

Gemeinnützigkeit in Europa – unter besonderer Berücksichtigung der Situation in Italien

Vortrag gehalten von
Prof. Dr. Peter Hilpold
Universität Innsbruck

im Rahmen der Tagung
Ehrenamt in Südtirol und in Europa

Bozen, 2. Dezember 2011

Inhaltsverzeichnis:

1	Einführung	3
2	Der Non-Profit-Sektor in Italien	10
2.1	Grundlagen	10
2.2	Die nicht gewerblichen Körperschaften	11
2.3	Die Vereine.....	12
2.4	Die gemeinnützigen Einrichtungen ONLUS (Organizzazioni non lucrative d'utilità sociale)	12
2.5	Eine vergleichende Wertung	16
3	Gemeinnützigkeit und Europäische Union	18
3.1	Die Rolle der Gemeinnützigkeit im EU-Recht – grundsätzliche Überlegungen.....	18
3.2	Aktuelle Orientierungen	19
3.3	Gemeinnützigkeit und Wettbewerb	22
3.4	Gemeinnützigkeit und Steuern	26
4	Schlussbemerkungen.....	29

1 Einführung

Die Gemeinnützigkeit ist kennzeichnend für die Tätigkeit des sog. Non-Profit-Bereichs bzw. des „**Dritten Sektors**“, eines Sektors somit, der zwischen Staat und Wirtschaft steht. Mit dem Staat teilt der Dritte Sektor das Anliegen, **allgemeine Interessen zu verfolgen und zu fördern**, während die konkrete Ausübung der Tätigkeit überwiegend den Regeln der privaten, **freien Wirtschaft** entspricht. Der Dritte Sektor hat somit nicht unmittelbar Anteil an der Hoheitsverwaltung. Der Dritte Sektor mag sich wesentlich über hoheitliche Zuwendungen finanzieren – das genaue Ausmaß ist von Land zu Land unterschiedlich – eine hoheitliche Einhebung von Mitteln ist den Einrichtungen dieses Sektors aber regelmäßig verwehrt. Umgekehrt mag es der Fall sein, dass der Dritte Sektor sich der Instrumente der privaten Wirtschaft bedient, dem Gewinnstreben privater Unternehmen dürfen Einrichtungen des Dritten Sektors aber nicht folgen.

Was nun in den Bereich der Gemeinnützigkeit fällt, das wird **von Land zu Land durchaus unterschiedlich definiert**. Andererseits haben sich aber auch **Kernbereiche** herausgeschält, in Bezug auf welche ein allgemeiner Konsens besteht, dass diese gemeinnützige Zwecke verfolgen. Dazu zählen bspw. **Gesundheit, Soziales, Kunst und Kultur, Freizeit**. Generell gilt, dass diese Bereiche **immer breiter definiert** werden. Die zunehmende Individualisierung der Gesellschaft hat dazu beigetragen, dass immer vielfältigere gesellschaftliche Lebens- und Betätigungsformen allgemeine Anerkennung finden. Immer schwieriger erscheint es, dem Einzelnen ein Korsett aufzuzwängen, das ihm vorgeben sollte, welche Lebensformen und Aktivitäten eine besondere Förderung erfahren sollen und welche nicht. Während in Deutschland lange Zeit die sog. „Substitutionsthese“ vertreten worden ist, wonach die Anerkennung der Gemeinnützigkeit voraussetzt, dass die betreffende Einrichtung Aufgaben übernimmt, die zuvor der Staat ausgeübt hat, so entspricht diese These nun nicht mehr dem Gesamtbild der als gemeinnützig qualifizierten Institutionen. **Gemeinnützige Aufgaben reichen vielmehr weit über typische, traditionelle Staatsfunktionen hinaus**. Ihre Erfüllung ist wünschenswert, wenngleich nicht zwingend notwendig. Dem entsprechend ist die Förderung dieser Aufgabenerfüllung häufig nur eine eingeschränkte. Die für diesen Bereich typische **hybride Finanzierung** ist Ausdruck des Umstandes, dass hier private und öffentliche Interessen in unterschiedlicher Intensität ineinanderfließen. Eine partielle

öffentliche Mitfinanzierung soll Anreize für Private schaffen, sich in diesem Bereich zu engagieren und u.U. auch größere Teile der Lasten zu übernehmen.

Der Dritte Sektor ist typischerweise vom Wirken des **Subsidiaritätsprinzips** gekennzeichnet. Die öffentliche Hand lässt den Privaten den Vortritt und fördert nur insoweit, wie dies unverzichtbar ist. Der Subsidiaritätsgrundsatz wirkt aber auch in die gegenteilige Richtung: Dann, wenn Gefahr besteht, dass die betreffenden Leistungen nicht oder nur in unzureichender Form erbracht werden, sind entsprechende, gesellschaftlich erwünschte Anreize zu setzen.

Lange Zeit schien die Existenz eines „Dritten Sektors“ mit modernen gesellschaftlichen und wirtschaftlichen Systemen schwer in Einklang zu bringen. Der „Dritte Sektor“ wurde vielmehr als **Relikt längst vergangener Zeiten** angesehen, als der Staat nicht mehr als ein „Nachtwächterstaat“ war und öffentliche Sozialpolitik nicht nur an den fehlenden Mitteln, sondern vor allem auch am Ständedenken scheitern musste. In diesen grauen Vorzeiten war eine ständeübergreifende, gesamtgesellschaftliche Solidarität kaum gegeben. Solidarität zu zeigen war vielmehr Ausdruck der Nächstenliebe, die ihre Gegenleistung in zukünftigem Seelenheil finden sollte. Entsprechend waren die ersten gemeinnützigen Einrichtungen die sog. „*piae causae*“, deren Existenz in verschiedenen Fällen über Jahrhunderte zurückverfolgt werden kann, in Einzelfällen sogar über ein Jahrtausend.¹

Spezifische kulturelle Prägungen, aber auch der gesellschaftliche Konsens über das Verhältnis zwischen Staat und Wirtschaft bestimmen maßgeblich die Rolle, die dem „Dritten Sektor“ im jeweiligen Land zukommt. So haben in den **USA** sowohl religiöse Faktoren als auch das Bemühen, den Staatsapparat möglichst schlank zu halten, zu einer beispiellosen Dimension gemeinnütziger Aktivitäten geführt. Das Spendenniveau zugunsten gemeinnütziger Einrichtungen ist in den USA – bezogen auf das Bruttoinlandsprodukt – vierzehnmal höher als in Deutschland.² Dafür wird der Non-Profit-Bereich in **Deutschland** sehr stark von der öffentlichen Hand subventioniert – anders als in Italien, wo sich dieser Sektor weitgehend selbst finanziert, allerdings indirekt unterstützt durch großzügige steuerrechtliche Regelungen. Unter den EU-Mitgliedstaaten haben die **Niederlande** eine der umfassendsten und weitreichendsten Gesetzgebungen zugunsten der Non-Profit-Einrichtungen. Getragen wird die gemeinnützige Tätigkeit in diesem Land insbesondere durch Stiftungen, die zahlreiche Vergünstigungen genießen. Das Konzept der Gemeinnützigkeit wird sehr breit definiert und die einschlägigen Regelungen werden sehr flexibel und

¹ Vgl. dazu im Detail S. Schauhoff, Handbuch der Gemeinnützigkeit, 3. Aufl. 2010, S. 10 ff.

² Ibid., S. 8.

pragmatisch angewandt.³ Auch hier dürften religiöse Faktoren – protestantisch-calvinistische Vorstellungen über die Rolle des Einzelnen bei der Verwirklichung des Gemeinwohls - als auch ein ausgeprägtes staatsbürgerliches Verantwortungsbewusstsein, losgelöst von einem Anspruchsdenken gegenüber der öffentlichen Verwaltung, maßgeblich zu diesem Aufschwung des Non-Profit-Sektors beigetragen haben. In **Deutschland** ist die Rolle des Staates traditionell eine andere. Es besteht ein Grundkonsens dafür, Fragen des Allgemeinwohls weitgehend der staatlichen Verwaltung zu überantworten bzw. mit dieser gemeinsam anzugehen. Dementsprechend wird auch eine umfassendere Förderung gemeinnütziger Tätigkeiten erwartet und ihre Ausübung von einer solchen Förderung zu einem erheblichen Maße abhängig gemacht. Mit der Zuwendung umfangreicher staatlicher Ressourcen ist die Notwendigkeit einer detaillierten Kontrolle der sachgerechten Mittelverwendung verbunden, aber diese Kontrolle wird weitgehend anstandslos akzeptiert. Probleme wirft dieses Gemeinnützigkeitsmodell – wie noch im Detail zu zeigen sein wird – allerdings im unionsrechtlichen Kontext auf. Es stellt sich die Frage, in wie weit nationale Förderungen auf im Staatsgebiet tätige Einrichtungen beschränkt werden können. Gerade jene Staaten, wie Deutschland, die die gemeinnützige Tätigkeit wesentlich über öffentliche Zuwendungen finanzieren und sehr weitreichende Steuervergünstigungen bis hin zu einer völligen Steuerbefreiung gewähren, sehen sich dadurch potentiell mit der Herausforderung konfrontiert, öffentliche Mittel (auch in der Form eines Steuerverzichts) für eine über die Staatsgrenzen ausgreifende Gemeinnützigkeit bereit zu stellen. Dies wirft zahlreiche Fragen auf und muss zu politischen Widerständen führen. Obwohl der Dritte Sektor unionsrechtlich nicht unmittelbar und vor allem nicht umfassend geregelt ist, wird mittlerweile von der **Europäischen Union ein stärkeres Tätigwerden** in diesem Bereich verlangt und dieser Forderung wird auch Folge geleistet. Die einschlägigen Regelungen haben zweifelsohne eine stark formende und harmonisierende Kraft.

