

**Öffentliche Anhörung zu dem Gesetzentwurf der Bundesregierung  
„Entwurf eines Gesetzes zur weiteren Stärkung des bürgerschaft-  
lichen Engagements“ (Drs 16/5200)  
sowie zu dem  
Antrag der Fraktion DIE LINKE. „Stärkung des bürgerschaftlichen  
Engagements“ (Drs 16/5245)  
sowie zu dem  
Antrag der Fraktion der FDP (Drs 16/5410)**

Berlin, 11. Juni 2007

---

*Prof. Dr. Monika Jachmann  
Richterin am Bundesfinanzhof/  
Juristische Fakultät der Ludwig-Maximilians-Universität  
München*

*Als Mitglied der Projektgruppe „Reform des Gemeinnützigkeits- und Spendenrechts“ schließe ich mich grundsätzlich deren Stellungnahme zum Gesetzentwurf der Bundesregierung für ein „Gesetz zur weiteren Stärkung des bürgerschaftlichen Engagements“ an. In Ergänzung bzw. Modifikation hierzu möchte ich auf folgende ausgewählte Aspekte hinweisen.*

## **I. Allgemeine Vorgaben für die Reform**

**Ziel einer Reform** des steuerlichen Gemeinnützigkeitsrechts wie auch der steuerrechtlichen Behandlung individuellen bürgerschaftlichen Engagements muss es sein, den berechtigten Bedürfnissen der gemeinnützigen Akteure Rechnung zu tragen, unnötige Komplexität und steuersystematische Verzerrungen abzubauen und dabei die verfassungsrechtlichen bzw. steuersystematischen Vorgaben für die Steuergesetzgebung, v. a. die Anforderungen der Besteuerungsgleichheit zu wahren. Hieran ist der aktuelle Gesetzentwurf zu messen.

**Der politische Ansatz des Gesetzentwurfs** (E) bei gewandelten Herausforderungen an Ehrenamt und bürgerschaftliches Engagement (bE) bzw. das politische Ziel der Stärkung der sog. Zivilgesellschaft, insbesondere unter dem Aspekt des Zusammenhalts der Gesellschaft, sind keine steuerrechtlichen Kategorien. Dies führt zwangsläufig zu Friktionen bei der Zielverwirklichung durch steuerrechtliche Regelungen, die jedoch bei entsprechender Einbindung in die Systematik der steuerlichen Gemeinnützigkeit gut begrenzt erscheinen.

Zentrale Systemgrundlage der steuerlichen Gemeinnützigkeit ist die – im steuerrechtlichen Sinne (!) – gemeinnützige Zweckverfolgung als **Substitut für die steuerfinanzierte Gemeinwohlverwirklichung durch den Staat** anzusetzen. Denn die mit der steuerlichen Gemeinnützigkeit begründeten Steuererleichterungen sind mehr als bloße **Subventionen und damit Ausnahmetatbestände**. Sie sind m. E. Systembestandteil einer staatlichen Steuerrechtsordnung für eine Gesellschaft, die sich als Zivilgesellschaft begreift; sie sind systemimmanent zu rechtfertigen. Denn die gemeinnützige Zweckverfolgung ist wertgleich mit der Steuerzahlung. Dies ist steuersystematisch mit dem z. T. kritisierten Begriff der Staatssubstitution gemeint. Der Bürger nimmt seine ihm als Mitglied der - auf der Basis des Grundgesetzes stehenden - staatlichen Gemeinschaft obliegende Gemeinwohlverantwortung wertgleich durch Steuerzahlung und gemeinnützige Zweckverfolgung wahr. Die Definition dieser Wertgleichheit ist Sache des parlamentarischen Gesetzgebers – das ist der Standort der aktuell diskutierten Reform der steuerlichen Gemeinnützigkeit.

Zum dogmatischen Hintergrund: Die Systemstruktur der steuerlichen Gemeinnützigkeit gebietet eine **Differenzierung** zwischen dem – **ohnehin** nach allgemeinen Grundsätzen – nicht der Ertragsbesteuerung unterliegenden ideellen Lebensbereich, der Substituierbarkeit der Steuerzahlung durch direkte Gemeinwohlförderung – m. E. der richtige Standort von bE im Steuerrecht – sowie der – nur als Ausnahmetatbestand möglichen – steuerlichen Subventionierung.<sup>1</sup>

Fundiert durch das Prinzip der Steuersubstitution verwirklichen Steuervergünstigungen wegen gemeinnützigem Handeln Belastungsgleichheit. Gemeinnütziges Handeln muss danach zum einen geeignet sein, die staatliche Aufgabenerfüllung zu reduzieren, d.h. sich inhaltlich als Äquivalent einer staatlichen Erfüllung öffentlicher Aufgaben darstellen. Zum anderen muss es – jenseits der Privatheit des Subjekts – qualitativ einer staatlichen Wahrnehmung der jeweiligen Aufgabe entsprechen; die Aufgabe muss grundsätzlich altruistisch und unmittelbar wahrgenommen werden.<sup>2</sup>

