

Positionspapier

der Projektgruppe „Reform des Gemeinnützigkeits- und Spendenrechts“
zum
Gutachten des Wissenschaftlichen Beirats beim BMF

„Die abgabenrechtliche 'Privilegierung' gemeinnütziger Zwecke auf dem Prüfstand“

Das Positionspapier wurde von Prof. Dr. Peter Fischer, Vors. Richter am BFH / Universität Bielefeld, und Rupert Graf Strachwitz, Direktor des Maecenata Instituts an der Humboldt Universität zu Berlin erarbeitet und am 22.11.2006 von der Projektgruppe beschlossen.

Thesen

1. Die Reform des Gemeinnützigkeitsrechts ist ein sensibles Projekt von zentraler gesellschaftlicher Bedeutung. Es besteht ein allgemeiner Konsens darüber, dass diese Reform notwendig ist. Freilich verstellt die Erörterung von als peripher einzustufenden Problemzonen („Golfclub“, „Modellflug“) den Blick auf die wesentlichen Fragen wie etwa die der Mitgliedernützigkeit und Fremdnützigkeit (unten 9.) und insbesondere für die mit der Reform verbundenen gesellschaftspolitischen Zielsetzungen.

2. Das Gutachten des Wissenschaftlichen Beirats beim BMF konzentriert sich fast ausschließlich auf gemeinnützige Betriebe (z.B. Krankenhäuser) sowie auf den Sport und lässt die zahlenmäßig weit überwiegenden zivilgesellschaftlichen Organisationen ebenso außer Acht wie wichtige Teilaktionsfelder, z.B. Kultur, Wissenschaft, Forschung und Bildung, Menschenrechte, Religion, Völkerverständigung, Entwicklungshilfe, Umwelt-, Landschafts- und Denkmalschutz.

2. Es ist ein unbestrittenes Verdienst des Beirats, die gegenwärtige Diskussion zur Reform des Gemeinnützigkeits- und Spendenrechts um eine Stellungnahme aus rein ökonomischer und finanzwissenschaftlicher Sicht bereichert zu haben. Indes werden allokatorentheoretische Kategorien als Grundlage der Bewertung von bürgerschaftlich engagiertem Handeln dessen gesellschaftspolitischer Bedeutung nicht gerecht. Dies führt zu zahlreichen theoretischen und praktischen Dilemmata.

3. Aussagen des Wissenschaftlichen Beirats, die sich nicht auf die Allokationstheorie stützen, sind überwiegend von einem gesellschaftspolitischen Vorverständnis, nicht von im Gutachten entwickelten Analysen getragen.

4. Überlegungen zum sog. externen Nutzen werden im Gutachten überbewertet. Aufgaben förderungswürdigen zivilgesellschaftlichen Handelns liegen wesentlich auch in schwer abgrenzbaren internen immateriellen Gewinnen, z.B. der Stärkung von Integration. Die Zivilgesellschaft stellt unverzichtbare „Kollektivgüter“ auch mit lokal begrenztem Wirkungsbereich bereit. Ökonomisch orientierte Verfahren einer Evaluierung von dem Gemeinwohl dienenden Tätigkeiten müssten an der freiheitlichen Grundordnung der Verfassung, aber auch unter pragmatischen Gesichtspunkten scheitern.

5. Eine totale Ökonomisierung der Gesellschaft wird weder der Lebenswirklichkeit gerecht noch entspricht sie den berechtigten Ansprüchen der Bürgerinnen und Bürger an die durch Gesetz zu schaffenden Rahmenbedingungen für bürgerschaftliches Engagement zugunsten des allgemeinen Wohls.

6. Die Bewertung von Steuervergünstigungen allein unter dem Gesichtspunkt der Staatsnützigkeit bzw. der Staatsentlastung ist in einem modernen Gesellschaftsentwurf verfehlt. Denn damit werden das Verhältnis von Staat und „vorherig“ existierender Zivilgesellschaft sowie die Rolle des modernen „ermöglichenden“ / „aktivierenden“ Staates bei der Wahrnehmung konkurrierender und pluralistischer Gemeinwohlaufgaben verkannt. „Der pluralistische und weltanschaulich neutrale Staat ist auf geistig und sittliche Grundlagen angewiesen, die er selbst nicht schaffen und über die er nicht verfügen kann“ (E.-W. Böckenförde).

7. Zu Recht erkennt der Wissenschaftliche Beirat, dass es nicht Aufgabe der Zivilgesellschaft sein kann, (Dienst-)Leistungen zu erbringen, die der Markt in hinreichender Quantität und Qualität erbringt. Mit dieser Feststellung wird indes ein Problem lediglich beschrieben, das unter dem rechtlichen Aspekt der Daseinsvorsorge auch europarechtlich relevant ist (Art. 86 Abs. 2, Art. 16 EGV). Auch die EU-Kommission hat anerkannt, dass insbesondere die Sozial- und Gesundheitsdienstleistungen sozialpolitische und zivilgesellschaftliche Besonderheiten aufweisen, denen bei der Anwendung gemeinschaftsrechtlicher Regelungen Rechnung zu tragen ist. Die Leistungen der Träger der Freien Wohlfahrtspflege gehören zum Bereich der Daseinsvorsorge, der nach dem Entwurf eines EU-Verfassungsvertrages durch europäische Gesetze zu regeln ist. In diesem Kontext wird die EU primärrechtlich verpflichtet sein, die nationale Identität der Mitgliedstaaten zu bewahren (Art. 6 Abs. 1 EU-Vertrag) Die zum EG-Recht und zum nationalen Recht geführte Diskussion über die Rechtsstellung von Unternehmen der Daseinsvorsorge bzw. der Dienstleistungen von allgemeinem Interesse wird vom Wissenschaftlichen Beirat weder abgebildet noch gar weitergeführt.

8. Der Absicht, den „privilegierten“ wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb (Zweckbetrieb) abzuschaffen, ist nachdrücklich zu widersprechen. Der Oratorienchor e.V. muss Entgelte erheben können, die private Hochschule, die überwiegend durch Mäzene finanziert wird, ist auf Studiengebühren angewiesen.

Es erscheint ordnungspolitisch vernünftig, wenn nicht gewinnorientierte Unternehmungen ihre Leistungen unter Einbeziehung der Nutzer selbst finanzieren und nicht in alleiniger Abhängigkeit von öffentlichen Kostenträgern und Spendern verharren.

9. Fortbildung, lebenslanges Lernen, geistig-emotionale Rekreation, Sinnggebung, gesellschaftliche Integration, Partizipation am öffentlichen Leben, aber auch Lebensfreude sind Themen von hohem öffentlichen Interesse. Die Vorstellung, dass persönliche Freude und Erfüllung die Qualifizierung einer Tätigkeit als gemeinnützig ausschließt, ist unzutreffend. Dies zeigt sich auch darin, dass Steuermittel mittels Investitionen der Gebietskörperschaften, vor allem der Kommunen, in hohem Maße für Zwecke mit reinem Freizeitcharakter ausgegeben werden (Ausweisung, Einrichtung und Pflege von Sportstätten sowie Naherholungsgebieten, Stadt- und Stadtteilfeste, Betreuung von Fans bei der Fußballweltmeisterschaft, Theater als Regiebetriebe und vieles andere). Förderungswürdig ist freilich nur das seiner Zielrichtung nach altruistische Vermögensopfer, der „Akt uninteressierter Generosität“ (Tipke) im Sinne der beim Steuerzahlen selbstverständlichen Distanz zwischen Finanzier und gefördertem Zweck.

