

PROF. DR. PETER FISCHER

DÜSSELDORF-BENRATH
ERICH-MÜLLER-STRASSE 29
40597 DÜSSELDORF
EMAIL: PAFISCHER@AOL.COM

5. JUNI 2007

Deutscher Bundestag
Finanzausschuss
z.Hd. des Vorsitzenden Herrn Eduard Oswald MdB
Platz der Republik 1
11011 Berlin

Öffentliche Anhörung zu dem Gesetzentwurf der Bundesregierung „Entwurf eines Gesetzes zur weiteren Stärkung des bürgerschaftlichen Engagements (BT-Drucks. 16/5200) sowie zu dem Antrag der Fraktion DIE LINKE „Stärkung des bürgerschaftlichen Engagements“ (BT-Drucks. 16/5245)

Sehr geehrter Herr Vorsitzender,

als Mitglied der **Projektgruppe „Reform des Gemeinnützigkeits- und Spendenrechts“** beziehe ich mich vollinhaltlich auf die von ihr erarbeitete Stellungnahme zum Gesetzentwurf der Bundesregierung (Juni 2007).

Nachfolgend nehme ich ergänzend zu den folgenden von mir als besonders bedeutsam erachteten Grundfragen des Gemeinnützigkeitsrechts Stellung.

Inhaltsübersicht

I. Gemeinnützigkeit und staatliche Finanzierungsverantwortung – Allgemeines und Thesen

II. Wider einen abschließenden Katalog der gemeinnützigen Zwecke

III. Einpassung des Gemeinnützigkeitsrechts in das Europarecht

1. Das Problem
2. Der strukturelle Inlandsbezug des Gemeinnützigkeitsrechts
3. Zur Bedeutung der haushaltsrechtlichen Funktionenpläne
4. Das EuGH-Urteil in der Rechtsache Stauffer
5. Zur rechtlichen Unmöglichkeit, das Gemeinnützigkeitsrecht grenzüberschreitend zu administrieren

IV. Zweckbetrieb und Daseinsvorsorge im europäischen Kontext

V. Gemeinnutz, Eigennutz, Mitgliedernützigkeit – zur Begünstigung von Mitgliedsbeiträgen

Stellungnahme

I. Gemeinnützigkeit und staatliche Finanzierungsverantwortung – Allgemeines

Die gleichheitsgerecht erhobene Steuer rechtfertigt sich aus der Mitverantwortung des Bürgers für die öffentliche Sache – die *res publica* – nach Maßgabe seiner finanziellen Leistungsfähigkeit. Das Institut der Gemeinnützigkeit durchbricht nicht die **Grundregeln der Belastungsgerechtigkeit**, sondern bestätigt sie. „Die Minderung der Steuerlast wird grundsätzlich aufgewogen durch Leistungen, die der Entlastete für das Gemeinwesen erbringt“ (*Isensee*). Die steuerlich abziehbare Spende ist ein „Steuersurrogat“ (*Tipke, Kirchhof, Jachmann, Seer, Kube* u.a.), „eine fiskalische Alternative zur Steuerzahlung“. Rechtstechnische Instrumente des Gemeinnützigkeitsrechts sind die Steuerbefreiung für vermögensverwaltende Einkünfte und die Berechtigung zum Empfang steuerlich abziehbarer Spenden. Dieser Abzug ist ein Gebot austeilender Gerechtigkeit, wenn und soweit sich die **gemeindienliche Einkommensverwendung** als ein **altruistisches Vermögensopfer** darstellt.

