

# FÖRDERUNG DES BÜRGERSCHAFTLICHEN ENGAGEMENTS IST SELBSTSTÄNDIGER ZWECK

## Zur Auslegung des § 52 Abs. 2 S. 1 Nr. 25 AO

von Christoph Regierer und Simon Wittke, Berlin

**Soweit Stiftungen oder andere Körperschaften den Gemeinnützigkeitsstatus nach der Abgabenordnung (AO) für sich in Anspruch nehmen möchten, müssen die allgemeinen Voraussetzungen hierfür erfüllt sein. So muss ein steuerbegünstigter Zweck selbstlos, ausschließlich und unmittelbar verfolgt werden. Ferner muss die tatsächliche Geschäftsführung in Übereinstimmung mit der Satzung erfolgen (§§ 51 ff. AO).**

Spätestens bei der Satzungsgestaltung stellt sich daher die Frage, welcher der Katalogzwecke des § 52 Abs. 2 AO die gewünschte Ausrichtung der Organisation hinreichend abbildet. Kommt man hierbei zu dem Ergebnis, dass die Tätigkeit am ehesten einer Förderung des bürgerschaftlichen Engagements zugunsten gemeinnütziger, mildtätiger und kirchlicher Zwecke i.S.d. § 52 Abs. 2 S. 1 Nr. 25 AO entspricht, besteht Klärungsbedarf, ob es sich insoweit um einen selbstständigen Zweck handelt. Was auf den ersten Blick eindeutig erscheint, da Nr. 25 im Kontext der Katalogzwecke des § 52 Abs. 2 AO steht, ist in der Fachliteratur umstritten. Vor allem die Finanzverwaltung verneint die Selbstständigkeit dieser Zweckbestimmung und versagt daher die Anerkennung der Steuerbegünstigung.

Praktische Bedeutung hat dies für Körperschaften, die als „Helfer der Helfer“ gemeinnützige Infrastrukturleistungen gleichsam im Vorfeld für diejenigen erbringen, die selbst einen gemeinnützigen Zweck im Sinne der AO verfolgen. Zu denken ist hierbei etwa an Organisationen, die zu Spenden aufrufen, ohne diese selbst zu vereinnahmen und weiterzuleiten oder darüber zu informieren, welche gemeinwohldienlichen Projekte es überhaupt gibt und wie man sich für diese engagieren könnte. Des Weiteren könnte auch eine kritische Kontrolle der anderen gemeinnützigen Körperschaften betrieben werden, indem über Sinn und Zweck oder Art und Weise deren Zweckverwirklichung aufgeklärt wird. Schließlich gilt dies auch für Internet-Spendenportale, die Informationen über Projekte mit dem Einsammeln entsprechender Spenden verbinden. Die Finanzverwaltung erkennt solche gemeinnützigen „Nebenleistungen“ bislang nur ausnahmsweise an, indem diese den vorhandenen Zwecken zugeordnet werden (vgl. zu Freiwilligenagenturen oder Internetvereinen, die der Volksbildung dienen sollen, AEAO Nr. 3 zu § 52 AO).

### ENGAGEMENTFÖRDERUNG

Im Rahmen der Initiative „Hilfen für Helfer“ wurde § 52 Abs. 2 S. 1 Nr. 25 AO durch das Gesetz zur weiteren Stärkung des bürgerschaftlichen Engagements mit Wirkung vom

1.1.2007 neu in den Katalog der steuerbegünstigten Zwecke eingefügt. Unter bürgerschaftlichem Engagement in diesem Sinne ist der soziale und Gemeinwohl fördernde freiwillige persönliche Einsatz von Bürgern zur Erreichung gemeinsamer Ziele zu verstehen; angewendet auf die entsprechende Tätigkeit einer gemeinnützigen Körperschaft, besteht die zentrale Funktion der Begünstigung in der Verdeutlichung der gesellschaftlichen Notwendigkeit des sozialen Engagements für Mitmenschen, welche z.B. durch Aufklärung, Vermittlung oder Spendenaufrufe erfolgen kann (Pahlke/Koenig-Koenig, Rn. 66 zu § 52).

### BEJAHEND DIE FACHLITERATUR

Zahlreiche Stimmen in der Literatur sehen in der Förderung des bürgerschaftlichen Engagements einen eigenständigen Zweck, der für die Anerkennung der Gemeinnützigkeit eine selbstständige Bedeutung habe (u.a. Hüttemann, DB 2007, S. 2053; Wallenhorst/Halaczinsky-Wallenhorst, Kap. D Rn. 150; vgl. auch Hübschmann/Hepp/Spitaler-Leisner-Egensperger, Rn. 42 zu § 52). Es sei daher nicht notwendig, dass sich die Fördereinrichtung selbst unmittelbar gemeinnützig i.S.d. § 52 Abs. 2 Nr. 1 bis 24 AO betätige. Vielmehr genüge eine bloße Förderung des „bürgerschaftlichen Engagements“ auf einem der genannten Gebiete (Hüttemann Rn. 146).

