

Christine Hinsch

Private Gemeinwohlfinanzierung und subjektives Recht

Steuerbegünstigte Spenden im Lichte des
Verfassungs- und Unionsrechts



Nomos

Recht der Steuern und der öffentlichen Finanzordnung / Tax Law and Public Finance

herausgegeben von

VRiBFH a.D. RA u StB Prof. Dr. Dietmar Gosch, Christian-
Albrechts-Universität zu Kiel / Bundesfinanzhof, München

Prof. Dr. Ulrich Hufeld, Helmut-Schmidt-Universität,
Universität der Bundeswehr Hamburg

Prof. Dr. Gregor Kirchhof, LL.M., Universität Augsburg

Prof. Dr. Alexander Rust, LL.M., Wirtschaftsuniversität Wien

Prof. Dr. Ralf P. Schenke,
Julius-Maximilians-Universität Würzburg
(geschäftsführend für die Reihe)

Prof. Dr. Henning Tappe, Universität Trier

Prof. Dr. Birgit Weitemeyer, Bucerius Law School, Hamburg
(geschäftsführend für die Reihe)

Begründet von: Prof. Dr. Arndt Schmehl (1970–2015)

Band 20

Christine Hinsch

Private Gemeinwohlfinanzierung und subjektives Recht

Steuerbegünstigte Spenden im Lichte des
Verfassungs- und Unionsrechts



Nomos

Gedruckt mit Unterstützung der Helmut-Schmidt-Universität.
Universität der Bundeswehr Hamburg

Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in
der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische
Daten sind im Internet über <http://dnb.d-nb.de> abrufbar.

Zugl.: Hamburg, Univ., Diss., 2020

ISBN 978-3-8487-8043-3 (Print)

ISBN 978-3-7489-2432-6 (ePDF)



Onlineversion
Nomos eLibrary

1. Auflage 2021

© Nomos Verlagsgesellschaft, Baden-Baden 2021 Gesamtverantwortung für Druck
und Herstellung bei der Nomos Verlagsgesellschaft mbH & Co. KG. Alle Rechte, auch
die des Nachdrucks von Auszügen, der fotomechanischen Wiedergabe und der Über-
setzung, vorbehalten. Gedruckt auf alterungsbeständigem Papier.

Vorwort

Die vorliegende Arbeit wurde im Wintersemester 2019/2020 von der Fakultät für Rechtswissenschaft der Universität Hamburg als Dissertation angenommen und mit dem Kolloquium am 26. Oktober 2020 erfolgreich abgeschlossen.

Mein größter und herzlichster Dank gilt meinem Doktorvater, Herrn Professor Dr. Ulrich Hufeld, für inspirierende Diskussionen, die fachliche und menschliche Begleitung dieses Projekts über eine Dekade sowie die größtmögliche wissenschaftliche und geistige Freiheit.

Herrn Professor Dr. Gerrit Frotscher danke ich für die zügige Erstellung des Zweitgutachtens.

Mein Dank gilt auch Frau Dr. Christine Grolig für ihre kollegiale und freundschaftliche Begleitung der Entstehung dieser Arbeit.

Zu guter Letzt danke ich meiner Familie, ganz besonders Martin, Lucia und Cecilia!

Hamburg, im November 2020

Christine Hinsch

Inhaltsverzeichnis

1. Kapitel: Einleitung	13
2. Kapitel: Private Gemeinwohlfinanzierung	17
A. Gemeinwohl	17
B. Dritter Sektor	19
C. Gemeinnützigkeitsrecht	20
D. Finanzierung des Gemeinwohls	20
E. Der verfassungsrechtliche Gemeinwohlkern	21
3. Kapitel: Das subjektive Recht der Spender	24
A. Verfassungsrecht	26
I. Subsidiaritätsprinzip	26
1. Ausschließliche Staatsaufgaben	28
2. Pluralistische Gemeinwohlaufgaben	28
3. Konkurrierende Gemeinwohlaufgaben	31
4. Motive der Gemeinwohlförderung	34
5. Rückschlüsse für steuerliche Anreize	37
6. Auswirkung der Spendenmotive auf ein subjektives Recht beruhend auf dem Subsidiaritätsprinzip	38
II. Primat der Freiheit	42
III. Auswirkungen auf das Spendenrecht	44
B. Grundrechte	45
I. Grundrechtsschutz einer gemeinnützigen Betätigung	46
II. Ein subjektives Recht aus dem Gleichheitssatz (Art. 3 GG)	50
1. Leistungsfähigkeitsprinzip	51
2. Objektives Nettoprinzip	52
3. Subjektives Nettoprinzip	53
4. Spende	54
5. Lehre vom indisponiblen Einkommen	58
6. Kritik an der Lehre vom indisponiblen Einkommen	60
a) Grundsätzliche Kritik	62
b) Berücksichtigung der Sozialversicherungsbeiträge	64

