



# Organisationen der Zivilgesellschaft und ihre Besteuerung

Vorschlag für ein grundlegende Reform des  
Gemeinnützigkeits- und Spendenrechts

---

Opusculum Nr.19  
September 2005

## Inhalt

Zusammenfassung .....	5
Vorbemerkungen .....	7
1. Defizitanalyse .....	10
2. Ziele der Reform .....	14
3. Grundzüge einer Neuregelung (Vorschläge) .....	21
4. Einzelheiten der Umsetzung .....	24
5. Spendenrecht .....	28
Bibliographie .....	31

## Impressum

**Herausgeber:** MAECENATA Institut für Philanthropie und Zivilgesellschaft an der Humboldt-Universität zu Berlin,  
Albrechtstraße 22, 10117 Berlin,

Tel: +49-30-28 38 79 09,

Fax: +49-30-28 38 79 10,

E-Mail: [mi@maecenata.eu](mailto:mi@maecenata.eu),

Website: [www.maecenata.eu](http://www.maecenata.eu)

Reihe Opuscula ist frei erhältlich unter: [www.opuscula.maecenata.eu](http://www.opuscula.maecenata.eu)

**Redaktion** Rupert Graf Strachwitz, Thomas Ebermann, Christian Schreier

**ISSN** (Web): 1868-1840 **URN:** urn:nbn:de:0243-092005op192

Alle Rechte vorbehalten! Nachdruck nur mit Genehmigung des Herausgebers.

**Gastbeiträge** geben ausschließlich die Meinung der Verfasserin bzw. des Verfassers wieder.

**Haftungsausschluss** Trotz sorgfältiger inhaltlicher Kontrolle übernimmt das Maecenata Institut keine Haftung für die Inhalte externer Links. Für den Inhalt der verlinkten Seiten sind ausschließlich deren Betreiber verantwortlich.

## **Zusammenfassung**

Oberste Ziele der Reform sind die Stärkung der Bürgergesellschaft und die Förderung von bürgerschaftlichem Engagement für das allgemeine Wohl. Hierzu ist die Zivilgesellschaft als gleichrangiger öffentlicher Akteur neben Markt und Staat anzuerkennen. Notwendig ist eine große Reform aus einem Guß. Ziel der Reform ist ausdrücklich nicht die weitere Vermehrung einzelner steuerlicher Vorteile für zivilgesellschaftliche Organisationen und ihre Spender.

### Im einzelnen:

- Das Prinzip der umfassenden Subsidiarität staatlichen Handelns muß sich im Rechtsrahmen für zivilgesellschaftliche Organisationen spiegeln.
- Die Abhängigkeit zivilgesellschaftlicher Organisationen von staatlicher Regulierung ist zu vermindern.
- Das Gemeinwohl darf nicht ausschließlich vom Staat definiert werden.
- Soziales Unternehmertum muß gefördert werden.
- Der Konzessionscharakter der Steuerbegünstigung muß der Gleichstellung nicht-staatlicher mit staatlichen Gemeinwohlakteuren weichen.
- Das gegenwärtige Recht muß entrümpelt, vereinfacht, flexibilisiert und systematisiert werden.
- Der nationale Rechtsrahmen muß mit dem europäischen Gemeinschaftsrecht kompatibel sein.
- Der primäre staatliche Ansprechpartner für zivilgesellschaftliche Organisationen darf nicht das Finanzamt, sondern muß – nach englischem Muster – eine fachlich kompetente Stelle sein. Hier werden zivilgesellschaftliche Organisationen akkreditiert
- Primäres Beurteilungskriterium für die Freistellung von der Steuerpflicht muß das eindeutige Kriterium der Nicht-Ausschüttung von Überschüssen sein.

- Das schwierige Kriterium der Gemeinwohlförderung bleibt als zweitrangiges Kriterium bestehen.
- Gemeinwohlförderung wird vor allem an gesellschaftspolitischen Zielen wie Integrations- und Partizipationsförderung, Aufbau von sozialem Kapital und dergl. gemessen
- Zu den Kriterien der Akkreditierung einer Organisation als zivilgesellschaftliche Organisation gehört die Veröffentlichung von Tätigkeits- und Finanzberichten.

## Vorbemerkungen

Diese Vorschläge beinhalten Analysen und Vorschläge, die vom Maecenata Institut für Philanthropie und Zivilgesellschaft an der Humboldt Universität zu Berlin<sup>1</sup> gemeinsam mit dem Privaten Institut für Stiftungsrecht e.V., München,<sup>2</sup> erarbeitet wurden. Die Autoren sind:

- Rupert Graf Strachwitz (Direktor des Maecenata Instituts für Philanthropie und Zivilgesellschaft an der Humboldt Universität zu Berlin)
- Thomas Ebermann (Wissenschaftlicher Mitarbeiter am Maecenata Institut für Philanthropie und Zivilgesellschaft)
- Florian Mercker (Rechtsanwalt, Vorsitzender des Privaten Instituts für Stiftungsrecht, München)
- Götz Freiherr von Rotenhan (Rechtsanwalt, Mitglied des Privaten Instituts für Stiftungsrecht, München)
- Yannick Stehr (Rechtsanwalt & Steuerberater, Mitglied des Privaten Instituts für Stiftungsrecht, München)

Die Vorschläge geben ausschließlich die Meinung der beteiligten Institute und der Autoren wieder. Sie repräsentieren ausdrücklich nicht die spezifischen Interessen betroffener Organisationen, deren Legitimation nicht in Zweifel gezogen werden soll, sondern stellen den Versuch eines gesamtgesellschaftlich abgewogenen und modernen gesellschaftlichen Leitbildern folgenden Konzepts dar.

Die Erarbeitung dieser Vorschläge ist auf Grund der Analyse erfolgt, daß die Zeit für eine grundlegende Reform reif ist. Das im politischen Raum über viele Jahre gehörte „Rühret, rühret nicht daran“ ist weitgehend verstummt. In der wissenschaftlichen Literatur wird der Reformbedarf ausgiebig erörtert.<sup>3</sup> Selbst die betroffenen Verbände (z.B. die Bundesarbeitsgemeinschaft der freien Wohlfahrtspflege, der Deutsche Kulturrat und der Deutsche Sportbund), die lange Zeit nur auf kleine Korrekturen zu ihren Gunsten hingearbeitet haben, plädieren heute für eine grundlegende Re-

---

<sup>1</sup> <http://www.maecenata.de>

<sup>2</sup> <http://www.stiftungsrecht.org>

<sup>3</sup> s.u.v.a. *Jachmann, Monika (Hrsg.)*, Gemeinnützigkeitsrecht, DStJG Bd. 26, München 2003; *Mock, Sabine*, Reformbedarf im Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, Berlin 2005; *Jachmann, Monika*, BB 2003, 990; *Kube, Hanno*, Die Zukunft des Gemeinnützigkeitsrechts in der Europäischen Marktordnung, IStR 2005, 469 ff.,

form<sup>4</sup> und haben hierzu erstmals gemeinsam und unter Hinzuziehung von Wissenschaftlern eine Arbeitsgruppe gebildet, die entsprechende Vorschläge erarbeiten soll. Das Bundesministerium der Finanzen wehrt zwar in offiziellen Verlautbarungen alle Initiativen ab, hat aber intern die Notwendigkeit längst erkannt. Beweis ist u.a. der 2004 an die Prognos AG erteilte Gutachten-Auftrag, dessen (höchst unbefriedigendes) Ergebnis seit März 2005 vorliegt<sup>5</sup>.

Die im Bundestag vertretenen Parteien haben sich im Vorfeld der Wahl zum 16. Deutschen Bundestag fast durchweg für eine grundsätzliche Revision ausgesprochen.<sup>6</sup>

Das Maecenata Institut arbeitet bereits seit 1999 einerseits an entsprechenden Vorschlägen, insbesondere von 1999-2004 im Rahmen eines gemeinsamen Projekts mit der Bertelsmann Stiftung ‚Expertenkommission zur Reform des Stiftungs- und Gemeinnützigkeitsrechts‘<sup>7</sup>. 2003 hat das Institut hierzu ein im Auftrag des Deutschen Kulturrats erstelltes Gutachten vorgelegt<sup>8</sup>, 2004 ein zusammenfassendes Arbeitspapier<sup>9</sup>. Die nachfolgenden Ausführungen bauen auf diesen Arbeiten unter Einbeziehung der Expertise anderer Experten, namentlich der o.a. Mitautoren und der Ergebnisse zahlreicher Diskussionen in unterschiedlichen Zusammenhängen auf.

Wie schon aus der Überschrift ersichtlich, werden einerseits die Besteuerung der Körperschaften und die steuerlichen Auswirkungen von Zuwendungen in den nachfolgenden Leitsätzen behandelt, andererseits aber beide Bereiche streng getrennt. Im Mittelpunkt der Überlegungen steht die Besteuerung der Körperschaften, im folgenden ‚Zivilgesellschaftliche Organisationen‘ bzw. ZGO genannt.

---

<sup>4</sup> s. z.B. Stellungnahme der *Bundesarbeitsgemeinschaft der Freien Wohlfahrtspflege e.V.* zu den Anforderungen an eine Reform des Gemeinnützigkeits- und Rechnungslegungsrecht, 31. Mai 2005.

