

§ 17 Gemeinnütziger Spendenabzug und Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit

Stephan Geserich

Das Einkommensteuergesetz lässt in § 10b EStG privaten gemeinwohlwirksamen Aufwand zum Abzug von der einkommensteuerlichen Bemessungsgrundlage zu. Dies ist insofern ungewöhnlich, als das deutsche Einkommensteuerrecht durch die Trennung von Erwerbs- und Privatsphäre geprägt ist. Als Personensteuer kann die Einkommensteuer jedoch nicht nach den Reineinkünften des Steuerpflichtigen bemessen werden, sondern muss die, durch die persönlichen Verhältnisse des Steuerpflichtigen begründete, wirtschaftliche Leistungsfähigkeit berücksichtigen. Deshalb ist der Grundsatz, dass private Aufwendungen das steuerbare Einkommen nicht mindern dürfen, stets durch spezielle Vorschriften über private Abzüge „durchbrochen“ worden.¹

Allgemein anerkannt ist diese „Durchbrechung“ jedoch nur für unvermeidbare, zwangsläufige Privatausgaben.² Der Abzug „freiwilliger“ privater Aufwendungen wird regelmäßig als mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip unvereinbar abgelehnt.³ Entsprechende Abzugstatbestände werden als interventionsrechtliche Lenkungsnormen und damit als Steuervergünstigungen qualifiziert und in Frage gestellt.⁴

Gemeinnützige Spenden besitzen jedoch keinen unvermeidbaren Charakter. Es handelt sich vielmehr um nicht existenzsichernde, tatbestandlich freiwillige und damit vermeidbare Privataufwendungen. Deshalb begreifen

¹ *Kirchhof*, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 2 Rn. A 13.

² Z.B. BVerfG v. 4. 10. 1984 — 1 BvR 789/79, BVerfGE 67, 290 (297); v. 22. 2. 1984 — 1 BvL10/80, BVerfGE 66, 214 (223); v. 3. 11. 1982 — 1 BvR 620/78, 1335/78, 1104/79 und 363/80, BVerfGE 61, 319 (343 f.); BVerfG v. 4.12.2002 — 2 BvR 400/98, 2 BvR 1735/00, BVerfGE 107, 27.

³ Eingehend *Seer*, DStjG 26 (2003), 41 ff.; *Hüttemann*, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht³, 32 ff., m.w.N.

⁴ Ausführlich, *Hüttemann*, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht³, 32 ff., m.w.N.

Gesetzgeber⁵, Rechtsprechung⁶ und Literatur⁷ den in § 10b EStG geregelten gemeindlichen Spendenabzugstatbestand überwiegend als Sozialzwecknorm, als wirtschafts- und sozialpolitischen Lenkungsstatbestand, mit dem der „private Altruismus“ gefördert und ein „besonderer Anreiz zur Spendenfreudigkeit“ gegeben wird, um über die zur Verfügung stehenden Steuermittel hinaus Gelder für gemeinnützige Zwecke zu erschließen.⁸

Bei dieser Zuordnung, die in der herkömmlichen Dreiteilung der Steuerabzugstatbestände in Erwerbsaufwendungen, existenzsichernde Aufwendungen und interventionsrechtliche Abzugstatbestände begründet ist, wird jedoch verkannt, dass das Leistungsfähigkeitsprinzip den Abzug freiwilliger privater Ausgaben nicht generell verbietet. Insbesondere kann aus dem Gebot, das Existenzminimum steuerlich zu verschonen, nicht im Wege des Umkehrschlusses gefolgert werden, dass ein Abzug freiwilliger Privataufwendungen generell „systematisch folgerichtig“ ausgeschlossen sei.

Die steuerliche Verschonung des existenzsichernden Bedarfs ist vielmehr nur ein erster Schritt zur Bestimmung der subjektiven Leistungsfähigkeit. In einem zweiten Schritt kann und muss der Gesetzgeber jenseits der Existenzsicherung und Unvermeidbarkeit liegenden Privataufwand steuerliche Erheblichkeit beimessen, wenn es sich nicht um beliebige Konsumaufwendungen handelt, sondern um Ausgaben, deren Abzugsfähigkeit aus der einkommensteuerlichen Systematik oder aus Gründen der horizontalen Steuergerechtigkeit geboten ist.⁹

Dies ist bei der gemeindlichen Einkommensverwendung der Fall. Der Steuerstaat darf nur insoweit auf das disponible, nicht verwendungsgebundene Einkommen des Steuerpflichtigen zugreifen, als dies dem Steuerbürger für Konsum, insbesondere Freizeit- und Luxuskonsum, zur Verfügung steht. Stellt sich die Einkommensverwendung nicht als privatnütziger Akt der Lebensführung, sondern als uneigennützige Einkommensverwendung

⁵ Z.B. BT-Drucks. 14/2340; BT-Drucks. 14/3010.

⁶ Z.B. BFH v. 11. 11.1966 — VI R 45/66, BStBl. III 1967, 116 (117) = BFHE 87, 304 und BFH v. 2.6. 2006 — XI R 6/03, BStBl. II 2007, 8 = BFHE 214, 378.

⁷ *Hüttemann*, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht³, 32ff., m.w.N.

⁸ Bundesministerium der Finanzen, Gutachten der Unabhängigen Sachverständigenkommission zur Prüfung des Gemeinnützigkeits- und Spendenrechts, 227: *Droege*, Gemeinnützigkeit im offenen Steuerstaat, 359.

