



Bundesministerium
für Familie, Senioren, Frauen
und Jugend



Deutscher Verein
für öffentliche
und private Fürsorge e.V.



Gemeinnütziger e. V.

Überblick
über die rechtlichen Rahmenbedingungen
auf der EU-Ebene
bezogen auf die deutschen Reformbemühungen
im Gemeinnützigkeitsrecht

Cornelia Markowski
September 2007



Observatorium für die
Entwicklung der sozialen
Dienste in Europa

Gliederung

| | |
|---|----|
| I. Einleitung..... | 3 |
| II. Zum Spannungsfeld zwischen Europäisierung und mitgliedstaatlichem Gestaltungsspielraum..... | 3 |
| III. Ausgestaltung der staatlichen Definitionshoheit..... | 7 |
| 1. Gemeinnützigkeitsprivilegien und das europäische Diskriminierungsverbot..... | 7 |
| 1.1 Grundlagen des Gemeinnützigkeitsgedanken in Deutschland..... | 7 |
| 1.2 Das Körperschaftssteuerprivileg und der EuGH-Fall „Stauffer“ | 8 |
| 1.3 Umsatzsteuerprivileg der anerkannten Wohlfahrtsverbände..... | 10 |
| 1.4 Spendenprivileg bei Auslandsbezug..... | 11 |
| 1.5 Übungsleiterprivileg bei grenzüberschreitendem Engagement | 12 |
| 2. Gemeinnützigkeitsprivilegien und das europäische Beihilfenverbot..... | 13 |
| 2.1 Steuerprivileg für sog. Zweckbetriebe..... | 14 |
| 2.2 Weitere Fälle im Rahmen der Beihilfenkontrolle | 16 |
| IV. Fazit..... | 17 |
| 1. Reform des deutschen Gemeinnützigkeitsrechts | 17 |
| 2. Definitionsspielraum der mitgliedstaatlichen Ebene | 19 |

I. Einleitung

Das Arbeitspapier gibt einen Überblick über das Verhältnis zwischen dem deutschen Gemeinnützigkeitsrecht und denjenigen primär- und sekundärrechtlichen Rahmenbedingungen auf der europäischen Ebene, die in diesen Rechtsbereich hineinspielen können. Es basiert auf der gutachterlichen Stellungnahme des *Observatoriums für die Entwicklung der sozialen Dienste in Europa* aus 2005 zu Regelungen der Gemeinnützigkeit in Deutschland und anderen europäischen Staaten im Verhältnis zum rechtlichen und politischen Rahmen der Europäischen Union¹ und führt diese Expertise im Hinblick auf die aktuelle Gemeinwohldebatte in Deutschland weiter.

Die Betrachtung des Verhältnisses zwischen der nationalen Rechtslage und der des Europarechts soll eine bessere Einschätzung zu den Vorgaben des Steuerrechts in Bezug auf die Betätigung gemeinwohlorientierter Organisationen und Einrichtungen ermöglichen und vor allem helfen, den Gemeinnützigkeitsgedanken stärker in die laufende Debatte um den Definitionsgehalt des Gemeinwohls (Dienste von allgemeinem Interesse) einzubringen. Es wird kein Weg daran vorbei gehen, die deutsche Debatte um die Förderung des Gemeinnutzes vor dem Hintergrund der europäischen Rahmenbedingungen zu führen.

Der Überblick gliedert sich in zwei Abschnitte. Zunächst wird auf das Spannungsfeld zwischen Europäisierung des Wirtschaftslebens und der mitgliedstaatlichen Definitionshoheit des Gemeinwohlbegriffs eingegangen. Danach folgt eine Zusammenstellung der deutschen Regelungen, bei denen sich in der Rechtsanwendung bislang Widersprüche zum primär- und sekundärrechtlichen europäischen Rechtsrahmen ergeben haben, um - immer in Relation zu den europäischen Vorgaben - den deutschen Gestaltungsfreiraum für eine Definition des Gemeinwohlbegriffs zu klären.

II. Zum Spannungsfeld zwischen Europäisierung und mitgliedstaatlichem Gestaltungsspielraum

Ausgangspunkt der widerspielenden Meinungen zu den Regelungs- und Gestaltungskompetenzen für den Gemeinwohlbegriff ist die zunehmende Europäisierung

¹ veröffentlicht unter <http://www.soziale-dienste-in-europa.de/dokumente/Aktuelles/gutachten-regelungen-gemeinnuetzigkeit-schauhoff.pdf>

aller Bereiche des gesellschaftlichen Lebens in Deutschland und insbesondere des Wirtschaftslebens, wie sie durch die Maßnahmen der Europäischen Kommission und des Europäischen Rates, zusammen mit der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofes (EuGH) markiert werden. Von besonderem Interesse für die Anbieter sozialer Dienste sind dabei naturgemäß die Bemühungen der Gemeinschaft, die auf eine Liberalisierung des Dienstleistungssektors zielen.

Vor dem Hintergrund dieser Europäisierung kann der Begriff *Gemeinwohl* nicht mehr primär nationalstaatlich begriffen werden. Sobald es um die besondere Behandlung von Wirtschaftsteilnehmern (Privilegierung bzw. selektive Belastung) durch den Staat geht, müssen nicht nur innerstaatliche Interessen beachtet werden, sondern auch die Interessen von EU-Bürgern oder Wirtschaftssubjekten anderer EU-Mitgliedstaaten². Die Vereinbarungen der europäischen Verträge, die die Grundlage für die europäische Integration bilden, zielen darauf, das Nichtdiskriminierungsgebot und die Grundfreiheiten für jeden Bürger der EU-Mitgliedstaaten (Waren-, Dienstleistungs-, Niederlassungs- und Kapitalverkehrsfreiheit) zur angestrebten Vollendung eines europäischen Binnenmarktes durchzusetzen. In diesem Kontext steht auch der Diskurs über das Gemeinwohl.

Dabei wird die Debatte über das, was das Gemeinwohl ist, zum einen aus der nationalstaatlichen und zum anderen - bezogen auf den Begriff „Dienste von allgemeinem Interesse“ - aus der gemeinschaftlichen Perspektive geführt. Beide Perspektiven sind über bestimmte Normen und den Anwendungsvorrang des Gemeinschaftsrechts miteinander verknüpft. Neben dieser rechtlichen Verknüpfung besteht möglicherweise eine weitere Verbindung, wenn das Allgemeinwohl auf der nationalen Ebene und das allgemeine Interesse auf der europäischen – zumindest in Ausschnitten - deckungsgleich sind. Immerhin haben sie einen ähnlichen Bezugspunkt, nämlich „die Allgemeinheit“.

Zunächst zum europäischen Rechtsrahmen: Die wichtigste (kompetenzrechtliche) Norm zur Verknüpfung der gemeinschaftlichen und mitgliedstaatlichen Kompetenzen zur Ausgestaltung des Gemeinwohls in Form der Daseinsvorsorge enthält Art. 16 EG-Vertrag. Konkret heißt es dort: „... in Anbetracht des Stellenwerts, den Dienste von allgemeinem wirtschaftlichen Interesse innerhalb der gemeinsamen Werte der Union einnehmen, sowie ihrer Bedeutung bei der Förderung des sozialen und territorialen Zusammenhalts, tragen die Gemeinschaft und die Mitgliedstaaten im Rahmen ihrer jeweiligen Befugnisse im Anwendungsbereich dieses Vertrags dafür Sorge, dass die Grundsätze und Bedingungen für das Funktionieren dieser Dienste so gestaltet sind, dass sie ihren Aufgaben nachkommen können“. Die Zuständigkeiten zur Gewährleistung der Daseinsvorsorge

² Häberle, S. 117

werden auf den Schultern der Europäischen Gemeinschaft und der EU-Mitgliedstaaten verteilt, ergänzt durch das allgemeine Prinzip der Subsidiarität nach Art. 5 Abs. 2 EG-Vertrag und die Achtung der Identität der Mitgliedstaaten nach Art. 5 Abs. 3 EUV.