<sup>5</sup> *Prognos AG*, Unterstützung des freiwilligen bürgerschaftlichen Engagements – der Beitrag des Bundes bei der Gestaltung gesetzlicher und finanzieller Rahmenbedingungen. Forschungsauftrag Nr.23/03, Basel 2005; *Strachwitz, Rupert Graf*, Kommentar zum Gutachten der Prognos AG, in: *Maecenata Aktuell* Nr. 52, S.21f, Berlin 2005

<sup>6</sup> s. Wahlprüfsteine zur Bundestagswahl im September 2005, in: *Politik und Kultur - Zeitschrift des Deutschen Kulturrats*, Nr. 05/2005.

<sup>7</sup> s. z.B. *Bertelsmann Stiftung, Maecenata Institut (Hrsg.)*, Expertenkommission zur Reform des Stiftungs- und Gemeinnützigkeitsrechts, Gütersloh 1999.

<sup>8</sup> *Strachwitz, Rupert Graf*, Die Kultur der Zivilgesellschaft stärken – ohne Kosten für den Staat. Gutachten für den Deutschen Kulturrat. Opusculum 12, Berlin 2003 ([www.maecenata.de](http://www.maecenata.de))

<sup>9</sup> veröffentlicht u.a. in: *Strachwitz, Rupert Graf*, Reform des Stiftungs- und Gemeinnützigkeitsrechts, Arbeitsheft 13, Berlin 2004

Wie aus dem weiteren ersichtlich sind, beinhalten die nachfolgenden Überlegungen ausdrücklich keine Forderungen nach weiteren steuerlichen „Erleichterungen“ für „steuerbegünstigte Körperschaften“ oder deren Spender.

## 1. Defizitanalyse

- 1.1. Spätestens durch den Bericht der Enquete Kommission des 14. Deutschen Bundestages „Zukunft des Bürgerschaftlichen Engagements“, veröffentlicht im Juni 2002,<sup>10</sup> ist evident geworden, dass das sog. Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht einer grundlegenden Reform bedarf. Das gegenwärtige Recht ist in seinen Grundzügen vor rund 100 Jahren konzipiert worden. Es spiegelt die herrschende Meinung jener Zeit wider, wonach Körperschaften dann durch ein Entgegenkommen der Obrigkeit steuerlich „begünstigt“ werden, d.h. von der bestehenden Steuerpflicht ganz oder teilweise befreit werden können, wenn sie nach Auffassung der Staatsorgane Dienstleistungen erbringen, die deren Tätigkeit ergänzen oder möglichst kostengünstiger substituieren oder auf andere Weise dabei mithelfen, Staatsziele zu verwirklichen. Der damals heraufziehende Wohlfahrtsstaat findet hier ebenso seinen Niederschlag wie Vorstellungen von der gemeinsamen, aber ausschließlich von den Staatsorganen bestimmten Anstrengung aller Kräfte und letztlich die alleinige Definitionsmacht der Staatsorgane hinsichtlich des allgemeinen Wohls.

Diese theoretische Grundlage hat das Kaiserreich ebenso überdauert wie die Weimarer Republik, das Dritte Reich und die Bundesrepublik Deutschland und, wenn man so will, die DDR. Höchst unterschiedliche Gesellschaftsmodelle haben insofern die Rahmenbedingungen für die Tätigkeit der freiwilligen privatrechtlichen, dem allgemeinen Wohl verpflichteten, nicht gewinnorientierten Organisationen nicht ändern können.

Das vielfach konstatierte Ende des Wohlfahrtsstaates, aber auch die schwere Krise der Parteiendemokratie, die gegen eine Dominanz des Marktes vorgetragenen Bedenken und nicht zuletzt die empirisch nachweisbare Wachstumsdynamik des sog. Dritten Sektors in den letzten Jahrzehnten<sup>11</sup> haben neben anderen Faktoren dazu geführt, daß die Entwicklung des demokratischen Gemeinwesens heute in einem engen Zusammenhang mit einer Stärkung und

---

<sup>10</sup> *Enquete-Kommission "Zukunft des bürgerschaftlichen Engagements"*. Bürgerschaftliches Engagement : auf dem Weg in eine zukunftsfähige Bürgergesellschaft, Schriftenreihe der Enquete Kommission Bd.4, Opladen 2002.

<sup>11</sup> *Zimmer, Annette/Priller, Eckhard*, Der Dritte Sektor: Wachstum und Wandel. The Johns Hopkins Comparative Nonprofit Sector Project. Gütersloh 2001.

Festigung der Zivilgesellschaft gesehen wird. Im Grundsatz besteht Einigkeit darüber, daß die Kräfte der Selbstermächtigung, Selbstverantwortung und Selbstorganisation nicht nur zu gleichrangigen Akteuren in der Gesellschaft geworden sind<sup>12</sup>, sondern sogar das Reform- und Innovationspotential der Gesellschaft schlechthin in sich bergen.<sup>13</sup>

Es besteht daher dringender Handlungsbedarf, um die gesetzlichen Rahmenbedingungen diesem politischen Ziel anzupassen. In dem Dualismus von freiheitsverpflichtetem Staat und freiheitsberechtigter Gesellschaft errichtet das Gemeinnützigkeitsrecht auch eine Brücke für gemeinwohldienlich eingesetzte private Finanzkraft, die unmittelbar dem gemeinen Nutzen dient und deshalb von Steuerbelastungen ausgenommen wird.<sup>14</sup>

- 1.2 Zu Einzelheiten sind in den letzten 30 Jahren vielfach Änderungen erfolgt. Maßnahmen des Gesetzgebers und im besonderen Maße des Bundesministeriums der Finanzen sowie nicht zuletzt eine ausufernde Rechtsprechung zur Auslegung gemeinnützigkeitsrechtlicher Tatbestände haben zu einer unübersichtlichen Gemengelage geführt, die es dem rechtsanwendenden Laien schier unmöglich macht, ohne professionelle Hilfe altruistisch wirken zu können.
- 1.3. Der grundlegende Wandel des gesellschaftspolitischen Konsenses hinsichtlich der Funktion der Zivilgesellschaft und ihrer Organisationen<sup>15</sup> lässt eine Anknüpfung an Reformüberlegungen der 1980er

---

<sup>12</sup> s. z.B. Schuppert, Gunnar Folke/Neidhardt, Friedhelm (Hrsg.), *Gemeinwohl - Auf der Suche nach Substanz*. Berlin 2002; s. auch Ziffer 2.1

<sup>13</sup> s. z.B. Rifkin, Jeremy, *Der europäische Traum*. Frankfurt am Main 2004.

<sup>14</sup> Kirchhof, Paul, *Gemeinnützigkeit – Erfüllung staatsähnlicher Aufgaben durch selbstlose Einkommensverwendung*, in: *DStJG* Bd. 26 (2003), S. 1 (3 ff.). Die Ausdehnung einer möglichen steuerlichen Relevanz auf die Bereitstellung entsprechend eingesetzter anderer Ressourcen (insbes. Zeit, aber auch Ideen) hat die erwähnte Enquete Kommission zu Recht ausdrücklich abgelehnt. Sie wird hier nicht weiter verfolgt

<sup>15</sup> Da weder in der Literatur noch im allgemeinen Sprachgebrauch die Terminologie einheitlich ist, erscheint eine Präzisierung angebracht: der Begriff ‚Dritter Sektor‘ (nicht zu verwechseln mit dem ‚Tertiären Sektor‘ der klassischen Volkswirtschaftslehre, oder mit dem in Verbindung mit der sog. Sozialökonomie gebräuchlichen Begriff des ‚Dritten Systems‘) bezeichnet in ökonomischen und organisationstheoretischen Zusammenhängen die Summe der privatrechtlichen, nicht gewinnorientierten, dem Allgemeinwohl verpflichteten, in irgendeiner Weise verfaßten und auf Freiwilligkeit basierenden Organisationen, d.h. in Deutschland im wesentlichen die steuerbegünstigten Körperschaften i.S. d. §1 Abs.1 KStG. Zivilgesellschaft als deutsche Übersetzung des engl. *civil society* bezieht dagegen zum einen auch informelle Initiativen ein und gehört zum anderen eher in politikwissenschaftlichen oder gesellschaftstheoretischen Kontext, grenzt sich aber als Teil der Gesellschaft von den anderen Teilen (Privat- und Familiensphäre, Staat, Markt) ab. Der gelegentlich als Synonym gebrauchte Begriff ‚Bürgergesellschaft‘ –engl. *civic society* (nicht zu verwechseln mit der bürgerlichen Gesellschaft bei Hegel u.a.) ist dagegen hilfreich, um ein gesamtgesellschaftliches demokratische

Jahre (in der alten Bundesrepublik) nicht zu. Insofern kann beispielsweise das 1988 im Auftrag des Bundesministeriums der Finanzen hierzu erstellte Gutachten<sup>16</sup> heute kaum noch relevante Anhaltspunkte für eine Reform bieten. Insgesamt können weitere Einzelkorrekturen den Rechtsrahmen aus heutiger Sicht nur verschlechtern. Insbesondere würde durch eine nochmalige Erweiterung des Katalogs steuerlicher „Erleichterungen“ nichts bewirkt werden, das dem Ziel des Reformvorhabens dient.

