

REFORM DES GEMEINNÜTZIGKEITSRECHTS

Ein Problemaufriss als Diskussionspapier

Stand: 7. Februar 2004

1. Vorbemerkungen

1.1. Die nachfolgende Ausarbeitung beruht wesentlich auf Ergebnissen der Arbeit der Enquete-Kommission *Zukunft des bürgerschaftlichen Engagements* der 14. Legislaturperiode des Deutschen Bundestages. Sie geht im Grundsatz davon aus, daß

- bürgerschaftliches Engagement eine der entscheidenden und für die Überwindung der gegenwärtigen Krise unseres Gemeinwesens unabdingbar notwendigen Komponenten darstellt,
- dieses Engagement wesentlich dadurch bestimmt ist, daß Kreativität, Gemeinsinn, Zeit und wirtschaftliche Ressourcen freiwillig für Aufgaben des Gemeinwohls zur Verfügung gestellt werden,
- sich dieses Engagement zu rd. 80 % in nicht staatlichen Organisationen des sog. Dritten Sektors vollzieht, die darüber hinaus rd. 5 % zum BIP beitragen und rd. 1,7 Mio. Arbeitsplätze zur Verfügung stellen,
- die Schaffung angemessener Rahmenbedingungen für diese Organisationen daher eine politische Aufgabe von hoher Priorität darstellt.

1.2. Die Ausarbeitung stellt einen Problemaufriß in knapper Form dar und soll den Einstieg in eine Diskussion erleichtern. Sie berücksichtigt insbesondere sozialwissenschaftliche Aspekte der Problematik und geht weniger auf rechtsdogmatische Einzelheiten ein. Sie spiegelt Untersuchungs- und Forschungsergebnisse des Maecenata Instituts wider¹ und dient ausdrücklich nicht dazu, Interessen von Betroffenen zu untermauern, deren Berechtigung auch nicht Gegenstand der Ausführungen ist.

1.2. Die Ausarbeitung verfolgt weder das Ziel, noch haben die Vorschläge die Folge, daß der Staat zum Verzicht auf Steuereinnahmen gedrängt werden soll! Dem Verfasser ist bewusst, daß die Finanzverwaltung jedem

¹ Ein erheblicher Teil dieser Ergebnisse wurde in dem Projekt *Reform des Stiftungs- und Gemeinnützigkeitsrechts*, das das Maecenata Institut gemeinsam mit der Bertelsmann Stiftung unter Einbeziehung zahlreicher Experten aus dem In- und Ausland seit 1998 durchführt, erarbeitet. Aus dem Projekt sind mehrere Publikationen sowie Stellungnahmen und Arbeitspapiere entstanden.

Reform des Gemeinnützigkeitsrechts

Rupert Graf Strachwitz

veröffentlicht unter den socialnet Materialien

Publikationsdatum: 01.03.2004

URL: <http://www.socialnet.de/materialien/18.php>

Reformvorschlag mit diesem Argument zu begegnen sucht, daß aber andererseits viele Vorschläge in der Tat nur dieses Ziel verfolgen. Vielmehr soll der Problemaufriß deutlich machen, daß

- die Probleme des gegenwärtigen Rechts grundsätzlicher Natur sind,
- im Rahmen einer großen Steuerreform auch Steuerprivilegien des Dritten Sektors abgebaut werden müssen und können,
- die Berechtigung von Steuerprivilegien einzelner Subsektoren der Überprüfung bedarf und hierfür rechtsstaatliche Kriterien entwickelt werden müssen,
- eine das EU-Recht und alle Finanzierungsquellen einschließende Harmonisierung geeignet ist, die Tätigkeit nicht staatlicher Gemeinwohlakteure im Hinblick auf ihre Finanzstruktur auf eine langfristig gesicherte Grundlage zu stellen, ohne notwendigerweise zusätzliche Ausnahmetatbestände von der Steuerpflicht zu eröffnen oder auch nur gegenwärtige fortzuschreiben.²

2. Begriffsbestimmung

Unter dem Begriff Gemeinnützigkeitsrecht werden landläufig, nicht ganz korrekt, zwei Komplexe subsumiert, die nur bedingt etwas miteinander zu tun haben:

- die sogenannte **Steuerbegünstigung**: die für die wegen Verfolgung gemeinnütziger, mildtätiger oder kirchlicher Zwecke im wesentlichen von Ertragssteuern freigestellten Körperschaften einschlägigen Bestimmungen des Steuerrechts, insbesondere § 51 ff. AO
- der sogenannte **Spendenabzug**: die steuerrechtlichen Möglichkeiten der Minderung der Steuerpflicht von steuerpflichtigen natürlichen und juristischen Personen durch Zuwendungen an die genannten Körperschaften, auch Spendenabzug genannt.

Nachfolgend werden diese Bereiche getrennt voneinander betrachtet.

² Eine Gesamtrechnung ist z.Zt. mangels valider Zahlen unmöglich. Insofern entbehren auch von anderer Seite in die Diskussion eingeführte Zahlenangaben jeder Grundlage. Ein an die Universität Magdeburg erteilter Forschungsauftrag hat die Erstellung einer ökonomischen Modellrechnung zum Ziel. Ergebnisse werden 2005 erwartet.