Mit der Förderung des bürgerschaftlichen Engagements nimmt der „ermöglichende“ Rechts- und Sozialstaat Bundesrepublik Deutschland Finanzierungsverantwortung wahr für konkurrierende und pluralistische Gemeinwohlanliegen. Der inhaltliche Umfang der Finanzierungsverantwortung wird bestimmt durch die Finanzverfassung des Grundgesetzes. Die **Fördermechanismen** – insbesondere das allgemeine Subventionsrecht und das Gemein-

nützigkeitsrecht – müssen **folgerichtig** und in Einklang mit dem **Grundsatz der Widerspruchsfreiheit der Rechtsordnung** ausgestaltet sein. Dies hat u.a. die folgenden konkreten Auswirkungen:

- Ein **Katalog der steuerbegünstigten Zwecke kann nicht abschließend sein**, weil sonst die Gefahr von Widersprüchen mit durch das Haushaltsgesetz festgeschriebenen Förderzwecken besteht (unten II.). Es wird daher angeregt, in dieser Hinsicht der Stellungnahme des Bundesrates vom 30. 3. 2007 zu folgen; ergänzend wird Bezug genommen auf die Stellungnahme der Projektgruppe „Reform des Gemeinnützigkeits- und Spendenrechts“.
- **Belange einer sinnvollen Gestaltung der Freizeit** werden zum Teil in der politischen Diskussion zu Unrecht verpönt. Weder Wenn die öffentliche Hand den Sport etwa durch den Bau von der Allgemeinheit zur Verfügung stehenden Sportstätten fördert, wäre es widersprüchlich, die Förderung des „nicht staatstragenden“ Sports, insbesondere des **Breitensports** einzuschränken. In dieser Hinsicht ist es rechtlich zutreffend, das Ansinnen „politisch-ökonomisch“ motivierter **Restriktionen abzuwehren**. Das notwendige Korrektur ist der **strikt zu handhabende Grundsatz der Selbstlosigkeit**, was bedeutet: Sportförderung ja, aber kein Abzug von Mitgliedsbeiträgen, die wirtschaftliche Gegenleistung für eine Leistung der Körperschaft sind (unten V.).
- Die gesetzlichen Vorgaben des Gemeinnützigkeitsrechts sind an das **europäische Recht** – insbes. die Grundfreiheiten und das Beihilferegime – anzupassen. Das deutsche Recht hat einen **strukturellen Inlandsbezug**. Nimmt man rechtlich Maß an den in den Funktionenplänen der Haushaltsgesetze ausgewiesenen Staatsaufgaben und der durch die Verfassungsarchitektur des EG-Vertrages begründeten Kompetenzordnung, gibt die nach „Aufgabengebieten“ gegliederte „Feststellung des Finanzbedarfs“ (§ 2 Satz 1 HGrG) die parlamentarische Legitimation für den Umfang staatlicher Aufgaben; deren Umfang ist prinzipiell auf das Inland bezogen. Dies erkennt auch der EuGH in seinem Urteil in der Rechtssache Stauffer an (■).

Auch ist dem Faktum Rechnung zu tragen, dass das **Gemeinnützigkeitsrecht nicht grenzüberschreitend administriert** werden kann (unten ■).

Der Zusammenhang zwischen dem **Zweckbetrieb** (§§ 65 ff. AO) und den Leistungen der **Daseinsvorsorge** (Art. 16, 86 Abs. 2 EGV) ist zu verdeutlichen (unten IV.).

II. Wider einen abschließenden Katalog der gemeinnützigen Zwecke

Der im Entwurf als abschließend konzipierte Katalog sollte wieder – wie nach geltendem Recht – im Sinne einer beispielhaften Aufzählung geöffnet werden. Dies m.E. aus mehreren Gründen:

- Dem schnellen Wandel der gesellschaftlichen Verhältnisse muss entwicklungs offen Rechnung getragen werden.
- Vor allem die **Vorgaben** vor allem **des höherrangigen Rechts** können sich ändern. Z. B. enthält Art. 3-I des Entwurfes eines europäischen Verfassungsvertrages die Zwecksetzung einer „Solidarität zwischen den Generationen“. Dieser Zweck könnte im nunmehr vorgeschlagenen Katalog des § 52 Abs. 2 AO nicht oder jedenfalls nur schwer „untergebracht“ werden.
- Z. B. enthält **Art. 20a** GG eine Gewährleistung des „Schutzes der natürlichen Lebensgrundlagen.“ Hierzu gehören – über den im Katalog erwähnten Naturschutz und der Landschaftspflege – auch die Zwecke, die § 1 des Raumordnungsgesetzes als „Aufgabe und Leitvorstellung der Raumplanung“ festgeschrieben hat.
- Aus Gründen der **Widerspruchsfreiheit der Rechtsordnung** kann sich die Notwendigkeit einer Erweiterung ergeben. Z.B. setzt das SGB XI – ausdrücklich und durchgehend – die „von einer Behinderung bedrohten Personen“ (Legaldefinition: § 2 Satz 2 SGB XI) den Behinderten gleich.