- 1.4. Die Tatsache, dass zivilgesellschaftliche Organisationen (ZGO) nicht verpflichtet sind, über ihre Tätigkeit und Finanzen öffentlich Auskunft zu geben, erscheint nicht nur demokratietheoretisch bedenklich, sondern verhindert auch einen sachgerechten Diskurs über die Materie. In Verkennung der Beiträge, die ZGO schon zur Erwirtschaftung des Bruttoinlandsproduktes und zur Bereitstellung von Arbeitsplätzen leisten (rund 5 %/rund 1,7 Mio.) ist eine Kultur der Intransparenz fortgeführt worden, die nach heutigen Maßstäben als Fehlinterpretation der biblischen altruistischen Diskretion angesehen werden muß.<sup>17</sup> Der nicht zuletzt durch den Mangel an Informationen bedingte Mangel an empirischer Kenntnis über den Sektor erschwert die Reform.<sup>18</sup> Diese Erschwernis hat unmittelbare Auswirkungen auf die von vielen Seiten, nicht zuletzt im Hinblick auf die überaus angespannte Haushaltslage der öffentlichen Gebietskörperschaften erhobene Forderung, das bürgerschaftliche Engagement für Belange der Gesellschaft zu stärken und dieses Potential für die Bereitstellung öffentlicher Güter zu optimieren. Dass zum Inhalt der anstehenden Reform auch eine Verankerung des Transpa-

---

tiethoretisches Ideal, d.h. eine tatsächlich von allen Bürgerinnen und Bürgern getragene Gesellschaft zu beschreiben. Im Bereich der europäischen Institutionen ist heute auch der Begriff der organisierten Zivilgesellschaft (*organized civil society*) bzw. der zivilgesellschaftlichen Organisationen (*civil society organizations*) gebräuchlich. Diese sind im wesentlichen mit dem o.a. Dritten Sektor identisch; durch die Bezeichnung wird aber ihre wichtige gesellschaftliche Funktion herausgestellt. Der sich allmählich durchsetzenden Praxis, anstatt von gemeinnützigen bzw. steuerbegünstigten Körperschaften von zivilgesellschaftlichen Organisationen (ZGO) zu sprechen, kann daher durchaus gefolgt werden.

<sup>16</sup> Feit, Armin/Hofbauer, Max A./Isensee, Josef/Karg, Theodor/Knobbe-Keuk, Brigitte/Mittelsteiner, Karl-Heinz/Tipke, Klaus/Ulmer, Eckhart, Gutachten der Unabhängigen Sachverständigenkommission zur Prüfung des Gemeinnützigkeits- und Spendenrechts. Bonn 1988.

<sup>17</sup> Strachwitz, Rupert Graf, Verschwiegenheit und Transparenz gemeinwohlorientierter Akteure, in: Walz, Rainer (Hrsg.), Rechnungslegung und Transparenz im Dritten Sektor. München 2004.

<sup>18</sup> Maecenata Institut, Bürgerengagement und Zivilgesellschaft in Deutschland. Stand und Perspektiven, Berlin 2005. ([http://www.maecenata.de/dokumente/1200\\_aktuelles/3Sektor\\_Report.pdf](http://www.maecenata.de/dokumente/1200_aktuelles/3Sektor_Report.pdf))

renzgebots gehört, ist auch bei der Mehrzahl der betroffenen Verbände erkannt.<sup>19</sup>

- 1.5. Die seit 1956 stetig steigende Bedeutung des Europäischen Gemeinschaftsrechts hat zunehmend zu Inkompatibilitäten geführt, die weder für die ZGO noch für die Gesellschaft tragbar sind. Das Gemeinnützigkeitsrecht sieht sich immer stärker mit EG-rechtlichen Restriktionen wie dem Beihilfe- und dem Wettbewerbsverbot (vgl. Art. 87 EGV) konfrontiert.<sup>20</sup>

---

<sup>19</sup> Stellungnahme der *Bundesarbeitsgemeinschaft der Freien Wohlfahrtspflege e.V.* zu den Anforderungen an eine Reform des Gemeinnützigkeits- und Rechnungslegungsrecht. 31. Mai 2005

<sup>20</sup> Siehe auch *Kube, Hanno*, Die Zukunft des Gemeinnützigkeitsrechts in der Europäischen Marktordnung, *IStR* 2005, 469 ff. und insbesondere BFH Beschluss vom 14.07.2004 I-R94/02, *DStR* 2004, S. 1644 (EuGH-Rechtssache C-386/04 „*Staufer*“); siehe auch *Boettcher, Arne von*, Die frei-gemeinnützige Wohlfahrtspflege und das europäische Beihilfenrecht. Baden-Baden 2003.

## 2. Ziele der Reform

- 2.1. Die öffentlichen Gebietskörperschaften und deren Legislativorgane verfolgen vorrangig das Ziel der Ausgabenreduktion in den öffentlichen Haushalten. Aus Forschung und Praxis hat sich aber wie dargestellt die Erkenntnis entwickelt, dass eine innovative und zukunftsfähige Entwicklung unserer Gesellschaft nur zu erreichen ist, wenn mehr Bürgerinnen und Bürger daran mitwirken und die gesetzlichen Rahmenbedingungen hierfür geschaffen werden.

Es geht demnach wesentlich um den Nachvollzug einer in der Praxis bereits weit fortgeschrittenen Entwicklung. Das Leitbild des alles überwölbenden Staates (nach Hegel) ist abgelöst vom Bild einer Gesellschaft in welcher, ausgehend vom unmittelbaren Privat- und Familienbereich, drei gleichrangige Gruppen von Akteuren tätig werden:

- der Staat – definiert als Summe aller öffentlichen Gebietskörperschaften, ausgestattet mit dem sog. Gewaltmonopol;
- der Markt – definiert als Summe aller gewinnorientierten Unternehmungen;
- die Zivilgesellschaft – definiert als Summe der Organisationen des Dritten Sektors sowie der informellen Netzwerke und Zusammenschlüsse, die selbstermächtigt, freiwillig, selbstorganisiert und selbstverantwortlich subjektiv Zwecke des allgemeinen Wohls verfolgen.<sup>21</sup>

Besonders in den letzten zwei Jahrzehnten ist deutlich geworden, dass gerade die Zivilgesellschaft als eigenständiger, wenngleich vielfach ausdifferenzierter Akteur in der Gesellschaft eine Aufgabe wahrnimmt, die weit über eine Entlastungs- oder Ergänzungsfunktion für den Staat (und ebenso über eine nette Freizeitbeschäftigung) hinausgeht.

- 2.2. Weckung und Förderung von bürgerschaftlichem Engagement sind die vorrangigen Ziele fast aller politischen Kräfte in Deutschland

---

<sup>21</sup> Schuppert, Gunnar Folke/Neidhardt, Friedhelm (Hrsg.), *Gemeinwohl - Auf der Suche nach Substanz*. Berlin 2002.

(und in Europa) geworden.<sup>22</sup> Da sich rund 80 % des bürgerschaftlichen Engagements (früher in der Regel Ehrenamt genannt) in ZGO artikuliert,<sup>23</sup> ist es offenkundig, dass dieses Staatsziel (*Empowerment*) vor allem durch eine Stärkung der Zivilgesellschaft erreicht werden kann<sup>24</sup>. Dabei ist nicht zu übersehen, dass ZGO unterschiedliche Funktionen wahrnehmen. Diese sind:

- Themenanwaltschaft
- Wächterfunktion
- Selbsthilfefunktion
- Dienstleistungsfunktion
- intermediäre Funktionen<sup>25</sup>

ZGO nehmen regelmäßig mehrere dieser Funktionen integriert wahr. Bürgerschaftliches Engagement hat stets praktische ebenso wie demokratiebildende Aspekte. Daher kann nur eine Gesamtbetrachtung zielführend sein. Die bisherige Bevorzugung von Dienstleistungsfunktionen ist aufzugeben.

2.3. Daß die Steuerungsfunktion in die Richtung des von Politik und Verwaltung im einzelnen gewünschten dadurch beschränkt wird, ist nicht nur zu tolerieren, sondern erscheint im Sinne einer Demokratieentwicklung als wünschenswert. Insofern müssen sich die fiskal-

---

<sup>22</sup> Barroso, José Manuel, Europe and Culture, in: Maecenata Aktuell Nr. 49, S.4-7; s. auch Wahlprüfsteine zur Bundestagswahl im September 2005, in: Politik und Kultur - Zeitschrift des Deutschen Kulturrats, Nr. 05/2005; s. auch *Bundesnetzwerk Bürgerschaftliches Engagement*. Parteien zum BBE-Impulse-Papier, BBE Newsletter Nr.17/2005.

<sup>23</sup> Nach Schätzungen des im Auftrag des Bundesfamilienministeriums periodisch durchgeführten Freiwilligensurveys engagieren sich rd. 22 Millionen Bürgerinnen und Bürger „ehrenamtlich“, davon rd. 80% in ZGO. Diese müssen ausreichende und den Wünschen und Fähigkeiten der Engagierten entsprechende Einsatzmöglichkeiten bieten. Es ist weder vorstellbar, diese nur in dienstleistungsfernen und/oder wettbewerbsfreien Unternehmungen vorzuhalten, noch wäre dies gesellschaftspolitisch wünschenswert, da gerade ein Einsatz in diesen ZGO zu Einsparungen in den öffentlichen Haushalten führen kann, noch würde dies den Wünschen der Mehrzahl der Engagierten entsprechen, da diese (unbeschadet der hohen Bedeutung der Wünsche der Minderheit) sich gerade im praktischen Dienst an ihren Mitbürgern engagieren wollen.

