrecht hinaus. Entlastungen werden auch im sonstigen Abgaben- und Sozialrecht gewährt. Das Gemeinnützigkeitsrecht folge so Prinzipien, die – Teilrechtsordnungen übergreifend – steuerliche Entlastungsgründe und leistungsrechtliche Zuwendungsgründe an einheitlichen Maßstäben ausrichten.

Kirchhof stellte Steuerzahlung und gemeinnütziges Handeln als gleichrangige Wege zur Verwirklichung bzw. Finanzierung von Gemeinwohl gegenüber. Deshalb begründe die steuerliche Gemeinnützigkeit keine Steuersubvention. Gemeinnützige Einkommensverwendung führe zu verminderter Leistungsfähigkeit, so dass gemeinnützige Zuwendungen von der Bemessungsgrundlage der Steuer abzuziehen seien. Entsprechend stelle auch die Nichtbesteuerung gemeinnütziger Zuwendungen keine Beihilfe i. S. d. Art. 87 EG dar.

Bei der Ausgestaltung des Gemeinnützigkeitsrechts sei der Gesetzgeber streng zielgebunden und unterliege einem Folgerichtigkeitsgebot. Vor diesem Hintergrund sei etwa zu klären, ob Körperschaften, die ihrem Organisationsstatut nach Erwerbsgesellschaften seien, für die Gemeinnützigkeit in Betracht kommen oder ob auch die Förderung von Hobbys, von Geselligkeit oder der Freizeitgestaltung förderungswürdig sei.

Aufgrund der vielfältigen Auswirkungen des gemeinnützigen Handelns auf Staat und Gesellschaft, gebe das Gemeinnützigkeitsrecht dem marktwirtschaftlichen System und dem Steuerstaat ein offeneres Gesicht.

III. Gemeinwohlzwecke und steuerliche Entlastung (*Seer*)

Seer leitete seinen Vortrag mit einer Bestimmung des Begriffs des Gemeinwohls als Gesamtheit der öffentlichen Interessen (*bonum commune*) ein, dem

er das Partikularwohl als Sonder- und Eigeninteressen der Glieder des Gemeinwesens (*bonum particulare*) gegenüberstellte.

Das Gemeinwohl sei Legitimationsgrund der Staatlichkeit. Es gehe als Ausdruck einer offenen Gesellschaft aus einem offenen Prozess von unten nach oben hervor. Konkretisiert werde das Gemeinwohl durch einzelne Gemeinwohlziele. Für die Bestimmung steuerlich relevanter Gemeinwohlzwecke ging *Seer* regelbeispielhaft von den im Grundgesetz und den Länderverfassungen verankerten Staatszielen aus.

Aus diesen Staatszielen erwachsen konkrete Staatsaufgaben, die *Seer* vorwiegend zu den konkurrierenden Staatsaufgaben zählte. Im Bereich der konkurrierenden Staatsaufgaben verhalten sich Leistungen von Staat und Gesellschaft im Verhältnis zweier miteinander kommunizierender Röhren. Kritisch betrachtete *Seer* die von *Isensee* entwickelten sog. pluralistischen Gemeinwohlaufgaben. Sie könnten nicht von den konkurrierenden Gemeinwohlaufgaben getrennt werden, denn dieser Bereich sei nicht grundsätzlich entstaatlicht. Zwar bestehe eine Pflicht zur inhaltlichen Neutralität, nicht aber zur Kostenneutralität.

Soweit Staatsaufgaben aus der Gesellschaft heraus erfüllt werden, trete eine Staatsentlastung(-surrogation) ein, die eine Steuerentlastung rechtfertige. Das Staatsentlastungsprinzip sei Ausdruck des Subsidiaritätsprinzips. Der Staat solle nur eingreifen, wenn und soweit Gemeinwohlzwecke nicht bereits durch gesellschaftliche Kräfte verwirklicht werden. Geschehe letzteres selbstlos, bedürfe es grundsätzlich keiner Besteuerung. Der Rechtfertigungsgrund der Staatsentlastung greife nach *Seer* auch im Bereich der pluralistischen Gemeinwohlaufgaben, in dem *Isensee* die Steuerentlastung allein mit dem Neutralitätsgebot rechtfertigte.

Anhand der Darstellung der Entwicklung des heute bestehenden Katalogs der steuerbegünstigten Zwecke machte *Seer* deren Konturenlosigkeit und mangelnde Wertungskonsequenzen deutlich. Indizwirkung für den Gemeinwehkkatalog sollen vielmehr die Staatsziele und -aufgaben haben. Damit rechtfertigte der Referent etwa auch die Einbeziehung des Sports – abweichend von der Unabhängigen Sachverständigenkommission zur Prüfung des Gemeinnützigkeits- und Spendenrechts. Keine Gemeinwohlzwecke seien aber bloße Freizeitwecke. Deren Ausschluss sei schon aufgrund des Merkmals der Selbstlosigkeit möglich, wenn man es auch auf immaterielle Vorteile ausdehne. Dies müsse jedoch alle Vereine in gleichem Maße treffen; denn die Selbstlosigkeit vertrage als generelles Merkmal keine unterschiedliche Wertung nach Kulturprioritäten.

Die Steuerbefreiungen nach §§ 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG, 3 Nr. 6 GewStG charakterisierte *Seer* angesichts ihrer primär deklaratorischen Wirkung als Fiskal-

zweckbefreiung bzw. Ausgrenzungsbefreiungen. Werde eine Organisation dagegen wirtschaftlich tätig, gebiete der Grundsatz der Wettbewerbsneutralität die Besteuerung. Davon ausgenommen sei die Vermögensverwaltung, weil hier keine Beeinträchtigung des Wettbewerbs zu erwarten sei. Die Vermögensbildung sei jedoch nicht Selbstzweck, sondern habe der Verwirklichung des Gemeinwohlzwecks zu dienen. Wettbewerbsrelevant sei andererseits der Zweckbetrieb. Anders als die Unabhängige Sachverständigenkommission, die für eine Verschärfung der Wettbewerbsklausel des § 65 Nr. 3 AO eingetreten war, zog *Seer* die Notwendigkeit einer besonderen Kategorie „Zweckbetrieb“ in Zweifel. Dem Grundsatz der Wettbewerbsneutralität sei Genüge getan, wenn mit dem Begriff des „wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes“ nur noch solche erwerbswirtschaftlichen Tätigkeiten erfasst wären, die auf Gewinnerzielung ausgerichtet seien.

Die Steuerentlastung erstreckte sich aber nicht nur auf die zur Förderung des Gemeinwohls tätigen Organisation, sondern auch auf die Spender. Die Spende erhalte so den Charakter eines Steuerersatzes bzw. – surrogates. Dass die Spende der Verwirklichung von Gemeinwohlzwecken diene, mache aus ihr aber noch keine Fiskalzwecknorm – wie von *Kirchhof* vertreten. Auch die Charakterisierung als Lenkungsnorm ist nach *Seer* jedoch problematisch. Durch den Spendenabzug sollen die Steuerpflichtigen zwar zu Gemeinwohlverhalten angeregt werden. Als Lenkungsnorm müsse sich § 10b EStG am Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG) messen lassen. Zwischen der Verwirklichung des Gemeinwohlziels und der unterschiedlichen steuerlichen Auswirkung des Spendenabzugs bestehe kein innerer Zusammenhang. Gleichheitskonform sei daher lediglich ein Abzug der Spende von der Steuerschuld, was auch mit der Einordnung als Steuersurrogat übereinstimme. Eine Differenzierung nach den Gemeinwohlzwecken könne durch Multiplikation der Spende mit einem Gemeinwohlrelevanzfaktor erfolgen.

Gegenstand der Diskussion zum Vortrag von *Seer* war primär der Umfang des Katalogs der gemeinnützigen Zwecke und der sog. Kulturbegriff. Insbesondere wurde die Qualifikation des Sports als gemeinnütziger Zweck z. T. begrüßt, z. T. angezweifelt. An der zum Vorschlag, die Spende von der Steuerschuld abzuziehen, geäußerten Kritik wurden unterschiedliche Positionen zur grundsätzlichen Einordnung des Spendenabzugs deutlich.

IV. Grundprinzipien des steuerlichen Gemeinnützigkeitsrechts (*Hüttemann*)

Aufbauend auf der Rechtfertigung der Steuerentlastung wegen gemeinwohldienlichen Handelns analysierte *Hüttemann* die Anforderungen an eine

zweckgebundene und gleichheitsgerechte Ausgestaltung des steuerlichen Gemeinnützigkeitsrechts.

Hüttemann führte das Gemeinnützigkeitsrecht auf folgende fünf Grundprinzipien zurück:

- die Ausrichtung auf die steuerliche Förderung von Organisationen,
- das eigene steuerbegünstigte Wirken der Organisation,
- die ausschließliche und gegenwartsnahe Verfolgung steuerbegünstigter Zwecke,
- die nicht in erster Linie dem wirtschaftlichen Eigennutz der Mitglieder dienende Organisation und
- die Besteuerung von wirtschaftlichen Tätigkeiten, soweit sie wettbewerbsrelevant und für die Verwirklichung der steuerbegünstigten Zwecke nicht erforderlich sind.

Ausdruck eines organisationsgebundenen Förderungskonzepts sei zum einen die Beschränkung der steuerlichen Gemeinwohlförderung auf Organisationen mit bestimmten Zwecken, zum anderen die steuermindernde Berücksichtigung von Zuwendungen an gemeinnützige Organisationen. Ein solches organisationsgebundenes Förderungskonzept gebe dem Gesetzgeber die Möglichkeit, die Vorgaben der Gemeinnützigkeit auch satzungsmäßig zu verankern. Die Steuervergünstigungen seien aber nur an Körperschaftsteuersubjekte gebunden, so dass Personengesellschaften nicht gemeinnützig sein können. *Hüttemann* sah die Einbeziehung der Personengesellschaften in den Kreis der gemeinnützigen Organisationen als vertretbar an, was jedoch eine Änderung des EStG erfordern würde. Es widerspreche dem Gebot der Rechtsformneutralität, dass Zuwendungen an Stiftung gem. § 10 Abs. 1 S. 3 EStG zusätzlich steuerlich begünstigt seien.

Nach *Hüttemann* besteht der eigentliche Regelungsgehalt des Unmittelbarkeitsgrundsatzes darin, dass eine Körperschaft ihre Zwecke selbst verwirklichen müsse. So sei auch § 57 Abs. 1 S. 2 AO als steuerliche Zurechnungsvorschrift zu verstehen. Eine besondere Weisungsgebundenheit sei für die Hilfspersonen entgegen der Auffassung der Finanzverwaltung nicht erforderlich. Auch eine doppelte Zurechnung einer gemeinnützigen Tochtergesellschaft und dem beherrschenden gemeinnützigen Gesellschafter widerspreche dem Sinn des § 57 Abs. 1 S. 2 AO. Um jedoch die Gemeinnützigkeit für Holdinggesellschaften von gemeinnützigen Kapitalgesellschaften sicherzustellen, sei eine Ergänzung des § 57 Abs. 2 AO geboten oder alternativ die Holdinggesellschaft durch eine gesetzliche Fiktion einer selbst gemeinnützigen Körperschaft gleichzustellen.

Der Grundsatz der Ausschließlichkeit vermeide eine partielle Gemeinnützigkeit und damit einen Zielkonflikt zwischen privat- und gemeinnützigen Be-

strebungen. *Hüttemann* wies darauf hin, dass hierfür nur die Endzwecke einer Körperschaft, nicht aber die Maßnahmen zu ihrer Erreichung entscheidend seien. Dem Ausschließlichkeitsgebot seien konsequenterweise die – lediglich deklaratorischen – Regelungen über die gemeinnützige Mittelverwendung zuzuordnen. Eine solche Mittelverwendung sei auch bei Aufwendungen für die Spenden- und Mitgliederwerbung gegeben. Dabei dürfe man jedoch nicht die Augen vor den wirtschaftlichen Notwendigkeiten verschließen. Solche Aufwendungen seien steuerlich unschädlich, solange sie wirtschaftlich vertretbar seien und den Aufwendungen entsprechende Mehreinnahmen gegenüberstehen.

