

**Dirk Meyer**

# Zur Reform des Gemeinnützigkeitsrechts

## – Fragwürdige Förderzwecke und Diskriminierungen\*

*Abgabenordnung; externer Effekt; Gemeinnützigkeit; Klubgut; Spenden*

*Die steuerliche Gemeinnützigkeit ist durch die Neuregelung zum Gemeinnützigkeitsrecht in Bewegung geraten.<sup>1</sup> Allein die aus der steuerlichen Gemeinnützigkeit (§§ 51-68 Abgabenordnung, AO) abgeleiteten Steuervergünstigungen und -befreiungen des so genannten Dritten Sektors betragen aufgrund von unterschiedlichen Schätzungen etwa 10 Mrd. Euro.<sup>2</sup> Darüber hinaus eröffnet die steuerliche Anerkennung der Gemeinnützigkeit den Zugang zu ‚Gratisressourcen‘ im geschätzten Umfang von ca. 14,3 Mrd. Euro (2000) allein im Wohlfahrtssektor.<sup>3</sup> Wissenschaftliche Gutachten im Regierungsauftrag haben zum einen den Umfang der Gemeinnützigkeitsförderung, zum anderen die damit verbundene Diskriminierung privat-gewerblicher Anbieter kritisiert.<sup>4</sup>*

*Der folgende Beitrag geht auf die wesentlichen Regelungen des geltenden Rechts ein, insbesondere auf die Reformelemente, und stellt diesen eine ordnungs- und allokatonspolitische Rechtfertigung der steuerlichen Gemeinnützigkeit gegenüber. In der Kritik werden das Kriterium der Selbstlosigkeit und das Gewinnausschüttungsverbot, die externe Nutzenstiftung für weite Personenkreise sowie verschiedene Diskriminierungstatbestände und die Vereinbarkeit mit dem EU-Wettbewerbsrecht problematisiert. Ordnungspolitische Konsequenzen und ein Plädoyer für eine grundlegende Reform des Gemeinnützigkeitsrechts beschließen die Ausführungen.*

## I. Die Reform des Gemeinnützigkeitsrechts als aktueller Anlass

Die Privilegien des Gemeinnützigkeitsrechts entfalten sich nach den steuerrechtlichen Regelungen der §§ 51-68 AO und den darauf zurückgreifenden spezialrechtlichen Konkretisierungen.<sup>5</sup> Allgemein gewährt das Gesetz Körperschaften Steuervergünstigungen,

\* Zwei anonymen Gutachtern sei Dank für bereichernde Hinweise.

1 Gesetz zur weiteren Stärkung des bürgerschaftlichen Engagements vom 10. Oktober 2007.

2 Vgl. hierzu Bericht der Bundesregierung über die Entwicklung der Finanzhilfen des Bundes 2006, Anlage 3; Boss/Rosenschon 2006; Meyer 2005, S. 9 f.

3 Dieser Betrag ergibt sich aus Geldspenden für humanitär-karitative Zwecke (2 Mrd. Euro), der Bewertung von Zeitspenden aus Freiwilligenarbeit (10,4 Mrd. Euro) sowie dem unfreiwilligen Lohnverzicht der Zivildienst Leistenden (1,9 Mrd. Euro). Vgl. die Berechnungen von Meyer 2005, S. 10; ders. 2002, S. 583 ff.

4 Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen 2006; Monopolkommission 1998, Ziff. 614 ff. sowie Meyer 1999, S. 126 ff.

5 Hierzu zählen nicht nur die Vergünstigungen in den jeweiligen Steuergesetzen, sondern auch Regelungen in verschiedenen Bereichen der Freien Wohlfahrtspflege, so beispielsweise in der Kinder- und Jugendhilfe, die gemeinnützige Anbieter privilegiert (§§ 74 ff. SGB VIII). Siehe hierzu ausführlicher Abschnitt III.3.

soweit diese „ausschließlich und unmittelbar gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke“ verfolgen (§ 51 AO). Die Gewähr der steuerlichen Gemeinnützigkeit hängt demnach von der Erfüllung folgender vier Bedingungen ab:

- *Ausschließlichkeit*: Die Körperschaft darf nur ihren steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zweck verfolgen (§ 56 AO).
- *Unmittelbarkeit*: Sie muss diesen Zweck unmittelbar selbst verwirklichen, gegebenenfalls durch ihr zurechenbare Hilfspersonen, nicht aber durch selbstständige Dritte (§ 57 AO).
- *Allgemeinheit*: In der Negativabgrenzung darf sich die Förderung nicht auf einen engen, fest abgeschlossenen Personenkreis, beispielsweise die Belegschaft eines Unternehmens, beschränken (§ 52 Abs. 1 AO).
- *Selbstlosigkeit*: Das Handeln der Körperschaft darf nicht auf eigenwirtschaftliche, gewerbliche Zwecke gerichtet sein. Insbesondere besteht ein Gewinnausschüttungsverbot sowie ein Verbot der Begünstigung Dritter außerhalb des Satzungszwecks. Die erwirtschafteten Mittel (Jahresüberschuss, Cash flow) müssen zeitnah den gemeinnützigen Satzungszwecken zugeführt werden (§ 55 AO).

Ein Katalog (§ 52 Abs. 2 AO) benennt die steuerbegünstigten Zwecke.<sup>6</sup> Die Öffnungsklausel gibt den Ländern die Möglichkeit einer Modifikation. Dabei stellt die Bewertung der Gemeinnützigkeit auf die jeweilige konkrete Tätigkeit ab, wobei gewisse Spielräume hinsichtlich einer wirtschaftlichen Betätigung gemäß der vier Sphären eingeräumt werden. Die *ideelle Sphäre* stellt mit ihren so genannten gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken den Kernbereich der steuerbegünstigten Tätigkeit dar (§§ 52-54 AO). Neben dieser eng satzungsgebundenen Arbeit kann eine wirtschaftliche Betätigung vorliegen (Münder/v. Boetticher 2003, S. 20 ff.). Hierzu zählt zum einen die *Vermögensverwaltung* (§ 14 Satz 3 AO), die als unschädlich für die Inanspruchnahme von Gemeinnützigkeitsvorteilen gilt, solange sie lediglich der Vermögenserhaltung dient.<sup>7</sup> Im Gegensatz dazu steht der *wirtschaftliche Geschäftsbetrieb*, der im Rahmen einer selbstständigen nachhaltigen Tätigkeit wirtschaftliche Vorteile erzielt, die über eine Vermögensverwaltung hinausgehen (§ 14 Satz 1 AO).<sup>8</sup> Eine Zwitterstellung nimmt der *Zweckbetrieb* (§ 65

6 Als Förderung sind gemäß § 52 Abs. 2 AO insbesondere anzuerkennen:

1. Die Förderung von Wissenschaft und Forschung, 2. der Religion, 3. des öffentlichen Gesundheitswesens, 4. der Jugend- und der Altenhilfe, 5. von Kunst und Kultur, 6. des Denkmalschutzes, 7. von Bildung und Erziehung, 8. des Naturschutzes und der Landschaftspflege, 9. des Wohlfahrtswesens, 10. der Hilfe für politisch, rassistisch oder religiös Verfolgte, Flüchtlinge etc., 11. der Rettung aus Lebensgefahr, 12. des Katastrophen- und des Zivilschutzes, 13. der Völkerverständigung, 14. des Tierschutzes, 15. der Entwicklungszusammenarbeit, 16. der Verbraucherberatung und des Verbraucherschutzes, 17. der Fürsorge für Strafgefangene und ehemalige Strafgefangene, 18. der Gleichberechtigung von Frauen und Männern, 19. des Schutzes von Ehe und Familie, 20. der Kriminalprävention, 21. des Sports (Schach gilt als Sport), 22. der Heimatpflege und der Heimatkunde, 23. 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, 24. des demokratischen Staatswesens im Geltungsbereich dieses Gesetzes, 25. des bürgerschaftlichen Engagements.

7 Ausgeschlossen wären Spekulationsgeschäfte sowie der Erwerb von Beteiligungen zum Zweck der Einflussnahme auf die Unternehmenspolitik.

