

Vroni Kortz

**Reformansätze im Bereich der
gemeinnützigen Stiftungen in Deutschland**

Eine steuerrechtliche Analyse

Zur Autorin

Vroni Kortz (1979), wohnhaft in München, studierte an der Universität Augsburg BWL mit den Schwerpunkten Betriebswirtschaftliche Steuerlehre und Wirtschaftsprüfung/Controlling und Soziologie und Psychologie der Arbeit.

Im Rahmen eines Praktikums wurde sie auf das interessante Konstrukt „gemeinnützige Stiftung“ aufmerksam. Aufgrund der aktuellen Gesetzeslage und Diskussionen in dem Bereich beschäftigte sie sich im Rahmen ihrer Diplomarbeit mit dem Thema „Reformansätze im Bereich der gemeinnützigen Stiftungen in Deutschland“. Ziel dieser Arbeit ist es, die unterschiedlichen Reformansätze und -forderungen in Bezug auf die gemeinnützige Stiftung in Deutschland darzustellen und zu bewerten. Dazu gehört auch die Betrachtung und Beurteilung der derzeit seitens der Bundesregierung beobachtbaren Aktivitäten. Die Diskussionen im Bereich des Gemeinnützigkeits- und Spendenrechts, die gemeinnützige Stiftungen betreffen, sind somit Gegenstand dieser Diplomarbeit. Vroni Kortz arbeitet in einer mittelständischen Steuer- und Wirtschaftsprüfungskanzlei in München.

Die Arbeit wurde als Diplomarbeit zur Erlangung des akademischen Grades Diplom- Kaufmann/Kauffrau an der Universität Augsburg am Lehrstuhl für Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, Prof. Dr. Michael Heinhold anerkannt.

Impressum

Herausgeber: MAECENATA Institut für Philanthropie und Zivilgesellschaft an der Humboldt-Universität zu Berlin, Albrechtstraße 22, 10117 Berlin,
Tel: +49-30-28 38 79 09,
Fax: +49-30-28 38 79 10,
E-Mail: mi@maecenata.eu,
Website: www.maecenata.eu

Reihe Opuscula ist frei erhältlich unter: www.opuscula.maecenata.eu

Redaktion Rupert Graf Strachwitz, Thomas Ebermann, Christian Schreier

ISSN (Web): 1868-1840 **URN:** urn:nbn:de:0243-112006op211

Alle Rechte vorbehalten! Nachdruck nur mit Genehmigung des Herausgebers.

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

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

Inhaltsverzeichnis

Inhaltsverzeichnis	III
Abbildungsverzeichnis	VI
Abkürzungsverzeichnis	VII
1 Einleitung	9
1.1 Problemstellung.....	9
1.2 Gang der Untersuchung	10
2 Charakteristika der deutschen gemeinnützigen Stiftung	12
2.1 Zivilrechtliche Grundlagen	12
2.2 Steuerbegünstigte Zwecke	15
2.2.1 Rechtfertigung der Steuerbegünstigung und allgemeine Regelungen nach § 51 AO	15
2.2.2 Verfolgung gemeinnütziger Zwecke gemäß § 52 AO.....	16
2.2.3 Mildtätige Zwecke (§ 53 AO).....	18
2.2.4 Kirchliche Zwecke (§ 54 AO).....	19
2.3 Steuerrechtliche Grundsätze	19
2.3.1 Das Postulat der Selbstlosigkeit.....	19
2.3.2 Grundsatz der Ausschließlichkeit und Unmittelbarkeit	21
2.4 Wirtschaftliche Betätigung der gemeinnützigen Stiftung	22
2.4.1 Unterteilung der Tätigkeitsbereiche.....	22
2.4.2 Ideeller Bereich	23
2.4.3 Bereich der Vermögensverwaltung (§ 14 AO).....	23
2.4.4 Bereich des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes (§ 14 AO)	24
2.4.5 Bereich des Zweckbetriebes (§ 65 AO).....	25
2.5 Die steuerlichen Rahmenbedingungen der gemeinnützigen Stiftung	26
2.5.1 Besteuerung des Stiftungsbetriebs	26
2.5.2 Die steuerliche Förderung von Zuwendungen an Stiftungen	28

3	Entwicklung des Gemeinnützigkeitsrechts zum Status Quo und aktuelle Reformvorschläge.....	31
3.1	Übersicht über die historischen Entwicklungen im Bereich des Gemeinnützigkeitsrechts	31
3.1.1	Anfänge des Gemeinnützigkeitsrechts.....	31
3.1.2	Die steuerliche Entwicklung bis 1945.....	33
3.1.3	Die Veränderung des Gemeinnützigkeitsrechts bis heute.....	35
3.2	Reformansatz von Seiten des Wissenschaftlichen Beirats.....	38
3.2.1	Kernvorschläge des Gutachtens	38
3.2.2	Förderungswürdigkeit der steuerbegünstigten Zwecke gemäß § 52 AO	39
3.2.3	Veränderung der Formulierung der Mildtätigkeit und der Selbstlosigkeit.....	40
3.2.4	Abschaffung der Steuerbegünstigung für Zweckbetriebe und wirtschaftliche Geschäftsbetriebe	41
3.2.5	Veränderung der Spendenabzugsmöglichkeit	42
3.2.6	Reaktionen auf das Gutachten des Wissenschaftlichen Beirats...	43
3.3	Reformempfehlungen der Projektgruppe „Bündnis für Gemeinnützigkeit“ .	46
3.3.1	Hintergrund der Projektgruppe.....	46
3.3.2	Empfehlungen für den Bereich der organisationsrechtlichen Voraussetzungen der Gemeinnützigkeit	46
3.3.3	Änderungsvorschläge im Bereich der Mittelverwendung und Dotation.....	47
3.3.4	Anregungen für erhöhte Transparenz im Dritten Sektor	48
3.3.5	Forderungen im Bereich Spendenrecht	49
3.3.6	Sonstige Empfehlungen.....	50
3.4	Reformvorschläge des Maecenata Instituts.....	51
3.4.1	Einordnung des Maecenata Instituts und dessen Empfehlungen .	51
3.4.2	Blickwinkel des Maecenata Instituts	51

3.4.3	Konkrete Reformziele.....	52
3.5	Zwischenergebnis.....	54
4	Bewertung der Reformansätze und aktuelle Gesetzesbemühungen	56
4.1	Methodische Vorgehensweise.....	56
4.1.1	Qualitativer Beurteilungsansatz	56
4.1.2	Auswahl der Interviewpartner.....	57
4.1.3	Darstellung des Fragenkatalogs	58
4.2	Qualitative Bewertung der Reformansätze unter Zuhilfenahme von Expertenmeinungen	60
4.2.1	Allgemeine Betrachtung der unterschiedlichen Reformansätze....	60
4.2.2	Abschaffung der Steuerbegünstigung für Zweckbetriebe und wirtschaftliche Geschäftsbetriebe	62
4.2.3	Verbesserung der Struktur der Gesetzestexte	63
4.2.4	Forderung nach höherer Transparenz	64
4.2.5	Vereinheitlichung der Spendenabzugssätze	66
4.3	Prüfung der jüngsten Gesetzesinitiativen vor dem Hintergrund der bewerteten Reformempfehlungen	67
4.3.1	Initiative „Hilfen für Helfer“.....	67
4.3.2	Referentenentwurf Stand Dezember 2006.....	69
4.3.3	Abgleich der Gesetzesbemühungen mit den beurteilten Reformvorschlägen	71
4.4	Gesamturteil	73
5	Schlussbetrachtung.....	75
Verzeichnis der Gesetze, Verordnungen, Verwaltungsanweisungen und sonstiger Rechnungslegungsnormen		93
Rechtsprechungsverzeichnis		95
Verzeichnis der Internetquellen.....		97
Literaturverzeichnis.....		101

Abbildungsverzeichnis

Abb. 1: Darstellung der Stiftungsarten.....	15
Abb. 2: Darstellung des Stiftungsvermögens.....	21
Abb. 3: Tätigkeitsbereiche einer Stiftung.....	23

Anhang

Anhang I: Interviewpartner I: Wolfram F. Richter.....	77
Anhang II: Interviewpartner II: Rupert Graf Strachwitz.....	84

Abkürzungsverzeichnis

Abs.	Absatz
AEAO	Anwendungserlass zur Abgabenordnung
AG	Aktiengesellschaft
Anm.	Anmerkung
AO	Abgabenordnung
Art.	Artikel
BayStG	Bayrisches Stiftungsgesetz
BB	Betriebsberater (Zeitschrift)
BBV	BeraterBrief Vermögen (Zeitschrift)
BFH	Bundesfinanzhof
BFH/NV	Sammlung amtlich nicht veröffentlichter Entscheidungen des Bundesfinanzhofs (Zeitschrift)
BGB	Bundesgesetzbuch
BGBI	Bundesgesetzblatt
BGH	Bundesgerichtshof
BMF	Bundesministerium der Finanzen
bspw.	beispielsweise
BStBl	Bundessteuerblatt
BT-Drs.	Bundestagsdrucksache
BWL	Betriebswirtschaftslehre
bzw.	beziehungsweise
CDU	Christlich Demokratische Union
CSU	Christlich Soziale Union
d. h.	das heißt
DB	Der Betrieb (Zeitschrift)
DBA	Doppelbesteuerungsabkommen
DNR	Deutscher Naturschutz Ring e. V.
Dr.	Doktor
DStR	Deutsches Steuerrecht (Zeitschrift)
e. V.	eingetragener Verein
EG	Europäische Gemeinschaft
ESt	Einkommensteuer
EStDV	Einkommensteuereinführungsverordnung
EStG	Einkommensteuergesetz
et al.	et alii (und andere, lat.)
EU	Europäische Union
f.	folgende
FAZ	Frankfurter Allgemeine Zeitung
ff.	fortfolgende
GemVO	Gemeinnützigkeitsverordnung
GewSt	Gewerbsteuer
GewStG	Gewerbsteuergesetz
ggfs.	gegebenenfalls
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GrSt	Grundsteuer
GrStG	Grundsteuergesetz
GVBl	Gesetz- und Verordnungsblatt
HGB	Handelsgesetzbuch
Hrsg.	Herausgeber
Hs.	Halbsatz
http	Hypertext transfer protocol
i. S. d.	im Sinne des/der

i. V. m.	in Verbindung mit
KG	Kapitalgesellschaft
KSt	Körperschaftsteuer
KStG	Körperschaftsteuergesetz
KVStDV	Kapitalverkehrssteuerdurchführung
lat.	lateinisch
m. W. v.	mit Wirkung vom
Mio.	Millionen
Mrd.	Milliarden
Mwst.	Mehrwertsteuer
NJW	Neue Juristische Wochenschrift
Nr.	Nummer
NSDAP	Nationalsozialistische Deutsche Arbeiterpartei
o. ä.	oder ähnliches
o. V.	ohne Verfasser
p. a.	per anno
Prof.	Professor
RFH	Reichsfinanzhof
RGBL.	Reichsgesetzblatt
RStBl	Reichssteuerblatt
S.	Seite
SGB	Sozialgesetzbuch
Sj	Steuer-journal (Zeitschrift)
sog.	so genannte
SPD	Sozialdemokratische Partei Deutschlands
StAnpG	Steueranpassungsgesetz
StB	Der Steuerberater (Zeitschrift)
SZ	Süddeutsche Zeitung
u. a.	unter anderem
UNICEF	United Nations Children's Fund
URL	Uniform Resource Locator
Urt. v.	Urteil vom
USt	Umsatzsteuer
UStG	Umsatzsteuergesetz
vgl.	vergleiche
VStG	Vermögenssteuergesetz
VWL	Volkswirtschaftslehre
WWW	World Wide Web
z. B.	zum Beispiel
ZErB	Zeitschrift für die Erbrechtspraxis
Ziff.	Ziffer

1 Einleitung

1.1 Problemstellung

Privates bürgerschaftliches Engagement gewinnt angesichts der demografischen Entwicklung und der veränderten Familienstrukturen in Deutschland zunehmend an Bedeutung. In den Bereich des bürgerschaftlichen Engagements lassen sich dabei verschiedene Organisationen und Einrichtungen, wie Kindergärten, Sportvereine, Museen, Krankenhäuser oder Menschenrechtsorganisationen einordnen. Gemeinsame Merkmale der genannten Einrichtungen sind, dass sie als private Organisationen über einen institutionellen Aufbau verfügen und in der Öffentlichkeit auftreten.¹ Außerdem agieren sie autonom und freiwillig ohne Gewinnerzielungsabsicht.² Der so definierte gemeinwohlorientierte Bereich umfasst also Einrichtungen, die weder dem staatlichen noch dem privatwirtschaftlichen Bereich zugeordnet werden können, und wird deshalb als Dritter Sektor bezeichnet.³

Gemeinnützige Stiftungen gelten als wichtiger Bestandteil des Dritten Sektors.⁴ Sie lassen sich mit den oben aufgeführten Merkmalen gut fassen. Die gemeinnützige Stiftung ist eine Institution, die mit Hilfe eines Vermögens auf Dauer einen vom Stifter festgelegten gemeinnützigen Zweck verfolgt.⁵ Sie ist somit für die Verbesserung und Veränderung der menschlichen Lebensumstände sowie für die Entwicklung der Gesellschaft unentbehrlich.⁶ Das starke Anwachsen von Vermögenswerten in privater Hand und die Idee der Förderung des Bürgerengagements haben dafür gesorgt, dass allein im Jahr 2005 in Deutschland 880 derartige gemeinnützige Stiftungen gegründet wurden.⁷

Trotz oder gerade aufgrund der großen Beliebtheit der gemeinnützigen Stiftung und deren Besteuerungsprivilegien wird das sie betreffende Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht aktuell verstärkt diskutiert. Das Gemeinnützigkeitsrecht gilt als veraltet, unübersichtlich und unsystematisch.⁸ Es wird die Meinung vertreten, dass eine willkürliche Aufteilung in begünstigte und besonders förderungswürdige Zwecke herrscht.⁹ Ebenso wird eine komplizierte Aufteilung in ideellen Bereich, wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb und Zweckbetrieb vorgenommen und es besteht eine uneinheitliche Spendenabzugsgrenze. Aufgrund dieser Kritik

¹ Vgl. SALAMON, L./ANHEIER, H. (1999), S. 9.

² Vgl. SALAMON, L./ANHEIER, H. (1999), S. 9.

³ Vgl. im Internet: BUNDESFINANZMINISTERIUM (HRSG.) (2006A), S. 8.

⁴ Vgl. REIMER, S. (2006), S. 33.

⁵ Vgl. BECKER, C. (1996), S. 1.

⁶ Vgl. TURNER, G. (1997), S. 17.

⁷ Vgl. LÄSKER, K. (2006A), S. 17.

⁸ Vgl. BÜRSCH, M. (2006), S. 12.

⁹ Vgl. BÜRSCH, M. (2006), S. 12.

am Gemeinnützigkeits- und Spendenrechts gibt es daher von Seiten unterschiedlicher Interessensgruppen Forderungen nach einer Reform in diesem Bereich.

Bereits im September 2005 publizierte daher das Maecenata Institut für Philanthropie und Zivilgesellschaft einen umfangreichen Reformvorschlag im Bereich des Gemeinnützigkeits- und Spendenrechts.¹⁰ Kurz danach, im April 2006, legten die Dachverbände des gemeinnützigen Sektors einen davon abweichenden Reformvorschlag vor.¹¹ Das vom Wissenschaftlichen Beirat des BMF im August 2006 veröffentlichte Gutachten brachte einen dritten aktuellen Reformvorschlag in die Diskussion ein und hat dadurch die Debatten über eine Gemeinnützigkeits- und Spendenreform nochmals verstärkt.¹² Aufgrund der hohen Aktualität des Themas lassen sich Teile der Diskussion daher sogar in der Tageszeitung verfolgen.¹³

Parallel hat sich die Regierungskoalition auf Bundesebene aus CDU, CSU und SPD im November 2005 in ihrem Koalitionsvertrag vorgenommen, die Bürgergesellschaft zu stärken und insbesondere die rechtlichen Rahmenbedingungen des bürgerschaftlichen Engagements zu verbessern.¹⁴ So heißt es dort konkret, dass dazu eine Reform des Gemeinnützigkeitsrechts gehört.¹⁵ Bis jetzt hat die Regierung in diesem Bereich jedoch noch kein Gesetz verabschiedet. Allerdings wurde während der Bearbeitungszeit der Diplomarbeit im Dezember 2006 ein Eckpunktepapier sowie darauf aufbauend ein Referentenentwurf für ein Gesetz zur weiteren Stärkung des bürgerschaftlichen Engagements von Seiten der Regierung veröffentlicht.

Ziel dieser Arbeit ist es, die unterschiedlichen Reformansätze und -forderungen in Bezug auf die gemeinnützige Stiftung in Deutschland darzustellen und zu bewerten. Dazu gehört auch die Betrachtung und Beurteilung der derzeit seitens der Bundesregierung beobachtbaren Aktivitäten. Die Diskussionen im Bereich des Gemeinnützigkeits- und Spendenrechts, die gemeinnützige Stiftungen betreffen, sind somit Gegenstand dieser Diplomarbeit.

1.2 Gang der Untersuchung

Nach der Einleitung werden die Grundlagen des Stiftungswesens dargestellt. Dazu werden der Stiftungsbegriff, die verschiedenen Erscheinungsformen von Stiftungen und die steuerrechtlichen Voraussetzungen, als gemeinnützige Stiftung anerkannt zu werden, abgesteckt.

¹⁰ Vgl. im Internet: MAECENATA INSTITUT FÜR PHILANTHROPIE UND ZIVILGESELLSCHAFT (HRSG.) (2006A).

¹¹ Vgl. im Internet: DEUTSCHER KULTURRAT (HRSG.) (2006A).

¹² Vgl. im Internet: BUNDESFINANZMINISTERIUM (HRSG.) (2006A).

¹³ Vgl. o. V. (2006A), S. 1.

¹⁴ Vgl. im Internet: CDU, CSU (HRSG.) (2006).

¹⁵ Vgl. im Internet: CDU, CSU (HRSG.) (2006), S. 110.

Notwendig ist dabei eine Abgrenzung der steuerbegünstigten Zwecke. Anschließend werden die wirtschaftlichen Betätigungsfelder einer Stiftung dargestellt. Das zweite Kapitel endet mit der Darstellung der aktuellen Besteuerung sowohl von gemeinnützigen Stiftungen als auch der Zuwendungen an derartige Stiftungen.

Im folgenden Kapitel werden die Entwicklung des Gemeinnützigkeitsrechts zur aktuellen Gesetzeslage und die an diesen Status Quo gestellten Reformforderungen behandelt. Dazu wird zunächst die historische Entwicklung des Stiftungswesens und des Gemeinnützigkeitsrechts dargestellt. Anschließend werden die einzelnen Reformvorschläge im Bereich der gemeinnützigen Stiftungen aufgezeigt. An erster Stelle werden dabei die Kernthesen des Gutachtens des Wissenschaftlichen Beirats vorgestellt, da dieses Gutachten die aktuelle Diskussion nochmals verstärkt hat. Die Vorschläge des Gutachtens, die auf ein deutliches Zurückschneiden der geltenden Steuerprivilegien hinauslaufen, sind scharf kritisiert worden.¹⁶ Daher folgt eine Darstellung der Reaktionen auf das Gutachten des Wissenschaftlichen Beirats. Besonders hervorzuheben ist dabei die Stellungnahme von Strachwitz, Direktor des Maecenata Instituts. An zweiter Stelle wird der Reformvorschlag der Dachverbände des Dritten Sektors, „Bündnis für Gemeinnützigkeit“ vorgestellt. Die vom Maecenata Institut in Berlin veröffentlichten Reformvorschläge vervollständigen die Darstellung der aktuellen Reformforderungen. Ein Zwischenfazit schließt die Darstellung des dritten Kapitels ab.

Im vierten Kapitel werden schließlich die Reformansätze bewertet und mit den aktuellen Gesetzesentwürfen abgeglichen. Zunächst wird dabei die zur Beurteilung der Reformvorschläge angewandte Vorgehensweise dargestellt, die maßgeblich auf Experteninterviews zurückgreift. Für eine qualitative Bewertung wurden daher zwei Experten mit konträren Sichtweisen befragt. Mithilfe dieser Expertenmeinungen wird anschließend die Bewertung der grundlegenden Reformforderungen Thesen aus Kapitel 3 vorgenommen. Nach dieser Bewertung der öffentlichen Reformwünsche folgt die Darstellung des während der Bearbeitungszeit erschienenen relevanten Referentenentwurfs inklusive einer Beurteilung, inwieweit die Bundesregierung die aktuellen Reformforderungen berücksichtigt hat und welche Punkte voraussichtlich unbeachtet bleiben. Das vierte Kapitel endet mit einem Gesamturteil über die aktuellen Reformforderungen und -vorhaben.

Eine Schlussbetrachtung schließt die Arbeit ab.

¹⁶ Vgl. BÜRSCH, M. (2006), S. 12 ff.; FISCHER, P. (2006), S. 1001 ff.; O. V. (2006B), S. 4; PIPER, N./SCHÄFER, U. (2006), S. 10; im Internet: BUNDESVERBAND DEUTSCHER STIFTUNGEN (HRSG.) (2006A); DEUTSCHER MUSIKKRAT (HRSG.) (2006); SOCIAL TIMES (HRSG.) (2006A).

2 Charakteristika der deutschen gemeinnützigen Stiftung

2.1 Zivilrechtliche Grundlagen

Kern des Stiftungsrechts sind die einschlägigen Vorschriften im BGB.¹⁷ Jedoch ist das Stiftungsrecht, historisch bedingt, grundsätzlich Landesrecht.¹⁸ Die Stiftungsgesetze der Bundesländer beinhalten die maßgeblichen Vorschriften hinsichtlich Anerkennung, Führung und Beaufsichtigung von Stiftungen. Teilweise weichen diese Gesetze erheblich voneinander ab.¹⁹

Das BGB differenziert nicht zwischen unterschiedlichen Formen der rechtsfähigen Stiftung, im Landesrecht haben jedoch Sonderformen Anerkennung gefunden. Ein Beispiel für eine derartige Sonderform ist die kommunale Stiftung. Deren wesentliches Merkmal besteht darin, dass sie einer kommunalen Körperschaft des öffentlichen Rechts zugeordnet ist. Ihre Zweckbestimmung liegt im Rahmen der öffentlichen Aufgaben dieser Körperschaft, und sie wird durch deren Organe verwaltet.²⁰ Auch die kirchliche Stiftung wird landesrechtlich vornehmlich als eigene gesetzliche Institution anerkannt. Ihr Zweck dient ausschließlich oder überwiegend kirchlichen Belangen und die Verwaltung obliegt der Kirche.²¹ Kirchliche Stiftungen sind öffentliche Stiftungen, da ihr Zweck stets gemeinnütziger Art ist.²²

Die Entstehungsvoraussetzungen und weitere Vorschriften für die rechtsfähige Stiftung bürgerlichen Rechts regeln die §§ 80 bis 88 BGB. Grundsätzlich hängen ihre Existenz und ihr Zweck vom Stifterwillen, so wie er in der Stiftungsverfassung festgehalten ist, ab.²³ Dies wird somit bundeseinheitlich geregelt.²⁴ Eine rechtsfähige Stiftung entsteht durch das Stiftungsgeschäft und den Verwaltungsakt zur Erlangung der Rechtsfähigkeit.²⁵ Dabei muss die Anerkennung der Stiftung durch das jeweilige Landesrecht erfolgen.²⁶ § 80 Abs. 2 BGB nennt drei materiell-rechtliche Voraussetzungen für die Erlangung der Rechtsfähigkeit. Demnach besteht der Rechtsanspruch einer Stiftung, als rechtsfähig anerkannt zu werden, „wenn das Stiftungsgeschäft den Anforderungen des § 81 Abs. 1 BGB genügt, die dauernde und nachhaltige Erfüllung des Stiftungszwecks gesichert erscheint und der Stiftungs-

¹⁷ Siehe § 80 ff. BGB.

¹⁸ Vgl. BRAUN, F. (2000), S. 51.

¹⁹ Vgl. KUBMAUL, H./MEYERING, S. (2004 A), S. 8.

²⁰ Siehe Art. 28 BaySTG.

²¹ Siehe Art. 29 BaySTG.

²² Vgl. SEIFART, W./CAMPENHAUSEN, A. (1999), S. 476.

²³ Vgl. KIRCHHAIN, C. (2006), S. 18.

²⁴ Vgl. MUSCHELER, K. (2004), S. 713.

²⁵ Siehe § 80 Abs. 1 BGB.

²⁶ Siehe bspw. Art. 6 BaySTG.

zweck das Gemeinwohl nicht gefährdet“²⁷. Durch § 86 BGB wird festgesetzt, dass bestimmte Vorschriften für Vereine auch auf Stiftungen Anwendung finden.

Die Stiftungen lassen sich in selbständige und unselbständige Stiftungen untergliedern. Landesrechtlich weit verbreitet ist schließlich die Unterscheidung nach der Rechtsform in rechtsfähige Stiftungen des bürgerlichen und in rechtsfähige Stiftungen des öffentlichen Rechts.²⁸ Selbständige Stiftungen sind solche, die selbständig am Rechtsverkehr teilnehmen.²⁹ Unselbständige Stiftungen, auch treuhänderische Stiftungen genannt, werden dagegen ganz oder zum Teil von einem Treuhänder verwaltet. Dieser nimmt anstelle der Stiftung am Rechtsverkehr teil.³⁰

Grundlage einer bürgerlich rechtlichen Stiftung ist ein privates Rechtsgeschäft gemäß §§ 80 ff. BGB. Die Stiftung öffentlichen Rechts beruht dagegen auf einem Verwaltungsakt oder ist in sonstiger Weise mit öffentlich-rechtlichen Strukturmerkmalen ausgestattet.³¹ Nicht entscheidend für die Abgrenzung zwischen bürgerlich-rechtlicher und öffentlich-rechtlicher Stiftung ist dagegen der Stiftungszweck. Die bisher angesprochenen Stiftungsarten, die kommunale, kirchliche, bürgerlich-rechtliche und öffentlich-rechtliche Stiftung lassen sich grundsätzlich nach ihrem Gegenstand der Stiftungstätigkeit, dem Grundstockvermögen und dem Stiftungszweck weiter differenzieren.³²

Hinsichtlich des Gegenstands der Stiftungstätigkeit unterscheidet man dabei operativ tätige Stiftungen und Förderstiftungen. Operativ tätige Stiftungen verfolgen ihren Zweck durch eigene Einrichtungen, wie bspw. Forschungsprojekte oder die Vergabe von Stipendien.³³ Diese Stiftungen verwirklichen ihr Ziel mit eigenen Programmen. Ein Beispiel für eine derartige Stiftung ist die Robert Bosch Stiftung.³⁴ Für Förderstiftungen ist es hingegen typisch, dass sie die ihren Zwecken entsprechende Tätigkeit Dritter finanziell unterstützen.³⁵ Als typische Förderstiftungen können die ZEIT-Stiftung oder die Volkswagen-Stiftung genannt werden.³⁶

Hinsichtlich der Vermögensausstattung unterscheidet man zwischen Anstalts-, Kapital-, Einkommens- und Unternehmensstiftungen. Eine Anstaltsstiftung kennzeichnet, dass sie ihr Stiftungsvermögen unmittelbar zur Verwirklichung des Stiftungszwecks einsetzt. Das Kapital

²⁷ § 80 Abs. 2 BGB.

²⁸ Siehe Art. 1 Abs. 1 BaySTG.

²⁹ Vgl. RAWERT, P. (2001), S. 110.

³⁰ Weitere Erläuterungen zur treuhänderischen Stiftung siehe PUES, L./SCHEERBARTH, W. (2004), S. 7.

³¹ Vgl. STRACHWITZ, R. (1997), S. 5.

³² In Abb. 2 und im Anhang I wird das Grundstockvermögen eingehender erläutert.

³³ Hier wird die Nähe zur Anstaltsstiftung deutlich.

³⁴ Weitere Details finden sich im Internet: ROBERT BOSCH STIFTUNG (HRSG.) (2007).

³⁵ Vgl. BURGARD, U. (2006), S. 30.

³⁶ Weitere Details vgl. im Internet: ZEIT-STIFTUNG (HRSG.) (2006); VOLKSWAGEN STIFTUNG (HRSG.) (2006).

besteht bei ihr überwiegend aus Sachanlagen.³⁷ Als Beispiel für eine Anstaltsstiftung lässt sich die Klassik Stiftung Weimar aufführen, die ihre wertvollen Gemälde ausstellt.³⁸ Die Kapitalstiftung erreicht ihren Zweck mit Hilfe der aus dem Grundstockvermögen erwirtschafteten Erträge.³⁹ Hier setzt sich das Kapital hauptsächlich aus Finanzanlagen zusammen. Bei der Einkommensstiftung dagegen handelt es sich um eine Stiftung mit nur geringfügiger Vermögensausstattung, die zur Erfüllung ihrer Zwecke nicht vorrangig auf die Erträge ihres Grundstockvermögens, sondern primär auf laufende Zuwendungen ihres Stifters oder Spenders angewiesen ist. Diese Zuwendungen können auch von staatlicher Seite kommen, wie das bspw. bei der Stiftung Preußischer Kulturbesitz der Fall ist.⁴⁰ Von einer Unternehmensstiftung spricht man schließlich, wenn die Stiftung entweder selbst ein Unternehmen betreibt (Unternehmensträgerstiftung) oder an einer Gesellschaft beteiligt ist (Beteiligungsträgerstiftung).⁴¹ Beispielhaft für eine derartige Unternehmensstiftung kann die Bertelsmann Stiftung genannt werden.⁴²

Hinsichtlich des Stiftungszwecks wird zwischen der privatnützigen und der gemeinnützigen Stiftung unterschieden.⁴³ Zu den privatnützigen zählt insbesondere die Familienstiftung.⁴⁴ Unter dieser Art versteht man eine Stiftung, deren Stiftungszweck ausschließlich oder überwiegend dem Wohl der Mitglieder einer oder bestimmter Familien dient.⁴⁵ Die gemeinnützigen Stiftungen können hingegen nur für Zwecke, die der Erfüllung öffentlicher Aufgaben von besonderem Interesse dienen, errichtet werden. Sie sind Zwecken wie der Religion, der Wissenschaft, der Forschung, der Bildung und anderen Formen der Gemeinwohlpflege gewidmet.⁴⁶ Private Stifter errichten in der Regel Stiftungen des bürgerlichen Rechts.⁴⁷

Abb.1 verdeutlicht grafisch die oben erläuterten Stiftungsdifferenzierungsmerkmale:

³⁷ Vgl. SEIFART, W. (1987), S. 1889.

³⁸ Vgl. im Internet: KLASSIK STIFTUNG WEIMAR (HRSG.) (2006).

³⁹ Vgl. RICHTER, A. (2000), S. 11.

⁴⁰ Vgl. im Internet: STIFTUNG PREUSSISCHER KULTURBESITZ (HRSG.) (2006).

⁴¹ Vgl. ANDRICK, B./SUERBAUM, J. (2001), S. 34; KUSSMAUL, H./MEYERING, S. (2004A), S. 8; RICHTER A./STURM, S. (2006), S. 76.

⁴² Vgl. im Internet: ERNST & YOUNG (HRSG.) (2006), S. 4.

⁴³ Vgl. BURGARD, U. (2006), S. 29.

⁴⁴ Vgl. RAWERT, P. (2001), S. 111.

⁴⁵ Vgl. BRAUN, F. (2000), S. 68 f.

⁴⁶ Siehe Art. 1 Abs. 3 BaySTG.

⁴⁷ Weitere Erläuterungen zu den genannten Stiftungsarten siehe BURGARD, U. (2006), S. 28.

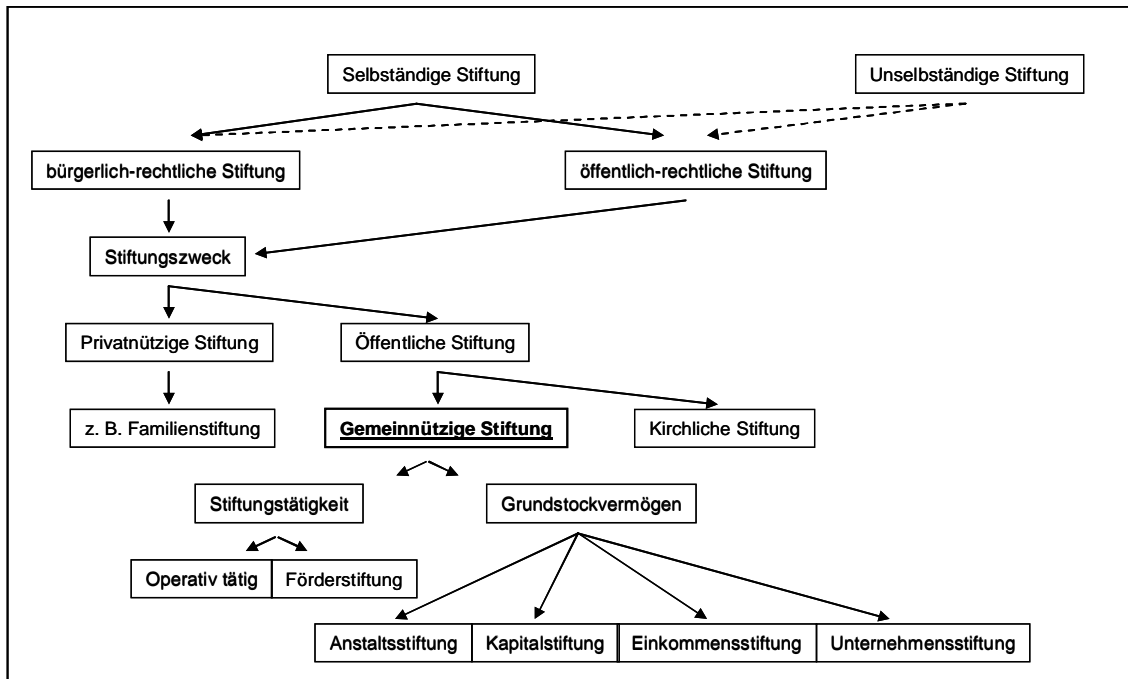


Abb. 1: Darstellung der Stiftungsarten
(Quelle: Eigene Darstellung)

Das Stiftungsrecht hat die primäre Aufgabe, den im Stiftungszweck verselbständigten und objektivierten Stifterwillen und damit mittelbar die auf Eigennutz verzichtende Opferbereitschaft zu fördern und ihr einen rechtlich angemessenen Rahmen bereitzustellen.⁴⁸ Auf die weiteren zivilrechtlichen Grundlagen der Stiftung, insbesondere eine Darstellung der Rahmenbedingungen bei Errichtung und Erlöschen der Stiftung, wird im Rahmen dieser Arbeit nicht eingegangen, da sie für die weitere Vorgehensweise keine Bedeutung haben.⁴⁹

2.2 Steuerbegünstigte Zwecke

2.2.1 Rechtfertigung der Steuerbegünstigung und allgemeine Regelungen nach § 51 AO

Im Steuerrecht wird nicht unterschieden, ob die Stiftung über eine eigene Rechtsfähigkeit verfügt oder nicht. Entweder wird sie im KStG über § 1 Abs. 1 Nr. 4 KStG oder § 1 Abs. 1 Nr. 5 KStG als Körperschaft definiert und ist damit grundsätzlich geeignet, gemeinnützig zu sein. Entscheidend ist hier, ob tatsächlich eine eigenständige Vermögensmasse besteht, die Steuersubjekt sein kann. Diesen Sachverhalt nimmt man an, wenn zu einem eigenen

⁴⁸ Vgl. WAGNER, F./WALZ, R. (1997), S. 116.

⁴⁹ Weitere Ausführungen zu Errichtung und Erlöschen einer Stiftung siehe PUES, L./SCHEERBARTH, W. (2004), S. 12 ff.

Stiftungsvermögen ein Stiftungsgeschäft des Stifters mit festgelegtem Stiftungszweck und mit vorgegebener Organisation besteht.⁵⁰

Inhaltlich lässt sich eine Steuerbegünstigung von gemeinnützigen Stiftungen aus Sicht des Staates motivieren, da sie ihn durch ihre Übernahme von Vorsorgeaufgaben unterstützen und entlasten. Als Beispiele lassen sich hier sowohl Tätigkeiten in der Jugendfürsorge und in der Wohlfahrtspflege als auch die Ausbildungs- und Wissenschaftsförderung aufführen. Die genannten gemeinnützigen Tätigkeiten leisten einen Beitrag zur staatlichen Aufgabenerfüllung und unterstützen außerdem die wünschenswerte Förderung des Gemeinwohls. Würde es den privaten Altruismus auf dem Gebiet nicht geben, könnte ein moderner Wohlfahrtsstaat wohl kaum existieren.⁵¹ Somit kann die Förderung gemeinnütziger Betätigung durch den Gesetzgeber auch moralisch gerechtfertigt werden.

Die Voraussetzungen, nach denen eine Stiftung steuerbegünstigte Zwecke verfolgt, sind in der AO in den §§ 51 ff. AO geregelt. Die Überschrift des § 51 AO „Steuerbegünstigte Zwecke“ ist jedoch zu weit gefasst, da dieser Paragraph nicht alle Steuerbegünstigungen behandelt, sondern nur die steuerbegünstigten Zwecke aufgrund der Gemeinnützigkeit im weiteren Sinne.⁵² Im Einzelnen liegen steuerbegünstigte Stiftungszwecke i. S. d. AO vor, wenn eine selbstständige oder unselbstständige Stiftung laut Satzung und tatsächlicher Geschäftsführung ausschließlich, unmittelbar und selbstlos gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke verfolgt. Die Details sind im Einzelnen in den §§ 52 ff. AO geregelt und werden in den nachfolgenden Kapiteln näher erläutert.

Werden von einer Stiftung Betätigungen ausgeführt, die nicht selbstlos, ausschließlich und unmittelbar der Verwirklichung der satzungsmäßigen Zwecke dienen, führen diese in der Regel dazu, dass die Steuerbegünstigung der Stiftung entfällt. Vor diesem Grundsatz enthält das inhaltstrenge Gemeinnützigkeitsrecht nur wenige Ausnahmen, die im Gesetz in § 58 Nr. 1 bis 12 AO detailliert aufgeführt werden.⁵³

2.2.2 Verfolgung gemeinnütziger Zwecke gemäß § 52 AO

Der Begriff „gemeinnützige Zwecke“ wird in § 52 Abs. 1 AO allgemein definiert und anhand einer Aufzählung der wichtigsten gemeinnützigen Zwecke in § 52 Abs. 2 AO erläutert. Gemäß § 52 AO verfolgt eine Stiftung nur dann gemeinnützige Zwecke, wenn ihre Tätigkeit darauf gerichtet ist, die Allgemeinheit auf materiellem, geistigem oder sittlichem Gebiet

⁵⁰ Vgl. EICKER, K. (2004), S. 65.

⁵¹ Vgl. PAHLKE, A./KOENIG, U. (HRSG) (2004), S. 485.

⁵² Vgl. PUES, L./SCHEERBARTH, W. (2004), S. 103.

