

Geschäftsführung

RA Berthold Welling

BDI e.V.
Breite Straße 29
10178 Berlin
Tel. (030) 2028 1507
Fax (030) 2028 2507
b.welling@bdi.eu

RA Dr. Andreas Richter

P+P Pöllath + Partners
Potsdamer Platz 5
10785 Berlin
Tel. (030) 253 53 653
Fax (030) 253 53 800
beliner.steuergespraech@pplaw.info

60. Berliner Steuergespräch

„Gemeinnützigkeit“

Berlin, den 12. September 2016

Tagungsbericht von Dr. Andreas Richter LL.M. und Berthold Welling¹

Das Gemeinnützigkeitsrecht wird inzwischen mit einer gewissen Regelmäßigkeit durch den Gesetzgeber reformiert. Die letzte Reform erfolgte 2013 durch das Gesetz zur Stärkung des Ehrenamtes. Dennoch besteht nach wie vor Handlungsbedarf für gesetzliche Änderungen. Insbesondere bestehen ungeklärte Fragen zu den Voraussetzungen für Zweckbetriebe, zur Abgrenzung wirtschaftlicher Geschäftsbetriebe, beispielsweise bei Social Businesses, zur Zulässigkeit von Konzernstrukturen gemeinnütziger Einrichtungen sowie bei Spenden und Zuwendungen von Unternehmen.

Ein großes Problem in der Praxis stellen zudem grenzüberschreitende Spenden und Mittelverwendungen von gemeinnützigen Organisationen im Ausland dar. Zwar hat der Gesetzgeber inzwischen Regelungen, wie den sog. strukturellen Inlandsbezug, eingeführt, doch erwiesen sich hier die Voraussetzungen für ausländische Organisationen als kaum erfüllbar. Schließlich hat insbesondere der Fall ATTAC die Frage aufgeworfen, wie politisch eigentlich gemeinnützige Organisationen sein dürfen.

Das 60. Berliner Steuergespräch – moderiert von Herrn Dr. Andreas Richter – bot ein Forum zum Austausch zwischen Steuerwissenschaft, -praxis und -politik, an dem neben den Referenten Herrn Prof. Dr. Rainer Hüttemann² und Herrn Dr. Rolf Möhlenbrock³ auch Herr Dr. Markus Märten⁴, Herr Felix Oldenburg⁵ und Herr Prof. Dr. Dr. h. c. Karl-Heinz Paqué⁶ mitwirkten.

A. Referate

I. Aktuelle Herausforderungen im Gemeinnützigkeitsrecht

Nach *Prof. Hüttemann* gelte das Gemeinnützigkeitsrecht unter Steuerwissenschaftlern als Subventionsrecht und erscheine suspekt, weil es Steuertatbestände mit Lenkungszwecken befrachte. Ökonomen beklagten die Wettbewerbsverzerrungen, die mit der Förderung von Organisationen zwangsläufig verbunden seien. Die Finanzverwaltung und die Finanzgerichtsbarkeit sähen sich in diesem Rechtsgebiet mit ungewohnten Fragen konfrontiert: was ist förderungswürdige Kunst; wer handelt selbstlos und unmittelbar und wo besteht ein potentieller Wettbewerb? Unter Beratern gelte das Gemeinnützigkeitsrecht als unzulängliche Spezialmaterie und der Nonprofit-Sektor unter Beratungsgesichtspunkten als nicht sonderlich attraktiv. Auch im Programm der steuerlichen Fachverlage sitze das Gemeinnützigkeitsrecht zwischen allen Stühlen, weil es sich durch seine Aufteilung auf die Abgabenordnung und die Einzelsteuergesetze jeder herkömmlichen Systematik entziehe. Beim BFH suche man das Stichwort „Gemeinnützigkeit“ im Geschäftsverteilungsplan ebenfalls vergebens.

Historisch gesehen sei das Gemeinnützigkeitsrecht aus punktuellen Steuervergünstigungen entstanden, die es bereits im Recht des 19. Jahrhunderts gegeben habe. In den dreißiger Jahren des letzten Jahrhunderts habe sich dann ein allgemeiner Teil im Steueranpassungsgesetz gebildet und es entspreche nach wie vor fast der allgemeinen Auffassung, dass das Gemeinnützigkeitsrecht eine Art steuerliches Subventionsrecht sei. Dieser Eindruck trüge jedoch. Gemeinnützige Organisationen fänden sich auch in der StPO im Zusammenhang mit dem Absehen von der Strafverfolgung unter Zahlungsaufgaben und in zahlreichen Gebührenvorschriften, die für gemeinnützige Einrichtungen eine Befreiung vorsähen. Das Gemeinnützigkeitsrecht unterscheide sich von allen anderen Subventionstatbeständen auch dadurch, dass es nicht an ein Handeln anknüpfe, sondern an ein Handeln in Verbindung mit einer bestimmten Organisationsverfassung. Die Vorgaben der AO über die begünstigten Zwecke, die Ausschließlichkeit, die Unmittelbarkeit, die Selbstlosigkeit, das Gewinnausschüttungsverbot und das Begünstigungsverbot seien nichts anderes als ein gesetzliches Vertragsmuster für die Satzung von über einer halbe Millionen Vereine, Stiftungen und Kapitalgesellschaften in Deutschland. Das Gemeinnützigkeitsrecht übernehme damit eine Aufgabe, die das Vereins-, Stiftungs- und Gesellschaftsrecht bis heute vernachlässigten - nämlich einen standardisierten Rechtsrahmen für gemeinwohlbezogene Nonprofit-Einrichtungen anzubieten.

¹ *Dr. Andreas Richter, LL.M.* ist Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht und Partner der Kanzlei P+P Pöllath + Partners, Berlin. *Berthold Welling* ist Rechtsanwalt und Leiter der Steuerabteilung des BDI e.V. Beide Autoren sind geschäftsführende Vorstandsmitglieder des Berliner Steuergespräche e.V.

² *Prof. Dr. Rainer Hüttemann* ist Geschäftsführender Direktor des Instituts für Steuerrecht an der Universität Bonn.

³ *MDg Dr. Rolf Möhlenbrock* ist Unterabteilungsleiter im Bundesministerium der Finanzen, Berlin.

⁴ *Dr. Markus Märten* ist Richter am Bundesfinanzhof, München.

⁵ *Felix Oldenburg* ist Generalsekretär des Bundesverbandes Deutscher Stiftungen e. V., Berlin.

⁶ *Prof. Dr. Dr. h. c. Karl-Heinz Paqué* ist Inhaber des Lehrstuhls für Internationale Wirtschaft an der Otto-von-Guericke-Universität Magdeburg.

1. Fehlende gesetzliche Regelungen für gemeinnützige Organisationen

Diese Besonderheit des Gemeinnützigkeitsrechts sei in England selbstverständlich, weil es sich dort aus dem allgemeinen Zivilrecht entwickelt habe. Die sei aber bei uns bisher vernachlässigt worden. So habe beispielsweise der Vorstand eines nationalen gemeinnützigen Sportverbandes bei der Überlegung, frühere Vorstandsmitglieder wegen verbotener Zahlungen an internationale Sportorganisationen in Regress zu nehmen, zu berücksichtigen, dass der Verzicht auf einen solchen Regress eine gemeinnützigkeitsrechtlich schädliche Mittelverwendung darstellen könne. Im Hinblick auf die Einhaltung der satzungsmäßigen Vorgaben verfüge der Vorstand nicht über einen Ermessensspielraum, er habe daher die Frage sorgfältig zu prüfen, weil der Entzug der Gemeinnützigkeit zu einer persönlichen Haftung und zu einer Vertrauensgefährdung in der Öffentlichkeit führen könne.