Diese wenigen – beliebig vermehrbaren – Beispiele zeigen, dass es bei der bisherigen Rechtstechnik, die sich im Wesentlichen bewährt hat, bleiben sollte. Es ist zu befürchten, dass infolge einer abschließenden Fassung bisher geförderte Körperschaften aus der Vergünstigung herausfallen, ohne dass die Folgen einer Beendigung des gemeinnützigkeitsrechtlichen Status durch Übergangsregelungen oder in sonstiger Weise gemildert würden.

III. Einpassung des Gemeinnützigkeitsrecht in das Europarecht

1. Das Problem

Die Frage nach dem **strukturellen Inlandsbezug** des Gemeinnützigkeitsrechts hat durch das EuGH-Urteil¹ in der Rechtssache Stauffer höchste Aktualität erhalten. Der BFH hatte in seinem Vorlagebeschluss v. 14.7.2004² einen gegenständlich uneingeschränkten Auslands-

¹ EuGH-Urteil v. 14.9. 2006 Rs. C-386/04 – “Centro di Musicologia Walter Stauffer”, EuGGE 2006 I-08203; ABIEU 2006 Nr. C 281, 9.

² BFH-Urteil v. 14.7.2004 – I R 94/02, BStBl. II 2005, 721 = FR 2004, 1231

bezug befürwortet und auch das Problem der grenzüberschreitenden Administration des Gemeinnützigkeitsrechts minimiert. Der EuGH hat erkennen lassen, dass eine normative Begrenzung der Förderung auf das Inland prinzipiell nicht europarechtswidrig ist. Hiervon geht auch das **BMF-Schreiben v. 20.9.2005**³ aus, dessen Zweck es ist, die inhaltlichen Vorgaben des BFH in dessen Vorlagebeschluss an den EuGH in der Rechtssache Stauffer zu widerlegen. Das BMF schränkt die Aussage des BFH unter dem – im Ausgangspunkt rechtlich zutreffenden (oben I.) – **Aspekt der Staatssubstitution** erheblich ein. Dem ist grundsätzlich zu folgen.

Die Frage, ob und inwieweit das Gemeinnützigkeitsrecht grenzüberschreitend administriert werden kann, ist europarechtlich nicht ausdiskutiert. Die Frage ist zu verneinen (unten V. 5.) Der Deutsche Bundestag ist anlässlich des Erlasses des SEStEG zu Recht von der Auffassung ausgegangen, dass das deutsche Steuerrecht jenseits der Grenzen des nationalen Steuerstaates grundsätzlich nicht gleichheitsgerecht angewendet werden kann. In seinem Folgeurteil zu Stauffer hat der I. Senat des BFH⁴ nunmehr ebenfalls auf die aus verfassungsrechtlichen Gründen gegebene Notwendigkeit hingewiesen, einem „drohenden Vorwurf eines sog. strukturellen Vollzugsdefizits und damit einer gleichheitswidrigen Besteuerung gegenüber vergleichbaren inländischen Stiftungen zu entgehen“.

2. Der strukturelle Inlandsbezug des materiellen Gemeinnützigkeitsrechts

Die Bezugnahme auf die staatliche Finanzierungsverantwortung und der **rechtliche Bezug zum Zuwendungs- und Subventionsrecht** haben Auswirkungen auf Inhalt sowie gegenständlichen und territorialen Umfang der Förderung konkurrierender und – dem bürgerchaftlichen Engagement vorbehaltener – pluralistischer Gemeinwohlaufgaben.