⁵³ Die Ausnahmen werden hier nicht im Einzelnen besprochen. Weitere Ausführungen zu den Ausnahmen finden sich z. B. in PUES, L./SCHEERBARTH, W. (2004), S. 130 ff.

selbstlos zu fördern. Mit Förderung der Allgemeinheit ist die Förderung des Gemeinwohls gemeint. Laut einem BFH-Urteil ist bspw. die überwiegende Verfolgung politischer Zwecke keine gemeinnützige Tätigkeit.⁵⁴

Das Gesetz grenzt hier negativ ab. Eine Förderung der Allgemeinheit ist dann nicht gegeben, wenn der Kreis der Personen, dem die Förderung zugute kommt, fest abgeschlossen ist. Das ist z. B. der Fall, wenn sich die Förderung auf Familienzugehörige oder die Belegschaft eines Unternehmens beschränkt.⁵⁵ Jedoch ist ein Nutzen der Allgemeinheit auch dann anzunehmen, wenn tatsächlich einzelne oder wenige Personen gefördert werden.⁵⁶ Nach einem BFH-Urteil ist dies so, wenn der Kreis als Ausschnitt der Allgemeinheit angesehen werden kann und zugleich das Wohl der weiteren Allgemeinheit gefördert wird.⁵⁷ An dieser Stelle kann bspw. eine gemeinnützige Stiftung genannt werden, die sich mit dem Erhalt eines Waldabschnittes und dessen Artenschutz beschäftigt. Dabei wird zunächst ein Teil der Allgemeinheit gefördert, nämlich der, der räumlich in der Nähe des Waldes lebt. Letztendlich wird aber die Allgemeinheit als Ganzes gefördert, da der Umweltschutz und die Erhaltung der Natur alle betreffen. Dient die Tätigkeit der Stiftung nur der privaten Lebensgestaltung einzelner Personen und verbessert sie lediglich die wirtschaftliche Lage derselben, so ist eine Förderung der Allgemeinheit nicht gegeben.⁵⁸

Ob eine Förderung der Allgemeinheit auf materiellem, geistigem oder sittlichem Gebiet vorliegt, ist im Gesetz nicht ausdrücklich genannt. Vielmehr ist zur Auslegung dieser vagen Generalklausel auf die in § 52 Abs. 2 AO vorhandene Aufzählung gemeinnütziger Zwecke zurückzugreifen. Hier werden Zwecke wie die Förderung von Wissenschaft und Forschung sowie Förderung der Jugendhilfe und Altenhilfe, aber auch die Förderung der Tierzucht und Pflanzenzucht aufgezählt. Die Aufzählung ist beispielhaft und nicht abschließend. Weitere Zwecke sind von der Finanzverwaltung in der EStDV in der Anlage 1 zu § 48 Abs. 2 EStDV in Zusammenhang mit der Spendenbegünstigung des EStG nach § 10b EStG ausdrücklich als gemeinnützig anerkannt worden. In einem BFH-Beschluss hat der Gesetzgeber darüber hinaus einige Beispiele genannt, die nicht als gemeinnützig anerkannt werden. Hier werden die Förderung von Yoga-Psychologie, Paintball und Gotcha oder ähnlicher Spiele angeführt.⁵⁹ Schließlich ist darauf hinzuweisen, dass, gemäß eines BFH-Urteils, die Tätigkeit der Stiftung zwar darauf gerichtet sein muss, die Allgemeinheit zu fördern, ein tatsächlicher

⁵⁴ Vgl. BFH, Urt. v. 14.03.1990, BFH/NV (1991), S. 485.

⁵⁵ Siehe § 52 Abs. 1 Satz 2 AO, vgl. dazu KUBMAUL, H./MEYERING, S. (2004 B), S. 92.

⁵⁶ Vgl. EICKER, K. (2004), S. 59.

⁵⁷ Vgl. BFH, Urt. v. 13.12.1978, BStBl II 1979, S. 482 ff.

⁵⁸ Vgl. PUES, L./SCHEERBARTH, W. (2004), S. 106.

⁵⁹ Vgl. BFH, Urt. v. 09.06.1986, BFH/NV (1987), S. 632.

Erfolg aber nicht eintreten muss.⁶⁰ In diesem Zusammenhang genügen schon vorbereitende Handlungen: Die Tätigkeit muss lediglich „darauf gerichtet“⁶¹ sein, die Allgemeinheit zu fördern.

2.2.3 Mildtätige Zwecke (§ 53 AO)

Eine Stiftung verfolgt mildtätige Zwecke gemäß § 53 Abs. 1 AO, wenn ihre Tätigkeit darauf gerichtet ist, bedürftige Personen zu unterstützen. Anders als bei gemeinnützigen Stiftungen wird bei mildtätigen Stiftungen eine Förderung der Allgemeinheit nicht vorausgesetzt. Vielmehr kann eine mildtätige Stiftung auch einzelne Personen fördern, sofern diese nach § 53 AO bedürftig sind.⁶² Bei der Bedürftigkeit wird zwischen Personen unterschieden, die wegen ihres körperlichen, geistigen oder seelischen Zustands, und Personen, die wegen ihrer wirtschaftlichen Lage auf Hilfe anderer angewiesen sind.⁶³ Eine seelische Unterstützung kann z. B. eine Telefonseelsorge sein. Unterstützungen wegen körperlicher, geistiger oder seelischer Hilfsbedürftigkeit dürfen von der Stiftung ohne Rücksicht auf die wirtschaftliche Lage der unterstützten Personen gewährt werden. Bei der Beurteilung der Hilfsbedürftigkeit kommt es nicht darauf an, ob die Hilfsbedürftigkeit dauernd oder vorübergehend besteht. Beispielhaft können hier mildtätige Zwecke i. S. d. § 53 Nr. 1 AO das „Essen auf Rädern“ oder Altenpflegeheime genannt werden.⁶⁴ Die Grenzen für die Unterstützung der wirtschaftlichen Hilfsbedürftigkeit sind in § 53 Nr. 2 AO festgelegt.⁶⁵

Stiftungen, die mildtätige Zwecke verfolgen, können die steuerlichen Vergünstigungen nur erlangen, wenn ihre mildtätige Zweckverfolgung selbstlos erfolgt. Laut einem BFH-Urteil ist es dabei nicht erforderlich, dass mildtätige Stiftungen ihre Leistungen unentgeltlich erbringen.⁶⁶ Erzielt die Stiftung im Zusammenhang mit der Zweckverfolgung Einnahmen, unterhalten die Körperschaften damit in der Regel einen Zweckbetrieb, der im Nachfolgenden noch näher beschrieben wird.⁶⁷

Im Hinblick auf den höheren Spendenabzug bei mildtätigen Zwecken gemäß § 10 Abs. 1 Satz 2 EStG, nämlich 10 % des Gesamtbetrages der Einkünfte, hat die Abgrenzung zwi-

⁶⁰ Vgl. BFH, Urt. v. 13.12.1978, BStBl II 1979, S. 482 ff.

⁶¹ § 52 Abs. 1 Satz 1 AO.

⁶² Vgl. PUES, L/SCHNEIDER, W. (2004), S. 117.

⁶³ Siehe § 53 Abs. 1 Satz 1 und 2 AO.

⁶⁴ Siehe AEAO zu § 53 Nr. 4 AO.

⁶⁵ Siehe hierzu auch AEAO zu § 53 Nr. 6.

⁶⁶ Vgl. BFH, Urt. v. 24.07.1996, BStBl II 1996, S. 583 ff.

⁶⁷ Vgl. unten Kapitel 2.4.5.

schen mildtätigen und gemeinnützigen Zwecken auch eine besondere steuerliche Bedeutung.⁶⁸

2.2.4 Kirchliche Zwecke (§ 54 AO)

In der AO wird des Weiteren zwischen der Förderung der Religion gemäß § 52 Abs. 2 Nr. 1 AO und der Förderung kirchlicher Zwecke nach § 54 AO unterschieden. Eine Stiftung verfolgt nur dann kirchliche Zwecke gemäß § 54 Abs. 1 AO, wenn ihre Tätigkeit darauf gerichtet ist, eine Religionsgemeinschaft, die Körperschaft des öffentlichen Rechts ist, selbstlos zu fördern. Dies gilt für Religionsgemeinschaften des öffentlichen Rechts, wie z. B. die evangelische und die katholische Kirche in ihrer Erscheinung als Landeskirche, die jüdischen Kultusgemeinden, aber auch die Zeugen Jehovas. Zu den kirchlichen Zwecken i. S. d. § 54 Abs. 2 AO gehören bspw. die Errichtung, Ausschmückung und Unterhaltung von Gotteshäusern und kirchlichen Gemeindehäusern, die Ausbildung von Geistlichen oder die Erteilung von Religionsunterricht. Eine Stiftung verfolgt auch dann einen kirchlichen Zweck i. S. d. § 54 AO, wenn sie Vermögen, welches der Kirche gehört, verwaltet.⁶⁹

Unterstützt eine Stiftung Religionsgemeinschaften, die nicht Körperschaften des öffentlichen Rechts sind, können diese aufgrund der Vorschrift nach § 52 Abs. 2 Nr. 1 AO als gemeinnützige Stiftung anerkannt werden. Hierzu gehören bspw. muslimische Organisationen. Liegt also demnach die Förderung der muslimischen Religion nach § 52 Abs. 2 Nr. 1 AO vor, so ist dies ein gemeinnütziger Zweck, und es muss hier, anders als bei der Förderung kirchlicher Zwecke, zusätzlich eine Förderung der Allgemeinheit auf materiellem, geistigem oder sittlichem Gebiet hinzukommen.

2.3 Steuerrechtliche Grundsätze

2.3.1 Das Postulat der Selbstlosigkeit

Die in § 55 AO geregelte Vorschrift der Selbstlosigkeit ist der zentrale Kern des Gemeinnützigkeitsrechts.⁷⁰ Wie schon in den §§ 52, 53 und 54 AO zum Ausdruck kommt, muss die nach §§ 51 ff. AO steuerbegünstigte Körperschaft immer selbstlos tätig sein. Die Selbstlosigkeit ist somit eine Grundvoraussetzung für alle steuerbegünstigten Zwecke. Das selbstlose Handeln entspricht uneigennützigem Handeln.⁷¹ Dagegen verfolgt eine Körperschaft eigenwirtschaftliche Zwecke, wenn ihre Tätigkeit darauf gerichtet ist, ihr Vermögen und ihre

⁶⁸ Vgl. BMF, Schreiben v. 09.01.2001, BStBl I 2001, S. 81.

⁶⁹ Vgl. BFH-Urteil vom 24. 07. 1996, I R 35/94, BStBl II 1996, 583.

⁷⁰ Siehe § 55 Abs. 1 Hs. 1 AO.

⁷¹ Vgl. PUES, L./SCHEERBARTH, W. (2004), S. 122.

Einkünfte zu vermehren. Allerdings ist nicht jede auf Verbesserung der Einkünfte oder des Vermögens gerichtete Tätigkeit als Verstoß gegen das Gebot der Selbstlosigkeit anzusehen. Eine Körperschaft kann auf Gewinnerzielung gerichtete wirtschaftliche Geschäftsbetriebe unterhalten, ohne dadurch das Gebot der Selbstlosigkeit zu verletzen. Jedoch darf sie dabei nicht in erster Linie eigenwirtschaftliche Zwecke fördern.⁷² Wenn z. B. eine Stiftung ausschließlich durch Darlehen ihrer Stiftungsgründer finanziert ist und dieses Darlehen satzungsgemäß tilgen und verzinsen muss, so übt sie in erster Linie eigenwirtschaftliche Zwecke aus.⁷³

Gemäß § 55 Abs. 1 S. 2 Nr. 1 AO dürfen die Mittel der Stiftung nur für satzungsmäßige Zwecke verwendet werden. Darüber hinaus dürfen der Stifter und seine Erben grundsätzlich keine Zuwendungen aus Mitteln der Stiftung erhalten.⁷⁴ Somit bedeutet die Selbstlosigkeit ein Handeln unter Verzicht auf den eigenen Nutzen. Selbstlos tätige Stiftungen agieren, indem sie in erster Linie ihre Mittel für steuerbegünstigte Zwecke verwenden. § 55 Abs. 1 Nr. 4 enthält den wichtigen Grundsatz der Vermögensbindung. Durch ihn soll sichergestellt werden, dass auch im Falle der Auflösung oder Aufhebung der Stiftung oder bei Wegfall ihres bisherigen Zwecks das erwirtschaftete Vermögen nur für steuerbegünstigte Zwecke verwendet oder auf eine steuerbegünstigte Körperschaft zur Verwendung für steuerbegünstigte Zwecke übertragen wird.⁷⁵

Nach § 55 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 AO unterliegen die Erträge der Stiftung außerdem dem Gebot der zeitnahen Mittelverwendung. Somit soll eine Vermögensmehrung durch die zufließenden Mittel umgangen werden. Gemäß Satz 3 ist eine zeitnahe Mittelverwendung dann gegeben, wenn die Mittel spätestens im Laufe des dem Zufluss folgenden Jahres für die steuerbegünstigten Zwecke verwendet werden. Jedoch ist dabei die Verwendung von Mitteln nicht mit dem Abfluss von Mitteln gleichzusetzen.⁷⁶ Sie gelten als verwendet, wenn ein Beschluss der Stiftungsgremien vorliegt, ein Projekt durchzuführen, oder wenn Gegenstände, die satzungsmäßigen Zwecken dienen, angeschafft oder hergestellt werden.⁷⁷ In § 58 AO finden sich zudem zahlreiche Ausnahmen vom Gebot der zeitnahen Mittelverwendung. Als ein solcher Sonderfall kann die Rücklagenbildung gemäß § 58 Nr. 6 und 7 AO genannt werden. Somit entsteht ein Widerspruch zwischen der Pflicht zur Kapitalerhaltung und dem Gebot der zeitnahen Mittelverwendung.⁷⁸ Eine Stiftung hat für Mittel, die nicht schon im Jah-

⁷² Vgl. PUES, L./SCHEERBARTH, W. (2004), S. 123; ARNOLD, A. (2005), S. 581.

⁷³ Siehe AEAO zu § 55 Abs. 1 Nr. 1 AO.

⁷⁴ Vgl. KUBMAUL, H./MEYERING, S. (2004 B), S. 92.

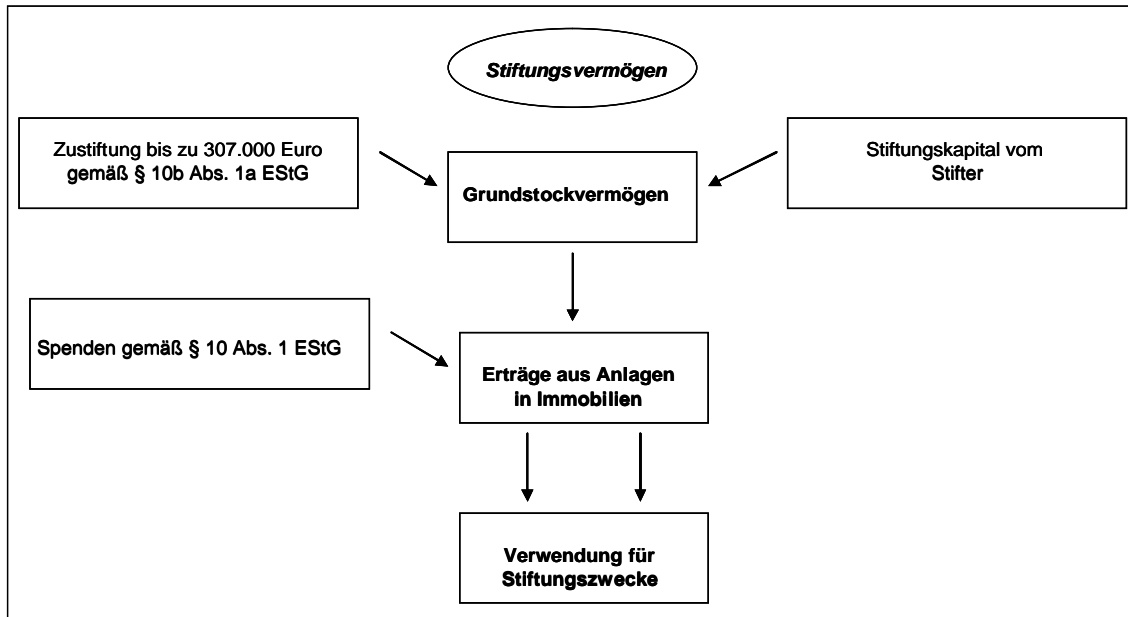
⁷⁵ Vgl. EICKER, K. (2004), S. 67.

⁷⁶ Vgl. SCHUMACHER, A., (2001), S. 29.

⁷⁷ Vgl. SEIFART, W. (1987), S. 1893; KÜMPEL, A. (2001), S. 153.

⁷⁸ Vgl. PUES, L./SCHEERBARTH, W. (2004), S. 127.

re des Zuflusses verwendet werden, deren zeitnahe Verwendung durch eine Mittelverwendungsrechnung nachzuweisen.⁷⁹ Das Grundstockvermögen, welches, wie in Abb. 2 ersichtlich, aus den Zustiftungen und dem Stiftungskapital des Stifters besteht, ist jedoch von der Mittelverwendung ausgenommen, da dies grundsätzlich nicht geschmälert werden darf.⁸⁰



**Abb. 2: Darstellung des Stiftungsvermögens
(Quelle: Eigene Darstellung)**

Wirtschaftet eine Stiftung mit dem Grundstock, indem sie ihn in Immobilien anlegt, so fließen ihr daraus Erträge zu. Nur diese, und die erhaltenen Spenden, dürfen, wie in Abb. 2 dargestellt, zur Verwirklichung des Stiftungszwecks verwendet werden.⁸¹ Abgesehen von den in § 62 AO geregelten Ausnahmen muss die Vermögensbindung in der Satzung gemäß § 61 AO ausdrücklich geregelt sein.

2.3.2 Grundsatz der Ausschließlichkeit und Unmittelbarkeit

Die Einzelsteuergesetze fordern zusätzlich zur gegenwartsnahen gemeinnützigen Zielsetzung der Stiftung, dass diese ausschließlich ihre satzungsmäßigen Zwecke verfolgt. Das in § 56 AO definierte Gebot der Ausschließlichkeit beschränkt die Stiftung auf die steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke. Sie kann hierbei ohne weiteres auch mehrere steuerbegünstigte Zwecke nebeneinander verwirklichen, ohne dass dadurch der Grundsatz der Ausschließlichkeit verletzt wird.⁸² Will die Stiftung weitere steuerbegünstigte Zwecke för-

⁷⁹ Vgl. THIEL, J. (1992), S. 1905 ff. zu einem ausführlichen Beispiel zur Mittelverwendungsrechnung.

⁸⁰ Vgl. BOOCHS, W./GANTEFÜHRER, F. (1997), S. 1842.

⁸¹ Weitere Erläuterungen zum Grundstockvermögen finden sich in Anhang I, S. 79.

⁸² Siehe AEAO zu § 56; vgl. auch BFH, Urt. v. 20.12.1978, BStBl II 1979, S. 496 f.

dern, die noch nicht in der Satzung aufgenommen sind, so ist eine Satzungsänderung nötig.⁸³ Die Gemeinnützigkeit ist nicht gegeben, wenn die Stiftung neben ihren satzungsmäßigen gemeinnützigen Zwecken einen nicht gemeinnützigen Zweck verfolgt.⁸⁴ Somit wird die ausschließliche Einkommensverwendung für steuerbegünstigte Zwecke vorgeschrieben.⁸⁵

Eine weitere grundsätzliche Forderung ist die der Unmittelbarkeit. In § 57 AO ist die Unmittelbarkeit näher definiert. Nach § 57 Abs. 1 Satz 1 AO verfolgt eine Stiftung unmittelbar steuerbegünstigte satzungsmäßige Zwecke, wenn sie den Zweck selbst verwirklicht. Hier kann auch eine Hilfsperson eingeschaltet werden, wenn das Wirken der Hilfsperson nach den rechtlichen und tatsächlichen Beziehungen wie eigenes Wirken der Stiftung anzusehen ist.⁸⁶ Eine Hilfsperson kann z. B. eine natürliche Person sein, die aufgrund eines Arbeitsvertrages die Tätigkeit als solche übernehmen darf. Die Stiftung muss hierbei eine unmittelbare Einflussmöglichkeit auf die Hilfsperson haben.⁸⁷

Des Weiteren ist zwischen dem steuerbegünstigten Zweck und den Mitteln zum Zweck zu unterscheiden. Der verfolgte Zweck muss unmittelbar erfüllt werden, dabei können die Mittel zur Erfüllung des begünstigten Zwecks durch steuerpflichtige Betätigungen beschafft werden, ohne dass es hierbei auf die Unmittelbarkeit ankommt, sofern es sich dabei nicht um einen steuerschädlichen Hauptzweck handelt.⁸⁸ Der Gesetzgeber verlangt darüber hinaus nicht, dass der gemeinnützige Zweck erreicht werden muss. Es reicht aus, wenn die Stiftung ihr unmittelbares Handeln darauf ausrichtet, diesen Zweck zu erfüllen.⁸⁹

2.4 Wirtschaftliche Betätigung der gemeinnützigen Stiftung

2.4.1 Unterteilung der Tätigkeitsbereiche

Die Betätigungen von steuerbegünstigten Stiftungen dienen nicht immer ausschließlich gemeinnützigen Zwecken. Sie sind, wie in Abb. 3 dargestellt, steuerlich in vier Bereiche zu unterteilen. Die vier Bereiche sind: ideeller Bereich, Bereich der Vermögensverwaltung, Bereich des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs und Bereich des Zweckbetriebs.

⁸³ Siehe AEAO zu § 56; die Satzungsänderung erfolgt erst mit der Eintragung ins Handels- oder Vereinsregister, vgl. hierzu BFH, Urt. v. 25.04.2001, DB 2001, S. 1538 ff.

⁸⁴ Vgl. BFH, Urt. v. 20.12.1978, BStBl II 1979, S. 496 f.

⁸⁵ Vgl. RFH, Urt. v. 11.01.1934, RStBl. 1934, S. 246.

⁸⁶ Vgl. HARTMANN, M. (2005A), S. 393.

⁸⁷ Siehe AEAO zu § 57 Nr. 2.

⁸⁸ Vgl. BFH, Urt. v. 21.08.1985, BStBl II 1986, S. 88 ff.

⁸⁹ In dem BMF Schreiben v. 20.09.2005, DStR 2005, S. 1732 ff. nimmt der BMF zur Förderung der Allgemeinheit und zu Satzungsbestimmungen bezüglich Ausschließlichkeit und Unmittelbarkeit Stellung.

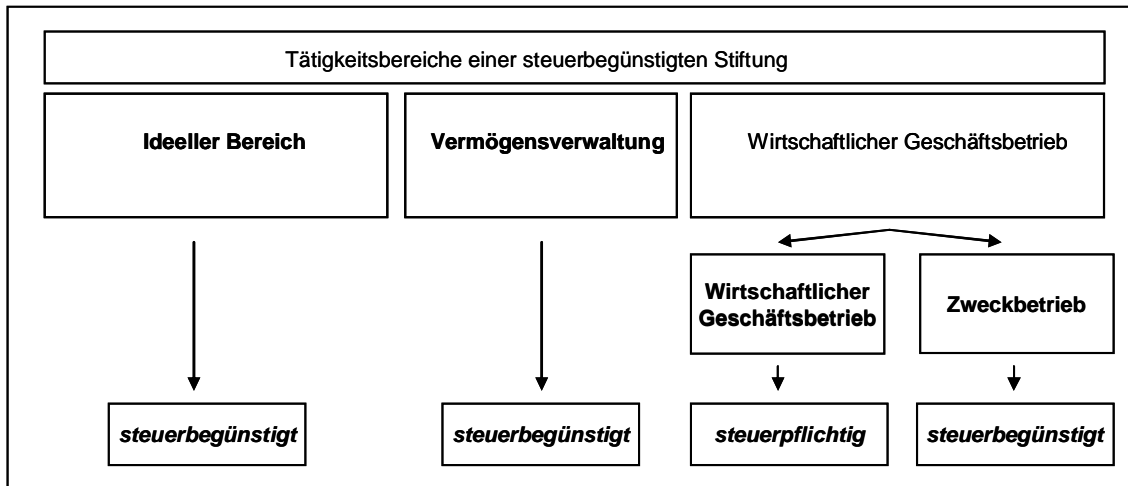


Abb. 3: Tätigkeitsbereiche einer Stiftung
(Quelle: eigene Darstellung)

2.4.2 Ideeller Bereich

Der ideelle Bereich, d. h. die Erfüllung der Satzungszwecke auf nichtwirtschaftliche Weise, ist der hauptsächliche Tätigkeitsbereich der gemeinnützigen Stiftung. Dieser Bereich ist in vollem Umfang steuerbegünstigt. Er umfasst diejenigen Tätigkeiten der Stiftung, die unmittelbar und ausschließlich der Zweckverwirklichung dienen.⁹⁰ Auf der Einnahmeseite sind es im Wesentlichen die erhaltenen Spenden, das Stiftungsvermögen, Schenkungen, Zustiftungen und ggfs. erhaltene staatliche Zuschüsse. Auf der Ausgabenseite sind es dagegen die erwirtschafteten Mittel der Stiftung zur Verwendung im gemeinnützigen Bereich, wie z. B. Personalausgaben.⁹¹ Der ideelle Bereich ist somit der Mittelpunkt der Betätigung einer steuerbegünstigten gemeinnützigen Stiftung. Im ideellen Bereich werden keine Leistungen gegen Entgelt erbracht, somit liegt auch kein Leistungsaustausch vor.⁹²

2.4.3 Bereich der Vermögensverwaltung (§ 14 AO)

Die Vermögensverwaltung ist bei einer gemeinnützigen Stiftung ebenfalls steuerbegünstigt. Das Gesetz definiert, was als solche anzusehen ist. Zunächst legt der Gesetzgeber in § 14 Satz 1 AO als negatives Tatbestandsmerkmal für den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb fest, dass seine Tätigkeit über den Rahmen einer Vermögensverwaltung hinausgeht. Somit darf der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb keine bloße Vermögensverwaltung sein. Nach § 14 Satz 3 AO liegt eine steuerbegünstigte Vermögensverwaltung vor, wenn Vermögen

⁹⁰ Vgl. WALLENHORST, R./HALACZINSKY, R. (2004), S. 69.

⁹¹ Vgl. HARTMANN, M. (2005B), S. 476.

⁹² Vgl. HARANT, D. (2002), S. 37.

genutzt wird. Schon die Anschaffung von Grundstücken zum Zwecke der Vermietung ist eine vorbereitende Tätigkeit zur Vermögensverwaltung.⁹³

2.4.4 Bereich des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes (§ 14 AO)

Der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb bei einer gemeinnützigen Stiftung ist dagegen steuerpflichtig. Nach § 14 Satz 1 und 2 AO liegt ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb vor, wenn sich die Stiftung selbständig, nachhaltig und über den Rahmen einer Vermögensverwaltung hinausgehend betätigt, um dadurch Einnahmen oder andere wirtschaftliche Vorteile zu erzielen. Dabei gehören Spenden für steuerbegünstigte Zwecke nicht zu den Einnahmen eines steuerpflichtigen Geschäftsbetriebs.⁹⁴ Durch den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb geraten die gemeinnützigen Stiftungen in Konkurrenz zu der nicht steuerbegünstigten unternehmerischen Tätigkeit. Die Absicht jedoch, dabei Gewinn zu erzielen, ist nicht erforderlich.⁹⁵ In zahlreichen Fällen ist es geradezu notwendig, dass Stiftungen sich wirtschaftlich betätigen, um mit den erwirtschafteten Mitteln den gemeinnützigen Zweck verwirklichen zu können. Dazu zählen bspw. ein Basar, ein Dritte-Welt-Laden oder auch gastronomische Leistungen.⁹⁶ Selbst wenn die gemeinnützige Stiftung den erwirtschafteten Gewinn aus den Bereichen im Betrieb thesauriert und Rücklagen bildet, ist das steuerlich nicht unschädlich.⁹⁷

Auch aus einer Beteiligung einer Stiftung an einem Unternehmen kann ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb resultieren. Sofern eine Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft gehalten wird, handelt es sich grundsätzlich nicht um einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb, sondern um eine Vermögensverwaltung.⁹⁸ Liegt jedoch eine Mehrheitsbeteiligung vor und es wird tatsächlich entscheidender Einfluss auf die laufende Geschäftsführung ausgeübt, so ist ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb vorhanden.⁹⁹ Ein solcher entscheidender Einfluss liegt vor, wenn eine Personenidentität hinsichtlich der Geschäftsführung der Beteiligungsgesellschaft und des Vorstandes der gemeinnützigen Stiftung besteht.¹⁰⁰ Hier kann es folglich zu einer partiellen Steuerpflicht kommen.¹⁰¹

⁹³ Vgl. TIPKE, K. ET AL. (2004), S. 61 f.

⁹⁴ Vgl. BUCHNA, J. (2003), S. 407.

⁹⁵ Hierin unterscheidet sich der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb von einem Gewerbebetrieb i. S. d. § 15 Abs. 2 EStG.

⁹⁶ Vgl. HARANT, D. (2002), S. 38.

⁹⁷ Vgl. BMF, Schreiben v. 15.02.2002, DB 2002, S. 456.

⁹⁸ Vgl. HÜTTEMANN, R. (1991), S. 154; AEAO zu § 64 Abs. 1 Nr. 3 Satz 3.

⁹⁹ Vgl. ROOLF, W. (1985), S. 1158 f.; AEAO zu § 64 Abs. 1 Nr. 3 Satz 4.

¹⁰⁰ Vgl. SCHULZ P./WERZ, R. (2006A), S. 35.

¹⁰¹ Für weitere Ausführungen zur partiellen Steuerpflicht siehe Kapitel 2.5.1; vgl. auch ARNOLD, A. (2005), S. 582.

Bei einer Beteiligung an einer Personengesellschaft besteht hingegen ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb. Die gewerblichen Gewinne einer Personengesellschaft sind Einkünfte der Gesellschafter und damit auch gewerbliche Einkünfte der Stiftung.¹⁰² Ist jedoch die Personengesellschaft, an der die Stiftung beteiligt ist, lediglich Vermögensverwaltend, führt es bei der Stiftung zu einer unschädlichen Vermögensverwaltung.¹⁰³ Darüber hinaus kann auch aus einer Betriebsaufspaltung ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb entstehen.¹⁰⁴ Ein Beispiel hierfür ist, wenn eine gemeinnützige Stiftung ein Betriebsgrundstück an eine Kapitalgesellschaft, an der sie selbst beteiligt ist, vermietet.¹⁰⁵

2.4.5 Bereich des Zweckbetriebes (§ 65 AO)

Ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb kann auch ein sog. Zweckbetrieb sein, d. h. ein Betrieb, der dazu dient, die steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke der Stiftung zu verwirklichen.¹⁰⁶

Sobald eine wirtschaftliche Betätigung für die Stiftung zwingend notwendig ist, ihrem Satzungskonzept entspricht und nicht unzumutbar in Wettbewerb zu gewerblichen Anbietern tritt, handelt es sich um einen Zweckbetrieb.¹⁰⁷ Zweckbetriebe werden auch als wirtschaftliche Geschäftsbetriebe i. S. d. § 14 AO i. V. m. § 65 Abs. 1 AO definiert.¹⁰⁸ Die Besonderheit besteht aber darin, dass es sich um steuerunschädliche wirtschaftliche Betätigungen handelt.¹⁰⁹

Nach § 65 AO ist ein Zweckbetrieb nur gegeben, wenn die folgenden drei Voraussetzungen erfüllt sind: Erstens muss ein Zweckbetrieb gemäß § 65 Nr. 1 AO tatsächlich und unmittelbar satzungsmäßige Zwecke der Körperschaft verwirklichen. Zweitens müssen sich die Zwecke der Körperschaft gemäß § 65 Nr. 2 AO nur durch den Zweckbetrieb erreichen lassen können. Besondere Bedeutung für einen Zweckbetrieb hat die dritte Voraussetzung, die sog. Wettbewerbsklausel des § 65 Nr. 3 AO. Nach dieser Vorschrift kommt es im Einzelfall nicht darauf an, ob tatsächlich eine Wettbewerbssituation besteht, sondern es ist lediglich auf die potenzielle Wettbewerbssituation zu achten.¹¹⁰ Das bedeutet, dass es entscheidend ist, ob die wirtschaftliche Betätigung der Stiftung die Eröffnung gleichartiger Gewer-

¹⁰² Vgl. SCHULZ P./WERZ. R. (2006A), S. 35.

¹⁰³ Vgl. SCHULZ P./WERZ. R. (2006A), S. 36.

¹⁰⁴ Weitere Ausführungen dazu siehe SADRINNA, R./MEIER N. (1988), S. 738 f.

¹⁰⁵ Vgl. SCHULZ P./WERZ. R. (2006A), S. 37.

¹⁰⁶ Vgl. HARTMANN, M. (2005B), S. 489.

¹⁰⁷ Vgl. BFH, Urt. v. 09.04.1987, BStBl II 1987, S. 659 ff. zur Notwendigkeit der wirtschaftlichen Betätigung; vgl. BFH, Urt. v. 13.08.1986, BStBl II 1986, S. 831 f. zu gewerblichen Anbietern.

¹⁰⁸ Vgl. HARTMANN, M. (2005B), S. 489.

¹⁰⁹ Vgl. KUßMAUL, H./MEYERING, S. (2004 B), S. 96.

¹¹⁰ Vgl. BFH, Urt. v. 23.11.1988, BStBl II 1989, S. 391 ff.; BFH, Urt. v. 30.03.2000, BStBl II 2000, S. 705 ff.

betriebe behindert. Eine Reihe in der Praxis häufig vorkommender Zweckbetriebe ist in den §§ 66-68 AO geregelt. Als Beispiele für derartige Zweckbetriebe können die Wohlfahrtspflege, klassisch Krankenhäuser, gemäß § 66 AO oder auch Altenheime gemäß § 68 AO genannt werden. Hierbei handelt es sich um Sonderregelungen, die der allgemeinen Regelung des § 65 AO vorgehen.

Die Aufteilung in die vier Tätigkeitsbereiche der Stiftungen hat auch für die laufende Besteuerung der Stiftung direkte Folgen.

2.5 Die steuerlichen Rahmenbedingungen der gemeinnützigen Stiftung

2.5.1 Besteuerung des Stiftungsbetriebs

Die in den einzelnen Steuergesetzen geregelten Steuervergünstigungen können nur gewährt werden, wenn sämtliche satzungsmäßigen Voraussetzungen gemäß § 59 AO erfüllt sind. Die Steuervergünstigungen aufgrund gemeinnütziger, mildtätiger oder kirchlicher Zwecke dienen dazu, die private selbstlose Förderung des Gemeinwohls zu beleben und zu belohnen und auf diese Weise den Staat zu entlasten.¹¹¹ Sowohl inländische rechtsfähige als auch nichtrechtsfähige Stiftungen sind nach § 1 Abs. 1 Nr. 5 KStG unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig. Nach Genehmigung der gemeinnützigen Stiftung sollte ein Körperschaftsteuerfreistellungsbescheid beantragt werden. Vorher sollte sich die Stiftung jedoch durch eine vorläufige Bescheinigung des Gemeinnützigkeitsstatus absichern.¹¹² Wichtig ist die Steuerbefreiung der Stiftung bei Stiftungserrichtung vor allem wegen der Freistellung des übergegangenen Vermögens von der Schenkungs- bzw. Erbschaftsteuer.¹¹³ So sind rechtsfähige und nichtrechtsfähige Stiftungen, die nach der Satzung bzw. dem Stiftungsgeschäft und nach der tatsächlichen Geschäftsführung ausschließlich und unmittelbar gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken dienen, von der KSt nach § 5 Abs.1 Nr. 9 KStG befreit. Dabei reicht es schon aus, wenn die Tätigkeiten wie z. B. das Einsammeln von Mitteln zur Erfüllung der Satzungszwecke nur vorbereitet werden.¹¹⁴

Wird jedoch ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb, der nicht Zweckbetrieb ist, unterhalten, ist die Steuerbefreiung nach § 64 Abs. 1 AO gemäß § 5 Abs. 1 Nr. 9 Satz 2 KStG ausgeschlossen. Gemeinnützige Stiftungen unterliegen mit ihren Gewinnen aus wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben der Besteuerung. Besteuerungsgrundlage für die KSt ist das zu ver-

¹¹¹ TIPKE, K. ET AL. (2005), S. 813.

¹¹² Vgl. PAHLKE, A./KOENIG, U. (HRSG) (2004), S. 491.

¹¹³ Vgl. MECKING, C. (1998), S. 66.

¹¹⁴ Vgl. BFH, Urt. v. 23.07.2003, FR 2004, S. 159 ff.

steuernde Einkommen gemäß § 7 Abs. 1 KStG,¹¹⁵ es sei denn, die Einnahmen aus wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben bleiben unterhalb der Besteuerungsgrenze des § 64 Abs. 3 AO. In dem Fall sind wirtschaftliche Geschäftsbetriebe, die keine Zweckbetriebe sind, nicht der KSt unterworfen, vorausgesetzt die Einnahmen einschließlich der USt im Jahr übersteigen insgesamt nicht 30.678 Euro.

Auch bei steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben ist die Stiftung selbst körperschaftsteuerpflichtig, und nicht etwa der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb als solcher. Allerdings erstreckt sich die Steuerpflicht der Stiftung in sachlicher Hinsicht nur auf die aus dem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb erzielten Einkünfte, während die mit dem eigentlichen steuerbegünstigten Zweck zusammenhängenden Einnahmen und Ausgaben für die Besteuerung außer Betracht bleiben.¹¹⁶ Dieses Phänomen nennt man auch partielle Steuerpflicht.¹¹⁷

Gemäß § 2 Abs. 1 GewStG unterliegt jeder Gewerbebetrieb im Inland der GewSt. Soweit eine Stiftung Einkünfte aus einem Gewerbebetrieb hat, ist sie mit diesem Gewerbebetrieb zur GewSt verpflichtet. Somit gilt ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb einer Stiftung gemäß § 2 Abs. 1 GewStG als Gewerbebetrieb und unterliegt damit der GewSt.¹¹⁸ Ebenso wie bei der KSt sind steuerbegünstigte Stiftungen grundsätzlich, wenn die Voraussetzungen für die Inanspruchnahme steuerlicher Vergünstigungen nach der AO während des gesamten Bemessungszeitraums gegeben sind, von der Gewerbesteuer gemäß § 3 Nr. 6 GewStG befreit. Die Besteuerungsgrenze des § 64 Abs. 3 AO findet auch bei der Gewerbesteuer Anwendung. Somit kann festgehalten werden, dass eine Körperschaft, wenn sie einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb unterhält und deshalb zur KSt veranlagt wird, in der Regel auch zur GewSt heranzuziehen ist.¹¹⁹

Das Umsatzsteuerrecht enthält keine speziellen Befreiungsvorschriften für steuerbegünstigte Körperschaften. Jedoch fallen zahlreiche Umsätze von gemeinnützigen Körperschaften und Vermögensmassen unter die allgemeinen Befreiungsvorschriften des UStG, wie z. B. die Vermietung und die Verpachtung von Grundstücken gemäß § 4 Nr. 12a UStG oder die Teilnahmegebühren aus kulturellen und sportlichen Veranstaltungen nach § 4 Nr. 22b UStG. Die Umsätze steuerbegünstigter Stiftungen unterliegen der USt grundsätzlich nur mit dem ermäßigten Steuersatz von 7 % nach § 12 Abs. 2 Nr. 8 UStG, wenn sie in den Bereichen der Vermögensverwaltung und des Zweckbetriebes anfallen. Eine Ausnahme besteht

¹¹⁵ Vgl. dazu Berechnungsschema der KSt in Anhang II, S. 80.

¹¹⁶ Vgl. dazu das Beispiel zur partiellen Steuerpflicht in Anhang III, S. 81.

¹¹⁷ Vgl. SCHAUHOFF, S. (HRSG.) (2005), S. 371.

¹¹⁸ Vgl. dazu Berechnungsschema der GewSt in Anhang IV, S. 82.

¹¹⁹ Vgl. BUCHNA, J. (2003), S. 418.

für die Umsätze, die in einem steuerpflichtigen Geschäftsbetrieb erwirtschaftet werden. Sie sind dem Regelsteuersatz von 19 % gemäß § 12 Abs. 1 UStG unterworfen.¹²⁰

Darüber hinaus ist eine inländische Stiftung, die nach der Satzung, dem Stiftungsgeschäft und nach ihrer tatsächlichen Geschäftsführung ihren Grundbesitz ausschließlich und unmittelbar für gemeinnützige oder mildtätige Zwecke nutzt, von der GrSt gemäß § 3 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3b GrStG befreit.

Damit ist die steuerliche Behandlung der Stiftung in ihren relevanten Grundzügen beschrieben. Nicht nur die laufende Besteuerung einer gemeinnützig anerkannten Stiftung wird steuerlich begünstigt, auch die Zuwendungen von Spendern an gemeinnützige Stiftungen sind jedoch privilegiert.

