

# Das Gesetz zur weiteren Stärkung des bürgerschaftlichen Engagements

von Dipl.-Finw. (FH) StB Jochen J. Muth, Euskirchen\*

*Am 15.10.2007 wurde das durch den Bundestag am 6.7.2007 beschlossene<sup>1</sup> Gesetz zur weiteren Stärkung des bürgerschaftlichen Engagements verkündet. Anders als der Gesetzestitel<sup>2</sup> es vielleicht vermuten lässt, enthält es nur Änderungen zum steuerlichen Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht. Die „Stärkung“ erfolgt damit ausschließlich über die Steuergesetze. Die Chance, außerhalb des Steuerrechts Impulse zu setzen und die „außersteuerlichen“ Rahmenbedingungen zu verbessern und so das bürgerschaftliche Engagement zu stärken, bleibt vorerst ungenutzt. Die steuerlichen Neuerungen lassen sich in drei Blöcke aufteilen. Erstens sind es Änderungen im Spendenrecht (§ 10b EStG). Zweitens wurde der Begriff der Gemeinnützigkeit in der Abgabenordnung reformiert. Der dritte Teil fördert durch steuerliche Anreize unmittelbar bestimmte ehrenamtliche Tätigkeiten.*

## I. Spendenrecht

### 1. Einkommensteuer

#### 1.1 Der spendenbegünstigte Zweck

§ 52 Abs. 1 AO definiert als gemeinnützigen Zweck die selbstlose Förderung der Allgemeinheit. Damit umschreibt er die Gemeinnützigkeit im engeren Sinne. Erweitert wird dieser Gemeinnützigkeitsbegriff durch die §§ 53 und 54 AO, den mildtätigen (§ 53 AO) und kirchlichen (§ 54 AO) Tätigkeiten; diese Zwecke sind nach wie vor nach § 10b EStG n. F. begünstigt.

Zum Spendenabzug berechtigten (neben den Ausgaben zur Förderung mildtätig oder kirchlich tätiger Körperschaften)

solche Ausgaben, die der Förderung religiöser, wissenschaftlicher oder als „besonders förderungswürdig anerkannte gemeinnütziger Zwecke“ dienen. Die „besonders förderungswürdigen gemeinnützigen Zwecke“ wurden in der Anlage 1 der EStDV in einem abschließenden Katalog aufgezählt. Dabei war dieser Katalog teilweise breiter angelegt als die bisher in § 52 Abs. 2 AO aufgeführten Beispiele, konnte aber als (abschließende) Aufzählung nicht alle Fälle der gemeinnützigen Arbeiten nach § 52 AO abdecken<sup>3</sup>. Im Rahmen der Erweiterung des Spendenabzugs für Stiftungen<sup>4</sup> nach § 10b Abs. 1 EStG wurde eine weitere Schnittmenge gebildet. Von den nach §§ 52 bis 54 AO gemeinnützigen Zwecken waren Stiftungen, die Freizeitwecke nach § 52 Abs. 2 Nr. 4 AO a. F. förderten, nicht begünstigt. Diese Gegensätzlichkeit zwischen dem Gemeinnützigkeitsrecht nach der AO und dem Spendenrecht ist nun aufgehoben. Für die Darstellung der spendenbegünstigten Zwecke verweist das EStG

\* Mitarbeiter der DHPG DR. HARZEM & PARTNER KG.

- 1 Der Bundesrat hat in seiner Sitzung vom 21.9.2007 (BGBl I S. 2332) dem Gesetz zugestimmt.
- 2 Es handelt sich um ein sog. Artikelgesetz. Durch die einzelnen Artikel des Gesetzes zur Stärkung des bürgerschaftlichen Engagements werden Änderungen in sechs Einzelsteuergesetzen, der AO und dem Einführungsgesetz zur AO umgesetzt. Zudem wurden gleich einem Omnibus („Omnibusgesetz“) Änderungen des Investitionszulagengesetzes 2007 während der Beratungen „mitgenommen“ und in den Gesetzentwurf eingearbeitet; diese Änderungen betreffen nicht das Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht und werden daher nicht besprochen.
- 3 So waren Vereine zur Förderung des demokratischen Staatswesens zwar gemeinnützig, konnten aber keine steuerbegünstigten Spenden entgegennehmen; vgl. *Schleider*, Steuerrecht der Vereine, 8. Aufl., Herne/Berlin 2008.
- 4 Gesetz zur weiteren steuerlichen Förderung von Stiftungen vom 14.7.2000, BGBl I S. 1034, BStBl I S. 1192.

nun auf die §§ 52 ff. AO, dies ist eine deutliche Vereinfachung. Der Rahmen möglicher Spendenempfänger wurde so erweitert, durch den Verweis auf die AO ist nun z. B. auch die Förderung des demokratischen Staatswesens begünstigt.

### 1.2 Abzugshöhe

Die bisherigen Höchstsätze von 5 % und 10 % (Spenden für mildtätige, wissenschaftliche und kulturelle Zwecke) des Gesamtbetrags der Einkünfte (GdE) sind zusammengefasst und einheitlich auf 20 % festgesetzt worden. Zudem wurde im Rahmen der Beratung des Finanzausschusses des Bundestags die sich an der Gesamtsumme der Umsätze, Löhne und Gehälter des Stpfl. orientierende Promillegrenze verdoppelt.

Körperschaften, die mehrere spendenbegünstigte Zwecke verfolgen, für die der Spendenabzug unterschiedlich hoch war (z. B. Spendenabzug von 10 % für mildtätige Zwecke und 5 % für Entwicklungshilfe [jetzt Entwicklungszusammenarbeit]) konnten den erhöhten Spendenabzug nur bescheinigen, wenn sie die Einnahmen und Ausgaben für die jeweiligen Zwecke voneinander organisatorisch und buchhalterisch trennten. Ansonsten musste die Körperschaft einen Hinweis in die Spendenbescheinigung aufnehmen, dass der erhöhte Abzug nicht möglich ist<sup>5</sup>. Durch die **Zusammenfassung der Höchstsätze** entfällt die teilweise sehr aufwendige direkte Zuordnung der Einnahmen. Die Pflicht, auf der Ausgaben-seite weiterhin die richtige Mittelverwendung nachzuweisen, bleibt erhalten.