Letztgenannte Normen verschieben die Definitions- und Gestaltungshoheit zugunsten der EU-Mitgliedstaaten. Art. 16 EG-Vertrag gibt deshalb auch selbst keine Definition des „allgemeinen Interesses“ vor. So bleibt zunächst unklar, welche genau die genannten Dienste von allgemeinem wirtschaftlichen Interesse sind und damit, was die EU-Mitgliedstaaten „im Rahmen ihrer jeweiligen Befugnisse“ regeln können.

Art. 86 Abs. 2 EG-Vertrag konkretisiert diese kompetenzrechtliche Norm etwas genauer. Er lautet: „Für Unternehmen, die mit Dienstleistungen von allgemeinem Interesse betraut sind ..., gelten die Vorschriften dieses Vertrages, insbesondere die Wettbewerbsregelungen, soweit die Anwendung dieser Vorschriften nicht die Erfüllung der ihnen übertragenen besonderen Aufgabe rechtlich oder tatsächlich verhindert“. D. h., trotz der Einordnung von Dienstleistungen von allgemeinem (wirtschaftlichen) Interesse in das europäische Wettbewerbsgefüge sind ausnahmsweise besondere Regelungen möglich, nämlich dann, wenn ansonsten einzelne Maßnahmen eines EU-Mitgliedstaates zur Sicherstellung seiner Daseinsvorsorge verhindert würden. Im Grunde wird davon ausgegangen, dass der freie Markt beim Angebot der betreffenden Leistungen versagt und deshalb staatliche Interventionen zulässig sind.

Beispiele für solche Ausnahmen vom europäischen Wettbewerbsrecht finden sich im europäischen Beihilfenrecht, indem gemeinwohlorientierte Dienste innerhalb eines gewissen Rahmens durch staatliche Ausgleichszahlungen unterstützt werden dürfen, ohne dass die staatlichen Zuwendungen zuvor bei der Europäischen Kommission angemeldet (notifiziert) werden müssen³. Diese Regelung bedeutet eine Ausnahme vom grundsätzlichen Verbot staatlicher Beihilfen bzw. der vorgeschriebenen Notifizierungspflicht.

Andere Beispiele, speziell für die sozialen Dienstleistungen (von allgemeinem Interesse), benennt die Mitteilung der Europäischen Kommission vom 26. April 2006⁴. Die Kommission fasst unter den Begriff der gemeinwohlorientierten Sozialdienstleistungen die sozialen Dienste im Bereich von Sozialwohnungen, der Kinderbetreuung und der Unterstützung

³ Aktionsplan Staatliche Beihilfen „Weniger und besser ausgerichtete Beihilfen - Roadmap zur Reform des Beihilfenrechts 2005-09“, KOM (2005) 107 endg. vom 07. Juni 2005; sog. Beihilfen-Paktet: Entscheidung der Kommission vom 28. November 2005 über die Anwendung von Artikel 86 Absatz 2 EG auf staatliche Beihilfen, die bestimmten mit der Erbringung von Dienstleistungen von allgemeinem wirtschaftlichen Interesse betrauten Unternehmen als Ausgleich gewährt werden, ABl. L312/67 vom 29. November 2005; Gemeinschaftsrahmen für Beihilfen, die als Ausgleich für die Erbringung öffentlicher Dienstleistungen gewährt werden, ABl. C 297/4 vom 29. November 2005; „Transparenz-Richtlinie“ 2005/81/EG der Kommission vom 28. November 2005; ABl. L 312/47 vom 29. November 2005

⁴ Mitteilung der Europäischen Kommission zur Umsetzung des Gemeinschaftsprogramms von Lissabon - Die Sozialdienstleistungen von allgemeinem Interesse in der EU, KOM(2006) 177 endg. vom 26. April 2006

bedürftiger Familien und Personen. Es erfolgt der Rückgriff auf Art. 16 EG-Vertrag i. V. m. dem Subsidiaritätsgrundsatz, welcher den Mitgliedstaaten das Recht gibt, selbst zu definieren, was sie unter Gemeinwohlorientierung (hier: Dienste von allgemeinem Interesse) verstehen, welche Aufgaben oder Aufträge diese Dienste erfüllen und wie sie organisiert sein sollen. Neben dieser Klarstellung hatte die Mitteilung aber hauptsächlich die Funktion, auf die unbedingte Beachtung des Gemeinschaftsrechts bezogen auf die häufigsten Fälle (Ausschreibungen von Sozialdienstleistungen, Ausgleichzahlungen für gemeinwohlorientierte Aufgabenerfüllung, staatliche Marktregulierung aus Gründen des Allgemeininteresses usw.) zu dringen. Sie klärt deshalb das Spannungsverhältnis in der Kompetenzfrage nicht abschließend. Nach verschiedenen Konsultationen der Mitgliedstaaten⁵ und Stakeholder⁶ zum Regelungsstand und den Forderungen in den 27 EU-Mitgliedstaaten werden nun weitere Schritte der Europäischen Kommission erwartet. Gerade wegen der Diversität der mitgliedstaatlichen Sozialschutzsysteme wird damit zu rechnen sein, dass die Europäische Kommission den EU-Mitgliedstaaten einen weiten Gestaltungsspielraum lässt. Ein klarer Rahmen (europäische Perspektive) für die EU-Mitgliedstaaten wird sich daraus nicht ergeben. Bezugspunkt weiteren nationalstaatlichen Handelns kann daher nur das eigene Verständnis von Gemeinwohl und Daseinsvorsorge (mitgliedstaatliche Perspektive) sein, was letztlich wieder mit dem europäischen Rechtsrahmen in Einklang gebracht werden muss.

Dieses im Grunde zweistufige Verfahren, in dem zuerst die Definitionshoheit der EU-Mitgliedstaaten zum Gemeinwohl ausgeschöpft werden sollte und dann im Einzelfall die Überprüfung am Maßstab des europäischen Wettbewerbsrechts erfolgt, zeigt sich letztlich auch in den Fällen, in denen es in den letzten Jahren vor dem EuGH um die Europarechtskonformität von gemeinnützigen Regelungen und staatlichen Zuwendungen ging. Wenn die gerichtliche Überprüfung des Gemeinwohls durch den EuGH genau an dieser Stelle ansetzt, bietet der nationale Gemeinnützigkeitsgedanke (zumindest bei Kollisionen mit dem Gemeinschaftsrecht) möglicherweise gute Ansatzpunkte und ggf. Argumente für die Gemeinwohldebatte in Deutschland, da sich an dieser Stelle die mitgliedstaatliche und gemeinschaftliche Perspektive treffen.

⁵ Fragebogen des Sozialschutzausschuss zu den Sozialdienstleistungen von allgemeinem Interesse 2006 und Feedback Report 2007

⁶ Questionnaire for European-level Stakeholders - Study on Social and Health Services of General Interest in the EU vom 12. Juli 2006 im Auftrag der Europäischen Kommission/GD Beschäftigung, Soziales und Gleichstellung (derzeit in der Auswertung)

III. Ausgestaltung der staatlichen Definitionshoheit

Soweit im Rahmen dieses Überblicks davon ausgegangen wird, dass die Grenze der mitgliedstaatlichen Gestaltungsfreiheit oder sogar Einzelaspekte zur Definition des Gemeinwohls in den EuGH-Urteilen sichtbar werden können, werden sie in diesem Abschnitt zusammengetragen. Der Großteil der Rechtsfälle betrifft die Kollision von steuerrechtlichen Begünstigungen nach dem deutschen Gemeinnützigkeitsrecht und dem europäische Nichtdiskriminierungsgebot.