3. Zum Problembereich Steuerbegünstigung

3.1. Seit rd. 100 Jahren sind privatrechtliche Körperschaften, die gemeinwohlorientierte Ziele verfolgen, von wesentlichen Steuerpflichten freigestellt. Voraussetzung hierfür ist nicht nur die Erfüllung mehrerer Bedingungen durch die Körperschaft (z.B. satzungsmäßiges Verbot der Ausschüttung von Gewinnen an Mitglieder oder Eigentümer, überwiegende Erfüllung gemeinwohlorientierter Ziele, Unmittelbarkeit, zeitnahe Mittelverwendung usw.), sondern auch eine förmliche Anerkennung der Gemeinwohlorientierung seitens der zuständigen Steuerbehörde. Hieraus erwachsen mehrere Probleme:

3.2. Im entstehenden Wohlfahrtsstaat des frühen 20. Jhdts. war es das Anliegen des Gesetzgebers, die zunehmend mit dem Vollzug öffentlicher Wohlfahrtsprogramme beauftragten Verbände von der zu dieser Zeit rasant steigenden Steuerpflicht auszunehmen, da eine Steuerlast nur den Zuwendungsbedarf der öffentlichen Hand erhöht hätte. Der diesbezügliche Verzicht auf Steuern ist daher im Ansatz einerseits als Ausnahmetatbestand, (der bis heute verwendete Begriff der Steuerbegünstigung drückt dies aus), andererseits als Maßnahme der Verwaltungsvereinfachung konzipiert. Wenig später wurde der verbandsmäßig organisierte Sport mit dem Argument der Wehrrertüchtigung in die Regelung einbezogen. Im Laufe der Zeit haben zahlreiche weitere Bereiche Eingang in die Verzeichnisse der möglicherweise steuerlich zu „begünstigenden“ Zwecke gefunden, bei denen zwar die Verwaltungsvereinfachung keine Rolle mehr spielte, die aber politischen Zielen förderlich waren und bei denen daher die erwartungsgemäß kostengünstigere Erfüllung öffentlicher, d.h. staatlicher Aufgaben bzw. deren Unterstützung im Vordergrund stand. Folgerichtig lag die Definitionsmacht über die Gemeinwohlorientierung in staatlicher Hand und ist im wesentlichen durchgängig im Sinne einer Staatsnützigkeit interpretiert worden. Dies entspricht dem Staatsverständnis des frühen 20. Jhdts.

In den letzten rd. 30 Jahren hat sich das Staatsverständnis grundlegend gewandelt. Der „ermöglichende Staat“ beansprucht in einem allgemeinen Sinn diese Definitionsmacht nicht mehr. Vielmehr besteht ein breiter Konsens darüber, dass gesellschaftliche Entwicklung und damit auch gemeinwohlorientiertes Handeln im einzelnen bewusst als unorganisierter Prozeß anzulegen sind. Das sog. Gemeinnützigkeitsrecht hat diesen Wandel bisher nicht nachvollzogen. Eine grundsätzliche Revision hat seit Bestehen der Bundesrepublik nicht stattgefunden.

3.3. Die stetige Verlängerung der Verzeichnisse gemeinwohlorientierter Zwecke, die durchaus zu Recht bei den mit der Erzielung von Steuereinnahmen beauftragten Stellen Ängste weckt, war nur selten (etwa bei der Einbeziehung des Themas Umwelt) grundsätzlichen Erwägungen geschuldet. In der Mehrheit der Fälle beinhaltete sie eine kaum kaschierte Klientelpolitik. Die Durchsetzungskraft der Sportverbände ist dafür nur ein Beispiel. So ist etwa die vor dem Hintergrund des heute als gesamtgesellschaftlich als überlebenswichtig erkannten Partizipations- und Integrationsgedankens völlig unverständliche Tatsache, dass Schachspielen im Schachclub als gemeinnütziger Sport, Theaterspielen im Theaterclub dagegen überwiegend als nicht gemeinnützige Freizeitbeschäftigung bewertet wird, nur vor diesem Hintergrund erklärlich.

3.4. Ein besonderes Dilemma entstand für den Gesetz- und Verordnungsgeber in den frühen 1970er Jahren durch das Entstehen sog. Themenanwälte (*advocacy groups*), d.h. von Organisationen, die nicht durch das Erbringen von Dienstleistungen, sondern durch das Eintreten für mehr oder weniger abstrakte gesellschaftliche Ideale gekennzeichnet sind (z.B. Greenpeace, Amnesty u.v.a.). Diese sind bekanntlich aus unserer politischen Wirklichkeit nicht mehr wegzudenken und leisten gerade in Bereichen, die für die Demokratieentwicklung besonders bedeutsam sind, etwa dem Schutz von Menschen- und Bürgerrechten, unverzichtbare Dienste für das Gemeinwohl. Auf politischer Ebene ist die Tätigkeit solcher Gemeinwohllakteure durchaus frühzeitig gewürdigt worden. Dementsprechend ist ihnen durch politisch-parlamentarisches Eingreifen die Anerkennung der „Steuerbegünstigung“ eröffnet worden, was von der Verwaltung als Dammbbruch bewertet wurde.

