

Brauchen wir ein Steuergeheimnis für gemeinnützige Organisationen?

- A. Der Zusammenhang zwischen steuerlichem Gemeinnützigkeitsrecht, Transparenz und staatlichen Prüfungs- und Kontrollrechten
- B. Die Kontrolle der Gemeinnützigkeit durch die Finanzverwaltung
 - I. Die Voraussetzungen für den Gemeinnützigkeitsstatus als Gegenstand der Prüfung und Kontrolle
 - II. Der doppelte Ansatzpunkt der Prüfung
 - III. Buchführungs-, Rechnungslegungs- und Aufzeichnungspflichten als formelle Anknüpfungspunkte für die Prüfung der tatsächlichen Geschäftsführung und das System der finanzbehördlichen Prüfung
- C. Die Kontrolle durch Rechnungshöfe
 - I. Die Kompetenz der Rechnungshöfe zur Prüfung Privater (insbesondere von Einrichtungen der freien Wohlfahrtspflege und kirchlicher Einrichtungen)
 - 1. Die Rechtsgrundlagen
 - 2. Die Abgrenzung zur allgemeinen Stiftungsaufsicht und zur Prüfung der Finanzverwaltung im Rahmen des Gemeinnützigkeitsrechts
 - II. Der Prüfungsgegenstand der Rechnungshofkontrolle
 - III. Der Prüfungsumfang und seine verfassungsrechtlichen Grenzen
- D. Brauchen wir ein Steuergeheimnis für gemeinnützige Organisationen?
 - I. Die Defizite des bisher dargestellten Prüfungs- und Kontrollinstrumentariums
 - II. Die einfachgesetzliche Ausprägung und die verfassungsrechtlichen Grundlagen des Steuergeheimnisses in ihren Auswirkungen auf hiesige Fragestellung
 - 1. § 30 AO
 - 2. Das Grundrecht auf informationelle Selbstbestimmung
 - a) Verringerte Schutzbedürftigkeit gemeinnütziger Organisationen mangels personalen Substrats
 - b) Verringerte Schutzbedürftigkeit gemeinnütziger Organisationen mangels Wettbewerbsteilnahme
 - 3. Das Problem des Drittschutzes, insbesondere von Spendern
- E. Zusammenfassung und Ausblick

A. Der Zusammenhang zwischen steuerlichem Gemeinnützigkeitsrecht, Transparenz und staatlichen Prüfungs- und Kontrollrechten

Die Bindung an die strengen Anforderungen des Gemeinnützigkeitsrechts und – dem korrespondierend - die staatlichen Prüfungs- und Kontrollmöglichkeiten werden als Preis für die Vorteile aus diesem Status gewertet¹. Damit ist ein Legitimationszusammenhang im geltenden Recht angesprochen²: Wenn der Staat über die Steuervergünstigungen der Gemeinnützigkeit bestimmte Organisationen subventioniert, so wird dies letztlich auf alle Steuerpflichtigen „umgelegt“. Um das gleiche Steueraufkommen insgesamt zu erzielen, tragen die nicht gemeinnützig Agierenden eine höhere Abgabenlast³. Da wird die Steuergleichheit als die sowohl ethisch, politisch wie auch verfassungsrechtlich maßgebliche Legitimationsgrundlage der Steuer⁴ durchbrochen, eine strenge Prüfung der Einhaltung der Regeln des Gemeinnützigkeitsrechts erscheint nicht nur plausibel, sondern zwingend. Seit dem Zinsbesteuerungsurteil fordert das Bundesverfassungsgericht nicht nur normative Steuergleichheit, sondern auch Gleichheit im tatsächlichen Belastungserfolg⁵; dies bezieht die Steuererhebung und damit letztlich auch die Kontroll- und Prüfungstätigkeiten der Finanzämter in diesen Legitimationstrang mit ein⁶. Neben der Berührung der Lastengleichheit fordert die Haushaltsflüchtigkeit der gemeinnützigen Steuervergünstigungen in Form von Verschonungssubventionen⁷ und die da-

¹ J. Thiel, Die gemeinnützige GmbH, GmbHR 1997, 10 (11); J. Buchna/H. Koopmann, Die Prüfung gemeinnütziger Körperschaften, StBp. 1998, 225; Überblick über die Vorteile aus dem Gemeinnützigkeitsstatus bei S. Schauhoff, in: ders. (Hrsg.), Handbuch des Gemeinnützigkeitsrechts, 2000, Einleitung, Rdnr. 46 ff.; H. Weber-Grellet, Steuern im modernen Verfassungsstaat, 2001, S. 257 ff.