### ABLEHNEND DIE FINANZVERWALTUNG

Insbesondere die Finanzverwaltung und mit ihr einige wenige Stimmen in der Fachliteratur (Beermann/Grosch-Jachmann, Rn. 121 f. zu § 52) verneinen dagegen § 52 Abs. 2 S. 1 Nr. 25 AO als selbstständigen Zweck. Nach dem für die Finanzverwaltung verbindlichen Anwendungserlass handele es sich hierbei lediglich um eine Klarstellung zur Betonung des Gesetzeszwecks im Allgemeinen. So heißt es in AEAO Nr. 2.4 zu § 52 AO, dass mit dieser Vorschrift eine Erweiterung der gemeinnützigen Zwecke nicht verbunden sei. Nur eine solche Betrachtung entspreche dem Unmittelbarkeitsgebot des § 57 AO, da sonst der Gesetzgeber die Aussage des § 52 Abs. 2 S. 1 Nr. 25 AO systematisch im Zusammenhang mit § 57 AO geregelt hätte. Ferner wird auf eine Formulierung im Gesetzesentwurf verwiesen, wonach mit der neuen Bestimmung keine Erweiterung der Zwecke erfolge.

### DISKUSSION

Die Argumente zur Ablehnung der „Förderung des bürgerschaftlichen Engagements zugunsten gemeinnütziger, mildtätiger und kirchlicher Zwecke“ als selbstständigen Zweck

können im Ergebnis nicht überzeugen. Soweit auf die Gesetzesbegründung verwiesen wird, wird dabei unterschlagen, dass in Bundestag und Bundesrat innerhalb von Ausschüssen, Unterausschüssen und Anhörungen ein konkreter Diskurs zu dieser Frage geführt wurde. Dabei wurde deutlich, dass § 52 Abs. 2 S. 1 Nr. 25 AO gestrichen werden müsse, um eine Zweckerweiterung zu verhindern. Dennoch wurde die Vorschrift eingefügt.

Das Argument, dass die Bestimmung im Konflikt mit dem Unmittelbarkeitsgebot stehe, kann ebenfalls nicht überzeugen. Vom Unmittelbarkeitsgebot umfasst ist nur der Zweck selbst, also die Förderung des bürgerschaftlichen Engagements. Diese Aktivität als solche muss unmittelbar erfolgen; sie muss daher nichts mit der unmittelbaren Verfolgung der Zwecke nach § 52 Abs. 2 Nr. 1 bis 24 AO zu tun haben. § 57 AO bestimmt lediglich, dass die Körperschaft ihre Zwecke selbst oder mittels einer Hilfsperson verwirklichen muss.

§ 52 Abs. 2 S. 1 Nr. 25 AO definiert zwar – ganz im Sinne der Gesetzesbegründung – kein neues gemeinnütziges Ziel; die gemeinnützigen Zwecke werden also nicht der Zahl nach, sondern lediglich der Art und Weise ihrer Verwirklichung nach erweitert. Die Norm privilegiert somit die jeweilige Körperschaft im Sinne eines Vehikels, mit dem alle anderen Zwecke des § 52 Abs. 2 S. 1 AO verwirklicht werden können und schafft somit eine stärkere Intensität der Gemeinwohlförderung. Diese Funktion ist systematisch vergleichbar mit § 58 Nr. 1 AO. Danach wird die Steuervergünstigung nicht dadurch ausgeschlossen, dass eine Körperschaft Mittel für die Verwirklichung der steuerbegünstigten Zwecke einer anderen Körperschaft oder für die Verwirklichung steuerbegünstigter Zwecke durch eine Körperschaft des öffentlichen Rechts beschafft. Nur scheinbar handelt es sich dabei, wie teils vertreten wird, um eine Ausnahme vom Unmittelbarkeitsgebot nach § 57 AO. Vielmehr stellt § 58 Nr. 1 AO eine Zweckerweiterung dar, indem die Mittelbeschaffung für andere als eigenes Handeln anerkannt wird. Ein Konflikt von § 52 Abs. 2 S. 1 Nr. 25 AO mit dem Unmittelbarkeitsgebot besteht daher im Ergebnis nicht. Für eine Ausdehnung des Unmittelbarkeitserfordernisses besteht weder Raum noch Notwendigkeit.