Der Bereich der *direkten* staatlichen Zuwendungen ist, z. B. durch Schwellenwerte, die sog. Altmark-Trans-Kriterien bzw. die Monti-Entscheidung der Europäischen Kommission, für bestimmte Einzelfälle klarer als für die *indirekten* Vergünstigungen europarechtlich geregelt. Entsprechend ist der Gestaltungsspielraum für die EU-Mitgliedstaaten klarer und enger abgesteckt. Daher gilt das Interesse der Betrachtung hier eher den Maßnahmen der *indirekten* staatlichen Finanzierung.

Diese lassen sich in der Gesamtschau wohl auch besser für die deutsche Gemeinwohldebatte verwenden.

1. Gemeinnützigkeitsprivilegien und das europäische Nichtdiskriminierungsgebot

1.1 Die Grundlagen des Gemeinnützigkeitsgedankens in Deutschland

Der Staat betreibt seine Aufgabenerfüllung allgemein durch Beteiligung an der Leistungsfähigkeit des Einzelnen (Steuerertrag). Sofern der Einzelne selbst einen anerkannten altruistischen Beitrag zum Gemeinnutzen leistet, begünstigt der Staat diesen Beitrag, z. B. durch Befreiung bzw. Ermäßigung von der Steuerlast oder sonstigen Abgaben, Sonderabzugsfähigkeit von privaten Spenden, oder er stellt die Zulässigkeit bzw. Förderung von bürgerschaftlichem Engagement sicher (Steuersubstitution⁷ durch privates Engagement). Er gewährt einen Nachteilsausgleich für den gemeinnützig Tätigen, gleicht eine Ungleichbehandlung gegenüber den Personen aus, die keinen zusätzlichen Beitrag zum Gemeinnutzen erbringen und erkennt gleichzeitig die staatsentlastende Funktion⁸ des gemeinnützigen Tuns an.

⁷ Kube, S. 469 u. a.

⁸ Schauhoff/Helios, Gutachten, II. 1. a)

Dementsprechend ist das deutsche Gemeinnützigkeitsrecht ausgestaltet. Voraussetzung für die Anerkennung der Gemeinnützigkeit ist die Förderung der Allgemeinheit bzw. einzelner hilfsbedürftiger Personen in materiellen Notlagen gemäß § 52 und § 53 Abgabenordnung (AO). Zu den förderungswürdigen und damit steuerbegünstigten Zwecken zählen gemeinnützige (§ 52 AO), mildtätige (§ 53 AO) oder kirchliche (§ 54 AO) Betätigungen. Diese Tätigkeiten müssen selbstlos (§ 55 AO - nicht auf wirtschaftliche Zwecke ausgerichtet), ausschließlich (§ 56 AO - Satzungszweck ist Hauptzweck) und unmittelbar (§ 57 AO) sein sowie dem Satzungszweck (§ 60 AO) oder dem Zweck des Gesellschaftsvertrages dienen⁹.

Die Rechtsfolgen, also die steuerrechtlichen Privilegierungen, sind in den 19 Paragraphen der §§ 51-68 AO geregelt. Dieses allgemeine Steuergesetz wird ergänzt durch diverse, spezielle Steuereinzugesetze, die jeweils abhängig von der Steuerart, die eine Person, Körperschaft oder ein Unternehmen üblicherweise zu entrichten hat (Körperschafts-, Gewerbe-, Umsatz-, Schenkungs- und Grundsteuer) gelten.

1.2 Das Körperschaftssteuerprivileg und der EuGH-Fall „Stauffer“

Eine der wichtigsten Normen für den Nachteilsausgleich gemeinnütziger Organisationen ist § 5 Absatz 1 Nr. 9 Körperschaftssteuergesetz (KStG). Diese Norm befreit den Gewinn gemeinnütziger Körperschaften oder Personenvereinigungen mit Sitz in Deutschland von der Körperschaftssteuer, die üblicherweise mit 25 % auf den Gewinn der Körperschaft erhoben wird. Voraussetzung für den Steuervorteil ist, dass die Körperschaft einen förderungswürdigen Zweck i. S. d. § 52 AO verfolgt.

Bei grenzüberschreitenden Aktivitäten einer Stiftung wurde allerdings von der deutschen Steuerverwaltung in Frage gestellt, ob ein Nachteilsausgleich auch dann zu gewähren sei, wenn nicht die deutsche, sondern die Allgemeinheit eines anderen Mitgliedstaats daraus Nutzen ziehen würde. Der Paradefall ist die Rechtssache „Stauffer“, nunmehr entschieden vom EuGH und Bundesfinanzhof (BFH). Das Verfahren beschreibt die Liberalisierung des deutschen Gemeinnützigkeitsrechts¹⁰ im oben genannten Spannungsfeld.

In der Rechtssache „Stauffer“ vermietete eine Stiftung mit Sitz in Italien ein eigenes Grundstück in Deutschland. Für die Einnahmen aus der Vermögensverwaltung beanspruchte sie eine Steuerbefreiung, wie sie das deutsche Recht für deutsche gemeinnützige Körperschaften vorsieht (§ 5 Absatz 1 Nr. 9 KStG i. V. m. § 14 AO). Der BFH stellte 2004 fest, dass die Allgemeinheit i. S. d. § 52 Absatz 1 AO auch dann

⁹ vgl. auch Schauhoff/Helios, Gutachten, II.1.a) bb)

¹⁰ Jachmann, Fn. 32f.

gefördert werde, wenn die Stiftung ihre Zwecke vollständig oder überwiegend in Italien verfolge. Es sei nicht zwingend notwendig, dass die Fördermaßnahmen der deutschen Allgemeinheit zu Gute kommen¹¹.

Dem Urteil des BFH setzte das Bundesfinanzministerium ein Schreiben¹² entgegen, das unter den Begriff „Allgemeinheit“ nur die Bevölkerung Deutschlands bzw. ein Ausschnitt daraus fasste. Damit sei die ausländische Stiftung nur beschränkt steuerpflichtig nach § 5 Absatz 2 Nr. 2 KStG und käme nicht in den Genuss der Steuerbefreiung. In diesem Zusammenhang sei auf verschiedene Abkommen zur Doppelbesteuerung verwiesen (z. B. mit Schweden oder Frankreich)¹³, die aber nur für ausgewählte Länder gelten.

Der EuGH entschied nun 2006¹⁴, dass in diesem Fall eine mittelbare Beschränkung die Kapitalverkehrsfreiheit nach Art. 56 EG-Vertrag vorliege, da die italienische Stiftung durch die volle Besteuerung im Vergleich zu deutschen, gemeinnützigen Körperschaften benachteiligt würde. Die volle Besteuerung sei auch nicht dadurch gerechtfertigt, dass der Aufwand der Steuerkontrolle durch die deutschen Finanzbehörden unverhältnismäßig sei (zwingender Grund des Allgemeininteresses). Er verwies auf Amtshilfemöglichkeiten im Ausland.

Der BFH urteilte daraufhin, dass § 5 Abs. 2 Nr. 2 KStG innerhalb der Europäischen Gemeinschaft nicht anzuwenden sei, d. h., auch ausländische Körperschaften kommen in den Genuss der Steuerbefreiung¹⁵, z. B. bei Einnahmen aus Vermögensverwaltung.