---

<sup>1</sup> Die Steuerbefreiungen gem. § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG stellen weitgehend eine Klarstellung eines im Hinblick auf die gleichmäßige Belastung wirtschaftlicher Ertragszielung notwendigen Befundes dar. Dass keine wesentlichen wirtschaftlichen Erträge erzielt werden (sollen), ist noch keine Frage der Gemeinnützigkeit der nichtwirtschaftlichen Tätigkeit. Die angesprochene Steuerfreiheit ist keine Frage der Gemeinwohlerwirklichung durch die nichtwirtschaftliche Tätigkeit, d.h. – in der steuerrechtlichen Terminologie – der Gemeinnützigkeit (§§ 51 ff. AO). Nichtwirtschaftlich handelt nicht nur die Körperschaft, deren Zweck altruistisch auf die Förderung des Allgemeinwohls ausgerichtet ist, sondern auch diejenige, deren Zweck eigennützig die bloße Freizeitgestaltung und Selbstverwirklichung ihrer Mitglieder ist.

Geht es demgegenüber darum, eine an sich bestehende Steuerpflicht wegen eines gemeinwohlnützigen Handelns zu reduzieren oder entfallen zu lassen, stellt sich die Frage nach einer etwaigen Substitution der Steuerzahlung durch unmittelbar gemeinwohldienliches Handeln. Ersetzt gemeinnütziges Handeln auf der privaten oder gesellschaftlichen Ebene ein entsprechendes staatliches Handeln, so wird dadurch unmittelbar Gemeinwohlverantwortung übernommen. In entsprechendem Maße ist die Entlastung von der Verpflichtung zur Übernahme von Gemeinwohlverantwortung durch Steuerzahlung gleichheitsgerecht. Wo gemeinnütziges Handeln den Staat unmittelbar entlastet, reduziert es das via Steuer zu finanzierende Staatshandeln. Eine damit begründete Steuervergünstigung verwirklicht – systemimmanent – eine gleichmäßige Besteuerung nach der Gemeinwohlverantwortung, als deren Ausfluss die leistungsfähigkeitsgerechte Besteuerung begriffen werden muss.

Jenseits des mangels wirtschaftlicher Ertragszielung nichtsteuerbaren Bereichs sowie des Bereichs unmittelbarer, staatliches Handeln substituierender Wahrnehmung von Gemeinwohlverantwortung bedeutet eine Steuerfreistellung sowohl für die natürliche Person (Einkommensteuer) als auch für die Körperschaft (Körperschaftsteuer) grundsätzlich eine Steuersubvention, die als Abweichung von der gleichmäßigen Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit der Rechtfertigung bedarf.

<sup>2</sup> Soll die unmittelbare Erfüllung von Gemeinwohlaufgaben wegen der damit verbundenen Substitution staatlichen Handelns die dieses staatliche Handeln finanzierende Steuerzahlung ersetzen, so muss es sich um potentielle Staatsaufgaben handeln. Da die Definition der Staatsaufgaben dem parlamentarischen Gesetzgeber zukommt, liegt der Schluss nahe, der Gesetzgeber könne auch frei – in den Grenzen von Art. 3 Abs. 1 GG – die Inhalte der Gemeinnützigkeit definieren. Der die auf die Gemeinnützigkeit bezogenen Steuervergünstigungen tragende Aspekt der Staatssubstitution greift jedoch nicht, wenn der parlamentarische Gesetzgeber eine Gemeinwohlaufgabe allein dadurch zu einer Staatsaufgabe macht, dass er sie mittelbar via Gemeinnützigkeitsanerkennung fördert. Die Staatsaufgabe muss vor der Anerkennung als gemeinnütziger Zweck in der Rechtsordnung als Staatsaufgabe hinreichend klar vorgegeben sein. Soweit dies nicht schon die Verfassung leistet, ist ein gesetzliches Regime – unabhängig vom steuerlichen Gemeinnützigkeitsrecht – zu verlangen. Allein die gesetzliche Definition als gemeinnütziger Zweck i.S. des steuerlichen Gemeinnützigkeitsrechts macht diesen Zweck noch nicht zur – substituierten – Staatsaufgabe.

Die Substitution staatlicher Aufgabenerfüllung durch i.e.S. gemeinnütziges Handeln muss grundsätzlich altruistisch, d.h. in der Sprache des steuerlichen Gemeinnützigkeitsrechts selbstlos erfolgen. Die Unabhängige Sachverständigenkommission zur Prüfung des Gemeinnützigkeits- und Spendenrechts verneint eine selbstlose Förderung des Gemeinwohls, wenn eine Körperschaft im Wesentlichen eigennützige ideelle und/oder wirtschaftliche Zwecke ihrer Mitglieder verfolgt. Erst die selbstlose, d.h. uneigennützige Förderung des Gemeinwohls mache die Gemeinnützigkeit aus. Eine Körperschaft sei insbesondere auch dann nicht selbstlos tätig, wenn sie die private Lebensführung ihrer Mitglieder fördere.