10. Das Gemeinnützigkeitsrecht muss sich auf die Grundfragen einer selbstlosen ausschließlichen und unmittelbaren Verfolgung gemeinnütziger Zwecke sowie der Kapitalaufbringung und Kapitalerhaltung besinnen und zugleich dafür Sorge tragen, dass die wirtschaftlichen Ressourcen der Träger (Zweckbetrieb, steuerpflichtiger Mittelbeschaffungsbetrieb) erhalten bleiben. Es ist zu prüfen, ob die „Privilegierung“ von Unternehmungen auf der Grundlage ihrer Eigentümer- bzw. Trägerstruktur zeitgemäß ist. Andererseits muss nicht jede Selbsthilfegruppe in das Korsett eines gemeinnützigen Rechtsträgers gezwängt werden.

11. Die wissenschaftliche Basis des Gutachtens ist nicht ausreichend. Die Erkenntnisse der Enquete-Kommission sind nur sehr sporadisch berücksichtigt. Die im Auftrag der Bundesregierung erstellten Freiwilligensurveys (2001 und 2004) werden nicht herangezogen, so dass wesentliche Teilbereiche des Dritten Sektors ausgeblendet bleiben. Der Endbericht der Prognos AG vom März 2005 „Unterstützung des freiwilligen bürgerschaftlichen Engagements – der Beitrag des Bundes bei der Gestaltung gesetzlicher und finanzieller Rahmenbedingungen“ wird ebenso wenig verwertet wie das im Mai 2005 vorgelegte IFO-Gutachten „Die Besteuerung gemeinnütziger Organisationen im Internationalen Vergleich“, die von der EU-Kommission in Auftrag gegebene, vom IFBD Amsterdam verfasste vergleichende Studie steuerlichen Behandlung von Forschungs- und Entwicklungsausgaben (FEA) in den 25 EU-Mitgliedstaaten, in den Vereinigten Staaten und in Japan. Es fehlt eine Auseinandersetzung mit der Ausarbeitung des Maecenata Instituts für Philanthropie und Zivilgesellschaft an der Humboldt Universität zu Berlin. - „Organisationen der Zivilgesellschaft und ihre Besteuerung“ vom September 2005. Auch älteres verfügbares Material, beispielsweise die aus dem Johns Hopkins Comparative Nonprofit Sector Project hervorgegangenen empirischen Untersuchungen oder die Veröffentlichungen der Expertenkommission der Bertelsmann-Stiftung und des Maecenata Instituts zur Reform des Stiftungs- und Gemeinnützigkeitsrechts wurde nicht herangezogen.

Die – veröffentlichten – Reformziele und konkreten Reformvorschläge der Projektgruppe „Bündnis für Gemeinnützigkeit“, in der Verbände, Wissenschaftler, Richter und Politiker mitwirken, sind ebenfalls nicht berücksichtigt.

12. Z.B. die Förderung von Wissenschaft und Forschung ist seit jeher ein gemeinnütziger Zweck. Der rechtsvergleichende Blick über die Grenze ist notwendig, damit die Bundesrepublik beim weltweiten Wettbewerb der Forschungslandschaften nicht benachteiligt wird.

13. Im Koalitionsvertrag zwischen CDU, CSU und SPD ist vereinbart, die Bürgergesellschaft zu stärken und insbesondere die rechtlichen Rahmenbedingungen des bürgerschaftlichen Engagements zu verbessern. Es heißt dort: „Dazu gehört eine Reform des Gemeinnützigkeitsrechts.“ Es bietet sich somit eine historisch wohl einmalige Chance für eine grundlegende Reform.

14. Es ist Aufgabe auch der Zivilgesellschaft, an dem Reformprozess mitzuwirken und das Gesetzgebungsverfahren – wenn notwendig kritisch – zu begleiten.

Begründung

I. Soziale Lebenswirklichkeit versus finanzwissenschaftliche Theorie

1. Ausgangsfall

Die Universität A ist Träger eines Orchesters. Diese veranstaltet zu jedem Semesterende ein Konzert in den Räumen der Universität. Einmal im Jahr unternimmt das Orchester eine Auslandstournee zu Konzerten bei Partneruniversitäten. Bei den Veranstaltungen wird ein Eintrittsentgelt erhoben, das die Kosten der Veranstaltung deckt und die Bildung von Rücklagen für die Neuanschaffung von Instrumenten ermöglicht. Das Orchester hat einen Förderverein, der den Namen eines Mäzens (und Großspenders) trägt.

2. Beurteilung des Ausgangsfalls

Nach geltendem Gemeinnützigkeitsrecht steht außer Frage, dass die Konzerte als Zweckbetrieb (steuerbegünstigter wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb) gelten. Nach den vom Beirat entwickelten Grundsätzen steht dies in Frage. Für ihn wären die folgenden Argumente relevant:

- Die Nutzenmehrung eines Konzerts hat einen räumlich begrenzten Wirkungsbereich und führt daher zu einem allenfalls „lokalen Kollektivgut“ (S. 18). Eine Freistellung von Bundes- und Landessteuern ist hier schon wegen mangelnder räumlicher Kongruenz nicht zu begründen (S. 54).

Diese Restriktion müsste folgerichtig auch für den Spendenabzug gelten.

- Nach der allokatiospolitischen Analyse des Beirats (z.B. S. 29) setzt die steuerliche Begünstigung einer Tätigkeit wegen Gemeinnützigkeit voraus, dass der Staat bei der Wahrnehmung von solchen Aufgaben entlastet wird, die in seine Verantwortung fallen. Das soll aus ökonomischer Sicht der Fall sein, wenn Kollektivgüter privat bereitgestellt werden. Hierzu schreibt der Beirat: „Für ein Kollektivgut ist wesentlich, dass die Allgemeinheit von der Bereitstellung profitiert, einerlei, ob dies beabsichtigt ist oder nicht. Ist eine Tätigkeit lediglich für einen fest umrissenen Kreis von Personen wie beispielsweise die zahlenden Mitglieder eines Vereins oder die Einwohner einer Kommune von Nutzen, fehlt Gemeinnützigkeit im strengen Sinne.“ Eine auf Einnahmenerzielung gerichtete nachhaltige wirtschaftliche Tätigkeit, die nicht in mildtätiger Absicht erfolgt, darf nach Auffassung des Wissenschaftlichen Beirats abgabenrechtlich nicht (mehr) privilegiert werden (S. 52).

Eine – somit förderungsfähige – Nutzenstiftung ist nach Auffassung des Beirats „extern“, falls der Handelnde keinerlei Gegenleistung erwartet. Jegliche Entgelt-erhebung schließt die steuerliche Privilegierung aus. Damit fallen Kulturbetriebe – Museen, Theater, Konzerte – wie auch der Betrieb privater Universitäten, die Studiengebühren erheben, a limine aus der gemeinnützigkeitsrechtlichen Förderung heraus. Das Rechtsinstitut des Zweckbetriebs (§§ 65 ff. AO) wäre damit abgeschafft. Nach Auffassung des Wissenschaftlichen Beirats sind „in Konsequenz hieraus“ §§ 64 bis 68 AO so zu ändern, „dass nicht nur wirtschaftliche Geschäftsbetriebe (??), sondern auch Zweckbetriebe (§ 65) nicht mehr die Voraussetzungen für steuerbegünstigte gemeinnützige Zwecke erfüllen“.

- Nach Auffassung des Wissenschaftlichen Beirats gilt die Abgabe von Leistungen unter Gestehungskosten als selbstlos, wenn unterstellt werden kann, dass der Staat dadurch von Pflichtaufgaben entlastet wird.

