

MICHAEL DROEGE

Gemeinnützigkeit  
im offenen Steuerstaat

*Jus Publicum*

191

---

Mohr Siebeck

JUS PUBLICUM  
Beiträge zum Öffentlichen Recht

Band 191





Michael Droege

# Gemeinnützigkeit im offenen Steuerstaat

Mohr Siebeck

*Michael Droege*, geboren 1973; Studium der Rechtswissenschaft an der Universität Bielefeld; 1999–2009 wissenschaftlicher Mitarbeiter an den Universitäten Bielefeld und Frankfurt am Main sowie an der Deutschen Hochschule für Verwaltungswissenschaften Speyer; 2003 Promotion in Bielefeld; 2009 Habilitation an der Universität Frankfurt am Main; Verleihung der *venia legendi* für die Fächer Öffentliches Recht, Finanz- und Steuerrecht sowie Staatskirchenrecht; April 2008 bis März 2010 Lehrstuhlvertretungen an den Universitäten Gießen, Freiburg und Frankfurt am Main; April 2010 Ernennung zum Universitätsprofessor an der Rechtswissenschaftlichen Fakultät der Universität Osnabrück.

Gedruckt mit Unterstützung des Förderungs- und Beihilfefonds Wissenschaft der VG WORT.

e-ISBN PDF 978-3-16-151272-8  
ISBN 978-3-16-150165-4  
ISSN 0941-0503 (Jus Publicum)

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

© 2010 Mohr Siebeck Tübingen.

Das Werk einschließlich aller seiner Teile ist urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung außerhalb der engen Grenzen des Urheberrechtsgesetzes ist ohne Zustimmung des Verlags unzulässig und strafbar. Das gilt insbesondere für Vervielfältigungen, Übersetzungen, Mikroverfilmungen und die Einspeicherung und Verarbeitung in elektronischen Systemen.

Das Buch wurde von Gulde-Druck in Tübingen aus der Garamond gesetzt und auf alterungsbeständiges Werkdruckpapier gedruckt und von der Buchbinderei Spinner in Ottersweier gebunden.

Für Sonja



## Vorwort

Diese Arbeit wurde im Wintersemester 2008/2009 vom Fachbereich Rechtswissenschaft der Johann Wolfgang Goethe-Universität Frankfurt am Main als Habilitationsschrift angenommen. Zur Veröffentlichung wurde sie überarbeitet und berücksichtigt nunmehr das Jahressteuergesetz 2009 und den Stand von Rechtsprechung und Literatur bis November 2009.

An erster Stelle danke ich meinem verehrten akademischen Lehrer, Herrn Professor Dr. Joachim Wieland, für hilfreichen Rat, für notwendige Freiräume, für unverzichtbaren Zuspruch und überhaupt dafür, dass ich ihn Habilitationsvater nennen kann. Ich habe durch sein Vorbild viel über dasjenige gelernt, das in der Wissenschaft wichtig und wertvoll ist, aber auch darüber, wo das Wichtige jenseits der Wissenschaft liegt. Das Habilitationsverfahren in Frankfurt zum Abschluss zu bringen, wäre nicht möglich gewesen ohne die Bereitschaft von Frau Professorin Dr. Ute Sacksofsky und von Herrn Professor Dr. Georg Hermes, sich als weitere Gutachter am Verfahren zu beteiligen. Dafür bin ich ihnen dankbar und herzlich verbunden.

Die Arbeit wurde im Jahr 2009 mit dem Albert-Hensel-Preis der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e. V. ausgezeichnet. Mein Dank gilt insbesondere den Gutachtern des wissenschaftlichen Beirats und dem Vorstand der Gesellschaft sowie der Familie Hensel. Der Fachbereich Rechtswissenschaft der Johann Wolfgang Goethe-Universität Frankfurt hat die Arbeit mit dem Baker & McKenzie Preis des Jahres 2009 gewürdigt. Ihm und der Stifterin gilt auch dafür mein aufrichtiger Dank. Zu Dank verpflichtet bin ich schließlich dem Förderungs- und Beihilfefonds Wissenschaft der VG WORT, der die Drucklegung der Arbeit bezuschusst und ermöglicht hat.

Für wertvolle Gespräche und für die kritische Begleitung der Arbeit habe ich vielen Kolleginnen und Kollegen, Freundinnen und Freunden zu danken. Insbesondere gilt mein Dank Frau Richterin Dr. Elke Trautwein, Frau Professorin Dr. Pascale Cancik und den Kolleginnen und Kollegen des Frankfurter Kranzes sowie des Arbeitskreises Geschichte, Methodik und Dogmatik des Öffentlichen Rechts. Vielfache Unterstützung habe ich durch Frau Linda Estelmann und Herrn Alexander Peters vom Lehrstuhl Wieland an der Deutschen Hochschule für Verwaltungswissenschaft Speyer erfahren. Für die Gewährung wertvoller Hilfe bei der Durchsicht der Druckfahnen danke ich Frau Professorin Heike Jochum, Herrn Tim Bracksiek und den übrigen Mitarbeiterinnen

und Mitarbeitern des Instituts für Finanz- und Steuerrecht der Universität Osnabrück.

Schließlich und vor allem gilt mein Dank meiner Familie. Meine Frau Sonja hat mich während der nicht immer einfachen Zeit des Habilitationsverfahrens rückhaltlos unterstützt und mir stets erneut bewiesen, wie relativ der Wert wissenschaftlicher Arbeit ist. Diesen Beweis erbringt jeden Tag auch unser Sohn Johannes Gregor, der auf die ihm eigene Art die Fertigstellung der Arbeit befördert hat. Meiner Frau sei die Arbeit in Liebe zugeeignet.

Frankfurt am Main, im Frühjahr 2010

Michael Droege

# Inhaltsübersicht

Einleitung . . . . .	1
Teil I: Gemeinnützigkeit in der Entwicklung des Steuerrechts . . . . .	13
1. <i>Kapitel:</i> Diskurse um „Gemeinnutz“ und „Gemeinwohl“ außerhalb des Steuerrechts bis zum 19. Jahrhundert . . . . .	15
2. <i>Kapitel:</i> Gemeinnützigkeit im modernen Steuerrecht . . . . .	25
Teil II: Gemeinnützigkeitsrecht in seiner gegenwärtigen Rechtsgestalt. . . . .	73
3. <i>Kapitel:</i> Instrumente der steuerrechtlichen Anerkennung von Gemeinwohlförderlichkeit . . . . .	74
4. <i>Kapitel:</i> Grundprinzipien des Gemeinnützigkeitsrechts . . . . .	112
Teil III: Kontexte der Gemeinnützigkeit . . . . .	281
5. <i>Kapitel:</i> Dritter Sektor oder Non-Profit-Bereich – eine Bestandsaufnahme . . . . .	284
6. <i>Kapitel:</i> Gemeinnützigkeitsrecht als Förderung bürgerschaftlichen Engagements . . . . .	292
7. <i>Kapitel:</i> Die Ökonomik der Gemeinnützigkeit . . . . .	300
Teil IV: Gemeinwohlförderung als öffentliche Aufgabe – Zur Legitimation des Gemeinnützigkeitsrechts . . . . .	315
8. <i>Kapitel:</i> Gemeinnützigkeit und die Gemeinwohlverantwortung im Gemeinwesen . . . . .	318
9. <i>Kapitel:</i> Gemeinnützigkeit und die Erfüllung öffentlicher Aufgaben . . . . .	326
10. <i>Kapitel:</i> Gemeinnützigkeitsrecht zwischen Steuerung und Governance – ein Exkurs . . . . .	336

Teil V: Das Verfassungsrecht der steuerrechtlichen Gemeinnützigkeit . . .	345
11. Kapitel: Gemeinnützigkeit zwischen Steuersubvention und Steuerbemessungsgrundlage. . . . .	347
12. Kapitel: Verfassungsrechtliche Quellen und Grenzen gemeinnütziger Zwecke. . . . .	367
13. Kapitel: Verfassungsrechtliche Maßgaben der Ausgestaltung des Gemeinnützigkeitsrechts . . . . .	397
Teil VI: Die Europäisierung des Gemeinnützigkeitsrechts. . . . .	475
14. Kapitel: Gemeinnützigkeitsrecht im Binnenmarkt. . . . .	480
15. Kapitel: Gemeinnützigkeit im offenen Steuerstaat und die Europäisierung des Gemeinwohls . . . . .	524
Zusammenfassung und Ergebnisse . . . . .	543
Literaturverzeichnis . . . . .	559
Sachregister . . . . .	609

# Inhaltsverzeichnis

Einleitung . . . . .	1
----------------------	---

## Teil I

### Gemeinnützigkeit in der Entwicklung des Steuerrechts

1. <i>Kapitel:</i> Diskurse um „Gemeinnutz“ und „Gemeinwohl“ außerhalb des Steuerrechts bis zum 19. Jahrhundert . . . . .	15
A. Gemeinnutz und Legitimation der politischen Ordnung . . . . .	16
B. Gemeinnutz und Steuerlegitimation in der Kameralistik . . . . .	20
C. Gemeinnutz und Bürgertugend in der Bürgernation . . . . .	21
2. <i>Kapitel:</i> Gemeinnützigkeit im modernen Steuerrecht. . . . .	25
A. Steuern und Steuerstaat als Voraussetzungen der steuerrechtlichen Gemeinnützigkeit . . . . .	25
B. Gemeinnützigkeit im Zivilrecht – Blaupause eines organisationsgebundenen Förderkonzepts? . . . . .	30
C. Steuerrechtliche Gemeinnützigkeit vom Beginn des 19. Jahrhunderts bis zum Ende des Kaiserreichs . . . . .	32
D. Gemeinnützigkeitsrecht in Krise und Republik . . . . .	37
E. Die Instrumentalisierung des Gemeinnützigkeitsrechts in der Steuerpolitik des Dritten Reichs . . . . .	46
F. Kontinuität und Wandel in der Bonner und Berliner Republik. . . . .	55
I. Kontinuität und Konsolidierung . . . . .	57
II. Von Inflation und Krise zu neuen Leitbildern und Herausforderungen. . . . .	63
G. Kontingenz und Kontinuität im Gemeinnützigkeitsrecht. . . . .	69

## Teil II

### Gemeinnützigkeitsrecht in seiner gegenwärtigen Rechtsgestalt

3. <i>Kapitel:</i> Instrumente der steuerrechtlichen Anerkennung von Gemeinwohlförderlichkeit . . . . .	74
A. Steuerbefreiungs- und Vergünstigungstatbestände für gemeinnützige Körperschaften. . . . .	79

I. Steuervergünstigungen in Bezug auf Vermögen, Vermögensnutzung und Tätigkeiten gemeinnütziger Organisationen . . . . .	83
II. Steuervergünstigungen in Bezug auf die Finanzierung gemeinnütziger Körperschaften . . . . .	93
B. Spendenrecht . . . . .	96
I. Grundstrukturen des geltenden Rechts. . . . .	98
II. Die Spende – Begriff und dogmatische Struktur . . . . .	101
III. Spendenrecht im verfassungsrechtlichen Fokus – die Grenzen der Parteienfinanzierung. . . . .	105
IV. Zum Prozess der verfassungsrechtlichen und rechtsstaatlichen Durchdringung des Spendenrechts . . . . .	110
4. <i>Kapitel:</i> Grundprinzipien des Gemeinnützigkeitsrechts . . . . .	112
A. Förderung der Allgemeinheit und Gemeinwohlbelange. . . . .	114
I. Allgemeinheit als ausfüllungsbedürftiger Wertbegriff – zwischen elitärer und demokratischer Vereinnahmung. . . . .	119
1. Gemeinwohlbelange und die Angebote zu ihrer Identifikation. . . . .	120
2. Allgemeinheit und Angebote zu ihrer Identifikation. . . . .	125
II. Förderung der Allgemeinheit und Rechtmäßigkeitsvorbehalt . . . . .	128
III. Allgemeinheit als strukturelle Zugangsoffenheit . . . . .	132
IV. Allgemeinheit zwischen nationaler Geschlossenheit und Europaoffenheit . . . . .	135
V. Die Reichweite der Gemeinnützigkeit – überbordende Gesetzgebung und restaurative Reaktionen . . . . .	143
1. Die Inflation gemeinnütziger Zwecke . . . . .	144
2. Gemeinnützige Materien – Begriffe und Bewertungen . . . . .	156
3. Offenheit und Geschlossenheit der gemeinnützigen Zwecke . . . . .	162
B. Gemeinnützigkeit und Organisation . . . . .	165
I. Rechtsformangebote und -erwartungen . . . . .	166
II. Verfahrens- und Haftungsregime bei Erwerb und Verlust des Gemeinnützigkeitsstatus . . . . .	174
C. Koppelungen – Ausschließlichkeit, Unmittelbarkeit und Gegenwärtigkeit der Zweckverfolgung . . . . .	180
I. Die ausschließliche Förderung gemeinnütziger Zwecke . . . . .	181
II. Die unmittelbare Förderung gemeinnütziger Zwecke. . . . .	187
III. Die gegenwärtige Förderung gemeinnütziger Zwecke . . . . .	192
D. Der „Gemeinsinn“ und das Gebot der Selbstlosigkeit. . . . .	198
I. Adressaten des Selbstlosigkeitsgebots. . . . .	202
II. Selbstlosigkeit und die Adjektive des Eigennutzes. . . . .	209
E. Gemeinnützigkeit und Wirtschaft – ein Antagonismus? . . . . .	214
I. Partielle Steuerpflicht und Wettbewerbsneutralität . . . . .	218
II. Die Besteuerung des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs. . . . .	225

III. Die Synthese von wirtschaftlicher Betätigung und Gemeinnützigkeit – Der Zweckbetrieb . . . . .	235
IV. Das Aufbrechen des bipolaren Steuerrechtsverhältnisses und die Rechtsposition des nicht begünstigten Wettbewerbers . . .	252
F. Staatsferne der Gemeinnützigkeit und Gemeinnützigkeit der öffentlichen Hand . . . . .	262
I. Gemeinnützigkeitsfähigkeit der öffentlichen Hand . . . . .	266
II. Besonderheiten der Gemeinnützigkeit juristischer Personen des öffentlichen Rechts wegen ihrer Betriebe gewerblicher Art	270
III. Organisationsprivatisierung und Selbstlosigkeit . . . . .	275

## Teil III

## Kontexte der Gemeinnützigkeit

5. <i>Kapitel</i> : Dritter Sektor oder Non-Profit-Bereich – eine Bestandsaufnahme . . . . .	284
6. <i>Kapitel</i> : Gemeinnützigkeitsrecht als Förderung bürgerschaftlichen Engagements . . . . .	292
7. <i>Kapitel</i> : Die Ökonomik der Gemeinnützigkeit . . . . .	300
A. Gemeinnützigkeit und die private Bereitstellung kollektiver Güter . . . . .	302
B. Zur ökonomischen Analyse des Gemeinnützigkeitsrechts und zur Rationalität des Altruismus. . . . .	306
C. Die mehrwertige Logik des Nutzens . . . . .	310

## Teil IV

Gemeinwohlförderung als öffentliche Aufgabe –  
Zur Legitimation des Gemeinnützigkeitsrechts

8. <i>Kapitel</i> : Gemeinnützigkeit und die Gemeinwohlverantwortung im Gemeinwesen . . . . .	318
9. <i>Kapitel</i> : Gemeinnützigkeit und die Erfüllung öffentlicher Aufgaben .	326
10. <i>Kapitel</i> : Gemeinnützigkeitsrecht zwischen Steuerung und Governance – ein Exkurs . . . . .	336

## Teil V

## Das Verfassungsrecht der steuerrechtlichen Gemeinnützigkeit

11. <i>Kapitel</i> : Gemeinnützigkeit zwischen Steuersubvention und Steuerbemessungsgrundlage. . . . .	347
---	-----

A. Steuersystematische Qualifikation des Gemeinnützigkeitsrechts und sein Verhältnis zum Prinzip der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit . . . . .	348
I. Gemeinnützigkeit und Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit als Verfassungsprinzip . . . . .	353
II. Gemeinnützigkeit und die Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit als steuergesetzliches Prinzip . . . . .	356
B. Gemeinnützigkeitsrecht als Lenkung durch Verschonungssubvention . . . . .	360
I. Lenkung durch Steuern – Zum Stand der Rechtsprechung . .	361
II. Lenkung durch Steuersubventionen – Zum Subventionsbegriff . . . . .	363
12. Kapitel: Verfassungsrechtliche Quellen und Grenzen gemeinnütziger Zwecke . . . . .	367
A. Gemeinnützigkeit und Staatsziele . . . . .	368
I. Gemeinnützige Zwecke als Anknüpfungen an Staatsziele . .	368
II. Staatszielbezogene Interpretation gemeinnütziger Zwecke . .	371
B. Grundrechte als Quellen gemeinnütziger Zwecke . . . . .	372
I. Gemeinnützigkeit und Grundrechtsfunktionen . . . . .	373
II. Grundrechte in der verfassungskonformen Interpretation gemeinnütziger Zwecke. . . . .	375
C. Gemeinnützigkeit und ihre Bezüge zum Demokratieprinzip . . .	379
I. Gemeinnützigkeit und Mehrheitsprinzip. . . . .	380
II. Der Prozess der demokratischen Willensbildung als Ziel der Gemeinnützigkeit. . . . .	382
III. Die Gleichheit im demokratischen Prozess als Grenze der Gemeinnützigkeit. . . . .	384
D. Gemeinnützigkeit in den Grenzen der verfassungsmäßigen Ordnung . . . . .	386
E. Verfahren zur Auflösung von Zweckkollisionen zwischen begrifflicher Abschichtung und wertender Abwägung . . . . .	392
13. Kapitel: Verfassungsrechtliche Maßgaben der Ausgestaltung des Gemeinnützigkeitsrechts . . . . .	397
A. Gemeinnützigkeit und Besteuerungsgleichheit . . . . .	397
I. Maßstäbe der Gleichheitskonformität in der Rechtsprechungsentwicklung . . . . .	399
II. Rechtfertigung und Folgerichtigkeit im Binnensystem der Gemeinnützigkeit. . . . .	405
B. Verfassungsrechtliche Determinanten der Wettbewerbsneutralität . . . . .	413
I. Wettbewerbsneutralität zwischen Gleichheit und Freiheit . .	415
II. Wettbewerbsneutralität im Gemeinnützigkeitsrecht . . . . .	419

C. Freiheitsrechte als Abwehrrechte der gemeinnützigen Akteure . . . . .	423
I. Grundrechtseingriffe bei selektiven Entlastungen . . . . .	424
II. Grundrechtsprägung und -gewährleistung in der Gemeinnützigkeit . . . . .	428
1. Grundrechtseingriffe durch die Subventionierung altruistischer Gemeinwohlförderung . . . . .	429
2. Grundrechtseingriffe im Rahmen der Zweckverwirklichung . . . . .	431
a) Grundrechtsberechtigung und Bindung des Gemeinnützigkeitsstatus an die Körperschaftsteuer- subjektivität . . . . .	432
b) Gemeinnützigkeit und Vereinigungsfreiheit . . . . .	435
c) Gemeinnützigkeit und Berufsfreiheit . . . . .	438
d) Gemeinnützigkeit und Eigentumsfreiheit . . . . .	442
e) Gemeinnützigkeit und allgemeine Handlungsfreiheit . . . . .	448
D. Gemeinnützigkeit im Rechtsstaat . . . . .	452
I. Gemeinnützigkeit und rechtsstaatliches Bestimmtheitsgebot	454
II. Gemeinnützigkeit und Rechtssicherheit . . . . .	459
III. Gemeinnützigkeit zwischen Steuer- und Sachgesetzgebungs- kompetenz . . . . .	464
IV. Gemeinnützigkeit und finanzverfassungsrechtlicher Parlamentsvorbehalt . . . . .	472

## Teil VI

## Die Europäisierung des Gemeinnützigkeitsrechts

14. Kapitel: Gemeinnützigkeitsrecht im Binnenmarkt . . . . .	480
A. Grundfreiheitsgeleitete Gemeinnützigkeit . . . . .	481
I. Grundfreiheitskonformität des territorial geschlossenen Gemeinnützigkeitsrechts in der finanzgerichtlichen Rechtsprechung . . . . .	483
II. Marktferne der Gemeinnützigkeit und Anwendbarkeit der Grundfreiheiten . . . . .	486
III. Grundfreiheiten und der strukturelle Inlandsbezug der Gemeinnützigkeit . . . . .	492
IV. Gemeinnützigkeitsrecht als Beeinträchtigung der Grundfreiheiten – Rechtfertigungsstrategien . . . . .	498
1. Struktureller Inlandsbezug und Kohärenz des Steuersystems . . . . .	499
2. Wirksamkeit der Steueraufsicht und Kontrollprobleme im transnationalen Steuerverwaltungsrecht . . . . .	501

V. Reaktionen – Reterritorialisierung des Gemeinnützigkeitsrechts . . . . .	507
B. Gemeinnützigkeit und Beihilferecht . . . . .	512
I. Gemeinnützigkeit im Raster des Beihilfetatbestandes. . . . .	514
1. Gemeinnützige Körperschaften als Unternehmen . . . . .	515
2. Selektive Begünstigung und Wettbewerbsverfälschung . . . . .	517
a) Wettbewerbsrelevanz . . . . .	517
b) Selektive Begünstigung . . . . .	518
aa) Systemimmanente Differenzierung . . . . .	519
bb) Dienstleistungen von allgemeinem wirtschaftlichen Interesse . . . . .	521
c) Beihilfe aus staatlichen Mitteln und Spendenrecht . . . . .	522
II. Rechtfertigungsmöglichkeiten . . . . .	523
15. <i>Kapitel</i> : Gemeinnützigkeit im offenen Steuerstaat und die Europäisierung des Gemeinwohls . . . . .	524
A. Die Emergenz einer europäischen Zivilgesellschaft und die Europäisierung des Gemeinwohls . . . . .	526
I. Die „Europäische Zivilgesellschaft“ als Leitbild des Gemeinnützigkeitsrechts. . . . .	526
II. Gemeinwohlverantwortung im Mehrebenenverbund . . . . .	528
III. Europäisches Gemeinwohl als Bestandteil des mitgliedstaatlichen Gemeinwohls und als Zielvorgabe im Gemeinnützigkeitsrecht . . . . .	529
B. Gemeinnützigkeit als Kollisionsrecht – Zu einem differenzierten und zweckbezogenen Anerkennungsregime . . . . .	533
I. Zur zweckbezogenen Öffnung des Gemeinnützigkeitsrechts . . . . .	534
II. Die Umgestaltung des Verfahrensrechts und die Sicherstellung der transnationalen Gemeinwohlförderung. . . . .	536
Zusammenfassung und Ergebnisse . . . . .	543
Literaturverzeichnis . . . . .	559
Sachregister . . . . .	609

## Einleitung

*„Wie bei allen anderen sozialen Institutionen lebt auch  
im Steuersystem Unangepasstes nicht ewig.  
Langsam unterwäscht es der Strom der Entwicklung.“*

JOSEPH SCHUMPETER<sup>1</sup>

Selbstloses Engagement für die Allgemeinheit ist eine verbreitete Bürgertugend. In der Bundesrepublik Deutschland werden 4,6 Milliarden Stunden ehrenamtliche Arbeit pro Jahr geleistet. Eine aktuelle repräsentative Untersuchung – der „Engagementatlas 2009“ – weist zudem aus, dass sich mehr als ein Drittel aller Bürgerinnen und Bürger in den Bereichen Sport, Freizeit und Vereine, Kinder und Jugendarbeit, Kirche und Religion, im Umweltschutz und in sozialen Diensten monatlich mit durchschnittlich 16,2 Stunden engagieren. Dieses Engagement hat einen Gesamtumfang, der der Jahresarbeitsleistung von 3,2 Millionen Vollzeitbeschäftigten entspricht, und stellt allein in der Bewertung der aufgewendeten Arbeitszeit am Maßstab der diskutierten Mindestlohnsätze einen volkswirtschaftlichen Wert von nahezu 35 Milliarden Euro dar<sup>2</sup>. Diese Zahlen beschreiben die Außensicht auf einen „Dritten Sektor“, der neben Staat und Markt wesentliche Beiträge zum Gemeinwohl beisteuert<sup>3</sup>. Er wird geprägt von korporatistischen Organisationsformen, von Verbänden und Vereinen, und von einer Funktionslogik, die sich von derjenigen des Staates und der Wirtschaft wesentlich unterscheidet. Anders als der Staat erfüllen seine Akteure keine rechtlich konkretisierte Verpflichtung, wenn sie zum Gemeinwohl, zur Idee des guten Zustands des Gemeinwesens, beitragen; sie handeln freiwillig. Anders als Wirtschaftsakteure handeln sie nicht aus Gewinnstreben, sondern im Verzicht auf den wirtschaftlichen Eigennutz altruistisch.

---

<sup>1</sup> *Joseph Schumpeter*, Ökonomie und Soziologie der Einkommensteuer, *Der deutsche Volkswirt* IV, 380–385 (20. Dez. 1929), hier zitiert nach *F. K. Mann*, *Steuerpolitische Ideale*, Stuttgart 1978, 1. Aufl. Jena 1937, Nachdruck Stuttgart 1978, S. 360.

<sup>2</sup> Daten aus: *Prognos AG/AMB Generali*, *Engagementatlas 2009*, vom 19. November 2008, Aachen 2008, verfügbar unter: [www.generali-zukunftsfonds.de](http://www.generali-zukunftsfonds.de).

<sup>3</sup> *Zimmer/Priller*, *Gemeinnützige Organisationen im gesellschaftlichen Wandel*, Ergebnisse der Dritte-Sektor-Forschung, 2004.

Der Staat als rechtlich verfasstes Gemeinwesen macht sich diese freiwilligen Beiträge zum Gemeinwohl in vielfacher Weise zunutze. Der sektorale Staat ist sich nicht Selbstzweck, sondern gewinnt erst durch seine Bindung an das Gemeinwohl seine Legitimität<sup>4</sup>. Das Gemeinwohl – auch in seiner Übersetzung als öffentliches Interesse<sup>5</sup> – fungiert dabei auch als Grenze individueller Freiheiten. Es beschneidet als Ausfluss der Gemeinschaftsgebundenheit des Einzelnen Grundrechte bis hin zur Aufopferung individueller Rechtspositionen für die Allgemeinheit. Das Recht kann Beiträge zum Gemeinwohl erzwingen, der Nutzen für das Gemeinwohl ist ein zumindest latenter Freiheitsantagonist. Die vermeintlich schwindende Steuerungs- und Leistungsfähigkeit des Staates lässt jene Formen der Zusammenarbeit von Staat und gesellschaftlichen Akteuren in den Vordergrund treten, die von Beginn an Kennzeichen der modernen Sozialstaatlichkeit sind. In dieser Zusammenarbeit wandeln sich auch die Formen der Steuerungsinstrumente: Staatlichkeit beweist sich unter den Bedingungen gesellschaftlicher Pluralisierung und globaler Mobilität und Vernetzung von Wirtschaft und Kapital nicht mehr im ordnungsrechtlichen Imperativ, sondern in intermediärer und mediatisierender Gewährleistungsverantwortung<sup>6</sup>. Der paktierende Staat sucht im informellen Verwaltungshandeln und in der Kooperation mit dem Bürger sein Heil nicht mehr länger im einseitigen Hoheitsakt<sup>7</sup>. An die Stelle des Zwangs treten subtilere Anreize<sup>8</sup>.