### 1.3 Spendenvortrag

Bisher war ein Spendenvortrag nur eingeschränkt über sieben Jahre möglich. Der Vortrag war nicht nur zeitlich beschränkt, sondern auch sachlich auf sog. **Großspenden** eingegrenzt. Soweit sie nicht im Zuwendungs-jahr zu einem Sonderausgabenabzug führte, konnten Einzelspenden für mildtätige oder wissenschaftliche Zwecke von über 25.565 € vorge-tragen werden. Ab dem Jahr 2007 können **alle** Spenden, die nicht berücksichtigt wurden, **zeitlich unbegrenzt** vorge-tragen werden. Für einen Vortrag kommen die Spenden (und Mitgliedsbeiträge) in Betracht, die die beiden alternativen Höchstgrenzen (20 % und 4 Promille) überschreiten<sup>6</sup>.

§ 10b Abs. 1 EStG hatte folgenden Wortlaut: „Abziehbare Zuwendungen, die die Höchstbeträge nach Satz 1 überschreiten oder im Veranlagungszeitraum der Zuwendung nicht berücksichtigt werden können, sind im Rahmen der Höchstbeträge in den folgenden Veranlagungszeiträumen als Sonderausgaben abziehbar.“ Der Gesetzestext gab **keine eindeutige Verrechnungsfolge** zwischen den Abzügen nach § 10b EStG und §§ 10, 10c und 10d EStG vor. Im Rahmen der Beratungen zum JStG 2008 hat der Bundesrat in seinem Beschluss vom 21.9.2007<sup>7</sup> einen Lösungsweg aufgezeigt. Abziehbar und damit für einen Vortrag ausgeschieden sind alle Zuwendungen, die den Gesamtbetrag der Einkünfte bis auf 0 € verringern. Vom Gesamtbetrag der Einkünfte sind zunächst der Verlustabzug nach § 10d, die Vorsorgeaufwendungen nach § 10 und § 10c abzuziehen. Der Spendenabzug erfolgt danach, aber noch vor dem Abzug der außergewöhnlichen Belastungen. Das Jahressteuergesetz 2008<sup>8</sup> nimmt den

### NEBENFRAGEN

- o. Was lassen sich die steuerlichen Bewegungen klassifizieren?
- o. Welche Tätigkeiten sind konkret gemeinnützig?
- o. Welche Anforderungen ergeben sich für Spenden an Stiftungen?

Vorschlag des Bundesrats auf und ändert rückwirkend § 10b Abs. 1 Satz 3 EStG wie folgt: In § 10b Abs. 1 Satz 3 werden die Wörter „oder im Veranlagungszeitraum der Zuwendung nicht berücksichtigt werden können“ durch die Wörter „oder die den um die Beträge nach § 10 Abs. 3 und 4, § 10c und § 10d verminderten Gesamtbetrag der Einkünfte übersteigt“ ersetzt.

### 1.4 Spendenrücktrag

Der – eine Großspende voraussetzende – Spendenrücktrag wurde aufgehoben. Die Chance, über eine Ausweitung des Spendenrücktrags auf alle Spenden ein positives Zeichen zu setzen, wurde nicht genutzt. Für Zuwendungen im Jahr 2007 kann der Spender zur Anwendung der bisherigen Regelung im § 10b Abs. 1 EStG optieren und so für Großspenden den Rücktrag **letztmalig** beanspruchen.

### 1.5 Mitgliedsbeiträge

Die bisherige Aufteilung der Zuwendungen in Spenden und Mitgliedsbeiträge bleibt für den Spendenabzug erhalten. Weiterhin sind Mitgliedsbeiträge an einen Verein nicht abziehbar, wenn dieser den Sport, die Heimatpflege und Heimatkunde oder sog. Freizeit-zwecke i. S. des § 52 Abs. 2 Nr. 23 AO fördert. Das Abzugsverbot wurde in den § 10b Abs. 1 Satz 2 EStG aufgenommen.

Auch der Ausschluss für **kulturelle Betätigungen**, die in erster Linie der Freizeitgestaltung (§ 10b Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 EStG) dienen, wurde beibehalten. In der Vergangenheit ist ein Streit entbrannt, wann dieser Ausschluss greift. So ist es üblich, dass z. B. den Mitgliedern eines (Theater-)Fördervereins Sonderkonditionen eingeräumt werden. Es besteht die Frage, ob die Mitgliedschaft im (Theater-)Förderverein für die **Freizeitgestaltung** des Mitglieds förderlich ist oder in erster Linie durch den Förderverein die kulturelle Einrichtung gefördert wird. Soweit sich die Sonderkonditionen in einem geldwerten Vorteil niederschlagen, versagte die Finanzverwaltung den Abzug der Mitgliedsbeiträge<sup>9</sup>. Dieser Streit wird durch die Neufassung des Gesetzes nicht geklärt. Nach der Begründung zum Gesetzentwurf<sup>10</sup> soll trotz der Gewährung von Vergüns-

5 BMF vom 2.6.2000, BStBl I S. 592, Tz. 5.

6 So auch BFH vom 4.5.2004 – XI R 34/03, BStBl II S. 736 = Kurzinfor-StuB 2004 S. 746.

7 Stellungnahme des Bundesrats zum Gesetzesentwurf des JStG 2008 der Bundesregierung, BR-Drucks. 544/07 (Beschluss), S. 23 f.

8 Jahressteuergesetz 2008 (JStG 2008) vom 20.12.2007, BGBl I S. 3150.

9 Das entsprechende BMF-Schreiben vom 19.1.2006, BStBl I S. 216 = StuB 2006 S. 199, sollte erstmals ab dem Veranlagungszeitraum 2007 angewandt werden. Mit BMF-Schreiben vom 13.12.2006, BStBl 2007 I S. 75 = StuB 2007 S. 38, wurde es vorerst ausgesetzt.