Das ausschließlich gemeinnützige Handeln sei um das zeitliche Moment der Gegenwartsnähe zu erweitern. Dies sei schon aus Gründen der Gleichbehandlung zu anderen Steuerpflichtigen geboten, bei denen über den Spendenabzug nur die konkrete Ausgabe, nicht aber die Ansammlung eines späteren Spendenbetrages begünstigt sei. Das Gebot der zeitnahen Mittelverwendung (§ 55 Abs. 1 Nr. 5 S. 1 AO) erfahre aber aufgrund wirtschaftlicher Erfordernisse Einschränkungen – insbesondere bei zweckgebundenen und freien Rücklagen (§ 58 Nr. 6 und 7 AO).

Hüttemann führte weiter aus, dass zur objektiven Gemeinnützigkeit der Organisation die subjektive Gemeinnützigkeit der Mitglieder kommen müsse. Das Selbstlosigkeitsgebot sei nur auf die Mitgliederinteressen zu beziehen, die Verfolgung eigenwirtschaftlicher Zwecke durch die Mitglieder selbst sei gemeinnützigkeitsschädlich.

Zur Vereinbarkeit einer wirtschaftlichen Betätigung mit den Grundsätzen der Gemeinnützigkeit stellte *Hüttemann* fest, dass eine Verletzung des Selbstlosigkeitsgebotes schon deshalb ausscheide, weil für eine erweiternde Auslegung des Selbstlosigkeitsgrundsatzes über die Mitgliederinteressen hinaus kein Anlass bestehe. Das Gebot der zeitnahen Mittelverwendung lasse eine Gewinnthesaurierung nur zu, soweit sie betriebswirtschaftlich notwendig sei. Dies gelte zwar auch für Mehrheitsbeteiligungsgesellschaften. Gegenüber einer Einführung eines Ausschüttungszwanges zeigte sich *Hüttemann* jedoch ablehnend. Die zeitnahe Mittelverwendung erfordere auch eine Einschränkung des Verlustausgleiches. *Hüttemann* wies darauf hin, dass einerseits die wirtschaftliche Tätigkeit als Mittelbeschaffung erlaubt, andererseits aber die Erwirtschaftung von Verlusten verboten sei. Ein Verlust sei erst gemeinnützigkeitsschädlich, wenn die Körperschaft verlustträchtige Aktivitäten nicht einstelle. Dem Prinzip der Wettbewerbsneutralität werde bei wirtschaftlicher Betätigung insofern Rechnung getragen, als die Steuervergünstigungen wegen Verfolgung gemeinnütziger Zwecke ausgeschlossen seien.

In der Diskussion zum Vortrag von *Hüttemann* wurde die angemessene Rücklagenbildung gemeinnütziger Körperschaften angesprochen und dabei rechts-

vergleichend auf die Angemessenheitsprüfung im englischen Recht verwiesen, die jedoch dem Interesse einer Rechtsvereinfachung und einfachen Rechtsanwendung entgegenstünde.

V. Gemeinnützigkeit und Europäisches Gemeinschaftsrecht (*Isensee*)

Isensee stellte das deutsche Gemeinnützigkeitsrecht in den Kontext des Europarechts. Der gebotenen Rechtfertigung vor europarechtlichen Vorgaben vorgreiflich sei jedoch die Legitimation der Gemeinnützigkeit innerhalb der nationalen Rechtsordnung.

Gemeinnützige Körperschaften, die zwischen Markt und Staat tätig werden, seien zwar verfassungsrechtlich Private. Sie verpflichten sich jedoch durch ihre Satzung, Leistungen für das allgemeine Wohl zu erbringen. Diese Leistungen honoriere das Steuerrecht durch Steuervergünstigungen. Um den Erfordernissen der Folgerichtigkeit und der Belastungsgerechtigkeit Genüge zu tun, bedarf es nach *Isensee* einer über die Selbstlosigkeit hinausgehenden Rechtfertigung. Dabei gehe es nicht um die Auslagerung von Staatsaufgaben, sondern um die Aufgaben der Bürger, die es zu fördern gelte. Sinn der Steuervergünstigungen sei es nicht, die Ressourcen des Staates zu schonen, sondern die Ressourcen der Bürger im Interesse der Allgemeinheit zu aktivieren. Im Recht der Gemeinnützigkeit verwirkliche sich das Prinzip der Subsidiarität. Die Minderung der Steuerlast werde so durch Leistungen, die der Entlastete für das Gemeinwesen erbringe, aufgewogen. Legitimationsschwächen treten jedoch dort auf, wo die Gemeinnützigkeit auf politische Aktivitäten sowie Sport und Freizeit ausgedehnt werde.

Obwohl für die direkte Besteuerung das Primärrecht bei den Mitgliedstaaten liege, gelten für das Gemeinnützigkeitsrecht – nicht für das ideelle Fundament, jedoch für die ökonomischen Folgen – das Diskriminierungsverbot, die Niederlassungs- und Dienstleistungsfreiheit sowie die Wettbewerbsregeln des EGV.

Besondere Relevanz habe dabei vor allem der Ausschluss der Gemeinnützigkeit für beschränkt steuerpflichtige Körperschaften. *Isensee* zog dabei schon die Anwendbarkeit der Marktfreiheiten in Zweifel. Könne sich eine gebietsfremde Körperschaft jedoch auf die Marktfreiheiten berufen, bilde die Wahrung des nationalen Gemeinnützigkeitsrechts ein rechtfertigendes gemeinschaftskonformes, legitimes Allgemeininteresse. Zum einen sei es sachgerecht, Steuervorteile nur solchen Körperschaften zukommen zu lassen, die im Inland tätig werden. Zum anderen reiche die zwischenstaatliche Amtshilfe für juristische Personen nicht aus. Schließlich bestehe kein unüberwindbares Hindernis, um den Sonderstatus der Gemeinnützigkeit zu erlangen, denn eine Körper-

schaft könne ohne weiteres ihren Sitz oder ihre Geschäftsleitung in das Inland verlegen.

Als zentrales Thema seines Referats wendete sich *Isensee* der Frage zu, ob die Steuervergünstigungen gemeinwohlorientierter Organisationen unzulässige staatliche Beihilfen sind. Dabei müsse die Körperschaftsteuerbefreiung außen vor bleiben, denn diese ergebe sich bereits aus dem fehlenden Erwerbscharakter gemeinwohlorientierter Organisationen. Das Spendenprivileg scheide als Beihilfe aus, da es mit unmittelbar rechtlicher und ökonomischer Wirkung nur dem Spender, nicht dem Empfänger zu Gute komme. Die für die Anwendung des Wettbewerbsrechts erforderliche Qualität eines Unternehmens stelle ausschließlich auf die tatsächliche Teilhabe am Marktgeschehen ab. Eine Freistellung a priori – wie etwa für den kirchlich-religiösen Bereich oder für den Sport – erfolge nicht. Für die Wettbewerbsrelevanz genüge schon ein potentieller Wettbewerb. *Isensee* verdeutlichte, dass die praktische Bedeutung des Beihilfeverbotes auf Grund des örtlich und regional begrenzten Wirkungsbereiches gemeinnütziger Organisationen sehr gering sei. Eine Beeinträchtigung des Handels zwischen den Mitgliedstaaten werde jedoch mit zunehmender transnationaler Verflechtung wahrscheinlicher.

Ein Verstoß gegen das Beihilfeverbot lasse sich schließlich durch eine vertraglich vorgesehene Ausnahmetatbestand gerechtfertigen. Besonders bedeutsam sei die Beihilfe zur „Förderung wichtiger Vorhaben von gemeinsamem europäischen Interesse“ (Art. 87 Abs. 3 lit. b EGV) und zur „Förderung der Kultur und der Erhaltung des kulturellen Erbes“ (Art. 87 Abs. 3 lit. d EGV), wodurch jedoch nicht das Sport-, Hobby- und Freizeitwesen erfasst sei. Das Ermessen der Kommission hinsichtlich der Ausnahmetatbestände werde durch die Direktiven des Gemeinschaftsrechts bestimmt.

Isensee empfahl für Deutschland, eine Reform des Gemeinnützigkeitsrechts vor der Europäischen Gemeinschaft zu initiieren. Ein Konflikt des Kernbestandes des Gemeinnützigkeitsrechts mit dem Europarecht sei nicht zu erwarten.

In der kritischen Diskussion der Ausführungen *Isensees* wurden insbesondere Einwendungen gegen die Heranziehung des Kohärenzgedankens als Rechtfertigungsgrund für eine unterschiedliche Behandlung von unbeschränkt und beschränkt steuerpflichtigen gemeinnützigen Körperschaften erhoben, sowie gegen die Annahme, eine Spende könne keine Beihilfe sein.

VI. Begründung und Verlust des Gemeinnützigkeitsstatus (*Schaubhoff*)

Schaubhoff begriff die Gemeinnützigkeit einer Körperschaft als eine Medaille mit zwei Seiten. Den Steuervorteilen, die sich aus dem Gemeinnützigkeitssta-

tus ableiten, stünden Einschränkungen gegenüber, die sich aus gemeinnützigkeitsrechtlichen Bindungen ergeben. Diese Einschränkungen prägen das Verhalten einer Körperschaft.

Eine erste wesentliche Einschränkung gemeinnütziger Körperschaften sah *Schauhoff* in der satzungsmäßigen Festlegung auf ausschließlich gemeinnützige Tätigkeiten. Sowohl die Prüfung der Satzungszwecke als auch die Satzungs-gestaltung sollte sich nach *Schauhoff* an dem positivistischen Verständnis des Katalogs der Tätigkeiten des BFH orientieren. Ablehnend stand er Mustersatzungen und Standardformulierungen gegenüber. Als weitere Einschränkung der Handlungsfreiheit der Körperschaft nannte *Schauhoff* die Mittelverwendungskontrolle, wobei nicht auf eine gesetzliche Bestimmung der gemeinnützigkeitswidrigen Mittelverwendung zurückgegriffen werden könne, was zu Rechtsunsicherheiten führe. So sei etwa ungeklärt, ob die Prüfung der Mittel-fehlverwendung einzelfallbezogen erfolge oder eine Gesamtbetrachtung für das Veranlagungsjahr durchzuführen sei. Ebenso seien die an eine angemessene Mittelverwendung zu stellenden Maßstäbe zweifelhaft. Besonders erschwert werde der Körperschaft schließlich ein Wechsel in die Steuerpflicht. Der Grundsatz der Vermögensbindung zwingt die Körperschaft, den einmal begonnenen Status auch gegen ihren Willen beizubehalten.

Schauhoff plädierte – mit Blick auf mehr Rechtssicherheit – für eine gesetzliche Ausgestaltung von Beginn, Dauer und Ende der Gemeinnützigkeit. Der Gemeinnützigkeitsstatus sei durch Steuerbescheid festzustellen. Der bisher vom Finanzamt ausgestellten vorläufigen Bescheinigung werde nach vorherrschender Sichtweise die Verwaltungsaktqualität abgesprochen. Der Referent verstand diese Bescheinigung jedoch als verbindliche Auskunft. *Schauhoff* stellte fest, dass nach gegenwärtiger Rechtslage die Dauer der Gemeinnützigkeit nicht präzise bestimmt werden könne. Nach § 63 AO müsse die Geschäftsführung auf die Erfüllung der steuerbegünstigten Zwecke gerichtet sein. Dabei müsse gem. §§ 63 Abs. 1 i. V. m. 55 AO untersucht werden, ob eine einzelne Maßnahme einen derart schwerwiegenden Verstoß gegen die Bestimmungen des Gemeinnützigkeitsrechts darstelle, dass dies den Schluss rechtfertige, die tatsächliche Geschäftsführung sei in dem betreffenden Veranlagungszeitraum nicht mehr auf die gemeinnützige Zweckerfüllung gerichtet gewesen. Die vom BFH entwickelten Grundsätze zur Prüfung einer Mittelfehlverwendung im Zusammenhang mit entstandenen Verlusten betrachtete *Schauhoff* als teilweise verfehlt und praktisch nicht handhabbar. Es werde für ausreichend erachtet, dass das Vermögen des gemeinnützigen Vereins zum Ausgleich eines entstandenen Verlustes genommen werden müsse. *Schauhoff* orientierte sich an den Grundsätzen der ertragsteuerlichen Liebhaberei. Weiter erlauben nicht bloße Rechtsverstöße, die ohnehin mit anderen Ordnungssanktionen geahndet werden, die Aberkennung der Gemeinnützigkeit quasi als Sonderstrafe. Der geforderte fest-

stellende Verwaltungsakt schaffe weiter nur dann die gebotene Rechtssicherheit, wenn die Aberkennung der Gemeinnützigkeit für die Vergangenheit daran geknüpft werde, dass die tatsächliche Geschäftsführung im Wesentlichen den Satzungsvorschriften nicht entspreche. Die Rücknahme der Steuerbegünstigung solle darüber hinaus als Ermessensvorschrift ausgestaltet werden.

