

## Die abgabenrechtliche Privilegierung gemeinnütziger Zwecke auf dem Prüfstand

Kurzfassung .....	3
1. Einführung .....	6
2. Gemeinnützigkeit in Deutschland.....	8
2.1 <i>Zum Begriff der Gemeinnützigkeit</i> .....	8
2.2 <i>Zur quantitativen Bedeutung des Dritten Sektors und der steuerlichen Privilegierung     gemeinnütziger Körperschaften</i> .....	11
2.3 <i>Zur Kosteneffizienz gemeinnütziger Anbieter im Vergleich zu gewerblichen Anbietern</i> .....	12
3. Die Verfolgung gemeinnütziger Zwecke als Allokationsaufgabe .....	14
3.1 <i>Selbstlose Förderung der Allgemeinheit</i> .....	14
3.2 <i>Kollektivgüter, Klubgüter und Nutzungsausschluss</i> .....	17
3.3 <i>Private Bereitstellung von Kollektivgütern und partikulare Interessenvertretung</i> .....	19
3.4 <i>Staatliche Förderung privat bereitgestellter Kollektivgüter: Pro und Contra</i> .....	22
3.5 <i>Der Spendenabzug</i> .....	24
3.6 <i>Instrumente der Förderung von Kollektivgütern im Vergleich</i> .....	25
3.7 <i>Folgerungen für den staatlichen Handlungsbedarf</i> .....	29
4. Kritik der praktizierten Förderung gemeinnütziger Zwecke .....	30
4.1 <i>Voraussetzungen für eine Steuerbegünstigung nach der Abgabenordnung</i> .....	31
4.1.1 <i>Steuerbegünstigte Zwecke</i> .....	31
4.1.2 <i>Förderung der Allgemeinheit</i> .....	32
4.1.3 <i>Zur Förderung des Sports wegen Gemeinnützigkeit</i> .....	33
4.1.4 <i>Förderung wegen Mildtätigkeit</i> .....	34
4.1.5 <i>Förderung wegen Verfolgung kirchlicher Zwecke</i> .....	35
4.1.6 <i>Selbstlosigkeit</i> .....	35
4.1.7 <i>Keine wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe</i> .....	36
4.2 <i>Einzelsteuergesetzliche Vergünstigungen</i> .....	38
4.2.1 <i>Körperschaftsteuer</i> .....	38
4.2.2 <i>Erbschaft- und Schenkungsteuer</i> .....	39
4.2.3 <i>Gewerbe- und Grundsteuer</i> .....	40
4.2.4 <i>Umsatzsteuerliche Vergünstigungen</i> .....	40
4.2.4.1 <i>Nationale umsatzsteuerliche Vergünstigungen wegen Gemeinnützigkeit</i> ..	40
4.2.4.2 <i>EG-rechtliche Vorgaben</i> .....	42
4.2.4.3 <i>Andere Rechtfertigungsgründe für umsatzsteuerliche Vergünstigungen</i> ...	43

4.2.5	<i>Einkommensteuerrechtliche Begünstigung von Tätigkeiten im Dienste gemeinnütziger Körperschaften (sog. "Übungsleiterprivileg")</i>	45
4.2.6	<i>Spendenprivileg</i>	46
4.3	<i>Zivildienst</i>	48
5.	<i>Empfehlungen</i>	50
5.1	<i>Der förderungswürdige Kernbereich gemeinnütziger Tätigkeit</i>	51
5.2	<i>Übergreifende Reformziele</i>	52
5.3	<i>Reform der Abgabenordnung</i>	53
5.3.1	<i>Empfehlungen im Einzelnen</i>	54
5.3.2	<i>Einige Konsequenzen</i>	55
5.4	<i>Spezialgesetzliche Reformen</i>	56
5.4.1	<i>Körperschaftsteuer</i>	56
5.4.2	<i>Einkommensteuer</i>	57
5.4.3	<i>Spendenprivileg</i>	57
5.4.4	<i>Umsatzsteuer</i>	57
5.4.5	<i>Sonstige Regelungen</i>	58
6.	<i>Resümee</i>	58

## Kurzfassung

Gemeinnützigkeit steht umgangssprachlich für freiwilliges gemeinwohlorientiertes und nicht auf materiellen Gewinn ausgerichtetes bürgerschaftliches Engagement. Die Bedeutung eines solchen 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. 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. Auch in dem vorliegenden Gutachten spielt es eine wichtige Rolle.

Das geltende Recht ist mit ökonomischen Grundüberlegungen vereinbar, gewährt steuerliche Vergünstigungen aber viel zu großzügig. 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 allokatonspolitische 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 allokatonspolitisch 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. Vielmehr muss zusätzlich die Allgemeinheit von der zu fördernden Tätigkeit profitieren. Nach § 52 Abs. 1 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 potentiell 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 Allgemeinkriterium 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.

Im Einzelnen empfiehlt der Beirat eine Reform der Abgabenordnung mit dem Ziel einer engeren Fassung der steuerlich begünstigten gemeinnützigen Tätigkeiten, eine Einschränkung des Kreises der von der Körperschaftsteuer befreiten Einrichtungen, eine Reform für das sog. Übungsleiterprivileg bei der Einkommensteuer, eine engere Fassung des Spendenprivilegs, eine Neufassung umsatzsteuerlicher Privilegien und die Aufhebung der Befreiung von der Grund- und der Gewerbesteuer.

# 1. Einführung

Deutschlands Wirtschaftswachstum ist seit Jahren außerordentlich unbefriedigend. Diese Aussage trifft allerdings nicht generell zu. Ein Bereich mit ungebrochen hohen Wachstumsraten ist der zwischen Staat und gewinnorientierter Privatwirtschaft angesiedelte Dritte Sektor, der im Wesentlichen alle landläufig als gemeinnützig, korrekter als steuerbegünstigt definierten Körperschaften umfasst.<sup>1</sup> Von geschätzten insgesamt 1,7 Mio. Arbeitsplätzen<sup>2</sup> im Dritten Sektor waren im Jahr 2002 fast 1,3 Mio. den Einrichtungen der Freien Wohlfahrtspflege zuzurechnen. Seit 1970 hat sich die Zahl der Arbeitsplätze in diesen Einrichtungen (Caritas, Diakonie, Rotes Kreuz, Arbeiterwohlfahrt und Paritätischer Wohlfahrtsverband) verdreifacht.<sup>3</sup> Besonders stark haben die Arbeitsplätze in der Behinderten-, Alten-, Jugend- und Familienhilfe sowie im Krankenhausbereich zugenommen.

Der Dritte Sektor ist durch freiwilliges, am Gemeinwohl orientiertes, nicht auf materiellen Gewinn ausgerichtetes bürgerschaftliches Engagement gekennzeichnet; er umfasst nicht nur das Wohlfahrtswesen, sondern auch Sport, Kultur, Naturschutz und vieles Andere mehr. Eine Bestandsaufnahme sowie die Erarbeitung konkreter politischer Strategien und Fördermaßnahmen waren Aufgabe der vom Bundestag im Dezember 1999 eingesetzten Enquete-Kommission „Zukunft des Bürgerschaftlichen Engagements“. Der 2002 vorgelegte Bericht<sup>4</sup> enthält eine Vielzahl von Handlungsempfehlungen, darunter auch konkrete Vorschläge zur Verbesserung der steuerrechtlichen Rahmenbedingungen für Vereine und Organisationen. Im Jahre 1988 hatte schon einmal eine Kommission von Sachverständigen<sup>5</sup> den Reformbedarf im Gemeinnützigkeitsrecht geprüft und Handlungsempfehlungen erarbeitet. Bei einem Vergleich der beiden Untersuchungen fallen vor allem die gegensätzlichen Positionen auf. In der Bestandsaufnahme der Enquete-Kommission führt der Sport vor sozialen Aktivitäten die Liste der gemeinnützigen Bereiche an, während die Unabhängige Sachverständigenkommission empfohlen hatte, Sport und Freizeitaktivitäten den Gemeinnützigkeitsstatus abzuerkennen.

Gegensätzliche Positionen sind für den Bereich der Gemeinnützigkeit allgemein kennzeichnend. Auf der einen Seite stoßen Forderungen nach einer Ausweitung der abgabenrechtlichen Privilegierungen auf große Zustimmung. Die Bereitschaft zur aktiven

---

<sup>1</sup> Strachwitz, R. Graf, Die Kultur der Zivilgesellschaft stärken – ohne Kosten für den Staat, Gutachten für den Deutschen Kulturrat, 2003. Der Dritte Sektor ist nicht mit dem sog. tertiären Sektor zu verwechseln, der die Dienstleistungen insgesamt umfasst und neben den Sektoren Landwirtschaft und Industrie steht.

<sup>2</sup> Derselbe, Reform des Gemeinnützigkeitsrechts, Maecenata Institut für Philanthropie und Zivilgesellschaft, Berlin 2004.

<sup>3</sup> Auf den Schultern der Schwachen, Wohlfahrtsverbände in Deutschland, Institut der deutschen Wirtschaft, Hrsg., 2004, S. 21f.

<sup>4</sup> Bundestagsdrucksache 14/8900 vom 3. Juni 2002.

<sup>5</sup> Gutachten der Unabhängigen Sachverständigenkommission zur Prüfung des Gemeinnützigkeits- und Spendenrechts, BMF, Hrsg., Schriftenreihe, Heft 40, 1988.

Förderung des bürgerschaftlichen Engagements in der Zivilgesellschaft findet sich vor allem im politischen Raum, und zwar bei allen Parteien. Eine Stärkung des bürgerschaftlichen Engagements wird dort als wichtige Aufgabe begriffen, von der man sich nicht nur eine Entlastung des Staates, sondern auch eine Belebung der Demokratie verspricht.<sup>6</sup> Auf der anderen Seite wird die abgabenrechtliche Privilegierung des Dritten Sektors schon seit längerem von Teilen der Wissenschaft, insbesondere von Steuerrechtlern und Ökonomen, als zu weitgehend kritisiert.<sup>7</sup>

Der offenkundige Gegensatz zwischen den Forderungen der Politik und den Empfehlungen der Wissenschaft sind für den Beirat Anlass, sich mit den abgabenrechtlichen Privilegierungen gemeinnütziger Zwecke grundsätzlicher zu befassen. Dabei kann und soll es nicht um eine Bewertung der Leistungen gehen, die von Millionen Mitbürgern tagtäglich beruflich oder gar ehrenamtlich im Dienste des Gemeinwohls erbracht werden. Die Fragestellung ist vielmehr ordnungs- und speziell allokatonspolitischer Art: Wie ist ein volkswirtschaftlicher Bereich mit der Funktion und der Bedeutung des Dritten Sektors abgabenrechtlich zu ordnen, um den Herausforderungen der Zukunft zu genügen? Die Zukunft Deutschlands ist durch die Alterung der Gesellschaft und eine steigende Nachfrage nach Dienstleistungen am Menschen gekennzeichnet. Dadurch kommt dem Dritten Sektor eine weiterhin wachsende Bedeutung zu. Während er in der Vergangenheit eher Nischenfunktionen abdeckte, spielt er in der reifen Dienstleistungsgesellschaft eine wichtige Rolle. Daher ist die abgabenrechtliche Behandlung nicht nur für den Dritten Sektor selbst von erheblicher Bedeutung, sondern für die zukünftige Entwicklung der gesamten Volkswirtschaft.

Das Gutachten gliedert sich wie folgt: Nach der Einführung und einer kurzen Bestandsaufnahme zur Gemeinnützigkeit in Deutschland (Abschnitt 2) wird in Abschnitt 3 die allokatonspolitische Frage analysiert, was eine Tätigkeit ökonomisch auszeichnet, die nach der Abgabenordnung gemeinnützig und steuerbegünstigt ist. Hierbei soll insbesondere die allokatonspolitische Ratio der Steuerbegünstigung, aber auch alternativer staatlicher Maßnahmen überprüft werden. Abschnitt 4 unterzieht die derzeitige Förderung gemeinnütziger Zwecke einer kritischen Betrachtung. In Abschnitt 5 werden konkrete Reformvorschläge entwickelt. In Abschnitt 6 folgt ein Resümee.

---

<sup>6</sup> Strachwitz, R. Graf, Die Kultur der Zivilgesellschaft stärken – ohne Kosten für den Staat, Gutachten für den Deutschen Kulturrat, 2003.

<sup>7</sup> Vgl. z.B. Institut „Finanzen und Steuern“, Steuerfragen gemeinnütziger Organisationen und der öffentlichen Hand – unter besonderer Berücksichtigung des Wettbewerbsaspekts, Bonn 2001; Kraus, M. und Stegarescu, D., Non-Profit-Organisationen in Deutschland. Ansatzpunkte für eine Reform des Wohlfahrtsstaats, ZEW Dokumentation Nr. 05-02, 2005.

## 2. Gemeinnützigkeit in Deutschland

### 2.1 Zum Begriff der Gemeinnützigkeit

„Gemeinnützigkeit“ wird zwar umgangssprachlich häufig den Organisationen des Dritten Sektors zugeordnet;<sup>8</sup> was die Gemeinnützigkeit des Dritten Sektors genau ausmacht, wird allerdings sehr uneinheitlich und meist eher vage definiert.<sup>9</sup> Abgrenzungen sind regelmäßig nur unscharf und erfolgen lediglich unter Hinweis auf Organisationen oder Einrichtungen, die weder dem Staat noch der Privatwirtschaft zugeordnet werden können,<sup>10</sup> z.B. Kindergärten, Krankenhäuser, Museen, Sportvereine, Standesorganisationen, Menschenrechtsorganisationen oder Umweltgruppen. Sog. Parafisci, die als öffentliche Zwangsverbände öffentliche Aufgaben erfüllen und über eigene Finanzquellen mit Zwangscharakter verfügen, werden eher dem Staat als dem Dritten Sektor zugeordnet.<sup>11</sup> Dazu gehören beispielsweise neben den Sozial- und Ständefisci unternehmensähnliche Einrichtungen der öffentlichen Hand, öffentliche Rundfunk- und Fernsehanstalten sowie öffentliche Stiftungen und die Kirchen.

In der *sozialwissenschaftlichen Literatur* wird Gemeinnützigkeit an folgenden Merkmalen festgemacht: Eine gemeinnützige Einrichtung muss

- organisiert (Bestehen eines institutionellen Aufbaus),
- privat und überwiegend unabhängig vom Staat,
- autonom (Selbstkontrolle über die eigenen Geschäfte) sowie

---

<sup>8</sup> Vgl. Salamon, L.M., Anheier, H.K. und Mitarbeiter, Der Dritte Sektor: aktuelle internationale Trends - Eine Zusammenfassung, The Johns Hopkins Comparative Nonprofit Sector Project, Phase II, aus dem englischen von M. Strübin, Verlag Bertelsmann Stiftung, Gütersloh 1999, S. 9. Dort wird „nonprofit“ mit „Non-Profit“ oder mit „gemeinnützig“ übersetzt.

<sup>9</sup> Siehe beispielhaft die Beiträge in dem Band von Anheier, H. K., Then, V., Hrsg., Zwischen Eigennutz und Gemeinwohl, Neue Formen und Wege der Gemeinnützigkeit, Verlag Bertelsmann Stiftung, Gütersloh 2004.

<sup>10</sup> Vgl. Priller, E., und Zimmer, A., Wohin geht der Dritte Sektor? Eine Einführung, in: Priller, E. und Zimmer, A., Hrsg., Der Dritte Sektor international: mehr Markt – weniger Staat?, Berlin 2001, S. 9, oder Anheier, H.K., Der Dritte Sektor in Europa: Wachstum und Strukturwandel, in: Priller, E. und Zimmer, A., Hrsg., Der Dritte Sektor international: mehr Markt – weniger Staat?, a.a.O., S. 57. Siehe auch Zimmermann, H., Innovation in Nonprofit Organizations, *Annals of Public and Cooperative Economics* 70, 1999, S. 589 – 619.

<sup>11</sup> Parafisci und weitere nicht gebietskörperschaftliche Institutionen mit öffentlichen Aufgaben zählen zum traditionellen Gegenstand der Finanzwissenschaft. Siehe etwa Andel, N., *Finanzwissenschaft*, 4. Aufl., Tübingen 1998, S. 3f., oder Zimmermann, H. und Krenzer, M., „Intermediäre“ Institutionen in der Perspektive neuer ökonomischer Theorieansätze, *Wirtschaftswissenschaftliches Studium* 30, 2001, S. 265 – 272.



- nicht gewinnorientiert in dem Sinne sein, dass keine Gewinne an die Eigentümer oder die Geschäftsführung ausgeschüttet werden, und

sie muss sich auf

- freiwilliges Engagement (keine Zwangsmitgliedschaft),
- ein Mindestmaß an ehrenamtlicher Tätigkeit oder
- Spenden stützen.<sup>12</sup>

Auffallend ist an diesem Kriterienkatalog, dass der Zweck der Organisation, der die Gemeinnützigkeit im eigentlichen Sinne betrifft, keinen Niederschlag findet.

Bei einer anderen verbreiteten Begriffsbestimmung von Gemeinwohl und Gemeinnützigkeit steht das zwischen marktlichem und staatlichem Handeln liegende *freiwillige bürgerschaftliche Engagement in der „Zivilgesellschaft“* im Vordergrund. Handlungsfelder, in denen sich bürgerschaftliches Engagement besonders stark niederschlägt sind z.B. Sport, der Sozial- und Gesundheitsbereich, Kindergärten und Schulen, der kirchliche Bereich, Kultur und Musik, Rettungsdienste und Feuerwehr oder Umwelt- und Naturschutz.

Der Rückgriff auf umgangssprachliche oder sozialwissenschaftliche Interpretationen kann für dieses Gutachten allenfalls als erste Annäherung dienen. Maßgeblicher Ausgangspunkt muss vielmehr die für die Praxis entscheidende *steuerrechtliche Definition von Gemeinnützigkeit* sein.<sup>13</sup> Der Status einer gemeinnützigen Einrichtung ist danach Körperschaften vorbehalten – Einzelpersonen und Personengesellschaften sind ausgeschlossen – und führt zur Befreiung von der Körperschaftsteuer, der Gewerbesteuer, der Erbschaft- und Schenkungsteuer, der Grundsteuer, der Rennwett- und Lotteriesteuer sowie zu Umsatzsteuerbefreiungen und Umsatzsteuerermäßigungen. Außerdem können natürliche und juristische Personen Spenden an Körperschaften, deren gemeinnütziger Zweck als „besonders förderungswürdig“ anerkannt wird, von der Bemessungsgrundlage der Einkommen- und Körperschaftsteuer abziehen (sog. Spendenabzug).<sup>14</sup>

In § 52 Abs. 1 AO wird Gemeinnützigkeit allgemein definiert. Danach verfolgt eine Körperschaft „gemeinnützige Zwecke, wenn ihre Tätigkeit darauf gerichtet ist, die Allgemeinheit auf materiellem, geistigem oder sittlichem Gebiet selbstlos zu fördern. Eine Förderung der Allgemeinheit ist nicht gegeben, wenn der Kreis der Personen, dem die Förderung zugute kommt, fest abgeschlossen ist, z.B. Zugehörigkeit zu einer Familie oder zur

---

<sup>12</sup> Vgl. Salamon, L.M., Anheier, H.K. und Mitarbeiter, Der Dritte Sektor: aktuelle internationale Trends, a.a.O. S. 9.

<sup>13</sup> Eine umfassende Darstellung des Gemeinnützigkeitsrechts für praktische Belange bietet Schauhoff, S., Hrsg., Handbuch der Gemeinnützigkeit, 2. Aufl., München 2005.

<sup>14</sup> Daneben kann Gemeinnützigkeit auch für direkte staatliche Zuwendungen an gemeinnützige Organisationen ein Kriterium sein. Vgl. hierzu Kraus, M. und Stegarescu, D., Non-Profit-Organisationen in Deutschland, a.a.O., S. 47f.

Belegschaft eines Unternehmens, oder infolge seiner Abgrenzung, insbesondere nach räumlichen oder beruflichen Merkmalen, dauernd nur klein sein kann. Eine Förderung der Allgemeinheit liegt nicht allein deswegen vor, weil eine Körperschaft ihre Mittel einer Körperschaft des öffentlichen Rechts zuführt.“

In § 52 Abs. 2 AO findet sich eine nicht abschließende Aufzählung<sup>15</sup> von Beispielen. Danach sind insbesondere folgende Tätigkeiten gemeinnützig:

- „1. die Förderung von Wissenschaft und Forschung, Bildung und Erziehung, Kunst und Kultur, der Religion, der Völkerverständigung, der Entwicklungshilfe, des Umwelt-, Landschafts- und Denkmalschutzes, des Heimatgedankens,
2. die Förderung der Jugendhilfe, der Altenhilfe, des öffentlichen Gesundheitswesens, des Wohlfahrtswesens und des Sports. Schach gilt als Sport,
3. die allgemeine Förderung des demokratischen Staatswesens im Geltungsbereich des Gesetzes; hierzu gehören nicht Bestrebungen, die nur bestimmte Einzelinteressen staatsbürgerlicher Art verfolgen oder die auf den kommunalpolitischen Bereich beschränkt sind,
4. die Förderung der Tierzucht, der Pflanzenzucht, der Kleingärtnerei, des traditionellen Brauchtums einschließlich des Karnevals, der Fastnacht und des Faschings, der Soldaten- und Reservistenbetreuung, des Amateurfunkens, des Modellflugs und des Hundesports“.

Die steuerlichen Vergünstigungen wegen Gemeinnützigkeit waren zunächst (in den zwanziger Jahren des vorigen Jahrhunderts) in den jeweiligen Einzelsteuergesetzen geregelt, allerdings inhaltlich weitgehend übereinstimmend. Gemeinnützig waren nur solche Zwecke, deren Erfüllung unmittelbar die Allgemeinheit förderten. Als Förderung der Allgemeinheit galt z.B. nach § 9 Körperschaftsteuerdurchführungsverordnung 1926 „die Förderung der Wissenschaft und Kunst, der Erziehung, Volks- und Berufsbildung, der Denkmalpflege, Heimatpflege, Heimatkunde und des deutschen Volkstums im Ausland, die Förderung der öffentlichen Gesundheitspflege, der Jugendpflege und Jugendfürsorge sowie der körperlichen Ertüchtigung des Volkes durch Leibesübungen (Turnen, Spiel, Sport)“. Die §§ 17-19 Steueranpassungsgesetz aus dem Jahre 1934 haben die Bestimmungen erstmals als eine Art „Allgemeiner Teil“ zusammengefasst; ergänzend wurde 1941 die Gemeinnützigkeitsverordnung erlassen. Nach 1945 ist die Gemeinnützigkeitsverordnung im Grundsätzlichen beibehalten worden. Die AO 1977 hat den wesentlichen Teil der Gemeinnützigkeitsverordnung in den §§ 51 bis 68 übernommen. Im Jahr 1989 wurden die gemeinnützigen Zwecke um einen Beispielkatalog im heutigen § 52 Abs. 2 AO erweitert.

---

<sup>15</sup> In Anlage 1 zu § 48 EStDV findet sich ein Beispielkatalog mit weiteren gemeinnützigen Zwecken.