Die Nr. 25 erweitert als selbstständige Zweckbestimmung somit den Radius der Verwirklichungsmöglichkeiten der begünstigten Zwecke. Die unmittelbare Förderung der sonstigen in § 52 Abs. 2 AO genannten Zwecke ist nicht notwendig. Förderstiftungen können z.B. das bürgerschaftliche Engagement zugunsten gemeinnütziger, mildtätiger und kirchlicher Zwecke unmittelbar fördern, indem sie, wie eingangs beschrieben, die Zivilgesellschaft auf förderungswürdige Projekte aufmerksam machen, die entsprechende Infrastruktur zur Verfügung stellen, Aufklärung, Vermittlung oder Spendenaufrufe betreiben und somit zu einem Medium zwischen bürgerschaftlichem Engagement und endgültigem gemeinnützigem Zweck werden.

Dieses Ergebnis begründet sich auch aus der Gesetzessystematik innerhalb des § 52 AO. Dieser trägt die Überschrift „Gemeinnützige Zwecke“. Die einzelnen Zweckbestimmun-

gen werden in dem Katalog des § 52 Abs. 2 AO aufgezählt, der die Nr. 25 ohne Abschwächung umfasst. Diese gesetzliche Anordnung ist so eindeutig, dass der eingangs erwähnten Anweisung der Finanzverwaltung in AEAO Nr. 2.4 zu § 52 AO die gesetzliche Grundlage fehlt.

#### KURZ & KNAPP

§ 52 Abs. 2 S. 1 Nr. 25 AO stellt entgegen der Auffassung der Finanzverwaltung einen eigenständigen steuerbegünstigten Zweck dar. Die Vorstellung, dass das „Gesetz zur weiteren Stärkung des bürgerschaftlichen Engagements“ nicht auch sein Anliegen durch Einführung eines eigenen Zwecks umsetzen wollte, kann auf Grund der vorstehenden Erwägungen nicht überzeugen. Sinn und Ziel dieses Reformgesetzes war nicht nur die Steigerung von Rechtssicherheit und Praktikabilität durch die Schaffung eines klaren und weitgehend abgeschlossenen Katalogs bei den gemeinnützigen Zwecken. Vielmehr sollte die Gemeinwohlförderung insgesamt gesteigert und deren Handhabung verbessert werden. Speziell die Finanzverwaltung ist daher anzuhalten, ihre ablehnende Haltung aufzugeben. Die Ablehnung einer eigenständigen Steuerbegünstigung für die Förderung bürgerschaftlichen Engagements widerspricht dem Gesetzestext und ist nicht tragbar. ■

#### ZUM THEMA

**Beermann, Albert / Gosch, Dietmar** (Hrsg.): Abgabenordnung/Finanzgerichtsordnung, Kommentar, Band 1, Loseblatt, Stand August 2010

**Buchna, Johannes / Seeger, Andreas / Brox, Wilhelm**: Gemeinnützigkeit im Steuerrecht, 10. Auflage, 2010

**Hübschmann, Walter / Hepp, Ernst / Spitaler, Armin**: Abgabenordnung/Finanzgerichtsordnung, Kommentar, Band 3, Loseblatt, Stand November 2009

**Hüttemann, Rainer**: Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 2008

**Hüttemann, Rainer**: Gesetz zur weiteren Stärkung des bürgerschaftlichen Engagements und seine Auswirkungen auf das Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, in: DB 2007, S. 2053 ff.

**Pahlke, Armin / Koenig, Ulrich** (Hrsg.): Abgabenordnung, Kommentar, 2. Auflage, 2009

**Volkmann, Torsten / Wittke, Simon**: NPO 2.0 – Internetspendenportale, virtuelle Marktplätze und Online-Fördernetzwerke auf dem Prüfstand des Gemeinnützigkeitsrechts, in: BB 2010, S. 859 ff.

**Wallenhorst, Rolf / Halaczinsky, Raymond**: Die Besteuerung gemeinnütziger Vereine, Stiftungen und der juristischen Personen des öffentlichen Rechts, 6. Auflage, 2009

in Stiftung&Sponsoring

**Manteuffel, Evelin**: Neuerungen im Spendenrecht. Das Gesetz zur weiteren Stärkung des bürgerschaftlichen Engagements vom 06.07.2007, S&S RS 4/2007

**Orth, Manfred**: Aktuelle Entwicklungen im Stiftungs- und Gemeinnützigkeitsrecht, S&S RS 4/2010

**Steinbrück, Peer / Mecking, Christoph**: Das verdient jede Anerkennung, S&S 1/2007, S. 6-8

Dr. Christoph Regierer und Simon Wittke sind Rechtsanwälte bei der Roever Broenner GmbH & Co. KG, C.Regierer@roeverbroenner.de, S.Wittke@roeverbroenner.de, www.roeverbroenner.de