Die deutschen Haushaltsgesetzgeber stellen zwar Mittel bereit z.B. für deutsche Entwicklungshilfe, grenzüberschreitende Kooperation von Wissenschaft und Wissenschaftlern. Belange der Entwicklungshilfe sind im Ausland zu verwirklichen; und auch die humanitäre Hilfe – etwa „Brot für die Welt“ und „Adveniat“ – kennt traditionell und wohl auch gesetzesimmanent keine Ländergrenzen. Zur Religionsausübung gehört nach unserem Verfassungsverständnis auch die Freiheit der Kirchen „zur Entfaltung und Wirksamkeit in der Welt, wie es ihrer religiösen und diakonischen Aufgabe entspricht“. Und auch der ideelle Zweck der Völkerverständigung **trägt den transnationalen Charakter in sich**. Anders ist es z.B. bei der Förderung der Grundlagenforschung und bei der Entfaltung der auch vom EGV vorausgesetzten Förderung und Entfaltung der mitgliedstaatlichen „Vielfalt der Kulturen“.

Soweit es um die Förderung ausschließlicher oder konkurrierender Staatsaufgaben geht, liegt – nur – in der durch die Haushaltpläne gegenständlich abgebildeten Finanzierungsver-

³ BMF-Schreiben v. 20.9.2005 – IV C 4 - S 0181 - 9/05, BStBl. I 2005, 902.

⁴ BFH-Urteil v. 20.12.2006 – I R 94/02, BFH/NV 2007, 805.

antwortung die Förderung desjenigen Gemeinwohls, das in Deutschland generiert wird und/oder „von deutschem Boden ausgeht“.⁵

Sedes materiae ist die **Finanzverfassung des GG**. In einem „geschlossenen System der Staatlichkeit“⁶ definiert der Gesetzgeber das *bonum commune* und normiert die Finanzierung der entsprechenden Ziele. Hiermit steht in Relation die gegenständlich nicht unbegrenzte Finanzierungsverantwortlichkeit des Steuerzahlers. Die Haushaltsgesetzgeber des Bundes und der Länder stellen Mittel bereit z.B. für deutsche Entwicklungshilfe, für die – auch grenzüberschreitende – Forschung und Kooperation von Wissenschaft und Wissenschaftlern in aller Welt. Der Schutz der Wale findet in den Weltmeeren statt. Belange der Entwicklungshilfe sind im Ausland zu verwirklichen; und auch die humanitäre Hilfe – etwa „Brot für die Welt“ und „Adveniat“, Wahrung der Menschenrechte – kennt gesetzesimmanent keine Ländergrenzen. Aus Gründen der Folgerichtigkeit der Rechtsordnung kann die gemeinnützigkeitsrechtliche Förderung *in dieser Hinsicht* nicht auf das Inland begrenzt werden.

Indes kann man die Aufgabenstellung eines modernen Sozialstaates nicht mit einem für sich allein **allzu schlichten Instrumentarium einer Nichtdiskriminierungs-Doktrin** und einer schier uferlosen Maßgeblichkeit von Grundfreiheiten „in den Griff bekommen“, das keinen Raum lässt für die Bewertung des europäischen Primärrechts als Kompetenzordnung, für nationale Anstrengungen zur Mehrung von Sozialstaatlichkeit, für eine – per definitionem territorial begrenzte – Gestaltung von „Vielfalt der Kulturen“, oder für den vom EGV ausdrücklich vorausgesetzten Wettbewerb der Forschungslandschaften.⁷

⁵ So auch *H. Kube*, IStR 2005, 469 (473): Der deutsche Gesetzgeber habe sich dafür entschieden, Gemeinnützigkeit innerhalb Deutschlands oder jedenfalls von Deutschland ausgehende Gemeinnützigkeit in anderen Ländern zu fördern.

⁶ *J. Wieland*, Der Europäische Gerichtshof als Steuergesetzgeber?, in: Festschrift für M. Zuleeg, 2005, S. 492 ff.

⁷ Art. 165 Abs. 1 EGV lautet: „Die Gemeinschaft und die Mitgliedstaaten koordinieren ihre Tätigkeiten (!) auf dem Gebiet der Forschung und der technologischen Entwicklung, um die Kohärenz der einzelstaatlichen Politiken (!) und der Politik der Gemeinschaft sicherzustellen.“ 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. 14.1.2004 KOM (2004) 9 endg. - 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.).