Das Erfordernis der Selbstlosigkeit ist darauf zu beschränken, dass die Förderung eines i.e.S. gemeinnützigem Zwecks den Mitgliedern der Körperschaft nicht oder lediglich als Repräsentanten der staatlichen Allgemeinheit zugute kommt. Ideeller Eigennutzen steht m. E. der Gemeinnützigkeit nicht entgegen, wenn er durch eine auf die staatliche Allgemeinheit bezogene Aufgabenerfüllung vermittelt wird. Gemeinnützigkeitsschädlich ist jedoch die nicht nur untergeordnete Förderung eigenwirtschaftlicher Zwecke.

Unerlässlich für die an die Verfolgung gemeinnütziger Zwecke geknüpfte Steuerbegünstigung ist eine im weitesten Sinne körperschaftliche Struktur des Trägers dieser Zweckverfolgung. Denn nur sie gewährleistet die Trennung der staatssubstituierenden Gemeinwohlför-

**Gemeinnützigkeit liegt vor**, wenn die Tätigkeit einer Körperschaft nach Satzung und tatsächlicher Geschäftsführung – ausschließlich und grundsätzlich selbstlos im dargelegten Sinn – auf die zeitnahe Erreichung des (inhaltlich konstituierten, sich nicht auf bloßen Altruismus beschränkenden) steuerbegünstigten Zwecks durch die Körperschaft selbst ausgerichtet ist, wobei Handeln allein zum ideellen Eigennutzen der Mitglieder (etwa in Gestalt von geselligen Zusammenkünften) vernachlässigt werden kann, sofern es von untergeordneter Bedeutung ist.

**Danach gilt:** Altruismus allein rechtfertigt keine Abweichung von der Regelbesteuerung. Der Verzicht auf Eigennutz bedeutet noch nicht Gemeinnutz. Allein das gemeinschaftliche Agieren in einem engen sozialen Kreis kann die **inhaltliche Konstitution der steuerlichen Gemeinnützigkeit** nicht ersetzen.

Nicht gemeinnützig kann ein inhaltsfreier, lediglich prozedural bestimmter Zweck sein – so etwa die Tätigkeit von sog. Themenanwälten, die nicht auf bestimmte Tätigkeitsinhalte beschränkt ist. Gleiches gilt für die Bezeichnung einer Tätigkeit allein als bE.

**Zuständig** für die Bestimmung des Inhalts der Gemeinnützigkeit i.e.S. ist angesichts der staatssubstituierenden Funktion der gemeinnützigen Zweckverfolgung sowie im Hinblick auf die rechtsstaatlich wie gleichheitsrechtlich gebotene Tatbestandsmäßigkeit der Steuererhebung **der parlamentarische Gesetzgeber**. – Denn nur er hat die **erforderliche demokratische Legitimation**: Die Substitution staatlicher Gemeinwohlverwirklichung (Aufgabenerfüllung) durch gemeinnützig tätige Akteure bedeutet eine Delegation von Gemeinwohlförderung auf demokratisch nur durch die gesetzliche Festlegung der Zweckverfolgung, nicht aber - wie staatliche Stellen - institutionell legitimierte Engagierte. Das ist gerade die große Chance – die Ausnutzung von individuell gewollter Verantwortungsübernahme und Initiative, freilich kanalisiert durch die formellgesetzliche Entscheidung über die Inhalte der Gemeinnützigkeit. Ohne diese gesetzliche Vorzeichnung kann die Bürgergesellschaft, gedacht „neben“ dem Staat, nicht über das staatliche, allein auf die Staatsfinanzierung ausgerichtete Steuersystem „gefördert“ werden.

Dem dargelegten Rechtfertigungskonzept der steuerlichen Gemeinnützigkeit folgt auch der **Spendenabzug** bzw. der Abzug von Zuwendungen. Die gleichmäßige Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit ist Ausfluss der proportional gleichen Wahrnehmung von Gemeinwohlverantwortung aller Mitglieder der sozialstaatlichen Gemeinschaft. Wird diese Gemeinwohlverantwortung schon durch die Spende – als Steuersurrogat – wahrgenommen, verwirklicht der Spendenabzug Besteuerungsgleichheit.

Die Abziehbarkeit von Spenden ist von Verfassungs wegen möglich, nicht aber zwingend. Deshalb ist der Gesetzgeber auch berechtigt, sie durch Höchstbeträge zu begrenzen, im Grundsatz hierzu aber nicht verpflichtet. Eine solche Beschränkung begrenzt die Möglichkeit des Einzelnen, durch eine Gemeinwohlförderung entsprechend seiner individuellen Präferenzen die Beteiligung an der Steuerfinanzierung der staatlichen Gemeinwohlverwirklichung nach Maßgabe demokratisch definierter Präferenzen zu vermeiden. Die Abziehbarkeit von Spenden bedeutet ein Stück gesetzgeberischer Delegation von Gemeinwohlverwirklichung auf Private. Diese ist solange verfassungsrechtlich unbedenklich, als die mittelbare staatliche Förderung der privaten Gemeinwohlverwirklichung nicht die demokratischen Rechte derer, die nicht spenden wollen oder – mangels entsprechender Leistungsfähigkeit – können, auf gleiche Mitwirkung an der Gemeinwohldefinition im demokratischen Prozess verletzt. Hieraus erwachsen jedoch nur äußerste Missbrauchsgrenzen für die Zulassung des Spendenabzugs.