In **Italien** waren die Voraussetzungen für die Herausbildung eines Dritten Sektors traditionell sehr gut. So war das gesellschaftliche Leben lange Zeit hin **lokal** ausgerichtet. Verantwortung im sozial-karitativen Bereich wurde – in Ermangelung geeigneter staatlicher Strukturen und gefördert durch tief wurzelnde, religiös geprägte Wertvorstellungen – auf Gemeindeebene wahrgenommen. Dort entwickelte sich auch regelmäßig ein lebendiges Vereinsleben. All dies

³ Vgl. I.A. Koele, Flexibel und begehrt – Die gemeinnützige Stiftung in den Niederlanden, in: Stiftung & Sponsoring 4/2011, S. 42-43. Koele weist auch darauf hin, dass die steuerliche Kontrolle der gemeinnützigen Stiftung in den Niederlanden in sehr zuvorkommender Form erfolgt: Zum einen besteht keine zwingende Verpflichtung zur Erstellung der Jahresabschlüsse, zum anderen hat die niederländische Finanzverwaltung für die Kontrolle der ca. 50.000 gemeinnützigen Stiftungen allein 45 Vollzeitstellen eingerichtet, was eine kapillare Kontrolle verunmöglicht.

galt insbesondere für die norditalienische Region. Gleichzeitig hat der Staat nach seiner Gründung im Jahr 1861 kaum eine umfassendere Sozialpolitik betrieben. Ähnliches galt zuvor für das präunitäre Italien. Die Privatinitiative – unterstützt im Wesentlichen durch die Kirche – war in diesem Zusammenhang eine absolute Notwendigkeit. Erst nach 1945 wurde mit dem umfassenden Aufbau eines Sozialstaats begonnen. Dies machte den Dritten Sektor aber nicht überflüssig, ganz im Gegenteil. Die italienische Verfassung aus dem Jahr 1948 beruht vielmehr auf einer pluridimensionalen Werteorientierung. Sie räumt dem Staat und dem Markt gleichwertige Freiräume ein und der Einzelne ist gefordert, seinen Beitrag für das Wohlergehen des Staatsganzen zu leisten. Die Rechte der Person werden anerkannt, unabhängig davon, ob diese als Individuum oder – gemäß **Art. 2 der Verfassung** - im Rahmen „**sozialer Gebilde**“ handelt. Zu diesen „sozialen Gebilden“ zählen gerade auch Institutionen, die Aufgaben im Non-Profit-Bereich erfüllen. Derselbe Artikel der Verfassung fordert die Erfüllung der „unabdingbaren Pflichten politischer, wirtschaftlicher und sozialer Solidarität“. Zahlreiche in der Verfassung verankerte Werte (z.B. Schutz der Gesundheit und der Arbeit) werden prioritär über gemeinnützige Einrichtungen gefördert.

Die italienische Verfassung erteilt dem Staat in Art. 3 Abs. 2 auch eine präzise Gestaltungsaufgabe:

„Es ist Aufgabe der Republik, die Hindernisse wirtschaftlicher und sozialer Art zu beseitigen, die durch eine tatsächliche Einschränkung der Freiheit und Gleichheit der Staatsbürger der vollen Entfaltung der menschlichen Person und der wirksamen Teilnahme aller Arbeiter an der politischen, wirtschaftlichen und sozialen Gestaltung des Landes im Wege stehen.“

Angesichts der stets angespannten Haushaltslage war es durchgehend ein Anliegen des Staates, gemeinnützige Aufgabe durch den Dritten Sektor erfüllen zu lassen. Eine Einrichtung des Dritten Sektors findet in der italienischen Verfassung eine explizite und ausführliche Anerkennung, nämlich die Genossenschaft. So lautet Art. 45 folgendermaßen:

„Die Republik anerkennt die soziale Aufgabe des **Genossenschaftswesens**, sofern es nach dem Grundsatz der Gegenseitigkeit und ohne Zwecke der Privatspekulation aufgebaut ist. Das Gesetz fördert und begünstigt mit den geeigneten Mitteln seine Entfaltung und sichert durch eine zweckdienliche Aufsicht seine Eigenart und Zielsetzung.“

Die ausschließliche Nennung der Genossenschaften ist mit der weiten Verbreitung dieser Rechtsform, mit der politischen Unterstützung, die diese Einrichtungen genossen haben und mit der spezifischen wirtschaftlichen Situation in der unmittelbaren Nachkriegszeit zu erklären. Das Grundprinzip, das durch diese Norm zum Ausdruck gebracht wird, ist aber durchaus verallgemeinerungsfähig: Der Gemeinnützigkeitsgrundsatz kommt – wie gezeigt -

an vielen Stellen der italienischen Verfassung – direkt oder indirekt – zum Vorschein und seine Förderwürdigkeit ist rechtsformungebunden.

Primär aufgrund der bereits angesprochenen budgetären Zwänge hat man sich in Italien – anders als in Deutschland – dafür entschieden, den Dritten Sektor **weniger durch direkte Zuwendungen** als mittelbar, insbesondere durch Steuerverzicht oder auch durch buchhalterische Erleichterungen, zu fördern.

Nachfolgend soll der **Entwicklungsstand des Gemeinnützigkeitsprinzips im europäischen Kontext** nachgezeichnet werden. Eine derartige Diskussion weist unterschiedliche Stränge auf:

Sie kann einmal **rechtsvergleichend** geführt werden. Das Gemeinnützigkeitsprinzip kennen alle europäischen Mitgliedstaaten, doch weist die konkrete Umsetzung große Unterschiede auf. Im Mittelpunkt soll dabei die italienische Rechtsordnung stehen.⁴

Des Weiteren kann die Diskussion unmittelbar **aus unionsrechtlicher Perspektive** geführt werden. Dabei können wiederum unterschiedliche Zugänge gewählt werden:

- a) Einmal kann geprüft werden, welche Haltung die Europäische Union insgesamt zum Thema „Gemeinnützigkeit“ einnimmt. Dabei wird zu zeigen sein, dass die EU über **keine klare, umfassende Kompetenzgrundlage** in diesem Bereich verfügt und deshalb zur Gemeinnützigkeit – zumindest gegenwärtig - auch keine breitere Gesamtregelung anstreben kann. Dennoch berührt das Thema „Gemeinnützigkeit“ eine **Vielzahl von Kompetenztatbeständen** und weist in mehrfacher Hinsicht Berührungspunkte mit dem Funktionieren des Binnenmarktes auf. Die Europäische Kommission hat deshalb schon mehrere Dokumente dem Gemeinnützigkeitsgrundsatz gewidmet.
- b) Eine explizite Bezugnahme auf das Thema der Gemeinnützigkeit finden wir in den EU in **Art. 14** sowie **106 Abs. 2 AEUV**.

Art. 14 AEUV hat folgenden Inhalt:

„Unbeschadet des Artikels 4 des Vertrags über die Europäische Union und der Artikel 93, 106 und 107 dieses Vertrags und in Anbetracht des Stellenwerts, den Dienste von allgemeinem wirtschaftlichem Interesse innerhalb der gemeinsamen Werte der Union einnehmen, sowie ihrer Bedeutung bei der Förderung des sozialen und territorialen Zusammenhalts tragen die Union und die Mitgliedstaaten im Rahmen ihrer jeweiligen

⁴ Zum Gemeinnützigkeitsprinzip in den übrigen EU-Mitgliedstaaten vgl. die „Gutachterliche Stellungnahme im Auftrag des Observatoriums für die Entwicklung der sozialen Dienste in Europa – Regelungen zur Gemeinnützigkeit in Deutschland und anderen europäischen Staaten im Verhältnis zum rechtlichen und politischen Rahmen der Europäischen Union“, vorgelegt von Stephan Schauhoff und Marcus Helios, Bonn 2005.

Befugnisse im Anwendungsbereich der Verträge dafür Sorge, dass die Grundsätze und Bedingungen, insbesondere jene wirtschaftlicher und finanzieller Art, für das Funktionieren dieser Dienste so gestaltet sind, dass diese ihren Aufgaben nachkommen können. Diese Grundsätze und Bedingungen werden vom Europäischen Parlament und vom Rat durch Verordnungen gemäß dem ordentlichen Gesetzgebungsverfahren festgelegt, unbeschadet der Zuständigkeit der Mitgliedstaaten, diese Dienste im Einklang mit den Verträgen zur Verfügung zu stellen, in Auftrag zu geben und zu finanzieren.“

Der AEUV betont hier die Bedeutung, die den „Diensten von allgemeinem wirtschaftlichem Interesse“ zukommt und legt der Union auch eine Handlungspflicht auf, das Funktionieren dieser Dienste sicherzustellen.

Art. 106 Abs. 2 lautet folgendermaßen:

„Für Unternehmen, die mit Dienstleistungen von allgemeinem wirtschaftlichem Interesse betraut sind oder den Charakter eines Finanzmonopols haben, gelten die Vorschriften der Verträge, insbesondere die Wettbewerbsregeln, soweit die Anwendung dieser Vorschriften nicht die Erfüllung der ihnen übertragenen besonderen Aufgabe rechtlich oder tatsächlich verhindert. Die Entwicklung des Handelsverkehrs darf nicht in einem Ausmaß beeinträchtigt werden, das dem Interesse der Union zuwiderläuft.“

Grundsätzlich unterliegen also auch die Einrichtungen der sog. „Daseinsvorsorge“, soweit sie unternehmerisch tätig sind, den Wettbewerbsvorschriften. Davon abgewichen werden kann nur, wenn ansonsten „die Erfüllung der ihnen übertragenen besonderen Aufgabe rechtlich oder tatsächlich verhindert“ würde – und auch dann ist noch der Verhältnismäßigkeitsgrundsatz zu beachten.

