

**Betrauung von Einzelpersonen mit der selbstständigen
Verfolgung gemeinnütziger Zwecke?**

Rechtsgutachten

erstattet von

Prof. Dr. Wolfgang Däubler, Dusslingen bei Tübingen

A. Ausgangssituation und Fragestellung

I. Zukunftsstiftung Soziales Leben

Die Zukunftsstiftung Soziales Leben ist eine rechtlich unselbstständige Stiftung im Rahmen der „Gemeinnützigen Treuhandstelle e. V.“ in Bochum. Die Zukunftsstiftung verfolgt gemeinnützige Zwecke, die in § 2 Abs. 3 ihrer Satzung (in der Fassung vom 19. August 2000) näher umschrieben sind. Dabei werden drei Bereiche unterschieden.

Nach § 2 Abs. 3 Nr. 1 verfolgt die Stiftung „wissenschaftliche und Bildungszwecke“.

Nach § 2 Abs. 3 Nr. 2 unterstützt sie Initiativen, durch die einzelne Staatsbürger in eigener Verantwortung das Gemeinwohl auf wissenschaftlichem, sozialem und wirtschaftlichem Gebiet selbstlos fördern, ohne dabei in erster Linie private Interessen zu verfolgen. Im Einzelnen ist diese Zwecksetzung wie folgt umschrieben:

„Weiterer Zweck der Stiftung ist die allgemeine Förderung des demokratischen Staatswesens im Geltungsbereich des Grundgesetzes gemäß § 52 Absatz 2 Ziffer 3 Abgabenordnung, indem die Stiftung beispielsweise natürlichen und juristischen Personen, die aus privater Initiative allein oder mit anderen öffentliche Aufgaben erfüllen wollen, als selbstloser und gemeinnütziger Rechtsträger und Vermittler zur Verfügung steht. Allein und mit anderen Trägern dieser Art wird sie die wissenschaftliche und wirtschaftliche Entwicklung und Fundierung solcher Einrichtungen fördern sowie die rechtlichen Grundlagen und Methoden praktizierend erforschen, mit denen in einer pluralen Gesellschaft jeder Staatsbürger in eigener Verantwortung das Gemeinwohl auf wissenschaftlichem, sozialem und wirtschaftlichem Gebiet jederzeit selbstlos, d. h. nicht in erster Linie aus privatem Interesse, fördern kann.“

Als drittes unterstützt die Stiftung „die wissenschaftlichen und mildtätigen Zwecke der Gemeinnützigen Treuhandstelle e. V. und ihrer gemeinnützigen Mitgliedsorganisationen sowie die von diesen verfolgten allgemein als besonders förderungswürdig anerkannten gemeinnützigen Zwecke gemäß Anlage 1 zu dieser Satzung.“

Die Verwirklichung dieser Zwecke ist in § 2 Abs. 4 der Stiftungssatzung geregelt. Dabei ist ausschließlich eine „projektorientierte“ Förderung der Initiative einzelner Menschen vorgesehen (Nr. 1). Die Förderung erfolgt durch die Gewährung von Finanzierungsbeiträgen zu den Sach- und/oder Personalkosten der Initiative, einschließlich derjenigen des Initiativträgers selbst (Nr. 2). Nach Nr. 3 kann die Förderung auch in der Weise erfolgen, dass die Stiftung projektbezogen für Initiativen Mittel zur Verfügung stellt, die im Rahmen der Arbeitsfelder der Gemeinnützigen Treuhandstelle oder ihrer Mitgliedsorganisationen liegen. Die Stiftung kann die Initiativen auch in organisatorischen und wirtschaftlichen Fragen „beraten, unterstützen und begleiten“ (Nr. 2). Außerdem wird sie die aus den Projekten entstehenden Forschungs- und Arbeitsberichte in den hierfür geeigneten Medien veröffentlichen oder Seminare und Vortragsveranstaltungen abhalten (Nr. 4).

§ 2 Abs. 5 der Stiftungssatzung skizziert das methodische Vorgehen. Nach Nr. 1 erfolgt die Forschungs- und Entwicklungsarbeit im Sozialen in der Regel „im Selbstversuch“ der jeweils Beteiligten, was der Sache nach bedeutet, dass sie sich in eigener Person engagieren und Erfahrungen in ihre weitere Arbeit an sich und der Umwelt einfließen lassen. Weiter wird erwartet, dass sich der Mittelempfänger bemüht, dass der Stiftung ggf. Kapital zur Verfügung gestellt wird, und dass sich seine Initiative „in der Weise vervielfältigt,

dass eine nachhaltige soziale Wirksamkeit hieraus entsteht.“
Im Einzelnen bringt dies die Satzung in § 2 Abs. 5 Nr. 2 wie folgt zum Ausdruck:

„Die Mittel, die die Stiftung in Verfolgung ihrer steuerbegünstigten Zwecke vergibt, stellen in ideellem Sinne der Präambel risikotragendes ‚Leihkapital auf Gegenseitigkeit‘ dar, unabhängig davon, ob die Mittelvergabe der Rechtsform nach als Zuwendung, zinsloses oder zinsgünstiges Darlehen oder in sonstiger Weise erfolgt. Dies bedeutet, dass der Mittelempfänger idealiter gehalten ist, sich zu bemühen, dass der Stiftung oder einem anderen steuerbegünstigten Träger wiederum entsprechendes Kapital zur Verfügung gestellt wird, oder dafür Sorge zu tragen, dass seine Initiative sich in der Weise vervielfältigt, dass eine nachhaltige soziale Wirksamkeit hieraus entsteht. In diesem Sinne sollen Brücken zwischen Menschen geschlagen werden, auch in der Weise, dass als Ausdruck eines arbeitsteiligen Prozesses ein gegenseitiges konkretes Verständnis entsteht zwischen sozialen Einrichtungen, die Kapital erzeugen, und solchen, die Kapital zur Wahrnehmung öffentlicher Aufgaben verbrauchen.“

Nach § 2 Abs. 5 Nr. 3 soll die Stiftung bei der Vergabe ihrer Mittel Formen und Methoden entwickeln, die die Herstellung von Beziehungen im Sinne der Nr. 1 fördern.

II. Die geplante Antragsbearbeitung und Antragssteuerung

Zur Konkretisierung von § 2 Abs. 5 Nr. 3 der Satzung wurden vorläufige Überlegungen angestellt, die dem Gutachter mit Schreiben vom 3.8.2004 zugänglich gemacht wurden. Sie gliedern sich in insgesamt sieben und eine nachträglich hinzugefügte achte Ziffer, die die Verfahrensweise in Bezug auf Förderungsanträge im Einzelnen regeln sollen. Die grundsätzliche Ausrichtung wird in Ziffer 1 wie folgt umschrieben:

„Die Zukunftsstiftung soziales Leben hat sich im Rahmen ihrer satzungsmäßigen Bestimmungen die **prozessorientierte Förderung einzelner Menschen** als Hauptaufgabe gesetzt. Sie fördert Menschen, die aus eigener Initiative unternehmerisch und losgelöst von Institutionen gesellschaftliche Aufgaben ergriffen haben, aus eigener Verantwortung gemeinnützig handeln und zur Unterstützung dieser Arbeit finanziellen Freiraum brauchen.

Die zu fördernden Menschen sollen als Partner der Stiftung in ihrem Arbeitsfeld selbstständig und unabhängig tätig sein. Ihre Arbeit soll für das soziale Leben auch forschenden Charakter haben und zur Relevanz des sozialen Lebens beitragen.

Die Förderungen der Zukunftsstiftung soziales Leben sollen einen zeitlich befristeten finanziellen Freiraum schaffen, der nicht zu Abhängigkeit führt. Die Förderung richtet sich nach dem individuellen Bedarf, maximal € 500,-/Monat und längstens über einen Zeitraum von drei Jahren. Die zeitliche Befristung soll nur in sehr begründeten Ausnahmefällen auf fünf Jahre ausgedehnt werden können.