Gegenstand dieser Untersuchung ist mit dem steuerlichen Gemeinnützigkeitsrecht ein solcher Anreiz zum freiwilligen gemeinwohldienlichen privaten Engagement im Steuerrecht. Steuern dienen der Gemeinwohlfinanzierung. Die Auferlegung von Steuerlasten rechtfertigt sich letztlich nur durch die Gemeinwohlbindung der Steuermittel<sup>9</sup>. Von daher liegt es nahe, die Erbringung gemeinnütziger Leistungen durch Private im Steuerrecht zu honorieren<sup>10</sup>. Der

<sup>4</sup> *Isensee*, Gemeinwohl im Verfassungsstaat, in: Kirchhof/ders. (Hrsg.), Handbuch des Staatsrechts, Band IV, 3. Aufl., § 71 Rdn. 2 ff.

<sup>5</sup> *Dürig*, Die konstanten Voraussetzungen des Begriffs „öffentliches Interesse“, Diss. 1949; *Martens*, Öffentlich als Rechtsbegriff, 1969; *Häberle*, Öffentliches Interesse als Juristisches Problem, 1970; *Uerpmann*, Das öffentliche Interesse, 1999.

<sup>6</sup> Etwa: *Schuppert*, Der Gewährleistungsstaat, in: *ders.* (Hrsg.), Der Gewährleistungsstaat – Ein Leitbild auf dem Prüfstand, 2005.

<sup>7</sup> Hierzu m. w. Nw.: *Wieland*, VVDStRL 59 (2000), 13 (24).

<sup>8</sup> Zum Anreiz als indirektes Steuerungsinstrument: *Sacksofsky*, Anreize, in: Hoffmann-Riem/Schmidt-Aßmann/Voßkuhle (Hrsg.), Grundlagen des Verwaltungsrechts, Band 2, § 40 Rdn. 9 ff., das dortige weite Verständnis des Anreizes als „jeder Umstand, der einen Akteur zu einem bestimmten Verhalten veranlasst oder veranlassen soll“ (Rdn. 4), wird auch hier zugrundegelegt.

<sup>9</sup> Zur Steuerrechtfertigung: *Vogel*, Der Staat 31 (1986), 481 ff.; *Jachmann*, DStZ 2001, 225 ff.; *dies.*, Die Rechtfertigung der ökologisch motivierten Steuer, in: Osterloh u. a. (Hrsg.), Staat, Wirtschaft, Finanzverfassung, Festschrift für Peter Selmer zum 70. Geburtstag, S. 707 ff.; *Klein*, Steuermoral und Steuerrecht, 1997. Aus finanzwissenschaftlicher Sicht: *Blankart*, Öffentliche Finanzen in der Demokratie, S. 221 ff.

<sup>10</sup> Nur: *Isensee*, Gemeinwohl und Bürgersinn im Steuerstaat des Grundgesetzes, in: Mau-

deutsche Steuergesetzgeber wählt hierzu zwei Wege: Zum einen gewähren zahlreiche Einzelsteuergesetze – etwa: § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG, § 3 Nr. 6, 20 GewStG, § 4 Nr. 18, 16, 23 UStG, § 12 Abs. 2 Nr. 8 UStG, § 13 Abs. 1 Nr. 16 lit. b, 17 ErbStG, § 3 Abs. 1 Nr. 3 GrStG – Steuererleichterungen und -befreiungen für gemeinnützige Körperschaften. Die Gemeinnützigkeit einer Körperschaft wird dabei steuerartübergreifend im Rahmenrecht der Abgabenordnung, im komplexen Regelungsgeflecht der §§ 51 bis 68 AO, definiert. Zum anderen werden im Spendenrecht Zuwendungen an gemeinnützige Organisationen beim Zuwendenden nach Maßgabe der Abzugstatbestände in den Einzelsteuergesetzen – § 10b EStG, § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG, § 9 Nr. 5 GewStG – steuerbegünstigt<sup>11</sup>. Das Spendenrecht begünstigt so mittelbar durch Verbesserung ihrer Vermögensstruktur auch die gemeinnützigen Körperschaften selbst. Beide Regelungsbereiche werden im Folgenden mit dem Begriff des Gemeinnützigkeitsrechts bezeichnet<sup>12</sup>. Direkte Steuerbefreiungen und der Spendenabzug knüpfen an die Tatbestände der §§ 51 ff. AO, dem Kern des Gemeinnützigkeitsrechts, an. Dieser wird wesentlich durch drei Grundstrukturen geprägt:

Zum Ersten gewinnt das Gemeinnützigkeitsrecht seine Finalität dadurch, dass bestimmte Zwecke als förderungswürdig ausgewiesen werden. Eine Körperschaft verfolgt nach § 52 Abs. 1 AO gemeinnützige Zwecke, wenn ihre Tätigkeit darauf gerichtet ist, die Allgemeinheit auf materiellem, geistigem und sittlichem Gebiet selbstlos zu fördern. Diese Generalklausel wird durch die Ausweisung mildtätiger Zwecke in § 53 AO, also der Förderung des Mitmenschen in gesundheitlicher oder sozialer Not, und kirchlicher Zwecke in § 54 AO, der Förderung institutionell verfasster Religionsgemeinschaften, konkretisiert. Vor allem aber hat der Gesetzgeber in § 52 Abs. 2 AO weite gesellschaftliche Lebensbereiche als förderungswürdig ausgewiesen. Der Kanon reicht etwa von Wissenschaft und Forschung, Religion, dem Gesundheitswesen, der Jugend- und Altenhilfe, Kunst und Kultur, über den Umweltschutz, Katastrophenschutz und den Tierschutz, über die Entwicklungshilfeszusammenarbeit, den Verbraucherschutz, den Schutz von Ehe und Familie und die Förderung des

---

rer (Hrsg.), Das akzeptierte Grundgesetz, Festschrift für Günter Dürig zum 70. Geburtstag, S. 33 ff.

<sup>11</sup> Im Jahr 2008 führt der 21. Subventionsbericht der Bundesregierung (BT/Drs. 16/6275, Anlage III, Lfd.-Nr. 7) Steuermindereinnahmen allein in Folge des Spendenabzugs nach § 10b EStG in Höhe von 10,30 Mio. Euro auf.

<sup>12</sup> Diese Begriffsbildung scheint der gesetzlichen Unterscheidung zwischen gemeinnützigen und förderungswürdigen Zwecken zu widersprechen: Der 3. Abschnitt des 2. Teils der Abgabenordnung spricht von steuerbegünstigten Zwecken und nennt die Trias der gemeinnützigen Förderung der Allgemeinheit in § 52 AO, der Mildtätigkeit des § 53 AO und der kirchlichen Zwecke nach § 54 AO. Für einen gemeinsamen Oberbegriff des Gemeinnützigkeitsrechts spricht aber neben dem Hinweis auf einen etablierten Sprachgebrauch das systematische Argument, dass die Verfolgung gemeinnütziger Zwecke im Sinne des § 52 AO und die Verfolgung mildtätiger und kirchlicher Zwecke in gleicher Weise dem Normprogramm der §§ 55 bis 68 AO unterworfen werden.

demokratischen Staatswesens bis hin zur Förderung des Sports, des Karnevals, der Fastnacht, des Faschings und des Hundesports.

Zum Zweiten geht die Zweckausweisung jeweils mit einer Entgegensetzung des Gemeinnützlichen zur Verfolgung eigenwirtschaftlicher Zwecke (§ 55 AO) einher. Das Gemeinnützigkeitsrecht baut auf die Erwartung altruistischer Motivation auf, fügt dem externen Handlungsziel die Selbstlosigkeit als ein gleichsam internes Tatbestandsmerkmal hinzu. Auch gemeinnützige Körperschaften sind steuerpflichtig, soweit sie sich nicht um ihrer gemeinnützigen Zwecke willen, sondern um des Gewinnstrebens willen wirtschaftlich betätigen. Hier trifft sie mit ihren wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben im Sinne des § 64 AO grundsätzlich eine partielle Steuerpflicht. Hiervon macht der Gesetzgeber dann eine Ausnahme, wenn die wirtschaftliche Betätigung selbst Mittel zur Verfolgung gemeinnütziger Zwecke ist. Zweckbetriebe der gemeinnützigen Körperschaften im Sinne der §§ 65 ff. AO nehmen an der Steuerfreiheit teil.

Zum Dritten ist das Gemeinnützigkeitsrecht Zweckverwirklichungsrecht. Damit es seine Anreizwirkungen, das selbstlose Engagement für das Gemeinwohl zu fördern, erfüllen kann, muss sichergestellt sein, dass die gemeinnützigen Zwecke auch tatsächlich verfolgt werden. Die Sicherstellung der Zweckverfolgung sucht der Gesetzgeber durch eine relativ rigide Anknüpfung an gesetzliche Rechtsformenangebote zu erreichen: Gemeinnützig im steuerrechtlichen Sinn kann nach § 51 Abs. 1 Satz 2 AO nur eine Körperschaft im Sinne des Körperschaftsteuerrechts handeln. Deren Organisationsverfassung lässt überhaupt erst zu, sie ausschließlich und unmittelbar (§ 56 AO) auf die Verfolgung gemeinnütziger Zwecke zu verpflichten. Nicht nur die Identifikation der Ausrichtung an gemeinnützigen Zwecken, sondern auch die Ausrichtung der tatsächlichen Geschäftsführung an diesen kann anhand des formalen Kriteriums der Satzung sichergestellt werden (§§ 59 ff. AO). Das steuerliche Gemeinnützigkeitsrecht ist so in vielfältiger Weise mit zivil- und gesellschaftsrechtlichen Vorleistungen verweben. In diesem organisationsgebundenen Förderkonzept hat die natürliche Person zunächst keinen Raum. Der Mensch handelt, anders als die juristische Person, notwendig auch eigennützig. Seine partielle Uneigennützigkeit in Form gegenleistungloser freiwilliger Zuwendungen nimmt das Spendenrecht auf.

Das Gemeinnützigkeitsrecht kann auf eine für einen steuerrechtlichen Normbestand lange Geschichte zurückblicken, begleitet es doch die Ausdifferenzierung des Steuerrechts seit dem 19. Jahrhundert. Diese Kontinuität des Gemeinnützigkeitsrechts ist indes auch eine Erblast: Es fußt auf dem geschlossenen, „fiskalisch“ orientierten Steuerstaat und bedarf der Anpassung und Einbettung in die Rechts- und Verfassungsrechtsordnung des pluralistischen und nach außen offenen Staates<sup>13</sup>. Als selektive Ausnahme von der Regelsteuerbelastung

---

<sup>13</sup> Zur Steuerstaatlichkeit und der Rede hiervon: *Schumpeter*, Die Krise des Steuerstaats, 1918, hier nach: *Hickel* (Hrsg.), Die Finanzkrise des Steuerstaats, 1976, S. 329ff. Zur juristi-

unterliegt es erhöhten Rechtfertigungsanforderungen. Das geltende Recht lässt es als eine anspruchsvolle Aufgabe erscheinen, diesen Anpassungs- und Rechtfertigungsbedarf zu befriedigen. Dies hat innere und äußere Ursachen.

Zum einen zeichnet das Gemeinnützigkeitsrecht – trotz oder gerade wegen seiner hohen Kontinuität – ein relativ geringes Maß an grundlegender dogmatischer Durchdringung aus. Das Gemeinnützigkeitsrecht ist auf der Ebene des einfachen Rechts zuletzt umfassend Ende der 1920er Jahre untersucht worden<sup>14</sup>. Der Schwerpunkt der literarischen Befassung liegt in neuerer Zeit in Studien zu Einzelproblemen, wie etwa der Vereinbarkeit mit den Grundfreiheiten des EG-Vertrages und in allen Schattierungen der Abgrenzung des Gemeinnützigkeitssektors von der Wirtschaft. Hier dominieren detailreiche Darstellungen, die eher die Anleitung der Praxis als die grundlegende Erfassung des Rechtsgebiets im Blick haben<sup>15</sup>. Die grundsätzliche Frage der Legitimation und systematischen Stellung des Gemeinnützigkeitsrechts im Verfassungsstaat und im Steuerrechtssystem wird systematisch nur von Wenigen behandelt<sup>16</sup>.

Zum anderen ist auch schon das gesetzliche Normmaterial im Gemeinnützigkeitsrecht in die Jahre gekommen und nicht frei von Widersprüchen. Ein überzeugendes Konzept im Zuschnitt gemeinnütziger Zwecke, das die Gemeinnützigkeit von Kunst und Kultur, Wissenschaft und Forschung einerseits und des Hundesports andererseits anleiten könnte, ist kaum zu erkennen. Die gesetzlichen Tatbestände begnügen sich allzu oft mit unbestimmten Rechtsbegriffen und Generalklauseln und überlassen deren Konkretisierung der Verwaltung und Rechtsprechung<sup>17</sup>. Kaum an einem anderen Ort zeigt sich auch

---

schen Adaption: *Isensee*, Steuerstaat als Staatsform, Festschrift für Ipsen, 1977, S. 409 ff.; *Ga-wel*, Der Staat 39 (2000), 209 ff. Zum Steuerstaatskonzept im Überblick: *Wieland*, Finanzverfassung, Steuerstaat und föderaler Ausgleich, in: Badura u. a. (Hrsg.), Festschrift 50 Jahre BVerfG, Band II, 2001, S. 771 (776 ff.); *Wienbracke*, *StuW* 2005, 81 ff. Krit.: *Sacksofsky*, Umweltschutz durch nicht-steuerliche Abgaben, 2000, S. 129 ff., 153 ff.

<sup>14</sup> *Nullmeyer*, Der Begriff der Gemeinnützigkeit im deutschen Steuerrecht, Diss. 1929; *Jacoby*, Die Gemeinnützigkeit, Diss. 1934. Für die Schweiz gibt es Untersuchungen aus der unmittelbaren Nachkriegszeit: *Mandach*, Die Gemeinnützigkeit im schweizerischen Steuerrecht, Diss. 1945, und *Niggli*, Gemeinnützigkeit als Steuerbefreiungsgrund, Diss. 1945.

<sup>15</sup> *Schaubhoff*, Handbuch der Gemeinnützigkeit, 2. Aufl., 2005; *Buchna*, Gemeinnützigkeit im Steuerrecht, 9. Aufl., 2008; *Wallenhorst/Halaczinsky*, Die Besteuerung gemeinnütziger Vereine, Stiftungen und der juristischen Personen des öffentlichen Rechts, 6. Aufl., 2009, und *Schick*, Gemeinnützigkeits- und Steuerrecht, 2005, das Handbuch von *Hüttemann*, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 2008, sowie die Beiträge in: *Jachmann* (Hrsg.), Gemeinnützigkeit, *DStJG* 26 (2003). Siehe auch die Wertung von: *Leisner-Egensperger*, Zweckkollisionen im steuerlichen Gemeinnützigkeitsrecht, in: Kirchhof u. a. (Hrsg.), Rechtsstaat und Grundrechte, Festschrift für Detlef Merten, S. 277 (278).

<sup>16</sup> Siehe aber: *Isensee*, Gemeinwohl und Bürgersinn im Steuerstaat des Grundgesetzes, in: Maurer (Hrsg.), Das akzeptierte Grundgesetz, Festschrift für Günter Dürig zum 70. Geburtstag, S. 33 ff.; *Seer*, Gemeinwohlzwecke und steuerliche Entlastung, in: *DStJG* 26 (2003), 11 ff.

<sup>17</sup> Siehe die Rechtsprechungsüberblicke bei *Winheller*, *DStZ* 2005, 177 ff., 2006, 215 ff., 2007, 165 ff., 2008, 281 ff.; *Gmach*, *FR* 1997, 793 ff., 833 ff.; *Mack*, *DStR* 1984, 187 ff.; *Bauer*,

deutlicher der Einfluss von Interessengruppen und Verbänden. Der letzte grundlegende Reformanlauf im Gemeinnützigkeitsrecht Ende der 1980er Jahre gab zwar die Gelegenheit zu einer grundlegenden systematischen Erfassung des Gemeinnützigkeitsrechts durch die Arbeit der unabhängigen Sachverständigenkommission zur Prüfung des Spenden- und Gemeinnützigkeitsrechts.<sup>18</sup> Er ist im Rückblick aber auch Anlass für die Einsicht in den Selbststand der Politik, die sich den systematisch wohlbegründeten Forderungen der Kommission – nach einer restriktiveren, am Gedanken der Staatsentlastung orientierten Ausrichtung des Gemeinnützigkeitsrechts – verschloss und die Gemeinnützigkeit insbesondere um so illustre Förderungsfelder wie dasjenige der Tierzucht, der Pflanzenzucht, der Kleingärtnerei, des traditionellen Brauchtums einschließlich des Karnevals, der Fastnacht und des Faschings, der Soldaten- und Reservistenbetreuung, des Amateurfunkens und des Modellflugs (§ 52 Abs. 2 Nr. 23 AO) bereicherte.

Deutlich wird an den Reformen im Gemeinnützigkeitsrecht auch ein Mangel an Klarheit über seine Grundlagen. Dies belegt auch die jüngste Reform des Jahres 2007, innerhalb derer der Gesetzgeber das Spendenrecht und den allgemeinen Teil des Gemeinnützigkeitsrechts zwar stärker verzahnt hat, in der jedoch dessen Grundstrukturen unverändert blieben<sup>19</sup>. Mit dem „Gesetz zur weiteren Stärkung des Bürgerschaftlichen Engagements“ strebte der Gesetzgeber an, den gemeinnützigen Sektor nachhaltig zu stärken<sup>20</sup>. Für Umsetzung dieser Absicht wurden ihm im Vorfeld der Reform aber ganz unterschiedliche Konzeptionen der Gemeinnützigkeit als die Reform anleitende Maßstäbe angeboten. Der Reformprozess unterscheidet sich damit von seinem Vorgänger, wenn auch nicht durch einen geringeren Grad der Politisierung, so doch in einem erheblichen Punkt: Das Gemeinnützigkeitsrecht wurde stärker in außerrechtliche Legitimationszusammenhänge eingewoben, die ganz unterschiedliche Impulse für die Rechtssetzung und Weiterentwicklung des Rechtsgebiets lieferten. Waren sich die Enquete Kommission des 14. Deutschen Bundestages „Zukunft des Bürgerschaftlichen Engagements“<sup>21</sup> und der Wissenschaftliche Beirat beim

---

FR 1989, 61 ff.; Hofmeister, DStZ 1999, 545 ff.; Schulz, DStR 1999, 354 ff.; Patt, DStR 2005, 1509 ff.; Schiffer, DStR 2005, 508 ff.

<sup>18</sup> Hier: *Unabhängige Sachverständigenkommission zur Prüfung des Spenden- und Gemeinnützigkeitsrechts*, Gutachten, 1988.

<sup>19</sup> Zur Reform auch: Droege, in: RsDE 65 (2008), 56 ff.; Fritz, BB 2007, 690 ff.; Hüttemann, DB 2007, 127 ff.; ders., Die Reform des Gemeinnützigkeits- und Spendenrechts – Inhalt, Kritik und verbleibende Desiderate, in: Non Profit Law Yearbook 2007, S. 231 ff.; Krieger, DStZ 2007, 77 ff.; Tiedtke/Möllmann, DStR 2007, 509 ff.

<sup>20</sup> Gesetz vom 10. 10. 2007, BGBl. I 2007, S. 2332 ff. Dazu: *Gesetzesentwurf der Bundesregierung*, BT/Drs. 16/5200; *Finanzausschuss*, Beschlussempfehlung, BT/Drs. 16/5926, und Bericht, BT/Drs. 16/5985.

<sup>21</sup> *Deutscher Bundestag*, Enquete-Kommission „Zukunft des Bürgerschaftlichen Engagements“, Abschlußbericht, BT/Drs. 14/8900, insbes. S. 10.

Bundesfinanzministerium<sup>22</sup> einig, wenn es um die Notwendigkeit einer Einführung und Straffung der als gemeinnützig anzuerkennender Zwecke ging, so endete ihre Einigkeit doch schon bei der gebotenen Reichweite des steuerlichen Gemeinnützigkeitsrechts. Der Wissenschaftliche Beirat forderte aus ökonomischer Sicht, die steuerrechtliche Privilegierung auf die private Bereitstellung kollektiver Güter zu beschränken und die Steuerbefreiungstatbestände wegen der mit ihnen verbundenen Auswirkungen auf die Wettbewerbsgleichheit deutlich zurückzuführen.<sup>23</sup> Hingegen plädierte die Bundestagsenquete auf eine stärkere Flexibilisierung und tendenzielle Ausweitung der vorhandenen Befreiungstatbestände sowie der Möglichkeiten zu wirtschaftlicher Betätigung gemeinnütziger Organisationen und für eine flexible Gestaltung des diesbezüglichen Verfahrensrechts<sup>24</sup>. Hier widerstreiten mit ökonomischer Theorie und dem Leitbild des bürgerschaftlichen Engagements vermeintlich unvereinbare Konzeptionen von Rechtssetzung, Legitimation rechtlicher Steuerung und Zielsetzung des Gemeinnützigkeitsrechts: Dort geht es um die rechtsförmige Vorsorge im Falle des Versagens der Gesetze des Marktes, hier geht es um die Staat und Markt überformende Stützung und Stärkung der Zivilgesellschaft.

Die externen Gründe, warum es an der Zeit für ein erneutes Nachdenken über das Gemeinnützigkeitsrecht ist, beruhen auf europarechtlichen Einwirkungen. Die Europäisierung des Steuerrechts erfasst auch das Gemeinnützigkeitsrecht. Neben der Frage des Beihilfecharakters einer Steuerbefreiung stehen vor allem Fragen der Anwendbarkeit und Beschränkbarkeit der Grundfreiheiten in Rede. Hier haben der Europäische Gerichtshof<sup>25</sup> und der Bundesfinanzhof<sup>26</sup> den Ausschluss der Körperschaftssteuerbefreiung des § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG für beschränkt Steuerpflichtige durch § 5 Abs. 2 Nr. 2 KStG a.F.<sup>27</sup> als nicht gerechtfertigte Beschränkung der Kapitalverkehrsfreiheit aus Art. 56 EGV (Art. 63 AEU<sup>28</sup>) qualifiziert. Die Fragen, inwieweit mit dem Gemeinwohl

---

<sup>22</sup> *Gutachten des Wissenschaftlichen Beirats beim Bundesministerium der Finanzen*, Die abgabenrechtliche Privilegierung gemeinnütziger Zwecke auf dem Prüfstand, 2006, S. 31 f., 51.

<sup>23</sup> *Gutachten des Wissenschaftlichen Beirats beim Bundesministerium der Finanzen*, Die abgabenrechtliche Privilegierung gemeinnütziger Zwecke auf dem Prüfstand, 2006, S. 14 ff. (kollektive Güter), 56 ff. (Handlungsempfehlungen im Bereich der Einzelsteuern).

<sup>24</sup> *Deutscher Bundestag*, Enquete-Kommission „Zukunft des Bürgerschaftlichen Engagements“, Abschlußbericht, BT/Drs. 14/8900, S. 10, 297 ff.

<sup>25</sup> EuGH, Urt. v. 14. 9. 2006, Rs. C-386/04 – *Centro di Musicologia Walter Stauffer / FA München für Körperschaften*, DStR 2006, 1736 ff.

<sup>26</sup> BFH, Urt. v. 20. 12. 2006 – I R 94/02, IStR 2007, 217.

<sup>27</sup> § 5 Abs. 2 Nr. 2 KStG wurde neu gefasst durch G v. 19. 12. 2008, BGBl. I S. 2794. Die bis dahin geltende Fassung des § 5 Abs. 2 KStG lautete: „Die Befreiungen nach Absatz 1 und nach anderen Gesetzen als dem Körperschaftsteuergesetz gelten nicht 1. für inländische Einkünfte, die dem Steuerabzug vollständig oder teilweise unterliegen; Entsprechendes gilt für die in § 32 Abs. 3 Satz 1 zweiter Halbsatz genannten Einkünfte, 2. für beschränkt Steuerpflichtige im Sinne des § 2 Nr. 1, 3. soweit § 34 Abs. 12, § 37 oder § 38 Abs. 2 anzuwenden ist“.

<sup>28</sup> Im Folgenden werden die primärrechtlichen Normen des Unionsvertrages in einem

die Materie des Gemeinnützigkeitsrechts nationalstaatlich noch gefasst und definiert werden kann, inwieweit hier eine strukturelle Europäisierung greift, sind in der grundfreiheitsgeleiteten Dogmatik negativer Integrationsprozesse bislang aber kaum abgebildet.

Diese Arbeit hat vor dem skizzierten Hintergrund mehrere Zielsetzungen:

Ihr Untersuchungsziel ist zunächst, eine *bereichsspezifische* Dogmatik des Gemeinnützigkeitsrechts zu entwerfen. Hierzu soll das geltende Gemeinnützigkeitsrecht in seinen Grundstrukturen nachverfolgt und zu einer konsistenten Auslegung gebracht werden. Hierfür besteht augenscheinlich ein Bedarf, wird doch in der Literatur bedauernd festgestellt, dass ungeachtet weniger staatsrechtlicher Grundsatzbetrachtungen und angesichts einer Fülle kasuistischer und rechtliche Einzelkonstellationen behandelnder Rechtsprechung und Literatur „das Gemeinnützigkeitsrecht als solches *von einer ausgebauten Dogmatik (noch) weit entfernt* [sei], mag man es auch bereits als eine selbstständige (Sub-)Materie des Steuerrechts bezeichnen können<sup>29</sup>“. Als Voraussetzung der Analyse des geltenden Rechts sind die historischen Entwicklungen, die zu dieser rechtlichen Ausgestaltung geführt haben und in der Dogmatik der Gegenwart mitgeführt werden, nachzuzeichnen. Das Recht der Gemeinnützigkeit begleitet die Entwicklung des modernen Steuerrechts von Beginn an und knüpft an bis ins Mittelalter reichende Terminologie des Gemeinnutzausgleiches an (Teil II.). Im Anschluss hieran soll ein Überblick über die Bedeutung der Gemeinnützigkeit im geltenden Recht gewonnen werden. Mit den §§ 51 ff. AO sollen insbesondere die Grundstrukturen des allgemeinen Teils der steuerlichen Gemeinnützigkeit und deren strukturelle Probleme im Zentrum der Erörterung stehen. Ein wesentliches Anliegen soll dabei sein, die besonders im Steuerrecht zu Recht immer wieder eingeforderten und einzufordernden konstitutionellen Bindungen von Steuerverwaltung und Steuergesetzgeber im Gemeinnützigkeitsrecht offen zu legen (Teil III.).

Ein weiteres Ziel der Arbeit ist es, mögliche *Leitbilder für* die nicht nur verfassungskonforme, sondern *gegenstands- und lebensbereichsadäquate Normierung und Ausgestaltung* des Gemeinnützigkeitsrechts auszuweisen<sup>30</sup>. Hierzu sollen die derzeit vom Gesetzgeber aufgegriffenen Konzeptionen der Zivilgesellschaft, aber auch Vorschläge der Wirtschaftswissenschaften, die die Rechtfertigung des Gemeinnützigkeitsrechts in der Pflege kollektiver Güter sieht,

---

Klammerzusatz auch in der Nummerierung und Bezeichnung wiedergegeben, die sie auf Grundlage des Vertrages von Lissabon v. 13.12.2007, ABl. EG Nr. C 306/1 v. 17.12.2007, erhalten werden.