c) Berücksichtigung der Kosten zur Unterhaltszahlung	65
d) Berücksichtigung der Kosten für eine Haftpflichtversicherung	65
e) Individualexistenzminimum	66
7. Alternatives Besteuerungsmodell	68
8. Einordnung des Existenzminimums	70
9. Vereinbarkeit der steuerlichen Begünstigung der Spende mit Art. 3 Abs. 1 GG	73
III. Ein subjektives Recht aus dem Schutz des Eigentums (Art. 14 GG)	75
1. Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts	76
2. Steuerstaat	78
3. Gemeinwohl	81
4. Non-Affektationsprinzip	85
5. Sozialpflichtigkeit Art. 14 Abs. 2 GG	86
6. Zwischenergebnis	88
IV. Einordnung der Spendenbegünstigung als Sozialzwecknorm	91
V. Grundrechtlicher Schutz von Spenden ins Ausland	93
1. Spenden an Organisationen mit Sitz in der EU/ im EWR	94
a) Verifikation der Spende	94
b) Anforderungen an die Verifikation im „Zinsurteil“	95
c) Anwendung der Anforderungen an die Verifikation im „Zinsurteil“ auf die Spende	97
d) Zwischenergebnis	99
2. Spenden an Organisationen in Drittstaaten	100
a) Drittstaaten mit Amtshilfeabkommen	100
b) Drittstaaten ohne Amtshilfeabkommen	100
aa) Ungleichbehandlung im Vergleich zur Einschaltung von Hilfspersonen	101
bb) Ungleichbehandlung im Vergleich zu Mittelbeschaffungskörperschaften	103
3. Zwischenergebnis	105
4. Kapitel: Subjektive Rechte der Spendenempfänger	106
A. Finanzierungsverantwortung des Staates	108
I. Privatschulen	109
II. Wissenschaft	110
III. Kunst	111

IV. Religion und Weltanschauung	112
V. Steuerbefreiungen aufgrund der Finanzierungsverantwortung	113
VI. Weitere Gründe für eine Steuerbegünstigung	115
VII. Grenze der steuerlichen Begünstigung	117
VIII. Kein weitergehendes subjektives Recht aus Art. 3 GG oder Art. 14 GG	117
B. Spendenempfänger im Ausland	118
5. Kapitel: Unionsrecht	123
A. Grundfreiheiten	123
B. Rechtssache Stauffer	126
C. Rechtssache Schwarz/Gootjes-Schwarz	127
D. Rechtssache Jundt	128
E. Rechtssache Persche	129
I. Sachverhalt	130
II. Ergebnisse der Entscheidung	131
III. Stellungnahme	134
1. Spende von der Kapitalverkehrsfreiheit umfasst	134
2. Voraussetzungen des Gemeinnützigkeitsrechts nicht harmonisiert	137
3. Sitz der Organisation kein zulässiger Anknüpfungspunkt	137
4. Beschränkung der gemeinnützigen Zwecke auf das Inland möglich	138
5. Rechtfertigung mit der Wirksamkeit der Steueraufsicht	141
6. Grenzen bei der Ausgestaltung der Gemeinnützigkeitsvoraussetzungen	143
F. Verletzung weiterer Grundfreiheiten	144
G. Spendenempfänger	147
I. Kapitalverkehrsfreiheit	147
II. Niederlassungsfreiheit, Dienstleistungsfreiheit und Warenverkehrsfreiheit	149

6. Kapitel: Verfassungsrechtliche und unionsrechtliche Verstöße durch die aktuelle Gesetzeslage	151
A. Verfassungsrechtliche und unionsrechtliche Verstöße durch die aktuelle Gesetzeslage aus der Sicht des Spenders	151
I. Verfassungsrechtliche Diskriminierung	152
1. Ungleichbehandlung zu Organisationen in EU-/EWR-Staaten	153
2. Ungleichbehandlung zu Organisationen in Drittstaaten	156
II. Unionsrechtliche Diskriminierung	156
1. Struktureller Inlandsbezug	157
2. Spenden an Organisationen mit Sitz in der EU und im EWR	158
a) Satzungsvoraussetzung	158
aa) Mustersatzung (Anlage zu § 60 Abs. 1 Satz 2 AO)	158
bb) Satzungsmäßige Vermögensbindung	160
b) Anforderungen an die tatsächliche Geschäftsführung	163
c) Anforderung an den Zuwendungsnachweis	164
d) Zwischenergebnis	165
3. Hilfe bei der Beitreibung von Steuerforderungen	165
4. Haftung bei Mittelfehlverwendung von Spendenempfängern im EU/EWR-Staat (§ 10b Abs. 4 EStG)	167
5. Zuwendungsempfänger in Drittstaaten	168
B. Verfassungsrechtliche und unionsrechtliche Verstöße durch die aktuelle Gesetzeslage aus der Sicht des Spendenempfängers	169
I. Verstoß gegen das verfassungsrechtliche Bestimmtheitsgebot	169
II. Unionsrechtswidrige Diskriminierung	173
1. Struktureller Inlandsbezug	173
2. Struktureller Inlandsbezug auch Voraussetzung bei Spenden an juristische Personen des öffentlichen Rechts im EU-/EWR-Staat	176
3. Feststellung der Gemeinnützigkeit (§ 60a AO)	178
4. Satzungsvoraussetzungen	180
a) Mustersatzung (Anlage zu § 60 Abs. 1 Satz 2 AO)	180
b) Satzungsmäßige Vermögensbindung	180
5. Zuwendungsbestätigung	181
C. Stellungnahme zu weiteren Gesetzesänderungen	182
I. Abschaffung des § 62 AO a.F.	182