- c) Das Thema „Daseinsvorsorge“ (bzw. „Gemeinnützigkeit“) berührt aber noch in einer weiteren Hinsicht das **Funktionieren des Binnenmarktes**, nämlich in Zusammenhang mit der Wahrnehmung der Grundfreiheiten, insbesondere der Kapitalverkehrsfreiheit. Schlagend wurde diese Problematik im **steuerrechtlichen Kontext**, und zwar sowohl in Hinblick auf die Inanspruchnahme steuerlicher Vergünstigungen durch die gemeinnützige Einrichtung selbst als auch in Zusammenhang mit dem sog. „Spendenabzug“, also der Frage, in wie weit Spenden auch dann abzugsfähig sind, wenn sie nicht an im Inland unbeschränkt steuerpflichtige Einrichtungen bzw. überhaupt an Einrichtungen im EU-Ausland getätigt werden.

Das Thema „Gemeinnützigkeit in Europa“ ist **kein bruchstellenfreies, kompaktes**, sondern es präsentiert sich wie mosaikartiges Bild. Die vorhandenen Regelungen sind weniger Teil eines „großen Wurfs“ als Ergebnis eines spontanen, anlassbezogenen Regelungsbedarfs, vielfach initiiert durch die Rechtsprechung des EuGH.⁵

Trotz vieler Lücken und offener Fragen lässt diese Thematik aber dennoch eine Grundstruktur erkennen, die der Materie einen einheitlichen Charakter verleiht. Gleichzeitig verdeutlicht die innere Kohärenz dieser Materie, dass die (vielen) noch offenen Regelungspunkte aus dem System heraus einer Normierung unterzogen werden können. Die Rechtsetzung – mag sie auch, wie gezeigt, nur punktuell erfolgen und nicht vom eigentlichen Gesetzgeber veranlasst sein – wirkt doch in eine einheitliche Richtung und trägt dazu bei, der Gemeinnützigkeit eine **normativ immer dichtere Natur** zu verleihen.

Insbesondere die einschlägigen Mitteilungen der Europäischen Kommission geben hier – in vielerlei Hinsicht vorausschauend und damit auch mit einem gewissen Unsicherheitsfaktor versehen – die – mögliche – Entwicklung des Dritten Sektors in der Europäischen Union vor.⁶

⁵ Zur rechtschöpfenden Kraft der EuGH-Rechtsprechung vgl. G. Roth/P. Hilpold, Der EuGH und die Souveränität der Mitgliedstaaten - Eine kritische Analyse richterlicher Rechtsschöpfung auf ausgewählten Rechtsgebieten, Linde/Stämpfli/Boorberg 2008.

⁶ Vgl. dazu insbes. KOM(2011) 146 end. V. 23.3.2011 sowie KOM (2007) 725 v. 20.11.2007.

2 Der Non-Profit-Sektor in Italien⁷

2.1 Grundlagen

Wie gezeigt, würde die italienische Verfassung an und für sich dem **Gemeinnützigkeitsgedanken eine starke Stütze** bieten. Die Umsetzung dieser Vorgaben ließ aber lange Zeit auf sich warten. Nur wenige Jahre vor dem Inkrafttreten der italienischen Verfassung, im Jahr **1942, war das Genossenschaftswesen in Italien umfassend neu geregelt** worden. Allerdings erfolgte die Regelung im Zivilgesetzbuch nach dem **Vorbild der Aktiengesellschaft** und damit war – allein schon was den Formalaufwand für die Gründung einer solchen Gesellschaft anbelangt – kaum eine brauchbare Alternative zu den gewinnorientierten Unternehmen geschaffen worden. Bedenkt man zudem, dass die Aktiengesellschaft die am detailliertesten geregelte Gesellschaftsform mit den strengsten buchhalterischen Formvorschriften ist, so wird dieser Befund nur noch unterstrichen. Damit war also **keine unmittelbare Brücke** von den **sozialkaritativen Einrichtungen** des 19. Jahrhunderts, die – wie gezeigt – in Italien eine lange Tradition hatten, **zum modernen Gesellschaftsrecht** errichtet worden. Es waren vielmehr die Zwänge des Staatshaushalts, die ein Umdenken erforderten. Erst als die **Grenzen des Sozialstaates** erreicht und erkannt wurden, erfolgte ein Umdenken und schließlich war auch genügend politische Rückendeckung vorhanden, um den Non-Profit-Sektor auf eine solide Basis zu stellen.

Da die Hinwendung zum Dritten Sektor auf der politischen Ebene **schrittweise** erfolgte, ist es nicht gelungen, eine einheitliche, kohärente Regelung dafür zu finden. Der Non-Profit-Bereich weist in Italien vielmehr **mehrere Ebenen** auf, die nicht immer widerspruchsfrei zueinander stehen. Insgesamt ist dieser Sektor mittlerweile aber sicherlich sehr detailliert geregelt. Die **Förderungen** – insbesondere im Sinne von steuerrechtlichen Vorzugsregelungen – sind international vergleichsweise **ansehnlich**. Die z.T. fehlende Transparenz schafft allerdings auch **Steuerungsumgehungsanreize**. Es besteht der Verdacht, dass

⁷ Die nachstehenden Ausführungen beruhen – soweit sie sich auf die italienische Steuerrechtsordnung beziehen – im Wesentlichen auf P. Hilpold/W. Steinmair, Grundriss des italienischen Steuerrechts, Bd. I, Manz/Atthesia: Wien/Bozen 2010, S. 417 ff. sowie auf P. Hilpold, Die Nonprofit-Organisationen im italienischen Steuerrecht, Arkadia 1999.

in verschiedenen Fällen die der Gemeinnützigkeit gewährten Vorzugsregelungen missbräuchlich genutzt werden. Dies hat wiederum **verstärkte Kontrollen** und Beschränkungen zur Folge, die der echten Gemeinnützigkeit abträglich sind. Aus diesen Gründen wird mittlerweile vielfach eine **Gesamtregelung des Non-Profit-Sektors** gefordert, die Unklarheiten ausräumen, gleichzeitig aber eine verstärkte Förderung der echten Gemeinnützigkeit zulassen soll.

Je nachdem, von welchen Einrichtungen Non-Profit-Aktivitäten ausgeübt werden, finden unterschiedliche Regelungen Anwendung. Dabei wird unterschieden zwischen:

- nichtgewerblichen Körperschaften;
- Vereinen (und im Besonderen den Freizeitsportvereinen);
- den gemeinnützigen Einrichtungen ONLUS (Organizzazioni non lucrative d'utilità sociale).

Diese Kategorien sind nicht strikt voneinander abgegrenzt: Die Zugehörigkeit zu einer Kategorie schließt die Zugehörigkeit zu einer anderen nicht notwendigerweise aus. Für die Gründung dieser verschiedenen Non-Profit-Einrichtungen gelten unterschiedliche Voraussetzungen. Diese sind umso anspruchsvoller, je ausgeprägter die Vorzugsregelungen sind, die über diese Einrichtungen in Anspruch genommen werden können.

2.2 Die nicht gewerblichen Körperschaften

Die breiteste Kategorie (was die Zugänglichkeit betrifft) stellen die nichtgewerblichen Körperschaften dar.

Eine nicht gewerbliche Körperschaft liegt vor, wenn eine Einrichtung ausschließlich oder hauptsächlich eine nicht gewerbliche Tätigkeit ausübt. Für die Ermittlung dieser Tätigkeit ist in einem ersten Schritt auf das Statut Bezug zu nehmen. Entscheidend ist aber letztlich die effektiv ausgeübte Tätigkeit.

Nicht gewerbliche Einrichtungen müssen ihre **Erträge aus gewerblichen Tätigkeiten zwar grundsätzlich besteuern**, doch werden ganz **maßgebliche Zuflüsse** – die sich auf den ersten Blick als gewerblich darstellen – **von der Besteuerungspflicht ausgenommen**. Da es sich hierbei um die quantitativ wichtigsten Zuflüsse handelt, wird die Steuerbefreiung für nicht gewerbliche Körperschaften, über die nicht gewerblichen Einkünfte hinaus, ganz erheblich ausgedehnt.

Dabei gibt es einmal subjektive Ausnahmetatbestände für „geringfügige gewerbliche Tätigkeiten“ und „objektive Ausnahmen“ für Spendensammlungen und Beiträge öffentlicher

Einrichtungen zur Ausübung vertraglich vereinbarter Tätigkeiten. Die restlichen Einkünfte aus gewerblicher Tätigkeit werden wahlweise einem pauschalen Steuersystem unterworfen. Auf jeden Fall sind gewerbliche und nicht gewerbliche Erträge gesondert zu verbuchen.⁸

2.3 Die Vereine

Vereine zählen zwar auch zu den nicht gewerblichen Körperschaften. Für diese gelten aber noch **zusätzliche Steuererleichterungen**.

So gelten Leistungen in Vereinen, die intern, also gegenüber den Vereinsmitgliedern erbracht werden, als nicht gewerblich, wenn sie:

- in unmittelbarer Ausführung der institutionellen Aufgaben des Vereins,
- gegenüber den Vereinsmitgliedern und
- ohne unmittelbare Gegenleistung erbracht werden.

Grundsätzlich wären gewerbliche Einkünfte der Vereine der ordentlichen Besteuerung zu unterwerfen. Mit G 398/1991 wurde aber ein **spezielles Pauschalbesteuerungssystem** für Freizeitsportvereine und Fremdenverkehrsvereine geschaffen, das in der Folge auf alle Vereine ohne Gewinnerzielungsabsicht ausgedehnt worden ist. Voraussetzung ist, dass bestimmte Umsatzschwellen nicht überschritten werden, die gegenwärtig bei € 250.000 liegen.

Für **Freizeitsportvereine und Fremdenverkehrsvereine** gilt dann noch eine zusätzliche Privilegierung:

- Einnahmen aus gewerblichen Tätigkeiten, die mit den institutionellen Tätigkeiten verbunden sind (attività connesse) sind auf jeden Fall steuerbefreit;
- die Sammlung von Spenden einschließlich der Erlöse aus gewerblicher Tätigkeit anlässlich von maximal zwei Veranstaltungen im Jahr sind bis zu einem Gesamtbetrag von € 51.645,69 steuerbefreit.