<sup>29</sup> *Leisner-Egensperger*, Zweckkollisionen im steuerlichen Gemeinnützigkeitsrecht, in: Kirchhof u. a. (Hrsg.), Rechtsstaat und Grundrechte, Festschrift für Detlef Merten, S. 277 (279), Hervorhebung dort.

<sup>30</sup> Zur Rolle von Leitbildern, Leitideen und sog. „Schlüsselbegriffen“ im „Prozess der Ordnungsbildung“: *Vofskuhle*, Beteiligung Privater an öffentlichen Aufgaben und staatliche Verantwortung, VVDStRL 62 (2003), 267 (282 m. w. Nw.).

dargestellt und auf ihre Fähigkeit, ein konsistentes dogmatisch geformtes Gemeinnützigkeitsrecht zu tragen, geprüft werden. Das steuerliche Gemeinnützigkeitsrecht ist Instrument der Förderung des Gemeinsinns als einer im politischen Prozess nicht reproduzierbaren, stets knappen sozio-moralischen Ressource. Die Arbeit soll insoweit letztlich der Phänomenologie und der rechtlichen Generierungsbedingungen eines öffentlichen Raumes jenseits der Dichotomie zwischen Staat und Markt nachspüren. Am unscheinbaren Referenzgebiet der steuerrechtlichen Gemeinnützigkeit, des „Sondersteuerrechts des Dritten Sektors“<sup>31</sup>, sollen so Grundstrukturen eines öffentlichen Rechts dieses Zwischenraums entfaltet werden. Was geschieht mit den imperativen Steuerungsmechanismen des klassischen Steuerrechts als hoheitlichem Eingriffsrecht in seiner Anwendung auf das Gemeinnützigkeitsrecht als „große[s] Joint Venture des Staates mit dem Bürger zur Erfüllung von Gemeinschaftsaufgaben“? Was geschieht, wenn die Staatsgewalt nicht mehr nur auf den privaten Bürger trifft, sondern auf den Aktivbürger, der als „Staatsshelfer sui generis, der dem Gemeinwohl nicht erzwungene Dienste über hoheitlichen Zwang erbringt, sondern ‚in der Freiheit des Verfassungsmenschen‘“<sup>32</sup> Die Perspektive der Untersuchung ist insoweit aber beschränkt. Sie ist nicht umfassend auf die Würdigung staatlich-gesellschaftlicher Kooperation hin angelegt, sondern lediglich auf das Kooperationsverhältnis, das mit den spezifischen Mitteln des Steuerrechts arbeitet. Es geht also insbesondere nicht um eine umfassende rechtliche Würdigung und Reformulierung eines Non-Profit-Law, die neben steuerrechtlichen und zivil- bzw. gesellschaftsrechtlichen Fragen auch solche des Arbeits- und Sozialrechts erfassen müsste<sup>33</sup>. Gewählt wird ein letztlich etatistischer, dem Regime des Steuerrechts aber deshalb entsprechender Blickwinkel auf die Beziehung zwischen hoheitlichem Staat und Non-Profit-Organisation. Am Gemeinnützigkeitsrecht kann in dieser Perspektive ganz unmittelbar beobachtet werden, wie Recht im nach innen und außen pluralisierten Prozess Gemeinwohl und die Bedingungen seiner Realisierung im Rahmen öffentlicher Aufgaben konkretisiert und organisiert (Teil IV.).

Damit ist der Boden bereitet, auf dem der *verfassungsrechtliche Rahmen des Gemeinnützigkeitsrechts* gezogen werden kann. Der Bedarf nach einem „Verfassungsrecht der Gemeinnützigkeit“<sup>34</sup> ist offensichtlich: Das Gemeinnützigkeitsrecht wird – insbesondere wegen der Vielfalt der mit ihm verfolgten Gemeinwohlbelange und zwischen diesen möglicher Zweckkollisionen – anschau-

---

<sup>31</sup> Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, Vorwort, S. V.

<sup>32</sup> Leisner-Egensperger, Verfassungsrecht der steuerlichen Gemeinnützigkeit, in: Depenheuer/Heintzen u. a. (Hrsg.), Staat im Wort, Festschrift für Josef Isensee, S. 894 (909).

<sup>33</sup> Aus vornehmlich zivilistischer Sicht: von Hippel, Grundprobleme von Non-Profit-Organisationen, 2006.

<sup>34</sup> Leisner-Egensperger, Verfassungsrecht der steuerlichen Gemeinnützigkeit, in: Depenheuer/Heintzen u. a. (Hrsg.), Staat im Wort, Festschrift für Josef Isensee, S. 894 (908f.).

lich als „spezielle Brückenmaterie des Öffentlichen Rechts“ beschrieben<sup>35</sup>. Zur Auflösung dieser Kollisionslagen sind die Pfeiler der Brückenmaterie in verfassungsrechtlichem Grund zu verankern. Das Gemeinnützigkeitsrecht hat derzeit noch einen erheblichen Bedarf an insbesondere grundrechtlicher Rückbindung. So verwenden die Zwecksetzungen des § 52 Abs. 2 AO zumeist ganz unmittelbar eine hochgradig freiheitsrechtlich aufgeladene Terminologie. Als Ziele des Gemeinnützigkeitsrechts lassen sich zudem im Verfassungsrecht ausgewiesene Gemeinwohlbestände identifizieren. Nun ist die Gemeinwohlfinalität des Rechts nichts Besonderes, kann im modernen Verfassungsstaat nichts Besonderes sein; etwas Besonderes ist aber die Unmittelbarkeit, mit der das dogmatische Design des Gemeinnützigkeitsrechts hierauf Bezug nimmt: Die Förderung der Allgemeinheit auf geistigem, sittlichem und materiellen Gebiet, wie es § 52 Abs. 1 AO ausdrückt, wird zum Kerntatbestandsmerkmal, das über Bestehen oder Nichtbestehen einer selektiven Steuerentlastung entscheidet.

Prägend für den verfassungsrechtlichen Rahmen des Gemeinnützigkeitsrechts ist vordergründig das Steuerverfassungsrecht und mit ihm die konstitutionelle Einhegung der steuerlichen Belastungsentscheidung. Zeichnet die Steuer gerade der – wie *Otto Mayer* ihn genannt hat<sup>36</sup> – Grundsatz der Voraussetzunglosigkeit aus, dient sie doch der Deckung des allgemeinen Finanzbedarfs des Staates, so wird dieses der Handlungsform spezifisches Merkmal in der verhaltenslenkenden Steuerbefreiung systematisch notwendig aufgehoben. In ihrer Ausrichtung auf Gemeinwohlbelange erweisen sich die Steuervergünstigungen wegen Gemeinnützigkeit als Zweckverwirklichungsrecht und gewinnen damit die für Subventionen typische Finalität. Das Gemeinnützigkeitsrecht greift damit aus der Eigenlogik des auf die Einnahmeerzielung abhebenden Steuerrechts – und damit des Ordnungsrechts – über auf das ausgabenorientierte Regime des Leistungsrechts<sup>37</sup>. Hier kann an die bekannte Dichotomie der finanzverfassungsrechtlichen und kompetenziellen Grenzen der „Lenkung“ durch Steuerbefreiung und der höchst unterschiedlich bewerteten Bindungen des Steuergesetzgebers aus dem grundrechtsgeprägten Verhältnis zum Bürger angeknüpft werden. Insoweit stehen vor allem Fragen der Besteuerungsgleichheit und der Abbildung der den Freiheitsrechten geschuldeten Lenkungsschwäche des Gemeinnützigkeitsrechts zur Klärung an. In diesem Sinne soll die Arbeit einen Beitrag zur Konstitutionalisierung des Steuerrechts leisten (Teil V.).

---

<sup>35</sup> *Leisner-Egensperger*, Zweckkollisionen im steuerlichen Gemeinnützigkeitsrecht, in: Kirchhof u. a. (Hrsg.), Rechtsstaat und Grundrechte, Festschrift für Detlef Merten, S. 277 (279 f.).

<sup>36</sup> *Mayer*, Deutsches Verwaltungsrecht, Band 1, 3. Aufl., Leipzig 1924, S. 316.

<sup>37</sup> Zum das Übergreifen als solches erst ermöglichenden ihm zugrundeliegenden „Abkopplungsmodell des steuerfinanzierten Finanzstaates“ im Überblick: *Schuppert*, Staatswissenschaft, S. 651 ff. Zum Begriff des Finanzstaates: *Vogel*, Der Finanz- und Steuerstaat, in: Isensee/Kirchhof (Hrsg.), Handbuch des Staatsrechts, Band II, 3. Aufl., 2004, § 30 Rdn. 3 ff.

Und schließlich soll das Gemeinnützigkeitsrecht als ein *Referenzgebiet für die vielfältigen Probleme der Europäisierung des Steuerrechts* beleuchtet werden. In ihm zeigt sich eine zunehmende Inkompatibilität mit dem Europarecht. Das steuerliche Gemeinnützigkeitsrecht formuliert hier scheinbar über den Gedanken der legitimierenden Staatsentlastung einen strukturellen Inlandsbezug und scheint damit die strukturelle Geschlossenheit des Finanzstaates zu belegen<sup>38</sup>. Durch die nivellierende Anwendung der Grundfreiheiten droht unter dieser Prämisse die Entkoppelung von ausgabenwirksamen Entscheidungen und Finanzierungsverantwortung und die Erosion nationalstaatlicher Besteuerungsmaximen. Das Europarecht tritt im Gemeinnützigkeitsrecht allerdings auf einen im Kern gemeineuropäischen Rechtsbestand, der in allen Mitgliedstaaten positive Anreize zu gemeinwohlförderlichen Aktivitäten setzen soll<sup>39</sup>. Ungeachtet der Übereinstimmungen auf der Ebene der mitgliedstaatlichen Steuerrechtsordnungen stellt insbesondere die Metamorphose der Gemeinschaft von der Wirtschafts- zur verdichteten Wertegemeinschaft das deutsche Gemeinnützigkeitsrecht nicht nur vor die Frage, wie Diskriminierungen und Beschränkungen der Grundfreiheiten vermieden werden können. Sie nötigt vor allem zur Entscheidung, europäisierte Gemeinwohlbelange aufzunehmen oder auszuschließen. Aus der Sicht der deutschen Steuerrechtsordnung geht es also um ein strukturell dem internationalen Verwaltungskollisionsrecht ähnliches Problem. Aus der Sicht des Gemeinschaftsrechts stellt sich die Frage, wie die mitgliedstaatliche Erstbefassung mit der Förderung des Gemeinwohls angemessen wahrgenommen werden kann. Hier scheint das Gemeinschaftsrecht noch am Anfang zu stehen. Auf das vagabundierende Gemeinwohl ist der europäische Rechtsraum, ist vielleicht das Binnenmarktkonzept überhaupt noch nicht hinreichend vorbereitet (Teil VI.).

---

<sup>38</sup> Vorlagebeschluss des BFH: BFH, Beschl. v. 14. 7. 2004, I R 94/02, DStR 2004, 1644 ff.

<sup>39</sup> Dazu: *ifo-Studie*, Spenden- und Gemeinnützigkeitsrecht im internationalen Vergleich, 2001. Sowie die Länderberichte in: *Walz/von Hippel*, Spenden- und Gemeinnützigkeitsrecht in Europa, 2005.



## Teil I

# Gemeinnützigkeit in der Entwicklung des Steuerrechts

Die Darstellung der Geschichte des Gemeinnützigkeitsrechts soll mit einer Beobachtung der Gegenwart beginnen: Wenn auch nicht um das Gemeinnützigkeitsrecht, so doch um Zentralbegriffe, die das Gemeinnützigkeitsrecht bezeichnen und seine Legitimation tragen, finden verstärkt rechts- und sozialwissenschaftliche Diskussionen statt. Die Begriffe des Gemeinwohls und des Gemeinnutzes erleben eine Renaissance. Soziologie und Politologie identifizieren sie als vormoderne, alteuropäische politische Leitbegriffe und stellen zugleich einen anwachsenden Diskurs mittels dieser und um diese Begriffe fest<sup>1</sup>. An der Wiederkehr der Begriffe zeigt sich die Auseinandersetzung zwischen Neoliberalismus und stärker die Gemeinschaftsgebundenheit des Subjekts betonenden kommunitaristischen Gesellschaftstheorien ebenso wie die Aktivierung des Bürgers für das Gelingen eines Gemeinwesens<sup>2</sup>. Insbesondere der Begriff des Gemeinnutzes ist allerdings auch deutlich negativ besetzt. So fungierte Gemeinnutz insbesondere als Leitbegriff der nationalsozialistischen Ideologie – „Gemeinnutz vor Eigennutz“ – und ist nachhaltig desavouiert<sup>3</sup>. Der Begriff bezeichnet mit der Betonung der Gemeinschaft, des „Gemeinen“, einen potenziellen Antagonisten individueller Freiheit. Wiewohl die Ausdrücke Gemeinnutz und Gemeinwohl auch als rechtliche und dogmatische Begriffe weiter Verwendung fanden, wurden andere, unbelastete Ausdrücke gesucht, um sie zu ersetzen, und insbesondere in dem Begriff des öffentlichen Interesses gefunden<sup>4</sup>. Dem Gemeinwohl – in die staatsethische Forderung gewandt, es sei höchst-

---

<sup>1</sup> Hier sind insbesondere die Arbeiten der von *Herfried Münkler* initiierten interdisziplinären Arbeitsgruppe „Gemeinwohl und Gemeinsinn“ der Berlin-Brandenburgischen Akademie der Wissenschaften zu nennen, vgl. die vierbändige Reihe der Forschungsberichte *Münkler u. a. (Hrsg.), Gemeinwohl und Gemeinsinn*, 2001 ff. Siehe auch: *Münkler/Bluhm, Gemeinwohl und Gemeinsinn*, in: Berlin-Brandenburgische-Akademie der Wissenschaften, *Berichte und Abhandlungen*, Band 7, S. 237 ff.

<sup>2</sup> *Münkler/Bluhm, Gemeinwohl und Gemeinsinn als politisch-soziale Leitbegriffe*, in: dies. (Hrsg.), *Gemeinwohl und Gemeinsinn, Historische Semantiken politischer Leitbegriffe*, S. 9 (10 ff.).

<sup>3</sup> Gemeinnutz vor Eigennutz, Punkt 25 des Parteiprogramms der NSDAP vom 24. Februar 1920, hier zitiert nach: *Hofer (Hrsg.), Der Nationalsozialismus, Dokumente*, Nr. 14, S. 28 ff.

<sup>4</sup> Hierzu exemplarisch die Dissertation *Günter Dürigs, Die konstanten Voraussetzungen des Begriffes „öffentliches Interesse“*, 1949 und die Habilitationsschriften von *Peter Häberle, Öffentliches Interesse als juristisches Problem*, 1971, und von *Robert Uerpmann, Das öffentliche Interesse*, 1999.

tes Gesetz – wurde und wird mit Misstrauen begegnet, wird es doch mit vorrechtsstaatlichen und nicht-demokratischen Systemen verbunden. Gemeinwohl erscheint so prima facie als atavistischer Begriff<sup>5</sup>. Seit etwa zwei Jahrzehnten ergreift die Renaissance des Gemeinwohlbegriffes dessen ungeachtet aber auch die Staatsrechtslehre: Der Wiederentdeckung der Staatszwecklehren<sup>6</sup> folgte die intensive Beschäftigung mit dem Gemeinwohl nach<sup>7</sup>. Im Zuge dieser wird auch versucht, ihm über die Letztbegründung des Staates hinaus unter Reaktivierung des Republikprinzips als Zielbestimmung staatlicher Tätigkeit verfassungsrechtliche Funktionen zuzuweisen<sup>8</sup>. Dieser wissenschaftliche Diskurs um die Begriffe des Gemeinwohls und des Gemeinnutzes, um den Ertrag ihrer Verwendung macht auch deutlich, welchen begrifflichen Kontext sich der Steuergesetzgeber im Gemeinnützigkeitsrecht und damit in einem vergleichsweise engen fachspezifischen Verwendungszusammenhang der Begriffe erschließt.

Das Gemeinnützigkeitsrecht seinerseits hat einen für einen steuerrechtlichen Normenbestand ungewöhnlich tiefen geschichtlichen Hintergrund. Deswegen avanciert es gelegentlich zum „Abbild der Entwicklung des deutschen Staatswesens und seines Verfassungsrechts“ überhaupt<sup>9</sup>. Seine Wurzeln werden gar in den Anfängen des mittelalterlichen Abgabewesens gesehen. Der Gedanke des „Gemeinnutzausgleichs“<sup>10</sup> liege Abgabenbefreiungen zugunsten des Klerus, des Adels und bestimmter Personengruppen, die für das mittelalterliche Gemeinwesen nützliche Aufgaben übernommen haben, zugrunde.<sup>11</sup> Weit in die Sozialstruktur der mittelalterlichen Stadt lassen sich in der Tat Abgabenbefreiungen für diakonische und karitative Werke verfolgen. Auch legte das Kirchenrecht die Grundlagen des Stiftungswesens und stellte mit der Anerkennung der „piae causae“ Normstrukturen zur Verfügung, die die verstetigte Verfolgung kirchlich-religiöser und sozialer Angelegenheiten in Zuordnung zur Kirche er-

<sup>5</sup> *Isensee*, *Salus publica – suprema lex?*, S. 7.

<sup>6</sup> Siehe die Berichte von *Christoph Link* und *Georg Rees* auf der Staatsrechtslehrertagung 1989 zu „Staatszwecke im Verfassungsstaat“, VVDStRL 48 (1990).

<sup>7</sup> *Schuppert/Neidhardt* (Hrsg.), *Gemeinwohl – auf der Suche nach Substanz*, 2002; *Brugger/Kirste/Anderbeiden* (Hrsg.), *Gemeinwohl in Deutschland, Europa und der Welt*, 2002; *von Arnim/Sommermann*, *Gemeinwohlgefährdung und Gemeinwohlsicherung*, 2004; *Kirchhof* (Hrsg.), *Gemeinwohl und Wettbewerb*, 2005; *Anderbeiden*, *Gemeinwohl in Republik und Union*, 2006; *Isensee*, *Salus publica – suprema lex?*, 2006.

<sup>8</sup> *Anderbeiden*, *Gemeinwohl in Republik und Union*, S. 38 ff. In anderer Akzentuierung: *Schachtscheider*, *Freiheit in der Republik*, 2007; *ders.*, *Res publica res populi*, 1994.

<sup>9</sup> *Hammer*, *StuW* 2001, 19 (25).

<sup>10</sup> *Kirchhof*, in: *DSjG* 26 (2003); *Geserich*, in: *Kirchhof/Söhn/Mellighoff*, *EStG*, Kommentar, § 10b Rdn. A 174.

<sup>11</sup> So die Befestigung von Stadtmauern, die Übernahme von Verteidigungsaufgaben und die Übernahme städtischer Ämter. Auf diese mittelalterlichen Vorläufer des Gemeinnützigkeitsrechts soll hier aus sogleich darzulegenden Gründen nicht eingegangen werden, daher nur der Verweis auf: *Geserich*, in: *Kirchhof/Söhn/Mellighoff*, *EStG*, Kommentar, § 10b Rdn. A 174 m. w. Nw.

möglichten.<sup>12</sup> Diese mittelalterlichen Ursprünge des Gemeinnutzausgleichs können für sich genommen zwar illustrieren, dass eine besondere Gemeinwohldienlichkeit einer Tätigkeit zu einer Abgabenbefreiung führen kann – und vermögen so den Legitimationshintergrund auch des heutigen steuerlichen Gemeinnützigkeitsrechts auszuleuchten. Sie unterscheiden sich allerdings in zwei wesentlichen Gesichtspunkten vom heutigen Gemeinnützigkeitsrecht. Ihnen fehlen zwei unverzichtbare Bezugspunkte: Steuer und Staat. Die Steuer als voraussetzungslose und verstetigte Finanzierungsquelle des Staates ist ebenso wie dieser ein modernes Phänomen.<sup>13</sup> Das heutige steuerliche Spenden- und Gemeinnützigkeitsrecht findet seine Anfänge erst im 19. Jahrhundert<sup>14</sup>.

Der Hinweis auf den mittelalterlichen Gemeinnutzausgleich verdeutlicht aber vor allem auch, dass – selbst dann, wenn steuerrechtliche Vergünstigungen wegen Gemeinnützigkeit sich erst nach Ausbildung des modernen „Steuerstaats“<sup>15</sup> beschreiben lassen – der Steuergesetzgeber an einen außerhalb des Steuerrechts etablierten Begriffsgebrauch anknüpfen konnte. Die Ausdrücke des Gemeinnutzes und der Gemeinnützigkeit werden nicht im Steuerrecht geprägt, sondern das Steuerrecht findet Diskurse um diese Begriffe vor. Im Folgenden soll daher in einem ersten Schritt diese außersteuerrechtliche Dimension von Gemeinnützigkeit verdeutlicht und beispielhaft einige Diskurse um den Gemeinnutz in der Hoffnung geschildert werden, dass Inhalt und Kontexte der historischen Verwendungen von Gemeinnutz und Gemeinnützigkeit sich als ertragsreiche Quelle erweisen, um die Herkunft des steuerrechtlichen Begriffsgehalts aufzuzeigen. In einem zweiten Schritt sollen in Entstehung und Entwicklung des Steuerstaats erste Spuren und Verstetigungen des Gemeinnützigkeitsrechts als steuerrechtliches Institut gesucht werden. Dessen Ausbreitung im Steuerrecht gilt es ebenso nachzuvollziehen, wie die Ursprünge und die Entwicklung der dogmatischen Binnenstrukturen des heutigen Gemeinnützigkeitsrechts.

## 1. Kapitel: Diskurse um „Gemeinnutz“ und „Gemeinwohl“ außerhalb des Steuerrechts bis zum 19. Jahrhundert

Die Rede vom Gemeinnutz findet sich seit dem Hochmittelalter in ganz unterschiedlicher Funktion und in ganz unterschiedlichen Kontexten. Neben der frühen Verwendung zur Legitimation politischer Ordnung (A.) wird der Begriff in der kameralistischen Literatur im Kontext der Rechtfertigung von Steu-

<sup>12</sup> *Coing*, in: Seifart/von Campenhausen, Handbuch des Stiftungsrechts, § 5 Rdn. 14. Siehe auch: *Bidagor*, *Causarum piarum novae formae*, in: *Annalecta Gregoriana* 1955, 149 ff.

<sup>13</sup> *Sacksofsky*, *Umweltschutz durch nicht-steuerliche Abgaben*, S. 130 ff.

<sup>14</sup> Näher sogleich im 2. Kapitel.

<sup>15</sup> *Schumpeter*, *Die Krise des Steuerstaats*, 1918.

ern und Abgaben verwandt (B.) und schließlich im Verlauf des 19. Jahrhunderts zum Inbegriff einer an den Bürger gerichteten ethischen Forderung, mit der die Hoffnung auf Partizipation des Bürgers am staatlich verfassten Gemeinwesen verbunden wurde (C.). Ziel der Ausführungen ist dabei nicht eine Begriffsgeschichte des „Gemeinnutzes“<sup>16</sup>, vielmehr soll exemplarisch veranschaulicht werden, dass mit dem Begriff zumindest auch partizipatorische Vorstellungen, Herrschaft und die Formen ihrer Ausübung durch die Beteiligung des Untertanen bzw. des Bürgers an der politischen Ordnung zu legitimieren, verbunden waren. Beabsichtigt ist insbesondere nicht die Rekonstruktion der Diskurse um das Gemeinwohl, die bis in die Gegenwart fortgeschrieben werden müsste, sondern nur Redeweisen vom Gemeinwohl, die im 19. Jahrhundert vom Steuergesetzgeber vorgefunden wurden, als er den Begriff der Gemeinnützigkeit in steuerrechtliche Normtexte überführte und allmählich als eigenständiges Institut des Steuerrechts etablierte<sup>17</sup>. Es geht also um eine Erhellung dieses diskursiven Vorfeldes und der möglichen Vorverständnisse und Anknüpfungen des Steuergesetzgebers. Als Topos des mittelalterlichen Kommunalismus taucht der Begriff der Gemeinnützigkeit in den bürgerlichen Reformdiskursen des 19. Jahrhunderts im Sinne der Legitimation von Herrschaft durch Partizipation der Bürger an der politischen Ordnung des Gemeinwesens wieder auf – und wird dann auch vom Steuergesetzgeber aufgenommen, um privates Engagement für das Gemeinwohl durch Steuerbefreiungen zu honorieren.

### A. Gemeinnutz und Legitimation der politischen Ordnung

Die Begriffsgeschichte weist die „utilitas publica“ und ihre Synonyme – etwa: bonum commune, bonum publica, salus publica – als Zentralbegriffe der antiken Staatsphilosophie aus<sup>18</sup>. Über die Antikenrezeption – insbesondere den Neuaristotelismus Thomas von Aquins<sup>19</sup> – wird der Begriff des Gemeinwohls auch zu einem wesentlichen Element der mittelalterlichen Herrschaftsethik und findet sich insbesondere in den scholastischen Fürstenspiegeln des Hochmittelalters<sup>20</sup>. Hier scheint sich auch der Ausdruck des Gemeinen Nutzens mit der

<sup>16</sup> Vgl.: *Hibst*, *Utilitas Publica – Gemeiner Nutz – Gemeinwohl*, 1991; *Merk*, *Der Gedanke des gemeinen Besten in der deutschen Staats- und Rechtsentwicklung*, 1968.

<sup>17</sup> Siehe dazu 2. Kapitel, C.

<sup>18</sup> *Hibst*, *Utilitas Publica – Gemeiner Nutz – Gemeinwohl*, S. 122ff. m. zahlr. w. Nw.; *Merk*, *Der Gedanke des gemeinen Besten in der deutschen Staats- und Rechtsentwicklung*, 1968.

<sup>19</sup> *Thomas von Aquin*, *Summa theologiae*, I-II qu. 90–97, hier nach der deutschen Ausgabe 1977, hierzu: *Böckenförde*, *Geschichte der Rechts- und Staatsphilosophie*, S. 235ff.; *Hibst*, *Utilitas Publica – Gemeiner Nutz – Gemeinwohl*, S. 184, 185ff.

<sup>20</sup> *Hibst*, *Utilitas Publica – Gemeiner Nutz – Gemeinwohl*, S. 174, 177, 184f.; *Merk*, *Der Gedanke des gemeinen Besten in der deutschen Staats- und Rechtsentwicklung*, S. 24ff.; *Simon*, *Gemeinwohltopik im Mittelalter und früher Neuzeit*, in: Münkler/Blum (Hrsg.), *Gemeinwohl und Gemeinsinn, Historische Semantiken politischer Leitbegriffe*, S. 129 (131).