## 2.2 *Zur quantitativen Bedeutung des Dritten Sektors und der steuerlichen Privilegierung gemeinnütziger Körperschaften*

In der amtlichen Statistik, darunter den Volkswirtschaftlichen Gesamtrechnungen, wird der Dritte Sektor nicht gesondert dargestellt. Verschiedene Studien<sup>16</sup> deuten aber darauf hin, dass die Beschäftigtenzahl stark wächst. Die Zunahme wird insbesondere auf Gesundheit und soziale Dienste zurückgeführt. Die große Bedeutung des Dritten Sektors zeigen bereits einige Daten der Freien Wohlfahrtspflege. So waren hier im Jahre 2002 in etwa 100.000 Einrichtungen circa 1,3 Mio. Menschen beschäftigt, d.h. rund 3 Prozent aller Erwerbstätigen zu finden.<sup>17</sup> Die Caritas ist mit fast 500.000 hauptamtlich Beschäftigten der größte „private“ Arbeitgeber in Deutschland, die Diakonie beschäftigt rund 450.000 Personen.<sup>18</sup> Der Wert der Freiwilligenarbeit, der Arbeit von Zivildienstleistenden und die Höhe der Geldspenden wurden für das Jahr 2000 auf etwa 14 Mrd. € geschätzt.<sup>19</sup>

Die Schätzungen zum jährlichen Spendenaufkommen reichen von 2 bis 4 Mrd. €, wobei sich die Angaben zu den im Inland eingesetzten Spendengeldern – zwischen 0,3 und 2,4 Mrd. € – in einer sehr großen Bandbreite bewegen.<sup>20</sup> Empfänger großer Spendensummen sind in Deutschland mit ca. 106 Mio. € die SOS-Kinderdörfer, das Deutsche Komitee für UNICEF (80 Mio. €) und der Bundesverband der Johanniter-Unfall-Hilfe (77 Mio. €). Das katholische Missionswerk „Missio“ und die Aktion „Brot für die Welt“ der evangelischen Kirchen sammelten jeweils 58 Mio. €.<sup>21</sup>

Eine umfassende Quantifizierung der steuerlichen Privilegierung gemeinnütziger Körperschaften fehlt bisher. Erste Anhaltspunkte für die Bedeutung der Steuervergünstigungen in einzelnen Bereichen liefern die Subventionsberichte der Bundesregierung. Im 20. Subventionsbericht werden die Steuermindereinnahmen bei der Einkommen- und Körperschaftsteuer aufgrund der Steuerbegünstigung von Ausgaben zur Förderung mildtätiger, kirchlicher und gemeinnütziger Zwecke sowie von Zuwendungen an politische Parteien ohne

---

<sup>16</sup> Vgl. Anheier, H.K., *Der Dritte Sektor in Europa*, a.a.O., S. 58f; Enste, D. *Die Wohlfahrtsverbände in Deutschland – Eine ordnungspolitische Analyse und Reformagenda*, IW-Analysen, Köln, 2004, S. 50ff.

<sup>17</sup> Vgl. *Auf den Schultern der Schwachen*, a.a.O., S. 22.

<sup>18</sup> Vgl. *Auf den Schultern der Schwachen*, a.a.O., S. 8.

<sup>19</sup> Meyer, D., „*Gratisressourcen*“ im sozialen Dienstleistungssektor. Eine Bewertung aus volkswirtschaftlicher Sicht, *Schmollers Jahrbuch* 122, 2002, S. 579 – 604; dort werden die Freiwilligenarbeit der ehrenamtlich Tätigen, die Arbeit von Zivildienstleistenden, die Geldspenden, die Sachspenden und der Lohnverzicht behandelt.

<sup>20</sup> Ebenda, S. 598.

<sup>21</sup> Vgl. *iwd – Informationsdienst des Instituts der deutschen Wirtschaft Köln*, Nr. 52 vom 23. Dezember 2004, S. 1. Die Zahlenangaben beziehen sich auf das Jahr 2003.

weitere Untergliederung auf 810 Mio. € in 2006 beziffert.<sup>22</sup> Die Steuermindereinnahmen aufgrund der Gewerbesteuerbegünstigung sowie der Umsatzsteuerermäßigung von Leistungen gemeinnütziger, mildtätiger und kirchlicher Einrichtungen werden auf 210 Mio. € in 2006 veranschlagt.<sup>23</sup>

Nimmt man die steuerliche Privilegierung des Gesundheitswesens hinzu, so ergeben sich erhebliche Summen zum einen aus der Gemeinnützigkeit von Krankenhäusern und zum anderen durch die Umsatz- und Gewerbesteuerfreiheit ärztlicher Leistungen. Allein die Umsatzsteuerbefreiung der ärztlichen Leistungen wird auf 4,3 Mrd. € in 2006 geschätzt<sup>24</sup> und diejenige der Sozialversicherungsträger, Krankenhäuser, Diagnosekliniken, Altenheime, Pflegeheime, der ambulanten Pflegedienste, der Wohlfahrtsverbände und der Blinden auf 5,2 Mrd. €.<sup>25</sup> Hinzu kommen Zuschüsse an die Träger der landwirtschaftlichen Kranken- und Unfallversicherung (2004 1,3 Mrd. €)<sup>26</sup>. Alle diese Steuerbefreiungen werden überwiegend sozialpolitisch begründet. Soweit Krankenhausträger hierbei unterschiedlich behandelt werden, weil gemeinnützige Krankenhäuser von der Körperschaftsteuer befreit sind (§§ 51 bis 68 AO, § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG), liegt darin eine weitere Vergünstigung.

### *2.3 Zur Kosteneffizienz gemeinnütziger Anbieter im Vergleich zu gewerblichen Anbietern*

Der Umstand, dass gemeinnützige Körperschaften, Anstalten, Stiftungen oder Vereine auf einen „Gemeinnutzen“ ausgerichtet sind und mit der Verfolgung gemeinnütziger Zwecke der Allgemeinheit dienen sollen, besagt noch nichts über die wirtschaftliche Erfüllung dieser Aufgaben. So kann es bei den geförderten Organisationen trotz gemeinnütziger Ziele zu

---

<sup>22</sup> Vgl. Bericht der Bundesregierung über die Entwicklung der Finanzhilfen des Bundes und der Steuervergünstigungen für die Jahre 2003-2006 (Zwanzigster Subventionsbericht), Bundestagsdrucksache 16/1020 vom 22.3.2006, Anlage 3, lfd. Nr. 7. Die in den Nr. 17, 18 und 20 aufgeführten körperschaftsteuerlichen Begünstigungen sind im zwanzigsten Subventionsbericht nicht genau beziffert.

<sup>23</sup> Ebenda, Anlage 3, lfd. Nr. 37 und 45. Siehe auch Boss, A., und Rosenschon, A., Subventionen in Deutschland: Quantifizierung und finanzpolitische Bewertung, Kieler Diskussionsbeiträge, 392/393, August 2002, sowie dies., Subventionen in Deutschland: Eine Bestandsaufnahme, Kieler Arbeitspapier Nr. 1267, Januar 2006.

<sup>24</sup> Bericht der Bundesregierung über die Entwicklung der Finanzhilfen des Bundes und der Steuervergünstigungen für die Jahre 2003-2006 (Zwanzigster Subventionsbericht), a.a.O., Anlage 3, lfd. Nr. 38.

<sup>25</sup> Ebenda, Anlage 3, lfd. Nr. 39.

<sup>26</sup> Vgl. Boss, A., und Rosenschon, A., Subventionen in Deutschland: Eine Bestandsaufnahme, a.a.O., S. 24 und 35.

Mängeln im Management der Leistungserbringung kommen.<sup>27</sup> Insbesondere besteht die Gefahr, dass im Schutze steuerlicher Vergünstigungen zu wenig auf Kosten geachtet wird. Außerdem werden nicht privilegierte potentielle Anbieter von einem Eintritt in den Markt abgehalten.

Sicherlich muss bei Fragen der Kosteneffizienz im Dritten Sektor zwischen den kleinen überschaubaren Vereinen und den großen Wohlfahrtsverbänden unterschieden werden. Vereine werden durch ihre Mitglieder kontrolliert, die auf die effiziente Verwendung ihrer persönlichen Beiträge achten. Ein Wohlfahrtsverband ist nicht von persönlich zahlenden Mitgliedern getragen und muss daher eher extern kontrolliert und zu Effizienz angehalten werden. Daher konzentriert sich die in der Literatur geäußerte Kritik am mangelnden Kostenbewusstsein auch in der Regel auf die der Anzahl nach zwar geringen, dem Umsatz nach aber mit Abstand bedeutsameren großen Institutionen.

Als Beispiele werden immer wieder der Krankentransport und das Rettungswesen angeführt. Rettungswesen und Krankentransport haben einerseits öffentlich-rechtliche Träger und unterliegen dann kommunalen und landesrechtlichen Bestimmungen<sup>28</sup>. Andererseits werden solche Leistungen aber auch von den Rettungsdiensten des Arbeiter-Samariter-Bundes, der Johanniter-Unfallhilfe, des Malteser Hilfsdienstes und des Deutschen Roten Kreuzes sowie von privaten Anbietern erbracht. Die Bereitstellung derartiger sozialer Dienste durch diese und andere Wohlfahrtsverbände erfolgt unter abweichenden Bedingungen und verursacht nach Ansicht von Kritikern unnötig hohe Kosten wegen bürokratischer Strukturen, unzureichender Kontrolle, mangelnder Innovationskraft, Mängeln in der internen und externen Rechnungslegung, Kartellabsprachen sowie aufgrund diskriminierender Einschränkungen des Wettbewerbs gegenüber den gewerblichen Konkurrenten.<sup>29</sup>

Offenbar haben diese Ineffizienzen die beschriebene dynamische Entwicklung des Dritten Sektors nicht behindert. Das legt die Vermutung nahe, dass die ökonomischen Schwächen durch spezifische Vorteile kompensiert werden. Hierbei dürften Steuerbegünstigungen eine wesentliche Rolle spielen. Das würde auch erklären, warum steuerlich nicht privilegierte

---

<sup>27</sup> Diesen Punkt betont insbesondere auch der Economist für Charities in den USA und in Großbritannien: „Billions are wasted on ineffective philanthropy“. Siehe *The Business of Giving: A Survey of Wealth and Philanthropy*, Sonderbeilage zu *The Economist*, Vol. 378, No. 8466 vom 25. Februar 2006, S. 4.

<sup>28</sup> Sachverständigenrat für die Konzertierte Aktion im Gesundheitswesen, Jahresgutachten 1991, *Das Gesundheitswesen im Vereinten Deutschland*, Baden-Baden 1991, S. 90-98, und ders., *Sondergutachten 1995, Gesundheitsversorgung und Krankenversicherung 2000, Mehr Ergebnisorientierung, mehr Qualität und mehr Wirtschaftlichkeit*, Baden-Baden 1995, S. 132f.

<sup>29</sup> Siehe im Einzelnen Meyer, D., *Das teure Wohlfahrtskartell*, in *FAZ* vom 30.12.1995, Nr. 303, S. 13, und ders., *Das System der Freien Wohlfahrtspflege aus ordnungspolitischer Sicht*, *ORDO, Jahrbuch für die Ordnung von Wirtschaft und Gesellschaft*, Band 49, 1998, S. 341 – 377, sowie ders., *Wettbewerbliche Neuorientierung der Freien Wohlfahrtspflege*, *Volkswirtschaftliche Schriften*, Heft 486, Berlin 1999; Enste, D., *Die Wohlfahrtsverbände in Deutschland*, a.a.O., S. 11-14. Vgl. im Übrigen Abschnitt 4.3.

gewerbliche Anbieter, die sich möglicherweise ökonomisch effizient verhalten, weniger zum Zuge kommen. Darin läge dann eine Verzerrung des Wettbewerbs, die aus volkswirtschaftlicher Sicht sehr kritisch zu beurteilen ist. Der Beirat hält es auch deshalb für dringend geboten, die abgabenrechtliche Privilegierung der gemeinnützigen Anbieter zu überprüfen.

### 3. Die Verfolgung gemeinnütziger Zwecke als Allokationsaufgabe

Der Gemeinnützigkeitsbegriff ist rechtlich nur schwer zu fassen.<sup>30</sup> Eine ökonomische Betrachtung verspricht vergleichsweise mehr Klarheit. Wie im Abschnitt 3.1 dieses Gutachtens aufgezeigt wird, stellt der abgabenrechtliche Begriff der steuerbegünstigten Zwecke im Kern auf ein Allokationsproblem ab, das in der ökonomischen Literatur unter der Bezeichnung „private Bereitstellung von Kollektivgütern“ thematisiert wird. Mit dieser begrifflichen Einordnung ist es allerdings nicht getan. Vielmehr stellt sich die weitergehende Frage, ob und gegebenenfalls wann die private Bereitstellung von Kollektivgütern staatlich gefördert werden sollte. Das wird in den folgenden Abschnitten eingehend geprüft, und soweit eine solche Intervention zu befürworten ist, werden anschließend Kriterien und Formen eines solchen Eingriffs erörtert.

#### 3.1 *Selbstlose Förderung der Allgemeinheit*

Wie in Abschnitt 2.1 ausgeführt, verfolgt eine Körperschaft nach § 52 Abs. 1 AO *gemeinnützige Zwecke*, wenn die Tätigkeit darauf gerichtet ist, die Allgemeinheit auf materiellem, geistigem oder sittlichem Gebiet selbstlos zu fördern. Eine Förderung der Allgemeinheit ist nach § 52 Abs. 1 AO nicht gegeben, wenn der Kreis der Personen, dem die Förderung zugute kommt, fest abgeschlossen ist, z.B. durch die Zugehörigkeit zu einer Familie oder zur Belegschaft eines Unternehmens, oder wenn er infolge seiner Abgrenzung, insbesondere nach räumlichen oder beruflichen Merkmalen, dauernd nur klein sein kann.<sup>31</sup>

---

<sup>30</sup> Diese Sicht wird auch durch das Gutachten der Unabhängigen Sachverständigenkommission zur Prüfung des Gemeinnützigkeits- und Spendenrechts, S. 80-84, gestützt.

<sup>31</sup> Letzteres bedeutet, dass ein Verein, dessen Tätigkeit in erster Linie seinen Mitgliedern zugute kommt, die Allgemeinheit nicht fördert, wenn er den Kreis der Mitglieder durch hohe Aufnahmegebühren oder Mitgliedsbeiträge klein hält. Die juristische Literatur versteht allerdings „Förderung der Allgemeinheit“ im Sinne von „Förderung des Gemeinwohls“ oder von „Förderung im Interesse der Allgemeinheit“. Ein in der Natur der Sache liegender kleiner Kreis der Geförderten schließt deshalb eine Förderung der Allgemeinheit nicht von vornherein aus.

Während die Auflistung der verschiedenen Förderungsgebiete eher als Verzicht auf eine allgemeine Definition zu verstehen ist, hat das Kriterium der selbstlosen Förderung der Allgemeinheit ausschließenden Charakter. Selbstlosigkeit setzt nach § 55 Abs. 1 AO zum einen voraus, dass nicht in erster Linie eigenwirtschaftliche Zwecke verfolgt werden. Zum anderen dürfen unter anderem die Mittel der Körperschaft nur für die satzungsgemäßen Zwecke verwendet werden. Mitglieder oder Gesellschafter dürfen deshalb keine Gewinnanteile und in ihrer Eigenschaft als Mitglieder auch keine sonstigen Zuwendungen aus Mitteln der Körperschaft erhalten. Ferner darf die Körperschaft keine Person durch Ausgaben, die dem Zweck der Körperschaft fremd sind, oder durch unverhältnismäßig hohe Vergütungen begünstigen.

Als steuerbegünstigte Zwecke nennt § 51 AO gemeinnützige, mildtätige und kirchliche Zwecke. Dabei scheint der Tatbestand der *Mildtätigkeit* in § 53 AO auf den ersten Blick weniger eng gefasst zu sein. Denn die Vorschrift verlangt zwar eine selbstlose Tätigkeit, aber nicht ausdrücklich eine Förderung der Allgemeinheit. Nach juristischer Auffassung entlastet die private Mildtätigkeit indessen den Staat von Pflichtaufgaben in Bereichen, die die Menschenwürde (Art. 1 Abs. 1 GG) und das Sozialstaatsprinzip (Art. 20 Abs. 1 GG) betreffen.<sup>32</sup> Von daher wird im Weiteren die Auffassung vertreten, dass auf die Allgemeinerförderung nicht wirklich verzichtet wird, sie liegt vielmehr im Wesen der Mildtätigkeit.

Die zentrale Frage aus finanzwissenschaftlicher Sicht lautet: Welche ökonomischen Merkmale muss eine Tätigkeit aufweisen, um die gesetzlichen Voraussetzungen für eine Steuerbegünstigung wegen Gemeinnützigkeit zu erfüllen. Eine Steuerbegünstigung lässt sich nämlich nur mit der ausgeübten Tätigkeit begründen. Die nach geltendem Recht bestehende rechtsformbezogene Beschränkung auf Körperschaften ist hingegen von nachrangiger Bedeutung; sie wird deshalb erst an späterer Stelle wieder aufgegriffen.

Eine ökonomische Präzisierung des Gemeinnützigkeitsbegriffs muss über den Wortlaut der Abgabenordnung hinausgehen. Die unkritische Übernahme der gesetzlichen Ausdrucksweise in die ökonomische Terminologie kann sogar irreleiten. So ist z.B. Selbstlosigkeit bzw. Altruismus ein eingeführter ökonomischer Begriff, der jedoch mit Selbstlosigkeit im Sinne der Abgabenordnung nicht gleichgesetzt werden kann. Selbstlosigkeit liegt nach ökonomischem Begriffsverständnis vor, wenn der Einzelne das Wohlergehen anderer Personen bei seinen Entscheidungen berücksichtigt und in diesem Sinne die Wirkungen seines Handelns auf diese „internalisiert“. In solchen Fällen ist indes eine staatliche Förderung der Tätigkeit allokatiospolitisch nicht zu rechtfertigen. Wenn die Abgabenordnung steuerliche Vergünstigungen mit Selbstlosigkeit begründet, muss dieser Begriff dort also eine andere Bedeutung haben, sofern die Vergünstigungen zugleich allokatiospolitisch berechtigt sein

---

<sup>32</sup> Gutachten der Unabhängigen Sachverständigenkommission zur Prüfung des Gemeinnützigkeits- und Spendenrechts, a.a.O., S. 101.

sollen. Das ist auch der Fall: Die Abgabenordnung stellt nämlich auf Handlungen ab, bei denen eine Internalisierung positiver Wirkungen auf Außenstehende gerade nicht angenommen werden kann. Die Tätigkeit einer Person gilt als selbstlos, falls sie anderen nutzt, ohne dass diese Wirkung das Handeln beeinflusst. Anders ausgedrückt ist das Handeln im Sinne der Abgabenordnung also selbstlos, wenn es Nutzen stiftet, der bei Außenstehenden anfällt und deshalb als „extern“ bezeichnet wird.

Allerdings ist die Forderung nach externer Nutzenstiftung lediglich ein notwendiges und kein hinreichendes Kriterium für Gemeinnützigkeit. Das wird am Beispiel der sog. Nachbarschaftsexternalitäten deutlich. Mit diesem Begriff sind Situationen wie etwa die gemeint, in der sich ein Hausbesitzer befindet, der seine Immobilie verschönert. Die Nachbarschaft wird es erfreuen. Diesen externen Nutzen kann und wird der typische Hausbesitzer beim Renovieren nicht einkalkulieren. Insofern mag man unterstellen, dass Häuser ohne staatliche Förderung zu wenig renoviert werden. Gleichwohl resultiert daraus kein Allokationsproblem, für welches das Instrument der gemeinnützigen Zwecke konzipiert ist. Gemeinnützigkeit nach § 52 Abs. 1 AO verlangt, dass die Allgemeinheit von der Tätigkeit profitiert. Das ist nur der Fall, wenn der Kreis der Nutznießer weder fest abgeschlossen noch nach räumlichen oder beruflichen Merkmalen abgrenzbar ist. Diese Voraussetzung wird durch eine Tätigkeit, die lediglich der räumlich begrenzten Nachbarschaft zugute kommt, nicht erfüllt. Förderung der Allgemeinheit im Sinne der Abgabenordnung verlangt also, ökonomisch gesprochen, dass die externe Nutzenstiftung nicht auf einen bestimmten Kreis von Personen begrenzt ist; ein Nutzungsausschluss Außenstehender darf nicht möglich sein.

Güter und Dienstleistungen, bei denen ein Nutzungsausschluss der Allgemeinheit nicht möglich ist, werden Kollektivgüter oder rein öffentliche Güter genannt. Im Regelfall wird es als originäre Aufgabe des Staates angesehen, Kollektivgüter bereitzustellen. Der große Nachteil staatlichen Handelns ist, dass es ohne Zwangsabgaben nicht geht. Demgegenüber beruht die private Bereitstellung von Kollektivgütern auf freiwilligem Entschluss. Da Freiwilligkeit Zwang vorzuziehen ist, ist die private Initiative der staatlichen überlegen und insoweit der staatlichen vorzuziehen. Diese Einsicht entspricht auch dem Subsidiaritätsprinzip.

Oberflächlich betrachtet könnte man meinen, dass das Konzept des Kollektivguts den Fall der Mildtätigkeit nicht umfasst. Direkt unterstützt werden nur bestimmte Personen und nicht die Allgemeinheit. Andererseits profitiert die Allgemeinheit, ökonomisch betrachtet, indirekt, wenn sich private Einrichtungen öffentlicher Pflichtaufgaben annehmen. Dies lässt es vertretbar erscheinen, auch bei Mildtätigkeit von der privaten Bereitstellung eines Kollektivgutes zu sprechen.

Aus ökonomischer Sicht lassen sich Mildtätigkeit und Gemeinnützigkeit als Beispiele privat bereitgestellter Kollektivgüter begreifen. Ob sie deswegen auch immer zwingend steuerlich begünstigt werden sollten, wird noch zu erörtern sein. Um das Ergebnis der Erörterung möglichst offen zu halten, empfiehlt es sich, den rechtstechnisch korrekten Begriff des steuerbegünstigten Zwecks zu vermeiden. Statt dessen soll – dem üblichen Sprachgebrauch



folgend – bei ökonomischen Ausführungen von Gemeinnützigkeit die Rede sein, womit der Fall der Mildtätigkeit immer eingeschlossen ist, wenn nicht ausdrücklich etwas Gegenteiliges gesagt wird.

Die Literatur befasst sich relativ ausgiebig mit der positiv-theoretischen Fragestellung, warum die Bereitstellung bestimmter Güter in der Realität staatlich gefördert wird, diejenige anderer hingegen nicht. Gemeinnützige Zwecke werden aus diesem Blickwinkel mit dem Konzept meritorischer Güter in Verbindung gebracht. Auf entsprechende Ausführungen wird hier verzichtet, weil gemeinnützige Zwecke und die Frage ihrer staatlichen Förderung allein unter dem normativ-theoretischen Blickwinkel der Wohlfahrtstheorie erörtert werden sollen.<sup>33</sup>

### 3.2 *Kollektivgüter, Klubgüter und Nutzungsausschluss*

*Kollektivgüter* zeichnen sich durch zwei Merkmale aus: durch den schon angesprochenen fehlenden Ausschluss Dritter von der Nutzung und die nicht vorhandene Rivalität im Konsum. Letzteres besagt, dass die Bereitstellungskosten nicht mit der Zahl der nutznießenden Personen steigen. Das lässt sich am besten an den Standardbeispielen globaler Umweltschutz und Grundlagenforschung verdeutlichen. Die Kosten einer Entschärfung des globalen Klimawandels steigen zwar mit der Menge der einzusparenden Emissionen treibhausrelevanter Spurengase, nicht aber mit der Zahl der Menschen, die eine Emissionsminderung wünschen. Ähnlich ist es mit der Grundlagenforschung. Das Wissen um den Bau und die Funktionsweise eines Mikrochips ist nicht-rivalisierend nutzbar. Forschungsergebnisse können genutzt werden, ohne dass die Nutzungsmöglichkeiten Dritter im technischen Sinne leiden. Bei sog. privaten Gütern ist das anders. Hier steigen die Aufwendungen für die Bereitstellung mit der Zahl der nutznießenden Personen. Pflegedienstleistungen und Essen auf Rädern sind typische Beispiele, denn die Versorgung jeder weiteren Person verursacht zusätzliche Kosten. Das ist zwar bei Mildtätigkeit grundsätzlich ebenso, und die Unterstützung bedürftiger Menschen ist an sich eine rivalisierende Leistung. Zum Kollektivgut wird Mildtätigkeit dadurch, dass die Tätigkeit nicht unmittelbar betroffenen Dritten ebenfalls Nutzen stiftet, aus welchen Gründen auch immer.