Ebenfalls um die Gemeinschaftswidrigkeit der Ermäßigung von Körperschaftssteuern ging es in einem Rechtsfall der italienischen Bankstiftung Cassa di Risparmio di Firenze. Der EuGH entschied¹⁶, dass der Wettbewerbsvorteil durch die Gewährung der Steuersenkung für die italienischen Wirtschaftsteilnehmer (in Form von Steuervorteilen auf den Gewinn) geeignet sei, Wirtschaftsteilnehmern aus anderen Mitgliedstaaten der EU das „Durchdringen des Marktes“ zu erschweren.

In beiden Fällen war es von Bedeutung, dass die gemeinnützigen Einrichtungen wirtschaftlich tätig waren. Ohne Marktbezug würde eine Überprüfung am Maßstab des europäischen Wettbewerbsrechts schon nicht erfolgen. Aufgrund des Marktbezugs und des Gebots eines diskriminierungsfreien Zugangs zum Markt greift der der EuGH scheinbar in die Gestaltungshoheit der EU-Mitgliedstaaten bezüglich des Gemeinwohls ein. Dabei wird die Privilegierung bestimmter Aktivitäten gemeinnütziger Unternehmen

¹¹ Bundesfinanzgerichtshof, Vorlagebeschluss vom 14. Juli 2004; Urteil vom 20. Dezember 2006, I R 94/02, BStBl. II 2005,721

¹² Schreiben des BMF vom 20. September 2005 - IV C 4 - S 0181 - 9/05, BStBl. I 2005,902

¹³ Schauhoff/Helios, Gutachten, II.1.a) aa)

¹⁴ EuGH, Urteil vom 14. September 2006, Rs. C-386/04, „Stauffer“

¹⁵ Allerdings ist das Rundschreiben des BMF, das der gegensätzlichen Ansicht folgt, noch nicht zurückgenommen worden und entfaltet immer noch Rechtswirkung für die Finanzverwaltung.

¹⁶ EuGH, Urteil vom 01. Juni 2006, Rs. C-281/98 „Cassa di Risparmio di Firenze“

durch die EU-Mitgliedstaaten bzw. die Reichweite der Privilegien aber eigentlich nicht in Frage gestellt, sondern sie muss lediglich für alle (potentiellen) Marktteilnehmer gleichmäßig gelten. Eine Antwort auf die Ausgangsfrage nach Gestaltungsspielraum oder Definition des Gemeinwohls bieten diese Urteile damit nicht.

1.3 Das Umsatzsteuerprivileg der Freien Wohlfahrtspflege

Kennzeichnend für die Anwendbarkeit des deutschen Umsatzsteuerrechts ist ein Austauschverhältnis von bestimmten Leistungen eines Unternehmens, einer Körperschaft oder einer Vereinigung mit einem Dritten. Auf den Umsatz wird die Steuer erhoben. Für die anerkannten Verbände der Freien Wohlfahrtspflege (Spitzenverbände) und deren Mitgliedsorganisationen gilt eine Sonderregelung - § 4 Nr. 18 UStG -, die diesen Verbänden unter bestimmten Voraussetzungen eine vollständige Umsatzsteuerbefreiung einräumt (vgl. regulärer Umsatzsteuersatz von 19 %). Aufgrund der nicht unerheblichen Beträge, die den Verbänden durch diese Regelung verbleiben, liegt im Umsatzsteuerprivileg das wirtschaftlich bedeutsamste steuerliche Risiko für gemeinnützige Körperschaften, sofern es beschränkt oder abgeschafft werden sollte.

Diese Umsatzsteuerprivilegierung lässt sich in der Praxis allerdings oft schwierig umsetzen. Grund sind die Umstellung der Finanzierung sozialer Dienste von der Kostenersatz- auf die Entgeltfinanzierung (je bestimmbarer die Leistung, umso eher handelt es sich um ein Austauschverhältnis) einerseits wie auch die europarechtlichen Vorgaben der Mehrwertsteuer-Richtlinie¹⁷ andererseits. Nach Art. 133 der Mehrwertsteuer-Richtlinie¹⁸ gilt für die begünstigten Tätigkeiten das sog. Preisabstandsgebot. So dürfen die als Gegenleistung fließenden Vergütungen „einheitlich staatlich festgelegte Kostensätze nicht übersteigen“. Diese Vorgaben zu erfüllen, dürfte für die gemeinnützigen Dienstleister angesichts der festgelegten Entgelte und Pauschalen, z. B. in der Altenhilfe, Kinder- und Jugendbetreuung und Bildungseinrichtungen, die für privat-gewerbliche wie gemeinnützige Träger gleichermaßen gelten, zukünftig immer schwerer werden.

Die gleiche Norm des deutschen Umsatzsteuerrechts ist zudem europarechtlich bedenklich, da die Steuerbegünstigung an die Mitgliedschaft in einem inländischen Verband geknüpft ist (Zwangsmitgliedschaft). Ausländische Organisationen sind nach § 4 Nr. 18 UStG ausgeschlossen und werden im Grunde europarechtlich diskriminiert.

¹⁷ s. Fn. 12 und BFH, Urteil vom 18. Oktober 05, Az. V R 71/03

¹⁸ Neugefasste Mehrwertsteuer- Richtlinie Nr. 2006/112/EG des Rates über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem, vom 28. November 2006, gültig sei 01. Januar 2007 (Vorläufer 6. MWSt-RL Nr. 77/388/EWG des Rates zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuer - gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage vom 17. Mai 1977)

Ähnlich wie bei den gemeinnützigen Regelungen zur Körperschaftssteuer wird die Gestaltungsfreiheit der EU-Mitgliedstaaten hier gleichermaßen nur scheinbar betroffen, sobald ein die Diskriminierung eines (potentiellen) Wettbewerbers aus einem anderen EU-Mitgliedstaat eintritt. Allerdings beziehen sich in diesem Falle europäischen Regelungen, nämlich die Art. 132 ff. Mehrwertsteuer-Richtlinie, explizit auf Steuerbefreiungen für Tätigkeiten im Inland, die dem Gemeinwohl dienen. Als Konkretisierung dieses Begriffs werden eng mit der Sozialfürsorge und der sozialen Sicherheit verbundene Dienstleistungen, z. B. in Altenheimen, in der Kinder- und Jugendbetreuung, der Erziehung von Kindern und Jugendlichen, Ausbildung, Fortbildung und berufliche Umschulung genannt. Die Regelung gibt einen groben Rahmen vor, was aus europäischer Sicht unter den mitgliedstaatlichen Begriff „Gemeinwohl“ im sozialen und Bildungsbereich zu fassen ist. Unabhängig davon, wie man diese Beanspruchung europäischer Definitionsgewalt kompetenzrechtlich beurteilen möchte, gibt sich an dieser Stelle dennoch ein Anhaltspunkt für die Definition des Gemeinwohls.

1.4 Das Spendenprivileg bei Auslandsbezug

Nach § 10 lit. b Abs. 1 des Einkommenssteuergesetzes (EStG) können sich private Spender (natürliche Personen) auf die Sonderabzugsfähigkeit der Spendenbeträge von der üblichen Steuerlast berufen. Für Körperschaften gilt § 9 Abs. 1 KStG, für Gewerbeunternehmen § 9 Abs. 5 GewStG. In Bezug auf die Voraussetzungen des § 52 AO (Förderung der Allgemeinheit) kann nach oben verwiesen werden.

