Die abgabenrechtliche Privilegierung gemeinnütziger Zwecke auf dem Prüfstand

Kurzfassung eines Gutachtens des Wissenschaftlichen Beirates beim Bundesministerium der Finanzen[1]

Der Wissenschaftliche Beirat des BMF:
- Gemeinnützigkeitsrecht sollte neu geregelt werden.
- Forderung nach mehr Transparenz.
- Steuerliche Förderung der Gemeinnützigkeit ist zu weitgehend.
- Steuerpolitik darf den Wettbewerb auch im Non-Profit-Sektor nicht behindern.

Gemeinnützigkeit steht für freiwilliges gemeinwohlorientiertes und nicht auf materiellen Gewinn ausgerichtetes bürgerschaftliches Engagement. Die Bedeutung eines solches Engagements wurde von der Enquete-Kommission „Zukunft des Bürgerschaftlichen Engagements" im Auftrag des Bundestages umfassend gewürdigt. Der Bericht der Kommission aus dem Jahre 2002 arbeitet die Vielfalt der Formen heraus, die bürgerschaftliches Engagement annehmen kann. Neben der Tätigkeit in Vereinen und Verbänden, Kirchen, karitativen und anderen gemeinnützigen Organisationen umfasst es politisches Engagement unter anderem in Bürgerinitiativen, Parteien und Gewerkschaften. Die Tätigkeiten erstrecken sich auf so unterschiedliche Handlungsfelder wie Sport, Soziales, Umwelt, Kultur und Wissenschaft. Der gemeinnützige Bereich in diesem Sinne ist ein Tätigkeitsfeld, das sich sowohl von der übrigen Privatwirtschaft als auch vom öffentlichen Sektor unterscheidet. Wegen seiner wachsenden wirtschaftlichen Bedeutung verdient er besondere Aufmerksamkeit. Allein die Einrichtungen der freien Wohlfahrtspflege boten im Jahr 2002 fast 1,3 Mio. Menschen Erwerbsarbeit.

Diese positive Beschäftigungsentwicklung kontrastiert mit dem Arbeitsplatzabbau, der für andere volkswirtschaftliche Sektoren kennzeichnend ist. Deutschland befindet sich im strukturellen Wandel. Der produzierende Sektor verliert an Bedeutung, und Ersatzarbeitsplätze müssen nach allgemeiner Einschätzung vor allem im personalintensiven Dienstleistungssektor entstehen. Beschäftigung im Dienstleistungssektor im Allgemeinen und im gemeinnützigen Bereich im Besonderen ist aber nicht um jeden Preis anzustreben. Ein Beschäftigungswachstum in diesem Bereich muss vielmehr von den Bedürfnissen der Menschen getragen sein. Der beste Garant hierfür ist ein funktionierender Wettbewerb unter den Leistungsanbietern. Damit sich der Wettbewerb entfalten kann, müssen die Rahmenbedingungen freilich stimmen. Insbesondere darf die Steuerpolitik den Wettbewerb nicht behindern. Das ist der Hintergrund, vor dem der Beirat die abgabenrechtlichen Regelungen der Gemeinnützigkeit als Thema aufgegriffen hat.

Ein wesentliches Organisationsmerkmal der Gemeinnützigkeit im steuerrechtlichen Sinn ist der Verzicht auf eigennützige Gewinnverwendung („Not for profit"). Diese Selbstverpflichtung, durch die sich die gemeinnützigen Körperschaften vor allem von der gewinnorientierten Privatwirtschaft unterscheiden, ist nach der Abgabenordnung das wesentliche Kriterium für die Gewährung bedeutender steuerlicher Privilegien. In dem vorliegenden Gutachten spielt es folglich eine wichtige Rolle.

[1] Die Gutachten des Wissenschaftlichen Beirates sind als Beitrag zum allgemeinen Diskurs zu verstehen. Sie geben nicht notwendigerweise die Meinung des Bundesministeriums der Finanzen wieder. Die Langfassung des Gutachtens erscheint in der Schriftenreihe des Bundesministeriums der Finanzen.