Ende die Gemeinnützigkeit, seien damit wesentliche Nachteile für die Körperschaft verbunden, was den Übergang in die Steuerpflicht erschwere. So führe der Grundsatz der Vermögensbindung zu einer Art Selbstenteignung der Körperschaft. Werde keine Vermögensübertragung vorgenommen, komme es zur rückwirkenden Besteuerung der letzten zehn Jahre. Zudem erwachse daraus Rechtsunsicherheit, dass vorab keine genaue Auskunft darüber gegeben werden könne, wie hoch das zu übertragende Vermögen sein müsse oder welche Steuerbelastung drohe. Den Grundsatz der Vermögensbindung könne nur die Berechtigung gemeinnütziger Organisationen rechtfertigen, Spendenbescheinigungen auszustellen. Hierfür genüge es aber, wenn aus der Steuerfreiheit in der Vergangenheit für die Zukunft keine Steuervorteile entstünden, was durch eine Bestimmung entsprechend der des § 13 Abs. 4 S. 2 KStG erreicht würde. Verfahrensrechtlich könne ein Feststellungsbescheid den Wechsel in die Steuerpflicht regeln.

In der sich anschließenden Diskussion wurden nochmals die Ausführungen *Schauhoffs* zum Grundsatz der Vermögensbindung aufgegriffen. Es wurde deutlich, dass dieser Grundsatz eingeschränkt werden sollte, um einer gemeinnützigen Körperschaft den Wechsel in die Steuerpflicht zu erleichtern.

VII. Wirtschaftliche Betätigung gemeinnütziger Organisationen (*Hofmeister*)

Vor dem Hintergrund aktueller Rechtsprechung erörterte *Hofmeister* zentrale Fragen der wirtschaftlichen Betätigung gemeinnütziger Organisationen – sowohl durch wirtschaftliche Geschäftsbetriebe wie Vermögensverwaltung. Er untersuchte

- ob die wirtschaftliche Betätigung mit den satzungsmäßigen Zwecken in Einklang stehe,
- ab wann die mit einem Nichtzweckbetrieb verbundenen Risiken die Gemeinnützigkeit gefährden und
- inwieweit das Begünstigungsverbot des § 55 Abs. 1 Nr. 3 AO eine Grenze bei Vergütungsvereinbarungen darstelle.

Einen Verstoß gegen das Ausschließlichkeitsgebot aufgrund einer wirtschaftlichen Betätigung verneinte *Hofmeister* schon deshalb, weil die §§ 64 bis 68 und

58 Nr. 6 und 7 AO von der Vereinbarkeit wirtschaftlicher Geschäftsbetriebe und vermögensverwaltender Tätigkeit mit dem Status der steuerrechtlichen Gemeinnützigkeit ausgingen. Einschränkend werde jedoch bei Zweckbetrieben verlangt, dass diese mit den steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecken in Einklang stehen. Aber auch wenn eine wirtschaftliche Tätigkeit nicht steuerbegünstigten Zwecken diene, ziehe das nicht den Verlust der Gemeinnützigkeit der gesamten Organisation, sondern lediglich die Besteuerung dieses Teilbereiches nach sich. Vermögensverwaltende Tätigkeiten führen unabhängig davon, ob sie steuerbegünstigten Zwecken dienen, weder zur Besteuerung noch zum Verlust der Gemeinnützigkeit.

Als gemeinnützigkeitsunschädlich ordnete *Hofmeister* das potentielle Verlustrisiko ein.

Eingehend untersuchte er, inwieweit eine risikoadäquate Gewinnthesaurierung Auswirkungen auf die Gemeinnützigkeit habe. In Übereinstimmung mit der Rechtsauffassung des BFH hielt er eine Gewinnthesaurierung, die zur Sicherung des wirtschaftlichen Erfolges notwendig sei, für zulässig. Anders als der BFH sah er den Grund hierfür jedoch in dem Zweck des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes, Mittel für die Verfolgung der steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke zu beschaffen. Für die Frage, ob die Gewinnthesaurierung für den wirtschaftlichen Erfolg notwendig sei, stellte *Hofmeister* nicht wie die Finanzverwaltung auf die Körperschaft, sondern auf den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb unter Anwendung des § 64 Abs. 2 AO ab, denn es gehe darum, den Betrieb zu erhalten, damit dieser zur Finanzierung der steuerbegünstigten Zwecke beitragen könne. Für Gewinne gelte die Mittelverwendungsfrist des § 55 Abs. 1 Nr. 5 S. 3 AO – da Gewinne nicht zufließen, sondern nur erzielt werden – analog. Die Frist beginne bereits im Zeitpunkt, in dem über die Verwendung des Gewinns entschieden werde und nicht erst – wie von *Schaubhoff* vertreten – wenn der Gewinn liquiditätswirksam werde. Denn zu den Mitteln gehören nicht bloß Bargeld und liquide Geldforderungen, sondern alle Vermögenswerte der Körperschaft. Ob eine gemeinnützigkeitsunschädliche Gewinnverwendung vorliege, sei im Rahmen einer ex-ante Betrachtung zu überprüfen. Werde eine überhöhte Gewinnthesaurierung vorgenommen, habe das Finanzamt in Ausübung seines pflichtgemäßen Ermessens ggf. eine Nachfrist zur satzungsgemäßen Verwendung der Mittel zu setzen (§ 63 Abs. 4 AO). Gemeinnützigkeitsschädlich sei darüber hinaus die Fortführung ertragsschwacher oder verlustbringender Nichtzweckbetriebe, wenn erkennbar sei, dass der Betrieb in den nächsten drei bis fünf Jahren keinen im Verhältnis zu seinem Eigenkapital angemessenen Beitrag zur Finanzierung der steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke leisten könne. Dies gelte unabhängig von dem durch den BFH und der Finanzverwaltung zugelassenen Verlustausgleich mit Mitteln des ideellen Bereichs.

Für wirtschaftliche Betätigungen gelte auch das Begünstigungsverbot des § 55 Abs. 1 Nr. 3 AO. Die Unverhältnismäßigkeit einer Vergütung sei, so *Hofmeister*, nicht entsprechend den Rechtsprechungsgrundsätzen zur verdeckten Gewinnausschüttung zu beurteilen. Denn das Begünstigungsverbot erstreckte sich auf alle Personen, nicht nur auf Mitglieder, Gesellschafter oder ihnen nahestehende Angehörige, so dass nicht zwangsläufig eine Veranlassung durch ein Mitgliedschafts- oder Gesellschaftsverhältnis vorliege. Maßstab müsse freilich ein Fremdvergleich sein, bei dem die bestehende Bandbreite voll ausgeschöpft werden dürfe. Die Vergütung sei dabei ins Verhältnis zum Wert der vom Empfänger der Vergütung zu erbringenden Leistung zu setzen.

In der nachfolgenden Diskussion zum Vortrag von *Hofmeister* wurde angeregt, für die Gemeinnützigkeitsschädlichkeit von Verlusten wirtschaftlicher Geschäftsbetriebe die Grundsätze der Liebhaberei zugrunde zu legen. Dem stimmte *Hofmeister* zwar grundsätzlich zu. Ein Totalgewinn von 1 Euro reiche jedoch nicht aus. Es müsse vielmehr ein risikoadäquater Gewinn zu erwarten sein. In diesem Zusammenhang wurde über eine Hinweispflicht des Finanzamtes in Anlehnung an § 63 Abs. 4 AO nachgedacht. Damit würde die Finanzverwaltung jedoch mit einer zusätzlichen Überwachungsaufgabe betraut, die wohl eher einem Unternehmensberater zukomme.

VIII. Finanzierung und Mittelverwendung gemeinnütziger Organisationen (*Orth*)

Einleitend skizzierte *Orth* zentrale Grundsätze des Gemeinnützigkeitsrechts. Er verdeutlichte, dass die Mittelverwendung notwendige Voraussetzung der Gemeinnützigkeit ist. Die Bereitstellung dieser Mittel erfolge durch Mittelbeschaffung – betriebswirtschaftlich ausgedrückt durch Finanzierung.

Die Finanzierung gemeinnütziger Organisationen sei vom fehlenden Leistungsaustausch geprägt. *Orth* unterschied zwischen Außen- und Innenfinanzierung. Zur Außenfinanzierung gehöre die Eigenfinanzierung, die von der Rechtsform der Organisation abhängig sei. So finanziere sich ein Verein vor allem durch Mitgliedsbeiträge, eine GmbH durch Stammeinlagen oder eine Stiftung durch Vermögensausstattungen. Solche Zuwendungen können zum einen von der Schenkung- und Erbschaftsteuer befreit sein. Zum anderen berechtigen sie zum Spendenabzug. Dies gilt nach Auffassung *Orth*s unabhängig davon, ob eine Mittelzuführung zum ideellen Bereich, Zweckbetrieb oder steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb bewirkt werde. Die Außenfinanzierung könne aber auch durch Mitteltransfer seitens Dritter wie etwa Spenden oder Zuschüsse erfolgen. Für derartige Zuwendungen, die von der Schenkung- und Erbschaftsteuer befreit seien, können die Zuwendenden den

Spendenabzug geltend machen. Die Empfängerkörperschaft habe die Möglichkeit, diese Mittel dem Vermögen zuzuführen. Schließlich stehe gemeinnützigen Organisationen die Fremdfinanzierung als eine Form der Außenfinanzierung, insbesondere die Aufnahme vom Fremdkapital, offen. Aufgrund des grundsätzlich fehlenden Geldrückflusses bedürfe die Fremdkapitalaufnahme durch gemeinnützige Organisationen jedoch einer sorgfältigen Finanzplanung.

Die Möglichkeiten der Innenfinanzierung werden insbesondere durch das Gebot der zeitnahen Mittelverwendung eingeschränkt. Dies gelte vor allem für die Selbstfinanzierung durch Überschüsse aus Vermögensverwaltung, Gewinne aus Zweckbetrieben oder steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben, wobei die Zuführung zu verschiedenen Rücklagen möglich sei. Ein beachtliches Finanzierungspotential ergebe sich darüber hinaus dann, wenn Aufwandsverrechnung und Auszahlung nicht in derselben Rechnungsperiode erfolgen wie etwa bei der Bildung langfristiger Rückstellungen oder Abschreibungen, oder wenn sonstige Vermögensumschichtungen vorgenommen werden.

Orth nannte verschiedene Leistungen, etwa unechte Mitgliedsbeiträge oder unechte Spenden, die zwar zunächst als Maßnahme der Außenfinanzierung erscheinen, jedoch der Innenfinanzierung zuzuordnen sind. Damit sei eine unterschiedliche steuerliche Behandlung sowohl auf der Seite des Leistenden (Spendenabzug oder Betriebsausgaben) als auch auf der des Empfängers (Steuerpflicht bei den Ertragsteuern und der Umsatzsteuer) verbunden. Insbesondere für das Sponsoring machte der Referent die unterschiedlichen Gestaltungsmöglichkeiten mit den jeweiligen Rechtsfolgen deutlich.

Im Rahmen der Betrachtungen zur Mittelverwendung setzte sich *Orth* kritisch mit dem Mittelbegriff auseinander. Es gelte zwar ein umfassender Mittelbegriff. Im Anwendungsbereich des § 55 Abs. 1 Nr. 5 AO seien jedoch Einschränkungen geboten. Der Referent stellte heraus, dass die Mittelverwendungspflicht nur in den Grenzen des Nettoprinzipis maßgebend sei. Dies führe dazu, dass nur angemessene Aufwendungen – etwa Verwaltungskosten und Kosten der Spender- und Mitgliederwerbung – gemeinnützigkeitsunschädlich seien. Überdies unterliege nur das um negative Vermögenswerte geminderte Vermögen der Dispositionsfreiheit. Im Fall des Verstoßes gegen das Mittelverwendungsgebot begrenzte *Orth* die Versagung der Steuervergünstigung wegen Gemeinnützigkeit auf das Jahr des Verstoßes.