2.5.2 Die steuerliche Förderung von Zuwendungen an Stiftungen

Stifter werden vom Staat steuerlich gefördert, wenn die Spenden zur Förderung mildtätiger, kirchlicher, religiöser und wissenschaftlicher und der als besonders förderungswürdig anerkannten gemeinnützigen Zwecke dienen. So dürfen Spenden in begrenzter Höhe gemäß § 10b Abs. 1 EStG als Sonderausgaben vom Gesamtbetrag der Einkünfte, der Bemessungsgrundlage, abgezogen werden. Diese Regelung gilt auch gemäß § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG für Körperschaften. Sind die Voraussetzungen der abzugsfähigen Sonderausgaben i. S. d. § 10b Abs. 1 Nr. 1 EStG i. V. m. § 48 Abs. 3 EStDV erfüllt, so kann der Spender unter Vorlage einer Spendenbescheinigung von seinem Spendenabzugsrecht Gebrauch machen.¹²¹ Nach dieser Vorschrift gehören hierzu Spenden und Mitgliedsbeiträge. „Durch das Spendenabzugsrecht soll der private Altruismus stimuliert werden.“¹²²

Gemäß § 10b Abs. 1 Nr. 1 EStG können Zuwendungen bis zu einer Höhe von 2 ‰ der Summe der gesamten Umsätze und der im Kalenderjahr aufgewendeten Löhne und Gehälter von der Bemessungsgrundlage abgezogen werden. Durch die Berufung auf Löhne und Gehälter soll es dem Unternehmen auch in Verlustjahren ermöglicht werden, zu spenden.¹²³ Wahlweise können nach § 10b Abs. 1 Nr. 1 EStG 5 % des Gesamtbetrags der Einkünfte als Sonderausgaben von der Bemessungsgrundlage abgezogen werden. Bei wissenschaftlichen, mildtätigen und als besonders förderungswürdig anerkannten kulturellen Zwecken erhöht sich der Prozentsatz nach § 10b Abs. 1 Nr. 2 EStG auf 10 %.¹²⁴ Zusätzlich zum all-

¹²⁰ Vgl. BUCHNA, J. (2003), S. 423; hier wurde das UStG mit einem Regelsteuersatz von 16 % durch das UStG v. 13.12.2006 mit einem Regelsteuersatz von 19 % geändert.

¹²¹ Vgl. BERNDT, H. (2003), S. 241.

¹²² TIPKE, K. ET AL. (2005), S. 817.

¹²³ Vgl. HEUER, C.-H./HABIGHORST, O. (2003), S. 935.

¹²⁴ Vgl. dazu das Beispiel zur Berechnung der Spendenhöchstbeträge in Anhang V, S. 83.

gemeinen Höchstbetrag können - unabhängig vom Einkommen - für Zuwendungen an gemeinnützige Stiftungen und an Stiftungen des öffentlichen Rechts p. a. bis zu 20.450 Euro gemäß § 10b Abs. 1 Satz 3 EStG steuermindernd geltend gemacht werden. Begünstigt werden mildtätige, kirchliche, religiöse und alle gemeinnützigen Zwecke. Bei Zuwendungen an Stiftungen können daher kumulativ der Abzug nach § 10b Abs. 1 Satz 1 und 2 EStG und der Abzug nach § 10b Abs. 1 Satz 3 EStG geltend gemacht werden.

Durch ein veröffentlichtes BFH-Urteil aus dem Jahre 2005 steht jedem Ehegatten der zusätzliche Höchstbetrag von 20.450 Euro p. a. für Zuwendungen an Stiftungen zu.¹²⁵ Somit sind die Eintragungen nicht mehr für beide Ehegatten gemeinsam vorzunehmen, sondern müssen von beiden Ehegatten getrennt aufgeführt werden.¹²⁶

Stifter, die ein bedeutendes Vermögen in eine gemeinnützige Stiftung einbringen, können im ersten Jahr nach Anerkennung der Stiftung Zuwendungen bis zu 307.000 Euro steuerlich absetzen.¹²⁷ Dieser Betrag kann auf das Jahr der Zuwendung und die folgenden neun Jahre verteilt werden, darf jedoch nur einmal innerhalb eines Jahrzehnts angerechnet werden.¹²⁸

Gemäß § 10b Abs. 1 Nr. 4 EStG können Spenden zur Förderung wissenschaftlicher, mildtätiger oder als besonders förderungswürdig anerkannter kultureller Zwecke mit einem Wert von mindestens 25.565 Euro auf das vorangegangene bzw. die fünf folgenden Veranlagungszeiträume verteilt vor- und zurückgetragen werden. Hierbei ist zu beachten, dass Körperschaften bei Großspenden keinen Spendenrücktrag machen können. Jedoch können sie den Vortrag von Großspenden nicht nur für die folgenden fünf Jahre, sondern für die folgenden sechs Jahre vornehmen.¹²⁹ Wird dessen ungeachtet zum falschen Zeitpunkt gespendet, wenn z. B. das Einkommen im Jahre der Großspende negativ ist, bleibt der Spendenabzug ohne steuerliche Wirkung.¹³⁰

Gemäß § 10b Nr. 4 EStG wird das Vertrauen des Spenders über die Richtigkeit der Spendenbestätigung geschützt. Wird eine falsche Spendenbestätigung ausgestellt oder eine nicht steuerlich begünstigte Verwendung der Spende veranlasst, haftet die Stiftung für den Steuerausfall mit 40 % des zugewendeten Betrages.¹³¹

¹²⁵ Vgl. BFH, Urt. v. 03.08.2005, BStBl II 2006, S. 121 ff.

¹²⁶ Vgl. BFH, Urt. v. 03.08.2005, BStBl II 2006, S. 121 ff.

¹²⁷ Das ist die Zustiftung oder der sog. Gründungshöchstbetrag gemäß § 10b Abs. 1a EStG.

¹²⁸ Vgl. TIPKE, K. ET AL. (2005), S. 817.

¹²⁹ Vgl. SCHULZ, P./WERZ, R. (2006b), S. 30.

¹³⁰ Vgl. zur Verdeutlichung des Großspendenzeitpunktes das Beispiel in Anhang VI, S. 84.

¹³¹ Vgl. TIPKE, K. ET AL. (2005), S. 818.

Erbschaftsteuerfrei bleiben Zuwendungen an eine als gemeinnützig oder mildtätig bzw. kirchlich anerkannte rechtsfähige oder nicht rechtsfähige Stiftung mit Sitz oder Geschäftsleitung im Inland gemäß § 13 Abs. 1 Nr. 16b ErbStG. Dies gilt sowohl für die Erstaussstattung wie auch für Zustiftungen.¹³² Steuerfreiheit wird rückwirkend auch Erben gewährt, die bis zu 24 Monate nach der Entstehung der ErbSt einer gemeinnützigen Stiftung von Todes wegen oder durch Schenkung unter Lebenden erworbene Vermögensgegenstände zuwenden.¹³³

Darüber hinaus wird gemäß § 3 Nr. 26 EStG eine Steuerfreiheit für Einnahmen bis zu einer Grenze von 1.848 Euro vorgesehen. Diese Einnahmen müssen aus einer nebenberuflichen Tätigkeit für gemeinnützige Zwecke stammen.¹³⁴

¹³² Vgl. WALLENHORST, R./HALACZINSKY, R. (2004), S. 698; BUCHNA, J. (2003), S. 444 f.

¹³³ Vgl. WALLENHORST, R./HALACZINSKY, R. (2004), S. 698.

¹³⁴ Vgl. EICKER, K. (2004), S. 85.

3 Entwicklung des Gemeinnützigkeitsrechts zum Status Quo und aktuelle Reformvorschläge

In dem vorangegangenen Kapitel wurden die aktuell bestehenden rechtlichen Voraussetzungen für die gemeinnützige Stiftung beschrieben. Diese Rechtslage wird von unterschiedlichen Gruppen kritisiert.¹³⁵ Die Kritik am bestehenden Recht entzündet sich zum einen daran, dass die theoretische Grundlage aus dem Kaiserreich im geltenden Recht fortbesteht. Zum anderen haben Maßnahmen des Gesetz- und Verordnungsgebers in den letzten Jahrzehnten sowie die Rechtsprechung zur Auslegung gemeinnützigkeitsrechtlicher Tatbestände das Recht unübersichtlich und unsystematisch gemacht.¹³⁶ Es besteht daher die Forderung, die gesetzlichen Rahmenbedingungen zu flexibilisieren, zu konsolidieren und zu systematisieren und damit der gesellschaftspolitischen Wirklichkeit anzupassen.

In diesem Kapitel wird vor diesem Hintergrund zunächst die Entstehungsgeschichte des heutigen Gemeinnützigkeits- und Spendenrechts sowie des Stiftungswesens dargestellt. Anschließend werden die jüngst diskutierten Ansätze einer Reform in diesem Bereich vorgestellt. Die Hauptimpulse für die gegenwärtigen Diskussionen kommen aus drei Quellen: Vom Wissenschaftlichen Beirat des BMF durch sein Gutachten „Die abgabenrechtliche Privilegierung gemeinnütziger Zwecke auf dem Prüfstand“¹³⁷, durch das Diskussionspapier der Projektgruppe „Bündnis für Gemeinnützigkeit“¹³⁸ und durch die Reformvorschläge des Maecenata Instituts in Berlin.¹³⁹

3.1 Übersicht über die historischen Entwicklungen im Bereich des Gemeinnützigkeitsrechts

3.1.1 Anfänge des Gemeinnützigkeitsrechts

Das Gemeinnützigkeitsrecht und das Stiftungswesen weisen eine lange Tradition auf.¹⁴⁰ Die Ursprünge des Stiftungswesens dürften bis in die Antike zurückzuverfolgen und in den so genannten Memorialstiftungen zu suchen sein. Damals haben Menschen bereits zu Lebzeiten Vermögen zurückbehalten, um sich eine angemessene Existenz nach dem Tod zu sichern. So wurde aus den zurückgelegten Mitteln das Denkmal erstellt, das einerseits an

¹³⁵ Vgl. im Internet: BUNDESFINANZMINISTERIUM (HRSG.) (2006A); DEUTSCHER KULTURRAT (HRSG.) (2006A); MAECENATA INSTITUT FÜR PHILANTHROPIE UND ZIVILGESELLSCHAFT (HRSG.) (2006A).

¹³⁶ Vgl. HÜTTEMANN, R. (2007), S. 127.

¹³⁷ Vgl. im Internet: BUNDESFINANZMINISTERIUM (HRSG.) (2006A).

¹³⁸ Vgl. im Internet: DEUTSCHER KULTURRAT (HRSG.) (2006A).

¹³⁹ Vgl. im Internet: MAECENATA INSTITUT FÜR PHILANTHROPIE UND ZIVILGESELLSCHAFT (HRSG.) (2006A).

¹⁴⁰ Vgl. STRACHWITZ, R. (2005), S. 33.

den Verstorbenen erinnern sollte, andererseits sollte aber auch eine Gottheit verherrlicht werden.¹⁴¹ Die gewollte Dauerhaftigkeit dieses Unterfangens steht außer Zweifel. Die Frage, ob hiermit ein Stiftungsakt eher dem Gemeinwohl oder dem eigenen Wohl galt, bleibt jedoch offen.¹⁴² Es ist allerdings festzuhalten, dass bei diesen Frühformen der Stiftungen die Förderung der Allgemeinheit noch nicht im Vordergrund stand. Eine andere Art der Stiftung in der römischen Kaiserzeit war die Übergabe von Vermögenswerten an einen meist öffentlichen Treuhänder mit der Auflage, den Zweck des Treugebers, etwa die Ausbildung begabter Jugendlicher auch nach dessen Tod aus diesem Vermögen zu finanzieren.¹⁴³

Im Mittelalter führte insbesondere der religiöse Glaube zur Gründung von Stiftungen. Hier ist bereits erkennbar, dass altruistische Motive in den Vordergrund traten. So entstanden z. B. zahlreiche Spitalstiftungen, die als Zielsetzung die Kranken- und Altersversorgung hatten, aber keinen Eigennutzen verfolgten. Damals war es der theologische Zwang, der zur Gründung einer Stiftung führte, heute jedoch wirken die steuerlichen Anreize und die öffentliche Anerkennung als Motivation für die Stifter.¹⁴⁴

Im Spätmittelalter bis weit in die Neuzeit bildete das Stiftungsrecht noch kein einheitliches Rechtsgebilde, aber schon damals bewirkte die dauerhafte Vermögenswidmung zu einem frommen Zwecke bestimmte Privilegierungen.¹⁴⁵ Die Kontrolle und die Verwaltung unterlagen für gewöhnlich den örtlichen Bischöfen. Dies kann als erstes Zeugnis der Entwicklung einer Stiftungsaufsicht gedeutet werden.¹⁴⁶ Noch heute gibt es Stiftungen, deren Gründung aufs Mittelalter zurückgeht. Als eine der ersten weltlichen Stiftungen mit karitativen Zielen zugunsten der Allgemeinheit im 16. Jahrhundert kann an dieser Stelle die Augsburger Fuggerei genannt werden. Sie ist benannt nach ihrem Stifter Jakob Fugger dem Reichen, der 1521 eine vorbildliche Sozialsiedlung schuf, „die heute so beliebt ist, wie vor 500 Jahren“¹⁴⁷. Sie bietet auch heute noch in Not geratenen katholischen Augsburgern Wohnraum. Die Bewohner müssen dafür eine Jahresmiete von 0,88 Euro pro Wohnung zahlen und täglich drei Gebete sprechen.¹⁴⁸ Das ältere Stiftungsrecht geriet jedoch mit Reformation und Aufklärung zunehmend in die Krise. Aufgrund der Säkularisation wurde schließlich das kirchlich geprägte Stiftungswesen fast vollständig verdrängt.¹⁴⁹

¹⁴¹ Vgl. BRINGMANN, K./STEUBEN, H. (HRSG.) (1995), S. 2.

¹⁴² Vgl. SCHULZE, R. (2001), S. 58.

¹⁴³ Ein Beispiel dazu findet sich bei MOMMSEN, T. (2005), S. 278.

¹⁴⁴ Vgl. EICKER, K. (2004), S. 18.

¹⁴⁵ Vgl. ZEHETMAIR, H. (1997), S. 4 f.

¹⁴⁶ Vgl. SEIFART, W./CAMPENHAUSEN, A. (1999), S. 74.

¹⁴⁷ Vgl. im Internet: BUNDESPRÄSIDENT (HRSG.) (2006).

¹⁴⁸ Vgl. im Internet: FUGGER (HRSG.) (2006).

¹⁴⁹ Vgl. SCHULZE, R. (2001), S. 63.

Weltliche Zwecke gerieten stattdessen in den Vordergrund. Neben der Einrichtung von Arbeits- und Armenhäusern wurden auch Stiftungen mit teilweise nicht karitativen Zwecken gegründet, wie z. B. die Senckenbergischen Stiftungen im Jahre 1763 mit Krankenhaus, Anatomie und Botanischem Garten.¹⁵⁰

Das neuere, dem modernen System ähnelnde Stiftungsrecht, entwickelte sich erst aus der Rechtslehre des 19. Jahrhunderts als Zweckvermögen mit staatlicher Genehmigung. Die seit Mitte des Jahrhunderts bestehenden Steuergesetze wurden erweitert. Insbesondere die Gesetze in Staaten wie bspw. Preußen, Baden oder Oldenburg, die grundsätzlich juristische Personen, somit auch Stiftungen, nicht besteuerten, wurden ausgebaut. Diese Besteuerung handhabte man allerdings in den Staaten unterschiedlich. Demgemäß wurde z. B. im Jahre 1891 in Preußen die Einkommensteuerpflicht auf juristische Personen ausgedehnt. Hierbei wurde die Steuerpflicht aber nur auf Kapitalgesellschaften angewandt, so dass in diesem Fall die Besteuerung von Stiftungen unterblieb. In Lübeck und Sachsen hingegen zog man alle Privatwohlthätigkeiten, Stiftungen und Testamente zur Steuer heran.¹⁵¹

Es kann abschließend festgehalten werden, dass im 19. Jahrhundert steuerlich die Erfüllung öffentlicher Verwaltungstätigkeiten honoriert wurde.¹⁵²

3.1.2 Die steuerliche Entwicklung bis 1945

Nach der Einführung des Erbschaftsteuergesetzes von 1906 wurde im Gegensatz zur vorigen vollen Erbschaftsteuerfreiheit auch gegenüber Stiftungen, Vereinen und Gesellschaften mit ausschließlich kirchlichem, mildtätigem oder gemeinnützigem Zweck auf die jeweiligen Vermögensmassen eine Erbschaftsteuer von 5 % erhoben.¹⁵³ Der normale Erbschaftsteuersatz betrug hingegen zwischen 10 % und 20 %. In der Folge gab es gegen steuerliche Bevorzugung solcher Institutionen zahlreiche Einwände.¹⁵⁴ Trotzdem blieb die Reduzierung der Erbschaftsteuer auf 5 % bis 1919 bestehen. Danach wurde der Steuersatz auf 10 % erhöht.¹⁵⁵ Eine Senkung der Erbschaftsteuer auf 5 % für mildtätige und gemeinnützige Stiftungen folgte im Jahre 1922. Gleichzeitig genossen Kirchen und Stiftungen mit kirchlichen Zwecken gänzliche Steuerfreiheit im Bereich der Erbschaftsteuer.¹⁵⁶

¹⁵⁰ Vgl. STRACHWITZ, R. (2005), S. 41.

¹⁵¹ Vgl. SCHILLER, T. (1969), S. 60 f.

¹⁵² Vgl. SCHILLER, T. (1969), S. 62 f.

¹⁵³ Siehe § 12 Reichserbschaftsteuergesetz (1906).

¹⁵⁴ Vgl. SCHILLER, T. (1969), S. 62 f.

¹⁵⁵ Siehe § 35 Reichserbschaftsteuergesetz (1919).

¹⁵⁶ Vgl. SCHILLER, T. (1969), S. 62 f.

Weitere Reichsgesetze verankerten schließlich die Besserstellung gemeinnütziger Institutionen. Es folgte 1913 eine Steuerbefreiung vom Wehrbeitrag für inländische Gesellschaften, die gemeinnützige Zwecke, sog. minderbemittelte Volksklassen, förderten. Zu erwähnen ist auch die Abgabenbefreiung in Bezug auf Kriegsgewinne, wenn deren Gewinnbeträge gemeinnützigen Zwecken zugeführt wurden. Im Jahre 1919 wurden Unternehmen, deren Zwecke ausschließlich gemeinnützig oder wohltätig waren, von der USt befreit.¹⁵⁷ Diese Befreiung wurde jedoch im Jahre 1934 wieder aufgehoben.¹⁵⁸ Der Staatseinfluss auf die bestehenden Stiftungen und die fast ausnahmslose Enteignung von Stiftungen vor dem 2. Weltkrieg haben fürs erste dazu geführt, dass die Zahl der Stiftungen in Deutschland im 20. Jahrhundert stark zurückgegangen ist.¹⁵⁹

In der ersten reichseinheitlich geltenden Steuergesetzgebung der Jahre 1919 und 1920 fand der bis dahin in verschiedenen Landessteuergesetzen verwendete Begriff der Gemeinnützigkeit erstmals Eingang.¹⁶⁰ Als Merkmal eines steuerlichen Ausnahmetatbestands war dieser Begriff schon damals ein entscheidendes Kriterium für eine Steuerbefreiung, genau wie heute.¹⁶¹ Weitere gesetzliche Bestimmungen zum Gemeinnützigkeitsrecht findet man in den zwanziger Jahren des 20. Jahrhunderts in Einzelsteuergesetzen bzw. Verordnungen, wie bspw. in der KVStDV.¹⁶² Noch vor dem Zweiten Weltkrieg wurden Vorschriften über die Eigenschaften gemeinnütziger, mildtätiger oder kirchlicher Zwecke in den §§ 17 mit 19 des StAnpG zusammengefasst und eingeschränkt.¹⁶³ Nach § 17 StAnpG galten als gemeinnützig solche Zwecke, durch deren Erfüllung die Allgemeinheit gefördert wurde. Das Gesetz grenzte dabei den Begriff Allgemeinheit näher ein. Nun reichte es nicht mehr aus, wenn die Tätigkeit der Menschheit diene, sondern es musste hinzukommen, dass sie dem Wohl der Deutschen Volksgemeinschaft nutzte.¹⁶⁴ Diese Begrifflichkeit zeigt die nationalsozialistische Prägung der Gesetzgebung. Diese wird auch in § 18 Abs. 2 StAnpG, der die Mildtätigkeit definiert, deutlich. Darin wurde nämlich im Jahre 1936 die Textstelle, dass auch Personen wegen ihrer körperlichen oder geistigen Beschaffenheit gefördert wurden, gestrichen.¹⁶⁵ Somit erkannte man eine Bedürftigkeit nur noch infolge der wirtschaftlichen Lage an. Ebenfalls wurde die Steuerbefreiung zur Förderung der Kunst geschmälert. Nach § 17 Abs. 3 Ziff. 2 StAnpG fügte man hinter die Aufzählung der geförderten Gebiete wie Wis-

¹⁵⁷ Siehe § 3 UStG (1919).

¹⁵⁸ Siehe UStG (1934).

¹⁵⁹ Vgl. STRACHWITZ, R. (2005), S. 42 f.

¹⁶⁰ Siehe § 2 Ziff. 5 KStG (1920); § 5 Ziff. 7 VStG (1922).

¹⁶¹ Vgl. ROTH, O. (1994), S. 1.

¹⁶² Siehe hierzu §§ 6 ff. KStDV (1926), S. 245 ff.

¹⁶³ Vgl. WALLENHORST, R./HALACZINSKY, R. (2004), S. 73.

¹⁶⁴ Vgl. SCHILLER, T. (1969), S. 77 f.

¹⁶⁵ Siehe EStG (1936).

senschaft, Kunst, Religion, Erziehung, Volks- und Berufsbildung, Denkmalpflege, Heimatpflege, Heimatkunde und Förderung den Passus „des Deutschen Volkes im Ausland“ an.

Weiter eingeschränkt wurden die Steuerbegünstigungen durch die Gemeinnützigkeitsverordnung von 1941.¹⁶⁶ Hierin wurde z. B. in § 12 GemVO ein deutsches Orchester für gemeinnützig gehalten, wenn es „durch Konzerte, die künstlerisch besonders wertvoll sind, das Ansehen des Deutschen Reichs im Ausland stärkt.“¹⁶⁷ Schon in § 1 GemVO bei der Aufzählung der steuerbegünstigten Zwecke zeigte sich die Verengung: So wurde die Gemeinnützigkeit in Ziff. 1 mit Förderung der Allgemeinheit definiert. Auch grenzte man die Ausschließlichkeit der Verwirklichung der jeweiligen Zwecke stark ab. Darüber hinaus wurde bei der Mittelverwendung auch die Verwendung für Zwecke der NSDAP zugelassen.

3.1.3 Die Veränderung des Gemeinnützigkeitsrechts bis heute

Die oben aufgeführte GemVO galt mit nur geringfügigen Änderungen bis zum Inkrafttreten der AO 1977. Die Regelungen der §§ 17 mit 19 StAnpG und die in der GemVO enthaltenen Vorschriften wurden unter Beibehaltung der Grundkonzeption in die §§ 51 mit 68 AO aufgenommen. Zu diesem Zeitpunkt wurden das StAnpG und die GemVO aufgehoben. Aus der Tatsache, dass die GemVO mehr als 20 Jahre nahezu unverändert blieb, sollte aber nicht gefolgert werden, dass sich die Bestimmungen besonders bewährt hätten. Vielmehr gab es zu der damaligen Zeit weniger Diskussionen, da sich die Finanzverwaltungen in den meisten Punkten einig waren. Diese Situation änderte sich nach der Neufassung der Vorschriften über die Gemeinnützigkeit in der AO von 1977. Die Voraussetzungen für die Anerkennung gemeinnütziger Organisationen wurden von den Finanzämtern genauer überprüft. Diese Kontrolle wurde auch deswegen intensiviert, da solche Institutionen teilweise ausgedehnte wirtschaftliche Betätigungen entwickelten, erhebliche Gewinne erzielten und nicht zu verachtende Vermögen anhäuferten.¹⁶⁸ Daraus ergab sich somit eine große Anzahl an Streitigkeiten, deren Entscheidungen das materielle Gemeinnützigkeitsrecht stark prägen.

Der AEAO wurde mit dem Schreiben des BMF vom 24.09.1987 veröffentlicht. Dieser trat an die Stelle des Einführungserlasses zur AO vom 01.10.1976. Als das Steuerbereinigungsgesetz 1986 beraten wurde, hat der Finanzausschuss des Deutschen Bundestages eine Vielzahl von Änderungsvorschlägen zum Gemeinnützigkeitsrecht gemacht. Das Gemeinnützigkeitsrecht sei vor allem bei der Abgrenzung von der reinen Freizeitgestaltung in einem un-

¹⁶⁶ Siehe GemVO (1941).

¹⁶⁷ SCHILLER, T. (1969), S. 79.

¹⁶⁸ Vgl. WALLENHORST, R./HALACZINSKY, R. (2004), S. 74.

befriedigenden Zustand. Es sei ein „Flickenteppich“¹⁶⁹ und nicht mehr stimmig, hieß es damals.

Daraufhin wurde von der Bundesregierung eine unabhängige Sachverständigenkommission eingesetzt, die Vorschläge zur Verbesserung und Vereinfachung des Gemeinnützigkeits- und Spendenrechts erarbeiten sollte. Durch das veröffentlichte Gutachten der unabhängigen Sachverständigenkommission schien das Gemeinnützigkeitsrecht im Jahre 1988 eine Wende zu erfahren. Eine der zentralen Aufgaben, denen sich schon die Sachverständigenkommission gegenübergestellt sah, war die Problematik einer Abgrenzung von gemeinnützigen und nicht gemeinnützigen Zwecken, mithin die Beantwortung der Frage, was gemeinnützig und damit förderungswürdig und was nicht gemeinnützig und damit nicht förderungswürdig sei.¹⁷⁰ Dieses Thema wird auch heute noch diskutiert.¹⁷¹ Ausgehend von der Feststellung, dass der Gemeinnützigkeitsbegriff ein „sehr unbestimmter Rechtsbegriff“¹⁷² ist, der im Rahmen der gesetzlichen Normierung in den §§ 51 ff. AO eine Erklärung nur durch vergleichbar unbestimmte Synonyme in „mangelhafter und widersprüchlicher Weise“¹⁷³ erfahren hat, leitete die Sachverständigenkommission die Sichtweise ab, dass es sich bei dem Untersuchungsobjekt um einen von der „jeweiligen Gesellschafts- und Sozialordnung, von der herrschenden staatsphilosophischen, sozialetischen Grundströmung, vom Zeitgeist“¹⁷⁴ abhängigen Rechtsbegriff handele. Sie regte an, einen abschließenden Katalog der Gemeinwohlzwecke aufzunehmen, um die Förderung eigennütziger Zwecke der Mitglieder der Körperschaften auszuschließen. Insbesondere sollte die Förderung des Sports künftig nicht mehr als gemeinnütziger Zweck gelten. Weiterhin kam die Sachverständigenkommission zu einer klaren Abgrenzungslinie zwischen gemeinnützigkeitsrechtlich förderungswürdigen Projekten und solchen, die zwar auch unbestreitbar wichtige Ziele im Gemeinwesen mitverfolgten, die sie aber aus systematischen und wettbewerbsrechtlichen Gründen nicht als förderungswürdig bezeichneten. Denn es wurde gefordert, dass zur Gemeinnützigkeit des Zweckes die private Selbstlosigkeit in ideeller und wirtschaftlicher Hinsicht hinzukommen müsse.¹⁷⁵

Schließlich hat sich der Gesetzgeber mit dem zum 01.01.1990 in Kraft getretenen Gesetz zur Verbesserung und Vereinfachung der Vereinsbesteuerung jedoch weitgehend von den Vorschlägen des Gutachtens gelöst. Hier ist von besonderer Bedeutung, dass das Gesetz

¹⁶⁹ BUCHNA, J. (2003), S. 17.

¹⁷⁰ Vgl. BMF (HRSG.) (1988), S. 17.

¹⁷¹ Vgl. Kapitel 3.

¹⁷² BMF (HRSG.) (1988), S. 80.

¹⁷³ BMF (HRSG.) (1988), S. 275.

¹⁷⁴ BMF (HRSG.) (1988), S. 80.

¹⁷⁵ Vgl. BMF (HRSG.) (1988), S. 82 f. und 276 ff.

auch auf gemeinnützige Stiftungen anzuwenden ist, da die Veränderungen auch in den §§ vorgenommen wurden, die gemeinnützige Stiftungen betreffen.¹⁷⁶ Entgegen dem Gutachten wurden ausdrücklich noch bestimmte Freizeitwecke hinzugefügt, und die Besteuerung von wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben und sportlichen Veranstaltungen wurde vereinfacht. Außerdem schuf man für einen großen Teil der nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG steuerbefreiten Körperschaften auch erstmals die Möglichkeit zur Pauschalierung der Vorsteuer gemäß § 23a UStG.¹⁷⁷ „Das Resultat ist eine Verschlimmböserung jenes Flickenteppichs, der ursprünglich der Anlass für die Einsetzung der Kommission gewesen war.“¹⁷⁸ Diese Aussage und weitere zeigen deutlich, dass die Rechtslage zum Teil heftige Kritik erfahren hat.¹⁷⁹

Mit der Reform des Stiftungssteuerrechts durch das Gesetz zur weiteren steuerlichen Förderung von Stiftungen vom 14.07.2000 hat der Gesetzgeber die steuerlichen Anreize zur Errichtung steuerbegünstigter Stiftungen i. S. d. § 51 ff. AO deutlich erweitert.¹⁸⁰ Damit wurde ein bedeutender Reformschritt hin zu verbesserten steuerlichen Abzugsbedingungen für Zuwendungen an Stiftungen realisiert.¹⁸¹ Der „Knüller“¹⁸² des Gesetzes sind die neuen steuerlichen Anreize für Zuwendungen an Stiftungen, nämlich die Neuregelung des § 10b Abs. 1a EStG. Stifter, die großes Vermögen für eine Neugründung in eine gemeinnützige Stiftung einbringen wollen, können ab diesem Zeitpunkt den Abzugsbetrag von 307.000 Euro über einen Zeitraum von zehn Jahren geltend machen.¹⁸³ Gleichzeitig hat der Gesetzgeber erstmals den Grundsatz der zeitnahen Mittelverwendung klarstellend gesetzlich mit der Einführung des § 55 Abs. 1 Nr. 5 AO geregelt.¹⁸⁴ Davor wurde die Verpflichtung zur zeitnahen Mittelverwendung aus § 55 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 AO i. V. m. der Regelung über mögliche Rücklagenbildung nach § 58 Nr. 6 und 7 AO hergeleitet. Den Stiftungen wird darüber hinaus erlaubt, im Jahr ihrer Errichtung und in den zwei folgenden Kalenderjahren ihre erwirtschafteten Mittel zur Verbesserung ihres Kapitalstocks einzusetzen.¹⁸⁵ Mit dem Inkrafttreten der Änderung der §§ 48 ff. EStDV wurde das sog. Durchlaufspendenverfahren abgeschafft. Die Körperschaften, welche steuerbegünstigte Zwecke im Sinne des § 10b EStG

¹⁷⁶ Siehe Vereinsförderungsgesetz.

¹⁷⁷ Siehe Vereinsförderungsgesetz.

¹⁷⁸ SCHÄFFERS, B./WALZ, W. (2002), S. 500.

¹⁷⁹ Vgl. THIEL, J./EVERSBERG, H. (1990), S. 290.

¹⁸⁰ Vgl. MAIER, J. (2001), S. 494.

¹⁸¹ Vgl. BERTELSMANN STIFTUNG/MAECENATA INSTITUT FÜR DRITTER-SEKTOR-FORSCHUNG (HRSG.) (2000), S. 11.

¹⁸² Vgl. LEX, P. (2000), S. 1942.

¹⁸³ Vgl. MECKING, C. (2002), S. 25.

¹⁸⁴ Vgl. HÜTTEMANN, R. (2000), S. 1584.

¹⁸⁵ Vgl. im Internet: DIP - DOKUMENTATIONS- UND INFORMATIONSSYSTEM FÜR PARLAMENTARISCHE VORGÄNGE (HRSG.) (2006A).

fördern, sind nun zum unmittelbaren Empfang von Spenden und zur Ausstellung steuerwirksamer Spendenbestätigungen berechtigt.¹⁸⁶

Schon im Jahre 1999 wurde vom Deutschen Bundestag die Enquête Kommission „Zukunft des bürgerschaftliches Engagements“ ins Leben gerufen, die sich mit der Fragestellung der Bedeutung des bürgerschaftlichen Engagements beschäftigen und abschließend Handlungsempfehlungen abgeben sollte. Die Enquête Kommission hat dabei die Aufgabe, konkrete politische Strategien und Maßnahmen zur Förderung des freiwilligen gemeinwohlorientierten, nicht auf materiellen Gewinn ausgerichteten bürgerschaftlichen Engagements in Deutschland zu erarbeiten. Der Bericht der Kommission aus dem Jahre 2002 arbeitet die Vielfalt der Formen heraus, die bürgerschaftliches Engagement annehmen kann, und entwickelt Strategien zur Förderung der Zivilgesellschaft.¹⁸⁷

Stellt man einen Vergleich zwischen dem Gutachten der unabhängigen Sachverständigenkommission und der Enquête Kommission an, fallen einem vor allem die gegensätzlichen Positionen auf. Die Enquête Kommission führt z. B. den Sport vor sozialen Aktivitäten und vor allen anderen gemeinnützigen Bereichen an, während die Sachverständigenkommission empfohlen hatte, Sport und Freizeitaktivitäten den Gemeinnützigkeitsstatus abzuerkennen. Bis einschließlich zum Jahr 2005 hat es von Seiten der Regierung im Gemeinnützigkeitsrecht keine gesetzgeberischen Aktivitäten gegeben.¹⁸⁸

Der Diskussionsbedarf im Bereich des Gemeinnützigkeitsrechts ist daher nicht beigelegt.

3.2 Reformansatz von Seiten des Wissenschaftlichen Beirats

3.2.1 Kernvorschläge des Gutachtens

Der Wissenschaftliche Beirat ist ein Beratergremium für das BMF mit Mitgliedern aus dem Finanz- und Wirtschaftsbereich, darunter Professoren der VWL und der BWL.¹⁸⁹ Sie bearbeiten steuerrechtliche, aber auch finanzpolitische Themen mit wissenschaftlichem Hintergrundwissen.¹⁹⁰ Im August 2006 haben sie dem BMF ein Gutachten über die abgabenrechtliche Privilegierung gemeinnütziger Zwecke unterbreitet.

Das Thema Gemeinnützigkeit wird darin auf volkswirtschaftliche Art analysiert und stellt die These der Steuerprivilegierung für ausschließlich private Bereitstellung von Kollektivgütern

¹⁸⁶ Vgl. BUCHNA, J. (2003), S. 18.

¹⁸⁷ Vgl. im Internet: DIP - DOKUMENTATIONS- UND INFORMATIONSSYSTEM FÜR PARLAMENTARISCHE VORGÄNGE (HRSG.) (2006b).

¹⁸⁸ Vgl. WINHELLER, S. (2006), S. 215.

¹⁸⁹ Das Verzeichnis der Mitglieder befindet sich im Internet: Bundesfinanzministerium (Hrsg.) (2006b).

¹⁹⁰ Vgl. im Internet: BUNDESFINANZMINISTERIUM (HRSG.) (2006c).

in den Raum. Dabei wird auch über die Kosteneffizienz gemeinnütziger Anbieter im Vergleich zu gewerblichen Anbietern diskutiert. Hintergrund ist, dass gemeinnützige Organisationen aufgrund der steuerlichen Privilegien zu wenig auf ihre Kosten achten bzw. achten müssen. Daher können steuerlich privilegierte Stiftungen Leistungen in der Regel kostengünstiger anbieten als gewerbliche Anbieter. Hier entsteht somit eine Marktbarriere für die gewerblichen Unternehmer.¹⁹¹

Infolgedessen wird in dem Gutachten geraten, das Gemeinnützigkeitsrecht umfassend neu zu regeln. Empfehlungen sind u. a. eine Reform der Abgabenordnung mit dem Ziel einer engeren Fassung der steuerlich begünstigten gemeinnützigen Tätigkeiten, eine Umformulierung der Begriffe der Mildtätigkeit und der Selbstlosigkeit, eine Einschränkung des Kreises der von der Körperschaftsteuer befreiten Einrichtungen und eine engere Fassung des Spendenprivilegs.¹⁹²

Ein weiterer Vorschlag, der dem Gutachten zu entnehmen ist, ist die Einführung einer geregelten Veröffentlichungspflicht für gemeinnützige Stiftungen, die u. a. die erhaltenen Spendengelder transparent machen soll.¹⁹³

3.2.2 Förderungswürdigkeit der steuerbegünstigten Zwecke gemäß § 52 AO

Um die Förderungswürdigkeit der steuerbegünstigten Zwecke zu hinterfragen, schlägt das Gutachten den Ansatz der privaten Bereitstellung öffentlicher Güter vor.

Zunächst verdeutlicht der Wissenschaftliche Beirat die Unterscheidung zwischen einem privaten Gut und einem Kollektivgut. Das Kollektivgut wird auch öffentliches Gut genannt. Ein wichtiges Kriterium für ein Kollektivgut ist dabei die Nichtausschließbarkeit Außenstehender im Konsum.¹⁹⁴ Bspw. wäre es nicht möglich, jemanden vom Konsum des Kollektivguts der sauberen Umwelt auszuschließen. Ein weiteres bedeutendes Merkmal der öffentlichen Güter ist das der nichtvorhandenen Rivalität im Konsum. Hierunter versteht man, dass das öffentliche Gut von mehreren Personen gleichzeitig genutzt werden kann. Darüber hinaus wird das Nichtansteigen der Kosten der Bereitstellung von öffentlichen Gütern bei steigender Zahl der nutznießenden Personen als ein Merkmal für ein Kollektivgut verstanden. Zur Verdeutlichung der Idee des Kollektivgutes werden die zwei Beispiele der Grundlagenforschung und des globalen Umweltschutzes angeführt.¹⁹⁵ Die Kosten für die Funktionsweise eines Chips in der Grundlagenforschung sind immer gleich, unabhängig davon, wie viele

¹⁹¹ Vgl. im Internet: BUNDESFINANZMINISTERIUM (HRSG.) (2006A), S. 12 ff.

¹⁹² Vgl. im Internet: BUNDESFINANZMINISTERIUM (HRSG.) (2006A).

¹⁹³ Vgl. im Internet: BUNDESFINANZMINISTERIUM (HRSG.) (2006A), S. 48.

¹⁹⁴ Vgl. im Internet: BUNDESFINANZMINISTERIUM (HRSG.) (2006A), S. 16.

¹⁹⁵ Vgl. im Internet: BUNDESFINANZMINISTERIUM (HRSG.) (2006A), S. 17.

diese Technik letztendlich anwenden. In entsprechender Weise sind auch die Kosten für die Beseitigung der steigenden Emissionen trotz der größer werdenden Zahl der Personen, die sich eine Emissionsminderung wünschen, gleich.¹⁹⁶ Somit sind nach dieser Definition die Grundlagenforschung und der Umweltschutz förderungswürdige Zwecke.

Darüber hinaus sollte ein weiteres Merkmal für einen steuerbegünstigten Zweck der bemerkbare externe Nutzen aus der Tätigkeit der Stiftung sein. Offensichtlich ist die Abschätzung einer solchen externen Nutzenbeurteilung nicht ganz einfach, jedoch wird hier als Lösung eine Stichprobenbefragung von Individuen zu der Zahlungsbereitschaft eines Kollektivguts vorgeschlagen.¹⁹⁷

Daher ist die wesentliche Schlussfolgerung des Wissenschaftlichen Beirats, die steuerbegünstigten Zwecke gemäß § 52 Abs. 1 AO um die selbstlose Förderung der Allgemeinheit zu erweitern. Hierbei soll Wert darauf gelegt werden, dass die Tätigkeit der Stiftung nicht mit einem Nutzungsausschluss verbunden ist. Sonst wäre es keine private Bereitstellung öffentlicher Güter. Darüber hinaus wird gefordert, dass beim steuerbegünstigten Zweck ein externer Nutzen aus der Tätigkeit der gemeinnützigen Stiftung bemerkbar ist.