Der Konflikt zwischen Bewahrern der alten Lehre und Versuchen einer vorsichtigen Öffnung schwelt bis heute, da er nicht durch eindeutige und prinzipiell abgesicherte parlamentarische Vorgaben entschieden wurde. Bedauerlicherweise wird er von Gemeinwohllakteuren selbst mit geschürt, die sich die Exklusivität ihrer Position (im Lichte ihrer aus anderen Gründen abnehmenden Chancen auf dem Spendenmarkt) erhalten wollen. Die Tatsache, dass Themenanwälte in bestimmten Fällen staatliches Handeln mit allen rechtsstaatlichen Mitteln und gelegentlich auch darüber hinaus bekämpfen und dadurch bei den Staatsorganen Arbeit und Kosten verursachen, hat sie dort naturgemäß nicht beliebter gemacht, auch wenn die Bürgerschaft im allgemeinen solche Aktionen ausdrücklich begrüßt. Und schließlich scheint es, dass die fast durchweg positive Bewertung solch anwaltschaftlichen Handelns seitens der Europäischen Kommission, der UNO, der Weltbank und anderer supranationalen Organisationen das Misstrauen der deutschen öffentlichen Verwaltung eher stärkt als es zu beseitigen.

3.5. Zwar hat der Gesetzgeber durchaus, wenngleich wie ausgeführt weder systematisch noch einer modernen Gesellschaftstheorie entsprechend, die Ziele, die für eine „Steuerbegünstigung“ in Frage kommen, im wesentlichen definiert. Allerdings ist dem Verordnungsgeber, d.h. der Exekutive, von jeher ein breiter Ermessensspielraum hinsichtlich der Festlegungen im einzelnen und der Interpretation eingeräumt worden. Dies hat dazu geführt, dass in der Praxis nicht der Gesetzgeber, sondern die Steuerverwaltung definiert, ob ein Ziel dem Gemeinwohl dient. Da mangels notwendiger Ressourcen der Antragsteller gerichtliche Nachprüfungen außerordentlich selten sind, sind diese in der Regel dem Handeln der Steuerverwaltung bzw. einzelner Beamter schutzlos ausgeliefert. Daß diese Verwaltung, deren primäre Aufgabe es ist, für Steuereinnahmen zu sorgen, Freistellungen hiervon naturgemäß eng auslegt, und dass gerade in Fällen, in denen neue Themen oder Instrumente an sie herangetragen werden, die Beamten mit einer sachgerechten Beurteilung überfordert sind, versteht sich von selbst. (Die erst allmählich abnehmenden Schwierigkeiten der Bürgerstiftungen, die Anerkennung zu erlangen, sind hierfür ein prägnantes Beispiel.)

Daß darüber hinaus die im politischen Diskurs längst überwundene, in der Finanzverwaltung aber nach wie vor präsente etatistische Staatsauffassung die Erlasse und Richtlinien prägt, die den einzelnen Finanzämtern an die Hand gegeben werden, wirkt zusätzlich erschwerend. Der Wirrwarr wird schließlich dadurch komplettiert, dass das Recht mangels entsprechender Klarheit in unterschiedlichen Bundesländern, ja sogar bei einzelnen Oberfinanzdirektionen oder sogar Finanzämtern unterschiedlich ausgelegt wird.

3.6. Durch die zahlreichen Hinzufügungen und Interpretationen, die sich z.T. in Sammelgesetzen oder allgemeinen Erlassen finden, ist längst jede Systematik dieses Rechtsgebietes verloren gegangen. Es teilt insofern in vollem Umfang das Schicksal des Steuerrechts insgesamt. Schon rein formal entspricht daher die Summe der Bestimmungen in keiner Weise mehr den Anforderungen an ein rechtsstaatliches Verfahren. Berücksichtigt man zudem, dass sich in den rd. 1 Million eingetragenen und nicht eingetragenen Vereinen, rechtsfähigen und nicht rechtsfähigen Stiftungen, gemeinnützigen GmbHs usw. der weit überwiegende Teil des bürgerschaftlichen Engagements äußert und vollzieht, ist nicht zu übersehen, dass dieses Engagement, welches regelmäßig nicht von Rechtskundigen und neben der Erwerbsarbeit ausgeübt wird, durch komplizierte und kaum zu durchschauende Regelungen vor Hindernissen steht, die oft abschreckend wirken müssen. Die genannte Enquete-Kommission hat schon deshalb ausdrücklich eine grundsätzliche Revision empfohlen.

3.7. Die Problematik der Zuerkennung der „Steuerbegünstigung“ erhält zusätzlich dadurch Gewicht, dass eine Reihe von ganz anderen öffentlichen Maßnahmen an diesen Status gekoppelt ist. Von der Beschäftigung von Zivildienstleistenden über die Möglichkeiten des Freiwilligen Sozialen Jahres – beides wesentliche Instrumente der Personalwirtschaft gemeinnütziger Organisationen –, von der Einbeziehung in öffentliche Förderprogramme bis zur Möglichkeit, Spenden mit positiven steuerlichen Konsequenzen für den Spender entgegenzunehmen, von der Teilhabe an kommunalen Ermöglichungsprogrammen (etwa die Überlassung von Räumen in Vereinshäusern) bis zu allgemeiner gesellschaftlicher Anerkennung der Ziele und Arbeit: die Liste der Folgewirkungen ist lang.