II. Sonderausgabenabzug erweitert um Schulgeldzahlungen an Privatschule mit Sitz in der EU/ im EWR	183
III. Erweiterung der steuerlichen Begünstigung nach § 3 Nr. 26 EStG auf juristische Personen des öffentlichen Rechts mit Sitz im EU-/EWR-Staat	184
IV. Zwischenergebnis	185
7. Kapitel: Spendenabzug in anderen Ländern	187
A. Schweden	188
B. Großbritannien	190
C. Zwischenergebnis	191
8. Kapitel: Ausblick: Möglichkeiten einer Europäisierung	193
I. Europäische Stiftung – Fundatio Europaea (FE)	193
II. Integration durch die Grundfreiheitsberechtigten	196
9. Kapitel: Zusammenfassung	200
Literaturverzeichnis	211

1. Kapitel: Einleitung

Wie weit trägt das europäische Gemeinnützigkeitsrecht? Einen ersten Eindruck vermittelt die Entscheidung des Europäischen Gerichtshofes (EuGH) in der Rechtssache (Rs.) Persche¹. Herr Persche, der in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtig ist, hatte Bett- und Badwäsche, Rollatoren und Spielzeugautos als Sachspende an ein Seniorenheim, an dem auch ein Kinderheim angegliedert ist, gespendet und bei seinem deutschen Finanzamt beantragt, dass diese Sachspende im Rahmen seiner Steuererklärung berücksichtigt wird.² Das Besondere an dieser Sachspende und der Grund dafür, dass sie im Rahmen seiner Steuererklärung nicht berücksichtigt wurde, war, dass sich das Seniorenheim in Portugal befindet.³ Herr Persche hat sich gegen die Nichtberücksichtigung seiner Sachspende rechtlich gewehrt. Der Bundesfinanzhof (BFH) hat sein Verfahren ausgesetzt und dem Europäischen Gerichtshof (EuGH) die Frage vorgelegt, ob die Nichtberücksichtigung von grenzüberschreitenden Spenden innerhalb der Europäischen Union gegen Unionsrecht verstößt.⁴ Der EuGH hat daraufhin entschieden, dass ein Mitgliedstaat die steuerliche Begünstigung einer Spende nicht allein deshalb versagen darf, weil die Spende an eine Organisation in das europäische Ausland geflossen ist.⁵ Sofern die Organisation die Voraussetzungen dieses Mitgliedstaates erfüllt, um als steuerlich begünstigter Spendenempfänger anerkannt zu werden, darf nicht der Sitz im Europäischen Ausland der alleinige Versagungsgrund für die steuerliche Begünstigung sein.⁶

Aus der Entscheidung ergeben sich folgende Grundsätze: Erstens: Jeder Mitgliedstaat entscheidet selbst über eine steuerliche Begünstigung von Spenden.⁷ Zweitens: Sofern der Mitgliedstaat Spenden steuerlich begünstigt, muss er auch grenzüberschreitende Spenden innerhalb der Europäischen Union steuerlich begünstigen.⁸ Dies gilt jedoch nur, wenn die aus-

1 Europäischer Gerichtshof, Urteil vom 27.01.2009 – C-318/07, Persche.

2 Europäischer Gerichtshof, Urteil vom 27.01.2009 – C-318/07, Persche Rn. 2, 12.

3 Europäischer Gerichtshof, Urteil vom 27.01.2009 – C-318/07, Persche Rn. 15.

4 BFH, Beschluss vom 09.05.2007 – XI R 56/05, BFHE 218, 125 Rn. 53ff.

5 Europäischer Gerichtshof, Urteil vom 27.01.2009 – C-318/07, Persche Rn. 44.

6 Europäischer Gerichtshof, Urteil vom 27.01.2009 – C-318/07, Persche Rn. 49.

7 Europäischer Gerichtshof, Urteil vom 27.01.2009 – C-318/07, Persche Rn. 43.

8 Europäischer Gerichtshof, Urteil vom 27.01.2009 – C-318/07, Persche Rn. 72.

ländische Organisation seine Voraussetzungen für die steuerliche Begünstigung erfüllt.⁹ Die Mitgliedstaaten verfügen somit über zwei Stellschrauben, um die steuerliche Begünstigung von Spenden in das europäische Ausland zu unterbinden. Ein Mitgliedstaat könnte die steuerliche Begünstigung von Spenden insgesamt abschaffen oder die Voraussetzungen so ausgestalten, dass sie de facto von Organisationen aus dem europäischen Ausland nicht erfüllt werden können. Die erste Handlungsalternative setzt jedoch wiederum voraus, dass die Verfassung des Mitgliedstaats ihm erlaubt, Spenden bei der Besteuerung unberücksichtigt zu lassen. Bei der zweiten Handlungsalternative dürfen die Voraussetzungen, die erfüllt werden müssen, um von der steuerlichen Begünstigung der Spenden zu profitieren, nicht so ausgestaltet sein, dass sie gegen das Unionsrecht verstoßen.