2.4 Die gemeinnützigen Einrichtungen ONLUS (Organizzazioni non lucrative d'utilità sociale)

Europaweit einzigartig ist die in Italien im Jahr 1997 eingeführte ONLUS-Regelung.⁹ Mit dieser Regelung hat Italien eine bewusste Wertentscheidung für die Förderung des Dritten

⁸ Weitere Details bei P. Hilpold/W. Steinmair, Grundriss des italienischen Steuerrechts, Bd. I, 2010, S. 417 ff.

Sektors getroffen. Die Form der Förderung reicht z.T. weit über das hinaus, was in anderen EU-Mitgliedstaaten vorgesehen ist.

Es wurde bereits gezeigt, dass für die nicht gewerblichen Körperschaften der Grundsatz gilt, wonach Einnahmen aus dem institutionellen Bereich steuerbefreit sind, während gewerbliche Einnahmen grundsätzlich zu versteuern sind. Gleichzeitig gelten aber zahlreiche Ausnahmen, die dazu führen, dass auch die gewerblichen Einnahmen nur partiell erfasst werden. Ein wesentlicher Teil der typischerweise von nicht gewerblichen Einrichtungen bezogenen gewerblichen Einnahmen sind damit ebenfalls steuerbefreit. Im Bereich der ONLUS ist die Entscheidung für eine Steuerbefreiung hingegen in viel konsequenterer Form getroffen worden: Diesbezüglich sind die **gewerblichen Einnahmen grundsätzlich steuerbefreit**.

Zu beachten ist, dass die gemeinnützigen Einrichtungen ONLUS **keine eigenständigen unabhängigen Rechtsformen des Zivilrechts darstellen** (auch die nicht gewerblichen Körperschaften sind dies im Übrigen nicht). Die ONLUS-Regelung findet vielmehr auf folgende Einrichtungen Anwendung, soweit bestimmte Voraussetzungen gegeben sind:

- Vereine
- Komitees
- Stiftungen
- Genossenschaften
- andere private Einrichtungen mit oder ohne Rechtspersönlichkeit, deren Statute oder Gründungsakte als öffentliche Urkunde oder beglaubigte bzw. registrierte Handschrift abgefasst sind (formale Voraussetzung).

Laut Satzung müssen diese Einrichtungen auf **folgenden Tätigkeitsgebieten** aktiv sein:

- soziale und sozio-sanitäre Fürsorge
- Gesundheitsfürsorge
- Wohlfahrtswesen
- Ausbildung
- Berufsbildung
- Freizeitsport
- Schutz, Förderung und Aufwertung der Sachen von künstlerischem und historischem Wert;
- Schutz und Pflege der Natur und der Umwelt
- Förderung von Kultur und Kunst
- Schutz der Bürgerrechte

⁹ EV 460 v. 4.12.1997.

- Wissenschaftliche Forschung von besonderem sozialem Interesse, die unmittelbar von Stiftungen ausgeführt wird bzw. mit welcher Universitäten sowie andere Forschungseinrichtungen und ministeriell bestimmte Stiftungen betraut werden.

Wer den Status einer ONLUS in Anspruch nehmen will, muss dem Regionalen Einnahmeamt (Direzione Regionale delle Entrate) eine entsprechende Mitteilung machen.

Automatisch als ONLUS anerkannt werden:

- die Volontariats-Einrichtungen (G 91/266);
- die nichtregierungsamtlichen Organisationen gemäß G 49/87, die in der Entwicklungshilfe tätig sind;
- die Sozialgenossenschaften gemäß G 381/91;
- die kirchlichen Einrichtungen jener Konfessionen, mit welchen der Staat Abkommen geschlossen hat;
- die vom Innenministerium anerkannten Sozialvereine gemäß G 287/1991.

Für diese entfällt somit die Notwendigkeit eines Ansuchens.

Die Tätigkeit der ONLUS muss **bestimmte Charakteristika** aufweisen (objektive Gesichtspunkte). Die Tätigkeit in den Bereichen Gesundheitsfürsorge, Ausbildung, Berufsausbildung, Freizeitsport, Förderung von Kultur und Kunst sowie Schutz der Bürgerrechte muss Zielsetzungen sozialer Solidarität dienen, und eine solche wird dann als gegeben erachtet, wenn Nutznießer folgende Personen sind:

- aufgrund ihrer körperlichen, geistigen, wirtschaftlichen, sozialen oder familiären Situation benachteiligte Personen;
- hinsichtlich der humanitären Hilfe im Ausland lebende Gemeinschaften.

In den Genuss der Vergünstigungen, die den ONLUS eingeräumt werden, können damit u.U. auch die Mitglieder der ONLUS kommen, soweit sie die oben genannten Voraussetzungen erfüllen. Dies ist eine Besonderheit des italienischen Non-Profit-Rechts, da ansonsten grundsätzlich das Prinzip gilt, dass eine Binnenförderung ausgeschlossen ist.

In Bezug auf einzelne Tätigkeitsbereiche wird schließlich gänzlich von der Eigenschaft des Nutznießers der Leistungen abgesehen und die Gemeinnützigkeit objektiv von der Natur der erbrachten Leistung abgeleitet. Dies ist in Bezug auf folgende Bereiche der Fall:

- Sozialfürsorge und sozio-sanitäre Fürsorge
- Wohlfahrt
- Schutz der Sachen von künstlerischem oder historischem Wert
- Schutz und Pflege von Natur und Umwelt
- Wissenschaftliche Forschung von sozialem Interesse

- Förderung von Kunst und Kultur.

Wie bereits erwähnt, liegt die Besonderheit der ONLUS in der Möglichkeit der Binnenförderung und in der Tatsache, dass die Einkünfte aus Nebentätigkeiten unter bestimmten Voraussetzungen ebenfalls völlig steuerbefreit sind.

Diese Voraussetzungen sind:

- Es muss sich um eine (statutarisch vorgesehene) Tätigkeit in den Bereichen Sozialfürsorge, Ausbildung, Berufsbildung, Freizeitsport, Förderung von Kunst und Kultur, Schutz der Bürgerrechte handeln. Hier liegt eine steuerbefreite Nebentätigkeit unabhängig davon vor, ob sie intern oder extern (also gegenüber Dritten) erbracht wird.
- Es kann sich um eine Tätigkeit in einem sonstigen Bereich handeln, soweit diese sich von ihrer Natur her als Nebentätigkeit zur Haupttätigkeit darstellt, um eine Tätigkeit also, die im Dienste der Haupttätigkeit steht.¹⁰
- Die Nebentätigkeit muss stets eine untergeordnete Rolle gegenüber der Haupttätigkeit einnehmen.
- Die Erträge aus der Nebentätigkeit dürfen nicht mehr als 66% der gesamten Aufwendungen der Einrichtung ausmachen.

Die Erträge aus den Nebentätigkeiten bleiben – trotz ihrer Steuerbefreiung - von ihrer Natur her gewerbliche Einkünfte und müssen in der Buchhaltung gesondert von den institutionellen Einkünften (Mitgliedsbeiträge, Subventionen usw.) erfasst werden.

Niemals als ONLUS qualifiziert werden können:

- öffentliche Körperschaften
- gewerbliche Gesellschaften mit Ausnahme der Genossenschaften
- Bankenstiftungen
- Parteien und politische Stiftungen
- Gewerkschaften
- Arbeitgeberverbände und Berufsverbände

Angesichts der weitreichenden Vergünstigungen, die für ONLUS eingeführt worden sind, mussten auch spezielle Vorkehrungen getroffen werden, um eine missbräuchliche Inanspruchnahme dieser Regelung auszuschließen.¹¹

¹⁰ Der ministerielle Begleitbericht erwähnt in diesem Zusammenhang den Verkauf von Broschüren in einem Museumsladen, von Werbe-T-Shirts und von Gegenständen beschränkter Wertes im Rahmen von Werbekampagnen.

¹¹ Dazu zählt bspw. das Verbot der Abtretung von Gütern oder der Erbringung von Dienstleistungen zu Sonderbedingungen

2.5 Eine vergleichende Wertung

Vergleicht man das **italienische Gemeinnützigkeitsrecht** (d.h. die Bestimmungen des umfangreichen Non-Profit-Bereichs) mit seinem **deutschen Pendant**, so ergeben sich deutlich erkennbare Unterschiede. Das deutsche Gemeinnützigkeitsrecht weist eine viel weiter in die Vergangenheit zurück reichende durchgängige Tradition auf, während die entsprechenden italienischen Bestimmungen **jüngerer Datums** sind. Auffallend ist auch, dass das deutsche Gemeinnützigkeitsrecht betont um Kohärenz bemüht ist, während die italienischen Bestimmungen vielfach einen ad-hoc-Charakter aufweisen.

Besonders ins Auge sticht aber, dass die Entwicklung des deutschen Gemeinnützigkeitsrechts von einer sehr **formalistisch-dogmatisch** geführten Diskussion begleitet war, während im italienischen Gemeinnützigkeitsrecht spontan sehr mutige Schritte zur Öffnung dieser Rechtsmasse gesetzt worden sind.

So hat in Deutschland das von der Unabhängigen Sachverständigenkommission zur Prüfung des Gemeinnützigkeitsrecht erarbeitete Gutachten v. 24.3.1988 mit Nachdruck ein sehr enges Konzept der Gemeinnützigkeit vertreten und vorgeschlagen, Freizeitaktivitäten wie den Sport vom Gemeinnützigkeitsstatus auszunehmen.¹² Der Gesetzgeber hat diesen Empfehlungen letztlich zwar nicht Rechnung getragen und schließlich eine große Zahl an Freizeitaktivitäten als förderungswürdig anerkannt¹³; insgesamt bleibt das deutsche Gemeinnützigkeitsrecht aber **weit kasuistischer** als das italienische – stets bemüht, eine missbräuchliche Inanspruchnahme dieser Sonderregelungen zu verhindern. Der kasuistische Ansatz hat dann wieder zum Vorwurf der *Unsystematik* geführt.¹⁴

Auffallend ist im Vergleich dazu, dass in **Italien ein viel breiterer Ansatz** gewählt worden ist, wobei zwar Sachmaterien der Gemeinnützigkeit angesprochen werden, im Übrigen aber eher ein institutioneller Ansatz gewählt wurde. So hat, wie gezeigt, die moderne Förderung des Non-Profit-Bereichs gerade bei den Freizeitsportvereinen ihren Ausgang gefunden und ist schließlich auf alle Vereine ausgedehnt worden. Freizeitsportvereine genießen allerdings – gemeinsam mit den Fremdenverkehrsvereinen – wie ebenfalls gezeigt wurde, noch besondere

¹² Siehe in besonders prononcierter Form die renommierten Mitglieder Klaus Tipke, Brigitte Knobbe-Keuk und Josef Isensee in einem Sondervotum. Vgl. Schriftenreihe des BMF, Heft 40, 1989, zitiert nach P. Fischer, Gemeinwohlorientierung der Besteuerung, in: K. Tipke et al. (Hrsg.), FS Joachim Lang, Otto Schmidt: Köln 2010 (2011), S. 281-294.