Förderungen werden jeweils für ein Jahr gewährt. Über eine Beendigung oder Verlängerung der Förderung entscheidet der Stiftungsrat auf Grundlage des Vorschlages des Mentors.“

Ziffer 2 regelt die administrative Behandlung von Anträgen und Anfragen sowie die Zuständigkeit des Stiftungsrats.

Ziffer 3 enthält eingehende Anforderungen an die

Antragsstellung. Der in der Regel schriftliche Antrag soll eine Kurzbiographie, die Beschreibung des Arbeitsprozesses der durch die Stiftung begleitet werden soll, die Darstellung der finanziellen Grundlage des anfragenden Menschen und die erbetene Fördersumme beinhalten. Außerdem wird der Antragsteller in einem Bestätigungsschreiben auf die Bedingungen für die Zusammenarbeit hingewiesen. Diese umfassen eine persönliche Vorstellung im Stiftungsrat, den Abschluss eines Honorarvertrags zur Regelung der Zusammenarbeit, die Berichtspflicht sowie die gemeinsame Auswertung der Zusammenarbeit nach Abschluss der Förderung.

Ziffer 4 regelt die Vorstellung im Stiftungsrat. Sie muss Angaben zur Biographie und zu den wesentlichen Intentionen enthalten, die aktuelle Tätigkeit und den Arbeitsprozess darstellen, der durch die Stiftung begleitet und gefördert werden soll, und sich schließlich auf die finanzielle Situation des Antragstellers erstrecken.

Ziffer 5 sieht eine Tendenzentscheidung zur Förderung und zu deren Höhe im „Nachgespräch“ zur Vorstellung vor; in der nächsten Sitzung des Stiftungsrats wird dann eine endgültige Entscheidung getroffen.

Ziffer 6 regelt die operative Umsetzung der betroffenen Beschlüsse.

Ziffer 7 sieht die Begleitung der geförderten Person durch einen Mentor vor und bestimmt im Einzelnen:

„Aus dem Stiftungskreis wird für jeden geförderten Menschen ein Mentor benannt.

Die Aufgaben des Mentors sind:

a. Ansprechbarkeit in der laufenden Begleitung;

- b. Begleitung bei der Erstellung der jährlichen Arbeitsberichte;
- c. Führen des jährlichen Gespräches zur möglichen Beendigung oder Fortsetzung der Förderung mit entsprechender Empfehlung an den Stiftungsrat;
- d. Vorbereitung und Moderation der Auswertung der Zusammenarbeit im Stiftungsrat nach Abschluss der Förderung.“

Die neue Ziffer 8 will die Besetzung des Stiftungsrats so gestalten, dass eine Optimierung der Entscheidungen eintritt. Im Einzelnen wird vorgeschlagen:

„Bei der Besetzung des Stiftungsrats soll beachtet werden:

- Dem Stiftungsrat sollen vor allem Menschen mit Lebenserfahrung angehören,
- auf eine möglichst paritätische Besetzung mit weiblichen und männlichen Mitgliedern ist zu achten,
- möglichst viele Mitglieder des Stiftungsrats sollen in Personalentscheidungen geübt sein und ausreichend Menschenkenntnis besitzen.

Insgesamt soll die Besetzung des Stiftungsrats eine Gewähr dafür bieten, dass der Stiftungsrat in seiner Gesamtheit beurteilen kann, ob die Tätigkeit des geförderten Menschen gemeinnützig im Sinne von § 52 der AO ist.

Der Stiftungsrat kann eine/n Vertreter/in des für die Stiftung zuständigen Finanzamts, Abteilung für Körperschaften, zu seinen Beratungen hinzuziehen.“

III. Die rechtliche Fragestellung

Aus den dargelegten Grundsätzen wird deutlich, dass die geförderte Person in relativer Selbstständigkeit gemeinnützige Aktivitäten entfalten soll. Die Zukunftsstiftung Soziales Leben setzt insbesondere darauf, dass der bzw. die Einzelne dann besonders effektiv und gemeinnützig tätig sein wird, wenn er bzw. sie in eigener Verantwortung und in Freiheit tätig sein kann.

So die Formulierung im Schreiben von Herrn Rechtsanwalt Krampen vom 27.5.2004 an den Verfasser.

Dem Gutachter liegen u. a. Berichte von Johannes St., Micaela S. und Frithjof B. vor, die dem konzipierten Modell weitestgehend entsprechend.

Problematisch könnte sein, ob sich die (relative) Selbstständigkeit des Handelns der Geförderten mit den Grundsätzen des Gemeinnützigkeitsrechts nach den §§ 51 ff. AO 1977 vereinbaren lässt. Dabei spielen verschiedene Fragestellungen eine Rolle.

Zum einen kommt in Betracht, dass auch selbstständiges Verhalten der Zukunftsstiftung zugerechnet werden kann, so dass insoweit dieselben Grundsätze gelten, wie wenn ihre Organmitglieder oder ihre Angestellten für sie gehandelt hätten.

Zum zweiten gibt das geltende Steuerrecht gemeinnützigen Einrichtungen das Recht, (steuerfreie) Stipendien für wissenschaftliche Zwecke zu vergeben, ohne dass der auf ihrer Grundlage durchgeführte Arbeitsprozess einer inhaltlichen Kontrolle unterworfen würde. Verwandt damit ist die

Möglichkeit, für gemeinnütziges Tun einen Preis auszusetzen, der sich nicht nur auf bereits abgeschlossene Vorgänge beziehen muss, sondern auch zukunftsgerichtet sein kann.

Die dritte und wichtigste Frage besteht darin, inwieweit auch Einzelpersonen Gemeinnützigkeit im Sinne der §§ 52 ff. AO 1977 zukommen kann. Lässt sich dies bejahen, käme es nicht mehr auf die Intensität der „Anbindung“ an die Zukunftsstiftung Soziales Leben an; vielmehr würde in solchen Fällen durch Förderung dieser Personen von vorneherein ein gemeinnütziger Zweck verfolgt.

B. Rechtliche Würdigung

I. Zurechnung des Verhaltens der Geförderten zur Zukunftsstiftung Soziales Leben?

1. Die Einschaltung von „Hilfspersonen“

Nach § 57 Abs. 1 Satz 1 AO 1977 muss die (gemeinnützige) Körperschaft ihre steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke grundsätzlich selbst verwirklichen. Dies geschieht insbesondere durch das Handeln ihrer Organe. § 57 Abs. 1 Satz 2 AO 1977 erweitert die Zurechnung jedoch auf das Verhalten von „Hilfspersonen“, „wenn nach den Umständen des Falls, insbesondere nach den rechtlichen und tatsächlichen Beziehungen, die zwischen der Körperschaft und der Hilfsperson bestehen, das Wirken der Hilfsperson wie eigenes Wirken der Körperschaft anzusehen ist.“ Damit stellt sich die Frage, wie intensiv die „Anbindung“ des Einzelnen an das Wirken der gemeinnützigen Körperschaft in solchen Fällen sein muss. Der Anwendungserlass zur Abgabenordnung (AEAO) vom 15.07.1998

Abgedruckt in den vom Beck-Verlag herausgegebenen „Steuerrichtlinien“ unter Nr. 800

stellt seiner Formulierung nach die Weisungsabhängigkeit der „Hilfsperson“ stark in den Vordergrund. In Abs. 2 Satz 2 der Erläuterungen zu § 57 AO wird verlangt, dass die Hilfsperson „nach den Weisungen der Körperschaft einen konkreten Auftrag ausführt“. Nach Satz 4 derselben Bestimmung muss die Körperschaft durch Vorlage entsprechender Vereinbarungen nachweisen, dass sie „den Inhalt und den Umfang der Tätigkeit der Hilfsperson bestimmen kann“. Dabei kommen als Vertragsformen aber nicht nur Arbeits-, sondern auch Dienst-

und Werkverträge in Betracht, doch muss - wie in Satz 6 erneut betont wird - die Hilfsperson an die Weisungen der Körperschaft gebunden sein. Weiter hat die Körperschaft zu belegen, dass sie die Hilfsperson überwacht; auch die weisungsgemäße Verwendung der Mittel ist von ihr sicherzustellen.