Als weiteres Beispiel sei eine gemeinnützige Stiftung zu nennen, die gezwungen ist, ihr Krankenhaus mit dem eines anderen Ordens zusammenzulegen. Es liege die Empfehlung nahe, die Krankenhäuser in einem Joint-Venture in eine gemeinnützige GmbH einzubringen. Der Vorstand der gemeinnützigen Stiftung müsse jedoch beachten, dass eine solche Ausgliederung die Gemeinnützigkeit seiner Stiftung gefährde, weil die bloße Beteiligung an einer gemeinnützigen Kapitalgesellschaft für das Gemeinnützigkeitsrecht ein fast unüberwindliches Problem darstelle.

Als weiteres Beispiel sei der Vorstand einer gemeinnützigen Kapitalstiftung zu nennen, der in Zeiten abnehmender Zinserträge über neue Anlagestrategien nachdenkt. Der Vorstand müsse nicht nur alle stiftungsrechtlichen Vorgaben einhalten, sondern er müsse sich auch am Gemeinnützigkeitsrecht orientieren und im Falle von Vermögensverlusten nicht nur mit der Stiftungsaufsicht, sondern auch mit dem Finanzamt, also in zwei verschiedenen Rechtszügen vor unterschiedlichen Gerichten über die Frage diskutieren, welche Vermögensanlage vor fünf Jahren die richtige gewesen sei.

Das Gemeinnützigkeitsrecht sei als Organisationsrecht zu sehen. Dem werde man nicht gerecht, wenn man Veränderungen der AO nur unter fiskalischen Gesichtszügen diskutiere und punktuelle Veränderungen vornehme, ohne zu beachten, dass jede Änderung auch eine potentielle Gefährdung des Status als gemeinnützige Körperschaft darstelle. Es stelle sich die Frage, wo das Gemeinnützigkeitsrecht aktuell stehe. In den letzten zwei Jahrzehnten seien durch den Gesetzgeber viele rechtspolitische Verbesserungen erreicht worden; vier Punkte seien besonders erwähnenswert: Der Wegfall der Unterscheidung zwischen steuerbegünstigt und spendenbegünstigt habe zu einer erheblichen Vereinfachung für alle Beteiligten geführt. Die Aufgabe der Geprägetheorie durch den BFH habe die Grenzen wirtschaftlicher Tätigkeit im Gemeinnützigkeitsrecht klarer hervortreten lassen. Wichtig sei auch die Entscheidung des BFH im Jahr 2015 gewesen, nach der Tochterunternehmen der öffentlichen Hand ebenfalls gemeinnützig sein können. Schließlich sei noch die Neuordnung der Höchstgrenzen beim Spendenabzug zu nennen.

2. Aktuelle Herausforderungen und Problemfelder

a) Politische Betätigung gemeinnütziger Organisationen

Das Thema „Gemeinnützigkeit und politische Betätigung“ werde spätestens seit der Entscheidung der Hessischen Finanzverwaltung, dem deutschen Träger von ATTAC die Gemeinnützigkeit zu entziehen, breit diskutiert. Es habe sich mittlerweile eine Allianz aus gemeinnützigen Organisationen gebildet, die sich für eine gesetzliche Änderung einsetzen. Es gehe ihnen allerdings nicht darum, die notwendige Grenze zwischen parteipolitischem und gemeinnützigem Engagement zu verwischen, sondern vielmehr darum, den bisherigen Rechtszustand besser hervortreten zu lassen und damit Rechtssicherheit zu schaffen.

Dabei gehe das geltende Recht durchaus liberal und nicht sehr restriktiv mit der Frage der politischen Betätigung um. Auch der BFH habe wiederholt festgestellt, dass sich gemeinnützige Organisationen im Rahmen ihrer Satzungszwecke politisch betätigen können. Dies sei auch wichtig, denn gemeinnützige Organisationen seien als Themenanwälte für politische Debatten wichtig. Vor einer Gesetzesänderung sollten allerdings die aktuellen Gerichtsverfahren abgewartet werden.

b) Konzernneutralität

Es sei ein rechtspolitisches Ärgernis, dass in nahezu allen Einzelsteuergesetzen spezielle Vorschriften für Unternehmensgruppen vorhanden seien, um eine gewisse Organisationsneutralität des Steuerrechts zu gewährleisten. Eine solche Regelung fehle hingegen im Gemeinnützigkeitsrecht, obwohl ein Blick in die Praxis zeige, dass sich die Bereiche Wohlfahrt, Krankenhauswesen und Bildung durchaus konzernmäßig organisieren. Diese zunehmende Modernisierung der Rechtsformwahl müsse der Gesetzgeber berücksichtigen. Es werde derzeit in Kreisen der Finanzverwaltung darüber nachgedacht, ob eine gemeinnützige Holding, die sich darauf beschränkt, eine Beteiligung zu halten und ihrer gemeinnützigen Tochtergesellschaft verbilligt Leistungen zu erbringen, weiterhin als sog. Förderkörperschaft nach § 58 Nr. 1 AO gemeinnützig sein könne. Es sei sehr zu begrüßen, wenn dieser in der Praxis weit verbreitete und bisher von der Finanzverwaltung akzeptierte Lösungsansatz weiterhin Bestand habe.

Es sei dann auch nur konsequent, die Überlassung von Vermögensgegenständen auf der Ebene der Holding als nutzungsgebundenes Vermögen zu verstehen. Die Vermögensgegenstände seien dann gemeinnützigkeitsrechtlich als zweckentsprechend verwendet zu behandeln. Die alltägliche Rechtsgestaltung unter Einschluss von Holdinggesellschaften müsse wie bisher in anderen Rechtsgebieten auch im Gemeinnützigkeitsrecht problemlos möglich sein. Dazu zähle auch, dass Mehrheitsbeteiligungen selbst als gemeinnützige Tätigkeit im Gesetz ausdrücklich erwähnt werden und dass die Hingabe von Eigenkapital in den gemeinnützigen Sektor nicht anders als die Hingabe von Fremdkapital zu verbilligten Bedingungen behandelt werde.

c) Die Definition des Zweckbetriebes im Wohlfahrtsbereich

Im Hinblick darauf, dass das Gemeinnützigkeitsrecht als organisationsbezogener Fördertatbestand zu verstehen sei, müsse für die betroffenen Einrichtungen auch die erforderliche Vorhersehbarkeit und Rechtsicherheit bei der Abgrenzung von steuerpflichtigen wirtschaftlichen Betrieben und Zweckbetrieben hergestellt werden. Die Entscheidung des Gesetzgebers, wichtige Fälle der Zweckbetriebe im Gesetz ausdrücklich zu regeln und diese Tatbestände in den §§ 66 ff. AO an besondere, von der Generalklausel losgelöste Bedingungen zu knüpfen, sei richtig gewesen.

Leider habe die Rechtsprechung des BFH in den letzten Jahren zunehmend die Tendenz erkennen lassen, diese besonderen Tatbestände, sowohl in ihrem Verhältnis zur Generalklausel, als auch in ihrer Auslegung im Einzelnen, immer mehr in Frage zu stellen. Dies erfolge mit dem Hinweis auf eine potentiell problematische Wettbewerbsverzerrung. Grundsätzlich sei dies jedoch die Aufgabe des Gesetzgebers und solange sich dieser im verfassungsrechtlich erlaubten Spielraum bewege, sei es nicht Sache der Rechtsprechung, diese Definitionen in Frage zu stellen. So habe der 1. Senat des BFH in einer neueren Rechtsprechung aus der gesetzlichen Definition der Wohlfahrtspflege in § 66 Abs. 2 AO „... nicht des Erwerbs wegen“, mit wenigen Sätzen abgeleitet, dass ein einzelner Betrieb der Wohlfahrtspflege im Sinne des § 66 AO nicht in erster Linie auf Gewinnstreben gerichtet seien dürfe. Diese Rechtsprechung sei ohne vertiefte Auseinandersetzung mit dem Sektor und mit dem Schrifttum entstanden.