Auf den ersten Blick wirkt die erste Voraussetzung erstaunlich. Das Grundgesetz müsste es dem Gesetzgeber erlauben, die steuerliche Abzugsfähigkeit von Spenden abzuschaffen. Grundsätzlich würde man annehmen, dass der Gesetzgeber frei darüber entscheiden kann, ob er Spenden steuerlich begünstigen möchte. Oder ergibt sich eine Pflicht zur steuerlichen Begünstigung der Spenden aus der Verfassung selbst? Diese Pflicht könnte sich aus der freiheitlichen Ausgestaltung des Grundgesetzes, dem Subsidiaritätsprinzip, den Staatszielen und den Grundrechten, dem Eigentumsschutz oder dem Leistungsfähigkeitsprinzip ergeben.

Bei der zweiten Handlungsalternative stellt sich die Frage, ob das Einkommensteuergesetz so ausgestaltet werden kann, dass die steuerliche Begünstigung von Spenden de facto auf Spenden an inländische Spendempfänger begrenzt ist, ohne dass diese Begrenzung gegen das Unionsrecht verstößt.

Die Untersuchung dieser Fragen lohnt, da diese Ergebnisse weitreichende Folgen für die Wissenschaft und Praxis haben könnten. Schließlich sind die meisten europäischen Verfassungen freiheitlich ausgestaltet, weil sie ihrer Bevölkerung einen fundamentalen Grundrechtsschutz vermitteln, mit deren Hilfe sich die Bevölkerung Freiheitsräume schaffen und erhalten kann. Innerhalb dieser Freiheitsräume können die Menschen nach ihrer Fassung leben. Die Grundrechte dienen primär dazu, sich eine größtmögliche Freiheit gegenüber dem Staat zu erhalten und zu verschaffen.¹⁰ Sekundär sollen sie auch jedem Menschen die größtmögliche Freiheit im Verhältnis zu anderen Menschen gewähren, ohne die Freiheit der anderen ein-

9 Europäischer Gerichtshof, Urteil vom 27.01.2009 – C-318/07, Persche Rn. 49, 72.

10 *Isensee*, in: *Isensee/Kirchhof*, HStR Bd. IX, § 191 Rn. 2.

zuschränken.¹¹ Darüber hinaus wird grundsätzlich in den Verfassungen der europäischen Staaten das Eigentum geschützt.¹² Das Leistungsfähigkeitsprinzip hat bei der Besteuerung in Deutschland eine fundamentale Bedeutung,¹³ sodass der Schluss naheliegt, dass sich in den anderen europäischen Verfassungen ein ähnlicher Schutz bei der Besteuerung finden lässt.¹⁴ Sollte sich gar ergeben, dass alle europäischen Verfassungen eine steuerliche Begünstigung von Spenden erzwingen, so führt dies durch die Entscheidung des EuGH in der Rs. Persche dazu, dass sich jede grenzüberschreitende Spende innerhalb der Europäischen Union bei der Besteuerung positiv niederschlägt.

Für den Fall, dass sich keine Pflicht zur steuerlichen Begünstigung von Spenden aus den Verfassungen ergibt, könnte sich dennoch im Zusammenspiel mit der EuGH-Rechtsprechung ein subjektives Recht auf eine steuerliche Begünstigung von grenzüberschreitenden Spenden ergeben. Dies setzt allerdings voraus, dass nach der EuGH-Rechtsprechung eine Begrenzung der steuerlichen Begünstigung auf Spenden an inländische Spen-

11 Ders., in: Isensee/Kirchhof, HStR Bd. IX, § 191 Rn. 6.

12 Exemplarisch am Beispiel der Verfassungen Belgiens, Frankreichs, Italiens, der Niederlande, Österreichs, Polens, Spaniens, Tschechiens und Ungarns (deutsche Übersetzungen der zuvor zitierten Verfassungen in: *Hufeld/Epiney/Merli*, Europäisches Verfassungsrecht,): Art. 16, 17 Belgische Verfassung (S. 313ff.); Frankreich: Erklärung der Menschenrechte Art. 2 S. 2, 17 (S. 439f.); Italien: Art. 42 Italienische Verfassung (S. 443ff.); Niederlande: Art. 14 Niederländische Verfassung (S. 469ff.); Österreich: Art. 5 Verfassungsgesetz der Republik Österreich Staatsgrundgesetz über die allgemeinen Rechte der Staatsbürger (S. 564ff.); Polen: Art. 21, 64 Polnische Verfassung (S. 567ff.); Spanien: Art. 33 Spanische Verfassung (S. 681ff.); Tschechien: Art. 11 Verfassung der Tschechischen Republik Charta der Grundrechte und -freiheiten (S. 733ff.); Ungarn: Art. XIII. Ungarisches Grundgesetz (S. 742ff.).

