

Deutsche
Wohltätigkeitsstiftungen

Gemeinnützigkeitsrecht für mildtätige Stiftungen

Eine Einführung



Bundesverband
Deutscher
Stiftungen

Impressum

Herausgeber:
Verband Deutscher Wohltätigkeitsstiftungen

Haus Deutscher Stiftungen
Mauerstraße 93 · 10117 Berlin
Telefon +49 (0)30 89 79 47-0

Berlin, April 2019
ISBN: 978-3-94 1368-95-8

V.i.S.d.P.:
Dr. Verena Staats
Geschäftsführerin, Verband Deutscher Wohltätigkeitsstiftungen

Autorinnen und Autoren:
Katrin Kowark, Prof. Dr. Burkhard Küstermann, Dr. Verena Staats

Redaktion:
Nicole Alexander

Lektorat:
Lena Gayoso

Satz:
Andrea Nienhaus

Druck:
PieReg Druckcenter, Berlin

Abkürzungsverzeichnis

ALG	Arbeitslosengeld
Alg II-V	Arbeitslosengeld II-Verordnung
AO	Abgabenordnung
AEO	Anwendungserlass zur Abgabenordnung
AufI.	Auflage
BAföG	Bundesausbildungsförderungsgesetz
BFH	Bundesfinanzhof
BMF	Bundesministerium der Finanzen
BSG	Bundessozialgericht
BStBl.	Bundessteuerblatt
BVerwG	Bundesverwaltungsgericht
BVerwGE	Sammlungen von Entscheidungen des Bundesverwaltungsgerichts
EinkommensV	Einkommensverordnung
EStG	Einkommensteuergesetz
CSR	Corporate Social Responsibility
GG	Grundgesetz
HeimG	Heimgesetz
i.S.d.	im Sinne des
i.V.m.	in Verbindung mit
Juris-PK-SGB II	Juris Praxiskommentar SGB II
KMU	Kleine und mittlere Unternehmen
LPK-SGB XI	Lehr- und Praxiskommentar Sozialgesetzbuch XI mit weiteren Nachweisen
m.w.N.	mit weiteren Nachweisen
NDV	Nachrichtendienst des Deutschen Vereins für öffentliche und private Fürsorge e.V.
NVwZ	Neue Zeitschrift für Verwaltungsrecht
Rn.	Randnummer
SGB I	Sozialgesetzbuch Erstes Buch – Allgemeiner Teil
SGB II	Sozialgesetzbuch Zweites Buch – Grundsicherung für Arbeitssuchende
SGB IX	Sozialgesetzbuch Neuntes Buch – Rehabilitation und Teilhabe von Menschen mit Behinderung
SGB XI	Sozialgesetzbuch Elftes Buch – Soziale Pflegeversicherung
SGB XII	Sozialgesetzbuch Zwölftes Buch – Sozialhilfe
UStDV	Umsatzsteuerdurchführungsverordnung
UStG	Umsatzsteuergesetz
WoGG	Wohngeldgesetz
WRV	Weimarer Reichsverfassung
ZfSH/SGB	Zeitschrift für sozialrechtliche Praxis

Inhalt

- 7 **Vorwort**
- 9 **Kapitel 1**
Mildtätige Zwecke gemäß § 53 AO
Rechtliche Rahmenbedingungen für die selbstlose Unterstützung
anderer – ein Fallbeispiel
- 19 **Kapitel 2**
Echte Hilfe oder Ersatz staatlicher Leistungen?
Überlegungen zur Anrechnung von Stiftungszuwendungen auf
sozialrechtliche Ansprüche des Empfängers
- 37 **Kapitel 3**
Zweckbetriebe der Wohlfahrtspflege
Zwischen gemeinnütziger Ausrichtung und unternehmerischer
Tätigkeit
- 57 **Exkurs**
Gemeinwohl-Ökonomie
Eine Alternative auch für Stiftungen?
- 65 **Über die Autorinnen und Autoren**

Vorwort

Vor vielen Jahrhunderten haben Sterbende ihr Ticket ins Jenseits mit einer guten Gabe gelöst: Um ihr Seelenheil auch fernab der irdischen Welt zu sichern, wurden sie zur Stifterin oder zum Stifter. Nicht wenige der Spitäler, Stifte und Waisenhäuser, deren Ursprung mitunter bis ins 12. Jahrhundert zurückreicht, gehen daher auf ein Tauschgeschäft zurück: Gebete der Gläubigen für den Spender, am besten mehrmals täglich, im Gegenzug für die Erbschaft. Auch wenn wir es hoffen: Wir wissen nicht, ob die Stiftenden ihr Seelenheil gefunden haben.

Was wir aber wissen, ist, dass diese Praxis Deutschland einen weltweit einzigartigen Schatz an wohlätig handelnden Stiftungen beschert hat, der bis heute fortwirkt. So gewähren Stiftungen Hilfebedürftigen in Form von Geld- oder Sachleistungen Unterstützung oder sind als Träger von Einrichtungen der Wohlfahrtspflege aktiv. Die Bandbreite ist groß; sie reicht von Pflegeeinrichtungen für kranke oder alte Menschen über Wohnheime für benachteiligte Kinder und Jugendliche bis hin zu berufsvorbereitenden Werkstätten.

Nach einer Erhebung des Bundesverbandes Deutscher Stiftungen aus dem Jahr 2017 betreiben Stiftungen am häufigsten Alten- und Pflegeheime (27,1 Prozent), Schulen und außeruniversitäre Bildungseinrichtungen (20,2 Prozent), Jugendeinrichtungen (10,4 Prozent), Kindergärten und Vorschulen (10,1 Prozent), Krankenhäuser (9,6 Prozent) und Behinderteneinrichtungen (8,7 Prozent). Insgesamt sind dem Bundesverband 2.106 Stiftungen bekannt, die Träger einer oder mehrerer Einrichtungen sind.

Nicht alle haben eine achthundertjährige Geschichte vorzuweisen, und auch heute noch kommen operativ tätige Stiftungen neu hinzu, zum Beispiel als Betreiber von Wohnheimen für unbegleitete minderjährige Flüchtlinge. Was diese Stiftungen aber oft gemeinsam haben, ist die besondere Verbindung von gemeinnütziger Ausrichtung mit unternehmerischer Tätigkeit: Auch wohlätige Stiftungen müssen wirtschaftlich arbeiten, um im Wettbewerb um

Fachkräfte und Kunden gegenüber Mitbewerbern bestehen zu können. Nicht zuletzt dafür ist es wichtig, dass sie über Grundkenntnisse des Gemeinnützigkeitsrechts verfügen, um rechtssicher agieren zu können.

Die vorliegende Broschüre nimmt daher diesen besonderen Rechtsbereich in den Blick und erläutert den bestehenden gesetzlichen Rahmen, in dem sich wohltätige Organisationen bewegen. Zudem wird erklärt, in welchen gesellschaftlichen Bereichen mildtätige Stiftungen aktiv sind und welche gängigen Zweckbetriebe sie unterhalten.

Und nicht zuletzt geht es auch um diejenigen, die von den Leistungen profitieren. Denn gerade in der Frage, wie Zuwendungen von Stiftungen auf sozialrechtliche Ansprüche der Empfänger – beispielweise auf BAföG oder Sozialhilfe – anzurechnen sind, herrscht zuweilen föderale Beliebigkeit und große Unsicherheit.

Wir wünschen Ihnen viel Freude und Erkenntnisgewinn beim Lesen!

Ihre Dr. Verena Staats

Kapitel 1

Mildtätige Zwecke gemäß § 53 AO

Rechtliche Rahmen- bedingungen für die selbstlose Unterstützung anderer – ein Fallbeispiel

Möchte eine Stiftung Personen selbstlos unterstützen, dann muss sie die „Verfolgung mildtätiger Zwecke“ gemäß § 53 AO in ihre Satzung aufnehmen. Vielfach tritt diese „Verfolgung mildtätiger Zwecke“ als Kernbereich selbstloser Gemeinwohlförderung neben die „Verfolgung gemeinnütziger Zwecke“ (zum Beispiel Förderung des Wohlfahrts- oder des Gesundheitswesens) oder überschneidet sich mit dieser. In der Praxis macht vor allem die konkrete Anwendung der Vorschrift Probleme. Denn mit ihr geht meist ein erheblicher Verwaltungs- und Dokumentationsaufwand einher. Im Folgenden soll an einem Fallbeispiel gezeigt werden, was dabei zu beachten ist.

Fallbeispiel:

Die 56-jährige D. ist schwer erkrankt, sie benötigt kostspielige Medikamente und möchte an einer Therapiegruppe teilnehmen. Die mildtätige H-Stiftung bietet Therapiegruppen an und übernimmt Zuschüsse für Medikamente. Welche Leistungen darf die H-Stiftung gegenüber D. erbringen? Welche Nachweise müssen erbracht werden?

I. Körperliche, geistige oder seelische Hilfebedürftigkeit

Nach § 53 Nr. 1 AO dürfen Personen unterstützt werden, *die infolge ihres körperlichen, geistigen oder seelischen Zustands auf die Hilfe anderer angewiesen sind [...]*

Unterstützter Personenkreis

Zum begünstigten Personenkreis gehören unter anderem Personen, die im Sinne des § 61 Abs. 1 SGB XII pflegebedürftig sind. Dies gilt für Personen, die gesundheitlich bedingte Beeinträchtigungen der Selbstständigkeit oder von Fähigkeiten aufweisen und deshalb der Hilfe durch andere bedürfen. Es kann sich dabei um körperliche, kognitive oder psychische Beeinträchtigungen handeln oder um gesundheitlich bedingte Belastungen oder Anforderungen, die nicht selbstständig kompensiert beziehungsweise bewältigt werden können.¹ Eine Bedürftigkeit aus wirtschaftlichen Gründen muss nicht

gegeben sein.² Hat eine Person das 75. Lebensjahr vollendet, unterstellt die Finanzverwaltung eine Hilfebedürftigkeit.³

Nachweise

Die „persönliche Hilfebedürftigkeit“ ist grundsätzlich durch entsprechende Einzelnachweise zu belegen. Dazu eignen sich Mitteilungen der Pflegeversicherung, Gutachten oder Arztbescheinigungen. Soweit aus den Tätigkeiten das mildtätige Handeln leicht erkennbar ist, kann im Einzelfall (zum Beispiel bei Unterhalt eines Hospizes) auf das Erbringen konkreter Nachweise verzichtet werden.

Unterstützungsleistungen

Einrichtungen, die in diesem Sinne Hilfeleistungen erbringen, sind unter anderem Blindenfürsorge, Telefonseelsorge, Frauenhäuser, Fahrdienste für Kranke und Behinderte, Opferschutz oder Mahlzeitendienste („Essen auf Rädern“). Wichtig ist in diesem Zusammenhang der Hinweis, dass die Unterstützungsmaßnahmen tatsächlich die persönliche Hilfebedürftigkeit mindern. Ist die Unterstützung daher nicht ausschließlich dazu bestimmt, die persönliche Hilfebedürftigkeit zu lindern, sondern stellt sie darüberhinaus eine finanzielle Unterstützung dar, sollen die Unterstützten zugleich auch die Voraussetzungen der wirtschaftlichen Hilfebedürftigkeit erfüllen.⁴ Eine bloße finanzielle Zuwendung liegt vor, wenn Zuschüsse zu Medikamenten oder Hilfsmitteln gezahlt werden.

Um nach § 53 Nr. 1 AO Unterstützung zu erhalten, muss D. persönlich hilfebedürftig sein. Dies ist der Fall, da sie schwer erkrankt ist. Als Nachweis eignet sich zum Beispiel eine Arztbescheinigung, die von der Stiftung aufbewahrt werden muss. Die Teilnahme an der Therapiegruppe ist eine Maßnahme, welche die persönliche Hilfebedürftigkeit von D. unmittelbar lindert. Bei dem Zuschuss zu den Medikamenten handelt es sich dagegen um eine bloße finanzielle Zuwendung, sodass diese von der Stiftung nicht (allein) auf Grundlage von § 53 Nr. 1 AO geleistet werden darf.

2 BFH v. 02.12.1955, 99/50 U, BStBl. III 1956, 22; Buchna/Leichinger/Seeger/Brox, S. 107.

3 AEAO Nr. 4 zu § 53.

4 Hüttemann, 3.166 m.w.N.

II. Wirtschaftliche Hilfebedürftigkeit

Darüber hinaus können nach § 53 Nr. 2 AO wirtschaftlich hilfebedürftige Personen unterstützt werden, deren Bezüge nicht höher sind als das Vierfache des Regelsatzes der Sozialhilfe im Sinne des § 28 des Zwölften Buches Sozialgesetzbuch; beim Alleinstehenden oder Alleinerziehenden tritt an die Stelle des Vierfachen das Fünffache des Regelsatzes. [...]

Regelbedarf

Der geltende Regelbedarf wird durch das Regelbedarfsermittlungsgesetz (RBEG) ermittelt, in der Anlage zu § 28 SGB XII finden sich die Regelbedarfsätze. Auszugehen ist dabei von dem Regelsatz ohne etwaige Zuschläge wegen eines Mehrbedarfs (zum Beispiel für werdende Mütter). Auch sind Leistungen für Unterkunft nicht gesondert zu berücksichtigen. Zum Ausgleich dafür ist beim Alleinstehenden und künftig auch beim Alleinerziehenden der Regelsatz mit dem Fünffachen anzusetzen.