Die neue Gewinnschranke für Wohlfahrtbetriebe, die die Finanzverwaltung im Anwendungserlass leicht eingeschränkt habe, sei für die Praxis noch immer ein Problem. Dies zeige sich sei bereits die Tatsache, dass in einem steuerbefreiten Zweckbetrieb gar keine Gewinnermittlung stattfinde. Weiter herrsche Unsicherheit darüber, was der einzelne Betrieb im Gemeinnützigkeitsrecht sei. Es sei nicht verständlich, warum nach dem BFH-Urteil ein profitables Altenheim, das in den Anwendungsbereich des § 68 AO fällt, eine ambulante Altenpflege im Sinne von § 66 AO subventionieren dürfe. Der umgekehrte Fall, dass die profitable Altenpflege das Altenheim subventioniert, sei hingegen für die Gemeinnützigkeit schädlich.

d) Die Prüfung der Gemeinnützigkeit im Steuerverfahren (Verwaltungsverfahren)

Vielfach werde im Gemeinnützigkeitsrecht nur aus dem Blickwinkel einer speziellen Begünstigung geprüft. Beispielweise bei der Frage, ob eine Übertragung im Erbschaftsrecht steuerbefreit ist, ob der Ehrenamtsfreibetrag gilt oder ob der ermäßigte Umsatzsteuersatz anwendbar ist. Im Rahmen dieser Fragen werde dann inzident die Gemeinnützigkeit der Einrichtung geprüft. Zwar habe der Gesetzgeber mit dem gesonderten Feststellungsverfahren für die satzungsmäßige Gemeinnützigkeit einen großen Fortschritt erzielt. Die Einhaltung der gemeinnützigen Verhaltenserwartung hingegen werde erst im Nachhinein und ohne Bindungswirkung bei unterschiedlichen Stellen, wie dem Körperschaftsfinanzamt, dem Umsatzsteuerfinanzamt, dem Erbschaftssteuerfinanzamt und dem Wohnsitzfinanzamt des Spenders geprüft.

Hier sei es wichtig, die bisherigen disparaten Zuständigkeiten zusammenzuführen, sowohl auf

Ebene der Finanzverwaltung, als auch auf der Ebene der Rechtsprechung. Der Gemeinnützigkeitstatbestand als organisationsbezogener Status müsse in einem Verwaltungsverfahren isoliert werden, und dieses Verwaltungsverfahren müsse dann Grundlagencharakter für die Anwendung der Steuerbefreiung haben. Man müsse sich klar machen, dass das Gemeinnützigkeitsrecht Status-Recht sei und eigentlich auch Aufgaben erledige, die dem Zivilrecht zuzuordnen seien. Man könne daher das Gemeinnützigkeitsrecht dem Zivilrecht übertragen und ähnlich einer Stiftungsaufsicht eine öffentliche Verwaltungsstelle schaffen, die den Gemeinnützigkeitsstatus auf Bundes- oder Landesebene überprüft. Abschließend sei zum Verfahrensrecht noch anzumerken, dass bisher nur unzureichende Rechtsfolgen bei Verstößen gegen die gemeinnützigkeitsrechtlichen Vorschriften existieren. Allein der Entzug der Gemeinnützigkeit sei keine ausreichende Sanktion. Vielmehr bedürfe es, wie im REIT-Gesetz bereits geschehen, der Einführung von Strafzahlungen, die einen bestimmten Verstoß angemessen durch eine Geldbuße sanktionieren. Es sei darüber hinaus notwendig, einen Bestandsschutz für gemeinnützige Organisationen einzuführen, weil die Finanzverwaltung bisher der Auffassung sei, auch noch die Rücklagenbildung des Jahres 1977 überprüfen zu können. Es gebe hier bisher keine zeitliche Begrenzung.

e) Europäische Sichtweise

Es sei sehr bedauerlich, dass die Europäische Stiftung vorerst gescheitert sei und dass es keinen gemeinsamen europäischen Rechtsrahmen für eine gemeinnützige Körperschaft gebe. Angesichts der zunehmenden Bedeutung von grenzüberschreitenden Einrichtung sei diese Entwicklung nicht angemessen.

II. Konzern und Organschaft im Gemeinnützigkeitsrecht

1. Notwendigkeit der Organschaft in der Gemeinnützigkeit

Dr. Möhlenbrock räumte ein, dass er während seiner ersten Befassung mit der Gemeinnützigkeit im Dritten Sektor vor der Frage stand, warum es nicht auch dort eine Art Organschaft gebe. Schließlich sei es auch im unternehmenssteuerlichen Sektor mit der Einführung des Umwandlungssteuerrechts darum gegangen, einen Zustand herzustellen, der aus betriebswirtschaftlicher Veranlassung notwendig gewesen sei, und bei dem aus fiskalischer Sicht keine Veranlassung bestanden habe, eine Besteuerung vorzunehmen.

Der Grund für die fehlende Organschaft im dritten Sektor liege bei Art. 3 GG. Es sei stets zu beachten, dass in Fällen der Gemeinnützigkeit und der damit einhergehenden Steuerbefreiung der davon erfassten Einheiten eine Andersbehandlung dieser betroffenen Einrichtungen gegenüber normalen, steuerpflichtigen Unternehmen stattfinde. Die Gemeinnützigkeit als Ausnahme von der Besteuerung bedürfe stets einer besonderen Rechtfertigung, und diese müsse intrinsisch aus dem dritten Sektor herleitbar sein. Dies werde sie auch, in dem man zugrunde legt, dass das Gemeinnützigkeit der Bereich sei, in dem die Gesellschaft von sich aus ohne staatlichen Einfluss tätig werde und Aufgaben erledige, die an sich auch in der Zuständigkeit des Staates liegen würden. Deswegen bedarf es an dieser Stelle nicht der Finanzierung durch das Steueraufkommen.

Es seien aber auch die beihilferechtlichen Rahmenbedingungen zu beachten. Das Europäische Beihilferecht setze sowohl beim Handeln der Verwaltung, als auch bei Gesetzesvorhaben klare Grenzen. Daraus ergebe sich die Gratwanderung zwischen der Wettbewerbsneutralität auf der einen Seite, da das Gemeinnützigkeitsrecht nicht in das klassische Marktgeschehen eingreifen dürfe, und dem Herstellen einer gemeinwohlorientierten Aufgabenerledigung auf der anderen Seite.

Fraglich sei, wieviel Spielraum der Gesetzgeber überhaupt habe, wenn er Gedankengut aus dem Umwandlungssteuerrecht in das Gemeinnützigkeitsrecht übertragen wolle. Eine alleinige Um-Etikettierung einer Rechtsmaterie führe jedenfalls nicht dazu, dass man europarechtlich besser dastehe.

2. Der Konzern im Gemeinnützigkeitsrecht

Auch ein Konzern im Gemeinnützigkeitsrecht sei bei einem sinnvollen Verständnis des Gemeinnützigkeitsrechts und einer Auslegung mit Augenmaß bereits heute möglich. Ein Beispiel sei ein Krankenhaus, das sich das Ziel gesetzt habe, sich zu vergrößern und mit anderen Krankenhäusern zusammen zu gehen. Setze man dazu über die Krankenhausgesellschaft, die zunächst originär eine gemeinnützige Tätigkeit ausübe, eine Holdinggesellschaft, so sei dies möglich, wenn beide Gesellschaften den Satzungszweck im Sinne eines gemeinnützigen Zwecks erfüllten. Man könne eine solche Zweierstruktur im Sinne einer gemeinnützigen Betriebsaufspaltung organisieren.