Man kann nicht bestreiten, dass der Verzicht auf eigennützige Gewinnverwendung – die Abgabenordung spricht von „Selbstlosigkeit" – ein organisatorisches Merkmal ist, das für die Tätigkeit von Körperschaften in der Außenwahrnehmung von großer Bedeutung ist. So lässt sich beispielsweise leicht nachvollziehen, dass die Nachfrage nach persönlichen Dienstleistungen im pflegerischen Bereich durch das Versprechen, keine Gewinne erwirtschaften zu wollen, positiv beeinflusst wird, die Nachfrage für spezielle Tätigkeiten also vom Non-Profit-Charakter abhängt. Da tatsächliches Handeln mit gegebenen Versprechungen nicht immer im Einklang stehen muss, ist auch zu verstehen, dass eine Kontrolle der Einhaltung der satzungsmäßigen Ziele von Non-Profit-Organisationen erforderlich ist und dass dem Staat dabei eine unabweisbare Regelungsverantwortung zukommt. Eine materiell bedeutsame abgabenrechtliche Privilegierung lässt sich aber allein mit dem Verzicht auf eigennützige Gewinnverwendung nicht rechtfertigen. Steuervergünstigungen stoßen immer auf gleichheitsrechtliche, wettbewerbspolitische und auch auf fiskalische Vorbehalte und lassen sich folglich nur mit gewichtigen Gründen rechtfertigen: Eine allokativ effiziente Tätigkeit muss ohne eine abgabenrechtliche Privilegierung nicht möglich sein, und die Förderung eine Effizienzverbesserung in einem Maße versprechen, dass die eintretenden Nachteile in Kauf genommen werden können.

Nach diesem Kriterium werden die geltenden abgabenrechtlichen Privilegien im Beiratsgutachten überprüft. Hierbei zeigt sich, dass sich die gesetzlichen Regelungen zwar im Grundsätzlichen mit einem allokationspolitisch zutreffenden Problemverständnis vereinbaren lassen, die Vergünstigungen aber viel zu großzügig gewährt werden. Ökonomisch betrachtet dürfen steuerbegünstigte Zwecke im Kern nur Fälle erfassen, in denen sog. Kollektivgüter privat bereitgestellt werden, d.h. Güter, bei denen die Mitnutzung durch Dritte nicht ausgeschlossen werden kann und dies auch nicht wünschenswert wäre, da die Mitnutzung von Dritten keine zusätzlichen Kosten verursacht. Die Grundlagenforschung, die Pflege des kulturellen Erbes sowie Mildtätigkeit in einem eng verstandenen Sinne liefern klassische Beispiele solcher Kollektivgüter.

Grundsätzlich ist es originäre Aufgabe des Staates, das Angebot an Kollektivgütern sicherzustellen. Soweit Private aktiv werden, sollte Ihnen aber in Einklang mit dem Subsidiaritätsprinzip gleichsam das Initiativrecht zustehen, und der Staat sollte sich auf eine unterstützende Rolle beschränken. Die allokationspolitische Rechtfertigung für die Gewährung steuerlicher Vergünstigungen resultiert dann aus der Einsicht, dass ohne jede staatliche Förderung Kollektivgüter privat nicht in ausreichendem Umfang bereitgestellt würden. Dieser Einschätzung liegt die Annahme zugrunde, dass die Privaten bei der Bereitstellung von Kollektivgütern den positiven Nutzen, den sie für Dritte erzeugen, vernachlässigen bzw. nicht hinreichend in ihren Entscheidungen berücksichtigen. Die Gewährung steuerlicher Vergünstigungen lässt sich folglich allokationspolitisch mit dem Wunsch rechtfertigen, eine mangelnde Internalisierung externer Nutzenstiftung zu überwinden.