¹³ So wurden Karnevalsaktivitäten, der Modellflug und auch der Hundesport als gemeinnützig anerkannt, was Klaus Tipke zur Bemerkung veranlasste, es liege nun eine „deklassierte Gemeinnützigkeit“ vor, die „geistig und sittlich auf den Hund gekommen“ sei. Zitiert nach P. Fischer, in: FS Lang, 2010 (2011), S. 282.

¹⁴ Vgl. A. Leisner-Egensperger, Verfassungsrecht der steuerlichen Gemeinnützigkeit, in: O. Depenheuer et al. (Hrsg.), FS Josef Isensee, S. 895-909 (896) unter Bezugnahme auf die erweiterten Kategorien in § 52 Abs. 2 Nr. AO und m.w.N.

Privilegien (Verbindung des institutionellen mit dem materiellen Ansatz). Es ist erstaunlich zu sehen, dass diesbezüglich in Italien nie verfassungsrechtliche Probleme gesehen wurden, was wohl auch damit zusammenhängen mag, dass die Förderung der Gesundheit in der italienischen Verfassung eine explizite Grundlage findet (Art. 32 der italienischen Verfassung). Diese Diskussion hat sich mittlerweile ohnehin erledigt, da das Unionsrecht mittlerweile die Bedeutung des Sports hervorhebt und sogar eine Förderkompetenz für die Union in diesem Bereich vorsieht.¹⁵

Im Bereich der ONLUS wählt zwar auch der italienische Gesetzgeber primär einen sachbezogenen Förderansatz (und schließt allein bestimmte Rechtsformen von der Kategorie der ONLUS aus). Die förderungswürdigen Kategorien sind aber – wie gezeigt – sehr breit gehalten.

Auch in Deutschland wurde mittlerweile die sog. „Substitutionsthese“ aufgegeben, nach welcher Steuervergünstigungen für gemeinnützige Einrichtungen nur dann zu rechtfertigen wären, wenn diese Einrichtungen unmittelbar Staatsaufgaben übernehmen würden. Der Raum, der dieser These in der einschlägigen akademischen Diskussion gewidmet wird und die Häufigkeit, mit welcher einzelne Elemente dieser These immer wieder zum Vorschein kommen, belegen aber, wie sehr das Denken im Non-Profit-Bereich in Deutschland nach wie vor von diesem – sicherlich sehr einengenden Gemeinwohlbegriff – geprägt ist. In Italien wurden keine Probleme darin gesehen, dass der Gemeinwohlbegriff durch den einfachen Gesetzgeber – und konkret durch die Exekutive, die regelmäßig eine sehr breit gehaltene Ermächtigungsbefugnis gemäß Art. 76 der Verfassung wahrnimmt – definiert wird.

¹⁵ Vgl. Art. 165 Abs. 1 2. UAbs. „Die Union trägt zur Förderung der europäischen Dimension des Sports bei und berücksichtigt dabei dessen besondere Merkmale, dessen auf freiwilligem Engagement basierende Strukturen sowie dessen soziale und pädagogische Funktion.“

3 Gemeinnützigkeit und Europäische Union

3.1 Die Rolle der Gemeinnützigkeit im EU-Recht – grundsätzliche Überlegungen

Das Unionsrecht kennt **kein umfassendes Gemeinnützigkeitskonzept**, das den Mitgliedstaaten zwingend vorgegeben würde. Nach wie vor definieren die Mitgliedstaaten selbst, was sie unter Gemeinnützigkeit verstehen wollen. Dem entsprechend weist das Gemeinnützigkeitsrecht der einzelnen EU-Mitgliedstaaten **noch immer erhebliche Unterschiede** auf – Unterschiede, die Ausdruck eines divergierenden Verständnisses vom Zusammenspiel von Staat von Wirtschaft sowie von unterschiedlichen Vorstellungen über eine gerechte Gesellschaft und vom Beitrag, den der Einzelne bei der Verwirklichung dieses Ziels zu leisten hat, sind.

Die Europäische Union verfügt auch über **keine umfassende Kompetenz**, in diesem Bereich legislativ tätig zu werden – nach dem Prinzip der begrenzten Einzelermächtigung ist aber eine solche Kompetenzgrundlage für ein Handeln nach wie vor unabdingbar.¹⁶

Und dennoch berührt der Gemeinnützigkeitsgrundsatz in vielerlei Hinsicht das Recht der Europäischen Union. **Als wirtschaftspolitische Realität** in den Mitgliedstaaten musste die Gemeinnützigkeitsidee auch von der Europäischen Union zur Kenntnis genommen werden, insbesondere als es um die **Wahrnehmung der Grundfreiheiten und um die Auslegung des Wettbewerbsrechts** ging.

Die Frage, welche Rolle der Gemeinnützigkeit im Recht der Europäischen Union zukommen soll, präsentierte sich zuerst in folgendem Zusammenhang:

Das Wirtschaftssystem der Europäischen Union war zweifellos auf marktwirtschaftlichen Prinzipien begründet. Bekannt ist, dass ein **marktwirtschaftliches System nicht sich selbst überlassen** werden darf. Die Kräfte des Marktes neigen ansonsten dazu, eine selbstzerstörerische Dimension zu entwickeln¹⁷. Ein marktwirtschaftliches System bedarf

¹⁶ Vgl. Art. 5 Abs. 1 EUV.

¹⁷ Dies hat schon detailliert Joseph Schumpeter nachgewiesen. Siehe insbes. In: “Capitalism, Socialism and Democracy”, 1942

deshalb regelmäßig der Absicherung und Unterstützung durch eine **Wettbewerbsordnung**.¹⁸ Dieser Tatsache wurde im Gemeinschaftsrecht von Anfang an Rechnung getragen, und mit zunehmender Intensivierung des innergemeinschaftlichen Wettbewerbs wurden auch die wettbewerbsgestaltenden Eingriffe der Kommission als oberste europäische Wettbewerbsbehörde immer invasiver. Eine schwierige Frage, die in diesem Zusammenhang zu prüfen war, lag jedoch darin, wie weit diese Eingriffe reichen sollten, bis zu welchem Punkt davon auch öffentliche Unternehmen betroffen sein sollten. Einzelne EU(EWG)-Mitgliedstaaten setzen nämlich traditionell sehr stark auf **öffentliche Unternehmen** bei ihren Bemühungen zur Verwirklichung des Gemeinwohls. Dahinter standen seit jeher verschiedene Zielsetzungen: die Kontrolle strategischer Wirtschaftsbereiche durch den Staat und damit durch das Volk, die Verwirklichung von supplementären Staatsaufgaben durch diese Staatsbetriebe, die Abschöpfung des in diesen Bereichen erzielbaren Mehrwerts durch diese Betriebe oder auch beschäftigungspolitische Zielsetzungen – Anspannungen auf dem Arbeitsmarkt konnten durch diese Betriebe ausgeglichen werden. Schließlich wurde noch die Hoffnung damit verbunden, auf dieser Grundlage eine **effiziente Industriepolitik** im internationalen Wettbewerb (insbesondere im Bereich strategischer Industrie) führen zu können. Damit stellte sich die Frage, bis zu welchem Punkt diese Unternehmen den allgemeinen Wettbewerbsregeln unterworfen werden sollten. Eine völlige Unterwerfung unter diese Regeln war von vornherein auszuschließen, da in diesem Fall das dargelegte wirtschaftspolitische Modell nicht fortgeführt hätte werden können. Die beschriebenen Formen der öffentlichen Daseinsvorsorge sollten also in Einklang gebracht werden mit den Grundprinzipien des Wettbewerbsrechts. Schien vielen lange Zeit hin ein solcher Kompromiss letztlich nicht realisierbar, so deutet mittlerweile einiges darauf hin, dass ein gangbarer Weg gefunden worden ist.

3.2 Aktuelle Orientierungen

Richtpunkt für alle gegenwärtigen Orientierungsbemühungen im Gemeinnützigkeitsrecht der Europäischen Union ist der Vertrag von Lissabon, der am 1. Dezember 2009 in Kraft getreten ist und nicht nur die Bestimmungen im früheren Art. 16 EUV zur Daseinsvorsorge, dem jetzigen Art. 14 AEUV, reformiert hat, sondern auch ein neues Protokoll über Dienste von

¹⁸ Grundlegend für die Entwicklung des modernen Wettbewerbsverständnisses waren die Beiträge der sog. Freiburger Schule rund um Walter Eucken. Vgl. auch E. Fox, Competition Law, in: A.F. Lowenfeld, International Economic Law, 2. Aufl. 2008, S. 417-464 (421).

allgemeinem Interesse gebracht hat, das mehr Transparenz und Klarheit in diesen Bereich garantieren sollte.