Folgende Regelsätze (Auszug) der Sozialhilfe gelten seit dem 1.1.2019, woraus sich folgende Einkommensgrenzen nach § 53 AO ergeben:

Person	Regelsatz	Faktor	Grenze
Alleinerziehende und Alleinstehende	424 Euro	5	2.120 Euro
Zusammenlebende Ehepartner beziehungsweise Lebenspartner	382 Euro	4	1.528 Euro
Haushaltsangehörige ab Vollendung des 14. bis zur Vollendung des 18. Lebensjahres	322 Euro	4	1.288 Euro

Haushaltsangehörige ab Vollendung des 6. bis zur Vollendung des 14. Lebensjahres	302 Euro	4	1.208 Euro
Haushaltsangehörige bis zur Vollendung des 6. Lebensjahres	245 Euro	4	980 Euro

Für eine Familie, bestehend aus Vater, Mutter und zwei Kindern (das erste Kind zwölf Jahre und das zweite Kind vier Jahre alt), die zusammen in einem Haushalt leben, ergibt sich folgende Jahreseinkommensgrenze:

Person	Regelsatz	Summe
Vater (Ehegatte mit gemeinsamer Haushaltsführung)	1.528 Euro	1.528 Euro
Mutter (Ehegatte mit gemeinsamer Haushaltsführung)	1.528 Euro	1.528 Euro
Kind, zwölf Jahre alt	1.208 Euro	1.208 Euro
Kind, vier Jahre alt	980 Euro	980 Euro
Persönliche monatliche Einkommensgrenze		5.244 Euro
Jahreseinkommensgrenze der Beispielfamilie		62.928 Euro

Einkommen

Was alles unter den Begriff „Bezüge“ fällt, ergibt sich aus einem Verweis auf das Einkommensteuerrecht (EStG) und auf die Sozialgesetze. Insofern nennt § 53 Nr. 2 AO

[...]

- a) Einkünfte im Sinne des § 2 Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes und
- b) andere zur Bestreitung des Unterhalts bestimmte oder geeignete Bezüge,

aller Haushaltsangehörigen. Zu berücksichtigen sind auch gezahlte und empfangene Unterhaltsleistungen. Die wirtschaftliche Hilfebedürftigkeit im vorstehenden Sinne ist bei Empfängern von Leistungen nach dem Zweiten oder Zwölften Buch Sozialgesetzbuch, des Wohngeldgesetzes, bei Empfängern von Leistungen nach § 27a des Bundesversorgungsgesetzes oder nach § 6a des Bundeskindergeldgesetzes als nachgewiesen anzusehen. [...]

Erfasst sind damit zunächst alle Einkünfte im Sinne des § 2 Abs. 1 EStG, also Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, aus Gewerbebetrieb, aus selbstständiger Arbeit, aus nichtselbstständiger Arbeit, aus Kapitalvermögen, aus Vermietung und Verpachtung und sonstige Einkünfte, die auch dann berücksichtigt werden, wenn die Verfügungsbefugnis über sie beschränkt ist (zum Beispiel vermögenswirksame Leistungen).

Hinzu kommen alle Bezüge, die zur Bestreitung des Unterhaltes bestimmt oder geeignet sind, also Zuflüsse in Geld oder Geldeswert, die nicht im Rahmen der steuerlichen Einkommensermittlung erfasst werden (zum Beispiel steuerfreie Bezüge und Renten). Unterhaltsansprüche sind grundsätzlich zu berücksichtigen, nicht aber Unterhaltsansprüche, die minderjährige Schwangere oder Mütter an ihre Eltern haben.⁵

Nicht zu berücksichtigen sind dagegen:

- › Steuerfreie Aufwandsentschädigungen nach § 3 Nr. 12, 13 und 26 26a EStG.
- › Leistungen der Sozialhilfe und Leistungen, welche die Sozialhilfe ersetzen.

Schonvermögen

Daneben liegt eine wirtschaftliche Bedürftigkeit auch dann nicht vor, wenn die Person über eigenes Vermögen verfügt, das zur Verbesserung des Unterhaltes verwendet werden kann. Die Finanzverwaltung geht davon aus, dass geringes Vermögen bis zur Höhe von 15.500 Euro außer Ansatz bleibt. Auch Vermögen, dessen Veräußerung offensichtlich eine Verschleuderung bedeuten würde oder das für die zu unterstützende Person einen besonderen Wert – zum Beispiel einen Erinnerungswert – hat, muss nicht zur Verwendung für den eigenen Unterhalt herangezogen werden. Dasselbe gilt für ein angemessenes Hausgrundstück, das der Betreffende allein oder

zusammen mit Angehörigen bewohnt, denen es nach dem Tod der unterstützten Person weiter als Wohnraum dienen soll.

Nachweise

Auch die wirtschaftliche Hilfebedürftigkeit ist nachzuweisen und zu dokumentieren. Es reicht demnach nicht, dass die Person, die unterstützt werden soll, die Bedürftigkeit erklärt und bestätigt. Die Organisation muss die maßgeblichen Einkünfte und das Vermögen berechnen.⁶ Erleichterungen gibt es dazu seit 2013 dahingehend, dass der Nachweis auch mit Hilfe eines staatlichen Leistungsbescheides (zum Beispiel Hartz-IV-Bescheid) erbracht werden kann.

Handelt es sich bei der unterstützenden Organisation um Tafelvereine, Kleiderkammern, Suppenküchen oder Obdachlosenasyile, kann auf Antrag der Organisation auf das Erbringen von Einzelnachweisen verzichtet werden.

Damit die Stiftung D. einen Zuschuss zu den Medikamenten geben kann, muss der Nachweis über die wirtschaftliche Bedürftigkeit erbracht werden. Insgesamt darf das Einkommen von D. 2.120 Euro nicht überschreiten. Soweit D. Empfängerin staatlicher Transferleistungen ist, kann der Leistungsbescheid als Nachweis dienen, ansonsten beispielsweise ein Einkommensteuerbescheid.

6 AEAO, Nr. 10 zu § 53.



Kapitel 2

Echte Hilfe oder Ersatz staatlicher Leistungen?

Überlegungen zur Anrechnung
von Stiftungszuwendungen auf
sozialrechtliche Ansprüche
des Empfängers

Von Prof. Dr. Burkhard Küstermann und Dr. Verena Staats

I. Einführung

Zahlreiche mildtätige Stiftungen haben es sich zur Aufgabe gemacht, Menschen *finanziell* zu unterstützen. Das kann aus ganz unterschiedlichen Gründen geschehen. So helfen etwa zahlreiche mildtätige Stiftungen

Personen, die infolge ihrer wirtschaftlichen Situation auf die Hilfe anderer angewiesen sind (vgl. § 53 Nr. 2 AO). Anders sieht es bei vielen Stiftungen aus, die im Bildungsbereich agieren. Diese vergeben vielfach Stipendien, um einen Beitrag zur Forschungsförderung oder zur Förderung der wissenschaftlichen oder künstlerischen Aus- oder Fortbildung zu leisten.

Unabhängig von ihrer jeweiligen Ausrichtung ist all diesen Stiftungen das Ziel gemein, einen Beitrag zur *Verbesserung der Finanzsituation* des Geförderten zu leisten und so zur Festigung der persönlichen Lebensverhältnisse beizutragen oder einen Rahmen zu schaffen, in dem sich der Geförderte etwa auf sein Forschungsthema konzentrieren kann, ohne sich um sein finanzielles Auskommen sorgen zu müssen. Trifft die Stiftungsförderung mit einer staatlichen Sozialförderung zusammen, stellt sich die Frage, wie sich die Finanzgaben von privater Seite auf die öffentlich-rechtlichen Ansprüche des Geförderten auswirken: Bleiben die sozialrechtlichen Ansprüche trotz der zusätzlichen finanziellen Unterstützung *uneingeschränkt* bestehen, so stellt die Stiftungsförderung aus der Perspektive des Geförderten eine echte zusätzliche Hilfe dar.

Aus staatlicher Sicht sollen Leistungen aber vielfach erst dann erbracht werden, wenn es dem Betroffenen nicht gelingt, sich eigenständig – ggf. mit der Unterstützung Dritter – zu helfen (vgl. § 2 SGB II, § 2 SGB XII). Das kann dazu führen, dass die Leistungen aus der Stiftungsförderung auf die staatliche Förderung *angerechnet* werden, die Stiftungsarbeit also zu einer Reduzierung oder ggf. sogar zu einem Ausschluss des Anspruchs auf staatliche Förderung beiträgt. Damit wird die Wirkung, die die Stiftung intendiert hatte, beeinträchtigt oder schlägt sogar fehl – mit der möglichen Konsequenz, dass die Stiftung ihre Unterstützung einschränkt oder sogar ganz einstellt.

Der Gesetzgeber hat dieses *Spannungsverhältnis* der widerstreitenden Interessen erkannt und versucht, einen Ausgleich herbeizuführen, wenn es in § 17 Abs. 3 Satz 1 SGB I heißt: „In der Zusammenarbeit mit gemeinnützigen und freien Einrichtungen und Organisationen wirken die Leistungsträger darauf hin, dass sich ihre Tätigkeit und die der genannten Einrichtungen und Organisationen zum Wohl der Leistungsempfänger wirksam ergänzen.“

Eine unmittelbare Auswirkung auf die Zuwendung von Stiftungen hat die Bestimmung freilich nicht. Es ist vielmehr anhand der jeweiligen spezialgesetzlichen Regelung zu prüfen, welches Einkommen auf die staatliche Sozialleistung anzurechnen ist. Im Folgenden werden daher die wichtigsten Regelungen und ihre Konsequenzen für Stiftungen kurz vorgestellt.

II. Berücksichtigung von Stiftungszuwendungen in den verschiedenen Zweigen des Sozialrechts

1. Grundsicherung für Arbeitsuchende (SGB II)

Die Grundsicherung für Arbeitsuchende (SGB II) soll es den Leistungsberechtigten ermöglichen, ein menschenwürdiges Leben zu führen (§1 Abs. 1 SGB II). Ziel ist es, die erwerbsfähigen Leistungsberechtigten bei der Aufnahme oder Beibehaltung einer Erwerbstätigkeit zu unterstützen und ihren Lebensunterhalt zu sichern, soweit sie ihn nicht auf andere Weise bestreiten können (§1 Abs. 2 SGB II). Im Zentrum der Leistungen zur Sicherung des Lebensunterhaltes steht das *Arbeitslosengeld II* für erwerbsfähige Hilfebedürftige sowie das *Sozialgeld* für nicht erwerbsfähige Angehörige, die mit erwerbsfähigen Hilfebedürftigen in Bedarfsgemeinschaft leben (vgl. §§19 ff. SGB II). Die monatliche Regelleistung zur Sicherung des Lebensunterhalts umfasst insbesondere Ernährung, Kleidung, Körperpflege, Hausrat, Haushaltsenergie – ohne die auf die Heizung entfallenden Anteile –, persönliche Bedürfnisse des täglichen Lebens sowie, in vertretbarem Umfang, auch Beziehungen zur Umwelt (etwa Kosten der Telekommunikation) und die Teilnahme am kulturellen Leben (§20 Abs. 1 SGB II).

a) Im Rahmen der Grundsicherung zu berücksichtigendes Einkommen

Staatliche Fürsorgeleistungen zur Grundsicherung sind grundsätzlich subsidiär gegenüber den Selbsthilfekräften und der Eigenverantwortung des Arbeitsuchenden (vgl. §2 SGB II „Grundsatz des Forderns“). Aus diesem Grund ist *Einkommen* – als Ausdruck eigener Handlungsmöglichkeiten – in

doppelter Hinsicht relevant: Kann der Antragstellende seinen Lebensunterhalt aufgrund des zu berücksichtigenden Einkommens ausreichend aus eigenen Kräften und Mitteln sichern, so *entfällt* der Anspruch auf ALG II wegen fehlender Hilfebedürftigkeit (vgl. § 9 Abs. 1 SGB II). Beim Anspruchsberechtigten *mindert* das zu berücksichtigende Einkommen die Geldleistungen der Agentur für Arbeit beziehungsweise der kommunalen Träger (vgl. § 19 Abs. 3 SGB II).

Welches *Einkommen* bei der Bemessung des Anspruches auf ALG-I zu *berücksichtigen* ist, hat der Gesetzgeber ausdrücklich geregelt. Erfasst werden grundsätzlich alle Einnahmen in Geld oder Geldeswert (vgl. § 11 Abs. 1 Satz 1 SGB II). Typische Einkommensarten sind Arbeitsentgelte, Entgeltersatzleistungen – wie Renten, Krankengeld und Arbeitslosengeld nach dem SGB III – sowie Einnahmen aus Vermögen, etwa Kapitalerträge. Auch Förderungen durch Stiftungen sind als tatsächlicher Zufluss finanzieller Mittel vom Einkommensbegriff des SGB II grundsätzlich erfasst. Leistungen und Zuwendungen, die als Einkommen zu qualifizieren sind, aber gleichwohl vom Berücksichtigungsgrundsatz ausgenommen werden, hat der Gesetzgeber ausdrücklich benannt.

b) Stiftungsleistungen als nicht zu berücksichtigende Zuwendungen der freien Wohlfahrtspflege

Gemäß § 11 Abs. 4 SGB II sind Zuwendungen der freien Wohlfahrtspflege nicht als Einkommen zu berücksichtigen, soweit sie die Lage der Empfängerinnen und Empfänger nicht so günstig beeinflussen, dass daneben Leistungen nach dem SGB II nicht gerechtfertigt wären. Daran schließt sich die Frage an, welche Organisationen unter die Definition der „freien Wohlfahrtspflege“ fallen.

aa) Wohltätigkeitsstiftungen als Organisationen der freien Wohlfahrtspflege

Unbestritten zur freien *Wohlfahrtspflege* zu zählen sind die amtlich anerkannten Verbände der freien Wohlfahrtspflege und ihre Mitglieder, zu denen

auch der *Verband Deutscher Wohltätigkeitsstiftungen e.V.* gehört (vgl. etwa § 23 Nr. 9 UStDV).⁷

Im Übrigen hilft das Steuerrecht bei einer Definition des Begriffs „Wohlfahrtspflege“. Danach ist *Wohlfahrtspflege* die planmäßige, zum Wohle der Allgemeinheit und nicht des Erwerbs wegen ausgeübte Sorge für notleidende oder gefährdete Mitmenschen. Die Sorge kann sich auf das gesundheitliche, sittliche, erzieherische oder wirtschaftliche Wohl erstrecken und Vorbeugung oder Abhilfe bezwecken (vgl. § 66 Abs. 2 Satz 1 AO).