Die andere Möglichkeit bestehe, wie bereits *Prof. Hüttemann* ausführte, in einer Förderkörperschaft der Holding i.S.d. § 58 Nr. 1 AO. Diese könne gegenüber dem Krankenhaus vergünstigte Tätigkeiten, wie Verwaltungsaufgaben oder Dienstleistungen, ausüben. Seit dem Rettungsdienst-Urteil des BFH könne das Krankenhaus als gemeinnützige Einrichtung auch Hilfsperson seiner Holdinggesellschaft sein, einer Muttergesellschaft die der Gesundheitspflege diene. Dies sei auch im Anwendungserlass zum § 57 AO zum Ausdruck gebracht worden. Es werde hierzu allein eine Weisungsabhängigkeit zwischen den Körperschaften verlangt - diese sei jedoch nicht im Sinne einer arbeitsrechtlichen Weisungsgebundenheit, sondern vielmehr im Sinne eines Veranlassungszusammenhangs, zu verstehen.

Wenn die Holdinggesellschaft, die über der originär und unmittelbar gemeinwohlorientierten Krankenhausgesellschaft stehe, nebenbei ein Labor und eine Küche als eigenständige Gesellschaften unterhalten möchte, sei auch dies mit einer entsprechenden Auslegung des § 58 Nr. 1 AO unter dem Stichpunkt der Mittelbeschaffungskörperschaft bereits jetzt möglich. Da die Finanzverwaltung bereits jetzt Geldleistungen und Sachleistungen als taugliche Mittel in diesem Sinne ansehe, sei auch eine Erstreckung auf Dienstleistungen zu erwarten.

Problematisch könne allerdings die Frage der zeitnahen Mittelverwendung i.S.d. § 55 Abs. 1 Nr. 5 AO sein. Solange die Mittel dem unmittelbaren Zweck der jeweiligen Gesellschaft zugeführt würden und der Vorteil nicht im Bereich der Vermögensverwaltung wiederzufinden sei, könne

allerdings auch diese Hürde genommen werden.

Selbst wenn die Küchen-Gesellschaft eine steuerpflichtige Gesellschaft sei, würde das der Steuerbefreiung der übrigen Gesellschaften nicht entgegenstehen, wenn jede für sich die Voraussetzungen erfülle. Entscheidend sei, ob die Holdinggesellschaft für Zwecke der eigenen Steuerbefreiung übermäßig, d.h. mehr als 50%, in steuerpflichtige Gesellschaften investiere. Dies sei eine Schwelle, die beachtet werden müsse. Wichtig sei darüber hinaus, dass die Holdinggesellschaft für sich genommen die Kontrolle an den Gruppengesellschaften behalte. Es seien auch Beteiligungen von unter 100% als problemlos zu erachten, solange noch eine Kontrolle der Holding vorhanden sei.

Es bestehe somit bereits eine hinreichende Beweglichkeit des Gemeinnützigkeitsrechts im Hinblick auf Konzernstrukturen. Eine legislative Änderung hin zu einer Gleichstellung und Gleichwertigkeit der steuerlichen Möglichkeiten aus dem Unternehmenssteuerrecht, sei aus seiner Sicht problematisch. Mehr Rechtsklarheit und Rechtssicherheit könne vielmehr durch Veränderungen im Anwendungserlass zur AO erreicht werden.

B. Podiumsdiskussion

Im Anschluss an die einführenden Referate gab *Dr. Richter* den Podiumsgästen die Möglichkeit zur Stellungnahme.

I. Gemeinnützigkeit in Niedrigzinsphasen

Nach *Herrn Oldenburg* stelle sich das Verhalten eines großen Teils des dritten Sektors als ein Ritt auf der Rasierklinge zwischen For-Profit und Non-Profit dar. Es gebe mittlerweile eine ausgesprochen innovationsorientierte und unternehmerisch denkende Szene im deutschen dritten Sektor. Diese wachstumsorientierte Szene versuche, Ressourcen für Wachstum zu organisieren, wobei es sich bei diesen Ressourcen nicht nur zwangsläufig um Geld, sondern auch um den Aspekt des „Mitmachens“ handle. Die eigentlichen Quellen für das Handeln im dritten Sektor seien das Engagement und die Kooperation. Als Beispiel sei hier Wikipedia zu nennen, das nur durch gemeinsames Engagement möglich geworden sei.

Natürlich spiele Geld eine Rolle, wenn man sich über das Wachstum guter Ideen Gedanken mache. Im Hinblick auf das fortgeschrittene Stadium eines Stiftungsbooms mit immer noch knapp 600 neu gegründeten Stiftungen pro Jahr müsse man sich Gedanken darüber machen, wie man in Zeiten einer Null-Zins-Phase die positiven Auswirkungen, welche die Stiftungen für die Gesellschaft haben, erhalten könne. Es sei fraglich, ob man die aktuellen Grenzen der Kapitalverwendung bestehen lasse oder ob man den Stiftungen nicht auch erlauben solle, als Investoren aufzutreten, sowohl mit gemeinnützigen Mitteln und dem Stiftungsvermögen, als auch selbst als Sozialunternehmen.

Im Hinblick darauf gehe es auch um die Abgrenzung von Zweckbetrieb und wirtschaftlichem Geschäftsbetrieb. Diese Abgrenzung sei schwierig zu handhaben, wenn es bereits genüge, dass es einen potentiellen Wettbewerb gebe. Es brauche bei der Abgrenzung mehr Rechtssicherheit, denn es sei heutzutage nur eine Frage von wenigen Jahren, die eine Idee brauche, um sich zunächst im Bereich des Engagements auszuprobieren, Ressourcen für ihr Wachstum zu entdecken und dann am Markt aktiv zu werden. In dieser kurzen Zeit den richtigen Moment zu finden, in dem man vom Zweckbetrieb zum wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb übergehe, sei schwierig.

Wenn man den wichtigen positiven Einfluss von Stiftungen auf die Gesellschaft erhalten wolle, sei nicht nur darauf zu schauen, dass sie gute Erträge erwirtschaften, sondern auch auf die Wirkung des Kapitals und des Engagements. In Zeiten von grenzüberschreitenden gesellschaftlichen Problemen gelte dies auch international. Die gefühlten und realen Hürden für Stiftungshandeln über Grenzen hinweg seien hoch und nicht mehr zeitgemäß. Es sei nicht zu verstehen, warum es keinen europäischen Binnenmarkt für Philanthropie gebe.