Eine Verwendung im Sinne der zeitnahen Mittelverwendung sei nicht die bloße Verausgabung, sondern vielmehr der unmittelbare Einsatz der Geld- oder Sachwerte für steuerbegünstigte satzungsgemäße Zwecke, d.h. auch die Vergabe von Darlehen. Für Mittel, die noch keinen Liquiditätszufluss bewirkt haben, empfahl *Orth* eine Lockerung der Verpflichtung der zeitnahen Mittel-

verwendung. Der Nachweis der zeitnahen Mittelverwendung solle durch eine Vermögensübersicht oder eine Mittelverwendungsrechnung geführt werden.

Zulässig sei auch ein Mittel- oder Vermögenstransfer auf Dritte, insbesondere gemeinnützige Organisationen. Zur Wahrung der zeitnahen Mittelverwendung müsse dieser Transfer jedoch eingeschränkt werden.

Am Ende seines Referats behandelte *Orth* besondere Nachweisfragen. Die Einschaltung einer Hilfsperson reduziere die Nachweispflichten der gemeinnützigen Organisation nicht. Bei der Verwirkung steuerbegünstigter Zwecke im Ausland bestehe eine erhöhte Nachweispflicht.

Im Zentrum der Diskussion der Ausführungen von *Orth* stand die Mittelverwendung, insbesondere die Mittelverwendungsfrist. Es wurde die Divergenz zwischen dem vom Gesetz geforderten Zuflusszeitpunkt und den tatsächlichen Gegebenheiten, insbesondere bei einer Gewinnermittlung durch Bestandsvergleich oder bei Beteiligungen an einer Tochtergesellschaft deutlich.

IX. Das Spendenrecht (*Geserich*)

Geserich stellte die individualrechtliche Ebene gemeinnützigen Handels in Form der Spende und deren steuerliche Berücksichtigung dar. Ausgangspunkt war die systematische Einordnung der Spende, die über die Darstellung der Rechtsquellen zum konkreten Tatbestand des § 10b EStG führte.

Durch Gesetzgeber, Rechtsprechung und Literatur werde der steuerliche Spendenabzug als Sozialzwecknorm und Lenkungsnorm verstanden, da es sich bei der Spende um vermeidbare Privataufwendungen handle. Dabei werde jedoch verkannt, dass das Leistungsfähigkeitsprinzip den Abzug freiwilliger privater Ausgaben nicht generell verbiete. Es impliziere vielmehr auch einen Ausgabenabzug aus Gründen der einkommensteuerlichen Systematik oder der horizontalen Steuergerechtigkeit (so Spenden). Die Abziehbarkeit gemeinwohldienlicher Zuwendungen bilde die dritte Stufe der Abzüge von der Bemessungsgrundlage. Die regressive Entlastungswirkung sei dabei keine willkürliche, sondern eine sachliche Unterscheidung.

Die Regelung des § 10b EStG sei ein offener Gesetzestatbestand, der der Konkretisierung durch Rechtsverordnung bedürfe. Seit der Neuregelung des Spendenrechts zum 1. 1. 2000 sei dies in adäquatem Maße in den §§ 48–50 EStDV erfolgt.

Kritisch betrachtete *Geserich* die einzelnen Voraussetzungen des Spendenabzugs. So sei eine Unterscheidung nach der Art der Zuwendung – Spende oder Mitgliedsbeitrag –, die in der erfolgten Ausweitung spendenwürdiger Tätigkeiten begründet sei, nicht überzeugend. Die Ursache für den großen Kreis der

spendenwürdigen Tätigkeiten sah der Referent in der fehlenden Ausdehnung des Selbstlosigkeitsgebots auf gesellschaftliche Vorteile. Insoweit sei der Gemeindlichkeitstatbestand auf seinen Kern zurückzuführen. Auch verstoße der steuerliche Abzug mitgliedernütziger Zuwendungen, wie etwa im Sport, von der Bemessungsgrundlage gegen die vertikale Gleichheit. Solche Kosten der Persönlichkeitsentfaltung können nur durch einen Abzug von der Steuerschuld geltend gemacht werden. Schließlich seien auch die Anforderungen an die für den Spendenabzug erforderliche Zuwendungsbestätigung überzogen und nicht mit dem Bedürfnis nach standardisierten Verwaltungsabläufen zu rechtfertigen.

Die Bildung der Gruppen zur Bestimmung der abziehbaren Höchstbeträge sei zum einen wenig plausibel, die betroffenen Spendenzwecke zum anderen auch kaum voneinander abgrenzbar. Ebenso sei bei der Großspendenregelung (§ 10b Abs. 1 S. 4 und 5 EStG), die eine periodenübergreifende Verteilung der Spende ermögliche, eine Abgrenzung der begünstigten Zwecke voneinander nur schwer möglich.

Die Einführung der Abzugsmöglichkeiten für Zuwendungen an Stiftungen sah *Geserich* der Kritik des Verstoßes gegen den Gleichheitssatz ausgesetzt, da die Rechtsformneutralität nicht gewahrt sei.

Der Referent wies darauf hin, dass nicht nur Geldzuwendungen steuerlich begünstigt seien, sondern auch Sach- und Aufwandsspenden, für die sich sowohl bei der Bestimmung des abzugsfähigen Betrages als auch bei der Ausstellung der Zuwendungsbestätigung Besonderheiten ergeben.

Zur Spendenhaftung stellte *Geserich* fest, dass die gleichberechtigt nebeneinanderstehende Aussteller- und Veranlasserhaftung unterschiedlich ausgestaltet seien. Im Gegensatz zur Ausstellerhaftung, die ein Verschulden erfordere, sei die Veranlasserhaftung verschuldensunabhängig und damit eine Gefährdungshaftung. Dies gehe schon deshalb zu weit, weil berücksichtigt werden müsse, dass gute Taten nicht nur Geld, sondern auch persönliches Engagement erfordern. Aus diesem Grund solle auch der Kreis der Haftungsschuldner auf den körperschaftlich verfassten Zuwendungsempfänger begrenzt sein.

Geserich kam zu dem Ergebnis, dass das Spendenrecht trotz seiner Neuordnung zum 1. 1. 2000 unübersichtlich und kompliziert geblieben sei.

Zu den Erörterungen *Geserichs* wurde in der Diskussion Kritik an der Rechtfertigung des erweiterten Spendenabzugs für Zuwendungen an Stiftungen geübt. Vorgeschlagen wurde zum einen, nichtrechtsfähige Stiftungen einzubeziehen, und zum anderen, den Grundhöchstbetrag auszubauen.

X. Umsatzsteuer und Gemeinnützigkeit (*Achatz*)

Achatz begann seine Ausführungen mit dem Thema der Unternehmereigenschaft von gemeinnützigen Körperschaften. Entscheidendes Kriterium der Unternehmereigenschaft sei die Einnahmeerzielung, die jedoch nicht primäre Motivation sein müsse. So können auch ideelle, karitative und gemeinnützige Tätigkeiten die Unternehmereigenschaft begründen. Der Status der Gemeinnützigkeit rechtfertige insoweit keine Sonderbehandlung. Auch dass nicht kostendeckende Entgelte erhoben werden, schließe die Unternehmereigenschaft nicht aus. Der Unternehmerbegriff erfordere jedoch eine Unterscheidung zwischen gemeinnützigen Tätigkeiten von juristischen Personen des Privatrechts und juristischen Personen des öffentlichen Rechts. Dass juristische Personen des öffentlichen Rechts gem. § 2 Abs. 3 UStG nur im Rahmen ihrer Betriebe gewerblicher Art unternehmerisch tätig werden, entspreche vor dem Hintergrund des Europarechts dem durch § 2 Abs. 1 UStG vorgegebenen Rahmen.

Sub specie Entgeltlichkeit zeigte *Achatz* die aktuell wieder in Kritik geratene Unterscheidung – insbesondere der Finanzverwaltung – zwischen echten und unechten Mitgliedsbeiträgen auf. Die bisherige Abgrenzung des echten Mitgliedsbeitrags werde durch die jüngste EuGH-Rechtsprechung (Kennemer, Golf & Country Club) in Frage gestellt, wonach ein Verein umsatzsteuerliche Leistungen an jedes einzelne Mitglied schon erbringe, wenn er die gebündelten individuellen Interessen seiner Mitglieder fördere. Hierzu stellte *Achatz* fest, dass sich jeder satzungsmäßige Gemeinschaftszweck als Integral von Einzelinteressen begreifen lasse. So bestehe sowohl an der Förderung eines konkreten individuellen Interesses als auch an der Förderung von Gemeinschaftsbelangen seitens des Vereinsmitglieds ein individuelles Interesse. Dies entspreche auch einer umfassenden Verbrauchsbesteuerung. Echte, nicht steuerbare Mitgliedsbeiträge liegen vor, wenn die Tätigkeit des Vereins auf die Ausführung unentgeltlicher Leistungen zielt. Die Erhebung pauschaler Mitgliedsbeiträge oder nicht kostendeckender Mitgliedsbeiträge lasse jedoch noch nicht auf die Unentgeltlichkeit schließen.

Für Zuschüsse und Subventionen von dritter Seite gelten – so *Achatz* – hinsichtlich der Bestimmung des Entgeltcharakters die gleichen Grundsätze wie für direkte Leistungsentgelte. Die jeweilige Zahlung müsse in unmittelbarem Zusammenhang mit einer ausgeführten Leistung stehen und Abgeltungsfunktion haben. Zuschüsse und Subventionen, die allgemein zur Deckung der betrieblichen Kosten gewährt werden, seien nicht steuerbar.

Zum Umfang des Unternehmens zählte *Achatz* – insbesondere mit Blick auf den Vorsteuerabzug – die zur Umsetzung des Vereinszwecks erforderlichen Maßnahmen, welche das Vereinsleben im engeren Sinne betreffen. Für Sub-

ventionen und Zuschüsse könne nicht aus der fehlenden Entgeltlichkeit auf die Zuordnung zum Nichtunternehmensbereich geschlossen werden. Zu prüfen sei vielmehr, ob sie mit den erzielten Entgelten in direktem und unmittelbarem Zusammenhang stehen.

Die Steuerbefreiungen des § 4 UStG untersuchte *Achatz* auf ihre Gemeinschaftsrechtswidrigkeit. Die für Leistungen gemeinnütziger Körperschaften geltenden Umsatzsteuerbefreiungen seien teilweise an die Gemeinnützigkeit der Körperschaft geknüpft, wie etwa § 4 Nr. 18 und Nr. 22 UStG. Das Vorliegen einer besonderen abgabenrechtlichen Gemeinnützigkeit i. S. d. §§ 51 ff. AO sei nach der 6. Mehrwertsteuerrichtlinie jedoch keine Voraussetzung für die Anwendung unechter Steuerbefreiungen. Der im UStG verwendete Begriff der Gemeinnützigkeit sei daher i. S. d. 6. Mehrwertsteuerrichtlinie auszulegen. Bei der Steuersatzermäßigung des § 12 Abs. 2 Nr. 8a UStG stellte *Achatz* insoweit eine Differenz zur 6. Mehrwertsteuerrichtlinie fest, als Anhang H zu Art. 12 Abs. 3 der 6. Mehrwertsteuerrichtlinie keine allgemeine Steuersatzermäßigung enthalte.

Den Schluss des Referats von *Achatz* bildeten teleologische Überlegungen zur Gemeinnützigkeit im Umsatzsteuerrecht. So wäre eine gänzliche Herausnahme gemeinnütziger Körperschaften aus dem Anwendungsbereich der Umsatzsteuer sachlich nicht begründet. Darüber hinaus seien unechte Steuerbefreiungen für gemeinnützige Körperschaften abzulehnen. Für Körperschaften, die keinen Mehrwert schaffen, führen unechte Steuerbefreiungen zu einer Belastung in Höhe der nicht abzugsfähigen Vorsteuern. Daraus erwachsen willkürliche Entlastungen, die eine Ungleichbehandlung auf Verbraucherebene oder Wettbewerbsverzerrungen zwischen den Unternehmen nach sich ziehen.