Das Ausmaß der Rivalität im Konsum ist für die Frage bedeutsam, in welchem Umfang ein Kollektivgut bereitgestellt werden sollte. Wie viel Umweltschutz ist wünschenswert oder wie viel Mittel sollten für Grundlagenforschung zur Verfügung stehen? Klammert man Verteilungsfragen aus und stellt lediglich auf das allokative Problem der effizienten Nutzung knapper Ressourcen ab, gibt die Theorie eine einfache Antwort: Kollektivgüter sollten in einem

---

<sup>33</sup> Aus dem gleichen Grund wird auch nicht auf die These eingegangen, dass dem Dritten Sektor eine wichtige Funktion bei der Bildung sozial förderlichen Verhaltens („Sozialkapital“) zukommt. Diese These wird vor allem von R.D. Putnam vertreten, z.B. in: *Making Democracy Work. Civil Traditions in Modern Italy*, Princeton 1993.

Umfang bereitgestellt werden, bei dem die summierte Zahlungsbereitschaft der Nutznießer die zusätzlichen Kosten für eine Ausweitung des Angebots gerade noch deckt.

Für die Anerkennung von Gemeinnützigkeit ist aber nicht die fehlende Konsumrivalität entscheidend; sondern die fehlende Nutzungsausschlussmöglichkeit. Was dieses Kriterium in konkreten Fällen bedeutet, ist genauer zu erläutern. Der Ausschluss von der Nutzung von Gütern und Dienstleistungen kann einmal tatsächlich, z.B. durch räumliche Umstände, erfolgen. So profitieren nur Ortsansässige und Besucher von der öffentlichen Sicherheit in einer Stadt – ein typisches Beispiel für ein sog. *lokales Kollektivgut*; andere Personen sind faktisch ausgeschlossen. Bei sog. *Klubgütern* wird nur denjenigen eine Nutzung gestattet, die Mitgliedsbeiträge, Eintrittsgelder und Nutzungsentgelte entrichtet haben. Beispiele hierfür liefern etwa Sportvereine. Im Weiteren wird die Auffassung vertreten, dass sich die Erhebung von Entgelten nicht mit einer staatlichen Förderung wegen Gemeinnützigkeit verträgt. Vielmehr zeigen klubtheoretische Überlegungen, dass hier auf reine Eigeninitiative und das freie Spiel der Marktkräfte gesetzt werden kann und sollte. Diese für die konzeptionelle Erfassung von Gemeinnützigkeit zentrale Erkenntnis sei an einem Beispiel verdeutlicht.

Beim Betrieb eines Tennisklubs können Plätze und Einrichtungen üblicherweise nur von Personen genutzt werden, die hierfür ein Nutzungsentgelt oder entsprechende Mitgliedsbeiträge entrichten. Das bedeutet Nutzungsausschluss, und dieser schafft die notwendige Voraussetzung dafür, dass die Vereine um Mitgliedschaften konkurrieren können. Es ist zu erwarten, dass die Vereine unter idealen Wettbewerbsbedingungen Entgelte und Beiträge in einer Höhe erheben, die sowohl kostendeckend ist als auch eine effiziente Nutzung der klubinternen Anlagen garantiert. Ein staatlicher Interventionsbedarf muss unter solchen Umständen verneint werden. Das gilt selbst für den Fall, dass einzelne Mitglieder selbstlos ehrenamtliche Vereinsfunktionen übernehmen. Sofern kein Nutzen für Nichtmitglieder gestiftet wird, muss man unterstellen, dass das selbstlose Wirken vereinsintern durch soziale Anerkennung, Zuwendungen, Vergünstigungen etc. hinreichend honoriert wird. Nur wenn ein Verein ohne äquivalente Gegenleistung Nutzen nach außen stiftet, könnte eine staatliche Förderung wegen Gemeinnützigkeit in Betracht kommen.

Allerdings lässt sich einwenden, dass die Realität komplizierter ist. So betreiben Sportvereine in der Regel Jugendarbeit und übernehmen insoweit Aufgaben, die die Allgemeinheit entlasten. Zahlen die Begünstigten hierfür nicht das übliche Entgelt, ist das Wirken des Vereins mit einer mildtätigen Tätigkeit vergleichbar. Indes würde das nur für diesen Teilbereich gelten und deshalb eine Abgrenzung von der übrigen Vereinstätigkeit erforderlich machen. Im Übrigen kann der freiwillige Verzicht auf kostendeckende Entgelte für sich allein noch nicht eine Förderung wegen Gemeinnützigkeit begründen. Vielmehr muss ein Verein Aufgaben übernehmen, die ansonsten von der öffentlichen Hand erfüllt werden müssten. Fehlender Nutzungsausschluss als Voraussetzung für Gemeinnützigkeit verlangt, dass Außenstehende von der Vereinstätigkeit profitieren („externe Nutzenstiftung“).

Eine solch enge Konzeption von Gemeinnützigkeit steht nicht von vornherein im Widerspruch zur Abgabenordnung, sondern entspricht bei näherer Betrachtung durchaus dem Sinn und Zweck des Gemeinnützigkeitsrechts. Zwar wird im Katalog des § 52 Abs. 2 AO auch der Sport ausdrücklich und uneingeschränkt als gemeinnützige Tätigkeit genannt; die aufgezählten Beispiele sind aber nach herrschender Rechtsauffassung nicht durchweg von der Legaldefinition der gemeinnützigen Zwecke in § 52 Abs. 1 AO abgedeckt. Für eine eng gefasste Gemeinnützigkeitskonzeption spricht zudem die in der Rechtsprechung vertretene Ansicht, dass eine Förderung der Allgemeinheit im Sinne des § 52 Abs. 1 AO durch Vereine fehlt, wenn der Kreis der Mitglieder durch hohe Aufnahmegebühren oder Mitgliedsbeiträge klein gehalten wird. Dieser Fall wird hier lediglich konsequent zu Ende gedacht: Jeder gezielte Nutzungsausschluss ist mit Gemeinnützigkeit unvereinbar. Die Erhebung von Entgelten, die zu einer Nutzung von Anlagen, Leistungen oder Ähnlichem berechtigen – und sei es nur zu einer potenziellen Nutzung –, schließt daher Gemeinnützigkeit grundsätzlich aus. Aber nicht nur die faktische Erhebung von Nutzungsentgelten führt zu diesem Ergebnis. Schon die Möglichkeit einer kostendeckenden Finanzierung über Nutzungsentgelte ist für die Anerkennung von Gemeinnützigkeit schädlich. Eine Ausnahme gilt nur bei einem Verzicht auf ein Entgelt aus mildtätigen Gründen.

### *3.3 Private Bereitstellung von Kollektivgütern und partikulare Interessenvertretung*

Viele Organisationen wie beispielsweise Greenpeace und Amnesty International, die auch unter den Begriff der Themenanwälte (advocacy groups) gefasst werden, haben nach geltendem Recht den Status der Gemeinnützigkeit. Aus ökonomischer Sicht liegen typische Beispiele für eine private Bereitstellung von Kollektivgütern vor; denn die Gesellschaft profitiert in ihrer Gesamtheit, wenn etwa Greenpeace Missstände im Umweltbereich aufdeckt. Allerdings schützt Greenpeace mit seinen Aktivitäten die Umwelt nicht selbst, sondern wird wohl vor allem in der Absicht tätig, die Öffentlichkeit über bestimmte Zustände zu informieren. Unklar ist, inwieweit eine solche Beschaffung von Information als allokativer Leistung begriffen werden kann. Für eine Allokationsfunktion lässt sich die Nähe zur Grundlagenforschung anführen, die ebenfalls Erkenntnisse über den Zustand der Welt liefert. Gegen eine Allokationsfunktion spricht die klare Absicht, sich nicht auf eine reine Faktensammlung zu beschränken, sondern die politische Willensbildung gezielt zu beeinflussen. Darin gleicht die Tätigkeit von Themenanwälten dem Wirken von politischen Parteien, Gewerkschaften, Automobilklubs, Interessenverbänden usw. Jedenfalls ist klärungsbedürftig, unter welchen Voraussetzungen eine Organisation, die schwerpunktmäßig die Öffentlichkeit informieren und gleichzeitig die politische Willensbildung beeinflussen will, wegen Gemeinnützigkeit gefördert werden sollte.

Zunächst ist festzustellen, dass die angesprochenen Organisationen alle für sich in Anspruch nehmen, mit ihren Tätigkeiten externen Nutzen zu stiften: Automobilklubs erheben den Anspruch, für die Belange aller Autofahrer einzutreten, Gewerkschaften für die Interessen aller Arbeitnehmer und Themenanwälte für Ziele, die von vielen Menschen mehr oder weniger geteilt werden. Dabei muss man nicht Mitglied in einem Automobilklub oder einer Gewerkschaft sein, um Vorteile aus der politischen Interessenvertretung zu ziehen. Ebenso profitieren auch Menschen, die Greenpeace nicht finanziell unterstützen, wenn Greenpeace das öffentliche Bewusstsein für den Umweltschutz schärft. Automobilklubs und Gewerkschaften auf der einen sowie die typischen Themenanwälte auf der anderen Seite unterscheiden sich allerdings in einem wichtigen Punkt. Automobilklubs und Gewerkschaften nehmen die politische Interessenvertretung ihrer Mitglieder lediglich als eine Funktion neben anderen wahr: Der typische Autofahrer wird nicht Mitglied im ADAC, weil er die Belange der Autofahrer auf politischem Wege beeinflussen will, sondern um bestimmte private Leistungen zu Vorzugskonditionen erwerben zu können. Gleiches gilt für die Arbeitnehmer: Der typische Gewerkschaftler wird eher die Aussicht auf finanzielle Unterstützung bei Streiks als die politische Interessenwahrnehmung im Blick haben. Bei Greenpeace ist das anders: Die Mitgliedschaft verschafft hier vielleicht ein gutes Gewissen, aber keine Sonderstellung bei der persönlichen Nutzung der von Greenpeace angebotenen Leistungen. Die Inanspruchnahme von Informationsblättern ist zwar kostenlos, jedoch sicherlich kein Motiv für die Mitgliedschaft.

Diese Beispiele zeigen, dass Organisationen, die den Anspruch auf Gemeinnützigkeit erheben, häufig – wenn auch nicht immer – mehrere Aufgabenbereiche gleichzeitig verfolgen und dass nicht allen Tätigkeiten eine externe Nutzenstiftung zugeschrieben werden kann. In solchen Fällen ist für den Gemeinnützigkeitsstatus erforderlich, dass die Gesamtheit der organisatorisch verbundenen Tätigkeiten das Kriterium des Nutzungsausschlusses erfüllt. Solange in einem wesentlichen Teilbereich Nutzungsausschluss praktiziert wird, dürften die jeweiligen Leistungsangebote für eine Mitgliedschaft ausschlaggebend sein. Dann aber gilt das zuvor über Sportvereine Gesagte: Im Allgemeinen darf man erwarten, dass Entgelte und Mitgliedsbeiträge erhoben werden können, die sowohl kostendeckend sind als auch eine effiziente Erfüllung der von der Organisation wahrgenommenen Aufgaben garantieren, so dass kein zwingender Grund für eine staatliche Förderung vorliegt. Nur wenn in keinem wesentlichen Bereich Nutzungsausschluss praktiziert wird, ist die externe Nutzenstiftung für die Tätigkeit einer Organisation prägend und deshalb Gemeinnützigkeit anzunehmen.

Organisationen, die reine Partikularinteressen vertreten, sind nach geltendem Recht nicht gemeinnützig, weil eine Förderung der Allgemeinheit fehlt. Gleichwohl erfüllen sie in einer Demokratie eine wichtige Aufgabe, weil sie nützliche Informationen liefern. Die Bürger sind nämlich in der Regel nur unvollständig über die Inhalte politischer Sachfragen informiert, und die politischen Entscheidungsträger in Parlament und Regierung kennen zumeist nicht die politischen Präferenzen der Bürger in einzelnen Sachfragen. Hier können Interessengruppen beiden Seiten die fehlenden Kenntnisse liefern. Zwar wird eine einzelne Interessengruppe immer nur aus ihrer eingeschränkten Sicht informieren und versucht sein, in beide Richtungen

verzerrte Informationen zu geben. Die verschiedenen Interessengruppen konkurrieren aber in ihrer Einflussnahme auf die Politik, und soweit dieser Wettbewerb nur hinreichend funktioniert, mag man darauf setzen, dass sich die Verzerrungen wechselseitig neutralisieren.<sup>34</sup>

Ob dieser Wettbewerb funktioniert, muss freilich hinterfragt werden. Der Wettbewerb von Interessengruppen um politische Einflussnahme ist einem Turnier vergleichbar, bei dem der Mitteleinsatz über den Sieg entscheiden kann. Deshalb ist die Gefahr groß, dass das Streben um Einflussnahme auf eine Verschwendung von Ressourcen hinausläuft. Je mehr Interessengruppen sich in einem solchen Prozess engagieren, um so mehr Ressourcen können verschwendet werden. Die knappen Mittel werden in falsche Verwendungen geleitet, politische Entscheidungen verzerrt, notwendige Veränderungen blockiert und insgesamt Probleme nicht sachgerecht gelöst. Von daher verbietet sich um so mehr jede staatliche Förderung partikularer Interessenvertretungen.<sup>35</sup>

Man mag einwenden, dass ein Staat, der jede Unterstützung partikularer Interessen kategorisch ablehnt, in der Realität keineswegs neutral wirkt. Interessengruppen unterscheiden sich nämlich hinsichtlich ihrer Organisierbarkeit. Homogene Interessen lassen sich leichter bündeln als heterogene, kleine Gruppen von Betroffenen leichter zusammenführen als große. Beispielsweise wird allgemein unterstellt, dass sich Arbeitgeberinteressen leichter organisieren lassen als diejenigen der Arbeitnehmer. Ein ähnlicher Gegensatz wird auch zwischen Beschäftigten und Arbeitslosen, zwischen Behinderten und Gesunden, zwischen Ansässigen und nicht Ansässigen usw. gesehen. Das strenge Verbot jeder staatlichen Unterstützung von Interessengruppen könnte sich folglich einseitig zu Lasten schwer organisierbarer Gruppen auswirken. Das kann nicht gewollt sein. Andererseits ist es nicht einfach zu entscheiden, welches politische Gewicht diesem Problem eingeräumt werden sollte und welche Kriterien unter diesem Aspekt für eine staatliche Förderung von Interessenvertretungen gelten sollte. Wenn die Information der Bevölkerung über bestimmte Zusammenhänge im Allgemeinen Interesse liegt, könnte man dafür plädieren, dass der Staat diese Aufgabe allein wahrnehmen sollte. Denn dann entfielen die Notwendigkeit, private Organisationen einzurichten und zu unterhalten, und die Kosten der Bereitstellung von Informationen wären insgesamt geringer. Dem ist jedoch entgegen zu halten, dass ein Informationsmonopol politisch missbraucht werden kann und erfahrungsgemäß innovationsfeindlich wirkt. Die Bereitstellung von Information weist insoweit Parallelen zur Grundlagenforschung auf, wo ebenfalls der Prozess der Erkenntnisgewinnung durch Wettbewerb beflügelt und beschleunigt wird. Eine vordergründig

---

<sup>34</sup> Für eine wohlwollende Sicht der Tätigkeit von Interessenverbänden vgl. in der wirtschaftswissenschaftlichen Literatur z.B. Becker, G.S., A Theory of Competition among Pressure Groups for Political Influence, Quarterly Journal of Economics 98, 1983, S. 371 – 400.

<sup>35</sup> Für die eher skeptische Sicht der Tätigkeit von Interessenverbänden vgl. etwa Olson, M., Aufstieg und Niedergang von Nationen: Ökonomisches Wachstum, Stagflation und soziale Starrheit, Mohr Siebeck, Tübingen 1985, oder die Übersicht in Mueller, D.C., Public Choice III, Cambridge University Press, Cambridge 2003, Kapitel 15.

betrachtet Ressourcen verschwendende Parallelforschung kann deswegen volkswirtschaftlich sinnvoll sein. Der Anspruch von Greenpeace und vergleichbarer Organisationen, die Öffentlichkeit über bestimmte Sachfelder unabhängig und staatsfern zu informieren, lässt sich daher aus diesem Blickwinkel rechtfertigen. Die Konzentration auf ein bestimmtes Thema ist für die Bildung von Sachkompetenz förderlich, und Staatsferne kann für Glaubwürdigkeit bei der Informationsverarbeitung sorgen. Zudem wirkt Konkurrenz in der Informationsübermittlung innovationsförderlich und politischem Missbrauch entgegen.

Insgesamt steht man somit vor einem Dilemma: Die private Information der Öffentlichkeit ist im Regelfall positiv einzuschätzen. Die Bewertung einer Förderung mit öffentlichen Mitteln ist hingegen zweifelhaft. Diese Ambivalenz rührt aus der Vermischung von sachlicher Aufklärungsarbeit und politischer Einflussnahme. Erstere bedeutet allokativ eine private Bereitstellung von Kollektivgütern und ist von daher staatlich förderungswürdig. Letztere hat Züge einer privaten Interessenvertretung, die nicht zu Lasten des Steuerzahlers gefördert werden sollte. Überwiegt die private Interessenvertretung, ist eine Förderung insgesamt abzulehnen.

### *3.4 Staatliche Förderung privat bereitgestellter Kollektivgüter: Pro und Contra*

Auch wenn sich eine Tätigkeit als private Bereitstellung eines Kollektivguts verstehen lässt, so dass die Förderungswürdigkeit bejaht werden kann, muss zusätzlich geklärt werden, ob die Tätigkeit auch förderungsbedürftig ist. Zunächst spricht Vieles gegen eine Unterscheidung zwischen Förderungswürdigkeit und Förderungsbedürftigkeit. Da bei einer Tätigkeit, die externen Nutzen stiftet, zu befürchten ist, dass sie in zu geringem Umfang ausgeübt wird, scheint hier eine staatliche Förderung geradezu geboten. Eine Subventionierung müsste aus diesem Blickwinkel ein Ausmaß erreichen, das sicherstellt, dass die Kosten der (marginalen) Ausweitung des Kollektivgutes der summierten (marginalen) Zahlungsbereitschaft aller Nutznießer entsprechen (vgl. Abschnitt 3.2). Jedenfalls ist das die Politikempfehlung, welche die auf dem wohlfahrtsökonomischen Standardmodell fußende Theorie der Kollektivgüter nahe legt.

Diese Theorie unterstellt allerdings, dass Menschen nur aus einem schon bereitgestellten Kollektivgut Nutzen ziehen. Es ist aber unverkennbar, dass z.B. beim Spenden viele allein schon durch die Mitwirkung an der Erstellung eines Kollektivguts persönliche Befriedigung erfahren: Dem Spender verschafft der Akt des Spendens Nutzen und nicht nur das Gut, dessen Bereitstellung das Spenden möglich machen soll. Wäre dem nicht so, ließe sich kaum erklären, warum selbst dann gespendet wird, wenn - wie bei großen Naturkatastrophen oder Hungersnöten - der Beitrag des Einzelnen für die effektive Linderung der Not verschwindend gering ist.

Spenden und andere Leistungen für die Allgemeinheit haben also für denjenigen, der sie zur Verfügung stellt, vielfach einen eigenen Wert.<sup>36</sup> Zum einen kann es das angenehme Gefühl sein, etwas Gutes und moralisch Verdienstvolles zu tun („warm glow“).<sup>37</sup> Zum anderen mag ein Spender soziale Anerkennung anstreben; diese kann reichen von spontanem Beifall in seiner eigenen Umgebung über die Aufnahme in ein Spendenregister, besondere Ehrungen und Titelverleihungen bis zur „Verewigung“ des eigenen Namens in Museen, Kunstsammlungen oder sonstigen bedeutenden Stiftungen.

In welchem Maße der Nutzen aus einem bereitgestellten Kollektivgut durch andere Motive und private Zusatznutzen dominiert wird, lässt sich allerdings in einem konkreten Fall nur schwer ermitteln und kontrollieren. Das heißt, dass oft auch unklar bleibt, ob ohne staatliche Förderung eine Unterversorgung mit dem Kollektivgut einträte oder ob das Streben nach privater Bedürfnisbefriedigung ohnehin eine ausreichende Menge des Kollektivgutes hervorbringt. So müssen bei der Förderung privat bereit gestellter Kollektivgüter gewisse Mitnahmeeffekte wohl oder übel in Kauf genommen werden. Nicht in jedem Fall kann die Förderung versagt werden, in dem die erwünschte Leistung auch ohne Förderung erbracht worden wäre. Ein offensichtlicher Wettbewerb der Eitelkeiten sollte allerdings nicht mit öffentlichen Mitteln unterstützt werden.<sup>38</sup>

Im Allgemeinen wird davon ausgegangen, dass finanzielle Anreize in Form von Steuervergünstigungen oder staatlichen Zuschüssen die Bereitschaft zu gemeinnützigen Aktivitäten fördern und dem intendierten guten Zweck dienen. Es ist jedoch nicht auszuschließen, dass dann Aktivitäten, die ansonsten aus innerem Antrieb unternommen worden wären (intrinsische Motivation), zurückgenommen werden oder gar ganz unterbleiben. Das hat jedenfalls eine empirische Analyse des Blutspendens (Sachspende) ergeben.<sup>39</sup> Ähnliche Verdrängungseffekte wurden bei Tätigkeiten in Selbsthilfegruppen, Wohlfahrtsverbänden und anderen gemeinnützigen Organisationen beobachtet.<sup>40</sup> Bei der Masse eher kleiner Geldspenden an die großen Hilfsorganisationen dürfte hingegen der Spendenabzug die Spendenbereitschaft tatsächlich verstärken.

---

<sup>36</sup> Vgl. Frey, B.S., *Not Just for The Money. An Economic Theory of Personal Motivation*. Edward Elgar, Cheltenham, 1997.

<sup>37</sup> Vgl. Andreoni, J., *Impure Altruism and Donations to Public Goods: A Theory of Warm-Glow Giving*, *Economic Journal* 100, 1990, S. 464 – 477.

<sup>38</sup> Vgl. Glazer, A., und Konrad, K.A., *A Signalling Explanation for Charity*, *American Economic Review* 86, 1996, S. 1019 – 1028.

<sup>39</sup> Vgl. Titmuss, R.M., *The Gift Relationship*. Allen and Unwin, London 1970.

<sup>40</sup> In welchem Ausmaß Verdrängungseffekte auftreten sollten, ist jedoch theoretisch und empirisch umstritten, vgl. etwa Glazer, A., und Konrad, K.A., *Private Provision of Public Goods, Limited Tax Deductibility, and Crowding Out*, *Finanzarchiv*, N.F. 50, 1993, S. 203 – 216. Für eine Übersicht über die empirische Evidenz zu diesem Verdrängungseffekt vgl. Frey, B.S., und Jegen, R., *Motivation Crowding Theory: A Survey of Empirical Evidence*, *Journal of Economic Surveys* 15, 2001, S. 589 – 611.

Insgesamt lässt sich nach alledem feststellen, dass die staatliche Förderungsbedürftigkeit privat bereitgestellter Kollektivgüter aus mehreren Gründen nicht so selbstverständlich zu bejahen ist, wie es eine oberflächliche Analyse des Problems nahe legt.

### 3.5 *Der Spendenabzug*

Mit dem Spendenabzug wird der Bürger an der Entscheidung beteiligt, in welchem Umfang die private Bereitstellung von Kollektivgütern gefördert werden soll. Der Staat prüft nur, ob die gesetzlichen Voraussetzungen für einen Spendenabzug erfüllt sind. Das Ausmaß der staatlichen Förderung ist zwar durch die gesetzlichen Spendenabzugsgrenzen nach oben hin begrenzt, bis zu dieser Obergrenze aber allein von der Spendenbereitschaft der Steuerzahler abhängig.

Der Spendenabzug von der Bemessungsgrundlage der progressiven Einkommensteuer macht die Stärke der staatlichen Förderung vom persönlichen Steuersatz des Spenders abhängig. Diese Abhängigkeit kann man kritisieren. Grundsätzlich sollte sich das Ausmaß der Subventionierung an der Summe der Zahlungswilligkeiten orientieren, die alle externen Nutznießer für eine Ausweitung der Tätigkeit haben. Hieraus folgt, dass der effiziente Subventionssatz eigentlich keinen direkten Bezug zum persönlichen Einkommensteuersatz des Spenders aufweist. Der effiziente Subventionssatz kann sowohl höher als auch niedriger als der persönliche Einkommensteuersatz sein und insbesondere nach der Art des zu fördernden Zwecks variieren. Theoretisch gilt, dass der effiziente Subventionssatz um so höher ausfallen sollte, je mehr externer Nutzen gestiftet wird.