Daraus ergibt sich, dass zahlreiche Körperschaften eine „Steuerbegünstigung“ anstreben und tatsächlich erlangen, für die sie gar nicht notwendig wäre, da der Umfang ihrer Tätigkeit viel zu gering ist oder da sie gar keine eventuell steuerpflichtigen Gewinne erwirtschaften. Dadurch entsteht bei den Steuerbehörden ein erheblicher Verwaltungsaufwand, der vermeidbar wäre. Daß dieser Gesichtspunkt seitens der öffentlichen Verwaltung nicht ins Spiel gebracht und diese Koppelung auch nicht beseitigt wird, könnte sogar darauf hindeuten, dass der Verwaltung weit über den fiskalischen Aspekt hinaus an einer umfassenden Kontrolle des bürgerschaftlichen Engagements gelegen ist. Die Tatsache, dass statistische Zusammenfassungen zum Spendenaufkommen nicht veröffentlicht bzw. an das Statistische Bundesamt zur Veröffentlichung weitergereicht werden, könnte dieses Argument stützen.

3.8. Darüberhinaus sei die grundsätzliche Problematik, die der gegenwärtigen Logik der steuerlichen Privilegierung zu Grunde liegt, nicht verschwiegen:

„ Im Gegensatz zu den staatlichen Aufgaben kann der Staat für die Gesamtheit der öffentlichen Aufgaben kein Monopol für die Aufgabenerfüllung in Anspruch nehmen. Ob sich diese Auffassung auf eine verfassungsrechtliche Verankerung des Subsidiaritätsprinzips stützen kann, sei dahingestellt. Selbst wenn man der Ansicht derer folgt, die für das Subsidiaritätsprinzip einen verfassungsrechtlichen Geltungsgrund verneinen, ergibt sich aus den freiheitsschützenden Funktionen der Grundrechte die Legitimation der Bürger, auch öffentliche Aufgaben wahrzunehmen. Das Grundgesetz setzt nämlich voraus, daß der Großteil der Leistungen, auf die das Gemeinwesen angewiesen ist, von den freien Kräften der Gesellschaft, den Grundrechtsträgern, selbst erbracht wird. Wenn dies richtig ist, muß den Bürgern, die sich um die Erfüllung gemeinwohlorientierter Aufgaben bemühen, die Verfügungsmacht über die an sich besteuernswürdigen Güter verbleiben; die staatliche Steuergewalt verliert dann ihre Berechtigung, über die für öffentliche Aufgaben eingesetzten Güter und sei es auch nur partiell – zu verfügen. ... Damit wird den Bürgern und ihren privatrechtlich strukturierten Organisationen seitens des Staates keineswegs ein Privileg gewährt. ... Insofern ist es nicht gerechtfertigt, die „Anerkennung“ einer öffentliche Aufgaben wahrnehmenden Tätigkeit mit dem pejorativen Ausdruck einer „Steuerbefreiung“ zu belegen. Vielmehr liegt es in der

Konsequenz einer Befreiung des Staates von einer öffentlichen Aufgabe, diesem dann den Zugriff auf das Steuergut zu verwehren ...³

4. Zum Problemkreis Spendenabzug

4.1. Obwohl der Dritte Sektor insgesamt nur rd. 3% seiner Einnahmen aus Spenden (d.h. freiwilligen Zuwendungen ohne Gegenleistung) und Leistungen von Förderstiftungen erwirtschaftet, spielen diese in der Wahrnehmung der Öffentlichkeit und der Organisationen selbst eine zentrale Rolle. Es ist gewiß nicht zu verkennen, dass einzelne, auch bedeutende Organisationen bis zu 100% ihrer Einnahmen über dieses Instrumentarium erhalten. Andererseits würde freilich für viele Betroffene eine Ausweitung der Möglichkeiten, Einnahmen aus ihrer Tätigkeit heraus zu erwirtschaften, sehr viel bessere Ergebnisse zeitigen, selbst wenn diese ganz oder teilweise einer Steuerpflicht unterlägen. (z.Zt. ist ihnen dies regelmäßig durch den Grundsatz der „überwiegend“ nicht auf Einnahmeerzielung gerichteten Tätigkeit verwehrt.) Diese Tatsache findet deswegen hier Erwähnung, weil der Spendenabzug im Kontext des Rechtsrahmens für den Dritten Sektor nicht isoliert, sondern nur im Zusammenhang mit anderen Aspekten gesehen werden darf. Dies vorausgeschickt, wird im folgenden auf einige Problemfelder des Spendenabzugs aufmerksam gemacht.

Sie erhalten im Zusammenhang mit einer großen Steuerreform, die u.a. Ausnahmetatbestände von der Steuerpflicht radikal beseitigen will, besondere Aktualität.