2. Der Umfang der Weisungsabhängigkeit

Wie konkret die auszuführende Aufgabe festgelegt sein muss, lässt der AEAO offen. Bei bestimmten Tätigkeiten verbietet sich von vorneherein ein Eingriff in die Arbeitsvollzüge; dies gilt insbesondere für Ärzte, Psychologen und andere Angehörige freier Berufe. Ohne einen spezifischen Dispositionsspielraum könnten diese ihre Aufgaben nicht sachgerecht erfüllen. Dies gilt in gleicher Weise für Wissenschaftler, denen weder das methodische Vorgehen noch gar ein bestimmtes Ergebnis ihrer Tätigkeit vorgeschrieben werden kann.

Dazu Däubler, Wissenschaftsfreiheit im Arbeitsverhältnis, NZA 1989, 945, 948 f., insbesondere in Bezug auf die Tätigkeit in der Industrie

Mit Recht hat deshalb der Bundesfinanzhof (BFH) Psychologen, Therapeuten und Soziologen als „Hilfspersonen“ nach § 57 Abs. 1 Satz 2 AO 1977 qualifiziert, die im Wege der Personalgestellung der gemeinnützigen Körperschaft zur Verfügung gestellt wurden und die die Körperschaft bei der Erfüllung ihrer Aufgaben unterstützten.

BFH BStBl 1995 II 767, 768

Diese bestanden darin, durch Angebot von Arbeit, Berufsförderung und sozialpädagogischer Betreuung schwer vermittelbare Arbeitslose zu fördern. Wer in vergleichbarer

Weise wie Psychologen, Therapeuten und Soziologen seine Fach- und Sachkunde in den Dienst der Zukunftsstiftung Soziales Leben stellt, kann daher auch als „Hilfsperson“ im Sinne des § 57 Abs. 1 Satz 2 AO 1977 qualifiziert werden. Faktisch bestehende Entscheidungsspielräume ändern daran nichts. Auch wird durch Abschluss eines Honorarvertrages und durch Einschaltung eines Mentors sichergestellt, dass sich die tatsächlich erbrachte Tätigkeit in dem vorgesehenen Rahmen bewegt.

3. Bestätigung durch die OFD Frankfurt/Main

Diese Grundsätze werden durch die Verfügung der OFD Frankfurt/Main vom 16.05.2002 (DB 2002, 1531) bestätigt. Dort ist im Einzelnen geregelt, wie die Tätigkeit als „Hilfsperson“ nachgewiesen werden muss. Im Einzelnen heißt es:

„Beruft sich die Körperschaft darauf, eine Hilfsperson sei für sie tätig geworden, so hat sie durch Vorlage entsprechender Vereinbarungen nachzuweisen, dass sie den Inhalt und den Umfang der Tätigkeit der Hilfsperson bestimmen konnte. Hilfspersonen können hierbei natürliche oder juristische Personen sein. Die Hilfsperson muss im Innenverhältnis an die Weisung des Vereins gebunden sein und sich bei ihrer Tätigkeit an die Satzung des Vereins halten. Als Vertragsformen kommen für die Hilfspersonen sowohl ein Arbeitsvertrag (bei abhängiger Beschäftigung natürlicher Personen), ein Dienstvertrag (wenn nur Tätigkeit geschuldet wird) als auch ein Werkvertrag (wenn Erfolg geschuldet wird) in Betracht.

Weiterhin hat die Körperschaft nachzuweisen, dass die Tätigkeit der Hilfsperson auch vertragsmäßig erfolgt ist. Dies kann z. B. bei länger dauernden Projekten durch regelmäßigen Bericht erfolgen. Auch wird die Körperschaft nachzuweisen haben, dass sie die Hilfsperson überwacht hat. So muss die weisungsgemäße Verwendung der Mittel sichergestellt und nachprüfbar sein.

Es wird empfohlen, zur Beweissicherung einen schriftlichen Vertrag zwischen dem Verein und der Hilfsperson abzuschließen, in dem - *im vorhinein* - festzulegen ist,

welche Erfolge bzw. Tätigkeiten die Hilfspersonen für den Verein zu bewirken bzw. auszuführen hat und wie sie über die Verwendung der hierfür vorgesehenen Mittel turnusmäßig Rechnung zu legen und wie sie über die entfalteteten Tätigkeiten Bericht zu erstatten hat.“

Auch hier wird ersichtlich nicht vorausgesetzt, dass die Weisungsbefugnis mehr sein muss als die allgemeine Festlegung der Richtung, in der die Tätigkeit erfolgen soll. Vertragliche Festlegungen und Berichtspflichten werden ersichtlich auch von der OFD Frankfurt/Main als geeignetes und ausreichendes Mittel angesehen, um die „Anbindung“ des Einzelnen an die Körperschaft sicherzustellen.

4. Stellungnahmen aus der steuerrechtlichen Literatur

Auch in der steuerrechtlichen Literatur wird nur verlangt, dass die Hilfsperson „in ihrem Handeln gebunden“ ist.

So etwa Tipke/Kruse, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung. Kommentar, Loseblatt (Stand: Mai 2004) § 57 Rn. 2

Von anderen Autoren wird auf die „unmittelbare Einflussmöglichkeit seitens der gemeinnützigen Körperschaft“ abgestellt.

Hübschmann/Hepp/Spitaler, Kommentar zur Abgabenordnung und zur Finanzgerichtsordnung, Loseblatt (Stand: Juni 2004) § 57 Rn. 35 mit der Ergänzung, dass keine Hilfsperson sei, „wer völlig selbstständig und nicht durch Weisungen gebunden ist.“

Zu Recht wird betont, „Hilfsperson“ könne auch ein Unternehmen sein,

Franz Klein, Abgabenordnung. Kommentar, 8. Aufl., München 2003, § 57 Rn. 1

was ein nicht unerhebliches Maß an Selbstständigkeit impliziert. Sogar eine Personengesellschaft könne „Hilfsperson“ sein.

So Koch/Scholtz, Abgabenordnung. Kommentar, 5. Aufl., Köln u. a. 1996, § 57 Rn. 5

Zusammenfassend wird betont, die gemeinnützige Körperschaft müsse „die Zügel in der Hand behalten“,

So Kuhn/Hofmann, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, 17. Aufl., Stuttgart 1995, Anm. 2

was mehr auf generelle Vorprogrammierung statt auf Weisung im Einzelfall hinausläuft. Schließlich wird das Erfordernis einer „besonderen Weisungsgebundenheit“ von Hüttemann unter Bezugnahme auf den Wortlaut des § 57 Abs. 1 Satz 2 AO 1977 ausdrücklich abgelehnt, weil es reiche, wenn die Person „nach den rechtlichen und tatsächlichen Beziehungen“ für die Körperschaft tätig sei.

Hüttemann, Grundprinzipien des steuerlichen Gemeinnützigkeitsrechts, in: Jachmann, Gemeinnützigkeit, Veröffentlichungen der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e. V., Bd. 26, Köln 2003, S. 56

Dabei wird auch auf den Begriff des „Erfüllungsgehilfen“ nach § 278 BGB verwiesen,

Hüttemann, a. a. O., S. 56 Fn. 32

der nach allgemeiner Auffassung nicht nur abhängige, sondern auch selbstständig eingesetzte Personen erfasst.

S. statt aller BGH NJW 1996, 451; Palandt-Heinrichs, BGB, 63. Aufl., München 2004, § 278 Rn. 7

Diese Parallele rechtfertigt sich damit, dass es in beiden Fällen ausschließlich um die Erfüllung einer bestimmten Funktion geht: Bei § 278 BGB steht die Einbeziehung eines Dritten in die zu erfüllenden vertraglichen Pflichten in Frage, im Rahmen des § 57 Abs. 1 Satz 2 AO 1977 geht es um die Sicherstellung des gemeinnützigen Zwecks. Welche Wege dabei beschritten werden, ist vom Sinn beider Vorschriften her letztlich ohne Bedeutung: Entscheidend ist, dass der jeweilige Zweck effektiv und in nachvollziehbarer Weise verfolgt wird.