Letztere Voraussetzung kann bei der Wahrnehmung konkurrierender oder gar pluralistischer Gemeinwohlaufgaben – also bei dem Hauptbetätigungsfeld des bürgerschaftlichen Engagements – per definitionem nicht erfüllt werden.

- Wenn gemeinnützige Einrichtungen Leistungen gegen Entgelt und nicht unter Selbstkosten erbringen, muss unterstellt werden, dass die Leistungen auch durch privat-gewerbliche Anbieter erbracht werden können (S. 37). Dies ist deswegen fraglich, weil der Unterschied zwischen einem Universitätsorchester und etwa der Max-Greger-Combo in vieler und gerade in rechtlicher Hinsicht beträchtlich ist. Es ist nicht erkennbar, wie ein privater Anbieter von Bigband-Jazz mit Schaden für die allokatiospolitische Effizienz (S. 37) diskriminiert werden könnte. § 65 Nr. 3 AO setzt gerade voraus, dass gemeinnützige und andere Anbieter miteinander im Wettbewerb stehen. Der steuerliche Vorteil des gemeinnützigen Anbieters wird um der Mehrung des Gemeinwohls willen in Kauf genommen.
- Hier zeigt sich die Fragwürdigkeit der These (S. 51), Zweck der abgabenrechtlichen Privilegierung sei „die Vermeidung einer Unterversorgung bei rein privater Leistungserbringung. An dieser allokatiospolitischen Zielsetzung müssen sich die Regelungen zur gesetzlichen Förderung gemeinnütziger Zwecke messen lassen“.

Diese Aussage hat einen sektoral richtigen Kern. Das Rechtsinstitut des Zweckbetriebs hat einen historisch verbürgten (Stichworte: „Armenspital“, „Armenküche“ einschließlich „mensa academica“) dogmatischen Zusammenhang mit dem der Gewährleistung von Daseinsvorsorge angesichts von Marktversagen. Hierum geht es bei der Förderung kultureller Zwecke nicht: Die Vielfalt des kulturellen Angebots ist ein „Wert an sich“. Kultur ist per definitionem „vielfältig“; dies ist die gemeinnützigkeitsrechtliche Zielrichtung der Kulturförderung.

- Der Beirat minimiert den Stellenwert kultureller Veranstaltungen: Bei diesen lasse sich „der Zusammenhang zur Bildung wenigstens noch herstellen, auch wenn der Besuch solcher Veranstaltungen in der Regel eher einer konsumtiven Tätigkeit gleicht und weniger einer investiven, die der beruflichen Entwicklung förderlich ist“ (S. 44).

Das Gemeinnützigkeitsrecht kann sich durchaus dem Faktum stellen, dass im Ausgangsfall sowohl die Ausübung als auch der Konsum von Musik eine – vor allem für die Nachfrageseite geradezu typische und allen Akteuren wie „Konsumenten“ Freude bereitende – Freizeitbetätigung ist. Kultur darf allen Beteiligten Spaß machen und ist nicht unter dem Aspekt des ökonomischen Nutzens zu bewerten.

- Nach Auffassung des Beirats (S. 33) „verschärfen sich die negativen Anreize der Besteuerung auf Arbeit“, wenn Freizeitbetätigungen – und mögen sie noch so sinnvoll sein – subventioniert werden.

Dies ist – bezogen auf den erörterten Beispielsfall – nicht nachvollziehbar.

- Zumindest missverständlich sind die Überlegungen des Beirats zur von ihm als schwierig bezeichneten „Abschätzung des quantitativen Ausmaßes externer Nutzenstiftung“. Offensichtlich favorisiert er Verfahren, die zur Ermittlung der individuellen Wertschätzung von Kollektivgütern entwickelt wurden und mit denen eine (repräsentative) Stichprobe von Individuen „in einem strukturierten Interview nach ihrer Zahlungsbereitschaft für ein Kollektivgut befragt werden“. „Letztlich soll im Rahmen der Befragung eine marktähnliche Situation simuliert werden.“

Ein solches Verfahren ist vor allem im Bereich der Kulturförderung völlig inadäquat. Es ist zu befürchten, dass kulturelle „Randgruppen“ die erforderlichen Evaluierungswerte nicht erreichen. Die zivilgesellschaftliche Wahrnehmung pluralistischer Gemeinwohlaufgaben ist Ausübung verfassungsrechtlicher Freiheitsrechte, die in den Grenzen der verfassungsmäßigen Ordnung einer Bewertung durch staatliche Instanzen oder selbst durch eine „charity commission“ nicht zugänglich ist. Keine externe und schon gar keine staatliche Instanz hat hier eine Definitionshoheit – und erst recht nicht aufgrund ökonomisierter Kriterien. Kulturförderung anhand der Einschaltquote und nach dem Verfahren von „Deutschland sucht den Superstar“? Was wird aus unpopulären Minderheitsthemen und aus experimenteller Musik?

Das Gutachten führt aus (S. 34): „Wo immer das private Angebot von Kollektivgütern mit den Namen von Individuen in Verbindung steht, können Mechanismen sozialer Anerkennung wirken, die eine steuerliche Unterstützung verzichtbar erscheinen lassen.“

Dies bedeutet wohl: Mäzene, die ihrer Förderorganisation ihren Namen geben, sollen demgemäß keine Steuervorteile erlangen. Dem ist nicht zu folgen.

II. Konsensfähige Bewertungen

Das Gutachten wirft zahlreiche berechnete Fragen auf, die unzweifelhaft einer Lösung bedürfen. Zu nennen sind hier insbesondere:

- (1) Das Gemeinnützigkeitsrecht ist zu bereinigen von einer Förderung von Eigennutz etwa bei der Begünstigung des eigenen Sportvereins eines Steuerpflichtigen. Nichts spricht andererseits dagegen, dass das Sporttreiben durch den Nachbarn gefördert wird. Die Spende muss auch rechtstechnisch als das ausgestaltet werden, was sie ihrer Idee nach ist: ein altruistisches Vermögensopfer als ein „Akt uninteressierter Generosität“ (Tipke) im Sinne der beim Steuerzahlen selbstverständlichen Distanz zwischen Finanzier und gefördertem Zweck. Die Spende muss fremdnützig sein und nicht eigen- bzw. mitgliedernützig. Jenseits dieser grundlegenden Erkenntnis ist es kurzfristig, einen Kahlschlag durch Einschränkung der Sportförderung zu betreiben. S. im Einzelnen unten VI.
- (2) Darüber, dass der „ausgefranzte“ (Seer) Katalog steuerbegünstigter Zwecke nach § 52 AO – Hundesport und ähnliche Sottisen – aus puristischer Sicht reformbedürftig ist, wird man sich schnell einigen können. Wenn man indes in den Materialien zum Vereinsförderungsgesetz nachliest, mit welcher Hingabe und interfraktionellen Einmütigkeit eine Allparteien-Koalition u.a. die Kleintierzucht und den Modellflug gemeinnützigkeitsrechtlich nobilitiert hat, erstirbt jeder Reformimpetus im Ansatz. Diesbezügliche Monita sind freilich immer verdienstvoll.
- (3) Die umsatzsteuerrechtlichen „Vergünstigungen“ gemeinwohldienlicher Leistungserbringung sind zu überarbeiten. Ein solches Projekt wird derzeit auch vom EU-Kommissar *Laszlo Kovacz* betrieben. Hier sind freilich die Fragen zu lösen, die sich aus den speziellen Wirkungen – insbesondere unter dem Gesichtspunkt des Vorsteuerabzugs – der echten bzw. unechten Steuerbefreiung oder der Steuerermäßigung ergeben.
- (4) Die wettbewerbstheoretischen Argumente sind dagegen außerordentlich bedeutsam, nicht nur wegen der Kompatibilität mit EG-Recht, sondern auch im Sinne einer systematisch befriedigenden Aufgabenverteilung zwischen Markt, gewährleistendem Staat und Zivilgesellschaft. Die Fragen des Wettbewerbs zwischen begünstigten Anbietern – vor allem den Organisationen der Wohlfahrtspflege – und nicht begünstigten „privaten“ Anbietern vor allem auf dem Gebiet der sozialen Dienstleistungen lassen sich auf der Grundlage von verdächtigenden und nicht belegten Hinweisen auf angebliche Effizienzverluste nicht sinnvoll