4.2. Zu den fest verankerten Meinungen in Deutschland gehört, dass Spenden in nennenswertem Umfang von nichtstaatlichen Gemeinwohlakteuren nur dann zu erzielen sind, wenn die Spender diese steuerlich geltend machen können. Gewiß würde eine plötzliche Abschaffung im ersten Schritt zu einem wohl dramatischen Rückgang des Spendenvolumens führen. Andererseits belegen Untersuchungen in anderen Ländern, so in dem uns in Kultur und Recht nahe verwandten Österreich, dass dies nicht so sein muß. In Österreich, das einen vergleichbaren Spendenabzug nicht kennt, liegt der Spendenumfang pro Kopf um rd. 50 % höher als in Deutschland. Dies ist z.T. einer wesentlich positiveren Haltung der Medien gegenüber dem Dritten Sektor geschuldet. Es erscheint also zumindest nicht ausgeschlossen, dass bei insgesamt drastisch gesenkter

³ Christian Flämig: Die intranationale Harmonisierung des Stiftungsrechts und des steuerlichen Gemeinnützigkeitsrechts; in: Anderbrügge/Epping/Löwer (Hg.), Dienst an der Hochschule, Festschrift für Dieter Leuze ..., Schriften zum Öffentlichen Recht, Bd. 906, Berlin 2003, S. 223 f.

Steuerlast („flat tax“) eine durch Politik und Medien unterstützte, bewusstseinsbildende Kampagne erhebliche positive Wirkungen zeitigen könnte.

Berücksichtigt man zudem, dass schon heute viele Spenden tatsächlich ohne steuerliche Anrechnung geleistet werden (Straßen- und Haussammlungen, Klingelbeutel, Telephon-Hotline, Überschreitung der Anrechenbarkeit, z.B. bei Stiftern, die zu der Gesamtsumme überproportional beitragen, usw.), erscheint die Fixierung auf die Spendenquittung (seit 2000 korrekt: Zuwendungsbestätigung) zumindest übertrieben. Nicht zu übersehen ist ferner, dass die rigiden und haftungsbewehrten Vorschriften zur Erstellung der Bestätigungen⁴ einen Aufwand erfordern, der oft in keinem vertretbaren Verhältnis zur Höhe der Spende steht, vom zusätzlichen Aufwand der Verarbeitung beim Spender und der Überprüfung bei dessen Finanzamt ganz abgesehen. Die Abschaffung würde also nicht nur Be-, sondern auch Entlastung nach sich ziehen.

4.3. Studien in anderen Ländern (z.B. Kanada, USA) haben allerdings durchaus gezeigt, dass steuerliche Anreize geeignet erscheinen, Impulse des Schenkens (Spendens, Stiftens) zwar kaum zu begründen, wohl aber zu unterstützen oder zu verstärken. Eine völlige Streichung solcher Anreize würde daher in der Tat das herkömmliche System der Finanzierung nicht-staatlicher Gemeinwohlakteure in seinen Grundfesten erschüttern. Ein adäquates System muß freilich weder unbedingt auf der Abzugsfähigkeit von Zuwendungen vom steuerpflichtigen Einkommen beruhen, noch überhaupt an die Einkommen-, Lohn- und Körperschaftsteuer gebunden sein. So wird etwa in USA der wesentliche Zuwachs an Ressourcen für diesen Bereich dadurch erzielt, dass Vermögenswerte zu Lebzeiten des Erblassers gespendet, genauer: gestiftet und dadurch der empfindlich hohen Erbschaftssteuer entzogen werden. Auch wird in Umfragen in Deutschland das Nicht-Spenden regelmäßig mit der hohen laufenden Steuerbelastung begründet, sodaß eine deutliche Senkung zumindest dieses Argument entkräften würde.⁵ Aus Altem ist zu folgern, daß es sich hier um einen schwierigen Fragenkomplex handelt. Vor einer politischen Entscheidung besteht hierzu erheblicher Erörterungsbedarf, der in eine sachgerechte Güterabwägung münden sollte. Welche Anreize tatsächlich geeignet sind, das Spendenaufkommen zu steigern, welche Bedeutung steuerliche Anreize im Verhältnis zu anderen Faktoren (Sozialdruck, kulturelle Identität,

⁴ Jede Spende muß bekanntlich einzeln verbucht, anschließend müssen die Bestätigungen nach peniblen Vorschriften erstellt, in der Regel manuell unterschrieben und versandt werden.

⁵ Nach Schätzungen unseres Hauses, die wegen zahlreicher Unsicherheiten und Unvergleichbarkeiten nicht sehr präzise sein können, liegt das Spendenaufkommen pro Kopf in USA (ohne Spenden an Kirchen) bei etwa dem 6-fachen von dem in Deutschland.

Erziehung zu Engagement, Mitverantwortung usw.) tatsächlich haben, und welche Bedeutung die Spende im Finanzierungsmix einer Organisation haben sollte, ist dabei zunächst eine offene Frage.