<sup>24</sup> Der Begriff ‚Bürgerschaftliches Engagement‘ ist relativ neu. Er entspricht dem traditionellen Begriff des Ehrenamtes, der bei zahlreichen ZGO und ihren Mitgliedern nicht mehr beliebt ist. Insbesondere Jugend- und Entwicklungsorganisationen wehren sich mit dem Argument, ihre Arbeit hätte nichts mit Ehre oder Amt, sondern eben mit Engagement zu tun, seit einigen Jahren gegen den traditionellen Begriff, der gleichwohl im allgemeinen Sprachgebrauch nach wie vor gängig ist. Die neue Begrifflichkeit ist durch den Beschluß des 14. Deutschen Bundestags, die Enquete-Kommission ‚Zukunft des bürgerschaftlichen Engagements‘ einzusetzen und die nachfolgende Arbeit und die Publikationen dieser Kommission wesentlich aufgewertet worden und gilt heute als Standardbegriff. Er umfaßt im praktischen das Engagement in Form von Zeit ebenso wie andere Formen (Ressourcen, Ideen usw.).

politischen Reformziele dem größeren gesellschaftspolitischen Ziel unterordnen. Besonders ist darauf hinzuweisen, dass eine der wichtigsten Aufgaben der Zivilgesellschaft die Bildung von Sozialkapital (nach Robert Putnam) ist<sup>26</sup>. Sozialkapital ist der soziale Kitt, der eine Gesellschaft zusammenhält und vor Desintegration und Leistungsverfall schützt. Dieses Sozialkapital wird in der Zivilgesellschaft, d.h. dort gebildet, wo sich Menschen freiwillig, selbstorganisiert und außerhalb des Bereichs der Daseinsvorsorge zusammenfinden, Staat und Markt sind auf das Sozialkapital angewiesen, können es jedoch nicht selbst erzeugen.

Der durch eine Reform zu bewerkstelligende grundlegende Paradigmenwechsel besteht daher darin, das Leitbild von der Ergänzungsfunktion gemeinnütziger Organisationen zu staatlichem Handeln aufzugeben und es durch das Leitbild des ermöglichenden Staates zu Gunsten der Selbstorganisationskräfte der Zivilgesellschaft zu ersetzen.<sup>27</sup> Dementsprechend ist das Konzept der Steuerbegünstigung (aus fiskalischem Interesse) durch das Konzept einer genuin verschiedenen steuerlichen Behandlung abzulösen.<sup>28</sup> Zivilgesellschaftliche Organisationen werden hinsichtlich der fiskalen Betrachtungsweise den öffentlichen Körperschaften gleichgestellt.<sup>29</sup> Daß dadurch sowohl die Definitionshoheit des Staates an Bedeu-

---

<sup>25</sup> *Europäische Kommission*, Mitteilung der Kommission über die Förderung der Rolle gemeinnütziger Vereine und Stiftungen in Europa. Luxemburg 1997.

<sup>26</sup> Robert Putnam führte in den 1980er Jahren in Italien Langzeituntersuchungen durch, um herauszufinden, warum in manchen Landesteilen die öffentliche Verwaltung wesentlich effektiver und die Wirtschaft wesentlich leistungsfähiger ist als in anderen. Er kam zu dem Ergebnis, daß dies wesentlich vom Vorhandensein informeller Strukturen abhängt, in denen Kommunikation und soziale Kompetenz eingeübt und gepflegt werden. Die sich daraus ergebende Ressource für die Gesellschaft nennt er ‚soziales Kapital‘ (*social capital*). Vgl. *Putnam, Robert D.*, Making Democracy Work, Princeton 1994; *Putnam, Robert D.*, Soziales Kapital in der Bundesrepublik Deutschland und in den USA, in: Enquete-Kommission "Zukunft des bürgerschaftlichen Engagements" (Hrsg.), Bürgerschaftliches Engagement und Zivilgesellschaft. Schriftenreihe der Enquete Kommission Band 1, Opladen 2002, S. 257-271.

<sup>27</sup> *Schuppert, Gunnar Folke/Neidhardt, Friedhelm (Hrsg.)*, Gemeinwohl - Auf der Suche nach Substanz. Berlin 2002

<sup>28</sup> *Flämig, Christian*, Die Theorie der Besteuerung einer Stiftung. In: *Strachwitz, Rupert Graf/Mercker, Florian (Hrsg.)* Stiftungen in Theorie, Recht und Praxis – Handbuch für ein modernes Stiftungswesen, Berlin 2005.

<sup>29</sup> Einnahmeausfälle in nennenswertem Umfang sind durch diesen Pradigmenwechsel nicht zu erwarten. Die Bedeutung eventueller Einnahmeausfälle ist schon deshalb zu relativieren, weil die Körperschaftsteuer, die davon betroffen ist, einen vergleichsweise geringen Teil des Steueraufkommens ausmacht. Valide Zahlen hierzu lassen sich von einem ökonomischen Modell erwarten, das z.Zt. nach einem Forschungsdesign des heutigen Finanzministers von Sachsen-Anhalt, *Prof. Dr. Karl Heinz Paqué*, an seinem Lehrstuhl an der Universität Magdeburg erarbeitet wird. S. hierzu auch: *Auer, Ludwig v.*, Philanthropie in der ökonomischen Theorie, in: *Walz/Kötz/Rawert/Schmidt (Hrsg.)*, Non Profit Law Yearbook 2004, Köln 2005, S. 207-222

tung verliert und Umverteilungsmechanismen aufgegeben werden, ist in Kauf zu nehmen.

2.4 In Verfolgung dieser grundlegenden Ziele und zur Behebung bestehender Defizite müssen durch eine Reform zugleich folgende Ziele erreicht werden:

- a) Vereinfachung des geltenden Steuerrechts;
- b) Verminderung der Abhängigkeit des Dritten Sektors von Subventionen aus öffentlichen Mitteln;
- c) Gleichbehandlung der rechtlichen Rahmenbedingungen;
- d) Flexibilisierung der rechtlichen Rahmenbedingungen;
- e) Senkung des Verwaltungsaufwandes;
- f) Verbesserung der Transparenz;
- g) Kompatibilität mit europäischem Gemeinschaftsrecht.

Hierzu im einzelnen:

*Zu a): Vereinfachung des geltenden Steuerrechts*

Die steuerlichen Unsicherheiten bei der Abgrenzung zwischen Zweckbetrieb und wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs müssen behoben werden. Es muß ein transparenter Gemeinnützigkeitsbegriff geschaffen werden, der Unsicherheiten hinsichtlich der Auslegung durch Rechtsprechung für den Rechtsanwender beseitigt. Das Steuerrecht verirrt sich bislang in tatbestandlicher Verengung auf Konstrukte einer allein steuererheblichen Forderungsbegründung.<sup>30</sup>

Es wird empfohlen, eine einheitliche gesetzliche Regelung aus einem Guß zu schaffen, in der alle steuerlich relevanten Aspekte der Tätigkeit zivilgesellschaftlicher Organisationen geregelt werden.

---

<sup>30</sup> Vgl. auch *Kirchhof, Paul*, Gemeinnützigkeit – Erfüllung staatsähnlicher Aufgaben durch selbstlose Einkommensverwendung, in: DStJG Bd. 26 (2003), S. 1 (8).

*Zu b): Verminderung der Abhängigkeit des Dritten Sektors von Subventionen aus öffentlichen Mitteln*

Nach der letzten grundlegenden wissenschaftlichen Untersuchung von 1995 bis 1999 (die mangels entsprechender Mittel leider bisher nicht fortgeschrieben werden konnte), finanziert sich die organisierte Zivilgesellschaft, insgesamt betrachtet, wie folgt:

- 3 % erhält sie aus philanthropischen Zuwendungen (Spenden und Stiftungsleistungen);
- zu 35 % erwirtschaftet sie seine Mittel selbst (z.B. durch Eintrittsgelder usw.);
- 62 % der Mittel fließen ihr als Subventionen und regulierte Leistungsentgelte aus öffentlichen Kassen zu<sup>31</sup>.

Dieses im internationalen Vergleich extreme Verhältnis entspricht den Grundsätzen von Selbstverantwortung und Subventionsabbau ebenso wenig wie der landläufigen öffentlichen Auffassung von der Mittelherkunft. Soweit anderes Recht dadurch nicht berührt wird oder andere politische Ziele (z.B. die Förderung kleiner und mittlerer Unternehmen) dadurch nicht gefährdet werden, sind die Möglichkeiten der Selbsterwirtschaftung und der Akquisition philanthropischer Zuwendungen zu stärken, auch um die Belastungen der öffentlichen Haushalte womöglich zu verringern.

*Zu c): Gleichbehandlung der rechtlichen Rahmenbedingungen*

Systematisierung ist nicht nur ein formales, sondern auch ein konzeptionelles Erfordernis. Wenn z.B. der Flugmodellbau im Verein als vollumfänglich steuerbegünstigter Sport, das Theaterspielen im Verein jedoch als Freizeitbeschäftigung eingestuft wird, so ist dies unter dem Grundsatz der Gleichbehandlung korrekturbedürftig, zumal beide gleichermaßen und in hohem Maße das gesellschaftspolitische Ziel Integration verwirklichen.<sup>32</sup> Insofern ist der Gleichbe-

---

<sup>31</sup> Zimmer, Annette/Priller, Eckhard, Der Dritte Sektor: Wachstum und Wandel. The Johns Hopkins Comparative Nonprofit Sector Project, Gütersloh 2001.