Wenn die Abgabenordnung von einer Selbstlosigkeit des Handelns spricht, müsste demgemäß eine Tätigkeit mit externer Nutzenstiftung gemeint sein. Allerdings ist Selbstlosigkeit lediglich ein notwendiges Kriterium, aber keines, das zur Förderung wegen Gemeinnützigkeit hinreichend ist. Die Abgabenordnung verlangt zusätzlich, dass die Allgemeinheit von der zu fördernden Tätigkeit profitiert. Nach § 52 Abs. 1 Abgabenordnung (AO) bedeutet das, dass der Kreis der Personen, die von der gemeinnützigen Tätigkeit profitieren, nicht z.B. räumlich oder beruflich begrenzt sein darf. Ökonomisch gesprochen reicht die Stiftung externen Nutzens für sich genommen nicht aus, um die steuerliche Förderung zu begründen. Vielmehr ist zusätzlich zu beachten, dass die Möglichkeit des Nutzungsausschlusses der steuerlichen Förderung wegen Gemeinnützigkeit entgegensteht. Bei Nutzungsausschluss läge im Übrigen auch

kein Kollektivgut vor. In der Rechtsanwendung wird die Forderung nach fehlendem Nutzungsausschluss allerdings massiv verletzt. Die geltenden Steuervergünstigungsregelungen setzen in vielen Bereichen nicht voraus, dass wirklich alle Bürger potenziell profitieren. Zwar wird grundsätzlich eine Förderung der Allgemeinheit verlangt, jedoch werden in zahlreichen Einzelfällen auch enge Ausschnitte der Allgemeinheit gefördert.

Die Gewährung steuerlicher Vergünstigungen nach der bestehenden Abgabenordnung ist also in zweifacher Beziehung zu weitgehend. Zum einen reicht gegenwärtig der Verzicht auf eigennützige Gewinnverwendung, obwohl die Stiftung externen Nutzens das sachgerechte Kriterium ist. Zum anderen wird das Allgemeinheitskriterium nicht konsequent beachtet.

Eine zu weitgehende steuerliche Privilegierung ist problematisch, weil sie den Wettbewerb in Bereichen behindert, in denen er eigentlich gestärkt werden sollte. Der Wettbewerb wird nicht gefördert, sondern massiv behindert, wenn einzelne Anbieter abgabenrechtliche Privilegien genießen, von denen andere ausgeschlossen sind. Die Auswirkungen zeigen sich beispielsweise im Wohlfahrtswesen, denn hier gibt es keinen funktionierenden Wettbewerb und Anzeichen für mangelndes Kostenbewusstsein. Jedenfalls wird bezweifelt, dass die abgabenrechtliche Privilegierung der organisierten freien Wohlfahrtspflege das politisch gewünschte preiswerte Dienstleistungsangebot hervorbringt. Die tatsächlichen Wirkungen der Privilegierung sind allokativ eher schädlich.

Wenn die engen Voraussetzungen für eine begründete steuerliche Privilegierung wegen Gemeinnützigkeit nicht vorliegen, kann es dennoch staatlichen Handlungsbedarf geben. Dieser liegt vor, wenn und soweit sich Unternehmen verpflichten, auf eine eigennützige Gewinnverwendung zu verzichten, und diese Selbstverpflichtung für ihr wirtschaftliches Erscheinungsbild prägend ist. Auch ein solcher Non-Profit-Status ist zweifellos regelungs- und überwachungsbedürftig, da er beispielsweise auf der kommunalen Ebene häufig Voraussetzung für finanzielle Zuschüsse, die Vergabe von Aufträgen oder die Gewährung sonstiger Unterstützungsmaßnahmen ist; er muss von der Gemeinnützigkeit im steuerlichen Sinne aber unterschieden werden.

Der Politik ist zu raten, das Gemeinnützigkeitsrecht auf der Basis der vorstehenden Überlegungen umfassend neu zu regeln. Eine solche Reform ist wegen der Bedeutung, die dem Bereich gemeinnütziger Tätigkeiten in der reifen Dienstleistungsgesellschaft zukommt, und wegen der zurzeit damit verbundenen Wettbewerbsverzerrungen dringlich. Die Gewährung steuerlicher Vergünstigungen sollte zukünftig von der Verleihung eines Non-Profit-Status getrennt werden und auf solche Fälle begrenzt bleiben, bei denen echte Kollektivgüter privat bereitgestellt werden.