Die von *Achatz* angesprochene Europarechtswidrigkeit der auf die Abgabensatzordnung verweisenden unechten Steuerbefreiungen des UStG wurde in der Diskussion unterstützt. Darüber hinaus wurde die Frage aufgeworfen, ob die 6. Mehrwertsteuerrichtlinie selbst dem primären Europarecht entspricht. Im Ergebnis resultiere die Konzeptlosigkeit der Richtlinie aus dem Zusammenspiel der Mitgliedstaaten.

XI. Fazit

Mit der Erfurter Tagung reagierte die DStJG auf die zunehmende Bedeutung des steuerlichen Gemeinnützigkeitsrechts im Zuge der aktuellen gesellschaftlichen Entwicklung. Übereinstimmend sprach man sich für eine Verbesserung und Fortentwicklung des steuerlichen Gemeinnützigkeitsrechts aus, ausgehend von einer gleichheits- und systemimmanenten Rechtfertigung von Steuerfreistellungen wegen gemeinnütziger Zweckverfolgung. Eine zentrale Rolle

spielte dabei – gerade auch mit Blick auf Europa – die Relevanz wirtschaftlicher Betätigungen. Die Förderungswürdigkeit von Freizeitgestaltung einschließlich des Sports wurde weithin kontrovers diskutiert. Gleiches gilt für den Abzug der Spende von der Steuerschuld.

Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft e. V.¹

Satzung (Auszug)

§ 2 Vereinszweck

Der Verein verfolgt ausschließlich und unmittelbar gemeinnützige Zwecke im Sinne des Abschnitts „Steuerbegünstigte Zwecke“ der Abgabenordnung. Der Verein hat den Zweck,

- a) die steuerrechtliche Forschung und Lehre und die Umsetzung steuerrechtswissenschaftlicher Erkenntnisse in der Praxis zu fördern;
- b) auf eine angemessene Berücksichtigung des Steuerrechts im Hochschulunterricht und in staatlichen und akademischen Prüfungen hinzuwirken;
- c) Ausbildungsrichtlinien und Berufsbilder für die juristische Tätigkeit im Bereich des Steuerwesens zu entwickeln;
- d) in wichtigen Fällen zu Fragen des Steuerrechts, insbesondere zu Gesetzgebungsvorhaben, öffentlich oder durch Eingaben Stellung zu nehmen;
- e) das Gespräch zwischen den in der Gesetzgebung, in der Verwaltung, in der Gerichtsbarkeit, im freien Beruf und in der Forschung und Lehre tätigen Steuerjuristen zu fördern;
- f) die Zusammenarbeit mit allen im Steuerwesen tätigen Personen und Institutionen zu pflegen.

§ 3 Mitgliedschaft

- (1) Mitglied kann jeder Jurist werden, der sich in Forschung, Lehre oder Praxis mit dem Steuerrecht befaßt.
- (2) Andere Personen, Vereinigungen und Körperschaften können fördernde Mitglieder werden. Sie haben kein Stimm- und Wahlrecht.
- (3) Die Mitgliedschaft wird dadurch erworben, daß der Beitritt zur Gesellschaft schriftlich erklärt wird und der Vorstand die Aufnahme als Mitglied bestätigt.

¹ Sitz der Gesellschaft ist Köln (§ 1 Abs. 2 der Satzung). Geschäftsstelle: Bayenthalgürtel 13, 50968 Köln.

Vorstand und Wissenschaftlicher Beirat der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e. V.

Vorstand: Richter des Bundesverfassungsgerichts a. D., Direktor des Instituts für Finanz- und Steuerrecht, Prof. Dr. *Paul Kirchhof* (Vorsitzender), Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht und Notar *Franz Josef Haas* (Stellv. Vorsitzender); Präsidentin des Bundesfinanzhofs Dr. *Iris Ebling*; Ministerialdirektor *Gerhard Juchum*, Berlin; Prof. DDr. *Hans Georg Ruppe*; Verleger *Karl-Peter Winters* (Schatzmeister und Leiter der Geschäftsstelle); Rechtsanwältin Dr. *Bettina Lieber* (Schriftführerin).

Wissenschaftlicher Beirat: Rechtsanwalt und Fachanwalt für Steuerrecht Prof. Dr. *Arndt Raupach* (Vorsitzender); Prof. Dr. *Dieter Birk*; Prof. Dr. *Werner Doralt*; Präsidentin des Bundesfinanzhofs Dr. *Iris Ebling*; Vorsitzender Richter am Bundesfinanzhof Prof. Dr. *Peter Fischer*; Prof. Dr. *Gisela Frick*, MdB; Richter am Bundesfinanzhof *Rüdiger von Groll*; Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht und Notar *Franz Josef Haas*; Prof. Dr. *Monika Jachmann*; Ministerialdirektor *Gerhard Juchum*; Prof. Dr. *Paul Kirchhof*, Richter des Bundesverfassungsgerichts a. D., Direktor des Instituts für Finanz- und Steuerrecht; Prof. Dr. *Joachim Lang*; Rechtsanwältin Dr. *Bettina Lieber*; Prof. Dr. *Jens-Peter Meincke*; *Rudolf Mellinghoff*, Richter des Bundesverfassungsgerichts; *Friedrich Merz*, MdB; Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht und Steuerberater Dr. *Jürgen Pelka*; Richter am Bundesfinanzhof Dr. *Heinz-Jürgen Pezzer*; Präsident des Verfassungsgerichtshofs und des Finanzgerichts Leipzig Dr. *Thomas Pfeiffer*; Prof. Dr. *Wolfram Reiß*; Präsident der Bundesfinanzakademie Dr. *Detlef Roland*; Prof. DDr. *Hans Georg Ruppe*; Ministerialdirigent *Viktor Sarrazin*; Prof. Dr. *Wolfgang Schön*; Prof. Dr. *Joachim Schulze-Osterloh*; Prof. Dr. *Siegbert F. Seeger*; Prof. Dr. *Roman Seer*; Prof. Dr. *Hartmut Söhn*; Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht und Steuerberater Prof. Dr. *Joachim N. Stolterfoht*; Ministerialdirigent Prof. Dr. *Jochen Thiel*; Prof. Dr. *Christoph Trzaskalik*; Vorsitzender Richter am Bundesfinanzhof Prof. Dr. *Franz Wassermeyer*; Verleger *Karl-Peter Winters*.

Ehrenmitglieder

Heinrich Wilhelm Kruse, Dr., Universitätsprofessor (em.), Bochum
Klaus Tipke, Dr., Universitätsprofessor (em.), Köln

Teilnehmer

- Abts*, Dirk, Rechtsanwalt, Krefeld
Achatz, Markus, Dr., Professor, Linz
Ackermann, Günther, Dr., Düsseldorf
Abner, Tanja, Dr., Hamburg
Anzinger, Heribert M., Darmstadt
Aweh, Lothar, Richter am Finanzgericht, Kassel
- Bablau*, Petra, Dr., Richterin am Finanzgericht, Münster
Ballwieser, Peter, Rechtsanwalt, Steuerberater, Erfurt
Balzer, Andrea, Wiesbaden
Becker, Joachim, Dr., Berlin
Beul, Carsten René, Dr., Rechtsanwalt, Steuerberater, Neuwied
Birkhan, Hermann Josef, Regierungsdirektor, Königswinter
Bister, Otfried, Vizepräsident des Finanzgerichts, Düsseldorf
Bittner, Dietmar, Vorsitzender Richter am Finanzgericht, Kassel
Bodenstein, Edgar, Rendsburg
Böhner, Claudia, Referendarin, Bielefeld
Bohnsack, Hans-Jürgen, Steuerberater, Hannover
Boos, Michael, Rechtsanwalt, Stadtlohn
Bowitz, Hans-Hermann, Dr., Leitender Regierungsdirektor Finanzamt Ludwigshafen, Ludwigshafen
Brandt, Hans-Jürgen, Finanzpräsident, Magdeburg
Breiter, Kai, Bad Oeynhausen
Buchholz, Albert, C. H. Beck Verlag, München
- Cläßen*, Andrea, Richterin am Finanzgericht, Krefeld
Cläßen, Rüttger, Dr., Professor, Krefeld
Clauss, Ingmar, Wirtschaftsprüfer, Steuerberater, Stuttgart
Cloer, Adrian, Assessor, Dipl.-Volkswirt, Frankfurt
- Damerow*, Max-Dieter, Rechtsanwalt, Steuerberater, Notar, Hannover
Dehne, Franziska, Erfurt
Desens, Marc, Münster
Detsch, Michaela, Rechtsanwältin, Berlin
Diebold, Heide, Universität Heidelberg, Heidelberg
Diebold, Heinz, Karlsruhe
Dietz, Eduard, Abteilungsdirektor, Koblenz
Dirichs, Jochen, Dr., Abteilungsdirektor, Münster
Drochner, Sabine, Heidelberg
Drüen, Klaus-Dieter, Dr., Duisburg

Ebling, Iris, Dr., Präsidentin des Bundesfinanzhofs, München
Ebling, Klaus, Dr., Vizepräsident des Bundesfinanzhofs a. D., München
Eck, Angelika, Passau
Eckhoff, Rolf, Dr., Professor, Kleinmachnow
Eisgruber, Thomas, Regierungsdirektor, Heidelberg

Fester, Hartmut, Dipl.-Betriebswirt, Zeitz
Fischer, Hardy, Hamburg
Fischer, Peter, Dr., Professor, Vorsitzender Richter am Bundesfinanzhof,
München
Förster, Jutta, Dr., Rechtsanwältin, Berlin
Frick, Gisela, MdB, Professor, Berlin
Frye, Bernhard, Dr., Erfurt

Gagic, Brankica, Dr., Belgrad
Gast-de-Haan, Brigitte, Dr., Rechtsanwältin, Rendsburg
Genge, Hans-Uwe, Steuerberater, Bad Pyrmont
Gerbers, Axel, Rechtsanwalt, Bremen
Gerlach, Sonja, Bad Oeynhausen
Geserich, Stephan, Dr., Richter am Finanzgericht, Karlsruhe
Getfert, Sandra, Bielefeld
Gieron, Michael, Dipl.-Kaufmann, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Berlin
Glenk, Heinrich, Vorsitzender Richter am Finanzgericht, Köln
Glockentin, Gajus, Düren
Gödden, Hermann, Regierungsdirektor, Essen
Goetz, Michael, Frankfurt/Main
Groeger-Tepke, Michael, Oberregierungsrat, Erfurt
Gröpl, Christoph, Dr., Oberregierungsrat, Regensburg
Groll, von, Rüdiger, Richter am Bundesfinanzhof a. D., Rechtsanwalt, Mün-
chen
Großmann, Gerhard, Rechtsanwalt, Richard Boorberg Verlag, Stuttgart

Haarmann, Hans, Ministerialrat a. D., Bad Honnef
Haas, Franz-Josef, Rechtsanwalt, Steuerberater, Bochum
Häck, Nils, Hamburg
Haftenberger, Klaus, Steuerberater, Berlin
Hahn, Hans, Erlangen
Hamacher, Rolfjosef, Rechtsanwalt, Frechen
Hartig, Wolfram, Präsident des Finanzgerichts, Cottbus
Haselsteiner, Julia, Eichstätt
Hecht, Bettina, Rechtsanwältin, Steuerberaterin, Berlin
Heger, Karin, Vorsitzende Richterin am Finanzgericht, München