Das Protokoll steht auf primärrechtlicher Ebene und hat somit erhebliche rechtliche Relevanz. Art. 14 AEUV bringt in all seiner Komplexität und Gewundenheit sehr deutlich zum Ausdruck, wie ambivalent das Verhältnis der Europäischen Union zum Thema Gemeinnützigkeit bzw. Daseinsvorsorge ist:

Unbeschadet des Artikels 4 des Vertrags über die Europäische Union und der Artikel 93, 106 und 107 dieses Vertrags und in Anbetracht des Stellenwerts, den Dienste von allgemeinem wirtschaftlichem Interesse innerhalb der gemeinsamen Werte der Union einnehmen, sowie ihrer Bedeutung bei der Förderung des sozialen und territorialen Zusammenhalts tragen die Union und die Mitgliedstaaten im Rahmen ihrer jeweiligen Befugnisse im Anwendungsbereich der Verträge dafür Sorge, dass die Grundsätze und Bedingungen, insbesondere jene wirtschaftlicher und finanzieller Art, für das Funktionieren dieser Dienste so gestaltet sind, dass diese ihren Aufgaben nachkommen können. Diese Grundsätze und Bedingungen werden vom Europäischen Parlament und vom Rat durch Verordnungen gemäß dem ordentlichen Gesetzgebungsverfahren festgelegt, unbeschadet der Zuständigkeit der Mitgliedstaaten, diese Dienste im Einklang mit den Verträgen zur Verfügung zu stellen, in Auftrag zu geben und zu finanzieren.“

Unmissverständlich geht aus dieser Bestimmung hervor, dass die **Daseinsvorsorge im Unionsrecht ihre eigenständige Existenzberechtigung** hat. Dafür ist die Union bereit, Abstriche bei der Anwendung der Regeln über die Grundfreiheiten und im Wettbewerbsrecht hinzunehmen, ohne dass die betreffenden Normen aber grundsätzlich in Frage gestellt werden dürften. Gerade was das Verhältnis zwischen Wettbewerbsrecht und Daseinsvorsorge angeht, geht es um eine wechselseitige Abstimmung, die einerseits grundsätzlich die Wirksamkeit des Wettbewerbsrechts sicherstellt, andererseits aber auch den Bestimmungen der Daseinsvorsorge ihre Operationalität belässt. Dieses Abstimmungsproblem mag mit unterschiedlichen Formeln beschrieben werden; an der Substanz der zu lösenden Aufgabe ändert dies jedoch nichts. So ist gesagt worden, bei den Wettbewerbsvorschriften handle es sich um Regeln, nicht aber um Prinzipien. Die Bestimmungen in Art. 14 AEUV zur Daseinsvorsorge stellten hingegen Prinzipien dar, die keine durch den Tatbestand konditionierte Rechtsfolge enthielten.¹⁹

Diese Gesetzgebungskompetenz ist aber in zweierlei Hinsicht eingeschränkt:

¹⁹ Vgl. zum Ganzen Ch. Koenig, Daseinsvorsorge durch Wettbewerb – Wider der Trübung des scharfen Blicks gegen soziale oder kulturelle Misswirtschaft durch das Wettbewerbsopiat von Ausnahmehereichen, in: O. Dopenheuer et al. (Hrsg.), FS Josef Isensee, 2007, S. 375-388 (387).

- durch das Subsidiaritätsprinzip sowie
- durch die Betonung der Zuständigkeit der Mitgliedstaaten, „diese Dienste im Einklang mit den Verträgen zur Verfügung zu stellen“.

Die einschlägige Kompetenz der EU ist auf jeden Fall nur funktionaler Natur: Es bleibt weiterhin alleinige Aufgabe der Mitgliedstaaten, jene Bereiche zu definieren, die als Teil des Gemeinnützigkeitssektors anzusehen sind.

Das oben angesprochene, mit dem Vertrag von Lissabon eingeführte Protokoll Nr. 26 über Dienste von allgemeinem Interesse enthält nun wichtige Festlegungen für diesen Bereich.

Dieses Protokoll führt die „Dienste von allgemeinem Interesse“ in das Unionsrecht ein, eine Kategorie, die weiter untergliedert wird in „Dienste von allgemeinem wirtschaftlichem Interesse“ (eine Kategorie, auf die das Unionsrecht traditionell Bezug genommen hat) und die „nichtwirtschaftlichen Dienste von allgemeinem Interesse“). Hinsichtlich der letztgenannten – dazu zählen Kernbereiche der staatlichen Hoheitsverwaltung wie Polizei, Justiz oder gesetzliche Sozialversicherung - nimmt die EU keinerlei Regelungsgewalt in Anspruch. Dazu gehören die Kernbereiche der staatlichen Hoheitsverwaltung wie Polizei, Justiz, die Verwaltung von Sozialversicherungssystemen, die ein rein soziales Ziel verfolgen, die Flugsicherung oder Überwachungstätigkeiten zur Bekämpfung der Umweltverschmutzung.²⁰

In Bezug auf solche Dienste führt Art. 2 des Protokolls Nr. 26 Folgendes aus:

„Die Bestimmungen der Verträge berühren in keiner Weise die Zuständigkeit der Mitgliedstaaten, nichtwirtschaftliche Dienste von allgemeinem Interesse zur Verfügung zu stellen, in Auftrag zu geben und zu organisieren.“

Die EU will hierzu also nicht einmal funktionale Regelungen treffen. Entscheidend für die Qualifizierung der Dienste sind die Bedingungen, unter welchen die fragliche Leistung erbracht wird.²¹

In Bezug auf die allgemeinen wirtschaftlichen Dienste betont das Protokoll Nr. 26 in Art. 1 den breiten Spielraum, der den Mitgliedstaaten diesbezüglich zusteht:

„Zu den gemeinsamen Werten der Union in Bezug auf Dienste von allgemeinem wirtschaftlichem Interesse im Sinne des Artikels 14 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union zählen insbesondere:

- *die wichtige Rolle und der weite Ermessensspielraum der nationalen, regionalen und lokalen Behörden in der Frage, wie Dienste von allgemeinem wirtschaftlichem*

²⁰ Vgl. KOM(2011) 146 endg. v. 23.3.2011.

²¹ Ch. Jung, Kommentar zu Art. 14 AEUV, in: Calliess/Ruffert (Hrsg.), EUV/AEUV, 2011, S. 545 unter Bezugnahme auf Altmark Trans GmbH, Rs. C-236-01, Slg. 2003.

Interesse auf eine den Bedürfnissen der Nutzer so gut wie möglich entsprechende Weise zur Verfügung zu stellen, in Auftrag zu geben und zu organisieren sind

- *die Vielfalt der jeweiligen Dienstleistungen von allgemeinem wirtschaftlichem Interesse und die Unterschiede bei den Bedürfnissen und Präferenzen der Nutzer, die aus unterschiedlichen geografischen, sozialen oder kulturellen Gegebenheiten folgen können*
- *ein hohes Niveau in Bezug auf Qualität, Sicherheit und Bezahlbarkeit, Gleichbehandlung und Förderung des universellen Zugangs und der Nutzerrechte.“*

In der Mitteilung vom 23.3.2011 über die Reform der EU-Beihilfavorschriften über Dienstleistungen von allgemeinem wirtschaftlichem Interesse betont die Kommission erneut den großen – und offenkundig ständig zunehmenden – Stellenwert von Dienstleistungen von allgemeinem wirtschaftlichem Interesse:

„Öffentliche Dienstleistungen (die Verträge beziehen sich im Allgemeinen auf DAWI) nehmen innerhalb der gemeinsamen Werte der Union einen hohen Stellenwert ein. Sie stärken den sozialen und territorialen Zusammenhalt und tragen zum Wohl der Menschen in der gesamten EU bei und leisten einen wertvollen Beitrag zur wirtschaftlichen Entwicklung Europas. Öffentliche Dienstleistungen umfassen dabei große kommerzielle Dienstleistungen (netzgebundene Wirtschaftszweige wie Postdienste, Energieversorgung, elektronische Kommunikationsdienste oder öffentliche Verkehrsdienste), aber auch ein breites Spektrum an Gesundheits- und Sozialdiensten (z. B. Pflegedienste für alte Menschen und Menschen mit Behinderungen).“

3.3 Gemeinnützigkeit und Wettbewerb

Die Bedeutung der Gemeinnützigkeit wurde am umfassendsten im Spannungsverhältnis zu Wettbewerbsfragen thematisiert, und zwar konkret in dem schon eingangs erwähnten Beihilfenrecht.

Wie bereits ausführlich erwähnt, gelten die Beihilferegelungen grundsätzlich auch für öffentliche Unternehmen, die im Bereich der Daseinsvorsorge tätig sind, die also gemeinnützige Leistungen erbringen. Dies ist selbst dann der Fall, wenn – wie im Altmark Trans-Fall – die betreffenden Unternehmen allein Leistungen von örtlichem oder regionalem Charakter erbringen bzw. ein beschränktes Tätigkeitsfeld aufweisen.²²

²² Vgl. das Urteil des EuGH v. 24. Juli 2003 in der Res. C-280/00, Altmark Trans, Slg. 2003, I-7747, Rz 95.

„Weder der verhältnismäßig geringe Umfang einer Beihilfe noch die verhältnismäßig geringe Größe des begünstigten Unternehmens schließt nämlich von vornherein die Möglichkeit einer Beeinträchtigung des Handels zwischen Mitgliedstaaten aus.“²³

Öffentliche Zuschüsse können allerdings Ausgleichszahlungen für die Erfüllung gemeinwirtschaftlicher Verpflichtungen darstellen. Sie können also dazu dienen, die Kosten abzudecken, die bei der Erfüllung der diesen Unternehmen auferlegten Pflichten entstehen. Damit diese Voraussetzungen erfüllt sind, hat der EuGH im Altmark-Trans-Fall folgende Kriterien aufgestellt:

- 1) Das begünstigte Unternehmen muss tatsächlich mit der Erfüllung gemeinwirtschaftlicher Verpflichtungen betraut werden. Diese Verpflichtungen sind dabei klar zu definieren.
- 2) Die Parameter, anhand derer der Ausgleich bemessen wird, sind vorab objektiv und transparent festzulegen.
- 3) Der Ausgleich darf nicht über das hinausgehen, was erforderlich ist, um die Kosten der gemeinwirtschaftlichen Verpflichtungen unter Berücksichtigung der dabei erzielten Einnahmen und eines angemessenen Gewinns aus der Erfüllung dieser Verpflichtungen ganz oder teilweise zu decken.
- 4) Erfolgt die Auftragsvergabe nicht im Wege eines (öffentlichen) Vergabeverfahrens, so ist die Höhe des Ausgleichs auf der Grundlage einer Analyse der Kosten zu bestimmen, die ein durchschnittliches, gut geführtes Unternehmen bei der Erfüllung dieser Aufgaben hätte. Dieses (Vergleichs-)Unternehmen muss so angemessen mit Transportmitteln ausgestattet sein, dass es den gestellten gemeinwirtschaftlichen Verpflichtungen nachkommen kann, wobei die dabei erzielten Einnahmen und ein angemessener Gewinn aus der Erfüllung dieser Verpflichtungen zu berücksichtigen sind.