5. Bestätigung durch die Rechtsprechung des BFH

Auch der Bundesfinanzhof hat dies mittelbar in einem Fall anerkannt, der viele Ähnlichkeiten mit der hier zu beurteilenden Konstellation aufweist. In concreto ging es darum, dass ein gemeinnütziger Träger einen landwirtschaftlichen Hof „zur völlig selbstständigen Bewirtschaftung“ an eine Familie überlassen hatte, die lediglich verpflichtet war, „den Hof entsprechend den geisteswissenschaftlichen Grundlagen zum Gedeihen der Landwirtschaft von Dr. Rudolf Steiner (der sog. biologisch-dynamischen Wirtschaftsweise) zu führen und für deren Verbreitung zu sorgen, insbesondere durch die Aufnahme von Auszubildenden und Praktikanten.“

BFH BStBl 1992 II 62

Die Verpachtung des Hofes wurde vom BFH angesichts ihrer spezifischen Zwecksetzung als Teil der gemeinnützigen Tätigkeit der verpachtenden Körperschaft qualifiziert; insoweit handle es sich um eine für die Gemeinnützigkeit unschädliche vermögensverwaltende Tätigkeit. Auch blieb die Feststellung der Vorinstanz unbeanstandet, wonach die zahlreichen Vorträge und Informationsveranstaltungen, die die

Pächterfamilie durchgeführt hatte, der gemeinnützigen Körperschaft zumindest teilweise zuzurechnen gewesen seien: Auch insoweit hatte ersichtlich keine konkrete Weisungsbefugnis bestanden.

Im Ergebnis kann es keinen Unterschied machen, ob ein landwirtschaftlicher Hof unter den genannten Bedingungen überlassen wird oder ob man eine bestimmte Person durch finanzielle Zuwendungen von der Sorge um ihren Lebensunterhalt weithin befreit, um ihr die Möglichkeit zur Realisierung des vorher verabredeten „Programms“ zu geben. Ob man Sachgüter in Form der Nutzungsrechte an einem landwirtschaftlichen Hof oder eine beschränkte Geldsumme zur Verfügung stellt, kann schwerlich einen Unterschied machen. Im Grunde geht die Rechtsprechung des BFH noch über die These hinaus, dass Hilfspersonen auch in relativer Selbständigkeit tätig werden können.

6. Ergebnis

Als Resultat ist daher festzuhalten, dass die unter A II wiedergegebenen Grundsätze über die Antragsbearbeitung und Antragssteuerung den Schluss erlauben, dass es sich bei den Empfängern der vorgesehenen Leistungen um Hilfspersonen nach § 57 Abs. 1 Satz 2 AO 1977 handelt.

II. Gewährung von Stipendien und von Preisen

1. Stipendien für Forschungszwecke

Gemeinnützige Körperschaften im Sinne des § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG (zu denen auch die Zukunftsstiftung Soziales Leben gehört) sind nach § 3 Nr. 44 Satz 2 EStG berechtigt, (steuerfreie) Stipendien „zur Förderung der Forschung oder zur Förderung der wissenschaftlichen oder künstlerischen Ausbildung oder Fortbildung“ zu gewähren. Dabei sind nach § 3 Nr. 44 Satz 3 EStG drei Voraussetzungen zu erfüllen:

Das Stipendium darf - erste Voraussetzung - den für die Erfüllung der Forschungsaufgabe oder für die Bestreitung des Lebensunterhalts und die Deckung des Ausbildungsbedarfs erforderlichen Betrag nicht übersteigen und muss nach den von dem Geber erlassenen Richtlinien vergeben werden. Im vorliegenden Fall kommt weniger die Aus- oder Fortbildung als die Forschung als solche in Betracht, die neue Erkenntnisse zutage fördern soll. In Bezug auf sie wird allerdings die Auffassung vertreten, nur Sachbeihilfen für die wissenschaftlichen Untersuchungen selbst, nicht aber Zuwendungen für den Lebensunterhalt seien erfasst. Dem wird mit Recht vom BFH entgegengehalten, dass der Wortlaut der Bestimmung eher das Gegenteil besage

BFH DStRE 2003, 962

und dass es nicht einsichtig wäre, wollte man lediglich bei der wissenschaftlichen oder künstlerischen Aus- oder Weiterbildung auch den Unterhalt einbeziehen, nicht aber bei der Förderung der Forschung.

Ebenso Heinicke, in: Ludwig Schmidt, EStG. Kommentar, 23. Aufl., München 2004, § 3 ABC Stichwort: Stipendien; ebenso im Ergebnis Koch/Scholtz, a. a. O., § 57 Rn. 4

Insoweit sind auch Lebensunterhaltszuwendungen erfasst.

Zweite Voraussetzung ist, dass der Empfänger im Zusammenhang mit dem Stipendium nicht zu einer bestimmten wissenschaftlichen oder künstlerischen Gegenleistung oder zu einer Arbeitnehmertätigkeit verpflichtet ist. Dies schließt nicht aus, dass er über die Ergebnisse seiner Forschung berichtet und diese ggf. der Öffentlichkeit zugänglich macht. Außerhalb des Rahmens von § 3 Nr. 44 Satz 3 EStG liegt lediglich ein Verhalten, das eine Arbeitnehmertätigkeit darstellt oder ihr nahe kommt, weil die Früchte der Arbeit als „Gegenleistung“ ganz oder teilweise dem Auftraggeber zustehen sollen. § 3 Nr. 44 Satz 3 Buchstabe b EStG will insoweit die Unabhängigkeit des Wissenschaftlers sichern und nur eine solche Aktivität mit einem Steuerprivileg ausstatten. Soweit die Zukunftsstiftung Soziales Leben Zuwendungen für wissenschaftliche Zwecke vornimmt, ist die den Leistungsempfängern eingeräumte Selbstständigkeit geradezu eine notwendige Voraussetzung dafür, die Gewährung des Stipendiums als Teil der gemeinnützigen Tätigkeit anzuerkennen und dem Empfänger Steuerfreiheit nach § 3 Nr. 44 EStG einzuräumen.

Ohne größere praktische Bedeutung ist im vorliegenden Zusammenhang die dritte Voraussetzung, wonach bei Stipendien zur Förderung der wissenschaftlichen oder künstlerischen Fortbildung der Abschluss der Berufsausbildung des Empfängers nicht länger als 10 Jahre zurückliegen darf.

2. Verleihung von Preisen

Wie sich aus einem koordinierten Ländererlass vom 15.2.1978 ergibt, können Körperschaften ihre gemeinnützigen Zwecke auch durch Verleihung von Preisen verfolgen.

Der vom Niedersächsischen Finanzministerium formulierte Erlass ist abgedruckt in FR 1978, 195.

Danach ist das Merkmal der „Unmittelbarkeit“ der Verfolgung gemeinnütziger Zwecke auch dann erfüllt, „wenn die Körperschaft durch Preisverleihungen einen Anreiz gibt, auf dem Gebiet ihrer gemeinnützigen Satzungszwecke tätig zu werden. Eine solche Anreizwirkung geht nicht nur von Preisen aus, die nach Art eines Preisausschreibens im Voraus versprochen werden, sondern auch von Preisen, die als Belohnung für eine bereits abgeschlossene Tätigkeit verliehen werden. Denn mit derartigen Preisen kann der Aufruf zur Nachahmung verbunden sein; sie bieten einen latenten Anreiz, in Erwartung der Belohnung tätig zu werden.“ Mit Rücksicht auf das Erfordernis der Selbstlosigkeit wird weiter verlangt, dass die Ergebnisse der durch den Preis ausgezeichneten Tätigkeit der Allgemeinheit zur Verfügung gestellt werden müssen.