<sup>32</sup> Weitere Beispiele: die Begrenzung des Zwecks Naturschutz auf das Inland; die Notwendigkeit für ZGO mit sozialen Zwecken, sich einem der klassischen Spitzenverbände der freien Wohlfahrtspflege und damit einem Wettbewerber anschließen zu müssen; usw. In diesen Zusammenhang gehören auch geradezu skurrile Beispiele der Rechtsprechung, etwa

handlungsgrundsatz im Hinblick auf das gesellschaftspolitische Paradigma streng anzuwenden.

*Zu d): Flexibilisierung der rechtlichen Rahmenbedingungen*

In der Geschichte der Bundesrepublik Deutschland ist bisher nur einmal – und durchaus zu Recht – durch Gesetzesänderung einem bis dahin wichtigen Tätigkeitsfeld steuerbegünstigter Körperschaften die Steuerbegünstigung entzogen worden (dem sozialen Wohnungsbau). Die Praxis zeigt, daß unterschiedliche Ziele nicht unbedingt auf Dauer als förderlich für das allgemeine Wohl angesehen werden können, ohne dass ihre fortdauernde Legitimität dadurch in Frage gestellt wäre. Manche sind heute in geradezu extremer Weise für das allgemeine Wohl von Bedeutung, während sie es vielleicht vor 20 Jahren nicht waren. Zu den letzteren zählt etwa die Verfolgung von Maßnahmen zur Behebung der Arbeitslosigkeit (heute überwiegend als Wirtschaftsförderung und damit nicht steuerbegünstigt eingestuft).

*Zu e): Senkung des Verwaltungsaufwandes*

Nach Schätzungen erscheint für bis zu 2/3 der insgesamt rund 1 Mio. steuerbegünstigten Körperschaften jeder Kontakt mit den Finanzbehörden entbehrlich, weil sie wegen des geringen Umfangs ihrer Tätigkeit unter keinen Umständen zu einer Steuerzahlung würden herangezogen werden können. Sie erstreben jedoch aus Statusgründen und zur Erlangung anderer Vorteile, z.B. Zugang zum gemeindlichen Vereinsheim, den steuerlichen Status der Steuerbegünstigung. Durch eine Verlagerung dieses De-facto-„Gütesiegel“-Verfahrens kann der Aufwand bei den Finanzbehörden wesentlich vermindert werden.

---

der Versuch, zwischen (der nicht steuerbefreiten Freizeitbeschäftigung) Baden und (dem steuerbefreiten Sport) Schwimmen zu differenzieren.

*Zu f): Verbesserung der Transparenz;*

Aufgrund der Tatsache, dass fast 2/3 der Einnahmen durchschnittlich Aufwands- oder Minderertragspositionen in den öffentlichen Haushalten gegenüberstehen (bei philanthropischen Zuwendungen ergibt sich die Ertragseinbuße aus den gewährten Steuervorteilen für Spender und Stifter) und somit die Organisationen der Zivilgesellschaft im Durchschnitt ihre Tätigkeit überwiegend mit Mitteln der Gemeinschaft der Bürgerinnen und Bürger finanzieren, erscheint es unabdingbar, daß diese über ihre Tätigkeit und die Finanzierung öffentlich Rechenschaft ablegen<sup>33</sup>. Das Gegenargument des Verwaltungsaufwands muß im Zeitalter von Internet als unerheblich eingestuft werden. Hinzu tritt das Argument der Stärkung der Zivilgesellschaft, die auch dadurch erfolgt, dass ein öffentlicher Diskurs ermöglicht oder substantiell verbessert wird, indem hierfür die Informationsbasis optimiert wird.

*Zu g): Kompatibilität mit europäischem Gemeinschaftsrecht*

Insbesondere im Bereich der von Körperschaften des Dritten Sektors erbrachten Dienstleistungen ist eine unmittelbare Wettbewerbssituation im Verhältnis zu gewinnorientierten Unternehmungen nicht nur nicht auszuschließen, sondern geradezu regelmäßig gegeben (Krankenhäuser stellen das umsatzrelevanteste Beispiel dar). Ein künftiges Steuerrecht für die Körperschaften muß notwendigerweise diesem Umstand Rechnung tragen und mit dem europäischen Beihilferecht kompatibel sein.

---

<sup>33</sup> Vgl. *Strachwitz, Rupert Graf*, Verschwiegenheit und Transparenz gemeinwohlorientierter Akteure, in: *Walz, W. Rainer* (Hrsg.), Rechnungslegung und Transparenz im Dritten Sektor, Köln 2004, S. 203-214. S. auch: *Wilke, Burkhard*, Transparenz im Spendenwesen: Siegel, Selbstregulierung, Watchdogs, in: *Walz/Kötz/Rawert/Schmidt* (Hrsg.), Non Profit Law Yearbook 2004, Köln 2005, S. 181-206

### 3. Grundzüge einer Neuregelung (Vorschläge)

3.1. Bei der Beurteilung der Steuerpflicht<sup>34</sup> einer Körperschaft sollen als ausschlaggebendes Kriterium die Körperschaften abgegrenzt werden, die durch Satzung und tatsächlich dem sog. *Non-Profit Constraint*, d.h. dem Ausschüttungsverbot unterworfen sind. Die Frage, ob eine Körperschaft die Allgemeinheit fördert, tritt demgegenüber schon wegen der schier unlösbaren Abgrenzungproblematik in den Hintergrund. Von seiner heutigen Definitionsmacht hinsichtlich der Frage, ob diese Förderung selbstlos und ob sie auf materiellem oder gar geistigem oder sittlichem Gebiet erfolgt<sup>35</sup>, nimmt der Steuerstaat Abstand. Eine Fülle von Zweifelsfragen, die sich aus den fließenden Übergängen zu Wirtschaftsunternehmen ergeben, bedarf dann keiner Beantwortung mehr. Angesichts des relativ geringen Beitrags der Körperschaftssteuer zum allgemeinen Steueraufkommen erscheinen Auswirkungen auf das Steueraufkommen in größerem Umfang ausgeschlossen.

Die Regelung umfasst Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen (gemäß § 1 Abs. 1 KStG<sup>36</sup>), die Gewinne bzw. Überschüsse aus ihrer Tätigkeit nicht an

- Eigentümer
- Mitglieder
- Mitarbeiter

ausschütten<sup>37</sup>.

Diese Körperschaften unterfallen mit den Gewinnen aus ihrem Idealbereich, ihrer Vermögensverwaltung und ihren Zweckbetrieben nicht der Steuerpflicht, sofern zusätzlich die unter 3.2. und 3.3 genannten Voraussetzungen gegeben sind.

3.2. Eine Einschätzung der Gemeinwohlverträglichkeit ist nachrangig durchaus notwendig. Sie erstreckt sich beispielsweise auf Kompati-

---

<sup>34</sup> Hier und im weiteren werden für die Zwecke dieses Textes unter Steuerpflicht die Ertrags- und Besitzsteuern, d.h. im wesentlichen Einkommensteuer, Körperschaftsteuer, Erbschaftsteuer verstanden. Andere Steuerarten bleiben dagegen außer Betracht.

<sup>35</sup> Abgabenordnung § 51 Abs.1.

<sup>36</sup> Inwieweit ausländische, in Deutschland zulässige Gesellschaftsformen (Bsp.: Limited) darunter fallen bzw. fallen sollten, bedarf der Klärung.

<sup>37</sup> Ausnahme: Ausschüttungen an Körperschaften, die ihrerseits diese Bedingungen vollumfänglich erfüllen, sind zulässig.

bilität mit dem Grundgesetz. Entscheidend ist, daß diese Gemeinwohlverträglichkeit nicht an der Mitwirkung an Aufgaben der öffentlichen Gebietskörperschaften gemessen wird, sondern an gesellschaftsrelevanten Attributen, etwa

- Integrationspotential,
- Partizipationspotential,
- Aufbau von sozialem Kapital,
- Förderung von bürgerschaftlichem Engagement.

3.3. Durch diesen Prioritätenwechsel wird auch der unseligen und im geltenden Recht höchst unbefriedigenden Abgrenzung zwischen selbstloser Förderung und Geselligkeit weitgehend der Boden entzogen, ein im Hinblick auf die Zivilgesellschafts- und Sozialkapitalaspekte der Tätigkeit der betroffenen Körperschaften entscheidender Punkt. Körperschaften, die den in Ziff. 3.1. und 3.2. genannten Anforderungen entsprechen, unterfallen (mit Ausnahme ihrer wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe) nicht der Steuerpflicht, wenn

- das Ausschüttungsverbot in der Satzung verankert und nicht änderbar ist;
- die Bindung des Ausschüttungsverbotes nach der Satzung über das Ende der Körperschaft hinaus besteht<sup>38</sup>;
- die Tätigkeit der Körperschaft nicht grundgesetzwidrig ist;
- die Körperschaft hingegen primär definierte Ziele des allgemeinen Wohls verfolgt,<sup>39</sup>

---

<sup>38</sup> Der jetzt geltende Grundgedanke des steuerbegünstigten Kreislaufs bleibt erhalten.