Frei ist die Wohlfahrtspflege, die nicht im verwaltungsrechtlichen Sinne als öffentlich-rechtlich anzusehen ist.⁸ Juristische Personen des öffentlichen Rechts sind grundsätzlich nicht frei, da sie zum Beispiel bei der Leistungsvergabe an den Grundsatz der Gleichbehandlung (Art. 3 GG) gebunden sind. Vor diesem Hintergrund sind zur freien Wohlfahrtspflege alle Personen oder Stellen zu zählen, die nicht verwaltungsrechtlich gebundene Wohlfahrtspflege zugunsten von Hilfebedürftigen betreiben. Daraus folgt, dass privatrechtliche Sozialstiftungen sehr wohl, Stiftungen des öffentlichen Rechts hingegen in der Regel nicht der freien Wohlfahrtspflege zuzurechnen sind.⁹

Eine besondere Rolle nehmen in diesem Zusammenhang kirchliche Träger und *kirchliche Stiftungen* ein. Auch wenn die Kirchen als Körperschaften des öffentlichen Rechts anerkannt sind (vgl. Art. 140 GG i.V.m. Art. 137 Abs. 5 WRV), so bedeutet dies gleichwohl keine Eingliederung in die mittelbare Staatsverwaltung. Prägend für die Kirchenverwaltung ist vielmehr das kirchliche Selbstbestimmungsrecht (Art. 140 GG i.V.m. Art. 137 Abs. 3 WRV), das sich auf alle eigenen Angelegenheiten der Religionsgesellschaften erstreckt. Dies gilt auch für Institutionen, die – wie zum Beispiel kirchliche Stiftungen – „ein Stück Auftrag der Kirche“ wahrnehmen. So können etwa mildtätig agierende kirchliche Stiftungen als Ausdruck des christlichen Gebots der Nächstenliebe verstanden werden. Auch kirchliche Wohlfahrtsstiftungen sind daher zu den Trägern der freien Wohlfahrtspflege zu zählen.¹⁰

7 Vgl. etwa Fachanweisungen von Hamburg zu §§ 82 – 84 SGB XII, Stand 01.05.2018, GzSl 225/112.81-6-1, unter 7.1. Der „Verband Deutscher Wohltätigkeitsstiftungen e.V.“ hat sich am 25.08.1952 in Augsburg aus Mitgliedern des Bundesverbandes Deutscher Stiftungen e.V. (damals noch unter dem Namen Arbeitsgemeinschaft Deutscher Stiftungen) heraus gegründet.

8 LPK-SGB XII/*Münder*, 11. Aufl. 2018, § 5 Rn. 6; Gitter, in: ZfSH/SGB 1995, S. 393 (400).

9 Gitter, ZfSH/SGB 1995, 393 (397). Zu einem anderen Ergebnis kommt in einem konkret zu prüfenden Fall der *Deutsche Verein*, G 2/12 vom 20.06.2012, S. 4.

10 So auch Gitter, ZfSH/SGB 1995, 393 (397).

bb) Gerechtfertigkeitsprüfung

Zuwendungen der freien Wohlfahrtspflege werden nach der gesetzgeberischen Wertung grundsätzlich nicht auf Leistungen nach dem SGB II angerechnet. Etwas anderes gilt nur dann, wenn sie die Lage des Empfängers so günstig beeinflussen, dass daneben Leistungen nach dem SGB II nicht mehr gerechtfertigt wären (vgl. § 11a Abs. 4 SGB II).

Der Gesetzgeber verlangt also, eine *Gerechtfertigkeitsprüfung* durchzuführen. Diese ist gerichtlich voll überprüfbar.¹¹ Im Rahmen einer Abwägung ist zu untersuchen, ob bei einem Vergleich mit anderen Hilfebedürftigen und unter Beachtung des fiskalischen öffentlichen Interesses ungekürzte Leistungen nach dem SGB II noch als gerechtfertigt erscheinen.¹² Zu berücksichtigen sind dabei zum Beispiel Art, Wert, Umfang und Häufigkeit der Zuwendung. Die Abwägung wird bei Zuwendungen von Stiftungen nur in Einzelfällen zu einer Kürzung oder zum Ausschluss des Anspruchs auf Leistungen nach dem SGB II führen; etwa dann, wenn mit der Zweckbestimmung ein Missbrauch verschleiert wird oder wenn regelmäßige hohe Zahlungen erfolgen.¹³

c) Stiftungsleistungen als Zuwendungen Dritter

Stiftungen, die nicht zum Bereich der freien Wohlfahrtspflege zu rechnen sind, können sich im Rahmen ihrer Arbeit auf die Bestimmung des § 11a Abs. 5 SGB II berufen. Danach sind Zuwendungen, die ein anderer erbringt, ohne hierzu eine rechtliche oder sittliche Pflicht zu haben, nicht als Einkommen zu berücksichtigen, soweit

1. ihre Berücksichtigung für die Leistungsberechtigten grob unbillig wäre oder
2. sie die Lage der Leistungsberechtigten nicht so günstig beeinflussen, dass daneben Leistungen nach diesem Buch nicht gerechtfertigt wären.

Doch was heißt das konkret?

Privatrechtliche gemeinnützige Stiftungen, die Leistungsberechtigte i.S.d. SGB II finanziell unterstützen, sind hierzu in der Regel weder *rechtlich* (durch Gesetz, Vertrag oder Gewohnheitsrecht) noch *sittlich* (etwa aufgrund

11 BSG Urt. v. 29.03.2007 – B 7 b AS 12/06 – FEVS 58, 496, 502.

12 LSG HH v. 23.06.2005 – L 5 80/05 ER AS – FEVS 57, 29 (30 f.).

13 Juris-PK-SGB II/*Söhngen*, 4. Aufl., 2015, § 11 Rn. 64; *Geiger*, in LPK-SGB II, 6. Aufl. 2017, § 11a Rn. 15.

naher verwandtschaftlicher Verhältnisse) *verpflichtet*. Vielmehr wird für gewöhnlich in den Stiftungssatzungen ausdrücklich klargestellt, dass ein Anspruch auf Leistungen nicht besteht, rechtliche Verpflichtungen also gerade ausgeschlossen sind.

Die Berücksichtigung der Zuwendung ist – ohne Rücksicht auf deren Höhe und Zwecksetzung – grob *unbillig*, wenn sie für den Berechtigten nicht akzeptabel wäre und die Zuwendung erkennbar nicht auch zur Deckung des physischen Existenzminimums verwendet werden soll (zum Beispiel Soforthilfe bei Katastrophen, Preise zur Ehrung von Zivilcourage, Spenden aus Tombolas für bedürftige Menschen – insbesondere in der Vorweihnachtszeit – oder Begrüßungsgelder für Neugeborene). Der Leistungsberechtigte wird *nicht so günstig beeinflusst*, dass daneben Leistungen nach dem SGB II nicht gerechtfertigt wären, wenn die Leistungen unmaßgeblich sind.

d) Darlehensweise gewährte Zuwendungen

Als Darlehen gewährte Zuwendungen sind nur dann als Einkommen zu berücksichtigen, wenn es sich um darlehensweise gewährte Sozialleistungen handelt, die dem Lebensunterhalt dienen (§11 Abs. 1 Satz 3 SGB II). Darlehensweise erbrachte Leistungen von Stiftungen sind folglich generell vom Einkommensbegriff ausgenommen.

e) ALG II/Sozialgeld-Verordnung

Die Verordnung zur Berechnung von Einkommen sowie zur Nichtberücksichtigung von Einkommen und Vermögen beim Arbeitslosengeld II/Sozialgeld (ALG II-V) nennt in §1 Abs. 1 Einnahmen, die über die Bestimmung des §11a SGB II hinaus nicht als Einkommen zu berücksichtigen sind. Dazu zählen insbesondere Einnahmen, wenn sie innerhalb eines Kalendermonats zehn Euro nicht übersteigen (gem. §1 Abs. 1 Nr. 1 ALG II-V).

2. Sozialhilfe (SGB XII)

Die Sozialhilfe (SGB XII) hat – ebenso wie die Grundsicherung für Arbeitssuchende – die Aufgabe, den Leistungsberechtigten ein menschenwürdiges Leben zu ermöglichen. Die Leistung soll sie so weit wie möglich befähigen, unabhängig von Sozialhilfe zu leben; darauf haben auch die Leistungsberechtigten nach ihren Kräften hinarbeiten (vgl. §1 SGB XII). Sie umfasst die Hilfe zum Lebensunterhalt, Grundsicherung im Alter und bei

Erwerbsminderung, Hilfen zur Gesundheit, Eingliederungshilfe für behinderte Menschen, Hilfe zur Pflege, Hilfe zur Überwindung besonderer sozialer Schwierigkeiten und die Hilfe in anderen Lebenslagen (vgl. Aufzählung in § 8 SGB XII).

a) Im Rahmen der Sozialhilfe zu berücksichtigendes Einkommen

Da die Sozialhilfe gegenüber der Eigenverantwortung sowie allen anderen sozialen Leistungen nachrangig ist (vgl. § 2 SGB XII), ist der Begriff des im Rahmen der Sozialhilfe anrechenbaren Einkommens – ebenso wie im Rahmen des SGB II – sehr weit gefasst. Vom Grundsatz her erfasst er alle Einkünfte in Geld oder Geldeswert, das heißt alle tatsächlichen Zuflüsse, sofern nicht eine der ausdrücklich aufgeführten Ausnahmen eingreift (vgl. § 82 Abs. 1 SGB XII).¹⁴

b) Stiftungsleistungen als nicht zu berücksichtigende Zuwendungen der freien Wohlfahrtspflege

Die Frage der Anrechnung von Zuwendungen Dritter auf das Einkommen ist in § 84 SGB XII geregelt. Gemäß § 84 Abs. 1 Satz 1 SGB XII bleiben Zuwendungen der freien Wohlfahrtspflege – zu denen auch die Wohltätigkeitsstiftungen zählen¹⁵ – als Einkommen grundsätzlich außer Betracht. Die Regelung entspricht dem § 11a Abs. 4 SGB II.

Die Zuwendungen sind nur dann ausnahmsweise als Einkommen zu berücksichtigen, soweit sie die Lage der Leistungsberechtigten so günstig beeinflussen, dass daneben *Sozialhilfe ungerechtfertigt* wäre (§ 84 Abs. 1 Satz 2 SGB XII). Dabei kann sich die günstige Beeinflussung der Lebenslage nicht nur aus dem *Wert der Zuwendung* ergeben. Nach dem geltenden Grundsatz der Subsidiarität (vgl. § 2 SGB XII) erhält derjenige keine Sozialhilfe, der die erforderliche Hilfe von anderen bekommt. Daher kann auch eine Zuwendung, die zu einem *besonderen Zweck* gegeben wird, für den sonst Sozialhilfe zu gewähren wäre, aus diesem Grund als Einkommen anzusehen sein.¹⁶ Das kann insbesondere dann der Fall sein, wenn die Zuwendung einen

14 Vgl. Gitter, ZfSH/SGB 1995, 393 (394) zu der Frage, ob von vornherein solche Zuwendungen nicht als Einkünfte i.S.d. SGB XII anzusehen sind, die einen Bedarf betreffen, der von der Sozialhilfe ohnehin nicht gedeckt werden soll. Unter Hinweis auf *BVerwGE* 29, 295 (297 f.).

15 Vgl. unter II. 1. b) aa).

16 Gitter, ZfSH/SGB 1995, 393 (397).

Zweck betrifft, für den sonst eine einmalige Sozialhilfeleistung zu erbringen wäre (zum Beispiel Erstausrüstung für Wohnung, Bekleidung und bei Schwangerschaft und Kostenübernahme bei mehrtägigen Klassenfahrten, vgl. § 31 Abs. 1 SGB XII). Im Übrigen orientiert sich die Praxis an folgenden Leitlinien:

- › Bei *einmaligen und unregelmäßigen Zuwendungen* wird eine zu günstige Beeinflussung in der Regel verneint.
- › Bei *laufenden Zuwendungen* außerhalb von Einrichtungen wird die Lage des Leistungsberechtigten in der Regel nicht übermäßig begünstigt, wenn ein Betrag gewährt wird, der die Hälfte der für die leistungsberechtigte Person maßgeblichen Regelbedarfsstufe nicht übersteigt.¹⁷

Aus dem Gesetzestext („soweit“) ergibt sich, dass auch eine teilweise Anrechnung möglich ist, wenn die Voraussetzungen nur teilweise vorliegen.

c) Stiftungsleistungen als nicht zu berücksichtigende Zuwendungen Dritter

Zugunsten derjenigen Stiftungen, die nicht als Teil der freien Wohlfahrtspflege anzusehen sind, greift die Regelung des § 84 Abs. 2 SGB XII ein. Zu beachten ist, dass über diese Bestimmung nicht nur die Zuwendungen gemeinnütziger Stiftungen, sondern auch die Zuwendungen privatnütziger Familienstiftungen anrechnungsfrei bleiben können.¹⁸

Die Regelung bestimmt, dass Zuwendungen, die ein anderer erbringt, ohne hierzu eine rechtliche oder sittliche Pflicht zu haben, als Einkommen außer Betracht bleiben sollen, soweit ihre Berücksichtigung für die Leistungsberechtigten eine besondere Härte bedeuten würde. Vom *Gesetzeswortlaut* her unterscheidet sich § 84 Abs. 2 SGB XII erheblich von § 84 Abs. 1 SGB XII: Während bei Zuwendungen der freien Wohlfahrtspflege die Nichtanrechnung die Regel ist, ist bei Zuwendungen Dritter nach dem Wortlaut grundsätzlich von der Anrechnung auszugehen.

17 Vgl. etwa Fachanweisungen von Hamburg zu §§ 82 – 84 SGB XII, Stand 01.05.2018, GzSI 225/112.81-6-1, unter 7.1. Vgl. auch Geiger in LPK-SGB XII, 11. Aufl. 2018, § 84 Rn. 4, der davon ausgeht, dass auch bei regelmäßigen Zuwendungen die Vermutung gilt, dass sie nicht anrechenbar sind. Gegen pauschale Wertgrenzen wendet sich jurisPK XII/Schmidt, 2. Aufl. 2014, Rn. 15.