Der Regressionseffekt des Abzugs gemeinnütziger Spenden von der Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer ist m. E. systemkonsequent.

## II. Einzelne Regelungsaspekte

### 1. EStG

#### a) § 3 Nr. 26 Satz 1 E/§ 34h E

Die **betragsmäßige Erhöhung** lt. Regierungsentwurf (E) ist zu begrüßen.

Die Problematik einer **personellen Ausdehnung** ist – auch unter Einbeziehung von § 3 Nr. 26a lt. Stellungnahme des Bundesrates (EBrat) – nicht gelöst. Zu begrüßen wäre eine personelle Ausdehnung auf alle nebenberuflichen Tätigkeiten im Dienst oder Auftrag einer ge-

meinnützigen Körperschaft mit Ausnahme ihres wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs sowie solche im Dienst oder Auftrag inländischer juristischer Personen des öffentlichen Rechts, mit Ausnahme von Betrieben gewerblicher Art, insbesondere für die Tätigkeit als Mitglied einer kommunalen Volksvertretung (d.h. Umgestaltung des sog. Übungsleiterfreibetrags zu einem Ehrenamtsfreibetrag). Gerade wenn man die Übungsleiterpauschale zutreffend als eine indirekte Förderung der gemeinnützigen Körperschaft begreift, erscheint die Beschränkung auf in bestimmter Weise – pädagogisch – Tätige willkürlich. Wenn eine Ausweitung des Übungsleiterfreibetrags in § 3 Nr. 26 EStG auf die ehrenamtlichen Verein- und Stiftungsvorstände gefordert wird oder auf Mitglieder der ehrenamtlichen Rettungsdienste, so wird darin das Defizit der sachlichen und personellen Beschränkung deutlich.<sup>3</sup>

Im Übrigen stellt die Übungsleiterpauschale auch weiterhin eine steuersystematisch bedenkliche Koppelung einer Aufwandspauschale sowie einer Steuerfreistellung wegen gemeinnützigem Handeln dar. De lege ferenda vorzugswürdig wäre es, eine steuerfreie echte Aufwandspauschale für jede Tätigkeit im Dienst oder im Auftrag einer unter § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG fallenden Einrichtung zur Förderung gemeinnütziger, mildtätiger und kirchlicher Zwecke (§§ 52 – 54 AO) aus dem Regelungsbereich von § 3 Nr. 26 EStG auszuklammern und den Übungsleiterfreibetrag als Steuerfreistellung einer geringfügig entgelteten ehrenamtlichen Arbeitsleistung auszugestalten.<sup>4</sup> Als solche ist aber § 34h E nicht zu verstehen.

## b) § 10b E

Die Entwurfsregelung ist insgesamt schon aus Praktikabilitätsgründen besonders zu begrüßen, ebenso in der Sache.

---

<sup>3</sup> Für eine singuläre Ausdehnung der steuerfreien Übungsleiterpauschale nach § 3 Nr. 26 EStG z. B. auf ehrenamtliche Vorstandsmitglieder und Funktionsträger scheint zwar zu sprechen, dass es immer schwieriger wird, Personen zu finden, die sich für die Übernahme von Führungsaufgaben in den Verbänden und Vereinen zur Verfügung stellen. Die Rechtfertigung der Begünstigung lediglich einzelner Tätigkeitssparten erscheint aber fragwürdig.

<sup>4</sup> Vorzuschlagen wäre eine – gesetzliche – Regelung wie die folgende:  
„§ 3 Steuerfreie Einnahmen. Steuerfrei sind

...

26. Einnahmen aus einer nebenberuflichen Tätigkeit im Dienst oder im Auftrag einer unter § 5 Abs. 1 Nr. 9 des KStG fallenden Einrichtung außerhalb von deren wirtschaftlichem Geschäftsbetrieb, soweit es sich nicht lediglich um eine Hilfstätigkeit handelt, die unabhängig von dem steuerbegünstigten Zweck erbracht wird,

a) bis zur Höhe von 300 Euro im Jahr als Aufwandspauschale, sofern der Steuerpflichtige keine höheren als Betriebsausgaben oder Werbungskosten abziehbaren Aufwendungen nachweist,

b) soweit es sich um Entgelt für Zeitaufwand handelt, bis zur Höhe von 2.500 Euro im Jahr.