3.2.3 Veränderung der Formulierung der Mildtätigkeit und der Selbstlosigkeit

Das Gutachten beschäftigt sich darüber hinaus auch kritisch mit der Abgrenzung der Mildtätigkeit. Nach § 53 AO wird zwar die selbstlose Förderung nicht jedoch ausdrücklich die Förderung der Allgemeinheit vorausgesetzt. Gemeinhin gilt aber als Förderung der Mildtätigkeit sei es, den Staat in den Bereichen der Menschenwürde und des Sozialstaatsprinzips zu entlasten. So insistiert auch der Wissenschaftliche Beirat, dass auf die Förderung der Allgemeinheit nicht komplett verzichtet werden kann.¹⁹⁸ Mildtätigkeit ist für ihn auch ein Kollektivgut, da die Allgemeinheit davon profitiert, wenn sich private Einrichtungen öffentlicher Pflichtaufgaben annehmen.¹⁹⁹ Jedoch kritisiert das Gutachten, dass die Mildtätigkeit gemäß § 53 Nr. 2 AO zu weit gefasst ist.²⁰⁰ So werden aktuell teilweise Personen, deren Einkünfte das Vier- bis Fünffache des Regelsatzes der Sozialhilfe betragen, unterstützt. Die Mildtätigkeit kann demnach steuerlich gefördert werden, es sollten aber die Rahmenbedingungen hierfür enger gezogen werden.

Des Weiteren wird der Begriff der Selbstlosigkeit differenziert beleuchtet. Selbstlosigkeit bedeutet nach § 55 Abs. 1 AO, dass nicht in erster Linie eigenwirtschaftliche Zwecke ver-

¹⁹⁶ Vgl. im Internet: BUNDESFINANZMINISTERIUM (HRSG.) (2006A), S. 17.

¹⁹⁷ Vgl. im Internet: BUNDESFINANZMINISTERIUM (HRSG.) (2006A), S. 30.

¹⁹⁸ Vgl. im Internet: BUNDESFINANZMINISTERIUM (HRSG.) (2006A), S. 15.

¹⁹⁹ Vgl. im Internet: BUNDESFINANZMINISTERIUM (HRSG.) (2006A), S. 16.

²⁰⁰ Vgl. im Internet: BUNDESFINANZMINISTERIUM (HRSG.) (2006A), S. 34.

folgt und die verwendeten Mittel nur für satzungsgemäße Zwecke verwendet werden.²⁰¹ Im allgemeinen Sprachgebrauch wird unter dem Begriff Selbstlosigkeit die Berücksichtigung der Wünsche der Anderen verstanden. Somit soll auch ein externer Nutzen bei den Entscheidungen vorliegen.²⁰²

Das Gutachten schlägt in diesem Zusammenhang vor, § 55 AO so zu formulieren, dass von Selbstlosigkeit nur zu sprechen ist, wenn eine Stiftung externen Nutzen stiftet, auf Leistungen gegen Entgelt verzichtet und keine Leistungen erbracht werden, die ein privat-gewerbliches Unternehmen gemäß § 14 Abs. 1 AO auch anbieten könnte.²⁰³ Hierbei gilt die Abgabe von Leistungen zu Selbstkosten als selbstlos, wenn man davon ausgeht, dass der Staat dadurch von seinen Pflichtaufgaben entlastet wird. Jedoch zählt die politische Einflussnahme auf die öffentliche Meinung, die bspw. von Organisationen wie Greenpeace betrieben wird, nicht als selbstlos.²⁰⁴

3.2.4 Abschaffung der Steuerbegünstigung für Zweckbetriebe und wirtschaftliche Geschäftsbetriebe

Eine weitere Forderung in dem Gutachten ist die Abschaffung der Steuerbegünstigung für wirtschaftliche Geschäftsbetriebe und Zweckbetriebe. Folgende Argumentationskette wird als Begründung aufgestellt: Ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb ist nach § 14 Satz 1 AO eine selbständige nachhaltige Tätigkeit, durch die Einnahmen oder andere wirtschaftliche Vorteile erzielt werden.²⁰⁵ Jedoch zieht ein Geschäftsbetrieb auf dem Markt mit Verkauf von Leistungen gegen Entgelt zugleich Nutzungsausschluss nach sich. Dieser Nutzungsausschluss widerspricht aber einer privaten Bereitstellung öffentlicher Güter.²⁰⁶

Darüber hinaus wird als Begründung für die Abschaffung der Steuerbegünstigung von Zweckbetrieben der Punkt der Diskriminierung von privat-gewerblichen Anbietern dargelegt. Stellt eine gemeinnützige Stiftung Leistungen gegen Entgelt und nicht unter Selbstkosten zur Verfügung, wird die Stiftung Gewinn erzielen, aber sie bekommt aufgrund ihrer Gemeinnützigkeit eine Steuerbegünstigung. Daher muss in diesem Fall unterstellt werden, dass die Leistungen auch von einem privat-gewerblichen Anbieter erbracht werden könnten. Infolgedessen kommt es zu einem Allokationsproblem. In der Regel wird der günstigere

²⁰¹ Vgl. Ausführungen im Kapitel 2.3.1.

²⁰² Vgl. im Internet: BUNDESFINANZMINISTERIUM (HRSG.) (2006A), S. 14 ff.

²⁰³ Vgl. im Internet: BUNDESFINANZMINISTERIUM (HRSG.) (2006A), S. 54.

²⁰⁴ Vgl. im Internet: BUNDESFINANZMINISTERIUM (HRSG.) (2006A), S. 19.

²⁰⁵ Vgl. auch Ausführungen in Kapitel 2.4.3.

²⁰⁶ Vgl. im Internet: BUNDESFINANZMINISTERIUM (HRSG.) (2006A), S. 19 ff.

Anbieter gewählt werden. Das ist meist die gemeinnützige Stiftung, da sie steuerbegünstigt ist. Somit werden die privat-gewerblichen Anbieter benachteiligt.²⁰⁷

Daher sollten §§ 64 bis 68 AO so geändert werden, dass wirtschaftliche Geschäftsbetriebe, Zweckbetriebe sowie sportliche Veranstaltungen keine steuerliche Begünstigung mehr erhalten. Da diese Betriebe mit einem Nutzungsausschluss verbunden sind, sind sie keine Betriebe, die eine private Bereitstellung von Kollektivgütern verfolgen. Diese Bereitstellung jedoch setzt das Gutachten für eine steuerliche Förderung voraus.

Aufgrund der vorstehenden Argumente schlägt das Gutachten also vor, die Zweckbetriebe der normalen Körperschaftsteuerpflicht zu unterziehen und die wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe abzuschaffen. Laut dem Beirat führt eine Steuerbegünstigung andernfalls nur zu einer Wettbewerbsverzerrung. Eine Ausnahme bei den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben macht das Gutachten dabei im Bereich der mildtätigen Zwecke: Sobald ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb oder Zweckbetrieb mildtätige Zwecke verfolgt, darf er die steuerlichen Privilegien genießen. Voraussetzung für die Mildtätigkeit dabei ist jedoch die oben genannte Einschränkung des Begriffes.²⁰⁸

3.2.5 Veränderung der Spendenabzugsmöglichkeit

Die aktuelle Voraussetzung für einen Abzug von Spenden ist die Anerkennung der Tätigkeit des Zuwendungsempfängers als besonders förderungswürdiger steuerbegünstigter Zweck. Es wird nun gefordert, die Spendenabzugsmöglichkeit nach der Summe der gezahlten Spenden zu richten. Hierfür wird die These aufgestellt, dass die Spendenabzugsmöglichkeit größer ausfallen sollte, je mehr externer Nutzen gestiftet wird und niedriger, je weniger externer Nutzen gestiftet wird.²⁰⁹ Da in der Regel höhere Spendensummen in den Bereichen, in denen Großverdiener mehr Förderungspotential sehen, aufgewendet werden, sollte der Abzug von der Bemessungsgrundlage begrenzt werden. Als Alternative für die Ungleichverteilung des Spendenabzuges für den Spender schlägt das Gutachten einen Abzug von der Steuerschuld vor. Aus Sicht der Gleichverteilung für die Stiftungen wird eine kompensierende Spendentätigkeit des Staates in den Bereichen, in denen nicht so ausreichend gespendet wird, vorgeschlagen.²¹⁰

Bei einer Aufwandsspende verzichtet der Staat zum einen auf die entgangene Steuer, die nicht bezahlt wird, und zum anderen gewährt er einen Spendenabzug. Somit wird „der Staat

²⁰⁷ Vgl. im Internet: BUNDESFINANZMINISTERIUM (HRSG.) (2006A), S. 36 f.

²⁰⁸ Vgl. im Internet: BUNDESFINANZMINISTERIUM (HRSG.) (2006A), S. 38.

²⁰⁹ Vgl. im Internet: BUNDESFINANZMINISTERIUM (HRSG.) (2006A), S. 24.

²¹⁰ Vgl. im Internet: BUNDESFINANZMINISTERIUM (HRSG.) (2006A), S. 25.

doppelt zur Kasse gebeten“²¹¹. Aus diesem Grund schlagen die Gutachter vor, dass Aufwandsspenden nicht mehr abzugsfähig sein sollen.

3.2.6 Reaktionen auf das Gutachten des Wissenschaftlichen Beirats

Zu dem Gutachten vom Wissenschaftlichen Beirat des Bundesfinanzministeriums gab es viele, darunter auch diverse, vorschnelle Reaktionen von Politikern sowie von betroffenen Dachverbänden. Als einen wichtigen Diskussionsbeitrag der Wissenschaft zur „Entwirrung“ des Gemeinnützigkeitsrechts hat das BMF das Gutachten begrüßt.²¹² Es könne wertvolle Ansatzpunkte liefern, jedoch müsse dabei das Ziel der Bundesregierung - die Verbesserung der Rahmenbedingungen für bürgerschaftliches Engagement - weiterhin beachtet werden.

Nach übereinstimmender Meinung, gibt das Gutachten insgesamt wichtige Denkanstöße, es wird jedoch auch weithin kritisiert.²¹³ Im Folgenden wird als durchaus repräsentativem Beispiel die Stellungnahme von Strachwitz dargestellt.

Die Begründungen in der Stellungnahme von Graf Strachwitz, Direktor des Maecenata Instituts in Berlin, zu dem Gutachten sind vor anderen relevant, weil er zwar eine konträre Meinung vertritt, das Gutachten des Wissenschaftlichen Beirats jedoch würdigt und versucht es nachzuvollziehen.

So erachtet er das Gutachten als würdigungsfähig, da es sich weder von politischen noch von parteipolitischen Zielsetzungen beeinflussen lasse.²¹⁴ Jedoch seien die Reaktionen der Politik, der Interessensverbände und der Medien auf das veröffentlichte Gutachten zu „vorschnell“²¹⁵ und „grotesk“²¹⁶. In den Medien seien dem Aspekt der Reformbedürftigkeit des Gemeinnützigkeitsrechts und somit auch der Anpassung der gesetzlichen Rahmenbedingungen für zivilgesellschaftliche Organisationen an die gesellschaftlichen Bedingungen des 21. Jahrhunderts nur zwei Tage Aufmerksamkeit gewidmet worden.²¹⁷ Strachwitz kritisiert, dass den Medien und der Politik nicht einmal die Vorschläge der Projektgruppe „Bündnis für Gemeinnützigkeit“ „in irgendeiner Weise erwähnenswert“²¹⁸ schienen. Die Thesen des Gutachtens würden hauptsächlich von volkswirtschaftlichen Argumenten gestützt, die weitaus interessanteren Aspekte der gesellschaftspolitischen Argumente blieben jedoch außer

²¹¹ Im Internet: BUNDESFINANZMINISTERIUM (HRSG.) (2006A), S. 47.

²¹² Vgl. im Internet: BUNDESFINANZMINISTERIUM (HRSG.) (2006b).

²¹³ Vgl. BÜRSCH, M. (2006), S. 12 ff.; FISCHER, P. (2006), S. 1001 ff.; O. V. (2006b), S. 4; PIPER, N./SCHÄFER, U. (2006), S. 10; im Internet: BUNDESVERBAND DEUTSCHER STIFTUNGEN (HRSG.) (2006A); DEUTSCHER MUSIKRAT (HRSG.) (2006); DEUTSCHER KULTURRAT (HRSG.) (2006b); SOCIAL TIMES (HRSG.) (2006A).

²¹⁴ Vgl. im Internet: MAECENATA INSTITUT FÜR PHILANTROPIE UND ZIVILGESELLSCHAFT (HRSG.) (2006b), S. 6.

²¹⁵ Im Internet: MAECENATA INSTITUT FÜR PHILANTROPIE UND ZIVILGESELLSCHAFT (HRSG.) (2006b), S. 4.

²¹⁶ Im Internet: MAECENATA INSTITUT FÜR PHILANTROPIE UND ZIVILGESELLSCHAFT (HRSG.) (2006b), S. 4.

²¹⁷ Vgl. im Internet: MAECENATA INSTITUT FÜR PHILANTROPIE UND ZIVILGESELLSCHAFT (HRSG.) (2006b), S. 4 f.

²¹⁸ Im Internet: MAECENATA INSTITUT FÜR PHILANTROPIE UND ZIVILGESELLSCHAFT (HRSG.) (2006b), S. 5.

Acht.²¹⁹ Strachwitz verweist in diesem Punkt auf die Analysen von Robert Putnam, auf die seiner Meinung nach in dem Gutachten besser eingegangen worden wäre, um die Situation der Zivilgesellschaft zu erläutern.²²⁰

Hierbei darf auf einen kleinen Exkurs zu der Analyse von Putnam nicht verzichtet werden. Putnam führte in den 1980er Jahren in Italien Langzeituntersuchungen durch, um herauszufinden, warum in manchen Landesteilen die öffentliche Verwaltung wesentlich effektiver und die Wirtschaft leistungsfähiger ist als in anderen. Er kam zu dem Ergebnis, dass dies durchaus vom Vorhandensein informeller Strukturen abhängt, in denen Kommunikation und soziale Kompetenz eingeübt und gepflegt werden. Die sich daraus ergebende Ressource für die Gesellschaft nennt er Sozialkapital.²²¹

Dennoch findet Strachwitz das Gutachten auf seine Weise interessant, da es sich dem Thema aus einer neuen Richtung nähert. Das Gutachten versuche über volkswirtschaftliche Implikationen Klarheit zu gewinnen.²²² Dafür müsse der Vergleich von Leistungen, die von gemeinnützigen Körperschaften erbracht würden, mit denen der gewerblichen und steuerpflichtigen Anbieter, vorgenommen werden. Ob steuerbegünstigte Zwecke nur die private Bereitstellung von Kollektivgütern sein dürfen, stellt Strachwitz jedoch in Frage.²²³ Er erachtet den Aspekt, dass gemeinnützige Körperschaften die Steuerfreiheit nur unter der Bedingung des Staatsnutzens genießen dürfen, als abwegig.

Strachwitz gibt dem Gutachten Recht, dass die Formulierungen der AO „nicht nur vielfach altmodisch und durch jahrzehntelanges Herumbasteln zum Teil auch kaum verständlich“²²⁴ seien. Bei den aktuellen Ausführungen der AO sei klar zu erkennen, dass die Ausführungen aus der Zeit des Obrigkeitsstaates kämen, nämlich dass der Staat nach Dienstleistern gesucht habe, die für ihn die Arbeit erledigt hätten. Aber es kann, so Strachwitz, an dieser Stelle nicht nur ein Vergleich mit einem Kollektivgut aufgestellt werden.²²⁵

Der Vorschlag, den externen Nutzen anhand von quantitativen Bewertungsschemata zu messen, fördere die Rolle der Zivilgesellschaft nicht, sondern schränke sie eher ein. Hier würden Minderheitenthemen und Integration von Randgruppen, derer es in der aktuellen Zivilgesellschaft bedürfe, mit Sicherheit wenig Beachtung finden.²²⁶

²¹⁹ Vgl. im Internet: MAECENATA INSTITUT FÜR PHILANTROPIE UND ZIVILGESELLSCHAFT (HRSG.) (2006B), S. 8 f.

²²⁰ Vgl. im Internet: MAECENATA INSTITUT FÜR PHILANTROPIE UND ZIVILGESELLSCHAFT (HRSG.) (2006B), S. 10.

²²¹ Vgl. PUTNAM/ROBERT D. (2002), S. 257 ff.

²²² Vgl. im Internet: MAECENATA INSTITUT FÜR PHILANTROPIE UND ZIVILGESELLSCHAFT (HRSG.) (2006B), S. 4.

²²³ Vgl. im Internet: MAECENATA INSTITUT FÜR PHILANTROPIE UND ZIVILGESELLSCHAFT (HRSG.) (2006B), S. 6.

²²⁴ Im Internet: MAECENATA INSTITUT FÜR PHILANTROPIE UND ZIVILGESELLSCHAFT (HRSG.) (2006B), S. 9.

²²⁵ Vgl. im Internet: MAECENATA INSTITUT FÜR PHILANTROPIE UND ZIVILGESELLSCHAFT (HRSG.) (2006B), S. 9 f.

²²⁶ Vgl. im Internet: MAECENATA INSTITUT FÜR PHILANTROPIE UND ZIVILGESELLSCHAFT (HRSG.) (2006B), S. 13.

Schon die Sachverständigenkommission, wie auch der Wissenschaftlichen Beirat hätten dafür plädiert, den Sport aus dem Bereich der Gemeinnützigkeit auszuklammern. Denke man dabei an den Golf- und Tennissport, so lasse sich nachvollziehen, warum der Sport aus der steuerbegünstigten Privilegierung ausgenommen werden sollte. Allerdings widerstrebt Strachwitz die Annahme, dass nur die Förderung des Jugendsports unter dem Aspekt der Staatsentlastung bestehen bleiben sollte. Er stimmt zu, dass die Jugendarbeit gefördert werden sollte, jedoch mit der Betonung auf die Bildung von jungen Menschen mit Ausrichtung auf wertvolle Ziele insbesondere dem der Integration.²²⁷

Der Begriff der Mildtätigkeit werde vom Wissenschaftlichen Beirat nur von der Seite der wirtschaftlichen Not begründet. Hierbei sei zu betonen, dass die Ausmaße für eine wirtschaftliche Notlage eingegrenzt werden sollten. Der Aspekt der Förderung infolge einer körperlichen, geistigen oder seelischen Misslage gemäß § 53 Nr. 1 AO werde dagegen nicht betrachtet.²²⁸

Ein weiteres großes Problem sieht Strachwitz in der Steuerbegünstigung und der Unterscheidung der wirtschaftlichen Geschäfts- und Zweckbetriebe. Gemeinnützige Stiftungen, die Dienstleistungen erbrächten, die der Markt in ausreichender Vielzahl zur Verfügung stellt, dürften nicht steuerlich privilegiert werden.²²⁹

Strachwitz stimmt dem Argument, dass das Spendenprivileg zu großzügig gehandhabt wird, nicht zu, dabei verweist er allerdings auf die schon im Jahre 2000 eingeführten Anreize für Spender und Stifter. Jedoch stellt er in dem Zusammenhang dar, dass der Spendenabzug mit einer Pflicht der Veröffentlichung hinsichtlich der Verwendung verbunden sein sollte.²³⁰

Abschließend erkennt Strachwitz in der Aussage, dass die steuerliche Begünstigung einer Tätigkeit nur erfolgen sollte, wenn der Staat entlastet wird, einen immensen Rückschritt zum Obrigkeitsstaat der Jahre 1900-1945. Ziel der Reform sollte es aber seiner Meinung nach sein, sich von diesem Prinzip, das seit der GemVO 1941 besteht, zu lösen.²³¹

Insgesamt wird das Gutachten also durchaus kritisch gesehen.

²²⁷ Vgl. im Internet: MAECENATA INSTITUT FÜR PHILANTROPIE UND ZIVILGESELLSCHAFT (HRSG.) (2006B), S. 10.

²²⁸ Vgl. im Internet: MAECENATA INSTITUT FÜR PHILANTROPIE UND ZIVILGESELLSCHAFT (HRSG.) (2006B), S. 16.

²²⁹ Vgl. im Internet: MAECENATA INSTITUT FÜR PHILANTROPIE UND ZIVILGESELLSCHAFT (HRSG.) (2006B), S. 17.

²³⁰ Vgl. im Internet: MAECENATA INSTITUT FÜR PHILANTROPIE UND ZIVILGESELLSCHAFT (HRSG.) (2006B), S. 22.

²³¹ Vgl. im Internet: MAECENATA INSTITUT FÜR PHILANTROPIE UND ZIVILGESELLSCHAFT (HRSG.) (2006B), S. 26.

3.3 Reformempfehlungen der Projektgruppe „Bündnis für Gemeinnützigkeit“

3.3.1 Hintergrund der Projektgruppe

In der Projektgruppe „Bündnis für Gemeinnützigkeit“ haben sich die großen Dachverbände des Dritten Sektors gemeinsam mit Experten und Vertretern aus Politik und Rechtsprechung zusammengefunden, um Vorschläge für eine umfassende Reform des Gemeinnützigkeits- und Spendenrechts zu erarbeiten.²³² Damit hat die Projektgruppe den umfassendsten Änderungsvorschlag vorgelegt. Die Vorschläge sind konkret und im Einzelnen aus der Logik des Rechts und der Besonderheiten des gemeinnützigen Bereichs begründet. So heißt es auch in der SZ vom 12.04.2006: „Projektgruppe will Gesetze vereinfachen.“²³³ Die nachstehend in ihren Kernpunkten wiedergegebenen Reformvorschläge wurden am 11.04.2006 in der Bundespressekonferenz in dem Dossier zur Projektgruppe „Reform des Gemeinnützigkeits- und Spendenrechts“ vorgestellt.²³⁴

3.3.2 Empfehlungen für den Bereich der organisationsrechtlichen Voraussetzungen der Gemeinnützigkeit

Wie in Kapitel 2.2 dargestellt, ist die aktuelle gesetzliche Regelung zur Gemeinnützigkeit in gemeinnützige, mildtätige und kirchliche Zwecke untergliedert. Die Projektgruppe schlägt eine einheitliche Regel für alle Steuerbegünstigungen vor. Die Forderung beinhaltet, dass nicht mehr unterschieden wird zwischen kirchlichen, mildtätigen und anderen gemeinnützigen Zwecken, sondern stattdessen die Steuerbegünstigungen für alle zusammengefassten Zwecke einheitlich im Rahmen der allgemeinen Regelungen der Gemeinnützigkeit in den §§ 51 ff. AO festzulegen. Jedoch betont die Projektgruppe, dass die „Freizeit Zwecke“ nicht in die steuerbegünstigten Zwecke mit aufgenommen werden sollten.²³⁵

Des Weiteren thematisiert die Projektgruppe in ihrem Dossier die aktuell nicht gesetzlich geregelte Verständigung zwischen Finanzverwaltung und Stiftung vor ihrer Gründung. Aus praktischen Erwägungen lässt § 59 Nr. 4 AEAO eine sog. vorläufige Bescheinigung zu, während die Gemeinnützigkeit an sich erst mit der Veranlagung festgestellt oder abgelehnt wird.²³⁶ Hier rät die Projektgruppe zu einer verbindlichen gesetzlichen Regelung bei der Verständigung zwischen Finanzverwaltung und entstehender Körperschaft in der Grün-

²³² Ein Verzeichnis über die Mitglieder der Projektgruppe findet sich im Internet: DEUTSCHER KULTURRAT (HRSG.) (2006A), S. 7.

²³³ LÄSKER/K. (2006), S. 19.

²³⁴ Vgl. im Internet: DEUTSCHER KULTURRAT (HRSG.) (2006A).

²³⁵ Der aktuelle § 52 Abs. 2 Nr. 4 AO sollte demnach verschwinden.

²³⁶ Vgl. BMF, Schreiben v. 15.05.2000, BStBl I 2000, S. 814.

dungsphase. Die Bindungswirkung gemäß BMF vom 17.11.2004 sollte ins Gesetz übernommen werden und sich auf jede schriftliche Stellungnahme der Finanzverwaltung beziehen.²³⁷ Des Weiteren kritisiert die Projektgruppe den aktuellen Zeitraum für die zeitnahe Mittelverwendung nach § 55 Abs. 1 Nr. 5 Satz 3 AO und schlägt eine Verlängerung des Zeitraums vor. Dieser solle demnach auf das übernächste Kalender- oder Wirtschaftsjahr nach dem Zufluss ausgeweitet werden.²³⁸

Aufgrund der sehr unübersichtlichen aktuellen gesetzlichen Lage in Bezug auf den Spendenabzug befürwortet die Gruppe darüber hinaus die einheitliche Normierung zum Spendenabzug für alle Steuerarten in § 10b EStG mit Verweis auf alle übrigen Gesetze und empfiehlt eine feste Verzahnung der Regelungen zum Spendenabzug mit den steuerbegünstigten Zwecken der AO.²³⁹

3.3.3 Änderungsvorschläge im Bereich der Mittelverwendung und Dotation

Aktuell kann die Kapitalausstattung einer Stiftung anlässlich ihrer Neugründung nur bis zu einem Höchstbetrag von 307.000 Euro als Sonderausgaben gemäß § 10b Abs. 1a EStG abgezogen werden. Zustiftungen, also Zuwendungen in den Kapitalstock einer Stiftung, die bereits länger als ein Jahr besteht, sind nicht als Sonderausgaben i. S. d. § 10b Abs. 1a EStG abzugsfähig, selbst wenn der Stifter den Höchstbetrag im Gründungsjahr noch gar nicht ausgeschöpft hatte. Zu diesen Punkten schlägt die Projektgruppe vor, den Sonderabzugsbetrag auch auf bereits bestehende Stiftungen auszudehnen und gleichzeitig auf 500.000 EUR zu erhöhen.²⁴⁰

Gemäß der gegenwärtigen Gesetzeslage enthält der Katalog des § 58 AO, der die Ausnahmen vom Grundsatz der zeitnahen Mittelverwendung gemäß § 55 Abs. 1 Nr. 5 AO aufzählt, keine besondere Regelung, nach der die Bildung von Unterstützungen für Stiftungen zulässig wäre. Daher ist eine Zuwendung von verwendungspflichtigen Mitteln in das Vermögen einer anderen steuerbegünstigten Körperschaft nicht möglich.²⁴¹ Die Projektgruppe fordert in ihrem Dossier die Aufhebung dieses Verbotes.²⁴² Das würde somit eine Änderung des § 58 Nr. 2 AO dahingehend nach sich ziehen, dass die Weitergabe von zeitnah zu verwendenden Mitteln zur Kapitalausstattung einer anderen ebenfalls steuerbegünstigten Kör-

²³⁷ Vgl. BMF, Schreiben v. 17.11.2004, DB 2004, S. 2558.

²³⁸ Vgl. im Internet: DEUTSCHER KULTURRAT (HRSG.) (2006A), S. 4.

²³⁹ Vgl. im Internet: DEUTSCHER KULTURRAT (HRSG.) (2006A), S. 4.

²⁴⁰ Vgl. im Internet: DEUTSCHER KULTURRAT (HRSG.) (2006A), S. 4.

²⁴¹ Vgl. BALLHAUSEN, W./WALZ, W. (2006), S. 29.

²⁴² Vgl. im Internet: DEUTSCHER KULTURRAT (HRSG.) (2006A), S. 4.

perschaft bis zu einer Höhe von 10 % des Einkommens der zuwendenden Stiftung steuerlich unschädlich wäre.

Aktuell kann eine Stiftung gemäß § 58 Nr. 5 AO ohne Auswirkungen auf ihre Gemeinnützigkeit einen Teil dazu verwenden, in angemessener Weise den Stifter und seine nächsten Angehörigen zu unterhalten, ihre Gräber zu pflegen und ihr Andenken zu ehren. Dieser Anteil ist auf ein Drittel des Einkommens limitiert. Die Projektgruppe empfiehlt die „Stifterrente“ nach § 58 Nr. 5 AO auch auf Partner nichtehelicher Lebensgemeinschaften oder auf gleichgeschlechtliche Lebenspartner zu erweitern.²⁴³ Als Begründung hierfür werden die neuen Formen der Lebensgemeinschaften und damit die veränderten Verhältnisse in einer modernen Gesellschaft genannt.

Entsprechend der aktuellen Vorschriften des § 63 Abs. 4 AO liegt es im Ermessen des Finanzamts, einer Stiftung eine Frist zur Verwendung der Mittel zu setzen. Diese Stiftung müsse jedoch Mittel angesammelt haben, ohne dabei die Voraussetzungen des § 58 Nr. 6 und 7 AO zu erfüllen. Der Vorschlag der Projektgruppe in diesem Punkt beinhaltet, dass bei Verstoß gegen den Grundsatz der zeitnahen Mittelverwendung, abweichend von der bisherigen Kann-Vorschrift, regelmäßig eine Fristsetzung durch das Finanzamt eingeführt werden sollte. Eine klare Aufzählung mit weitergehenden Sanktionen bis hin zur Aberkennung der Gemeinnützigkeit wird vorgeschlagen.²⁴⁴

3.3.4 Anregungen für erhöhte Transparenz im Dritten Sektor

Die Projektgruppe hat zudem auch Vorschläge zum Themenbereich Transparenz erarbeitet. Derzeit besteht keine zentrale Datenbank oder ein entsprechendes Register für Stiftungen und Vereine in Deutschland. Die Finanz- und Arbeitsberichte der Stiftungen müssen zwar zeitnah bei den Stiftungsbehörden der Länder eingereicht werden, jedoch besteht kein öffentlicher Zugang. Infolgedessen rät die Projektgruppe zum Aufbau einer zentralen Datenbank mit Grunddaten zu allen gemeinnützigen Organisationen. Darüber hinaus sollten die gemeinnützigen Organisationen freiwillige Selbstauskünfte über ihre aktuellen Projekte, Arbeitsschwerpunkte, Einnahmen sowie Ausgaben und Vermögen geben.²⁴⁵ Das HGB, in dem die Mindeststandards zur Rechnungslegung festgelegt sind, gilt für die meisten gemeinnützigen Organisationen wie Stiftungen und Vereine nicht. Diese Rechtsformen werden nicht vom HGB erfasst. Die Gruppe schlägt daher eine Entwicklung erweiterter Standards

²⁴³ Vgl. im Internet: DEUTSCHER KULTURRAT (HRSG.) (2006A), S. 4.

²⁴⁴ Vgl. im Internet: DEUTSCHER KULTURRAT (HRSG.) (2006A), S. 4.

²⁴⁵ Vgl. im Internet: DEUTSCHER KULTURRAT (HRSG.) (2006A), S. 4.

zur Rechnungslegung für gemeinnützige Organisationen vor.²⁴⁶ Jedoch gibt die Projektgruppe keine konkreten Empfehlungen für die Erweiterung der Standards im Bereich der Rechnungslegung.

3.3.5 Forderungen im Bereich Spendenrecht

Das Projektteam hat sich des Weiteren mit Vorschlägen im Bereich des Spendenrechts beschäftigt und folgende Forderungen erarbeitet:

Wie in Kapitel 2.5.2 erläutert, besagt die aktuelle Gesetzeslage gemäß § 10b Abs. 1 Satz 1 EStG, dass die Abzugsfähigkeit der Spende bis zur Höhe von 5 % des Gesamtbetrags der Einkünfte für mildtätige, kirchliche, religiöse, wissenschaftliche und für die als besonders förderungswürdig anerkannten gemeinnützigen Zwecke erlaubt ist. Gemäß § 10b Abs. 1 Satz 2 EStG erhöhen sich die 5 % auf 10 % Abzugsfähigkeit des Gesamtbetrages der Einkünfte für wissenschaftliche, mildtätige und als besonders förderungswürdig anerkannte kulturelle Zwecke. Die Arbeitsgruppe fordert eine einheitliche Regelung der Abzugsgrenze des Sonderausgabenabzugs.²⁴⁷

Die aktuelle Gesetzeslage gibt eine komplizierte und differenzierte Zuwendungsbescheinigung vor. Seit dem Inkrafttreten des Gesetzes zur weiteren steuerlichen Förderung von Stiftungen am 01.07.2000 ist die Verwendung von Zuwendungsbestätigungen nach amtlich verbindlichem Muster vorgeschrieben. Gemäß § 50 Abs. 1 EStDV ist ihre Verwendung Voraussetzung für den Spendenabzug. In einem Schreiben vom 02.06.2000 hat das BMF umfassend zur Verwendung der amtlich vorgeschriebenen Vordruckmuster Stellung genommen.²⁴⁸ Danach sind Abweichungen nur in Bezug auf optische Hervorhebungen zulässig. Die Wortwahl und die Reihenfolge der in den amtlichen Vordrucken vorgeschriebenen Textpassagen sind zu übernehmen. Das führt dazu, dass die Finanzbehörden bei kleinsten Abweichungen die Zuwendung des Spenders nicht als Spende anerkennen müssen. Zudem gibt es eine Vielzahl von unterschiedlichen Mustern, getrennt nach Sach- und Geldzuwendungen und nach unterschiedlichen Empfängerkörperschaften. Schwierigkeiten beim Ausfüllen treten insbesondere durch die unterschiedlichen Abzugsgrenzen bei unterschiedlichen Spenden auf, speziell bei Stiftungen, die mehrere Zwecke verfolgen. Es ist nachvollziehbar, dass das Ausfüllen der gesetzlich vorgeschriebenen Formulare und die Auswahl zwischen verschiedenen Alternativen für ehrenamtliche Kassenwarte von Stiftungen oder Vereinen einen außergewöhnlichen Aufwand verursachen. Das Projektteam rät hier zu ei-

²⁴⁶ Vgl. im Internet: DEUTSCHER KULTURRAT (HRSG.) (2006A), S. 4.

²⁴⁷ Vgl. im Internet: DEUTSCHER KULTURRAT (HRSG.) (2006A), S. 5.

²⁴⁸ Vgl. BMF, Schreiben v. 02.06.2000, BStBl I 2000, S. 592.

ner Vereinfachung der Zuwendungsbestätigungen durch Beschränkung auf einen Mindestinhalt.²⁴⁹

Es gibt in § 10b Abs. 4 Satz 2 EStG eine verschuldensabhängige, auf grobe Fahrlässigkeit begrenzte Ausstellerhaftung und eine verschuldensunabhängige Haftung für Fehlverwendung von Spenden. Gehaftet wird für die entgangene Steuer, die unwiderleglich mit 40 % des zugewendeten Betrags angesetzt wird. Nach bisheriger Praxis nutzt das Finanzamt in der Regel den Haftungserlass nach § 10b Abs. 4 Satz 3 EStG, um über den Zuwendungsbetrag hinausgehende Schäden geltend zu machen, die etwa dadurch entstehen, dass im Zusammenhang mit dem Vorfall die Gemeinnützigkeit aberkannt wird. Die Projektgruppe schlägt vor, die Haftungsgrenze unabhängig vom tatsächlichen Steuerausfall mit 25 % des zugewendeten Betrages zu veranschlagen.²⁵⁰

3.3.6 Sonstige Empfehlungen

Aufgrund der aktuellen Rechtsprechung bezüglich des Umsatzsteuerrechts rät die Projektgruppe zur Anpassung an das EU-Recht und an sozialpolitische Entwicklungen. § 4 Nr. 18c UStG setzt für die Steuerbefreiung der gemeinnützigen Stiftung voraus, dass der gemeinnützige Dienstleister unter dem Preisniveau des gewerblichen Konkurrenten liegt. Die Projektgruppe empfiehlt deshalb, das deutsche UStG an die Vorgaben der 6. EU-Richtlinie anzupassen, da § 4 Nr. 18c UStG im Widerspruch zur dieser stehe. Die nationale Regelung des § 4 Nr. 18c UStG ist enger gefasst als die einschlägige Bestimmung des Art. 13 Abschnitt A Abs. 1 i. V. m. Abs. 2a der 6. EU-Richtlinie.²⁵¹

Das Projektteam plädiert für eine Ermöglichung von Vereinigungen mehrerer gemeinnütziger Organisationen. Gehen Grundstücke aus dem Vermögen einer übertragenden Körperschaft auf eine neue Körperschaft über, ist jedoch grundsätzlich Grunderwerbssteuer zu entrichten. Daraus resultierende Hemmnisse für entsprechende Zusammenschlüsse können u. a. sein, dass solche gänzlich scheitern. Hier sollte stattdessen eine Grunderwerbssteuerbefreiung beim Übergang eines Grundstücks von einer gemeinnützigen Stiftung auf eine andere gemeinnützige Körperschaft eingeräumt werden.²⁵²

²⁴⁹ Vgl. im Internet: DEUTSCHER KULTURRAT (HRSG.) (2006A), S. 5.

²⁵⁰ Vgl. im Internet: DEUTSCHER KULTURRAT (HRSG.) (2006A), S. 5.

²⁵¹ Vgl. im Internet: DEUTSCHER KULTURRAT (HRSG.) (2006A), S. 5.

²⁵² Vgl. im Internet: DEUTSCHER KULTURRAT (HRSG.) (2006A), S. 5.

3.4 Reformvorschläge des Maecenata Instituts

3.4.1 Einordnung des Maecenata Instituts und dessen Empfehlungen

Aufgabe des Maecenata Institutes ist es, „das Wissen über und das Verständnis für den Dritten Sektor durch Forschung, Dokumentation und Information sowie den Austausch zwischen Wissenschaft, Politik und Praxis zu fördern.“²⁵³ So hat sich das Institut auf das Stiftungswesen als spezifisches Forschungsgebiet spezialisiert.

Das Maecenata Institut in Berlin hat bereits im September 2005 einen Vorschlag für „eine grundlegende Reform des Gemeinnützigkeits- und Spendenrechts“²⁵⁴ mit dem Titel „Organisationen der Zivilgesellschaft und ihre Besteuerung“ veröffentlicht.²⁵⁵ Die Ziele dieser Reform sind deutlich in der Stärkung der Bürgergesellschaft und der Förderung des bürgerschaftlichem Engagements zu erkennen. Da das Institut weder von den Dachverbänden des gemeinnützigen Sektors noch von bestimmten Parteien geleitet oder finanziert wird, kann unterstellt werden, dass in dem Reformansatz eine neutrale Perspektive eingenommen wird. Der Reformansatz baut auf einem bereits im Jahre 2003 erstelltem Gutachten auf.²⁵⁶

Das Gutachten aus dem Jahre 2003 fordert eine „Anpassung des Steuerrechts an die tatsächliche Entwicklung“²⁵⁷. Hiermit ist der Wandel der Gesellschaft und der damit veränderten Anforderungen an das Gemeinnützigkeitsrecht gemeint. Beispielhaft für eine solche Anpassung können die Einrichtung eines beratenden Sachverständigengremiums oder eine Flexibilisierung der zeitnahen Mittelverwendung genannt werden.²⁵⁸

Wie auch bereits im Jahre 2003 fordert das Maecenata Institut in seinem Reformvorschlag aus dem Jahre 2005 den Abbau von bürokratischen Barrieren und die Eindämmung des staatlichen Regulierungs- und Kontrollsystems.

3.4.2 Blickwinkel des Maecenata Instituts

Vor dem Hintergrund, dass das derzeitige Recht in seinen Grundzügen vor rund 100 Jahren konzipiert wurde und somit den damaligen Zeitgeist widerspiegelt, sieht das Institut einen erheblichen Reformbedarf und daher einen Anpassungsbedarf an die aktuelle Gesellschaftssituation. Damals existierte demzufolge ein Obrigkeitsstaat, der die Leistungen von

²⁵³ BERTELSMANN STIFTUNG/MAECENATA INSTITUT FÜR DRITTER-SEKTOR FORSCHUNG (HRSG.) (2000), S. 17.

²⁵⁴ Im Internet: MAECENATA INSTITUT FÜR PHILANTHROPIE UND ZIVILGESELLSCHAFT (HRSG.) (2006A).

²⁵⁵ Vgl. im Internet: MAECENATA INSTITUT FÜR PHILANTHROPIE UND ZIVILGESELLSCHAFT (HRSG.) (2006A).

²⁵⁶ Vgl. im Internet: MAECENATA INSTITUT FÜR PHILANTHROPIE UND ZIVILGESELLSCHAFT (HRSG.) (2006C).

²⁵⁷ Im Internet: MAECENATA INSTITUT FÜR PHILANTHROPIE UND ZIVILGESELLSCHAFT (HRSG.) (2006C), S. 11.

²⁵⁸ Vgl. im Internet: MAECENATA INSTITUT FÜR PHILANTHROPIE UND ZIVILGESELLSCHAFT (HRSG.) (2006C), S. 11 f.