8 Hierzu rechnen Einrichtungen wie Teestuben, Imbissverkäufe anlässlich von Veranstaltungen, Basare sowie angegliederte Dienstleistungsbetriebe, die nicht in direktem Zusammenhang mit dem satzungsmäßigen Zweck

AO) ein, der einerseits Merkmale eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes trägt, ohne den jedoch der steuerbegünstigte satzungsmäßige Zweck nicht erreicht werden kann.<sup>9</sup> Eine Sonderstellung der Freien Wohlfahrtspflege bewirkt § 66 AO, gemäß dem sämtliche wirtschaftliche Betätigungen als solche eines steuerbegünstigten Zweckbetriebes eingestuft werden, soweit sie mit mildtätigen Zwecken in Verbindung stehen.

Aus der steuerlichen Gemeinnützigkeit leiten sich eine Reihe von *Steuerbefreiungen* für entsprechende Körperschaften ab:

- Körperschaftsteuer (§ 5 Abs. 1 Nr. 9 Körperschaftsteuergesetz, KStG)
- Gewerbesteuer (§ 3 Nr. 6 Gewerbesteuergesetz, GewStG)
- Grundsteuer (§ 3 Abs. 1 Nr. 3b Grundsteuergesetz, GrStG)
- Erbschaft- und Schenkungsteuer (§§ 13 Abs. 1 Nr. 16b; 17 Erbschaftsteuergesetz, ErbStG)
- Kapitalverkehrsteuergesetz (§ 7 Abs. 1 Nr. 1 Kapitalverkehrsteuergesetz, KVStG).

Darüber hinaus wird auf Leistungen nur der ermäßigte Mehrwertsteuersatz angewandt, soweit ein Zweckbetrieb und damit kein steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb vorliegt (§ 12 Abs. 2 Nr. 8 Umsatzsteuergesetz, UStG). Vollständig von der Mehrwertsteuer befreit sind Umsätze von Krankenhäusern und Altenheimen (§ 4 Nr. 16 UStG), Krankenbeförderungen mit Spezialkrankswagen (§ 4 Nr. 17b UStG) sowie Leistungen der Freien Wohlfahrtspflege (§ 4 Nr. 18 UStG).

Den Charakter von eher indirekten Subventionen gemeinnütziger Körperschaften haben Steuervergünstigungen, die den Zugang zu Ressourcen verbilligen bzw. die Einwerbung so genannter Gratisressourcen begünstigen (Meyer 2002, S. 580 ff.). Hierzu zählt zunächst das *Übungsleiterprivileg*. Einnahmen nebenberuflicher Arbeitskräfte im Dienste gemeinnütziger Organisationen „als Übungsleiter, Ausbilder, Erzieher, Betreuer oder [aus] vergleichbaren nebenberuflichen Tätigkeiten, aus nebenberuflichen künstlerischen Tätigkeiten oder der nebenberuflichen Pflege alter, kranker oder behinderter Menschen“ (§ 3 Nr. 26 Einkommensteuergesetz, EStG) sind bis zu einer Höhe von 2.100 Euro von der Einkommensteuer befreit. Ehrenamtlich Tätige, die diesen Betrag nicht geltend machen können und sich mindestens 20 Std./Monat im gemeinnützigen oder kirchlichen Bereich engagieren, haben Anspruch auf einen Steuerfreibetrag in Höhe von 500 Euro. Daneben können im Rahmen des *Spendenprivilegs* Zuwendungen an gemeinnützige Organisationen als Sonderausgaben geltend gemacht werden. Der förderungsfähige Höchstbetrag wurde auf einheitlich 20 % des Einkommens beim Spender, alternativ 4 0/100 der Summe der gesamten Umsätze und der aufgewendeten Löhne und Gehälter (§ 10b Abs. 1 EStG) erhöht.<sup>10</sup> Außerdem beschränkt sich die Steuersubvention bei Spenden in das Stif-

---

stehen. Bis zu einem Umsatz in Höhe von 35.000 Euro ist der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb von der Körperschafts- und Gewerbesteuer befreit (§ 64 Abs. 3 AO).

9 Hierzu zählen Leistungen der Kinder- und Jugendhilfe (Kindertagesstätten, Jugendheime etc.) sowie Alten- und Pflegeheime. Vgl. auch die Aufzählung in § 68 AO.

10 Der bislang geltende § 10b EStG unterschied nach Spendenzweck. Lediglich für wissenschaftliche, mildtätige und als besonders förderungswürdig anerkannte kulturelle Zwecke betrug der maximale Spendenabzug 10 % vom Einkommen, ansonsten 5 %.

tungsvermögen zukünftig nicht auf Neugründungen und der Maximalbetrag für den Zehnjahreszeitraum steigt auf 1 Mio. Euro (§ 10b Abs. 1a EStG).

Bei einer zusammenfassenden Bewertung der Reform ist festzustellen, dass weder die von der *Monopolkommission* beanstandeten diskriminierenden und wettbewerbswidrigen Regelungen, noch der Hinweis des *Wissenschaftlichen Beirats beim Bundesministerium der Finanzen* auf die allokatiospolitisch gebotene Beschränkung der steuerlichen Gemeinnützigkeitstatbestände in irgendeiner Art und Weise Berücksichtigung gefunden haben.<sup>11</sup>

Der geschätzte Umfang der Steuervergünstigungen aufgrund der (steuerlichen) Gemeinnützigkeit beträgt für das Jahr 2004 je nach Abgrenzung 10-15 Mrd. Euro (vgl. Tab. 1). Bemerkenswert ist der prozentuale Anstieg, der sich im Zeitraum 1998-2004 auf 17,8 % beläuft. Die mit der Reform des Gemeinnützigkeitsrechts verbundene Steigerung wird auf zusätzliche 440 Mrd. Euro geschätzt.<sup>12</sup>

## II. Rechtfertigung der steuerlichen Gemeinnützigkeit

Eine *ordnungspolitische Rechtfertigung* gründet sich auf dem Subsidiaritätsprinzip und der normativen Prämisse, dass marktwirtschaftliche gegenüber staatlich-zentralwirtschaftlichen Strukturen bessere Voraussetzungen sowohl für die Berücksichtigung der Präferenzen der Leistungsempfänger als auch für eine Beachtung der Präferenzen der Spender und Steuerzahler bieten.

Die zunehmende *Verstaatlichung des Sozialen* (Prosi 1990, S. 51) führte in der Vergangenheit zu einer Anonymisierung der Geber-Nehmer-Beziehung, die auf der Grundlage von gesetzlich geregelter Leistungsanspruch einerseits und fiskalischer Zwangsabgabe andererseits beruht. Als Folge pervertiert die *Goldene Regel der Gegenseitigkeit* „Verhalte dich so, wie du es von anderen erwartest“ zur Rationalitätenfalle „Verhalte dich so, wie du es von anderen befürchtest“ (Prosi 1990, S. 49 f.). Die Ansprüche an die staatlichen Sozialsysteme nehmen zu und die bei Drittzahlung steigende Inanspruchnahme führt zu Belastungen öffentlicher Haushalte bis hin zur Handlungsunfähigkeit. Die notwendige Erhebung fiskalischer Zwangsabgaben erzeugt zunehmende Erhebungswiderstände, die sich in Leistungsverweigerung und Beitragshinterziehung zeigen.