Soweit ersichtlich, verfährt die Praxis im Sinne dieses Ländererlasses.

S. Koch/Scholtz § 57 Rn. 4

Versucht man, diese Grundsätze auf den vorliegenden Zusammenhang zu übertragen, so besteht kein Bedenken dagegen, einen Preis nicht als einmalige Leistung, sondern in einer größeren Anzahl von Teilbeträgen zu gewähren. Auch dies kann die beabsichtigte Anreizfunktion erfüllen. Weiter besteht anders als bei Stipendien keine Begrenzung auf

wissenschaftliche und künstlerische Aktivitäten; vielmehr ist der Gesamtbereich der gemeinnützigen Tätigkeit der jeweiligen Körperschaft erfasst. Bedenken könnte man allenfalls im Hinblick darauf haben, dass die Gewährung eines „Anreizes“ möglicherweise die gewünschte Grundhaltung der Empfänger verfehlt, die nicht erst zu etwas motiviert werden sollen, sondern die lediglich von Hindernissen befreit werden, die der Realisierung des bereits Gewollten entgegenstehen. Ob dies allerdings steuerrechtlich von Bedeutung sein kann, wird man nachhaltig in Frage stellen müssen. Zum einen lässt sich die jeweilige Motivationslage für die Finanzbehörde schwerlich klären. Der eine mag sich aufgrund des Preises zu einer bestimmten Arbeit entschließen, der andere mag sich darüber freuen, dass er endlich zu einem entsprechenden Schritt in der Lage ist; ob das eine oder das andere vorliegt, lässt sich für Außenstehende nicht bestimmen. Zum zweiten kommt es im Rahmen der Gemeinnützigkeit allein darauf an, dass die Zwecke der §§ 52 ff. AO 1977 effektiv verfolgt werden; weshalb sich jemand zu einem derartigen Tun entschließt (ob z.B. aus christlicher Überzeugung oder um ein „Gegenmodell“ zur herrschenden Wirtschaftsordnung zu unterstützen) spielt steuerrechtlich keine Rolle.

Die Gewährung von Zuwendungen lässt sich daher als Preis qualifizieren, der für die dem Stiftungsrat gegenüber dargestellten Tätigkeiten und Arbeitsprozesse verliehen wird.

III. Gemeinnützige Einzelpersonen?

Die Vergabe von Zuwendungen an Einzelpersonen ist dann unproblematisch, wenn diese ihrerseits wie gemeinnützige Körperschaften zu behandeln sind: In diesem Fall würden die Zahlungen jedenfalls in entsprechender Anwendung von § 58 Nr. 2 AO 1977 den Rahmen der Gemeinnützigkeit nicht verlassen. Damit stellt sich die Frage, ob auch natürliche Personen den Gemeinnützigkeitsvorschriften unterfallen können.

1. Der Diskussionsstand

Nach der Rechtsprechung des Finanzgerichts Hamburg

EFG 1986, 418

und nach allgemeiner Auffassung in der Literatur

Klein, AO, a. a. O., § 51 Rn. 4; Koch/Scholtz, a. a. O., § 51 Rn. 8; Krüger DStZ 1986, 419 und 426; Kühn/Hofmann, a. a. O., § 51 Anm. 2; Tipke/Kruse, a. a. O., § 51 Rn. 3

sind die Vorschriften über Zuerkennung und Rechtsfolgen der Gemeinnützigkeit auf natürliche Personen nicht anwendbar. Dabei wird einmal auf den Wortlaut des § 51 AO 1977 verwiesen, wo bestimmt ist:

„Gewährt das Gesetz eine Steuervergünstigung, weil eine Körperschaft ausschließlich und unmittelbar gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke (steuerbegünstigte Zwecke) verfolgt, so gelten die folgenden Vorschriften. Unter Körperschaften sind die Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen im Sinne des Körperschaftssteuergesetzes zu verstehen. Funktionale Untergliederungen (Abteilungen) von Körperschaften gelten nicht als selbstständige Steuersubjekte.“

Daraus soll sich ergeben, dass natürliche Personen und auch Personengesellschaften nicht unter die §§ 52 ff. AO 1977 fallen können.

S. etwa Kröger DStZ 1986, 419 und 426; Bedenken gegen die Ausklammerung der Personengesellschaften bei Hüttemann, a. a. O., S. 53

Wesentliches inhaltliches Argument ist darüber hinaus die Erwägung, natürliche Personen müssten in erster Linie eigenwirtschaftliche Zwecke verfolgen, um so ihren Lebensunterhalt sicherzustellen; im Normalfall könnten sie daher dem Erfordernis der Selbstlosigkeit nicht Rechnung tragen.

So FG Hamburg EFG 1986, 418; Hübschmann/Hepp/Spitaler, a. a. O., § 51 Rn. 8; Hüttemann, a. a. O., S. 50 (immer nur „partiell gemeinnützig“); Koch/Scholtz, a. a. O., vor § 51 Rn. 8; Tipke/Kruse, a. a. O., § 51 Rn. 3 (mit der relativierenden Bemerkung, der Gesetzgeber „meine wohl“, die Selbstlosigkeit lasse sich nicht sicherstellen.

Schließlich wird zur Untermauerung dieser These auf zwei Entscheidungen des Reichsfinanzhofs aus dem Jahre 1932 verwiesen,

RFH v. 11.07.1932, RStBl 1933, 281 und RFH v. 14.12.1932, RStBl 1933, 76

aus denen sich gleichfalls ergebe, dass natürliche Personen nicht ausschließlich gemeinnützige Zwecke verfolgen könnten.

Die Berufung auf den RFH findet sich etwa bei FG Hamburg EFG 1986, 418 und bei Hübschmann/Hepp/Spitaler, a. a. O., § 51 Rn. 8

Weitere Argumente sind nicht ersichtlich; der AEAO spricht die Frage nicht ausdrücklich an.

2. Kritik

a) Der Wortlaut des § 51 AO 1977

Schon der Hinweis auf den Wortlaut des § 51 AO 1977 kann wenig überzeugen. Die Vorschrift knüpft an den Tatbestand an, dass ein (anderes) Gesetz eine Steuerbegünstigung gewährt, weil eine Körperschaft ausschließlich und unmittelbar gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke verfolgt. „Wenn“ dies der Fall ist, „dann“ greifen die §§ 52 ff. AO 1977 ein. Die Frage, ob auch natürliche Personen oder Personengesellschaften den Anforderungen des Gemeinnützigkeitsrechts entsprechen können, ist damit überhaupt nicht angesprochen. Dem § 51 AO 1977 einen Exklusivitätsanspruch der Art zu entnehmen, dass nur die dort genannten Körperschaften gemeinnützig sein könnten, ist jedenfalls vom Wortlaut nicht gedeckt. Auch kennen einzelne Steuergesetze durchaus Steuerbefreiungen für natürliche Personen, die bestimmte Zwecke verfolgen: So erstreckt sich etwa die Umsatzsteuerbefreiung von Krankenhäusern, Altenwohnheimen und Pflegeheimen in § 4 Nr. 16 UStG auf alle Einrichtungen dieser Art, also auch auf solche, die von einer natürlichen Person betrieben werden.

Vgl. Koch/Scholtz, a. a. O. vor § 51 Rn. 8

Hätte § 51 AO die in der Literatur zum Teil angenommene umfassende Bedeutung, wäre ein Hinweis auf Ausnahmvorschriften wie z. B. § 4 Nr. 16 UStG unabdingbar gewesen.

b) Die Sorge um den Lebensunterhalt – Ausschlussgrund für die Gemeinnützigkeit?