II. Die volkswirtschaftliche Sicht

Nach *Prof. Paqué* lohne ein historischer Blick auf die Entwicklung im Gemeinnützigkeitsbereich. Die Dissertation zum Thema „Philanthropie und Steuerpolitik, eine ökonomische Analyse privater Wohltätigkeit“, die er 1986 an der Universität Kiel eingereicht habe, sei zu der Zeit nur auf geringes Interesse gestoßen. Er habe darin eine Reihe von steuerpolitischen Reformvorschlägen zur Förderung des Non-Profit-Sektors gemacht, die öffentliche Resonanz sei allerdings äußerst gering gewesen. In den letzten 30 Jahren habe sich in Deutschland allerdings sehr viel entwickelt im Bereich der Gemeinnützigkeit. Damals habe er neidvoll auf Amerika geblickt, weil in den Vereinigten Staaten das Stiftungswesen aufblühte. Einerseits durch eine entsprechend großzügige Gesetzgebung, aber auch durch die amerikanische Mentalität, die sehr viel staatsferner sei als die deutsche. Dort habe nie das Verständnis eine Rolle gespielt, private Philanthropen, die gemeinnützig ihr Vermögen zur Verfügung stellten, seien gewissermaßen Erfüllungsgehilfen des Obrighkeitsstaates. In Deutschland herrschte eher die Vorstellung, sie erhielten ein Privileg, aber nur dann, wenn Sie das tun, was der Staat täte, müsste er es selber finanzieren. Diese Philosophie sei aus seiner Sicht falsch und habe sich in unserer Gesellschaft auch gewandelt. Es sei eine erfreuliche Entwicklung, dass sich inzwischen die Meinung durchsetze, dass Leistungen aus einem Stiftungswesen, einer Spendentätigkeit oder auch aus dem Bereich der Wohlfahrtsverbände nicht identisch seien mit dem, was ein Staat im Rahmen seiner engen gesetzlichen Möglichkeiten leisten müsste, wenn es nicht privat übernommen würde. Vielmehr gebe es da auch etwas anderes, und zwar etwas Fruchtbareres.

Die Philanthropie sei eine Art Entdeckungsverfahren. Im Non-Profit-Bereich würden neue Themen aufgegriffen und neue Problembereiche angerissen, die manchmal auch in die Nähe der Politik rückten; dies sei nicht unproblematisch. Die Fälle BUND und ATTAC seien bereits angesprochen worden. Aber nur so sei es möglich, sich neuen Herausforderungen und neuen Themen zu widmen. In Deutschland habe sich eine größere Bereitschaft entwickelt, dem gemeinnützigen

Sektor einen gewissen Freiraum zu geben. Auch die steuerlichen Rahmenbedingungen seien verbessert worden. Mit einigen steuersystematischen Detailfragen sei er weiterhin unzufrieden, aber insgesamt könne Deutschland sich internationalen Vergleich sehen lassen.

Er betrachte den gemeinnützigen Sektor nicht nur als irgendeinen privilegierten Bereich, sondern als essentiellen Teil einer Gesellschaft, die sich dynamisch weiterentwickelt, nicht nur im wirtschaftlichen, sondern auch im sozialen und kulturellen Bereich.

Deutschland und die anderen Industrieländer hätten dadurch, dass erhebliche Vermögen zwischen den Generationen vererbt würden, die Chance, deutlich mehr Kapital zur Verfügung zu stellen, um den sozialen und kulturellen Bereich zu unterstützen. Gleichzeitig gebe es aber auch eine problematische demografische Entwicklung. Bei entsprechender steuerlicher Weichenstellung könnten noch mehr Mittel in den gemeinnützigen Sektor gelenkt werden.

Es gebe allerdings ein fundamentales Problem mit Blick auf die Niedrigzinsen. Inzwischen seien diese real betrachtet zum Teil sogar negativ. Als Ökonom wage er die Prognose, dass die Zinsen auf lange Sicht auf einem sehr niedrigen Niveau verharren werden. Dies schaffe große Probleme, vor allem für die Stiftungen. Die Probleme würden durch einen regulativen Rahmen verschärft, der geradezu jede gemeinnützig tätige Stiftung dazu zwingt, nur Triple-A-Papiere zu halten - meist Staatsanleihen - die keine ausreichenden Renditen erwirtschafteten. Bei der Investition in Aktien oder andere Wertpapiere, die tatsächlich das gesamtwirtschaftliche Risiko von Kapitalanlagen und von unternehmerischer Aktivität bis hin zum Venture-Capital-Markt abbildeten, seien dagegen durchaus noch gute Renditen zu erzielen. Dies werde auch in Zukunft so sein, da sich am Risikopotential grundsätzlich nichts ändere.

Die Harvard Universität zum Beispiel habe ein Endowment von etwa 30 Mrd. US-\$ und habe mit diesem in den letzten Jahrzehnten Renditen von real etwa 8% erzielt. Dies werde in der Zukunft kaum noch möglich sein, Renditen von 4-6 % seien aber auch künftig durchaus realistisch, und dies, ohne unangemessene Risiken einzugehen. Es würden langfristige Anlagen mit professionellem Portfoliomanagement gehalten und damit eine Menge erreicht. Man müsse darüber nachdenken, den dynamisch wachsenden Stiftungsbereich in Deutschland schrittweise zu liberalisieren und ein professionelles Portfoliomanagement zuzulassen. Er sehe darin ein wesentliches politisches Tätigkeitsfeld, das nach seiner Wahrnehmung bislang aber keine große Rolle spiele.

Dies könne zu einem Problem des Substanzerhalts unseres Stiftungswesens werden. Wenn es hier keine positiven Entwicklungen gebe, sei all das, was in den letzten 30 Jahren aufgebaut worden sei, möglicherweise wieder zu einer Schrumpfung verurteilt. Daher müsse die Politik hier handeln.

III. Die Sicht des BFH

Nach *Dr. Märten*s hebe sich die Rechtsprechung im Bereich der Gemeinnützigkeit von der sonst üblichen ökonomischen Betrachtung ab. Der Bereich der Gemeinnützigkeit und die juristischen

Personen in öffentlicher Hand seien auch die einzigen Gebiete, in denen die Finanzverwaltungen auch Nichtanwendungserlasse zugunsten der Steuerpflichtigen aussprechen. Ein Teil des Gebiets werde der Rechtsprechung auch entzogen, indem Konsens zwischen Verwaltung und Steuerpflichtigen hergestellt werde, so dass die Fragen gar nicht erst bis zum Gericht gelangten oder Klagen bzw. Revisionen zurückgenommen würden, wenn die Beteiligten befürchteten, dass der BFH eine möglicherweise unbequeme Frage klären könnte. Es gebe zwar viele gemeinnützige Organisationen, aber die Anzahl der Fälle, die zum BFH gelangten, sei überschaubar. Daher biete sich ein „Gemeinnützigkeits-Senat“ nicht unbedingt an.

Ein Gericht könne Fälle nicht nach altruistischen Beweggründen beurteilen, sondern nach den zugrunde liegenden Normen, auch wenn diese zum Teil schon lange bestünden und evtl. modernisierungsbedürftig seien. So komme es zu nicht immer auf den ersten Blick nachvollziehbaren Entscheidungen, denen aber gleichwohl das redliche Bemühen um die Auslegung der Tatbestände vorausgegangen sei.

Beim Rettungsdienst-Urteil⁷, mit dem die Grundsatzfrage entschieden wurde, dass Rettungsdienstunternehmen öffentlicher Körperschaften auch dann gemeinnützig sein können, wenn sie Pflichtaufgaben ihrer Trägerkörperschaft erfüllen, seien einige alte Zöpfe abgeschnitten worden. Es sei klargestellt worden, dass das Unmittelbarkeits-Prinzip nicht mehr auf die Vertragsbeziehung abstelle, sondern auf die tatsächliche Tätigkeit am Patienten. In dem Fall ging es um Krankenhäuser-Rettungsdienste. In einem Punkt – die Rechtsprechung hat vorher gesehen, dass der spezielle Zweckbetrieb der Wohlfahrtspflege in § 66 AO, der schon angesprochen wurde, immer dann schon nicht gegeben ist, wenn für die Tätigkeit bei Ausübung durch einen Privaten die gleiche Vergütung verlangt würde. Soweit eine Tätigkeit auf Gewinnerzielung gerichtet war, habe nach der früheren Rechtsprechung objektiv kein Zweckbetrieb der Wohlfahrtspflege mehr vorgelegen.