Auch hier kann eine Kollision mit dem europäischen Recht auftreten, wenn die Spendentätigkeit grenzüberschreitend ist. In dem Fall einer Sachspende an ein Seniorenheim in Portugal, z. B., das nach dortigem Recht eine gemeinnützige Einrichtung ist, wurde zunächst gerichtlich entschieden, die Spende sei nicht sonderabzugsfähig in Deutschland. Die Ungleichbehandlung gegenüber Personen, die durch ihre Spende an deutsche (gemeinnützige) Einrichtungen in den Genuss der Sonderabzugsfähigkeit der Spende kämen, sei durch zwingende Gründe des Allgemeininteresses gerechtfertigt¹⁹. Denn der Steuerkontrolle und -aufsicht in Deutschland sei es kaum möglich und jedenfalls nicht zumutbar, die Gemeinnützigkeit der portugiesischen Einrichtung zu überprüfen. Der BFH hat diese Rechtsfrage dem EuGH vorgelegt²⁰. Eine Entscheidung des europäischen Gerichts steht noch aus.

Im Hinblick auf die Reform des Gemeinnützigkeitsrechts und die Einführung von Zeitspenden nach § 34 h EStG dürfte sich das gleiche Problem ergeben. Im Rahmen einer

¹⁹ FG Münster, Urteil vom 28. Oktober 2005, Az. 11 K 2505/05 E

²⁰ BFH, Beschluss vom 09. Mai 2007, Az. XI R 56/05

Zeitspende werden nach deutschem Recht unentgeltliche Betreuungsleistungen durch eine Steuerermäßigung von 300 € bei mindestens 20 Stunden Einsatz im Monat anerkannt. Wird diese freiwillige Leistung nun, z. B., bei einer sozialen Einrichtung im benachbarten Ausland erbracht, ist fraglich, ob sie der Förderung der Allgemeinheit in Deutschland dient. Nach den Vorgaben des Europarechts dürfte hier aber keine (diskriminierende) Unterscheidung gemacht werden.

Letztlich beschränkt sich die europäische Rechtsprechung auch in diesen Fällen auf die Prüfung des Nichtdiskriminierungsgebots und geht inhaltlich nicht auf die Ausformung des Gemeinwohls ein.

1.5 Das Übungsleiterprivileg bei grenzüberschreitendem Engagement

Beim sog. Übungsleiterprivileg gilt ähnliches wie bei den Spenden. Personen, die nebenberuflich ehrenamtliche Tätigkeiten übernehmen, können - nach der neuen Fassung des Gemeinnützigkeitsrechts - dafür bis zu 2.100 € steuerfrei einnehmen, § 3 Nr. 26 S. 1 EStG. Bislang gilt diese Begünstigung aber nur, soweit sie im Auftrag einer *inländischen* gemeinnützigen Körperschaft erfolgte. Bei der grenzüberschreitenden Erbringung von entsprechenden Dienstleistungen sind ausländische gemeinwohlorientierte Rechtsträger dadurch schlechter gestellt²¹ und würden im Rahmen der Dienstleistungsfreiheit nach dem Europarecht diskriminiert. Insofern gilt die obige Schlussfolgerung hinsichtlich der Spendenpraxis auch hier.

Insgesamt lässt sich feststellen, dass sich die Maßnahmen der Europäischen Kommission im Zusammenhang mit dem Spenden- und sog. Übungsleiterprivileg nur auf die Durchsetzung des Nichtdiskriminierungsgebots beziehen. In welchem Umfang das Spendenrecht als Ausdruck des Gemeinwohls aus der europäischen Perspektive ausgestaltet sein sollte, bleibt offen.

²¹ Jachmann, 35f.

2. Gemeinnützigkeitsprivilegien und das europäische Beihilfenverbot

Sofern Körperschaften oder Organisationen staatliche Zuwendungen erhalten, z. B. in Form von direkten Zuschüssen, Förderungen oder indirekten Sondervergünstigungen, ist das grundsätzliche Verbot staatlicher Beihilfen nach Art. 87 Abs. 1 EG-Vertrag auf der europäischen Ebene zu beachten. Zur Vollendung des Gemeinsamen Marktes, verbunden mit der grundsätzlichen Freiheit eines jedes (potentiellen) Marktteilnehmers, sich ohne Zugangs- und Handelshemmnisse wirtschaftlich betätigen zu können, ist die Europäische Kommission bemüht, jede Form von Wettbewerbsverzerrung (durch staatliche Intervention) zu verhindern.

Nur soweit die Förderung bestimmter Branchen europapolitisch gewünscht ist, sind staatliche Beihilfen ausnahmsweise mit dem Gemeinsamen Markt vereinbar. Diese Ausnahmen oder Rechtsfertigungsfälle sind u. a. in Art. 87 Abs. 2 und 3 sowie Art. 86 Abs. 2 EG-Vertrag geregelt und unterliegen restriktiver Auslegung.

Für den Bereich der gemeinwohlorientierten Dienste ist Art. 86 Abs. 2 EG-Vertrag von maßgeblicher Bedeutung. In Auslegung dieser Norm hat der EuGH 2003 entschieden, dass staatliche Subventionen ausnahmsweise zulässig sind, soweit sie einen Ausgleich für Mehrkosten bei der Umsetzung eines Auftrags im Gemeinwohlinteresse schaffen. Die ex post-Überprüfung anhand der sog. Altmark-Kriterien²² enthält allerdings keine grundlegende Definition einer Gemeinwohlverpflichtung. Auch sie setzt diese Definition voraus.

Zu den weiteren Voraussetzungen, die zur Ausnahme einer staatlichen Zuwendung vom grundsätzlichen Verbot oder zumindest der Befreiung von der üblichen Anmeldung (Notifizierung) bei der Europäischen Kommission führen, sei neben anderen auf das

²² EuGH, Urteil vom 24. Juli 2003, Rs. C-280/00, „Altmark Trans“: Voraussetzung für zulässige staatliche Zuwendungen:

- Das begünstigte Unternehmen muss mit der Erfüllung klar definierter gemeinwohlorientierter Verpflichtungen betraut sein.
- Die Parameter zur Berechnung des Ausgleiches sind vorher, objektiv und transparent aufzustellen.
- Der Ausgleich darf keinesfalls höher sein als die Kosten, die bei der Erfüllung der gemeinwohlorientierten Verpflichtungen unter Berücksichtigung der dabei erzielten Einnahmen und eines angemessenen Gewinnes entstanden sind.
- Falls das zu betrauende Unternehmen nicht im Zuge eines Verfahrens zur Vergabe öffentlicher Aufträge ausgewählt wurde, ist die Höhe des Ausgleiches anhand der Kosten zu bestimmen, die ein durchschnittliches, gut geführtes Unternehmen bei der Erfüllung der betreffenden Verpflichtungen hätte (wobei wiederum die dabei erzielten Einnahmen und ein angemessener Gewinn zu berücksichtigen sind).

Arbeits- und Orientierungspapier des Deutschen Vereins zum europäischen Beihilferecht verwiesen²³.

2.1 Das Steuerprivileg für sog. Zweckbetriebe

Eine gemeinnützige Organisation kann ihre Tätigkeiten im wirtschaftlichen und im sog. ideellen Bereich ausüben.

Tätigkeiten im *ideellen* Bereich dienen der Erfüllung des Satzungszwecks der Organisation und sind zumeist einseitig erbrachte Leistungen, die nicht in einem adäquaten Austauschverhältnis stehen²⁴. Der Satzungszweck muss den Vorgaben des § 52 f. AO (insb. Förderung der Allgemeinheit) entsprechen.