4.4. Eine ganz andere Frage ist die der Höhe des Spendenabzugs. Die derzeitige Regelung enthält erhebliche Steuerungsinstrumente, indem einerseits Zuwendungen zum Kapital von Stiftungen, andererseits Spenden zugunsten kultureller, wissenschaftlicher und mildtätiger Zwecke in erheblich größerem Umfang steuerlich geltend gemacht werden können. Während sich die (seit 2000 geltenden) Regelungen zugunsten der Kapitalbildung von Stiftungen wohl bewährt haben, erscheint die seit langem geltende Differenzierung nach Zwecken aus heutiger Sicht weder ordnungspolitisch schlüssig noch in der Praxis zweckmäßig. Auch sie trägt in entsprechenden Organisationen zu einer unnötigen Aufblähung der Verwaltung bei, indem nicht nur zwei Buchhaltungskreisläufe unterhalten, sondern auch alle Gemeinkosten anteilig zugeordnet werden müssen. Hingegen ist der Ausschluß bestimmter gemeinnütziger Zwecke von der Möglichkeit des Spendenabzugs (z.B. die Förderung nicht parteigebundener staatsbürgerlicher Bildung) nicht mehr nachvollziehbar. Eine an dem Ziel der Schaffung der Bürgergesellschaft und der Stärkung des Dritten Sektors insgesamt orientierte grundsätzliche Revision erscheint daher unabdingbar.

4.5. Wiederum ein anderer Komplex ist die Frage der Systematik des Spendenabzugs bzw. der steuerlichen Unterstützung des Spendens. Das deutsche System ist vielfach kritisiert worden, weil es eine umgekehrte Progression enthält; d.h. auf Grund des Abzugs vom steuerlichen Einkommen steigt die Entlastung proportional zur Steuerquote an. Innerhalb Europas haben sich demgegenüber andere Systeme herausgebildet:

- Abzug von der Steuerschuld (analog zum Abzug von Parteispenden in Deutschland), z.B. in Frankreich;
- Kein Abzug beim Spender, aber Gutschrift für die Empfängerorganisation (d.h. der Spender spendet einen Nettobetrag, der Empfänger erhält letztlich einen höheren Bruttobetrag), z.B. in Großbritannien;

Zählt man zu diesem System das deutsche sowie die anderen in Europa geltenden Verfahren

- kein Spendenabzug, z.B. in Österreich,
- Steuer auf die Spenden, nur in Griechenland,
- Zweckbestimmung eines Steueranteils, in Italien, Ungarn, Polen, der Slowakei und weiteren mittel- und osteuropäischen Ländern (s.u.)

hinzu, ergeben sich allein in der EU 6 unterschiedliche Verfahren der steuerlichen Behandlung von Zuwendungen an Organisationen des Dritten

Sektors! Weitere Varianten geben reichlich Diskussionsstoff für die öffentlichen und parlamentarischen Debatten in zahlreichen europäischen Ländern. Angesichts einer sich zunehmend internationalisierenden Zivilgesellschaft, die zweifellos die Internationalisierung der allgemeinen Lebensgestaltung abbildet, erscheint eine solche Zersplitterung nicht mehr angemessen.

4.6. Die Zweckbestimmung eines Steueranteils beinhaltet im Prinzip die Möglichkeit für jeden Steuerpflichtigen, einen kleinen Teil seiner Steuerpflicht einer für diesen Zweck akkreditierten Organisation des Dritten Sektors (überwiegend einschließlich der Kirchen) zuzuteilen. Unterbleibt die Zuteilung, kommen diese Beträge der Staatskasse zugute. Für eine abschließende Bewertung reichen die Erfahrungen noch nicht aus. Sicher ist, daß es sich hierbei nicht um freiwillige, philanthropische Zuwendungen i.S. des bürgerschaftlichen Engagements, sondern um einen staatlichen Finanzierungsmechanismus handelt. Er wird daher in einigen Ländern auch zusätzlich zu einer Abzugsmöglichkeit angeboten. Dennoch erscheint dieses System im Rahmen einer gesamthaften Betrachtung der Ressourcenzuteilung an den Dritten Sektor durchaus attraktiv.

4.7. Schließlich ist noch auf die z.Zt. nur sehr mühsam zu bewerkstelligende Möglichkeit des Spendens in ein anderes Land hinzuweisen. Dänemark und Italien, sowie in eingeschränktem Umfang die Niederlande erkennen Zuwendungsbestätigungen ausländischer Empfänger grundsätzlich als gleichberechtigt an. Die deutschen Steuerbehörden gehen nicht nur – durchaus mit einer gewissen inneren Logik – davon aus, daß die gewährte „Befreiung“ grundsätzlich der Gemeinschaft der deutschen Steuerzahler zugute kommen müssen, sondern verlangen darüber hinaus im Falle ausländischer Empfänger von Fördermitteln deutscher Vereine und Stiftungen, die bei entsprechender satzungsmäßiger Verankerung zulässig sind, selbst aus Nachbarländern eine erhöhte Nachweispflicht der deutschen Organisation. Auch hier erscheint eine zumindest europaweite Regelung überfällig.

5. Folgerungen

5.1. Es wurde bereits ausgeführt, dass alle Teile der Gesellschaft insgesamt, und dementsprechend auch die Staatsorgane dafür Verantwortung tragen, dass bürgerschaftliches Engagement und die Organisationen, in denen sich dieses primär vollzieht, d.h. die ziel- (d.h. nicht gewinn-)orientierte Unternehmen bzw. nicht-staatliche Gemeinwohlakteure angemessenen und

unbehinderten Zugriff auf die notwendigen materiellen Ressourcen zur Erfüllung ihres gesellschaftlichen Auftrages haben. Sie können diesbezüglich, da ihre Tätigkeit in der Tat regelmäßig nicht über Einnahmen hieraus finanziert werden kann, nicht allein gelassen werden. Sie brauchen Unterstützung durch angemessene Rahmenbedingungen.