Der BFH habe nicht mehr an seiner Rechtsprechung festgehalten, dass der Zweckbetrieb der Wohlfahrtspflege nach § 66 AO dann nicht gegeben ist, wenn für die gleiche Tätigkeit bei Ausübung durch Private die gleiche Vergütung verlangt würde. Das Tatbestandsmerkmal „nicht des Erwerbes wegen“ sei hierbei auszulegen gewesen. Dies sei dahingehend erfolgt, dass damit ein subjektives Erwerbsstreben gemeint sei, nach dem Gewinne erzielt werden sollen, die nicht mehr nur der Finanzierung des Betriebes dienen, sondern darüber hinausgehen sollen. Ein Inflationsausgleich dürfe dabei aber durchaus angestrebt und es können auch Investitionen finanziert werden. Das Tatbestandsmerkmal helfe der Finanzverwaltung, Extremfälle anhand von Indizien aufzudecken. Es sei jedoch nicht dahingehend gemeint, dass jeder Steuerpflichtige in jeder Steuererklärung einen Nachweis darüber erbringen müsse, welche Betriebe er unterhalte und dass er auch kein übermäßiges Gewinnstreben an den Tag gelegt habe. Es diene eher der Kontrolle für den Fall, dass Indizien für ein übermäßiges Gewinnstreben vorlägen, also dafür, dass Gewinne

⁷ BFH-Urteil vom 27.11.2013, I R 17/12.

angestrebt würden, die eigentlich für den Betrieb nicht notwendig seien. Im Gemeinnützigkeitsrecht müsse der Steuerpflichtige zunächst darlegen, dass alle Voraussetzungen der Gemeinnützigkeit erfüllt sind. Bei negativen Tatbestandsmerkmalen sei dies aber nie sehr streng gehandhabt worden. „Nicht des Erwerbes wegen“ sei ein darzulegendes Negativum, bei dem die Rechtsprechung davon ausgehe, dass erst bei Vorliegen besonderer Indizien gesteigerte Darlegungspflichten bestünden.

Zu beachten sei auch der Wettbewerbsgedanke gewesen. Auch eine Beeinträchtigung des potentiellen Wettbewerbs verhindere schon, dass der allgemeine Zweckbetrieb anerkannt werde, da es sonst zu Verzerrungen der Wettbewerbssituation kommen würde. Die Zutrittsschwelle für potentielle Private, die auf dem Gebiet tätig werden wollten, wäre zu hoch, weil der Steuernachteil nicht mehr wett zu machen wäre. Daher müsse nach Auffassung der Rechtsprechung auch die Beeinträchtigung eines potentiellen Wettbewerbs ein Ausschlusskriterium sein. Berücksichtigt werden müsse auch, dass dies nur für den allgemeinen Zweckbetrieb gelte. Der 1. Senat habe in letzter Zeit gerade für die speziellen Zweckbetriebe ausdrücklich entschieden, dass die Wettbewerbsklausel, die für den allgemeinen Zweckbetrieb gelte, dort nicht anwendbar sei. Vielmehr habe der Gesetzgeber hier offenbar eine Art Marktversagen angenommen und ein Nebeneinander von privaten Gewinnorientierten und gemeinnützigen Organisationen gewollt.

Die Rechtsprechung versuche durchaus, Entwicklungen aufzunehmen und Fehlentwicklungen in der eigenen Rechtsprechung zu korrigieren. Sie müsse allerdings auch Kriterien anhand der vorliegenden Tatbestände entwickeln, die zwangsläufig nicht immer auf die ungeteilte Zustimmung des dritten Sektors stoßen.

IV. Zu wenig Einzelfallbezug im Hinblick auf den potentiellen Wettbewerb

Prof. Hüttemann beklagte an *Dr. Möhlenbrock* gewandt, dass bisher keine Einigkeit bei der Frage des Umgangs mit Förderkörperschaften und nutzungsgebundenem Vermögen erzielt werden konnte. So sei die öffentliche Hand darauf angewiesen, dass es große Bildungsträger mit vielen Tochtergesellschaften gebe, weil der Weiterbildungssektor überwiegend in gemeinnütziger Hand liege. Diesen müssten aber eindeutige Regelungen an die Hand gegeben werden, da zum Beispiel viele Betriebsprüfungen nicht abgeschlossen seien.

Er sei wie *Prof. Paqué* der Ansicht, dass die Regelungen zur Kapitalanlage von Stiftungen liberalisiert werden müssten. Man müsse sich vor Augen führen, dass das deutsche Stiftungswesen um die Jahrhundertwende 1900 ungefähr zehnmal so reich wie das amerikanische gewesen sei. Die nachfolgende Schrumpfung sei nicht ausschließlich mit zwei Weltkriegen, sondern vorrangig auch damit zu begründen, dass das deutsche Stiftungswesen an ein mündelsicheres Anlageprinzip gebunden war, an das in Amerika nie geglaubt worden sei. Der wesentliche Unterschied sei die Anlagestrategie und nicht nur das wirtschaftliche Umfeld gewesen.

Zu den von Herrn *Oldenburg* angesprochenen Schwierigkeiten beim europaweiten Geldtransfer gab er zu bedenken, dass dies in der Praxis nur deshalb hingenommen werde, weil die Finanzverwaltung und alle Beteiligten eine Lösung akzeptierten, die das Problem auf praktischer Ebene erledige, nämlich mit Hilfe der sogenannten Durchleitungskörperschaft. Die Praxis habe sich hier also einen Weg jenseits von Rechtsprechung und Literatur gesucht.

Zu den Ausführungen von *Dr. Märten*s im Hinblick auf den potentiellen Wettbewerb merkte *Prof. Hüttemann* an, dass der dritte Sektor sich nicht dagegen wende, dass man Wettbewerb im Sinne der Wettbewerbsklausel des § 65 Nr. 3 AO nicht nur am tatsächlichen, sondern auch am potentiellen Wettbewerb orientiere. Man wende sich nur dagegen, dass dieser potentielle Wettbewerb in einer Weise definiert werde, dass er nie verneint werden könne. Wenn nämlich abstrakt gefragt werde, ob es jemanden gebe, der identische Tätigkeiten anbieten könnte, wird man dies immer bejahen müssen. Es gehe vielmehr darum, um ein Beispiel aus der Rechtsprechung des BFH aufzugreifen, dass eine Eiskunstlaufbahn in einem ländlichen Bereich ein gemeinnütziges Thema sein könne, in einer städtischen Region, wo es bereits zwei gewerbliche Anbieter gebe, aber kein Zweckbetrieb sei. Problematisch sei hier der fehlende Einzelfallbezug bei der Finanzverwaltung. Wenn man hier zu einer pragmatischen Lösung kommen könne, sei viel gewonnen.

Er habe das Rettungsdienst-Urteil mit Freude gelesen, da darin vier Themen behandelt worden seien, von denen drei seines Erachtens gut gelöst worden seien. Bei dem vierten Thema sei er aber überrascht gewesen, weil die Gewinnschranke im Wohlfahrtsbereich zu Segmentierungen führe. Auch er sei der Ansicht, dass im gemeinnützigen Sektor eine Zweckorientierung zu prüfen sei. Wer mit dem Label „gemeinnützig“ durch die Lande laufe, der dürfe nicht in erster Linie nach Gewinn streben. Aber eine Separierung zwischen den §§ 66, 68, 67 AO sei nicht nachzuvollziehen. Nicht zu verstehen sei, dass das Krankenhaus die Altenpflege subventionieren dürfe, umgekehrt aber die Altenpflege nicht das Krankenhaus. Das Merkmal „um des Erwerbs willen“ sei schon deshalb nicht erfüllt, weil es Gewinnausschüttungsverbote gebe. Er denke hier auch an die Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs zu Art. 132 der Mehrwertsteuer-System-Richtlinie.