<sup>39</sup> Die Enquete Kommission des Deutschen Bundestags ‚Zukunft des bürgerschaftlichen Engagements‘ hat sich aus gutem Grund gerade an diesem Punkt einer exakten Auflistung von Kriterien versagt. In der Reform des BGB hinsichtlich des Stiftungsrechts hat die Definition des Gemeinwohls, zumal in der Anhörung im Justizausschuß des Bundestages eine nicht unerhebliche Rolle gespielt. Dabei ist (vom damaligen 1. Vorsitzenden des Bundesverbandes Deutscher Stiftungen, Prof. Dr. Axel Freiherr v. Campenhausen) zu Recht unter Verweis auf eine grob mißbräuchliche Nutzung der staatlichen Definitionsmacht durch die NS- Regierung auf die Problematik dieser Definitionsmacht aufmerksam gemacht worden. Vorschläge von Bundes- und Landespolitikern (die wohlgermerkt nicht weiter verfolgt worden sind), Vereinigungen, die Proteste gegen Castor-Transporte organisieren, die steuerliche „Begünstigung“ zu entziehen, verdeutlichen die Mißbrauchsanfälligkeit einer hoheitlichen Befugnis, das Gemeinwohl zu definieren. Daher muß, innerhalb der Grenzen dessen, was das Grundgesetz toleriert, einerseits sehr vorsichtig mit dem Begriff umgegangen werden, müssen andererseits Leitkriterien entwickelt und formuliert werden und muß schließlich dennoch die Bedeutung dieses Kriteriums gegenüber anderen, eindeutiger zu bestimmenden herabgesetzt werden.

- im Wettbewerb zu steuerpflichtigen Unternehmen stehende Betriebsteile einem Fremd- bzw. Drittvergleich standhalten,
- die Körperschaft etwaige Gewinne oder Überschüsse überwiegend und zeitnah für die Verfolgung dieser Ziele verwendet;
- der Aufwand einem Fremd- bzw. Drittvergleich standhält,
- die Körperschaft ihre Jahresrechnungen und jährlichen Tätigkeitsberichte öffentlich zugänglich macht.

#### 4. Einzelheiten der Umsetzung

- 4.1. Bei definitorischen Aussagen zum allgemeinen Wohl unerlässlich ist von einer umfassenden Subsidiarität der Staatsorgane, nicht von einem subsidiären Handeln gemeinnütziger Körperschaften auszugehen.
- 4.2. Im Zusammenhang mit den übrigen Begrenzungen erscheint eine einfache Klassifizierung ausreichend. ICNPO<sup>40</sup> bietet hierfür Anhaltspunkte:
  1. Kultur, Freizeit, Sport
  2. Bildung und Wissenschaft
  3. Gesundheit
  4. Soziale Dienste
  5. Umwelt
  6. Internationale Entwicklung
  7. Bürger und Menschenrechte
  8. Philanthropie
  9. Völkerverständigung
  10. Religion
  11. Berufsorganisation
  12. andere<sup>41</sup>
- 4.3. Es wird davon ausgegangen, dass es nicht originäre Aufgabe der Finanzverwaltung ist, die Ziele des allgemeinen Wohls zu definieren. Es wird daher vorgeschlagen, nach englischem und teilweise italienischem Muster (*Charity Commission*<sup>42</sup> bzw. *Commissione per le Onlus*<sup>43</sup>) eine eigene Fachbehörde (oder Fachbehörden auf Landesebene) mit folgender Aufgabenstellung zu schaffen:

---

<sup>40</sup> Die im Rahmen des *Johns Hopkins Comparative Nonprofit Sector Project* 1992 entwickelte *International Classification for Nonprofit Organizations (ICNPO)* hat sich als Klassifikationsschema international durchgesetzt.

<sup>41</sup> Schon im derzeit geltenden Recht ist die Auflistung steuerbegünstigter Zwecke als Beispielliste angelegt. Durch Zusätze und Interpretationen ist sie nicht mehr überschaubar. Es bleibt jedoch die Notwendigkeit der Ergänzung bestehen. Eindeutig zu regeln ist allerdings, wer solche Ergänzungen beschließen kann. Die Entscheidungshoheit muß zwingend dem Gesetzgeber vorbehalten bleiben. Einzige Vollzugsinstanz sollte die Fachbehörde gem. Ziffer 4.3. sein.

<sup>42</sup> S. Maecenata Institut, Reform des britischen Gemeinnützigkeitsrechts – Vorbild für Deutschland, Reader und Projektdokumentation, Berlin 2004; vgl. auch: *Fries, Richard*, The Reform of Public Benefit Law in England, in: *Walz/Kötz/Rawert/Schmidt (Hrsg.)*, Non Profit Law Yearbook 2004, Köln 2005, S. 135-158

<sup>43</sup> S. Maecenata Institut, Neue Formen, neue Rahmenbedingungen: Gemeinnützige Organisationen in Italien, Reader, Berlin 2004

- Vollzug des vom Gesetzgeber bestimmten Katalogs von Zielen des allgemeinen Wohls im Rahmen eines weiten Ermessensspielraums;
- Registrierung aller Zivilgesellschaftlichen Organisationen (ZGO), zunächst unabhängig davon, ob sie ganz oder teilweise nicht steuerpflichtig sind;<sup>44</sup>
- Akkreditierung von ZGO für Einzelbereiche;
- im Rahmen der Registrierung Prüfung der Satzungen im Hinblick auf Vereinbarkeit mit dem Grundgesetz und Vereinbarkeit der Ziele mit den vom Gesetzgeber festgesetzten Katalog;
- regelmäßige Prüfung der öffentlichen Zugänglichkeit von Jahresrechnungen und Tätigkeitsberichten;
- Meldung der großen Organisationen (s. Ziffer 4.4) an die Finanzbehörden;
- Koordination der Fortschreibung des Rechts und gegebenenfalls Erarbeitung von Vorschlägen hierzu.

Die bei der Registrierungsbehörde akkreditierten zivilgesellschaftlichen Organisationen gelten im weiteren Sinn als „gemeinnützig“ und können die damit verbundenen Regelungen in Anspruch nehmen, gegebenenfalls ist auch eine differenzierte Akkreditierung für unterschiedliche Fragen denkbar. Dadurch wird auch der derzeitige, höchst unbefriedigende Zustand beseitigt, dass eine Körperschaft formell nie gemeinnützig ist, sondern immer nur gewesen ist.<sup>45</sup>

#### 4.4. Die Finanzbehörden unterscheiden zwischen großen und kleinen Organisationen:

- Kleine Organisationen haben im vorausgehenden Kalenderjahr einen Jahresumsatz von weniger als € 30.000,00 erzielt. Sie unterliegen nicht der Steuerpflicht, und treten nicht von

---

<sup>44</sup> Es kommt darauf an, den allgemeinen öffentlich wirksamen Status einer ZGO von seinem steuerlichen Status zu trennen. Ob und inwieweit zielorientierte Unternehmungen etwa vor dem Hintergrund des europäischen Wettbewerbsrechts besteuert werden müssen, hat nicht notwendigerweise etwas damit zu tun, ob diese an bestimmten öffentlichen Ausschreibungen teilnehmen, Zivildienstleistende oder FSJ-Teilnehmer beschäftigen dürfen und dergl.

<sup>45</sup> Das allgemeine Demokratieverständnis verbietet es, durch eine Staatsbehörde den Status einer ZGO verleihen zu lassen. Dieser entsteht vielmehr allein durch das autonome Handeln der Beteiligten selbst. Die Akkreditierung erstreckt sich daher nur auf die Teilnahme am Rechts- und Geschäftsverkehr bzw. die Einbindung an gesetzlich normierte Rahmenbedingungen.

sich aus mit der Finanzverwaltung in Kontakt, sondern sind lediglich auf Aufforderung zu Auskünften verpflichtet.

- Große Organisationen hatten im abgelaufenen Kalenderjahr einen Umsatz von mehr als € 30.000,00.<sup>46</sup> Sie geben unter Beifügung von Unterlagen eine Erklärung gegenüber dem zuständigen Finanzamt ab, aus der hervorgeht, ob und gegebenenfalls zu welchen Teilen eine Steuerpflicht besteht.

4.5. Der Aktivitätsradius gemeinnütziger Organisationen wird wie bisher in vier Teilbereiche unterschieden:

- Idealbereich
- Vermögensverwaltung
- Zweckbetrieb
- Wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb

Die beiden letzten Kategorien werden danach unterschieden, ob die Tätigkeit in einem unmittelbaren Zusammenhang mit der Erfüllung ihrer zielorientierten Satzungsaufgaben steht (*related business*) oder primär der Einnahmenerzielung dient (*unrelated business*). Die Beschränkung, wonach der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb nicht überwiegen darf, wird aufgehoben, da dieser ohnehin steuerpflichtig ist. Einzelheiten zur Abgrenzung der Bereiche bzw. zur Formulierung von Kriterien werden zwischen der Registrierungsbehörde und der Finanzverwaltung abgestimmt.