Die vom Beirat empfohlenen Einzelmaßnahmen reichen über eine Reform der Abgabenordnung hinaus. Vorgeschlagen wird u. a., das Spendenprivileg restriktiver zu gewähren, die einkommensteuerliche Freistellung nebenberuflicher Tätigkeiten nach § 3 Nr. 26 EStG („Übungsleiterprivileg") neu zu fassen sowie die subjektive Befreiung von der Grund- und Gewerbesteuer bei der Verfolgung gemeinnütziger und mildtätiger Zwecke aufzuheben. Ferner werden verschiedene umsatzsteuerliche Befreiungen wegen ihrer wettbewerbsschädlichen Wirkungen kritisiert. Dabei wird allerdings gesehen, dass die kritisierten Regelungen überwiegend auf EG-rechtlichen Vorgaben beruhen und sich nur auf europäischer Ebene reformieren lassen.

Der Schwerpunkt der vorgeschlagenen Maßnahmen liegt indes bei der Abgabenordnung. Die angeregte Reform sollte in diesem Bereich insbesondere

- klarstellen, dass steuerbegünstigte gemeinnützige Zwecke – entsprechend dem Wortlaut des § 52 Abs. 1 AO – eine selbstlose Förderung der Allgemeinheit erfordern. Voraussetzung hierfür sollte sein, dass die Allgemeinheit und nicht nur ein fest abgeschlossener Kreis von Personen einen bedeutsamen externen Nutzen aus der Tätigkeit der Körperschaft zieht, dass die prägende Tätigkeit der Körperschaft nicht mit einem Nutzenausschluss verbunden ist und keine Leistungen erbracht werden, die ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb ebenfalls erbringen könnte;

- den Beispielskatalog in § 52 Abs. 2 AO an die vorgeschlagene Fassung des § 52 Abs. 1 AO anpassen oder überhaupt streichen;
- § 53 AO („Mildtätige Zwecke") enger fassen. Mildtätigkeit sollte nur vorliegen, wenn eine Körperschaft überwiegend Personen unterstützt, die bei der Bestreitung des Lebensunterhalts auf fremde Hilfe angewiesen sind, wie insbesondere die Empfänger von Sozialhilfe, Arbeitslosengeld II, aber auch Jugendliche ohne eigenes Einkommen. Eine völlige Unentgeltlichkeit der mildtätigen Zuwendung sollte – wie bisher schon – nicht verlangt werden;
- § 55 AO („Selbstlosigkeit") so formulieren, dass die Tätigkeit einer Körperschaft nur dann als selbstlos gelten kann, wenn sie in bedeutsamem Maße externen Nutzen stiftet, auf Nutzenausschluss verzichtet und keine Leistung erbringt, die auch von einem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb im Sinne von § 14 S. 1 AO erbracht werden könnte. Die Abgabe von Leistungen unter Gestehungskosten gilt als selbstlos, wenn unterstellt werden kann, dass der Staat dadurch von Pflichtaufgaben entlastet wird. Die politische Einflussnahme auf die öffentliche Meinungsbildung gilt nicht als selbstlos;
- § 58 Nr. 9 AO („ein Sportverein ...") enger fassen, da nach Auffassung der Beiratsmehrheit nur die Förderung des Jugendsports steuerlich begünstigt sein sollte;
- §§ 64 bis 68 AO so ändern, dass wirtschaftliche Geschäftsbetriebe (§ 64), Zweckbetriebe (§ 65) und sportliche Veranstaltungen (§ 67a) nicht mehr die Voraussetzungen für steuerbegünstigte gemeinnützige Zwecke erfüllen;
- ein zentralisiertes Verfahren zur Anerkennung steuerbegünstigter gemeinnütziger Zwecke einführen. Eine dezentrale Anerkennung – etwa durch die Finanzämter – ist abzulehnen, weil sie eine gleichmäßige Rechtsanwendung nicht hinreichend gewährleistet. Die Anerkennung ist in geeigneter Form öffentlich bekannt zu geben und in einem Register festzuhalten;
- eine gesetzliche Regelung einführen, die für die Geltendmachung eines Anspruchs auf Steuervergünstigungen wegen Gemeinnützigkeit die Glaubhaftmachung der Bedeutsamkeit der externen Nutzenstiftung verlangt;
- eine Verpflichtung zur externen Prüfung und öffentlichen Rechnungslegung nach dem Vorbild des Parteiengesetzes verbindlich vorschreiben.