18 Gitter, ZfSH/SGB 1995, 393 (400).

Die Anrechnung der Zuwendungen von Stiftungen als Einkommen soll nach dem Gesetzeswortlaut des § 84 Abs. 2 SGB XII nur dann unterbleiben, soweit ihre Berücksichtigung für den Leistungsberechtigten eine *besondere Härte* bedeuten würde. Ob dies zutrifft, ist unter Abwägung aller Gesichtspunkte – etwa der Situation anderer vergleichbarer Leistungsberechtigter oder der persönlichen Verhältnisse des Hilfesuchenden – zu entscheiden. Werden mit der Leistung besondere Zwecke verfolgt, für die sonst Sozialhilfe zu gewähren wäre, kann dies im Einzelfall der Annahme einer besonderen Härte entgegenstehen, eine Anrechnung mithin erfolgen.¹⁹ Damit der Zweck der Zuwendung nicht durch eine zu enge Auslegung der gesetzlichen Regelung vereitelt wird, ist im Übrigen davon auszugehen, dass eine besondere Härte *stets anzunehmen* ist, wenn die Zuwendung *erkennbar ergänzend* zur Sozialhilfe bestimmt ist und etwa bei einer Anrechnung eingestellt würde.²⁰

Liegt eine besondere Härte vor, so *soll* die Zuwendung außer Betracht bleiben. Das bedeutet, dass im Regelfall keine Anrechnung erfolgt, dem Träger der Sozialhilfe in atypischen Fällen aber ein Ermessensspielraum zusteht. In der Konsequenz kann also selbst dann, wenn eine besondere Härte vorliegt, im Einzelfall eine Anrechnung erfolgen. Aus der gesetzlichen Formulierung („insoweit“) ergibt sich ferner, dass auch eine teilweise Anrechnung möglich ist.

d) Stiftungsleistungen aufgrund öffentlich-rechtlicher Vorschriften als nicht zu berücksichtigende Leistungen

Werden Leistungen von öffentlich-rechtlichen Stiftungen erbracht, die keine kirchlichen Stiftungen sind, so kommt eine Nichtberücksichtigung auch nach § 83 Abs. 1 SGB XII in Betracht. Danach sind Leistungen, die aufgrund öffentlich-rechtlicher Vorschriften zu einem ausdrücklich genannten Zweck erbracht werden, nur insoweit als Einkommen zu berücksichtigen, als die Sozialhilfe im Einzelfall demselben Zweck dient. Der Gesetzeswortlaut legt keinesfalls nahe, dass mit öffentlich-rechtlichen Vorschriften nur Gesetze im formellen Sinn gemeint sind. Zu den öffentlich-rechtlichen Vorschriften i.S.d. Norm zählen auch Rechtsverordnungen und Satzungen von Körperschaften, Anstalten oder Stiftungen des öffentlichen Rechts.²¹ So werden etwa

¹⁹ Ebd.

²⁰ Gitter, ZfSH/SGB 1995, 393 (399); Geiger in LPK-SGB XII, 11. Aufl. 2018, § 84 Rn. 9.

²¹ Vgl. Grube/Wahrendorf/Wahrendorf, SGB XII, 6. Aufl. 2018, § 83 Rn. 5; Gitter, ZfSH/SGB 1995, 393 (400).

Leistungen der Bundestiftung Mutter und Kind²² oder der Conterganstiftung für behinderte Menschen²³ nicht berücksichtigt.

3. Wohngeld (WoGG)

Das Wohngeld dient der wirtschaftlichen Sicherung angemessenen und familiengerechten Wohnens für solche Haushalte, die zwar ein niedriges Einkommen haben, aber keine Sozialhilfe beziehen. Es wird als Miet- oder Lastenzuschuss zu den Aufwendungen für den Wohnraum geleistet (§1 Abs. 1 WoGG).

Die Berechnung des Wohngeldes richtet sich neben der Anzahl der zu berücksichtigenden Haushaltsmitglieder und der zu berücksichtigenden Miete oder Belastung nach dem Gesamteinkommen (vgl. §4 WoGG). Ausgangspunkt zu dessen Berechnung ist die Summe der positiven Einkünfte i.S.d. Einkommensteuerrechts (§14 Abs. 1 Satz 1 WoGG i.V.m. §2 Abs. 1 und 2 EStG).

a) Stiftungsleistungen als steuerfreie Zuwendungen i.S.d. EStG

Aus der Regelung des §22 Nr. 1 Satz 2 lit. a EStG folgt, dass Bezüge, die von gemeinnützigen Organisationen freiwillig oder aufgrund einer freiwillig begründeten Rechtspflicht innerhalb der Erfüllung gemeinnütziger, mildtätiger oder kirchlicher steuerbegünstigter Zwecke i.S.d. §§52 bis 54 AO gewährt werden, beim Empfänger nicht steuerbar sind.²⁴ Zuwendungen gemeinnütziger Stiftungen, die im Rahmen der Zweckerfüllung erfolgen, sind daher beim Empfänger grundsätzlich einkommensteuerfrei.

b) Stiftungsleistungen als zu berücksichtigende Einkünfte i.S.d. WoGG

Im Wohngeldgesetz werden die Einkünfte aufgeführt, die nach dem Einkommensteuerrecht zwar steuerfrei bleiben, im Rahmen der Berechnung des Gesamteinkommens aber gleichwohl zu berücksichtigen sind (§14 Abs.

22 Art. 5 Abs. 2 Gesetz zur Errichtung einer Stiftung „Mutter und Kind – Schutz des ungeborenen Lebens“.

23 Vgl. §18 Abs. 1 Conterganstiftungsgesetz sowie BVerwG, NDV 1993, 195.

24 Schmidt/Weber-Grellet, EStG, 37. Aufl. 2018, §22 Rn. 68.

2 WoGG). Danach gehören auch Leistungen zum Jahreseinkommen, die von Personen, die keine Haushaltsmitglieder sind, zur Bezahlung der Miete oder zur Aufbringung der Belastung erbracht werden (gem. §14 Abs. 2 Nr. 22 WoGG). Zumindest nach dem Wortlaut des Gesetzes werden von dieser Bestimmung auch Stiftungszuwendungen erfasst, die gezielt zur Finanzierung der Wohnung beitragen sollen. Auch diese müssten demnach dem Jahreseinkommen zugerechnet werden – selbst dann, wenn sie einkommensteuerrechtlich steuerfrei sind.

Unter bestimmten Voraussetzungen gehören auch Graduiertenförderungen (§14 Abs. 2 Nr. 28 WoGG) sowie die Hälfte der als Zuschüsse erbrachten Stipendien (§14 Abs. 2 Nr. 27 b WoGG) zum Jahreseinkommen.

4. Ausbildungsförderung (BAföG)

Das BAföG sichert einen Rechtsanspruch auf *individuelle Ausbildungsförderung* für eine der Neigung, Eignung und Leistung entsprechende Ausbildung, wenn dem Auszubildenden die erforderlichen Mittel anderweitig nicht zur Verfügung stehen (§1 BAföG). Dabei wird Ausbildungsförderung sowohl für den Lebensunterhalt als auch für die Ausbildung geleistet (sogenannter Bedarf, §11 Abs. 1 BAföG). Zuwendungen von Stiftungen sind im Zusammenhang mit der Ausbildungsförderung in doppelter Hinsicht von Bedeutung: Das *Bestehen und der Umfang des Leistungsanspruchs* hängt maßgeblich von der Frage ab, in welchem Umfang der Auszubildende über die für seinen Lebensunterhalt und die Ausbildung erforderlichen Mittel verfügt (vgl. §11 Abs. 2 BAföG). Außerdem ist die *Rückzahlung* eines einmal erhaltenen Darlehens einkommensabhängig (§18 a BAföG).

a) Stiftungsleistungen als nicht zu berücksichtigende Einkünfte i.S.d. EStG

Als Einkommen i.S.d. BAföG gilt grundsätzlich die Summe der positiven Einkünfte i.S.d. §2 Abs. 1 und 2 des EStG (vgl. §21 Abs. 1 Satz 1 BAföG).²⁵ Besondere Aufmerksamkeit werden Stiftungen in diesem Zusammenhang der Regelung des §3 Nr. 44 EStG schenken. Danach sind Stipendien, die durch eine Stiftung (als Körperschaftsteuersubjekt i.S.d. §5 Abs. 1 Nr. 9 KStG) zur Förderung der Forschung oder zur Förderung der

wissenschaftlichen oder künstlerischen Ausbildung oder Fortbildung gewährt werden, steuerfrei. Voraussetzung für die Steuerfreiheit ist, dass die Stipendien einen für die Erfüllung der Forschungsaufgabe oder für die Bestreitung des Lebensunterhaltes und die Deckung des Ausbildungsbedarfs erforderlichen Betrag nicht übersteigen und nach den von dem Geber erlassenen Richtlinien vergeben werden. Außerdem darf der Empfänger im Zusammenhang mit dem Stipendium nicht zu einer bestimmten wissenschaftlichen oder künstlerischen Gegenleistung oder zu einer bestimmten Arbeitnehmertätigkeit verpflichtet sein.

b) Stiftungsleistungen als zu berücksichtigende Einnahmen i.S.d. BAföG

Das BAföG enthält in § 21 jedoch einige Ausnahmen von dem grundsätzlichen Verweis auf das EStG, die im Folgenden dargestellt werden.

aa) Anrechnung von Ausbildungsbeihilfen und gleichartigen Leistungen

Als Einkommen in Höhe der tatsächlich geleisteten Beträge werden auch „*Ausbildungsbeihilfen und gleichartige Leistungen*“ gewertet (§ 21 Abs. 3 Nr. 2 BAföG). Dabei kennzeichnet der Begriff der „*Ausbildungsbeihilfe*“ die individuelle Ausbildungsförderung durch den Staat. Auch Leistungen, die von Förderungseinrichtungen gewährt werden, die hierfür öffentliche Mittel erhalten, werden voll auf den Bedarf angerechnet. Individuelle Hilfen von privater Seite, also insbesondere auch von privatrechtlichen gemeinnützigen Stiftungen, können hingegen keine Beihilfen sein, allerdings unter die „*gleichartigen Leistungen*“ fallen.²⁶

Um „*gleichartige Leistungen*“ handelt es sich, wenn die Zahlungen oder geldwerten Leistungen in gleicher Weise wie Ausbildungsbeihilfen darauf gerichtet sind, zum Lebensunterhalt oder zu den Ausbildungskosten des Auszubildenden beizutragen, sodass eine gewisse *Zweckidentität* gegeben ist. Die Leistungen müssen darüber hinaus von gleicher Art wie staatliche Ausbildungsbeihilfen sein, was auch eine karitativ-gemeinnützige Zweckrichtung von Stiftungen oder Fördervereinen miteinschließt.²⁷ Sie müssen letztlich in ihrer *rechtlichen* Ausgestaltung „*institutionalisiert*“ sein, das heißt, Art und Umfang der Leistung wie auch der Kreis der Leistungsempfänger

²⁶ BVerwG, NVwZ 1990, 475.

²⁷ BVerwG, NVwZ 1990, 475.

müssen – ähnlich einer generell-abstrakten Regelung im staatlichen Bereich – von vornherein festgelegt sein, etwa in einer Stiftungssatzung.²⁸ Im Ergebnis bleibt festzuhalten, dass Stiftungsleistungen, die darauf ausgerichtet sind, zum Lebensunterhalt oder zu den Ausbildungskosten des Auszubildenden beizutragen, in der Regel als gleichartige Leistungen i.S.d. § 21 Abs. 3 Nr. 2 BAföG anzusehen sind. Sie sind daher bei der Berechnung des Einkommens zu berücksichtigen, auch wenn sie nach dem Einkommensteuerrecht steuerfrei bleiben.

bb) Anrechnung sonstiger Einnahmen, die zur Deckung des Lebensbedarfs bestimmt sind

Als Einkommen gelten darüber hinaus „*sonstige Einnahmen, die zur Deckung des Lebensbedarfs bestimmt sind*“ (§ 21 Abs. 3 Nr. 4 BAföG). Diese sind deshalb für die Berechnung des Umfangs des Leistungsanspruchs nach dem BAföG relevant. Die Einbeziehung dieser Einnahmen in den Einkommensbegriff entspricht dem Grundgedanken des BAföG, Leistungen nur für den anderweitig nicht gedeckten Bedarf vorzusehen. Um die Handhabung dieser Norm zu erleichtern, hat das Bundesministerium für Bildung und Forschung eine Verordnung (VO) erlassen.²⁹ Die Bestimmungen der EinkommensVO beziehen sich fast ausschließlich auf öffentlich-rechtliche Ansprüche. Leistungen privatrechtlicher gemeinnütziger Stiftungen fallen hingegen in aller Regel nicht unter eine der Leistungen, die in der EinkommensVO abschließend aufgeführt werden. Sie sind daher auch nicht als sonstige Einnahmen zur Deckung des Lebensbedarfs i.S.d. § 21 Abs. 3 Nr. 4 BAföG zu berücksichtigen.

cc) Einnahmen, deren Zweckbestimmung einer Anrechnung entgegensteht

Ausdrücklich nicht als Einkommen gelten nach § 21 Abs. 4 Nr. 4 BAföG „*Einnahmen, deren Zweckbestimmung einer Anrechnung auf den Bedarf entgegensteht*“. Dies gilt insbesondere für Einnahmen, die für einen anderen

²⁸ Gitter, ZfSH/SGB 1995, 393 (401).

²⁹ Verordnung zur Bezeichnung der als Einkommen geltenden sonstigen Einnahmen nach § 21 Abs. 3 Nr. 4 des Bundesausbildungsförderungsgesetzes vom 05.04.1988 (BGBl. I S. 505), zuletzt geändert durch Art. 3 Abs. 3 des Gesetzes vom 29.06.2015 (BGBl. I S. 1061).