10 BT-Drucks. 16/5200, S. 16 f.

tigungen (Jahresgaben, verbilligter Eintritt) der Abzug der Mitgliedsbeiträge möglich sein. Die **eigene aktive** kulturelle Betätigung z. B. in einem Laienchor führt dagegen nach der Gesetzesbegründung zum Ausschluss<sup>11</sup>. Es liegt unabhängig von der Anzahl der Auftritte und der sich daraus ergebenden Förderung der Kultur in erster Linie eine Freizeitgestaltung der Mitglieder vor<sup>12</sup>. Es bleibt abzuwarten, ob die Gesetzesbegründung in den beiden Fällen „gerichtsfest“ ist<sup>13</sup>, die gezogene Abgrenzung ist nicht nachvollziehbar. Letztlich wären Mitgliedsbeiträge zum Förderverein des Musikvereins (Laienchor) abziehbar.

- ▶ **Zeitlich unbegrenzter Spendenvortrag**
- ▶ **Nicht alle Mitgliedsbeiträge absetzbar**
- ▶ **Abzug von Spenden an Stiftungen erweitert**

Mitgliedsbeiträge an Vereine, die sowohl Zwecke fördern, die zum Ausschluss des Abzugs dieser Zahlungen führen, als auch andere begünstigte Zwecke verfolgen, können insgesamt nicht abgezogen werden. § 48 Abs. 4 Satz 2 EStDV, der bisher explizit diesen Sachverhalt löste, ist ins EStG übernommen. Nach § 10b Abs. 1 Satz 2 EStG sind Mitgliedsbeiträge nicht abziehbar, wenn die Körperschaft (*auch*) die zum Ausschluss führenden Zwecke fördert.

Auch wenn der „schädliche Zweck“ zurzeit nicht aktiv verfolgt werden sollte, ist die Frage, wann die Körperschaft die schädlichen Zwecke fördert, allein anhand der Satzung zu entscheiden<sup>14</sup>.

### 1.6 Buchwertprivileg

Die Änderungen im § 10b EStG greifen auch auf das Buchwertprivileg im § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 5 EStG durch und **erweitern** dementsprechend den möglichen Empfängerkreis; Satz 6 geht nunmehr ins Leere und dürfte zeitnah aufgehoben werden.

### 1.7 Sachspende

Die Änderungen in § 10b Abs. 4 EStG erfolgten zur Angleichung der Begrifflichkeiten. So spricht § 10b nun **einheitlich** von Zuwendungen (Spenden und Mitgliedsbeiträge) und verzichtet auf die Verwendung des Begriffs Ausgabe.

### 1.8 Stiftungen

#### 1.8.1 Besonderer Höchstbetrag nach § 10b Abs. 1 Satz 3 EStG a. F.

Der bisher neben den vom Gesamtbetrag der Einkünfte abhängigen Höchstbeträgen stehende zusätzliche Abzugsbetrag von 20.450 € für Spenden an Stiftungen wurde aufgehoben. Die so begünstigten Spendenbeträge mussten nicht in die Kapitalausstattung der Stiftung fließen und konnten für den begünstigten Zweck direkt verausgabt werden. Diese rechtsformabhängige Förderung führte in der Vergangenheit verstärkt zur Gründung von „Spendensammelstiftungen“.

#### 1.8.2 Kapitalausstattung von Stiftungen

Zusätzlich zu den Höchstbeträgen nach § 10b Abs. 1 EStG ist die Kapitalausstattung von Stiftungen weiterhin **besonders**

begünstigt. Die Spenden müssen wie bisher auch in den „Vermögensstock“ der Stiftung eingehen. Dabei handelt es sich um einen steuertechnischen Begriff, der das Vermögen der Stiftung meint, für das nach § 58 Nr. 11 AO keine Verpflichtung zur zeitnahen Mittelverwendung besteht. Es handelt sich (nach dem Stiftungsrecht) um das **Grundstockvermögen** und **Zustiftungen Dritter**, die beide der Bestandserhaltung unterliegen. Weggefallen ist aber die Notwendigkeit, dass die Spende „anlässlich der Neugründung“, d. h. innerhalb eines Jahres nach Gründung der Stiftung, gegeben wird. Der Höchstbetrag wurde auf **1 Mio € heraufgesetzt**. Die bis zum Höchstbetrag begünstigte Spende kann auf bis zu zehn Jahre verteilt werden. Der Höchstbetrag selbst kann innerhalb dieses Zeitraums nur einmal beansprucht werden. Das zusätzliche Abzugsvolumen steht auch den Spendern offen, die bereits nach § 10b Abs. 1a EStG a. F. in den Genuss des Höchstbetrags von 307.000 € gekommen sind.

Nach dem BFH-Urteil vom 3.8.2005<sup>15</sup> steht der rechtsformabhängige zusätzliche Abzugsbetrag nach § 10b Abs. 1 Satz 3 EStG a. F. im Rahmen einer Zusammenveranlagung jedem Ehegatten jeweils gesondert zu. Auch wenn es nicht zu einer **Verdopplung** des Höchstbetrags kommt, so hat der BFH den **doppelten Abzug** für die Fälle zugelassen, in denen jeder Ehegatte selbst die Spende vornimmt. Die Urteile (zu § 10b Abs. 1 Satz 3 EStG a. F. ergangen) sind auf § 10b Abs. 1a EStG übertragbar<sup>16</sup>. Das Gesetz schweigt zu diesem Fall und enthält keinen Hinweis auf die konkrete, sich durch die BFH-Urteile ergebene Rechtslage<sup>17</sup>.

### 1.9 Vereinfachter Zuwendungsnachweis nach § 50 Abs. 2 EStDV

Der (betragsmäßig nicht begrenzte) vereinfachte Nachweis für Katastrophenfälle wird erweitert. Die Worte „zur Linderung der Not“ wurden durch die Formulierung „zur Hilfe“ ersetzt. Bisher konnten die gesammelten Mittel nur für mildtätige Zwecke an natürliche Personen weitergereicht werden. Durch die geänderte Formulierung wird der **vereinfachte Nachweis** auch für andere steuerbegünstigte Zwecke eröffnet und ermöglicht so auch den Wiederaufbau von Schulen, Kindergärten usw.

