

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 Neurodungsfreiheit⁷.

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.