Zweck bestimmt sind, als den Bedarf im Sinne des BAföG zu decken.³⁰ Die Zweckbestimmung kann sich aus der ausdrücklichen Erklärung des Leistungsgebers oder der Art der Leistung ergeben. Anrechnungsfrei sind daher Leistungen, soweit sie zur Abdeckung solcher Anteile dienen, die über den Bedarf i.S.d. BAföG hinausgehen, was etwa bei Auslandsstipendien, Reisekostenanteilen, Studiengebühren oder erhöhten Kosten für Unterkünfte der Fall sein kann. Ebenso ist mit Aufstockungsstipendien von Studienorganisationen mit leistungsorientiertem Auswahlverfahren umzugehen in Höhe der Differenz zwischen dem für das jeweilige Programm geltenden Stipendiansatz für das betreffende Land und dem BAföG-Bedarf. Trefflich darüber streiten lässt sich, ob die Zweckbestimmung „Förderung besonders Begabter“ eine solche ist, die der Anrechnung auf den Bedarf entgegensteht.³¹

III. Fazit

Die dargestellten Grundsätze können nur eine erste Orientierung für die Vielfalt der sozialrechtlichen Regelungen und einzelgesetzlichen Vorschriften bieten. Gerade im sozialrechtlichen Bereich steckt der „Teufel vielfach im Detail“ und ist für manch eine Stiftung nicht leicht zu erfassen. Daher steht am Ende der Rat, im Einzelfall Rücksprache mit dem jeweiligen Sozialleistungsträger zu nehmen, um unerwünschten Überraschungen vorzubeugen.

30 Vgl. Ramsauer/Stallbaum/*Stopp*, BAföG, 6. Aufl. 2016, § 21 Rn. 46; Rothe/Blanke, Stand Mai 2018, § 21 Rn. 29.

31 *Blanke/Deres*, Ausbildungsförderungsrecht, 39. Aufl. 2016 21.4.10; a. A. Ramsauer/Stallbaum/Sternal, BAföG, 6. Aufl. 2016, § 21 Nr. 47.



Kapitel 3

Zweckbetriebe der Wohlfahrts- pflege

Zwischen gemeinnütziger Ausrichtung und unternehme- rischer Tätigkeit

Von Prof. Dr. Burkhard Küstermann

Viele mildtätig handelnde Organisationen entfalten wirtschaftliche Aktivitäten, um Einnahmen zu erzielen: Sie organisieren Benefizveranstaltungen, verkaufen Waren oder bieten kommerzielle Dienstleistungen an. Eine aus steuerlicher Sicht besondere Situation ergibt sich, wenn die wirtschaftlichen Aktivitäten mit der Zweckverwirklichung der Organisation zusammenfallen: Tafeln etwa verkaufen Lebensmittel, Kleiderkammern veräußern Wäsche an finanziell hilfebedürftige Menschen und Pflegeeinrichtungen bekommen Geld dafür, dass sie gebrechliche Menschen unterstützen. In diesen Fällen stellt sich die Frage, ob die jeweiligen Einnahmen und Ausgaben gegebenenfalls der betrieblichen Sphäre der steuerbegünstigten Zweckbetriebe (§§ 65 – 68 AO) zugeordnet werden können.

Relevant ist die Klassifizierung insbesondere für die Befreiung von der Körperschaft- und Gewerbesteuer sowie gegebenenfalls für die Anwendung des ermäßigten Umsatzsteuersatzes (§ 12 Abs. 2 Nr. 8 UStG).³²

I. Einrichtungen der Wohlfahrtspflege

Der Gesetzgeber hat für die Wohlfahrtspflege eine eigenständige Zweckbetriebsvorschrift in die Abgabenordnung aufgenommen (§ 66 AO). Danach sind Einrichtungen der Wohlfahrtspflege Zweckbetriebe, wenn sie in besonderem Maß den in § 53 AO genannten Personen dienen (§ 66 Abs. 1 AO).

1. Wohlfahrtspflege

Den Begriff der Wohlfahrtspflege hat der Gesetzgeber explizit definiert (§ 66 Abs. 2 AO):

„Wohlfahrtspflege ist die planmäßige, zum Wohle der Allgemeinheit und nicht des Erwerbs wegen ausgeübte Sorge für notleidende oder gefährdete Mitmenschen. Die Sorge kann sich auf das gesundheitliche, sittliche, erzieherische oder wirtschaftliche Wohl erstrecken und Vorbeugung oder Abhilfe bezwecken.“

Die einzelnen Elemente der Definition werden im Folgenden genauer betrachtet.

a) Sorge für notleidende oder gefährdete Menschen

Aus dem oben zitierten Auszug aus der Abgabenordnung geht hervor, dass der Begriff der Wohlfahrtspflege die Sorge für notleidende oder gefährdete Mitmenschen erfordert. Das bedeutet, dass nur Organisationen, deren

³² Zu beachten ist in diesem Zusammenhang allerdings auch die Sonderregelung über die Umsatzsteuerfreiheit gem. § 4 Nr. 18 UStG für die Leistungen der amtlich anerkannten Verbände der freien Wohlfahrtspflege und deren Mitglieder.

Arbeit diese Sorge zugrunde liegt, als Zweckbetriebe der Wohlfahrtspflege qualifiziert werden können. Was den *geschützten Personenkreis* angeht, nimmt die Bestimmung damit zunächst Bezug auf die grundlegende Regelung über mildtätige Zwecke (§ 66 Abs. 1 i.V.m. § 53 AO): Geschützt werden Menschen, die infolge ihres körperlichen, geistigen oder seelischen Zustandes (§ 53 Nr. 1 AO) oder aufgrund ihrer wirtschaftlichen Situation (§ 53 Nr. 2 AO) auf die Hilfe anderer angewiesen sind. Dazu zählen nicht nur Personen, bei denen eine Notlage bereits eingetreten ist, sondern auch solche, die in Gefahr sind, in eine entsprechende Notlage zu geraten.

Von ihrer *inhaltlichen Ausrichtung* her kann sich die Wohlfahrtspflege auf das gesundheitliche, sittliche, erzieherische oder wirtschaftliche Wohl erstrecken. Sie will dem Eintreten einer Notlage vorbeugen beziehungsweise bezweckt deren Abhilfe (§ 66 Abs. 2 Satz 2 AO).

b) Zum Wohle der Allgemeinheit und nicht des Erwerbs wegen ausgeübte Sorge

Einrichtungen der Wohlfahrtspflege genießen steuerliche Begünstigungen. Die Abgabenordnung versucht daher zu verhindern, dass das Gemeinnützigkeitsrecht als bloßer Deckmantel genutzt werden kann, unter dem ausschließlich wirtschaftliche Interessen verfolgt werden. Vor diesem Hintergrund können Einrichtungen der Wohlfahrtspflege nur dann als Zweckbetriebe qualifiziert werden, wenn sie darauf gerichtet sind, die steuerbegünstigten Zwecke der Organisation zu verwirklichen und nicht lediglich der Mittelbeschaffung dienen. Oder – mit den Worten der Abgabenordnung: Die Sorge um hilfebedürftige Menschen kann nur dann dem Bereich der Wohlfahrtspflege zugeordnet werden, wenn sie „zum Wohle der Allgemeinheit und nicht des Erwerbs wegen“ ausgeübt wird (vgl. § 66 Abs. 2 Satz 1 AO).

Es ist seit Längerem umstritten, wie dieses Kriterium inhaltlich zu füllen ist. Das Bundesministerium der Finanzen (BMF) hat es zuletzt in seinem Schreiben vom 06.12.2017 konkretisiert. Danach wird eine Einrichtung „des Erwerbs wegen“ betrieben, wenn „damit Gewinne angestrebt werden, die den konkreten Finanzierungsbedarf des jeweiligen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs übersteigen, die Wohlfahrtspflege mithin in erster Linie auf Mehrung des eigenen Vermögens gerichtet ist.“³³

³³ BMF v. 06.12.2017 – IV C 4 – S 0185/14/10002 001, BStBl. I 2017, 1603. Anlass für die Ausführungen in den Verwaltungsanweisungen war die Entscheidung des Bundesfinanzhofes (BFH) vom 27.11.2013 – I R 17/12, BStBl. II 2016, 68 (sog. „Rettungsdienst-Entscheidung“).

Doch wie lässt sich im Einzelfall feststellen, wann die Grenze überschritten ist, jenseits derer das Erwirtschaften finanzieller Mittel als „Mehring des eigenen Vermögens“ gilt?

aa) Konkreter Finanzierungsbedarf

Gemeinnützige Organisationen benötigen Finanzmittel, um ihre steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke zu erreichen. Wirtschaftliche Aktivitäten sind eine der zentralen Möglichkeiten, um Mittel für die Verwirklichung gemeinnütziger Zwecke zu gewinnen. Daher ist es Organisationen der Wohlfahrtspflege nicht grundsätzlich untersagt, wirtschaftlich zu agieren und aus dieser wirtschaftlichen Tätigkeit heraus Gewinne zu generieren. Dies gilt auch für den Bereich der Zweckbetriebe, bei denen wirtschaftliche Tätigkeit und Zweckverwirklichung zusammenfallen. Allerdings darf das Streben nach Gewinn nicht so in den Vordergrund treten, dass die Wohlfahrtspflege zum bloßen Vorwand wird, um das eigene Vermögen zu mehren. Es besteht daher für Organisationen der Wohlfahrtspflege die Notwendigkeit zu bestimmen und im Zweifel gegenüber dem Finanzamt darzulegen, welche *Mittel* sie benötigen, um ihre Tätigkeit zur Unterstützung hilfebedürftiger Menschen erfüllen zu können.

Das BMF hat in seinem Schreiben vom 06.12.2017 ausgeführt, wann es für Zweckbetriebe möglich (oder sogar geboten) ist, Gewinne zu erzielen, ohne dabei in Konflikt mit dem Zweck der steuerlichen Begünstigung zu geraten. Hierzu zählen beispielsweise Gewinne, die dem Inflationsausgleich dienen oder betriebliche Erhaltungs- und Modernisierungsmaßnahmen finanzieren.³⁴ In diesen Fällen handelt es sich jeweils um Formen der Mittelverwendung, die steuerlich durch die Bildung von Rücklagen (i.S.d. § 62 Abs. 1 AO) abgebildet werden können.

Ein aus steuerlicher Sicht schädliches Streben nach Gewinn setzt außerdem voraus, dass die Wohlfahrtsorganisation ihr Gewinnstreben eigenständig steuern und planen kann. Dies ist nicht der Fall, wenn die Organisation keine Gestaltungsmöglichkeiten hinsichtlich der Höhe der erzielten Einnahmen hat. Das BMF hat daher ausdrücklich klargestellt, dass Gewinne, die aufgrund *staatlich regulierter Preise* (zum Beispiel auf der Grundlage einer Gebührenordnung für ambulante Pflegeleistungen nach Maßgabe des § 90

SGB XI) erzielt werden, kein Indiz dafür sind, dass der Zweckbetrieb des Erwerbs wegen ausgeübt wird.³⁵

Eine Vermutung, dass der Zweckbetrieb des Erwerbs wegen ausgeübt wird, besteht aus Sicht der Finanzverwaltung dann, wenn in *drei aufeinanderfolgenden Veranlagungszeiträumen* jeweils Gewinne erwirtschaftet werden, die den konkreten Finanzierungsbedarf der sogenannten „wohlfahrtspflegerischen Gesamtsphäre“ der Körperschaft übersteigen.³⁶ Diese Vermutung kann die Wohlfahrtsorganisation widerlegen, indem sie zum Beispiel darlegt, dass die Gewinne aufgrund von Marktschwankungen und damit unbeabsichtigt erwirtschaftet worden sind.

Versucht man die Ausführungen der Finanzverwaltung zu verallgemeinern, so widerspricht eine planmäßige Gewinnerzielung nicht der Einordnung einer Tätigkeit als Zweckbetrieb, wenn sie ausschließlich aus *betrieblichen Erwägungen* heraus erfolgt und zugleich der *Ausübung der Wohlfahrtspflege* dient.³⁷ Ein aus steuerlicher Sicht schädliches Gewinnstreben ist demgegenüber „nur in solchen Fällen denkbar, wenn in einem Zweckbetrieb dauerhaft erhebliche Überschüsse angestrebt werden, um damit ganz andere steuerbegünstigte Aktivitäten zu finanzieren, die in keinem sachlichen Zusammenhang mit der Zweckbetriebsaktivität stehen“.³⁸ Dies könnte zum Beispiel diskutiert werden, wenn eine Wohlfahrtsorganisation im Rahmen einer Werkstatt für Menschen mit Behinderung Gewinne generiert, die (satzungsgemäß) für den Umweltschutz genutzt werden sollen.

bb) Wohlfahrtspflegerische Gesamtsphäre

Organisationen der Wohlfahrtspflege entfalten für gewöhnlich eine *Vielzahl* unterschiedlicher Tätigkeiten (sowohl wirtschaftlicher als auch ideeller Art), die dem Wohl hilfebedürftiger Menschen dienen. Dabei ist es denkbar, dass bei manchen Aktivitäten auf Einnahmen bewusst verzichtet wird, bei anderen dagegen Gewinne erwirtschaftet werden und sich wiederum andere Bemühungen als wirtschaftlich defizitär erweisen. Hier stellt sich die Frage, welche dieser Aktivitäten zur Bestimmung des „konkreten

35 Ebd.

36 Zum Begriff der „wohlfahrtspflegerischen Gesamtsphäre“ vgl. sofort unter I. 1. b) bb); ferner BMF v. 06.12.2017 – IV C 4 – S 0185/14/10002 001, BStBl. I 2017. 1603, Rn. 2.

37 Seeger/Leichinger, Abgrenzung eines Erwerbsstrebens in der Wohlfahrtspflege, DStR 2018, S. 2002 (2004).

38 Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 4. Aufl., Köln 2018, 6.183.

Finanzierungsbedarfs“ und damit auch zur Bestimmung des zulässigen Strebens nach Gewinn zugrunde zu legen sind. Je mehr Aktivitäten erfasst sind, umso größer ist im Zweifel der erforderliche Finanzierungsbedarf.

In ihrem Schreiben vom 26.01.2016 hatte die Finanzverwaltung auch festgestellt, dass eine *Quersubventionierung* von Zweckbetrieben, die nicht unter den Anwendungsbereich des § 66 AO fallen, *unzulässig* ist.³⁹ Dahinter stand der Gedanke, dass eine Organisation, die einen Zweckbetrieb unterhält, der zugleich noch andere – defizitäre – Zweckbetriebe mitfinanziert, ein für die Qualifizierung als Zweckbetrieb schädliches Gewinnstreben entfaltet.