Darüber hinaus entstehen Rückwirkungen durch den Anstieg staatlicher Sozialausgaben auf den Umfang privat initiiierter Hilfen. Zum einen lassen zusätzliche Sozialtransfers private Hilfen aus der Sicht der Geber als weniger dringlich erscheinen (Substitutionseffekt), zum anderen senkt der Anstieg der Zwangsabgaben das individuell verfügbare Ein-

11 Monopolkommission 1998 und Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen 2006. Nebenbei bemerkenswert fällt die – hoffentlich nur – redaktionelle Unprofessionalität des Gesetzentwurfes auf. So werden „keine unterschiedlichen Fördersätze [gemeint: prozentuale Förderhöchstbeträge vom Einkommen, d. Verf.] bei unterschiedlichen förderungswürdigen Zwecken“ (S. 1) hervorgehoben. Sodann S. 19: „Bei Zuwendungen ... erhöht sich der Satz [gemeint: prozentualer Förderhöchstbetrag, d. Verf.] von 5 % um weitere 5 % [gemeint: 5 Prozentpunkte, d. Verf.] auf insgesamt 10 %.“

12 Gesetzentwurf zur weiteren Stärkung des bürgerschaftlichen Engagements, Kabinettsentwurf vom 14. Februar 2007, S. 17.

kommen (Einkommenseffekt).<sup>13</sup> Das Ergebnis ist eine *Verdrängung privater Hilfeleistung*, die als Crowding-out bezeichnet wird. Untersuchungen deuten jedoch differenzierte Wirkungen einer Steigerung staatlicher Wohlfahrtsausgaben an. In einer vergleichenden Analyse von 15 empirischen Studien stellt Steinberg (1991) insbesondere für staatliche Sozialausgaben ein Crowding-out privater Hilfen im Umfang von gemeinhin 2-15 % bis hin zu maximal 40 % fest. Demgegenüber weisen einige Untersuchungen für die Bereiche Gesundheit, Bildung und Kultur eine Steigerung der privaten Wohltätigkeit durch staatliche Mittelzuführungen für diese Zwecke nach. Ein so genanntes Joint-crowding-in wird zum Teil auch für zentralstaatliche Mittel festgestellt, die durch Ausgaben regionaler Gebietskörperschaften sowie private Spenden ergänzt werden. Rose-Ackermann (1986) hebt für die Wirkungsweise die Form der institutionellen Ausgestaltung staatlicher Mittelvergabe hervor. So sei ein Crowding-in durch die Orientierung der Spender an eine mit der staatlichen Unterstützung einhergehenden Aufsichtsfunktion der Behörden erklärbar, die einen zweckbestimmten und effizienten Einsatz der Gelder sicherstellen würden.

Die *fiskalische Rechtfertigung* stellt auf eine Entlastung staatlicher Haushalte und den Wegfall steuerlicher Zusatzkosten in Form von Erhebungskosten und Ausweichhandlungen der Steuersubjekte ab. Nach Berechnungen von Meyer (2002, S. 583 f.) beträgt der Wert der im deutschen Sozialsektor jährlich geleisteten Gratisressourcen ca. 14,3 Mrd. Euro (2000). Verglichen mit den Nettoleistungen für die Sozialhilfe von 20,4 Mrd. Euro sind dies 70 %, bezogen auf das gesamte Sozialbudget in Höhe von 668,1 Mrd. Euro immerhin 2 %. Dies bedeutet eine nicht unerhebliche Entlastung der Sozialhaushalte. Zudem belaufen sich die Entrichtungs- und Erhebungskosten für die Lohnsteuer auf 6 %. Die Ausweichreaktionen in Form einer Leistungsverweigerung, Selbsthilfe und Steuerhinterziehung durch Schattenarbeit und illegale Beschäftigung werden auf 50 % geschätzt.<sup>14</sup> Das Ziel einer fiskalischen Entlastung rechtfertigt staatliche Finanzhilfen insofern, als bei einer Preiselastizität der Spendenbereitschaft von absolut  $>1$  ein größeres Spendenvolumen entsteht, als der staatliche Subventionsbetrag in Form der Steuervergünstigung selbst ausmacht.<sup>15</sup> Für eine Einnahmenerzielung über Steuern sprechen allerdings die höhere Transparenz und legislative Kontrollen, die bei einer Spendenförderung und dem Einsatz der Spenden nur sehr bedingt gegeben sind. Des Weiteren ist eine Spendenförderung hinsichtlich einer möglichen Abschwächung intrinsischer Motive sowie der zum Teil nicht unerheblichen Spendenbeschaffungskosten durchaus fragwürdig.<sup>16</sup>

13 Zur mikroökonomischen Analyse vgl. Abrams u. Schmitz 1986, S. 304 ff. Missverständlich erscheint die Bezeichnung als Substitutionseffekt, da hier keine Bewegung entlang einer Indifferenzkurve, sondern eine durch staatliche Sozialprogramme exogen verursachte Verschiebung der Nutzenfunktion vorliegt.

14 Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen 2006, S. 25. Damit käme auf 1 Euro Steuer-mehreinnahmen ein Kaufkraftentzug von 1,50 Euro im privaten Sektor.

15 Paqué 1986, S. 180 ff. Die Preiselastizität der Spendenbereitschaft gibt den prozentualen Zuwachs an Spenden an, der bei einer Preissenkung i. S. einer Erholung der Steuervergünstigungen um 1 % resultiert.

16 Zur Höhe der im Vergleich zu einer Steuerfinanzierung akzeptablen Kosten der Spendeneinwerbung vgl. die theoretische Herleitung bei Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen 2006, S. 26 ff. Die maximal tolerierbare Quote der Spendeneinwerbungskosten wird in Abhängigkeit von den Zusatzkosten der steuerlichen Erhebung mit 25 % angegeben. Die Förderung altruistischen Verhaltens wird aus psychologischem Blickwinkel aufgrund des Ansatzes der Überrechtfertigung dieses Handelns durch die Gabe von Beloh-

Unter *normativ-wohlfahrtsökonomischem Blickwinkel* lautet die Fragestellung: Welche Eigenschaft muss eine Tätigkeit aufweisen, damit eine Steuerbegünstigung wegen Gemeinnützigkeit gerechtfertigt ist? Wenngleich der Begriff der Gemeinnützigkeit nur schwer fassbar ist, so wird er durch die Bedingungen der *Allgemeinheit* und der *Selbstlosigkeit* (§ 52 Abs. 1 AO) näher umschrieben. Während der finanzwissenschaftliche Begriff des Kollektivguts auf den Prinzipien der Nichtausschließbarkeit und der fehlenden Nutzungsrivalität beruht, stellt Allgemeinheit vorrangig auf den *fehlenden Nutzungsausschluss* ab. Die fehlende Konsumrivalität ist für das selbstlose Handeln hingegen nicht Bedingung, allerdings eine *Nutzenexternalisierung* zugunsten Dritter. Von daher besteht die Forderung, dass *weite Personenkreise* zumindest potenziell begünstigt werden müssen und eine zu enge Abgrenzung (Familie, Unternehmensbelegschaft) subventionschädlich wäre. Beispielsweise scheiden auch Klubgüter wie Golf oder Tennis aus, da der allgemeine Zugang i. d. R. durch hohe Aufnahmegebühren und Mitgliedsbeiträge versperrt wird (Klein 2000, S. 326 f.). Demgegenüber ließe sich eine Förderung von Sportvereinen mit dem Hinweis auf die Jugendarbeit als Gesellschaftsaufgabe durchaus rechtfertigen. Diese Diskussion zeigt, dass eine Abwägung des Einzelfalls Bewertungsspielräume offen lässt.

Unter dem Gesichtspunkt der paretianischen Effizienz können Steuervergünstigungen zudem Fehlallokationen aus positiven externen Effekten privater Wohltätigkeit bei altruistisch motivierten, interdependenten Nutzenfunktionen ausgleichen. Ähnlich lässt sich hinsichtlich der Bereitstellung des Kollektivgutes Umverteilung (Mildtätigkeit) argumentieren, welches ohne staatliche Sicherstellung aufgrund des Free-Rider-Verhaltens nicht bereitgestellt werden würde.

Abschließend sollte ein Hinweis zur Unterscheidung der *Förderwürdigkeit* von der *Förderbedürftigkeit* nicht fehlen<sup>17</sup> (). Wenngleich das Vorliegen positiver externer Effekte bzw. von Kollektivgütern generell zu einer suboptimalen privaten Bereitstellung führt, so bewirkt ein gemeinhin als altruistisch gesehenes Verhalten bereits Linderung dieses Mangels aus freiwilliger privater Initiative. Will man Mitnahmeeffekte oder gar eine Schwächung dieser altruistischen Motive vermeiden, sollte sich eine Subvention insbesondere an der Förderbedürftigkeit orientieren. Diese Differenzierung ließe sich in der Praxis jedoch nur fall- oder fallgruppenweise vornehmen, so dass eine pauschale Berücksichtigung mangels Information und Unterschiedlichkeit kaum möglich wäre.