Entsprechendes gilt für Einnahmen aus einer nebenberuflichen Tätigkeit im Dienst oder im Auftrag einer inländischen juristischen Person des öffentlichen Rechts, mit Ausnahme von Betrieben gewerblicher Art, insbesondere für Einnahmen aus der Tätigkeit als Mitglied einer kommunalen Volksvertretung. § 3c findet keine Anwendung. Überschreiten die Einnahmen den steuerfreien Betrag, so dürfen die durch die nebenberufliche Tätigkeit veranlassten Aufwendungen nur insoweit als Betriebsausgaben oder Werbungskosten abgezogen werden, als sie den Betrag der steuerfreien Einnahmen übersteigen.“

Eine **Gleichbehandlung von Spenden und Mitgliedsbeiträgen** wird i. d. R. damit begründet, dass eine strikte zweckorientierte Förderung nicht nach der Art und Motivation der Zuwendung differenzieren könne. Spenden und Beiträge für denselben Zweck seien gleich zu behandeln, also gleich hoch oder überhaupt nicht zu begünstigen, je nach der Förderungswürdigkeit des Zwecks. Dem ist aber nur vor dem Hintergrund zu folgen, dass insgesamt solche Zuwendungen zum Abzug zugelassen werden, die inhaltsbezogen gemeinnützige Zwecke i.e.S. fördern. Denn auch Mitgliedsbeiträge dienen dem gemeinnützigen Satzungszweck. Zudem vermeidet die Gleichstellung Abgrenzungsprobleme und dient der Verwaltungsvereinfachung. Eine primäre Verfolgung von bloßen Freizeitzielen dürfte dabei aber nicht mehr begünstigt werden (s. u. 2.a) - § 52 Abs. 2 Nr. 23 AO E). Die Vermutung, Beiträge seien per se weniger altruistisch motiviert als Spenden, weil ihnen eine Gegenleistung gegenüberstehe, erscheint schon de lege lata als in hohem Maße spekulativ. Würden de lege ferenda Zwecke, die primär individuellen- bzw. Gruppeninteressen dienen, vom Gemeinnützigkeitsbegriff des § 52 AO ausgenommen und insgesamt vom Abzug ausgeschlossen, so bedürfte es in der Folge keiner besonderen Regelung der Abzugsfähigkeit von Mitgliedsbeiträgen zur „Schadensbegrenzung“ mehr. Dies ist freilich nicht dahin misszuverstehen, dass Bedingung für die Abzugsfähigkeit jenseits der Gemeinnützigkeit des Ausgabenzwecks eine irgendwie geartete altruistische Motivation, unabhängig vom Zweck wäre. Der Altruismus ist qualitativ bezogen auf den gemeinnützigen Zweck zu verstehen.

Soweit z. T. erwogen wird, Zuwendungen an mitgliederbezogene Einrichtungen nur mit einem reduzierten Zuwendungsbetrag, etwa ein Drittel der Zuwendung, zum Spendenabzug zuzulassen (sog. kleiner Spendenabzug), ist dies unter Vereinfachungsaspekten nicht zu empfehlen.

### c) § 34h E

Im Hinblick auf Art. 6 Abs. 1 GG sollte es **zusammen veranlagten Ehegatten** überlassen bleiben, wer von ihnen die relevanten 40 Std. monatlich erbringt.

Grundsätzlich ist die Steuermäßigung **analog** einer **Zeitspende** gerechtfertigt. Unentgeltliche Arbeitsleistung im bE unterscheidet sich von der Geld- oder Sachspende im Gegenstand, entspricht ihr aber insoweit, als beide freiwillig und uneigennützig erfolgen. Nimmt die bürgerschaftlich engagierte Person durch individuelle Arbeitsleistung Gemeinwohlverantwortung in gleichwertiger Weise wahr wie durch eine Spende, so ist auch der Abzug einer sog. „Zeit-

spende“ grundsätzlich gerechtfertigt. Die erforderliche Wahrnehmung von Gemeinwohlverantwortung setzt – parallel zur Spende – die Tätigkeit bei einer gemeinnützigen Körperschaft i.e.S. außerhalb von deren wirtschaftlichem Geschäftsbetrieb voraus.

Jedoch ist die selektive Begünstigung nur bestimmter Betreuungsleistungen allenfalls als Steuersubvention zu rechtfertigen – letztlich aber wohl nur durch ein besonderes staatliches Entlastungsinteresse. Zu bedenken bleibt, dass die Reduzierung der Steuerermäßigung bei freiwilligen unentgeltlichen ehrenamtlichen Tätigkeiten auf die Förderung mildtätiger Zwecke zu Abgrenzungsschwierigkeiten der verschiedenen Sektoren führt. Hinsichtlich einer Bescheinigung der ehrenamtlich geleisteten Arbeit wird neuer bürokratischer Administrationsaufwand nötig.

In diesem Kontext zu ergänzen wäre m. E. eine allgemeine steuerfreie Aufwandspauschale für ehrenamtliche Tätigkeit im Dienste einer gemeinnützigen Körperschaft oder einer inländischen juristischen Person des öffentlichen Rechts i.H.v. etwa 300 Euro p. a. mit der Option des Nachweises eines höheren abziehbaren Aufwands.

## 2. AO

### a) § 52 AO E

#### - Allgemein zur Neuregelung der Inhalte der Gemeinnützigkeit:

Das steuerliche Gemeinnützigkeitsrecht muss, da es allein um die Bestimmung steuerlicher Belastungsgleichheit geht, **Grundlage administrativen Gesetzesvollzugs** sein. De lege lata bildet der extensive Gemeinnützigkeitsbegriff ein Vollzugsproblem. Dem begegnet die Praxis in der Weise, dass vielfach nur der – nicht abschließende! – Zweckekatalog subsumiert wird. Schon dem entspricht die abschließende Formulierung in § 52 Abs. 2 AO E.