3. Zur Bedeutung der haushaltsrechtlichen Funktionenpläne

Der gegenständliche Umfang, in dem der deutsche Gesetzgeber Finanzierungsverantwortung übernimmt, wird konturiert durch die haushaltsrechtlichen Funktionenpläne von Bund und Ländern (§ 11 Abs. 1 HGrG: „Gliederung der Einnahmen und Ausgaben des Haushaltsplans nach Aufgabengebieten“); dies bilden den Inbegriff der grundgesetzlich verankerten Staatsaufgaben ab. Der **Haushaltsplan dient der Feststellung (!) und Deckung des Finanzbedarfs**, der zur **Erfüllung der Aufgaben des Bundes oder des Landes** im Bewilligungszeitraum voraussichtlich notwendig ist (§ 2 Satz 1 HGrG). Er ermächtigt die Verwaltung, Ausgaben zu leisten und Verpflichtungen einzugehen (§ 3 Abs. 1 HGrG). Im Einklang mit dem finanzrechtlichen Parlamentsvorbehalt⁸ werden Zuwendungen und Subventionen (§ 14 HGrG) verteilt. Zwecke, die nicht im Haushaltsplan vorgesehen sind, können gefördert werden, wenn der Bund oder das Land hieran „ein erhebliches Interesse haben (arg. § 14 Satz 1 HGrG).

Die durch das Parlament festgestellten Zwecke sind somit **parlamentarisch legitimiert**. Musikalische Weiterbildung von Schweizer Jungbürgern – hierum ging es im Falle des EuGH-Urteils in der Rechtssache Stauffer – gehört offenkundig nicht zu den von der Bundesrepublik zu fördernden Zwecken. Man kann sich nicht vorstellen, dass der Haushaltsgesetzgeber für einen Förderzweck ohne jeglichen Inlandsbezug Finanzmittel bereitstellen könnte.

4. Das EuGH-Urteil in der Rechtssache Stauffer

Hiervon geht auch das **BMF-Schreiben v. 20.9.2005**⁹ aus, dessen Zweck es ist, die inhaltlichen Vorgaben des BFH¹⁰ in dessen Vorlagebeschluss an den EuGH in der Rechtssache Stauffer zu widerlegen. Das BMF schränkt die Aussage des BFH unter dem – im Ausgangspunkt rechtlich zutreffenden – Aspekt der Staatssubstitution erheblich ein. Dem ist grundsätzlich zu folgen.

Dies vorausgesetzt steht und fällt die innere Schlüssigkeit der Entscheidung des EuGH über das Vorabentscheidungsersuchen des BFH und dessen „Endentscheidung“ vom 14.9.2006¹¹ im Fall *Centro di Musicologia Walter Stauffer* mit der Richtigkeit der folgenden **Prämissen**:

⁸ *Papier*, Die finanzrechtlichen Gesetzesvorbehalte und das grundgesetzliche Demokratieprinzip, 1973.

⁹ BMF-Schreiben v. 20.9.2005 – IV C 4 - S 0181 - 9/05, BStBl. I 2005, 902.

¹⁰ BFH-Urteil v. 14.7.2004 – I R 94/02, BStBl. II 2005, 721.

¹¹ BFH-Urteil v. 20.12.2006 – I R 94/02, BFH/NV 2007, 805.

- Das deutsche Gemeinnützigkeitsrecht fördert uneingeschränkt die musikalische Bildung von Schweizer Jungbürgern.
- Die steueraufsichtliche Prüfung, ob der ausländische Rechtsträger die Tatbestandsvoraussetzungen des inländischen Gemeinnützigkeitsrechts erfüllt, ist weder finanzverfassungsrechtlich noch verwaltungstechnisch problematisch.