V. Künftiges BMF-Schreiben

Nach *Dr. Möhlenbrock* arbeite das BMF gemeinsam mit den Ländern an einem BMF-Schreiben zu den Grundsätzen, nach denen man bundesweit einheitlich die auch in der Diskussion bereits angesprochenen Fragen lösen könne. Die Zusammenarbeit mit den Ländern sei dabei besonders wichtig, weil nur dort die praktischen Erfahrungen vorlägen. Es werde nach Lösungen gesucht, die für alle Beteiligten gut tragbar seien.

Wichtig sei es, das, was Gemeinnützigkeit mit Blick auf steuerliche Folgewirkungen für die Gesellschaft sein soll, rechtssicher zu definieren. Dieses Ziel sei mit Negativabgrenzungen nicht zu erreichen. Nötig sei im Sinne einer rechtssicheren Besteuerungspraxis einen Positiv-Katalog, so wie es ihn auch heute gebe.

Nach *Prof. Hüttemann* gehe es im Wesentlichen um es um eine teleologische Auslegung. Es gebe einen organisationsbezogenen Fördertatbestand. Diesen könne man nicht auslegen, wie zum Beispiel einen Tatbestand im Wohnungsbau, wo für eine punktuelle Investitionsentscheidung kontrolliert werde, ob sie unter das Raster des Tatbestands falle oder nicht. Es müsse ein Auslegungsergebnis geben, mit dem Organisationen leben könnten. Dort gebe es Investitionsentscheidungen mit langen Vorläufen und betriebswirtschaftlichen Planungen. Wenn das Gemeinnützigkeitsrecht funktionieren soll, müsse diese Perspektive mit einbezogen werden.

Dr. Möhlenbrock merkte an, dass in dem Moment, in dem man eine gemeinnützigkeitsrechtliche Organschaft denke, die zu einer Anders- oder Besserstellung von betroffenen Einrichtungen und Rechtsträgern führen würde, auch ein beihilferechtliches Problem bestehe.

*Dr. Märten*s stellte klar, dass es im Rettungsdiensturteil nur einen Zweckbetrieb gegeben habe, nämlich nur diesen einen Rettungsdienst. Der 1. Senat habe sich nicht damit befasst, ob der Transfer von Gewinnen dieses Zweckbetriebs in einen anderen Zweckbetrieb mit dem Tatbestandsmerkmal „nicht des Erwerbes wegen“ kollidieren würde. Dies sei nicht Gegenstand der Entscheidung gewesen.

Seiner Ansicht nach wäre es im Sinne aller Beteiligten, wenn sich die Gesetzgebungsorgane im Vorfeld einer grundlegenden Reform des Gemeinnützigkeitsrechts oder zum Beispiel bei der Schaffung eines Gemeinnützigkeits-Konzernrechts, das über die jetzigen Vorschriften hinausgehe, rechtzeitig mit der EU-Kommission verständigte. Denn auch eine wesentliche Änderung eines bestehenden Systems sei eine Beihilfe.

Bei der Frage, inwieweit der regulative gesetzliche Rahmen bereits Flexibilität in der Anlagepraxis bei niedrigen Renditen zulasse, müsse man nach *Prof. Paqué* die Stiftungsaufsicht, also die Verwaltungspraxis und die Gremien der Stiftungen in den Blick nehmen, in denen diese Praxis entsprechend antizipiert wird, so dass sich das ganze Anlageverhalten in einer Art vorauseilendem Gehorsam sehr konservativ darstellt. Hier wehe in Deutschland immer noch der Geist der Mühdelsicherheit in den Gremien und in den Verwaltungen. Es helfe zunächst nur wenig, den gesetzlichen Rahmen zu liberalisieren, vielmehr sei auch eine Änderung der Grundhaltung erforderlich.

C. Diskussionsbeiträge aus dem Auditorium

Herr Lütke-Uhlenbrock⁸ stellte das Problem dar, dass eine Stiftung bei der Überschussrechnung, die sie aus der Gewinn- und Verlustrechnung ermittelt habe, dem Saldo des Gewinns aus der GuV-Rechnung die Abschreibungen auf das Immobilienvermögen wieder hinzurechnen und nach Abzug des Drittels für die Rücklage auch ausschütten müsse. Dies sei ein misslicher Zustand, denn die Beträge aus der Abschreibung, die nur GuV-wirksam seien, ohne auch liquiditätswirksam zu werden, würden benötigt, um als Stiftung neue Immobilien zu erwerben. Wie jeder, der

⁸ Fritz Lütke-Uhlenbrock ist Vorstand der Dr.-Erich-Krüger-Stiftung Freiberg/München.

eine Überschuss-Rechnung Vermietung und Verpachtung vornehme, habe diese die AFA zu enthalten, welche genutzt werde, um die Tilgung zu erwirtschaften. Wenn er einen Stillstand der Immobilienpreise und ein gleichwertiges Vermögen zugrunde lege, gäbe es sogar eine Kapitalvernichtung, wenn ein Teil der Abschreibung ausgeschüttet werden müsse. Wenn hier wieder über einen neuen Anwendungserlass nachgedacht werde, wünsche er sich eine Verbesserung dieses Zustands. Eine Immobilienanlage sei nicht grundsätzlich schon riskant, insbesondere nicht bei einem langen Anlagehorizont. In einem neuen Anwendungserlass könnte diese Anlageform für viele Stiftungen besser reguliert werden.

Dr. Möhlenbrock kündigte an, dieses Thema mit in die Beratungen zu nehmen. Es sei in der Tat so, dass bei der Frage der zu verwendenden Mittel in erster Linie Liquiditätsbetrachtungen angestellt würden. Auch der Anwendungserlass zur AO sei Produkt einer Abstimmung mit den Ländern. Zumindest sei hier Verbindlichkeit für die betroffenen Einrichtungen erreicht worden, so dass jeder wisse nun, woran er sei.

Nach *Prof. Hüttemann* bewege man sich hier im Bereich der Vermögensverwaltung in der Anlage. Hier seien die Mittel definiert als das, was nach Abschreibung übrig bleibe. Insofern bleibe der Liquiditätseffekt erhalten. Die Hinzurechnung ergebe sich für ihn aus dem Anwendungserlass nicht, die Passagen dort bezögen sich nur auf das nutzungsgebundene Vermögen.

Nach der Erfahrung von *Herrn Strunk*⁹ stellten sich die Schwierigkeiten bei Anlagen in risikoreicheren Bereichen zum Teil anders dar, als von *Prof. Paqué* skizziert. Meist sei es eher eine Stifterfestlegung, die zu Anlageeinschränkungen führe, oder auch die Rechtsprechung, die Handelnden für Stiftungen Probleme bereite, wenn sie ein zu großes Risiko eingehen wollen. Hier sei evtl. eine Änderung der Rechtsprechung bzw. der Gesetze dahingehend notwendig, dass eine Stifterbeschränkung auf solche Anlageformen, die kein Risiko nach sich ziehen dürfen, also mündelsicher seien, geändert werden dürfte. Ansonsten sei dies insbesondere in Abstimmung mit der Stiftung und den Stiftungsaufsichtsbehörden unproblematisch. Heute sei der Aktienwerb anzuraten, dazu gehörten aber auch Menschen, die diese Anlageformen für die Stiftungen nutzten.

Nach *Herrn Oldenburg* gebe es in dieser Hinsicht auch für den Bundesverband Deutscher Stiftungen noch einiges zu tun, um den Mitgliedern zu erklären, was möglich sei, und was nicht. Häufig werde dies über Anlagerichtlinien erreicht. Eine große Anzahl von Stiftungen gebe sich mittlerweile solche Anlagerichtlinien. Dies müsse weiter vorangetrieben werden.