diskutieren. Diese Fragen sind u.a. auch im Bericht der Enquete-Kommission an zentraler Stelle angesprochen worden: Unter dem Dach der großen Wohlfahrtsverbände, die den Sozialstaat Bundesrepublik Deutschland maßgeblich prägen, koexistieren zwei ganz verschiedene Kulturen und Konzepte des Sozialen, nämlich die großen Versorgungseinrichtungen wie Hospitäler, Alten- und -Pflegeheime, Anstalten, „die mit ihren Verfahren und Formen des Managements oft von staatlichen Angeboten bzw. auch von den Angeboten kommerzieller Wettbewerber kaum mehr zu unterscheiden sind“ auf der einen Seite und „kleinteilige, weniger fest organisierte Angebote wie im Bereich der Familienhilfe, der Arbeit mit so genannten Problemgruppen u.ä., die gestützt auf ein hohes Maß an Engagement so weder ‚marktfähig‘ noch einfach als sozialstaatliche Regelleistung organisierbar wären“.

Hierzu hat die Enquetekommission die Ansicht geäußert (S. 279), „dass es für die Zukunft bürgerschaftlichen Engagements eine Schlüsselrolle spielen wird, wie die Wohlfahrtsverbände und ihre Partner in Bund, Kommunen, Ländern und bei den Sozialkassen mit diesem Dualismus umgehen werden. Was nutzt die Rolle der Verbände im Bereich sozialindustrieller Großkomplexe für die Unterstützung kleinteiliger Hilfe und Solidarangebote? Das dort präsente soziale Kapital muss bei den großen Einrichtungen wieder eine stärkere Rolle spielen.“

Die besondere Rolle der Organisationen der Wohlfahrtspflege ist damit nicht abschließend beschrieben. Die EU-Kommission hat im Weißbuch zu den Dienstleistungen von allgemeinem Interesse (KOMM (2004) 347 endg.) anerkannt, dass insbesondere die Sozial- und Gesundheitsdienstleistungen sozialpolitische und zivilgesellschaftliche Besonderheiten aufweisen, denen bei der Anwendung gemeinschaftsrechtlicher Regelungen Rechnung zu tragen ist. Die Gestaltung sozialer Dienstleistungen und die Rolle der EU hierbei seien als ein zentrales Thema der aktuellen Diskussion über das Europäische Sozialmodell gewertet worden.

Diese Bewertung ist rechtlich bindend verankert im Vertrag über die Europäische Gemeinschaft (Maastrichter Schlussakte) - Erklärung Nr. 23 zur Zusammenarbeit mit den Wohlfahrtsverbänden: „Die Regierungskonferenz betont, dass zur Erreichung der Ziele der in Artikel 136 des Vertrags zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft genannten Ziele eine Zusammenarbeit der Europäischen Gemeinschaft mit den Verbänden der Wohlfahrtspflege und den Stiftungen als Trägern sozialer Einrichtungen und Dienste von großer Bedeutung ist.“ S. auch nachfolgend unter VI.

- (5) Als berechtigt erscheint die Auffassung des Beirats, dass die Gewährung steuerlicher Vergünstigungen zukünftig von der Verleihung eines Non-Profit-Status getrennt werden sollte.

III. Zur vertikalen Gewaltenteilung zwischen Staat und Gesellschaft – Grundfragen einer Lehre von den Staatsaufgaben

Das Gutachten verkennt nicht nur die soziale Realität und die tatsächlichen Probleme, sondern auch Grundfragen der „vertikalen Gewaltenteilung zwischen Staat und Gesellschaft und die verfassungsrechtliche Verankerung des Gemeinnützigkeitsrechts.

Nach Auffassung des Beirats (S. 4) ist es grundsätzlich „originäre Aufgabe des Staates, das Angebot an Kollektivgütern sicherzustellen“. Die allokatonspolitische Rechtfertigung für die Gewährung steuerlicher Vergünstigungen, so der Beirat, resultiert „aus der Einsicht, dass ohne jede staatliche Förderung Kollektivgüter privat nicht in ausreichendem Umfang bereitgestellt würden“. Im Gutachten (S. 58) heißt es zusammenfassend:

„Nach Auffassung des Beirats muss die steuerliche Begünstigung einer Tätigkeit wegen Gemeinnützigkeit voraussetzen, dass der Staat bei der Wahrnehmung von Aufgaben entlastet wird, die in seine Verantwortung fallen. Das ist aus ökonomischer Sicht der Fall, wenn Kollektivgüter privat bereitgestellt werden. Darunter versteht man Güter, bei denen die Mitnutzung durch fremde Personen nicht ausgeschlossen werden kann und dies auch nicht wünschenswert ist, da die Mitnutzung keine zusätzlichen Kosten verursacht.“

Die „Sonderrolle“ der gemeinnützigen Einrichtungen wird darin gesehen, dass sie zwar privatrechtlich organisiert sind, „jedoch Aufgaben (erfüllen), die andernfalls dem Staat zufielen“ (S. 51).

Dieser Annahme ist zu widersprechen.

- (1) Unter Staatsaufgaben sind auf einer obersten Definitionsebene alle diejenigen Tätigkeitsbereiche zu verstehen, die der Staat im Verhältnis zur Gesellschaft wahrnehmen darf. Nach heute soweit ersichtlich allgemeiner Meinung sind „Staat“ und „Gesellschaft“ funktional zwei Pole innerhalb des verfassten politischen Gemeinwesens, nämlich dem Staat im weiteren Sinne. Das Gemeinwesen ist der Verband, innerhalb dessen Staat – in einem engeren Sinne als Herrschaftsorganisation verstanden – und Gesellschaft wirken. „Staatlichkeit wie Gesellschaftlichkeit erscheinen so als unterschiedliche Wirkungszusammenhänge menschlichen Handelns auf dem Weg zur Verwirklichung des Gemeinwohls“. „Gesellschaft“ ist diejenige Wirkzone innerhalb des Gemeinwesens, in der gestützt auf die Freiheitsrechte der Verfassung Selbstbestimmung und Selbstentfaltung stattfinden (*R. Herzog*). Rechtsprinzip der Gesellschaft ist die subjektive Freiheit des Einzelnen, das Recht zur autonomen Selbstbestimmung. Ungeachtet der Notwendigkeit der staatlichen Einwirkung vor allem beim Festlegen der „Spielregeln“ ist „Gesellschaft“ „das an sich Vorausliegende“ (*E.-W. Böckenförde*). Die Freiheitsrechte verschaffen den in der Gesellschaft wirkenden Bürgern den Rechtstitel zur Mitwirkung an der Hervorbringung des

Gemeinwohls, und zwar ohne Ausrichtung auf bestimmte Zielvorgaben. In letzterer Hinsicht unterscheiden sich Rechte des Bürgers und Kompetenzen des Staates.