Körperschaften steuerlich begünstigte, wenn sie nach seiner Auffassung Staatsziele verfolgten oder auch ergänzten.²⁵⁹

Bei einer erneuten Reform im Bereich des Gemeinnützigkeits- und Spendenrechts geht es nach Ansicht des Maecenata Instituts darum, dass nicht nur weitere Steuerbegünstigungen und steuerliche Vorteile für die zivilgesellschaftlichen Organisationen und ihre Förderer eingeführt werden. Vielmehr sollte sich die Wahrnehmung von Staat und Zivilgesellschaft ändern. Es wird deutlich darauf hingewiesen, dass in der Gesellschaft drei gleichrangige Gruppen von Akteuren tätig werden: erstens der Staat, definiert als Summe aller öffentlichen Gebietskörperschaften und ausgestattet mit dem Gewaltmonopol; zweitens der Markt, definiert als Summe aller gewinnorientierten Unternehmen und drittens die Zivilgesellschaft, welche sich aus der Summe der Organisationen des Dritten Sektors sowie der informellen Netzwerke und Zusammenschlüsse, die Zwecke des allgemeinen Wohls verfolgen, zusammensetzen.²⁶⁰

Das Institut stellt als oberstes Kriterium für die Freistellung von der Steuerpflicht die Nicht-Ausschüttung von Überschüssen einer gemeinnützigen Organisation auf.²⁶¹ Hingegen bleibt das schwierige Kriterium der Gemeinwohlförderung bestehen. Als Beispiel für eine derartige Gemeinwohlförderung nennt das Institut vor allem politische Ziele wie Integrations- und Partizipationsförderung und den Aufbau von sozialem Kapital.²⁶²

3.4.3 Konkrete Reformziele

Da steuerbegünstigte Stiftungen überwiegend aus Mitteln der Gesellschaft wirtschaften, fordert das Maecenata Institut eine Verpflichtung zur Offenlegung der Betätigung und der Finanzen solcher steuerprivilegierten Organisationen. Diese Auskunftspflicht könne zudem einen sachgerechten öffentlichen Diskurs anregen.²⁶³

Wie schon eine Expertenkommission aus dem Jahre 1999, die sich aus Vertretern des Maecenata Instituts und der Bertelsmann Stiftung zusammensetzte, erkannte, ist die Transparenz nicht nur für den Stiftungs-, sondern für den gesamten Dritten Sektor herzustellen. Die Publizität diene dazu, „die erforderliche Rechenschaft gegenüber der Öffentlichkeit herzustellen“²⁶⁴. Konkret sieht das Maecenata Institut in seinem Reformvorschlag von 2005 vor, eine Unterteilung zwischen kleinen und großen Organisationen vorzunehm-

²⁵⁹ Vgl. im Internet: MAECENATA INSTITUT FÜR PHILANTHROPIE UND ZIVILGESELLSCHAFT (HRSG.) (2006A), S. 10.

²⁶⁰ Vgl. STRACHWITZ, R. (2004), S. 93.

²⁶¹ Vgl. im Internet: MAECENATA INSTITUT FÜR PHILANTHROPIE UND ZIVILGESELLSCHAFT (HRSG.) (2006A), S. 5 f.

²⁶² Vgl. im Internet: MAECENATA INSTITUT FÜR PHILANTHROPIE UND ZIVILGESELLSCHAFT (HRSG.) (2006A), S. 5 f.

²⁶³ Vgl. im Internet: MAECENATA INSTITUT FÜR PHILANTHROPIE UND ZIVILGESELLSCHAFT (HRSG.) (2006A), S. 20.

²⁶⁴ BERTELSMANN STIFTUNG/MAECENATA INSTITUT FÜR DRITTER-SEKTOR-FORSCHUNG (HRSG.) (2000), S. 83.

men. Als kleine Organisationen werden dabei solche angesehen, die im vorherigen Kalenderjahr ein Jahresgehalt von weniger als 30.000 Euro hatten und somit nicht der Steuerpflicht und der Veröffentlichungspflicht unterliegen. Diese könnte jedoch auf Aufforderung erfolgen. Die großen Organisationen mit einem Jahresumsatz von mehr als 30.000 Euro hingegen sollten gemäß dem Vorschlag des Maecenata Instituts ihre Tätigkeiten und finanziellen Leistungen offenbaren müssen, und darstellen, welche Bereiche der besteuert werden.²⁶⁵

Aufgrund der komplexen Fragestellungen bei steuerlichen Angelegenheiten von gemeinnützigen Stiftungen und anderen Organisationen solle der primäre staatliche Ansprechpartner nicht mehr das Finanzamt sein. Das Maecenata Institut schlägt, nach englischem Vorbild, eine fachlich kompetente Behörde vor, die sich nur mit solchen Themen beschäftigt.²⁶⁶

Darüber hinaus besteht die Forderung, dass die aktuelle Abgrenzung zwischen wirtschaftlichem Geschäftsbetrieb und Zweckbetrieb einfacher gestaltet wird.²⁶⁷ Dadurch sollten Unstimmigkeiten vermieden werden. Es dürfe kein Wettbewerb zu steuerpflichtigen Unternehmen entstehen.²⁶⁸ Gemäß der Reformforderung des Maecenata Instituts soll die Beschränkung, dass der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb nicht überwiegen darf, abgeschafft werden, da dieser steuerpflichtig ist.²⁶⁹ Für Fragen im Bereich der Abgrenzung der einzelnen Tätigkeitsbereiche einer Stiftung sollten die Registrierungsbehörde und die jeweilige Finanzbehörde zuständig sein.²⁷⁰

Des Weiteren müssen in den Augen des Instituts die rechtlichen Rahmenbedingungen vereinheitlicht werden. Es wird auf Widersprüche hingewiesen, z. B. dass der Flugmodellbau nicht in einer gemeinnützigen Stiftung als steuerbegünstigter Sport angesehen wird, während das Theaterspielen als Freizeitbeschäftigung gilt und damit steuerbegünstigt ist. Hier sollte eine Gleichbehandlung erfolgen, mit dem gesellschaftspolitischen Ziel der Integration.²⁷¹

Die Möglichkeit des Spendenabzugs wird auf einheitlich 5 % der Steuerschuld vorgeschlagen. Eine solche Quote der Absetzbarkeit von der Steuerschuld in Höhe von 5 % wäre mit einer Absetzbarkeit vom steuerpflichtigen Einkommen in Höhe von rund 8 % vergleichbar.²⁷² Darüber hinaus sollen die Zwecke des Spendenabzugs vereinheitlicht werden, um

²⁶⁵ Vgl. im Internet: MAECENATA INSTITUT FÜR PHILANTHROPIE UND ZIVILGESELLSCHAFT (HRSG.) (2006A), S. 26.

²⁶⁶ Vgl. im Internet: MAECENATA INSTITUT FÜR PHILANTHROPIE UND ZIVILGESELLSCHAFT (HRSG.) (2006A), S. 24.

²⁶⁷ Vgl. im Internet: MAECENATA INSTITUT FÜR PHILANTHROPIE UND ZIVILGESELLSCHAFT (HRSG.) (2006A), S. 18.

²⁶⁸ Vgl. im Internet: MAECENATA INSTITUT FÜR PHILANTHROPIE UND ZIVILGESELLSCHAFT (HRSG.) (2006A), S. 18.

²⁶⁹ Vgl. im Internet: MAECENATA INSTITUT FÜR PHILANTHROPIE UND ZIVILGESELLSCHAFT (HRSG.) (2006A), S. 26.

²⁷⁰ Vgl. im Internet: MAECENATA INSTITUT FÜR PHILANTHROPIE UND ZIVILGESELLSCHAFT (HRSG.) (2006A), S. 26.

²⁷¹ Vgl. im Internet: MAECENATA INSTITUT FÜR PHILANTHROPIE UND ZIVILGESELLSCHAFT (HRSG.) (2006A), S. 18.

²⁷² Vgl. im Internet: MAECENATA INSTITUT FÜR PHILANTHROPIE UND ZIVILGESELLSCHAFT (HRSG.) (2006A), S. 29.

die Besserstellung von besonders förderungswürdigen Zwecken zu vermeiden. Dadurch solle der hohe Verwaltungsaufwand bei den gemeinnützigen Stiftungen eingeschränkt werden.²⁷³

Auch in diesen Empfehlungen für eine Gemeinnützigkeitsreform wird der Aspekt der Übereinstimmung mit dem EU-Recht angesprochen. Somit fordert auch das Maecenata Institut eine EU-konforme Lösung.²⁷⁴

3.5 Zwischenergebnis

Das Gutachten des Wissenschaftlichen Beirats zielt im Wesentlichen darauf ab, den Grundgedanken der privaten Bereitstellung von Kollektivgütern aus- und umzuformulieren. So steht am Ende die Aussage, dass eine Steuerbegünstigung nur dann gewährt werden darf, wenn kein Wettbewerb gestört werden kann. Dies ist nach den Ausführungen nur dann gegeben, wenn es sich um nicht oder noch nicht marktfähige Güter und Dienstleistungen handelt. Entsprechend will der Beirat nur mildtätige Zwecke in einem sehr engen Sinn steuerlich begünstigt sehen, ferner den Jugendsport sowie die Förderung des demokratischen Staatswesens. In Betracht komme zudem die Pflege des kulturellen Erbes, des Umweltschutzes und der Wissenschaft. Die Förderung von Bildung und Erziehung solle nur steuerbegünstigter Zweck sein, „soweit sie den Staat von Aufgaben entlastet, die er sonst wahrnehmen müsste“²⁷⁵. Vor allem aber muss nach dem Gutachten darauf geachtet werden, dass die Steuerbegünstigung nur im Bereich der öffentlichen Güter gewährt wird.

Im Gegensatz zu den Empfehlungen des Wissenschaftlichen Beirats hat sich die Projektgruppe „Reform des Gemeinnützigkeits- und Spendenrechts“ auf kurzfristig umsetzbare Vorschläge und auf die Verbesserung der Transparenz im Dritten Sektor konzentriert. Die Projektgruppe stellt das derzeitige Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, anders als der Wissenschaftliche Beirat, nicht grundsätzlich in Frage. Vielmehr schlägt sie zur Verbesserung der gesetzlichen Rahmenbedingungen für bürgerschaftliches Engagement vor, die bestehenden Vorschriften zu verbessern.²⁷⁶

Das Maecenata Institut hingegen hat mit seinen Reformvorschlägen die sozialwissenschaftliche Sichtweise einer Reform im Bereich des Gemeinnützigkeits- und Spendenrechts in die Diskussion eingebracht. Aus einer verbesserten Transparenz, einer Einführung der Vereinheitlichung von Spendenabzugssätzen sowie einem Aufbau einer Fachbehörde für ge-

²⁷³ Vgl. im Internet: MAECENATA INSTITUT FÜR PHILANTHROPIE UND ZIVILGESELLSCHAFT (HRSG.) (2006A), S. 29.

²⁷⁴ Vgl. im Internet: MAECENATA INSTITUT FÜR PHILANTHROPIE UND ZIVILGESELLSCHAFT (HRSG.) (2006A), S. 20.

²⁷⁵ Im Internet: BUNDESFINANZMINISTERIUM (HRSG.) (2006A), S. 5.

²⁷⁶ Vgl. im Internet: DEUTSCHER KULTURRAT (HRSG.) (2006A).

meinnützige Organisationen sollten primär der „Aufbau von sozialem Kapital“²⁷⁷ und die „Förderung von bürgerschaftlichem Engagement“²⁷⁸ resultieren. Darüber hinaus stellt der Ansatz des Maecenata Instituts die Veröffentlichungspflichten der gemeinnützigen Stiftungen in den Vordergrund.

²⁷⁷ Im Internet: MAECENATA INSTITUT FÜR PHILANTHROPIE UND ZIVILGESELLSCHAFT (HRSG.) (2006A), S. 22.

²⁷⁸ Im Internet: MAECENATA INSTITUT FÜR PHILANTHROPIE UND ZIVILGESELLSCHAFT (HRSG.) (2006A), S. 22.

4 Bewertung der Reformansätze und aktuelle Gesetzesbemühungen

Ziel dieses Kapitels ist es, eine Bewertung der oben dargestellten Reformansätze abzugeben. Dabei sind die drei Reformansätze zunächst in ihrer Grundausrichtung zu beurteilen. Anschließend werden die Aussagen der Interviewpartner zu den wichtigsten Thesen vorgestellt. Mithilfe dieser Ansichten, wird daraufhin eine Bewertung der Kernaussagen der verschiedenen in Kapitel 3 präsentierten Reformansätze gebildet. Es erfolgt hierbei eine Abstimmung, ob diese sinnvoll oder weniger sinnvoll für eine tatsächliche Reform erscheinen.

Während der Erstellung dieser Diplomarbeit publizierte die Bundesregierung des Weiteren erste Reformschritte im Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht. So wurden in dieser Zeit ein Eckpunktepapier vom BMF und darauf aufbauend ein Referentenentwurf zum Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht veröffentlicht.²⁷⁹ Diese Regierungsaktivitäten werden daher nach ihrer Darstellung dahingehend geprüft, ob die identifizierten wünschenswerten Reformpunkte auch tatsächlich in naher Zukunft voraussichtlich umgesetzt werden.

4.1 Methodische Vorgehensweise

4.1.1 Qualitativer Beurteilungsansatz

Einzelne Aussagen der Reformansätze sollen im Folgenden beurteilt werden. Eine objektive Beurteilung ist dabei jedoch alles andere als trivial. So scheint es nahezu unmöglich, ein einheitliches quantitatives Schema zu erstellen, mit dem sowohl z. B. die Folgen einer Transparenzeinführung bei gemeinnützigen Stiftungen als auch die Folge einer Vereinheitlichung der Spendenabzugssätze beurteilt werden können. Demnach besteht die Option der Erstellung eines quantitativen Beurteilungsschemas für die angestrebte Beurteilung nicht.

Stattdessen wurde für die Bewertung der Reformansätze ein qualitativer Beurteilungsansatz gewählt. Um zu einem sinnvollen qualitativen Urteil zu kommen, ist es dabei unerlässlich, dass nicht persönliche Meinung, sondern objektive Argumente zu einem Urteil führen. Es stellt sich hierbei allerdings die Frage, wie sich eine solche objektive Meinung erreichen lässt.

Eine denkbare Möglichkeit wäre hierbei, betroffene gemeinnützige Organisationen zu befragen. Alternativ ist die Durchführung einer repräsentativen Befragung in Deutschland

²⁷⁹ Vgl. im Internet: BUNDESFINANZMINISTERIUM (HRSG.) (2006E); BUNDESFINANZMINISTERIUM (HRSG.) (2006F).

denkbar. Als letzte Möglichkeit scheint die Befragung von ausgewählten Experten zweckdienlich.

Die erste Option erscheint dabei wenig hilfreich, da die Meinung von betroffenen Organisationen letztendlich interessengebunden ist. Das Ergebnis einer solchen Befragung wäre daher einseitig. Gemeinnützige Organisationen würden es naturgemäß begrüßen, wenn das Gemeinnützigkeitsrecht und damit die steuerlichen Vorteile erweitert würden. Auf dieser Grundlage wäre demzufolge eine kritische Betrachtung der dargestellten Reformvorschläge kaum möglich.

Ebenso wenig scheint die zweite Alternative zweckmäßig zu sein. Eine Reform im Bereich des Gemeinnützigkeits- und Spendenrechts betrifft zwar die gesamte Bevölkerung, jedoch ist kaum zu erwarten, dass die Mehrheit der Bevölkerung in diesem Bereich über fundierte Kenntnisse verfügt, um zu den Reformansätzen eine sinnvolle Stellungnahme abgeben zu können. Es wird zwar häufig Stellung zu neuen Gesetzen bezogen, aber die diesen vorangehenden Reformvorschläge von verschiedenen Seiten werden meist wenig beachtet.

So bleibt als letzter möglicher Weg die Expertenbefragung. Auch die Objektivität bei dieser Vorgehensweise hängt zwar von den befragten Experten ab. Jedoch kann durch die Auswahl von Experten sichergestellt werden, dass keine willkürlichen Meinungen, sondern fundierte Ansichten geäußert werden. Wird bei der Auswahl der Experten darüber hinaus darauf geachtet, dass Experten mit unterschiedlichen Standpunkten befragt werden, ist zu vermuten, dass alle relevanten Argumente, Pro oder Kontra, einzelne Reformaspekte erhoben werden können. Damit kann überlegt werden, welche Argumente stichhaltiger erscheinen und so mit Hilfe von Expertenmeinungen eine qualitative Beurteilung erreicht werden. Diese ist dann fundiert, gänzlich objektiv kann sie jedoch nicht sein, denn sie spiegelt zu einem gewissen Teil auch die persönliche Meinung der Autorin wider. Diese Vorgehensweise wurde in der vorliegenden Arbeit zur Beurteilung der Reformansätze angewandt.

4.1.2 Auswahl der Interviewpartner

Die Expertenauswahl muss sicherstellen, dass unterschiedliche Meinungen eingeholt werden. Daher sollte einerseits ein Interviewpartner der Ansicht des Wissenschaftlichen Beirats nahe stehen. Die Entscheidung fiel hierbei auf ein Mitglied aus dem Wissenschaftlichen Beirat. W. Richter, Volkswirt und Mitglied des Wissenschaftlichen Beirats, war federführend bei der Erstellung des Gutachtens und konnte für ein Interview gewonnen werden. Richters Ansatz geht von der Betrachtung der Gemeinnützigkeit an sich aus wie auch von den damit

verbundenen steuerlichen Privilegien, und er versucht dabei die steuerliche Begünstigung in Frage zu stellen.²⁸⁰

Andererseits scheint Strachwitz, der dem Gutachten des Wissenschaftlichen Beirats kritisch gegenüber steht und selbst Experte auf dem Stiftungs- und Gemeinnützigkeitsgebiet ist, geeignet für eine Befragung im Sinne der Vorgehensweise zu sein. Er vertritt als Politikwissenschaftler und Direktor des Maecenata Instituts eine konträre Meinung zu Richter. So hat Strachwitz im Gegensatz zu Richter das Thema umfassend von der sozialwissenschaftlichen Perspektive betrachtet. Darüber hinaus hat er zahlreiche Forschungen auf diesem Gebiet betrieben.²⁸¹ Auch er konnte für eine Befragung gewonnen werden.²⁸²

Beide Befragte nähern sich somit dem Thema aus unterschiedlichen Sichtweisen, wodurch eine möglichst objektive Beurteilung der Reformansätze möglich scheint.

4.1.3 Darstellung des Fragenkatalogs

Vor den Interviews wurden zehn Fragen konzipiert, die anschließend eine Bewertung der vorgestellten Reformthesen ermöglichen sollen. Hierfür wurden die Kernthesen der Reformansätze ausgearbeitet, um sich bei der Bewertung darauf zu konzentrieren. Beiden Interviewpartnern wurden dieselben Fragen gestellt, damit eine Gegenüberstellung der Einschätzungen möglich wird und letztendlich eine abschließende Bewertung formuliert werden konnte.

Mit der Einführungsfrage sollte der Zugang und die Beschäftigungsweise des jeweiligen Interviewpartners mit dem Thema gemeinnützige Stiftungen abgesteckt werden:

1) Zu Beginn möchte ich Sie gerne fragen, was Ihre Motive sind, sich mit dem Stiftungswesen zu beschäftigen? Meinen Schwerpunkt lege ich dabei auf die gemeinnützigen Stiftungen.

Die nächsten beiden Fragen dienten der Eingrenzung der allgemeinen Gegebenheiten für Stiftungen in Deutschland sowie ihrer Rolle in der Gesellschaft. Das Hauptaugenmerk wurde dabei auf das Aufzeigen der Besonderheit der Stiftungsformen in Deutschland aus Sicht der Interviewpartner, gelegt.

2) Wie sehen Sie das Verhältnis von gemeinnützigen Stiftungen zum Staat? Sehen Sie in diesem Verhältnis eher eine Konkurrenz oder eine Partnerschaft zum Staat?

²⁸⁰ Vgl. FISCHER, P. (2006), S. 1001 ff.

²⁸¹ Vgl. im Internet: STRACHWITZ (HRSG.) (2006).

²⁸² Die jeweiligen ausformulierten Interviews befinden sich in Anhang VII und VIII.

3) Welche Rolle spielen gemeinnützige Stiftungen in der modernen demokratischen Gesellschaft?

Hinführend zum eigentlichen Thema der Diplomarbeit, nämlich die Reformansätze im Bereich der gemeinnützigen Stiftungen in Deutschland, wurden die Interviewpartner gefragt, warum sie sich aktuell für eine Reform in dem Bereich engagierten. Daher wurde folgende Frage gestellt:

4) Welche Argumente sprechen aktuell für eine Reform im Bereich der gemeinnützigen Stiftungen?

Im Anschluss sollten die folgenden Fragen konkrete Empfehlungen der einzelnen Reformansätze beleuchten. Zuerst wurden die Empfehlungen des Wissenschaftlichen Beirats angesprochen. Als eine wesentliche Forderung des Gutachtens ist die Abschaffung der Steuerbegünstigung für Zweckbetriebe und wirtschaftliche Geschäftsbetriebe zu nennen. Daher folgte als nächste Frage:

5) Kommen wir zu den bestehenden Reformansätzen des Gutachtens des Wissenschaftlichen Beirats: Wie stehen Sie zu der Abschaffung der Steuerbegünstigung für Zweckbetriebe und wirtschaftliche Geschäftsbetriebe im Bereich der gemeinnützigen Stiftungen?

Der Wissenschaftliche Beirat hat sich dem Thema nur einseitig, nämlich in volkswirtschaftlicher Sichtweise, genähert. Somit ist es interessant, weshalb das Sozialkapital lediglich in einer Fußnote Erwähnung gefunden hat, aber nicht weiter Gegenstand der Betrachtung war. Gerade weil das Sozialkapital in der Zivilgesellschaft eine bedeutende Rolle spielt, wurde folgende Frage gewählt:

6) Warum wurde Ihrer Meinung nach die wichtig Funktion des Dritten Sektors bei der Bildung sozial förderlichen Verhaltens, d. h. Sozialkapital, nicht mit in das Gutachten einbezogen? Was halten Sie davon?

Ein weiterer Reformpunkt, den sowohl der Wissenschaftliche Beirat als auch die Projektgruppe gefordert haben, ist die Abschaffung der Untergliederung der steuerbegünstigten Zwecke. Auch in diesem Zusammenhang ist daher die Meinung der Interviewpartner interessant. Folgende Frage klärt dabei den jeweiligen Standpunkt:

7) Auch im Reformansatz des Diskussionspapiers des Bündnisses für Gemeinnützigkeit wird der Vorschlag gemacht, die steuerbegünstigten Zwecke nicht mehr zu untergliedern. Wie stehen Sie zu diesem Vorschlag?

Da sich in allen Reformvorschlägen ein Ansatz zur Einführung einer geregelten Transparenzvorschrift für Stiftungen befindet, folgt als weitere wichtige Frage:

8) Auch das Maecenata Institut empfiehlt in seinen Reformvorschlägen eine verbesserte Transparenz für gemeinnützige Stiftungen. Was halten Sie davon?

Während der Konzeption der Fragestellungen war keine Aktivität von Seiten der Regierung in dem Bereich der Gemeinnützigkeits- und Spendenreform zu erkennen und daher sollte sich das Interview zunächst auf die angesprochenen Reformansätze beschränken. Kurz vor den Interviews wurde jedoch die Initiative „Hilfen für Helfer“ veröffentlicht (der darauf aufbauende Referentenentwurf folgte erst vor dem zweiten Interview), somit ist folgende Frage in den Fragenkatalog kurzfristig mit aufgenommen worden:

9) Aktuell ist das Eckpunktepapier „Hilfen für Helfer“ für den Bereich Spendenrecht vom BMF veröffentlicht worden. Was halten Sie von den angekündigten Maßnahmen?

Den Abschluss des Interviews bildete folgende Frage:

10) Abschließend möchte ich Sie Folgendes fragen: Wenn Sie die Möglichkeit hätten, aus den drei Reformansätzen dem Gutachten des Wissenschaftlichen Beirats, dem Diskussionspapier des Bündnisses für Gemeinnützigkeit und dem Reformansatz des Maecenata Instituts eine Reform zu erstellen, welche Thesen würden Sie aus welchen Ansätzen herausnehmen und warum?

Mit der Antwort auf diese Frage sollte jeder der beiden Interviewpartner ein Reformpaket erstellen, das er für das optimale hält.

4.2 Qualitative Bewertung der Reformansätze unter Zuhilfenahme von Expertenmeinungen

4.2.1 Allgemeine Betrachtung der unterschiedlichen Reformansätze

Der Wissenschaftliche Beirat hat sich in seinem Gutachten mit den steuerlichen Gemeinnützigkeitsprivilegien befasst. Darin beklagt er, dass das Allgemeinkriterium zu großzügig ausgelegt wird und dass der Verzicht auf eigennützige Gewinnverwendung keinen ordnungspolitisch überzeugenden Grund für die Gewährung steuerlicher Privilegien hergibt. Das Gutachten versucht auf ökonomische Weise, das Problem der Steuerbegünstigung von gemeinnützigen Organisationen mit der Theorie der privaten Bereitstellung von Kollektivgütern zu lösen.²⁸³ Demnach sollte die steuerliche Privilegierung nur greifen, wenn der Staat entlastet wird. Diese Begründung ist jedoch kritisch zu betrachten.²⁸⁴

²⁸³ Vgl. FISCHER, P. (2006), S. 1002.

²⁸⁴ Vgl. FISCHER, P. (2006), S. 1002.

Bei der vorliegenden Betrachtungsweise wurde auch der Aspekt der Bildung des Sozialkapitals im Bereich der gemeinnützigen Stiftungen außer Acht gelassen. Für Richter ist die Zuhilfenahme einer solchen sozialwissenschaftlichen Komponente bei einem Reformvorschlag oder für Politikempfehlungen ungeeignet. Seiner Meinung nach kann der Begriff Sozialkapital auf ökonomische Weise nicht präzise eingesetzt werden. Er verwendet als Beispiel die Schaffung eines Arbeitsplatzes, den man bereits als Förderung des Sozialkapitals begreifen könne.²⁸⁵ Jedoch ist die steuerliche Förderung eines Unternehmers, der einen Arbeitsplatz schafft, ausgeschlossen. Damit begründet Richter die Nichtanwendbarkeit der Idee des Sozialkapitals.

Das ist ein einseitiger Ansatz, mit dem in diesem Gutachten versucht wird, dem Problem der steuerlichen Privilegierung entgegenzutreten. Sicher ist die Begründung, dass der Staat in irgendeiner Weise entlastet werden müsse und daher steuerliche Privilegien verteile, richtig. Jedoch lässt sich nicht pauschal definieren, was für die Allgemeinheit ein Kollektivgut ist und was nicht. Damit kann auch keine Aussage darüber gemacht werden, aus welchem Anlass etwas gefördert werden soll oder nicht.²⁸⁶ So formuliert auch Strachwitz: „Die haben dort einen rein steuerökonomischen Ansatz verfolgt.“²⁸⁷ Der Vorschlag von Strachwitz, dass für eine Betrachtung von solchen steuerlichen Privilegien ein ökonomischer, gesellschaftspolitischer und ein politischer Ansatz herangezogen werden müsse, erscheint dagegen sinnvoll.²⁸⁸ Eine gesellschaftspolitische Angelegenheit sollte auch unter entsprechenden Gesichtspunkten beleuchtet werden.

Die Bewertung von Steuervergünstigungen allein unter dem Kriterium der Staatsnützigkeit bzw. der Staatsentlastung erscheint der Autorin kritisch. Denn damit wird das Verhältnis zwischen Staat und existierender Zivilgesellschaft nicht beachtet. Der Staat sollte aber gerade die Zivilgesellschaft fördern, Gemeinwohlaufgaben zu übernehmen.

Dazu kommt, dass die Förderung der Allgemeinheit ein sehr weit gefasster Begriff ist. Unbestreitbar lässt sich z. B. in den Bereichen von Sport-, Hundesport- oder Schachvereinen nicht genau entscheiden, ob die Allgemeinheit gefördert wird.

Die Vorschläge der Projektgruppe sind hingegen eindeutig strukturiert. Es ist offensichtlich, dass Empfehlungen von Seiten der Interessensverbände nicht auf eine Verringerung der steuerlichen Begünstigungen, sondern auf eine Ausweitung abzielen.²⁸⁹ Vorschläge wie die

²⁸⁵ Vgl. Interview mit RICHTER im Anhang VII, S. 88.

²⁸⁶ Vgl. FISCHER, P. (2006), S. 1002 f.

²⁸⁷ Interview mit STRACHWITZ im Anhang VIII, S. 96.

²⁸⁸ Vgl. Interview mit STRACHWITZ im Anhang VIII, S. 97.

²⁸⁹ Vgl. Interview mit STRACHWITZ im Anhang VIII, S. 99.

Vereinheitlichung des Spendenabzuges oder die Erhöhung der Erstausrüstung in Bezug auf die Förderung der Zivilgesellschaft hält Strachwitz hier jedoch auch für sinnvoll.²⁹⁰

Der Ansatz des Maecenata Institutes tritt, meines Erachtens, mit einer sehr objektiven Sichtweise an die Problematik einer Reform im Bereich des Gemeinnützigkeits- und Spendenrechts heran. In dem Ansatz wird versucht der Zivilgesellschaft mit ihrem Konzept gerecht zu werden. Hierbei werden nicht nur Vorschläge gemacht, die ein deutliches Ausweiten der jetzigen Regeln beinhalten, sondern auch Forderungen gestellt, wie z. B. die Einrichtung einer Behörde, welche gemeinnützige Organisationen strenger kontrolliert.²⁹¹ Insgesamt wirkten die Empfehlungen des Maecenata Instituts daher ausgewogen.

Um die weitere qualitative Beurteilung der dargestellten Reformansätze vornehmen zu können, werden die in den Interviews besprochenen Kernthesen der Reformempfehlungen einander gegenübergestellt.

4.2.2 Abschaffung der Steuerbegünstigung für Zweckbetriebe und wirtschaftliche Geschäftsbetriebe

Der Wissenschaftliche Beirat erkennt zu Recht, dass es nicht Aufgabe der Zivilgesellschaft sein kann, Leistungen zu erbringen, die der Markt erbringt. Es sollte sicherlich einen Bereich der Geringfügigkeit geben, jedoch dürfe es keine Konkurrenz zwischen privatgewerblichen Anbietern und gemeinnützigen Stiftungen im Bereich der wirtschaftlichen Betätigung geben, merkt Richter an.²⁹² In diesem Bereich komme es schnell zu Wettbewerbsverzerrungen.²⁹³

Ein klassisches Beispiel für einen Zweckbetrieb stellen Krankenhäuser, wie in Kapitel 2.4.4 erwähnt wurde, dar. Gegenwärtig regelt sich das Problem der Zweckbetriebe in diesem Bereich dabei fast von selbst. Denn es gibt drei verschiedene Krankenhausträger: Die gemeinnützigen Krankenhäuser, die steuerbefreit sind - das sind jene, die steuerliche Privilegien vom Staat erhalten, da dieser die Meinung vertritt, dass hier Vorsorgeaufgaben übernommen werden;²⁹⁴ des Weiteren die Krankenhäuser, die nach einem Antrag steuerbefreit sind; die dritte Kategorie sind Privatkrankenhäuser, die Steuern zahlen müssen. Private Krankenhäuser sind solche, die erwerbswirtschaftliche Ziele verfolgen.²⁹⁵ In diesem Sektor herrsche aktuell ein Trend, gemeinnützige Krankenhäuser zu verkaufen oder in gewerbliche

²⁹⁰ Vgl. Interview mit STRACHWITZ im Anhang VIII, S. 99.

²⁹¹ Vgl. im Internet: MAECENATA INSTITUT FÜR PHILANTHROPIE UND ZIVILGESELLSCHAFT (HRSG.) (2006B), S. 24.

²⁹² Vgl. Interview mit RICHTER im Anhang VII, S. 87.

²⁹³ Vgl. Interview mit RICHTER im Anhang VII, S. 87.

²⁹⁴ Vgl. BUCHNA, J. (2003), S. 13.

²⁹⁵ Vgl. EICHHORN, D./GREILING, P. (2002), S. 44.

Gesellschaften auszugliedern.²⁹⁶ Somit löse sich das Problem des Zweckbetriebs bei den Krankenhäusern wahrscheinlich von selbst.²⁹⁷

Diesbezüglich stellt Strachwitz darüber hinaus kritisch in den Raum, dass eine kulturelle gemeinnützige Stiftung, die ein Museum als Zweckbetrieb betreibe, nicht bestehen bliebe, wenn die Regelung zur Abschaffung des Zweckbetriebes eingeführt würde.²⁹⁸ Sollte der Zweckbetrieb abgeschafft werden und eine gemeinnützige Stiftung aufgrund ihres Zweckbetriebes nicht als gemeinnützig anerkannt werden, ergäben sich für die gemeinnützige Stiftung weitere negative Folgen. Als solche könnten z. B. der Wegfall der Möglichkeit zur Einstellung eines Zivildienstleistenden oder zur Nutzung eines Gemeindevereinsheims genannt werden.²⁹⁹

Aus den bislang genannten Gründen ist meine Einstellung zur generellen Abschaffung der Steuerbegünstigung der Zweckbetriebe und der wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe folgende: Die Tätigkeiten, die ein steuerbegünstigter Zweckbetrieb ausüben kann, sollten genauso weit reglementiert werden, dass kein Wettbewerb zu Marktteilnehmern bestehen kann. Am Beispiel der Krankenhäuser lässt sich das klar verdeutlichen. Es kann keine steuerbegünstigten und gleichzeitig steuerpflichtigen Krankenhäuser geben, da sie in Konkurrenz zueinander stehen.

4.2.3 Verbesserung der Struktur der Gesetzestexte

Die Kritik einer vermeintlichen Unübersichtlichkeit der Gesetze, kann nach eigener Recherche nicht geteilt werden. Denn die betreffenden Paragraphen der AO selbst sind weitgehend schlüssig gegliedert. § 52 AO stellt gemeinnützige Zwecke als solche vor, durch die die Allgemeinheit gefördert wird, und er benennt Beispiele für solche Zwecke. In § 53 AO werden mildtätige und in § 54 AO kirchliche Zwecke definiert. § 55 AO grenzt den steuerlichen Begriff der Selbstlosigkeit ab. Die Definition für die Ausschließlichkeit findet sich in § 56 AO und in § 57 AO für die Unmittelbarkeit. Eine klare Abgrenzung der zulässigen Abweichungen von den Grundsätzen erfolgt in § 58 AO. Weitere Anforderungen der Steuerbegünstigung an die Satzung und die tatsächliche Geschäftsführung werden in den §§ 59 bis 65 AO definiert. Die §§ 64 und 65 AO behandeln die steuerlichen Konsequenzen der Marktteilnahme steuerbegünstigter Körperschaften, zum einen den des steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb und zum anderen den des steuerbegünstigten wirtschaftli-

²⁹⁶ Vgl. Interview mit STRACHWITZ im Anhang VIII, S. 95.

²⁹⁷ Vgl. Interview mit STRACHWITZ im Anhang VIII, S. 95.

²⁹⁸ Vgl. Interview mit STRACHWITZ im Anhang VIII, S. 95.

²⁹⁹ Vgl. Interview mit STRACHWITZ im Anhang VIII, S. 96.

chen Geschäftsbetrieb, des Zweckbetriebs. Darüber hinaus werden in den §§ 66 bis 68 AO noch einzelne Zweckbetriebe, wie Einrichtungen der Wohlfahrtspflege und steuerbegünstigte Krankenhäuser, einzeln aufgeführt.

Die Grundstruktur des deutschen Gemeinnützigkeitsrechts ist somit recht schlüssig. Auf 18 Paragraphen der AO konzentrieren sich die gesetzlichen Regelungen zur Steuerbegünstigung. Sämtliche Einzelsteuergesetze, wie KStG, GewStG oder auch UStG, Schenkungssteuergesetz und GrStG verweisen auf die §§ 51 bis 68 AO, wenn eine Verbindung durch die Gemeinnützigkeit oder die Mildtätigkeit gegeben ist.

Die vorherrschende Meinung, dass die Unterscheidung der steuerbegünstigten Zwecke aufgehoben werden muss, kann aber durch folgende Aussage gestützt werden. Richter ist der Ansicht, dass die förderungswürdigen Zwecke allgemein stark einzuschränken seien.³⁰⁰ Ihm zufolge ist gerade die Mildtätigkeit gemäß § 53 Nr. 2 AO „eine maßlose Überdehnung von Armutsbekämpfung“³⁰¹ und daher viel zu weit gefasst.

Eine solche Untergliederung ist laut Strachwitz „ein Relikt aus der staatsnützigen Betrachtungsweise“³⁰², die es im Kontext der Förderung von Bürgerengagement und Zivilgesellschaft aufzuheben gilt. Ob jedoch die mildtätigen Zwecke in diesem Zusammenhang enger zu fassen sind, oder die Förderung von bspw. der Tierzucht gemäß § 52 Abs. 2 Nr. 4 AO weiterhin bestehen bleibt, ist weiterhin ein Diskussionsthema.

In Anbetracht der Tatsache, dass durch die Unterscheidung der verschiedenen steuerbegünstigten Zwecke Verwirrungen beim Spender entstehen, sollte meines Erachtens die Untergliederung aufgehoben werden. Darüber hinaus sollten die mildtätigen Zwecke eingeschränkt werden. Ein Verzicht auf die Untergliederung der steuerbegünstigten Zwecke würde auch zu einem geringeren Verwaltungsaufwand führen.

4.2.4 Forderung nach höherer Transparenz

Stifter und Stiftungen wollen häufig nicht erkennen, dass sie der Öffentlichkeit gegenüber zur Offenlegung verpflichtet sind. Zum Teil befürchten sie sogar, in der Rolle des Förderers als selbstgefällig zu gelten, wenn sie ihr gönnerhaftes Wirken allgemein bekannt machen.³⁰³ Jedoch ist die einheitliche Meinung in den vorgestellten Reformansätzen, dass die Transparenzanforderungen sowie Bilanzierungs- und Veröffentlichungspflichten für gemeinnützige Organisationen umgestaltet werden müssen.

³⁰⁰ Vgl. Interview mit RICHTER im Anhang VII, S. 89 f.

³⁰¹ Interview mit RICHTER im Anhang VII, S. 90.

³⁰² Interview mit STRACHWITZ im Anhang VIII, S. 97.

³⁰³ Vgl. SCHINDLER, A. (2003), S. 275.

Die Einführung der öffentlichen Rechnungslegung und Prüfung für gemeinnützige Stiftungen begründet Richter damit, dass gerade gemeinnützige Stiftungen und Organisationen, wenn sie steuerliche Privilegien genießen, öffentlich Rechenschaft ablegen müssten. Darüber hinaus sollten sie berichten, in welchem Bereich sie tätig sind.³⁰⁴ Somit wäre die Transparenz die notwendige Folge von gewährten Steuerprivilegien.

Da sich in jedem Spendeneuro ein Stück Steuerverzicht verberge, sollte der Staat darüber informiert werden, begründet Strachwitz die Einführung einer verbesserten Transparenz bei den gemeinnützigen Stiftungen.³⁰⁵ Es handelt sich nicht um privat finanziertes Stiftungsvermögen und Stiftungsmittel in Höhe der Steuernachlässe, sondern um gewissermaßen staatliches Kapital.³⁰⁶ Einen weiteren Grund für die verbesserte Transparenz sieht Strachwitz in der Veröffentlichung der Namen von Spenden großer Geldsummen. Die Öffentlichkeit sollte Bescheid wissen, welcher Spender hinter welchen Projekten einer gemeinnützigen Stiftung stecke.³⁰⁷

In den Bereichen, in denen es möglich sei, etwas zu verheimlichen, könne es laut Strachwitz in der Regel zu einer höheren Illegalität kommen. Dem könnte durch eine Offenlegung der Tatsachen entgegengewirkt werden.³⁰⁸ Hiermit ist nicht gemeint, dass jede Spende, die eine Stiftung erhalten hat, mit Namen des Spenders aufgeführt werden sollte, denn auch die Privatsphäre des Spenders muss geschützt werden.³⁰⁹ Aber gerade bei großen Spendensummen muss der Geldgeber namentlich veröffentlicht werden.

Darüber hinaus sollte es eine Vereinheitlichung bei den Rechnungslegungsvorschriften geben. Die Regelung einer Unterscheidung zwischen kleinen und großen gemeinnützigen Organisationen, wie es das Maecenata Institut vorgeschlagen hat, zöge eine erhebliche Vereinfachung der Verwaltungstätigkeiten nach sich.