Die Gleichsetzung nicht-wirtschaftlicher Tätigkeiten (i. S. d. europarechtlichen Vorgaben) mit dem ideellen Bereich im deutschen Gemeinnützigkeitsrechts trägt allerdings nicht²⁵. Oftmals wird der ideelle Bereich zu eng mit wirtschaftlichen Aktivitäten einer anderen Einheit der betreffenden Organisation verwoben sein. Als Argument wird auch angeführt, dass auf den sog. Sachnutzungsmärkten gemeinnützige Organisationen mit privat-gewerblichen Anbietern um die Konsumenten ihrer Güter und Dienstleistungen²⁶ konkurrieren und ein Marktmechanismus vorliegt, der die Nicht-Wirtschaftlichkeit ausschließt.

Die *wirtschaftliche* Betätigung einer gemeinnützigen Körperschaft kann in Form des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs, der Vermögensverwaltung (vgl. Rechtsache „Stauffer“) oder eines sog. Zweckbetriebs erfolgen. Der Zweckbetrieb zählt einerseits zum Bereich der wirtschaftlichen Betätigung, da hier Einnahmen erzielt werden. Da aber die Tätigkeit allein auf den Satzungszweck gerichtet ist, wird er anders als der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb einer gemeinnützigen Einrichtung letztlich doch dem ideellen Bereich zugeordnet, § 65 Nr. 1 AO. Die ausgeführten Leistungen müssen von ihrer tatsächlichen Ausgestaltung her und in ihrer Gesamtrichtung der Verwirklichung des Satzungszwecks dienen²⁷. Damit erhält der Zweckbetrieb eine Sonderstellung, die sich aus seiner Gemeinwohlorientierung ergibt. Rechtsfolge ist die Befreiung von Körperschafts- oder Gewerbesteuer bzw. ein ermäßigter Steuersatz bei der Umsatzsteuer von 7,0 %.

Für die Einrichtungen der Freien Wohlfahrtspflege gibt es auch hier wieder eine gesonderte Regelung. Nach § 66 AO ist eine Einrichtung der Wohlfahrtspflege per

²³ Vgl. Arbeits- und Orientierungspapier des Deutschen Vereins zum europäischen Beihilferecht – Fokus soziale Dienste

²⁴ Münder/von Boetticher, S. 24

²⁵ Münder/von Boetticher, S. 25f.

²⁶ Jachmann, S. 23

²⁷ Schreiben des Bundesfinanzministeriums vom 09.02.2007, IV A 5-S 7242-a/07/0001

definitionem ein Zweckbetrieb, wenn sie mildtätig handelt, d. h. zur Unterstützung von Personen, die infolge ihres körperlichen, geistigen oder seelischen Zustandes auf fremde Hilfe angewiesen sind oder nur über ein geringes Einkommen verfügen (§ 53 AO). Auch wenn hier vom Grundsatz der Förderung der Allgemeinheit Abstand und Bezug auf die individuelle bedürftige Person genommen wird, dient die mildtätige Betätigung zumindest indirekt der Allgemeinheit und bietet damit einen tauglichen Definitionsansatz für das Gemeinwohl.

§ 68 AO gibt zudem einen Überblick über einzelne Zweckbetriebe, die sog. Katalog-Zweckbetriebe. Das können Alten-, Altenwohn- und Pflegeheime, Erholungsheime, Mahlzeitendienste, soweit sie dem Personenkreis dienen, der im obigen Absatz beschrieben ist, ebenso Kindergärten, Kinder-, Jugend- und Studentenheime, Schullandheime und Jugendherbergen, Einrichtungen der Blindenfürsorge und Fürsorge für Körperbehinderte sowie Einrichtungen der Fürsorgeerziehung und der freiwilligen Erziehungshilfe sein. Darüber hinaus zählen Werkstätten für Menschen mit Behinderungen (nach den Vorgaben des SGB III förderungsfähig), Therapieeinrichtungen für Menschen mit Behinderungen zur Wiedereingliederung in das Alltags- oder Arbeitsleben und Integrationsprojekte nach § 132 SGB IX dazu, soweit sie nicht mehr als 20 % ihrer Produkte an Außenstehende liefern. Auch Leistungen im Rahmen des „Betreuten Wohnens“, Hausnotrufleistungen und betreute Krankentransporte werden nach dem deutschen Steuerrecht als Zweckbetriebe eingeordnet.

Selbst wenn eine Einrichtung neben den Tätigkeiten, die dem Satzungszweck dienen, andere Angebote vorhält, mit denen sie zusätzliche Einnahmen, die nicht nur Hilfeleistungen sind, erzielt, unterliegt sie dem ermäßigten Steuersatz, soweit die zusätzlichen Einnahmen nicht mehr als die Hälfte der Gesamteinnahmen betragen. Liegt der Gesamtumsatz unter 30.768 € jährlich, sind die Einrichtungen aus Vereinfachungsgründen allerdings sowieso steuerbefreit.

Damit scheinen die Legaldefinitionen des „Zweckbetriebs“ ein brauchbarer Ansatz für die Beschreibung gemeinwohlorientierter Dienstleistungen zu sein. In Verbindung mit sozialrechtlichen Vorschriften lassen sich die jeweiligen sozialen Einrichtungen und Dienste in ihren Einzelangeboten umreißen.

Die Definition des Rechtsbegriffs „Zweckbetrieb“ hat für die Gemeinwohldebatte auch deshalb eine besondere Bedeutung, da es sich einerseits um eine Tätigkeit mit Marktbezug handelt, die grundsätzlich im freien Wettbewerb stehen müsste. Durch die enge Koppelung mit dem verfolgten (gemeinnützigen) Satzungszweck aber wird eine Steuerprivilegierung ausgelöst. Die Lage ist ähnlich der Privilegierung von Diensten von allgemeinem Interesse in der europäischen Wettbewerbsordnung, wo die Europäische

Gemeinschaft trotz Marktbezug von Durchsetzung der Binnenmarktregelungen absieht, um die staatliche Daseinsvorsorge zu ermöglichen. Gemeinnutz wie auch allgemeines Interesse knüpfen am gleichen Bezugspunkt an, nämlich an der Förderung oder den Interessen der Allgemeinheit. Insofern dürfte sich beim Rückgriff auf die Zweckbetriebsdefinition im deutschen Steuerrecht grundsätzlich keine völlig andere bzw. entgegenstehende Gemeinwohldefinition ergeben als bei der Definition des allgemeinen Interesses im Europarecht.

Noch etwas weiter gehend könnte man sich die Frage stellen, ob es einen einheitlichen gesellschaftlichen Konsens über das Allgemeininteresse auf der nationalen wie auf der europäischen Ebene gibt. Möglicherweise liegen das nationale und das europäische Verständnis (auch wenn dieses eher ökonomisch geprägt ist) nicht weit auseinander, da es sich immerhin um den gleichen Kulturraum handelt.

Vergleicht man bezogen auf den sozialen Sektor beispielsweise die Forderungen der Freien Wohlfahrtspflege²⁸ mit den Vorstellungen der Europäischen Kommission in der Mitteilung zu Sozialdienstleistungen von allgemeinem Interesse, lassen sich auf dem Papier einige Parallelen zwischen den Positionen der Ebenen feststellen. Auch die Kommission erwähnt den Grundsatz der Solidarität, Personenbezogenheit und Flexibilität der Sozialdienste, den fehlenden Erwerbszweck, Einbindung ehrenamtlicher Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter, lokale Erbringung und starke Verankerung mit lokaler Tradition und die Asymmetrie des Verhältnisses zwischen Dienstleistungserbringer und Nutzer. Genau an diesen Parallelen sollte sich die Gemeinwohldebatte orientieren.

2.2 Sonstige Fälle im Rahmen der Beihilfenkontrolle

Weitere Kollisionen zwischen direkten staatlichen Zuwendungen und dem europäischen Beihilferecht zeigen sich beispielhaft in mehreren laufenden Beihilfekontrollverfahren zum Gesundheits- und Sozialdienstbereich, z. B. der Beschwerde gegen die AWO Sano GmbH oder gegen Pflegeheime des Vivantes-Konzerns²⁹, sowie gegen MEDI Deutschland³⁰ und den Asklepios-Klinikverbund³¹.