- (2) Der Staat hat aufgrund seines Rechtssetzungs- und Gewaltmonopols die allgemeine und ausschließliche Handlungs- und Finanzierungskompetenz, wo die steuerfinanzierte Aufgabenerfüllung ihm selbst vorbehalten ist. Dies ist anders bei den *konkurrierenden* Staatsaufgaben, wo Staat und Gesellschaft nebeneinander zur Aufgabenerfüllung berufen sind. Dies erlaubt es dem Gesetzgeber, die private Gemeinwohlförderung uneingeschränkt steuerlich zu entlasten. Demgegenüber sind es bei den *pluralistischen* Gemeinwohlaufgaben allein die Bürger, die in eigener Verantwortung Gemeinwohl generieren, weil der Staat hierzu keine Mittel hat oder ihm eine direkte Förderung aus Gründen der Neutralität gegenüber der Grundrechtswahrnehmung seiner Bürger untersagt ist (*Isensee/Knobbe-Keuk*). Der Staat fördert aber außerhalb des staatlich Organisierbaren, aber im Rahmen staatlicher Gemeinwohlverantwortung private – individuelle und kollektive – Aktivitäten gemeinsinniger Bürger zwecks Entstehensicherung grundrechtlich-freiheitlicher Betätigung.
- (3) Daher gibt es – um ein Beispiel zu nennen – in der Bundesrepublik keine Staatskirche, aber eine steuerliche Förderung kirchlicher Zwecke. Und mit Blick auf den Sport lässt sich sagen: Der Staat kann und soll weder ein Fußball-Länderspiel und schon gar nicht jeden Laufftreff organisieren, weil dies eine genuin pluralistische Aufgabe ist, die den allein oder in Verbänden agierenden Individuen vorbehalten ist. Er kann aber beispielsweise die in privater bürgerschaftlicher Initiative aufgebauten privaten Verbandsstrukturen, die dies ermöglichen, und das zumeist ehrenamtliche Engagement von Übungsleitern institutionell und vor allem steuerlich fördern – und zwar auch, wenn die Geförderten als der Allgemeinheit angehörende Destinatäre Freude am Sporttreiben haben. Alle Versuche, dem nicht „staatstragenden“ Sport die Gemeinnützigkeit abzusprechen, sind rechtlich und sozial untauglich.
- (4) Das Problem besteht also (nur) darin, eine Förderung des Vereinssports auszugrenzen, durch die das Mitglied selbst seinen eigennützigen Beitrag für Leistungen des Vereins steuerlich abziehen kann. Hier ist dem Beirat darin zuzustimmen, dass die Forderung nach fehlendem Nutzungsausschluss „massiv verletzt wird“. Es ist eine zutreffende Erkenntnis aus der EuGH-Entscheidung in Sachen *Kennemer Golf & Country Club*, dass die Überlassung kapitalintensiver Sportanlagen an Mitglieder in einem wirtschaftlich relevanten – und der Natur der Sache nach mitgliedernützigen – Austauschverhältnis mit dem Mitgliederbeitrag steht. Der Staat kann aber und sollte den Sport dort subsidiär unterstützen, wo die Vereine aus eigener Kraft ihre Aufgaben nicht erfüllen können (Enquete-Kommission S. 343).
-
- (5) Für diese Gedankenwelt ist aus unterschiedlichen ordnungspolitischen Denktraditionen und Vorläufern – u.a. dem Subsidiaritätsprinzip - der Begriff des „ermöglichenden Staates“ (Enquete-Kommission S. 25) bzw. „aktivierenden Staates“ (*Isensee*: „Aktivierung von Bürgerkompetenz“) gefunden worden. Isensee spricht von einer im Subsidiaritätsprinzip angelegten „vertikalen Gewalt-

teilung“ zwischen Staat und Gesellschaft. Dieses System hat den Vorzug, dass die Gemeinwohl generierenden Träger in Ausübung ihrer Grundrechte zweckgebundene Mittel sowie Fördermittel eigeninitiativ, flexibel, bedarfsorientiert, bürger- und sachnah einsetzen können. Während klassische, indes überholte Konzepte von einer umfassenden Erfüllungsverantwortung des Staates und seiner Verwaltung bei der Erbringung öffentlicher Aufgaben ausgehen, wird in Konzepten eines ermöglichenden Staates zwischen Gewährleistungs-, Finanzierungs- und Durchführungsfunktionen unterschieden (vgl. Enquete-Kommission S. 243). Es wird verwiesen auch auf die Berichte von *Merten, Berka* und *Depenheuer*, Bürgerverantwortung im demokratischen Verfassungsstaat, VVDStRL Bd. 55 (1996), S. 7 ff., 48 ff., 90 ff.

- (6) Vor dem Hintergrund der vorstehenden Überlegung ist die Annahme des Wissenschaftlichen Beirats, der Gemeinnützigkeitsbegriff sei „rechtlich nur schwer zu fassen“, eine ökonomische Betrachtung verspreche „vergleichsweise mehr Klarheit“, nicht verständlich.
- (7) Die These des Beirats von der Gemeinnützigkeitsunfähigkeit lediglich „lokaler“ Mehrung des Gemeinwohls ist angesichts der föderalen Struktur der Bundesrepublik und der Gewährleistung des Selbstverwaltungsrechts der Kommunen (Art. 28 GG) unrichtig.
- (8) Die Bundesrepublik ist nach ihrer Finanzverfassung als Steuerstaat konzipiert. Dieser greift mit der Einkommensteuer nach Berücksichtigung erwerbssichernder und existenzsichernder Aufwendungen auf das Einkommen zu, das zu privatnützigen Zwecken verfügbar (disponibel) ist. Rechtstechnische Instrumente des Gemeinnützigkeitsrechts sind die Steuerbefreiung nach Maßgabe der Einzelsteuergesetze, soweit die Körperschaft Steuertatbestände verwirklicht. Steuerfreiheit für die ideellen Zwecken dienenden Besteuerungsgrundlagen (Einkünfte, Umsätze und Vermögen; § 64 Abs. 1 AO) betreffen im Wesentlichen die Vermögensverwaltung und die Zweckbetriebe. Für außenstehende Förderer gibt es den Spendenabzug nach § 10b EStG. Dieser Abzug ist ein Gebot austeilender Gerechtigkeit, wenn und soweit sich die gemeindienliche Einkommensverwendung als altruistisches Vermögensopfer darstellt. Steuer und Spende stehen im Verhältnis von erzwungenem und freiwilligem gemeinwohlbezogenen Altruismus. Das Institut der Gemeinnützigkeit durchbricht nicht die Grundregeln der Belastungsgerechtigkeit, sondern bestätigt sie (Isensee). Ich verweise auf den insbes. von M. Jachmann entwickelten Gedanken der „Rechtfertigung des Spendenabzugs aus dem Prinzip der Staatssubstitution“. Die steuerlich abziehbare Spende ist ein „Steuersurrogat“, „eine fiskalische Alternative zur Steuerzahlung“.

IV. Die historisch verbürgte Funktion und die Zukunft des Zweckbetriebs

Das Gutachten des Münchener IFO-Instituts „Die Besteuerung gemeinnütziger Organisationen im internationalen Vergleich“, erstellt im Auftrag des Bundesministeriums der Finanzen (Mai 2005) kommt zu dem Ergebnis, dass in allen Ländern "Zweckbetriebe" akzeptiert werden, ohne dass die Steuerfreiheit im eigentlichen gemeinnützigen Bereich verloren geht. "Zweckbetriebe" liegen vor, wenn der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb dazu dient, die gemeinnützigen Zwecke des Vereins zu verwirklichen und diese nur durch einen solchen Betrieb erreicht werden können („related business“).