Der Vorschlag zur Bildung einer einheitlichen Fachbehörde, die sich mit der Anerkennung von gemeinnützigen Stiftungen beschäftigt, ist kritisch zu hinterfragen. Das Maecenata Institut und auch Strachwitz sind jedenfalls für eine Einrichtung einer solchen Fachbehörde.³¹⁰ Eine Alternative wäre meines Erachtens eine übergeordnete Spezialabteilung in größeren Finanzämtern, die sich nur mit solchen Fragestellungen beschäftigt. So bliebe dabei die Länderkompetenz in diesem Bereich bestehen. Auf Dauer ist jedenfalls die momentane

³⁰⁴ Vgl. Interview mit RICHTER im Anhang VII, S. 90.

³⁰⁵ Vgl. Interview mit STRACHWITZ im Anhang VIII, S. 98.

³⁰⁶ Vgl. SCHINDLER, A. (2003), S. 277.

³⁰⁷ Vgl. Interview mit STRACHWITZ im Anhang VIII, S. 98.

³⁰⁸ Vgl. Interview mit STRACHWITZ im Anhang VIII, S. 98.

³⁰⁹ Vgl. SCHINDLER, A. (2003), S. 277.

³¹⁰ Vgl. Interview mit STRACHWITZ im Anhang VIII, S. 100.

Regelung nicht vertretbar, dass gemeinnützige Stiftungen abhängig sind von der Entscheidung eines einzelnen Finanzbeamten, ob ihnen Gemeinnützigkeit zuerkannt wird oder nicht.³¹¹ Darüber hinaus würde sicherlich eine weitgreifende Veröffentlichungspflicht bei gemeinnützigen Stiftungen dazu führen, dass Stiftungen populärer werden.³¹²

Es bleibt festzuhalten, dass eine erhöhte Transparenz im Bereich der gemeinnützigen Stiftungen von allen Seiten gefordert wird und wünschenswert wäre.³¹³

4.2.5 Vereinheitlichung der Spendenabzugssätze

Der Vorschlag, die Spendenabzugssätze zu vereinheitlichen, wird von Strachwitz als sehr sinnvoll angesehen.³¹⁴ Einem Spender leuchtet in der Tat nicht immer ein, wann eine Förderung der Mildtätigkeit oder einem gemeinnützigen Zweck zuzuordnen ist. Als Beispiel für eine schwierige Differenzierung der Zwecke ist die Tsunamikatastrophe zu nennen. Eine derartige Katastrophe lässt sich einerseits in den Bereich der Katastrophenhilfe und damit in den Bereich der Mildtätigkeit eingliedern. In diesem Fall wäre ein Spendenabzug von der Bemessungsgrundlage von 10 % als Sonderausgabe erlaubt. Es ist jedoch andererseits ohne weiteres möglich, eine solche Katastrophe in den Bereich der Entwicklungshilfe einzuordnen. Diese zählte dann zu einem gemeinnützigen Zweck und dürfte somit nur mit 5 % als Sonderausgaben von der Bemessungsgrundlage abgezogen werden. Hierzu gab es ein BMF-Schreiben im Jahre 2005, welches die Zuordnung für einen Zeitraum von einem halben Jahr gelöst hat.³¹⁵ Die Zuwendungen wurden dadurch in den Bereich der Mildtätigkeit eingeordnet.³¹⁶ Diese Differenzierung schafft ohne Zweifel hohen Verwaltungsaufwand bei den Finanzämtern wie auch bei den betroffenen gemeinnützigen Stiftungen. Auch wirft sie Ungewissheiten über die richtige Eingliederung bei dem Spender auf. Darüber hinaus bestehen für Vorstände und Verantwortliche der gemeinnützigen Stiftungen Haftungsrisiken, wenn sie die Abgrenzung falsch vornehmen. Mit einer Vereinheitlichung der Spendenabzugssätze wäre es sicherlich möglich, durch die geschaffene Aufwandverringerung Kosten zu sparen.

Der Betrag von 307.000 Euro bei Neugründungsspenden und Zustiftungen stellt eine Begrenzung dar. Dadurch gehen viele Stifter bei der Kapitalausstattung nicht über den Rahmen der gesetzlichen Abzugsgrenzen hinaus. Somit wäre zu erwarten, dass eine Anhebung

³¹¹ Vgl. Interview mit STRACHWITZ im Anhang VIII, S. 100.

³¹² Vgl. Interview mit STRACHWITZ im Anhang VIII, S. 98.

³¹³ Vgl. Kapitel 3.3.4 und 3.4.3.

³¹⁴ Vgl. Interview mit STRACHWITZ im Anhang VIII, S. 99.

³¹⁵ Vgl. BMF, Schreiben v. 14.01.2005, BStBl I 2005, S. 52f.

³¹⁶ Vgl. BMF, Schreiben v. 14.01.2005, BStBl I 2005, S. 52f.

des Sonderausgabenabzuges eine höhere Kapitalausstattung von Stiftungen nach sich zöge und damit eine höhere Förderungsarbeit bei Stiftungen erreicht werden könnte. Insbesondere die Tatsache, dass ein größerer Anreiz für Vermögende geschaffen würde, sich an der Förderung des Gemeinwohls zu beteiligen, rechtfertigt eine Anhebung des Sonderausgabenabzuges. Auch die Verlängerung des Zeitraumes des Sonderausgabenabzuges bei Zustiftungen über die Gründungsphase hinaus würde zu einer verbesserten Finanzsituation für Stiftungen führen.

Abschließend bleibt in einer Beurteilung der in Kapitel 3 vorgeschlagenen Reformansätze zu sagen, dass viele der empfohlenen Reformpunkte sinnvoll erscheinen, einige dagegen nicht.

4.3 Prüfung der jüngsten Gesetzesinitiativen vor dem Hintergrund der bewerteten Reformempfehlungen

4.3.1 Initiative „Hilfen für Helfer“

Während der Arbeit an dieser Diplomarbeit wurden erste Reformschritte der Bundesregierung im Bereich des Spendenrechts bei gemeinnützigen Organisationen bekannt gegeben.

Die Bund-Länder-Arbeitsgruppe wurde vom BMF beauftragt, Verbesserungsvorschläge mit einfachen und verständlichen Regeln bezüglich des Spendenrechts in Deutschland zu erarbeiten. Basierend auf diesen Vorschlägen hat am 02.12.2006 Bundesfinanzminister Peer Steinbrück Maßnahmen zur weiteren Stärkung des bürgerschaftlichen Engagements in dem sog. Eckpunktepapier „Hilfen für Helfer“ veröffentlicht.³¹⁷ Wie der Name der Initiative schon verrät, soll das Spendenrecht insbesondere für Spender vereinfacht und verbessert werden. Die Kosten, die für die nachfolgend angeführten Maßnahmen veranschlagt wurden, belaufen sich auf rund 400 Mio. Euro. Jedoch sieht Bundesfinanzminister Steinbrück die Schritte als eine „wichtige Investition in die Stärkung des Gemeinsinns der Bürgerinnen und Bürger“³¹⁸ an.

Die Initiative strebt an, die Besteuerungsgrenze für wirtschaftliche Betätigungen gemeinnütziger Stiftungen von derzeit 30.678 Euro auf 35.000 Euro Einnahmen im Jahr zu erhöhen. Überdies soll der Höchstbetrag für die Ausstattung von Stiftungen mit Kapital nach § 10b Abs. 1a EStG von derzeit 307.000 Euro auf 750.000 Euro erhöht werden. Anstatt des zeitlich begrenzten Vor- und Rücktrags beim Abzug von Großspenden und der zusätzlichen

³¹⁷ Vgl. im Internet: BUNDESFINANZMINISTERIUM (HRSG.) (2006E).

³¹⁸ Vgl. im Internet: BUNDESREGIERUNG (HRSG.) (2006).

Höchstgrenze für Spenden an gemeinnützige Stiftungen in Deutschland wird in dem Eckpunktepapier die Implementierung eines zeitlich unbegrenzten Spendenvortrags vorgeschlagen. Die entfallende Rücktragsmöglichkeit würde den Verwaltungsaufwand vereinfachen.

Darüber hinaus stellt Bundesfinanzminister Steinbrück in der Initiative als weitere Maßnahme eine bessere Abstimmung der förderungswürdigen Zwecke im Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht vor. Gemäß der aktuellen Gesetzeslage müssen, wie auch in Kapitel 2.5.2 dargestellt, die Zuwendungen an Stiftungen auf die unterschiedlich begünstigten Zwecke aufgeteilt werden. Dies gestaltet sich für den Steuerpflichtigen oftmals schwierig. Gerade durch das veröffentlichte BFH-Urteil wurde die Regelung noch aufwendiger.³¹⁹ Im Hinblick auf den Vorschlag, die begünstigten Zwecke besser abzustimmen, hat die Initiative „Hilfen für Helfer“ die Anhebung der Höchstgrenzen des Spendenabzugs von bisher 5 % bzw. 10 % des Gesamtbetrages der Einkünfte gemäß § 10b Abs. 1 Sätze 1 und 2 EStG auf einheitlich 20 % in ihren Maßnahmenkatalog aufgenommen.

Des Weiteren soll die Übungsleiterpauschale von derzeit 1.848 Euro auf 2.100 Euro heraufgesetzt und die Ehrenamtspauschale für bestimmte ehrenamtliche Tätigkeiten im gemeinnützigen Bereich mit 300 Euro eingeführt werden.³²⁰ Hierbei ist zu beachten, dass diese Pauschale sich nur auf den Sozialbereich beschränkt. Der Abzug kann nur bei einer unentgeltlichen Betreuung von alten, kranken oder behinderten Menschen, die 20 Stunden im Monat umfassen muss, geltend gemacht werden.³²¹

Die Initiative „Hilfen für Helfer“ wurde in der Öffentlichkeit breit kommentiert. So urteilte Fleisch, Generalsekretär des Bundesverbandes Deutscher Stiftungen, über die von ihm befürwortete Initiative „Hilfen für Helfer“: „Dies ist ein großer und mutiger Schritt für die Bürgergesellschaft. Herr Steinbrück verdient dafür Applaus und Unterstützung.“³²² Auch Hüttemann, Professor mit Schwerpunkt Steuerrecht der Universität Bonn begrüßt die in den vorgelegten Maßnahmen enthaltene Vereinheitlichung des Steuerrechts.³²³ Es wurde allerdings ebenso Kritik an dem Maßnahmenkatalog ausgesprochen. So äußerte z. B. der Generalsekretär vom DNR, Röscheisen, dass sie sehr einseitig seien. Als Beispiel für die Einseitigkeit führt er die ausschließlich für den Sozialbereich geltende Ehrenamtspauschale an.³²⁴ „Denn das Engagement im Kulturbereich ist nicht weniger wert als im Sozialbe-

³¹⁹ Vgl. BFH, Urt. v. 03.08.2005, BStBl II 2006, S. 121 ff.

³²⁰ Vgl. im Internet: BUNDESFINANZMINISTERIUM (HRSG.) (2006E).

³²¹ Im Internet: BUNDESFINANZMINISTERIUM (HRSG.) (2006E).

³²² Im Internet: BUNDESVERBAND DEUTSCHER STIFTUNGEN (HRSG.) (2006B).

³²³ Vgl. im Internet: SÜDDEUTSCHE ZEITUNG (HRSG.) (2006).

³²⁴ Vgl. im Internet: DEUTSCHER NATURSCHUTZRING (HRSG.) (2006).

reich!“³²⁵ So könne bspw. jemand, der sich im Bereich des Klimaschutzes ehrenamtlich engagiert, keinen Profit daraus ziehen.³²⁶ Strachwitz lobt die Initiative nicht nur, sondern kritisiert sie auch in einigen Punkten. So fehlt ihm u. a. eine Ausführung über Anpassungen an das Europäische Gemeinschaftsrecht sowie eine Abgrenzung des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes.³²⁷ Darüber hinaus ist für ihn sehr wichtig, dass der Staat das Zepter als „Obrigkeitsstaat“ aus der Hand gibt und der Gesellschaft ermöglicht, sich mit eigenmächtigem Handeln einzubringen. Dieser Ansatzpunkt fehlt Strachwitz in der vorgestellten Initiative gänzlich.³²⁸

Auf dem Eckpunktepapier aufbauend wurde darüber hinaus am 15.12.2006 ein Referentenentwurf für ein Gesetz zur weiteren Stärkung des bürgerschaftlichen Engagements veröffentlicht.³²⁹

4.3.2 Referentenentwurf Stand Dezember 2006

Der Referentenentwurf zum Gesetz zur weiteren Stärkung des bürgerschaftlichen Engagements sieht folgende Änderungen vor:

Nach § 64 Abs. 3 AO sollen keine Steuern von steuerbegünstigten Organisationen erhoben werden, wenn deren Einnahmen aus steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben inklusive USt insgesamt nicht mehr als 35.000 Euro im Jahr betragen. Diese Besteuerungsgrenze wird von 30.678 Euro auf 35.000 Euro Einnahmen p. a. angehoben. Sie gilt auch als sog. „Zweckbetriebsgrenze“ bei sportlichen Veranstaltungen eines Sportvereins.³³⁰

§ 23a UStG ermöglicht kleineren steuerbegünstigten Organisationen, ihre abzugsfähigen Vorsteuerbeträge pauschal mit einem Durchschnittssatz von 7 % ihres steuerpflichtigen Gesamtumsatzes zu berechnen. Voraussetzung dafür ist, dass der Gesamtumsatz im vorangegangenen Kalenderjahr unter 35.000 Euro, bislang unter 30.678 Euro, lag.³³¹

Die bisher beispielhafte Aufzählung der gemeinnützigen Zwecke in § 52 Abs. 2 AO wird durch einen erheblich umfangreicheren, dafür aber abschließenden Katalog ersetzt. Dabei werden auch die zum Teil unterschiedlichen Begriffe in EStG und AO vereinheitlicht.³³² Die bisher in der Anlage zu § 48 Abs. 2 EStDV aufgezählten Zwecke werden in den künftigen Katalog des § 52 Abs. 2 AO eingearbeitet.

³²⁵ Im Internet: DEUTSCHER KULTURRAT (HRSG.) (2006C).

³²⁶ Vgl. im Internet: DEUTSCHER NATURSCHUTZRING (HRSG.) (2006).

³²⁷ Vgl. im Internet: MAECENATA INSTITUT FÜR PHILANTHROPIE UND ZIVILGESELLSCHAFT (HRSG.) (2007A), S. 2.

³²⁸ Vgl. im Internet: MAECENATA INSTITUT FÜR PHILANTHROPIE UND ZIVILGESELLSCHAFT (HRSG.) (2007A), S. 2.

³²⁹ Vgl. im Internet: BUNDESFINANZMINISTERIUM (HRSG.) (2006D).

³³⁰ Vgl. im Internet: BUNDESFINANZMINISTERIUM (HRSG.) (2006F), S. 8.

³³¹ Vgl. im Internet: BUNDESFINANZMINISTERIUM (HRSG.) (2006F), S. 9.

³³² Vgl. im Internet: BUNDESFINANZMINISTERIUM (HRSG.) (2006F), S. 6 ff.

Die verschiedenen Höchstgrenzen für den Spendenabzug werden in § 10b Abs. 1 EStG auf einen einheitlichen Satz von 20 % des Gesamtbetrages der Einkünfte für alle förderungswürdigen Zwecke angehoben. Der Höchstsatz gilt gleichermaßen für alle Ertragsteuern. Der alternative Höchstsatz von 2 ‰ der Summe der gesamten Umsätze und der im Kalenderjahr aufgewendeten Löhne und Gehälter bleibt bestehen. Die Förderungsvoraussetzungen orientieren sich allgemein an den steuerbegünstigten Zwecken, die nun zentral in der AO normiert sind. Insgesamt wird dadurch eine bessere Abstimmung der förderungswürdigen Zwecke im Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht erreicht.³³³ Darüber hinaus werden der zeitlich begrenzte Vor- und Rücktrag von Großspenden und die zusätzliche Höchstgrenze für Spenden an Stiftungen abgeschafft. Als übersichtlicher Ersatz wird nun ein zeitlich und betragsmäßig unbegrenzter Spendenvortrag eingeführt.³³⁴

Eine erhebliche Besserstellung erfahren Stifter gemäß § 10b Abs. 1a EStG. Gefördert werden künftig nicht nur Spenden anlässlich der Neugründung in den Vermögensstock einer Stiftung, sondern auch so genannte „Zustiftungen“ in das Vermögen bestehender Stiftungen. Der auf zehn Jahre aufteilbare Höchstbetrag von bislang 307.000 Euro wird auf 750.000 Euro angehoben.³³⁵

Das Einkommensteuergesetz wird um eine weitere Abzugsmöglichkeit ergänzt. Steuerlich begünstigt wird künftig die freiwillige und unentgeltliche Betreuung alter, kranker oder behinderter Menschen, die auf die Hilfe anderer angewiesen sind. Somit gehören beispielsweise die freiwillige und unentgeltliche Mitarbeit bei „Essen auf Rädern“ oder bei der Telefonseelsorge zu den begünstigten Betreuungstätigkeiten. Hier wird ein Abzugsbetrag in Höhe von 300 Euro gemäß § 34h EStG eingeführt.³³⁶

Nach § 3 Nr. 26 EStG sind nebenberufliche Einnahmen als Übungsleiter, Ausbilder, Erzieher, Betreuer o. ä., als Künstler oder als Pfleger alter, kranker oder behinderter Menschen bis zur Höhe von nunmehr 2.100 Euro, bislang von 1.848 Euro p. a., steuerfrei. Zu der entlastenden Wirkung der Anhebung trägt auch bei, dass diese steuerfreien Einnahmen nicht als Arbeitsentgelt erfasst werden und damit auch von der Sozialversicherungspflicht gemäß § 14 Abs. 1 SGB IV freigestellt sind.

Stellt ein Zuwendungsempfänger unrichtige Spendenbestätigungen aus, so haftet er pauschal für den möglichen fiskalischen Schaden. Da derzeit der durchschnittliche Steuersatz

³³³ Vgl. im Internet: BUNDESFINANZMINISTERIUM (HRSG.) (2006F), S. 1 f.

³³⁴ Vgl. im Internet: BUNDESFINANZMINISTERIUM (HRSG.) (2006F), S. 2.

³³⁵ Vgl. im Internet: BUNDESFINANZMINISTERIUM (HRSG.) (2006F), S. 2.

³³⁶ Vgl. im Internet: BUNDESFINANZMINISTERIUM (HRSG.) (2006F), S. 3.

bei etwa 30 % liegt, wird der Prozentsatz dementsprechend von bisher 40 % auf 30 % der Zuwendungen herabgesetzt.

Das Gesetz soll rückwirkend zum 1. Januar 2007 in Kraft treten, ist bis jetzt (Stand 16.02.2007) aber noch nicht vom Bundestag verabschiedet worden.

Der Referentenentwurf setzt an der Verbesserung der gesellschaftlichen Rahmenbedingungen für gemeinnützige Tätigkeiten an und wurde von vielen Seiten begrüßt.³³⁷ Nach Ansicht des Bundesverbandes Deutscher Stiftungen enthält der Entwurf neben wichtigen Ansätzen zur Entbürokratisierung der Arbeit im gemeinnützigen Bereich geeignete Anreize, den einzelnen Bürger zu bürgerschaftlichem Engagement zu ermuntern.³³⁸ Jedoch kritisiert er auch Einzelheiten, wie z. B. die Streichung des Spendenrücktrags.³³⁹ Der Deutsche Kulturrat merkt darüber hinaus an, dass in der Auflistung der in § 52 Abs. 2 AO genannten steuerbegünstigten Zwecke wichtige Zwecke fehlten.³⁴⁰ Das IDW schlägt wiederum dem Referentenentwurf u. a. eine Beibehaltung des § 10b Abs. 1 Satz 3 EStG vor.³⁴¹

4.3.3 Abgleich der Gesetzesbemühungen mit den beurteilten Reformvorschlägen

Der aktuelle Referentenentwurf und die Initiative gehen auf die aktuelle Problematik der Abgrenzung zwischen Zweckbetrieben und wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben bei gemeinnützigen Stiftungen sowie privatgewerblichen Anbietern nicht weiter ein. Die kritische Betrachtung der konkurrierenden privatgewerblichen Unternehmen und der wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe sollte in einer weiteren Diskussion aufgenommen werden. Dabei ist zu berücksichtigen, dass der Ansatz, die Besteuerungsgrenze von 30.678 Euro gemäß § 64 Abs. 3 AO auf 35.000 Euro anzuheben, ein erster Schritt in die Richtung zur Förderung gemeinnütziger Stiftungen und Organisationen wäre.

Darüber hinaus formuliert der Referentenentwurf die beispielhafte und interpretationsfähige Aufzählung des § 52 Abs. 2 AO umfangreicher und abschließend. Dieser Aspekt ist kritisch zu betrachten. Eine abschließende Aufzählung erscheint schwierig, da neue Aufgaben im Bereich des Gemeinwohls entstehen und auch wieder verschwinden können, merkt Strachwitz an.³⁴² Die Vereinheitlichung der steuerbegünstigten Zwecke ist dennoch zu begrüßen. Somit lässt sich festhalten, dass eine Vereinheitlichung der steuerbegünstigten

³³⁷ Vgl. im Internet: BUNDESVERBAND DEUTSCHER STIFTUNGEN (HRSG.) (2007); DEUTSCHER KULTURRAT (HRSG.) (2007); VENRO (HRSG.) (2007); IDW (HRSG.) (2007); STIFTUNG & SPONSORING (HRSG.) (2007).

³³⁸ Vgl. im Internet: BUNDESVERBAND DEUTSCHER STIFTUNGEN (HRSG.) (2007), S. 2.

³³⁹ Vgl. im Internet: BUNDESVERBAND DEUTSCHER STIFTUNGEN (HRSG.) (2007), S. 3.

³⁴⁰ Vgl. im Internet: DEUTSCHER KULTURRAT (HRSG.) (2007).

³⁴¹ Vgl. im Internet: IDW (HRSG.) (2007), S. 2.

³⁴² Vgl. im Internet: MAECENATA INSTITUT FÜR PHILANTHROPIE UND ZIVILGESELLSCHAFT (HRSG.) (2007B), S. 4.

Zwecke durchaus sinnvoll erscheint, jedoch die abschließende Aufzählung von steuerbegünstigten Aufgaben im Bereich des Gemeinwohls doch fragwürdig bleibt.

Die Regierung hat mit der Vereinheitlichung der Spendenabzugssätze auf 20 % gemäß § 10b Abs. 1 EStG einen weiteren Schritt zur Förderung des bürgerschaftlichen Engagements getan. Durch eine einheitliche Aufzählung und Definition der spendenbegünstigten Zwecke in der AO entstünde künftig eine bessere Abstimmung zwischen Spenden- und Gemeinnützigkeitsrecht. Die würde eindeutig zu einem Bürokratieabbau und einer Verwaltungsvereinfachung führen. Die Forderung der Projektgruppe, die Spendenabzugssätze auf einheitliche 10 % festzusetzen, würde sogar übererfüllt.³⁴³

Ein weiterer positiver Aspekt ist die Änderung in § 10b Abs. 1a EStG. Somit könnte nun ein wohlhabender Spender oder auch Stifter sein Vermögen bis zu einem Betrag von 750.000 Euro an eine Stiftung übertragen, und die würde steuerlich gefördert. Die steuerliche Privilegierung der Zuwendung wäre nicht mehr beschränkt auf die Neugründung einer Stiftung, sondern gälte auch bei Zuwendungen an bestehende Stiftungen. Auch hier würden die Zivilgesellschaft und das bürgerschaftliche Engagement weiter gefördert.

Darüber hinaus soll die Übungsleiterpauschale gemäß § 3 Nr. 26 EStG auf 2.100 Euro erhöht werden. Hier ist jedoch Strachwitz der einleuchtenden Meinung, dass diese abgeschafft werden sollte.³⁴⁴ Die Erhöhung der steuerfreien Übungsleiterpauschale sei gewiss eine weitere Förderung der Zivilgesellschaft, doch jemand, der sich ehrenamtlich im Bereich der gemeinnützigen Stiftungen und Organisationen engagiere, müsse für sein Ehrenamt keine Einnahmen erhalten.³⁴⁵ Eine derartige Anhebung ist darüber hinaus in keinem Reformansatz gefordert worden.

So bleibt an dieser Stelle festzustellen, dass der Referentenentwurf bestimmten Gruppen von engagierten Bürgern einige zusätzliche Vorteile einräumt. Er setzt einige der dargestellten Reformvorschläge um. Die Vorschläge des Wissenschaftlichen Beirats bilden allerdings keine Grundlage für die politischen Reformziele. So beschäftigt sich der Referentenentwurf in keine Weise mit einer Veränderung der Voraussetzungen für wirtschaftliche Geschäftsbetriebe oder Zweckbetriebe, um die Konkurrenz zu privat-gewerblichen Anbietern zu vermeiden. Darüber hinaus ist der Referentenentwurf in keiner Weise auf die Transparenzvorschriften im Bereich des Dritten Sektors eingegangen.

³⁴³ Vgl. auch Ausführungen in Kap. 3.3.5.

³⁴⁴ Vgl. Interview mit STRACHWITZ im Anhang VIII, S. 100.

³⁴⁵ Vgl. Interview mit STRACHWITZ im Anhang VIII, S. 100.

Des Weiteren wird eine gesonderte Behandlung in den Finanzämtern nicht ins Auge gefasst. Der Vorschlag einer Einrichtung einer fachlichen Behörde oder auch einer Abteilung, die sich mit gemeinnützigen Organisationen beschäftigt, wurde in dem aktuellen Gesetzesentwurf nicht diskutiert, obwohl hier ein dringender Handlungsbedarf besteht.³⁴⁶ Darüber hinaus wurde kein Hinweis auf eine Einführung eines besonderen Anerkennungsverfahrens für gemeinnützige Einrichtungen, wie das die Projektgruppe fordert, gemacht.³⁴⁷ Hier bleibt noch eine große zu schließende Lücke bestehen.³⁴⁸

4.4 Gesamturteil

Die Grundlagen des Gemeinnützigkeitsrechts müssen nach Meinung der Autorin auch aus einem anderen Grund einer umfassenderen Revision unterzogen werden. Insbesondere die für unsere Zukunft so entscheidenden Themen wie die der ökologischen Sicherung und des Dialogs der Kulturen machen deutlich, dass Regierungen und andere Behörden nicht immer in der Lage sind, nachhaltige Lösungsstrategien zu entwickeln und diese schließlich umzusetzen. Dabei dürfen diese nicht länger aufgeschoben werden. Es ist an der Zeit, die Kräfte der Gesellschaft zu nutzen. Somit müsste die Regierung Interesse an der Entwicklung von Strukturen der Gesellschaftsbeteiligung an gesellschaftlich relevanten Entscheidungsprozessen haben. Ein Element im Aufbau solcher Strukturen kann das Steuerrecht sein, weil es der Gesellschaft Anreize schaffen kann, persönliche Zeit und private Mittel der Förderung der Allgemeinheit zu widmen. Die Modelle steuerlicher Förderung mögen unterschiedlich sein, doch ob Steuernachlass oder staatlicher Zuschuss: Beide müssen ausgerichtet werden auf das Ziel der Gesellschaftsbeteiligung.

Die Diskussion über eine erforderliche grundlegende Reform des Gemeinnützigkeitsrechts sollte diese Zielsetzung aufgreifen und nicht auf den schnellen praktischen Erfolg setzen. Die notwendige Zeit sollte aufgewendet werden, um das Thema in die gesellschaftspolitische Debatte zur Rolle des bürgerschaftlichen Engagements einzubauen.

Mit dem Referentenentwurf der Bundesregierung wurde nun ein Schritt in diese Richtung gemacht. Die steuerlichen Anreize für Spender und Stifter und somit für die Zivilgesellschaft sollen nach ihm erweitert werden. Hier bleibt abzuwarten, ob dieser Referentenentwurf auch als Gesetz verabschiedet wird. Darüber hinaus sollte jedoch auch im Anschluss eine weitere Diskussion über die Transparenz und die Behandlung bei den Finanzämtern geführt

³⁴⁶ Vgl. auch Interview mit STRACHWITZ im Anhang VIII, S. 99.

³⁴⁷ Vgl. HÜTTEMANN, R. (2007), S. 130.

³⁴⁸ Darüber hinaus sollte eine Reform des Gemeinnützigkeitsrechts einen europäischen Kontext, gerade in Bezug zur USt und der beschränkt steuerpflichtige Stiftungen verfolgen. Dieser Aspekt wird aber im Rahmen der vorstehenden Diplomarbeit nicht näher dargestellt.

werden, um auch hier noch eine sinnvolle Lösung zu finden. Ebenso wurde sich dem schwierigen Problem der Abgrenzung der Zweckbetriebe wie auch der wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe von den privat-gewerblichen Anbietern nicht gewidmet.

So bleibt letztlich Diskussion um eine große Reform unter Einbeziehung der Zivilgesellschaft noch bestehen.

5 Schlussbetrachtung

Das deutsche Gemeinnützigkeitsrecht regelt die Voraussetzungen für Steuerbefreiungen oder Steuerbegünstigungen von Stiftungen. Der Zweck dieser Regelungen ist, den Staat in seinen Sozialaufgaben zu entlasten. Durch die Steuerbegünstigungen wird erreicht, dass Pflichten, die dem Staat obliegen und durch Steuermittel finanziert werden müssten, von privaten Institutionen wahrgenommen werden können, ohne dass diese durch Steuerbelastungen in ihrer Tätigkeit eingeschränkt werden. Um den Missbrauch der Steuerfreiheit vorzubeugen, werden vom Gesetzgeber konkrete Eigenschaften festgelegt, die eine Stiftung erfüllen muss, um als gemeinnützig, mildtätig oder kirchlich zu gelten: Sie muss selbstlos, unmittelbar und ausschließlich gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke verfolgen. Diese Zwecke müssen gemäß der Stiftungssatzung und der tatsächlichen Geschäftsführung erfüllt werden. Wird einer Stiftung die Steuerbegünstigung anerkannt, genießt sie Steuerbefreiungen oder Steuerbegünstigen in unterschiedlichsten Bereichen.

Bei der Betrachtung der Diskussion auf diesem Gebiet fallen zwei Aspekte auf: Erstens stehen die genannten Reformvorschläge weitgehend beziehungslos nebeneinander. Das mag daran liegen, dass die Akteure aus recht unterschiedlicher Perspektive urteilen. Zweitens sind die bisher bekannt gewordenen Überlegungen und Vorschläge jedoch alle für sich genommen wenig geeignet, die grundsätzliche Erneuerung wirklich zu vollziehen.

Der Wissenschaftliche Beirat sucht einen Kurzschluss zwischen der neoklassischen Theorie der öffentlichen Güter und der Steuerbegünstigung gemeinnütziger Körperschaften. Die Verbindung beider Themen führt erwartungsgemäß zu einer Ablehnung der Steuerbegünstigung.

Die Interessensverbände arbeiten sich an den bestehenden Vorschriften der AO entlang und suchen nach Vereinfachungen und moderaten Erweiterungen, die sich größtenteils schmerzlos in das bestehende Geflecht einarbeiten lassen.

Das Maecenata Institut ist mit seinem Vorschlag, sich mit einem generellen Paradigmenwechsel, nämlich dass der Gesetzgeber die Zivilgesellschaft als gleichwertigen Akteur neben Staat und Markt akzeptiert, wohl grundlegend von der sozialwissenschaftlichen Seite an das Problem heranzutreten.

Im Rahmen der vorliegenden Diplomarbeit ist deutlich geworden, dass eine Reform für das Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht in der heutigen Gesellschaft nicht nur das Ziel haben kann, die einzelnen Paragraphen oder Formulierungen der AO im Bereich der Gemeinnützigkeit zu erweitern. Freilich gibt es einige Problemfelder, die durch eine präzisere Gesetzgebung beseitigt werden können. So ist z. B. momentan noch nicht eindeutig geregelt, wel-

che Zwecke das Kriterium der Gemeinnützigkeit i. S. d. § 52 AO erfüllen. Wahrscheinlich wird dieser Mangel in naher Zukunft jedoch behoben. Eine echte Reform muss jedoch das Hauptaugenmerk auf die Rolle der Zivilgesellschaft als eigenen Akteur und das damit verbundene bürgerschaftliche Engagement legen. Denn gerade die Zivilgesellschaft nimmt in den letzten Jahren als eigenständiger Akteur in der Gesellschaft eine Aufgabe wahr, die weit über eine Entlastungs- und Ergänzungsfunktion für den Staat hinausgeht. Wann dies in die Gesetzgebung einfließen wird, ist dagegen aus heutiger Sicht noch nicht erkennbar.

Insgesamt betrachtet ist eine Gemeinnützigkeits- und Spendenrechtsreform zu einem Thema herangewachsen, vor dem niemand mehr die Augen schließen darf: der Gesetzgeber nicht, weil er die Verantwortung dafür trägt, dass die von ihm erlassenen Gesetze dem Wohle der Allgemeinheit dienen und nicht Ansporn zum Missbrauch der Gemeinnützigkeit sind; die Stifter nicht, weil sie somit zu einer funktionierenden Zivilgesellschaft beitragen können, und letztlich die Öffentlichkeit allgemein nicht, weil es bei der Umgestaltung des Gemeinnützigkeits- und Spendenrechts nicht nur um die gemeinnützigen Organisationen geht, sondern vielmehr um das Wohle der Allgemeinheit und der Zivilgesellschaft.

Die jüngst erschienenen Entwürfe im Bereich des Gemeinnützigkeits- und Spendenrechts für gemeinnützige Stiftungen von Seiten der Regierung lassen dabei schon einen Schritt in die richtige Richtung, nämlich die Förderung des Bürgerengagements, erkennen. Wesentliche Merkmale stehen jedoch noch aus.

Anhang I: Interviewpartner I: Wolfram F. Richter

Interview mit Wolfram F. Richter, Mitglied des Wissenschaftlichen Beirats des BMF, Lehrstuhlinhaber des Bereichs der öffentlichen Finanzen an der Universität Dortmund, am 18.12.2006.

Zu Beginn möchte ich Sie gerne fragen, was Ihre Motive sind, sich mit dem Stiftungswesen zu beschäftigen? Meinen Schwerpunkt lege ich dabei auf die gemeinnützigen Stiftungen.

Also ich habe mich weniger mit Stiftungen, sondern mit Gemeinnützigkeit und mit den steuerlichen Privilegien der Gemeinnützigkeit beschäftigt. Meine Motive sind folgende: Erstens finde ich, dass diese Thematik in Deutschland etwas unterbeleuchtet ist, insbesondere aus allokationstheoretischen Blickwinkel. Es gibt selbstverständlich viele Stimmen, die hier für eine großzügigere Förderung eintreten, ich selbst hatte aber den Eindruck, mehr vage von außen betrachtend, dass da vieles ins Kraut geschossen ist. Also, ich hatte das Gefühl, dass sich da grundsätzlich mit Distanz diesem Thema genähert werden sollte. Dann gibt es noch zwei weitere Gründe: Ein weiterer Grund ist, dass ich Mitglied im Wissenschaftlichen Beirat beim BMF bin, und wir haben uns vorgenommen, irgendwann ein größeres Gutachten zur einkommenssteuerlichen Bemessungsgrundlage zu schreiben. Und das ist ja ein sehr komplexes Thema. Dabei haben wir überlegt, welche Vorfragen wir vorher abspalten können. Und hier ist auch die einkommenssteuerliche Behandlung und die gewinnorientierte Besteuerung berührt und das haben wir dann vorgezogen. Schließlich sehe ich eine große Herausforderung Deutschlands in dem demografischen Wandel, und da denke ich vor allem an die alternde Gesellschaft und die zunehmende Bedeutung von Dienstleistungen für und am Menschen, und da sind die gemeinnützigen Wohlfahrtsverbände sehr stark engagiert. Ich bin der Meinung, da muss auch ein ordnungspolitischer Ansatz durchgesetzt werden. Das sehe ich alles in einem größeren Kontext, mir geht es nicht darum, nur steuerliche Privilegien zurückzustutzen, sondern es geht auch um eine ordnungspolitische Sicht dieses wichtigen Zukunftsfeldes.

Wie sehen Sie das Verhältnis von gemeinnützigen Stiftungen zum Staat? Sehen Sie in diesem Verhältnis eher eine Konkurrenz oder eine Partnerschaft zum Staat?

Partnerschaft, würde ich schon sagen wollen, aber es ist ein ökonomisch nicht klar definierter Begriff. Meine Argumentation als Ökonom basiert auf einem Marktversagenstheoretischen Ansatz. Ausgangspunkt ist für mich der 1. Hauptsatz der Wohlfahrtstheorie und die Bedingungen, unter denen dann ein marktwirtschaftliches System eine effiziente Allokation knapper Ressourcen hervorbringt. Und im Umkehrschluss überlegt man dann, an welchen Stellen es einen Bedarf geben kann für staatliche Eingriffe. Also das ist mein konzeptionel-

ler Bezugsrahmen. Mit dem gehe ich dann so ein Thema an und schaue, wie es hineinpasst. Der Begriff der Partnerschaft ist nur ein sehr vager.

Welche Rolle spielen gemeinnützige Stiftungen in der modernen demokratischen Gesellschaft?

Solange ihr Wachstum nicht durch steuerliche Privilegien getrieben ist, finde ich, dass diese gemeinnützigen Stiftungen oder gemeinnützigen Organisationen die Staatstätigkeit in positiver und begrüßenswerter Weise ergänzen. Der Staat muss notgedrungen nach Zustimmung suchen, hat mehr den Blick fürs Breite, und die Gesellschaft differenziert sich zunehmend aus. Da entsteht das Bedürfnis für Nischenaufgaben. Solche Nischenaufgaben kann der Staat gar nicht abdecken. Insofern unterstütze ich die Herausbildung von Vereinen, Stiftungen und Institutionen, die sich spezifischen Bedürfnissen zuwenden. Die Frage ist nur, inwieweit der Staat dieses durch steuerliche Privilegien unterstützen muss. Das ist die eigentlich mich interessierende Frage.

Welche Argumente sprechen aktuell für eine Reform im Bereich der gemeinnützigen Stiftungen?

Ich bin Volkswirt, Finanzwissenschaftler, und beschäftige mich mit Steuern und sozialer Sicherung im Allgemeinen. Wir greifen in unserem Gremium immer Themen heraus, von denen wir meinen, dass sie noch nicht hinreichend durch die Wissenschaft für die Politik aufbereitet sind. Ich bin kein Experte für Stiftungswesen. Ich habe selbstverständlich mitbekommen, dass es da sehr starke Bemühungen gibt, hier einiges zu verbessern. Es gibt so einen Grundkonsens in der Gesellschaft, dass es in Deutschland mehr Stiftungen geben sollte. Ich kann mich nicht so groß zu äußern, mich interessiert nur die Frage, wie sich der Staat gegenüber Stiftungen stellen soll. Soll er sie besonders fördern oder weniger fördern. Gewisse Probleme, die mir sofort als reformbedürftig einleuchten, sind die engen Regeln der zeitnahen Mittelverwendung von erwirtschafteten Erträgen. Das sehen Sie auch in unserem Gutachten, dass wir für diese Restriktionen keine Begründung sehen. Unser Grundtenor ist, dass es wichtig ist, für welche Zwecke eine Stiftung ihre Mittel verausgabt. Wenn die als steuerlich privilegiert zu betrachten sein sollten, dann würde ich nicht weiter das Verwendungsverhalten der Stiftungen einschränken wollen. Da wäre ich sogar für eine sehr liberale Handhabung. Unser Gutachten ist auch nicht so gedacht, dass es von heute auf morgen in der praktischen Politik umgesetzt wird. Unser Anliegen ist vielmehr, einen klaren Ordnungsrahmen, eine Orientierung zu geben, an dem sich die Politik und die Demokratie orientieren können bei den weiteren Schritten, die in der Politik dann folgen. Wir wären eigentlich der Meinung, dass im Stiftungswesen die förderungswürdigen Zwecke sehr stark einzuschränken wären. Wenn es ein steuerlich förderungswürdiger Zweck ist, dann wären

wir relativ großzügig auf der zeitlichen Achse, was die Verwendung von Stiftungsmitteln anbetrifft. Aber wir sehen das Problem, dass es, wenn wir da sehr restriktiv sind und auf der anderen Seite beim Unternehmen noch nichts reformiert haben, zu einer Schieflage kommen kann.

Kommen wir nun zu den bestehenden Reformansätzen des Gutachtens des Wissenschaftlichen Beirats: Wie stehen Sie zur Abschaffung der Steuerbegünstigung für Zweckbetriebe und wirtschaftliche Geschäftsbetriebe im Bereich der gemeinnützigen Stiftungen?