Auf Anregung des Bundesrats<sup>18</sup> wurde die Grenze für den vereinfachten Nachweis nach § 50 Abs. 2 Nr. 2 EStDV von 100 € auf 200 € verdoppelt; Buchungsbestätigung (Kontoauszug) und ein vom (steuerbegünstigten) Empfänger hergestellter Beleg mit den erforderlichen Angaben zur Freistellung muss weiterhin bei Spenden an eine gemeinnützige Körperschaft vorgelegt werden.

11 So auch OFD Nürnberg vom 1.8.2001 – S 2223; die anders lautende VfG. der OFD Karlsruhe vom 12.2.2001 – S 2223a – 35 wurde aufgehoben.

12 Kritisch auch *Schauhoff/Kirchhain*, DStR 2007 S. 1985 (1987).

13 Siehe auch *Hüttemann*, DB 2007 S. 2058.

14 So auch FG Münster, rkr. Urteil vom 16.2.2007 – 9 K 4907/02, EFG 2007 S. 1434.

15 BFH vom 3.8.2005 – IX R 76/03, BStBl 2006 II S. 121; BFH vom 3.8.2005 – IX R 81/03, BFH/NV 2006 S. 267.

16 Vgl. *Schauhoff/Kirchhain*, DStR 2007 S. 1985 (1988).

17 Vgl. *Hüttemann* DB 2007 S. 2053 (2057).

18 BR-Drucks. 117/07 (Beschluss), S. 7.

Wenn die Spende im Wege des Lastschriftverfahrens eingezogen wurde, mussten auf der Buchungsbestätigung (Kontoauszug oder Anlage zu diesem) Angaben zum steuerbegünstigten Zweck und zur Steuerbegünstigung der einziehenden Körperschaft enthalten sein. Dies konnte durch die Kreditinstitute nicht umgesetzt werden. Durch den Wegfall des zweiten Halbsatzes in § 50 Abs. 2 Satz 3 EStDV sind diese Angaben nicht mehr im Rahmen des Lastschriftverfahrens durch die Kreditinstitute beizustellen. Nunmehr ist es ausreichend (erster Halbsatz in § 50 Abs. 2 Satz 3 EStDV), dass (wie bei Überweisungen) ein von der Körperschaft **hergestellter Beleg** vorgelegt wird<sup>19</sup>.

Ob die nun gefundene Regelung für das Lastschriftverfahren aber zufriedenstellend ist, muss abgewartet werden. Bei den Überweisungsfällen ist der zusätzlich zum Kontoauszug (Buchungsbestätigung) erforderliche Beleg meist von der empfangenden Körperschaft mit dem Überweisungsträger verbunden und kann abgelöst werden. Kann es bei Einrichtung des Einzugs ausreichend sein, wenn einmalig ein solcher Beleg vorliegt und dieser regelmäßig<sup>20</sup> ersetzt wird? Im Lastschriftverfahren besteht eine Art „Dauerspender-Verhältnis“; die persönlichen Angaben des Spenders liegen der begünstigten Körperschaft vor. Gesteuert durch ein erfolgreiches „Spendenmarketing“ wurden bereits in der Vergangenheit in diesen Fällen regelmäßig nach Jahresende förmliche Zuwendungsbestätigungen ausgestellt.

## 2. Körperschaft- und Gewerbesteuer

Die Körperschaft- und Gewerbesteuer übernehmen inhaltlich die Regelungen des § 10b EStG. Weiterhin bleibt es aber Körperschaften versagt, die Begünstigung nach § 10b Abs. 1a EStG für Spenden an Stiftungen zu beanspruchen.

## 3. Haftung

Die **Spendenhaftung** soll nach der Gesetzesbegründung an die durchschnittliche steuerliche Auswirkung der Zuwendung angepasst werden. Die Haftungssätze sind für die Einkommen- und Körperschaftsteuer auf **30 % reduziert** und bei der Gewerbesteuer von **10 % auf 15 % erhöht** worden. Der Haftungssatz bei der Körperschaftsteuer ist nach der Neuregelung doppelt so hoch wie der (ab dem Jahr 2008 geltende) Körperschaftsteuersatz.

## II. Abgeltungsteuer

Im Rahmen der Unternehmensteuerreform 2008 werden ab 2009 Kapitalerträge im Wesentlichen durch die Abgeltungsteuer erfasst. Die Erhebung der Kapitalertragsteuer mit ihrem linearen Tarif (25 %) führt zu einer Abgeltungswirkung. Die Kapitalerträge fließen nicht in den Gesamtbetrag der Einkünfte, der die Bemessungsgrundlage für den Spendenabzug ist, ein. Es ergeben sich folgende **Bezugspunkte** zum Spendenabzug:

- ▶ Nach § 32d Abs. 6 EStG<sup>21</sup> kann eine **Günstigerprüfung** erfolgen. Die Kapitalerträge unterliegen dem persönlichen Steuertarif. Die Höhe des Spendenabzugs berechnet sich

nach dem um die Kapitalerträge erhöhten Gesamtbetrag der Einkünfte.

- ▶ Erfolgt nach der Günstigerprüfung nicht die Versteuerung mit dem persönlichen Steuersatz, bleibt die Abgeltung der Kapitalertragsteuer erhalten. Nach § 2 Abs. 5b Satz 2 Nr. 1 EStG<sup>22</sup> erfolgt auf Antrag die Berechnung der Höhe des Spendenabzugs nach § 10b Abs. 1 EStG auf der Basis eines um die Kapitalerträge erhöhten Gesamtbetrags der Einkünfte. Der erhöhte Spendenabzug mindert die nicht der Abgeltungsteuer unterliegenden Einkünfte.
- ▶ Nach § 32d Abs. 4 EStG<sup>23</sup> können bestimmte Tatbestände, die beim Kapitalertragsteuerabzug nicht berücksichtigt wurden, nachträglich im Rahmen der Veranlagung angesetzt werden. Ob hier eine Berücksichtigung von Spenden möglich ist, erscheint fraglich<sup>24</sup>.