Hier sind insbesondere zwei Problembereiche relevant, mit denen sich der Wissenschaftliche Beirat nicht ausreichend befasst hat. Dieser stellt zwar die Frage (S. 7), wie ein volkswirtschaftlicher Bereich mit der Funktion und der Bedeutung des Dritten Sektors abgabenrechtlich zu ordnen ist, um den Herausforderungen der Zukunft zu genügen, verarbeitet aber weder die soziale Realität noch die rechtlichen Grundlagen.

- (1) Z.B. können sowohl der Staat als auch privatrechtliche Körperschaften, Träger von Universitäten, Rechtsschulen, Museen, Opernhäusern, Ausstellungen und Orchestern sein. Es ist denkbar, dass der Staat durch die Finanzierung die vor allem im Kulturbereich bestehenden Wettbewerbsstrukturen beeinträchtigt. Indes muss der Staat die im gemeinnützigkeitsrechtlichen Zweckbetrieb unter den Voraussetzungen der §§ 52 ff. AO – selbstlose, ausschließliche, unmittelbare Verwirklichung gemeinnütziger Zwecke – erbrachten Leistungen etwa durch den gemeinnützigen Träger eines Musikfestivals fördern können, auch wenn dieser in Konkurrenz zu gewerblichen Konzertagenturen tritt. Der kulturelle Sektor lebt aus der Vielfalt seines Angebots. Etwaige Wettbewerbsnachteile müssen alle Anbieter hinnehmen; dies ist die berechnete Grundaussage des § 65 Nr. 3 AO.
- (2) Ein völlig anderes Feld ist das der Daseinsvorsorge, auf dem Leistungen zwar von privaten – selbstverständlich gewinnorientierten – Anbietern erbracht werden, sich indes die staatliche Gewährleistungsverantwortung auch darauf erstreckt, dass einem Marktversagen begegnet wird. Das Stichwort „Marktversagen“ hat für die „Idee“ des Zweckbetriebs eine besondere rechtsgenetische Rolle gespielt. „Daseinsvorsorge“ war früher der Inbegriff des die Grundversorgung sicherstellenden „leistenden Staates“. Die Triebfeder war und ist ein „Versagen individueller Daseinsvorsorgeverantwortung“ (Forsthoff) bzw. die „privatwirtschaftlich unzulänglich befriedigte Versorgungsaufgabe“ (Badura). Die Daseinsvorsorge beschreibt eine Garantienpflicht des Staates, der sich dieser nicht entziehen kann, wenn und soweit der Einzelne auf den Bestand des verwaltungsrechtlichen Leistungsverhältnisses angewiesen ist

- (3) Ein Defizit der traditionellen verwaltungsrechtlichen Doktrin war es, dass sie sich unter den Aspekten der Teilhabe und der Grundrechtsbindung auf das Rechtsverhältnis der öffentlichen Hand zum Leistungsempfänger konzentrierte, während das Wettbewerbsverhältnis zu konkurrierenden privaten Anbietern tendenziell vernachlässigt wurde. Den gebotenen Wechsel der Perspektive erzwingt nunmehr das EU-Recht auf der Grundlage der Art. 86 Abs. 2, Art. 16 EGV.
- (4) Lange Zeit sah es so aus, als drohe seitens der EU-Kommission und des EuGH eine Entprivilegierung des gemeinnützigen Sektors durch Ökonomisierung auch gewinnzweckfreier Dienstleistungen. Der wirtschaftlich-funktionale, für das Recht der Marktfreiheiten zentrale Begriff des Unternehmens wird bezogen auf die Verwirklichung mildtätiger Zwecke EU-rechtlich nur dort zurückgenommen, wo Einrichtungen wie etwa die Sozialversicherung auf der Grundlage der nationalen Solidarität an der Aufgabe der sozialen Sicherheit mitwirken oder ein der ausschließlichen mitgliedstaatlichen Kompetenz vorbehaltenes Systemelement der Sozialhilfe sind. Erst und nur dann, wenn ein sozialpolitisches Ziel lediglich über marktfremde oder gar marktgegenläufige Maßnahmen zu erreichen ist, schließt die bei den Mitgliedstaaten verbliebene sozialpolitische Kompetenz die Anwendung des Gemeinschaftsrechts aus.
- (5) Hier ist ein Umdenken im Gange. Am 7. 6. 2005 hat die EU-Kommission ein Konsultationspapier „Aktionsplan staatliche Beihilfen - „Weniger und besser ausgerichtete staatliche Beihilfe – Roadmap zur Reform des Beihilferechts 2005-2009“ vorgelegt. Unter dem Stichwort „Qualitativ hochwertige Dienstleistungen von allgemeinem wirtschaftlichem Interesse“ wird ausgeführt, dieses seien ein wichtiger Bestandteil des europäischen Wohlfahrtsmodells; sie leisteten „einen wesentlichen Beitrag zum sozialen und räumlichen Zusammenhang, auch im Bereich der allgemeinen und beruflichen Bildung und Kultur sowie zur effektiven Teilhabe des Bürgers am Gemeinwesen. Weiterhin heißt es: Die Mitgliedstaaten sind in ihrer Entscheidung, ob und wie sie die Erbringung solcher Dienstleistungen finanzieren, relativ frei. „Um Wettbewerbsverzerrungen zu vermeiden, sollten Ausgleichsleistungen jedoch so ausgestaltet sein, dass sie Leistungen der Daseinsvorsorge ermöglichen, ohne Überkompensation und übermäßige Wettbewerbsverzerrungen hervorzurufen.“ Die Kommission plant, eine Entscheidung nach Art. 86 Abs. 3 EGV sowie Leitlinien anzunehmen, in denen dargelegt wird, unter welchen Voraussetzungen Ausgleichszahlungen für öffentliche Dienstleistungen, die eine staatliche Beihilfe darstellen, mit dem EGV vereinbar sind.

„Ausgleichsleistungen geringeren Umfangs sollten durch die Kommissionsentscheidung von der Anmeldepflicht freigestellt werden. Für Krankenhäuser und den sozialen Wohnungsbau sollen besondere Bedingungen gelten“.

Im Rahmen der sog. Lissabon-Strategie hat der Europäische Rat vom März 2005 die Mitgliedstaaten ersucht, zusätzlich zu einer aktiven Wettbewerbspolitik das allgemeine Niveau der staatlichen Beihilfen weiter zu senken, „wobei jedoch einem etwaigen Marktversagen Rechnung zu tragen“ sei.

- (6) Die Kommission nimmt das Stichwort „Marktversagen“ auf: „Von zentraler Bedeutung ist . . . eine Analyse des Marktversagens. . . . Eine genaue Feststellung des Marktversagens erleichtert die Prüfung, ob staatliche Beihilfen berechtigt und vertretbar sind, ob sie das am besten geeignete Mittel sind und wie sie einzusetzen sind, um das angestrebte Ziel zu erreichen, ohne Wettbewerb und Handel in einem Maße zu verfälschen, das dem gemeinsamen Interesse zuwiderläuft.“
- (7) Die Relevanz des Problems wird ersichtlich in Art. III-6 des Entwurfs eines Vertrages über eine Verfassung für Europa, wo folgende Bestimmung vorgesehen ist:

„Unbeschadet der Artikel III-55, III-56 und III-136 und in Anbetracht des von allen in der Union anerkannten Stellenwerts der Dienste von allgemeinem wirtschaftlichen Interesse sowie ihrer Bedeutung bei der Förderung des sozialen und territorialen Zusammenhalts tragen die Union und ihre Mitgliedstaaten im Rahmen ihrer jeweiligen Befugnisse im Anwendungsbereich der Verfassung dafür Sorge, dass die Grundsätze und Bedingungen, insbesondere jene wirtschaftlicher und finanzieller Art, für das Funktionieren dieser Dienste so gestaltet sind, dass diese ihren Aufgaben nachkommen können. Diese Grundsätze und Bedingungen werden durch Europäische Gesetze festgelegt.“