4.6. Die Prüfung von ZGO durch das zuständige Finanzamt erstreckt sich im wesentlichen auf die großen Organisationen (siehe oben) und umfasst im wesentlichen folgende Bereiche:

- Verankerung des Ausschüttungsverbots in der Satzung;
- Beachtung des Ausschüttungsverbots;
- Beachtung der primären Zielorientierung;
- überwiegende und zeitnahe Verwendung der Gewinne für die Ziele;

---

<sup>46</sup> Die Trennlinie bei € 30.000,00 orientiert sich an dem derzeitigen Freibetrag für wirtschaftliche Geschäftsbetriebe steuerbegünstigter Körperschaften. Wer insgesamt unter dieser Umsatzgröße bleibt, wird nicht zu Ertragssteuern herangezogen.

- Prüfung des Aufwands im Drittvergleich.
- 4.7. Die Bestimmungen gelten grundsätzlich gleichermaßen für alle zivilgesellschaftlichen Organisationen unabhängig von ihrer Rechtsform. Einige sich aus der Natur der Rechtsform ergebende Ausnahmen (z.B. Vermögenserhaltungsgebot bei Stiftungen) sind im einzelnen zu definieren.

Zwischenbemerkung:

Die bisherigen Ausführungen erfordern aus vielerlei Gründen gründliche Überlegungen, haben aber kaum Auswirkungen auf das Steueraufkommen. Sie drohen, in der öffentlichen und politischen Aufmerksamkeit von der im folgenden behandelten Thematik in den Hintergrund gedrängt zu werden. Daher sei nochmals betont, daß eine grundlegende Reform auf diesem Gebiet ein politisches Ziel ersten Ranges darstellt, demgegenüber das folgende eine untergeordnete Bedeutung hat.

## 5. Spendenrecht

5.1. Nach derzeitiger Regelung sind Spenden an „steuerbegünstigte“ Organisationen unter bestimmten Voraussetzungen vom steuerpflichtigen Einkommen bzw. Gewinn des Spenders absetzbar. Im Vergleich zu anderen in Europa gängigen Regelungen<sup>47</sup> weist die deutsche einige Nachteile auf, z.B.

- relativ aufwendige Administration sowohl bei der Organisation als auch bei der Finanzverwaltung;
- negative Progression.

5.2. Die Reform des Spendenrechts hängt in stärkerem Maße als die Reform des sog. Gemeinnützigkeitsrechts eng mit einer allgemeinen Steuerreform zusammen.<sup>48</sup> Käme etwa der Vorschlag einer radikalen Steuersenkung und Vereinfachung bei gleichzeitiger Abschaffung aller Ausnahmetatbestände zum Zuge<sup>49</sup>, ist aus unserer Sicht durchaus an eine Abschaffung des Spendenabzugs zu denken. Erfahrungen aus Nachbarländern zeigen, dass die Abhängigkeit des Spendenaufkommens von Steuervorteilen weithin überschätzt wird<sup>50</sup>.

Bleibt es dagegen bei einem modifizierten Steuermodell, schlagen wir vor, Spenden unter gewissen Voraussetzungen von der Steuerschuld abzusetzen. Die Gründe hierfür sind insbesondere:

- leichtere Administration;

---

<sup>47</sup> Die steuerliche Behandlung von Zuwendungen an ZGO ist in Europa auf 6 grundlegend verschiedene Arten geregelt:

- Abzug vom steuerpflichtigen Einkommen bis zu einer Höchstgrenze (z.B. D)
  - Abzug von der Steuerschuld (in D bei Zuwendungen an Parteien, generell in F)
  - Zuschlag auf Nettospende aus dem Steueraufkommen anhand der Steuerpflicht des Spenders (GB)
  - mit kleinen Ausnahmen keine Abzugsmöglichkeit (z.B. A)
  - Möglichkeit der Zweckbindung von Steueranteilen zugunsten von berechtigten ZGO bis zu einer Höchstgrenze (z.B. I & fast alle mittel- osteuropäischen Staaten)
  - Besteuerung eingegangener Spenden bei der ZGO (nur GR).
- s.a. *Friedrich, Peter/Kaltschütz, Anita/Nam, Chang Woon Nam/Parsche, Rüdiger/Wellisch, Dietmar* (ifo-Institut für Wirtschaftsforschung an der Universität München), Die Besteuerung gemeinnütziger Organisationen im internationalen Vergleich. Gutachten im Auftrag des Bundesministeriums der Finanzen, München 2005.

<sup>48</sup> Dabei ist auch zu berücksichtigen, daß hier eine Steuerart mit besonders hohem Steueraufkommen (Lohn- bzw. Einkommensteuer) betroffen ist. Der Einnahmeausfall wird insgesamt auf 1.095 Mio. € geschätzt (Quellen: Institut für Weltwirtschaft, Kiel; Bundesministerium der Finanzen).

<sup>49</sup> am ausgeprägtesten bei Kirchhof, etwas modifiziert bei Merz und Solms

<sup>50</sup> zum Vergleich: Spendenaufkommen pro Kopf und Jahr: Deutschland: 130 €, Österreich: 183 € (Quelle: Guet, Ingrid-Hélène, Monitoring Fundraising, A Comparative Survey of ICFO

- Gleichbehandlung mit den Spenden an politische Parteien. (Im Sinne der oben genannten Reformziele ist eine Ungleichbehandlung nicht zu vertreten.),
- Progressionsneutralität.

Die Form der Zweckbindung von Steueranteilen ist dem genannten Abzug von der Steuerschuld nicht unähnlich, allerdings werden alle Mittel zunächst an die Staatskasse abgeführt, die sie dann verteilt. Die Erfahrungen zeigen, dass dies zu einem hohen Spendenaufkommen führt, allerdings unter der Voraussetzung, dass die Rahmenbedingungen für die Besteuerung einerseits und für die Tätigkeit zivilgesellschaftlicher Organisationen andererseits im wesentlichen aus einem Guss geschaffen werden, in Mitteleuropa zusätzlich im Licht der positiven Erfahrungen mit nicht-staatlichen Bürgerbewegungen. Es ist nicht zu übersehen, dass in Deutschland eine anders gelagerte lange kulturelle Tradition ebenfalls Berücksichtigung finden muß.

5.3. Die Abzugsfähigkeit wird auf einheitlich 5 % der Steuerschuld festgesetzt.<sup>51</sup> Eine Gleichstellung aller Zwecke ist unabdingbar, insbesondere weil

- das Ziel der Stärkung der Zivilgesellschaft der Weckung von bürgerschaftlichen Engagement und der Bildung von Sozialkapital keine durch den Staat vorgenommene Privilegierung einzelner Zwecke zulässt;
- die bisherige Regelung zu grotesken Auswüchsen bei der Verwaltung gemeinnütziger Organisationen geführt hat.

5.4. In Verfolgung des Ziels, die Abhängigkeit gemeinnütziger Organisationen von öffentlichen Subventionen zu verringern, wird allen registrierten Organisationen die Möglichkeit eröffnet, Spenden in der

---

Members and Their Countries, International Committee on Fundraising Organizations (ICFO), Berlin 2002)

<sup>51</sup> Eine einheitliche Quote der Absetzbarkeit von der Steuerschuld in Höhe von 5% wäre einer Absetzbarkeit vom steuerpflichtigen Einkommen in Höhe von rund 8% vergleichbar. Angesichts der Tatsache, dass die derzeitige tatsächliche Quote im Durchschnitt unter 2% liegt, sind nennenswerte Einnahmeausfälle bei der Staatskasse nicht zu befürchten.

Form entgegenzunehmen, dass der Spender einen entsprechenden Nachweis für den Abzug von der Steuerschuld erhält.<sup>52</sup>

- 5.5. Überfrachtungen der Abwicklung mit Verwaltungshürden und Übertreibungen werden beseitigt. Dies betrifft insbesondere die verursacher-unabhängige Haftung der ZGO und der damit befaßten Mitarbeiter für fehlerhaft ausgestellte Zuwendungsbestätigungen.
- 5.6. Die Abzugsfähigkeit von Spenden wird nicht auf sog. Zeitspenden ausgeweitet. Ebenso wenig werden verwandte Abzugsmöglichkeiten (z.B. die sog. Übungsleiterpauschale) ausgeweitet. Der Grundsatz der Nichtvermischung von bürgerschaftlichem Engagement und Erwerbsarbeit wird aufrecht erhalten<sup>53</sup>.

---

<sup>52</sup> Auch diesbezüglich ist nicht mit nennenswerten Mindereinnahmen für die Staatskasse zu rechnen, da sich in der Praxis das Aufkommen nicht nur auf die rund 370.000 berechtigten Körperschaften, sondern unter diesen weitestgehend auf wenige große Organisationen verteilt.

<sup>53</sup> Dies entspricht der Position der Enquete Kommission Zukunft des bürgerschaftlichen Engagements, s. Bericht 2002.