Wir haben uns im Gutachten eindeutig für eine Abschaffung dieser Steuerbegünstigungen ausgesprochen. Das Argument ist: Zweckbetriebe, wirtschaftliche Geschäftsbetriebe konkurrieren mit Unternehmen, die nicht steuerlich gefördert werden. Dadurch entstehen Wettbewerbsverzerrungen. Aufgrund unserer theoretischen Analyse sind wir auch der Meinung, dass, wenn ein Unternehmen mit seinen Leistungen und Produkten Erlöse erwirtschaften kann, wesentliche Voraussetzungen für die Gewährung steuerlicher Privilegien fehlen. Diese Aussage muss eingeschränkt werden. Erstens wird es immer den Bereich der Geringfügigkeit geben, der durch das normale Steuerrecht abgedeckt werden kann. Da braucht man keine besondere Privilegierung. Zweitens muss man sehen: Selbst wenn die Zweckbetriebe Gewinne erwirtschaften, die einer Verwendung zugeführt werden sollen, die wir als steuerlich förderungswürdig erachten, würden wir es als ordnungspolitisch richtig ansehen, dass der Zweckbetrieb erst einer normalen Besteuerung unterworfen wird, insbesondere einer Mehrwertbesteuerung. Anschließend sollten die Gewinne unter Ausschöpfung von Spendenabzugsmöglichkeiten einem gemeinnützigen Zweck zugeführt werden können. Dadurch kann man vieles heilen. Der wichtige Punkt ist hier, dass wir eine Privilegierung im Rahmen der Umsatzbesteuerung nicht anerkennen. Das einzige Problem, das es dabei gibt, sind die Vorgaben aus Brüssel. Das ist die 6. Mehrwertsteuerrichtlinie. Wir finden die steuerlichen Vergünstigungen auf der Ebene der EU in hohem Maße reformbedürftig. Die Schwierigkeit ist nur, wie man alle Länder dazu bringen kann, so etwas einzusehen. Im Prinzip sind die steuerlichen Privilegien in diesem Bereich auf EU-Ebene viel zu großzügig angelegt. Der wesentliche Unterschied zwischen der Richtlinie und der Umsetzung in Deutschland besteht darin, dass auf der europäischen Ebene mehr die Aktivität, die Tätigkeit im Vordergrund steht und die Frage, ob sie privilegiert werden sollte, während hier in Deutschland die Körperschaft privilegiert wird. Da finden wir den europäischen Ansatz besser. Man sollte mehr auf die Art der Tätigkeit als auf die Verfasstheit der Körperschaft abstellen.

Warum wurde Ihrer Meinung nach der Aspekt, der wichtigen Funktion des Dritten Sektors bei der Bildung sozial förderlichen Verhaltens, d. h. Sozialkapital, nicht mit in das Gutachten einbezogen? Was halten Sie davon?

Wir hatten Kollegen, die auf diese entsprechende Literatur, nämlich Putnam, verwiesen haben. Ich persönlich halte aus zwei Gründen wenig davon. Sozialkapital ist nicht in ökonomischer Grundterminologie präzise fassbar und nicht operational einsetzbar. Intuitiv leuchtet es jedem ein, dass Sozialkapital etwas Positives bedeutet. Das erkennt man schon an dem Begriff. Die Frage ist nur, was ist es genau und wie fördert man es. Ich würde z. B. behaupten, die Schaffung eines Arbeitsplatzes kann man als die Förderung des Sozialkapitals begreifen. Was gibt es Sozialeres als die Schaffung eines Arbeitsplatzes? Jedoch wird der Unternehmer, der Arbeitsplätze beschafft, besteuert. An dem Beispiel merkt man, dass so eine Begrifflichkeit nicht weit führt. Der Begriff ist ungeeignet, Politikempfehlungen abzuleiten. Deswegen nehme ich die Literatur zur Kenntnis, aber ich halte es für ungeeignet, auf ihrer Basis Politikempfehlungen allgemein und auf steuerrechtlicher Basis abzuleiten.

Auch im Reformansatz des Diskussionspapiers des Bündnisses für Gemeinnützigkeit wird der Vorschlag gemacht, die steuerbegünstigten Zwecke nicht mehr zu untergliedern. Wie stehen Sie zu dem Vorschlag?

Wir haben gemeinnützige Zwecke im engeren Sinne, mildtätige und kirchliche Zwecke. Ich bin ein großer Anhänger der Idee die kirchlichen Zwecke aufzugeben, weil sich hier ein schwieriger Komplex verbirgt: Welche kirchlichen Zwecke werden gefördert und welche nicht? Ich komme mehr von der ökonomischen Argumentation, die sich auch in dem Gutachten widerspiegelt. Wir stellen die private Bereitstellung von Kollektivgütern in den Vordergrund. Das ist ein Begriff, der in der wohlfahrtsökonomischen Literatur fest verankert ist. Meiner Meinung nach geht es im Kern bei der steuerlichen Förderung von Gemeinnützigkeit darum. Wenn es um Kollektivgüter geht, ist das eigentlich Aufgabe des Staates, aber soll man nicht auch zulassen, dass Private Kollektivgüter bereitstellen? Dann wäre es unsinnig, diese zu besteuern, weil der Staat dadurch entlastet wird. Als Ökonom würde ich gerne die private Bereitstellung von Kollektivgütern in den Vordergrund stellen. Dann müsste man sich der Frage nähern, ob es steuerlich privilegiert wird oder nicht. Die mildtätigen und die kirchlichen Zwecke versuche ich nun da hineinzupressen. Ich will das kurz erläutern: Kirchliche Zwecke spiele ich zurück auf zwei Aufgaben: Mildtätigkeit verbinden wir immer mit kirchlicher Tätigkeit, und das andere ist die Pflege des kulturellen Erbes. Die christlichen Kirchen haben dieses Land historisch geprägt. Sobald man bereit ist, Kulturwissenschaft zu unterstützen und wir alle davon profitieren, bin ich bereit, Kirchen zu fördern. Sofern sie diese Aufgabe wahrnehmen. Außerdem bin ich bereit, Mildtätigkeit in einem engen Sinne steuerlich zu fördern, und in dem Augenblick, in dem Kirchen diesem Zweck nachgehen, bin ich wiederum bereit, diesen zu fördern. In der AO sind nicht die Kirchen im Allgemeinen bedacht, sondern nur besondere Organisationen, die für Kirchen tätig werden. Die eigentli-

che abgabenrechtliche Behandlung von Kirchen wird in einem eigenen Gesetzeswerk dargestellt, nämlich über die Kirchensteuer. Wir standen vor der Frage: Sollen wir über die Kirchensteuer reden, in einem Gutachten, wo es über die steuerrechtliche Privilegierung von Gemeinnützigkeit geht? Wir haben es mit aufgenommen, da es inhaltlich zu dem Kontext gehört. Ich hätte es inhaltlich so behandelt, dass sie staatliche Unterstützung verdienen, aber, vage ausgedrückt, bin ich bereit, dass der Staat die Kirchen unterstützt, wenn sie sich mildtätig betätigen, oder wenn ihre Tätigkeit als eine Pflege des kulturellen Erbes begriffen werden kann. Auf den ersten Blick passt Mildtätigkeit nicht so recht in das Konzept. In der AO ist es auch so, dass bei den gemeinnützigen Zwecken sowohl die Selbstlosigkeit als auch die Allgemeinheit beachtet werden muss, bei Mildtätigkeit jedoch steht nur noch die Selbstlosigkeit im Vordergrund und die Allgemeinheit ist nicht erkennbar. Aber nach unserer Interpretation wird sie trotzdem mitgebracht. Es wird der Gesetzgebung unterstellt, dass wenn man sich mildtätig gibt, dann die Allgemeinheit profitiert, weil der Staat von Pflichtaufgaben entlastet wird. Sonst müsste der Staat in Sozialhilfe, Armut usw. investieren. Das Problem wäre dann: wie können wir Mildtätigkeit als private Bereitstellung von Kollektivgütern deuten? Das bedeutet etwa Folgendes: Wenn hier nun ein Bettler wäre, würde ich mich unwohl fühlen. Wenn ihm geholfen wird, geht es mir besser. Wenn Sie ihm helfen, freue ich mich. Dadurch entsteht ein Kollektivproblem: Wer von uns beiden ihm hilft, ist egal, Hauptsache, ihm wird geholfen. Das kann man als ein Kollektivgutproblem deuten. So würden wir nun die Mildtätigkeit in dem Problem subsumieren wollen. Unsere stärkste Kritik an der AO richtet sich gegen die viel zu großzügige Abgrenzung, da kann jemand das Vierfache der Regelsätze der Sozialhilfe verdienen, und wenn dem geholfen wird, ist das immer noch mildtätig. Das ist unserer Vorstellung nach eine maßlose Überdehnung von Armutsbekämpfung und Mildtätigkeit.

Auch das Maecenata Institut empfiehlt in seinen Reformvorschlägen eine verbesserte Transparenz für gemeinnützige Stiftungen. Wie stehen Sie zu diesem Vorschlag?

Also wenn damit die öffentliche Rechnungslegung und Prüfung gemeint ist, kann das jeder vernünftige Mensch nur unterschreiben. Wir haben das auch in unserem Gutachten gefordert. Ich finde es einen unerträglichen Zustand, dass diese gemeinnützigen Organisationen eine solche öffentliche Rechnungslegung noch nicht vorlegen müssen. Wenn jemand sagt, er sei gemeinnützig, dann erstarren wir vor Hochachtung und haben eine ungeheure Scheu, ihm auf die Finger zu schauen. Dabei lesen wir doch auch dauernd von irgendwelchen Missständen in diesem Bereich. Ich denke, vor allem wenn jemand steuerliche Privilegien in Anspruch nimmt, muss da geprüft werden.

Aktuell ist das Eckpunktepapier „Hilfen für Helfer“ im Bereich Spendenrecht vom BMF veröffentlicht worden. Was halten Sie von diesen Maßnahmen?

Dazu wurde ich schon von der KNA befragt und habe ein Interview gegeben. Ich bin aus allen Wolken gefallen, als ich von dieser Initiative meines Ministers erfuhr. Als wir im Sommer unser Gutachten vorlegten, hatten wir den Eindruck, auf großes Wohlwollen im Haus zu stoßen, weil sich das Haus sehr stark Impressionen und Zumutungen von Lobbygruppen ausgesetzt fühlt. Jeder will die Privilegien der Gemeinnützigkeit nur ausdehnen, und wir sind nun Wissenschaftler, die Pflöcke einrammen und sagen, hier muss viel zurück geschnitten werden. Unser Eindruck war, dass man das im Haus genauso sieht. Und jetzt, ein paar Monate später, kommt der Minister: Statt dass er irgendwo auch was einschränkt, will er das Recht ausdehnen. Ich sehe das als rein parteipolitische motivierte Initiative. Die Einzelvorschläge sind für mich ökonomisch nicht nachvollziehbar.

Ich erinnere mich an zahlreiche negative Pressemitteilungen. Sie haben das anders wahrgenommen?

Nein, nein, nein. Wir hatten im Sommerloch eine wahnsinnige Presse und viel negative Reaktionen, aber ich denke, ein Ökonom, der von der Öffentlichkeit geliebt werden will, der hat seine Berufung verfehlt. Es ist nicht unsere Aufgabe, schöne Dinge zu erzählen. Ich hatte auch den Eindruck, wenn ich die Gelegenheit bekam, unser Gutachten zu erläutern, dass sich dann viel Nachdenklichkeit einstellte. Das Gutachten hat zwei Eigenschaften, es ist gegen den Zeitgeist geschrieben und es ist von der Art der Argumentation innovativ in Deutschland. Das hat zur Folge, dass sich viele erstmal daran reiben, und im Nachhinein merkt man aus der Reaktion, dass auch viele Missverständnisse angelegt sind, und man könnte sicherlich so ein Gutachten neu schreiben und viele Missverständnisse ausräumen. Mit allen, mit denen man die Gelegenheit hatte, sich länger darüber zu unterhalten, die haben dann irgendwann gesagt, eigentlich ist es ja richtig.

Abschließend möchte ich Sie Folgendes fragen: Wenn Sie die Möglichkeit hätten, aus den drei Reformansätzen, dem Gutachten des Wissenschaftlichen Beirats, dem Diskussionspapier des Bündnisses für Gemeinnützigkeit und dem Reformansatz des Maecenata Instituts, eine Reform zu erstellen, welche Thesen würden Sie aus welchen Ansätzen herausnehmen und warum?

Das ist ja wohl klar, dass ich dann unseres herausnehmen würde. Lassen Sie mich aber auch einschränkend sagen, dass ich kein Fachmann in diesem Bereich und ich bin kein Lobbyist. Aus diesem Grunde lese ich auch nicht alles, und ich lese da nicht Aufsätze vom Maecenata Institut oder von irgendeinem Bündnis für Gemeinnützigkeit, weil ich da nach

einem flüchtigen Blick merke, dass das alles interessengeleitet ist. Damit beschäftige ich mich dann nicht mehr. Mir reicht es zu lesen, was Wissenschaftler dazu sagen, da wird sicherlich auch viel Unsinn geschrieben, aber das kann ich zumindest ernst nehmen. Aber was Politiker und irgendwelche Bündnisse für Gemeinnützigkeit vorschlagen, das interessiert mich nicht.

Anhang II: Interviewpartner II: Rupert Graf Strachwitz

Interview mit Rupert Graf Strachwitz, Direktor des Maecenata Instituts für Philanthropie und Zivilgesellschaft in Berlin, am 22.12.2006.

Zu Beginn möchte ich Sie gerne fragen, was Ihre Motive sind, sich mit dem Stiftungswesen zu beschäftigen? Meinen Schwerpunkt lege ich dabei auf die gemeinnützigen Stiftungen.

Also, ich bin zu den Stiftungen über die Gemeinnützigkeit gekommen. Das sind ja Prozesse, die auch die Zufälle enthalten. Ich habe mich immer dafür interessiert, was Einzelne oder kleine Gruppen bewirken können. Da ich Politikwissenschaftler bin, bin ich interessiert daran, wie in der Gesellschaft nicht nur mit Herrschaftsautorität ausgestattete Stellen, sondern auch andere etwas bewirken können, und das führt einen dann sehr schnell zum Zivilgesellschaftsproblem, und damit bin ich in meinen ganzen Berufsleben befasst, und irgendwann hat sich dann der Schwerpunkt entwickelt. U. a. deswegen, weil sich vor 15 bis 20 Jahren überhaupt niemand so richtig damit beschäftigt hat, und dann waren wir in Zusammenhängen drin. Das Maecenata Institut ist schon die dritte Stufe, ich habe mich erst selber mit solchen Themen beschäftigt, dann habe ich 1989 die Maecaenata Management, eine Beratungs-, Dienstleistungsgesellschaft, gegründet; in der Beratungsgesellschaft hatten wir einen Auftrag, ein Stiftungsverzeichnis der deutschen Stiftungen zu erstellen. Wir haben dann damals das Verzeichnis als Datenbank erstellt, und damit konnte man dann auch Auswertungen machen, und so waren wir in Forschungszusammenhängen ganz beliebt, da wir als einzige Zahlen hatten, und dann fing ich auch an zu schreiben und weitere Auswertungen zu machen. Da kam der Punkt, dass das in einer gewerblichen Gesellschaft nicht so sehr sinnvoll war, daraus entstand 1997 das Maecenata Institut als gemeinnützige Einrichtung und als wissenschaftliches Institut, das mittlerweile als Institut an der Universität in Berlin angehängt ist.

Wie sehen Sie das Verhältnis von gemeinnützigen Stiftungen zum Staat? Sehen Sie in diesem Verhältnis eher eine Konkurrenz oder eine Partnerschaft zum Staat?

Sowohl als auch. Da muss ich zunächst mal sagen, dass sich das Verständnis über die letzten 10 bis 20 Jahre gewandelt hat. Die Stiftungen sind nur ein Teil eines größeren Zusammenhangs. Das Thema Zivilgesellschaft ist ja relativ neu, die Überzeugung, dass es neben Markt und Staat ein drittes Aktionsfeld gibt, in dem man sich artikuliert, indem man etwas unternimmt. Innerhalb der Zivilgesellschaft spielen auch die Stiftungen eine spezielle Rolle, aber das würde nun den Rahmen sprengen. So haben die Stiftungen auch einen höheren Grad an kollektivem Selbstbewusstsein bekommen. Sie empfinden sich nicht gerade als Konkurrenz, sondern als autonomer Akteur. Traditionell war das in den letzten 100

Jahren etwas verschüttet worden: Durch das Konzept des Wohlfahrtsstaates gab es das Gefühl, dass der Staat für alles verantwortlich war. Wenn dann jemand privat noch etwas tut, dann muss er sich da einordnen. Das haftet vielen Stiftungen nach wie vor an, dass sie sich in eine Planung kooperativ einfügen, an der sie selber gar nicht beteiligt sind. Es gibt in den 70er Jahren auch zahlreiche große Neugründungen, die sagen, wir setzen da etwas dagegen. Nicht als Konkurrenz, sondern als Alternative, von Modellen, von Durchführungen von Konzepten. Inzwischen ist es sicherlich so, dass die sehr autonomen Stiftungen stark zunehmen und die sehr sich an den Staat anlehenden eher abnehmen. Wir haben in der Tat zwei Subsektoren: einen kooperativen und einen eher liberalen Subsektor. Damit ist vielleicht noch nicht beantwortet, ob es auch Partnerschaften gibt. Natürlich gibt es die, wenn man an einem gemeinsamen Thema arbeitet, aber der Staat versteht unter einer Partnerschaft meistens etwas anderes. Der versteht darunter: Wir schaffen an und ihr zahlt. Das lassen sich die Stiftungen natürlich nur noch zum Teil gefallen.

Welche Rolle spielen gemeinnützige Stiftungen in der modernen demokratischen Gesellschaft?

Sie spielen eine Komplementärrolle, das ist zunächst mal ganz wichtig. Die Stiftungen gehören im Aufbau unsere Gesellschaft ja nicht zur Säule Demokratie sondern zum Rechtsstaat. Unsere Gesellschaft ist nicht rein demokratisch, darin könnten wir nicht leben, in einer nur demokratischen Gesellschaft. Stellen Sie sich vor, der Gemeinderat erteilt eine Baugenehmigung, und ein Jahr später wird demokratisch festgestellt, dass sie es anders haben wollen und dann wird alles wieder abgerissen. Es gibt auch den Rechtsstaat, welcher einen bestimmten Bestandsschutz hat, und etwas über einen Zeitraum hält. Und zu diesem Rechtsstaatsbereich gehört die Stiftung, d. h. sie ist auf Bestand und Beständigkeit angelegt, im Gegensatz zum Verein. Wir haben in Deutschland traditionell eher etwas zuviel Rechtsstaat und etwas zu wenig Demokratie und insofern würde ich demokratiethoretisch sagen, dass es viel mehr Vereine als Stiftungen geben müsste. Wir können unmöglich den gesamten gemeinnützigen Bereich über Stiftungen abdecken, denn sonst hätten wir einen großen Verlust demokratiethoretisch.

Stiftungen sind, aufgrund ihrer Autonomie, prädestiniert dafür, Minderheitenthemen aufzugreifen, Dinge, die momentan nicht besonders populär sind. Dazu zählen auch Themen, die noch nicht reif sind, also Avantgarde-Themen. Das ist eine sehr wichtige Aufgabe für Stiftungen voranzugehen. Im Gegensatz zu öffentlichen Einrichtungen, die ständig unter Kontrolle sind, Erfolg zu haben, können es sich Stiftungen leisten, zu scheitern. Sie sollten vielleicht nicht eine Scheitersquote von 100 % haben, aber irgendwie können sie es sich ja wunderbar erlauben. Nicht viele Stiftungen sind so mutig, die meisten sind in ihren

Ansprüchen eher bescheiden, aber ihre Aufgabe besteht jedoch immer darin, danach zu suchen, wo es etwas gibt, wo sich momentan keiner darum kümmert. Denn eins ist immer klar: Stiftungen haben auch Vermögen, aber quantitativ sind sie in keiner Weise in der Lage, mit der Summe des Steueraufkommens zu konkurrieren. Es gibt Schätzungen, dass zu den Ausgaben der Zivilgesellschaft die Stiftungen ein halbes Prozent beitragen. Das ist sehr gering. Deswegen ist der Gesamtbeitrag der Stiftungen immer qualitativ und nicht quantitativ.

Können Sie mir noch ein konkretes Beispiel für Avantgarde-Themen nennen?

Wir haben z. B. ein Problem mit dem Rechtsradikalismus, vor allem bei Jugendlichen. Das wäre ein ganz konkretes Beispiel. Hier gibt es staatliche Programme, die versuchen, sich damit auseinanderzusetzen, jedoch finden diese einzelnen Programme schwer zueinander. Hier gibt es ein paar Stiftungen, wie bspw. Freudenbergstiftung, Deutsche Kinder- und Jugendstiftung, die sich wiederum darum bemühen, integrativ zu wirken.

Welche Argumente sprechen aktuell für eine Reform im Bereich der gemeinnützigen Stiftungen?

Die Stiftungen haben ja ihre Reformen schon mal gehabt in den letzten Jahren, 2000 und 2002. Nun geht es eigentlich um Reformen, die den gesamten gemeinnützigen Sektor oder, moderner Weise, die Zivilgesellschaft betreffen. Da sind die Stiftungen ein Teil davon. Ich bin deswegen auch gar nicht so glücklich, dass die Stiftungen eine Sonderbehandlung bekommen, da bin ich auch nicht der Einzige: Z. B. der Deutsche Naturschutzring hat sich da auch schon kräftig dazu geäußert. Der Sinn der Sache ist nun, das Steuerrecht der gemeinnützigen Organisationen erstens zu entschlacken, weil sich da in den letzten 50 Jahren viele so kleine Teile angesammelt haben, und zweitens mit der modernen Gesellschaft zusammenzubringen. Das Gemeinnützigkeitsrecht, die sog. Steuerbegünstigung, ist am Anfang des 20. Jahrhunderts entstanden, als die Steuerbelastung von 4-5 % auf 20 % stieg. Da hat man dann gesagt, dass die eigentlich das tun, was sonst der Staat tun müsste, und da ging es vor allem um den Sozialbereich. Hier macht es keinen Sinn, die auch noch zu besteuern. So ist das System, nicht nur in Deutschland, entstanden. Mit dieser enormen Steigerung der Staatsausgaben in Richtung Wohlfahrtsstaat entstand das Gefühl, man müsste Akteure auch davon freistellen. Man wollte die aber nicht wirklich freistellen, sondern man wollte die schon unter der Fuchtel des Staates lassen, also sehr obrigkeitsstaatlich konzipiert. Unser Recht im Einzelnen ist dann noch mal neu formuliert worden im Jahre 1941. Die GemVO von 1941 ist wortwörtlich zum Teil in unserer AO drin, das ist die Idee des nationalsozialistischen Staates, das kann man nicht anders sagen. Unserer Gesellschaft hat sich ja nun schon verändert. Der Hauptkern dieser Reform ist nun den gesamten

gemeinnützigen Bereich, steuerrechtlich gesehen, wieder einzubetten in ein modernes Gesellschaftskonzept. Da sind die Stiftungen ein Teil davon.

Kommen wir nun zu den bestehenden Reformansätzen des Gutachtens des Wissenschaftlichen Beirats: Wie stehen Sie zur Abschaffung der Steuerbegünstigung für Zweckbetriebe und wirtschaftliche Geschäftsbetriebe im Bereich der gemeinnützigen Stiftungen?

Auch hier muss man sagen: Die Stiftungen sind ein Teil der ganzen Zivilgesellschaft. Das gilt für die viel häufigeren Vereine gleichermaßen. Das darf man in dem Zusammenhang nicht vergessen. Klarerweise haben wir bei den Zweckbetrieben das Problem, dass die in einem Wettbewerb zu Wirtschaftbetrieben stehen oder stehen können. Das wird natürlich europarechtlich, nach dem europäischen Gemeinschaftsrecht, sehr sorgsam beachtet. Klassische Beispiele sind die Krankenhäuser, und es gibt zahlreiche Stiftungs-Krankenhäuser. Es gibt hier keinen wirklichen Grund, warum die einen Krankenhäuser, die städtischen Krankenhäuser, von vornherein der Besteuerung gar nicht unterliegen, die zweite Gruppe, das ist die größte Gruppe, muss sich mühevoll freistellen lassen, und die dritte Gruppe, die Privatkrankenhäuser, müssen Steuern zahlen, obwohl sie alle das Gleiche machen. Dieses Problem ist ein reales Problem, das sich momentan ein wenig von alleine löst, weil die Krankhasträger dazu übergehen, die Krankenhäuser zu verkaufen, oder sie in gewerbliche Gesellschaften auszugliedern, sie legen also auf den Zweckbetrieb-Status nicht mehr so großen Wert. Denn der verursacht nämlich auch Beschränkungen. Das ist in anderen Bereichen anders, z. B. im Kulturbereich wie Museen. So ein Museum als Zweckbetrieb hätte es jedoch, wenn es den steuerlichen Status nicht hätte, relativ schwer. Aber letztlich ist die Abgrenzung zwischen Zweckbetrieb und wirtschaftlichem Geschäftsbetrieb in dem Zusammenhang, für den das mal gemacht wurde, nämlich für die Ertragsbesteuerung, gar nicht so fürchterlich interessant. Denn bei den meisten Betrieben würde nämlich gar nichts herauskommen, die machen gar keine Gewinne. Sondern es geht um den Status, den sie brauchen wegen ganz anderer Dinge. Also das fängt bei dem unglaublich schwierigen Problem der USt an. Wenn ich das an dem wunderbaren Beispiel der Organtransplantation verdeutlichen darf: Der Chirurg wechselt, wenn er einem die Niere rausschneidet und einem anderen wieder einsetzt, zwischendurch den Betrieb, auch wenn beide Patienten nebeneinander liegen. Die Entnahme ist der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb und das Wiedereinsetzen ist der steuerfreie Zweckbetrieb. Da gibt es so Absurditäten. Die Konsequenzen liegen aber nicht in der Ertragsbesteuerung, sondern in der USt. Für die meisten Stiftungen und Vereine, die solche Zweckbetriebe haben, liegt der Hauptgrund ganz woanders. Wenn sie nur wirtschaftliche Geschäftsbetriebe oder überwiegend wirtschaftliche Geschäftsbetriebe haben, dann können sie aufgrund der sog. Gepräge-theorie insgesamt nicht gemeinnützig

sein, und damit haben sie eine Fülle von ganz anderen Nachteilen. Sie können bspw. keine Zivildienstleistenden beschäftigen, sie können an bestimmten Förderprogrammen, die für sie wichtig wären, nicht teilnehmen, weil diese nur für gemeinnützige Organisationen sind. Für kleinere lokale Organisationen ist das ganz wichtig: Wenn sie nicht gemeinnützig sind, kommen sie nicht ins Gemeindevereinsheim. Da gibt es wirklich eine Fülle von Dingen, die mit der Ertragsbesteuerung überhaupt nichts zu tun haben, die für die betroffenen Stiftungen und Vereine unheimlich wichtig sind. Da klaffen die Wahrnehmung und das tatsächliche Problem ganz weit auseinander.

Warum wurde Ihrer Meinung nach der Aspekt der wichtigen Funktion des Dritten Sektors bei der Bildung sozial förderlichen Verhaltens, d. h. Sozialkapital, nicht mit in das Gutachten einbezogen? Was halten Sie davon?

Das Gutachten hat uns ja eigentlich einen Gefallen getan, denn durch diese sehr dezidierte, sehr einseitige Position gab es zum ersten Mal überhaupt einen Diskurs über dieses Thema, vorher hat ja jeder nur gedacht, da sind so ein paar Spenden. Durch das Gutachten kam also richtig Leben in die Diskussion. Der Ansatz war in der Tat total einseitig, die haben dort einen rein steuerökonomischen Ansatz verfolgt. Das ist im Grunde genommen auch interessant. Wenn das eine Gruppe von Wissenschaftlern erarbeitet und einfach vorgelegt hätte, wäre das im Grunde genommen ganz prima gewesen. Sie haben sich gewissermaßen den Mantel angezogen: Wissenschaftlicher Beirat beim BMF und damit den Eindruck erweckt, das sei eine ganz offizielle Haltung der Bundesregierung. Was es überhaupt nicht war, denn es gab überhaupt keinen Auftrag dazu, sondern sie haben das aus eigenem Antrieb gemacht, welches auch ihr gutes Recht ist. Sie haben auch noch den Fehler gemacht, das mitten in der Saure-Gurken-Zeit, im August, vorzustellen, wo die Zeitungen froh waren, dass sie was zum Schreiben haben, und sie haben die parlamentarische Staatssekretärin Hendricks dafür gewonnen, das zunächst mal auch gut zu finden, und dadurch wurden die Inhalte gar nicht mehr richtig diskutiert. Die ersten Reaktionen waren dann auch total daneben, nicht nur, weil die BILD-Zeitung gesagt hat: „Jetzt wird an den Helfern herumgemacht“, sondern auch noch der amtierende Vizekanzler Müntefering sagt: „An den Vereinen wird nicht geschnippelt“. Was ist denn das für eine Reaktion auf ein wissenschaftliches Gutachten? Insofern ist das ganz schief gelaufen. In dem Gutachten finden sich ein paar interessante Themen. Ich teile den rein ökonomischen Ansatz auch nicht, aber man kann an einigen Stellen darüber nachdenken. Was die Gutachter allerdings auch noch gemacht haben, ist, dass sie hinten Folgerungen gezogen haben, die zum Teil durch die Analyse gar nicht gedeckt wurden. Da brauchte man ein Vorverständnis. Weil sie dann plötzlich geglaubt haben, sie müssten zu allem Stellung nehmen. Das hat das Gutachten etwas ent-

wertet. Das ist meine Position dazu. An sich ist es richtig, das haben andere auch schon gemacht, mal zu sehen, wie das rein ökonomisch aussieht. Nur tatsächlich ist es so, dass man die Zivilgesellschaft nicht nur ökonomisch betrachten kann, sondern man muss einen ökonomischen Ansatz, einen gesellschaftspolitischen und einen politischen Ansatz nehmen und anschließend miteinander vergleichen. Dann sieht man, wo es da Schnittmengen und Kontroversen gibt, und anschließend muss man sehen, wie man das lösen kann.

Auch im Reformansatz des Diskussionspapiers des Bündnisses für Gemeinnützigkeit wird der Vorschlag gemacht, die steuerbegünstigten Zwecke nicht mehr zu untergliedern. Wie stehen Sie zu dem Vorschlag?

Eindeutig positiv. Das war ein Relikt aus der staatsnützigen Betrachtungsweise. Der zivilgesellschaftliche Ansatz geht ganz klar dahin, dass es hier tatsächlich um das Thema Bürgerengagement und das Thema Integration und Partizipation an der Gesellschaft geht, und dann ist es völlig ausgeschlossen, dass man da differenziert. Das hat auch schon die Enquête Kommission des Bundestages gefordert. Das ist ganz eindeutig, dass das eine richtige Forderung ist. Das ist ja inzwischen auch allgemeiner Konsens.

Auch das Maecenata Institut empfiehlt in seinen Reformvorschlägen eine verbesserte Transparenz für gemeinnützige Stiftungen. Wie stehen Sie zu diesem Vorschlag?

Nachdem es mein Vorschlag ist, kann ich ja jetzt nicht sagen, dass ich es eine idiotische Idee finde. Ich wehre mich gegen das Wort Steuerprivileg, das ist ein Wort aus der Steuerprache, sondern das ist eher eine Freistellung von Steuern. Aber wenn sie das tun, dann müssen sie auch öffentlich sagen, was sie eigentlich machen. Erstens weil ja in jedem Stiftungseuro, Spendeneuro auch ein Stück Steuerverzicht steckt, zweitens weil wir in der gesamten Zivilgesellschaft keine Repräsentativität haben. Niemand spricht für jemand anderen, nur für Mitglieder; in der Stiftung ist es noch enger, da spricht man nur für den Stifterwillen, selbst wenn der Stifter schon lange tot ist. Das könnte ja dazu führen, dass gewissermaßen geheime Mächte anfangen, da einen ungeheuren Einfluss auszuüben, und dem muss man in einer offenen Gesellschaft begegnen, indem man sagt: „Ihr müsst sagen, was ihr da überhaupt macht und woher ihr euer Geld habt.“ Der private Spender, der darf öffentlich gesehen anonym bleiben. Den Finanzbehörden ist er ja bekannt, schon allein deswegen, weil er ja Steuerbegünstigung bekommt, und da gibt es auch Prüfungsmechanismen. Der braucht nicht öffentlich bekannt werden. Ob Herr Meier oder Herr Müller hinter einer Spende steckt, ist zunächst mal uninteressant. Aber was mit dem Geld gemacht wird, ist hochinteressant. Zu der Anonymität gibt es eine kleine Einschränkung: bei Spenden von größerem Volumen und von größeren Einheiten, vor allem Unternehmen. Wenn sich eine Stiftung also bspw. mit Energiefragen beschäftigt, dann soll die Öffentlichkeit schon wissen,

ob das von der Braunkohlewirtschaft, der Steinkohlewirtschaft, der Atomwirtschaft, der Atomgegnerlobby oder wem auch immer finanziert wird, da das ja etwas mit der Aussage zu tun hat. Das sind Dinge, die müssen öffentlich besprochen werden, deswegen ist Transparenz unabdingbar. Es kommen noch zwei weitere Gesichtspunkte dazu: Erstens ist Transparenz der entscheidende Hemmschuh für Korruption; natürlich können Stiftungen sowohl aktiv als auch passiv in Korruption verwickelt sein. Zweitens: Transparenz und öffentlicher Diskurs regen zur Nachahmung an, wenn wir ein Stiftungswesen haben wollen, das sich weiterentwickelt, muss öffentlich auch darüber geredet werden, damit die Leute denken: „Ach, das könnte ich eigentlich auch mal machen.“ Das können wir auch an Zahlen sehr genau zeigen. Der große amerikanische Stiftungsboom setzt exakt ein mit der Veröffentlichungspflicht, seit 1969.

Aktuell ist das Eckpunktepapier „Hilfen für Helfer“ im Bereich Spendenrecht vom BMF veröffentlicht worden. Was halten Sie von diesen Maßnahmen?

Das kann ich jetzt schon etwas erweitert um den Referentenentwurf beantworten. Die zehn Punkte sind die Bonbons, das ist alles Schlagsahne. Unter der Schlagsahne ändert sich gar nichts. Es wird systemisch überhaupt nichts verändert. Die einzige Ausnahme ist die Anpassung der Absetzungssätze, das ist die einzige systemische Veränderung. Alles andere ist eine Klientelbefriedigung. Ich war nach den 10 Punkten eher optimistisch, weil da zwei dabei waren, die zwei letzten, die so etwas vage geblieben sind. Da dachte ich, dass noch etwas kommt, aber in dem Entwurf ist nichts gekommen. Dieser ganze Ansatz von Zivilgesellschaft wird nicht erwähnt, nicht mal in der Begründung. Das ganze Kontrollsystem, die Missbrauchsvermutung, bleibt alles so, wie es ist. Die Lobbyisten, die Verbände sind alle glücklich, weil sie alle was Schönes mitgekriegt haben. Es gibt einen Hoffnungsschimmer, aus Äußerungen von einem Staatssekretär, der neulich eine relativ große Gesprächsbereitschaft signalisiert hat. Wenn man so will, dann kann man in dem Bereich noch was tun. Dazu müssen die Verbände was tun. Der einzige, der sich dazu skeptisch geäußert hat, ist der DNR. Ansonsten sind alle ganz glücklich, was sie da für schöne Weihnachtsplätzchen gekriegt haben und merken gar nicht, dass da statt Mehl weitgehend Gips verarbeitet ist.

Abschließend möchte ich Sie Folgendes fragen: Wenn Sie die Möglichkeit hätten, aus den drei Reformansätzen, dem Gutachten des Wissenschaftlichen Beirats, dem Diskussionspapier des Bündnisses für Gemeinnützigkeit und dem Reformansatz des Maecenata Instituts, eine Reform zu erstellen, welche Thesen würden Sie aus welchen Ansätzen herausnehmen und warum?

Zunächst mal möchte ich als Vorbemerkung sagen, dass es da eine ganze Reihe von Punkten gibt, die, wenn man sie richtig und systematisch machen will, noch diskutiert wer-

den müssen, gerade in diesem schwierigen Bereich der Abgrenzung der wirtschaftlichen Tätigkeiten. Da müssten im Grunde genommen noch intensive Gespräche stattfinden, wo die sinnvolle Grenze ist, sowohl inhaltlich als auch in Zahlen. Ein Beispiel dafür ist die Katastrophenhilfe, die als gemeinnützig angesehen wird und marktfremd ist. Ich kann da auch Stück weit mitreden, weil ich es selber gemacht habe. Das kann man natürlich auch kommerziell organisieren, und die machen das auch billiger, trotz Ehrenamt. Das ist das Schreckliche daran. Wenn man da Profis hat, die machen das genauso gut und billiger. Man kann natürlich die Frage stellen, ob es für die Malteser nicht besser wäre, eine Firma anzuheuern, die das für einen macht. Ich bin nicht dafür, weil wir das Thema bürgerschaftliches Engagement haben. Das ist für unsere moderne Gesellschaft eine entscheidende Komponente. Hier muss man für dieses politische Ziel auch Betätigungsmöglichkeiten organisieren. Wir haben 23 Mio. Leute in Deutschland, die sich engagieren, und das müssen die ja irgendwo machen können. Es gibt den Bereich: Wie schaffen wir einen Rechtsrahmen, der einem modernen Gesellschaftskonzept entspricht? Ich vermisste sowohl in dem Gutachten des Wissenschaftlichen Beirats als auch in den Vorschlägen der Projektgruppe Ansätze dazu. Da gibt es auch einen Kommentar von dem Abgeordneten Bürsch, der der Projektgruppe die Leviten liest und sagt: „Was macht ihr denn da immer mit euren kleinen steuerrechtlichen Dingen.“ Das war sehr interessant. Das ist der eine Bereich; der zweite Bereich ist die Abgrenzung der sog. Sozialökonomie, die tatsächlich marktrelevanten Tätigkeiten von Betrieben, die aber nicht auf den Gewinn, sondern auf bestimmte Ziele ausgerichtet sind.

Da ist durchaus in dem Gutachten des Beirats etwas Interessantes drin, wo man aber auch noch diskutieren muss. Da sind aber auch Fragezeichen. Das ist sehr kompliziert, weil da europäisches Gemeinschaftsrecht, deutsches Recht eingreift, und natürlich betriebliche Erfordernisse. Dann gibt es den dritten Bereich, in dem es um das bürgerschaftliche Engagement in seiner steuerlichen Relevanz geht. Da ist in der Tat von der Projektgruppe einiges vorgeschlagen worden, das man da auch berücksichtigen kann, das aber auch in den Entwürfen der Regierung berücksichtigt wurde, ja sogar übererfüllt worden ist. Da gibt es allerdings Sündenfälle, die bis jetzt nicht bereinigt sind. Den klassischen Sündenfall finde ich die Übungsleiterpauschale. Das passt überhaupt nicht ins System. Wer ehrenamtlich ist, ist ehrenamtlich. Wie bewertet man, steuerlich gesehen, bürgerschaftliches Engagement?

Dann gibt es einen vierten Bereich, das sind die systemischen Regeln bei der Finanzverwaltung. Hier geht es um die Frage, wer das eigentlich beurteilt. Da ist der aktuelle Zustand höchst unbefriedigend, dass das einzelne Beamte in den Finanzverwaltungen entscheiden. Wir haben krasse Unterschiede, zum Teil im gleichen Bundesland, zum Teil im gleichen

Finanzamt, in der Beurteilung in der Frage, ob etwas gemeinnützig ist oder nicht. Da haben die Verbände gar nichts dazugesagt, aber der Wissenschaftliche Beirat hat auch da gesagt, dass das vereinheitlicht werden muss. Wir haben ja sogar in unserem Ansatz vorgeschlagen, dass es eine eigene Fachbehörde gibt, die das macht, nach dem englischen Vorbild. Das sind die gesamten Bereiche.

Verzeichnis der Gesetze, Verordnungen, Verwaltungsanweisungen und sonstiger Rechnungslegungsnormen

AO: Abgabenordnung in der Fassung der Bekanntmachung vom 01.10.2002 (BGBl I, S. 3866, ber. BGBl I 2003, S. 61), zuletzt geändert durch Art. 18 des Gesetzes vom 05.09.2006 (BGBl I, S. 2098).