Beide Prämissen, die dem EuGH vom vorlegenden Gericht suggeriert worden waren, treffen nicht zu. Dies hat die Generalanwältin *Stix-Hackl* ebenso gesehen, wenn sie in ihren Schlussanträgen vom 15.12.2005¹² ausführt:

„Es ist nämlich dem nationalen Recht vorbehalten, welche Interessen es zum Zwecke der Gemeinnützigkeitsanerkennung für aner kennenswert hält, ohne dass die Entscheidung eines anderen Mitgliedstaats hiefür Indizwirkung haben könnte. Die von der Kommission favorisierte länderübergreifende Beurteilung des Gemeinwohls erscheint angesichts der doch lückenhaften Regelungskompetenzen der Gemeinschaft gerade im nicht-wirtschaftlichen Bereich recht kühn.“

Auch der **EuGH**¹³ schreibt den Mitgliedstaaten „nicht vor, dafür zu sorgen, dass in ihrem Herkunftsmitgliedstaat als gemeinnützig anerkannte ausländische Stiftungen im Inland automatisch die gleiche Anerkennung erhalten“. Nur dann, wenn eine in einem Mitgliedstaat als gemeinnützig anerkannte Stiftung auch die dafür nach dem Recht eines anderen Mitgliedstaats vorgeschriebenen Voraussetzungen erfüllt „und ihr Ziel die Förderung identischer Interessen der Allgemeinheit ist, was die nationalen Stellen des letztgenannten Staates einschließlich der Gerichte zu beurteilen haben“, darf der Mitgliedstaat dieser Stiftung das Recht auf Gleichbehandlung nicht allein aus dem Grund verwehren, dass sie nicht im Inland niedergelassen ist.

M.E. ist es – unter dem Gesichtspunkt der Finanzierbarkeit – für die Bewahrung des traditionellen Gemeinnützigkeitsrechts ratsam, den Inlandsbezug des Gemeinnützigkeitsrechts gesetzlich zu präzisieren.

5. Zur rechtlichen Unmöglichkeit, das Gemeinnützigkeitsrecht grenzüberschreitend zu administrieren

Auch der EuGH sieht die Notwendigkeit, bei in anderen Mitgliedstaaten niedergelassenen Stiftungen „die erforderlichen Prüfungen vorzunehmen“. Es handele sich dabei jedoch „um bloße verwaltungstechnische Schwierigkeiten“. Diese Nachteile „reichen indes nicht aus, um eine Weigerung der Behörden des betreffenden Staates zu rechtfertigen, diesen Stiftun-

¹² Schlussanträge v. 15.12.2005, Rdnr. 96.

¹³ EuGH-Urteil v. 14.9.2006 – Rs. C-386/04 – Centro di Musicologia Walter Stauffer, ABIEU 2006 Nr. C 281, 9 (Rdnr. 40).

gen die gleichen Steuerbefreiungen wie grundsätzlich in diesem Staat unbeschränkt steuerpflichtigen Stiftungen der gleichen Art zu gewähren“.¹⁴

Dem ist nachdrücklich zu widersprechen. Das ständig wiederholte Argument des EuGH, die ausländischen Körperschaften hätten eine **erhöhte Mitwirkungspflicht** und die erforderlichen Informationen könnten im Wege der Amtshilfe auf der Grundlage der **Amtshilfe-Richtlinie** eingeholt werden, ist untauglich. „Verwalten von Steuern“ ist etwas Anderes als das punktuelle Einholen von Auskünften. Die **von der Finanzverfassung des GG vorgeschriebene wirksame Steueraufsicht** ist nur innerhalb der Grenzen des Mitgliedstaates möglich. Dieser Fiskalvorbehalt ist immer noch – auch unter den Bedingungen einer fortschreitenden Integration – eine „heilige Kuh“ der Nationalstaaten.