Mehr Überzeugungskraft entfaltet auf den ersten Blick das zweite Argument: Der Einzelne muss in erster Linie eigenwirtschaftliche Zwecke verfolgen, weil er seinen Lebensunterhalt verdienen und damit „eigenwirtschaftlich“ tätig sein muss. Auch diese Überlegung hält allerdings einer näheren Betrachtung nicht stand. Es kann sehr wohl Menschen geben, die sich nicht mehr um ihren Lebensunterhalt kümmern müssen, weil dieser auf andere Weise sichergestellt ist. Dies ist etwa bei denjenigen der Fall, die von den Erträgen ihres Vermögens leben können, sowie bei solchen, die ihren Unterhalt von Familienangehörigen bekommen. Auch eine Zahlung, wie sie im vorliegenden Zusammenhang in Rede steht, hat den Sinn, dem Empfänger die Sorge um die eigene materielle Existenz abzunehmen. Die Tatsache, dass die Mehrzahl der Menschen vermutlich nicht in dieser Situation ist, sondern sich erwerbswirtschaftlich betätigen muss, schließt es nicht aus, dass ein bestimmter Prozentsatz von dieser Restriktion frei ist und sich deshalb in vollem Umfang „selbstlos“ im Sinne des Steuerrechts betätigen kann. Auch bei Körperschaften ist die erwerbswirtschaftliche Betätigung im Übrigen der Regelfall; nur ausnahmsweise sind die Voraussetzungen der §§ 52 ff. AO 1977 erfüllt. Von daher besteht keinerlei Anlass zu der vom FG Hamburg und der Literatur gemachten Annahme, natürliche Personen könnten schon wegen ökonomischer Zwänge niemals die Voraussetzungen der Selbstlosigkeit und damit auch nicht die Voraussetzungen von gemeinnützigem Handeln erfüllen.

c) Die unzutreffende Bezugnahme auf die Rechtsprechung des RFH

Die Ausklammerung natürlicher Personen lässt sich auch nicht durch einen Rückgriff auf die Rechtsprechung des RFH rechtfertigen. In der Entscheidung vom 11. Juli 1932 (RStBl 1933, 281) hatte er über die Frage zu entscheiden, ob

Privatkrankenanstalten (im konkreten Fall: ein Wöchnerinnenheim), die von einer natürlichen Person betrieben werden, ausschließlich gemeinnützige Unternehmen mit den entsprechenden steuerrechtlichen Konsequenzen sein können. Dazu führte der RFH aus:

„Bei Krankenanstalten öffentlich-rechtlicher Körperschaften, soweit deren Unterhaltung nicht bereits als Ausfluss der öffentlich-rechtlichen Gewalt steuerfrei ist, oder Wohlfahrtsverbände, werden allerdings diese Voraussetzungen (d. h. der Gemeinnützigkeit - W. D.) in der Regel gegeben sein. **Aber auch bei der von einem Arzte betriebenen Krankenanstalt kann ausschließliche Gemeinnützigkeit vorliegen, wenn z. B. die Anstalt lediglich Forschungszwecken dient.** Wie die Vorbehörden jedoch festgestellt haben, betreibt der Beschwerdeführer das Wöchnerinnenheim, um aus der ärztlichen Behandlung der Insassen seinen Lebensunterhalt zu erwerben. Daraus folgt, dass der Beschwerdeführer mit dem Betriebe des Wöchnerinnenheims nicht lediglich das gemeine Wohl, sondern auch eigenwirtschaftliche Zwecke verfolgt.“

Damit ist - entgegen dem häufig Angenommenen - nicht etwa jede natürliche Person von der Gemeinnützigkeit ausgenommen. Vielmehr wird das gerade Gegenteil zum Ausdruck gebracht und eine differenzierende Lösung entwickelt: Die Steuerbefreiung wäre gewährt worden, hätte der fragliche Arzt das Krankenhaus ausschließlich zu wissenschaftlichen Zwecken betrieben und seinen Lebensunterhalt auf andere Weise gesichert.

Auch die Entscheidung des RFH vom 14. Dezember 1932 (RStBl 1933, 76 f.) kann nicht für die Ausklammerung der natürlichen Personen aus dem Gemeinnützigkeitsrecht ins Feld geführt werden. Im konkreten Fall ging es um die Gründung einer nicht auf Erwerb gerichteten Gesellschaft, die Buslinien einrichten sollte, um so den Anschluss an die in der Nähe befindlichen Bahnlinie herzustellen; der öffentlichen Hand fehlten hierfür die notwendigen finanziellen Mittel. Die Mehrheit der Gesellschafter stellten insgesamt 41 Gewerbetreibende, so dass

sich die Frage stellte, ob wirklich Gemeinnützigkeit oder nicht vielmehr die Förderung der Interessen der Mitglieder im Vordergrund stand. Der RFH nahm Letzteres an und begründete dies wie folgt:

„Der Beschwerdeführerin ist zuzugeben, dass auch ein Gewerbetreibender selbstlos handeln kann. Indessen muss als allgemeiner Erfahrungssatz gelten, dass Selbstlosigkeit des Handelns hier die Ausnahme und das Streben nach persönlichem Nutzen die Regel bildet. Es ist daher nicht zu beanstanden, wenn die Vorbehörde von dieser Erfahrung ausgegangen ist und danach angenommen hat, dass die 41 Gewerbetreibenden der Stadt Y ein persönliches Interesse an dem Betriebe des Unternehmens gehabt haben müssten. Diese Vermutung erscheint um so eher gerechtfertigt, als es sich bei den privaten Gesellschaftern der Beschwerdeführerin sämtlich um Gewerbetreibende, und zwar ausschließlich um solche der Stadt Y handelt.“

Auch hier wird - genau wie in der ersten Entscheidung - je nach den Umständen differenziert. Gewerbetreibende können selbstlos handeln, doch spricht eine Vermutung dafür, dass sie dies nicht tun. Geht die Finanzverwaltung von Letzterem aus, ist dies nicht zu beanstanden. Zugleich unterliegt es keinem Zweifel, dass die Vermutung im Einzelfall widerlegt werden kann. Der Eingangssatz der hier mitgeteilten Urteilspassage macht dies hinreichend deutlich. Wenn dies sogar für Gewerbetreibende gilt, kann für Privatpersonen nichts anderes angenommen werden. Auch diese zweite Entscheidung lässt es daher ausdrücklich zu, dass Gemeinnützigkeitsregeln unter bestimmten Voraussetzungen auch auf natürliche Personen erstreckt werden können.

Der Rückgriff auf die Entscheidungen des RFH trägt deshalb die vom Finanzgericht Hamburg und der Literatur vertretene Auffassung nicht.

3. Einbeziehung natürlicher Personen in das Gemeinnützigkeitsrecht

Die Kritik an den Argumenten der bisher dominierenden Auffassung macht deutlich, dass der Wortlaut des § 51 AO 1977 natürliche Personen nicht ausschließt und dass diese unter bestimmten Voraussetzungen durchaus auch „selbstlos“ im Sinne des Steuerrechts handeln können. Die beiden Entscheidungen des RFH sprechen im Gegensatz zum herrschenden Verständnis entscheidend dafür, auch natürliche Personen in das Gemeinnützigkeitsrecht einzubeziehen.

Der Gesetzgeber hat allerdings darauf verzichtet, spezifische Regeln für gemeinnützig handelnde Einzelpersonen (und Personengesellschaften) aufzustellen, da sich die §§ 52 ff. AO ihrem Wortlaut nach ausschließlich auf Körperschaften beziehen. Die auf diese Weise gelassene Lücke kann nur durch entsprechende Anwendung der §§ 52 ff. AO 1977 geschlossen werden, da andere Vorschriften nicht ersichtlich sind und außerdem kein Anlass besteht, im hier interessierenden Bereich unterschiedliche Maßstäbe bei Körperschaften und bei natürlichen Personen anzulegen.

„Entsprechende Anwendung“ bedeutet nicht, dass die §§ 52 ff. AO 1977 gewissermaßen eins zu eins auf natürliche Personen übertragen werden könnten. Dies kann zwar bezüglich der verfolgten Zwecke nach § 52 und § 53 AO 1977 geschehen, doch muss auf andere Weise als bei Körperschaften sichergestellt werden, dass der gemeinnützige Zweck auch effektiv verfolgt wird. Da natürliche Personen über keine Satzung verfügen, muss auf in anderer Form festgelegte Maßstäbe zurückgegriffen

werden, an denen das Verhalten der in Frage stehenden Personen gemessen werden kann.