Da der Umfang externer Nutzen in der Praxis schwer zu quantifizieren ist, müssen bei einer Subventionierung indessen auch pragmatische Lösungen erwogen werden. Die Festsetzung des Subventionssatzes auf dem Niveau des Einkommensteuersatzes ist als ein solcher pragmatischer Lösungsansatz zu begreifen. Für ihn spricht folgende Überlegung: Wird zu Gunsten des gemeinnützigen Zwecks Lohnverzicht geübt – man denke an unbezahlte Mehrarbeit und ehrenamtliche Tätigkeit –, verzichtet nicht nur der Leistende auf seinen Lohn, sondern auch der Staat auf die rechnerisch fällige Lohnsteuer. Im materiellen Ergebnis kommt es zu einer Gleichsetzung von Subventions- und Steuersatz. Will man staatlicherseits nicht zwischen ehrenamtlicher Tätigkeit und Geldspenden diskriminieren, drängt sich auch bei letzteren eine Gleichsetzung von Steuer- und Subventionssatz auf.

Allerdings hat der Abzug der Spenden von der Bemessungsgrundlage den Nachteil, dass das Maß des Steuervorteils mit der Höhe des zu versteuernden Einkommens des Spenders wächst. Das dürfte sich in der Struktur der Spendentätigkeit widerspiegeln. Jedenfalls ist theoretisch zu erwarten, dass mehr für Zwecke gespendet wird, die von den Beziehern hoher Einkommen als wichtig angesehen werden, zumal mit dem Einkommen auch die Fähigkeit zu spenden wächst. Dem kann man dadurch entgegenwirken, dass der Abzug von der Bemessungsgrundlage der Höhe nach begrenzt wird. Darüber hinaus bieten sich zwei weitere



Möglichkeiten an: Entweder wird der Abzug von der Bemessungsgrundlage durch einen Abzug von der Steuerschuld ersetzt, oder die unerwünschten Verteilungswirkungen des Abzugs von der Bemessungsgrundlage werden dadurch ausgeglichen, dass der Staat selbst dort kompensierend fördert, wo die Spendentätigkeit gering ist. Eine solche Ausgabenpolitik stünde auch in vollem Einklang mit dem Subsidiaritätsprinzip.

### 3.6 *Instrumente der Förderung von Kollektivgütern im Vergleich*

Die Ausführungen im Abschnitt 3.4 haben deutlich gemacht, dass nicht jede private Bereitstellung von Kollektivgütern förderungsbedürftig ist. Die Stärkung intrinsischer Motivation und sozialer Anerkennung eines bürgerschaftlichen Engagements müssen Vorrang genießen. Nur wenn dies nicht ausreicht, kommt eine finanzielle staatliche Förderung in Betracht. In diesem Fall stellt sich die weitere Frage, ob eher auf direkte Zuschüsse des Staates, auf Steuerbefreiungen und/oder auf Spendenabzug zu setzen ist.

Für Zuschüsse des Staates spricht, dass sie regelmäßig neu beschlossen werden müssen und im Haushaltsplan erkennbar sind. Folglich ist hier eine höhere Transparenz und eine bessere Kontrolle möglich. Die Politik kann sich in jedem Einzelfall die Entscheidung vorbehalten, ob die private Bereitstellung eines Kollektivgutes gefördert werden soll. Ein solcher politischer Ermessensspielraum kann aber auch als Nachteil begriffen werden. Denn mit dem Gemeinnützigkeitsrecht soll gerade ein bürgerschaftliches Engagement gefördert werden, das unter Umständen im Widerspruch zu einem parlamentarischen Mehrheitswillen steht. Abgabenrechtliche Privilegien einschließlich Spendenabzug sind zu gewähren, wenn der verfolgte Zweck die geforderten gesetzlichen Kriterien erfüllt; ein politischer Ermessensspielraum besteht hier nicht.

Die Gewährung staatlicher Zuschüsse setzt öffentliche Einnahmen, also in der Regel Steuern voraus. Bei einer Besteuerung kommt es zu Ausweichhandlungen und damit zu Zusatzlasten. Es ist nicht einfach, diese zu quantifizieren. Sie dürften gleichwohl bei den lohnabhängigen Abgaben – marginal gesehen – über 50 Prozent hinausgehen. Das bedeutet, dass dem privaten Sektor mindestens 1,50 € Realeinkommen entzogen wird, wenn der Staat einen zusätzlichen Euro vereinnahmt.<sup>41</sup> Die Zusatzlasten sind den Kosten der Erhebung und Entrichtung hinzuzurechnen, die bei der Lohnsteuer in einer Größenordnung von sechs Prozent veranschlagt werden.<sup>42</sup>

---

<sup>41</sup> Richter, W.F., Wirkungen von Steuern und Sozialbeiträgen, Beitrag für die 30. Jahrestagung der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft, 19./20. September 2005 in Freiburg.

<sup>42</sup> Rheinisch-Westfälisches Institut für Wirtschaftsforschung, Ermittlung von Tax Compliance Cost, Essen, 2003. Die Erhebungs- und Entrichtungskosten werden in den folgenden Berechnungen der maximal tolerierbaren Spendeneinwerbungskosten vernachlässigt.

Allerdings ist auch die Spendeneinwerbung mit Kosten verbunden, welche die verwendungsfähigen Mittel schmälern. Nur solange die Kosten der Spendeneinwerbung in vertretbarem Rahmen bleiben, ist die Spendenfinanzierung allokatiospolitisch gesehen der staatlichen Zuschussgewährung überlegen. Daher empfiehlt es sich, bei der Verausgabung gespendeter Mittel auf einer öffentlichen Rechenschaftslegung zu insistieren und für die Kosten der Einwerbung eine Obergrenze einzuführen. Hierbei sollte man sich an den Zusatzlasten der Besteuerung orientieren. Akzeptiert man eine Lohnelastizität von 50 Prozent als groben Schätzwert, wären 20 bis 25 Prozent die maximal vertretbare Obergrenze für die Kosten der Spendeneinwerbung. Diese Grenze wird nachstehend theoretisch begründet.

### **Die maximal tolerierbaren Kosten der Einwerbung von Spenden**

Bei der Verausgabung eines zusätzlichen Euros konkurriert die Spendenfinanzierung mit der Steuerfinanzierung. Bei der Spendenfinanzierung fallen Zusatzlasten der Einwerbung  $k_w$  und bei der Steuerfinanzierung Zusatzlasten  $k_t$  an. Letztere wachsen mit der Höhe  $t$  der effektiven Grenzbelastung und mit der Bereitschaft, der Steuer auszuweichen. Die Stärke der Ausweichreaktion wird bei Abgaben auf Arbeit, die zum Vergleich dienen sollen, durch die einkommenskompensierte Lohnelastizität  $\eta$  gemessen. Die Spendenfinanzierung ist der Steuerfinanzierung solange überlegen, wie die verursachten Kosten die steuerlichen Zusatzlasten nicht übersteigen. Die maximal tolerierbaren Grenzkosten der Spendeneinwerbung  $k_w$  sind nach der Formel

$$(1 + k_w)[1 - t + t(1 + k_t)] = 1 + k_t \quad (1)$$

zu ermitteln. Der linke eckige Klammerausdruck von (1) bringt zum Ausdruck, dass der Spender seinen Anteil  $1-t$  freiwillig hergibt, während der verbleibende Anteil  $t$  zu Lasten des Steueraufkommens geht und Zusatzlasten verursacht. Bezieht man die Kosten der Spendeneinwerbung auf die eingeworbene Spende, so fragt man nach  $\beta \equiv k_w / (1 + k_w)$ . Auflösung von (1) ergibt

$$\beta = (1 - t) \frac{k_t}{1 + k_t} . \quad (2)$$

Formel (2) zeigt, dass die *maximal tolerierbare Quote der Spendeneinwerbungskosten*  $\beta$  von den steuerlichen Zusatzlasten abhängt und mit diesen steigt.

Nach einer theoretisch fundierten Faustformel<sup>43</sup> gilt

$$k_t = \frac{t}{1-t} \eta, \quad (3)$$

wobei  $\eta$  die einkommenskompensierte Lohnelastizität misst. Setzt man (3) in (2) ein, erhält man

$$\beta = \frac{t(1-t)\eta}{1-t+t\eta} = \frac{\eta}{\frac{1}{t} + \frac{\eta}{1-t}}. \quad (4)$$

Dieser Ausdruck steigt mit  $\eta$ . Die Abhängigkeit vom effektiven Steuersatz auf Arbeit  $t$  ist dagegen nicht monoton. Der Ausdruck (4) wird Null für  $t=0$  und  $t=1$ . Maximal wird er bei festem  $\eta$  für ein solches  $t$ , das der notwendigen Bedingung  $(1-t)^2 = \eta t^2$  genügt. Löst man diese Bedingung nach  $t$  auf, erhält man  $t = 1/(1 + \sqrt{\eta})$ . Einsetzen in (4) ergibt

$$\beta \leq \frac{1}{(1 + 1/\sqrt{\eta})^2}. \quad (5)$$

Die Formel (5) zeigt, dass die maximal tolerierbare Quote der Spendeneinwerbungskosten nach oben beschränkt ist und dass die obere Schranke wesentlich von der einkommenskompensierten Lohnelastizität abhängt. In einer jüngeren Studie für Deutschland werden einkommenskompensierte Lohnelastizitäten  $\eta$  in Höhe von 0,22 für Männer im Alter zwischen 40 und 59 Jahren und 0,53 (20 bis 39 Jahre) bis 0,57 (40 bis 59 Jahre) für Frauen geschätzt.<sup>44</sup> In den USA rechnet man näherungsweise mit  $\eta=1/2$  und in jedem Fall mit Werten unter Eins.<sup>45</sup>

---

<sup>43</sup> Vgl. etwa M. Feldstein, Structural Reform of Social Security, Journal of Economic Perspectives, Spring 2005, S. 43.

<sup>44</sup> Vgl. Fenge, R., Übelmesser, S., und Werding, M., On the Optimal Timing of Implicit Social Security Taxes Over the Life Cycle, Finanzarchiv, N.F. 62, 2006, S. 68 – 107, insbesondere Tabelle 3, S. 89. Die dort geschätzte kompensierte Lohnelastizität für Männer im Alter zwischen 20 und 39 Jahren ist statistisch allerdings nicht signifikant von Null verschieden.

<sup>45</sup> Vgl. Feldstein, a.a.O. Argumente für die Wahl von Werten unter Eins liefert auch die jüngste Metaanalyse zu unkompenzierten Lohnelastizitäten von Evers, M., de Mooij, R.A., und van Vuuren, D.J., What Explains the Variation in Estimates of Labour Supply Elasticities?, CESifo Working Paper No. 1633, München 2005.

Akzeptiert man  $\eta=1/2$  für Deutschland und setzt diesen Wert in (5) ein, ergibt sich  $\beta \leq 17,15\%$ . Die rechte Seite von (5) steigt auf 25%, wenn man für  $\eta$  den unrealistisch hohen Wert Eins einsetzt. Danach sind Spendenbeschaffungskostenquoten über 20% kritisch zu sehen und über 25% in keinem Fall vertretbar.<sup>46</sup>

Entscheidet man sich dafür, die private Bereitstellung von Kollektivgütern statt durch Zuschüsse mit den Instrumenten des Abgabenrechts zu fördern, bleibt zu klären, welche Arten von Abgaben zum Einsatz kommen sollten.

Umsatzsteuerliche Privilegien sind grundsätzlich wenig geeignet: Steuerpflichtige Umsätze setzen regelmäßig Lieferungen oder sonstige Leistungen gegen Entgelt voraus, und Entgeltlichkeit bedeutet praktizierten Nutzungsausschluss, was wiederum der geforderten Kollektivguteigenschaft widerspricht. Eine Ausnahme kann nur in Betracht kommen, wenn Lieferungen und Leistungen zwar gegen Entgelt, aber in mildtätiger Absicht unter Selbstkosten abgegeben werden. Auf diesen Fall wird noch einzugehen sein.

Da sich Kollektivgüter nicht erwerbswirtschaftlich bereitstellen lassen und dies in ihrer Natur liegt, ist auch eine körperschaftsteuerliche Privilegierung bei wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben (§ 14 Satz 1 AO) kein sachgerechtes Förderinstrument. Ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb und die Bereitstellung eines Kollektivgutes sind nicht miteinander zu vereinbaren. Eine Steuervergünstigung wegen Gemeinnützigkeit lässt sich hier allenfalls für eine an entsprechende Voraussetzungen geknüpfte Verwendung der erzielten Gewinne rechtfertigen.

Etwas anderes gilt allgemein, wenn Erträge aus einem Vermögen im Sinne des § 14 Satz 3 AO ausschließlich für die Bereitstellung eines Kollektivgutes eingesetzt werden. Vermögenserträge fallen an, wenn die Verwendung eines Vermögens in die Zukunft vertagt und das Vermögen zwischenzeitlich angelegt wird. Eine Ertragsbesteuerung würde den Aufschub der Mittelverausgabung hemmen und einer wirtschaftlichen Vermögensverwendung deshalb vielfach hinderlich sein. Deshalb ist in diesem Fall eine körperschaftsteuerliche Freistellung der Erträge nicht nur vertretbar, sondern sogar zu fordern.

---

<sup>46</sup> Die Art, in welcher die Werte 17,15% bzw. 25% ermittelt wurden, hat den Vorteil, dass man keine konkreten Annahmen über den wahren effektiven Grenzsteuersatz auf Arbeit  $t$  machen muss. Die Werte 17,15% und 25% sind obere Schranken, die bei keinem  $t$  überschritten werden. Der Nachteil der Berechnungsmethode ist, dass die Schranken möglicherweise zu großzügig ermittelt wurden. Daher würde man gerne wissen, welche Werte sich für  $\beta$  ergeben, wenn man mit einem empirisch fundierten effektiven Grenzsteuersatz arbeitet. Das Problem ist dann, dass die Ermittlung von  $t$  stark von der Ermittlungsmethode abhängt. In der Literatur wird ein Wert  $t=52,6\%$  genannt. Vgl. Richter, W.F., Wirkungen von Steuer- und Sozialbeiträgen, a.a.O. Akzeptiert man diesen Wert und setzt ihn gemeinsam mit  $\eta=1/2$  bzw.  $\eta=1$  in (4) ein, erhält man mit  $\beta=16,9\%$  bzw.  $\beta=24,9\%$  Werte, die überraschend wenig von den oberen Schranken 17,15% und 25% abweichen. Daher wird auch im Text mit letzteren gearbeitet.

Auf sonstige abgabenrechtliche Vergünstigungen, auch solche im Rahmen der Gewerbe-, Grund- und Erbschaftsbesteuerung, wird später eingegangen.

### 3.7 *Folgerungen für den staatlichen Handlungsbedarf*

Die allokatonspolitische Analyse legt es wie gesagt nahe, eine abgabenrechtliche Privilegierung wegen Gemeinnützigkeit auf die private Bereitstellung eines Kollektivgutes zu beschränken. Für ein Kollektivgut ist wesentlich, dass die Allgemeinheit von der Bereitstellung profitiert, einerlei, ob dies beabsichtigt ist oder nicht. Ist eine Tätigkeit lediglich für einen fest umrissenen Kreis von Personen wie beispielsweise die zahlenden Mitglieder eines Vereins oder die Einwohner einer Kommune von Nutzen, fehlt Gemeinnützigkeit im strengen Sinne. Eine solche Tätigkeit mag unter anderen Gesichtspunkten förderungswürdig sein, und ggf. mag auch staatliches Handeln auf lokaler Ebene im Betracht kommen, eine allgemeine steuerliche Begünstigung ist jedoch allokatonspolitisch nicht begründbar.<sup>47</sup>

Selbst für den Fall, dass ein privat bereitgestelltes Kollektivgut unstreitig der Allgemeinheit nutzt, ist eine steuerliche Begünstigung wegen Gemeinnützigkeit nicht immer zu bejahen. Vielmehr muss zusätzlich zwischen Förderungswürdigkeit und Förderungsbedürftigkeit unterschieden werden. Die Förderungsbedürftigkeit lässt sich nämlich infrage stellen, wenn Tätigkeiten zwar von allgemeinem Nutzen sind, aber zusätzlich oder gar überwiegend auch persönliche Motive und privater Nutzen eine Rolle spielen (Abschnitt 3.4). Denn hier schafft soziale Anerkennung in unterschiedlichen Formen einen Anreiz für bürgerschaftliches Engagement, und monetäre Anreize wie steuerliche Vergünstigungen können sich in reinen Mitnahmeeffekten erschöpfen.

Schließlich sollte die Gewährung einer steuerlichen Begünstigung wegen Gemeinnützigkeit auch immer eine hinreichende Bedeutsamkeit der externen Nutzenstiftung voraussetzen. Nur wenn der Nutzen der Allgemeinheit die Kosten der Förderung übersteigt, ist letztere zu rechtfertigen. Die Prüfung der Bedeutsamkeit dürfte allerdings die Praxis vor nicht ganz einfach zu lösende Probleme stellen. Zum einen braucht ein Kollektivgut nicht von jedermann positiv bewertet zu werden. Technisch ausgedrückt, können die externen Effekte nicht nur positiv sondern auch negativ ausfallen. So wird etwa die Tätigkeit von Greenpeace nicht von jedermann gut geheißen. Zum anderen ist die Abschätzung des quantitativen Ausmaßes externer Nutzenstiftung schwierig. Hierzu gibt es Verfahren, die zur Ermittlung der individuellen

---

<sup>47</sup> Zur Evidenz für die Funktionsweise privater Bereitstellung lokaler öffentlicher Güter unter Abwesenheit steuerlicher Begünstigung vgl. Pommerehne, W.W., Feld, L.P., und Hart, A., Voluntary Provision of a Public Good: Results from a Real World Experiment, *Kyklos* 47, 1994, S. 505 – 518.

Wertschätzung von Kollektivgütern entwickelt wurden. Man unterscheidet direkte und indirekte Verfahren.<sup>48</sup>

Die indirekten Methoden, die auf eine substitutive oder komplementäre Beziehung eines Kollektivguts zu einem privaten Gut angewiesen sind, lassen sich nur in begrenztem Maße auf den Problembereich der Gemeinnützigkeit übertragen. Daher dürfte es zweckmäßiger sein, direkte Methoden heranzuziehen. Die gebräuchlichste direkte Methode zur Ermittlung der individuellen Zahlungsbereitschaften für Kollektivgüter stellt die kontingente Bewertungsmethode dar. Dabei wird eine (repräsentative) Stichprobe von Individuen in einem strukturierten Interview nach ihrer Zahlungsbereitschaft für ein Kollektivgut befragt. Letztlich soll im Rahmen der Befragung eine marktähnliche Situation simuliert werden, indem zum einen das zu bewertende Kollektivgut genau, gegebenenfalls mit visueller Unterstützung, definiert und beschrieben wird. Zum anderen muss den Befragten deutlich werden, dass die Befragungsergebnisse zwar für sie keine individuell zurechenbaren Konsequenzen haben, aber doch tatsächliche politische Entscheidungen nach sich ziehen. Diese Methode wird vor allem in den USA, in Skandinavien und in Österreich angewendet, beispielsweise um die Bewertung von Umweltschutzmaßnahmen oder Umwelthaftungsansprüchen zu ermitteln. Chancen, Risiken, Grenzen und die methodischen Voraussetzungen dieses Ansatzes sind mittlerweile hinreichend gesichert<sup>49</sup>, und eine Anwendung wäre auch in Deutschland vorstellbar.

#### 4. Kritik der praktizierten Förderung gemeinnütziger Zwecke

Im Abschnitt 3 ist im Einzelnen begründet worden, dass die private Bereitstellung von Kollektivgütern den Kernbereich förderungswürdiger und förderungsbedürftiger gemeinnütziger Tätigkeiten bildet. Dieser Bereich zeichnet sich durch externe Nutzenstiftung aus, deren Internalisierung die allokationspolitische Begründung für eine staatliche Förderung liefert. Zweck der abgabenrechtlichen Privilegierung ist die Vermeidung einer Unterversorgung

---

<sup>48</sup> Für eine Übersicht über diese Verfahren vgl. Pommerehne, W.W., Präferenzen für öffentliche Güter: Ansätze zu ihrer Erfassung. Mohr Siebeck, Tübingen 1987, sowie Pommerehne, W.W., und Römer, A.U., Ansätze zur Erfassung der Präferenzen für öffentliche Güter, Jahrbuch für Sozialwissenschaft 43, 1992, S. 171 – 210.

<sup>49</sup> Zur Diskussion über diese Methode vgl. Hausman, J., Contingent Valuation: A Critical Assessment, North-Holland, Amsterdam 1993, Kopp, R.J., Pommerehne, W.W., und Schwarz, N., Determining the Value of Non-Marketed Goods: Economic, Psychological, and Policy Relevant Aspects of Contingent Valuation Methods, Kluwer, Boston et al. 1997, Römer, A.U., Pommerehne, W.W., und Feld, L.P., Revealing Preferences for the Reduction of Public Risk: An Application of the CV Approach, Journal of Environmental Planning and Management 41, 1998, S. 477 – 503, und vor allem Carson, R.T., Contingent Valuation: A User's Guide, UCSD Economic Discussion Papers 99, 26, University of California at San Diego, 1999.

bei rein privater Leistungserbringung. An dieser allokatiospolitischen Zielsetzung müssen sich die Regelungen zur gesetzlichen Förderung gemeinnütziger Zwecke messen lassen.

Die Gewährung einer abgabenrechtlichen Förderung ist nach geltendem Recht an die Verfolgung eines steuerbegünstigten Zwecks im Sinne der Abgabenordnung geknüpft. Folglich müssen zunächst die allgemeinen Gemeinnützigkeitsvorschriften der Abgabenordnung überprüft werden, bevor Einzelfälle kritisch hinterfragt werden können. Der Aufbau dieses Abschnittes folgt dieser Logik. Abschnitt 4.1 problematisiert ausgewählte Regelungen der Abgabenordnung, Abschnitt 4.2 einzelsteuergesetzliche Vergünstigungen.

Gemeinnützige Körperschaften genießen nicht nur abgabenrechtliche Privilegien, sondern erhalten auch direkte staatliche Zuschüsse, sind bevorzugte Vertragspartner der Sozialleistungsträger bei der Delegation von sozialen Aufgaben und können außerdem Zivildienstleistende beschäftigen. Auf Letzteres wird im Abschnitt 4.3 gesondert eingegangen, weil darin eine Begünstigung liegt, die aus ökonomischer Sicht einer abgabenrechtlichen Privilegierung nahe kommt. Dagegen wird die Bevorzugung von gemeinnützigen gegenüber gewerblichen Vertragspartnern bei der Aufgabenerfüllung im sozialen Bereich nicht vertieft,<sup>50</sup> weil weniger abgabenrechtliche, sondern primär wettbewerbsrechtliche Fragen berührt werden (siehe auch 2.3). Nicht weiter behandelt werden außerdem sonstige ausgabenseitige Formen der Förderung. Beispiele hierfür sind etwa die kostenlose oder verbilligte Überlassung öffentlicher Räume (Schulsporthallen o.ä.) oder Zuwendungen für die Beschaffung von Sportgeräten insbesondere an Sportvereine.

## 4.1 Voraussetzungen für eine Steuerbegünstigung nach der Abgabenordnung

### 4.1.1 Steuerbegünstigte Zwecke

Die Abgabenordnung spricht von steuerbegünstigten Zwecken und unterscheidet gemeinnützige, mildtätige und kirchliche Zwecke. Mit dieser Auffächerung der Steuervergünstigung nach Art des verfolgten Zwecks will der Gesetzgeber den unterschiedlichen Erscheinungsformen gemeinnütziger Tätigkeit *im weiteren Sinne* Rechnung

---

<sup>50</sup> Beispielsweise ist gemeinnützigen Anbietern nach §§ 76 Abs. 1 SGB; 10 Abs. 5 BSHG das ausschließliche Recht vorbehalten, gegen Kostenerstattung bzw. Entgelt Aufgaben der öffentlichen Träger ganz bzw. teilweise zu erledigen. Vgl. Münder, J. und von Boetticher, A., Auswirkungen des Europäischen Wettbewerbsrechts auf die Privilegierung gemeinnütziger Anbieter sozialer Dienstleistungen in Deutschland, 2002.

tragen. Durch die Ausdifferenzierung werden die Gemeinsamkeiten einer staatlichen Förderung allerdings eher undeutlich.