Aus Gründen der Völkerrechts und der nur beschränkten Tauglichkeit der Amtshilfe-Richtlinie muss die verfassungsrechtlich gebotene Verifizierung im Ausland verwirklichter steuerlicher Sachverhalte faktisch versagen. Die **Qualitäts- und Intensitätsstandards, wie sie für die Steuerverwaltung durch Art. 108 GG vorgeschrieben** sind, können jenseits der Grenze nicht eingehalten werden. Das BVerfG setzt die – effektive – Verifikation von steuerlichen Sachverhalten als für die Gleichheit der Besteuerung unabdingbar voraus. In dieser Hinsicht mutet der EuGH den Mitgliedstaaten den Verzicht auf die wesentliche Staatsfunktion „Steuerverwaltung“ und damit eine Entstaatlichung zu. Eine solche hat das BVerfG¹⁵ in seinem Maastricht-Urteil als Art. 23 GG widersprechend untersagt. Europa ist keine Bundesstaat und erst recht kein einheitlicher Steuerraum.

Hinzu kommt, dass die Verfassungsgrundsätze über die rechtsstaatliche Steuererhebung gem. Art. 6 Abs. 1 EUV integraler Bestandteil des Primärrechts sind, woraus sich „ein völlig neues normatives Programm ergibt“.¹⁶ Die Bundesrepublik hat allen Anlass, von den Institutionen der EU aus dem Rechtstitel der Gemeinschaftstreue (Art. 10 EGV) Respekt vor ihrem Verfassungsrecht einzufordern.

Aus der derzeitigen Rechtsentwicklung in Europa könnte sich ein negativer Effekt zu Lasten der gemeinnützigen Körperschaften ergeben. Gerade die **dubiosen Spendensammelorganisationen** oder reine Geldwäsche-Veranstaltungen werden sich ins Ausland zurückziehen, um einerseits der Steueraufsicht zu entgehen und um andererseits Spenden als zu Hochsteuerlandbedingungen abziehbar zu gestalten. Auch könnte sich das organisierte Verbrechen eine Abschirmwirkung ausländischer Rechtsträger zunutze machen, worauf auch die Generalanwältin Dr. Stix-Hackl im Verfahren Stauffer hingewiesen hat.

¹⁴ Bezugnahme auf EuGH v. 4.3.2004 – Rs. C-334/02 – Kommission/Frankreich, EuGHE 2004, I-2229, Rdnr. 29.

¹⁵ BVerfG-Urteil v. 18.7.2005 – 2 BvR 2236/04, BVerfGE 113, 273, Europäischer Haftbefehl.

¹⁶ A. von Bogdandy, Europäische Prinzipienlehre, in von Bogdandy (Hrsg.), Europäisches Verfassungsrecht – Theoretische und dogmatische Grundzüge, 2003, S. 149 ff. (162).

IV. Zweckbetrieb und Daseinsvorsorge im europäischen Kontext

Die Herstellung des Binnenmarktes ist gerichtet auf eine „offene Marktwirtschaft mit freiem Wettbewerb“ (Art. 4 Abs. 1 und 2, Art. 86 EG). Es gibt einen umfassenden Geltungsanspruch des europäischen Wettbewerbsrechts, das jedes marktbezogene Verhalten erfasst, das auf Angebot und Nachfrage von Waren und Dienstleistungen gerichtet ist. Art. 86 Abs. 2 Satz 1 EG enthält die Kompetenzzuweisung an die Mitgliedstaaten, die **Dienste von allgemeinem wirtschaftlichen Interesse** nach Art und Umfang festzulegen. Diese sind in einem wesentlichen Kernbereich deckungsgleich mit den Leistungen, die im Rahmen eines nach §§ 65 ff. AO privilegierten Zweckbetriebs erbracht werden.

Der Umfang einer zulässigen Wettbewerbseinschränkung bestimmt sich nach derzeitigen europäischen Recht anhand der durch die Verpflichtung gegenüber der öffentlichen Hand generierten Belastung der Unternehmen („**hoheitlich veranlasste Ineffizienzkosten**“). „Unabdingbar“ ist dabei die konkrete Betrauung des Unternehmens der Daseinsvorsorge durch Gesetz, Konzession oder anderweitig (EuGH, Urteil v. 24.7.2003 Rs. C-280/00 – Altmark). Entscheidend ist, dass das Eigeninteresse des Unternehmens in rechtlich durchsetzbarer Weise der Verpflichtung zur Aufgabenerfüllung untergeordnet wird. Die Funktion des Betrauungsaktes liegt in der durch diesen geschaffenen Rechtssicherheit und Transparenz: Die in Art. 86 Abs. 2 EG vorgesehene Verhältnismäßigkeitsprüfung setzt einen klar formulierten Versorgungsauftrag als Prüfungsmaßstab voraus (so ausdrücklich die Begründungserwägung Nr. 70 zur Richtlinie 2006/123/EG vom 12. Dezember 2006 über Dienstleistungen im Binnenmarkt).