Im konkreten Fall besteht die Besonderheit, dass es von vorne herein nur darum geht, die Übereinstimmung mit den gemeinnützigen Zwecken der Zukunftsstiftung festzustellen; die möglicherweise schwierigeren Fragen des gemeinnützigen „Einzelgängers“ stellen sich nicht.

Ausgangspunkt ist der glaubhaft bekundete Wille der fraglichen Person, sich in bestimmter Weise, d. h. im Sinne der Stiftung zu engagieren, also eine „Deckungsgleichheit“ der Ziele herzustellen. Dies ist elementare Voraussetzung für die Gewährung von Zuwendungen. Die Zusammensetzung des Stiftungsrats will im Rahmen des irgend Möglichen sicherstellen, dass keine Fehlentscheidungen getroffen werden. Die Einschaltung eines Mentors sowie die Berichtspflicht führen schließlich dazu, dass kontrolliert werden kann, ob tatsächlich eine am Stiftungszweck und damit am Gemeinwohl orientierte Tätigkeit praktiziert wird. Dies stellt ein ausreichendes Äquivalent für eine satzungsmäßige Fixierung und die Überprüfung des Verhaltens der Organe einer Körperschaft dar. Außerdem ist die Gewährung von Zuwendungen zeitlich befristet; jede Verlängerung würde eine besonders eingehende Form der Evaluierung voraussetzen. Die Hinzuziehung eines Mitarbeiters der Finanzverwaltung bei der Auswahlentscheidung soll überdies ein zusätzliches Element der „Richtigkeitsgewähr“ des Verfahrens sein.

4. Verfassungskonforme Interpretation der §§ 51 ff. AO 1977

a) Der Gleichheitsgrundsatz als Maßstab

Das Finanzgericht Hamburg (EFG 1986, 418) hat den Ausschluss natürlicher Personen aus dem Gemeinnützigkeitsrecht am Maßstab des Gleichheitssatzes des Art. 3 Abs. 1 GG überprüft und konnte keinen Verfassungsverstoß feststellen: Es sei eine sachlich gerechtfertigte Differenzierung, gemeinnützigen Körperschaften bestimmte Steuervorteile zu gewähren, natürliche Personen jedoch von diesen auszuschließen, da sie aus den unter 2 genannten Gründen nicht gemeinnützig sein könnten. Diese Argumentation verliert ihre Basis, wenn - wie unter 2 dargelegt - auch natürliche Personen gemeinnützige Zwecke verfolgen können. Auf der Grundlage dieser Prämisse müssten andere Gründe herangezogen werden, um eine gesetzgeberische Differenzierung zu rechtfertigen. Dies gibt Anlass, nach den verfassungsrechtlichen Vorgaben für den Gesetzgeber speziell im Steuerrecht zu fragen.

b) Belastungsgleichheit und sachliche Differenzierung im Steuerrecht

Nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts müssen Steuerpflichtige bei gleicher Leistungsfähigkeit auch gleich hoch besteuert werden.

Grundlegend BVerfGE 84, 239, 268 ff. = NJW 1991, 2129

Zwar hat der Gesetzgeber bei der Auswahl des Steuergegenstands („Was wird besteuert?“) und bei der Bestimmung des Steuersatzes einen weitreichenden Entscheidungsspielraum, doch muss er unter dem Gebot möglichst gleichmäßiger Belastung aller Steuerpflichtigen bei der Ausgestaltung des steuerrechtlichen Ausgangstatbestands die einmal getroffene Belastungsentscheidung folgerichtig im Sinne der Belastungsgleichheit umsetzen.

BVerfG NJW 2002, 1103, 1108 m. w. N.

Würde beispielsweise die Vermögensteuer wieder eingeführt, dürfte bei größeren Vermögen nicht danach differenziert werden, ob sie einer Körperschaft oder einer natürlichen Person gehören.

Ausnahmen von der einmal getroffenen Entscheidung („Gleiche Steuer bei gleicher Leistungsfähigkeit“) bedürfen eines „besonderen sachlichen Grundes“.

BVerfGE 99, 88, 95 = NJW 1998, 3769

Dies alles gilt insbesondere für das Einkommensteuerrecht, das ersichtlich an die Leistungsfähigkeit des einzelnen Steuerpflichtigen anknüpft.

BVerfGE 82, 60, 86 = NJW 1990, 2869

Die Entlastung von Steuern, die sich aus den §§ 52 ff. AO 1977 in Verbindung mit den einzelnen Steuergesetzen ergibt, ist nichts anderes als die Kehrseite der Belastung: Eine unterschiedliche, nicht an der Leistungsfähigkeit orientierte Besteuerung kann auch dadurch eintreten, dass nur einzelnen Gruppen von Steuerpflichtigen bestimmte Steuervorteile eingeräumt werden. Insoweit bedarf eine Differenzierung gleichfalls des „besonderen sachlichen Grundes“. Man mag insoweit von „Entlastungsgleichheit“ sprechen.

c) Differenzierung nach formalen Gesichtspunkten?

Ein „besonderer sachlicher Grund“ könnte darin liegen, dass die von den §§ 51 ff. AO 1977 erfassten Körperschaften ausschließlich dem KStG unterliegen, während natürliche

Personen unter das EStG fallen. Dies allein kann jedoch schwerlich für eine Differenzierung ausreichen. Dagegen spricht, dass das Bundesverfassungsgericht in ständiger Rechtsprechung den Standpunkt vertritt, die Zuordnung zu einer bestimmten Einkunftsart könne eine Ungleichbehandlung nicht rechtfertigen.

Vgl. BVerfGE 84, 348, 363 = NJW 1992, 423: Schlechterstellung von Lohnsteuerzahlern bei Absetzung für selbst genutzte Zweifamilienhäuser; BVerfGE 99, 88, 95 = NJW 1998, 3769: Ausschluss der Verlustverrechnung bei laufenden Einkünften aus der Vermietung beweglicher Gegenstände

Zwar geht es bei der Unterscheidung von Einkommen- und Körperschaftsteuer nicht um verschiedene Einkommensarten, doch liegt auf der Hand, dass der Grundsatz der Belastungsgleichheit gegenstandslos (da weitgehend durch die Gründung z. B. einer Ein-Personen-GmbH umgehbar) wäre, wollte man hier ohne jeden weiteren sachlichen Grund unterschiedliche Besteuerungsgrundlagen und unterschiedliche Steuersätze zulassen. Dies schließt nicht aus, dass die Anwendung des KStG und des EStG im Einzelfall zu unterschiedlichen Ergebnissen führt, doch bedarf es hierfür eines besonderen sachlichen Grundes, der nicht schon in der Steuerart als solcher liegen kann.

d) Bestimmung des sachlichen Grundes in Bezug auf den Zweck der Gemeinnützigkeitsregeln

Was als ausreichender sachlicher Grund für eine Differenzierung in Betracht kommt, bestimmt sich primär nach dem vom Gesetzgeber verfolgten Zweck. Außerdem ist zu berücksichtigen, wie stark der Einzelne als Person von einer Regelung betroffen ist; je stärker dies der Fall ist, um so höher sind die Anforderungen an den „sachlichen Grund“.

Die Regeln über die Steuerbegünstigung gemeinnütziger Einrichtungen verfolgen im Kern den Zweck, Steuersubjekte von Lasten zu befreien, weil sie bereits von sich aus Aufgaben erfüllen, die andernfalls der Staat übernehmen müsste oder weil sie - darüber hinaus - Gemeinwohlbelange verfolgen, die der Staat z. B. seiner weltanschaulichen Neutralität wegen gar nicht in eigene Regie übernehmen könnte.