▶ Keine Verringerung des Spendenabzugs durch die Abgeltungsteuer

▶ Spendenrecht und gemeinnütziger Zweck nach AO nun deckungsgleich

## III. Gemeinnützigkeitsrecht

### 1. Gemeinnütziger Zweck

Ein gemeinnütziger Zweck liegt nach § 52 Abs. 1 AO vor, wenn u. a. die **Allgemeinheit** selbstlos gefördert wird. Diese Generalklausel bleibt unverändert bestehen. Hierzu enthielt § 52 Abs. 2 AO **bisher** einen beispielhaften Katalog mit Tätigkeiten die als Förderung der *Allgemeinheit* angesehen werden können. Diese Beispiele in § 52 Abs. 2 AO a. F. werden durch eine abschließende Aufzählung der gemeinnützigen Zwecke<sup>25</sup> ersetzt. Für diese Aufzählung bedient sich der Gesetzgeber der bisherigen Anlage 1 der EStDV<sup>26</sup>; ergänzt um die Begriffe Wissenschaft, Religion, Förderung des Staatswesens und Förderung des bürgerschaftlichen Engagements.

Diese schon bisher gegenüber dem § 52 Abs. 2 AO a. F. ausführlichere Aufstellung der Anlage 1 enthielt aber dennoch immer nur eine „Teilmenge“ der denkbaren, die Allgemeinheit fördernden Tätigkeiten. Das bedeutet aber, dass rückwirkend auf den 1.1.2007 die bislang als besonders förderungswürdig anerkannten gemeinnützigen Zwecke (die bisherige Teilmenge) – nebst den o. a. Ergänzungen – „aufgewertet“ wurden und fortan die einzigen, die Allgemeinheit fördernden und daher gemeinnützigen Tätigkeiten sind. Bisher gemeinnützigen, aber nicht spendenbegünstigten Zwe-

19 Siehe auch OFD Hannover vom 4.10.2007 – S 2365, Tz. 6.6. Danach soll die „einfache Buchungsbestätigung“ im Lastschriftverfahren ausreichen.

20 Analog der „Geltungsdauer“ von Freistellungsbescheiden müsste dann nach fünf Jahren ein neuer Beleg durch die Körperschaft an den Spender versandt werden.

21 In der durch das Unternehmensteuerreformgesetz 2008 geänderten und ab dem Veranlagungszeitraum 2009 geltenden Fassung.

22 Siehe Fn. 21.

23 Siehe Fn. 21.

24 Siehe *Schauhoff/Kirchhain*, DStR 2006 S. 1985 (1986).

25 Gemeinnützig im engeren Sinne; wie bereits aufgeführt, bleiben die mildtätigen und kirchlichen Zwecke unberührt.

26 In AEAO Tz. 2, 2a § 52 AO wurde bereits zur weiteren Erläuterung auf die Anlage 1 der EStDV hingewiesen.

cken wird (rückwirkend) die Gemeinnützigkeit „kalt“ aberkannt<sup>27</sup>.

Zukünftig ist es elementar, die Begriffe des neuen Katalogs und damit den **gemeinnützigen Zweck** inhaltlich zu definieren. Die Gesetzesbegründung führt dazu aus: „Die Förderung von Zwecken, die hinsichtlich der Merkmale, die ihre steuerrechtliche Förderung rechtfertigen, mit den in § 52 Abs. 2 AO genannten Zwecken identisch sind, bleibt gemeinnützig. Infolge der Umstellung auf einen abgeschlossenen Katalog der gemeinnützigen (und zugleich spendenberechtigten) Zwecke reicht es aber nicht mehr aus, dass die Betätigung einem der genannten Zwecke nur ähnlich ist.“<sup>28</sup>

- ▶ **Definition des gemeinnützigen Zwecks**
- ▶ **Öffnungsklausel hebt abschließenden Katalog aus**
- ▶ **Wegfall der Gemeinnützigkeit?**

Die Grenzlinie ist nicht immer leicht definierbar. So wurde jüngst durch die OFD Frankfurt am Main<sup>29</sup> festgelegt, dass Tischfußball (die Abgrenzungskriterien sind nicht bekannt) kein Sport i. S. der AO sein soll. In Abgrenzung zu der Entscheidung im Rahmen der Öffnungsklausel ist für die Subsumierung einer Tätigkeit unter den Katalog weiterhin das örtliche FA zuständig.

Die Gesetzesbegründung nimmt Stellung zu den einzelnen – zum Teil neu umschriebenen – **Zwecken**<sup>30</sup>. Augenfällig neu ist die Nennung der Förderung des bürgerschaftlichen Engagements zugunsten gemeinnütziger, mildtätiger und kirchlicher Zwecke (als Nr. 25) als eigenständigen Punkt in der Aufzählung des Katalogs. Eine Erweiterung der gemeinnützigen Zwecke soll dadurch aber nicht erfolgt sein<sup>31</sup>. Nach Ansicht des Bundesrats bedarf es einer besonderen Aufführung nicht<sup>32</sup>. Bereits bisher wurde z. B. im Rahmen der Beurteilung der „Freiwilligenagenturen“ deren Tätigkeit dem Bereich Bildung<sup>33</sup> zugeordnet. *Hüttemann* gesteht dem § 52 Abs. 2 Nr. 25 AO „durchaus konstitutive Bedeutung“ zu<sup>34</sup>. Dieser Ansicht ist, aufgrund der abgeschlossenen Aufzählung der gemeinnützigen Zwecke und der möglichen Bandbreite, die § 52 Abs. 2 Nr. 25 AO erfasst, beizutreten. Begünstigt ist bereits das „sich Einsetzen“ zur Förderung des bürgerschaftlichen Engagements. Eine immaterielle Förderung des bürgerschaftlichen Engagements, d. h. ein Hineinwirken in die Öffentlichkeit, ist ausreichend. So ist ein Verein mit dem Zweck der Förderung des gemeinnützigen Stiftungswesens<sup>35</sup> vom Satzungszweck her begünstigt. *Schauhoff/Kirchhain* stellen (zu Recht) die Frage, ob nicht auch die „Nachbarschaftshilfe“<sup>36</sup> nunmehr als gemeinnützig anzuerkennen ist<sup>37</sup>.