Mit dieser Begrenzung der Wettbewerbseinschränkung werden der freigemeinnützige bürgerschaftliche Background, der legislatorische Grund der steuerlichen Begünstigung des Zweckbetriebs, namentlich die Dienstleistungen u.a. der Träger der Freien Wohlfahrtspflege und deren besonderer Status bei der Korrektur von Marktversagen nicht gebührend berücksichtigt. Die „**Bürgergesellschaft**“ ist „**in Europa noch nicht angekommen**“.

Es besteht die Notwendigkeit, den **Rechtsbegriff „Zweckbetrieb“ neu zu konzipieren**, um einerseits die Wettbewerbsrelevanz deutlicher zu betonen und andererseits – zur Abwehr von europäischem Ungemach – den Stellenwert des Zweckbetriebs in einer Dogmatik der Daseinsvorsorge herauszuarbeiten.

V. Gemeinnutz, Eigennutz, Mitgliedernützigkeit – zur Begünstigung von Mitgliedsbeiträgen

Die Problematik der gemeinnützigkeitsrechtlichen Förderung des Sports wie auch der Kulturförderungsvereine ist bei den Tatbestandsmerkmalen „**Selbstlosigkeit**“ (§55 AO) und „**Förderung der Allgemeinheit**“ (§ 51 Abs. 1 AO) angesiedelt. 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 – wie auch das Musizieren – 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“ (*Klaus Tipke*) im Sinne der beim Steuerzahlen selbstverständlichen Distanz zwischen Finanzier und gefördertem Zweck. Die **Spende** darf **nicht eigen- bzw. mitgliedernützig** sein.

Mitgliedsbeiträge sind grundsätzlich Gegenleistung für die Inanspruchnahme von vereins-eigenen Ressourcen. Dies ist seit dem EuGH-Urteil¹⁷ in Sachen *Kennemer Golf & Country Club* die – zutreffende – Perspektive des harmonisierten Umsatzsteuerrechts. Daher ist es richtig, dass Mitgliedsbeiträge insbesondere an Sportvereine nicht abziehbar sind. Körperschaften, die „kulturelle Betätigungen, die in erster Linie der Freizeitgestaltung dienen, fördern“, sind nur schwer abzugrenzen. Ob die **Kantorei** einer Gemeinde „in erster Linie der Freizeitgestaltung dient“ (§ 10b Abs. 1 Satz 2 Buchst. b i.d.F. des Entwurfs) und warum dies gegebenenfalls bei der Mitgliedschaft in einer **freiwilligen Feuerwehr** anders sein könnte, wird sich kaum beantworten lassen. Auch die Förderung z.B. des Naturschutzes oder der Denkmalpflege kann mit – sinnvoller – Freizeitgestaltung einhergehen.

Richtig dürfte es sein, Mitgliedsbeiträge, die im Zusammenhang mit der **Nutzung von Vereinsvermögen** stehen und allgemein Gegenleistung für eine von der Körperschaft erbrachte Leistung sind, generell vom Spendenabzug auszuschließen. In Bezug auf Fördervereine, die in geringem und sozialüblichem Umfang etwa freien Eintritt oder sonstige Leistungen (Jahrbücher usw.) gewähren, sollte die Verwaltung – in Wahrnehmung ihrer eigenen Vollzugskompetenz – zu einer de minimis-Regelung ermächtigt werden.

gez.
Prof. Dr. P. Fischer

¹⁷ EuGH.Urteil v. 21. 3. 2002 Rs. C-174/00, EuGHE 2002 I-03293.