Die Finanzverwaltung hat in ihrem Schreiben vom 06.12.2017 von dieser engen Auffassung Abstand genommen. Bei der Ermittlung des konkreten Finanzierungsbedarfs ist nunmehr auf die *wohlfahrtspflegerische Gesamtsphäre* abzustellen. Zu dieser gehören:

- › Wohlfahrtspflegeeinrichtungen im Sinne des § 66 AO,
- › Zweckbetriebe im Sinne des § 68 AO, soweit diese auch die Voraussetzungen des § 66 AO erfüllen,
- › Zweckbetriebe im Sinne des § 67 AO sowie
- › ideelle Tätigkeiten, für welche die Voraussetzungen des § 66 vorlägen, wenn sie entgeltlich ausgeführt würden.⁴⁰

§ 66 AO enthält die grundlegende Regelung zur Qualifizierung von Einrichtungen der Wohlfahrtspflege als Zweckbetriebe. § 67 AO befasst sich mit der Frage, unter welchen Voraussetzungen der Betrieb eines Krankenhauses als Zweckbetrieb qualifiziert werden kann. § 68 AO enthält einzelne Tätigkeiten, die der Gesetzgeber explizit als Zweckbetriebe qualifiziert hat.⁴¹

Diese umfassendere Betrachtung der Finanzverwaltung erfordert zwar eine genaue Zuordnung der jeweiligen Aktivitäten zu einer spezifischen Zweckbetriebsregelung, eröffnet zugleich aber auch Saldierungsmöglichkeiten der Zweckbetriebsergebnisse.

39 BMF v. 26.01.2016 – IV A – S 0062/15/10006, BStBl. I 2016, 155.

40 BMF v. 06.12.2017 – IV C 4 – S 0185/14/10002 001, BStBl. I 2017, 1603, Rn. 2. Auszuscheiden aus dem Katalog des § 68 sind die Selbstversorgungsbetriebe (§ 68 Nr. 2 AO), die Lotterien (§ 68 Nr. 6 AO), kulturelle Einrichtungen (§ 68 Nr. 7 AO) und Bildungseinrichtungen (§ 68 Nr. 8 AO).

41 Zu einzelnen Zweckbetrieben des § 68 AO vgl. unter II.

2. Einrichtung dient in besonderem Maße hilfebedürftigen Personen

Die grundlegende Norm des § 65 AO verlangt für die Qualifikation einer Einrichtung als Zweckbetrieb, dass der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb *in seiner Gesamtrichtung dazu dient*, die steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke der Körperschaft zu verwirklichen (§ 65 Nr. 1 AO). Demgegenüber wird von Organisationen der Wohlfahrtspflege „lediglich“ verlangt, dass ihre Leistungen *in besonderem Maße* hilfebedürftigen Personen (i.S.d. § 53 AO) dienen (vgl. § 66 Abs. 1 AO). Konkret bedeutet dies, dass mindestens *zwei Drittel der Leistungen* hilfebedürftigen Personen zugutekommen müssen (§ 66 Abs. 3 Satz 1 AO). Dies ist von den Organisationen nachzuweisen. Entscheidend ist hier nicht das Verhältnis der begünstigten zu den nicht begünstigten Personen, sondern der Umfang der Leistungen, die den hilfebedürftigen Menschen gewährt werden.

Darüber hinaus muss die Tätigkeit der Wohlfahrtspflege den hilfebedürftigen Menschen selbst (unmittelbar) *zugutekommen*. Die vertraglichen Beziehungen zwischen der Organisation und der hilfebedürftigen Person sind dabei nicht entscheidend. Es reicht aus, dass die betreffenden Leistungen dem geschützten Personenkreis tatsächlich unmittelbar zugutekommen.⁴²

Bloße Beschaffungs- oder Unterstützungseinrichtungen, die dafür Sorge tragen, dass andere Einrichtungen ihrerseits hilfebedürftige Menschen zu unterstützen vermögen, können hingegen nicht als Zweckbetrieb qualifiziert werden, da ihre Tätigkeit den hilfebedürftigen Menschen nicht unmittelbar zugutekommt. So gilt etwa eine Krankenhauswäscherei, die von mehreren Krankenhäusern errichtet und organisatorisch ausgegliedert wurde, nicht als Zweckbetrieb.⁴³

42 Beispiel: Eine Organisation verpflichtet sich im Rahmen eines Vertrages zugunsten Dritter gegenüber dem Vermieter zur Erbringung von Betreuungsleistungen gegenüber den Mietern. Hier hatte der BFH die Voraussetzungen eines Zweckbetriebs gem. § 66 AO ursprünglich verneint, s. BFH v. 16.12.2009 – I R 49/08 BStBl. II, 2011, 398. Diese Rechtsprechung ist inzwischen aufgegeben worden, s. BFH v. 27.11.2013 – I R 17/12, BStBl. II 2016, 68.

43 Hüttemann, 6.254.

II. Einzelne Zweckbetriebe

Zur weiteren Konkretisierung enthält neben der Regelung für Krankenhäuser (§ 67 AO) die Bestimmung des § 68 AO eine Auflistung einzelner Tätigkeiten gemeinnütziger Organisationen, die als Zweckbetrieb zu qualifizieren sind. Einzelne dieser Zweckbetriebsregelungen werden im Folgenden vorgestellt. Zur Veranschaulichung haben wir ihnen zudem Kurzporträts verschiedener Stiftungen an die Seite gestellt, die in dem jeweiligen Bereich tätig sind.

1. Alten-, Pflege-, Erholungsheime und Mahlzeitendienste

Alten-, Altenwohn- und Pflegeheime sind als Zweckbetriebe anzusehen, wenn sie in besonderem Maße hilfebedürftigen Personen dienen (§ 68 Nr. 1 a), AO). Unter Einbeziehung der Definition des Heimgesetzes (vgl. § 1 Abs. 1 HeimG) fallen unter diese Bestimmung Betreuungs- und Pflegeleistungen, die gegenüber älteren Menschen oder pflegebedürftigen bzw. behinderten Volljährigen im Rahmen eines längerfristigen stationären Aufenthaltes erbracht werden.

Erholungsheime (zum Beispiel Müttergenesungswerke) und Mahlzeitendienste (zum Beispiel „Essen auf Rädern“) fallen ebenfalls unter die Zweckbetriebsregelung, sofern sie ihrerseits in besonderem Maße den in § 53 genannten Personen zugutekommen (vgl. § 68 Nr. 1 a), AO).

Porträt: Stiftung Bürgerspital zum Heiligen Geist

Sitz: Würzburg

Gründungsjahr: 1316

Stifter: Johannes und Mergardis von Steren

30 Malter – ein Malter waren ungefähr 125 Kilogramm – Roggen pro Jahr: Diese Getreidemenge gehörte neben Häusern und Weinbergen

zur Erstausrüstung der Stiftung Bürgerspital zum Heiligen Geist. Das Stifterehepaar, die Würzburger Patrizier Johannes und Mergardis von Steren, legte den Grundstein. Doch seinen Namen „Bürgerspital“ bekam die Stiftung aufgrund zahlreicher Schenkungen und Zustiftungen, die sie von Bürgerinnen und Bürgern der Stadt Würzburg im Laufe der Jahrhunderte erhielt. Zu den Flächen, die in das Vermögen des Bürgerspitals übergangen, gehörten auch Weinberge. Wie bei vielen anderen Stiftungsweingütern üblich, wird noch heute mit jeder verkauften Flasche Wein, der aus den stiftseigenen, 120 Hektar umfassenden Rebflächen stammt, die soziale Arbeit des Spitals unterstützt.

Die Versorgung von kranken und alten Menschen in einer wachsenden Stadt gehört seit über 700 Jahren zu den Hauptaufgaben des Spitals. Vor rund hundert Jahren noch wurden „60 arme Pfründner, 13 Pensionäre und 43 äußere Pfründner“ unterstützt. Im Gegenzug verpflichteten sie sich zur Mitarbeit im Spital.

Mit dem Ausbau des Sozialstaates und der staatlichen Leistungen wurde das Pfründner-Prinzip obsolet: Heute bilden drei Seniorenheime, drei Seniorenwohnstifte, ein ambulanter Dienst, eine Tagespflege, ein Geriatriezentrum für Rehabilitation sowie ambulante Praxen den Kern des Bürgerspitals. „Das muss heutzutage keine Stiftung machen – aber es ist gut, wenn es eine Stiftung macht“, so Annette Noffz, seit 2012 leitende Stiftungsdirektorin.

Eine gemeinnützige Stiftung ist auf Nachhaltigkeit angelegt, Gewinne müssen nicht erzielt werden. Wie nachhaltig die soziale Arbeit nicht nur des Bürgerspitals wirkt, lässt sich auch an anderen Zahlen ablesen: So belegt Würzburg mit 96 Stiftungen pro 100.000 Einwohner seit Jahren den ersten Platz der stiftungsreichsten deutschen Großstädte. Eine herausragende stifterische Tradition, die das Ehepaar Johannes und Mergardis von Steren einst mit 30 Maltern Roggen pro Jahr begründet hat.

2. Kindergärten, Kinder-, Jugend-, Studentenheime, Schullandheime und Jugendherbergen

Für den Gesetzgeber sind *Kinder, Jugendliche* und *Studierende* ein besonders förderungswürdiger Personenkreis. Auch Kindergärten, Kinder-, Jugend- und Studentenheime, Schullandheime und Jugendherbergen sind

deshalb unter bestimmten Voraussetzungen Zweckbetriebe (§ 68 Nr. 1 b AO).

Die genannten Einrichtungen können als Zweckbetriebe qualifiziert werden, ohne dass mindestens zwei Drittel der erbrachten Leistungen an hilfebedürftige Personen i.S.d. § 53 AO gewährt werden. Die grundlegenden Vorgaben des Gemeinnützigkeitsrechts sind allerdings auch von diesen Organisationen zu beachten (insbesondere § 52 AO – Förderung der Allgemeinheit). Probleme können sich im Einzelfall dann ergeben, wenn beispielsweise Übernachtungsleistungen nicht ausschließlich für den geschützten Personenkreis, sondern auch für allein reisende Erwachsene erbracht werden.⁴⁴

Porträt: Vereinigte Hospitien

Sitz: Trier

Gründungsjahr: 1804

Gründer: Kaiser Napoleon Bonaparte

Einige der acht Einrichtungen der Vereinigten Hospitien in Trier haben Wurzeln, die bis ins 13. Jahrhundert zurückreichen. Den Zusammenschluss im Jahr 1804 verdanken sie einer berühmten Gestalt der europäischen Geschichte: Kaiser Napoleon Bonaparte verfügte per Dekret, dass für verwundete Soldaten und Kranke der Stadt Trier ein Bürgerhospital einzurichten sei. Bald übernahm die katholische Ordensgemeinschaft der Borromäerinnen die Kranken- und Altenpflege und sorgte für deren guten Ruf bis weit über die Stadtgrenzen hinaus. Bis heute haben die sozialen Einrichtungen der Stiftung einen Schwerpunkt im Bereich der Altenhilfe: Betreutes Wohnen, eine geriatrische Reha-Klinik und zwei Altenpflegeheime sind die größten Einrichtungen.

Das Vermögen der Vereinigten Hospitien geht auf die Güter, Liegenschaften, Renten und Rechte der alten Trierer Hospitäler und Leprosenhäuser, des Spinnhauses und der Waisenhäuser sowie der säkularisierten adeligen Benediktinerinnenabtei St. Irminen zurück. Hinzu kommen zahlreiche Stiftungen und Zustiftungen besonders im 19. und 20. Jahrhundert.

44 Vgl. AEAO Nr. 2 zu § 68 Nr. 1 mit Verweis auf BFH-Urteil vom 18.01.1995, V R 139, 142/92, BStBl II S. 446.

Eine wichtige Einnahmequelle bilden bis heute die 25 Hektar umfassenden Weinberge an Saar und Mosel. Die überwiegend an Steillagen gezogenen, weltweit gerühmten Weine lassen sich am besten im Weinkeller der Hospitien verkosten. Dessen Bau geht auf das Jahr 330 nach Christus zurück; er ist damit Deutschlands ältester Weinkeller. Viele Sehenswürdigkeiten der Stadt Trier sind Teil des Vermögensstockes der Stiftung, darunter das Neumagener Weinschiff, der Barockbau St. Irminen sowie der Ruländer Hof.

Das denkmalgeschützte Gebäude aus dem 14. Jahrhundert wird seit 1860 für die Kinder- und Jugendhilfe, zunächst als Waisenhaus für Knaben, genutzt. Heute betreiben die Vereinigten Hospitien dort eine Kinderkrippe sowie eine Tages- und eine Heimgruppe für Kinder und Jugendliche. Hier finden Kinder aus Trier und Umgebung vorübergehend oder auch dauerhaft ein stabiles Umfeld und werden darauf vorbereitet, ein selbstbestimmtes Leben zu führen.

Die Pädagoginnen und Pädagogen des Ruländer Hofes setzen dabei auch auf ein großes Freizeitangebot, das es den Kindern und Jugendlichen ermöglicht, ihre Stärken auszuleben, tragfähige soziale Strukturen kennenzulernen und ihr Selbstwertgefühl zu stärken. Die große Küche für das gemeinsame Kochen und das Grundstück mit seinen Weihern und Hütten bis hin zu diversen Sportmöglichkeiten bieten dafür ideale Voraussetzungen.

3. Behindertenwerkstätten, Einrichtungen für Beschäftigungs- und Arbeitstherapie, Integrationsprojekte

Zur Beschäftigung, Qualifizierung und Integration von *Menschen mit Behinderung* enthält die Abgabenordnung eine eigenständige Zweckbetriebsbestimmung (§ 68 Nr. 3 AO).

Von der Zweckbetriebsbestimmung werden *Leistungen*, die gegenüber Dritten erbracht werden, ebenso erfasst wie *selbst hergestellte Waren*, die an Dritte *verkauft* werden. Dahinter steht das Anliegen des Gesetzgebers, Menschen mit Behinderung nach Möglichkeit gesellschaftlich zu integrieren – wozu auch das Angebot entsprechender Dienstleistungen und Waren am Markt zählen. Soweit es dadurch zu einem Wettbewerb mit nicht gemeinnützigen Unternehmen kommt, ist dieser aus steuerlicher Sicht irrelevant beziehungsweise als „unvermeidbar“ (i.S.d. § 65 Nr. 3 AO) anzusehen.