Je weniger konkret die AO die Inhalte der Gemeinnützigkeit bestimmt, umso mehr bedingt dies Konkretisierungen seitens von Steuerverwaltung und Rechtsprechung. Dabei kann aus Gründen der Tatbestandsmäßigkeit der Abgabenerhebung der AEAO als Verwaltungsvorschrift keine gesetzliche Regelung ersetzen oder konkretisieren. Eine Delegation von Rechtsetzungsmacht kommt nur im Verordnungswege (z. B. EStDV) in Betracht.

An der Art administrativer wie judikativer Konkretisierungen wird vielfach Kritik geübt, insbesondere dahingehend, dass der Finanzverwaltung der spezielle Sachverstand etwa zur Beurteilung der Inhalte einer Agenda 21 fehle. Als Lösung wird eine Verlagerung der Beurteilung der Inhalte der Gemeinnützigkeit auf sachkundige Entscheidungsträger gefordert. Demgegenüber ist jedoch im Interesse der Tatbestandsmäßigkeit der Steuererhebung sowie eines gleichmäßigen Vollzugs des steuerlichen Gemeinnützigkeitsrechts zu empfehlen, die Regelung der Inhalte der Gemeinnützigkeit konzeptionell zu straffen und im Interesse von Rechtssicherheit und Rechtsklarheit möglichst konkret zu fassen. Der Gesetzentwurf ist insoweit auf dem richtigen Weg, jedoch noch verbesserungsfähig.

In § 52 AO sollte an Stelle von „Förderung der Allgemeinheit“ der Begriff der **„Förderung des Gemeinwohls“** verwendet werden. Denn auch die Förderung eines kleinen Kreises von Personen kann dem Gemeinwohl dienen, indem sozialstaatliche Gemeinwohlaufgaben erfüllt werden und die Sozialhilfe entlastet wird. Insoweit verlangt § 53 AO nicht die Förderung der Allgemeinheit i.S. einer bestimmten Personenzahl. Von einer Förderung der Allgemeinheit ist auch dann auszugehen, wenn die Förderung einer kleinen Gruppe mittelbar der Allgemeinheit zugute kommt. Dies sollte de lege ferenda klargestellt werden. Die Orientierung der Gemeinnützigkeit am Personenkreis (§ 52 Abs. 1 Satz 2 AO) vermittelt nicht die gebotene wertbezogene Konkretisierung. Insoweit ist folgender typisierender Maßstab für die Bewertung möglicher gemeinnütziger Zwecke nicht zu befürworten: „Je größer und offener der Kreis der Personen, die durch die Aktivität der nicht-kommerziellen Organisation begünstigt wird, desto eher erfüllt die Organisation Aufgaben, die im Interesse der Allgemeinheit liegen und die deshalb als gemeinnützig und förderungswürdig gelten sollten“.

Zur **Bestimmung der Inhalte der Gemeinnützigkeit für steuerliche Zwecke** im einzelnen kann **nicht** – auch nicht unter dem Siegel von Flexibilität und Innovationsfähigkeit – auf die **Anschauungen der Mehrheit in der Bevölkerung** abgestellt werden. Maßgeblich ist die Legitimation der Festlegung der Zwecke durch alle Bürger.

Denn es geht um Steuererleichterungen im Rahmen der Belastungsgleichheit aller Bürger. Auch ist nicht alles, was nicht gemeinschädlich und vereinbar mit der Rechtsordnung ist, gemeinnützig. Nicht gemeinnützig ist die Verfolgung primär partikularer oder singulärer Interessen. Maßstab für die Bestimmung der Inhalte der Gemeinnützigkeit – im Steuerrecht (!) – muss das o. g. Prinzip der Staatssubstitution (s. o. I.) sein. Vor diesem Hintergrund ist ein politisch oder gesellschaftswissenschaftlich gefundener Begriff von Gemeinwohl oder bürger-

schaftlichem Engagement (etwa in Orientierung am Stichwort soziales Kapital) nur bedingt geeignet für eine Übertragung in das steuerliche Gemeinnützigkeitsrecht.

Ein staatliches Monopol der Gemeinwohldefinition ist zwar aus verfassungsrechtlicher wie sozialwissenschaftlicher Sicht sicherlich abzulehnen. Eine Definition des steuerlichen Gemeinnützigkeitsrechts durch eine sozialwissenschaftliche Klärung dessen, was ein öffentliches Gut ist und wie es zustande gebracht werden kann, kann aber nicht in Betracht kommen. Die Frage, was steuerrechtlich als gemeinnütziger Zweck anzuerkennen ist mit der Folge steuerlicher Begünstigung, ist nicht im Wege einer sozialwissenschaftlichen Gemeinwohldefinition zu beantworten. Es geht vielmehr um eine Ersetzung der staatlichen Gemeinwohlverwirklichung, die grundsätzlich durch Steuern zu finanzieren ist. Denn der gesellschaftliche Part der Gemeinwohlverwirklichung, der unzweifelhaft anzuerkennen ist, bewegt sich jenseits des Staates und damit jenseits der staatlichen Steuerfinanzierung. Gemeinnützigkeitsrecht ist aber Steuerrecht. Letztlich ist die Kritik an dieser unausweichlichen Strukturvorgabe eine Kritik an der Förderung von bE durch Steuerrecht.