⁹ *Geserich*, Privater gemeinwohlwirksamer Aufwand im System der deutschen Einkommensteuer und des europäischen Rechts, 22.

zum gemeinen Nutzen, als altruistisches Vermögensopfer dar, ist der Steuerpflichtige entreichert. Ihm steht nur noch das um das Vermögensopfer verminderte Einkommen zur Befriedigung privater Bedürfnisse und Wünsche zur Verfügung. Nur insoweit ist eine steuerliche Belastung gerechtfertigt. Der Verzicht auf die Verwendung des Einkommens zum eigenen Nutzen ist keine Frage von konsum- oder marktorientierter Einkommenssteuer, sondern liegt dem staatlichen Steuerzugriff voraus.¹⁰ Dies lässt sich am Sparen verdeutlichen, das in diesen Kategorien Konsumverzicht ist und entlastungswürdig sein mag. In der Diktion des Spendenrechts bleibt es eigennütziges Tun und damit steuerunerhebliche Einkommensverwendung.

Ein altruistisches Vermögensopfer und damit eine freiwillige Minderung der subjektiven Leistungsfähigkeit ist die gemeinnützige Spende aber nur, wenn sie ideell uneigennützig hingegeben und zur selbstlosen Finanzierung öffentlicher, nicht unbedingt staatlicher Aufgaben verwendet wird.¹¹

Wegen dieser gemeindienlichen Verwendungsbindung ergänzt und entlastet die gemeinnützige Spende den Staatshaushalt. Sie lässt sich deshalb als „freiwillige Steuer“, als „Steuersurrogat“ begreifen.¹² Trotz dieser funktionalen Ähnlichkeit sind Spenden private und keine öffentlichen Mittel.¹³ Sie sind nicht Bestandteil des staatlichen Haushalts und werden nicht durch staatlichen Hoheitsakt zugeteilt, sondern durch den Steuerbürger vergeben.

Damit besitzt die steuerliche Entlastung gemeindienlicher Zuwendungen nicht nur einen ökonomischen - das Spendenaufkommen gleicht den

¹⁰ Geserich, DStJG 26 (2003), 248.

¹¹ Vgl. Kirchhof, DStJG 26 (2003), 1; Isensee, in FS Dürig, 1990, 35; Lang, StuW 1987, 221; Leisner-Egensperger, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, Vor §§ 51-68 AO Rn. 35ff., Heintzen, FR 2008, 737; Seer, DStJG 26 (2003), 11; Droge, Gemeinnützigkeit im offenen Steuerstaat, 315 ff.; Jachmann, in FS Lang 2010, 295; Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht³, 37 m.w.N.

¹² Grundlegend K. Vogel, StuW, 1977, 97, (103, 108f.); Kirchhof, DStJG 26 (2003), 5; K. Tipke, Steuerrechtsordnung, Bd. 2 (2003), 833; Seer, DStJG 26 (2003), 26; Jachmann, DStZ 2001, 225 (226 f.); Reich, ARSA 1984/85 (Bd. 53), 5 (21).

¹³ Kirchhof, Private Wissenschaftsförderung im System des deutschen Steuerrechts, in: Ziegler (Hrsg.) Mäzene, Stifter und Sponsoren, 1996, 39 (44); Isensee, DStJG 26 (2003), 99.

spendenbedingten Steuerausfall mehr als aus¹⁴ - sondern auch einen freiheitsrechtlichen Aspekt.¹⁵ Der Spender kommt mit seinem freiwilligen Vermögensopfer dem staatlichen Steuerzugriff und einer unmittelbaren staatlichen Förderung des privaten Gemeinwohlangagements zuvor. Insofern bestimmt die private Freigebigkeit auch die Abgrenzung zwischen staatlichen und nichtstaatlichen Aufgaben fördert die im Subsidiaritätsprinzip angelegte „vertikale Gewaltenteilung“ zwischen Staat und (Bürger)- Gesellschaft und dient der Pflege von Verfassungsvoraussetzungen, die staatlicher Gestaltung entweder entzogen oder alternativ privater und öffentlicher Hand zugewiesen sind.¹⁶

Die Abziehbarkeit gemeindienlicher Zuwendungen bildet damit die dritte Stufe der Abzüge von der Bemessungsgrundlage, die in einem von allen Förderungs-, Subventions- und Interventionstatbeständen befreiten Einkommensteuerrecht gerechtfertigt bleibt. Die in der regressiven Entlastungswirkung des Spendenabzugs begründeten unterschiedlichen Steuervorteile sind Ausfluss bestehender Einkommensunterschiede und des geltenden Tarifsystems, folglich keine willkürliche, sondern eine sachliche Unterscheidung.¹⁷

¹⁴ von Auer/Kalusche, in: Walz/von Auer/von Hippel (Hrsg.) Spenden- und Gemeinnützigkeitsrecht in Europa, 13, (73); Zum Spendenabzug aus ökonomischer Sicht grundlegend: Paqué, Philanthropie und Steuerpolitik, 1986.

¹⁵ Kirchhof, DStJG 26 (2003), 2f.

¹⁶ Isensee, DStJG 26 (2003), 100f., m.w.N.

¹⁷ Geserich, Privater, gemeinwohlwirksamer Aufwand im System der deutschen Einkommensteuer und des europäischen Rechts, 21 ff.; a.A. Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 32ff., m.w.N.