Aufgabe des Herrschers, eine Friedensordnung zu garantieren, zu verbinden<sup>21</sup>. Der Begriff des Gemeinen Nutzens spielt allerdings nicht nur in den staatsphilosophischen Diskursen der Legitimation fürstlicher Herrschaft eine gewichtige Rolle, sondern weist eine ausgeprägte „Affinität“ zur politischen Organisation kommunaler Gemeinschaften auf. Die Mediävistik hat nachgewiesen, dass der Gemeine Nutzen und seine zahlreichen deutschen und lateinischen Äquivalente<sup>22</sup> als *Topoi* zunächst vorrangig im „genossenschaftlichen Sozialkreis städtischer und dörflicher Gemeinden die politische und rechtliche Rhetorik prägten“<sup>23</sup>. Als „kommunaler Wert“<sup>24</sup> fungierte das Argument des Gemeinen Nutzens als Legitimation örtlicher Rechtssetzung, insbesondere in Fragen der Nutzung von Allgemeingütern, so etwa der Neuverteilung von Allmenden, ebenso wie es zur Legitimation der Existenz von Dörfern und Städten als politischer Einheiten überhaupt verwandt wurde<sup>25</sup>.

Der Begriff des Gemeinnutzes ermöglichte nicht nur in der örtlichen Gemeinschaft, Herrschaft überpersonal zu legitimieren. Auch auf der Ebene des Landes trat an die Stelle des Nutzens des regierenden Fürsten und seiner Familie – an die Stelle der die Lehnsherrschaft legitimierenden personal gebundenen Treue – der Gemeine Nutzen. Zentrale Bedeutung kommt einer Rhetorik des Gemeinnutzes allerdings erst im Zuge der Herausbildung des Territorialstaates im 16. Jahrhundert zu. Im 15. Jahrhundert hingegen scheinen sich insbesondere auf Reichsebene nur vereinzelt auf die Legitimation von Herrschaft oder doch ihre Friedensfunktion bezogene Begriffsverwendungen zu finden<sup>26</sup>. Prominentes frühes Beispiel für die zentrale Rolle des Gemeinnutzes in der politischen Literatur des 16. Jahrhunderts ist das *Policey-* bzw. *Regimentstraktat*<sup>27</sup>

<sup>21</sup> *Blickle*, Der Gemeine Nutzen, in: Münkler/Blum (Hrsg.), *Gemeinwohl und Gemein-sinn*, Historische Semantiken politischer Leitbegriffe, S. 85 (99 m. w. Nw.).

<sup>22</sup> Siehe die Aufstellung bei *Merk*, Der Gedanke des gemeinen Besten in der deutschen Staats- und Rechtsentwicklung, S. 29ff.

<sup>23</sup> *Simon*, Gemeinwohltopik im Mittelalter und früher Neuzeit, in: Münkler/Blum (Hrsg.), *Gemeinwohl und Gemein-sinn*, Historische Semantiken politischer Leitbegriffe, S. 129 (133).

<sup>24</sup> *Blickle*, Der Gemeine Nutzen, in: Münkler/Blum (Hrsg.), *Gemeinwohl und Gemein-sinn*, Historische Semantiken politischer Leitbegriffe, S. 85 (89); *ders.*, *Kommunalismus, Parlamentarismus, Republikanismus*, in: HZ 242 (1986), 529 (540).

<sup>25</sup> *Blickle*, Der Gemeine Nutzen, in: Münkler/Blum (Hrsg.), *Gemeinwohl und Gemein-sinn*, Historische Semantiken politischer Leitbegriffe, S. 85 (89ff. m. w. Nw.); *ders.*, *Kommunalismus, Parlamentarismus, Republikanismus*, in: HZ 242 (1986), 529 (540ff.).

<sup>26</sup> *Blickle*, Der Gemeine Nutzen, in: Münkler/Blum (Hrsg.), *Gemeinwohl und Gemein-sinn*, Historische Semantiken politischer Leitbegriffe, S. 85 (97). Als „steuerrechtliches“ Beispiel könnte etwa auf die Rechtfertigung der Reichsabgabe des „Gemeinen Pfennigs“ im Jahr 1427, mit den Einnahmen Kriegsknechte zum „gemeinen nutz“ zu werben, verwiesen werden. Auch die frühen städtischen Abgaben rekurrerten zur Rechtfertigung ihrer Erhebung auf die Verwendung der Steuererträge zum gemeinen Nutzen, siehe: *Merk*, Der Gedanke des gemeinen Besten in der deutschen Staats- und Rechtsentwicklung, S. 39f.

<sup>27</sup> Zu dieser Literaturgattung: *Maier*, Die ältere deutsche Staats- und Verwaltungslehre, S. 95ff.; *Stolleis*, Geschichte des öffentlichen Rechts, Band 1, S. 85f., 345ff.

„Von dem Gemeinen Nutze“, das der Marburger Jurist und Universitätsprofessor *Johannes Eisermann* (1486–1558), genannt *Ferrarius*<sup>28</sup>, verfasst hat<sup>29</sup>. Der Gemeine Nutzen ist für *Ferrarius* intendierter, anzustrebender Ordnungszustand im politischen Gemeinwesen, kurz: „ein gemein gute ordnung einer statt / oder einer anderen commun“<sup>30</sup>. Adressaten des Gemeinnutzes sind *Ferrarius* zufolge nicht nur die Herrscher, sondern auch die Untertanen, ruht doch sein Konzept auf der ethischen Forderung der Caritas, „dem eygen nutz hindan setzen“<sup>31</sup> und der Forderung „das in dem fall keiner auff sein eigen sache allein sehen sall“<sup>32</sup>. Die Schrift erlaubt grundlegende Beobachtungen zur Gemeinnutz-Rhetorik im 16. Jahrhundert: Gemeinnutz ist ein Zentralbegriff der lutherischen Staatslehre<sup>33</sup>. Seine Konjunktur ist eng mit der Reformation verknüpft. Zum einen gehört der Gemeinnutz als ethische Anforderung an den Christenmenschen in seiner Entgegensetzung zum stark negativ konnotierten Eigennutz<sup>34</sup>, wenn nicht zur „Liturgie“<sup>35</sup>, so doch zum begrifflichen Kerngehalt reformierter Theologie<sup>36</sup>. Zum anderen entsteht erst mit unterschiedlicher konfessioneller Bindung ein Bedarf nach Legitimation christlicher Herrschaft, ungeachtet ihrer fortbestehenden Ableitung aus göttlicher Setzung. Entsprechend seiner Herrschaft legitimierenden Funktion wohnt dem Begriff des Gemeinen Nutzens damit gerade auch ein herrschaftskritisches Moment inne. Der Gemeine Nutzen – bzw. dessen Verfehlung – spielte bekanntlich eine gewichtige Rolle in Rhetorik und Programmatik des Bauernkrieges<sup>37</sup>. *Ferrarius* Ver-

<sup>28</sup> Zu *Ferrarius* als Vertreter des protestantischen Neuaristotelismus nur: *Stolleis*, Geschichte des öffentlichen Rechts, Band 1, S. 86 f.; *Eckert*, Der Gedanke des gemeinen Nutzen in der lutherischen Staatslehre des 16. und 17. Jahrhunderts, S. 5 ff., zur Biographie: S. 15 ff.

<sup>29</sup> *Johannes Ferrarius*, Von dem Gemeinen nutze/ in massen sich ein ieder / er sey Regent / aber unterdan / darin schicken sal / dem eygen nutz hindan setzen / vnd der Gemeyn wolfart suchen, Marburg 1533.

<sup>30</sup> *Johannes Ferrarius*, Von dem Gemeinen nutze, Fol. Fiii. Dazu: *Eckert*, Der Gedanke des gemeinen Nutzen in der lutherischen Staatslehre des 16. und 17. Jahrhunderts, S. 27 ff.

<sup>31</sup> *Johannes Ferrarius*, Von dem Gemeinen nutze, Vorwort.

<sup>32</sup> *Johannes Ferrarius*, Von dem Gemeinen nutze, Fol. Fiii.

<sup>33</sup> Vgl. *Eckert*, Der Gedanke des gemeinen Nutzen in der lutherischen Staatslehre des 16. und 17. Jahrhunderts, 1976.

<sup>34</sup> Dazu: *Schulze*, Vom Gemeinnutz zum Eigennutz, in: HZ 243 (1986), 591 (600f.). Erst der Liberalismus schafft die Umkehr der Begriffe: Gemeinnutz und Eigennutz sind keine Gegensätze mehr, Altruismus ist nicht mehr um des gemeinen Besten erstrebenswert, sondern durch den privaten Eigennutz – gelenkt durch die unsichtbare Hand des Marktes wird auch das Gemeinwohl, das Wohl der Allgemeinheit gefördert.

<sup>35</sup> Von einem „Begriff von nahezu liturgischer Qualität“ spricht allerdings: *Blickle*, Der Gemeine Nutzen, in: Münkler/Blum (Hrsg.), Gemeinwohl und Gemeinsinn, Historische Semantiken politischer Leitbegriffe, S. 85 (102).

<sup>36</sup> *Grünberger*, Wege zum Nächsten, Luthers Vorstellungen vom Gemeinen Nutzen, in: Münkler/Blum (Hrsg.), Gemeinwohl und Gemeinsinn, Historische Semantiken politischer Leitbegriffe, S. 147 ff.

<sup>37</sup> *Blickle*, Die Revolution des Gemeinen Mannes, S. 223 ff.; *Schulze*, Vom Gemeinnutz zum Eigennutz, in: HZ 243 (1986), 591 (599 ff.).

pflichtung der „von gott verordnet[en]“ weltlichen Obrigkeit auf die Förderung des Gemeinen Nutzens, erlaubt auch, den Widerstand gegen diese Obrigkeit als legitim oder illegitim zu bewerten<sup>38</sup>. Schließlich betont *Ferrarius* schon im Titel seiner Abhandlung den Bezug des Gemeinen Nutzens zur „Gemeyn wolfart“, Herrschaftslegitimation und Herrschaftsbegrenzung gehen so miteinander einher und ineinander über.

In seiner Liaison zur Wohlfahrt ist die Karriere des Gemeinnutzes als Leit- und Legitimationsbegriff staatlicher Herrschaft begründet. Der Wohlfahrtsstaat des späteren 16. Jahrhunderts und insbesondere des 17. Jahrhunderts machte den „Gemeinen Nutzen zum Leitbegriff der politischen Kultur“ und zum allgegenwärtigen Topos in der Legitimation der Rechtssetzung. Die staatliche Fürsorge für die und die Verwaltung der Glückseligkeit der Untertanen konnte mittels dieses Begriffs beschrieben werden<sup>39</sup>. Die „gute Policy“ fand ihre Begründung in der Beförderung des Gemeinnutzes<sup>40</sup>. Der Gemeine Nutzen fließt hier in die Begründung von Rechtsakten ein: Die Reichspolizeiordnungen von 1530, 1548 und 1577<sup>41</sup> nennen ihn als Motiv der Rechtssetzung<sup>42</sup>. Freilich ist eine signifikante Akzentverschiebung hin zur Herrschaftslegitimierung festzustellen. Das Wohl des Untertanen, bei *Ferrarius* noch deutlicher Anknüpfungspunkt des Gemeinen Nutzens, wird aufgrund des überpersonalen Instituts der „Staatsräson“<sup>43</sup> verzichtbar. Gemeinnutz fungiert nun als Konzept politischer Führung und Ordnung, als umfassender Zweck von Herrschaft. Der Ausdruck wird zum umfassenden Legitimationsbegriff für staatliches Handeln, wird in Gemeinwohl und Wohlfahrt übersetzt und bewahrt deshalb eine erstaunliche Beharrlichkeit<sup>44</sup>.

<sup>38</sup> *Johannes Ferrarius*, Von dem Gemeinen nutze/ in massen sich ein ieder / er sey Regent / ader unterdan / darin schicken sal / dem eygen nutz hindan setzen / vnd der Gemeyn wolfart suchen, Fol. C iij. Dazu: *Eckert*, Der Gedanke des gemeinen Nutzen in der lutherischen Staatslehre des 16. und 17. Jahrhunderts, S. 37 ff.

<sup>39</sup> *Preu*, Polizeibegriff und Staatszwecklehre, S. 200 ff.; *Bohlender*, Metamorphosen des Gemeinwohls, in: Münkler/Bluhm (Hrsg.), Gemeinwohl und Gemeinsinn, Band 1, Historische Semantiken politischer Leitbegriffe, S. 247 (255 ff.).

<sup>40</sup> Zur „Guten Policy“: *Simon*, „Gute Policy“, Ordnungsleitbilder und Zielvorstellungen politischen Handelns in der frühen Neuzeit, 2001; *Stolleis* (Hrsg.), Policy im Europa der frühen Neuzeit, 1996; *Preu*, Polizeibegriff und Staatszwecklehre, 1983.

<sup>41</sup> Ediert von *Weber*, Die Reichspolizeiordnungen von 1530, 1548 und 1577, 2001.

<sup>42</sup> Vgl. *Härter*, Ius Commune 20 (1993), 61 ff.

<sup>43</sup> *Simon*, Gemeinwohltopik im Mittelalter und früher Neuzeit, in: Münkler/Blum (Hrsg.), Gemeinwohl und Gemeinsinn, Historische Semantiken politischer Leitbegriffe, S. 129 (138 ff.).

<sup>44</sup> Siehe: *Maier*, Die ältere deutsche Staats- und Verwaltungslehre, S. 285 ff.

## B. Gemeinnutz und Steuerlegitimation in der Kameralistik

Als Legitimationsbegriff fließt der Gemeinnutz, die *utilitas publica* auch in die Kameralistik ein<sup>45</sup>; hier legitimiert die Bindung an den Gemeinen Nutzen, an das Gemeinwohl, die verstetigte Steuer, wenngleich diese noch bis in die erste Hälfte des 19. Jahrhunderts als subsidiäre Einnahmequelle gesehen wird und von untergeordneter Bedeutung bleibt<sup>46</sup>. Der Legitimationsbedarf der Steuer entsteht letztlich dadurch, dass sie in ihrer theoretischen Durchdringung als allgemeines Instrument der Staatsfinanzierung an Besteuerungsidealen ausgerichtet wird<sup>47</sup>. Als „klassische Maximen“<sup>48</sup> gelten insbesondere die von Adam Smith (1723–1790) im Jahr 1776 in seinem Werk „Der Wohlstand der Nationen“ formulierten „Grundregeln“ der Steuergleichheit, der Bestimmtheit der Zahlungspflicht, der Bequemlichkeit der Steuererhebung und der Effizienz bzw. Billigkeit der Steuer<sup>49</sup>. Mit dem Verständnis der Steuern als Beiträge der „Staatsbürger zur Unterhaltung des für notwendig erachteten Staates“<sup>50</sup> ging für die Kameralisten insbesondere das Ideal der Allgemeinheit der Steuern einher. Steuerbefreiungen waren mithin rechtfertigungsbedürftig<sup>51</sup>. Als Rechtfertigungsgrund war die Erbringung entsprechender anderer Leistungen als Ausdruck einer „besonderen Aufopferung“<sup>52</sup> anerkannt. Der Gemeine Nutzen als allgemeiner Rechtfertigungsgrund bzw. die Befreiung „ob utilitatem publicam“

<sup>45</sup> Zum Kameralismus die Arbeiten von: *Jenetzky*, System und Entwicklung des materiellen Steuerrechts in der wissenschaftlichen Literatur des Kameralismus von 1680–1840, 1978; *Schulz*, Das System und die Prinzipien der Einkünfte im werdenden Staat der Neuzeit, dargestellt anhand der kameralwissenschaftlichen Literatur (1600–1835), 1982. Siehe auch: *Bonney*, Early Modern Theories of State Finance, in: ders. (Ed.), Economic Systems and State Finance, S. 163 ff., zur Abbildung des Besteuerungsrechts in der Staatsphilosophie.

<sup>46</sup> Zur allmählichen Herausbildung des „Steuerstaats“ hier sogleich im 2. Kapitel.

<sup>47</sup> Zum Wandel dieser Ideale grundlegend: *F. K. Mann*, Steuerpolitische Ideale, 1937. Siehe auch: *ders.*, Abriss einer Geschichte der Finanzwissenschaft, in: Handbuch der Finanzwissenschaft, 3. Aufl., Band I, S. 77 ff.

<sup>48</sup> Zuletzt: *Wernsmann*, Verhaltenslenkung, S. 6 m. w. Nw. in Fn. 26.

<sup>49</sup> *Smith*, Wohlstand der Nationen, S. 703 ff. Dazu: *F. K. Mann*, Steuerpolitische Ideale, S. 144 ff. Noch vor Smith wurde die Forderung nach einer bei der Abgabenerhebung zu verwirklichenden „gerechten Gleichheit“ schon von Johann Heinrich Gottlob von Justi erhoben. Vgl.: *Justi*, Ausführliche Abhandlung von denen Steuern und Abgaben nach ächten, aus dem Endzweck der bürgerlichen Gesellschaften abfließenden Grundsätzen, und zur Wohlfahrt der Völker dienlichen Maßregeln, Leipzig 1762, S. 26 ff. Siehe auch: *Oechsle*, Die steuerlichen Grundrechte in der jüngeren deutschen Verfassungsgeschichte, S. 38 ff.; *Schulz*, Das System und die Prinzipien der Einkünfte im werdenden Staat der Neuzeit, S. 138 ff.

<sup>50</sup> *Schulz*, Das System und die Prinzipien der Einkünfte im werdenden Staat der Neuzeit, S. 371. Auch: *Wachenhausen*, Staatsausgabe und Öffentliches Interesse in den Steuerrechtfertigungslehren des naturrechtlichen Rationalismus, 1972.

<sup>51</sup> *Schulz*, Das System und die Prinzipien der Einkünfte im werdenden Staat der Neuzeit, S. 371 ff. m. zahlreichen Nw.

<sup>52</sup> *Schulz*, Das System und die Prinzipien der Einkünfte im werdenden Staat der Neuzeit, S. 372.

wurde diskutiert<sup>53</sup>, die überkommenen Steuerbefreiungen zugunsten von wohl-tätigen frommen Stiftungen, Spitälern und Armenhäusern waren anerkannt<sup>54</sup>. Über den weiten Staatszweck der Beförderung der Glückseligkeit des Einzelnen konnten nämlich auch nicht-staatliche Wohlfahrtseinrichtungen – wie milde Stiftungen, Armenhäuser und Spitäler – dem Staat als „Wohlfahrtsanstalt“ zugerechnet werden und so in den Genuss der Steuerfreiheit gelangen<sup>55</sup>. Aber erst mit Ende der kameralistischen Epoche findet der Begriff der Gemeinnützigkeit außerhalb der literarischen Diskurse über Steuerrechtfertigung Einzug in das Steuerrecht.

### C. Gemeinnutz und Bürgertugend in der Bürgernation

Zu Beginn des 19. Jahrhunderts war die Aufklärung am Begriff des wohlfahrtsstaatlichen Gemeinnutzes nicht spurlos vorbeigegangen<sup>56</sup>. Insbesondere der im frühneuzeitlichen Ständestaat betonte Gegensatz von Gemein- und Eigennutz wird aufgelöst in der gemeinnützigen Entfaltung des Eigennutzes<sup>57</sup>. Vielleicht ist es deshalb nicht verwunderlich, wenn der Gemeinnutz nicht mehr als Chiffre der Fürstenethik fungiert und auch nicht mehr als solche des paternalistischen Wohlfahrtsstaates, sondern den Bürger als neuen Träger politischer Herrschaft und ihrer Organisation adressiert. Gemeinnutz erfährt so auf den Bürger gewendet eine Subjektivierung, wird zur Forderung der allgemeinen Individualethik<sup>58</sup>. Der „Gemeinnutzen“ wird zur konkreten Handlungsaufforderung zu vernünftigen Verhalten. Der Konnex zwischen Gemeinnutzen und Gemein-sinn beschreibt seither die „Ausgestaltung zivilgesellschaftlicher Räume nach dem Muster bürgerlicher Tugenden“<sup>59</sup>.

Im rechtlichen und rechtspolitischen Kontext wird der Ausdruck des Gemeinnutzes damit scheinbar an seine kommunalistischen Anfänge zurückgeführt: Die Beteiligung der Bürger an der Verwaltung war ein Anliegen der Preußischen Reformer, die Idee und Umsetzung der kommunalen Selbstver-

<sup>53</sup> *Geserich*, in: Kirchhof/Söhn/Mellighoff, EStG, Kommentar, § 10b Rdn. A 175 unter Verweis auf *Jenetzky*, System und Entwicklung des materiellen Steuerrechts in der wissenschaftlichen Literatur des Kameralismus von 1680–1840, S. 163.

<sup>54</sup> *Jenetzky*, System und Entwicklung des materiellen Steuerrechts in der wissenschaftlichen Literatur des Kameralismus von 1680–1840, S. 163.

<sup>55</sup> So die Schlussfolgerung von *Geserich*, in: Kirchhof/Söhn/Mellighoff, EStG, Kommentar, § 10b Rdn. A 176.

<sup>56</sup> Näher: *Boblender*, Metamorphosen des Gemeinwohls, in: Münkler/Blum (Hrsg.), Gemeinwohl und Gemeinsinn, Band 1, Historische Semantiken politischer Leitbegriffe, S. 247 (263 ff. m. w. Nw.).

<sup>57</sup> *Schulze*, Vom Gemeinnutz zum Eigennutz, in: HZ 243 (1986), 591 (602 ff.).

<sup>58</sup> *Frey*, Vom Gemeinwohl zum Gemeinsinn, in: Münkler/Blum (Hrsg.), Gemeinwohl und Gemeinsinn, Historische Semantiken politischer Leitbegriffe, S. 275 ff.

<sup>59</sup> *Frey*, Vom Gemeinwohl zum Gemeinsinn, in: Münkler/Blum (Hrsg.), Gemeinwohl und Gemeinsinn, Historische Semantiken politischer Leitbegriffe, S. 275 (276).

waltung auch ein Ausdruck des Appells an den „Gemeingeist“ der Bürger<sup>60</sup>, der sich mit dem Gedanken der Nation verband. So nimmt der „Gemeingeist“ auch eine zentrale Stelle in der Nassauer Denkschrift des *Heinrich Friedrich Karl Reichsfreiherr vom und zum Stein* (1757–1831) aus dem Juni 1807 und damit in einem Zentraldokument<sup>61</sup> der reformerischen Konzeption kommunaler Selbstverwaltung ein<sup>62</sup>. Es gelte die Regierung durch „die Kenntnisse und das Ansehen aller gebildeten Klassen zu verstärken, sie alle durch Überzeugung, Teilnahme und Mitwirkung bei den Nationalangelegenheiten an den Staat zu knüpfen, den Kräften der Nation eine freie Tätigkeit und eine Richtung auf das Gemeinnützig zu geben (...)“<sup>63</sup>. Die Beteiligung der Grundeigentümer an der Provinzialverwaltung sah *Stein* so nicht allein durch sinkende Verwaltungskosten und einer Entlastung des Staatshaushalts legitimiert. Weit wichtiger sei die hierdurch geförderte „Belebung des Gemeingeistes und Bürgersinns, die Benutzung der schlafenden oder falsch geleiteten Kräfte und zerstreut liegenden Kenntnisse, der Einklang zwischen dem Geist der Nation, ihren Ansichten und Bedürfnissen und denen der Staatsbehörden, die Wiederbelebung der Gefühle für Vaterland, Selbstständigkeit und Nationalehre“<sup>64</sup>. *Steins* Hoffnung auf jene Implementierung des Gemeingeistes in der Organisation der Verwaltung wird in plastischen Worten zum Ausdruck gebracht: „Der Formenkram und Dienst-Mechanismus in den Kollegien wird durch die Aufnahme von Menschen aus dem Gewirre des praktischen Lebens zertrümmert, und an seine Stelle tritt ein lebendiger, fortstrebender schaffender Geist, und ein aus der Fülle der Natur genommener Reichtum an Ansichten und Gefühlen“<sup>65</sup>. Den Bezug des beteiligten Gemeingeists zum politischen Ziel der nationalen Einheit hat *vom Stein* Anfang der 1820er Jahre nochmals deutlich herausgestellt: „Die reine Bürokra-

<sup>60</sup> Zum Öffentlichkeitsdiskurs grundlegend: *Cancik*, Verwaltung und Öffentlichkeit in Preußen, S. 36 ff.

<sup>61</sup> *Duchhardt*, DÖV 2007, 853 (855), weist der Nassauer Denkschrift im „kollektiven Gedächtnis der Deutschen“ gar einen „fast kanonischen Rang“ zu.

<sup>62</sup> Denkschrift „Über die zweckmäßige Bildung der Obersten und der Provinzial-, Finanz- und Polizei-Behörden in der Preussischen Monarchie“, hier zitiert nach: *Freiherr vom Stein*, Ausgewählte politische Briefe und Denkschriften, hrsg. v. Botzenhart/Ipsen, 2. Aufl. 1986, Nr. 47, S. 109 ff.

<sup>63</sup> *Freiherr vom Stein*, Ausgewählte politische Briefe und Denkschriften, hrsg. v. Botzenhart/Ipsen, 2. Aufl. 1986, Nr. 47, S. 109 (116 f.).

<sup>64</sup> *Freiherr vom Stein*, Ausgewählte politische Briefe und Denkschriften, hrsg. v. Botzenhart/Ipsen, 2. Aufl. 1986, Nr. 47, S. 109 (120).

<sup>65</sup> *Freiherr vom Stein*, Ausgewählte politische Briefe und Denkschriften, hrsg. v. Botzenhart/Ipsen, 2. Aufl. 1986, Nr. 47, S. 109 (120). Im „frommen“, also treuen, „Glauben an Gemeinnützigkeit und Wertbeständigkeit des Schaffens“ besteht auch für die von *Friedrich Ludwig Jahn* begründete Turnerbewegung die Verbindung von Leibesübungen und Stärkung des Strebens nach nationaler Einheit. Die Gemeinnützigkeit des Sports findet hier ihre Anfänge. Siehe: *Friedrich Ludwig Jahn*, Die deutsche Turnkunst, Berlin 1816, hier: Nachdruck München 1979; *Spitzer* (Hrsg.), Die Entwicklung der Leibesübungen in Deutschland: von den Philanthropisten bis zu den Burschenschaftsturnern, 1993.

tie wird ferner dadurch hauptsächlich verderblich, dass sie den Gemeingeist lähmt, der nur durch die unmittelbare Teilnahme am öffentlichen Leben sich bildet, zunächst aus der Liebe zur Genossenschaft, zur Gemeinde, zur Provinz entspringt und sich stufenweise zur Vaterlandsliebe erhebt<sup>66</sup>.

Der Begriff des Gemeingeistes wird schließlich synonym zum Gemeinsinn gebraucht<sup>67</sup>. Als „Tugend des Gemeinsinns“, als „Bürgertugend“ sieht *Karl von Rotteck* (1775–1840) ihn durch die Entgegensetzung zum Egoismus, durch die „Hintansetzung der eigenen persönlichen und ebenso der bloß particulären Interessen“ geprägt an. Der „Gemeingeist“ habe „zu seinem wesentlichen Charakter die Selbstverleugnung, nämlich die Geneigtheit, für die Verwirklichung eines Gesamtzwecks oder für die Beförderung des Gesamtwohls auch persönliche Opfer zu bringen“<sup>68</sup>. Hier klingt ein partizipatorischer Freiheitsbegriff an, der den auf dem klassischen Bildungsideal aufliegenden Gemeinsinn als soziomoralische dynamische Ressource mobilisiert<sup>69</sup>.