Entsprechend den Anforderungen der hinreichenden Gesetzesbestimmtheit ist ein möglichst klarer Zweckekatalog vorzusehen. Ein gegenstandsentleerter, allein durch Unentgeltlichkeit, Altruismus und gemeinschaftliche Wahrnehmung geprägter Gemeinnützigkeitsbegriff ist abzulehnen. Das Kriterium des Altruismus kann einen gemeinnützigen Zweck auch nicht begründen, indem es etwa durch eine Konkretisierung wie die der Anleitung anderer ergänzt würde. Auch die Anleitung anderer lässt den Zweck dieser Anleitung offen.

Dies spricht wiederum für einen **abschließenden Katalog**. Etwaige verbleibende gesetzestechnisch unvermeidbare Wertungsspielräume könnte der Rechtsanwender am besten entsprechend einer klar erkennbaren Systematik auszufüllen – daran ist noch zu arbeiten.

In den – m. E. zutreffend – abschließenden **Katalog von Tätigkeitsbereichen** wären angesichts der gemeinsamen Rechtfertigungsbasis die mildtätigen und kirchlichen Zwecke zu integrieren und i.Ü. in den Katalog des § 52 AO E noch folgende Bereiche zu **ergänzen**:

- Schutz des ungeborenen Lebens,
- Sterbebegleitung,
- Rettung aus Gefahr für Leib ... nicht nur Leben

Weiter sind folgende **Konkretisierungen** zu empfehlen:

- **Kunst und Kultur** in Gestalt von Literatur, Musik, Architektur, Bildhauerei, Malerei, Theater, Ballett und Filmkunst einschließlich der entsprechenden kulturellen Einrichtungen und Veranstaltungen sowie von Museen, Bibliotheken und sonstigen kulturellen Sammlungen. „Kultur“ als Gemeinnützigkeitszweck implizierte ohne entsprechende Konkretisierung eine – gerade auch im Hinblick auf das Subsidiaritätsprinzip – fragwürdige Unbestimmtheit und Weite. Der Zweck „Förderung von Kunst und Kultur“ ist nicht hinreichend bestimmt. Der AEAO kann dies nicht kompensieren.
- Betreuung ausländischer Besucher der Bundesrepublik Deutschland, Förderung von Begegnungen zwischen Deutschen und **Ausländern** im Geltungsbereich dieses Gesetzes sowie Austausch von Informationen über Deutschland und das Ausland, soweit diese Tätigkeiten geeignet und dazu bestimmt sind, der Völkerverständigung zu dienen,<sup>5</sup>
- **Sport** und sportliche Betätigung in Gestalt von Hochleistungssport, Leistungssport und Breitensport, nicht jedoch Motorflug, Gesellschaftsspiele ohne wesentliche körperliche Betätigung, Tischfußball, Glücksspiele, Modellflug, Modellbau und Funk.

§ 52 Abs. 2 Nr. 13 AO E erscheint - auch abgesehen von der Völkerverständigung (s.o.) - nicht hinreichend konkret. Toleranz als solche ist kein inhaltlich fassbarer Zweck, Kultur als solche m. E. zu vage. Entwicklungshilfe kommt insoweit als gemeinnütziger Zweck i.e.S. in Betracht, als es sich um eine staatliche Aufgabe handelt. Jedenfalls wären touristische Zwecke klar zu eliminieren.

Problematisch ist m. E. auch Nr. 25. Die gebotene inhaltliche Zweckqualität erfährt das bE zwar durch die Verweise auf gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke. Dies ist jedoch entweder tautologisch oder im Regelungsgehalt unklar. Festzuhalten ist jedenfalls an der Körperschaftsstruktur der gemeinnützigen Einrichtung. Eine Ersetzung des Wortes „beschränkt“ durch „dient“, wie von der Projektgruppe vorgeschlagen, ist m. E. nicht zu befürworten, da damit eine Förderung einer Zweckeverbinding unter Einbeziehung von nicht gemeinnützigen - mitverfolgten – Zwecken (etwa in der allgemeinen Stadtteilsarbeit) gefördert würde. Eine inhaltlich nicht festgelegte „Beförderung aktiven Mitwirkens der Bürger“ ist jedoch nicht zu rechtfertigen.

---

<sup>5</sup> Gutachten der Unabhängigen Sachverständigenkommission zur Prüfung des Gemeinnützigkeits- und Spendenrechts, BMF-Schriftenreihe Heft 40, Sondervotum, s. 410 f.  
35-Prof. Jachmann-geänd.Fass.doc/ma

Auch sollte nicht über Nr. 25 AO E die konzeptionell gewollte Geschlossenheit des Katalogs wieder aufgegeben werden.