## Bibliographie

- Anheier, Helmut K./Then, Volker (Hrsg.): Zwischen Eigennutz und Gemeinwohl. Gütersloh 2004.
- Barroso, José Manuel, Europe and Culture. in: Maecenata Aktuell Nr. 49, S.4-7.
- Bellezza, Enrico/Kilian, Michael/Vogel, Klaus: Der Staat als Stifter, Gütersloh 2003.
- Bertelsmann Stiftung/Maecenata Institut für Dritter-Sektor-Forschung (Hrsg.): Expertenkommission zur Reform des Stiftungs- und Gemeinnützigkeitsrechts. Materialien, Gütersloh 1999.
- Boetticher, Arne von, Die frei-gemeinnützige Wohlfahrtspflege und das europäische Beihilfenrecht. Baden-Baden 2003.
- Bundesarbeitsgemeinschaft der Freien Wohlfahrtspflege e.V., Stellungnahme zu den Anforderungen an eine Reform des Gemeinnützigkeits- und Rechnungslegungsrecht, 31. Mai 2005 (<http://www.bagfw.de/common/popups/download.php?id=1697>)
- Bundesnetzwerk Bürgerschaftliches Engagement. Parteien zum BBE-Impulse-Papier, BBE Newsletter Nr.17/2005. ([http://www.b-b-e.de/newsletter\\_17\\_1.html](http://www.b-b-e.de/newsletter_17_1.html))
- Deutscher Kulturrat, Wahlprüfsteine zur Bundestagswahl im September 2005, in: Politik und Kultur - Zeitschrift des Deutschen Kulturrats, Nr. 05/2005.
- Enquete-Kommission "Zukunft des bürgerschaftlichen Engagements". Bürgerschaftliches Engagement : auf dem Weg in eine zukunftsfähige Bürgergesellschaft, Opladen 2002.
- Europäische Kommission, Mitteilung der Kommission über die Förderung der Rolle gemeinnütziger Vereine und Stiftungen in Europa. Luxemburg 1997.
- Feit, Armin/Hofbauer, Max A./Isensee, Josef/Karg, Theodor/Knobbe-Keuk, Brigitte/Mittelsteiner, Karl-Heinz/Tipke, Klaus/Ulmer, Eckhart, Gutachten der Unabhängigen Sachverständigenkommission zur Prüfung des Gemeinnützigkeits- und Spendenrechts. Bonn 1988.
- Flämig, Christian, Die Theorie der Besteuerung einer Stiftung. In: Strachwitz, Rupert Graf/Mercker, Florian (Hrsg.), Stiftungen in Theorie, Recht und Praxis – Handbuch für ein modernes Stiftungswesen. Berlin 2005.
- Friedrich, Peter/Kaltschütz, Anita/Nam, Chang Woon Nam/Parsche. Rüdiger/Wellisch, Dietmar (ifo-Institut für Wirtschaftsforschung an der Universität München), Die Besteuerung gemeinnütziger Organisationen im internationalen Vergleich. Gutachten im Auftrag des Bundesministeriums der Finanzen, München 2005.
- Guét, Ingrid-Hélène, Monitoring Fundraising, A Comparative Survey of ICFO Members and Their Countries, International Committee on Fundraising Organizations (ICFO), Berlin 2002
- Hüttemann, Rainer: Der neue Anwendungserlass zum Gemeinnützigkeitsrecht, in: Finanz-Rundschau 2002, S. 1337 ff.
- Hüttemann, Rainer: Verfassungsrechtliche Grenzen der rechtsformbezogenen Privilegierung. In: Kötz, Heinz/Rawert, Peter/Schmidt, Karsten/Walz, Rainer (Hrsg.): Now Profit Law Yearbook 2001. Köln 2001, S.145-168.

- Igl, Gerhard unter Mitarb. Jachmann, Monika/Eichenhofer, Eberhard: Rechtliche Rahmenbedingungen bürgerschaftlichen Engagements, in: Enquete- Kommission „Zukunft des Bürgerschaftlichen Engagements“ Deutscher Bundestag (Hrsg.): Schriftenreihe Enquete-Kommission „Zukunft des Bürgerschaftlichen Engagements des Deutschen Bundestages, Bd.5, Opladen 2002.
- Jachmann, Monika: Reformbedarf im Gemeinnützigkeitsrecht, in: Zeitschrift zum Stiftungswesen, Heft 2, 2003, S. 35-46.
- Jachmann, Monika: (Hrsg.): Gemeinnützigkeit. 27. Jahrestagung der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V., Erfurt, 23. und 24. September 2002, Hamburg 2003.
- Kalupner, Sibylle: Das Stiftungswesen im politischen Diskurs 1983-2000. Eine Evaluationsstudie zur Reform des Stiftungsrechts und zur Rolle der Politikberatung in diesem Prozeß, Berlin 2000.
- Kirchhof, Paul, Gemeinnützigkeit – Erfüllung staatsähnlicher Aufgaben durch selbstlose Einkommensverwendung, in: DStJG Bd. 26 (2003), S. 1ff (3 ff.).
- Kube, Hanno, Die Zukunft des Gemeinnützigkeitsrechts in der Europäischen Marktordnung, IStR 2005, 469 ff.
- Maecenata Institut, Bürgerengagement und Zivilgesellschaft in Deutschland. Stand und Perspektiven, Berlin 2005.
- Maecenata Institut (Hrsg.): Private Action - Public Benefit: Forum zur Reform des britischen Gemeinnützigkeitsrechts am 2. Juli 2003 im Bundespresseamt; Dokumentation (inkl. Kommentierung der britischen Regierung), 2. erw. Aufl., Berlin 2003.
- Mock, Sabine: Reformbedarf im Spenden- und Gemeinnützigkeitsrecht: vor dem Hintergrund der Besteuerung gemeinwohlorientierter Organisationen und bürgerschaftlichen Engagements in Großbritannien und Frankreich, Naecenata Institut, Berlin 2005.
- Putnam, Robert D., Making Democracy Work, Princeton 1994.
- Putnam, Robert D., Soziales Kapital in der Bundesrepublik Deutschland und in den USA, in: Enquete-Kommission "Zukunft des bürgerschaftlichen Engagements" (Hrsg.), Bürgerschaftliches Engagement und Zivilgesellschaft. Schriftenreihe der Enquete Kommission Band 1, Opladen 2002, S. 257-271.
- Rifkin, Jeremy, Der europäische Traum. Frankfurt am Main 2004.
- Sachße, Christoph: Stufen der Gemeinwohlförderlichkeit: Bürgerschaftliche Organisation und Steuerprivileg, Gütersloh 2001.
- Schuppert, Gunnar Folke/Neidhardt, Friedhelm (Hrsg.), Gemeinwohl - Auf der Suche nach Substanz. Berlin 2002.
- Sprengel, Rainer: Stellungnahme zu den Entwürfen für die Reform des Stiftungszivilrechts für die öffentliche Anhörung des Rechtsausschusses des Deutschen Bundestages am 20. März 2002, in: Maecenata Actuell, Nr. 33, 2002, S.13-21.
- Stahlschmidt, M.: Die Änderungen des Anwendungserlasses zur AO zum Gemeinnützigkeitsrecht, in: Der Betriebs-Berater 2003, S. 665 ff.

- Strachwitz, Rupert Graf, Kommentar zum Gutachten der Prognos AG, in: Maecenata Aktuell Nr. 52, S.21f, Berlin 2005.
- Strachwitz, Rupert Graf, Verschwiegenheit und Transparenz gemeinwohlorientierter Akteure, in: Walz, Rainer (Hrsg.), Rechnungslegung und Transparenz im Dritten Sektor. München 2004.
- Strachwitz, Rupert Graf (Hrsg.): Reform des Stiftungs- und Gemeinnützigkeitsrecht. Ein Projektbericht an die Bertelsmann Stiftung, Maecenata Institut für Philanthropie und Zivilgesellschaft, 1. Aufl., Arbeitshefte des Maecenata Instituts für Philanthropie und Zivilgesellschaft; Heft 13, Berlin 2004.
- Strachwitz, Rupert Graf, Reform des Gemeinnützigkeitsrechts. Ein Problemaufriss als Diskussionspapier, Berlin Stand: 7. Februar 2004.
- Strachwitz, Rupert Graf/Mercker, Florian (Hrsg.), Stiftungen in Theorie, Recht und Praxis – Handbuch für ein modernes Stiftungswesen. Berlin 2005.
- Strachwitz, Rupert Graf: Die Kultur der Zivilgesellschaft stärken - ohne Kosten für den Staat: Gutachten für den Deutschen Kulturrat, Maecenata Institut, Opusculum Nr. 12, Berlin 2003.
- Strachwitz, Rupert Graf: Stellungnahme zu den Entwürfen für die Reform des Stiftungszivilrechts für die öffentliche Anhörung des Rechtsausschusses des Deutschen Bundestages am 20. März 2002, in: Maecenata Aktuell, Nr. 33, 2002, S.5-13.
- Strachwitz, Rupert Graf/Then, Volker (Hrsg.): Kultureinrichtungen in Stiftungsform, Gütersloh 2004.
- Thun-Hohenstein, Georg: Gemeinnützige Organisationen im Spannungsfeld zwischen Wirtschaftlichkeit und sozialem Handeln : Anregungen zu einer ganzheitlichen Strategie im Gemeinnützigkeitsbereich, Hamburg 2003.
- Walz, W. Rainer (Hrsg.): 4. Hamburger Tage des Stiftungs- und Non-Profit-Rechts: Gemeinnützigkeitsrecht – Quo vadis?; Bucerius Law School, Institut für Stiftungsrecht, Hamburg 5./6. November 2004, Köln 2004.
- Walz, W. Rainer / Kötz, Hein / Rawert, Peter / Schmidt, Karsten: Non Profit Law Yearbook 2004, Köln 2005
- Zimmer, Annette/Priller, Eckhard, Der Dritte Sektor: Wachstum und Wandel. The Johns Hopkins Comparative Nonprofit Sector Project. Gütersloh 2001.