Andererseits können sie in Bereichen, in denen sie im Wettbewerb zu anderen Akteuren stehen, eine Sonderbehandlung nur dann erwarten, wenn ihre Tätigkeit insgesamt eben nicht mit der der Wettbewerber vergleichbar und von insofern anderer gesellschaftlicher Relevanz ist.

5.2. Daraus folgt freilich nicht, dass nur die traditionellen Instrumente denkbar sind und nur das gegenwärtige, vielfach als unbrauchbar bzw. überholt erkannte System der Ressourcenzuweisung möglich ist. Vielmehr ist durch eine systematische Zuordnung von Tätigkeiten zu Staat, Markt oder Drittem Sektor einerseits, durch eine schlüssige Finanzierungskonzeption andererseits Abhilfe zu schaffen. In diese Finanzierungskonzeption sind die Einnahmearten

- Selbsterwirtschaftung (einschl. Nebeneinnahmen),
- philanthropische Zuwendung (Spenden und Stiftungsmittel),
- öffentliche und quasi-öffentliche Mittel

im Grundsatz gleichberechtigt einzubeziehen. In diesem Zusammenhang darf nicht außer acht gelassen werden, daß auf den Dritten Sektor insgesamt bezogen (bei großen Unterschieden zwischen den Subsektoren) eine Verbesserung der Selbsterwirtschaftung um 10 % den gleichen Effekt hat wie eine Verbesserung der philanthropischen Zuwendungen um 100 %.

5.3. Die gegenüber dem Dritten Sektor an den Tag gelegte Reformunwilligkeit ist gewiß auch der mangelnden Artikulation bzw. der allein auf Partikularinteressen konzentrierten Argumentation des Sektors selbst zuzuschreiben. Der öffentliche Reformdruck wäre ohne Zweifel größer, würde der Sektor zu einer gemeinsamen, d.h. die Subsektoren

- Menschenrechte,
- Kultur,
- Sport,
- Jugend,
- Wohlfahrtswesen,
- Umwelt,
- Naturschutz,
- usw.

umfassenden Vertretung und zu einer Argumentation finden, die die Belange der

- Dienstleister,
- Themenanwälte,
- Selbsthilfe- und
- Mittlerorganisationen

unabhängig von ihrer Rechtsform (nicht eingetragener / eingetragener Verein, nicht rechtsfähige / rechtsfähige Stiftung, gemeinnützige GmbH usw.) ebenso angemessen berücksichtigt wie übergeordnete Gesichtspunkte, seien sie rechtlicher, fiskalischer oder gesellschaftspolitischer Natur. Dies ist freilich auf absehbare Zeit nicht zu erwarten!

Es wird daher unumgänglich sein, dass der Gesetzgeber selbst aktiv wird und die Reform des Rechtsrahmens für diesen entscheidenden Bereich unserer gesellschaftlichen und politischen Wirklichkeit an die Gegebenheiten des 21. Jhdts. anpasst und systematisch neu ordnet.

Dabei sollte zum einen nicht übersehen werden, dass sich die Bundesrepublik Deutschland in den Europäischen Verträgen schon vor Jahren zur Durchsetzung von Grundsätzen der Wettbewerbsgerechtigkeit verpflichtet hat, mit denen Recht und Praxis eines bedeutenden Teils des Dritten Sektors kaum in Einklang zu bringen sind. So sind die großen „steuerbegünstigten“ Dienstleistungsorganisationen mit dem Problem konfrontiert, dass sie seitens des deutschen Staates bewusst mit Wettbewerbsvorteilen ausgestattet sind, die ihnen nach europäischem Recht nicht zustehen. Lösungsansätze der betroffenen Organisationen selbst werden kaum genügen, dieses Dilemma zu beseitigen, da diesen zweifellos Einschnitte zugemutet werden müssen, die sie begrifflicherweise nur ungern selbst vorschlagen werden.

Zum anderen ist evident, dass der Begriff des Gemeinwohls, von jeher ein unbestimmter und nicht unproblematischer Rechtsbegriff, zur Zeit einem Wandel und einer Kontroverse ausgesetzt ist, der eine lineare Fortschreibung eines letztlich im 19. Jahrhundert entwickelten Rechtsrahmens schlichtweg als absurd erscheinen lässt. Diese Erkenntnis hat dazu geführt, dass in zahlreichen europäischen Ländern (z.B. Großbritannien, Frankreich, Italien, Spanien, den Niederlanden, sowie in nahezu allen mittel- und osteuropäischen Ländern) grundlegende Reformen konzipiert oder bereits durchgeführt worden sind. Deutschland bildet nun, nach erfolgversprechenden Ansätzen (1998-2002) inzwischen bald das Schlusslicht.