## 2. Öffnungsklausel

Durch einen **abschließenden Katalog** wird die Frage, welche Tätigkeiten das Allgemeinwohl fördern und gemeinnützig sind, auf der Basis der sich in der bisherigen Anlage 1 der EStDV und dem jetzigen § 52 Abs. 2 Satz 1 AO niedergelegten Werteentscheidung festgeschrieben. Jeglicher gesellschaftlicher Wandel und damit eine einhergehende geänderte Sicht

bedürfen in Bezug auf die Frage, was fördert die Allgemeinheit und ist gemeinnützig, einer gesetzgeberischen Initiative und einer Änderung der AO. Gegen einen abschließenden Katalog hatte sich bereits der Bundesrat ausgesprochen<sup>38</sup>. Ausweislich des Berichts des Finanzausschusses gibt die gefundene Öffnungsklausel „den Finanzbehörden die Gelegenheit, auf sich ändernde gesellschaftliche Verhältnisse zu reagieren“<sup>39</sup>. Der abschließende Katalog nach § 52 Abs. 2 Satz 1 AO wird durch die Sätze 2 und 3 aufgeweicht. Danach kann, abweichend von der örtlichen Zuständigkeit des Veranlagungsfinanzamts, eine (je Bundesland) zentral zuständige Finanzbehörde **weitere Zwecke im konkreten Einzelfall** als gemeinnützig erklären, wenn die Allgemeinheit auf materiellem, geistigem oder sittlichem Gebiet selbstlos gefördert wird. Dadurch führt die Öffnungsklausel zurück auf die weiterhin in § 52 Abs. 1 AO niedergelegte Generalklausel. Die Öffnungsklausel ist trotz der „kann“-Formulierung<sup>40</sup> keine Ermessensvorschrift<sup>41</sup> und unterliegt der finanzgerichtlichen Überprüfung.

Die Umstellung auf den abschließenden Katalog erfolgt **rückwirkend** ohne Übergangsregelung. Durch die Vereinheitlichung von Spendenrecht und gemeinnützigen Zwecken auf der Basis der bisher spendenbegünstigten Zwecke droht den bisher „nur“ gemeinnützigen, nicht zum Spendenempfang berechtigten Körperschaften der (rückwirkende) Wegfall der Gemeinnützigkeit<sup>42</sup>. Die Öffnungsklausel muss genutzt werden, um den nun (rückwirkend) die Gemeinnützigkeit entzogenen Körperschaften den bisherigen Steuerstatus zu erhalten. Diesen bisher nicht zum Empfang von Spenden berechtigten Körperschaften wird dann als Reflex, da das Spendenrecht auf eine eigene Abgrenzung besonders förderungswürdiger Zwecke verzichtet und auf die AO verweist, der Weg zur Entgegennahme von Spenden eröffnet.

Bereits bisher hatte sich die Finanzverwaltung von der offenen Definition der Förderung der Allgemeinheit in der AO

27 Siehe *Hüttemann*, DB 2007 S. 2053, der von einem „Kollateralschaden“ spricht und der Stellungnahme des Bundesrats zum Gesetzesentwurf BR-Drucks. 117/07 (Beschluss), die auf den möglichen Verlust der Gemeinnützigkeit in bestimmten Fällen (z. B. Förderung des Siedlungswesens) hingewiesen hat.

28 BT-Drucks. 16/5200, S. 20.

29 OFD Frankfurt am Main vom 23.8.2007 – S 0171a.

30 BT-Drucks. 16/5200, S. 19 ff.; siehe auch *Hüttemann*, DB 2007 S. 2053 (2054 f.); *Schauhoff/Kirchhain*, DStR 2007 S. 1985 (1989); *Fischer*, NWB F. 2 S. 9439 (9442 ff.).

31 BT-Drucks. 16/5200, S. 21.

32 BR-Drucks. 117/07 (Beschluss), S. 5.

33 BMF vom 15.9.2003 – S 0171, BStBl I S. 446.

34 Vgl. *Hüttemann*, DB 2007 S. 2053 (2055).

35 Vgl. *Hüttemann*, DB 2007 S. 2053 (2055).

36 Siehe AEAO Tz. 5 zu § 52 AO.

37 Vgl. *Schauhoff/Kirchhain*, DStR 2007 S. 1985 (1989).

38 BR-Drucks. 117/07 (Beschluss), S. 5.

39 BT-Drucks. 16/5985, S. 26.

40 § 52 Abs. 2 Satz 2 AO hat folgenden Wortlaut: „Sofern der von der Körperschaft verfolgte Zweck nicht unter Satz 1 fällt, aber die Allgemeinheit auf materiellem, geistigem oder sittlichem Gebiet entsprechend selbstlos gefördert wird, kann dieser Zweck für gemeinnützig erklärt werden.“

41 Siehe *Hüttemann*, DB 2007 S. 2053 (2055); *Schauhoff/Kirchhain*, DStR 2007 S. 1985 (1990).

42 BR-Drucks. 117/07 (Beschluss), S. 5.

und damit der Umschreibung, welche Tätigkeiten gemeinnützig sein können, **nicht** leiten lassen. Anker für Entscheidungen und damit Richtschnur für den Satzungszweck war die Aufzählung der spendenbegünstigten Zwecke der Anlage 1 EStDV und der in § 52 Abs. 2 AO a. F. aufgeführten weiteren Tätigkeiten. Somit dürften die nun in § 52 Abs. 2 AO überführte und in Gesetzeskraft erstarkte Aufzählung als „Leuchtturm“ für die Öffnungsklausel dienen<sup>43</sup>.

Wie wird die Öffnungsvorschrift angewendet? Wird, wenn eine neue Tätigkeit als begünstigter Zweck anzuerkennen ist, dies im Rahmen einer **allgemeinverbindlichen Verfügung** bekannt gegeben oder wird (ohne die Öffentlichkeit zu informieren) eine **Einzelfallentscheidung** durch die (je Bundesland) zentral zuständige Behörde getroffen?

Im ersten Fall würde (je Bundesland) der gesetzliche Katalog durch eine Entscheidung einer Behörde erweitert<sup>44</sup>. Ein Weg, der m. E. dem ertragsteuerlichen Verfahren zur Definition der spendenbegünstigten Zwecken vor dem 1.1.2000 ähnelt. In dem damaligen, vom BFH in Frage gestellten Verfahren<sup>45</sup> wurden die besonders förderungswürdigen gemeinnützigen Zwecke durch die Anlage 7 der EStR, einer **Verwaltungsanweisung**, definiert<sup>46</sup>.