Der bürgerliche Gemeinsinn hat sich allerdings vor allem in vielfältigen Formen „zivilgesellschaftlicher“<sup>70</sup> Aktivität niedergeschlagen. Auch wenn sich das politische Leitbild der Bürgernation nicht gegen das monarchische Prinzip durchsetzen konnte, so kann das 19. Jahrhundert gerade deshalb als Zeitalter des Bürgertums beschrieben werden<sup>71</sup>. Die vermeintliche politische Enthaltensamkeit verstellt zu oft den Blick auf das Engagement des Bürgers jenseits des Strebens nach politischer Repräsentation und Beteiligung. Die bürgerliche Stiftungskultur und insbesondere das im 19. Jahrhundert zur Blüte gelangende Vereinsleben<sup>72</sup> füllen Felder des aktiven Gemeinsinns aus<sup>73</sup>. Diese gesellschaftlichen Phänomene sind ihrerseits Anknüpfungspunkte für die steuerrechtliche Anerkennung dieses Gemeinsinns im Gemeinnützigkeitsrecht. Schon in der ersten Hälfte des 19. Jahrhunderts ist ein starker Aufschwung des Vereinslebens fest-

<sup>66</sup> *Freiherr vom Stein*, Bemerkungen über die „Allgemeinen Grundsätze“ des Plans zu einer Provinzialständischen Verfassung, vom 5. November 1822, Ausgewählte politische Briefe und Denkschriften, hrsg. v. Botzenhart/Ipsen, 2. Aufl. 1986, Nr. 154, S. 415 (418 f.).

<sup>67</sup> *von Rotteck*, Gemeingeist oder Gemeinsinn, in: ders./Welcker (Hrsg.), *Das Staats-Lexikon*, Encyklopädie der sämtlichen Staatswissenschaften, 6. Band, 3. Aufl. 1862, S. 284 ff.

<sup>68</sup> *von Rotteck*, Gemeingeist oder Gemeinsinn, in: ders./Welcker (Hrsg.), *Das Staats-Lexikon*, Encyklopädie der sämtlichen Staatswissenschaften, 6. Band, 3. Aufl. 1862, S. 284 (285).

<sup>69</sup> *Frey*, Vom Gemeinwohl zum Gemeinsinn, in: Münkler/Blum (Hrsg.), *Gemeinwohl und Gemeinsinn*, Historische Semantiken politischer Leitbegriffe, S. 275 (276).

<sup>70</sup> *Kocka/Lingelbach*, Schenken, Stiften, Spenden, Geschichte und Gesellschaft 33 (2007), S. 7 f. m. w. Nw.

<sup>71</sup> Statt Vieler: *Gall*, Bürgertum in Deutschland, 1989; *Kocka* (Hrsg.), *Bürgertum im 19. Jahrhundert*, 3. Bände 1988.

<sup>72</sup> *Dann* (Hrsg.), *Vereinswesen und bürgerliche Gesellschaft in Deutschland*, 1984.

<sup>73</sup> *Frey*, Vom Gemeinwohl zum Gemeinsinn, in: Münkler/Blum (Hrsg.), *Gemeinwohl und Gemeinsinn*, Historische Semantiken politischer Leitbegriffe, S. 275 (281 ff.); ders., *Macht und Moral des Schenkens. Staat und bürgerliche Mäzene vom späten 18. Jahrhundert bis zur Gegenwart*, 1999.

zustellen. Neben auf wohltätige Zwecke ausgerichteten Vereinen waren es vor allem Kunst- und Kulturvereine, die dem bürgerlichen Bildungsideal entsprechend zur omnipräsenten Erscheinung wurden<sup>74</sup>. Hierbei verstanden sich Vereine regelmäßig nicht als Widerpart des Staates, sondern sahen sich in einer kompensatorischen und korrespondierenden Rolle<sup>75</sup>. Daneben ist eine starke Zunahme des caritativen und privaten Engagements zu verzeichnen, das versucht, eine Antwort auf die soziale Frage der sich durchsetzenden Industrialisierung und der Verelendung der Arbeiter zu finden. Die Lösung der sozialen Nöte aus Pauperismus und sozialer Frage machte sich erst zum Jahrhundertende der sich formierende Sozialstaat zur Aufgabe.<sup>76</sup> Im Kaiserreich gewannen gemeinnützige Aktivitäten überhaupt eine andere Qualität: Der Bedeutungszuwachs des Stiftungswesens ist auch durch die in Folge der Industrialisierung mögliche Kapitalakkumulation bei Großindustriellen erklärbar. In der wilhelminischen repräsentativen „Kultur der Reichen“<sup>77</sup> treten neben die mäzenatische Förderung von Kunst und Kultur die Förderung der Hygiene und etwa die Förderung des Arbeiterwohnungsbaus<sup>78</sup>. Die Erfahrungen aus der Wirtschaft ermöglichten in ihrer Übertragung eine erhebliche Professionalisierung gerade des Fürsorgesektors<sup>79</sup>. Die Rückschau auf das 19. Jahrhundert und auf die vielfältigen Formen gemeinwohlorientierten Handelns offenbart eine Vielzahl von Faktoren, die die Ausbreitung des Gemeinsinns in der Moderne begünstigten: aus aufgeklärter und liberaler Tugend gespeister sozialreformatorischer Antrieb, der Kampf um politische Freiheit und kommunale Selbstverwaltung, das staatsferne Vereinswesen im Vormärz, die Furcht des Bürgertums vor der sozialen Revolution, der Bedeutungsgewinn von Kunst und Kultur im Selbstbild des Bürgers und schließlich wirtschaftlicher und naturwissenschaftlicher Fortschritt. Auf Gemeinnutz und Gemeinsinn war so auch im Steuerrecht zu reagieren.

<sup>74</sup> Frey, Vom Gemeinwohl zum Gemeinsinn, in: Münkler/Blum (Hrsg.), Gemeinwohl und Gemeinsinn, Historische Semantiken politischer Leitbegriffe, S. 275 (285).

<sup>75</sup> Schuppert, Die Verwaltung 28 (1995), 137 (147 m. w. Nw.).

<sup>76</sup> Hierzu nur: Kingreen, Sozialstaatsprinzip, S. 165 ff., 244 ff.

<sup>77</sup> Frey, Vom Gemeinwohl zum Gemeinsinn, in: Münkler/Blum (Hrsg.), Gemeinwohl und Gemeinsinn, Historische Semantiken politischer Leitbegriffe, S. 275 (297).

<sup>78</sup> Kocka/Frey, Bürgerkultur und Mäzenatentum im 19. Jahrhundert, 1998; Gaethgens/Schieder (Hrsg.), Mäzenatisches Handeln, 1998; Pielhoff, Stifter und Anstifter, Vermittler zwischen „Zivilgesellschaft“, Kommune und Staat im Kaiserreich, in: Geschichte und Gesellschaft 33 (2007), S. 10 ff.

<sup>79</sup> Frey, Vom Gemeinwohl zum Gemeinsinn, in: Münkler/Blum (Hrsg.), Gemeinwohl und Gemeinsinn, Historische Semantiken politischer Leitbegriffe, S. 275 (287 ff. m. w. Nw.).

## 2. Kapitel: Gemeinnützigkeit im modernen Steuerrecht

Die Geschichte des Gemeinnützigkeitsrechts im modernen Steuerrecht beginnt im bürgerlichen Zeitalter. Frühe Steuerbefreiungen finden sich im ersten Drittel des 19. Jahrhunderts, aber erst mit der Ausdifferenzierung des Steuerrechts um die Jahrhundertwende und im ersten Drittel des 20. Jahrhunderts kommt das steuerliche Gemeinnützigkeitsrecht in unterschiedlichsten Steuerarten zum Durchbruch. Im Gemeinnützigkeitsrecht spiegelt sich dabei der Prozess, in dem sich der moderne Staat als Steuerstaat herausbildet, überhaupt wider. Bevor auf die Entwicklung der Gemeinnützigkeit als steuerrechtliches Institut eingegangen wird, sollen deshalb in groben Strichen die Herausbildung des modernen Steuerwesens als Voraussetzung der steuerrechtlichen Gemeinnützigkeit und die Karriere des „Steuerstaats“ nachgezeichnet werden<sup>80</sup>.

### A. Steuern und Steuerstaat als Voraussetzungen der steuerrechtlichen Gemeinnützigkeit

Die Herausbildung der Steuer als wesentliches Finanzierungsinstrument des Staates begleitet die Herausbildung staatlicher Strukturen in der deutschen Geschichte überhaupt<sup>81</sup>: „Ohne Steuer kein Staat“<sup>82</sup>. Die Steuer fungiert als wesentlicher „Modernisierungsfaktor“<sup>83</sup>, der das mittelalterliche Finanzsystem überwunden hat und für den es darin keine Entsprechung gab. Jener dynamische Prozess der Entwicklung und Ausbildung staatlicher Herrschafts- und Verwaltungsstrukturen und des staatlichen Finanzsystems, in dem sich die Steuer als Haupteinnahmequelle zunehmend durchsetzte, wird als Herausbildung des „Steuerstaats“ umschrieben<sup>84</sup>. Obgleich dieser in der Sache schon von *Lorenz von Stein* (1815–1890) beschrieben worden ist<sup>85</sup>, die Steuer gegen Ende

<sup>80</sup> Hierdurch soll verdeutlicht werden, warum etwa mittelalterliche Abgabenbefreiungen, auch wenn sie Ausdruck eines Gemeinnutzausgleichs waren, nicht als Vorläufer der steuerrechtlichen Gemeinnützigkeit anzusehen und in die Untersuchung einzubeziehen sind.

<sup>81</sup> Zur Geschichte der öffentlichen Finanzen: *Ullmann*, *Der deutsche Steuerstaat*, 2005.

<sup>82</sup> So der Titel der Arbeit von *Andreas Schwennicke* aus dem Jahr 1996 zur Herausbildung des Steuerrechts in den Territorien des Heiligen Römischen Reiches von 1600–1800.

<sup>83</sup> *Braun*, Steuern und Staatsfinanzierung als Modernisierungsfaktoren, in: Koselleck (Hrsg.), *Studien zum Beginn der modernen Welt*, S. 241 ff. Anschaulich wird der Wandel auch im „Überschlag“ der feudalen Luxusverbote in die Luxussteuern in der frühen Neuzeit. Dazu: *Stolleis*, *Pecunia Nervus rerum*, 1983.

<sup>84</sup> Hier soll nicht auf die finanzwissenschaftliche Diskussion eingegangen werden, ob der Begriff des Steuerstaats durch den des Fiskalstaates ersetzt werden müsste, um diese Dynamik auch begrifflich abzubilden. So etwa: *Bonney*, *The Rise of the Fiscal State in Europe*, Introduction, S. 1 ff.; *ders.*, *Economic Systems and state Finance*, S. 1 ff. *Heun*, Die Entwicklung des Steuerstaatskonzepts in theoretischer und tatsächlicher Hinsicht, in: Sacksofsky/Wieland (Hrsg.), *Vom Steuerstaat zum Gebührenstaat*, S. 10 (12 m. w. Nw.) bezieht den Begriff des „Finanzstaates“ auf die frühe Neuzeit.

<sup>85</sup> *Von Stein*, *Lehrbuch der Finanzwissenschaft*, 1860, hier: 5. Aufl., 1985, Teil I, S. 119,

des 19. Jahrhunderts auch in der Finanzwissenschaft dominierte und sich in der Disziplinbeschreibung „Steuerstaatslehre“<sup>86</sup> niedergeschlagen hat, ist der Begriff am einflussreichsten von *Joseph Schumpeter* (1883–1950) geprägt worden<sup>87</sup>. Seine Schrift „Die Krise des Steuerstaats“ aus dem Jahr 1918 ist vor allem wegen der Untersuchung von Entstehung und Wesen des Steuerstaats ein Schlüsseltext der Finanzwissenschaft<sup>88</sup>. Hier beobachtet Schumpeter einen geschichtlichen Prozess<sup>89</sup>, in dem die „besondere Bedeutung, die der Steuer innerhalb der Deckung des öffentlichen Bedarfs zukommt, (...) aufs engste mit der Entstehung des modernen Staates verknüpft [ist]“<sup>90</sup>. Die Steuer habe den Staat „nicht nur mit geschaffen. Sie hat ihn auch mitgeformt“<sup>91</sup>. Aus der Finanznot des Ständestaates, dessen mittelalterliche Finanzwirtschaft insbesondere den Finanzbedarf für stehende Heere und für die damit wachsende Administration nicht decken konnte, erwachse der moderne Staat. Dessen erste „Lebensregung“ sei die finanzielle Forderung, daher habe „Steuer soviel mit Staat zu tun, daß der Ausdruck „Steuerstaat“ beinahe als Pleonasmus erscheinen könnte“<sup>92</sup>. Der Steuerstaat beruht nach Schumpeters Analyse auf einem privatwirtschaftlichen Sozialmodell: In der Privatwirtschaft, deren treibende Kraft der „Individualismus“ sei, lebe der Staat wirtschaftlich als „Parasit“<sup>93</sup>. Die Partizipation des

---

123, Theil II, Abth. 1, S. 133 f., 346 ff.: „Seitdem dieselben [d.h. die Steuern, *Anm. d. Verf.*] entstanden sind, haben sie alle anderen Einnahmen des Staats so sehr überragt, daß dieselben neben ihnen fast unbedeutend erscheinen; ja man kann sagen, daß sich in ihnen fast das gesamte wirtschaftliche Staatsbewußtsein des Volkes concentrirt“ (S. 346 f.). Zur Geschichte der Steuern, daselbst, S. 361 ff.

<sup>86</sup> *Schäffle*, Die Steuern, Band I, Allgemeine Steuerlehre, 1895, S. 74 ff.

<sup>87</sup> Hierzu und zur weiteren Entwicklung im Überblick: *Heun*, Die Entwicklung des Steuerstaatskonzepts in theoretischer und tatsächlicher Hinsicht, in: Sacksofsky/Wieland (Hrsg.), Vom Steuerstaat zum Gebührenstaat, S. 10 ff.

<sup>88</sup> Die Schrift ist auch eine Antwort auf die Thesen des Finanzsoziologen *Rudolf Goldscheid*, Staatssozialismus und Staatskapitalismus, 1917, in: *Hickel* (Hrsg.), *Goldscheid/Schumpeter*, Die Finanzkrise des Steuerstaates, S. 40 ff., der vor dem Hintergrund der Kriegsschuldenlasten den Steuerstaat vor dem Untergang sah. Die Kriegsfolgelasten seien nicht durch Abgabensinstrumente sondern allein vom „Unternehmerstaat“ durch eigene Erwerbseinkünfte aus der Beteiligung an Produktionsmitteln abzutragen. Demgegenüber schlug Schumpeter vor, die Frage der Kriegslasten durch ihre Diversifikation in einer Vermögensabgabe zu entschärfen. Siehe: *Schumpeter*, Die Krise des Steuerstaats, S. 46 ff.

<sup>89</sup> Der Finanzgeschichte misst *Schumpeter*, Die Krise des Steuerstaats, S. 7, eine „symptomatische Bedeutung“ zu: „Welches Geistes Kind ein Volk ist, auf welcher Kulturstufe es steht, wie seine soziale Struktur aussieht, was seine Politik für Unternehmungen vorbereiten mag – das und viel anderes noch steht phrasenbefreit darin. Wer ihre Botschaft zu hören versteht, der hört da deutlicher als irgendwo den Donner der Weltgeschichte“.

<sup>90</sup> *Sacksofsky*, Umweltschutz durch nicht-steuerliche Abgaben, S. 130. Siehe auch schon vor Schumpeter *Lorenz von Stein*, Lehrbuch der Finanzwissenschaft, 2. Teil, 1. Abtheilung, 5. Aufl., Leipzig 1885, S. 349: „der Begriff der Steuer dagegen entsteht erst mit der Entwicklung der Idee des Staats“.

<sup>91</sup> *Schumpeter*, Die Krise des Steuerstaats, S. 19.

<sup>92</sup> *Schumpeter*, Die Krise des Steuerstaats, S. 23.

<sup>93</sup> *Schumpeter*, Die Krise des Steuerstaats, S. 26.

Staates am privaten Wirtschaftserfolg ist für den Steuerstaat danach Wesensmerkmal. Von dieser rein deskriptiven Bedeutung, die der Begriff des Steuerstaates bei Schumpeter hatte, hat er sich im rechtswissenschaftlichen Diskurs weit entfernt<sup>94</sup>. Seine Karriere<sup>95</sup> zu einem „fundamentalen Staatsstrukturprinzip“<sup>96</sup> und normativen Prinzip der Finanzverfassung sieht sich allerdings gewichtigen Einwänden ausgesetzt, die jedoch im Rahmen der dieser Arbeit zugrunde gelegten deskriptiven Dimension des Begriffs dahinstehen können<sup>97</sup>.

Für die Herausbildung des steuerlichen Gemeinnützigkeitsrechts soll hier ein kurzer Abriss der historischen Entwicklung zum Steuerstaat genügen: Im mittelalterlichen Feudalsystem ist die Steuer eine außerordentliche Hilfe in der Not, zu der die Untertanen gegenüber dem Herrscher aus dem beiderseitigen Treueverhältnis verpflichtet waren<sup>98</sup>. Der Steuer, seit dem Ausgang des 12. Jahrhunderts mit den Ausdrücken „sutura“ oder „bede“ belegt<sup>99</sup>, fehlt die Verstärkung, die Allgemeinheit und vor allem ein Zwangselement. Schon die Begrifflichkeit „bede“ offenbart die Abhängigkeit der Steuererhebung von der Zustimmung der Betroffenen, ihren Charakter als Hilfeleistung<sup>100</sup>. Das Steuerverwilligungsrecht der Stände begrenzt nicht nur das fürstliche Besteuerungsrecht, es ist hierfür konstitutiv<sup>101</sup>. Das Finanzsystem des „Feudalstaates“ baute ganz wesentlich auf Eigeneinnahmen der Fürsten bzw. seines „Hauses“<sup>102</sup> auf<sup>103</sup>. Neben den Einkünften aus der Domänenwirtschaft, also der Bewirtschaftung

<sup>94</sup> Grundlegend: *Isensee*, Steuerstaat als Staatsform, in: Festschrift Ipsen, 1977, S. 409 ff.

<sup>95</sup> Zur Entwicklung: *Sacksofsky*, Umweltschutz durch nicht-steuerliche Abgaben, S. 138 ff.

<sup>96</sup> *Musil*, Der Staat 46 (2007), 420 (421).

<sup>97</sup> Zum Ganzen: *Sacksofsky*, Umweltschutz durch nicht-steuerliche Abgaben, S. 153 ff. Zur „strukturbedingten“ „Miserie des Steuerrechts und des Steuerstaats“: *Weber-Grellet*, DB 2007, 1717 ff. (Zitat: 1720).

<sup>98</sup> Statt Vieler: *Brunner*, Land und Herrschaft, S. 273 ff.; *Isenmann*, Medieval and Renaissance Theories of State Finance, in: Bonney (Ed.), Economic Systems and State Finance, S. 21 (28 ff.); *Mayer*, Geschichte der Finanzwirtschaft vom Mittelalter bis zum Ende des 18. Jahrhunderts, in: Handbuch der Finanzwissenschaft, 2. Aufl., 1. Band, S. 236 (251 ff.).

<sup>99</sup> *Brunner*, Land und Herrschaft, S. 273; *Thier*, Steuergesetzgebung und Verfassung in der konstitutionellen Monarchie, S. 27; *Zeumer*, Zur Geschichte der Reichssteuern im früheren Mittelalter, 1955.

<sup>100</sup> Zu den Grenzen, diese Bitte abzuschlagen: *Brunner*, Land und Herrschaft, S. 293. Zur „Steuer“ im Mittelalter: *Erler*, Art. Steuern, Steuerrecht, in: Handwörterbuch zur deutschen Rechtsgeschichte, Band IV, Sp. 1964 (1965 ff.).

<sup>101</sup> *Brunner*, Land und Herrschaft, S. 274; *Schwennicke*, „Ohne Steuer kein Staat“, S. 64 ff.; *Schulz*, Das System und die Prinzipien der Einkünfte im werdenden Staat der Neuzeit, S. 55 ff. Auch: *Wagner*, Finanzwissenschaft, Theorie der Besteuerung, S. 278 ff.; *Fricke*, Die Natur der Steuerverwilligung und des Finanzgesetzes, in: Zeitschrift für die gesamte Staatswissenschaft 17 (1861), S. 636 (645 ff., 659 ff.).

<sup>102</sup> Zum „Haus“ als Schlüsselbegriff wiederum: *Brunner*, Land und Herrschaft, S. 240 ff.

<sup>103</sup> Siehe auch: *Isenmann*, The Holy Roman Empire in the Middle Ages, in: Bonney (Ed.), The Rise of the Fiscal State in Europe, S. 243 ff.; *Klein*, Geschichte der öffentlichen Finanzen, S. 8 ff.

eigenen Grundbesitzes<sup>104</sup>, traten insbesondere Einnahmen aus Regalien<sup>105</sup>. Dieses Finanzsystem geriet im ausgehenden Mittelalter in die Krise, weil der fürstliche Bedarf erheblich anstieg. Der Finanzbedarf resultierte aus Aufwendungen für die Aufstellung stehender Heere, die die okkasionell ausgehobenen Lehnstruppen ersetzten. Der Unterhalt einer Armee bedingt den Aufbau einer strukturierten Verwaltung und damit letztlich die Ausbildung staatlicher Herrschaftsausübung, die wiederum den Finanzbedarf steigerte<sup>106</sup>. Die Ursprünge der Steuer liegen in dieser „Not“, sie war der Versuch der Territorialherren, eine verstetigte allgemeine Finanzquelle zur Kriegsfinanzierung zu schaffen<sup>107</sup>. Von Beginn des 17. Jahrhunderts an entwickeln sich Steuern von einer zweckgebundenen Abgabe allmählich zum allgemeinen Bedarfsdeckungsmittel und von der bloß subsidiären Bedarfsergänzung zur verstetigten Haupteinnahmequelle<sup>108</sup>. Der hiermit verbundene „fundamentale Übergangsprozess“<sup>109</sup> findet in den Territorien des Heiligen Römischen Reiches zwischen dem 16. und 18. Jahrhundert – freilich in ganz unterschiedlicher Geschwindigkeit<sup>110</sup> – statt.

Der Umbau des Finanzwesens am Ende des 18. Jahrhunderts konnte mit dem Bedarf kaum mithalten, nicht wenige Territorialstaaten „taumelten am Ende des Ancien régime von einer Finanzkrise in die nächste“<sup>111</sup>. In der Zeit von 1792 bis 1815 kamen die öffentlichen Finanzen wegen der immensen Kosten der

<sup>104</sup> Schulz, Das System und die Prinzipien der Einkünfte im werdenden Staat der Neuzeit, S. 165 ff.; Mayer, Geschichte der Finanzwirtschaft vom Mittelalter bis zum Ende des 18. Jahrhunderts, in: Handbuch der Finanzwissenschaft, 2. Aufl., 1. Band, S. 236 ff. Gerloff, Grundlegung der Finanzwissenschaft, in: Handbuch der Finanzwissenschaft, § 26, S. 1 (51), spricht von einer „grundherrlichen oder oikenmäßigen Domanialwirtschaft“, ohne das in der Sache etwas anderes gemeint wäre.

<sup>105</sup> Dazu: Wieland, Konzessionsabgaben, S. 56; Wegener, Art. Regalien, in: Handwörterbuch der Deutschen Rechtsgeschichte, Band IV, Sp. 472 ff.; Schulz, Das System und die Prinzipien der Einkünfte im werdenden Staat der Neuzeit, S. 79 ff., 108 ff., 219 ff.; Klein, Geschichte der öffentlichen Finanzen, S. 12 ff.; Tautscher, Geschichte der deutschen Finanzwissenschaft, in: Handbuch der Finanzwissenschaft, 1. Band, S. 382 (385 f.).

<sup>106</sup> Zum Ganzen: Forsthoff, Verfassungsgeschichte, S. 41 ff.; Klein, Geschichte der öffentlichen Finanzen, S. 41 ff. (für Preußen); Schwennicke, „Ohne Steuer kein Staat“, S. 102 ff.; Braun, Steuern und Staatsfinanzierung als Modernisierungsfaktoren, in: Koselleck (Hrsg.), Studien zum Beginn der modernen Welt, S. 241 (247 ff.); Erler, Art. Steuern, Steuerrecht, in: Handwörterbuch zur deutschen Rechtsgeschichte, Band IV, Sp. 1964 (1968 f.). Zur „Verspätung“ der Herausbildung der Steuer im Vergleich zu England nur: Vocke, Die Idee der Steuer in der Geschichte, Finanzarchiv 7 (1890), 1 ff.

<sup>107</sup> Statt Vieler: Kruse, StuW 1998, 3 ff.

<sup>108</sup> Gerloff, Die öffentliche Finanzwirtschaft, Band 1, S. 42 ff.; ders., Steuerwirtschaftslehre, in: Handbuch der Finanzwissenschaft, 1. Band, S. 436 (437 ff.). Siehe zu den Anfängen dieser Entwicklung auch: Schulz, Das System und die Prinzipien der Einkünfte im werdenden Staat der Neuzeit, S. 91 ff.

<sup>109</sup> Schwennicke, „Ohne Steuer kein Staat“, S. 10.

<sup>110</sup> Ullmann, Der deutsche Steuerstaat, S. 15 f. Für Preußen schildert Schmoller, Umriss und Untersuchungen zur Verfassungs-, Verwaltungs- und Wirtschaftsgeschichte, 1898, S. 104 ff., die Entwicklung anschaulich.

<sup>111</sup> Ullmann, Der deutsche Steuerstaat, S. 21.

Kriegsführung und der Bedienung der von Frankreich geforderten Kontributionen aus dem Gleichgewicht<sup>112</sup>. Die umfangreichen Säkularisationen im Zuge des Reichsdeputationshauptschlusses ermöglichten zwar letztlich mit der Mediatisierung der kirchlichen Herrschaft erst eine öffentliche Finanzgewalt, sie vermochten aber den Finanzbedarf der Territorien nicht dauerhaft zu decken<sup>113</sup>. Im Laufe des 19. Jahrhunderts belasteten auch die Kosten der Industrialisierung, insbesondere diejenigen des staatlichen Eisenbahnbaus, die öffentlichen Haushalte<sup>114</sup>. Die Steigerung der Einnahmen war ubiquitäres Ziel umgreifender Reformen der Finanzverwaltung, die letztlich zur Durchsetzung der Steuer als flächendeckender Einnahmequelle führten<sup>115</sup>. Setzten die süddeutschen Staaten unter französischem Einfluss vor allem auf den Ausbau eines am Grund- und Gewerbeertrag anknüpfenden allgemeinen Ertragsteuersystem<sup>116</sup>, scheiterte in Preußen eine durchgreifende Steuerreform: Grundsteuerprivilegien des gutsbesitzenden Adels bestanden bis 1861 fort<sup>117</sup>, für die Standesherrn fielen sie erst 1891; die Grundsteuer war nicht vereinheitlicht; die Einführung einer modernen Einkommensteuer scheiterte an Erhebungsproblemen<sup>118</sup>, übrig blieb die Klassensteuer von 1820<sup>119</sup>, die zwar fiskalisch erfolgreich war, jedoch „Elemente der überkommenen ständischen Sozialverfassung“<sup>120</sup> konservierte<sup>121</sup>. An deren Grundmodell hielt auch die klassifizierte Einkommensteuer von 1851<sup>122</sup> unverändert fest<sup>123</sup>. Erst mit der Miquelschen Steuerreform etablierte Preußen 1891 eine allgemeine, progressive Einkommensteuer<sup>124</sup>. Hatte Baden sein Ertragsteu-

<sup>112</sup> Siehe: *Terhalle*, Geschichte der deutschen öffentlichen Finanzwirtschaft vom Beginn des 19. Jahrhunderts bis zum Schlusse des zweiten Weltkrieges, in: Handbuch der Finanzwissenschaft, 2. Aufl., 1. Band, S. 273 (275 ff.).