### III. Zur Kritik am reformierten Gemeinnützigkeitsrecht

Die Kritik am neuen Gemeinnützigkeitsrecht richtet sich auf drei Punkte. Neben einer kritischen Betrachtung zur Selbstlosigkeit und zum Gewinnausschüttungsverbot wird die Bedingung einer externen Nutzenstiftung für weite Personenkreise anhand des Kriterien-

---

nungen nicht unkritisch gesehen, da sie auf die intrinsische Motivation zerstörend wirken kann (Aronson u. a. 2004, S. 432 ff.). Siehe hierzu auch Titmuss 1970 und dessen Betrachtungen zur Blutspende.

17 Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministeriums der Finanzen 2006, S. 19 ff.

katalogs in § 52 Abs. 2 AO problematisiert. Sodann werden ein Verstoß gegen das Wettbewerbsprinzip durch verschiedene Diskriminierungstatbestände sowie ein möglicher Konflikt mit dem EU-Wettbewerbsrecht diskutiert. Als ordnungspolitische Norm gelten die oben in Abschnitt 2 angeführten Kriterien sowie das Prinzip einer wettbewerblichen Nichtdiskriminierung.

## 1. Renditesteuern statt / und Gemeinnützigkeit

Die steuerrechtliche Anwendung der Gemeinnützigkeit setzt nach § 53 AO voraus, dass die „Tätigkeit darauf gerichtet ist, Personen selbstlos zu unterstützen.“ Wie passt diese (*christliche*) *Regel der Nächstenliebe* zu einer marktwirtschaftlichen Steuerung, bei der das *erwerbswirtschaftliche Prinzip* sowie die egoistischen Motive der Gewinnerzielung und der Nutzenmaximierung vorherrschen? Eine wesentliche Voraussetzung zur Einkommenserzielung ist die Abnahme der Leistung durch die (zahlungskräftigen) Konsumenten, die sich von dem Erwerb einen Nutzengewinn versprechen. Verluste oder gar Konkurse sind ein Indiz für abgewählte Anbieter. Von daher sind die Konsumenten – die ‚Nächsten‘ in einer weitgehend anonymen, arbeitsteiligen Gesellschaft – nicht von der persönlichen Zuneigung der Leistungsanbieter abhängig: „Wir erwarten unser Essen nicht von der Wohltätigkeit des Fleischers, Brauers oder Bäckers, sondern davon, dass sie ihre eigenen Interessen wahrnehmen“ (Smith 1976 [1776], Bd. 1, S. 21). Nicht die Selbstlosigkeit, sondern Bedarfsgerechtigkeit, Wirtschaftlichkeit und Innovationsfähigkeit sind die Kriterien einer kundenbezogenen und damit quasi-gemeinnützigen Leistungserstellung. Somit sind Gemeinnutz und Eigennutz kein Widerspruch. Vielmehr ermöglicht erst die Inanspruchnahme des Eigennutzes das Gemeinwohl.<sup>18</sup>

Ein grundlegender ökonomischer Zusammenhang besteht darin, dass das, was verschenkt wird, erst erwirtschaftet werden muss. Wendet man diesen Sachverhalt auf die einzelne gemeinnützige Körperschaft an, so können Gewinne *Handlungsspielräume* eröffnen, die eine spezielle soziale, karitative oder diakonische Ausrichtung der Organisation erst ermöglichen. Gewinne werden Mittel zum organisatorischen Zweck (Rückert 1990, S. 52 u. S. 189 ff.). Eine Abkehr vom Ziel der Gewinnmaximierung „zugunsten eines niedrigeren, als angemessen definierten Gewinns [ist] bereits eine Form der ... Gewinnverwendung .., die .. verantwortet werden muss“ (Rückert 1990, S. 192). Zudem beinhaltet diese gebremste Überschusserzielung in Anlehnung an das *Gutenbergsche* Angemessenheitsprinzip die Gefahr einer unwirtschaftlichen Leistungserstellung und damit der Gewinnverschwendung (Gutenberg 1983 [1971], S. 479 ff.; Rückert 1990, S. 189 f.). Ebenfalls können hieraus höhere Faktorentgelte gezahlt werden, als am Markt üblich.<sup>19</sup> Im Übrigen

18 Rendtorff 1992, S. 6 fasst diesen Zusammenhang in die Formel ‚Gemeinwohl durch Eigennutz‘. Rendtorff war Vorsitzender der Kammer der EKD für öffentliche Verantwortung, die wesentlichen Anteil an der Denkschrift der EKD ‚Gemeinwohl und Eigennutz – Wirtschaftliches Handeln in Verantwortung für die Zukunft‘ aus dem Jahr 1991 hatte.

19 Meyer 1999, S. 60 ff. u. S. 75 ff., der für die 90er Jahre bei den Einrichtungsträgern der Freien Wohlfahrtspflege gegenüber privat-gewerblichen Anbietern i. d. R. höhere Arbeitsentgelte nachweist.

begrenzt die steuerliche Gemeinnützigkeit keinesfalls die Gewinnerzielung, lediglich die Verwendung ist auf den steuerbegünstigten Zweck eingeschränkt.<sup>20</sup> Empirische Hinweise zeigen z. T. beachtliche Überschusserzielungen (Meyer 1998, S. 17 ff.).

Darüber hinaus gestattet eine marktwirtschaftliche Ordnung auch eine *Pluralität* bei der Verfolgung spezieller Leitbilder und Werte (christliche Grundsätze, anthroposophisches Menschenbild etc.). Allerdings mit einer Einschränkung: Die Verfolgung des Leitbildes darf das Produkt nicht so verteuern oder qualitativ verändern, dass es von den Kunden nicht mehr akzeptiert wird. Positiv formuliert schützt es die Kunden vor der Ausbeutung durch Andersdenkende, die ihre Ziele auf Kosten anderer erreichen wollen.

Dies weist auf einen entscheidenden Vorteil der marktorientierten Renditesteuierung hin. Während das Kriterium der Selbstlosigkeit allenfalls einen Hinweis auf die Absicht des Handelnden gibt und damit einer *Gesinnungsethik* im *Weberschen* Sinne entspringt, unterliegt das Gewinnstreben einer Erfolgsorientierung i. S. einer *Verantwortungsethik* (Weber 1956 [1919], S. 174 ff.). Die Freiheit des Handelns wird durch das Prinzip Verantwortung kontrolliert (Jonas 1986; Prosi 1988, S. 481 ff.). Gerade in einer Welt des Mangels, der Unwägbarkeiten, des Wandels und der menschlichen Unvollkommenheiten erscheint diese Kongruenz als wichtig.<sup>21</sup>

Der Einwand, das erwerbswirtschaftliche Prinzip ermögliche bei *Vertrauensgütern* Gewinne bei geringer Qualität und Schlechtleistung, verkennt den Findungsreichtum wettbewerblicher Strukturen hinsichtlich problemlösender Normen und Institutionen (Meyer 1990; 2004). In einem Wettbewerb der Unternehmensformen könnte sich bei Nichtdiskriminierung dieser oder jener Typ als vorteilhaft erweisen. Dabei hätte auch diejenige Satzung eine faire Chance, die die freie Gewinnverwendung bzw. -ausschüttung verbietet. Interessant sind hierbei Umfrageergebnisse aus den USA, wonach nur wenige Konsumenten angeben konnten, ob die Einrichtungen mit oder ohne Gewinnerzielungsabsicht arbeiten würden.<sup>22</sup> Von daher scheint die Nicht-Gewinnverteilungsregel als Vertrauenssignal von geringer Bedeutung zu sein. Dies schließt eine unternehmensinterne Wirksamkeit auf die Beschäftigten selbstverständlich nicht aus.

Ein gravierender Nachteil des Gewinnausschüttungsverbotes besteht in dem versperrten Zugang zum *Kapitalmarkt*. Mangels Dividendenausschüttung ist der private Kapitalmarkt nur sehr begrenzt zugänglich und mangels Eigenkapital als Haftungsmasse bleibt auch die Fremdfinanzierung verschlossen. Die Überlebensfähigkeit freigemeinnütziger Sozialunternehmen ist mittelfristig auch deshalb gefährdet, da die ‚künstlichen Überlebensquellen‘, wie öffentliche Förderungen und Kirchensteuermittel, eher rückläufig sind und der Zufluss von Gratisressourcen stagniert. Die Eigenfinanzierung von Investitionen über einbehaltene Gewinne und externes Eigenkapital werden hingegen auch aufgrund der

20 Nach § 58 Nr. 6 AO kann „eine Körperschaft ihre Mittel ganz oder teilweise einer Rücklage zuführ[en], soweit dies erforderlich ist, um ihre steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke nachhaltig erfüllen zu können, ...“. Vgl. außerdem die weiteren Fälle des § 58 AO.