Im zweiten Fall würde die Einzelfallentscheidung durch die zentral zuständige Finanzbehörde über die Gemeinnützigkeit erfolgen. Diese ist kein in die Zukunft wirkender (Grundlagen-)Verwaltungsakt<sup>47</sup>. Es kann sich aus Sicht der Körperschaft – wie im Verfahren zur sog. Vorläufigen Bescheinigung (in diese fließt die Entscheidung ein) – nur um eine **Mitteilung** der Finanzbehörde handeln. Die intern bindende Entscheidung wird erst durch das örtlich zuständige Veranlagungsfinanzamt mittels des zu erlassenden Körperschaftsteuer- bzw. Freistellungsbescheids umgesetzt. Erst in diesem Augenblick wird eine negative Entscheidung für die Körperschaft anfechtbar.

Letztlich können bis zu vier Finanzbehörden in die Beurteilung der Gemeinnützigkeit eingebunden sein. Neben dem Veranlagungsfinanzamt und der hierfür i. S. des § 52 Abs. 2 Sätze 2 und 3 AO zuständigen zentralen Finanzbehörde sind dies die für den Spender und somit für den Spendenabzug entsprechenden Behörden.

### 3. Anhebung von Freigrenzen

Bereits für den Veranlagungszeitraum 2007 wird die Freigrenze des § 64 Abs. 3 AO (Besteuerung wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb) und des § 67a AO (Zweckbetriebsgrenze für sportliche Veranstaltungen) **auf 35.000 €** (bisher 30.678 €) angehoben<sup>48</sup>. Ab dem Jahr 2008 wird die Umsatzgrenze, bis zu der gemeinnützige Körperschaften ihre Vorsteuer pauschal ermitteln können, ebenfalls auf 35.000 € angehoben.

### 4. Steuerlich unschädliche Betätigungen

Arbeitskräfte oder Räume können, dies war bisher teilweise umstritten, zur Unterstützung steuerbegünstigter Zwecke

nach § 58 Nr. 3 und 4 AO an Körperschaften des öffentlichen Rechts überlassen werden<sup>49</sup>.

### 5. Vermögensbindung (§ 61 AO)

Bereits mit dem Jahressteuergesetz 2007<sup>50</sup> wurden in § 62 AO die Ausnahmen von der satzungsmäßigen Vermögensbindung eingeschränkt. Stiftungen fallen seitdem aus dem durch § 62 AO begünstigten Kreis. Diese Änderung<sup>51</sup> gilt für nach dem 19.12.2006 errichtete Stiftungen. Die Vermögensbindung musste bisher nach § 61 Abs. 2 AO noch nicht konkretisiert werden, wenn aus zwingenden Gründen der künftige Verwendungszweck noch nicht angegeben werden konnte. Diese Alternativregelung wird rückwirkend auf den 1.1.2007 aufgehoben. Für bestehende Körperschaften, deren Satzung diese alternative Vermögensbindung enthält, soll nach der Gesetzesbegründung durch Verwaltungsvorschrift eine **Übergangsregelung** geschaffen werden. Danach ist eine Anpassung der Satzung erst dann erforderlich, wenn die Satzung aus anderen Gründen geändert wird.

- ▶ Anwendung der Öffnungsvorschrift
- ▶ Anhebung von Freigrenzen
- ▶ Förderung des Ehrenamts

## IV. Unterstützung für ehrenamtlich Tätige

Im Gesetzesentwurf war als „Hilfe für Helfer“ die Einführung einer Steuerermäßigung für bestimmte ehrenamtliche Tätigkeiten vorgesehen. Gefördert werden sollte – neben der Förderung des bezahlten Ehrenamtes nach § 3 Nr. 26 EStG – die **unentgeltliche** Tätigkeit. Die Anerkennung der „Zeitspende“ im Spendenrecht (bzw. hier als Steuerermäßigung) wurde nicht Gesetz; eine (steuerliche) Anerkennung des unbezahlten Ehrenamtes erfolgte nicht.

Der „Übungsleiterfreibetrag“ nach § 3 Nr. 26 EStG wird von 1.848 € auf 2.100 € angehoben.

Zusätzlich sind **Einnahmen** für nebenberufliche Tätigkeiten im Dienste einer juristischen Person des öffentlichen Rechts

43 § 52 Abs. 2 Satz 2 AO baut dem auch bereits vor, indem die Gesetzesformulierung auf die Generalklausel des § 52 Abs. 1 AO zurückgreift, diese aber um das, auf § 52 Abs. 2 Satz 1 AO verweisende, Wort „entsprechend“ erweitert.

44 Kritisch auch *Schauhoff/Kirchhain*, DStR 2007 S. 1985 (1990); *Fischer*, NWB F. 2 S. 9439 (9450).

45 BFH vom 24.11.1993 – X R 5/91, BStBl 1994 II S. 693; BFH vom 11.6.1997 – X R 242/93, BStBl II S. 612; BFH vom 23.9.1999 – XI R 63/98, BStBl 2000 II S. 200.