<sup>113</sup> *Knecht*, Der Reichsdeputationshauptschluss, S. 50 ff.; *Droege*, Staatsleistungen, S. 160 ff.

<sup>114</sup> Hier nur: *Henning*, Die Industrialisierung in Deutschland, S. 159 ff., 240 ff.

<sup>115</sup> Der Erfindungsreichtum in der Eröffnung neuer Steuerquellen, insbesondere auch der „indirekten“ Akzisen war sicher auch vom Einsatz der Besteuerung als polizeirechtliches Lenkungsinstrument inspiriert. Für das 18. Jahrhundert findet sich eine anschauliche Aufzählung solcher Abgaben bei *Vocke*, Die Idee der Steuer in der Geschichte, Finanzarchiv 7 (1890), 1 (78 ff.).

<sup>116</sup> Zum Ganzen: *Ullmann*, Der deutsche Steuerstaat, S. 28 ff.

<sup>117</sup> *Thier*, Steuergesetzgebung und Verfassung in der konstitutionellen Monarchie, S. 54.

<sup>118</sup> *Ullmann*, Der deutsche Steuerstaat, S. 29 ff. m. w. Nw.; *Thier*, Steuergesetzgebung und Verfassung in der konstitutionellen Monarchie, S. 37 ff.

<sup>119</sup> Gesetz v. 30. 5. 1820, GSlg. 1820, S. 140. Dazu auch *Mathiak*, Zwischen Kopfsteuer und Einkommensteuer: Die preußische Klassensteuer von 1820; *ders.*, FR 2007, 544 (545).

<sup>120</sup> *Thier*, Steuergesetzgebung und Verfassung in der konstitutionellen Monarchie, S. 49.

<sup>121</sup> Siehe: *Fuisting*, Die geschichtliche Entwicklung des Preußischen Steuersystems, S. 10 ff., 24 ff.

<sup>122</sup> Gesetz v. 1. 5. 1851, GS. 1851, S. 193.

<sup>123</sup> Zu dieser: *Fuisting*, Die geschichtliche Entwicklung des Preußischen Steuersystems, S. 43 ff.; *Mathiak*, *StuW* 2001, 324 ff.

<sup>124</sup> Gesetz v. 24. 6. 1891, GSlg. 1891, S. 175 ff. Dazu: *Thier*, Steuergesetzgebung und Verfassung in der konstitutionellen Monarchie, 1999; *Mathiak*, FR 2007, 544 (548 ff. m. w. Nw.).

ersystem schon 1884 um eine Einkommensteuer ergänzt, so führte Bayern sie erst im Jahr 1910 ein<sup>125</sup>. Nur Elsass-Lothringen und die beiden Mecklenburg setzten auch zu Beginn des ersten Weltkrieges ganz auf Objektsteuern<sup>126</sup>. Noch bis zum ersten Weltkrieg haben die deutschen Einzelstaaten ihre Ausgaben aber überwiegend nicht durch steuerliche Einnahmen gedeckt<sup>127</sup>. Es bleibt danach festzuhalten: Nach Anfängen steuerrechtlicher Gemeinnützigkeit kann erst nach dem Wandel zum modernen Steuerstaat gesucht werden. Zwar ist der Hinweis zutreffend, dass auch die mittelalterlichen Abgaben und Dienstpflichten Befreiungen für Leistungen im Gemeindienst kannten<sup>128</sup>, nur weisen deren Anknüpfungspunkte der „bede“ und „stitura“ keine hinreichende Ähnlichkeit zu modernen Steuern auf<sup>129</sup>. Die systematische Bedeutung der Steuer im Rahmen der Staatsfinanzierung war ihrerseits im Laufe des 19. Jahrhunderts keineswegs vergleichbar mit derjenigen, die die Steuer im Laufe des 20. Jahrhunderts erlangt hat. Erst die Ausdifferenzierung des Steuerrechtssystems, die Etablierung der unterschiedlichen Steuerarten schafft den Rahmen, innerhalb dessen sich auch die steuerrechtliche Gemeinnützigkeit entfalten kann.

### B. Gemeinnützigkeit im Zivilrecht – Blaupause eines organisationsgebundenen Förderkonzepts?

Gemeinnützigkeit findet sich als Rechtsbegriff zunächst auch nicht im Steuerrecht, sondern im preußischen Allgemeinen Landrecht von 1794. Dieses benutzte den Begriff der Gemeinnützigkeit als materielles Kriterium, an das die Genehmigungsfähigkeit rechtsfähiger privilegierter Corporationen geknüpft wurde. Nach § 25 II 6 prALR kamen die „Rechte der Corporationen und Gemeinen nur solchen vom Staate genehmigten Gesellschaften zu, die sich zu einem fortdauernden gemeinnützigen Zwecke verbunden haben“. Jene wurden im preußischen Allgemeinen Landrecht ausdrücklich als „moralische Personen“ bezeichnet<sup>130</sup> und letztlich in einem hierarchischen Stufenbau von Personenmehrheiten – von der Familie, über die Corporationen, die Stände, Kirchen bis hin zu staatlichen Gesellschaften – eingeordnet. Dem Landrecht gelang mit der Ausrichtung an einem „fortdauernden gemeinnützigen Zweck“ immerhin eine

---

Und zeitgenössisch: *Fuisting*, Die geschichtliche Entwicklung des Preußischen Steuersystems, S. 56 ff.

<sup>125</sup> Gesetz v. 14. 8. 1910, GVBl. 1910, S. 493 ff.

<sup>126</sup> *Ullmann*, Der deutsche Steuerstaat, S. 46 f.

<sup>127</sup> Für die Haushaltsjahre 1913/1914 nennt *Ullmann*, Der deutsche Steuerstaat, S. 47, einen Anteil von 45% aus Steuern, von 27% aus Erwerbseinkünften, von 19% aus Verwaltungseinnahmen und von 8% aus Anleihen.

<sup>128</sup> *Geserich*, in: Kirchhof/Söhn/Mellighoff, EStG, Kommentar, § 10b Rdn. A 171.

<sup>129</sup> Wie hier mit Nachweisen zur Auseinandersetzung in der Finanzrechtsgeschichte Anfang des 20. Jahrhunderts: *Schennicke*, „Ohne Steuer kein Staat“, S. 9 f.

<sup>130</sup> Siehe § 81 II 6 prALR.

„wesentliche Erweiterung“ der überkommenen Typologie der „pia corpora“, der auf milde, fromme oder wohlthätige Zwecke ausgerichteten „Anstalten“<sup>131</sup>. Dem naturrechtlichen Ordnungsprinzip des Landrechts, das als solches schon von *Otto von Gierke* (1841–1921) beschrieben worden ist<sup>132</sup>, folgte die Konzessionspraxis in Preußen wohl bis zum preußischen Aktiengesetz vom 9. 11. 1843<sup>133</sup>. Zwar gelang es *Carl Friedrich von Savigny* (1779–1861) im Gesetzgebungsverfahren der „moralischen Person“ die vom Gemeinnutz entkoppelte juristische Person entgegenzusetzen, die Konzessionspraxis zeigte sich allerdings hiervon unbeeindruckt<sup>134</sup>.

Schließlich zieht sich der Begriff Gemeinnützigkeit auch bis hinein in die Entstehungsgeschichte des bürgerlich-rechtlichen Vereins, beschrieb doch die erste Entwurfsfassung den nichtwirtschaftlichen Verein i. S. d. § 21 BGB als „gemeinnützigen Verein“<sup>135</sup>. Die Konzeption der juristischen Person zwischen Savignys Rechtsfiktion<sup>136</sup> und der Gegenposition Otto von Gierkes, der „realen Verbandspersönlichkeit“<sup>137</sup>, bildet das Hintergrundrauschen der Gemeinnützigkeitsvorstellungen im Zivilrecht<sup>138</sup>. Die Anerkennung der Gemeinwohlförderlichkeit organisierter Privater durch den Staat erfolgt hier primär nicht etwa durch Belastungsbefreiungen, sondern durch die Zurverfügungstellung einer adäquaten Rechtsform<sup>139</sup>. Es bedürfte hier sicher genauerer Untersuchung, jedenfalls scheint die spätere Rechtsformanbindung im steuerlichen Gemeinnützigkeitsrecht durch diese außersteuerlichen Entwicklungen vorbereitet, wenn nicht gar bedingt zu sein.

<sup>131</sup> *Jacoby*, Die Gemeinnützigkeit, S. 6. Die ursprünglich kirchenrechtlichen „piae causae“ finden sich auch im sächsischen Sachenrecht in der Beschreibung „milder Stiftungen“, die auf das „gemeine Beste“ ausgerichtet sind. Siehe: *Curtius*, Handbuch des in Chursachsen geltenden Civilrechts, Band 2, S. 22, § 429.

<sup>132</sup> *Gierke*, Das deutsche Genossenschaftsrecht, Band IV, S. 276 ff. Dazu auch: *Baums*, in: Gesetz über die Aktiengesellschaften für die königlich Preussischen Staaten, S. 20 f.

<sup>133</sup> Hierzu: *Baums*, in: Gesetz über die Aktiengesellschaften für die königlich Preussischen Staaten, S. 27 f.; *Reimer/Waldhoff*, FR 2002, 318 (319 f.).

<sup>134</sup> *Baums*, in: Gesetz über die Aktiengesellschaften für die königlich Preussischen Staaten, S. 35. Auch das Aktiengesetz aus dem Jahr 1884 kannte noch die Kategorie „gemeinnützigen Unternehmungen“ (siehe Art. 207 a AktG 1884), der insbesondere Unternehmen der Daseinsvorsorge, so der Betrieb von Sekundärbahnen, Kanälen, Wasserstraßen, Verkehrsverbindungen, Gas-, Wasser und Badeanstalten, angehörten. So berichtet aus den Beratungen – ohne Fundstelle – *Kraft*, Die steuerrechtliche Gemeinnützigkeit, in: Vierteljahresschrift für Steuer- und Finanzrecht 6 (1932), 315 (318).

<sup>135</sup> Siehe: *Mugdan I*, Protokolle S. 603. Dazu auch: *Trzaskalik*, StuW 1986, 219 (220); *Herbert*, Der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb, S. 4 ff.

<sup>136</sup> *Savigny*, System des heutigen Römischen Rechts, Bd. II, §§ 60, 85.

<sup>137</sup> *Gierke*, Das Wesen der menschlichen Verbände, S. 23, 26 f.

<sup>138</sup> Hierzu nur: *Kingreen*, Sozialstaatsprinzip, S 177 ff.

<sup>139</sup> *Reimer/Waldhoff*, FR 2002, 318 (319).

### C. Steuerrechtliche Gemeinnützigkeit vom Beginn des 19. Jahrhunderts bis zum Ende des Kaiserreichs

Obwohl der Steuerstaat erst langsam mit der Herausbildung des Interventions- und Sozialstaates ab der zweiten Hälfte des 19. Jahrhunderts bzw. zu Beginn des 20. Jahrhunderts zu „voller Blüte“<sup>140</sup> gelangte, finden sich im Verlaufe des 19. Jahrhunderts schon vereinzelt Ansätze eines steuerlichen Gemeinnützigkeitsrechts<sup>141</sup>.

Frühe Steuerbefreiungen wegen Gemeinnützigkeit lassen sich im Grundsteuerrecht nachweisen. So enthält das „Handbuch der Steuer-Regulierung“ von *Johann Paul Harl* (1772–1842)<sup>142</sup> eine Wiedergabe eines am 9. Juli 1812 zu Dresden erlassenden Mandats des sächsischen Königs über die Einführung einer Grundabgabe, in dessen § 75 eine Steuerbefreiung angeordnet wird zugunsten der „zu gemeinnützigen Zwecken bestimmten öffentlichen Gebäude, mit Ausschluß der im selbigen befindlichen Behältnisse, welche als Dienstwohnungen zu betrachten oder gar vermietet werden“<sup>143</sup>. Auch in Preußen lässt eine Kabinettsorder vom 8. Juni 1834 die Befreiung von Kommunalsteuern für Grundstücke, die „wegen ihrer Bestimmung zu öffentlichen oder gemeinnützigen Zwecken“ von Staatssteuern befreit sind, zu<sup>144</sup>. Auffällig an diesen Steuerbefreiungen ist der Gleichlauf gemeinnütziger und öffentlicher Zwecke.

In ähnlicher Weise wurde durch das preußische Gesetz betreffend die gemeinnützigen Aktien-Baugesellschaften vom 2. März 1867, diesen Sportel- und Stempelfreiheit gewährt<sup>145</sup>. § 2 des Gesetzes definiert gemeinnützige Aktiengesellschaften als solche, „deren durch Statut bestimmter Zweck ausschließlich darauf gerichtet ist, unbemittelten Familien gesunde und zweckmäßig einge-

<sup>140</sup> Siehe für das 19. Jahrhundert den Hinweis bei *Lorenz von Stein*, Lehrbuch der Finanzwissenschaft, 2. Teil, 1. Abtheilung, 5. Aufl., Leipzig 185, S. 385: „Das Erste, was in diesem Sinne unser Jahrhundert als die erste Forderung der Vergangenheit verwirklicht hat, ist die von nun an untrennbare Verbindung des ganzen Steuerwesens mit dem Staatswesen, und zwar auf seinen beiden Gebieten, dem der Verfassung und dem der Verwaltung“. Für den Wohlfahrts- und Interventionsstaat: *Heun*, Die Entwicklung des Steuerstaatskonzepts in theoretischer und tatsächlicher Hinsicht, in: *Sacksofsky/Wieland* (Hrsg.), Vom Steuerstaat zum Gebührenstaat, S. 10 (13). Siehe auch: *Webber/Wildavsky*, A History of Taxation and Expenditure in the Western World, S. 332 ff.; *Jenetzky*, System und Entwicklung des materiellen Steuerrechts in der wissenschaftlichen Literatur des Kameralismus von 1680–1840, S. 73.

<sup>141</sup> Anders: *Wallenhorst/Halaczinsky*, Die Besteuerung gemeinnütziger Vereine, Stiftungen und der juristischen Personen des öffentlichen Rechts, Kapitel C Rdn. 8, wonach sich erste Bestimmungen erst in den 1920er Jahren fänden.

<sup>142</sup> Artikel „Harl, Johann Paul“ von Karl Theodor von Inama-Sternegg in: *Allgemeine Deutsche Biographie*, herausgegeben von der Historischen Kommission bei der Bayerischen Akademie der Wissenschaften, Band 10 (1879), S. 601–602.

<sup>143</sup> *Harl*, Handbuch der gesammten Steuer-Regulierung, Erster Band, S. 322 ff., 332 f.

<sup>144</sup> Kabinettsorder v. 8. 6. 1834, GSlg. 1984, S. 87. Dazu: *PreußOVG*, v. 30. 3. 1915, E 69, 208 f.

<sup>145</sup> *GSl.* 1867, S. 385.

richtete Wohnungen (...) zu verschaffen und deren Statut die an die Gesellschaften zu verteilende Dividende auf höchstens fünf Prozent ihrer Antheile beschränkt, auch den Gesellschaftern für den Fall der Auflösung der Gesellschaft nicht mehr als den Nominalwerth ihrer Antheile zusichert, den etwaigen Rest des Gesellschaftsvermögens aber für gemeinnützige Zwecke bestimmt“.

Eine entsprechende Regelung findet sich auch im Stempelsteuerrecht, das für die Anknüpfung der Steuerbefreiung an die abstrakt umschriebene Gemeinnützigkeit eine Vorreiterrolle spielte<sup>146</sup>. So findet sich schon in den Stempeltarifen des Änderungsgesetzes des Reichsstempelgesetzes des Jahres 1881 im Jahr 1894<sup>147</sup> eine Befreiung für Aktiengesellschaften, „welche nach Entscheidung des Bundesraths ausschließlich gemeinnützigen Zwecken dienen, den zur Verteilung gelangenden Reingewinn satzungsmäßig auf eine höchstens vierprozentige Verzinsung der Kapitaleinlagen beschränken, auch bei Ausloosungen oder für den Fall der Auflösung nicht mehr als den Nennwerth ihrer Antheile zusichern und bei der Auflösung den etwaigen Rest des Gesellschaftsvermögens für gemeinnützige Zwecke bestimmen“. Zudem mussten die Leistungen der Gesellschaften auch für die „minder begüterten Volksklassen“ bestimmt sein<sup>148</sup>. Eine ähnliche, auf den Wohnungsbau für „unbemittelte Familien“ beschränkte, aber personal auf Genossenschaften und Gesellschaften mit beschränkter Haftung erweiterte Regelung traf das preußische Stempelsteuergesetz des Jahres 1895, das den Begriff der Gemeinnützigkeit aber nur im Rahmen der Vermögensbindung benutzte<sup>149</sup>. Schon in diesen frühen Befreiungsnormen wird auf die ausschließliche Zweckausrichtung, auf das formelle Kriterium der statutarischen Zweckverfolgung, auf das (beschränkte) Ausschüttungsverbot an die Gesellschafter, die Vermögensbindung abgestellt – und damit auf Kriterien, die auch heute nach §§ 55, 56, 59 AO Voraussetzungen der Gemeinnützigkeit sind.

Im Gewerbesteuerrecht fand sich mit § 3 Nr. 4 GewStG 1891<sup>150</sup> eine Befreiung zugunsten der „zu gemeinnützigen Zwecken dienenden Geld- und Kreditanstalten“<sup>151</sup>. Auch in der sich nur langsam durchsetzenden Besteuerung der juristischen Personen des Zivilrechts finden sich alsbald Befreiungsnormen wegen Gemeinnützigkeit. Hatte in Preußen erst das Einkommensteuergesetz von

<sup>146</sup> Vgl. *Jacoby*, Die Gemeinnützigkeit, S. 9f.; *Kraft*, Die steuerrechtliche Gemeinnützigkeit, in: Vierteljahresschrift für Steuer- und Finanzrecht 6 (1932), 315 (316ff.).

<sup>147</sup> Gesetz zur Abänderung des Gesetzes, betreffend die Erhebung von Reichsstempelabgaben, v. 27. 4. 1894, RGBl. 1894, S. 369.

<sup>148</sup> Gesetz zur Abänderung des Gesetzes, betreffend die Erhebung von Reichsstempelabgaben, v. 27. 4. 1894, RGBl. 1894, S. 369 (373f.).

<sup>149</sup> § 5 Abs. 1 lit. g. Stempelsteuergesetz, v. 31. 7. 1895, GSlg. S. 413. Hierzu auch: *Kraft*, Die steuerrechtliche Gemeinnützigkeit, in: Vierteljahresschrift für Steuer- und Finanzrecht 6 (1932), 315 (317); *Boehm/Sonntag*, Das preußische Stempelsteuergesetz, S. 31f.; *Heinitz*, Kommentar zum Preußischen Stempelsteuergesetz, S. 77f.; *Quednan*, Kommentar zum Preußischen Stempelsteuergesetz, S. 54f.

<sup>150</sup> GS. 1891, S. 205.

<sup>151</sup> Dazu: *Fuisting*, Die preußischen direkten Steuern, Band 3, S. 44ff.

1891 die subjektive Steuerpflicht auch auf Aktiengesellschaften, eingetragene Genossenschaften und andere juristische Personen erstreckt<sup>152</sup>, so wurde schon im Rahmen der Novelle des Jahres 1906 eine Befreiungsnorm aufgenommen. § 1 Abs. 2 Nr. 2 preußisches EStG 1906 befreite Gesellschaften mit beschränkter Haftung von der Steuer, „deren Einkünfte satzungsgemäß ausschließlich zu gemeinnützigen, wissenschaftlichen oder künstlerischen Zwecken zu verwenden sind“<sup>153</sup>. Die heutige Trias gemeinnütziger, mildtätiger und kirchlicher Zwecke nach §§ 52 bis 54 AO taucht in ähnlicher Weise schon im württembergischen Erbschaftsteuergesetz aus dem Jahr 1881<sup>154</sup> und im Reichserbschaftsteuergesetz des Jahres 1906 auf; dieses begrenzte den Steuersatz auf 5% für einen „Erwerb, der anfällt solchen inländischen Stiftungen, Gesellschaften, Vereinen oder Anstalten, die ausschließlich kirchliche, mildtätige oder gemeinnützige Zwecke verfolgen“ sowie „für Zuwendungen, die ausschließlich kirchlichen, mildtätigen oder gemeinnützigen Zwecken“ gewidmet sind, sofern die „Verwendung zu dem bestimmten Zwecke gesichert und die Zuwendung nicht auf einzelne Familien oder bestimmte Personen beschränkt ist“<sup>155</sup>.

Auch die neuen Reichsgesetze zum Zweck der Kriegsfinanzierung im Vorfeld und im Verlaufe des ersten Weltkrieges sahen die Steuerbefreiung wegen Gemeinnützigkeit vor. So findet sich in § 11 Abs. 2 Nr. 1 des Wehrbeitragsgesetzes 1913 eine den Befreiungen im Stempelsteuerrecht ähnliche Abgabenbefreiung für „inländische Gesellschaften, welche nach der Entscheidung des Bundesrates ausschließlich gemeinnützigen Zwecken, insbesondere auch der Förderung der minderbemittelten Bevölkerung dienen“<sup>156</sup>. Auch von der Besteuerung der Kriegsgewinne wurden „Gewinnbeträge, die zu ausschließlich gemeinnützigen Zwecken bestimmt worden sind und deren dauernde Verwendung zu solchen Zwecken gesichert ist“, ausgenommen<sup>157</sup>. Schließlich klingt erstmals im kurz vor Kriegsende erlassenen neuen Umsatzsteuergesetz der Ge-

<sup>152</sup> Zum Ganzen: *Rasenack*, Theorie der Körperschaftsteuer, S. 31 ff.; *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, S. 723 f. Und schon: *Wagner*, Finanzwissenschaft, Theorie der Besteuerung, S. 419 ff.

<sup>153</sup> GSl., 1906, S. 241.

<sup>154</sup> Art. 3 C des G. v. 24. 3. 1881, betreffend die Erbschafts- und Schenkungssteuer, Reg. Bl. 1881, S. 1139. Der Hinweis findet sich bei: *Hammer*, StuW 2001, 19 (20).

<sup>155</sup> § 12 Nr. 2, 3 Gesetz, Erbschaftsteuergesetz, Anlage 4 des G., betreffend die Ordnung des Reichshaushalts und die Tilgung der Reichsschuld, v. 3. 6. 1906, RGBl. 1906, S. 620. Zur Verwaltungs- und Rechtsprechungspraxis hierzu: *Kraft*, Die steuerrechtliche Gemeinnützigkeit, in: Vierteljahresschrift für Steuer- und Finanzrecht 6 (1932), 315 (319 ff.).

<sup>156</sup> G. über einen einmaligen außerordentlichen Wehrbeitrag, v. 3. 7. 1913, RGBl. 1913, S. 505.

<sup>157</sup> § 1 Abs. 3 des G. über vorbereitenden Maßnahmen zur Besteuerung der Kriegsgewinne, v. 24. 12. 1915, RGBl. 1915, S. 837, nach dessen § 7 auch vom Bundesrat als gemeinnützig anerkannte Gesellschaften von der Bildung einer Sonderrücklage ausgenommen worden. Die Steuerbefreiung für Gewinne wurde aufrechterhalten in § 22 Abs. 1 des Kriegssteuergesetzes v. 21. 6. 1916, RGBl. 1916, S. 561, sowie in § 28 des Gesetzes über eine außerordentliche Kriegsabgabe für das Rechnungsjahr 1918 v. 28. 7. 1918, RGBl. 1918, S. 964.

danke der Nichtgewerblichkeit, des Wettbewerbsschutzes als Grenze der Befreiung wegen Gemeinnützigkeit an. Nach § 3 Abs. 1 Nr. 2 UStG 1918 wurden Unternehmen, „deren Zwecke ausschließlich gemeinnützige oder wohltätige sind, soweit es sich nicht um solche Umsätze dieser Unternehmen handelt, die auf Gewinnerzielung gerichtet sind“, nach Maßgabe einer nunmehr von der obersten Landesfinanzbehörde zu treffenden förmlichen Anerkennung befreit<sup>158</sup>.

Ungeachtet der aufgezählten Gesetze hatte sich die steuerliche Gemeinnützigkeit im Laufe des 19. Jahrhunderts und zu Beginn des 20. Jahrhunderts in der rechtlichen Ausgestaltung noch nicht zu einem „allgemeinen Teil“ der Steuerbefreiungen ausgebildet, ein abstrakter Begriff von Gemeinnützigkeit sich in der gesetzlichen Regelungstechnik noch nicht flächendeckend durchgesetzt. Zahlreiche Steuergesetze befreiten zwar schon in der ersten Hälfte des 19. Jahrhunderts milde und fromme Stiftungen, wohltätige soziale Anstalten – wie Spitäler, Armen- und Waisenhäuser und Bildungseinrichtungen, wie die Universitäten, von Steuern<sup>159</sup>, sie benutzen aber nicht den Begriff „gemeinnützig“<sup>160</sup>. Ein spätes Beispiel hierfür bildet das württembergische Gesetz, betreffend die Grund-, Gebäude- und Gewerbesteuer aus dem Jahr 1873, das zum öffentlichen Gebrauch dienende Grundflächen und zu öffentlichen Zwecken dienende Gebäude, die keinen ökonomischen Nutzen abwarfen, von den genannten Steuern befreite<sup>161</sup>. In eine umfassende rechtshistorische Untersuchung des Gemeinnützigkeitsrechts müssten daher eine Vielzahl ganz unterschiedlicher Steuernormen auf der Ebene der Territorialstaaten bzw. Länder einbezogen werden<sup>162</sup>. Hier soll diese Rechtsentwicklung nicht mehr im Einzelnen nachvollzogen werden, die beschriebenen Normbestände lassen aber ohnedies zwei wesentliche Beobachtungen zu: Die steuerliche Gemeinnützigkeit löst sich zum einen nur langsam aus der staatlichen Sphäre. Private Akteure, die wegen ihrer staatsentlastenden Tätigkeiten steuerbefreit werden, treten, ohne zugleich dem Staat zugerechnet zu werden, nur langsam in den Fokus der Steuergesetzgeber. Zum anderen lässt sich keine widerspruchsfreie, konsistente Struktur „der“ Gemeinnützigkeit beschreiben.

Zum ersten Gesichtspunkt: Die Steuerfreiheit wurde schon zu Beginn des 19. Jahrhunderts wegen des Ideals der Allgemeinheit der Besteuerung als rechtfert-

<sup>158</sup> Umsatzsteuergesetz v. 26. 7. 1918, RGBl. 1918, S. 779.

<sup>159</sup> Jenetzky, System und Entwicklung des materiellen Steuerrechts in der wissenschaftlichen Literatur des Kameralismus von 1680–1840, S. 163. Ein Beispiel bietet etwa die Hessische Allgemeine Vermögens-Steuer-Verordnung v. 8. 11. 1806, wiedergegeben bei: Harl, Handbuch der gesamten Steuer-Regulierung, Erster Band, S. 533.