21 Der Verantwortungsethiker rechnet mit eben jenen durchschnittlichen „Defekten des Menschen“ (Weber 1956 [1919], S. 175).

22 Schaad 1995, S. 51, die eine Studie von Ellmann 1982 zitiert.



neuen Entgeltsysteme immer wichtiger.<sup>23</sup> Schließlich können die Gewinnverwendungsaufgaben einen notwendigen Strukturwandel behindern und zu einer Kapitalverschwendung durch unprofitable Anlagen führen.

## 2. Externe Nutzenstiftung für weite Personenkreise

Ausgehend von der grundsätzlichen Vereinbarkeit von Renditesteuern und Gemeinnützigkeit erscheint die Bedingung der Nichtausschüttung von Gewinnen für eine steuerliche Förderung bei Gemeinnützigkeit verzichtbar. Vielmehr sollte sich die Interpretation der Selbstlosigkeit auf den Tatbestand einer externen Nutzenstiftung konzentrieren. Nicht die Unternehmenssatzung (Nichtausschüttung), sondern die Besonderheit des Gutes (positiver externer Effekt) stehen im Vordergrund. Zusammen mit der Anforderung der Allgemeinheit wäre demnach die Frage zu prüfen, inwiefern die in § 52 AO formulierten gemeinnützigen Zwecke die Bedingung einer *externen Nutzenstiftung für weite Personenkreise* erfüllen.

Als *Konsequenz* dieser Abgrenzung hält der *Wissenschaftliche Beirat beim Bundesministerium der Finanzen* sowohl die umsatzsteuerlichen Privilegien wie auch die körperschaftsteuerliche Entlastung bei wirtschaftlichem Geschäftsbetrieb für nicht akzeptabel.<sup>24</sup> Diese würden Leistungen gegen Entgelt voraussetzen und der damit verbundene Nutzungsausschluss widerspräche den Eigenschaften eines Kollektivgutes. Wenngleich die Argumentation stimmig ist, so gibt sie den Extrempunkt einer weitestmöglichen Nutzenexternalisierung des Handelnden wieder. Weniger puristisch, allokativ jedoch zweifelsohne vertretbar, bleiben diese Steuervergünstigungen vom Grundsatz, wenn man von der Gesetzesformulierung (§ 52 Abs. 1 AO) ausgeht und diese auf ‚weite Personenkreise‘ bezieht. Damit ist ausgeschlossen, dass eher nachbarschaftliche oder klubähnliche Externalitäten eine steuerliche Begünstigung erfahren. Diese sind ohne staatliche Eingriffe durch hinreichendes Eigeninteresse einer i. d. R. effizienten Selbststeuerung über den Markt zugänglich.<sup>25</sup>

Geht man den in § 52 Abs. 2 AO aufgeführten Katalog durch, so fallen folgende *Abweichungen* zur Grundregel des § 52 Abs. 1 AO auf:

- Leistungen der Altenhilfe (Pflege, Seniorenklubs) sind weitgehend private Güter mit strengem Nutzungsausschluss.
- Das Wohlfahrtswesen, verbandlich vereint in den Organisationen der Freien Wohlfahrtspflege, umfasst Leistungen wie die stationäre Krankenversorgung oder Krankentransporte, die ebenfalls private Güter darstellen.

<sup>23</sup> Mit neuen Entgeltsystemen ist beispielsweise die Abgeltung der investiven Aufwendungen über einen Investitionsbetrag als Bestandteil des Leistungsentgeltes gemeint. Vgl. § 76 Abs. 2 SGB XII sowie entsprechende Regelungen in den verschiedenen Bereichen sozialer Dienstleistungen.

<sup>24</sup> Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen 2006, S. 28.

<sup>25</sup> Vgl. den Übersichtsartikel zur Klubtheorie bei Sandler/Tschirhart 1980, die die grundlegenden Mechanismen einer marktlichen Selbststeuerung hinsichtlich der Klubgröße, der Nutzungsentgelte sowie eines Wettbewerbs zwischen Klubs analysieren.

- Sport kann wie im Fall des Jugendsports einen gesellschaftlichen Nutzen entfalten. Ob der Aspekt der Gesundheitsförderung als Subventionsgrund anerkennenswert ist, bleibt diskutabel. Hierbei sollte beachtet werden, dass das private Gut Gesundheit zwar über die Gesetzliche Krankenversicherung sozialstaatlich kollektiviert wurde, es jedoch aus individueller Sicht nicht immer als ‚höchstes Gut‘ gilt (Alkoholmissbrauch, Verhalten im Straßenverkehr und Haushalt). Die besondere Hervorhebung des Schachspiels als förderungswürdiger Sport hat eher anekdotischen Charakter.
- Diverse der in Nr. 4 der Aufzählung genannten Aktivitäten – Tierzucht, Pflanzenzucht, Kleingärtnerei, Amateurfunk, Modellflug und Hundesport – sind überwiegend Hobbys ohne weitere gesellschaftliche Nutzenstiftung.

*Mildtätige Zwecke* (§ 53 AO) sind zumeist verteilungspolitisch begründet<sup>26</sup> und haben damit Kollektivgutcharakter. Kritikwürdig bleibt jedoch die Abgrenzung des begünstigten Personenkreises, der mit Einkünften in Höhe des vier- bzw. fünffachen Sozialhilferegelsatzes für Not lindernde Maßnahmen doch recht weit gefasst ist. Ob *kirchliche Zwecke* (§ 54 AO) immer das kulturelle Erbe oder ähnliche Begründungen treffen, soll an dieser Stelle nicht näher untersucht werden.<sup>27</sup> Dass die Kinderhilfe nicht aufgeführt wird, ist gerade unter dem heutigen Zuspruch ‚Kinder sind (gesellschaftliche) Zukunft‘ kritikwürdig.

### 3. Diskriminierungstatbestände

Das Gemeinnützigkeitsrecht ist auch nach der Reform nicht wettbewerbsneutral und stellt einen Verstoß gegen das Prinzip der Nichtdiskriminierung dar. Dieser Tatbestand trifft für die *Trägerschaft/Rechtsform*, die *Art der Spende* sowie für den *Spender* zu. Darüber hinaus bestehen Zweifel bezüglich der Vereinbarkeit mit dem EU-Wettbewerbsrecht.

#### a) Rechtsform

Die Inanspruchnahme der steuerlichen Gemeinnützigkeit setzt gemeinnützige Körperschaften voraus, die als notwendige Bedingung ein Gewinnausschüttungsverbot satzungsmäßig festschreiben müssen. Damit sind *privat-gewerbliche Anbieter* vielfältigen Wettbewerbsnachteilen ausgesetzt (Monopolkommission 1998, Ziff. 614 ff.; Meyer 1999, S. 117 ff.). So entfallen sämtliche der in Abschnitt 1 genannten direkten Steuervergünstigungen. Hinsichtlich der umsatzsteuerlichen Regelungen führen verschiedene Grade der Diskriminierung zu folgender Kuriosität: Die häusliche Essensversorgung („Essen auf Rädern“) eines wohlfahrtlichen Einrichtungsträgers ist vollständig (§ 4 Nr. 18 UStG), die eines freigemeinnützigen Vereins zur Hälfte (§ 12 Abs. 2 Nr. 8 UStG) und die eines

26 Siehe auch die Begründung zum Gesetzentwurf zur weiteren Stärkung des bürgerschaftlichen Engagements, Begründung, S. 13.