Die Altmark-Entscheidung verweist also auf vier, relativ strenge Kriterien, deren kumulativer Nachweis das Vorliegen einer anmeldepflichtigen Beihilfe ausschließt. Fehlt auch nur eines dieser Kriterien, so läge an und für sich eine Beihilfe vor, die an und für sich auch notifizierungspflichtig wäre.

Insbesondere der Kostenanalyse auf der Grundlage eines „durchschnittlich gut geführten Unternehmens“ konnte nach Schätzungen der Kommission 95 % der Einrichtungen, die

²³ Ibid., Rz 81.

Ausgleichszahlungen bezog, nicht gerecht werden.²⁴ Insgesamt erwies sich dieses Kriterium als weitgehend unbestimmt.

Die Kommission hat deshalb mit der sog. **Monti-Entscheidung vom 28. November 2005**²⁵ eine Freistellung für bestimmte Ausgleichszahlungen vorgenommen, soweit bestimmte Höchstgrenzen in Bezug auf den Jahresumsatz des Unternehmens²⁶ (100 Mio Euro) und auf den Betrag der Ausgleichszahlung (30 Mio Euro) nicht überschritten werden. Diese Ausgleichszahlungen würden also Beihilfen darstellen, doch werden sie von einer Notifizierungsverpflichtung durch den „**Gemeinschaftsrahmen für staatliche Beihilfen, die als Ausgleich für die Erbringung öffentlicher Dienstleistungen gewährt werden**“ freigestellt.²⁷

Im Einzelnen verlangt die Monti-Entscheidung das Vorliegen eines öffentlichen Auftrags und definiert, was unter „Überkompensierung“ bei Ausgleichszahlungen zu verstehen ist:

- Öffentlicher Auftrag:

Die Erbringung der Dienstleistung von allgemeinem wirtschaftlichem Interesse muss auf der Grundlage eines öffentlichen Auftrages erfolgen. Daraus muss eine detaillierte Beschreibung der Leistungen enthalten und zudem die Parameter für die Berechnung, Überwachung und etwaige Änderung der Ausgleichszahlungen. Der Auftrag muss einen Verweis auf die Vorkehrungen enthalten, damit keine Überkompensierung erfolgt.

- Überkompensierung:

„Die Ausgleichszahlung darf nicht über das hinausgehen, was erforderlich ist, um die durch die Erfüllung der Gemeinwohlverpflichtung verursachten Kosten unter Berücksichtigung der dabei erzielten Einnahmen und einer angemessenen Rendite aus dem für die Erfüllung dieser Verpflichtungen eingesetzten Eigenkapital abzudecken. Der Ausgleich muss ausschließlich für das Funktionieren der betreffenden Dienstleistung von allgemeinem wirtschaftlichem Interesse verwendet werden, ohne dem Unternehmen die Möglichkeit der Verwendung seiner angemessenen Rendite zu entziehen.“²⁸

²⁴ Vgl. V. v. Meding, „Gemeinnützigkeit ist keine Beihilfe“, in: Sozialwirtschaft aktuell, 20/2008, S. 1-4 (2).

²⁵ Vgl. die Entscheidung der Kommission v. 28.11.2005 über die Anwendung von Artikel 86 Abs. 2 EG-Vertrag auf staatliche Beihilfen, die bestimmten mit der Erbringung von Dienstleistungen von allgemeinem wirtschaftlichem Interesse betrauten Unternehmen als Ausgleich gewährt werden, ABl. Nr. L 312 v. 29.11.2005, S. 67 ff.

²⁶ Diese Höchstgrenzen gelten allerdings nicht für Krankenhäuser und den sozialen Wohnbau. (Vgl. Art. 2 Abs. 1 b) der Mitteilung).

²⁷ Vgl. C-297/4 v. 29.11.2005.

²⁸ Vgl. Art. 5 Abs. 1 der Entscheidung.

Laut „Gemeinschaftsrahmen“ darf der Ausgleich nur für das Funktionieren der betreffenden Dienstleistung von allgemeinem wirtschaftlichem Interesse verwendet werden.²⁹ Eine Überkompensierung von nicht mehr als 10% der jährlichen Ausgleichssumme kann auf das nächstfolgende Jahr angerechnet werden.³⁰ Eine Überkompensierung kann aber zur Finanzierung einer anderen von demselben Unternehmen erbrachten Dienstleistung von allgemeinem wirtschaftlichem Interesse verwendet werden.³¹

Zusätzlich kommt noch die **allgemeine De-Minimis-Regelung** zur Anwendung (die nicht nur für den gemeinwirtschaftlichen Sektor gilt, diesen aber auch mitabdeckt):

Wenn in einem Zeitraum von drei Steuerjahren die Gesamtsumme der einem Unternehmen gewährten Beihilfen 200.000 Euro nicht übersteigt, so liegt keine anmeldepflichtige Beihilfe vor.³²

Die Art und Weise, wie es der EU in den letzten Jahren gelungen ist, Wettbewerb und Daseinsvorsorge in Einklang zu bringen, belegt, dass **Gemeinnützigkeit einen festen Platz im EU-Recht hat**. Die Besonderheiten der Daseinsvorsorge sind mit dem EU-Recht vereinbar, ohne dass das marktwirtschaftliche Prinzip in Frage gestellt werden müsste. Dies gilt generell, aber auch – wie die Europäische Kommission erst letzthin betont hat – in Bezug auf die **sektorspezifischen Regelungen für netzgebundene Wirtschaftszweige wie Telekommunikation, Energie, Verkehr und Postdienste**.³³ In diesen Bereichen, auf die 7% des BIP und 5% der Gesamtzahl der Beschäftigten der EU entfallen, war es möglich, eine **schrittweise Öffnung der Märkte** vorzunehmen und gleichzeitig eine **Vielzahl an gemeinwirtschaftlichen Verpflichtungen** zu verankern, wie z.B. Anliegen des Verbraucher- oder Gesundheitsschutzes oder Sicherheitsbelange.³⁴ Die – behutsame – Öffnung dieser Märkte für den Wettbewerb hat zu einer Effizienzsteigerung geführt, ohne dass deswegen die Gemeinwohlanliegen hätten grundsätzlich zurückgestellt werden müssen. Im Gegenteil: Die durch den Wettbewerb bewirkte Erhöhung der Nettowertschöpfung hat den Umfang der für Gemeinwohlanliegen zur Verfügung stehenden Ressourcen noch weiter erhöht.

Die Feinabstimmung zwischen Wettbewerb und Gemeinnützigkeitsgedanken muss gleichwohl immer höheren Ansprüchen genügen. Sonderregeln, die den Handel innerhalb der Union tangieren, bedürfen einer kontinuierlichen Rechtfertigung. Damit eng verbunden ist die Forderung nach mehr Transparenz. Gleichzeitig werden neue Herausforderungen an diese

²⁹ Vgl. Pkt. 14 des „Gemeinschaftsrahmens“.

³⁰ Vgl. Pkt. 20 des „Gemeinschaftsrahmens“.

³¹ Vgl. Pkt. 22 des „Gemeinschaftsrahmens“.

³² Vgl. Art. 5 der Verordnung Nr. 1998/2006 v. 15.12.2006, Abl. Nr. L 379 v. 28.12.2006, S. 5.

³³ Vgl. KOM(2007) 725 endg. v. 20.11.2007, S. 7.

³⁴ Ibid.

Materie herangetragen. Die Gemeinwirtschaft soll in Zeiten der Krise für mehr Stabilität sorgen und sie soll auch zu mehr Kohäsion innerhalb der Union beitragen.³⁵ All dies bedeutet, dass die Rolle der Gemeinnützigkeit auch in ihrem Zusammenspiel mit Wettbewerbsfragen laufend neu durchdacht werden muss.

3.4 Gemeinnützigkeit und Steuern

Die Gemeinnützigkeit wird als rechtliches Konzept zwar von allen EU-Mitgliedstaaten anerkannt; es gibt aber dennoch **keinen einheitlichen Gemeinnützigkeitsbegriff**. Nach wie vor steht es den Mitgliedstaaten frei, selbstständig zu entscheiden, welche Tätigkeiten sie als gemeinnützig anerkennen wollen, in welcher Form und in welchem Maße.³⁶

Wie im Rahmen dieser Abhandlung schon mehrfach zum Ausdruck gebracht worden ist, erfolgt die Förderung gemeinnütziger Einrichtungen und Tätigkeiten in den Mitgliedstaaten zum einen über **direkte Zuwendungen, überwiegend aber durch die Einräumung steuerlicher Vergünstigungen**. Da das Steuerrecht nach wie vor in die ausschließliche Zuständigkeit der Mitgliedstaaten fällt, wurde auf dieser Grundlage davon ausgegangen, dass die Mitgliedstaaten weiterhin freie Hand hätten zu bestimmen, ob sie den Geltungsbereich gemeinnütziger Förderungen über die Landesgrenzen hinaus erstrecken wollten, was dann tatsächlich nur in sehr restriktiver Form geschah.