- (8) Dies vorausgesetzt muss der Funktionsbegriff „Zweckbetrieb“ neu durchdacht und gegebenenfalls neu konzipiert werden, soll er nicht „einer fast alle Lebensbereiche erfassenden Ökonomisierung des Denkens und Handelns unserer Zeit“ (*P. Häberle*) zum Opfer fallen.
- (9) Einen Beitrag zu dieser Diskussion leistet das Memorandum der Bundesarbeitsgemeinschaft der Freien Wohlfahrtspflege „Zivilgesellschaftlicher Mehrwert gemeinwohlorientierter sozialer Dienste“ (Mai 2004). Es verweist darauf, dass die EU-Kommission im Weißbuch zu den Dienstleistungen von allgemeinem Interesse (KOMM [2004] 347 endg) anerkannt hat, dass insbesondere die Sozial- und Gesundheitsdienstleistungen sozialpolitische und zivilgesellschaftliche Besonderheiten aufweisen, denen bei der Anwendung gemeinschaftsrechtlicher Regelungen Rechnung zu tragen ist. Die Gestaltung sozialer Dienstleistungen und die Rolle der EU hierbei seien als ein zentrales Thema der aktuellen Diskussion über das Europäische Sozialmodell gewertet worden. Die Gestaltungskompetenz der Mitgliedstaaten im Hinblick auf die Erfüllung ihrer Aufgaben und der Wahrung der nationalen, regionalen und lokalen Vielfalt müsse gewahrt bleiben. Die unterschiedliche Ausprägung dieser Dienstleistungen sei Ausdruck der „vielfältigen Traditionen, Strukturen und Gegebenheiten der Mitgliedstaaten“ (Weißbuch) und ihrer kulturellen Identität. Dies müsse, wie im Weißbuch anerkannt, gewahrt bleiben „und die in allen Mitgliedstaaten bestehenden Grundsätze des Gemeinnützigkeitsrechts bei der Entwicklung eines europäischen Sozialmodells berücksichtigen.“ Zusammenfassend heißt es:

„Ziel der Verbände ist nicht, dass ihre Dienste europarechtlich pauschal als nichtwirtschaftliche Tätigkeiten qualifiziert werden, sondern vielmehr, dass ihre Besonderheiten i.S. eines „zivilgesellschaftlichen Sozialunternehmens“ gemeinschaftsrechtlich respektiert werden, und zwar unabhängig davon, ob ihre Tätigkeit gemeinschaftsrechtlich als „wirtschaftlich“ oder als „nicht-wirtschaftlich“ zu qualifizieren ist.“

- (10) Hieraus folgt: Der Umstand, dass 80 v.H. des Engagements in zivilgesellschaftlichen Organisationen stattfindet, wird vom Wissenschaftlichen Beirat nicht hinreichend gewürdigt. Dieser Einsatz aber hat nicht nur die ökonomische Komponente der Entlastung von Personalkosten. Die geschenkte menschliche Zuwendung ist im Hinblick auf die Qualität personenbezogener Dienstleistungen schlechthin unverzichtbar.

V. Einzelfragen – das Beispiel der Forschungsförderung

Die Förderung von „Wissenschaft und Forschung“ ist nach geltendem Recht ein gemeinnütziger Zweck (§ 52 Abs. 2 Nr. 1 AO), wobei die entgeltlich betriebene Forschung ein auch steuerlich privilegierter Zweckbetrieb ist. Bevor man hieran rührt, sollte sorgfältig geprüft werden, welches derzeit die Gegenstände und die – gemeinnützigkeits- und subventionsrechtlichen – Mechanismen der Forschungsförderung sind. Eine Grundlage für eine Analyse der diesbezüglichen sozialen und rechtlichen Realität ist der 7. Forschungsbericht. Das Internationale Büro für Steuereindokumentation Amsterdam (IBFD) hat eine von der EU-Kommission in Auftrag gegebene vergleichende Studie verfasst zur steuerlichen Behandlung von Forschungs- und Entwicklungsausgaben (FEA) in den 25 EU-Mitgliedstaaten, in den Vereinigten Staaten und in Japan

(http://europa.eu.int/comm/taxation_customs/resources/documents/eu_rd_final_rep_dec_2004.pdf).

Die Studie zeigt, dass es in der Steuergesetzgebung zahlreicher Mitgliedstaaten Regeln und spezielle steuerliche Anreize für FEA mit einer großen Konzeptvielfalt gibt. Sie zeigt zugleich, dass alles vermieden werden muss, was die Forschungslandschaft der Bundesrepublik und ihrer Länder im Wettbewerb der Forschungsförderung zurückwirft.

Die Abgrenzung von Grundlagenforschung und anderer Forschung ist für sich nicht tragfähig. Vor allem die Grundlagenforschung wird in Europa auf der Ebene der Mitgliedstaaten betrieben und finanziert. Dies erklärt sich daraus, dass sie weitgehend in den Universitäten – d.h. „im Rahmen des nationalen Erziehungswesens“ – stattfindet, mit der Tendenz zu einer „Abschottung der einzelstaatlichen Forschungssysteme“ (vgl. Mitteilung der Kommission v. 14.01.2004 KOM(2004) 9 eng – Europa und die Grundlagenforschung). Nach dem geltenden Gemeinschaftsrahmen für staatliche Forschungs- und Entwicklungsbeihilfen (ABl. EG 1996 Nr. C 45 v. 07.02.1996, S. 5 ff.) lässt die Kommission auf diesem Gebiete wegen der positiven gesamtwirtschaftlichen Folgen Förderung in großem Umfang zu, wobei unterschieden wird zwischen Grundlagenforschung, industrieller Forschung und

vorwettbewerblicher Forschung (vgl. Helios, Steuerliche Gemeinnützigkeit und EG-Beihilfenrecht, 2005, S. 220 ff.).

Da das Gemeinnützigkeitsrecht die „offene“ Subventionierung substituieren kann, ist es notwendig, die Bedingungen der Förderung in allen Bereichen gleich zu handhaben.

VI. Sportförderung als gemeinnütziger Zweck

S. zunächst I. (1). Der Sport ist ein vielfach normativ verankertes Staatsziel. Das Verfassungsrecht aller neuen Bundesländer enthält Sportförderungsklauseln. Beispielsweise lautet Art. 35 der Verfassung des Landes Brandenburg:

“Sport ist ein förderungswürdiger Teil des Lebens. Die Sportförderung des Landes, der Gemeinden und Gemeindeverbände ist auf ein ausgewogenes und bedarfsgerechtes Verhältnis von Breitensport und Spitzensport gerichtet. Sie soll die besonderen Bedürfnisse von Schülern, Studenten, Senioren und Menschen mit Behinderungen berücksichtigen.”

Die Bundesländer Rheinland-Pfalz, Bremen, Berlin, Brandenburg und Thüringen haben Sportfördergesetze erlassen.