27 Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen 2006, S. 35.

privat-gewerblichen Anbieters gar nicht von der Mehrwertsteuer befreit. Demgegenüber sind beispielsweise Krankenanstalten und Pflegeheime unabhängig von ihrer Trägerschaft vollständig befreit (§ 4 Nr. 16 UStG).<sup>28</sup>

Sodann leiten sich aus der gemeinnützigen Anerkennung einige indirekte Vorteile freigemeinnütziger Träger ab. Hierzu zählen die Spendenabzugsfähigkeit, das Übungsleiterprivileg, der Steuerfreibetrag bei ehrenamtlicher Tätigkeit sowie die Berücksichtigung bei der Zuteilung von Bußgeldern und Lotterierlösen. Einen nicht unerheblichen Wettbewerbsvorteil in Kindertagesstätten sowie in der stationären Altenpflege stellt zudem die hochsubventionierte Tätigkeit von Zivildienst Leistenden dar.<sup>29</sup>

Entgegen den steuerlichen Diskriminierungen wird an anderer Stelle des Gemeinnützigkeitsrechts versucht, Wettbewerbsverzerrungen zu vermeiden. So ist die steuerliche Begünstigung des Zweckbetriebs an die Voraussetzung gebunden, dass ... der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb zu nicht begünstigten Betrieben derselben oder ähnlicher Art nicht in größerem Umfang in Wettbewerb tritt, als es bei Erfüllung der steuerbegünstigten Zwecke unvermeidbar ist“ (§ 65 Nr. 3 AO). Hierbei ist das Gebot der Gleichmäßigkeit der Besteuerung gegen die Förderung der steuerbegünstigten Zwecke abzuwägen. Allerdings schränkt § 66 AO diesen Grundsatz wiederum ein, indem die Wohlfahrtspflege nicht an diese Bedingung gebunden ist. Diskriminierungen sind somit gesetzlich ausdrücklich beabsichtigt. Des Weiteren gilt die Mehrwertsteuerpräferenz der Freien Wohlfahrtspflege nur, wenn „die Entgelte für die in Betracht kommenden Leistungen hinter den durchschnittlich für gleichartige Leistungen von Erwerbsunternehmen verlangten Entgelten zurückbleiben“ (§ 4 Nr. 18 UStG). Zum einen wird ein Preisvergleich durch die bereits vorgenommenen Steuerbefreiungen verzerrt, zum anderen ergeben sich Probleme, wenn in der Region keine vergleichbaren erwerbswirtschaftlichen Konkurrenten existieren.<sup>30</sup>

## b) Art der Spende

Steuerbegünstigt sind derzeit nur Geld- und Sachspenden (§ 10b EStG). Zeitspenden im Umfang der ehrenamtlichen Arbeit sind somit beim Spender, abgesehen vom pauschalen Steuerfreibetrag, nicht förderungsfähig. Im Sinne einer Nichtdiskriminierung wäre eine Gleichstellung mit den anderen Spendenarten zu fordern.<sup>31</sup> Problematisch wäre die Ermittlung des Wertansatzes einer geleisteten Arbeitsstunde. Eine Bewertung nach dem

28 Meyer 1999, S. 121. Die umsatzsteuerlichen Befreiungen nach § 4 UStG setzen die 6. Mehrwertsteuer (MwSt)-Richtlinie des EU-Rechts um.

29 Nach Berechnungen von Meyer 2002, S. 594 ff. ergibt sich bei der Beschäftigung eines Zivildienst Leistenden gegenüber einem Pflegehelfer ein Kostenvorteil in Höhe von 195 %, gegenüber einem Hausmeister ohne Ausbildung einer von 120 %.

30 Fehlt es an entsprechenden Vergleichen, reicht der Erhalt laufender Zuschüsse von dritter Seite als Vermutungstatbestand für nicht-erwerbswirtschaftliche Absichten aus. Effizienzgesichtspunkte bleiben völlig außer Acht. Außerhalb des Gemeinnützigkeitsrechts liegende Diskriminierungen können somit die Voraussetzung für den Erhalt von Mehrwertsteuerbefreiungen bilden. Siehe auch Meyer 1999, S. 122.

31 Ob mit dieser Förderung die intrinsische Motivation des ehrenamtlich Tätigen Schaden nimmt, ist eine nur empirisch zu lösende Frage, die nicht unbeachtet bleiben sollte.

Wertgrenzprodukt, das die Organisation aus der Arbeit erzielt, würde das Problem zumindest theoretisch lösen. Soweit vorhanden, könnten vergleichbare marktliche Entgeltsätze zur Orientierung herangezogen werden.

### c) Spender

Eine weitere Ungleichbehandlung betrifft die *Spender*. Sie erhalten abhängig von ihrem persönlichen Grenzsteuersatz ganz unterschiedliche Subventionsraten. Dem Grundsatz der Zweckorientierung und der Nichtdiskriminierung folgend wäre eine konstante Subventionsrate, gegebenenfalls gestaffelt nach dem Spendenzweck, vorzuschlagen. Verwaltungstechnisch wäre die Steuervergünstigung nicht als Sonderausgabenabzug, sondern als Steuergutschrift zu handhaben. Die Systematik der Zweckorientierung hätte außerdem die Aufhebung der prozentualen Förderhöchstsätze vom Einkommen zur Folge, da diese individuell unterschiedliche Vergünstigungen für die Spender bewirken. Zur Entlastung der staatlichen Finanzen wäre zudem bei einer Preiselastizität der Spendenbereitschaft von absolut  $>1$  eine großzügigere Förderung empfehlenswert (Meyer 1999, S. 129).

### d) Gemeinnützigkeitsprivileg und EU-Wettbewerbsrecht

Ein ganz wesentlicher Diskriminierungstatbestand ergibt sich aus der Verknüpfung des Gemeinnützigkeitsprivilegs mit dem bevorrechtigten Zugang zum teilweise stark *korporatistisch geprägten Sozialmarkt*. Beispielhaft sei auf den Markt der sozialen Dienste im Bereich der Kinder- und Jugendhilfe (SGB VIII) verwiesen. Eine Teilnahme bzw. Zulassung ist an die Anerkennung als ‚Träger der freien Jugendhilfe‘ gebunden, die u. a. den Nachweis gemeinnütziger Ziele verlangt (§ 75 Abs. 1 SGB VIII). Während die Kirchen und die Freie Wohlfahrtspflege diese Anerkennung per se haben, ist für andere freigemeinnützige Anbieter eine dreijährige Tätigkeit nachzuweisen (§ 75 Abs. 2/3 SGB VIII). Dies behindert den Marktzutritt sowie den Erhalt von Fördermitteln für neu entstehende Initiativen mit gegebenenfalls innovativen Leistungsangeboten. Zwar setzt die Verfolgung gemeinnütziger Ziele nicht zwingend die Anerkennung der steuerlichen Gemeinnützigkeit nach der AO voraus, doch wird privat-gewerblichen Anbietern der Zugang hierdurch fast unmöglich gemacht (Meyer 1999, S. 117 ff.).

Letzterer Problempunkt öffnet die Betrachtung hin zu einem zunehmend bedeutsameren Aspekt, nämlich der Vereinbarkeit des deutschen Gemeinnützigkeitsrechts mit dem *EU-Wettbewerbsrecht*. Da die Voraussetzungen für die Anwendung des EU-Rechts im betrachteten Dienstleistungssektor durchaus gegeben sind, wird die Relevanz offensichtlich.<sup>32</sup> So sind die steuerlichen Privilegien grundsätzlich als Beihilfen gemäß Art. 87 Abs. 1 EGV zu werten (Münder/v. Boetticher 2003, S. 62 ff.). Ausnahmetatbestände wie be-

32 Zu den Voraussetzungen der Anwendung des EU-Wettbewerbsrechts zählen die Zwischenstaatlichkeit, das Handeln von Unternehmen und die Verfolgung des Erwerbszweckes (Art. 81 Abs. 1 EG-Vertrag, EGV).

sondere wirtschafts- und sozialpolitische Gründe (Art. 87 Abs. 2/3 EGV; sowie Art. 89 EGV) können jedoch von diesem Grundsatz abweichende Regelungen zulassen.