- Heintzen*, Markus, Dr., Professor, Berlin
Helios, Marcus, Marburg
Hellriegel, Axel, München
Helm, Thorsten, Dr., Rechtsanwalt, Steuerberater, Mannheim
Hensel, Martin, Wiesbaden
Heuer, Carl-Heinz, Dr., Rechtsanwalt, Frankfurt/Main
Hiltner, Norbert, Regierungsdirektor, Schwedeneck
Hintze, Hans-Rüdiger, Dr., Rechtsanwalt und Notar, Bremen
Hinz, Matthias, Hamburg
Hochkirchen, Frank, Dipl.-Kaufmann, Steuerberater, Köln
Höche, Thomas, Dipl.-Kaufmann, Steuerberater, Erfurt
Hoffmann, Hermann, Dipl.-Kaufmann, Saarbrücken
Hoffmann, Jens, Herten
Hofmann, Gerda, Oberregierungsrätin, Dresden
Hofmann, Ruth, Dr., Vorsitzende Richterin am Bundesfinanzhof a. D., München
Hofmeister, Ferdinand, Richter am Bundesfinanzhof, München
Hofstede, Manfred, Rechtsanwalt, Köln
Hohlstein, Gisela, Steuerberaterin, Hamburg
Hoppe, Jürgen F., Dr., Rechtsanwalt, Hannover
Hüttemann, Rainer, Dr., Professor, Osnabrück
Hüttenhoff, Dominic, Duisburg
- Isensee*, Josef, Dr., Professor, Bonn
Ivens, Heinrich, Vorsitzender Richter am Finanzgericht a. D., Pinneberg
- Jachmann*, Monika, Dr., Professor, Freising
Jahndorf, Christian, Dr., Münster
Jarezke, Petra, Hannover
Jessen, Uwe, Dr., Berlin
Judis, Frank, Professor, Rechtsanwalt, Berlin
- Kage*, Uwe, Rechtsanwalt, Heidelberg
Kalina-Kerschbaum, Claudia, Berlin
Kaminski, Claudia, Dr., Köln
Karraß, Fritz-Helmut, Dr., Oberfinanzpräsident, Erfurt
Katterbe, Burkhard, Dr., Richter am Finanzgericht, Münster
Kauffmann, Walter, Dr., Vorsitzender Richter am Finanzgericht, Hamburg
Kempf, Tillmann, Rechtsanwalt, Frankfurt/M.
Kenne, von, Friedrich, Dr., Eschborn
Kirchhof, Paul, Dr., Professor, Richter des Bundesverfassungsgerichts a. D.,
Heidelberg
Kister, Jan, Münster

- Kitzmann-Kroth*, Marion, Überlingen
Kleeberg, Rudolf, Dr., Dipl.-Kaufmann, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, München
Kleyboldt, Ernst-Otto, Rechtsanwalt, Herne
Klüting, Hans, Rechtsanwalt, Dortmund
Knapp, Roland, Leitender Regierungsdirektor, Erfurt
Knaupp, Friederike, Heidelberg
Knievel, Karl-Heinz, Dr., Professor, Bottrop
Koch, Steffen, Assessor, Berlin
Koenig, Ulrich, Richter am Finanzgericht, Hannover
Koetz, Ansgar, Rechtsanwalt, Steuerberater, Düsseldorf
Kolmann, Stephan, Dr., Rechtsanwalt, München
Korbel, Margarete, Wuppertal
Korfmacher, Michael, Rechtsanwalt, Steuerberater, Rostock
Krüger, Inge, Berlin
Krüger, Thomas, Hamburg
Küntzel, Wolfram, Dr., Rechtsanwalt, Düsseldorf
- Lambrecht*, Claus, LL.M. Dr., Vizepräsident des Finanzgerichts, Cottbus
Langensiepen, Jerome, Rechtsanwalt, Steuerberater, Wuppertal
Leisner, Anna, Dr., Professor, Jena
Lex, Peter, Dr., Rechtsanwalt, München
Lingemann, Wolfgang, Dr., Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln
Linkermann, Markus, Bielefeld
List, Heinrich, Dr., Professor, Präsident des Bundesfinanzhofs a. D., München
Löhr, Kerstin, Dr., Rechtsanwältin, Berlin
Luderschmid, Florian, Regensburg
Lüdicke, Jochen, Dr., Rechtsanwalt, Steuerberater, Düsseldorf
Lütke, Stefan, Nürnberg
- Martin*, Heinz, Finanzpräsident, Erfurt
Mattil, Werner, Leitender Regierungsdirektor, Koblenz
Meincke, Jens Peter, Dr., Professor, Bonn
Mellinghoff, Rudolf, Richter des Bundesverfassungsgerichts, Karlsruhe
Meyn, Christian, Rechtsanwalt, Gütersloh
Mock, Sabine, Dipl.-Finanzwirtin, Hamburg
Mohr, Hubert, Leitender Regierungsdirektor, Erfurt
Morgenthaler, Gerd, Dr., Professor, Aglasterhausen
Mühlbauer, Sandra, Regensburg
Müller, Andrea, Dipl.-Finanzwirtin, Rechtsanwältin, Hiddenhausen
Müller, Hellmut, Dr. jur. utr., Rechtsanwalt, Stuttgart
Müller, Manuela, Passau

Müller, Thomas, Richter am Finanzgericht, Düren
Müller-Franken, Sebastian, Dr. Passau
Müller-Machens, Gerhard, Ministerialrat, Berlin
Mussotter, Johannes, München

Nees, Benedikta, Köln
Neumann, Siegfried, Rechtsanwalt, Notar, Steuerberater, Celle
Nickel, Jörg Reiner, Dr., Rechtsanwalt, Steuerberater, Köln
Niehus, Ulrich, Dr., Professor, Berlin

Oberloskamp, Klaus, Dr., Rechtsanwalt, Steuerberater, Schwerin
Ohlmann, Horst, Rechtsanwalt, Fürth
Orth, Manfred, Dr., Professor, Rechtsanwalt, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Rockenberg
Otto, Ursula, Dipl.-Kauffrau, Steuerberaterin, Wiesloch

Palm, Ulrich, Dr., Heidelberg
Peez, Carsten, Rechtsanwalt, Steuerberater, Berlin
Pelka, Jürgen, Dr., Rechtsanwalt, Steuerberater, Köln
Petruch, Leonore, Regensburg
Pezzer, Heinz-Jürgen, Dr., Richter am Bundesfinanzhof, München
Pfeiffer, Sandra, Rechtsreferendarin, Eching
Pfizenmayer, Karl-Friedrich, Rechtsanwalt, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Berlin
Pfizenmayer, Nikolaus, Berlin
Philipowski, Rüdiger, Dr., Professor, Rechtsanwalt, Steuerberater, Alfter
Plappert, Martin, Bochum
Posselt, Günter, Betriebswirt, Berlin
Proff zu Irnich, Freiherr von, Maximilian, München
Prusko, Dietmar, Rechtsanwalt, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Weiden i.d. Oberpfalz
Puhl, Thomas, Dr., Professor, Heidelberg
Raupach, Arndt, Dr., Professor, Rechtsanwalt, München

Rehfeld, Lars, Referendar, Gevelsberg
Reimer, Ekkehart, München
Reiß, Wolfram, Dr., Professor, Nürnberg
Renner, Georg, Dr., Dipl.-Finanzwirt, Rechtsanwalt, Steuerberater, Frankfurt/M.
Reuter, Cornelia, Bonn
Rohwer, Kay-Gunnar, Rendsburg
Roland, Detlef, Dr., Präsident der Bundesfinanzakademie im Bundesministerium der Finanzen, Brühl

- Rosenberger*, Susanne, Oberregierungsrätin, Erfurt
Roth, Mattina, Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln
Rudek, Michael, Vizepräsident des Hessischen Finanzgerichts, Kassel
Ruppe, Hans Georg, DDR., Professor, Graz
- Sarrazin*, Victor, Ministerialdirigent, Alfter
Sauer, Christian, Leipzig
Sauer, Gisbert, Berlin
Schaefer, Bertram, Richter am Finanzgericht, Nürnberg
Schäfers, Bernadette, LL.M. oec., Hamburg
Schauhoff, Stephan, Dr. jur., Rechtsanwalt, Bonn
Scherff, Axel, Dr., Rechtsanwalt, Köln
Schieder, Timm, München
Schilli-Frank, Dagmar, Leitende Regierungsdirektorin, Essen
Schindler, Reiner, Steuerberater, Stuttgart
Schmid, Hans-Martin, Dr., Rechtsanwalt, Steuerberater, München
Schneider, Daniel, Dipl.-Kaufmann, Köln
Schneider, Stefan, Dr., Richter am Finanzgericht, Mannheim
Schobert, Anton, Leitender Regierungsdirektor, Bonn
Schönhaus, Mathias, Berlin
Schuler, Elmar Josef, Präsident des Thüringer Finanzgerichts, Gotha
Schulte, Wilfried, Dr., Rechtsanwalt, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Essen
Schulte-Mimberg, Udo, Wachtberg
Schultz, Ralf, Dipl.-Kaufmann, Steuerberater, Deutsch Evern
Schulze zur Wiesche, Dieter, Dr., Professor, Rechtsanwalt, Steuerberater, Nordkirchen
Schulze-Osterloh, Joachim, Dr., Professor, Feldkirchen
Schwarzer, Manfred, Rechtsanwalt, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Erfurt
Seeger, Siegbert, Dr., Professor, Präsident des Niedersächsischen Finanzgerichts, Hannover
Seer, Roman, Dr., Professor, Bochum
Seidenfus, Valentin R., Rechtsanwalt, Hannover
Semmler, Ernst, Regierungsdirektor, Erfurt
Sieber, Roland, Dipl.-Kaufmann, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Korntal-Münchingen
Siegel, Stefan, Dr., Rechtsanwalt, Köln
Sieker, Susanne, Dr., Professor, Rinteln
Söhn, Hartmut, Dr., Professor, Passau
Sommerfeld, Dirk, Dr., Rechtsanwalt, Steuerberater, Berlin
Sonneborn, Andrea M., Dr., Dipl.-Kaufrau, Hannover
Spiegel, Harald, Rechtsanwalt, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, München
Spindler, Wolfgang, Vizepräsident des Bundesfinanzhofs, München

- Stadie*, Holger, Dr., Professor, Leipzig
Stadlhofer-Wissinger, Angelika, Dr., Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln
Stahlschmidt, Michael, Dipl.-Betriebswirt, Medebach
Stalpers, Heike, Dipl.-Finanzwirtin, Rechtsanwältin, Steuerberaterin, Hattersheim
Stalpers, Klaus, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Hattersheim
Stapperfend, Thomas, Dr., Richter am Finanzgericht, Cottbus
Starke, Wolfram, Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln
Staschik, Klaus, Oberfinanzpräsident, Chemnitz
Steinbeck, David, Bielefeld
Steinsdörfer, Erich, Rechtsanwalt, Essen
Stiewe, Susanne, Bochum
Stöcklein, E., Suhl
Stoll, Gerold, Dr., Professor, Wien
Stolterfoht, Joachim N., Dr., Professor, Rechtsanwalt, Steuerberater, Freiburg
Stoßberg, Wilhelm F., Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Rechtsbeistand, Essen
- Täsch*, Sandy, Torgau
Take, Michael, Dr., Dipl.-Verwaltungswirt, Rechtsanwalt, Kiel
Tanski, Joachim, Dr., Professor, Berlin
Tappe, Henning, Münster
Thiesen, Thomas, Assessor, Berlin
Thimm, Dagmar, Rechtsanwältin, Berlin
Thulfaut, Kai, Bochum
Tiedchen, Susanne, Dr., Richterin am Finanzgericht, Feldkirchen
Tietz, Patricia, Assessorin, Stuttgart
Tolzmann, Torsten, Richter am Finanzgericht, Hannover
Trottmann, Christian, Siegen
Trzaskalik, Christoph, Dr., Professor, Mainz
- Vieting*, Frank, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Mülheim/Ruhr
Voss, Rainer, Rechtsanwalt, Berlin
Vrdoljak, Olga, Dortmund
- Waldhoff*, Christian, Dr., Freiburg
Wallenhorst, Rolf, Dr., Professor, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Volkach-Eschendorf
Walz, Rainer W., Dr., Professor, Hamburg
Wartner, Otto, Dr., Rechtsanwalt, München
Wassermeyer, Franz, Dr., Professor, Vorsitzender Richter am Bundesfinanzhof, Sankt Augustin
Waterkamp-Faupel, Afra, Dr., Richterin am Finanzgericht, Magdeburg