²⁸ Vgl. BAGFW Memorandum

²⁹ lfd. Beschwerde des Bundesverbands privater Anbieter sozialer Dienste BpA e.V. gegen Vivantes zur Überprüfung evtl. Quersubventionierungen

³⁰ Beschwerde einer Vereinigung von niedergelassenen Ärzten gegen Medizinische Versorgungszentren (MVZ), die unter Nutzung der Infrastruktur von stationären Einrichtungen verstärkt ambulante soziale Dienste anbieten (erhoben Mitte 2005)

³¹ Beschwerde gegen die Gewährung von Ausgleichzahlungen durch die öffentliche Hand für Betriebsverluste bei öffentlichen Krankenhäusern, s. Gericht 1. Instanz, Urteil vom 11. Juli 2007, Rs. T-167/04 „Asklepios“

Entscheidend für die Europäische Kommission ist in allen Fällen, dass eine Überkompensierung durch die staatliche Förderung nicht entstanden ist, die Wege der Zuwendung transparent und nachvollziehbar dokumentiert sind und keine Quersubventionen erfolgen. Die Überkompensierung wird anhand der betriebswirtschaftlichen Bilanzierung überprüft.

Zur Gestaltungsfreiheit der EU-Mitgliedstaaten oder zu inhaltlichen Vorschlägen zur Definition des Gemeinwohlbegriffs hat sich die Kommission in den genannten Fällen allerdings nicht geäußert. Insoweit sind auch diese Fälle für die allgemeine Gemeinwohldebatte weniger tauglich.

IV. Fazit

1. Reform des deutschen Gemeinnützigkeitsrechts

Die letzte umfassende Neuordnung des deutschen Gemeinnützigkeitsrechts erfolgte 1990. Seit 2002 gibt es nun erneut Reformbestrebungen. So wird im Koalitionsvertrag der Bundesregierung von 2005 betont, dass weitere Maßnahmen zur Förderung des ehrenamtlichen Engagements und die Reform des Gemeinnützigkeitsrechts ergriffen werden sollen³². Ziel der jetzigen Reform ist der Abbau von Bürokratie und die Schaffung von mehr Transparenz.

Dem Folge zu leisten, hat der wissenschaftliche Beirat des Bundesfinanzministeriums im August 2006 ein Gutachten³³ vorgelegt, in dem zahlreiche Vorschläge für die Gesetzesreform gemacht wurden. Allerdings fanden die Vorschläge in der Öffentlichkeit ein sehr unterschiedliches Echo, da sie in vielen Fällen auf die Abschaffung der Privilegierung gemeinnütziger Betätigung hindeuteten.

Das BMF hatte z. B. Einschnitte bei der Begünstigung von Spendern empfohlen: Der Verwaltungsaufwand bei der Verwendung von Spenden sollte nicht zu hoch sein und auch der Spender sich namentlich zuordnen lassen. Zudem wurde im Gutachten das Übungsleiterprivileg als nicht mehr gerechtfertigt angesehen. Diese Tätigkeiten sollten in Arbeitsverhältnisse (z. B. Minijobs) umgewandelt werden, da die Förderung des gemeinnützigen Sektors als „Jobmaschine“ eng an die Nachfrage des Marktes gekoppelt sein müsste und der Wettbewerb nicht durch Steuerpolitik verfälscht werden dürfe.

³² Koalitionsvertrag zwischen CDU, CSU und SPD vom 11. November 2005, „Gemeinsam für Deutschland - mit Mut und Menschlichkeit“, S. 110

³³ Vgl. Gutachten des Wissenschaftlichen Beirates des BMF

Steuerbegünstigungen als Anreiz sollten nur noch da wirken, wo kein Markt existiere. Der Beirat ging vom fehlenden Marktbezug nur bei ausgewählten mildtätigen Tätigkeiten aus, so für Bedürftige im engeren Sinne, im Jugendsport, demokratischen Staatswesen, der Pflege des kulturellen Erbes, Umweltschutz und Wissenschaft sowie Bildung und Erziehung mit Begrenzung auf den Bereich öffentlicher Güter.

Der Bereich des Gesundheitswesens sollte nicht mehr von Steuervorteilen profitieren. Außerdem soll die Steuerprivilegierung für Zweckbetriebe abgeschafft werden und der Status der Gemeinnützigkeit von der steuerlichen Privilegierung getrennt werden. Diese Vorschläge flossen in die Debatte im Rahmen der Novellierung ein, fanden aber wenig Niederschlag. Im Anschluss an die Arbeiten des Bundestags-Unterausschusses zum „Bürgerschaftlichen Engagement“ und einem breiten Diskurs im Kreis gemeinnütziger Organisationen und Einrichtungen wurde Ende dann 2006 der Entwurf eines Gesetzes zur weiteren Stärkung des bürgerschaftlichen Engagements vom Bundesministerium für Finanzen vorgelegt. Dieser Gesetzesentwurf wurde nunmehr verabschiedet.

Bereits während des Gesetzgebungsverfahrens brachten Parteien und Verbände Kritik wegen der fehlenden Europatauglichkeit des neuen Gesetzes an. Im Kern ging es u. a. um die unterschiedliche Auffassung bezüglich des Europa- bzw. deutschen Steuerrechts³⁴.

Die Abhandlungen zur Reform des Gemeinnützigkeitsrechts enthalten verschiedenste Anregungen für eine Anpassung an die neuen gesellschaftlichen Verhältnisse bzw. die „Europafestigkeit“ des Rechtsbereiches als Ausdruck kultureller Identität in Deutschland.

So hat Schauhoff in einem Gutachten darauf hingewiesen, dass die Gewährung von gemeinnützigkeitsbezogenen Steuervergünstigungen EG-rechtswidrig ist³⁵ und die Auslegung der Formulierung „Förderung der Allgemeinheit“ sich dementsprechend am europäischen Rechtsrahmen orientieren müsse. Inwiefern hier ein „europäisches Gemeinwohl“ als Begriff eine Rolle spiele, sei dabei noch nicht absehbar.

Forderungen anderer Akteure betreffen ebenfalls den (strukturellen) Inlandsbezug des Gemeinnützigkeitsbegriffs, der ausländische Bürgerinnen und Bürger oder Organisationen von den Privilegien des Steuerrechts ausschließt (siehe Rechtssache „Stauffer“) bzw. der das aufgezeigte Spannungsfeld zwischen den Vergünstigungen nach nationalem Recht und dem europäischen Verbot staatlicher Beihilfen erzeugt. Zudem wurde auf die Schranken durch die Rechtsprechung des EuGH zur Umsetzung der Grundfreiheiten und des Nichtdiskriminierungsgebots verwiesen³⁶.

³⁴ Stellungnahme der Bundesvereinigung der kommunalen Spitzenverbände zum Referentenentwurf für ein Gesetz zur weiteren Stärkung des bürgerschaftlichen Engagements, Abschn. VII

³⁵ Gutachten Schauhoff/Helios, S. 51 f.

³⁶ Stellungnahme der Projektgruppe „Reform des Gemeinnützigkeits- und Spendenrechts“, III.16.