13 Hey, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, § 3 Rn. 40.

14 Ein dem Leistungsfähigkeitsprinzip vergleichbares Prinzip findet sich beispielsweise in der spanischen Verfassung in Art. 31 Abs. 1: „Alle tragen zum Aufkommen der öffentlichen Ausgaben bei, gemäß ihren wirtschaftlichen Möglichkeiten, mittels eines gerechten und von den Grundsätzen der Gleichheit und Progression geleiteten Steuersystems, das in keinem Fall bis zur Konfiskation führen darf.“ Deutsche Übersetzung in: *Hufeld/Epiney/Merli*, Europäisches Verfassungsrecht, S. 681 (687). Ein vergleichbares Prinzip findet sich auch in Art. 13 der französischen Erklärung der Menschen- und Bürgerrechte von 3. November 1789: „Für die Unterhaltung der Streitmacht und für die Kosten der Verwaltung ist ein gemeinschaftlicher Beitrag unerlässlich; dieser soll unter allen Bürgern des Staates im Verhältnis zu ihren Vermögensverhältnissen auf gleiche Weise verteilt werden.“ Deutsche Übersetzung in: *Hufeld/Epiney/Merli*, Europäisches Verfassungsrecht, S. 439 (440).

1. Kapitel: Einleitung

denempfänger sich nicht unionsrechtskonform ausgestalten lässt. Andererseits müssten alle Mitgliedstaaten die steuerliche Begünstigung von Spenden vorsehen. Aus diesem Grund wird exemplarisch die steuerliche Begünstigung von Spenden in Schweden und Großbritannien dargestellt.

2. Kapitel: Private Gemeinwohlfinanzierung

In Deutschland wurden den Berechnungen des Deutschen Zentralinstituts für soziale Fragen (DZI) zufolge im Jahr 2016 rund 7,7 Mrd. Euro von den Privathaushalten für gemeinnützige Zwecke gespendet.¹⁵ Dies sind jedoch nur Schätzungen.¹⁶ Genau beziffern lässt sich die Spendensumme nicht, da nicht alle Spenden in der Einkommensteuererklärung geltend gemacht werden.¹⁷ Es gab zwar immer wieder stichprobenartige Befragungen der Bevölkerung, welchen Geldbetrag der Einzelne im letzten Jahr gespendet hat, doch kommen auch diese Befragungen zu sehr unterschiedlichen Ergebnissen.¹⁸ Bevor sich der Frage zugewandt werden kann, ob die Spender oder Spendenempfänger ein subjektives Recht auf die steuerliche Begünstigung ihrer Gemeinwohlförderung haben, muss zuerst das Gemeinwohl definiert werden (hierzu unter A.). Häufig wird der Dritte Sektor (hierzu unter B.) und das Gemeinnützigkeitsrecht (hierzu unter C.) in einem Atemzug mit dem Gemeinwohl genannt, deshalb werden auch diese Begriffe in den Abschnitten B. und C. voneinander abgegrenzt.

A. Gemeinwohl

„Das Gemeinwohl verkörpert die Idee vom guten Zustand des Gemeinwesens und vom Gedeihen aller seiner Glieder“¹⁹. In dieser Definition versteht sich als Gemeinwesen und Staat die Gesellschaft als Ganzes und nicht der Staatsapparat an sich. Das Gemeinwesen umfasst die Bürger und die Staatsgewalt. Letzterer kommt die Aufgabe zu, Gemeinwohl zu schaffen, aber auch das von der Gesellschaft hervorgebrachte Gemeinwohl zu erhalten.²⁰ Eine Definition des Gemeinwohls lässt sich schwer fassen und steht einer Konkretisierung durch eine Herrschaftsgewalt oder eine Verfassung

15 *Deutsches Zentralinstitut für soziale Fragen*, DZI, Spendenalmanach 2017, S. 7, 292.

16 *Deutsches Zentralinstitut für soziale Fragen*, DZI, Spendenalmanach 2017, S. 292.

17 *Deutsches Zentralinstitut für soziale Fragen*, DZI, Spendenalmanach 2017, S. 16.

18 *Deutsches Zentralinstitut für soziale Fragen*, DZI, Spendenalmanach 2017, S. 6ff., 10.

19 *Isensee*, in: *Isensee/Kirchhof*, HStR Bd. IV, § 71 Rn. 2.

20 *Ders.*, in: *Isensee/Kirchhof*, HStR Bd. IV, § 71 Rn. 20.

nicht zur Verfügung.²¹ Vielmehr wird der Begriff immer wieder neu geprägt durch die Erfordernisse der jeweiligen Situation, die politischen Bedürfnisse und den geltenden Normen.²² Das Gemeinwohl ändert sich nicht durch unterschiedliche Staatsformen. Doch mit dem Ziel, Gemeinwohl hervorzubringen, legitimiert sich die Schaffung einer Staatsgewalt.²³ Dem Begriff des Gemeinwohls lässt sich nur beispielhaft näherkommen:

Grundvoraussetzung für die Entstehung von Gemeinwohl ist eine Gesellschaft. Jede Handlung, die die Bedürfnisse der Mitglieder der Gesellschaft befriedigt, fördert das Gemeinwohl.²⁴ Die Tätigkeiten, die Gemeinwohl hervorbringen und fördern, sind so vielfältig wie die Bedürfnisse der Menschen. Zunächst gilt es, die Grundbedürfnisse zu befriedigen. Darüber hinaus wird das Gemeinwohl gefördert, indem ein Rechtssystem Handel zuverlässig gewährleistet und eine Infrastruktur bereitgestellt wird. Der Staat und seine Bürger fördern grundsätzlich in Arbeitsteilung das Gemeinwohl.²⁵ Der Staat stellt die Infrastruktur zur Verfügung, die ein erwerbswirtschaftliches Handeln voraussetzt.²⁶ Der Bürger, der sich gewinnorientiert betätigt, bietet Produkte am Markt an, die von anderen Bürgern nachgefragt werden und fördert auf diese Weise das Gemeinwohl.²⁷ So verkauft der Bäcker Brote, um das Grundbedürfnis nach Lebensmitteln zu befriedigen. Eigennütziges erwerbswirtschaftliches Handeln fördert genauso das Gemeinwohl wie altruistisches Verhalten.²⁸

Zunächst überrascht dieses Ergebnis: Durch eigennütziges Handeln werden die meisten Bedürfnisse einer Gesellschaft befriedigt. Der Unternehmer, der regelmäßig gewinnorientiert und eigennützig handelt, befriedigt Bedürfnisse am Markt durch seine Produkte und schafft darüber hinaus auch Arbeitsplätze. Er fördert das Gemeinwohl in doppelter Hinsicht, obwohl er vordergründig nur daran interessiert ist, seinen Reichtum zu meh-

21 Ders., in: Isensee/Kirchhof, HStR Bd. IV, § 71 Rn. 3.

22 Ders., in: Isensee/Kirchhof, HStR Bd. IV, § 71 Rn. 54.

23 Ders., in: Isensee/Kirchhof, HStR Bd. IV, § 71 Rn. 3; Seer, in: DStJG 26 (2003), S. 11 (14).

24 Isensee, in: Isensee/Kirchhof, HStR Bd. IV, § 71 Rn. 41.

25 Ders., in: Isensee/Kirchhof, HStR Bd. IV, § 71 Rn. 110ff.; Seer, in: DStJG 26 (2003), S. 11 (14f.); Droege, Gemeinnützigkeit im offenen Steuerstaat, S. 329.

26 Kirchhof, Bundessteuergesetzbuch, S. 3f.

27 Gesserich, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG Kommentar, § 10b Rn. A 47; Isensee, in: Isensee/Kirchhof, HStR Bd. IV, § 71 Rn. 41ff.; Seer, in: DStJG 26 (2003), S. 11 (13f.).

28 Isensee, in: Isensee/Kirchhof, HStR Bd. IV, § 71 Rn. 41f.; Seer, in: DStJG 26 (2003), S. 11 (13f.).

ren.²⁹ Einige Bedürfnisse werden jedoch nicht ausreichend befriedigt, weder vom Staat noch von den Bürgern, die sich erwerbswirtschaftlich betätigen. Diese Bedürfnisse werden häufig von Bürgern oder Organisationen befriedigt, die aus altruistischen Gründen handeln oder sich betätigen. Anhand dieser Dreiteilung lässt sich die Aufteilung in einen Ersten, Zweiten und Dritten Sektor nachzeichnen. Der Erste Sektor beschreibt die staatliche Betätigung.³⁰ Der Zweite Sektor umfasst die Tätigkeiten der Bürger, mit denen privatwirtschaftlich Gewinne erzielt werden sollen.³¹ Der Dritte Sektor ist der gesellschaftliche Bereich, der weder dem staatlichen noch dem marktwirtschaftlichen Teil der Volkswirtschaft zugerechnet werden kann.³²

B. Dritter Sektor

Wie bereits im vorherigen Absatz angesprochen, arbeiten die Bürger in diesem Bereich meist aus altruistischen Gründen, zumindest nicht aus einem gewinnorientierten Motiv. Der Dritte Sektor darf jedoch nicht gleichgesetzt werden mit dem Bereich, auf den sich das Gemeinnützigkeitsrecht bezieht. Zum Dritten Sektor zählt ebenso der exklusive Golfclub, in dem sich ein elitärer Teil der Gesellschaft trifft und darauf verzichtet, mit dem Golfclub einen marktwirtschaftlichen Gewinn zu erzielen, wie auch ein ideeller Verein mit einer staatsfeindlichen Gesinnung, der sich nicht marktwirtschaftlich betätigt und nur aus Privatpersonen besteht.³³ Beiden würde der Status als gemeinnützige Organisation jedoch nicht erteilt werden:³⁴ Dem exklusiven Golfclub nicht, weil er nicht der Allgemeinheit offen steht, sondern nur einem elitären Zirkel der Gesellschaft, dem ideellen Verein mit einer staatsfeindlichen Gesinnung nicht, weil er mit seiner staatsfeindlichen Gesinnung gerade keine steuerbegünstigten Zwecke i. S. d. §§ 51 bis 54 AO verfolgt, und er die Voraussetzung des § 51 Abs. 3 AO nicht erfüllt.

29 *Isensee*, in: *Isensee/Kirchhof*, HStR Bd. IV, § 71 Rn. 42.

30 *Fischer*, Ausstieg aus dem Dritten Sektor, S. 9.

31 *Fischer*, Ausstieg aus dem Dritten Sektor, S. 9.

32 *Fischer*, Ausstieg aus dem Dritten Sektor, S. 9.

33 *Walz*, JZ 2002, 268 (269).