Art. 39 des Einigungsvertrags enthält eine Verpflichtung zur Förderung des Sports einschließlich des Spitzensports in den neuen Bundesländern. Art. 4 ff. des Übereinkommens des Europarats gegen Doping sieht eine intensive Zusammenarbeit zwischen Staat und den – auf diese Weise institutionell anerkannten – Sportorganisationen vor (ausführlich 8. Sportbericht der Bundesregierung). Das Abkommen geht wie selbstverständlich davon aus, dass der Staat mit den Hebeln der Sportförderung und der Finanzierung von Analyseeinrichtungen sowie mit Erziehungsprogrammen Einfluss nehmen und u.a. die nationalen Sportverbände bei der Schaffung eines transnationalen Rechts gegen Doping unterstützen muss. Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. m, Art. 28 Abs. 3 der 6. MwSt-Richtlinie begünstigen Umsätze im Sportbereich. Der EG-Vertrag (Amsterdamer Fassung) enthält folgende “Erklärung zum Sport”:

“Die Konferenz unterstreicht die gesellschaftliche Bedeutung des Sports, insbesondere die Rolle, die dem Sport bei der Identitätsfindung und der Begegnung der Menschen zukommt. Die Konferenz appelliert daher an die Gremien der Europäischen Union, bei wichtigen, den Sport betreffenden Fragen die Sportverbände anzuhören. In diesem Zusammenhang sollten die Besonderheiten des Amateursports besonders berücksichtigt werden.”

Der Entwurf einer EU-Verfassung sagt in Art. III-18:

„Die Union trägt in Anbetracht der sozialen und pädagogischen Funktion des Sports zur Förderung seiner europäischen Aspekte bei.“

Die Problematik der Förderung des Sports durch das Gemeinnützigkeitsrecht ist bei den Tatbestandsmerkmalen „Selbstlosigkeit“ (§55 AO) und „Förderung der Allgemeinheit“ (§ 51 Abs. 1 AO) angesiedelt. Die derzeitige, auch von der Rechtsprechung gebilligte Praxis sucht eine Dominanz tatsächlich vorhandener *mitglieder- und gruppennütziger* Interessen dadurch hintanzuhalten, dass die Zahl der nutznießenden Mitglieder „als Geförderte“ offen gehalten wird für eine um Aufnahme nachsuchende „Allgemeinheit“. Diese Verkürzung der rechtlichen Perspektive hat in der Praxis zu einer Kasuistik geführt, die Exklusivvereinen, vor allem solchen mit hohem Ressourcen- und Finanzbedarf, großzügig bemessene Beitragsobergrenzen und/oder – angeblich – nicht prohibitive Aufnahmeverfahren vorschreibt. Diese rechtlich unzutreffende Sicht einer „Förderung der Allgemeinheit“ fördert nicht das Verständnis von Gemeinnützigkeit.

Hier besteht Reformbedarf. Es ist eine zutreffende Erkenntnis aus der EuGH-Entscheidung in Sachen *Kennemer Golf & Country Club* v. 21.3.2002, dass die Überlassung kapitalintensiver Sportanlagen an Mitglieder in einem wirtschaftlich relevanten – und der Natur der Sache nach mitgliedernützigen – Austauschverhältnis mit dem Mitgliederbeitrag steht. Der Staat kann aber und sollte den Sport dort subsidiär unterstützen, wo die – vor allem lokal begrenzt tätigen! – Vereine aus eigener Kraft ihre Aufgaben nicht erfüllen können.

VII. Vom Gutachten des Wissenschaftlichen Beirats nicht angesprochene Probleme – der wirkliche Reformbedarf.

Die Projektgruppe „Bündnis für Gemeinnützigkeit“ will ausweislich der Präambel zu ihrer schriftlichen Stellungnahme das geltende Gemeinnützigkeitsrecht vereinfachen, verschlanken und entbürokratisieren. Als drängende Probleme sind zu nennen:

- Rückbesinnung auf die Grundsätze der Ausschließlichkeit, Selbstlosigkeit, Unmittelbarkeit der Zweckverfolgung (auch: Endowment)
- Einheitlicher Prozentsatz und höherer prozentualer Spendenabzugsbetrag
- Abzugsmöglichkeit für Dotationen, nicht nur für Neugründung von Stiftungen; Notwendigkeit höherer Dotationsbeträge
- Entbürokratisierung des Gemeinnützigkeitsrechts
- Vermögensausstattung
- Rechtsfragen der zeitnahen Mittelverwendung
- Rechtsfragen des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs
- Zuordnung von Aufwand und Abschreibung bei gemischter Nutzung
- Haftungsfragen
- Rechnungslegung und Transparenz
- Neubestimmung der Rolle des Steuergeheimnisses im gemeinnützigen Bereich

- Verbesserungen der der Leitungs- und Kontrollstrukturen (neudeutsch: Corporate und Foundation Governance)
- Erleichterung für Holdingstrukturen
- Freiwilliger Ausstieg aus dem Gemeinnützigkeitssektor

Zu diesem Vorhaben leistet der Wissenschaftliche Beirat keinen Beitrag.

Der „wirkliche Reformbedarf“ ergibt sich aus der Agenda der Reformgruppe „Bündnis für Gemeinnützigkeit“.

Wegen der Einzelheiten wird auf die Vorschläge der Reformgruppe verwiesen.

Informationen zur Projektgruppe

Im Frühjahr 2005 haben sich die Vertreter der Spitzenverbände und unabhängigen Organisationen des Dritten Sektors sowie Experten und Wissenschaftler zu der Projektgruppe „Reform des Gemeinnützigkeits- und Spendenrechts“ zusammengeschlossen. Unter der Leitung von Werner Ballhausen (Bundesarbeitsgemeinschaft der freien Wohlfahrtspflege) arbeitet die Projektgruppe an Vorschlägen zur Vereinfachung und Entbürokratisierung des Gemeinnützigkeits- und Spendenrechts sowie an einer Selbstverpflichtung des Dritten Sektors zu mehr Transparenz. Zu folgenden Bereichen wurden konkrete Reformvorschläge erarbeitet: organisationsrechtliche, inhaltliche und verfahrensrechtliche Voraussetzungen der Gemeinnützigkeit, Mittelverwendung und Dotationen, Transparenz im Dritten Sektor, Wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb, Europarecht, Umsatz-/Grunderwerbssteuer sowie Spendenrecht und Fundraising.

Mitglieder:

Bundesarbeitsgemeinschaft der Freien Wohlfahrtspflege e.V., Werner Ballhausen;

Bundesnetzwerk Bürgerschaftliches Engagement, Dr. Ansgar Klein;

Bundesverband Deutscher Stiftungen, Dr. Hans Fleisch;

Deutscher Fundraising Verband, Silvia Starz;

Deutscher Kulturrat, Olaf Zimmermann;

Deutscher Naturschutzring, Dr. Helmut Röscheisen;

Deutscher Spendenrat, RA Bernd Beder und Günther Bitzer;

Deutscher Sportbund, Dr. Holger Niese;

Deutsches Zentralinstitut für soziale Fragen, Burkhard Wilke;

Stifterverband für die Deutsche Wissenschaft e. V., Dr. Ambros Schindler;

VENRO – Verband Entwicklungspolitik Deutscher Nichtregierungsorganisationen e.V., Willibald Geuke;

Dr. Michael Bürsch (MdB), Vorsitzender des Unterausschusses „Bürgerschaftliches Engagement“ des Deutschen Bundestags;

Professor Dr. Peter Fischer, Bundesfinanzhof;

Professor Dr. Rainer Hüttemann, Rheinische-Friedrich-Wilhelms-Universität Bonn;

Professor Dr. Monika Jachmann, Bundesfinanzhof;

RA Dr. Christoph Mecking, „stiftungskonzepte“;

Dr. Andreas Richter, Institut für Stiftungsrecht und das Recht der Non-Profit-Organisationen an der Bucerius Law School;

Rupert Graf Strachwitz; Maecenata Institut für Philanthropie und Zivilgesellschaft Berlin;

Dr. Wolfgang Teske, Vizepräsident des Diakonischen Werkes der EKD