#### 4.1.2 *Förderung der Allgemeinheit*

Gemeinnützigkeit im engeren Sinne setzt nach § 52 Abs. 1 AO voraus, dass die Allgemeinheit durch die Tätigkeit gefördert wird. Es muss sich also um die private Bereitstellung eines Kollektivgutes handeln. Das bedeutet insbesondere, dass lediglich die Art der Tätigkeit eine abgabenrechtliche Privilegierung begründen kann. Eine bestimmte Organisationsform kann als solche keine Begünstigung rechtfertigen.

Eine Förderung der Allgemeinheit ist nicht gegeben, wenn der Kreis der Personen, dem die Förderung zugute kommt, fest abgeschlossen ist. Ökonomisch gesprochen darf die externe Nutzenstiftung nicht auf Gruppen von Personen begrenzt sein. Tätigkeiten, von denen lediglich die Mitglieder eines Klubs oder eines Vereins profitieren, dienen nicht im strengen Sinne der Allgemeinheit, so dass eine steuerliche Vergünstigung wegen Gemeinnützigkeit nicht gerechtfertigt ist. Gleiches gilt für Tätigkeiten, deren externe Nutzenstiftung räumlich begrenzt ist („lokale Kollektivgüter“). Eine solche restriktive Konzeption von Gemeinnützigkeit ist allokationstheoretisch richtig. Die Möglichkeit eines Nutzungsausschlusses von Personen, die keine Klubmitglieder oder die nicht lokal ansässig sind und daher nicht mitkonsumieren (können), schafft – jedenfalls grundsätzlich – die Voraussetzung für eine effiziente wettbewerbliche Bereitstellung solcher Güter. Sofern nur hinreichend viele Vereine oder Standorte um einen Beitritt bzw. eine Ansiedelung konkurrieren, darf man davon ausgehen, dass es zu einer effizienten Internalisierung der klubintern bzw. lokal wirkenden externen Nutzenstiftung kommt. Der Gemeinnützigkeitskonzeption nach § 52 Abs. 1 AO liegt also insoweit eine allokationstheoretisch zutreffende Abgrenzung zugrunde.

Dieses Ergebnis wird jedoch unterlaufen, wenn und soweit im Absatz 2 der gleichen Vorschrift Tätigkeiten aufgelistet werden, bei denen das Gesetz offensichtlich von einer Förderung der Allgemeinheit ausgeht, obwohl die tatbestandlichen Voraussetzungen des Absatzes 1 nicht erfüllt sind. Die Literatur ist sich darin einig, dass Absatz 2 eigentlich nur Absatz 1 konkretisieren soll, die aufgezählten Beispiele aber tatsächlich mit dem Zweck des Absatz 1 in weiten Teilen unvereinbar sind. Warum z.B. der Hundesport, die Tier- und Pflanzenzucht, die Kleingärtnerei, Amateurfunken, Modellflug etc. heutzutage eine Förderung wegen Gemeinnützigkeit verdienen, ist nicht ohne weiteres nachzuvollziehen. In den seltensten Fällen reicht die externe Nutzenstiftung über einen fest abgeschlossenen Kreis von Personen hinaus. Ein besonders krasses Beispiel für die konzeptionellen Ungereimtheiten des gesetzlichen Gemeinnützigkeitsrechts ist § 52 Abs. 2 Nr. 2 AO. Danach gilt Schach als Sport, während z.B. Bridge und Go nicht erwähnt sind.



### 4.1.3 *Zur Förderung des Sports wegen Gemeinnützigkeit*

Da die Förderung des Sports wegen Gemeinnützigkeit im politischen Raum auf breite Zustimmung stößt, sollen das Für und Wider etwas eingehender diskutiert werden.

Ob Sport allgemein als förderungsbedürftige gemeinnützige Tätigkeit angesehen werden kann, ist zweifelhaft.<sup>51</sup> Die Einübung gemeinsamer Regeln und des Fair-Play-Gedankens reicht als Begründung jedenfalls nicht, da derartige Ziele auch durch andere, nicht gemeinnützige Aktivitäten gefördert werden. Zwar lassen sich mit Hilfe des Sports immer soziale und am Gemeinsinn orientierte Zwecke verfolgen. Damit ist aber keine trennscharfe Grenzziehung zwischen begünstigtem Sport und nicht förderungswürdiger sonstiger geselliger Freizeitaktivität möglich. Hinzu kommt, dass sich die negativen Anreize der Besteuerung auf Arbeit verschärfen, wenn Freizeitbetätigungen – und mögen sie noch so sinnvoll sein – subventioniert werden. Außerdem treten Wettbewerbsstörungen ein, wenn sportliche Betätigungen in Vereinen allgemein gefördert werden, in gewerblichen Fitnessstudios dagegen nicht. Steuerliche Vergünstigungen für jede Art von sportlicher Betätigung sind folglich alloktionstheoretisch kaum begründbar.

Eine Ausnahme lässt sich allerdings für den Jugendsport rechtfertigen. Denn eine sportliche Betätigung im Verein entwickelt und stärkt hier die Bereitschaft zu eigenverantwortlichem Handeln und übt soziales Verhalten, „Teamgeist“, Grundregeln des fairen Wettbewerbs usw. ein. Eine Förderung nur des Jugendsports müsste jedoch durch den Einsatz zielgenauere Instrumente verwirklicht werden, beispielsweise durch eine auf die Anzahl jugendlicher Vereinsmitglieder abgestellte Spendenabzugsfähigkeit oder entsprechend gebundene Zuschüsse.

Ob auch sportliche Betätigungen darüber hinaus, etwa aus gesundheitspolitischen Gründen, steuerlich förderungswürdig sind, wird im Beirat unterschiedlich beurteilt. Gegen eine weitergehende Begünstigung des Sports spricht nach Ansicht einer Mehrheit, dass es eines paternalistischen Politikverständnisses bedarf, wenn man mit dem Hinweis auf die Gesundheit die staatliche Förderung des Sports rechtfertigen wollte. Wohlfahrtsökonomisch betrachtet sei Gesundheit ein Gut, das zuallererst dem Einzelnen selbst nutze. Insofern sei in erster Linie auf Konsumentensouveränität und Eigenverantwortung zu setzen. Sofern die gesundheitlichen Folgen mangelnder Bewegung zu wenig gesehen werden, sei Aufklärungsarbeit zu leisten. Wenn Sorge bestehe, dass die Kosten einer ungesunden Lebensweise auf die Versichertengemeinschaft abgewälzt würden, dann sollte es Aufgabe der Versicherungen sein, durch gezielte Anreize auf das Verhalten der Versicherten einzuwirken. Der Beirat ist sich allerdings einig, dass der Sport in Vereinen wegen seiner gesellschaftspolitischen Bedeutung,

---

<sup>51</sup> Für eine ausführliche Erörterung vgl. Gutachten der Unabhängigen Sachverständigenkommission zur Prüfung des Gemeinnützigkeits- und Spendenrechts, 1988, a.a.O., S. 127-144. Anderer Auffassung ist die Enquete-Kommission, Bundestagsdrucksache 14/8900 vom 3. Juni 2002.

insbesondere seiner integrativen Kraft, über den Jugendsport hinaus der Allgemeinheit nutzt. Ein Teil des Beirats hält dies für so gewichtig, dass er an einer Förderung des Sports im Allgemeinen festhalten will. Die Mehrheit sieht darin keine hinreichende ökonomische Begründung.

Neben dem aktiv betriebenen Sport gibt es den Sport als passive Freizeitgestaltung. Dieser verdient jedenfalls keine steuerliche Förderung. Zwar haben sportliche Großveranstaltungen von nationalem Interesse den Charakter von Kollektivgütern: Jedermann partizipiert am Erfolg und rivalisiert dabei – konsumtheoretisch betrachtet – nicht mit seinen Mitmenschen. Dennoch ist eine steuerliche Förderung kritisch zu sehen. Das zeigt die allokationstheoretische Analyse. Als private Anbieter des Kollektivgutes fungieren bei sportlichen Großveranstaltungen die Aktiven bzw. die Vereine oder Verbände. Sofern Eintrittsgelder und Einnahmen aus Übertragungen des Ereignisses die Kosten nicht decken, spricht insbesondere Folgendes gegen eine steuerliche Förderung: Einmal dürfte hier Liebhaberei im steuerlichen Sinne gegeben sein. Zum anderen liegt eine Parallele zum Mäzenatentum nahe. Wenn immer das private Angebot von Kollektivgütern mit den Namen von Individuen in Verbindung steht, können Mechanismen sozialer Anerkennung wirken, die eine steuerliche Unterstützung verzichtbar erscheinen lassen (Abschnitt 3.4).

Als Fazit ist festzuhalten, dass sich zwar eine zielgenauere steuerliche Förderung des Jugendsports rechtfertigen lässt, dass aber eine allgemeine steuerliche Förderung des Sports wegen Gemeinnützigkeit ökonomisch nicht begründbar ist. Ein Teil des Beirats möchte jedoch aus gesellschaftspolitischen Gründen (Sport als Mittel von Verständigung und Integration) an einer allgemeinen Förderung des Sports in Vereinen festhalten.

#### *4.1.4 Förderung wegen Mildtätigkeit*

Bei Mildtätigkeit sollte das Gesetz deutlicher machen, dass die staatliche Förderung durch das Interesse der Allgemeinheit an der unterstützenden Tätigkeit begründet wird. Dieses Interesse ergibt sich aus der Entlastung des Staates bei der Erfüllung von Aufgaben, die zu seinen Pflichten gerechnet werden müssen. Eine derartige Begründung nährt indes Zweifel an der abgabenrechtlichen Regelung, auch dann noch Mildtätigkeit anzuerkennen, wenn Personen unterstützt werden, deren Bezüge das Vier- bis Fünffache des Regelsatzes der Sozialhilfe erreichen. Von einer Entlastung des Staates kann in solchen Fällen wohl nicht gesprochen werden. Zumindest erscheint die entsprechende Bestimmung in § 53 Nr. 2 AO mit dem Anspruch auf Sozialhilfe schlecht abgestimmt.

#### *4.1.5 Förderung wegen Verfolgung kirchlicher Zwecke*

Die Steuerbegünstigung der Verfolgung kirchlicher Zwecke betrifft nicht die Zwecke, die von Religionsgesellschaften verfolgt werden, die den Status einer Körperschaft des öffentlichen Rechts haben. Vielmehr geht es um andere Körperschaften, z.B. Kirchenbauvereine und kirchliche Unterstützungskassen, die kirchliche Zwecke verfolgen und auf diese Weise Religionsgemeinschaften unterstützen, die Körperschaften des öffentlichen Rechts sind. Die öffentlich-rechtlichen Religionsgemeinschaften sind also die geförderten Subjekte. Mit der Unterstützung öffentlich-rechtlicher Religionsgemeinschaften wird zwar „regelungstechnisch“ auf eine bestimmte Organisationsform des geförderten Subjekts abgestellt; die Steuerbegünstigung der unterstützenden Körperschaften erfolgt jedoch deshalb, weil die Wahrnehmung religiöser Interessen durch die öffentlich-rechtlichen Religionsgemeinschaften eine besondere gesellschaftliche Bedeutung für das öffentliche Leben und die staatliche Rechtsordnung hat (Pflege des gemeinsamen kulturellen Erbes usw.).

Soweit Religionsgemeinschaften selbst gemeinnützige Zwecke im engeren Sinne oder mildtätige Zwecke verfolgen, gehören sie ebenfalls zu den steuerbegünstigten Körperschaften. Spenden an Religionsgemeinschaften sind in diesem Fall steuerlich abzugsfähig. Das gilt bei öffentlich-rechtlichen wie bei privatrechtlichen Religionsgemeinschaften. Bei der Verfolgung der jeweiligen ideellen Zwecke sind Religionsgemeinschaften allgemein nicht steuerpflichtig. Das Kirchensteuererhebungsrecht der öffentlich-rechtlichen Religionsgemeinschaften ist verfassungsrechtlich garantiert (Art. 140 Grundgesetz i.V.m. Art. 137 Abs. 6 Weimarer Reichsverfassung). Über eine Abzugsfähigkeit der gezahlten Kirchensteuer von der einkommensteuerrechtlichen Bemessungsgrundlage entscheidet der einfache Gesetzgeber. In Deutschland sind gezahlte Kirchensteuern seit 1920 mit einer Unterbrechung von 1939 – 1948 als Sonderausgaben abzugsfähig. Die Rechtfertigung der Abzugsfähigkeit war von Anfang an umstritten. Die aktuellen Einkommensteuerreformwürfe halten an der Abzugsfähigkeit der an steuererhebungsberechtigte öffentlich-rechtliche Religionsgemeinschaften gezahlten Kirchensteuern fest, verlangen aber eine Ausdehnung auf vergleichbare Pflichtbeiträge an sonstige Religionsgemeinschaften. Dem lässt sich allerdings entgegenhalten, dass der Staat nicht alle Religionsgemeinschaften gleich behandeln muss, sondern nach Größe, Verbreitung, historischer und kultureller Stellung in der staatlichen Gemeinschaft differenzieren kann.

#### *4.1.6 Selbstlosigkeit*

Die Verfolgung gemeinnütziger, mildtätiger und kirchlicher Zwecke muss immer zusätzlich selbstlos sein. Selbstlosigkeit setzt nach § 55 der Abgabenordnung voraus, dass nicht in erster Linie eigenwirtschaftliche Zwecke verfolgt werden. In Abschnitt 3.1 wurde dargelegt, dass diese Forderung ökonomisch im Sinne einer externen Nutzenstiftung verstanden werden sollte. Durch die zu fördernde Tätigkeit müssen Dritte positiv betroffen sein und eine Gegenleistung

darf nicht zu erwarten sein. Es muss also zu befürchten sein, dass die Tätigkeit ohne steuerliche Förderung nur in unzureichendem Maße ausgeübt wird.

Wenn man diese allokationstheoretisch begründete Auffassung von Selbstlosigkeit als richtig ansieht, erweisen sich die tatbestandlichen Kriterien der Abgabenordnung als wenig sachgerecht. Nach § 55 AO verlangt Selbstlosigkeit den Verzicht auf die Verfolgung „eigenwirtschaftlicher Zwecke“, was durch den Verzicht auf eine eigennützige Gewinnverwendung konkretisiert wird: Personen, die der zu fördernden Körperschaft als Mitglieder, Gesellschafter oder auf sonstige Weise nahe stehen, dürfen keine Gewinnanteile oder unverhältnismäßig hohen Vergütungen erhalten. Diese tatbestandliche Konkretisierung von Selbstlosigkeit ist indessen nicht geeignet, eine staatliche Förderung zu rechtfertigen. Sie lässt keinen Bezug zu externer Nutzenstiftung erkennen und ist nicht hinreichend restriktiv. Vielmehr ist Selbstlosigkeit bereits dann zu verneinen, wenn kostendeckende Erlöse erwirtschaftet werden. Und in der Tat wird Eigenwirtschaftlichkeit bei öffentlichen Unternehmen traditionell im Sinne von Kostendeckung verstanden, ohne dass damit aber das Recht auf staatliche Förderung verknüpft würde. Die Abgabenordnung misst Selbstlosigkeit insofern an nicht sachgerechten Kriterien und schafft steuerliche Subventionstatbestände, die allokationstheoretisch nicht zu rechtfertigen sind.

Aber selbst wenn keine Kostendeckung erzielt wird, ist eine staatliche Förderung nicht zwingend. Erforderlich ist vielmehr, dass externer Nutzen in bedeutsamem Umfang erzeugt wird. Und auch dann sollten steuerliche Vergünstigungen und staatliche Zuschüsse immer nur subsidiär in Betracht kommen. Insbesondere ist eine mögliche Verstärkung des bürgerschaftlichen Engagements durch mehr soziale Anerkennung der bessere Weg, jedenfalls solange keine allokativen Defizite zu erkennen sind (Abschnitt 3.4).

Allerdings ist der Verzicht auf eine eigennützige Gewinnverwendung ein organisatorisches Merkmal, das für die Tätigkeit von Körperschaften in der Außenwahrnehmung von großer Bedeutung sein kann. Beispielsweise lässt sich leicht nachvollziehen, dass die Nachfrage nach persönlichen Dienstleistungen im pflegerischen Bereich durch das Versprechen, keine Gewinne erwirtschaften zu wollen, positiv beeinflusst wird. Das heißt, dass die Nachfrage für spezielle Tätigkeiten von deren Non-Profit-Charakter beeinflusst wird.

#### *4.1.7 Keine wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe*

Die Abgabenordnung unterscheidet steuerbegünstigte gemeinnützige Tätigkeiten und steuerpflichtige wirtschaftliche Geschäftsbetriebe. Gemäß § 14 Satz 1 AO ist ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb eine selbständige nachhaltige Tätigkeit, durch die Einnahmen oder andere wirtschaftliche Vorteile erzielt werden und die über den Rahmen einer Vermögensverwaltung hinausgeht; die Absicht, Gewinn zu erzielen, ist nicht erforderlich. Nach den Ausführungen in Abschnitt 3 sind keine Gründe erkennbar, warum ein wirtschaftlicher

Geschäftsbetrieb in irgendeiner Form steuerlich privilegiert werden sollte; das gilt auch für wirtschaftliche Betätigungen von Vereinen. Die Erzielung von Einnahmen am Markt bedeutet Nutzungsausschluss, so dass die für eine steuerliche Förderung notwendige private Bereitstellung eines Kollektivgutes fehlt; eine Ausnahme gilt nur bei Mildtätigkeit. Ein nicht mildtätig wirkender wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb sollte immer steuerpflichtig sein. Das ist nach geltendem Recht jedoch nicht der Fall. Die Abgabenordnung schließt zwar wirtschaftliche Geschäftsbetriebe grundsätzlich von steuerlichen Vergünstigungen aus, durchbricht diese Regel aber gleich mehrfach, ohne dass hierfür eine sachliche Rechtfertigung vorliegt. Insbesondere dürfen nach § 64 Abs. 3 AO Einnahmen einschließlich Umsatzsteuer bis 30.678 Euro erwirtschaftet werden, ohne dass Körperschaft- und Gewerbesteuerpflicht besteht. Das ist entschieden zu großzügig. Weitere ungerechtfertigte Einschränkungen der Steuerpflicht bestehen darin, dass

- eine wirtschaftliche Betätigung für die Steuerbegünstigung solange unschädlich ist, wie sie der Körperschaft bei einer Gesamtbetrachtung nicht das Gepräge gibt,
- Geschäftsbetriebe, die in der Form eines Zweckbetriebes geführt werden, unter bestimmten Voraussetzungen steuerlich dem begünstigten Bereich der Körperschaft zuzurechnen sind und
- Krankenhäuser und Einrichtungen der Wohlfahrtspflege unter erleichterten Voraussetzungen als steuerbegünstigte Zweckbetriebe gelten.

Wenn gemeinnützige Einrichtungen Leistungen gegen Entgelt und nicht unter Selbstkosten erbringen, muss unterstellt werden, dass die Leistungen auch durch privat-gewerbliche Anbieter erbracht werden können. Eine steuerliche Privilegierung gemeinnütziger Anbieter diskriminiert hier zwangsläufig privat-gewerbliche Anbieter. Diese Diskriminierung schadet der allokativen Effizienz, und sie lässt sich weder damit rechtfertigen, dass gemeinnützige Anbieter auf eine eigennützige Gewinnverwendung verzichten, noch mit der Selbstverpflichtung, die Bevölkerung mit bestimmten Leistungen besonders preiswert zu versorgen.

Da diese Argumente aber in der öffentlichen Wahrnehmung von Gemeinnützigkeit eine überragende Rolle spielen, sind folgende Erläuterungen hinzuzufügen:

Gewinne sind der Motor der wirtschaftlichen Dynamik sowie eine Prämie für wirtschaftlich innovatives Handeln, und sie lassen auf Bedarfsgerechtigkeit und Wirtschaftlichkeit schließen. Gewinne sind nur dann kritisch zu beurteilen, wenn sie das Ergebnis eines mangelnden Marktwettbewerbs sind. Aber gerade in diesem Fall gilt es, den Wettbewerb anzuregen und ihn nicht zu behindern. Daher ist eine steuerliche Anbieterdiskriminierung die falsche Politik. Sie schwächt den Leistungswettbewerb, statt ihn zu fördern.

Eine Privilegierung gemeinnütziger Anbieter lässt sich auch nicht damit rechtfertigen, dass die Bevölkerung insgesamt oder in Teilen mit bestimmten Leistungen preiswert versorgt werden soll. Denn Wettbewerb ist das wirksamste Mittel für eine preiswerte Versorgung und darf deswegen nicht behindert werden. Eine steuerliche Diskriminierung gewerblicher Anbieter

wirkt kontraproduktiv. Eine preiswerte Versorgung bedürftiger Bevölkerungsgruppen lässt sich in aller Regel durch direkte finanzielle Unterstützungen zielgenauer und effizienter realisieren.<sup>52</sup>

## 4.2 Einzelsteuergesetzliche Vergünstigungen

### 4.2.1 Körperschaftsteuer

Nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG sind Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen von der Körperschaftsteuer befreit, wenn sie nach der Satzung, dem Stiftungsgeschäft oder der sonstigen Verfassung und nach der tatsächlichen Geschäftsführung ausschließlich und unmittelbar gemeinnützigen Zwecken im weiteren Sinne der §§ 51 bis 58 AO dienen. Gegen die Befreiung ist nichts einzuwenden, wenn nur diejenigen Körperschaften den Status der Gemeinnützigkeit erhalten, die nach den in diesem Gutachten entwickelten Kriterien gemeinnützig sind. Das ist jedoch im wesentlichen nur der Fall, sofern Vermögen verwaltet wird und die anfallenden Vermögenserträge für einen gemeinnützigen Zweck verwendet werden. Denn die abgabenrechtliche Vergünstigung schafft hier keine größeren wettbewerblichen Verzerrungen am Kapitalmarkt und ist geeignet, die private Bereitstellung von Kollektivgütern zu fördern. Demgegenüber muss ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb körperschaftsteuerpflichtig sein. Eine Befreiung von der Steuerpflicht ist allokationstheoretisch nicht begründbar und wirkt gegenüber privat-gewerblichen Konkurrenten diskriminierend sowie wettbewerbsverzerrend. Lediglich ein in mildtätiger Absicht unterhaltener wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb kann gemeinnützig sein. Dann entstehen jedoch regelmäßig Dauerverluste, so dass eine steuerrechtlich irrelevante Liebhaberei vorliegt und die Körperschaftsteuerpflicht ohnehin keine materielle Bedeutung hat. Das Recht zum Abzug von Spenden ist unabhängig von der grundsätzlichen Steuerpflicht eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs zu beurteilen (Abschnitt 4.2.6).

---

<sup>52</sup> Die Subjektförderung ist also der staatlichen Privilegierung der Leistungserbringung grundsätzlich vorzuziehen. Eine Ausnahme von dieser Regel lässt sich allenfalls dann rechtfertigen, wenn die Tätigkeit mildtätig ist und die Subjektförderung aus nachweisbaren Gründen ihren Zweck nicht erfüllt. So kann man sich vorstellen, dass eine Bevölkerungsgruppe, die theoretisch begünstigt werden soll, praktisch schwer bzw. nur mit hohem Verwaltungsaufwand zu ermitteln ist. In diesem besonderen Fall kann es sinnvoll sein, bestimmte Güter und Leistungen entgeltlich, aber unter Kosten abzugeben und darauf zu setzen, dass die zu begünstigenden Personen stärker nachfragen als andere. Ein typisches Beispiel sind Obdachlose. Die Gefahr ist nicht von der Hand zu weisen, dass eine Subjektförderung diesem Personenkreis nicht wirklich hilft. Die Bereitstellung von Notunterkünften und preiswerten Mahlzeiten erreicht hier erfahrungsgemäß mehr. Allerdings liegt es in der Logik dieses Förderwegs, dass die Qualität der abgegebenen Leistungen oder die Bedingungen der Leistungsabgabe nicht zu attraktiv sein dürfen. Andernfalls werden auch solche Personen verstärkt zugreifen, denen die Begünstigung nicht zugedacht ist.