Der hinter der Regelung in Nr. 25 E stehenden Intention könnte m. E. durch Einführung der Idealkörperschaft (ohne jegliche Einkünfteerzielungsabsicht und damit nach allgemeinen Grundsätzen steuerfrei) Rechnung getragen werden.

**§ 52 Abs. 2 Nr. 9 a. E. AO E** könnte europarechtlich problematisch sein.

Gegen die Aufnahme der Demokratieförderung (vgl. **Ziff. 24**, demokratisches Staatswesen) in den Katalog der gemeinnützigen Zwecke spricht die Unbestimmtheit des Begriffs, insbesondere die fehlende hinreichend klare Abgrenzung zu politischen Zwecken.

Aus dem Zweckkatalog **zu streichen** sind **eindeutige Freizeitzwecke**. Eine geistige oder sittliche Förderung (§ 52 Abs. 1 AO) erscheint hier kaum möglich, die staatliche Förderung von Tierzucht, Pflanzenzucht, Kleingärtnerei, Modellflug, Amateurfunken und Hundesport (§ 52 Abs. 2 Nr. 4 AO) gleichheitsrechtlich fragwürdig. Bei diesen Aktivitäten ist ein Nutzen für die Allgemeinheit, der über den privaten Nutzen für den Einzelnen hinausgeht, nicht erkennbar. Es handelt sich um typische Hobbys/Aufwand für die eigene Lebensführung (vgl. § 12 Nr. 1 EStG). Das einzelne Vereinsmitglied wird in diesen Bereichen durch die Vereinstätigkeit ausschließlich individuell, nicht aber als Mitglied der staatlichen Allgemeinheit begünstigt. Karneval, Fasching und Fastnacht wären nur zu erfassen, soweit es sich nicht um Brauchtum als Kulturbestandteil handelt.

Wollte man sich dem verschließen und auch die bloßen Freizeitzwecke ohne i.e.S. gemeinnützigen Inhalt unter den Begriff der Gemeinnützigkeit fassen, so müssten gleichheitsgerecht konsequent – alle nicht gemeinwohlschädlichen – Freizeitbetätigungen als gemeinnützig behandelt werden. Etwaige Differenzierungen nach einem höheren bzw. niedrigeren Gemeinwohlwert sind aus grundsätzlichen Erwägungen nicht zu empfehlen, kaum praktisch umsetzbar und wecken stets Begehrlichkeiten. So zeigt gerade die Fiktion „Schach gilt als Sport“ (§ 52 Abs. 2 Nr. 21 AO E) die zwangsläufige Inkonsequenz der Einbeziehung von bloßen Freizeitaktivitäten.

**b) § 58 Nr. 3, 4 AO E**

---

Zutreffend setzt der E bei der **grundsätzlichen Gemeinnützigkeitsfähigkeit der öffentlichen Hand** an.

Eine Lockerung der Anforderungen der Unmittelbarkeit der gemeinnützigen Zweckverwirklichung ist grundsätzlich sachgerecht. Das Gebot der unmittelbaren Zweckverwirklichung soll sicherstellen, dass die steuerliche Begünstigung auf gemeinnützige bzw. öffentlich-rechtliche Körperschaften und die Verfolgung eines gemeinnützigen Zwecks beschränkt ist. Dies ist auch bei Arbeitskräfte- und Raumüberlassung zu gewährleisten, wenn sie für eine gemeinnützige Zweckverfolgung erfolgt. Jedoch muss dafür m. E. der Begünstigte seinerseits – auch bei der Arbeitskräfteüberlassung – eine andere gemeinnützige bzw. öffentlich-rechtliche Körperschaft sein oder die überlassende gemeinnützige Körperschaft muss durch die Überlassung ihre eigenen gemeinnützigen Zwecke verwirklichen. Dies wäre klarzustellen, etwa durch folgende Formulierung: .... für die Verwirklichung ihrer eigenen steuerbegünstigten Zwecke oder die des Empfängers zur Verfügung stellt. Jedenfalls sollten in § 58 AO die Nrn. 3 und 4 in strukturellen Gleichklang gebracht werden.

### **III. Exemplarische Aspekte weiteren Reformbedarfs**

- Einführung eines (z. B. auf 5 Jahre befristeten) Grundlagenbescheids über die Gemeinnützigkeit,
- Klarstellung, inwieweit allgemein der Erhalt von Gegenleistungen den Sonderausgabenabzug ausschließt, insbesondere im Hinblick auf § 10b Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 EStG E,
- Eindeutige Konturierung der Selbstlosigkeit als Ausschluss der Verfolgung von eigenwirtschaftlichen Zwecken der Gesellschafter oder ihrer Mitglieder,
- Erleichterung des Ausstiegs aus der Gemeinnützigkeit,
- Eindeutige Reaktion auf europarechtliche Anforderungen, etwa im Hinblick auf §§ 51 Abs. 1, 58 Nr. 2 (vgl. Nr. 1) AO E, §§ 3 Nr. 26, 34h EStG E,

dabei Klarstellung, dass die Gemeinnützigkeit strukturell an eine nationale Aufgabenerfüllung anknüpft, was nicht mit einer Verwirklichung im Inland gleichgesetzt werden darf.