46 Zur Neuordnung des Spendenrechts zum 1.1.2000 siehe *Thiel*, DB 2000 S. 392.

47 Siehe hierzu auch *Schauhoff/Kirchhain*, DStR 2007 S. 1985 (1990).

48 Zum Verhältnis der Anhebung zur Inflation siehe *Schauhoff/Kirchhain*, DStR 2007 S. 1985 (1990).

49 Ausführlich *Schauhoff/Kirchhain*, DStR 2007 S. 1985 (1990).

50 BGBl 2007 I S. 2878.

51 Dies ergibt sich aus Art. 97 Abs. 3 EGAO i. d. F. des JStG 2006 vom 13.12.2006, BGBl 2007 I S. 2878.

**KERNAUSSAGEN**

- ▶ Die steuerlichen Neuerungen lassen sich in drei Blöcke aufteilen. Erstens sind es Änderungen im Spendenrecht (§ 10b EStG). Zweitens wurde der Begriff der Gemeinnützigkeit in der Abgabenordnung reformiert. Der dritte Teil fördert durch steuerliche Anreize unmittelbar bestimmte ehrenamtliche Tätigkeiten.
- ▶ Der bisher beispielhafte Katalog nach § 52 Abs. 2 AO wurde durch eine abschließende Aufzählung der begünstigten Zwecke ersetzt. Die neue Aufzählung orientiert sich an den bisher nach dem Spendenrecht begünstigten Tätigkeiten. Erweitert wurde die Aufzählung durch die Nennung und somit gesonderte Förderung des bürgerschaftlichen Engagements. Weiterhin begünstigt und nicht geändert wurde der Status der mildtätigen und kirchlichen Tätigkeiten. Durch eine Öffnungsklausel kann die Finanzverwaltung einzelne Betätigungen angelehnt an den Katalog als gemeinnützig anerkennen. Diese Anerkennung bedeutet dann auch, durch die Synchronisierung von Spenden- und Gemeinnützigkeitsrecht, die Berechtigung zur Ausstellung von Zuwendungsbestätigungen.
- ▶ Der Spendenhöchstbetrag wurde auf 1 Mio € heraufgesetzt. Spenden sind begünstigt, wenn sie in den Vermögensstock (Grundstörkvermögen und Zustiftungen) fließen. Weggefallen ist die Notwendigkeit, dass die Spende „anlässlich der Neugründung“, d. h. innerhalb eines Jahres nach Gründung der Stiftung, gegeben wird. Der Höchstbetrag kann sich „verdoppeln“, so hat der BFH den doppelten Abzug im Rahmen der Zusammenveranlagung für die Fälle zugelassen, in denen jeder Ehegatte selbst die Spende vornimmt.

oder einer gemeinnützigen Körperschaft bis 500 € nach § 3 Nr. 26a EStG befreit. Begünstigt sind alle Tätigkeiten zur Förderung gemeinnütziger Zwecke; so auch die Arbeiten des Vorstands des Vereins, des Gerätewarts usw. Der neu eingeführte Freibetrag steht so auch für die Arbeiten des Vorstands zur Verfügung. Hier ist zu beachten, dass dieser i. d. R. ehrenamtlich i. S. von unentgeltlich tätig wird. Eine Zahlung an den Vorstand für seine Tätigkeit kann nur mit einer Prüfung der Satzung einhergehen<sup>52</sup>.

Die Freibeträge wurden rückwirkend auf den 1.1.2007 erhöht bzw. ins Gesetz aufgenommen. Sie gelten damit für den gesamten Veranlagungszeitraum 2007 und führen zu einer entsprechenden Steuerbefreiung. Diese Befreiung erfolgt im Lohnsteuerverfahren und auf Ebene der Einkommensteuer-Veranlagung. Eine Rückerstattung von ggf. bis zum Inkrafttreten des Gesetzes abgeführten Sozialversicherungsbeiträgen auf nun rückwirkend steuerfrei gestellte Lohnbezüge ist nicht vorgesehen<sup>53</sup>.

Abzugsgrenzen ist der nach § 3 Nr. 26a EStG begünstigte Fall von der unentgeltlichen Ausübung eines Ehrenamtes. Neben dem Ersatz der tatsächlich entstandenen (und nachgewiesenen) Aufwendungen im Zusammenhang mit dem Ehrenamt kann es nach Ansicht des BFH<sup>54</sup> durch eine geringfügig über

den „Selbstkosten“ hinausgehende Erstattung nicht zu einem steuerlich relevanten Anstellungsverhältnis kommen.

**V. Zeitliche Anwendung**

Die Änderungen wirken bis auf zwei Ausnahmen auf den 1.1.2007 zurück. Die Anhebung der Umsatzgrenze des § 23a UStG erfolgt zum 1.1.2008. Über ein Optionsrecht kann auf Antrag des Stpfl. § 10b Abs. 1 EStG<sup>55</sup> in der bisherigen Fassung für Zuwendungen im Jahr 2007 angewandt werden und so letztmalig ein Rücktrag von Zuwendungen (in das Jahr 2006) erfolgen.

**VI. Zusammenfassung**

„Eine Reise von tausend Meilen beginnt mit einem einzigen Schritt.“<sup>56</sup> Nun ist das Gesetz zur weiteren Stärkung des bürgerschaftlichen Engagements mehr als nur ein erster Schritt. Die Erweiterungen im Spendenabzug und die Synchronisierung von Spenden- und Gemeinnützigkeitsrecht ist ein guter Teil des Weges. Die den abschließenden Katalog der „guten Zwecke“ wieder auflösende Öffnungsklausel mit den offenen Detailfragen ist aber mehr als nur ein Schönheitsfehler. Die steuerliche Unterstützung für ehrenamtlich Tätige muss sich in der Praxis bewähren. Insbesondere kommt sie nur zum Tragen, wenn tatsächlich Gelder für die bisher unentgeltliche Arbeit durch die gemeinnützige Körperschaft aufgewendet werden können.

Zur weiteren Stärkung der Zivilgesellschaft (und um auf dem Rest des Weges voran zu kommen) müssen u. a. noch folgende Fragen in naher Zukunft<sup>57</sup> gelöst werden:

- ▶ Transparenz und Publizität für gemeinnützige Körperschaften;
- ▶ Anerkennung der „Zeitspende“;
- ▶ Gestaltung eines europatauglichen Gemeinnützigkeits- und Spendenrechts;
- ▶ Eröffnung von betriebswirtschaftlich sinnvollen Holdingstrukturen auch im Gemeinnützigkeitsrecht (Stichwort: Unmittelbarkeit).

52 BFH vom 8.8.2001, BFH/NV 2001 S. 1536.

53 Ab 2008 wurde § 14 Abs. 1 Satz 3 SGB IV um die Angabe „und 26a“ erweitert und die Sozialversicherungsfreiheit für den neuen Freibetrag festgeschrieben.

54 BFH vom 23.10.1992, BStBl 1993 II S. 303; BFH vom 4.8.1994, BStBl II S. 944.

55 Ebenso ist die Option im Rahmen der Körperschaft- und Gewerbesteuer möglich.

56 Lao-tse (4. Jahrhundert v. Chr.).

57 Siehe auch Hüttemann, DB 2007 S. 127 (130).