BayStG: Bayerisches Stiftungsgesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 19.12.2001 (GVBl 2002, S. 10), zuletzt geändert durch § 1 Nr. 84 des Gesetzes vom 07.08.2003 (GVBl 2003, S. 497).

BGB: Bürgerliches Gesetzbuch in der Fassung der Bekanntmachung vom 02.01.2002 (BGBl I, S. 42, ber. S. 2909, 2003 S. 738), zuletzt geändert durch das Gesetz vom 22.12.2006 (BGBl I, S. 3416) m. W. v. 31.12.2006.

EStDV: Einkommensteuereinführungsverordnung in der Fassung der Bekanntmachung vom 10.05.2000 (BGBl I 2000, S. 717), zuletzt geändert durch Art. 2 des Gesetzes vom 07.12.2006 (BGBl I 2006, S. 2782).

EStG (1926): Einkommensteuergesetz vom 16.10.1934 (RGBl. I, S. 1005).

EStG: Einkommensteuergesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 19.10.2002 (BGBl I, S. 4210, ber. BGBl I 2003, S. 179), zuletzt geändert durch Art. 2 Abs. 6 des Gesetzes vom 5.12.2006 (BGBl I, S. 2748).

GemVO (1941): Gemeinnützigkeitsverordnung vom 16.12.1941 (RStBl. 1941, S. 937).

Gesetz zur weiteren steuerlichen Förderung von Stiftungen: Gesetz zur weiteren steuerlichen Förderung von Stiftungen vom 14.07.2000 (BGBl I 2000, S. 1034).

GewStG: Gewerbesteuerengesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 15.10.2002 (BGBl I, S. 4167), zuletzt geändert durch Art. 4 des Gesetzes vom 07.12.2006 (BGBl I, S. 2782).

GrStG: Grundsteuergesetz vom 07.08.1973 (BGBl I, S. 965), zuletzt geändert durch Art. 6 des Gesetzes vom 01.09.2005 (BGBl I, S. 2676).

KStDV (1926): Verordnung zur Durchführung des Körperschaftsteuergesetzes vom 17.05.1926 (RGBl. I 1926 S. 244 ff.).

KStG (1920): Körperschaftsteuergesetz vom 30.03.1920 (RGBl. 1920, S. 393).

KStG: Körperschaftsteuergesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 15.10.2002 (BGBl I, S. 4144), zuletzt geändert durch Art. 3 des Gesetzes vom 07.12.2006 (BGBl I, S. 2782).

Reichserbschaftsteuergesetz (1906): Deutsches Reichserbschaftsteuergesetz vom 03.06.1906 (RGBl. I 1906, S. 654 ff.).

Reichserbschaftsteuergesetz (1919): Deutsches Reichserbschaftsteuergesetz vom 10.09.1919 (RGBl. I, S. 1543 ff.).

SGB IV: Viertes Buch Sozialgesetzbuch in der Fassung der Bekanntmachung vom 23.01.2006 (BGBl I S. 86) zuletzt geändert durch Art. 2 Abs. 18 des Gesetzes vom 05.12.2006 (BGBl I S. 2748).

StAnpG: Steueranpassungsgesetz vom 16.10.1934 (RGBl. I 1934, S. 925).

UStG (1919): Umsatzsteuergesetz vom 24.12.1919 (RGBl. I, S. 2157).

UStG (1934): Umsatzsteuergesetz vom 16.10.1934 (RGBl. I, S. 942 ff.).

UStG: Umsatzsteuergesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 21.02.2005 (BGBl I, S. 386), zuletzt geändert durch Artikel 8 des Gesetzes vom 22.08.2006 (BGBl I, S. 1970).

Vereinsförderungsgesetz: Gesetz zur Verbesserung und Vereinfachung der Vereinsbesteuerung in der Fassung der Bekanntmachung vom 18.12.1989 (BStBl I 1989, S. 499).

VStG (1922): Gesetz über Vermögens- und Erbschaftsteuer vom 20.04.1922 (RGBl. 1922, S. 335).

VStG (1925): Gesetz über Vermögens- und Erbschaftsteuer vom 10.08.1925 (RGBl. I 1925, S. 233 ff.).

Rechtsprechungsverzeichnis

BUNDESFINANZHOF:

	DATUM	AKTENZEICHEN	FUNDSTELLE	TEXTSTELLE
BFH	Urt. v. 13.12.1978	I R 39/78	BStBI II 1979, S. 482-485	S. 10/11
BFH	Urt. v. 20.12.1978	I R 21/76	BStBI II 1979, S. 496-497	S. 15
BFH	Urt. v. 21.08.1985	I R 60/80	BStBI II 1986, S. 88-92	S. 16
BFH	Urt. v. 09.06.1986	I R 14/82	BFH/NV (1987), S. 632-634	S. 11
BFH	Urt. v. 13.08.1986	II R 246/81	BStBI II 1986, S. 831-832	S. 19
BFH	Urt. v. 09.04.1987	V R 150/78	BStBI II 1987, S. 659-664	S. 19
BFH	Urt. v. 23.11.1988	I R 11/88	BStBI II 1989, S. 391-393.	S. 19
BFH	Urt. v. 14.03.1990	I B 79/89	BFH/NV (1991) S. 485	S. 10
BFH	Urt. v. 24.07.1996	I R 35/94	BStBI II 1996, S. 583-586	S. 12
BFH	Urt. v. 30.03.2000	V R 30/99	BStBI II 2000, S. 705-708	S. 19
BFH	Urt. v. 25.04.2001	I R 22/00	DB 2001, S.1538-1540	S. 15
BFH	Urt. v. 23.07.2003	I R 29/02	FR 2004, S. 159-161	S. 20
BFH	Urt. v. 03.08.2005	XI R 76/03	BStBI II 2006, S. 121-125	S. 23/66

REICHSFINANZHOF:

	DATUM	AKTENZEICHEN	FUNDSTELLE	TEXTSTELLE
RFH	Urt. v. 11.01.1934	III A 351/33	RStBl. 1934, S. 246	S. 15

BUNDESMINISTERIUM FÜR FINANZEN:

	DATUM	AKTENZEICHEN	FUNDSTELLE	TEXTSTELLE
BMF	Schreiben v. 15.05.2000	IV C 6 170 35/00	BStBl I 2000, S. 814	S. 44
BMF	Schreiben v. 02.06.2000	IV C 5 2223 568/00	BStBl I, 2000 S. 592	S. 47
BMF	Schreiben v. 09.01.2001	IV C 4 2223 12/01	BStBl I 2001, S. 81	S. 12
BMF	Schreiben v. 15.02.2002	IV C 4 174 2/01	DB 2002, S. 456	S. 18
BMF	Schreiben v. 17.11.2004	IV C 4 171 120/04	DB 2004, S. 2558	S. 44
BMF	Schreiben v. 14.01.2005	IV C 4 2223 48/05	BStBl I 2005, S. 52-53	S. 64
BMF	Schreiben v. 20.09.2005	IV C 4 181 9/05	DStR 2005, S. 1732-1734	S. 16

Verzeichnis der Internetquellen

BUNDESFINANZMINISTERIUM (HRSG.) (2006A): Gutachten „Die abgabenrechtliche Privilegierung gemeinnütziger Zwecke auf dem Prüfstand“, URL: http://www.bundesfinanzministerium.de/lang_de/DE/Service/Downloads/Abt__I/0608081a3002,templateId=raw,property=publicationFile.pdf , Stand 15.09.2006.

BUNDESFINANZMINISTERIUM (HRSG.) (2006B): Verzeichnis der Mitglieder des Wissenschaftlichen Beirats beim Bundesministerium der Finanzen, URL: http://www.bundesfinanzministerium.de/cln_01/nn_3264/sid_EC9F889E266A67AFFE3E534046B41DD8/nsc_true/DE/Finanz__und__Wirtschaftspolitik/Wissenschaftlicher__Beirat/Der__Beirat/Verzeichnis__der__Mitglieder/node.html__nnn=true, Stand 25.11.2006.

BUNDESFINANZMINISTERIUM (HRSG.) (2006C): Finanz- und Wirtschaftspolitik, Aufgaben des Wissenschaftlichen Beirats, URL: http://www.bundesfinanzministerium.de/cln_05/nn_3378/DE/Finanz__und__Wirtschaftspolitik/Wissenschaftlicher__Beirat/node.html__nn=true, Stand 01.12.2006.

BUNDESFINANZMINISTERIUM (HRSG.) (2006D): Pressemitteilungen, „Die abgabenrechtliche Privilegierung gemeinnütziger Zwecke auf dem Prüfstand“, URL: http://www.bundesfinanzministerium.de/lang_de/DE/Aktuelles/Pressemitteilungen/2006/08/20060808__PM0095.html, Stand 29.11.2006.

BUNDESFINANZMINISTERIUM (HRSG.) (2006E): Hilfen für Helfer, 10 Maßnahmen zur weiteren Stärkung des bürgerschaftlichen Engagements, URL: http://www.bundesfinanzministerium.de/lang_de/DE/Aktuelles/049__b,templateId=raw,property=publicationFile.pdf, Stand 05.12.2006.

BUNDESFINANZMINISTERIUM (HRSG.) (2006F): Referentenentwurf für ein Gesetz zur weiteren Stärkung des bürgerschaftlichen Engagements, URL: http://www.bundesfinanzministerium.de/lang_de/DE/Aktuelles/049c,templateId=raw,property=publicationFile.pdf, Stand 23.12.2006.

BUNDESPRÄSIDENT (HRSG.) (2006): Rede von Bundespräsident Horst Köhler auf der Jahrestagung „Zum Wandel ermutigen - Stiftungen als Innovationskraft“ des Bundesverbandes Deutscher Stiftungen, URL: <http://www.bundespraesident.de/dokumente/-,2.623907/Rede/dokument.htm>, Stand 21.12.2006.

BUNDESREGIERUNG (HRSG.) (2006): Hilfen für Helferinnen und Helfer, URL: <http://www.bundesregierung.de/Content/DE/EMagazines/economy/041/t-5-hilfen-fuer-helfer-buergerschaftliches-engagement-staerken.html>, Stand 04.12.2006.

BUNDESVERBAND DEUTSCHER STIFTUNGEN (HRSG.) (2006A): Pressemitteilungen, Steuerliche Nachteile für bürgerschaftliches Engagement, Beirat des Finanzministerium torpediert Koalitionsvereinbarung, URL: http://www.stiftungen.org/index.php?strg=61_78&baseID=78&dataID=101&year=2006&ctrl=fromSearch&search=wissenschaftlicher%20beirat&, Stand 15.10.2006.

BUNDESVERBAND DEUTSCHER STIFTUNGEN (HRSG.) (2006B): Pressemitteilungen, Applaus für Minister Steinbrück, 10-Punkte-Programm verspricht großen Reformschritt im Stiftungsweisen, URL: http://www.stiftungen.org/index.php?baseID=78&strg=61_78 &data ID=112&year=2006, Stand 15.12.2006.

BUNDESVERBAND DEUTSCHER STIFTUNGEN (HRSG.) (2007): Stellungnahme des Bundesverbandes Deutscher Stiftungen zum Referentenentwurf für ein „Gesetz zur weiteren Stärkung des bürgerschaftlichen Engagements“, URL: http://www.stiftungen.org/files/original/galerie_vom_09.12.2005_11.26.20/BVDS_Stellungnahme_Referentenentwurf.pdf, Stand 27.01.2007.

CDU, CSU (HRSG.) (2006): Koalitionsvertrag zwischen CDU, CSU und SPD, Gemeinsam für Deutschland – mit Mut und Menschlichkeit, URL: <http://www.cducusu.de/upload/2C2581D5821FD61A7A4DEA71E3C644CA11376-by1b0oli.pdf>, Stand 01.11.2006.

DEUTSCHER KULTURRAT (HRSG.) (2006A): Dossier zur Projektgruppe Reform des Gemeinnützigkeits- und Spendenrechts, URL: <http://www.kulturrat.de/pdf/731.pdf>, Stand 01.09.2006.

DEUTSCHER KULTURRAT (HRSG.) (2006B): Stellungnahmen: Resolution, Rahmenbedingungen für Bürgerschaftliches Engagement verbessern und nicht verschlechtern, URL: <http://www.kulturrat.de/detail.php?detail=866&rubrik=4>, Stand 23.09.2006.

DEUTSCHER KULTURRAT (HRSG.) (2006C): Bürgerschaftliches Engagement, Gemeinnützigkeitsrechtsreform, URL: <http://www.kulturrat.de/detail.php?detail=909&rubrik=10>, Stand 17.12.2006.

DEUTSCHER KULTURRAT (HRSG.) (2007): Stellungnahme des Deutschen Kulturrates zum Referentenentwurf für ein Gesetz zur weiteren Stärkung des bürgerschaftlichen Engagements, URL: <http://www.kulturrat.de/detail.php?detail=935>, Stand 25.01.2007.

DEUTSCHER MUSIKRAT (HRSG.) (2006): News: Frontalangriff auf den gemeinnützigen Sektor, URL: http://www.miz.org/news_3567.html, Stand 11.12.2006.

DEUTSCHER NATURSCHUTZRING (HRSG.) (2006): Presseinformation vom 15. 12. 2006, Reform Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, URL: <http://www.dnr.de/presse/presseinfo.php?id=362>, Stand 27.12.2006.

DIP - DOKUMENTATIONS- UND INFORMATIONSSYSTEM FÜR PARLAMENTARISCHE VORGÄNGE (HRSG.) (2006A): Gesetz zur weiteren steuerlichen Förderung von Stiftungen, BT-Drs. 351/00, URL: <https://dip.bundestag.de/gesta/14/P004.pdf>, Stand 20.11.2006.

DIP - DOKUMENTATIONS- UND INFORMATIONSSYSTEM FÜR PARLAMENTARISCHE VORGÄNGE (HRSG.) (2006B): Bericht der Enquete Kommission „Zukunft des Bürgerschaftlichen Engagements“, BT-Drs. 14/8900, URL: <https://dip.bundestag.de/btd/14/089/1408900.pdf>, Stand 20.11.2006.

ERNST & YOUNG (HRSG.) (2006): Die Unternehmensstiftung – rechtliche und steuerliche Aspekte, URL: http://www.stiftungstag-schleswig-holstein.de/stiftungstag_2006/download/ergebnisse/11%20Die%20Unternehmensstiftung.pdf, Stand 25.11.2006.

FUGGER (HRSG.) (2006): Fuggerei, URL: http://www.fugger.de/de/l12_stiftungen.htm, Stand 15.11.2006.

IDW (HRSG.) (2007): Stellungnahme an das Bundesministerium der Finanzen über den Referentenentwurf für ein Gesetz zur weiteren Stärkung des bürgerschaftlichen Engagements, URL: http://www.idw.de/idw/download/StEb_C3_BCRgEng.pdf.pdf?id=416600, Stand 27.01.2007.

MAECENATA INSTITUT FÜR PHILANTHROPIE UND ZIVILGESELLSCHAFT (HRSG.) (2006A): Stellungnahme zu dem am 8. August 2006 vorgelegten Gutachten des Wissenschaftlichen Beirats beim BMF, URL: <http://www.maecenata.eu/media/pdf/public/Actuelles/060815-Stellungnahme-Maecenata.pdf> , Stand 20.08.2006.

MAECENATA INSTITUT FÜR PHILANTHROPIE UND ZIVILGESELLSCHAFT (HRSG.) (2006B): Organisationen der Zivilgesellschaft und ihre Besteuerung, Opusculum Nr. 19, URL: http://www.maecenata.eu/media/pdf/public/Institut-Publikationen/Opuscula/2005_Opusculum19.pdf , Stand 15.08.2006.

MAECENATA INSTITUT FÜR PHILANTHROPIE UND ZIVILGESELLSCHAFT (HRSG.) (2006C): Die Kultur der Zivilgesellschaft stärken – ohne Kosten für den Staat, Opusculum Nr. 12, URL: http://www.maecenata.eu/media/pdf/public/Institut-Publikationen/Opuscula/2003_Opusculum12.pdf , Stand 15.08.2006.

MAECENATA INSTITUT FÜR PHILANTHROPIE UND ZIVILGESELLSCHAFT (HRSG.) (2007A): Stellungnahme, Maecenata Institut begrüßt Steinbrücks neue Vorschläge zur Reform des Gemeinnützigkeitsrechts, URL: <http://www.maecenata.eu/images/Dokumente/Institut/061204-stellungnahme.pdf> , Stand 02.01.2007.

MAECENATA INSTITUT FÜR PHILANTHROPIE UND ZIVILGESELLSCHAFT (HRSG.) (2007B): Stellungnahme an das Bundesministerium der Finanzen zum dem Referentenentwurf für ein Gesetz zur weiteren Stärkung des bürgerschaftlichen Engagements vom 14. Dezember 2006, URL: <http://www.maecenata.eu/images/Dokumente/Institut/stellungnahme20070115.pdf> , Stand 28.01.2007.

ROBERT BOSCH STIFTUNG (HRSG.) (2007): Fördergrundsätze der Robert Bosch Stiftung, URL: <http://www.bosch-stiftung.de/content/language1/html/1542.asp>, Stand 05.01.2007.

SOCIAL TIMES (HRSG.) (2006A): Gemeinnützigkeitsrecht, Kulturrat kritisiert „Frontalangriff auf den gemeinnützigen Sektor, URL: http://www.socialtimes.de/nachricht.php?nachricht_id=8483&newsrubrik_id=4&PHPSESSID=3845a6df88d8c636b6e907841ca796a6, Stand 10.10.2006.

SOCIAL TIMES (HRSG.) (2006B): Reform des Gemeinnützigkeitsrechts, Steinbrück gibt Entwarnung, URL: http://www.socialtimes.de/nachricht.php?nachricht_id=9054&news_rubrik_id=6, Stand 05.11.2006.

STIFTUNG & SPONSORING (HRSG.) (2007): Stellungnahme der Projektgruppe „Reform des Gemeinnützigkeits- und Spendenrechts“ zum Referentenentwurf für ein „Gesetz zur weiteren Stärkung des bürgerschaftlichen Engagements“, URL: http://www.stiftung-sponsoring.de/uploads/_pdf/endafassung.pdf, Stand 26.01.2007.

STIFTUNG PREUSSISCHER KULTURBESITZ (HRSG.) (2006): Profil der Stiftung, URL: http://www.hv.spk-berlin.de/deutsch/wir_ueber_uns/profil.php?navid=2, Stand 28.11.2006.

STRACHWITZ (HRSG.) (2006): Publikationen, Auflistung aller Publikationen, URL: http://www.strachwitz.info/download/Publikationsliste_RS_Stand_09-2006.pdf , Stand 28.12.2006.

SÜDDEUTSCHE ZEITUNG (HRSG.) (2006): Wirtschaft, Reform des Gemeinnützigkeitsrechts, Geschenke für Spender, URL: <http://www.sueddeutsche.de/wirtschaft/artikel/53/95957/>, Stand 29.12.2006.

VENRO (HRSG.) (2007): Stellungnahme des Verbands Entwicklungspolitik deutscher Nicht-regierungsorganisationen e. V. (VENRO) zum Referentenentwurf für ein Gesetz zur weiteren Stärkung des bürgerschaftlichen Engagements, URL: <http://www.venro.org/publikationen/archiv/position-referentenentwurf.pdf>, Stand. 27.01.2007.

ZEIT-STIFTUNG (HRSG.) (2007): Stiftung, URL: <http://www.zeit-stiftung.de/home/index.php?id=3>, Stand 05.01.2007.

Literaturverzeichnis

ANDRICK, BERND/SUERBAUM, JOACHIM (2001): Stiftung und Aufsicht, Dogmatik - Stiftungspraxis - Reformbestrebungen, Verlag C. H. Beck, München, 2001.

ARNOLD, ARND (2005): Gemeinnützigkeit von Vereinen und Beteiligung an Gesellschaften in: DStR 2005, S. 581-585.

BALLHAUSEN, WERNER VON/WALZ, W. RAINER (2006): Aus der Mitte des Dritten Sektors, Vorschläge zur Reform des Gemeinnützigkeits- und Spendenrechts in: Stiftung & Sponsoring 2/2006, S. 28-29.

BECKER, CARSTEN (1996): Stiftungsrecht und Gemeinnützigkeitsrecht, Konflikte und Harmonisierbarkeit bei der Umsetzung gemeinnütziger Stiftungsvorhaben, ohne Verlag, Berlin, 1996.

BERNDT, HANS (2003): Stiftung und Unternehmen, Rechtsvorschriften, Besteuerung, Zweckmäßigkeit, Verlag Neue Wirtschafts-Briefe, Herne/Berlin, 2003.

BERTELSMANN STIFTUNG/MAECENATA INSTITUT FÜR DRITTER-SEKTOR-FORSCHUNG (HRSG.) (2000): Expertenkommission zur Reform des Stiftungs- und Gemeinnützigkeitsrechts, Materialien, Verlag Bertelsmann Stiftung, Gütersloh, 2000.

BMF (HRSG.) (1988): Gutachten der Unabhängigen Sachverständigenkommission zur Prüfung des Gemeinnützigkeits- und Spendenrechts, Schriftenreihe Heft 40, Stollfuss Verlag, Bonn, 1988.

BOOCHS, WOLFGANG /GANTEFÜHRER FELIX (1997): Dotierung und Verwendung der Mittel oder des Stiftungskapitals einer gemeinnützigen Stiftung am Beispiel einer Künstlerstiftung in: DB 1997, S. 1840-1844.

BRAUN, FRANK (2000): Die steuerpflichtige und gemeinnützige Stiftung aus der Betrachtung zweier Rechtsordnungen, Helbing & Lichtenhahn, München, 2000.

BRINGMANN, KLAUS/STEBEN, HANS VON (HRSG.) (1995): Schenkungen hellenistischer Herrscher an griechische Städte und Heiligtümer, Teil 1, Zeugnisse und Kommentare, Akademie Verlag, Berlin, 1995.

BUCHNA, JOHANNES (2003): Gemeinnützigkeit im Steuerrecht, Die steuerlichen Begünstigungen für Vereine, Stiftungen und andere Körperschaften - steuerliche Spendenbehandlung, Erich Fleischer Verlag, Achim, 2003.

BURGARD, ULRICH (2006): Gestaltungsfreiheit im Stiftungsrecht, Zur Einführung korporativer Strukturen bei der Stiftung, Verlag Dr. Otto Schmidt KG, Köln, 2006.

BÜRSCH, MICHAEL (2006): Gemeinnützigkeit sichert Zusammenhalt, zur Reform des Gemeinnützigkeitsrechts in: Stiftung & Sponsoring 05/2006, S. 12-13.

EICHHORN, PETER/GREILING, DOROTHEA (2002): Das Krankenhaus als Unternehmen, in: Arnold, Michael/Klauber, Jürgen/Schellschmidt, Henner (Hrsg.): Krankenhaus-Report 2002 - Krankenhaus im Wettbewerb, Schattauer Verlag, Stuttgart/New York, 2002, S. 41-49.

EICKER, KLAUS (2004): Grenzüberschreitende gemeinnützige Tätigkeit, Das deutsche Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht im Spannungsfeld zwischen nationalen Steuervergünstigungen, Doppelbesteuerungsabkommen und EG-Recht, Peter Lang Verlag, Frankfurt am Main, 2004.

FISCHER, PETER (2006): Grundfragen der Bewahrung und einer Reform des Gemeinnützigkeitsrechts, zum Gutachten des Wissenschaftlichen Beirats beim BMF „Die abgabenrechtliche Privilegierung gemeinnütziger Zwecke auf dem Prüfstand“ in: FR 2006, S. 1001-1056.

HARANT, DIETER (2002): Wie erlangt ihre Stiftung die Gemeinnützigkeit? in: Evangelisches Bildungswerk München, Institut für Beratung und Projektentwicklung (Hrsg.), Stiftungen nutzen - Stiftungen gründen, AG SPAK Bücher, Neu-Ulm, 2002 S. 35-38.

HARTMANN, MAREN (2005A): Die gemeinnützige Stiftung in: Strachwitz, Rupert Graf/Mercker, Florian (Hrsg.): Stiftungen in Theorie, Recht und Praxis, Handbuch für ein modernes Stiftungswesen, Duncker & Humblot Verlag, Berlin, 2005, S. 382-399.

HARTMANN, MAREN (2005B): Steuerfreie oder -pflichtige Einkommenserzielung bei gemeinnützigen Stiftungen in: Strachwitz, Rupert Graf/Mercker, Florian (Hrsg.): Stiftungen in Theorie, Recht und Praxis, Handbuch für ein modernes Stiftungswesen, Duncker & Humblot Verlag, Berlin, 2005, S. 475-492.

HEUER, CARL-HEINZ/HABIGHORST, OLIVER (2003): Besteuerung gemeinnütziger Stiftungen in: Bertelsmann (Hrsg.): Handbuch Stiftungen, Ziele - Projekte - Management - Rechtliche Gestaltung, Gabler Verlag, Wiesbaden, 2003, S. 919-954.

HÜTTEMANN, RAINER (1991): Wirtschaftliche Betätigung und steuerliche Gemeinnützigkeit, Verlag Dr. Otto Schmidt KG, Köln, 1991.

HÜTTEMANN, RAINER (2000): Das Gesetz zur weiteren steuerlichen Förderung von Stiftungen in: DB 2000, S. 1584-1592.

HÜTTEMANN, RAINER (2007): „Hilfen für Helfer“ - Zum Entwurf eines Gesetzes zur weiteren Stärkung des bürgerschaftlichen Engagements in: DB 2007, S. 127-131.

KIRCHHAIN, CHRISTIAN (2006): Gemeinnützige Familienstiftung, Die Grenzen der steuerlichen Gemeinnützigkeit einer rechtsfähigen Stiftung bürgerlichen Rechts bei privatnütziger Versorgung der Stifterfamilie - Zur Auslegung des § 58 Nr. 5 AO, Peter Lang GmbH, Frankfurt am Main, 2006.

KÜMPEL, ANDREAS (2001): Anforderungen an die tatsächliche Geschäftsführung bei steuerbegünstigten (gemeinnützigen) Körperschaften in: DStR 2001, S. 152-158.

KUßMAUL, HEINZ/MEYERING, STEPHAN (2004A): Die Besteuerung der Stiftung, Teil I: Rechtliche Einordnung in: StB 1/2004, S. 6-10.

KUßMAUL, HEINZ/MEYERING, STEPHAN (2004B): Die Besteuerung der Stiftung: Die gemeinnützige Stiftung in: StB 2004, S. 91-100.

LÄSKER, KRISTINA (2006A): Steuergeschenke für die Helden des Alltags in: SZ vom 15.12.2006, S. 17.

LÄSKER/KRISTINA (2006B): Stiftungsrecht kommt in Bewegung in: SZ vom 12.04.2006, S. 19.

LEX, PETER (2000): Steuerliche Änderungen für Stiftungen und Spender durch das Gesetz zur weiteren steuerlichen Förderung von Stiftungen - Kritische Bemerkungen zu einer gut gemeinten Reform in: DStR 2000, S. 1939-1944.

MAIER, JOCHEN (2001): Die Besteuerung der Stiftung nach der Reform, Eine Standortbestimmung nach dem Gesetz zu weiteren steuerlichen Förderung von Stiftungen vom 14.07.2000 unter Einbeziehung steuerplanerischer Aspekte in: BB 2001, S. 494-504.

MECKING, CHRISTOPH (1998): Stiftungen und ihr Bundesverband in: Lehmann, Hanna (Hrsg.): Stiftungen und Bürgerengagement neu entdeckt, Katholische Akademie der Erzdiözese Freiburg, 1998.

MECKING, CHRISTOPH (2002): Signale zum Stiften! in: Evangelisches Bildungswerk München, Institut für Beratung und Projektentwicklung (Hrsg.), Stiftungen nutzen - Stiftungen gründen, AG SPAK Bücher, Neu-Ulm, 2002, S. 24-27.

MOMMSEN, THEODOR (2005): Römische Kaisergeschichte nach den Vorlesungsmitschriften von Sebastian und Paul Hensel 1882/86, Verlag C. H. Beck, München, 2005.

MUSCHELER, KARLHEINZ (2004): Vorrang des Bundesstiftungsrechts vor dem Landesstiftungsrecht in: NJW 2004, S. 713-716.

O. V. (2006A): Entwurf für Herbst angekündigt, Spendenrecht wird reformiert in: SZ vom 09.08.2006, S. 1.

O. V. (2006B): Wohltätiger Wildwuchs in: SZ vom 09.08.2006, S. 4.

PAHLKE, ARMIN/KOENIG, ULRICH (HRSG.) (2004): Pahlke/Koenig Abgabenordnung §§ 1-368, Kommentar, Verlag C. H. Beck, München, 2004.

PIPER, NIKOLAUS/SCHÄFER, ULRICH (2006): Aufruhr in der Zivilgesellschaft in: SZ vom 10.08.2006, S. 21.

PUES, LOTHAR/SCHEERBARTH, WOLFGANG (2004): Gemeinnützige Stiftungen im Zivil- und Steuerrecht, C. H. Beck Verlag, München, 2004.

PUTNAM, ROBERT D. (2001): Soziales Kapital in der Bundesrepublik Deutschland und in den USA, in Enquête-Kommission „Zukunft des bürgerschaftlichen Engagements“ des Deutschen Bundestages (Hrsg.), Schriftenreihe Band 1, Verlag Leske + Budrich, Leverkusen, 2001, S. 257-271.

RAWERT, PETER (2001): Der Stiftungsbegriff und seine Merkmale - Stiftungszweck, Stiftungsvermögen, Stiftungsorganisation in: Hopt, Klaus/Reuter, Dieter (Hrsg.), Stiftungsrecht in Europa, Stiftungsrecht und Stiftungsrechtsreform in Deutschland, den Mitgliedstaaten der EU, der Schweiz, Liechtenstein und den USA, Carl Heymanns Verlag KG, Köln, 2001, S. 109-137.

REIMER, SABINE (2006): Die Stärke der Zivilgesellschaft in Deutschland, Eine Analyse im Rahmen des CIVICUS Civil Society Index Projektes, Maecenata Verlag, Berlin, 2006.

RICHTER, ANDREAS (2000): Die Vermögensanlage von rechtsfähigen Stiftungen, kein einheitliches Vermögenserhaltungskonzept in: BBV 9/2004, S. 11-12.

RICHTER, ANDREAS/STURM, SEBASTIAN (2006): Die Unternehmensstiftung nach der Stiftungsrechtsreform in: ZErB 2006, S. 75-83.

ROOLF, WILLY J. (1985): Die Beteiligungen einer gemeinnützigen Körperschaft an Personen- und Kapitalgesellschaften und der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb in: DB 1985, S. 1156-1159.

ROTH, OLIVER (1994): Die steuerliche Gemeinnützigkeit: Zur Problematik ihrer Rechtfertigung vor dem Hintergrund signifikanter ökonomischer Konsequenzen, Buchbinderei Massenhausen, 1994.

SADRINNA, REINHARD/MEIER, NORBERT (1988): Betriebsaufspaltung und Gemeinnützigkeit in: DStR 1988, S. 737-739.

SALAMON, LESTER/ANHEIER HELMUT (1999): Der Dritte Sektor, Aktuelle internationale Trends - Eine Zusammenfassung, Verlag Bertelsmann Stiftung, Gütersloh 1999.

SCHÄFERS, BERNADETTE/WALZ, W. RAINER (2002): Stiftungssteuerreform, Unternehmenssteuerreform und Reformperspektiven im Gemeinnützigkeitsrecht in: FR 2002, S. 499-507.

SCHAUHOFF, STEPHAN (HRSG.) (2005): Handbuch der Gemeinnützigkeit, Verein Stiftung GmbH Recht Steuern Personal, Verlag C. H. Beck, München, 2005.

SCHILLER, THEO (1969): Stiftungen im gesellschaftlichen Prozess, Ein politikwissenschaftlicher Beitrag zu Recht, Soziologie und Sozialgeschichte der Stiftungen in Deutschland, Nomos VerlagsGmbH & Co. KG, Baden-Baden, 1969.

SCHINDLER, AMBROS (2003): Transparenz und Rechenschaftslegung von Stiftungen in: Bertelsmann (Hrsg.): Handbuch Stiftungen, Ziele - Projekte - Management - Rechtliche Gestaltung, Gabler Verlag, Wiesbaden, 2003, S. 273-291.

SCHLÜTER, ANDREAS (2003): Ersatzformen der Stiftung in: Bertelsmann (Hrsg.): Handbuch Stiftungen, Ziele - Projekte - Management - Rechtliche Gestaltung, Gabler Verlag, Wiesbaden, 2003, S. 865-887.

SCHULZ, PETER/WERZ, RALF STEFAN (2006A): Die Beteiligung gemeinnütziger Stiftungen an Personengesellschaften in: Sj 04/06 S. 35-37.

SCHULZ, PETER/WERZ, RALF STEFAN (2006B): Spendenabzug vor dem großen Senat, Zum Rück- und Vortrag bei Großspenden und zur Vererbbarkeit eines Abzugspotenzials in: Stiftung & Sponsoring 2/2006, S. 30-31.

SCHULZE, REINER (2001): Die Gegenwart des Vergangenen - Zu Stand und Aufgaben der Stiftungsrechtsgeschichte in: Hopt, Klaus/Reuter, Dieter (Hrsg.), Stiftungsrecht in Europa, Stiftungsrecht und Stiftungsrechtsreform in Deutschland, den Mitgliedstaaten der EU, der Schweiz, Liechtenstein und den USA, Carl Heymanns Verlag KG, Köln, 2001, S. 55-72.

SCHUMACHER, ALMUT (2001): Rechnungslegung von gemeinnützigen Stiftungen, Shaker Verlag, Aachen, 2001.

SEIFART, WERNER (1987): Vermögensverwaltung bei Stiftungen in: BB 1987, S. 1889-1896.

SEIFART, WERNER/CAMPENHAUSEN, AXEL FREIHERR VON (HRSG.) (1999): Handbuch des Stiftungsrechts, Verlag C. H. Beck, München, 1999.

STRACHWITZ, RUPERT GRAF (1997): Die Stiftung in Deutschland, Maecenata Verlag, München, 1997.

STRACHWITZ, RUPERT GRAF (2002): Wie soll das Stiftungsrecht reformiert werden? in: Evangelisches Bildungswerk München, Institut für Beratung und Projektentwicklung (Hrsg.), Stiftungen nutzen-Stiftungen gründen, AG SPAK Bücher, Neu-Ulm, 2002 S.15-21.

STRACHWITZ, RUPERT GRAF (2004): Gemeinnützigkeit als Organisationsproblem in: Anheier, Helmut K./Then, Volker (Hrsg.): Zwischen Eigennutz und Gemeinwohl, Neue Formen und Wege der Gemeinnützigkeit, Verlag Bertelsmann Stiftung, Gütersloh, 2004, S. 93-110.

STRACHWITZ, RUPERT GRAF (2005): Traditionen des deutschen Stiftungswesens - ein Überblick in: Strachwitz, Rupert Graf/Mercker, Florian (Hrsg.): Stiftungen in Theorie, Recht und Praxis, Handbuch für ein modernes Stiftungswesen, Duncker & Humblot Verlag, Berlin, 2005, S. 33-45.

THIEL, JOCHEN (1992): Die zeitnahe Mittelverwendung - Aufgabe und Bürde gemeinnütziger Körperschaften in: DB 1992, S. 1900-1907.

THIEL, JOCHEN/EVERSBURG, HORST (1990): Das Vereinsförderungsgesetz und seine Auswirkungen auf das Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht (Teil I) in: DB 1990, S. 290-295.

TIPKE, ET AL. (2004): Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, Kommentar zur AO und FGO (ohne Steuerstrafrecht), Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln, 2004.

TURNER, GEORGE (1997): Zitat: „Gemeinnützige Stiftungen sind für die Verbesserung und Veränderung der menschlichen Lebensumstände wie auch für die Entwicklung der Gesellschaft unentbehrlich.“ in: Zehetmair/Hans: Private und staatliche Kulturförderung oder die Bedeutung gemeinnütziger Stiftungen für die Gesellschaft, Vortrag vom 4. März 1997, Haeusler Villa Fürstenfeldbruck, Veröffentlichung der Kester-Haeusler-Stiftung, Fürstenfeldbruck, 1997, S. 17.

WAGNER, FRANZ W./WALZ, RAINER (1997): Zweckerfüllung gemeinnütziger Stiftungen durch zeitnahe Mittelverwendung und Vermögenserhaltung: Eine ökonomische und rechtliche Analyse, Nomos Verlagsgesellschaft, Baden Baden, 1997.

WALLENHORST, ROLF/HALACZINSKY, RAYMOND (2004): Die Besteuerung gemeinnütziger Vereine, Stiftungen und der juristischen Personen des öffentlichen Rechts, Verlag Vahlen, München, 2004.

WINHELLER, STEFAN (2006): Aktuelle Entwicklungen im Gemeinnützigkeitsrecht 2005 in: DStZ 2006, S. 215-222.

ZEHETMAIR/HANS (1997): Private und staatliche Kulturförderung oder die Bedeutung gemeinnütziger Stiftungen für die Gesellschaft, Vortrag vom 4. März 1997, Haeusler Villa Fürstenfeldbruck, Veröffentlichung der Kester-Haeusler-Stiftung, Fürstenfeldbruck, 1997.

Reihe Opuscula

Kostenfreier Download unter www.maecenata.eu

2001	Nr. 7	Stiftungen in Körperschaftsform Eine empirische Studie als Beitrag zur Klärung des Stiftungsbegriffs. Frank Adloff, Andrea Velez
	Nr. 8	Operative Stiftungen Eine sozialwissenschaftliche Untersuchung zu ihrer Praxis und zu ihrem Selbstverständnis. Frank Adloff, Andrea Velez
2002	Nr. 9	Förderstiftungen Eine Untersuchung zu den Destinatären. Frank Adloff
	Nr.10	Gesetz zur Modernisierung des Stiftungsrechts Eingearbeitet in die durch das Gesetz geänderten Gesetze und Verordnungen. Gesine Bock (Bearb.)
2003	Nr. 11	Die Verwaltungskosten von Nonprofit-Organisationen Ein Problemaufriß anhand einer Analyse von Förderstiftungen Rainer Sprengel, Rupert Graf Strachwitz, Susanne Rindt unter Mitarbeit von Sabine Walker und Carolin Ahrendt
	Nr. 12	Die Kultur der Zivilgesellschaft stärken - ohne Kosten für den Staat Gutachten für den Deutschen Kulturrat Rupert Graf Strachwitz
	Nr. 13	Staatliche Förderungsmöglichkeiten für das Fundraising von Umwelt- und Naturschutzverbänden Gutachten für das Bundesministerium für Umwelt, Naturschutz und Reaktorsicherheit, Rainer Sprengel, Eva Maria Hinterhuber, Philipp Schwertmann, Bernhard Matzak
2004	Nr. 14	Sind NGOs transparenter als zwischenstaatliche Organisationen und internationale Unternehmen? Eine Analyse des Global Accountability Reports 2003 Annegret Reisner
	Nr. 15	Die gemeinnützige Aktiengesellschaft (gAG) Renaissance einer Organisationsform für bürgerschaftliches Engagement? Rainer Sprengel
2005	Nr. 16	Spendensendungen und Spendenabwicklungspraxis der öffentlich-rechtlichen Rundfunkanstalten in Deutschland Christoph Müllerleile
	Nr. 17	Die größten deutschen Stiftungen. Ergebnisse einer Stiftungsrecherche Thomas Ebermann, Rainer Sprengel
	Nr.18	Strategische Philanthropie Die Umsetzung des Stiftungszwecks durch eine Großstiftung am Beispiel der Fondazione Cariplo Philipp Hoelscher
	Nr. 19	Organisationen der Zivilgesellschaft und ihre Besteuerung Vorschlag für eine grundlegende Reform des Gemeinnützigkeits- und Spendenrechts
2006	Nr.20	Die Stiftung als Schulträgerin Eine Untersuchung zur Möglichkeit der Trägerschaft kirchlicher Schulen durch Stiftungen am Beispiel Nordrhein-Westfalen Stefan Sieprath
	Nr.21	Der lange Weg der sozialen Innovation – Wie Stiftungen zum sozialen Wandel im Feld der Bildungs- und Sozialpolitik beitragen können - Eine Fallstudie zur Innovationskraft der Freudenberg Stiftung The long march of social innovation – How charitable foundations can contribute towards social change in the fields of educational and social policy - A case study on the innovative vigor of the Freudenberg Foundation Pia Gerber