<sup>160</sup> Siehe zu weiteren Beispielen: Nullmeyer, Der Begriff der Gemeinnützigkeit im deutschen Steuerrecht, S. 2 ff.

<sup>161</sup> Art. 2 Abs. 1 Nr. 3, 5 G. v. 28. 4. 1973, Reg. Bl. 1873, S. 127. Dazu: Hammer, StuW 2001, 19 (20).

<sup>162</sup> Andeutungen bei: Nullmeyer, Die Gemeinnützigkeit im deutschen Steuerrecht, S. 8 ff.

tigungsbedürftig angesehen. Dies zeigt etwa die kontroverse Diskussion der Frage, ob fromme Stiftungen besteuert werden sollten.<sup>163</sup> Begründet wird die Steuerfreiheit auch schon in der späten Kameralistik mit dem Gedanken der Entlastung des Staates von dessen Aufgaben, verbunden mit der Zurechnung der befreiten Einrichtungen zur „Wohlfahrtsanstalt“ Staat<sup>164</sup>. So führt etwa der Kameralist *Johann Paul Harl* (1772–1842)<sup>165</sup> in seinem 1827 erschienenen „Handbuch der gesammten Steuer-Regulirung“ zur Rechtfertigung der Steuerbefreiung milder Stiftungen, „welche der Volks-Bildung und Armen-Pflege gewidmet“ sind, „aller Invaliden-, Witwen- und Waisenanstalten, aller Kranken- und Armenhäuser“ aus, dass der Staat, „wenn sie nach der Besteuerung ein Defizit bekommen“, ihnen „selbst zur Hülfe kommen“ müsse<sup>166</sup>. Der Staat könne das Verhungern der Armen nicht „gleichgültig ansehen“. Es sei seine Pflicht, „zum Behufe der nothwendigsten Bildung des Volkes und Versorgung der Armen – wenn die vorhandenen Fonds nicht zureichen – entweder von seinen ordentlichen Einkünften einen Beitrag zu leisten oder besondere Landes- oder Kommunalsteuern deshalb auszuschreiben“<sup>167</sup>. Letztlich ist es also die Finanzierungsverantwortung des Staates gegenüber den steuerbefreiten Einrichtungen, die Ersparnis eigener, ansonsten nötiger Aufwendungen, die die Befreiung rechtfertigt – ein Gedanke, der sich im späten 19. Jahrhundert ebenso findet<sup>168</sup> und der die Rechtfertigung des Gemeinnützigkeitsrechts bis heute bestimmt<sup>169</sup>. Gewandelt hat sich freilich schon im Laufe des 19. Jahrhunderts das Verhältnis von Staat zu Privaten, das mit der Befreiung einhergeht. Werden die „öffentlichen“ Körperschaften und Anstalten anfangs dem Staat zugerechnet, setzt sich in der zweiten Hälfte des 19. Jahrhunderts langsam auch die Befreiung bei Verfolgen gemeinnütziger Zwecke durch Private durch<sup>170</sup>.

Zum zweiten Gesichtspunkt: Auch dort, wo der Gesetzgeber einen abstrakten Begriff der Gemeinnützigkeit schon im Normtext verwendet, bleibt die Bedeutung schillernd. Dies führte in der Anwendung der gemeinnützigkeitsrecht-

<sup>163</sup> Hier nur die Auseinandersetzung zwischen *Stephani*, Dürfen Stiftungen besteuert werden?, Augsburg 1810, und *Andree*, Fromme Stiftungen, Landshut 1811.

<sup>164</sup> *Jenetzky*, System und Entwicklung des materiellen Steuerrechts in der wissenschaftlichen Literatur des Kameralismus von 1680–1840, S. 163.

<sup>165</sup> Artikel „Harl, Johann Paul“ von *Karl Theodor von Inama-Sternegg* in: Allgemeine Deutsche Biographie, herausgegeben von der Historischen Kommission bei der Bayerischen Akademie der Wissenschaften, Band 10 (1879), S. 601–602.

<sup>166</sup> *Harl*, Handbuch der gesammten Steuer-Regulirung, Erster Band, S. 532.

<sup>167</sup> *Harl*, Handbuch der gesammten Steuer-Regulirung, Erster Band, S. 532f.

<sup>168</sup> *Antoni*, Die Steuersubjekte im Zusammenhalte mit der Durchführung der Allgemeinheit der Besteuerung nach den in Deutschland geltenden Staatssteuergesetzen, in: Finanzarchiv 5 (1888), 382 (489ff.). Siehe später auch: *Myrbach-Rheinfeld*, Grundriß des Finanzrechts, S. 80.

<sup>169</sup> Statt Vieler: *Seer*, Gemeinwohlzwecke und steuerliche Entlastung, in: DStJG 26 (2003), 11 (14ff.).

<sup>170</sup> *Nullmeyer*, Der Begriff der Gemeinnützigkeit im deutschen Steuerrecht, S. 10.

lichen Tatbestände zu erheblicher Rechtsunsicherheit. Einerseits mangelte es an Konkretisierungen des Begriffs, andererseits gab es auch Unterschiede in der gesetzlichen Ausgestaltung. Ein förmliches Anerkennungsverfahren durch den Bundesrat kannten nur die Reichsstempelsteuergesetze und die hieran anknüpfenden Wehrbeitragsnormen. Während das Stempelsteuerrecht etwa auch die Vermögensbindung zu gemeinnützigen Zwecken bei Auflösung der Gesellschaft vorsah, fehlte eine solche Bestimmung im Einkommensteuerrecht. Die Frage einer harmonisierenden Auslegung wurde diskutiert<sup>171</sup>. Entsprechende Inkonsistenzen offenbarte auch die ertragsteuerliche Anerkennung der Spende, also die Möglichkeiten des steuermindernden Abzugs privaten gemeinwohlwirksamen Aufwands<sup>172</sup>. Zwar war ein ausdrücklicher Abzugstatbestand sowohl dem preußischen Einkommensteuergesetz des Jahres 1891 bzw. 1906<sup>173</sup> als auch dem Gewerbesteuerrecht<sup>174</sup> fremd, während das preußische Oberverwaltungsgericht es aber regelmäßig ablehnte, gemeinnützige Zuwendungen als „Werbungskosten“ abzuziehen<sup>175</sup>, ließ es den Gewerbeertrag mindernden Abzug solcher Zuwendungen als Betriebskosten zu<sup>176</sup>. Am Vorabend der Revolution bot das Gemeinnützigkeitsrecht so ein zerrissenes und unübersichtliches Bild, in dem sich übergreifende dogmatische oder nur gesetzliche Strukturen kaum ausmachen lassen. Auch hier spiegelt das Gemeinnützigkeitsrecht den unübersichtlichen Zustand des weitgehend territorial zersplitterten Steuerrechts wider.

#### D. Gemeinnützigkeitsrecht in Krise und Republik

In der Weimarer Republik kommt das Gemeinnützigkeitsrecht zur systematischen Entfaltung und durchzieht weite Teile des Steuerrechts. Neben einer langsamen Konsolidierung der Grundstrukturen der steuerlichen Gemeinnützigkeit ist die Weimarer Zeit von dem Bemühen geprägt, die abstrakten und relativ unbestimmten gesetzlichen Vorgaben durch eine Vielzahl untergesetzlicher Normen handhabbar zu machen. Auf untergesetzlicher Ebene gewinnt der Corpus eines allgemeinen, steuerartübergreifenden Gemeinnützigkeits-

<sup>171</sup> Siehe die Darstellung des Streitstandes bei: *Strutz/Fuisting*, Die preußischen direkten Steuern, Kommentar zum Einkommensteuergesetz, S. 105 ff.

<sup>172</sup> Zum Ganzen ausführlich: *Geserich*, in: Kirchhof/Söhn/Mellighoff, EStG, Kommentar, § 10b Rdn. A 181 ff.

<sup>173</sup> prEStG i. d. F. v. 19. 6. 1906, GSlg., 1906, 259. Zur Einführung des Werbungskostenbegriffs hier nur: *Geserich*, in: Kirchhof/Söhn/Mellighoff, EStG, Kommentar, § 10b Rdn. A 183 m. w. Nw.

<sup>174</sup> Gewerbesteuergesetz v. 24. 6. 1891, GSlg. 1891, S. 175.

<sup>175</sup> Etwa: PrOVG, v. 21. 12. 1904, PrOVGSt 12, 238. Näher: *Fuisting*, Die preußischen direkten Steuern, Band 1, EStG, § 8 Anm. 12.

<sup>176</sup> PrOVG, v. 24. 5. 1898, PrOVGSt 7, 399; v. 26. 4. 1900, PrOVGSt 9, 249 (251 f.); v. 4. 10. 1911, PrOVGSt 15, 441 (444). Weitere Nachweise bei: *Geserich*, in: Kirchhof/Söhn/Mellighoff, EStG, Kommentar, § 10b Rdn. A 190.

rechts in dichter Interaktion von Steuerverwaltung und Steuerrechtsprechung Gestalt, ohne sich allerdings steuerartübergreifend auf allgemeinere Kriterien zu reduzieren<sup>177</sup>.

Die Ausbreitung des Gemeinnützigkeitsrechts auf Reichsebene ist ihrerseits Beleg für den zentralistischen Zug der Weimarer Verfassungsordnung im Rahmen der Finanzverfassung. Auf der Reichsebene hatte die Reichsverfassung von 1871 dem Reich mit den Verbrauchssteuern auf Tabak, Salz, Zucker und Branntwein, den Zöllen und Einnahmen aus dem Post- und Telegrafendienst und den Matrikularbeiträgen drei Finanzquellen erschlossen<sup>178</sup>. Im Übrigen blieb die Finanzhoheit der Länder unangetastet, das arme Reich ihr „Kostgänger“<sup>179</sup>. Erst mit der Weimarer Reichsverfassung gewinnt das Reich eigene Besteuerungskompetenzen im Bereich der direkten Steuern, von denen es umfassend Gebrauch machte. Die von *Matthias Erzberger* (1875–1921) als Reichsfinanzminister in den Jahren 1919/1920 durchgesetzte Steuerreform ordnete das deutsche Steuersystem von Grund auf neu<sup>180</sup>. In ihm versteht sich eine sich zunehmend vom Zivilrecht emanzipierende<sup>181</sup> Steuerrechtswissenschaft erstmals als „selbständiger Wissenschaftszweig“<sup>182</sup> des öffentlichen Rechts. Einerseits werden Steuern als Lenkungsinstrumente, die „nicht fiskalischen Zwecke“ der Besteuerung, breit diskutiert<sup>183</sup>, andererseits schwinden auf Grund der wirt-

<sup>177</sup> Insbesondere die Verwaltungsanweisungen ab Mitte der 1920er Jahre spiegeln deutlich die – hier nicht im Einzelnen nachzuvollziehende – Rechtsprechung des Reichsfinanzhofes wider. Dazu: *Kraft*, Die steuerrechtliche Gemeinnützigkeit, in: Vierteljahresschrift für Steuer- und Finanzrecht 6 (1932), 315 (326 ff.); *Bübler*, Allgemeines Steuerrecht, 1927, S. 199.

<sup>178</sup> Näher: *Terhalle*, Geschichte der deutschen öffentlichen Finanzwirtschaft vom Beginn des 19. Jahrhunderts bis zum Schlusse des zweiten Weltkrieges, in: Handbuch der Finanzwissenschaft, 2. Aufl., 1. Band, S. 273 (278 ff.); *Schmölders/Hansmeyer*, Allgemeine Steuerlehre, S. 25. Von seiner Besteuerungskompetenz im Bereich der direkten Steuern nach Art. 40 Satz 2 i. V. m. Art. 4 Nr. 2 der Reichsverfassung hat das Reich erst spät, im Jahr 1906 mit Schaffung der Reichserbschaftsteuer und zweier Stempelsteuern, Gebrauch gemacht. Das System der Matrikularbeiträge blieb trotz mehrfacher Reformen in seinen Grundsätzen unangetastet, dazu: *Huber*, Verfassungsgeschichte, Band 3, S. 953 ff.; *Oechsle*, Die steuerlichen Grundrechte, S. 88 f.

<sup>179</sup> *Pistorius*, Unser Steuerrecht, S. 33; *Oechsle*, Die steuerlichen Grundrechte, S. 87 m. w. Nw.

<sup>180</sup> *Schulze*, in: Schultz, Mit dem Zehnten fing es an. Eine Kulturgeschichte der Steuer, S. 209 (210 ff.). Zur Bewertung auch: *Hensel*, Steuerrecht, S. 8 ff.; *Pistorius*, Unser Steuerrecht, S. 43 ff.

<sup>181</sup> *Ball*, Steuerrecht und Privatrecht, 1924, insbesondere S. 124 ff. („Theorie des selbständigen Steuerrechtssystems“).

<sup>182</sup> *Hensel*, Steuerrecht, S. 1. Dies zeigt sich auch in der zunehmenden Verbreitung umfassender Darstellungen des Steuerrechts in Form von Lehrbüchern. Neben *Albert Hensel* ist etwa hinzuweisen auf *Pistorius*, Unser Steuerrecht, 1928; *Bübler*, Allgemeines Steuerrecht, 1927; *Mirbt*, Grundriß des deutschen und preußischen Steuerrechts, 1926; *Friedrichs*, Grundzüge des Steuerrechts, 1925, und *Strutz*, Grundlehren des Steuerrechts, 1922. Das wohl erste umfassende Lehrbuch zum Steuerrecht, nämlich *Myrbach-Rheinfelds* „Grundriß des Finanzrechts“ aus dem Jahr 1906, verfasste aber ein Österreicher.

<sup>183</sup> Siehe exemplarisch: *Schmidt*, Nichtfiskalische Zwecke der Besteuerung, 1926; *Vogel*,

schaftlichen Entwicklung die Lenkungsspielräume und treten die fiskalischen Zwecke in den Vordergrund. So stieg in Folge der Kriegslasten die Steuerbelastung erheblich an. Auch das Gemeinnützigkeitsrecht gewann entsprechend an Bedeutung<sup>184</sup>. Dies zeigt sich auch in der Verankerung des Spendenabzugs im Einkommensteuerrecht. § 11 Abs. 1 Nr. 7 EStG 1920 ließ im Anschluss an entsprechende Abzugstatbestände in den Kriegssteuergesetzen erstmalig im Kern des Ertragsteuerrechts den Abzug von Beiträgen an „kulturfördernde, mildtätige, gemeinnützige und politische Vereinigungen“ bis zu einem Höchstbetrag von 10% des Einkommens zu<sup>185</sup>. Der Gesetzgeber zielte darauf ab, es den Privaten zu erleichtern, trotz der hohen Steuersätze von bis zu 60% weiter im sozialen Sinne tätig zu sein, und so die Finanzausstattung der in Folge des Krieges notleidenden Vereine und Stiftungen zu verbessern<sup>186</sup>. Kaum sanken im Zuge der Konsolidierung des Steuerrechts im Jahre 1925 die Steuersätze, schaffte der Gesetzgeber den Spendenabzug wieder ab<sup>187</sup>.

Beginnend in der unmittelbaren Nachkriegszeit nimmt die Steuergesetzgebung im nahezu gesamten Steuerrecht „mit äußerster Akribie und Konsequenz“<sup>188</sup> Gemeinnützigkeitsregelungen auf<sup>189</sup>. Regelungen zur Gemeinnützigkeit finden sich im Erbschafts-<sup>190</sup>, Gewerbe-<sup>191</sup>, Grunderwerb-<sup>192</sup>, Grund-<sup>193</sup>,

---

Grundsätzliches zur theoretischen Frage „nicht-fiskalischer Zwecksetzung“ in der Besteuerung, in: Finanzarchiv 46 (1929), 5 ff. m. w. Nw.

<sup>184</sup> So schon *Bühler*, Allgemeines Steuerrecht, 1927, S. 198: „Von Anfang an hat unser neues Reichsteuerrecht bei der Schwere der Lasten, die es auferlegte, die Verpflichtung gefühlt, für mildtätige und gemeinnützige Unternehmungen Steuerbefreiungen oder doch Steuererleichterungen vorzusehen“.

<sup>185</sup> Einkommensteuergesetz, v. 29. 3. 1920, RGBl. 1920, S. 359 ff.

<sup>186</sup> Siehe: Sitzungsbericht der Nationalversammlung, v. 10. 3. 1920, StenBer, S. 4840. Zum umstrittenen Gesetzgebungsverfahren im Einzelnen siehe die Nachweise bei: *Geserich*, in: Kirchhof/Söhn/Mellighoff, EStG, Kommentar, § 10b Rdn. A 202.

<sup>187</sup> EStG v. 10. 8. 1925, RBGl. I 1925, S. 189, enthielt keinen mit § 11 Abs. 1 Nr. 7 EStG 1920 vergleichbaren Abzugstatbestand mehr. Siehe hierzu: *Geserich*, in: Kirchhof/Söhn/Mellighoff, EStG, Kommentar, § 10b Rdn. A 215.

<sup>188</sup> *Hammer*, StuW 2001, 19 (20, Fn. 20).

<sup>189</sup> Siehe – in alphabetischer Ordnung – etwa: § 35 Nr. 2, 3 ErbStG v. 10. 9. 1919, RGBl. 1919, S. 1543, sowie § 18 Abs. 1 Nr. 19 ErbStG v. 22. 8. 1925, RGBl. I 1925, S. 320; §§ 6 Nr. 6, 12 Nr. 1 GewStRahmenG, Notverordnung, v. 1. 12. 1930, RGBl. I 1930, S. 517; § 21 Abs. 3 Nr. 2 GrundErwStG v. 12. 9. 1919, RGBl. 1919, S. 1617, ebenso i. d. F. v. 11. 3. 1927, RGBl. I 1927, S. 72; § 3 Abs. 1 Nr. 2.

<sup>190</sup> § 35 Nr. 2, 3 ErbStG v. 10. 9. 1919, RGBl. 1919, S. 1543, sowie § 18 Abs. 1 Nr. 19 ErbStG v. 22. 8. 1925, RGBl. I 1925, S. 320.

<sup>191</sup> §§ 6 Nr. 6, 12 Nr. 1 GewStRahmenG, Notverordnung, v. 1. 12. 1930, RGBl. I 1930, S. 517, 537.

<sup>192</sup> § 21 Abs. 3 Nr. 2 GrundErwStG v. 12. 9. 1919, RGBl. 1919, S. 1617, ebenso i. d. F. v. 11. 3. 1927, RGBl. I 1927, S. 72. Siehe dazu: *Berolzheimer*, Grunderwerbsteuergesetz, S. 146 ff.

<sup>193</sup> § 3 Abs. 1 Nr. 2 GrundStRahmenG, Notverordnung v. 1. 12. 1930, RGBl. I 1930, S. 517, 531.

Kapitalverkehr<sup>194</sup>, Körperschaft<sup>195</sup>, Umsatz<sup>196</sup>- und Vermögensteuerrecht<sup>197</sup> sowie im Bewertungs<sup>198</sup>- und Reichsnotopferrecht<sup>199</sup>. Die gesetzlichen Regelungen wichen jedoch erheblich voneinander ab<sup>200</sup>. Anders als etwa § 2 Nr. 4 KStG 1920 forderte § 5 Abs. 1 Nr. 10 ReichsnotopferG die Verfolgung gemeinnütziger und mildtätiger Zwecke „ohne Beschränkung auf einen bestimmten engeren Personenkreis“. Im Erbschaftsteuerrecht musste der gemeinnützige Zweck im Inland oder den deutschen Schutzgebieten verwirklicht werden<sup>201</sup>. Das Kapitalverkehrssteuergesetz 1922 stellte nicht nur auf die verfassungsmäßige, sondern auch auf die tatsächliche ausschließliche Verfolgung gemeinnütziger Zwecke ab<sup>202</sup>. Im Umsatzsteuerrecht gab der Gesetzgeber letztlich aus Gründen der Verwaltungsvereinfachung das aus dem Stempelsteuerrecht überkommene ausdrückliche Anerkennungsverfahren mit der Umsatzsteuernovelle des Jahres 1922 auf<sup>203</sup>. Nunmehr forderte die Befreiung aber, dass die für Leistungen gemeinnütziger Unternehmen zu entrichtenden Entgelte unter dem Marktüblichen lagen<sup>204</sup>. Die Teilnahme am Markt wurde im Vermögensteuerrecht hingegen als steuerschädlich begriffen. Ein über Vermögensverwaltung hinausgehender wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb durfte nicht unterhalten wer-

<sup>194</sup> § 4 Abs. 1 lit c. KapVerkStG v. 20. 4. 1922, RGBl. I 1922, S. 354, so auch weiter gefasst und unter Ersetzung der Förderung minderbemittelter Volkskreise durch den Begriff der „mildtätigen“ Zwecke § 4 Abs. 1 lit c. KapVerkStG, v. 22. 5. 1931, RGBl. I 1931, S. 241.

<sup>195</sup> § 2 Nr. 4 KStG, v. 30. 3. 1920, RGBl. 1920, S. 393, unter Übernahme der Struktur der stempelsteuerrechtlichen Befreiungsnormen, also der Vermögensbindung, sowie reduziert auf die abstrakte Voraussetzung, satzungsgemäß ausschließlich gemeinnützige, mildtätige und kirchliche Zwecke zu verfolgen, in §§ 2 Satz 1 lit. c, d, 9 Abs. 1 Nr. 7 KStG v. 10. 8. 1925, RGBl. I 1925, S. 208.

<sup>196</sup> § 3 Nr. 3 UStG v. 24. 12. 1919, RGBl. 1919, S. 2157, sowie i. d. F. v. 8. 4. 1922, RGBl. I 1922, S. 181, i. d. F. v. 8. 5. 1926, RGBl. I 1926, S. 218, und i. d. F. v. 30. 1. 1932, RGBl. I 1932, S. 39.

<sup>197</sup> § 5 Nr. 7 VStG v. 8. 4. 1922, RGBl. I 1922, S. 335; § 4 Nr. 6 VStG v. 18. 8. 1925, RGBl. I 1925, S. 233, sowie i. d. F. v. 22. 5. 1931, RGBl. I 1931, S. 237.

<sup>198</sup> § 39 Nr. 6 ReichsBewG, v. 10. 8. 1925, RGBl. I 1925, S. 214.

<sup>199</sup> § 5 Abs. 1 Nr. 10 ReichsnotopferG v. 31. 12. 1919, RGBl. 1919, S. 2189. Dazu: *Pannier*, Reichsgesetz über das Reichsnotopfer, S. 12.

<sup>200</sup> Dies ist hier nicht erschöpfend darzulegen, siehe die Ausführungen bei: *Kraft*, Die steuerrechtliche Gemeinnützigkeit, in: Vierteljahresschrift für Steuer- und Finanzrecht 6 (1932), 315 (316 ff.).

<sup>201</sup> § 35 Nr. 3 ErbStG 1919.

<sup>202</sup> § 4 Abs. 1 lit c. KapitalverkehrsStG.

<sup>203</sup> Im Einzelnen: *Behlow*, Umsatzsteuer, in: Strutz (Hrsg.), Handbuch des Reichsteuerrechts, S. 711 (847); *Popitz*, Kommentar zum Umsatzsteuergesetz, 3. Aufl., 1928, Zu § 3 Nr. 3, S. 611 f. Siehe auch § 35 UStG-DVO 1926, RGBl. I 1926, S. 323. In der Steuerbefreiung der „Stiftungen, welche als milde ausdrücklich anerkannt sind“ und der „ausschließlich als gemeinnützig anerkannten Forschungsanstalten“ in § 5 Abs. 1 PreußStempelStG v. 27. 10. 1924, GSlg. 1924, S. 627), hielt sich allerdings im Stempelsteuerrecht das ausdrückliche Anerkennungsverfahren durch den Finanzminister im Einvernehmen mit dem jeweiligen Fachminister. Dazu: *Becher*, Stempelsteuergesetz, S. 33 ff.; *Messerschmidt/Kollat*, Preußisches Stempelsteuergesetz, S. 76 f.; *Eiffler*, Preußisches Stempelsteuergesetz, S. 44 ff.

<sup>204</sup> § 3 Nr. 3 UStG 1922. Dazu: *Behlow*, Umsatzsteuer, in: Strutz (Hrsg.), Handbuch des Reichsteuerrechts, S. 711 (833 ff.).

den, sollte nicht insoweit eine partielle Steuerpflicht eintreten<sup>205</sup>. Das hier nur in Umrissen gezeichnete, bunte Bild der Gemeinnützigkeit in der Weimarer Republik zeigt eines mit aller Deutlichkeit: Es fehlt an einem „Grundtatbestand mit einer Legaldefinition der Gemeinnützigkeit im allgemeinen Steuerrecht“<sup>206</sup>, der die Bezugnahme durch die Einzelsteuergesetze ermöglicht hätte. Bemerkenswert ist, dass die Gemeinnützigkeit augenscheinlich noch nicht zum allgemeinen Rechtsgrundsatz avanciert war und so auch nicht im neuen Mantelgesetz des Steuerrechts<sup>207</sup>, der Reichsabgabenordnung<sup>208</sup>, Aufnahme gefunden hatte<sup>209</sup>.

Das Weimarer Steuerrechtssystem kompensierte den Mangel an Rechtssicherheit, an Normenklarheit und die changierenden Begriffsinhalte außerhalb des Parlamentsgesetzes. Die unbestimmten Begriffe der gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecke und die Voraussetzungen ihrer Steuerbefreiung wurden auf untergesetzlicher Ebene konkretisiert. Das heutige, komplexe gesetzliche Regelungsgeflecht hat seine Ursprünge weniger in den geschilderten gesetzlichen Normen, als vielmehr in den hierzu ergangenen Durchführungsverordnungen und Ausführungsbestimmungen<sup>210</sup>. Die tragende Bedeutung untergesetzlicher Konkretisierung nahm vom Körperschaftsteuerrecht seinen Ausgangspunkt. Eine erste umfassende „amtliche Auslegung der Begriffe gemeinnützig und mildtätig“ schuf die „Verordnung über die Anerkennung der Gemeinnützigkeit und Mildtätigkeit im Sinne des Körperschaftsteuergesetzes“ aus dem Jahr 1922<sup>211</sup>. An diese knüpfte die Durchführungsverordnung zum Körperschaftsteuergesetz aus dem Jahr 1926 an<sup>212</sup>. Deren Begriffsbestimmungen entsprachen denen anderer Ausführungsbestimmungen zu diversen Einzelsteuergesetzen weitgehend bzw. dienten als Vorbild zu deren systematischer Fortentwicklung<sup>213</sup>. Die Verordnung beeinflusste insbesondere auch die dog-

<sup>205</sup> § 4 Abs. 1 Nr. 6 VStG 1931.

<sup>206</sup> *Hammer*, *StuW* 2001, 19 (20).