Gerichtsanhängig wurde diese Thematik interessanterweise in Bezug auf das deutsche Gemeinnützigkeitsrecht, das in Deutschland selbst als „gemeinschaftsopen“ bzw. als „weltoffen“³⁷ qualifiziert worden ist.

In dem vom EuGH entschiedenen Vorabentscheidungsverfahren „*Centro di Musicologia Walter Stauffer*“³⁸ ging es um die Frage, ob eine in Italien als gemeinnützig anerkannte Stiftung, die in Deutschland über ein Grundstück verfügte, dort aber nur beschränkt steuerpflichtig war und in diesem Land auch keine gemeinnützige Tätigkeit ausübte³⁹, in Deutschland die für gemeinnützige Stiftungen vorgesehene Steuerbefreiung in Anspruch nehmen könne.

³⁵ Vgl. KOM(2011) 146 endg. v. 23.3.2011.

³⁶ So grundlegend der EuGH im Verfahren *Centro di Musicologia Walter Stauffer*, Rs. C-386/04, Slg. 2006, I-8203, Rz 39.

³⁷ So P. Fischer, Gemeinnützigkeitsrechtliche Förderung der Allgemeinheit in Deutschland und Europa, in: K. Tipke et al. (Hrsg.), FS Joachim Lang, 2010, S. 281-294 (287).

³⁸ Rs. C-386/04, Urteil v. 14.9.2006, Slg. 2006, I-8203.

³⁹ Gefördert wurde die in Cremona erfolgende Ausbildung von jungen Schweizern (vorzugsweise aus Bern) für die Herstellung von Saiteninstrumenten und Streichinstrumenten.

Die deutschen Steuerbehörden haben dies auf der Grundlage der fehlenden Ansässigkeit und des fehlenden Inlandsbezugs der betreffenden Einrichtung bestritten. Die betreffende restriktive Haltung wurde vom EuGH aber als gemeinschaftsrechtswidrig erkannt. Zu Recht wurde in der Literatur betont, dass das Fehlen eines expliziten Kompetenztatbestandes noch nicht ohne weiteres eine Bereichsausnahme zugunsten der Mitgliedstaaten konstituiert.⁴⁰

Nach ständiger Rechtsprechung des EuGH müssen die Mitgliedstaaten die ihnen verbliebenen Befugnisse – bspw. im Bereich der direkten Steuern – „unter Wahrung des Unionsrechts“ ausüben.⁴¹ Gerade weil hier die Kapitalverkehrsfreiheit angesprochen ist und diese die Natur einer „objektbezogenen Freiheit“⁴² aufweist, darf der Ansässigkeitsort der Stiftung nicht maßgeblich sein.

Der EuGH hat bewusst Abstand genommen von dem von der Kommission vorgebrachten Vorschlag, die Existenz eines einheitlichen europäischen Gemeinwohlbegriffs zu postulieren. GA Stix-Hackl hat ein solches Unterfangen „angesichts der doch lückenhaften Regelungskompetenzen der Gemeinschaft gerade im nicht-wirtschaftlichen Bereich“ als „recht kühn“ bezeichnet.⁴³

Wie bereits erwähnt, können die Mitgliedstaaten nach wie vor die Gemeinnützigkeit nach ihren Vorstellungen regeln.

Wenn aber die „in einem Mitgliedstaat als gemeinnützig anerkannte Stiftung auch die dafür nach dem Recht eines anderen Mitgliedstaats vorgeschriebenen Voraussetzungen erfüllt und ihr Ziel die Förderung identischer Interessen der Allgemeinheit ist“, dann kann dieser Stiftung die Inanspruchnahme der im Inland vorgesehenen steuerlichen Vergünstigungen nicht mehr verwehrt werden.⁴⁴

Der Fall „Stauffer“ betraf, wie gezeigt, den Fall einer im Inland beschränkt steuerpflichtigen Stiftung. Ein weiterer Schritt in Richtung unionsweiter Anwendung des (immer noch nationalen) Gemeinnützigkeitsrecht wurde im Fall „**Persche**“ gesetzt. Hierbei ging es um die Frage des **Spendenabzugs im Inland** für eine in einem anderen Mitgliedstaat ansässige gemeinnützige Einrichtung. Konkret wollte ein in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtiger Bürger, Herr Persche, eine Sachspende für ein Kinderheim in Portugal in Deutschland für die Zwecke der Einkommensbesteuerung in Deutschland geltend machen. Das betreffende

⁴⁰ Vgl. M. Helios, Europäisches und Internationales Steuerrecht, in: St. Schauhoff, Handbuch der Gemeinnützigkeit, 2010, S. 1196, Rz 11.

⁴¹ Siehe auch die Ausführungen von GA Stix-Hackl in der Rs. „Stauffer“ (Slg. 2006, I-8203), Rz 21 unter Verweis auf die Urteile in den steuerrechtlichen Streitfällen „Schumacker“ (Rs. C-279/93, Urteil v. 14.2.1995, Slg. 1995, I-225, Rz 21) und „Manninen“ (Rs. C-319/02, Urteil v. 7.9.2004, Rz 19).

⁴² So Stix-Hackl in der Rs. „Stauffer“ (Fn 36), Rz 60.

⁴³ Ibid., Rz 94.

⁴⁴ Vgl. das Urteil in der Rs. „Stauffer“ v.14.9.2006, (Fn 36), Rz 40.

Kinderheim hatte keinen unmittelbaren Bezug zu Deutschland, war aber in Portugal als gemeinnützige Einrichtung anerkannt.

Der EuGH hat für diesen Fall unmissverständlich klar gemacht, dass es in einem solchen Fall für die Geltendmachung eines Spendenabzugs im Inland nicht auf die Ansässigkeit ankommen dürfen, sondern allein darauf, ob die „in einem Mitgliedstaat als gemeinnützig anerkannte Einrichtung die dafür nach dem Recht eines anderen Mitgliedstaats vorgeschriebenen Voraussetzungen erfüll[e] und ihr Ziel die Förderung identischer Interessen der Allgemeinheit [sei]“.⁴⁵

Der Gemeinnützigkeitsgedanke ist somit noch nicht völlig unionsimmanent, sondern von seiner Ausprägung her nach wie vor national radiziert. Das national definierte Gemeinnützigkeitskonzept verlangt aber nach einer diskriminierungsfreien, unionsweiten Anwendung.

Die Wirksamkeit der steuerlichen Kontrolle, die grundsätzlich als ungeschriebener Rechtfertigungsgrundsatz für nationale Beschränkungen Anerkennung findet, greift hier nicht, da die nationalen Steuerbehörden den Steuerpflichtigen auffordern können, alle erforderlich erscheinenden Belege vorzubringen⁴⁶ bzw. – wie der EuGH schon im Fall „Stauffer“⁴⁷ hervorgehoben hat, können die Mitgliedstaaten auch das Auskunftsverfahren gemäß Richtlinie 77/799 in Anspruch nehmen.⁴⁷

⁴⁵ Vgl. das Urteil v. 27.1.2009 in der Rs. C-318/07, Persche, Slg. 2009, I-359, Rz 49.

⁴⁶ Ibid., Rz 54.

⁴⁷ „Darüber hinaus können sich die betroffenen Finanzbehörden aufgrund der Richtlinie 77/799 an die Behörden eines anderen Mitgliedstaats wenden, um alle Auskünfte zu erhalten, die sich als notwendig für die ordnungsgemäße Bemessung der Steuer eines Steuerpflichtigen erweisen (Urteil Centro di Musicologia Walter Stauffer, Randnr. 50). Diese Richtlinie sieht nämlich vor, dass die nationalen Finanzbehörden zur Bekämpfung der Steuerhinterziehung um Auskünfte ersuchen können, die ihnen selbst nicht zugänglich sind (Urteil vom 27. September 2007, Twoh International, C-184/05, Slg. 2007, I-7897, Randnr. 32).“

4 Schlussbemerkungen

Die vorstehenden Ausführungen haben gezeigt, dass das europäische Gemeinnützigkeitsrecht, aus bescheidenen Wurzeln entstanden, mittlerweile eine kaum überschaubare Dimension erreicht hat. Nach wie vor stellt dieses **kein geschlossenes Ganzes** dar. Tatsächlich ist der gewählte Regelungsansatz ein viel zu bescheidener. Die Konturen des Gesamtbildes „Gemeinnützigkeit“ bleiben deshalb dem ungeübten Auge, das sich dem Unionsrecht mit einer rein wirtschaftsorientierten Perspektive nähert, verschlossen. Auf der praktischen Ebene spielt die Gemeinnützigkeit aber eine immer wichtigere Rolle, gerade in Zeiten der Krise. Klar erkennbar sind die Bemühungen insbesondere der Europäischen Kommission, den Gemeinnützigkeitsgedanken immer stärker zu valorisieren. Angedacht wurde die Schaffung eines **europäischen Vereins, einer europäischen Stiftung und einer europäischen Gegenseitigkeitsgesellschaft**.⁴⁸

Es ist zutreffend, dass das Unionsrecht gegenwärtig die Gemeinnützigkeit positivrechtlich primär aus dem Blickwinkel der „Dienste von allgemeinem wirtschaftlichem Interesse“ regelt.⁴⁹ Dennoch reicht aber das Gemeinnützigkeitsanliegen, so wie es mittlerweile vom Unionsrecht mitgetragen wird, viel weiter. Die Union hat sicherlich gut daran getan, von einer übereilten Positivierung von Ausnahmeregelungen zugunsten des Dritten Sektors Abstand zu nehmen. Mittlerweile kristallisiert sich aber immer deutlicher ein Gemeinnützigkeitsmodell heraus, das mit der Wettbewerbsidee und mit dem Konzept des Freien Marktes voll und ganz vereinbar ist. An diesem Ansatz gilt es, weiter zu arbeiten!

⁴⁸ Vgl. M. Helios, (Fn 40), S. 1241 f.

⁴⁹ So auch GA Stix-Hackl in „Stauffer“, (Fn), Rz 94, Fn 35.