- Weber*, Jan, Rechtsreferendar, Köln
Weckerle, Thomas, LL.M., Dr., Rechtsanwalt, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Hagen
Wedelstädt, von, Alexander, Abteilungsdirektor a. D., Mülheim a. d. Ruhr
Wefers, Ulrike, Richterin am Finanzgericht, Mönchengladbach
Weigt, Manfred W., Rechtsanwalt, Sandhausen
Wendt, Volker, Dr., Dipl.-Finanzwirt, Mülheim a. d. Ruhr
Wernsmann, Rainer, Münster
Widmann, Werner, Leitender Ministerialrat, Mainz-Kastel
Wilhelm-Wagmann, Bettina, Rechtsanwältin, Saarbrücken
Winters, Karl-Peter, Verleger, Köln
Wittmann, Rudolf, Dr., Rechtsanwalt, Augsburg
Wölke, Jens, Bielefeld
Woblert, Sandra, Dipl.-Betriebswirtin, Köln
Wolfer, Maria, Verlag Recht und Wirtschaft, Heidelberg
Wolsztynski, Christian, Dortmund
- Zimmermann*, Thomas, Dipl.-Betriebswirt, Steuerberater, Koblenz
Ziska, Susanne, Bielefeld
Zwirner, Torsten, Dipl.-Finanzwirt, Hamburg

Sachregister

- Abschreibungen 200 f., 208
Abzug von der Steuerschuld 43 f.
Allbezüglichkeit 94
Allzuständigkeit 108
Altenhilfe 28, 101, 123
Alternativgrenze s. Spenden
Altruismus 13, 44, 247
Amtshilfe 112
Angemessenheitsgebot 60 ff., 144, 211 f.
Aufbauphase 212
Aufnahmegebühren 185
Aufwandsspende s. Spenden
Aufwendungen für Mitgliederwerbung 58, 61 ff., 138, 213 f.
Aufwendungen für Spendenwerbung 58, 61 ff., 138, 214
Aufwendungsersatzanspruch 268
Aufzeichnungs- und Aufbewahrungspflichten 258
Ausgaben s. Spenden
Ausgabeverhalten 91, 137, s. auch Angemessenheitsgebot
Ausgleich von Verlusten s. Verluste im wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb
Ausgliederung 57, 89, 216
Ausgrenzungsbefreiung 34, 316
ausschließliche Staatsaufgaben s. Staatsaufgaben
Ausschließlichkeit, Grundsatz der 57 f., 67, 162, 179 f., 317 f.
Ausgeschüttungszwang 71
Außenfinanzierung s. Finanzierung
Ausstellerhaftung s. Spendenhaftung
Beihilfeverbot, europarechtliches 5 f., 75 f., 108, 113 ff., 155, 156, 314, 320
– Ausnahmetatbestände 124 ff., 320
– Selektivität 5 f., 77
– Spenden s. Spenden
– systembedingte Steuervorteile 117 f.
Beitrittsspenden s. Spenden
Belastungsgleichheit 98
Berufsfreiheit s. Grundrechte
beschränkt steuerpflichtige Körperschaften 110 ff., 155 f.
Beteiligung an
– Kapitalgesellschaften 196, 217
– Personengesellschaften 196
Beteiligungsgesellschaft 71
Betrieb gewerblicher Art 35, 37, 52, 284
Betriebsausgabenabzug 204 ff.
Bildung und Erziehung 4, 17, 99
Buchwert 267
bürgerschaftliches Engagement 2
Dachverband s. gemeinnützige Organisation
Darlehen 194
Dienstleistungsfreiheit 106, 109 ff.
Diskriminierungsverbot 106, 109 ff., 261
Durchlaufspenden s. Spenden
économie sociale 94, 111
Ehrenamt 3, 231
Eigenbetrieb 196
Eigenfinanzierung s. Finanzierung
Eigenkapitalausstattung 168
Eigennutz 13, 97 f., 192
Eigentumsfreiheit s. Grundrechte
eigenwirtschaftliche Zwecke 68, 191

- Einkommensteuer
 – kapitalorientierte 41
 – konsumorientierte 41
 Einkommensverwendung 5, 77, 81, 248, 314
 Einnahmen-/Ausgabenrechnung 184
 Eintrittsspenden s. Spenden
 Einzelzuwendung s. Spenden
 Erbschaftsteuer 34, 186
 Ersparnis von Aufwendungen 32
 Ertragsteuern 96
 – Steuerbefreiung 33 f., 134, 315 f.
 Erwerbssphäre 246
- Fehlkalkulation 72, 173
 feststellender Verwaltungsakt 143, 147
 Finanzierung 179, 184 ff., 324 f.
 – Außenfinanzierung 185 ff., 201 ff., 324
 – Eigenfinanzierung 185 ff., 324
 – Fremdfinanzierung 188 ff.
 – Innenfinanzierung 190 ff., 201 ff., 325
 – Kosten 206 f.
 – Selbstfinanzierung 190
 Finanzierungsfreiheit 167, 180
 Finanzierungsplanung 189
 Fiskalzweckbefreiung 33 f., 35 f., 37, 315 f.
 Folgerichtigkeit 98
 Förderorganisation 221, 225 f.
 Förderstiftung s. Stiftung
 Förderung der Allgemeinheit 4, 28, 31, 55, 179
 Förderung von Organisationen 50 ff., 98, 317
 formelle Satzungsmaßigkeit 135, 321
 freie Rücklagen s. Rücklagen
 freie Wohlfahrtspflege s. Wohlfahrtswesen
 Freistellungsbescheid 143
- Freiwilligkeit s. Spenden
 Freizeitaktivitäten 7, 28, 31 ff., 59, 85 f., 103, 105, 125, 314 f.
 Freizeitvereine 32 f.
 Fremdfinanzierung s. Finanzierung
 Fremdvergleich 176
 Fundraising 185
- Gebot der zeitnahen Mittelverwendung s. Mittelverwendung
 Gebot selbstloser Förderung s. Selbstlosigkeit
 gegenwartsnahe Zweckverwirklichung 64 f.
 Gemeinnutz 13
 gemeinnützige Organisationen 50 ff., 181 f.
 – ausländische 110 ff.
 – Dachverband 56 f.
 – GmbH 181, 185, 187
 – inländische 110 ff.
 – Stiftung 181, 186, 187
 – Verein 181, 185, 186
 gemeinnützige Zwecke 4, 26 ff., 90, 103, 161 ff., 179
 Gemeinnützigkeit 3 ff., 27
 – Europarecht 5 f., 75 f., 93 ff.
 – objektive 67, 89, 318
 – subjektive 67, 89, 318
 – Verzicht 139 f.
 Gemeinnützigkeitsrecht, steuerliches
 – Adressaten 50 ff.
 – Grundprinzipien 50 ff.
 gemeinnützigkeitsrechtliche Bindung 135 ff.
 Gemeinnützigkeitsstatus 133 ff.
 – Begründung 141 ff.
 – Dauer 143 ff.
 – Verlust 139, 148 ff., 173 f.
 Gemeinsinn 14, 50 f., 67 f., 111
 Gemeinwohl 4 ff., 11 ff., 78 f., 95 f., 314

- Gemeinwohlaufgaben
– konkurrierende 19 f., 25, 315
– pluralistische 20 f., 25 f., 29, 315
gemeinwohlorientiertes Merkmal
40, 90
Gemeinwohlrelevanzfaktor 44,
87 f., 316
Gemeinwohlziele 15 ff., 316
Gemeinwohlzwecke 5, 11 ff., 26 ff.,
31, 42, 54 ff., 87 f., 315
Gepräge Theorie 193
Geschäftsführung, tatsächliche
s. tatsächliche Geschäftsführung
Gesetzesvorbehalt 249
Gewaltenteilung 249
Gewaltmonopol, staatliches 19
Gewerbsteuer 122
Gewinnausschüttung
– offene 175
– verdeckte 175 f., 194, 204, 215,
324
Gewinnerzielungsabsicht 91, 119 f.,
237
Gewinnthesaurierung 71, 165 ff.,
190, 238, 239, 323
Großspenden s. Spenden
Grundhöchstbetrag s. Spenden
Grundrechte 20, 21 f., 108 f.
– Berufsfreiheit 2, 12
– Eigentumsfreiheit 2, 12
Grundsatz der Ausschließlichkeit
s. Ausschließlichkeit
Grundsatz der Selbstlosigkeit
s. Selbstlosigkeit
Grundsatz der Subsidiarität s. Sub-
sidiarität
Grundsatz der Unmittelbarkeit
s. Unmittelbarkeit
Grundsatz der Vermögensbindung
s. Vermögensbindung
Grundsatz der Wettbewerbsneutra-
lität s. Wettbewerbsneutralität
Grundsatz der zeitnahen Mittelver-
wendung s. Mittelverwendung
Grundsteuer 34
Grundstockvermögen 186, 217, 263
Gründungsphase 212
Hilfspersonen 55 f., 224 f., 317
Höchstbetrag s. Spenden
Holdinggestaltung 57, 89, 91 f.
Hundesport 7, 28, 85
Idealverein 111
ideeller Bereich 182
Inländerdiskriminierung 156
Innenfinanzierung s. Finanzierung
Institut der Wirtschaftsprüfer in
Deutschland e.V. 183, 189
Investitionsumlagen 185
Jugendhilfe 103
juristische Personen des
– öffentlichen Rechts 284 f.
– privaten Rechts 281 ff.
Kapitalausstattung 185
Kapitalgesellschaft 52
kapitalorientierte Einkommensteuer
s. Einkommensteuer
Kohärenz 118, 154 f.
kommunale Selbstverwaltungsgaran-
tie 23
Konkurrentenklage 104, 240, 241
konkurrierende Gemeinwohlauf-
gaben s. Gemeinwohlaufgaben
konsumorientierte Einkommen-
steuer s. Einkommensteuer
Körperschaft des öffentlichen
Rechts 101, 253, 284
Körperschaftsteuersubjekte 52 f.,
317
Korrespondenzprinzip zwischen
Sponsor und Gesponsertem 204 f.

- Kostendeckungsbetriebe 39
 Kulturbegriff 17, 81, 83, 86 f.
 Kulturstaat 17, 21, 25, 97 ff.
 Kunst und Kultur 4, 17, 29 f., 125
- Landesstiftungsgesetz 183, 186, 189
 Lastenauteilungsnorm 40
 Leistungsaustausch 184, 252,
 s. auch Umsatzsteuer
 Leistungsfähigkeitsprinzip 5,
 246 ff., 326
 Lenkungsnormen 41 f., 246 f., 326
 Liebhaberei 103, 230 f., 321
- Markteinkommen 34, 36
 Marktwert 267
 Mäzen 3, 33, 99
 Mäzenatentum 3, 79
 Mildtätigkeit 27, 101
 Mischverwendung 295
 Mitgliederwerbung s. Aufwendun-
 gen für Mitgliederwerbung
 Mitgliedsbeitrag 185
 – echter 202, 285 f., 325
 – Spendenrecht s. Spenden
 – Umsatzsteuer 86 f., 285 ff., 328
 – unechter 286
 Mitgliedsumlagen 185
 Mittelbeschaffung 34, 37, 56 f., 58,
 69, 71, 103, 128, 163, 173, 179,
 196, 241
 Mittelfehlerverwendung 137 ff., 145,
 272 f., 321
 Mitteltransfer durch Dritte 188
 Mittelverwendung 8 ff., 59 ff.,
 65 ff., 179, 207 ff., 321, 325 f.
 – angemessene 76
 – Grundsatz der zeitnahen 36, 64,
 65 ff., 70 ff., 169 f., 181, 207 ff.,
 169 f., 220, 234, 236
 – Nachfrist 144
 – Nachweis 169 f., 220, 234, 236
- Mittelverwendungskontrolle 136 ff.,
 148
 Mittelverwendungspflicht s. Mittel-
 verwendung
 Mittelverwendungsrechnung 219 f.,
 326
 Mittelzufluss 8 ff., 200
- Nachversteuerung 149 ff., 215, 322
 Nachweiserfordernis 224 ff., 326
 negative Staatsleistung 95, 99
 Neutralitätsgebot 20, 25, 79
 Nichtzweckbetrieb 163, 164 ff., 322 f.
 Niederlassungsfreiheit 106, 109 ff.
 Non-Profit-Organisationen 124
 Notwendigkeit eigenen Handelns
 s. Unmittelbarkeit
 Nutzungen und Leistungen s. Spen-
 den
 Nutzungsüberlassung 193
- objektive Gemeinnützigkeit
 s. Gemeinnützigkeit
 obligatorische Staatsaufgaben
 s. Staatsaufgaben
 offene Gesellschaft 15
 Öffentlichkeitsarbeit 214 f.
 organisationsgebundenes Förder-
 konzept s. Förderung von Orga-
 nisationen
 Organverschulden 137
- Parlamentsvorbehalt 44, 87 f.
 partielle Steuerpflicht
 – Rechnungslegung 184
 – wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb
 34 f., 74, 87, 181, 193, 196
 Partikularwohl 11 ff., 31, 315
 Personengesellschaften 53
 Pflichtaufgaben 29 f., 98
 pluralistische Gemeinwohlaufgaben
 s. Gemeinwohlaufgaben