Dazu insbesondere Isensee, Gemeinwohl und Bürgersinn im Steuerstaat des Grundgesetzes. Gemeinnützigkeit als Bewährungsprobe des Steuerrechts vor der Verfassung, in: Maurer (Hrsg.), Das akzeptierte Grundgesetz, Festschrift Dürig, München 1990, S. 33 ff.; Hüttemann, a. a. O., S. 49 ff. Vgl. auch Kirchhof, in: Jachmann (Hrsg.), Gemeinnützigkeit, a. a. O., S. 4: Bezahlung von Steuern und gemeinnütziges Handeln sind gleichrangige Wege, um das Gemeinwohl finanziell zu fördern.

Erbringt eine natürliche Person allein oder zusammen mit anderen dieselbe Leistung für das Gemeinwohl, ist kein sachlicher Grund ersichtlich, weshalb sie nicht in gleicher Weise Steuerentlastung erhalten sollte. Die Tatsache, dass sie für ihren Unterhalt sorgen muss, ist von vorneherein - wie oben unter 2b ausgeführt - kein Grund zur Differenzierung, wenn aufgrund Vermögens oder durch Unterhaltsleistungen Dritter ein angemessenes Lebensniveau gesichert ist.

Selbst wenn dies im Einzelfall nicht so wäre, sondern der Lebensunterhalt beispielsweise wie bei den Aus- und Weiterbildungsstipendien aus Zuwendungen bestritten werden müsste, ergibt sich kein relevanter Unterschied zu den vom Gemeinnützigkeitsrecht erfassten Körperschaften: Auch diese sind gezwungen, für die Aufrechterhaltung ihrer Tätigkeit Verwaltungsausgaben zu tätigen, beispielsweise Arbeitnehmer

gegen Entgelt zu beschäftigen, Werkverträge zu schließen oder ihren Organmitgliedern Aufwundersersatz zu gewähren. Grenzen ergeben sich lediglich in Bezug auf Zuwendungen an Mitglieder oder Gesellschafter (§ 55 Abs. 1 Nr. 1 AO 1977) sowie in dem Verbot, einzelne Personen durch unverhältnismäßig hohe Vergütungen zu begünstigen (§ 55 Abs. 1 Nr. 3 AO 1977). Insoweit wird also auch einer Körperschaft das Recht zugestanden, ihren „Lebensunterhalt“ aus den ihr zur Verfügung stehenden Mitteln zu bestreiten. Zulässig ist nach § 58 Nr. 5 AO 1977 sogar, dass eine Stiftung einen Teil ihres Einkommens dazu verwendet, den Stifter und seinen nächsten Angehörigen in angemessener Weise zu unterhalten; insoweit erfährt das Selbstlosigkeitsprinzip eine weitere Durchbrechung.

Angesichts dieser Umstände ist auch in jenen Fällen, in denen der Einzelne seinen Unterhalt nicht anderweitig gesichert hat, die Anwendung der Gemeinnützigkeitsgrundsätze nicht von vorneherein ausgeschlossen. Auch insoweit fehlt es ersichtlich an einem „besonderen sachlichen Grund“.

e) Absicherung des gemeinnützigen Tuns

Auch die fehlende satzungsmäßige Absicherung der Gemeinnützigkeit bei natürlichen Personen kann die von der bisherigen Praxis vorgenommene Differenzierung nicht rechtfertigen. Wie oben unter 3 bereits ausgeführt, lassen sich unschwer Ersatzmechanismen finden, um die effektive Verfolgung gemeinnütziger Zwecke sicherzustellen. Auch ist zu berücksichtigen, dass der Gesetzgeber selbst durch Einbeziehung bloßer „Zweckvermögen des privaten Rechts“ in die Körperschaftsteuerpflicht (§ 1 Abs. 1 Nr. 5 KStG) relativ niedrige Anforderungen an die Verselbstständigung eines nach § 5 Nr. 9 KStG gemeinnützigen Trägers aufgestellt hat; wenn dort

schlichte schuldrechtliche Verträge genügen, kann dies bei natürlichen Personen schwerlich anders sein.

Vgl. Hüttemann, a. a. O., S. 52: Bei nicht rechtsfähigen Stiftungen und Zweckvermögen besteht nur ein „Minimum an Verselbstständigung“

f) Schlechterstellung natürlicher gegenüber juristischen Personen

In diesem Zusammenhang ist weiter von Bedeutung, dass gemeinnütziges Tun Grundrechtsschutz genießt, da es im Einzelfall durch die Berufsfreiheit des Art. 12 Abs. 1 GG abgedeckt sein kann, jedenfalls aber unter das Grundrecht auf freie Entfaltung der Persönlichkeit nach Art. 2 Abs. 1 GG fällt. Die Grundrechte des Grundgesetzes haben prinzipiell personalen Charakter, stehen also den Einzelnen zu. Juristische Personen und andere Zweckgebilde des inländischen Rechts können sich nach Art. 19 Abs. 3 GG auf Grundrechte nur berufen, „soweit sie ihrem Wesen nach auf diese anwendbar sind.“ Körperschaften sind von daher „abgeleitete“ Grundrechtssubjekte, die grundrechtlich nicht mehr, sondern allenfalls weniger als natürliche Personen geschützt sind. Mit dieser vom Verfassungsgeber gewollten Rangfolge lässt es sich nicht vereinbaren, gemeinnütziges Tun natürlicher Personen ohne Steuerbegünstigung zu lassen, während ein identisches Tun von Körperschaften in vollem Umfang steuerlich begünstigt wird. Auch die Tatsache, dass die Einkommensteuer einen sehr unmittelbaren Bezug zur Person des Einzelnen hat, lässt es nicht zu, hier die natürliche Person schlechter zu behandeln als z. B. eine rechtlich verselbstständigte Vermögensmasse.

g) Konsequenz: Verfassungskonforme Auslegung

Fehlt für die Ausklammerung natürlicher Personen aus den Regeln über die Gemeinnützigkeit ein ausreichender sachlicher Grund, so wäre eine Beschränkung der Gemeinnützigkeitsregeln auf Körperschaften ein Verfassungsverstoß. Eine solche „Herausnahme“ von Einzelpersonen ist jedoch – wie unter 2 ausgeführt – nicht erfolgt. Der Wortlaut der gesetzlichen Bestimmungen ist zumindest „offen“ in dem Sinne, dass er auch die Anerkennung des gemeinnützigen Handelns natürlicher Personen zulässt. Daraus folgt, dass jedenfalls eine verfassungskonforme Auslegung der Gemeinnützigkeitsbestimmungen in dem Sinne erfolgen muss, dass Einzelpersonen unter vergleichbaren Voraussetzungen wie Körperschaften die Anerkennung als gemeinnützig erhalten können.

IV. Zusammenfassung

Die Förderung gemeinnützig handelnder Menschen kann auch bei relativ großer Unabhängigkeit damit gerechtfertigt werden, dass sie „Hilfspersonen“ im Sinne des § 57 Abs.1 Satz 2 AO 1977 sind.

Eine Forschungstätigkeit kann durch ein (steuerfreies) Stipendium gefördert werden, sofern sich die intendierte Untersuchung im Rahmen des steuerbegünstigten Zweckes bewegt.

Eine gemeinnützige Körperschaft hat weiter das Recht, Preise für Tätigkeiten zu gewähren, die ihrem satzungsgemäßen Zweck entsprechen.

Die verbreitete Auffassung, natürliche Personen könnten grundsätzlich nicht den Gemeinnützigkeitsregeln unterliegen, trifft nicht zu. Eine derartige Entscheidung des Gesetzgebers lässt sich dem Wortlaut des § 51 AO 1977 nicht entnehmen; auch sind natürliche Personen keineswegs immer gezwungen, eigenwirtschaftlich tätig zu sein. Die Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs hat dies bereits hinreichend deutlich zum Ausdruck gebracht. Die Ausklammerung natürlicher Personen aus den Regeln über die Gemeinnützigkeit würde überdies gegen Art. 3 Abs.1 GG verstoßen, da gleiche wirtschaftliche Tatbestände ungleich behandelt würden. Die §§ 52 ff. AO 1977 sind auf natürliche Personen entsprechend anwendbar.