34 *Walz*, JZ 2002, 268 (269).

C. Gemeinnützigkeitsrecht

Das Gemeinnützigkeitsrecht stellt ein Teilgebiet des Steuerrechts dar. Der Staat unterstützt durch steuerliche Begünstigungen die Tätigkeiten der Bürger oder Unternehmen, durch die altruistisch das Gemeinwohl gefördert wird. Der Steuergesetzgeber hat hierzu in den §§ 52 bis 54 AO gemeinnützige, mildtätige und kirchliche Zwecke aufgelistet, die allesamt steuerlich begünstigt werden. Sofern eine Körperschaft einen gemeinnützigen Zweck verfolgt und die weiteren Voraussetzungen nach §§ 51 bis 68 AO erfüllt, wird sie als gemeinnützige Organisation anerkannt und genießt mit ihrer ideellen und teilweise auch mit ihrer wirtschaftlichen Betätigung steuerliche Vorteile. Steuerpflichtige, die ihrerseits Geld an anerkannte gemeinnützige Organisationen spenden, können diese Ausgaben steuerlich absetzen (vgl. § 10b EStG und § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG). Das Gemeinnützigkeitsrecht sieht die Steuerbegünstigung nur für das selbstlose Verhalten vor. Derjenige, der dagegen erwerbswirtschaftlich tätig wird und gleichzeitig Gemeinwohl schafft, soll der Besteuerung regulär unterliegen. Das Gemeinnützigkeitsrecht regelt somit nur einen kleinen Unterfall der Gemeinwohlehervorbringung durch Private.³⁵

D. Finanzierung des Gemeinwohls

Festzuhalten ist, dass in allen drei Sektoren Gemeinwohl gefördert werden kann, aber nicht zwangsläufig geschaffen wird. Es kristallisieren sich vier Finanzierungsmöglichkeiten für das Gemeinwohl heraus. Erstens: Der Staat finanziert die Förderung des Gemeinwohls aus Steuermitteln, beispielsweise durch den Bau der Verkehrsinfrastruktur. Zweitens: Der Bürger finanziert die Schaffung von Gemeinwohl indirekt durch seine Steuerzahlung. Erst durch die Beteiligung des Staates am erwerbswirtschaftlichen Gewinn seiner Bürger wird der Staat mit finanziellen Mitteln ausgestattet, die es ihm ermöglichen, das Gemeinwohl zu fördern.³⁶ Drittens: Der Bürger schafft Gemeinwohl durch seine erwerbswirtschaftliche Tätigkeit – wie beispielsweise im Fall des Bäckers. Viertens: Der Bürger schafft Gemeinwohl durch fremdnützige finanzielle Unterstützung von Projekten, in denen das Gemeinwohl gefördert wird. Darüber hinaus kann der Bürger selbst Gemeinwohl hervorbringen, indem er selbstlos Gemeinwohl schafft,

35 Isensee, in: Isensee/Kirchhof, HStR Bd. IV, § 71 Rn. 118.

36 Ders., in: Isensee/Kirchhof, HStR Bd. IV, § 71 Rn. 41.

beispielsweise durch die Gründung und Führung gemeinnütziger Organisationen oder durch ein ehrenamtliches Engagement.

Der Staat schafft auch Gemeinwohl, indem er Anreize zum ehrenamtlichen Engagement seiner Bürger, zum Spenden oder zur Schaffung von gemeinnützigen Organisationen setzt. Dies erreicht er einerseits durch steuerliche Begünstigungen, so wie es beispielsweise das derzeitige Gemeinnützigkeitsrecht vorsieht. Andererseits kann er das altruistische Verhalten seiner Bürger durch Bezuschussungen unterstützen. So könnte er beispielsweise für jede gezahlte Spende einen festgelegten Betrag zusätzlich an die gemeinnützige Organisation zahlen.³⁷ Ein Gemeinwohlmonopol des Staates besteht nicht.³⁸ Vielmehr ist der Staat aus finanziellen und personellen Gründen auf die Mithilfe seiner Bürger angewiesen.³⁹ Für jede Staatsaufgabe, die der Staat nicht zu erfüllen braucht, weil seine Bürger durch ehrenamtliches Engagement oder aus erwerbswirtschaftlichen Gründen diese Aufgabe selbst wahrgenommen haben, spart der Staat personelle und finanzielle Ressourcen. Wird beispielsweise eine Privatschule allein von den Bürgern finanziert, so braucht der Staat eine Schule weniger selbst zu unterhalten. Der Staat profitiert vom bürgerschaftlichen Engagement, selbst wenn er dieses durch steuerliche Begünstigungen mitfinanziert. Denn die Ausgabenersparnis des Staates, die auf der gemeinnützigen Betätigung der Bürger beruht, übersteigt die Steuermindereinnahmen, die auf der steuerlichen Begünstigung einer gemeinnützigen Betätigung der Bürger beruhen, um ein Vielfaches.⁴⁰

E. Der verfassungsrechtliche Gemeinwohlkern

Einigkeit besteht darüber, dass die steuerliche Begünstigung von gemeinnützigen Organisationen und Spenden verfassungsrechtlich gerechtfertigt ist, weil die Gemeinwohlförderung einen sachlichen Grund für eine solche

37 Eine solche Reform wurde vorgeschlagen von: *Kirchhof*, Bundessteuergesetzbuch, S. 288ff.; *von Auer/Kalusche*, in: Walz/von Auer/von Hippel, Spenden- und Gemeinnützigkeitsrecht in Europa, S. 13 (74).