Nach geltendem Recht genießen nur unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaften steuerliche Vergünstigungen. Ausgeschlossen werden sowohl beschränkt steuerpflichtige Körperschaften als auch Einzelpersonen und Personengesellschaften. Die Begrenzung der Steuerbefreiung auf unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaften ist europarechtlich zweifelhaft. Die Grundfreiheiten des EG-Vertrags gelten grundsätzlich auch für das steuerliche Gemeinnützigkeitsrecht. Wenn die steuerbegünstigten Zwecke der §§ 51ff. AO ohne Einschränkungen auch im Ausland verfolgt werden können, werden beschränkt steuerpflichtige Körperschaften unzulässig diskriminiert. Eine Entscheidung des EuGH zu dieser Frage ist in Kürze zu erwarten. Der Konflikt kann möglicherweise nur dadurch europarechtskonform gelöst werden, dass der deutsche Gesetzgeber das Gemeinnützigkeitsrecht entweder europaweit öffnet oder ausschließlich inlandsbezogen ausgestaltet.

Der Ausschluss von Einzelpersonen und Personengesellschaften ist differenzierter zu beurteilen. Gegen den Ausschluss spricht, dass die Steuerbegünstigung an der Art der erbrachten Leistung anknüpfen sollte und nicht an formalen Merkmalen des Anbieters. Andererseits ist es ein legitimes Anliegen, steuerliche Vergünstigungen möglichst treffsicher zu gewähren und Missbrauch auszuschließen. Das spricht für den Ausschluss von Einzelpersonen und Personengesellschaften. Die Steuerbegünstigung soll schließlich nicht dem Leistungsanbieter selbst zugute kommen, sondern eine Leistungsausweitung bewirken. Nicht der Verwalter eines Vermögens soll einen Einkommensvorteil haben, sondern die Erwirtschaftung und gemeinnützige Verwendung der Vermögenserträge soll gefördert werden. Dieses Ziel macht eine Trennung der Vermögensmassen notwendig, was bei Personengesellschaften und Einzelpersonen nach geltendem Recht nicht möglich ist.

#### *4.2.2 Erbschaft- und Schenkungsteuer*

Nach §§ 13 Abs. 1 Nr. 16 b, 17 ErbStG sind inländische Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen von der Erbschaft- und Schenkungsteuer befreit, wenn sie steuerbegünstigte Zwecke verfolgen. Für die Befreiung gilt im Grunde das Gleiche wie für die körperschaftsteuerliche Befreiung. Eine steuerliche Vergünstigung ist nur dann gerechtfertigt, wenn Vermögen verwaltet und die anfallenden Vermögenserträge für einen steuerlich förderungswürdigen Zweck verwendet werden. In diesem Fall liefe eine Erbschaftsteuerpflicht dem Förderziel aus den in Abschnitt 3.6 genannten Gründen sogar zuwider. Denn durch eine Besteuerung würde die Vermögenssubstanz geschmälert und lediglich ein Anreiz geschaffen, Ausgaben zeitlich vorzuziehen, ohne dass hierfür eine besondere allokatiospolitische Rechtfertigung erkennbar wäre.

### 4.2.3 *Gewerbe- und Grundsteuer*

Nach § 3 Nr. 6 GewStG und § 3 Abs. 1 Nr. 3 b GrStG sind Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, die gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken dienen, von der Gewerbe- und Grundsteuer befreit. Sähe man Gewerbe- und Grundsteuer als Zugriff auf die steuerliche Leistungsfähigkeit an, könnte eine Befreiung bei der Verfolgung gemeinnütziger Zwecke befürwortet werden, und das zur Körperschaft-, Erbschaft- und Schenkungsteuer Gesagte wäre unmittelbar übertragbar. Gewerbe- und Grundsteuer haben jedoch zusätzlich eine wichtige raumwirtschaftliche Funktion: Sie sollen bei der Standortwahl lenkend wirken und Städten und Gemeinden die Möglichkeit geben, die für die unentgeltliche Bereitstellung von Infrastrukturleistungen entstehenden Kosten den nutznießenden Unternehmen und Haushalten unmittelbar anzulasten. Der Wettbewerb der Standorte lässt erwarten, dass grundsätzlich hohe Hebesätze mit einer kostenaufwändigen Infrastruktur einhergehen. Zwar kann man einwenden, dass die beiden Steuern diese Preis- und Lenkungsfunktion nur unvollkommen erfüllen, insbesondere deswegen, weil sie nicht hinreichend eindeutig für diese Aufgabe ausgelegt sind. Das ändert aber nichts an der Feststellung, dass Gewerbe- und Grundsteuer stärker dem Äquivalenzprinzip verpflichtet sind als andere Steuern und Entgeltcharakter besitzen. Die Förderung von Gemeinnützigkeit kann aber nicht den Sinn haben, die Körperschaften von den Kosten lokaler Infrastrukturleistungen zu entlasten.

### 4.2.4 *Umsatzsteuerliche Vergünstigungen*

Gemäß Art. 93 EG-Vertrag besitzt die Europäische Union bezüglich der Umsatzsteuer (Mehrwertsteuer) eine Harmonisierungskompetenz; hiervon hat sie insbesondere in der 6. MwSt-Richtlinie Gebrauch gemacht. Die gemeinschaftsrechtlichen Vorgaben, die für den nationalen Gesetzgeber bei der umsatzsteuerlichen Behandlung gemeinnütziger Zwecke zwingend sind, enthält Art. 13 der 6. MwSt-Richtlinie. Sofern umsatzsteuerliche Regelungen in diesem Zusammenhang kritisch zu sehen sind, muss folglich zwischen nationalem Recht und Gemeinschaftsrecht unterschieden werden. Dementsprechend werden zunächst die relevanten nationalen und gemeinschaftsrechtlichen Regelungen getrennt dargestellt. Daran schließt sich eine kritische Würdigung aus ökonomischer Perspektive an.

#### 4.2.4.1 *Nationale umsatzsteuerliche Vergünstigungen wegen Gemeinnützigkeit*

Der Umsatzsteuer unterliegen nach nationalem Recht Lieferungen und sonstige Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt erbringt. Als Unternehmer gilt, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausführt. Die Tätigkeit zur Erzielung von



Einnahmen muss nachhaltig sein, die Absicht, Gewinn zu erzielen, darf fehlen. Obwohl weite Bereiche des Dritten Sektors diese Tatbestandsmerkmale nachweislich erfüllen, sind sie nicht umsatzsteuerpflichtig oder werden nur ermäßigt besteuert.

So sind z.B. Leistungen der freien Wohlfahrtspflege von der Umsatzsteuer befreit, wenn sie ausschließlich und unmittelbar gemeinnützigen Zwecken dienen (§ 4 Nr. 18 UStG). Leistungen gemeinnütziger Körperschaften im Rahmen wissenschaftlicher oder belehrender Veranstaltungen sind ebenfalls von der Umsatzsteuer befreit (§ 4 Nr. 22 a UStG), und andere Leistungen gemeinnütziger Körperschaften unterliegen nach § 12 Abs. 2 Nr. 8 UStG nur einem ermäßigten Steuersatz. Die Sonderregelungen haben teilweise absurde Konsequenzen, wie sich am Beispiel der häuslichen Essensversorgung („Essen auf Rädern“) illustrieren lässt. Wird das Essen durch amtlich anerkannte Verbände der freien Wohlfahrtspflege geliefert, ist die Leistung von der Umsatzsteuer befreit und der Vorsteuerabzug ausgeschlossen. Die Lieferung durch einen gemeinnützigen Verein wird mit dem ermäßigten Steuersatz belastet, der Vorsteuerabzug jedoch uneingeschränkt gewährt. Die Leistungserbringung durch einen vorsteuerabzugsberechtigten, privat-gewerblichen Anbieter unterliegt dem Regelsteuersatz. Ob die Befreiung von der Umsatzsteuer mit einem Ausschluss des Vorsteuerabzugs allgemein eine weiter gehende Vergünstigung darstellt als die Versteuerung zum ermäßigten Satz in Verbindung mit dem vollen Vorsteuerabzug, ist fraglich. Die privat-gewerblichen Anbieter werden aber in jedem Fall diskriminiert, was den Wettbewerb verzerrt und ökonomisch inakzeptabel ist. Der Wunsch, Leistungen, die typischerweise von gemeinnützigen Körperschaften angeboten werden, besonders preiswert zu halten, kann die Diskriminierung privater Initiative nicht rechtfertigen. Das wirksamste Mittel für eine preiswerte Versorgung ist erfahrungsgemäß der Wettbewerb, der deswegen gefördert werden muss und nicht beschränkt werden darf. Man muss zudem wissen, dass die Arbeitsentgelte, die in der freien Wohlfahrtspflege gezahlt werden, häufig höher sind als bei privat-gewerblichen Anbietern und freien Selbsthilfegruppen.<sup>53</sup> Insoweit sind weniger die Leistungsempfänger, sondern eher die Leistungserbringer Nutznießer der umsatzsteuerlichen Vergünstigungen. Außerdem werden in der Literatur aufgeblähte Verwaltungsstrukturen und ein mangelndes Kostenbewusstsein in weiten Teilen der organisierten Freien Wohlfahrtspflege moniert (Abschnitt 2.3).<sup>54</sup>

---

<sup>53</sup> Vgl. Meyer, D., Wettbewerbliche Neuorientierung der Freien Wohlfahrtspflege, Duncker & Humblot, Berlin 1999.

<sup>54</sup> „Hinter dem Schutzzaun des Subsidiaritätsprinzips haben sich Einrichtungen entwickelt, die überwuchert werden von hypertrophierten Apparaten, mangelnder Wirtschaftlichkeit und überzogenem Anspruchsdenken. ... Es ist kaum zu glauben, wie aufgebläht die Verwaltungen der Verbände sind. Für alles gibt es Referenten, Unterreferenten und Sachbearbeiter in großer Zahl.“ (Becker, J., Der erschöpfte Sozialstaat, Frankfurt/M. 1994, S. 142). In einem Interview mit der Westfälischen Rundschau vom 2. Dez. 2005 berichtet der Direktor des Landschaftsverbandes Westfalen-Lippe (LWL) von Preisspannen bei Einrichtungen für geistig Behinderte, die nicht zu erklären seien. Als Beispiel nennt er unter anderem Tagessätze für eine stationäre Unterbringung, die in benachbarten Städten bei gleichen Leistungen zwischen 35 und 88 Euro variieren.

Zweifel sind also angebracht, ob die steuerlichen Vorteile die hilfebedürftigen Empfänger gemeinnütziger Leistungen, für die sie gedacht sind, überhaupt erreichen. Daran vermag offenbar auch die Regelung des § 4 Nr. 18 c UStG wenig zu ändern, dass die umsatzsteuerliche Befreiung der freien Wohlfahrtspflege nur unter der Bedingung gewährt wird, dass die Entgelte für die in Betracht kommenden Leistungen hinter den durchschnittlich für gleichartige Leistungen von Erwerbsunternehmen verlangten zurückbleiben.

Die umsatzsteuerliche Privilegierung gemeinnütziger Körperschaften führt nicht nur zu problematischen Wettbewerbsverzerrungen; sie ist auch sonst allokatiospolitisch nicht begründbar, weil sie lediglich bei entgeltlichen Leistungen greift und folglich praktizierten Nutzungsausschluss voraussetzt. Allenfalls fehlender Nutzungsausschluss oder Mildtätigkeit können aber eine staatliche Förderung rechtfertigen (Abschnitt 3.2). Das kurze Fazit lautet daher: Die umsatzsteuerliche Förderung gemeinnütziger Körperschaften als solche ist schon vom Ansatz her verfehlt.

#### *4.2.4.2 EG-rechtliche Vorgaben*

Die kritisierten Befreiungen in § 4 UStG sollen die Vorgaben des europäischen Gemeinschaftsrechts umsetzen. Nach Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchstabe g der 6. MwSt-Richtlinie werden die eng mit der Sozialfürsorge und der sozialen Sicherheit verbundenen Dienstleistungen und Lieferungen von Gegenständen durch Einrichtungen des öffentlichen Rechts oder andere von dem betreffenden Mitgliedstaat als Einrichtungen mit sozialem Charakter anerkannte Einrichtungen von der Steuer befreit. Diese Bestimmung korrespondiert mit § 4 Nr. 18 UStG. In gleicher Weise korrespondieren § 4 Nr. 22 a und § 4 Nr. 22 b UStG mit Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchstaben i und m der 6. MwSt-Richtlinie. Da die im Richtlinienrecht aufgezählten Steuerbefreiungen bindend sind, hat der deutsche Gesetzgeber insoweit keinen Entscheidungsspielraum. Allerdings gibt es bei der Umschreibung der Einrichtungen, deren Tätigkeit von der Steuer frei gestellt wird, bemerkenswerte Differenzen zwischen nationalem Recht und Gemeinschaftsrecht. Der Richtliniengeber lässt klarer als der nationale Gesetzgeber erkennen, dass er Tätigkeiten als solche fördern will; die Wahl der Rechtsform ist nicht maßgeblich. Das wird bei Leistungen der sozialen Sicherheit besonders deutlich. Die begünstigten Einrichtungen können, müssen aber nicht öffentlich-rechtlich organisiert sein; dass eine „mit sozialem Charakter anerkannte Einrichtung“ vorliegt, reicht. Der EuGH hat folgerichtig entschieden, dass auch private Einrichtungen mit Gewinnerzielungsabsicht als Einrichtungen mit sozialem Charakter im Sinne von Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. g der 6. MwSt-Richtlinie gelten können. Es liege allein im Ermessen der Mitgliedstaaten, ob derartige private Einrichtungen von der Steuer befreit würden. Das deutsche Umsatzsteuerrecht ist an dieser Stelle restriktiver. Nach § 4 Nr. 18 UStG fallen nämlich nur Einrichtungen der freien Wohlfahrtspflege unter die Steuerbefreiung. Das bedeutet, dass der Vorwurf der steuerlichen

Diskriminierung privater Initiative das nationale Recht in stärkerem Maße trifft als das Gemeinschaftsrecht.

Die aufgezeigte Differenz lässt sich damit erklären, dass nach deutschem Umsatzsteuerrecht die Steuerbefreiung am Status der Gemeinnützigkeit anknüpft, während nach dem europäischen Richtlinienrecht eine bestimmte, dem Gemeinwohl dienende Tätigkeit entscheidend ist. Dieses Kriterium ist nicht fest umrissen und für weitergehende Interpretationen offen, während die Tatbestandsmerkmale der gemeinnützigen Zwecke in der Abgabenordnung weniger Auslegungsspielraum lassen. Dem Gemeinschaftsrecht würde es z.B. nicht widersprechen, wenn man den Kreis der umsatzsteuerbefreiten Einrichtungen neu fassen würde. Allerdings ließe sich auf diesem Wege lediglich die steuerliche Diskriminierung privater Initiative beseitigen. Eine Beschränkung der steuerlich begünstigten Tätigkeiten lässt sich dagegen im nationalen Alleingang nicht verwirklichen.

Dass eine Reform, die sich auf das nationale Recht beschränkt, möglicherweise zu kurz greift, zeigt die steuerliche Behandlung von Mitgliedsbeiträgen für Sportvereine. Nach deutschem Umsatzsteuerrichtlinienrecht ist zwischen echten und unechten Mitgliedsbeiträgen zu unterscheiden. Reguläre Mitgliedsbeiträge werden als sog. echte Beiträge behandelt und gelten nicht als steuerbares Leistungsentgelt. Diese Auffassung hat indessen der EuGH in seiner Entscheidung „Kennemer Golf & Country Club“ vom 31.3.2002 verworfen. Vereinsbeiträge seien allgemein als Gegenleistung für Vereinsleistungen anzusehen. Das Urteil wird durch die ökonomische Analyse gestützt und ist von daher zu begrüßen. Andererseits bleibt das Urteil so lange ohne relevante Konsequenzen, wie die abgegoltenen Dienstleistungen des Vereins unter den Befreiungstatbestand von Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. m der 6. MwSt-Richtlinie fallen und der europäische Richtliniengeber diese Vorschrift nicht aufhebt.

#### *4.2.4.3 Andere Rechtfertigungsgründe für umsatzsteuerliche Vergünstigungen*

Es gibt eine ganze Reihe von Tätigkeiten, die wegen Gemeinnützigkeitsbezug umsatzsteuerlich frei gestellt werden. Die wichtigsten lassen sich den Bereichen Bildung, Kultur, Sport, Pflege und Gesundheit zuordnen. Kritikwürdig ist in allen Fällen die Kopplung an das Kriterium der Gemeinnützigkeit im Sinne der Abgabenordnung. Denn eine solche Anknüpfung ist weder gemeinschaftsrechtlich vorgegeben noch allokatorentheoretisch überzeugend. Bei allen diesen Bereichen lässt sich eine externe Nutzenstiftung im Kollektivgutsinne bestreiten.

Das schließt allerdings nicht aus, dass sich vielleicht andere überzeugende Gründe für eine umsatzsteuerliche Begünstigung finden lassen. Ein Beispiel liefert die umsatzsteuerliche Freistellung von Leistungen, die sich als Investitionen in Humankapital deuten lassen. Aus- und Fortbildung zählen hierzu. Die umsatzsteuerliche Befreiung im Rahmen von § 4 Nr. 21 und 22 a UStG ist vor dem Hintergrund zu sehen, dass Investitionen im Unternehmensbereich als Folge

des Vorsteuerabzugs nicht mit Umsatzsteuer belastet werden. Die Steuerbefreiung von unmittelbar dem Schul- und Bildungszweck dienenden Leistungen (Nr. 21) sowie von Vorträgen, Kursen und anderen Veranstaltungen wissenschaftlicher oder belehrender Art (Nr. 22 a) könnte man von daher mit dem Wunsch rechtfertigen, zwischen der Bildung von Humankapital und derjenigen von Sachkapital nicht diskriminieren zu wollen.

Kritischer sind allerdings die Tendenzen zur Ausweitung der umsatzsteuerlichen Privilegierung zu beurteilen. § 4 Nr. 22 b UStG kann als besonders krasses Beispiel dienen. Hier werden kulturelle und sportliche Veranstaltungen in einem Atemzug genannt und von der Umsatzsteuer befreit, sofern sie von den in Nr. 22 a genannten Einrichtungen – dazu gehören unter anderem gemeinnützige Körperschaften – durchgeführt werden. Bei kulturellen Veranstaltungen lässt sich der Zusammenhang zur Bildung wenigstens noch herstellen, auch wenn der Besuch solcher Veranstaltungen in der Regel eher einer konsumtiven Tätigkeit gleicht und weniger einer investiven, die der beruflichen Entwicklung förderlich ist. Bei dem Besuch sportlicher Veranstaltungen dürfte der Freizeitcharakter jedoch eindeutig dominieren mit der Folge, dass der allokatonspolitische Grund für die umsatzsteuerliche Befreiung entfällt.

Die Beibehaltung der umsatzsteuerlichen Privilegierung des Sports im Allgemeinen lässt sich also nur auf die zwingende gemeinschaftsrechtliche Vorgabe in Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. m der 6. MwSt-Richtlinie stützen. Die Mehrheit des Beirats hält diese Regelung für wenig überzeugend und plädiert dafür, dass Deutschland als Mitgliedstaat der EU auf eine Aufhebung der Vorschrift hinwirken sollte: Sport dürfe nur im Bereich Jugendarbeit von der Umsatzsteuer befreit sein. Ansonsten sei lediglich eine sektorunspezifische Sonderregelung in Form einer Steuerfreigrenze für Kleinunternehmer zu befürworten. Eine solche Regelung würde dafür sorgen, dass die große Masse sportlicher Aktivitäten in Vereinen umsatzsteuerrechtlich unbelastet bleibt.

Es gibt Tätigkeiten, bei denen sich vielleicht Gründe für eine umsatzsteuerliche Privilegierung finden lassen. Beispiele sind Essen auf Rädern und Pflegedienstleistungen. Hier geht es typischerweise um einfache Arbeiten, die in jedem privaten Haushalt anfallen und ebenfalls über den Markt bezogen werden können. Eine zu scharfe Besteuerung würde hier einseitig die marktmäßige Bereitstellung treffen und ein „Do it yourself“ begünstigen. Da aber Arbeitsteilung eine treibende Kraft anhaltenden Wohlstandswachstums ist, sind steuerliche Anreize für ein „Do it yourself“ unerwünscht. Für steuerpolitische Schlussfolgerungen ist allerdings ein zweites Argument zu bedenken. Die Kehrseite einer steuerlichen Privilegierung einfacher Arbeiten wäre eine im Vergleich schärfere Besteuerung qualifizierter Leistungen. Eine solche Besteuerungsstruktur könnte sich negativ auf die Humankapitalbildung auswirken. Von daher ist nicht eindeutig, ob man Dienstleistungen nach dem Qualifizierungsgrad unterschiedlich besteuern sollte. Entscheidet man sich dafür, müsste jedoch die steuerliche Differenzierung an der Art der Tätigkeit anknüpfen und nicht am Status des Anbieters. Das bedeutet, dass z.B. Essen auf Rädern generell ermäßigt oder generell normal besteuert werden sollte.

Ein Bereich, in dem sich steuerbefreite Körperschaften besonders häufig finden, ist das Gesundheitswesen (§ 4 Nr. 14 bis Nr. 17 UStG i.V.m. Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. b bis e 6. MwSt-Richtlinie). Es handelt sich hierbei um einen Sektor, der durch dynamisches Wachstum gekennzeichnet ist und für eine alternde Gesellschaft eine zentrale Rolle spielt. Da von steuerlichen Regelungen viel abhängen kann, wollen die Beibehaltung, aber auch mögliche Reformen wohl erwogen sein. Die auffälligste Regelung im Gesundheitswesen ist die umsatzsteuerliche Befreiung der erbrachten Leistungen. Als Vergleich drängt sich hier die Besteuerung zum ermäßigten Satz von Grundnahrungsmitteln auf. Ernährung und Gesundheit dürften Güter von existenziell gleichrangiger Bedeutung sein, so dass eine differenzierende Besteuerung von daher gesehen wenig überzeugt. Allenfalls stellt sich die Frage, welcher Steuersatz in beiden Fällen zur Anwendung kommen sollte.

Für die Steuersatzermäßigung werden bei Grundnahrungsmitteln verteilungspolitische Gründe geltend gemacht. Einer ermäßigten Besteuerung von Leistungen im Gesundheitswesen steht Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. b bis e, 6. MwSt-Richtlinie im Wege. Denn danach ist die umsatzsteuerliche Freistellung der dort spezifizierten Lieferungen und Leistungen für Deutschland bindend. Unklar ist allerdings, ob die umsatzsteuerliche Privilegierung des Gesundheitssektors nicht noch verstärkt würde, wenn die Freistellung mit einem Ausschluss des Vorsteuerabzugs durch eine ermäßigte Besteuerung mit Vorsteuerabzug ersetzt würde. Eine umsatzsteuerliche Besserstellung des Gesundheitssektors ist jedenfalls allokatiospolitisch nicht erstrebenswert. Insofern sind auch Forderungen der Deutschen Krankenhausgesellschaft zurückzuweisen, die Umsatzsteuerbefreiung der Krankenhäuser bei der Behandlung und Versorgung ambulanter Patienten auf die Lieferung der zur Behandlung erforderlichen Medikamente auszudehnen. Die erweiterte Befreiung würde den Wettbewerb mit den privat-gewerblichen Apotheken zu deren Nachteil unvertretbar verzerren.