In diesem Sinne gestattet Art. 13 Teil A Abs. 1 Ziff. g der 6. MwSt-Richtlinie den Staaten Steuerbefreiungen für bestimmte, dem Gemeinwohl dienende Tätigkeiten vorzunehmen, „die eng mit der Sozialfürsorge und der sozialen Sicherheit verbundenen Dienstleistungen und Lieferungen von Gegenständen, ..., durch Einrichtungen des öffentlichen Rechts oder andere von dem betreffenden Mitgliedstaat als Einrichtungen mit sozialem Charakter anerkannte Einrichtungen“ vorgenommen werden.<sup>33</sup> Die Intention des Richtliniengebers ist vorrangig auf die Art der Tätigkeit, nicht jedoch auf die Rechtsform der Produzenten gerichtet. Die MwSt-Befreiung der Freien Wohlfahrtspflege (§ 4 Nr. 18 UStG) entspricht damit der EU-Richtlinie insoweit, wie Gemeinwohlaufgaben davon betroffen sind. Nicht mit der 6. MwSt-Richtlinie vereinbar wären hingegen Einnahmen wohlfahrtlicher Träger aus der Überlassung von Fahrzeugen oder eines der Öffentlichkeit zugänglichen Cafeteriabetriebes in einem Pflegeheim. Darüber hinaus ist mit der Richtlinie keinesfalls die Diskriminierung privat-gewerblicher Anbieter im sozialen Sektor abgedeckt. Vielmehr obliegt die Anerkennung des sozialen Charakters einer Einrichtung der Auslegung durch die Mitgliedstaaten. Zudem hat der Generalanwalt in der Entscheidung des Europäischen Gerichtshofes Sodemare SA festgestellt, dass Unternehmen mit Gewinnerzielungsabsicht die solidarische Zielsetzung ebenso erfüllen können wie Not-For-Profit-Organisationen.<sup>34</sup>

#### IV. Konsequenzen für eine grundlegende Reform des Gemeinnützigkeitsrechts

Die Ausführungen zeigen, dass die Neuregelungen zum Gemeinnützigkeitsrecht keinerlei Fortschritt im Sinne der vorgebrachten Kritik bieten. Als praktische Konsequenz ist eine grundlegende Reform der derzeitigen Regelungen zur Gemeinnützigkeit gemäß §§ 51-68 AO zu fordern, wobei die bindenden Vorgaben der 6. MwSt-Richtlinie zu beachten sind. Zum einen wäre das *Gewinnausschüttungsverbot* aufzuheben. Zum anderen ist eine konsequente Anwendung des *Prinzips der Nichtdiskriminierung* zu beachten. Das heißt: Es darf keine Diskriminierung nach Trägerschaft, Art der Spende und Spender erfolgen. Eine Reform hätte zunächst die Unterscheidung in einerseits steuerbegünstigte gemeinnützige und andererseits erwerbswirtschaftlich orientierte Unternehmen zugunsten eines reinen *Tätigkeitsbezuges* der Förderung aufzuheben. Diese Umsetzung wäre EU-konform. Entscheidend für eine Steuervergünstigung wäre nur der als gemeinnützig anerkannte Zweck der Leistungserstellung, den eine externe Nutzenstiftung zugunsten eines weiten Personenkreises kennzeichnen müsste. Eine entsprechende Überarbeitung des Ausnahmekataloges (§ 52 Abs. 2 AO) ist deshalb angeraten. Da die Bindung an die 6. MwSt-

33 Siehe außerdem Art. 13 Teil A Abs. 1 Ziff. h/i zur Kinder- und Jugendhilfe sowie zur Erziehung Ziff. m für Sportvereine sowie Ziff. n für kulturelle Dienstleistungen der 6. MwSt-Richtlinie.

34 EuGH-Entscheidung Rs. C-70/95 Sodemare SA, Schlussanträge des Generalanwalts, Nr. 32 ff. Siehe auch Mrozynski 1999, S. 226 f.

Richtlinie einer nationalen Reform Grenzen setzt, wäre gleichermaßen auf europäischer Ebene über eine Änderung nachzudenken.

Neben einer steuerlichen Gleichstellung der Trägerformen sollte zudem der Zugang zu *Zivildienst Leistenden* an diesen sachlichen Bezug geknüpft werden. Auch hinsichtlich der *Spendenvergünstigung* sowie der *Förderung ehrenamtlicher Arbeit* dürften privatgewerbliche Anbieter nicht diskriminiert werden. Zwar mag eine freiwillige Zuführung privater Gratisressourcen bei erwerbswirtschaftlichen Unternehmen ohne eine satzungsmäßige Begrenzung der Gewinnverwendung illusorisch erscheinen. Wäre es nicht aber denkbar, dass ein gegebenenfalls überregional tätiges Unternehmen, welches sich durch überzeugende Leistungen einen entsprechenden Markennamen geschaffen hat, private Gratisressourcen mit der Zusage einwirbt, dass die Geldspenden sowie die ehrenamtliche Arbeit ausschließlich für Betreuung und Pilotprojekte eingesetzt werden, die über die im Versorgungsvertrag mit den Sozialleistungsträgern festgelegten und zu entgeltenden Dienstleistungen hinausgehen?<sup>35</sup>

Ein wesentliches praktisches Problem der Zwecktrennung dürfte in der Durchführung und Überprüfung bei konglomeraten Unternehmen liegen. Hier besteht die Gefahr einer Gewinnverschiebung in den steuerbegünstigten Bereich, die eine Subventionierung anderer Leistungen darstellen würde. Dies käme einer Wettbewerbsverzerrung auf diesen Märkten gleich.<sup>36</sup> Statt einer Gewinnsteuerbefreiung ließe sich dieses Problem durch eine direkte staatliche Subvention lösen (Schiff/Weisbrod 1991, S. 632 f. u. S. 636).

Diese strukturellen Änderungen im Gemeinnützigkeitsrecht würden die *Konformität* einer gemeinnützig begründeten Förderung mit dem EU-Wettbewerbsrecht erleichtern, da der Zugang zu entsprechenden Märkten nicht nur für inländische, sondern auch für ausländische Anbieter diskriminierungsfrei geöffnet wäre.

Der Subventionssatz der Spende wäre bei einer *prozentualen Steuergutschrift* für alle Spender gleich hoch. Entsprechend einer je nach Zweckbestimmung unterschiedlichen Förderbedürftigkeit könnte der Subventionssatz zudem tätigkeitsbezogen variiert werden. Schließlich ist dem Vorschlag einer *Zentralisierung der Verfahren* zur Gemeinnützigkeit und dem Eintrag in ein Register zu folgen.<sup>37</sup> Dies würde nicht nur die Transparenz erhöhen und die Vollzugspraxis vereinheitlichen. Zugleich wäre auch der Anreiz der Landessteuerverwaltungen an einer weniger strengen Handhabung der Anforderungen aufgrund des Steuerabflusses im Rahmen der Gemeinschaftssteuern konterkariert.

35 Dieses ließe sich in der Unternehmenssatzung festschreiben oder sogar durch die Ausgliederung einer ‚Gratis-GmbH‘ nach außen hin belegen. Ein Beispiel wäre die ‚Corona, Gemeinnütziger Verein für Mensch und Umwelt e.V.‘ der K&S - Unternehmensgruppe Dr. Krantz Sozialbau & Betreuung‘ (Sottrum). Die Überprüfung durch einen vereidigten Wirtschaftsprüfer wäre zwingend. Des Weiteren bestehen bereits heute vielfach bürgerschaftliche Engagements von Besuchskreisen in Krankenhäusern und Pflegeheimen sowie von Eltern in Kindertagesstätten unabhängig von der Rechtsform des Einrichtungsträgers.

36 Auch unter der geltenden Regelung wird die Wirksamkeit einer Überprüfung der Gemeinnützigkeit durch die Finanzbehörden als höchst fragwürdig angesehen. Tipke/Kruse 1986, Kommentar zu §§ 51-68 AO, Vorbemerkungen, Ziff. 3; Dickertmann/Piel 1995, S. 53.

37 Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen 2006, S. 54 f.