- Prinzip der wettbewerbsneutralen Besteuerung s. Wettbewerbsneutralität
- Privatsphäre 246
- Rechnungslegung 183 f.
- Rechtsformneutralität 53 f., 317, 327
- Rechtsverordnung 249
- Regressionseffekt s. Spenden
- Religion 4, 20, 79, 99, 101, 108, 119, 125
- Rücklagen 36, 71, 82
- freie 65 f., 195, 198, 199, 218, 223
 - zweckgebundene 65, 195, 198, 199, 217, 223
- Rückstellungen 200
- Rückwirkende Besteuerung s. Nachversteuerung
- Sachspende s. Spenden
- Satzungsmäßigkeit s. formelle Satzungsmäßigkeit
- Schenkungssteuer 34, 122, 186, 188
- Schulgeld 202 f., 252
- sektoraler Staat 14, 29
- Selbstfinanzierung s. Finanzierung
- Selbstlosigkeit, Grundsatz der 14, 27, 32 ff., 60, 68, 69, 87, 89, 91, 96, 165 ff., 181, 190 f., 209, 318
- Sonderausgaben s. Spenden
- Sozialpflichtigkeit 2, 12
- Sozialzwecknorm 41, 247
- Spenden 5, 26, 40 ff., 90, 134, 186 f., 246 ff., 326 f.
- Alternativgrenze 259
 - Aufwandsspende 8, 268 f., 327
 - Ausgabe 251
 - Beihilfenverbot 116 f.
 - Beitrittsspende 187
 - Eintrittsspende 187
 - Einzelzuwendung 260
 - Freiwilligkeit 252
 - Großspenden 260 ff., 311, 327
 - Gründungshöchstbetrag 261, 264 f.
 - Haftung 7, 137, 149, 269 ff., 327
 - Höchstbetrag 258 f., 265 f., 327
 - Mitgliedsbeitrag 85, 86, 186, 251
 - Nutzungen und Leistungen 267
 - Regressionswirkung 42 f.
 - Sachspende 8, 266 f., 327
 - Sonderausgaben 81, 186 f., 188
 - Spendenempfänger 164, 255 f.
 - Stiftungshöchstbetrag 261, 265 f.
 - tatsächliche Verwendung 252 f.
 - Teilentgeltlichkeit 252
 - unechte 202 f., 325
 - Unentgeltlichkeit 32, 251 f.
 - Vertrauensschutz 269 ff.
 - Vor- und Rücktrag 260 f.
 - Zustiftung 54, 186, 266
 - Zuwendungsbestätigung 256 f., 267, 269
- spendenbegünstigte Zwecke 253 ff.
- Spendenhaftung s. Spenden
- Ausstellerhaftung 271
 - Haftungsbescheid 276
 - Veranlasserhaftung 271
 - Verschulden 272, 274
- Spendensammelorganisationen 183, 221, 225 f.
- Spendenvor- und -rücktrag s. Spenden
- Spendenwerbung s. Aufwendungen für Spendenwerbung
- Sponsoring 58, 203 ff., 252
- Sport 7, 17 f., 28 ff, 32, 59, 79 f., 83 f., 87, 88, 103, 121, 125, 254, 315
- Staatsaufgaben 1f., 15 ff., 19 ff., 99 f., 315, 319
- ausschließliche 19
 - obligatorische s. Pflichtaufgaben

- Staatsentlastung 21 ff., 25 ff., 34, 81, 82, 99, 315, 316 f.
- Staatssubstitution 24, 28, 34, 36
- Staatsziele 15 ff., 315
- Stammeinlagen 185
- Steuergutschrift 43 ff.
- Steuerstaat 13
- Steuersurrogat 26, 40 ff., 43 ff., 82, 248, 316
- Steuervergünstigung 97 ff., 113 ff.
- Steuervergütung s. Umsatzsteuer
- Stifter 59
- Stiftung
 - Besteuerung 6
 - Förderstiftung 264
 - Neugründung 265
 - Spendenbegünstigung 261 ff., 310 f.
 - Stiftungsaufsicht 183, 310
 - Stiftungsbehörde 265
 - unselbständige 263
- Stiftungshöchstbetrag s. Spenden
- subjektbezogenes Merkmal 43, 90
- subjektive Gemeinnützigkeit s. Gemeinnützigkeit
- Subsidiaritätsprinzip 21 ff., 34, 81, 94, 101, 114, 128, 249, 315
- Subvention 5, 75, 99, 158, 249, 290 f., 294 f., 314
- tatsächliche Geschäftsführung 136, 138 f., 143 f., 215 f., 321
- Teilentgeltlichkeit s. Spenden
- Teilwert 267
- thesaurierte Gewinne s. Gewinnthesaurierung
- Tochtergesellschaft 56 f., 91 f., 194, 197, 237, 317
- Übermaßverbot 23
- Umsatzsteuer 38 f., 279 ff., 328 f.
 - ermäßigter Steuersatz 302 f., 329
 - Leistungsaustausch 309
 - Mitgliedsbeitrag 86 f., 285 ff., 328
 - Steuerbefreiung 122, 134, 297 ff., 307, 329
 - Steuervergütung 296
 - Unternehmereigenschaft 281 ff., 328
 - Vorsteuerabzug 292 ff., 297
 - Zweckbetrieb 38 f., 80, 134
- Unentgeltlichkeit s. Spenden
- Unmittelbarkeit, Grundsatz der 54 ff., 179, 224 ff., 317
- Unterhaltsleistung 223 f.
- Unternehmensbegriff 119 ff.
- Unternehmensbeteiligung 66
- Unternehmereigenschaft s. Umsatzsteuer
- Veranlasserhaftung s. Spendenhaftung
- Verbrauchsstiftung 210
- Verbrauchssteuer 38, 96, 282, 309 f.
- verdeckte Gewinnausschüttung s. Gewinnausschüttung
- Verdienstprinzip 42
- Vergütungsvereinbarungen 174 ff.
- Verhältnismäßigkeitsgrundsatz 145, 147
- Verkehrswert 267
- Verlust des Gemeinnützigkeitsstatus s. Gemeinnützigkeitsstatus
- Verlustrücklage s. Verluste im wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb
- Verluste im wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb 72 f., 137 f., 145 f., 198 f., 229 ff., 240, 318, 323
- Verlustrisiko, potentielles 165, 323
- Vermögensbindung, Grundsatz der 60, 140, 149 f., 156, 158, 181, 209, 215, 322
- Vermögensstock 187, 223
- Vermögensübersicht 184, 219 f., 326

- Vermögensumschichtungen 201
Vermögensverwaltung 35 ff., 58, 66,
71 f., 74, 103, 134, 145, 163, 187,
193 ff., 322
Verschonungssubvention 99
Verschulden s. Spendenhaftung
Verstoß gegen die Rechtsordnung
138 f., 146 f., 321
Vertrauensschutz s. Spenden
Verwaltungskosten 8, 61 ff., 138,
211 ff., 232 f., 325
Verzicht der Gemeinnützigkeit
s. Gemeinnützigkeit
Viersphärentheorie 182
vorläufige Bescheinigung 141 f.,
256, 321 f.
Vorsteuerabzug s. Umsatzsteuer
- Wechsel in die Steuerpflicht 140,
148
Werbemaßnahmen 8, 58, 205
Wettbewerbsbeeinträchtigung
106 f., 123, 193
Wettbewerbsklausel 37 f., 104, 192,
316
Wettbewerbsneutralität 35 f., 39,
68 f., 73 f., 167, 193, 316
Wettbewerbsverfälschung 5 f.,
113 ff.
wirtschaftliche Betätigung 68 ff.,
159 ff.
- Beihilfe 119 f.
– Grenzen 69 f.
wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb
34 f., 39, 87, 103, 128, 187 f., 192,
196 f., 239 f., 322
Wirtschaftsverfassung 114
Wissenschaft 4, 17, 99
Wohlfahrtsstaat 2, 313
Wohlfahrtswesen 4, 37, 96, 101,
103, 119, 123, 157
Wohltätigkeitsveranstaltung 252
Wohnungsgemeinnützigkeitsrecht
158
- zeitnahe Mittelverwendung
s. Mittelverwendung
Zuschüsse 188, 290 f.
– echte 294 f.
– unechte 203
Zustiftung s. Spenden
Zuwendungen 188, 217, s. auch
Spenden
Zuwendungsbestätigung s. Spenden
Zweckbetrieb 6, 37 ff., 70 f., 74, 76,
88, 103 f., 145, 162, 187 f., 192,
199 f., 240
zweckgebundene Rücklagen
s. Rücklagen
Zweckverwirklichung im Ausland
155 f., 226
Zweispährentheorie 182

Aus den Veröffentlichungen der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V. im Verlag Dr. Otto Schmidt:

Band 14: Probleme des Steuerbilanzrechts

Herausgegeben im Auftrag der Gesellschaft von Prof. Dr. Werner Doralt.
285 Seiten DIN A 5, 1991, gbd. 38,- €. ISBN 3-504-62014-5

Band 15: Umweltschutz im Abgaben- und Steuerrecht

Herausgegeben im Auftrag der Gesellschaft von Richter am BVerfG Dr. Paul Kirchhof. 260 Seiten DIN A 5, 1993, gbd. 38,- €. ISBN 3-504-62016-1

Band 16: Unternehmensbesteuerung in EU-Staaten

Herausgegeben im Auftrag der Gesellschaft von Prof. Dr. Joachim Lang. 365 Seiten DIN A 5, 1994, gbd. 49,80 €. ISBN 3-504-62015-3

Band 17: Grundfragen der Unternehmensbesteuerung

Herausgegeben im Auftrag der Gesellschaft von Richter am BFH Dr. Franz Wassermeyer. 397 Seiten DIN A 5, 1994, gbd. 49,80 €. ISBN 3-504-62017-X

Band 18: Der Rechtsschutz in Steuersachen

Herausgegeben im Auftrag der Gesellschaft von Prof. Dr. Christoph Trzaskalik. 241 Seiten DIN A 5, 1995, gbd. 47,80 €. ISBN 3-504-62018-8

Band 19: Steuerrecht im Europäischen Binnenmarkt

Herausgegeben im Auftrag der Gesellschaft von Prof. Dr. Moris Lehner. 314 Seiten DIN A 5, 1996, gbd. 49,80 €. ISBN 3-504-62019-6

Band 20: Besteuerung der GmbH und ihrer Gesellschafter

Herausgegeben im Auftrag der Gesellschaft von Vors. Richter am BFH Dr. Siegfried Widmann. 380 Seiten DIN A 5, 1997, gbd. 49,80 €. ISBN 3-504-62020-X

Band 21: Steuervereinfachung

Herausgegeben im Auftrag der Gesellschaft von Richter am BFH Dr. Peter Fischer. 325 Seiten DIN A 5, 1998, gbd. 49,80 €. ISBN 3-504-62021-8

Band 22: Steuern auf Erbschaft und Vermögen

Herausgegeben im Auftrag der Gesellschaft von Prof. Dr. Dieter Birk. 362 Seiten DIN A 5, 1999, gbd. 49,80 €. ISBN 3-504-62022-6

Band 23: Europa- und verfassungsrechtliche Grenzen der Unternehmensbesteuerung

Herausgegeben im Auftrag der Gesellschaft von Dr. Jürgen Pelka. 447 Seiten DIN A 5, 2000, gbd., 62,80 €. ISBN 3-504-62023-4

Band 24: Besteuerung von Einkommen

Herausgegeben im Auftrag der Gesellschaft von Dr. Iris Ebling. 595 Seiten DIN A 5, 2001, gbd., 64,- €. ISBN 3-504-62024-2

Band 25: Perspektiven der Unternehmensbesteuerung

Herausgegeben im Auftrag der Gesellschaft von Prof. Dr. Siegfert F. Seeger. 343 Seiten DIN A 5, 2002, gbd., 52,80 €. ISBN 3-504-62027-7