#### *4.2.5 Einkommensteuerrechtliche Begünstigung von Tätigkeiten im Dienste gemeinnütziger Körperschaften (sog. "Übungsleiterprivileg")*

Nach § 3 Nr. 26 EStG werden die Einnahmen aus verschiedenen nebenberuflichen Tätigkeiten bis zur Höhe von insgesamt 1.848 € im Jahr von der Einkommensteuer befreit (sog. „Übungsleiterprivileg“). Gemeinsames Merkmal der Tätigkeiten ist entweder eine pädagogische Ausrichtung oder der unterstützende Charakter alter, kranker oder behinderter Menschen durch Pflege und andere Dienste. Kritikwürdig an dieser Regelung ist zum einen die Verknüpfung mit einem spezifischen Status der leistungs anbietenden Institution. Der Freibetrag wird nämlich nur dann gewährt, wenn die Tätigkeit im Dienst oder im Auftrag eines begünstigten Auftraggebers/Arbeitgebers erfolgt. Hierzu zählen nur inländische juristische Personen des öffentlichen Rechts und als gemeinnützig anerkannte Körperschaften. Hierdurch werden sowohl die privat-gewerbliche als auch die ausländische Leistungserbringung

diskriminiert. Letzteres widerspricht dem europäischen Diskriminierungsverbot, ist daher gemeinschaftsrechtlich zweifelhaft und verzerrt den Wettbewerb.

Problematisch ist zum anderen die sektorspezifische Ausrichtung der Begünstigung. Warum das nebenberufliche Angebot von pädagogischen oder pflegerischen Dienstleistungen der Sache nach stärker förderungswürdig ist als andere Dienstleistungen, ist allokativ nicht begründbar. Sofern die Regelung Wirkungen entfaltet, was in der Absicht des Gesetzgebers liegen muss, wird eine ineffiziente Ausweitung von pädagogischen und pflegerischen Dienstleistungen zu Lasten anderer Dienstleistungen begünstigt und zusätzlich eine Angebotsstruktur gefördert, die Größenvorteile nicht hinreichend ausschöpft und Professionalisierungstendenzen behindert. Eine steuerliche Privilegierung nebenberuflicher Tätigkeiten kann bei der hohen Abgabenlast in Deutschland ökonomisch sinnvoll sein, sollte aber nicht sektorspezifisch ausgerichtet werden. Die hohe Abgabenlast dämpft die allgemeine Leistungsbereitschaft und besonders die Arbeitsbereitschaft. Das hat der Gesetzgeber erkannt und die Minijob-Regelung eingeführt. Zu prüfen wäre, ob diese auf selbständige Tätigkeiten ausgeweitet werden sollte. Eine einkommensteuerliche Privilegierung bestimmter nebenberuflicher Tätigkeiten neben einer Minijob-Regelung ist hingegen allokativpolitisch abzulehnen.

#### 4.2.6 *Spendenprivileg*

Ausgaben zur Förderung mildtätiger, kirchlicher, religiöser, wissenschaftlicher und der als besonders förderungswürdig anerkannten gemeinnützigen Zwecke sind nach § 10 b Abs. 1 EStG in begrenzter Höhe als Sonderausgaben abzugsfähig. Die Anerkennung als gemeinnütziger Zweck im Sinne des § 52 AO reicht nicht. Vielmehr müssen besonders förderungswürdige Zwecke vorliegen, die in der Anlage 1 zu § 48 der EStDV aufgezählt werden. Das Recht zum Abzug von Spenden – und bei bestimmten Zwecken zusätzlich von Mitgliedsbeiträgen – ist nicht selbstverständlich. Ein gewisses Indiz hierfür sind bereits die sehr unterschiedlichen Regelungen in Europa. Folgende Varianten findet man dort:

- Abzug von der Bemessungsgrundlage, z.B. in Deutschland;
- Abzug von der Steuerschuld, z.B. in Frankreich;
- kein Steuerabzug, z.B. in Österreich (Ausnahme: Abzug als Betriebsausgaben bei Körperschaften);
- kein Abzug beim Spender, aber (zusätzliche) Gutschrift für die Empfängerorganisation, z.B. in Großbritannien; die empfangende „Charity“ kann die vom Spender entrichtete Einkommensteuer vom Fiskus zurückfordern;
- Zweckbestimmung eines Steueranteils, so in Ungarn und weiteren mittel- und osteuropäischen Ländern; in Ungarn können Privatpersonen ein Prozent ihrer

Einkommensteuer an Non-Profit-Organisationen und ein weiteres Prozent an Kirchen spenden, während Sachspenden nicht anerkannt werden.<sup>55</sup>

Diese Regelungsvielfalt wirft nicht nur die bereits in Abschnitt 3.5 diskutierte Frage auf, wie ein mögliches Spendenprivileg instrumentell auszugestalten ist (Abzug von der Bemessungsgrundlage oder Abzug von der Steuerschuld). Vielmehr muss auch und zunächst gefragt werden, für welche Zwecke spendenabzugsähnliche Vergünstigungen überhaupt gewährt werden sollten. Da eine staatliche Förderung wegen Gemeinnützigkeit ökonomisch betrachtet nur bei der privaten Bereitstellung eines Kollektivgutes und dem Verzicht auf Nutzungsausschluss gerechtfertigt werden kann, ist eine steuerliche Abzugsfähigkeit von Mitgliedsbeiträgen wegen des implizierten Nutzungsausschlusses allokatiospolitisch in keinem Fall gerechtfertigt. Der Abzug von Spenden ist zwar differenzierter zu beurteilen, sollte aber nur dann gewährt werden, wenn die private Tätigkeit des Spendenempfängers staatlich förderungsbedürftig ist (Abschnitt 3.4). Hierbei müssen für die Zuerkennung der Förderungsbedürftigkeit strenge Maßstäbe gelten. Nur wenn die Kriterien „private Bereitstellung eines Kollektivgutes“ und „fehlender Nutzungsausschluss“ erfüllt sind, lässt sich das Spendenprivileg rechtfertigen. Deshalb ist nicht nachvollziehbar, warum etwa Zuwendungen an amtlich anerkannte Verbände der freien Wohlfahrtspflege allgemein und ohne jede weitere zweckbezogene Einschränkung als Spenden abzugsfähig sind. Ebenso ist unverständlich, dass beispielsweise Spenden zur Förderung des Hundesports, der Tier- und Pflanzenzucht, der Kleingärtnerei, des Amateurfunkens und des Modellflugs abgezogen werden können. Denn in allen diesen Fällen ist das Förderkriterium der Kollektivguteigenschaft nicht gegeben.

Völlig unhaltbar ist die steuerliche Anerkennung sog. Aufwandsspenden, bei denen der Spender für eine erbrachte Leistung eine Spendenquittung erhält und auf die Auszahlung des Honorars verzichtet. In diesem Fall wird der Staat gleich doppelt zur Kasse gebeten. Nicht nur bleiben an sich steuerpflichtige Einnahmen steuerfrei, durch den Spendenabzug wird das steuerpflichtige Einkommen auch noch zusätzlich gemindert. Eine ökonomisch überzeugende Begründung für diese doppelte Subventionierung ist nicht zu erkennen.

Ein Spendenabzug ist stets allokatios unbegründet, wenn die Leistungserbringung mit einer erheblichen Individualkomponente oder einer besonderen Verwendungsbedingung verbunden ist (Abschnitt 3.4). Ist die Beeinflussung der politischen Willensbildung für die Tätigkeit der begünstigten Körperschaft prägend, sollte eine steuerliche Abzugsfähigkeit der Zuwendung ebenfalls ausgeschlossen sein.

---

<sup>55</sup> Vgl. dazu Dehne, A., Die Besteuerung gemeinnütziger Organisationen im internationalen Vergleich, ifo Schnelldienst 58. Jg., Heft 14, 2005, S. 24 – 38, sowie ausführlicher Friedrich, F., Kaltschütz, A., Nam, C.W., Parsche, R., und Wellisch, D., Die Besteuerung gemeinnütziger Organisationen im internationalen Vergleich, ifo Forschungsbericht 24, ifo Institut, München 2005.

Insgesamt wird der Spendenabzug in Deutschland – allokatiospolitisch betrachtet – trotz des engeren Gemeinnützigkeitsbegriffs in § 10 b EStG viel zu großzügig gehandhabt. Allerdings verträgt sich die vorgeschlagene Beschränkung der Spendenabzugsfähigkeit nur schwer mit einer unbeschränkten Abzugsfähigkeit von Sponsorenaufwendungen (Kultursponsoring; Sozialsponsoring; Sportsponsoring) als Betriebsausgaben durch unternehmerisch tätige Steuerpflichtige. Konsequenterweise wäre auch im betrieblichen Bereich eine restriktivere Abzugsmöglichkeit zu prüfen.

Die Verwendung von Spenden muss transparenter werden. Spenden für gemeinnützige Einrichtungen sollten nur dann steuerlich abzugsfähig sein, wenn die Verwendung offen gelegt und die Richtigkeit der Angaben extern geprüft wird. Publizität ist das beste Instrument, um eine Verwendung von Spenden im Sinne der Spender zu sichern. In der Praxis ist die Publizität jedoch häufig ungenügend. Zudem sind die freigemeinnützigen Einrichtungen regelmäßig nicht zur Publizität verpflichtet. Eine etwaige externe Rechnungsprüfung durch Steuerbehörden und Rechnungshöfe bleibt bisher weitgehend formal und macht keine Aussagen zur Wirtschaftlichkeit.<sup>56</sup>

Neben einer Publizitätspflicht sollte zusätzlich eine gesetzliche Höchstgrenze für Spendenbeschaffungskosten vorgegeben werden. Die geltenden Regelungen sind zu großzügig. Nach der Rechtsprechung des BFH verliert eine Körperschaft den Gemeinnützigkeitsstatus erst dann, wenn sie sich weitgehend durch Spenden finanziert und diese überwiegend zur Bestreitung von Ausgaben für Verwaltung und Spendenwerbung statt für die Verwirklichung der steuerbegünstigten satzungsgemäßen Zwecke verwendet. Die absolute Höchstgrenze für Spendenbeschaffungskosten müsste sich stattdessen an den marginalen Effizienzkosten der Einkommensbesteuerung orientieren und damit bei ungefähr 25 Prozent liegen (Abschnitt 3.6).

### 4.3 *Zivildienst*

Der Dritte Sektor ist in Deutschland längst nicht mehr ohne die Arbeit von Zivildienstleistenden vorstellbar. Im Jahre 2001 waren in dieser Eigenschaft ca. 121.000 Personen beschäftigt. Von den für einen Zivildienstleistenden monatlich anfallenden Kosten in Höhe von 1.227 € werden der Dienststelle lediglich 726 € bzw. 59 Prozent angelastet; den Restbetrag übernimmt das Bundesamt für den Zivildienst.<sup>57</sup> Zivildienstleistende werden vornehmlich für pflegerische oder handwerkliche Arbeiten eingesetzt und sind ausgesprochen billig. Das macht der Vergleich mit nach Tarif entlohnten regulär Beschäftigten deutlich. Für eine Pflegehelferin ohne Ausbildung werden monatliche Arbeitskosten in Höhe von 2.739 €

---

<sup>56</sup> Ebenda, S. 100.

<sup>57</sup> Zahlenangaben entnommen aus Meyer, D., Vor- und Nachteile der Gemeinnützigkeit aus ökonomischer Perspektive, 2005, demnächst in: Neue Caritas.



angegeben, für einen ungelerten Hausmeister 2.519 €<sup>58</sup> Zivildienstleistende kosten die Dienststelle weniger als ein Drittel. Davon profitieren aber nicht alle Einrichtungen des Dritten Sektors gleichermaßen, sondern in erster Linie nur diejenigen, die einem der amtlich anerkannten Verbände der freien Wohlfahrtspflege<sup>59</sup> angeschlossen sind.<sup>60</sup> Das erklärt sich daraus, dass bei der Bewilligung von Zivildienststellen und der Zuweisung von Zivildienstleistenden eine Zusammenarbeit des Bundesamtes für den Zivildienst und der Landesverbände der freien Wohlfahrtspflege vorgesehen ist. Bei einem solchen Verfahren ist nicht auszuschließen, dass nicht organisierte freigemeinnützige Träger und Selbsthilfegruppen benachteiligt werden. Privat-gewerbliche Anbieter bleiben bei der Bewilligung von Zivildienststellen überhaupt unberücksichtigt.

In der Öffentlichkeit findet der Zivildienst breite Zustimmung. Der Präsident des Deutschen Roten Kreuzes hat daher auch schon eine finanzielle Kompensation gefordert, falls der Zivildienst nach einer Abschaffung der Wehrpflicht fortfallen sollte. Dabei werden die durch den Zivildienst auftretenden allokativen Verwerfungen nicht nur übersehen, sondern schön geredet. So rühmt sich die freie Wohlfahrtspflege, dass sie dank der billigen Zivildienstleistenden Leistungen anbieten kann, die sich sonst nicht rechnen. Diese Aussage belegt, dass falsche Vorstellungen über die wahren volkswirtschaftlichen Kosten der Beschäftigung von Zivildienstleistenden bestehen. Denn hier werden nicht nur Leistungen erbracht, für welche die Zahlungsbereitschaft offenbar fehlt. Auch der Wettbewerb zwischen freier Wohlfahrtspflege auf der einen Seite und sonstigen gemeinnützigen Einrichtungen und privat-gewerblichen Anbietern auf der anderen Seite wird massiv verzerrt. Nicht derjenige Anbieter setzt sich durch, der seine Leistungen kostengünstig und präferenzgerecht erbringt, sondern derjenige, der privilegierten Zugang zu billigen Zivildienstleistenden hat. Die allokativen Verzerrungen bleiben zudem nicht auf den Produktmarkt beschränkt, sondern strahlen auf den Arbeitsmarkt aus. Die Kürze des Zivildienstes bedingt, dass sich eine teure Ausbildung der Betroffenen nicht rechnet. Der typische Zivildienstleistende übt eine Beschäftigung mit eher geringen Qualifikationsanforderungen aus; in aller Regel handelt es sich um eine einfache Dienstleistung. Derartige Tätigkeiten müssen aber Personen vorbehalten bleiben, denen von Natur aus keine anderen Beschäftigungsalternativen offen stehen. Zivildienstleistende sollten nicht die ungünstigen Beschäftigungsmöglichkeiten von gering Qualifizierten zusätzlich einschränken, sondern sich weiter bilden oder einer ihrer Begabung und Neigung entsprechenden Arbeit nachgehen. Die Subventionen des Bundes wären jedenfalls sinnvoller eingesetzt, wenn sie die Beschäftigung gering Qualifizierter in einfachen

---

<sup>58</sup> Ebenda.

<sup>59</sup> Amtlich anerkannte Verbände der freien Wohlfahrtspflege sind nur die in § 23 UStDV aufgeführten Vereinigungen.

<sup>60</sup> 2001 arbeiteten zwei Drittel der Zivildienst leistenden Personen in Organisationen der Freien Wohlfahrtspflege. Vgl. Meyer, D., Vor- und Nachteile der Gemeinnützigkeit aus ökonomischer Perspektive, a.a.O.

Dienstleistungen fördern und nicht eine adäquate Beschäftigung befähigter Personen behindern würden.

Für den Zivildienst gibt es zwei ernst zu nehmende Argumente. Einmal wird auf seine Funktion als Ersatz zum Wehrdienst verwiesen. Ohne Zivildienst wäre die Versuchung, Gewissensgründe vorzutäuschen und sich dem Wehrdienst zu entziehen, sicherlich zu groß. Die Rechtfertigung des Zivildienstes allein mit der Existenz des Wehrdienstes ist jedoch problematisch. Für die allgemeine Wehrpflicht mag es zwar gute wehrpolitische und historische Gründe geben. Ökonomisch ist sie jedoch als Organisationsform umstritten. Sie bewirkt eine Verschleierung der volkswirtschaftlichen Kosten, welche die Aufgabenerfüllung der Bundeswehr bei der Nutzung von Humanressourcen verursacht. Die bei der Beschäftigung von Zivildienstleistenden beklagte Fehlsteuerung ist insofern größtenteils eine unmittelbare Folge der Praxis, bei Wehrpflichtigen nicht mit den wahren volkswirtschaftlichen Kosten zu kalkulieren. Ein Teil der Fehlsteuerungen lässt sich allerdings auch beseitigen, wenn Wehrpflicht und Zivildienst als solche bestehen bleiben: Das Privileg, dass Zivildienstleistende nur bei einem amtlich anerkannten Verband der freien Wohlfahrtspflege beschäftigt werden dürfen, müsste entfallen und durch eine Bestimmung ersetzt werden, die andere freigemeinnützige Träger, Selbsthilfegruppen und private Anbieter nicht diskriminiert.

Das zweite Argument für den Zivildienst ist erzieherischer Natur. Hintergrund ist die verbreitete Einschätzung, dass die Gesellschaft unter einem Übermaß an Eigennutz leidet. Mit Hilfe eines „sozialen Jahres“ soll dem entgegen gewirkt und Gemeinsinn gestärkt werden. Solange das auf freiwilliger Basis erfolgt, ist dagegen wenig einzuwenden. Kritisch wird es bei der Ausübung von Zwang oder falls verlangt wird, dass der Staat die Kosten übernehmen soll, was einer problematischen Ausweitung des öffentlichen Dienstes gleichkäme. Die Forderung, dass der Staat auf das Verhalten der Bürger erzieherisch einwirken soll, konfligiert im Übrigen mit der Konsumentensouveränität, die in einer marktwirtschaftlichen Ordnung eine unverzichtbare Rolle spielt. Deshalb kann hier auch nur auf den Widerspruch hingewiesen werden, der sich ergibt, wenn einerseits das demokratische Staatswesen und die Wirtschaftsordnung den mündigen Bürger unterstellen und andererseits versucht wird, Menschen aus einer elitären Warte und gegen ihren freien Willen zu erziehen.

## 5. Empfehlungen

Die Soziale Marktwirtschaft basiert auf der Grundsatzentscheidung, dass bei wirtschaftlichen Tätigkeiten private Lösungen gegenüber staatlichen vorzuziehen sind. Private Lösungen zeichnen sich nämlich durch freiwillige Übereinkunft und Leistungsaustausch aus. Der Staat sollte daher nur dann aktiv werden, wenn bei privaten Lösungen nachweislich klare Defizite bestehen. Ferner sollte er sich bei erkannten Defiziten auf schonende und ursachengerechte Maßnahmen beschränken. Das heißt insbesondere, dass privates Handeln

nicht durch staatliches verdrängt und ersetzt werden darf, wenn korrigierende Eingriffe in privates Handeln reichen. Das ist die Kernaussage des Subsidiaritätsprinzips, an der sich auch das Verhältnis von gemeinnützigem und staatlichem Handeln messen lassen muss. Gemeinnützige Tätigkeit will und soll staatliches Handeln in Bereichen verzichtbar machen, in denen rein private Lösungen ungenügend sind. Diese Funktion verschafft den gemeinnützigen Einrichtungen ihre Sonderrolle: Sie sind zwar privatrechtlich organisiert, erfüllen jedoch Aufgaben, die andernfalls dem Staat zufielen. Das Verständnis dieser Sonderrolle kommt in dem Begriff des Dritten Sektors zum Ausdruck (Abschnitt 2). Die Bezeichnung ist allerdings nicht unproblematisch, weil sie zwar zutreffend eine Andersartigkeit gegenüber privaten gewerblichen Anbietern betont, jedoch in dem Maße irreführend wirkt, wie daraus ein Anspruch auf privilegierte Behandlung durch den Staat begründet wird. Der Dritte Sektor ist Teil des privaten, und jede staatliche Bevorzugung kann nur durch die Eigenart der verfolgten Tätigkeit legitimiert werden, nicht aber durch formale und rein unternehmensrechtliche Merkmale. Das bedeutet namentlich, dass gemeinnützige Einrichtungen einen Anspruch auf staatliche Privilegierung verlieren müssen, wenn erwerbswirtschaftliches Handeln für ihre Gesamttätigkeit prägend ist. Das gilt auch für abgrenzbare Teilbereiche, in denen privat-gewerbliche Anbieter genauso gut tätig werden könnten. Alles andere wäre eine ungerechtfertigte Bevorzugung, die ökonomisch betrachtet zu wettbewerblichen Verzerrungen und allokativen Effizienzverlusten führt.

### *5.1 Der förderungswürdige Kernbereich gemeinnütziger Tätigkeit*

Der Kernbereich steuerlich förderungsbedürftiger gemeinnütziger Tätigkeiten sollte die private Bereitstellung von Kollektivgütern sein (Abschnitt 3). Dieser Tätigkeitsbereich ist durch externe Nutzenstiftung gekennzeichnet, deren Internalisierung die allokatiospolitische Begründung für eine steuerliche Privilegierung liefert. Ziel der staatlichen Förderung ist die Verhinderung einer Unterversorgung bei privater Leistungserbringung.

Eine solche wohlfahrtsökonomisch begründete Definition von Gemeinnützigkeit deckt sich mit einer teleologischen Auslegung des § 52 Abs. 1 AO, wenn die dort geforderte selbstlose Förderung der Allgemeinheit präzisierend im Sinne externer Nutzenstiftung gedeutet wird. Die Nutzenstiftung ist extern, falls der Handelnde keinerlei Gegenleistung erwartet. Die in § 52 Abs. 1 AO verlangte Förderung der Allgemeinheit ist wortwörtlich zu verstehen. Eine Tätigkeit sollte nur dann als steuerbegünstigter gemeinnütziger Zweck gelten, wenn niemand von dem Nutzen ausgeschlossen wird. Eine Tätigkeit, von der lediglich ein fest umrissener Kreis von Personen profitiert, stiftet über diesen hinaus keinen externen Nutzen und verdient deshalb keine steuerliche Privilegierung.

## 5.2 *Übergreifende Reformziele*

Das Ziel einer Reform im Bereich der steuerbegünstigten Zwecke muss eine deutliche Einschränkung der heute mit dem Gemeinnützigkeitsstatus verbundenen abgabenrechtlichen Privilegierungen sein. Der hier insbesondere seit der Neufassung des Gemeinnützigkeitsrechts im Jahre 1989 eingetretene „Wildwuchs“ deutet nämlich darauf hin, dass sich Interessenverbände auf übermäßige Weise durchsetzen konnten. Gemeinnützigkeit ist ein abgabenrechtlicher Status mit wirtschaftlich bedeutsamen Privilegien, der allokatiospolitisch begründet sein muss, wenn eine ungerechtfertigte Diskriminierung anderer Leistungsanbieter verhindert werden soll. In diesem Sinne ist die Aufzählung der förderungswürdigen Zwecke in § 52 Abs. 2 AO kritisch zu durchforsten. Außerdem muss die Regelung der Selbstlosigkeit in § 55 AO schärfer gefasst werden; eine auf Einnahmenerzielung gerichtete nachhaltige wirtschaftliche Tätigkeit, die nicht in mildtätiger Absicht erfolgt, darf nicht mehr abgabenrechtlich privilegiert sein. Folgeänderungen ergeben sich für die besonderen Privilegierungstatbestände der §§ 64 bis 68 AO sowie für sonstige steuerliche Privilegien.

Eine Reform des Gemeinnützigkeitsrechts ist nicht nur erforderlich, um ungerechtfertigte Diskriminierungstatbestände zu beseitigen; sie ist auch von Bedeutung für den Übergang zu einer mit demographischem Wandel verbundenen Dienstleistungsgesellschaft und für die Durchsetzung der Grundfreiheiten im Europäischen Binnenmarkt.

Der Übergang zur Dienstleistungsgesellschaft liegt in der Logik wirtschaftlichen Wachstums und lässt sich in allen fortgeschrittenen Gesellschaften beobachten. Der demografische Wandel hin zu einer alternden Gesellschaft beschleunigt diese Entwicklung besonders im Bereich von Gesundheit und Pflege. Die Politik steht damit vor der großen Herausforderung, einerseits die Voraussetzungen für ein preisgünstiges Angebot an Dienstleistungen zu gewährleisten und andererseits auch in der Dienstleistungsgesellschaft für weiter steigenden Wohlstand und das Steueraufkommen zu sorgen, das zur Erfüllung der staatlichen Aufgaben notwendig ist. In diesem Spannungsfeld ist auch die fortschreitende Internationalisierung wirtschaftlicher Aktivitäten zu sehen. Sie ist Bedrohung insofern, als sich vergleichsweise hohe Steuersätze im globalen Standortwettbewerb negativ auswirken, aber zugleich Chance, weil der internationale Handel mit Dienstleistungen ähnlich wie der Güterhandel Vielfalt und preisgünstige Angebote verspricht.