## V. Zusammenfassung

Das in der Abgabenordnung (AO) niedergelegte deutsche Gemeinnützigkeitsrecht beinhaltet zahlreiche (Steuer-)Privilegien. Die Neuregelung des Gemeinnützigkeitsrechts verbessert die Spendenabzugsmöglichkeiten und definiert die gemeinnützigen Zwecke in einem Katalog konkreter Anwendungsfälle. Die Gemeinnützigkeitssubvention lässt sich mit dem Subsidiaritätsprinzip, einer Entlastung des Staatshaushaltes sowie wohlfahrtsökonomisch mit einer Nutzenexternalisierung für weite Personenkreise (gemäß dem Nichtausschlussprinzip) rechtfertigen. Kritisch ist die praktische Umsetzung zu sehen. Das Gewinnausschüttungsverbot schränkt die Handlungsmöglichkeiten der Unternehmen ein und begünstigt Unwirtschaftlichkeiten. Die anerkannten gemeinnützigen Zwecke erfüllen nicht immer das Erfordernis einer gesellschaftlichen Nutzenstiftung. Schließlich errichtet das Gemeinnützigkeitsrecht schwerwiegende Diskriminierungstatbestände, die insbesondere privat-gewerbliche Anbieter benachteiligen und ihren Zugang zum korporatistisch geprägten Sozialmarkt (Markt für soziale Dienste) behindern. Ein Verstoß gegen das EU-Wettbewerbsrecht ist nicht auszuschließen. Eine Reform sollte den Katalog auf Zwecke mit einem weiten Externalisierungskreis beschränken und eine Förderung unabhängig von der Rechtsform durchführen.

### Abstract

*Dirk Meyer; Charity privilege discriminates – Annotations to a reform of the German charity act*

*club good; discrimination; externalities; social services; tax code; tax privileges*

*The German charity act laid down in the tax code (Abgabenordnung) contains numerous (tax) privileges. The contributed reform improves the tax privileges and defines charitable purposes in a catalog. The subsidy for charitable activities may be justified by the principle of subsidiarity, a discharge of national fiscal budget as well as welfare economically by utility externalities for widely circles in accordance with the non-exclusion-principle. The practical implementation requires a critical inspection. The prohibition of profit contribution restricts the companies' possibilities to act and pander inefficiencies. The admitted charitable purposes do not always redeem the requirement of social benefits. Finally the charity act establishes fatal discriminations and handicaps private-commercial providers in the market for social services. A violation of the EU competition right is not excluded. A reform should restrict the catalog to purposes with a widely externality circle and carry out a promotion independently from the legal form of the company.*

## Literaturverzeichnis

- Abrahms, B. A. und M. D. Schmitz (1986), The Crowding-Out Effect of Governmental Transfers on Private Charitable Contribution, in: The Economics of Nonprofit Institutions, edited by Susan Rose-Ackermann, New York–Oxford, pp. 303-312.
- Aronson, Elliot, Timothy D. Wilson und Robin M. Akert (2004), Sozialpsychologie, 4. akt. Auflage, München–Boston.
- Bericht der Bundesregierung über die Entwicklung der Finanzhilfen des Bundes und der Steuervergünstigungen für die Jahre 2003-2006 (20. Subventionsbericht), BT-Drucksache 16/1020 v. 22. März 2006.
- Boss, Alfred und Astrid Rosenschon (2006), Subventionen in Deutschland: Eine Bestandsaufnahme, Kieler Arbeitspapiere, Nr. 1267.
- Dickertmann, Dietrich und Viktor Piel (1995), Informationsbedarf auf dem Spendenmarkt, in: Wirtschaftsdienst, 75. Jg., Heft 1, S. 49-56.
- Ellman, J. Mark (1982), Another Theory of Nonprofit Corporations, in: Michigan Law Review, vol. 80, no. 5, pp. 999-1050.
- Gutenberg, Erich (1983) [1971], Grundlagen der Betriebswirtschaftslehre, Bd. 1, 24. unveränderte Aufl., Berlin–Heidelberg–New York.
- Jonas, Hans (1986), Das Prinzip Verantwortung – Versuch einer Ethik für die technologische Zivilisation, 5. Aufl., Frankfurt/M.
- Klein, Franz (2000), Abgabenordnung, 7. Aufl., München.
- Meyer, Dirk (2005), Gemeinnutz und Eigennutz ergänzen sich, in: Neue Caritas, 106. Jg., Heft 9, S. 9-14.
- Meyer, Dirk (2004), Strukturelle Mängel in der Qualitätssicherung der stationären Altenpflege, in: Zeitschrift für öffentliche und gemeinwirtschaftliche Unternehmen, 27. Jg., Heft 4, S. 346-359.
- Meyer, Dirk (2002), „Gratisressourcen“ im sozialen Dienstleistungssektor, in: Schmollers Jahrbuch, 122. Jg., S. 579-604.
- Meyer, Dirk (1999), Wettbewerbliche Neuorientierung der Freien Wohlfahrtspflege, Berlin.
- Meyer, Dirk (1998), Die Freie Wohlfahrtspflege zwischen Wettbewerb und Neokorporatismus – Ergebnisse einer Pilotstudie, Diskussionsbeiträge zur Wirtschaftspolitik, Nr. 83, Hamburg.
- Meyer, Dirk (1990), Asymmetrische Information, Institutional Choice und die Funktion von Wertorientierungen, in: Jahrbuch für Sozialwissenschaft, 41. Jg., Heft 1, S. 104-121.
- Monopolkommission (1998), Marktöffnung umfassend verwirklichen, 12. Hauptgutachten, Baden Baden.
- Mrozynski, Peter (1999), Der Einfluss des Wettbewerbs- und Vergaberechts in Europa auf die Erbringung von Sozialleistungen, in: Sozialer Fortschritt, 48. Jg., Heft 9, S. 221 – 228.
- Münder, Johannes und Arne v. Boetticher (2003), Wettbewerbsverzerrungen im Kinder- und Jugendhilferecht im Lichte des europäischen Wettbewerbsrechts, Hamm.
- Paqué, Karl-Heinz (1986), Philanthropie und Steuerpolitik, Kieler Studien, hrsg. v. Herbert Giersch, Nr. 203, Tübingen.
- Prosi, Gerhard (1990), Die Verdrängung der Selbsthilfe durch den Staat, in: Das Soziale der Marktwirtschaft, hrsg. von G. Schwarz, Zürich, S. 49-54.
- Prosi, Gerhard (1988), Die wirtschaftliche Bedeutung ethischer Regeln, in: WISU, 17. Jg., Heft 8/9, S. 481-485.
- Smith, Adam (1976) [1776], Eine Untersuchung über das Wesen und die Ursachen des Reichtums der Nationen, 2 Bände: übersetzt und hrsg. von Peter Thal, Berlin.
- Rendtorff, Trutz (1992), Öffentliche Verantwortung einer diakonischen Kirche im Rahmen der Sozialen Marktwirtschaft, in: Protokoll der Diakonischen Konferenz Görlitz, Anlage 1, S. 1-18.
- Rose-Ackermann, Susan (1986), Do Government Grants to Charity Reduce Private Donations?, in: The Economics of Nonprofit Institutions, edited by Susan Rose-Ackermann, New York–Oxford, pp. 312-329.
- Rückert, Michael (1990), Diakonie und Ökonomie – Verantwortung, Finanzierung, Wirtschaftlichkeit, Gütersloh.
- Sandler, Todd und John T. Tschirhart (1980), The Economic Theory of Clubs: An Evaluative Survey, Journal of Economic Literature, vol. 18, no. 4, pp. 1481-1521.
- Schaad, Martina (1995), Nonprofit-Organisationen in der ökonomischen Theorie, Wiesbaden.
- Schiff, Jerald and Burton Weisbrod (1991), Competition Between For-Profit and Nonprofit Organisations in Commercial Markets, in: Annalen der Gemeinschaft, 62. Jg., S. 619-539.
- Steinberg, Richard (1991), Does Government Spending Crowd Out Donations?, in: Annalen der Gemeinwirtschaft, 62. Jg., S. 591-617.
- Tipke, Klaus und Heinrich W. Kruse (1986), Abgabenordnung, 12. Aufl., Köln.
- Titmuss, Richard M. (1970), The Gift Relationship, London.
- Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen (2006), Die abgabenrechtliche Privilegierung gemeinnütziger Zwecke auf dem Prüfstand. Gutachten hrsg. von BM Finanzen, Berlin.
- Weber, Max (1956) [1919], Der Beruf zur Politik, wiederabgedruckt in: Soziologie – Weltgeschichtliche Analysen – Politik, hrsg. von J. Winckelmann, Stuttgart, S. 167-185.