5.4. Eine wesentliche Klärung des Gemeinwohlbegriffs bringt, wie das Beispiel Großbritannien und in jüngster Zeit auch Italien zeigen, die Einrichtung einer eigenen Fachbehörde (in England und Wales *Charity Commission* genannt), die nicht nur für die Akkreditierung von

Gemeinwohlakteuren, sondern auch für die Beratung aller öffentlichen Einrichtungen in Bezug auf die Fortschreibung des auf nicht staatliche Akteure bezogenen Gemeinwohlbegriffs und nicht zuletzt die Kontrolle dieser Akteure und die Abstellung von Missständen zuständig ist. Sie hat sich zu einem wirksamen Instrument in der Frage der Definition und im Umgang des Staates mit dem Dritten Sektor entwickelt.

5.5. Im deutschen Gemeinnützigkeitsrecht wird nur ungenügend unterschieden zwischen Nonprofit-Organisationen im allgemeinen, d.h. privatrechtlichen Körperschaften, die satzungsgemäß und tatsächlich keine etwaigen Überschüsse bzw. Gewinne an Mitglieder oder Eigentümer ausschütten, und Gemeinwohlakteuren im engeren Sinn, an deren Tätigkeit die Gesellschaft (wenngleich nicht unbedingt „der Staat“) ein Interesse hat. Zu den ersteren zählen manche Nachbarschaftsklubs ebenso wie beispielsweise der ADAC mit Sicherheit; ob sie auch zur zweiten Kategorie zu rechnen sind, ist dagegen nicht von vornherein sicher. Eine strenge Systematik, die diese Unterscheidung ermöglicht, hätte erhebliche positive Folgen für die steuerliche Beurteilung. Beispielsweise können alle Nonprofit-Organisationen (von ihren wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben abgesehen) unter gewissen Umständen von der Steuerpflicht freigestellt werden, ohne daß dadurch namhafte Steuerausfälle entstehen. Die Begünstigung von Zuwendungen hingegen könnte an strengere Maßstäbe geknüpft werden, was den Steuerausfall begrenzen würde.

Eine Systematisierung ist aber beispielsweise auch hinsichtlich der Einstufung von geschäftlicher Tätigkeit als dem ideellen Zweck verwandt oder nicht verwandt („related“ bzw. „unrelated“ business) oder von jeder Tätigkeit als wettbewerbsrelevant (Dienstleistungen) bzw. nicht wettbewerbsrelevant (z.B. Katastrophenhilfe) anzustreben, da nur dadurch Klarheit hinsichtlich der Gleichbehandlung gleichartiger Sachverhalte zu gewinnen ist, an der es z.Zt. in eklatanter Weise mangelt.

5.6. Die Frage der Akkreditierung ist gesondert zu betrachten. Es erscheint nicht sachgerecht und führt zu übermäßiger Bürokratisierung, daß die steuerliche Sonderstellung den Eintrittsausweis in zahlreiche öffentliche Partnerschaften darstellt, wobei die Verwirrung noch dadurch gesteigert wird, daß dies keineswegs durchgängig der Fall ist. Eine differenzierte Akkreditierung für beispielsweise

- Zivildienst,
- Freiwilliges Soziales Jahr,
- Anhörungen im parlamentarischen Raum,
- Beteiligung an diversen Förderprogrammen,

- Kontraktfähigkeit als Durchführender staatlicher Aufgaben bzw. sog. beliehener Unternehmer,
- Ausstellung von steuerlich relevanten Zuwendungsbestätigungen,
- Zweckbetriebe mit steuerlicher Sonderbehandlung
- usw.

würde zu einer wesentlichen Entkrampfung beitragen und Selbstorganisationskräfte freisetzen, die den Staat wirksam entlasten. Auf diesem Gebiet sind bisherige zaghafte, aber das frühere System bereits durchbrechende Versuche (Bsp. Pflegeversicherung) systematisch aufzuarbeiten und fortzuführen.

5.7. Es erscheint daher dringend geboten, den Reformprozeß einzuleiten. Reformvorschläge können freilich von der Natur der Materie her nicht ausschließlich in der Verwaltung oder in parlamentarischen Ausschüssen entwickelt werden. Vielmehr ist eine gründliche Vorbereitung durch ein zu diesem Zweck berufenes, mit Sachverstand zu Steuer- ebenso wie zu gesellschaftspolitischen Fragen ausgestattetes, von Partikularinteressen hingegen weitestmöglich freies Gremium erforderlich. Ein solches Gremium benötigt bei entsprechend konzentrierter Arbeit nicht übermäßig viel Zeit, um zu Ergebnissen zu gelangen, da eine Reihe von Vorarbeiten bereits geleistet worden ist.

Im Mittelpunkt der Betrachtung sollten unter dem übergreifenden Leitbild der Schaffung der Bürgergesellschaft und der Ermöglichung bürgerschaftlichen Engagements das Vertrauen in Kräfte der Selbstorganisation, die Definitionsmacht über gemeinwohlorientiertes Handeln einschl. der daraus zu ziehenden organisatorischen Konsequenzen und eine durchgreifende Verwaltungsvereinfachung stehen.

Berlin, 7. Februar 2004

Rupert Graf Strachwitz
Direktor