In der Öffentlichkeit werden die Chancen offener Grenzen bisher zu wenig erkannt und wird zu einseitig auf deren Gefahren verwiesen, wie zuletzt die Diskussion um die Dienstleistungsfreiheit in der Europäischen Gemeinschaft gezeigt hat. Die Politik sollte im Dienstleistungsbereich keine Besitzstände sichern und den Wettbewerb nicht verhindern, sondern fördern. Diesem Ziel dient nicht nur der freie Dienstleistungsverkehr im Binnenmarkt, sondern auch eine Besteuerung, die maßvoll, aber gleichmäßig und diskriminierungsfrei belastet. Der Dienstleistungsbereich muss zu einem Sektor fortentwickelt werden, der seinen Anteil zum Steueraufkommen beiträgt. Eine Wirtschaftsstruktur, in der – pointiert ausgedrückt

– die Dienstleistungen nur von ausländischen Mitbürgern erbracht werden oder von deutschen Arbeitskräften lediglich dann, wenn es durch Schwarzarbeit geschieht oder unter dem Gemeinnützigkeitsstatus steuerlich privilegiert wird, ist nicht zukunftsfähig. Das muss die Öffentlichkeit erkennen. Die Zielsetzung einer Reform kann nur lauten: Stärkung des Wettbewerbs im Dienstleistungsbereich und Durchsetzung fairer steuerlicher Rahmenbedingungen.

### 5.3 *Reform der Abgabenordnung*

Das Prädikat „Gemeinnützigkeit“ sollte nicht mehr zwingend mit abgabenrechtlichen Vergünstigungen verknüpft sein. Nicht jede gemeinnützige Tätigkeit rechtfertigt eine steuerliche Privilegierung, und nicht alles, was in der Öffentlichkeit oder einem Einzelnen als förderungswürdig erscheint, ist auch tatsächlich förderungsbedürftig. Für eine abgabenrechtliche Privilegierung wegen Gemeinnützigkeit muss eine besondere Förderungswürdigkeit verlangt werden, wie es zur Zeit nur im Spendenabzugsrecht vorgesehen ist. Zwar ist die besondere Förderungswürdigkeit nach § 10 b EStG i.V.m. § 48 EStDV vom allokatiospolitischen Standpunkt aus betrachtet zu weit gefasst, aber der Grundgedanke wäre insgesamt ein richtiger Reformansatz für die abgabenrechtliche Privilegierung gemeinnütziger Zwecke. Konkret sollte eine reformierte Abgabenordnung deshalb strikt zwischen der staatlichen Anerkennung einer gemeinnützigen Tätigkeit und dem Vorliegen eines steuerbegünstigten Zwecks wegen Gemeinnützigkeit trennen und nur Letzteres regeln. Für den Gemeinnützigkeitsstatus würde es wie bisher ausreichen, dass eine Körperschaft eine Non-Profit-Tätigkeit ausübt (Verzicht auf die eigennützige Verwendung von Gewinnen). Eine Steuervergünstigung wegen Gemeinnützigkeit sollte hingegen an engere Voraussetzungen geknüpft werden: Nur die private Bereitstellung von Kollektivgütern, die einen bedeutsamen externen Nutzen für die Allgemeinheit stiften, soll weiterhin abgabenrechtlich privilegiert werden.

Non-Profit-Tätigkeiten und die private Bereitstellung von Kollektivgütern sind für die Gesellschaft gleichermaßen wichtig und bedürfen einer staatlichen Ordnung. Bei der abgabenrechtlichen Privilegierung muss indes zwischen diesen Tätigkeiten differenziert werden. Lediglich bei der privaten Bereitstellung von Kollektivgütern ist es gerechtfertigt, Steuervergünstigungen zu gewähren und sich über das Gebot der Gleichbehandlung sowie über wettbewerbliche und allokatiospolitische Einwände hinwegzusetzen. Der Verzicht auf die eigennützige Verwendung von Gewinnen reicht hierfür nicht.

Aus der Praxis ist wohl bekannt, dass Körperschaften den Gemeinnützigkeitsstatus nicht nur deswegen anstreben, weil sie abgabenrechtliche Privilegien beanspruchen möchten. Vielen Organisationen geht es vielmehr primär um die Anerkennung des Non-Profit-Charakters sowie darum, die besondere Qualität der eigenen Tätigkeit gegenüber der Öffentlichkeit

herauszustellen. Besonders deutlich wird dies auf der kommunalen Ebene. Viele Non-Profit-Tätigkeiten haben zwar einen räumlich begrenzten Wirkungskreis, sind aber für das soziale Leben auf kommunaler Ebene von großer Bedeutung. Eine Freistellung von Bundes- und Landessteuern ist hier schon wegen mangelnder räumlicher Kongruenz nicht zu begründen. Dennoch mag man entsprechende Tätigkeiten auf kommunaler Ebene fördern wollen, beispielsweise durch die kostenlose Überlassung von Sporthallen. Hierbei wird der Non-Profit-Status ein wichtiges Förderkriterium sein, so dass die Anerkennung und Überwachung im gesamtstaatlichen Interesse liegt. Ob das eine hoheitliche Aufgabe sein muss oder auch an Wirtschaftsprüfer und private Agenturen delegiert werden könnte, wäre noch im Einzelnen zu klären. Der Bedarf an einer gesetzlich geregelten Akkreditierung scheint aber unstrittig.

### 5.3.1 Empfehlungen im Einzelnen

Eine Reform der Abgabenordnung sollte insbesondere

- zwischen gemeinnützigen und steuerbegünstigten gemeinnützigen Zwecken unterscheiden. Hierbei ist klarzustellen, dass der Verzicht auf eine eigennützige Gewinnverwendung für eine Steuervergünstigung wegen Gemeinnützigkeit zwar erforderlich, aber nicht ausreichend ist.
- 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 Nutzausschluss 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 Nutzausschluss 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 (§ 67 a) 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.

### 5.3.2 *Einige Konsequenzen*

Als steuerbegünstigte gemeinnützige Zwecke kommen in Betracht:

- die Förderung des demokratischen Staatswesens mit den Begrenzungen des § 52 Abs. 2 Nr. 3 AO;
- die Pflege des kulturellen Erbes unter der Voraussetzung, dass die Kosten mit den erzielbaren Einnahmen aus Eintrittsgeldern o.ä. nicht nachhaltig gedeckt werden können;
- die Förderung des Umweltschutzes, soweit sie auf die Verbesserung der nicht lokal begrenzten Umweltqualität und nicht primär auf die politische Beeinflussung der öffentlichen Meinungsbildung abzielt;
- die Förderung der Wissenschaft, weil hier der Allgemeinheit ein externer Nutzen zuwächst. Eine Förderung der Forschung ist vertretbar, soweit es sich um Grundlagenforschung und nicht um patentfähige Forschung handelt.
- die Förderung von Bildung und Erziehung, soweit sie den Staat von Aufgaben entlastet, die er sonst selbst wahrnehmen müsste.

- Eine Steuerbegünstigung wegen Gemeinnützigkeit sollte nicht gewährt werden:
- für Leistungen im Bereich des Gesundheitswesens, da – mit Ausnahme der Infektionsbekämpfung – kein externer Nutzen gestiftet wird;
- für Leistungsangebote an bestimmte soziale Gruppen, soweit nicht Mildtätigkeit im Vordergrund steht;
- nach Auffassung der Beiratsmehrheit für die Förderung des Sports, da keine Kollektivgutproblematik besteht. Der Beirat ist einhelliger Meinung, dass eine Förderung für den Jugendsport allerdings in Betracht kommt.

## 5.4 *Spezialgesetzliche Reformen*

### 5.4.1 *Körperschaftsteuer*

- Die vorgeschlagene Reform der Abgabenordnung schränkt den Kreis der von der Körperschaftsteuer befreiten Einrichtungen deutlich ein. Eine allgemeine Freistellung lässt sich nur für die Vermögensverwaltung (§ 14 S. 2 AO) rechtfertigen, wenn die anfallenden Erträge zur Förderung steuerbegünstigter gemeinnütziger Zwecke bestimmt sind. Wirtschaftliche Tätigkeiten sind grundsätzlich nicht förderungswürdig, zumal Steuervergünstigungen hier zu einer Diskriminierung gewerblicher Anbieter führen. Das gilt auch dann, wenn eine wirtschaftliche Tätigkeit für die Gesamttätigkeit einer gemeinnützigen Einrichtung prägend ist. Für geringfügige wirtschaftliche Tätigkeiten sollte allerdings aus Vereinfachungsgründen eine Freigrenze eingeführt werden, die sich an der Kleinunternehmerregelung in § 19 UStG orientiert. Damit bliebe auch die Masse der kleineren Vereine bei einem Wegfall der persönlichen Steuerbefreiung steuerlich unbelastet.
- Die Beschränkung der subjektiven Steuerbefreiung auf unbeschränkt Steuerpflichtige (§ 5 Abs. 2 Nr. 3 KStG) ist aufzuheben, um eine Kollision mit europäischem Gemeinschaftsrecht auszuschließen. Die fehlende Steuerkontrolle und Steueraufsicht bei ausländischen Einrichtungen durch deutsche Finanzbehörden kann die Ungleichbehandlung von in- und ausländischen gemeinnützigen Körperschaften nicht rechtfertigen. Andernfalls müsste das Gemeinnützigkeitsrecht allgemein auf inländische Sachverhalte beschränkt werden.



### 5.4.2 Einkommensteuer

- Die sektor- und aufgabenspezifische Freistellung nebenberuflicher Tätigkeiten nach § 3 Nr. 26 EStG („Übungsleiterprivileg“) ist aufzuheben und stattdessen eine steuerliche Begünstigung nebenberuflicher selbständiger Tätigkeiten in Anlehnung an die Minijob-Regelung zu prüfen.

### 5.4.3 Spendenprivileg

- Mitgliedsbeiträge sollten nicht steuerlich abzugsfähig sein. Ein Abzug von Spenden muss voraussetzen, dass die Tätigkeit des Zuwendungsempfängers als besonders förderungswürdiger steuerbegünstigter Zweck anerkannt ist. Das Verzeichnis der spendenprivilegierten Zwecke in Anlage 1 zu § 48 Abs. 2 EStDV ist entsprechend zu überarbeiten. Sog. Aufwandsspenden sollten nicht mehr abzugsfähig sein.
- Der Spendenabzug sollte ausgeschlossen werden, wenn die Spende von der Namensnennung des Spenders abhängig gemacht wird.
- Das Spendenprivileg muss an die Bedingung geknüpft werden, dass die Verwendung der Spenden durch die begünstigte Körperschaft offen gelegt und die Richtigkeit der Angaben extern geprüft wird.
- Spenden sollten nur abzugsfähig sein, wenn der Spendenempfänger nachweist, dass die Spendenbeschaffungskosten nicht höher als etwa 25 Prozent der vereinnahmten Spenden sind.

### 5.4.4 Umsatzsteuer

- Die umsatzsteuerlichen Befreiungen nach § 4 Nr. 16 b, 16 d, 18, 22 a und 22 b UStG sollten für förderungswürdige Leistungen (objektiv), nicht aber gemeinnützigen Einrichtungen (subjektiv) gewährt werden. Außerdem verlangt das europäische Gemeinschaftsrecht keine Kopplung der Steuerbefreiung an eine gemeinnützige Tätigkeit.
- Deutschland sollte als Mitgliedstaat der Europäischen Union darauf hinwirken, dass der Katalog der umsatzsteuerlichen Befreiungstatbestände nach Art. 13 Teil A Abs. 1 der 6. MwSt-Richtlinie kritisch überprüft und nicht gerechtfertigte Privilegierungen von Dienstleistungen aufgehoben werden.

### 5.4.5 *Sonstige Regelungen*

- Die subjektive Befreiung von der Gewerbesteuer bei der Verfolgung gemeinnütziger und mildtätiger Zwecke (§ 3 Nr. 6 GewSt) ist aufzuheben.
- Die subjektive Befreiung von der Grundsteuer bei der Verfolgung gemeinnütziger und mildtätiger Zwecke (§ 3 Abs. 1 Nr. 3 b und Nr. 4 bis 6 GrSt) ist ebenfalls zu streichen.
- Sollte bei einem etwaigen Wegfall der Wehrpflicht auch der Zivildienst entfallen, ist keine Kompensation bei gemeinnützigen Einrichtungen vorzusehen, die Zivildienstleistende beschäftigen. Solange der Zivildienst besteht, muss für einen wettbewerbsneutralen Einsatz der Zivildienstleistenden gesorgt werden; die bisherige Beschäftigung nur bei bestimmten Verbänden der freien Wohlfahrtspflege ist deshalb aufzugeben.

## 6. Resümee

Das deutsche Steuerrecht verleiht bestimmten Einrichtungen den Status der Gemeinnützigkeit und knüpft daran vielfältige Begünstigungen. Dies findet in der Öffentlichkeit durchaus breite Zustimmung; denn gemeinnütziges Handeln steht für bürgerliches Engagement, für fehlende Gewinnerzielung oder uneigennützigere Verwendung erzielter Gewinne und für ein Leistungsangebot auf Feldern, die in der Privatwirtschaft offenbar vernachlässigt werden. Besonders eindrucksvoll ist die quantitative Entwicklung des gemeinnützigen Sektors: Allein die Zahl der Arbeitsplätze von Caritas, Diakonie, dem Roten Kreuz, der Arbeiterwohlfahrt und dem Paritätischen Wohlfahrtsverband hat sich seit 1970 verdreifacht.

Steuervergünstigungen haben aber auch eine Kehrseite. Wie jede Subvention gehen sie zu Lasten der Allgemeinheit und behindern diejenigen, die vergleichbare Leistungen anbieten oder anbieten würden, wenn sie ihre Wettbewerbschancen nicht durch die Begünstigung anderer einbüßen. Daher müssen die mit dem Status der Gemeinnützigkeit verbundenen Steuervergünstigungen restriktiv gewährt und jedenfalls an strengere Bedingungen geknüpft werden als im geltenden Recht.

Nach Auffassung des Beirats muss die steuerliche Begünstigung einer Tätigkeit wegen Gemeinnützigkeit voraussetzen, dass der Staat bei der Wahrnehmung von Aufgaben entlastet wird, die in seine Verantwortung fallen. Das ist aus ökonomischer Sicht der Fall, wenn Kollektivgüter privat bereitgestellt werden. Darunter versteht man Güter, bei denen die Mitnutzung durch fremde Personen nicht ausgeschlossen werden kann und dies auch nicht wünschenswert ist, da die Mitnutzung keine zusätzlichen Kosten verursacht. Die Grundlagenforschung, die Pflege des kulturellen Erbes sowie Mildtätigkeit in einem eng verstandenen Sinne liefern klassische Beispiele. Wegen der Unmöglichkeit, fremde Personen

von der Mitnutzung auszuschließen, ist nicht zu erwarten, dass der Markt eine effiziente Bereitstellung solcher Güter leistet.

Aber selbst bei Kollektivgütern bleibt zu prüfen, ob die Steuerbegünstigung privaten Handelns oder die staatliche Bereitstellung mit geringeren volkswirtschaftlichen Kosten verbunden ist, ob der Umfang der geförderten Aktivitäten dem Maßstab einer effizienten Verwendung volkswirtschaftlicher Ressourcen gerecht wird und ob sich der Förderzweck nicht auch ohne Steuerbegünstigung erreichen ließe.

Nach alledem kann es für die Gewährung einer Steuerbegünstigung nicht ausreichen, wenn Unternehmen oder Organisationen auf eine Gewinnerzielung oder eine eigennützige Gewinnverwendung verzichten. Ein solches Verhalten mag aber eine der Voraussetzungen für die Gewährung des Non-Profit-Status sein, der Grundlage für eine sonstige Unterstützung durch die öffentliche Hand sein kann, z.B. für finanzielle Zuschüsse von Kommunen oder für andere Vergünstigungen. Deshalb ist auch ein solcher Non-Profit-Status zweifellos regelungs- und überwachungsbedürftig. Jedoch müsste dies von der Gewährung steuerlicher Vergünstigungen wegen Gemeinnützigkeit getrennt werden.

Eine Steuerbegünstigung sollte nur noch dann in Betracht kommen, wenn die geförderte Tätigkeit der Allgemeinheit zugute kommt und der geförderte Zweck anders nicht oder nicht besser erreicht werden kann. Das geltende Steuerrecht ist jedenfalls viel zu großzügig. Der Politik ist deshalb zu raten, das Gemeinnützigkeitsrecht umfassend neu zu regeln. Wegen des Ausmaßes von Wettbewerbsverzerrungen und wegen der Bedeutung, die dem Bereich gemeinnütziger Tätigkeiten in der reifen Dienstleistungsgesellschaft zukommt, ist eine solche Reform dringlich.

## Tax privileges for public-benefit activities under review

### *Short version*

In colloquial usage, the term “public-benefit” stands for committed citizens voluntarily working for the common good and not for material gain. The importance of such commitment was fully acknowledged by the Select Committee on “The Future of Citizen Commitment” acting on the instructions of the Bundestag (Lower House of the Federal Parliament). The Commission’s report from the year 2002 details the variety of forms that citizen commitment can take. Besides the activities of clubs and associations, churches, charitable and other public-benefit organisations it also includes political commitment inter alia in citizens’ initiatives, political parties and trade unions. The activities concern such different fields as sport, social concerns, environment, culture and science. The public-benefit area by this definition is a field of activity which is distinct both from the rest of the private economy and from the public sector. It deserves special attention due to its growing economic importance. The institutions of voluntary welfare work (“Freie Wohlfahrtspflege”) alone provided gainful employment to almost 1.3 million people in 2002.

This positive employment trend contrasts with the loss of jobs which is characteristic of other sectors of the national economy. Germany finds itself in a process of structural change. The producing sector is of decreasing importance, and the general assessment is that jobs to replace those lost must be created above all in the labour-intensive service sector. However, employment in the service sector in general and in the public-benefit area in particular is not a goal to pursue at any price. Rather, growth in employment in this area must correspond to people’s needs. The best guarantee for this is well-functioning competition among the providers of services. For competition to be able to develop, however, the right framework conditions must be in place. In particular, tax policy must not hinder competition. This is the background against which the Advisory Board took up the topic of the tax rules applying to public-benefit activities.

A crucial organisational characteristic of public-benefit activities as defined in tax law is the commitment which is made to refrain from using profits for one’s own benefit. This commitment, which is what distinguishes public-benefit bodies above all from the profit-seeking private sector, forms the decisive criterion in the Fiscal Code for granting important tax privileges. This criterion also plays an important role in the present Report.

The current law is compatible with economic principles, but it is much too generous in granting tax relief. Viewed from an economic perspective, purposes eligible for tax relief should in essence concern only cases in which so-called collective goods are made available on a private basis, i.e. goods for which co-use by third parties cannot be excluded and for which this would not be desirable, since co-use by third parties does not give rise to any additional costs. Basic research, preserving cultural heritage as well as charity in the narrow sense furnish classic examples of such collective goods.

In principle it is the proper task of the State to ensure the supply of collective goods. If private parties do become active in this field, however, in accordance with the principle of subsidiarity they should be accorded the right of initiative, as it were, and the State should restrict itself to a supportive role. From the perspective of allocational efficiency, the justification for granting tax benefits then results from the realisation that with no state encouragement at all, collective goods would not be made available by private parties to an adequate extent. This assessment is based on the assumption that private parties neglect, or do not take sufficient account of, the positive utility which collective goods create for third parties when deciding whether to make them available. Granting tax relief consequently may be justified from the perspective of allocational efficiency by the desire to surmount an insufficient internalisation of external utility creation.

When the Fiscal Code (“Abgabenordnung”) speaks of altruistic activity, this must accordingly mean an activity which creates external utility. However, altruism is merely a necessary criterion, it is not sufficient in itself to justify public support on the grounds of being a public-benefit activity. Rather, in addition to that, the general public must benefit from the activity. According to Section 52 paragraph 1 Fiscal Code this means that the group of persons benefiting from the public-benefit activity must not be circumscribed, for instance in accordance with geographical or professional considerations. In economic terms, the creation of external utility is not per se sufficient to justify tax relief. Rather, it must in addition be taken into account that the possibility of excluding somebody from use is an obstacle to granting tax relief on the grounds of public-benefit. If some people were excluded from using the goods, it would mean that these goods were not really collective goods. In the actual application of the law, however, there is massive violation of the principle that nobody should be excluded from use. In many fields the current tax relief regulations do not require that literally all citizens can potentially benefit. Though in principle it is a requirement that the general public should be promoted, in fact, in numerous individual cases it is merely narrow segments of the general public which are promoted.

The granting of tax relief under the existing Fiscal Code thus goes too far in two respects: For one thing, at present it is sufficient if the body/institution refrains from using profits for its own benefit, even though the correct criterion is the creation of external utility. For another thing, the criterion of promoting the general public is not consistently observed.

The granting of excessive tax privileges is problematic because it impedes competition in areas in which competition actually ought to be strengthened. Competition is not promoted, rather it is massively obstructed, when some providers of services enjoy tax privileges from which others are excluded. The effects can be seen for example in the above mentioned area of voluntary welfare work; for here there is evidence that competition is not functioning and cost-consciousness is lacking. In any case there are doubts that the tax privileges accorded to voluntary welfare organisations (“Einrichtungen der Freien Wohlfahrtspflege”) produce the

politically desired supply of services at attractive prices. The actual effects of the tax privileges tend, on the contrary, to be detrimental to the efficient allocation of resources.

Even if the narrow prerequisites for justifying tax privileges due to public-benefit are not met, there may still be a need for the State to intervene. This is the case if – and to the degree that – enterprises commit themselves to refrain from using profits for their own benefit, and if this commitment is characteristic of their economic appearance. Even such a non-profit status doubtlessly needs regulation and surveillance, since for example at the level of the local authorities this status is often the precondition for receiving financial aid, being awarded contracts or accorded other measures of support; this status must, however, be distinguished from “public benefit” for tax purposes.

Politicians would be well advised to carry out a comprehensive reorganisation of the law of public-benefit in the light of the above considerations. Such a reform is needed due to the importance which attaches to the field of public-benefit activities in a mature service society, and in view of the distortions of competition which are presently connected with it. The granting of tax relief should in future be separated from the recognition of non-profit status and be restricted to cases in which genuine collective goods are made available by private parties.

Specifically, the Advisory Board recommends reforming the Fiscal Code with a view to more narrowly defining tax-privileged public-benefit activities, restricting the circle of institutions exempt from corporation tax, reforming the so-called training supervisor privilege in the income tax, more narrowly defining the donation privilege, reorganising VAT privileges and abolishing the exemption from the real estate tax and the business tax.

Verzeichnis der Mitglieder des Wissenschaftlichen Beirats  
beim Bundesministerium der Finanzen

Professor Dr. Heinz Grossektler (Vorsitzender)	Münster/W.
Professor Dr. Bernd Friedrich Huber (Stellv. Vorsitzender)	München
Professor Dr. Dieter Brümmerhoff	Rostock
Professor Dr. Werner Ehrlicher	Freiburg/Br.
Professor Dr. Lars P. Feld	Marburg
Professor Dr. Lutz Fischer	Hamburg
Professor Dr. Clemens Fuest	Köln
Professor Dr. Karl-Heinrich Hansmeyer	Köln
Professor Dr. Günter Hedtkamp	München
Professor Dr. Klaus-Dirk Henke	Berlin
Frau Professor Dr. Johanna Hey	Düsseldorf
Professor Dr. Wolfgang Kitterer	Köln
Professor Dr. Kai A. Konrad	Berlin
Professor Dr. Gerold Krause-Junk	Hamburg
Professor Dr. Alois Oberhauser	Freiburg/Br.
Professor Dr. Rolf Peffekoven	Mainz
Professor Dr. Dieter Pohmer	Tübingen
Frau Professor Dr. Helga Pollak	Göttingen
Professor Dr. Wolfram-F. Richter	Dortmund
Professor Dr. Ulrich Schreiber	Mannheim
Professor Dr. Christoph Spengel	Mannheim
Professor Dr. Hartmut Söhn	Passau
Professor Dr. Dres. h.c. Klaus Stern	Köln
Professor Dr. Dietmar Wellisch	Hamburg
Professor Dr. Wolfgang Wiegard	Regensburg
Professor Dr. Horst Zimmermann	Marburg/Lahn