An anderer Stelle wird argumentiert, der Gedanke der Steuersubstitution greife nur dort, wo tatsächlich eine staatliche Verantwortung oder Zuständigkeit bestehe, die durch private Initiative substituiert werden kann³⁷. Ansonsten würde der Staat nicht tatsächlich entlastet und bräuchte nicht für einen Ausgleich gegenüber der Person aufkommen, die eine altruistische Aktivität betreibt. In diesem Zusammenhang muss der „Rückzug des Staates“ aus seinen tradierten Zuständigkeiten infolge veränderter gesellschaftlicher Handlungsbedingungen berücksichtigt werden. Eine staatliche Verantwortung könnte demnach abgelehnt werden, wenn es genügend (entgeltliche) privat-gewerbliche Anbieter (z. B. von Bildungsdienstleistungen) gibt, die den Bedarf entsprechend decken - ein Prozess, der wiederum seitens der Europäischen Kommission immer neue Impulse erhält. Die Forderungen zur Auflösung des Spannungsverhältnisses und nach mehr Rechtssicherheit gehen bis hin zu einer Freistellungsverordnung (Freistellung der Notifizierung von staatlichen Zuwendungen), speziell für den Sektor der gemeinwohlorientierten sozialen Dienste. Angelehnt an die bereits existierenden europäischen Freistellungsverordnungen für die Förderung von, z. B., Ausbildungs- und Beschäftigungsmaßnahmen oder kleinere und mittlerer Unternehmen (KMU) sollte hier auch der soziale Sektor mit einer eigenen Verordnung aus den Vorgaben des europäischen Beihilfenrechts ausgenommen werden.

2. Zum Definitionsspielraum der mitgliedstaatlichen Ebene

Unabhängig von den beschriebenen Reformansätzen lässt sich feststellen, dass es auf der EU-Ebene nur wenige rechtliche Vorgaben gibt, die das Spannungsverhältnis von deutschem Gemeinnützigkeitsrecht und Europarecht bedingen. Die Entscheidungen des EuGH, die zur Wahrung des Nichtdiskriminierungsgebotes getroffen wurden, wie in der Rechtssache „Stauffer“ oder „Cassa di Risparmio die Firenze“, dienen der Definition des „allgemeinen Interesses“ nach den Art. 16 und 86 Abs. 2 EG-Vertrag nicht. Art und Umfang der staatlichen Maßnahmen zur Ausgestaltung der Daseinsvorsorge finden hier keinen Rahmen. Die Vergünstigungen müssen gemäß dieser Judikatur lediglich für alle Marktteilnehmer, auch ausländische, gleichermaßen gelten, um den europäischen Verträgen zu genügen.

Ansatzpunkt bleibt Art. 86 Abs. 2 EG-Vertrag in seiner Konkretisierung durch die Altmark-Trans-Rechtsprechung und die Monti-Entscheidung der Europäischen Kommission sowie flankiert durch die Mitteilung der Europäischen Kommission zu den Sozialdienstleistungen von allgemeinem Interesse (2006). Allerdings wird deutlich, dass auch diese europäischen

³⁷ Ernst-Pörcksen, Baustelle Gemeinnützigkeitsrecht, S. 4

Vorgaben die Definition des Gemeinwohls eher voraussetzen und zum Teil explizit auf die Zuständigkeit der EU-Mitgliedstaaten verweisen.

An dieser Stelle liegt es nahe, die Regelungen des deutschen Gemeinnützigkeitsrechts näher zu betrachten. Sie bieten über das staatliche Steuerregime Einblick in den Bereich der staatlich begünstigten bzw. geförderten Betätigungen, die der Allgemeinheit dienen. Sie enthalten beispielsweise die (kategorische) Begünstigung der Spitzenverbände der Freien Wohlfahrtspflege und ihrer Mitgliedsorganisationen, eine allgemeine Definition des sog. Zweckbetriebes sowie einen Katalog von besonderen Zweckbetrieben, das Spendenprivileg und die Begünstigung ehrenamtlichen Engagements (Übungsleiterprivileg), z. T. bereits europarechtlich abgesichert durch die EG-Mehrwertsteuer-Richtlinie. Diese Festlegungen im Steuerrecht sind Ausprägung des allgemeinen Gemeinnützigkeits- oder auch Gemeinwohlgedankens. Ihre praktische Ausformung ist tagtägliche Praxis der Finanzbehörden in Deutschland, wenn auch beschränkt auf die gesellschaftlichen Aktivitäten, für die Steuern erhoben werden.

Die weitere Aufgabe zur verlässlichen Definition des Gemeinwohls besteht nun darin, die oftmals sehr unterschiedliche Auslegung der Regelungen bei der Anerkennung der Gemeinnützigkeit zusammenzufassen und den dahinter stehenden gesellschaftlichen Konsens zur Förderung der Allgemeinheit und des Gemeinwohls auch für die europäische Ebene sichtbar zu machen. Diese Aufgabe obliegt der mitgliedstaatlichen Ebene. Inwiefern in einem weiteren Schritt die Europäische Kommission diese Definition im Einzelfall auf missbräuchliche Anwendung an ihrem Maßstab des europäischen Wettbewerbsrechts überprüfen wird, lässt sich heute nicht absehen. Bevor dieser zweite Prüfungsschritt auf der europäischen Ebene vollzogen wird, muss aber zunächst einmal der erste Schritt auf der mitgliedstaatlichen Ebene erfolgen – die Definition des Gemeinwohls.

Literaturverzeichnis

Bundesarbeitsgemeinschaft der Freien Wohlfahrtspflege, Memorandum:
Zivilgesellschaftlicher Mehrwert gemeinwohlorientierter sozialer Dienste, Oktober 2004

Bundesvereinigung der kommunalen Spitzenverbände, Stellungnahme zum
Referentenentwurf für ein Gesetz zur weiteren Stärkung des bürgerschaftlichen
Engagements vom 18. Januar 2007

Deutscher Verein, Arbeits- und Orientierungspapier des Deutschen Vereins zum
Europäischen Beihilferecht – Fokus soziale Dienste vom 24. November 2006

Deutscher Verein, Stellungnahme des Deutschen Vereins zum Entwurf des Gesetzes zur
weiteren Stärkung des bürgerschaftlichen Engagements vom 20. April 2007

Ernst-Pörcksen, Dr., Michael, Baustelle Gemeinnützigkeit, November 2006

Gutachten des Wissenschaftlichen Beirates beim BMF, Die abgabenrechtliche
Privilegierung gemeinnütziger Zwecke auf dem Prüfstand, August 2006

Jachmann, Prof. Dr., Monika, Gemeinnützigkeit in Europa - Steuer- und europarechtliche
Rahmenbedingungen, 2006

Kube, Prof. Dr., Hanno, Die Zukunft des Gemeinnützigkeitsrechts in der europäischen
Marktordnung, in: IStR 2005,469 ff.

Münder, Prof. Dr. jur, Johannes/von Boetticher, Dr. jur, Arne, Gemeinnützigkeit und
Gemeinschaftsrecht, BBJ Consult Info 1/2003

Häberle, Peter, „Gemeinwohl“ und „Gemeinsinn“ im national-verfassungsstaatlichen und
europarechtlichen Kontext, in: Münkler, Herfried/Fischer, Karsten, Gemeinwohl und
Gemeinsinn im Recht, 2002

Schauhoff, Dr., Stephan/Helios, Dr., Marcus, Gutachterliche Stellungnahme: Regelungen
zur Gemeinnützigkeit in Deutschland und anderen europäischen Staaten im Verhältnis

zum rechtlichen und politischen Rahmen der Europäischen Union, Observatorium für die Entwicklung der sozialen Dienste in Europa, Dezember 2005

Stellungnahme der Projektgruppe „Reform des Gemeinnützigkeits- und Spendenrechts“ zum Referentenentwurf für ein Gesetz zur weiteren Stärkung des bürgerschaftlichen Engagements“, Januar 2007