<sup>207</sup> Die Bedeutung der Reichsabgabenordnung für das Denken in einem Allgemeinen und Besonderen Steuerrecht ist nicht gering zu schätzen. Siehe: *Pistorius*, *Unser Steuerrecht*, S. 1, die RAO habe eine „neue Zeit“ eingeleitet. Vgl. auch: *Mirbt*, *Grundriß des deutschen und preußischen Steuerrechts*, S. 1f.: RAO als Mittel die „Selbständigkeit des Steuerrechts innerhalb des öffentlichen Rechts zum Ausdruck zu bringen“. Anders: *Mayer*, *Deutsches Verwaltungsrecht*, 1. Band, S. 316. Von *Ball*, *Die Entwicklung des Steuerrechtssystems*, in: *Verwaltungsarchiv* 31 (1926), S. 308 (308) wird die RAO als eine (von zwei) Quellen, „aus denen das System des Steuerrechts hervorgegangen ist, wie wir es jetzt zu sehen gewohnt sind“, bezeichnet.

<sup>208</sup> G. v. 13. 12. 1919, *RBGL*. 1919, S. 1993.

<sup>209</sup> Hierzu *Hillebrecht*, *Zwei Menschenalter Gemeinnützigkeitsrecht der Stiftungen*, S. 12.

<sup>210</sup> Denen freilich „gesetzesgleiche Kraft“ zugesprochen wurde, dazu: *Nullmeyer*, *Der Begriff der Gemeinnützigkeit im deutschen Steuerrecht*, S. 14 m. w. *Nw*.

<sup>211</sup> *Zentralblatt für das Deutsche Reich*, v. 29. 4. 1922, S. 181 f. Dazu: *Evers*, *Körperschaftsteuerrecht*, in: *Strutz* (Hrsg.), *Handbuch des Reichsteuerrechts*, S. 441 (481 f.).

<sup>212</sup> V. 17. 5. 1926, *RGBl. I* 1926, S. 244.

<sup>213</sup> Siehe nur: §§ 29–34 *UStG-DVO* v. 25. 6. 1926, *RGBl. I* 1926, S. 323; §§ 58 ff. *der BewG/*

matische und begriffliche Durchdringung des Gemeinnützigkeitsrechts durch die Steuerrechtslehre stark<sup>214</sup>.

Kerngehalte der Gemeinnützigkeit finden sich in den Durchführungsbestimmungen ausgeformt. Ein gemeinnütziger Zweck wurde dadurch definiert, dass seine „Erfüllung“ „unmittelbar die Allgemeinheit“ fördert. Zur Ausscheidung von Partikularinteressen wurde die Tätigkeit im Interesse „bestimmter Personen oder eines engeren Kreises von Personen“ der Förderung der Allgemeinheit entgegengesetzt sowie darauf abgestellt, ob „in erster Linie Erwerbs- oder sonstige eigenwirtschaftliche Zwecke verfolgt“ werden<sup>215</sup>. Nach § 8 Abs. 2 der Durchführungsverordnung zum KStG 1926 war ein Personenkreis nicht als „Allgemeinheit anzuerkennen, wenn er durch ein engeres Band, wie Zugehörigkeit zu einer Familie, einem Familienverband oder zu einem Vereine mit geschlossener Mitgliederzahl, durch Anstellung an einer bestimmten Anstalt u. dgl. fest abgeschlossen ist oder (...) die Zahl der in Betracht kommenden Personen dauernd überhaupt nur klein sein kann“. Eine Förderung der Allgemeinheit war nach § 7 Abs. 1 der KStG-DVO 1926 anzunehmen, wenn „die Tätigkeit dem gemeinen Besten auf materiellem, geistigem oder sittlichem Gebiete nutzt“. Zur Interpretation dieser Trias, die sich im Wesentlichen bis in den heutigen § 52 Abs. 1 AO gehalten hat, greift schon der Ordnungsgeber auf die Aufzählung von Regelbeispielen zurück. Nach § 9 KStG-DVO 1926 ist als Förderung der Allgemeinheit „in der Regel“ „insbesondere“ anzuerkennen „die Förderung der Wissenschaft und Kunst, der Erziehung, Volks- und Berufsbildung, der Denkmalpflege, Heimatpflege, Heimatkunde und des deutschen Volkstums im Ausland, die Förderung der öffentlichen Gesundheitspflege und Jugendfürsorge sowie der körperlichen Ertüchtigung des Volkes durch Leibesübungen (Turnen, Spiel, Sport)“<sup>216</sup>. Fragen der Ausschließlichkeit der Zweckverfolgung, also insbesondere der Vermögensbindung und der Kongruenz der gemeinnützigen Zwecksetzung mit der tatsächlichen Geschäftsführung, fanden ebenso eine ausführliche Regelung<sup>217</sup> wie die Definition der Mildtätigkeit durch die persönliche oder wirtschaftliche Hilfsbedürftigkeit<sup>218</sup> und die kirchlichen Zwe-

VStG 1926-DVO v. 25. 5. 1926, RGBl. I 1926, S. 227, sowie §§ 46 ff. der BewG/VStG-DVO v. 1. 1. 1931, RGBl. I 1931, S. 252; Verordnung über Gemeinnützigkeit und Mildtätigkeit bei der Kapitalverkehrsteuer, v. 22. 5. 1931, RGBl. I 1931, S. 265.

<sup>214</sup> Als Beispiel mag *Bühler*, Allgemeines Steuerrecht, S. 199, dienen, der zur KStG-DVO 1926 ausführt: „Neuerdings ist nun in der VO (...) eine ausführliche amtliche Auslegung der Begriffe gemeinnützig und mildtätig erfolgt und wir können die Aufgabe, die uns hier obliegt, nicht besser erledigen als durch Wiedergabe dieser wohl überlegten Formulierungen (...)“. Ähnlich: *Jacoby*, Die Gemeinnützigkeit, S. 34.

<sup>215</sup> Siehe nur: § 6 KStG-DVO 1926. Zur Zulässigkeit der örtlichen, beruflichen, religions- oder standesbezogenen Abgrenzung siehe aber § 8 Abs. 1 KStG-DVO.

<sup>216</sup> So auch schon § 3 KStG-GemVO 1922.

<sup>217</sup> Siehe im Einzelnen §§ 16 ff. KStG-DVO 1926.

<sup>218</sup> Dazu § 10 KStG-DVO 1926. Siehe auch: *Kennerknecht*, KStG, Kommentar § 7 Anm. 18 ff.

cke<sup>219</sup>. Diese untergesetzliche Normsetzung durch das Reichsfinanzministerium ist ihrerseits allerdings ganz wesentlich durch die Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs geprägt und fasst deren Ergebnisse zusammen<sup>220</sup>.

So hatte der Reichsfinanzhof schon früh die Gemeinnützigkeit durch die Förderung der Allgemeinheit und des „gemeinen Besten“ gekennzeichnet<sup>221</sup> und einzelne Zwecke als gemeinnützig anerkannt<sup>222</sup>. Die entsprechenden Sachbereiche wurden in Folge von der Finanzverwaltung aufgegriffen und in den genannten Regelbeispielen niedergelegt<sup>223</sup>. In ähnlicher Weise durchzieht die Orientierung an der Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs nahezu alle untergesetzlich konkretisierten Strukturen der Gemeinnützigkeit. Diese wirkte auch auf die Gesetzgebung ein. Dies kann etwa an dem prominenten Beispiel des Verhältnisses von Gemeinnützigkeit zur Wirtschaft veranschaulicht werden. Hier wird die bis heute strittige Abgrenzung der Gemeinnützigkeit zur wettbewerblichen und gewerblichen Teilnahme am Markt durch eine dichte Interaktion von Rechtsprechung und Gesetzgebung in der Spätphase der Republik bestimmt. Infolge der Öffnung der Gemeinnützigkeit gegenüber wirtschaftlichem Auftreten am Markt durch die Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs, die wirtschaftliche Geschäftsbetriebe als Nebenzwecke mit der unmittelbaren Förderung des gemeinen Bestens für vereinbar hielt, fürchtete der Reichsfinanzminister im Umfeld der Weltwirtschaftskrise schädliche Auswirkungen gegenüber der nicht steuerbefreiten Wirtschaft<sup>224</sup>. Zur Berücksichtigung dieser Befürchtungen sah sich der Reichsfinanzhof jedoch im Rahmen des geltenden Rechts nicht in der Lage und betonte die Verantwortung des Steuergesetzgebers<sup>225</sup>. Dem Ruf nach Neuregelung kam dieser in Gestalt der nach 1930 sukzessive eingeführten partiellen Steuerpflicht für wirtschaftliche Geschäftsbetriebe nach<sup>226</sup>. Deren Folgen kompensierte der Reichsfinanzhof wiederum durch die „Entdeckung“ des steuerunschädlichen Zweckbetriebes, bei dem gemeinnütziger Zweck und wirtschaftliche Betätigung derartig eng verbunden sind, dass

<sup>219</sup> Zu § 2 Nr. 3 lit. d. KStG 1925 siehe §§ 1 Abs. 1 Nr. 4, 13 KStG-DVO 1926.

<sup>220</sup> Im Einzelnen: *Kennerknecht*, KStG, Kommentar § 7 Anm. 14 ff.; *Bühler*, Allgemeines Steuerrecht, S. 199; *Evers*, Körperschaftsteuerrecht, in: Strutz (Hrsg.), Handbuch des Reichsteuerrechts, S. 441 (481 ff.). Zur überragenden Bedeutung der Rechtsprechung auch das Fazit bei *Jacoby*, Die Gemeinnützigkeit, S. 75.

<sup>221</sup> Siehe etwa: RFHE 4, 301.

<sup>222</sup> Im Einzelnen nachvollzogen bei *Kraft*, Die steuerrechtliche Gemeinnützigkeit, in: Vierteljahresschrift für Steuer- und Finanzrecht 6 (1932), 315 (335).

<sup>223</sup> Mit Nachweisen aus der Rechtsprechung *Kennerknecht*, KStG, Kommentar § 7 Anm. 15. So auch zur Aufzählung der kirchlichen Zwecke: daselbst, Anm. 24.

<sup>224</sup> *Wunsch*, Die Wettbewerbsklausel des § 65 Nr. 3 AO als Schutznorm zugunsten nicht begünstigter Konkurrenten gemeinnütziger Körperschaften, S. 45.

<sup>225</sup> RFH, v. 23. 4. 1929, RFHE 25, 103 (112).

<sup>226</sup> § 4 Abs. 1 Nr. 6 VStG i. d. F. der Verordnung des Reichspräsidenten zur Sicherung von Wirtschaft und Finanzen v. 1. 12. 1930, RGBl. I 1930, S. 517 ff.; § 4 Abs. 1 Nr. 6 KStG i. d. F. v. 16. 10. 1934, RGBl. I 1934, S. 1031; § 3 Nr. 6 GewStG i. d. F. v. 1. 12. 1936, RGBl. I 1936, S. 979.

eine umfangreiche Steuerfreiheit gerechtfertigt schien<sup>227</sup>. Auch diese Rechtsprechung fand Eingang in die steuergesetzliche Ausgestaltung der Gemeinnützigkeit und liegt letztlich auch den heutigen §§ 65 ff. AO zu Grunde. Anhand der Vorbildwirkung der auf den Einzelfall bezogenen Rechtsprechung des Reichsfinanzhofes birgt die Verallgemeinerung dieser Maßgaben durch die gesetzeskonkretisierende Normgebung freilich auch die Gefahr unsystematischer Weiterentwicklung des Rechts. Für die fortschreitende Konturierung des Gemeinnützigkeitsrechts sind also nicht systembildende Überlegungen sachgemessener Normsetzung entscheidend, sondern die weitgehend kritiklose Adaption kasuistischer Rechtsprechung und ihrer Leitlinien<sup>228</sup>. Diese Entwicklung mag die relative Komplexität des gegenwärtigen Spenden- und Gemeinnützigkeitsrechts zumindest auch erklären.

In die Spätphase der Republik tritt neben das Bestreben der Vereinheitlichung des Gemeinnützigkeitsrechts auch ein teilweise gegenläufiger Prozess, nämlich der Aussonderung eines Sachbereichs aus der allgemeinen Gemeinnützigkeit<sup>229</sup>. Eine gesonderte Regelung erfuhr die Gemeinnützigkeit im Wohnungswesen. Zwar führte die Verordnung des Reichspräsidenten zur Sicherung von Wirtschaft und Finanzen vom 1. Dezember 1930<sup>230</sup> die verstreuten Regelungen zu gemeinnützigen Wohnungsbaugesellschaften erstmals zusammen<sup>231</sup>, gleichzeitig entfernte sich das Wohnungsgemeinnützigkeitsrecht damit aber auch aus dem allgemeinen steuerlichen Spenden- und Gemeinnützigkeitsrecht. Diese Entwicklung setzte sich mit der Überführung der Wohnungsgemeinnützigkeit in Gesetzesform im Jahr 1940 fort<sup>232</sup>. Nach Aufhebung nationalsozialistisch eingefärbter Begrifflichkeiten wurde der Rechtsbestand auch in der Bundesrepublik nahezu unverändert fortgeführt<sup>233</sup>. Nicht nur die Eigengesetzlichkeiten des Wohnungswesens, insbesondere die lang währende Nähe zu einem Bewirtschaftungssystem, rechtfertigt es, die Wohnungsgemeinnützigkeit im

<sup>227</sup> RFH, v. 11. 1. 1934, RFHE 35, 147 (152) = RStBl. 1934, S. 246.

<sup>228</sup> Literarischen Niederschlag findet dies in der Technik, Auflistungen von Rechtsprechung zur Anerkennung oder Nichtanerkennung von Zwecken meist kommentarlos wiederzugeben. So etwa bei: *Evers*, Körperschaftsteuerrecht, in: Strutz (Hrsg.), Handbuch des Reichsteuerrechts, S. 441 (484 ff.).

<sup>229</sup> *Kraft*, Die steuerrechtliche Gemeinnützigkeit, in: Vierteljahresschrift für Steuer- und Finanzrecht 6 (1932), 315 (401 f.).

<sup>230</sup> RGBl. I, S. 517, 593. Dazu: *Meier/Draeger/Kennerknecht*, Die Gemeinnützigkeit im Wohnungswesen, 1931.

<sup>231</sup> Zu den verstreuten Regelungen siehe nur: *Meier/Draeger/Kennerknecht*, Die Gemeinnützigkeit im Wohnungswesen, S. 2 f.

<sup>232</sup> Gesetz über die Gemeinnützigkeit im Wohnungswesen (WGG) vom 29. 2. 1940, RGBl. I, S. 437 ff. Dazu auch: *Thies*, Wohnungsgemeinnützigkeit, 1986; *Jenkins*, Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetz, Kommentar, Einleitung.

<sup>233</sup> Konsolidierte Fassung des WGG: BGBl. III, Nr. 2330–8. Zum Ganzen: *Bodien*, Wohnungswirtschaft, S. 1. Eine Sammlung des Rechtsbestandes bieten *Hanning/Hanke*, Wohnungsgemeinnützigkeitsrecht, 1982.

Folgenden unberücksichtigt zu lassen<sup>234</sup>. Sie hat außerdem als steuerrechtliches Instrument durch die Aufhebung des Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetzes im Jahr 1990 nach heftigen Auseinandersetzungen ihr Ende gefunden<sup>235</sup>.

Am Ende der Weimarer Republik bietet das steuerliche Gemeinnützigkeitsrecht ein zwiespältiges Bild: Einerseits ist es als Grundstruktur des Steuerrechtssystems etabliert. Steuerbefreiungen wegen Gemeinnützigkeit durchziehen nahezu flächendeckend das besondere Steuerrecht. In einer dichten Interaktion von Rechtsprechung und Normsetzung hat die Trias der kirchlichen, wohltätigen und gemeinnützigen Zwecke, haben die Ausschließlichkeit und Unmittelbarkeit ebenso an Konturen gewonnen, wie die Frage des Gemeinnsinns und der Steuerschädlichkeit des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs<sup>236</sup>. Auf der anderen Seite hat zur Konkretisierung des Gemeinnützigkeitsrechts ganz wesentlich untergesetzliches Recht, das Recht der Durchführungsverordnungen und Verwaltungsanweisungen, erhebliche Bedeutung gewonnen. Letztlich ist es trotz der Ausbreitung der Gemeinnützigkeit und der normativen Verdichtung ihrer Voraussetzungen der Weimarer Steuergesetzgebung wie auch der Steuerrechtsprechung nicht gelungen, der Gemeinnützigkeit eine einheitliche Struktur zu geben<sup>237</sup>, zu unterschiedlich war die einzelsteuergesetzliche Ausgangslage. Am Ende steht das Fazit *Josef Krafts*, das dieser seiner einflussreichen und umfänglichen Analyse der Gemeinnützigkeit am Ende der Republik voranstellt. Kraft stellt fest, dass es kein Gebiet im Steuerrecht gäbe, „auf dem von Berufenen und Unberufenen so viele unbegründete Rechtsmittel eingelegt“ würden, wie das der steuerlichen Gemeinnützigkeit. Dies sei nicht verwunderlich, hätten doch „auch Gesetzgebung, Rechtsübung und Rechtsprechung in ständiger Auseinandersetzung mit diesem Begriffe ringen müssen“<sup>238</sup>.

<sup>234</sup> Zur Abweichung vom steuerlichen Gemeinnützigkeitsrecht: *Unabhängige Kommission zur Prüfung der steuerlichen Regelungen für gemeinnützige Wohnungs- und Siedlungsunternehmen*, Rechtfertigen die derzeitigen gesetzl. Aufgaben, die v. d. Bund-Länder-Kommission für Wohnungsgemeinnützigkeitsr. vorgesehenen Aufgaben und die tatsächl. Geschäftsabwicklung der gemeinn. Wohnungs- und Siedlungsuntern. bes. steuerl. Vergünstigungen?, Gutachten, 1985, S. 21, 32 ff.

<sup>235</sup> Siehe Art. 21 des Steuerreformgesetzes 1990 v. 25. 7. 1988, BGBl. I, S. 1093. Dazu: *Jenkis*, Die gemeinnützige Wohnungswirtschaft im Widerstreit der Interessen und Meinungen, 2000. Siehe auch: *Unabhängige Kommission zur Prüfung der steuerlichen Regelungen für gemeinnützige Wohnungs- und Siedlungsunternehmen*, Rechtfertigen die derzeitigen gesetzl. Aufgaben, die v. d. Bund-Länder-Kommission für Wohnungsgemeinnützigkeitsr. vorgesehenen Aufgaben und die tatsächl. Geschäftsabwicklung der gemeinn. Wohnungs- und Siedlungsuntern. bes. steuerl. Vergünstigungen?, Gutachten, 1985.

<sup>236</sup> *Kraft*, Die steuerrechtliche Gemeinnützigkeit, in: *Vierteljahresschrift für Steuer- und Finanzrecht* 6 (1932), 315 (350 ff. m. w. Nw.).

<sup>237</sup> Immerhin müht sich die steuerrechtliche Literatur darum, wie die im Singular gehaltenen Titel der Untersuchungen von *Nullmeyer*, Der Begriff der Gemeinnützigkeit im Deutschen Steuerrecht, 1929, und von *Jacoby*, Die Gemeinnützigkeit, 1934, nahelegen.

<sup>238</sup> *Kraft*, Die steuerrechtliche Gemeinnützigkeit, in: *Vierteljahresschrift für Steuer- und Finanzrecht* 6 (1932), 315 (315).

Es handele sich nicht um „starre Rechtssätze“, sondern „um einen gewissen Sinn und Geist, der mit dem Begriff der steuerrechtlichen Gemeinnützigkeit verbunden“ und so umfangreich sei, „daß das ganze wie ein Teilquerschnitt durch das heutige Staats-, Wirtschafts- und Gesellschaftsleben“ anmüte<sup>239</sup>. Im Interesse der Steuerpflichtigen und der Steuerverwaltung schließt sich dem eine Erwartung an den Verordnungsgeber an, „an die Stelle der Vereinzelung der Gemeinnützigkeitsvorschriften nach Steuergebieten ihre Vereinheitlichung treten zu lassen“<sup>240</sup> – für die Umsetzung dieser Erwartung fehlte dem demokratisch legitimierten Gesetzgeber und der parlamentarisch-verantwortlichen Verwaltung am Ende wohl der Gestaltungswille. Die Vereinheitlichung des Gemeinnützigkeitsrechts wird unter anderem Vorzeichen geleistet.

### *E. Die Instrumentalisierung des Gemeinnützigkeitsrechts in der Steuerpolitik des Dritten Reichs*

Das Gemeinnützigkeitsrecht nimmt im Nationalsozialismus eine paradoxe Entwicklung: Einerseits gelingt es, das zersplitterte Recht zu vereinheitlichen und zu konsolidieren und damit die Gemeinnützigkeit als steuerartübergreifenden allgemeinen Rechtsgrundsatz zu etablieren. Andererseits wird in der Fort- und Fehlentwicklung des Gemeinnützigkeitsrechts die Indienstnahme des Steuerrechts als Mittel der Machtpolitik in einem totalitären Staat überhaupt deutlich<sup>241</sup>. Die Zeit des Nationalsozialismus ist auch im steuerlichen Gemeinnützigkeitsrecht eine dunkle Epoche. Das Gemeinnützigkeitsrecht wurde zum Instrument menschenverachtender Politik. Es eignete sich für diese Indienstnahme in besonderer Weise, weil seine Terminologie auf den Gemeinnutz Bezug nahm und sich damit im Rahmen der nationalsozialistischen Ideologie als kompatibel erwies<sup>242</sup>.

Gemeinnutz wurde an exponierter Stelle schon im Parteiprogramm der NSDAP vom 24. 2. 1920 plakativ zum Politikziel erhoben: „Gemeinnutz vor Eigennutz“<sup>243</sup>. Ähnliche Gemeinwohlformeln durchziehen – wie *Michael Stolleis* schon in seiner Habilitationsschrift aus dem Jahr 1974 eingehend untersucht

<sup>239</sup> *Kraft*, Die steuerrechtliche Gemeinnützigkeit, in: Vierteljahresschrift für Steuer- und Finanzrecht 6 (1932), 315 (316).

<sup>240</sup> *Kraft*, Die steuerrechtliche Gemeinnützigkeit, in: Vierteljahresschrift für Steuer- und Finanzrecht 6 (1932), 315 (316).

<sup>241</sup> Hierzu: *Voß*, Steuern im Dritten Reich, 1995; *Giese*, Abgabenordnung im Dritten Reich, 1998; *Schauer*, Die Steuergesetzgebung des Nationalsozialismus als Mittel der Machtpolitik, S. 59 ff.

<sup>242</sup> Siehe zum Gemeinnützigkeitsrecht insbesondere *Stolleis*, Gemeinwohlformeln im nationalsozialistischen Recht, S. 286 ff. Zur Rolle des Gemeinnutzes in der nationalsozialistischen Ideologie auch: *Voß*, Steuern im Dritten Reich, S. 29 ff. Aus der zeitgenössischen Literatur exemplarisch: *Bromme*, Gemeinnutz und Eigennutz, 1939; *Todt*, Gemeinnutz und Eigennutz im praktischen Wirtschaftsleben, 1934.

<sup>243</sup> Hier zitiert nach: *Hofer* (Hrsg.), Der Nationalsozialismus, Dok.-Nr. 14, S. 28 ff. Zur

hat<sup>244</sup> – das Recht im Nationalsozialismus. Der Begriff „Gemeinnutz“ dient den Nationalsozialisten als Chiffre, „Fixpunkte nationalsozialistischer Politik“, so unter anderem „die politische Lenkung und Kontrolle der Staatsbürger, Unterdrückung von politischen Gegnern und Juden, zusammenzufassen“<sup>245</sup>. Schon diese Aufzählung zeigt, wie tief der Begriff fürderhin desavouiert ist. Der Gemeinnutzgedanke wurde zum Vehikel autoritärer, anti-individualistischer Gesellschaftsgestaltung, er sei ein „das gesamte Leben des Volkes beherrschendes, alles umfassendes und daher von der Staatsführung in den Vordergrund gestelltes Glaubensbekenntnis des Nationalsozialismus“<sup>246</sup>. Die Mission der politischen Religion<sup>247</sup> ergriff auch das Steuerrecht, die Gemeinnutzvorstellungen der nationalsozialistischen Ideologie wurden zu Grundsätzen nationalsozialistischer Steuerpolitik. *Fritz Reinhardt* (1895–1969) als Staatssekretär im Reichsfinanzministerium und als „Motor der Finanzverwaltung unter Hitler“<sup>248</sup> machte diese Ausrichtung des Steuerrechts alsbald nach der Machtübernahme deutlich: Neben der Verminderung der Arbeitslosigkeit<sup>249</sup> und der Familienpolitik sollte sich das Steuerrecht vor allem an der nationalsozialistischen Weltanschauung als genereller „Richtschnur“<sup>250</sup> orientieren<sup>251</sup>. In diesem Sinne betonte etwa *Enno Becker*, das Steuerrecht sei am besten dazu geeignet, den Satz „Gemeinnutz geht vor Eigennutz“ und den Gedanken der Pflicht zur Mitarbeit zum Volksbesten in die Tat umzusetzen<sup>252</sup>. Diese Orientierung wurde gesetzlich verfestigt durch § 1 des Steueranpassungsgesetzes vom 16. Oktober 1934. Nach § 1 Abs. 1 StAnpG waren die Steuergesetze nach „nationalsozialistischer

---

Entstehung des Programms: *Stolleis*, Gemeinwohlformeln im nationalsozialistischen Recht, S. 76 ff.

<sup>244</sup> *Stolleis*, Gemeinwohlformeln im nationalsozialistischen Recht, 1974.

<sup>245</sup> *Stolleis*, Gemeinwohlformeln im nationalsozialistischen Recht, S. 302.

<sup>246</sup> *Lammers*, Die Staatsführung im Dritten Reich, in: DJ 1934, 1296, hier zitiert nach: *Voß*, Steuern im Dritten Reich, S. 29.

<sup>247</sup> Zum Nationalsozialismus als politischer Religion: *Bärsch*, Die politische Religion des Nationalsozialismus, 1997, unter Aufnahme von *Voegelin*, Die politischen Religionen, 1938.

<sup>248</sup> *Schauer*, Die Steuergesetzgebung des Nationalsozialismus als Mittel der Machtpolitik, S. 66. Dort auch zur Person und Bewertung des Wirkens Reinhardts. Hierzu auch: *Voß*, Steuern im Dritten Reich, S. 51 ff. (52 f.: „Man kann *Reinhardt* als Propagandisten des nationalsozialistischen Steuerrechts bezeichnen.“).

<sup>249</sup> Siehe: *Reinhardt*, Finanz- und Steuerpolitik im nationalsozialistischen Staat, S. 5 ff. Zum wirtschaftspolitischen Kontext der Steuerrechtsentwicklung: *Voß*, Steuern im Dritten Reich, S. 56 ff. m. w. NW.

<sup>250</sup> So die Beschreibung von: *Heß*, Der Begriff „Allgemeines Wohl“ in der neueren Gesetzgebung, S. 8.

<sup>251</sup> Reinhardtscher Steuerreformplan, v. 26. 6. 1934, RStBl. 1934, S. 753 ff. Hierzu auch: *Reinhardt*, Finanz- und Steuerpolitik im nationalsozialistischen Staat, 1934; *ders.*, Die neuen Steuergesetze, 1934, und zuvor schon: *Kempf*, Nationalsozialistisches Steuerwesen, 1933. Siehe auch: *Voß*, Steuern im Dritten Reich, S. 83 ff.; *Giese*, Abgabenordnung im Dritten Reich, S. 135 ff.

<sup>252</sup> *Becker*, StuW 1933 I, Sp. 1217. Als ethische Maxime, die als solche legitim ist, verstanden von: *Tipke*, BB 1993, 1813 (1813).