Vertreiben ein Laden oder eine Werkstatt für Menschen mit Behinderung auch *zugekaufte Waren*, die weder von diesen selbst noch von anderen Einrichtungen mit derselben Zwecksetzung hergestellt worden sind, so begründet dies einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb.⁴⁵ Dies gilt aus gemeinnützigkeitsrechtlicher Betrachtung auch für angekaufte Waren, die in den Werkstätten veredelt werden. Zu den Zweckbetrieben gehören auch die von den Trägern der Werkstätten für behinderte Menschen betriebenen Kantinen.⁴⁶

Porträt: Stiftung Liebenau

Sitz: Meckenbeuren

Gründungsjahr: 1873

Stifter: St. Johann-Verein, von Kaplan Adolf Aich und 13 Tettlinger Bürgern gegründet

99 Standorte, 54 Häuser der Pflege, 52 Wohnhäuser für Menschen mit Teilhabebedarf, 54 Berufe, für die sich Teilnehmende im Berufsbildungswerk qualifizieren, 7.131 Mitarbeitende – darunter 1.147 Beschäftigte mit Teilhabebedarf –, 40 Tochtergesellschaften, verschiedenste Beteiligungen und mehrere selbstständige Stiftungen: Die Stiftung Liebenau ist in Zahlen ebenso beeindruckend wie der Blick auf das Liebenauer Renaissanceschloss, in dem einst die Geschichte dieser besonderen Sozialstiftung begann.

Der katholische Geistliche Adolf Aich erwarb das Schloss, dessen Grundsteine im 13. Jahrhundert gelegt worden sind, von einem verschuldeten Bauherrn aus Ulm. Gemeinsam mit anderen Bürgern des eigens dafür gegründeten St.-Johann-Vereins wollte Kaplan Aich eine „Zufluchtsstätte“ für unheilbar Kranke ebenso wie für Menschen mit Behinderung schaffen. Mit einigen „Pflegerinnen“ und sechs barmherzigen Schwestern wurde das im heutigen Meckenbeuren gelegene Schloss 1870 als „Pfleger- und Bewahranstalt für Unheilbare“ eingeweiht.

Aus diesem Vorhaben ist ein Sozial-, Gesundheits- und Bildungsunternehmen mit einem jährlichen Gesamterlös von inzwischen 345 Millionen Euro entstanden. Über einen Stiftungsverbund hat sich sein

45 AEAO Nr. 5 zu § 68 Nr. 3.

46 Ebd.

Wirkungskreis zudem auf Österreich, die Schweiz, Bulgarien, Italien und die Slowakei ausgeweitet.

Doch die Wurzeln prägen bis heute: Regionaler Fokus bleibt Süddeutschland – und die Liebe zum Nächsten mehr als ein Gebot. Im Jahresbericht heißt es: „Pfleger und Betreuung, Erziehung und Bildung, medizinische Versorgung, Therapie oder Verwaltung: Alle Leistungen innerhalb der Stiftung Liebenau basieren auf einem gemeinsamen Fundament – auf unserer christlichen Grundhaltung.“ In das sozialpolitische „Heute“ übersetzt, heißen die Leitwerte der Stiftung Liebenau im 21. Jahrhundert: Selbstbestimmung, Teilhabe, Inklusion und Sozialraumorientierung.

Neben dem Schloss erwarb Kaplan Aich als Gründer übrigens auch Liegenschaften. Deren Ausmaße sind nicht weniger eindrucksvoll: Die 1.430 Hektar Stiftungswald, das sind mehr als 2.000 Fußballfelder, werden heute landwirtschaftlich genutzt. Dort tummeln sich 300 Weiderinder und ebenso viele Landschweine.

a) Werkstätten für behinderte Menschen

Zweckbetriebe sind Werkstätten für behinderte Menschen, die nach den Vorschriften des Dritten Buches Sozialgesetzbuch förderungsfähig sind und Personen Arbeitsplätze bieten, die aufgrund ihrer Behinderung nicht auf dem allgemeinen Arbeitsmarkt tätig sein können (§ 68 Nr. 3a) AO). Die Abgabenordnung knüpft mit der Begrifflichkeit an die sozialrechtliche Regelung des Werkstattbegriffs an (§ 219 SGB IX). Diese Zweckbetriebe müssen durch die zuständigen Behörden förmlich anerkannt sein.⁴⁷ Zu denken ist hier insbesondere an handwerkliche, landwirtschaftliche oder gärtnerische Betriebe.

Porträt: Evangelische Stiftung Neuerkerode

Sitz: Sickte, Wolfenbüttel

Gründungsjahr: 1868

Stifter: Gustav Stutzer, Luise Löbbecke und Oswald Berkhan

47 AEAO Nr. 5 zu § 68 Nr. 3.

Eine ganze Reihe von Zufällen führte zur Gründung der Evangelischen Stiftung Neuerkerode im niedersächsischen Wolfenbüttel. Vor allem aber ist sie dem Engagement der Bankierstochter Luise Löbbbecke, des Pastors Gustav Stutzers und des Arztes Dr. Oswald Berkhan zu verdanken. Eine stillgelegte Papiermühle in Neuerkerode, zwischen Braunschweig und Wolfenbüttel gelegen, diente als erste Wohnstätte für Menschen mit Behinderungen.

Über 150 Jahre sind seitdem vergangen. Zur Unternehmensgruppe Evangelische Stiftung Neuerkerode (ESN) gehören inzwischen neun Gesellschaften mit 2.800 Mitarbeitenden und 200 Auszubildenden. Sie kümmern sich in der Behinderten-, Senioren- und Suchthilfe sowie im Bereich Gesundheit tagtäglich um Tausende Menschen, die auf Unterstützung angewiesen sind.

Die Mehrwerk gGmbH als eine Gesellschaft der Evangelischen Stiftung Neuerkerode ist in den Bereichen Qualifizierung, Werkstätten, Gastronomie und Service tätig. „Als diakonische Einrichtung verpflichten wir uns dabei, Mensch und Natur zu achten sowie sozialverantwortlich, ressourcenorientiert und nachhaltig unternehmerisch zu handeln“, betont Geschäftsführer Marcus Eckhoff.

Das Leistungsportfolio von Mehrwerk ist vielfältig. Es umfasst Qualifizierungsmaßnahmen für Menschen mit geistiger oder psychischer Beeinträchtigung, aber auch für Langzeit-Arbeitslose. Sie arbeiten beispielsweise in einer Multifunktionswerkstatt in den Bereichen Holz, Farbe, Metall und Elektro, in einer klassischen Werkstatt für Menschen mit Behinderung, in der eigenen Klostergärtnerei oder in dem sehr großen Zweig des inklusiven Schul-, Kita- und Event-Caterings.

Auch die Zielgruppe der 14- bis 27-Jährigen hat die Jugendwerkstatt von Mehrwerk im Blick. Hierher kommen Jugendliche mit besonderem Unterstützungsbedarf. Vermittelt werden Tischler- und Malerhandwerk sowie Grundkenntnisse des Handels. Die Jugendlichen können zum Beispiel lernen, wie der Onlinehandel oder ein Kassensystem funktioniert oder bekommen eine Einführung in die gesetzlichen Bestimmungen von Urheberrecht und Preisbindung. Das Ziel besteht darin, dass sie im Anschluss eine Ausbildung beginnen oder direkt eine Arbeitsstelle antreten können.

Im Optimalfall finden die Jugendlichen, aber auch alle weiteren Zielgruppen der Mehrwerk gGmbH, über den von der ESN im Jahr 2018 neu gegründeten Inklusionsbetrieb den direkten Weg auf den ersten

Arbeitsmarkt. Erste Erfolge sind bereits wenige Monate nach dem Start zu verzeichnen, speziell im Bereich der Schulverpflegung.

b) Einrichtungen für Beschäftigungs- und Arbeitstherapie

Zweckbetriebe sind Einrichtungen für Beschäftigungs- und Arbeitstherapie, in denen Menschen mit Behinderungen aufgrund ärztlicher Indikation außerhalb eines Beschäftigungsverhältnisses vom Träger der Therapieeinrichtung behandelt werden. Ziel ist es, körperliche oder psychische Grundfunktionen der Betroffenen wiederherzustellen und damit zu ihrer Wiedereingliederung in das Alltagsleben beizutragen oder besondere Fähigkeiten und Fertigkeiten, die für eine Teilnahme am Arbeitsleben erforderlich sind (§ 68 Nr. 3 b) AO), auszubilden, zu fördern und zu trainieren.⁴⁸

c) Inklusionsbetriebe

Zweckbetriebe sind Inklusionsbetriebe (i.S.d. § 215 Abs. 1 SGB IX), wenn mindestens 40 Prozent der Beschäftigten besonders betroffene schwerbehinderte Menschen (i.S.d. § 215 Abs. 1 SGB IX) sind; dazu zählen – unter näher beschriebenen Voraussetzungen – auch psychisch kranke Menschen (vgl. § 215 Abs. 4 SGB IX).

Inklusionsbetriebe sind rechtlich und wirtschaftlich selbstständige Unternehmen oder unternehmensinterne oder von öffentlichen Arbeitgebern (i.S.d. § 154 Abs. 2 SGB IX) geführte Betriebe oder Abteilungen zur Beschäftigung schwerbehinderter Menschen auf dem allgemeinen Arbeitsmarkt, deren Teilhabe an einer sonstigen Beschäftigung auf dem allgemeinen Arbeitsmarkt trotz Ausschöpfens aller Fördermöglichkeiten und des Einsatzes von Integrationsfachdiensten auf besondere Schwierigkeiten stößt. Grund dafür können Art oder Schwere der Behinderung oder sonstiger Umstände sein (§ 215 Abs. 1 SGB IX).⁴⁹

Inklusionsbetriebe bieten den schwerbehinderten Menschen Beschäftigung, Maßnahmen der betrieblichen Gesundheitsförderung und arbeitsbegleitende Betreuung an und, soweit erforderlich, auch Maßnahmen der beruflichen Weiterbildung oder Gelegenheit zur Teilnahme an entsprechenden

⁴⁸ Vgl. zur weitergehenden Bestimmung der Begrifflichkeit AEAO Nr. 8 zu § 68 Nr. 3.

⁴⁹ Vgl. auch § 215 Abs. 2 SGB IX, der eine Auflistung von Regelbeispielen enthält, unter welchen Voraussetzungen Personen als dem besonders geschützten Personenkreis angehörig anzusehen sind.

außerbetrieblichen Maßnahmen. Außerdem unterstützen sie bei der Vermittlung in eine sonstige Beschäftigung in einem Betrieb oder eine Dienststelle auf dem allgemeinen Arbeitsmarkt und bieten geeignete Maßnahmen zur Vorbereitung auf eine Beschäftigung in einem Inklusionsbetrieb (§ 216 Satz 1 SGB IX) an.

Während § 215 Abs. 3 SGB IX für die Qualifizierung als Inklusionsbetrieb verlangt, dass der Betrieb einerseits mindestens 30 Prozent schwerbehinderter Menschen beschäftigen muss und andererseits der *Anteil schwerbehinderter Menschen* in der Regel 50 Prozent nicht übersteigen soll, bedarf es für die steuerliche Eignung als Zweckbetrieb einer Beschäftigungsquote von mindestens 40 Prozent.⁵⁰

Da bei Werkstätten für behinderte Menschen kein förmliches Anerkennungsverfahren durchgeführt wird, wird als *Nachweis* für die Eigenschaft als Inklusionsprojekt ein Bescheid des zuständigen Integrationsamtes über erbrachte Leistungen nach § 215 SGB IX⁵¹ benötigt.

4. Einrichtungen der Blindenfürsorge, der Fürsorge für Körperbehinderte und der Heimerziehung

Zu den Zweckbetrieben zählen auch Einrichtungen, die der Fürsorge für blinde Menschen und der Fürsorge für körperbehinderte Menschen dienen, sowie Einrichtungen der Heimerziehung (§ 68 Nr. 4 und 5 AO).

Porträt: Blindeninstitutsstiftung

Sitz: Würzburg

Gründungsjahr: 1853

Stifter: Graf Moritz zu Bentheim-Tecklenburg-Rheda

Die Not der „Lichtlosen“ zu lindern – das war das Anliegen des Grafen Moritz zu Bentheim-Tecklenburg-Rheda. Er stammte aus einem westfälischen Adelsgeschlecht, war aber wenig vermögend. Sein für damalige Verhältnisse durchaus reformerisches Anliegen war, auch blinden

⁵⁰ AEAO NR. 6 zu § 68 Nr. 3.

⁵¹ Ebd.

Menschen den Schulbesuch zu ermöglichen. Als eifriger Spenden- und Geldsammler – heute würde man ihn einen begabten Fundraiser nennen – setzte er 1853 seine Vision mithilfe vieler Unterstützer und eines Gedichtbandes um. In einer Schule mit anfangs sechs Schülerinnen und Schülern legte er den Grundstein für die Blindeninstitutsstiftung: Rund 4.000 blinde, seh- und mehrfachbehinderte Menschen besuchen heute die Schulen der Einrichtung, leben in den von der Stiftung angebotenen Wohnungen, arbeiten in einer ihrer Werkstätten oder nutzen mobile Dienste und Beratungsangebote. Von der Frühförderung im Säuglingsalter bis hin zum Präventionsprogramm für gutes Sehen im hohen Alter – die Stiftung ist in allen Lebensabschnitten präsent.

Mittlerweile umfasst die Stiftung sieben regionale Blindeninstitute. Außerdem gehören sechs gemeinnützige GmbHs, die in Kooperation mit anderen Trägern betrieben werden, zum Engagement der Blindeninstitutsstiftung. Rund 2.300 Mitarbeitende sind in Thüringen und Bayern für die Stiftung tätig. Einer von ihnen ist Stiftungsvorstand Johannes Spielmann: „Die Menschen, die wir begleiten, sehen auf ihre ganz eigene Weise anders. Ihr Sehvermögen ist zum Teil stark eingeschränkt – und keine Sehbehinderung ist wie die andere. Manche sind blind und haben zum Beispiel gelernt, ihre Umgebung mit den Händen und all ihren Sinnen zu ‚sehen‘“. Entsprechend differenziert sind die Angebote der Stiftung und ihrer Einrichtungen.