38 *Hufeld*, Recht und Moral der Gemeinwohlfinanzierung, S. 11; *Droege*, Gemeinnützigkeit im offenen Steuerstaat, S. 320ff., 329.

39 *Isensee*, in: DStJG 26 (2003), S. 93 (100).

40 *Von Auer/Kalusche*, in: Walz/von Auer/von Hippel, Spenden- und Gemeinnützigkeitsrecht in Europa, S. 13 (69); *Hüttemann*, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, S. 42.

Besserstellung darstellt.⁴¹ Einige steuerbegünstigte Zwecke (§§ 52 bis 54 AO) lassen sich aus der Wertentscheidung des Grundgesetzes und aus den vom parlamentarisch legitimierten Gesetzgeber definierten Staatsaufgaben ableiten.⁴² In Wechselwirkung hierzu sind die Begrifflichkeiten im Gemeinnützigkeitsrecht im Sinne der Verfassung auszulegen, sofern dieser Gemeinwohlzweck auf die Verfassung rekurriert.⁴³ Darüber hinaus gibt die Verfassung kein konkretes „Gemeinwohlprogramm“ vor, das sich aus den Grundrechten, Staatszielen und Staatsaufgaben ableiten ließe.⁴⁴ Die Verfassung bindet den Gesetzgeber lediglich, Gemeinwohlzwecke zu konkretisieren, die sich an den Grundrechten und Verfassungszielen orientieren, lässt ihm hierbei jedoch einen großen Gestaltungsspielraum.⁴⁵ Allerdings ist er verpflichtet, den Staatszielvorgaben des Grundgesetzes in irgendeiner Weise nachzukommen.⁴⁶

Der allgemeinste Staatszweck und zugleich Rechtfertigung und Grenze aller Staatsgewalt ist das Gemeinwohl.⁴⁷ Nach der deutschen Verfassung müssen alle Repräsentanten des Staates dem Wohl des deutschen Volkes dienen.⁴⁸ Der Staat existiert nicht um seiner selbst willen, sondern um seinen Bürgern zu dienen und ist ihrem Wohl verpflichtet.⁴⁹ Aus diesen Gründen ist der Staat für die Erfüllung von Gemeinwohlaufgaben verantwortlich.⁵⁰ Staatsziele sind die Gemeinwohlbelange, die der Staat „sich zu eigen macht und in deren Dienst er sich stellt“. ⁵¹ Er trägt die Verantwortung für die Verwirklichung dieser Ziele, muss sie aber keineswegs alleine erbringen, sondern erreicht diese Ziele in Arbeitsteilung mit der Gesellschaft.⁵² Obwohl die Staatszielbestimmungen für die staatlichen Organe

41 Droege, Gemeinnützigkeit im offenen Steuerstaat, S. 360.

42 Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, S. 42ff.; Möllmann, Die steuerliche Privilegierung gemeinnütziger Körperschaften im Spannungsfeld von Verfassungsrecht und europäischen Grundfreiheiten, S. 89ff.

43 Droege, Gemeinnützigkeit im offenen Steuerstaat, S. 371f., 376.

44 Isensee, in: Isensee/Kirchhof, HStR Bd. IV, § 71 Rn. 70ff.

45 Ders., in: Isensee/Kirchhof, HStR Bd. IV, § 71 Rn. 70ff.

46 Ders., in: Isensee/Kirchhof, HStR Bd. IV, § 71 Rn. 73.

47 Link, in: VVDStRL Bd. 48, S. 7 (19).

48 Dies drückt sich insbesondere im Amtseid des Bundespräsidenten und der Mitglieder der Bundesregierung aus, Art. 56 und Art. 64 Abs. 2 GG; Seer, in: DStJG 26 (2003), S. 11 (12).

49 Link, in: VVDStRL Bd. 48, S. 7 (19).

50 Ders., in: VVDStRL Bd. 48, S. 7 (19f.).

51 Seer, in: DStJG 26 (2003), S. 11 (15).

52 Ders., in: DStJG 26 (2003), S. 11 (16).

als Zielvorgaben verbindlich sind,⁵³ bieten sie keine Individualansprüche.⁵⁴ Auch obliegt es dem Staat, die Staatsziele zu konkretisieren und festzulegen, wie er sie verwirklichen möchte.⁵⁵ In der Staatsaufgabe wird ein Staatsziel konkretisiert und die konkrete Tätigkeit umschrieben, die der Staat wahrnimmt.⁵⁶

⁵³ *Droege*, Gemeinnützigkeit im offenen Steuerstaat, S. 368.

⁵⁴ *Seer*, in: DStJG 26 (2003), S. 11 (18).

⁵⁵ *Ders.*, in: DStJG 26 (2003), S. 11 (18).

⁵⁶ *Ders.*, in: DStJG 26 (2003), S. 11 (15).