Prof. Hüttemann identifizierte ein weiteres Problem darin, dass die Amtszeiten von Stiftungsvorständen meist nicht so lang seien, wie der Anlagehorizont bei einer Aktienanlage sinnvollerweise sein sollte. Die Stiftungsaufsichten hätten sich inzwischen vollständig aus der Kontrolle dieser Dinge zurückgezogen, weil sie wüssten, dass sie im Nachhinein noch aktiv werden könnten. Wer also glaube, dass er nach Offenlegung der vorgesehenen Anlagestrategie gegenüber der Stif-

⁹ Christian Strunk ist Geschäftsführer der Hülskens Holding GmbH & Co. KG, Wesel.

tungsaufsicht ohne deren Widerspruch auf der sicheren Seite sei und sich später damit frei zeichnen könne, der irre. Aussagen der Stiftungsaufsicht hätten nur dann Verbindlichkeit, wenn sie auch als solche in verbindlicher Form abgegeben wurden. Er kenne keine Stiftungsaufsicht in Deutschland, die sich zu Vermögensanlagefragen verbindlich einlassen würde, und er könne auch nachvollziehen, dass dies so ist.

*Herr Coenen*¹⁰ fragte, ob es in Deutschland nicht einen Paradigmenwechsel in den Stiftungen in Richtung Social Entrepreneurship geben müsse. Er meine nicht, dass alle Stiftungen jetzt soziale Unternehmer werden sollten, wohl aber, dass neben der Klärung der steuerrechtlichen und strukturellen Fragen insgesamt ein solcher Paradigmenwechsel nötig werde.

Nach *Dr. Borggreve*¹¹ könne es nicht Aufgabe eines Stiftungsverbandes sein, das Stiftungsrecht in Deutschland zu modernisieren, dies sei Aufgabe des Gesetzgebers. Er sehe gerade eine besondere Verknüpfung zwischen hoher Anlageverantwortlichkeit und der Förderung im Steuerrecht, die nicht leichtfertig gelöst werden sollte.

*Herr Diefenbach-Trommer*¹² sagte zum Fall „ATTAC“, dass es dort um die Interpretation von Zwecken gehe. ATTAC gehe davon aus, dass sie den gemeinnützigen Zweck verfolgten. Das Finanzamt sehe das anders. Es könne sich nicht von seiner bisherigen Interpretation lösen, da es an den Anwendungserlass gebunden sei, der – so begründet ATTAC – an der Stelle schlicht zu eng interpretiert werde. Im zulässigen Rahmen könnte ATTAC natürlich politisch handeln.

Er gestehe vielen Finanzbeamten zu, sehr bemüht zu sein, es dem gemeinnützigen Sektor recht zu machen. Dazu müssten sie die Gesetze aber manchmal schon recht weit auslegen, weil diese nicht genau genug formuliert seien. Wenn ein Nachfolger im Finanzamt feststelle, dass aus seiner Sicht der gemeinnützige Zweck nicht erfüllt werde, bewege man sich schnell in die Nähe eines Aberkennungsverfahrens. Insofern wäre es für den gesamten Sektor in vielen verschiedenen Bereichen hilfreich, wenn es im Rahmen des Anwendungserlasses tatsächlich konkretere Anweisungen gäbe, wie ein Finanzamt in einem Konfliktfall beraten könne, ohne zum drastischen Mittel der Aberkennung greifen zu müssen.

Dr. Märrens wünschte sich ein europäisiertes Gemeinnützigkeitsrecht, das auch die Schwierigkeiten im grenzüberschreitenden Spendenwesen minimieren könnte. Wenn eine Stiftung oder eine gemeinnützige Organisation in einem Land der Union anerkannt sei, müsse dies auch in einem anderen Unionsland akzeptiert werden.

Herr Oldenburg erklärte sich damit einverstanden, solange dies die deutschen gemeinnützigen Organisationen dann nicht schlechter stelle. Eine Reform des Stiftungssteuerrechts könnte auch dort ansetzen, dass z. B. viele Personalüberlassungen als Arbeitnehmerüberlassungen gewertet

¹⁰ Christian Coenen ist Stifter und geschäftsführender Vorstand der Stiftung dare – Alle Kinder sind wichtig, Erfurt.

¹¹ Dr. Carlo H. Borggreve ist Inhaber der Kanzlei BORGGREVE LAW, Dortmund.

¹² Herr Stefan Diefenbach-Trommer ist Vorstand der Allianz "Rechtssicherheit für politische Willensbildung" e.V., Lübeck.

würden. Im Sinne eines modernen arbeitsteiligen dritten Sektors gebe es enormen Nachholbedarf auch bei der Frage, wie nicht nur grenzüberschreitend, sondern auch schon innerhalb von Deutschland gemeinnützige Organisationen miteinander kooperieren können, um gemeinsam die Zwecke sinnvoller durchzusetzen. Dies würde gerade kleinen Organisationen, die nicht so ertragsstark sind, große Freiräume eröffnen, die sie heute nicht hätten.

Prof. Paqué glaubte, dass die Finanzkrise zu einem Mentalitätsproblem geführt habe. Es sei etwas aus dem Blick geraten, dass eine langfristige Anlage in Aktien oder Immobilien nicht hochspekulativ sein müsse. Insofern würde er Stiftungsgremien auch davor warnen, zum Beispiel auf die VW-Krise oder die Krise eines deutschen Immobilienkonzerns mit sofortigen Verkäufen zu reagieren. Das Mentalitätsproblem könne dazu führen, das zum Beispiel die angewandte Forschung und ganze soziale, kulturelle und wissenschaftliche Bereiche leiden. Hier stünden die gemeinnützigen Einrichtungen auch in der Verantwortung und müssten insofern professioneller werden.

Nach *Prof. Hüttemann* habe auch ein Stiftungsvorstand im Bereich der Vermögensanlage einen haftungsfreien Ermessensspielraum, dessen Ausschöpfung allerdings voraussetze, dass er sich angemessen informiere, zum Wohle der Organisation subjektiv zu handeln glaube und die üblichen Anforderungen aus dem Aktienrecht beachte. Diese Auffassung setze sich auch in der Rechtsprechung allmählich durch. In der Literatur sei dies bereits weitgehend anerkannt. Es werde auch überlegt, ob man in der Stiftungsrechtsreform, die gerade debattiert werde, das Problem der realen / nominalen Kapitalerhaltung behandeln könne.

Bei den außeruniversitären Forschungseinrichtungen in Deutschland würden zehn bis fünfzehn Mrd. Euro jährlich innerhalb des Rahmens des Gemeinnützigkeitsrechts verteilt und weitergeleitet. Die Organisationen seien alle an diesen Organisationsrahmen gebunden. Hier bediene sich der Staat ganz selbstverständlich einer Organisationsform, die er aber unzureichend ausgestaltet habe und die sowohl hinsichtlich der zivil- als auch der steuerrechtlichen Perspektive organisationsbezogen stärker bedacht werden müsste.

Dr. Möhlenbrock versprach, die vorgebrachten Wünsche und Anregungen mit in die Beratungen zu nehmen und verlieh seiner Zuversicht Ausdruck, hier in Zusammenarbeit mit den Ländern zu guten und praktikablen Lösungen zu kommen.

D. 61. Berliner Steuergespräch

Dr. Richter dankte allen Diskussionsteilnehmern und schloss die Diskussion mit Hinweis auf das 61. Berliner Steuergespräch zum Thema „Verbindliche Auskunft“, das am 7. November 2016 um 17.30 Uhr im Haus der Deutschen Wirtschaft in Berlin stattfinden wird (www.berlinersteuergespraech.de).