Blindheit oder Sehbehinderung geht häufig mit anderen Einschränkungen und einem komplexen Unterstützungsbedarf einher. So werden im Kompetenzzentrum besondere Kommunikationsformen für taubblinde und hörsehbehinderte Menschen eingesetzt, beispielsweise das Fingeralphabet oder taktiles Gebärden: Hier legt der Taubblinde seine Finger auf die des Gebärdenden.

III. Fazit

Die Konkurrenz von Profit- und Non-Profit-Unternehmen nimmt zu. Dadurch wächst der Druck auf den gemeinnützigen Bereich. Vor diesem Hintergrund ist es aus Sicht der Wohlfahrtsorganisationen umso erfreulicher, dass die Finanzverwaltung mit ihrem Schreiben vom 06.12.2017 zur „wohlfahrtspflegerischen Gesamtsphäre“ von der zuvor vertretenen engen Auffassung des erforderlichen Finanzierungsbedarfs Abstand genommen hat. Zugleich bleibt diesen Organisationen die Aufgabe, die Voraussetzungen zur Erlangung der Steuerbefreiung nachzuweisen. Insofern ist damit zu rechnen, dass der Verwaltungsaufwand steigen wird und von der Finanzverwaltung differenziertere Nachweise zur Qualifizierung einer Einrichtung als steuerbefreiter Zweckbetreib gefordert werden.

Exkurs

Seit 2017 sind Unternehmen ab einer bestimmten Größe – auch als Sozialunternehmen agierende Stiftungen – verpflichtet, über ihre CSR-Aktivitäten Bericht zu erstatten. Die Gemeinwohl-Ökonomie ist eines von mehreren Rahmenwerken, das für diese Berichterstattung in Frage kommt. Die Spitalstiftung Konstanz zeigt, wie es geht.

Gemeinwohl- Ökonomie

Eine Alternative auch für Stiftungen?

Von Katrin Kowark

„Was mich an der Gemeinwohl-Ökonomie inspiriert? Sie bringt uns zu genau dem Umdenken, das wir benötigen, wenn wir weiter auf diesem Planeten existieren wollen.“ Andreas Voß, Direktor der Spitalstiftung Konstanz, hörte zum ersten Mal bei einer städtischen Konferenz von diesem neuen Ansatz für nachhaltiges Wirtschaften. Seit 2018 bilanziert die achthundert Jahre alte Sozialstiftung nach diesem Prinzip. Sieben bis acht Monate hat sich Voß Zeit genommen, um das neue, dreistufige Verfahren – Bericht erstellen, Ergebnis prüfen lassen, Bilanz veröffentlichen – einzuführen.

Im Mittelpunkt der Gemeinwohl-Ökonomie steht die Gemeinwohl-Bilanz. Diese stellt die Werte Menschenwürde, Solidarität, Nachhaltigkeit und Mitbestimmung über die gängigen Indikatoren der Wirtschaft – Bruttoinlandsprodukt, Finanzgewinn und Return on Investment. Anhand der Matrix wird messbar, in welchem Umfang die genannten Werte vom Unternehmen gelebt werden: Wie ökologisch wird produziert? Wie demokratisch werden Entscheidungen getroffen? Wie human sind die Arbeitsbedingungen? Dies sind drei der Fragen aus dem umfangreichen Fragenkatalog zur Matrix. Dabei werden die Werte nicht nur auf die Mitarbeitenden, sondern auch auf die Kunden und Dienstleister des Unternehmens bezogen, also auf alle sogenannten Berührungsräume. Für die Antworten erhält das Unternehmen

Punkte und bei erfolgreichem Abschluss das Testat als „bilanzierendes Unternehmen“ vom Verein zur Förderung der Gemeinwohl-Ökonomie.

Hinter der Gemeinwohl-Ökonomie steht der politische Aktivist, Autor und Performance-Künstler Christian Felber, der zugleich Mitgründer von Attac Österreich und der Bank für Gemeinwohl ist. Seit nicht einmal zehn Jahren existiert die Idee, und doch haben schon über 400 Unternehmen – darunter Outdoor-Ausrüster Vaude, die Sparda Bank München und die Tageszeitung taz – eine Gemeinwohl-Bilanz erstellt oder sind Mitglied der Gemeinwohl-Community, die sich im Verein Ecogood institutionalisiert hat.

Als nachhaltiges Wirtschaftsmodell empfohlen

Rückenwind gab es von der Europäischen Union und der schwarz-grünen Landesregierung in Baden-Württemberg. So hat Letztere in ihrem Koalitionsvertrag vom Mai 2016 festgehalten: „Mit einem Pilotprojekt Gemeinwohl-Bilanz wollen wir bei einem Unternehmen mit Landesbeteiligung dessen Wertschöpfung umfassend und transparent darstellen. Diese Erkenntnisse wird das Land privatwirtschaftlichen Betrieben, die dies wünschen, zur Verfügung stellen und so Unternehmen fördern, die ihr wirtschaftliches Handeln mit Hilfe einer Gemeinwohl-Bilanz neu ausrichten möchten.“ Mit Erfolg: Allein 16 Regionalgruppen, die vor Ort Menschen für die Gemeinwohl-Ökonomie begeistern sollen und Ansprechpartner sind, gibt es in Baden-Württemberg; so viele wie in keinem anderen Bundesland. Stuttgart und Mannheim gelten als Pioniere des nachhaltigen Wirtschaftens, vor allem städtische Betriebe gehen hier voran.

Doch auch über die Grenzen des deutschsprachigen Raumes hinaus hat sich die Idee einer Wirtschaft, die allen dient, verbreitet. Ländergruppen gibt es in vielen Staaten – von Schweden bis Portugal, von Großbritannien bis Kroatien. Seit 2014 sind in Europa zudem kapitalmarktorientierte Unternehmen zur Abgabe eines Corporate-Social-Responsibility-Berichts (kurz: CSR-Bericht) verpflichtet. 2017 ist die entsprechende EU-Richtlinie zur Berichtspflicht in die deutsche Gesetzgebung eingeflossen. Unternehmen mit mehr als 500 Mitarbeitenden sind danach verpflichtet, über ökologische und soziale Aspekte ihrer Tätigkeit sowie über Initiativen zur Bekämpfung von Korruption oder Maßnahmen zur Achtung der Menschenrechte zu berichten.

Nach welchen Standards – im Gesetz ist von „Rahmenwerken“ die Rede – sich die Unternehmen richten, ist ihnen überlassen. Gleichwohl müssen sie begründen, wenn sie kein Rahmenwerk benutzen. Schon 2015 hat der

Europäische Wirtschafts- und Sozialausschuss die Gemeinwohl-Ökonomie als nachhaltiges Wirtschaftsmodell für den sozialen Zusammenhalt und damit als mögliches Rahmenwerk empfohlen. Andere Modelle mit dem gleichen Ziel sind der Deutsche Nachhaltigkeitskodex oder die Global Reporting Initiative.

Das Stiftungshandeln durchleuchten

Die Spitalstiftung Konstanz ist mit derzeit 400 Mitarbeitenden nicht zur Abgabe eines solchen Berichts verpflichtet. Und doch hat sich Andreas Voß, Direktor von vier Pflegeheimen, einem ambulanten Pflegedienst, einer Tagespflege, Weinbergen, einem Wald sowie mehreren hundert Immobilien, darunter Apartments und Wohnungen für Beschäftigte, für diesen Weg entschieden. Voß: „Mitarbeiter sind unsere wertvollste Ressource, umso mehr in einer in der Lebenshaltung so teuren Region wie der am Bodensee. Und obwohl wir unseren Beschäftigten von der Betriebskita und regelmäßigen Massagen über Dienstwohnungen bis hin zu Beteiligungen schon viel bieten, kann uns die Gemeinwohl-Bilanz helfen, ein noch besserer Arbeitgeber zu werden.“

In einem internen Kick-Off wurden alle Mitarbeitenden über den neuen Weg informiert. Die verschiedenen Arbeitsgruppen setzen auf breite Beteiligung. Zudem, so Voß, kann die Gemeinwohl-Bilanz für eine verstärkte Vernetzung mit Dienstleistern aus der Region sorgen. „Sicher werden wir pragmatisch damit umgehen; weder wir noch unsere Bewohner können uns durchgehend den Wochenmarkt als Zulieferer leisten, doch auch hier werden wir genau hinschauen.“ Es ist ein bisschen so, als ob alle Bereiche des Stiftungshandelns mit einer starken Lampe durchleuchtet werden – gerade auch die etwas dunkleren und weniger frequentierten Ecken.

Ein gängiger Vorbehalt gegenüber der Gemeinwohl-Bilanz lautet, sie würde häufig gerade von Unternehmen praktiziert, die sie weniger nötig hätten, weil sie ohnehin schon eine nachhaltige Ausrichtung aufwiesen. Diese Argumentation ist auch Andreas Voß vertraut, der immer mal wieder hört: „Ihr gehört doch schon zu den Guten.“ Aber, so der Stiftungsdirektor, mit einer einmal eingeführten nachhaltigen Entwicklungsmaßnahme könne man sich nicht zufrieden geben, man dürfe „nicht stehen bleiben.“

Randthema im Stiftungswesen

In der Kritik steht auch Gemeinwohl-Inspirator und Attac-Mitbegründer Christian Felber, der in Anspielung auf seine Arbeit als Tanzperformer zuweilen auch als Traumtänzer bezeichnet wird. Besonders die hohen Kosten, der bürokratische Aufwand und die angebliche Ineffizienz des von Felber vertretenen Konzeptes werden oft als problematische Punkte genannt.

Doch die Mahner sind leiser geworden – spätestens, seitdem eine Interviewstudie, erschienen in der Zeitschrift NachhaltigkeitsManagementForum 2018, zum Thema Gemeinwohl-Ökonomie zu dem Schluss kam: „Hinsichtlich der Kund*innenbindung und gewinnung sind die Aspekte der Schaffung von Transparenz und, damit verbunden, die Stärkung von Vertrauen sowie die Funktion der Gemeinwohl-Bilanz für die Sichtbarkeit des Unternehmens als zentrale Ergebnisse zu nennen.“

Ratschläge von Andreas Voß an Stiftungen, die ihre Werte nach dieser Methode prüfen wollen:

1. Fragen Sie sich: Ist die Gemeinwohl-Bilanz etwas für unsere Stiftung? Passt sie zu unserem Portfolio?
2. Machen Sie eine Kosten-Nutzen-Analyse. Denn gerade der finanzielle Aufwand für Berater und Audit beläuft sich schnell auf mehrere tausend Euro, und diesen Kosten sollte ein entsprechender Nutzen gegenüberstehen.
3. Sorgen Sie dafür, dass Ihre Kolleginnen und Kollegen hinter Ihnen stehen. Denn die Bilanzierung bindet Kräfte; es ist ein personeller Aufwand von vielen hundert Stunden.

Im Stiftungswesen ist die Gemeinwohl-Ökonomie gleichwohl ein Randthema; viele können mit dem Begriff wenig anfangen. Voß berichtet, bei einer stichprobenartigen Umfrage im Arbeitskreis Kommunales – der Plattform des Bundesverbandes Deutscher Stiftungen für kommunal verankerte Stiftungen – habe er überwiegend in fragende Gesichter geblickt. Nur vereinzelt finden sich Stiftungen unter den Anwendern oder Förderern der Gemeinwohl-Ökonomie: So hat die Deutsche Bundesstiftung Umwelt ein Projekt zur „modellhaften Umsetzung der Gemeinwohl-Bilanzierung als

zentrales Element des weiterentwickelten KMU-Nachhaltigkeitsmanagements“ unterstützt. Auch die Bürgerstiftung Pfalz, die mit ihrem Naturhotel Keysermühle das externe Audit vollzog, oder die Schweisfurth Stiftung, die einen Einsteigerbericht erstellte, haben bereits Erfahrungen mit der Bilanzmethode gemacht.

Ob Gemeinwohl-Ökonomie oder ein anderes Rahmenwerk – für Stiftungen, besonders wenn sie als Sozialunternehmen tätig sind, bietet sich darüber die Möglichkeit, neben der Fördertätigkeit auch das eigene Handeln als Arbeitgeber, Vermögensverwalter, Auftraggeber etc. ganzheitlich ökologisch, sozial und ethisch auszurichten.

Über die Autorinnen und Autoren

Katrin Kowark ist studierte Kulturjournalistin (Universität der Künste, Berlin) und Kulturmanagerin (University of Applied Sciences, Zittau/Görlitz). Momentan ist sie im Rahmen eines Personalaustauschs in der Abteilung Kultur und Kommunikation des Auswärtigen Amts für den Strategischen Dialog zwischen Stiftungen und Amt tätig. Zuvor war sie Pressesprecherin und Co-Chefin vom Dienst im Newsroom des Bundesverbandes Deutscher Stiftungen. Im Verband hat sie zudem neun Jahre den Arbeitskreis der sozialen Stiftungen koordiniert.

Dr. Burkhard Küstermann ist Professor für das Recht des Sozialwesens an der BTU Cottbus-Senftenberg. Seit 2005 arbeitet er im gemeinnützigen Bereich und war unter anderem Leiter der Initiative Bürgerstiftungen, stellvertretender Generalsekretär des Bundesverbandes Deutscher Stiftungen und Geschäftsführer des Verbandes Deutscher Wohltätigkeitsstiftungen. Der promovierte Jurist engagiert sich zudem freiberuflich als Berater Mediator und Coach für gemeinnützige Organisationen.

Dr. Verena Staats ist Rechtsanwältin, leitet als Mitglied der Geschäftsleitung das Justizariat des Bundesverbandes Deutscher Stiftungen e.V. und ist zugleich Geschäftsführerin des Verbandes Deutscher Wohltätigkeitsstiftungen e.V. Sie arbeitet seit 2009 für den gemeinnützigen Sektor und berät Stiftenden, Stiftungen und gemeinnützige Organisationen zu stiftungs- und gemeinnützigkeitsrechtlichen Fragenstellungen. Daneben verantwortet sie rechtspolitische Reformprozesse. Ab April 2019 wird Staats für die Kanzlei P+P Pöllath + Partners als Rechtsanwältin tätig sein.