² Vgl. auch Schauhoff (Fn. 1), Rdnr. 41.

³ Vgl. K. Tipke, Die Steuerrechtsordnung, Bd. 3, 1993, S. 1395: „Im Steuerrecht bedeutet die rechtliche Privilegierung der einen die rechtliche Diskriminierung der anderen.“

⁴ J. Isensee, Gemeinwohl und Bürgersinn im Steuerstaat des Grundgesetzes, FS Dürig, 1990, S. 33 (42 ff.); ders./B. Knobbe-Keuk, Reform des Gemeinnützigkeits- und Spendenrechts – Alternativentwurf und Begründung (Sondervotum zum Mehrheitsgutachten der Unabhängigen Sachverständigenkommission zur Prüfung des Gemeinnützigkeits- und Spendenrechts), Schriftenreihe des BMF 40, 1988, S. 331 (397); allgemein zur Lastengleichheit K. Vogel/C. Waldhoff, in: Dolzer/Vogel/Graßhoff (Hrsg.), Bonner Kommentar zum Grundgesetz, Loseblattsammlung, Stand: 105. Lieferung 2003, Vorb. zu Art. 104a-115, Rdnr. 500 ff.; Weber-Grellet (Fn. 1), S. 32 ff. (36), 190.

⁵ BVerfGE 84, 239 (268 ff.); dazu die Urteils-Anmerkung von M. Rodi, Verfassungskonforme Besteuerung von Kapitalerträgen, NJW 1991, 2865.

⁶ Vgl. im Ansatz zu dem Zusammenhang zwischen Durchbrechung des Steuergeheimnisses und der Gleichmäßigkeit der Besteuerung bereits R. Geissler, Das Steuergeheimnis im Widerstreit mit anderen Rechtsgütern, Diss. iur. Heidelberg 1968, S. 99 ff.

⁷ Zur entsprechenden Diskussion um die Erstreckung des Subventionsbegriffs statt anderer vgl. m.w.N. M. Rodi, Die Subventionsrechtsordnung, 2000, S. 43 ff. (47 f.), 657 ff.; ferner K. Tipke/J. Lang, Steuerrecht, 17. Aufl. 2002, § 19. Der Einordnung der gemeinnützigkeitsrechtlichen Steuervergünstigungen als (ökonomische) Subventionen steht nicht entgegen, dass etwa der Stifter zunächst selbst sein Vermögen für einen i.w.S. „öffentlichen Zweck“ hingibt, denn es geht an dieser Stelle um die steuerliche Behandlung der weiteren Verwendung dieses Vermögens. Allgemein zu möglichen Gemengelagen zwischen altruistischen und egoistischen Zwecken und Zielen bei der Schaffung gemeinnütziger Stiftungen aus ökonomischer Sicht H. Jansen/R. Gröning, Nützt die steuerliche Förderung gemeinnütziger Stiftungen der Allgemeinheit, ohne die Erben zu benachteiligen, StuW 2003, 140 (143 f.).

durch verringerte parlamentarische Kontrolle⁸ Kompensation⁹. Als Nachteile des Steuerheimnisses im Gemeinnützigkeitssektor zeigen sich „der weitgehende Ausfall der Kontrolle über die Verwaltung durch das Parlament, die Öffentlichkeit und die privaten Konkurrenten. Damit aktualisieren sich antinomische Interessen, die ihrerseits weithin den Schutz der Verfassung genießen. Das gilt für die Kontrollrechte des Parlaments. Es kann sein Enquêterecht nur ausüben, wenn es über angemessene Informationen verfügt. Die Notwendigkeit der parlamentarischen Kontrolle ergibt sich im besonderen Maße deshalb, weil das Gemeinnützigkeitsrecht Privilegien gegenüber der allgemeinen steuerrechtlichen Situation entbindet, die gesetzlichen Vorgaben relativ weitmaschig und dehnbar, die Gefahren sachfremder, politischer Einflüsse auf die Finanzverwaltung besonders groß sind.“¹⁰

Angesichts der spezifischen Gefahren, denen gemeinnützige Tätigkeiten und insbesondere die sich dieser Aufgabe widmenden Organisationen unterliegen¹¹, wird unter Berufung auf die Steuervergünstigungen jenseits des geltenden Rechts auch ein rechtspolitischer Zusammenhang zu dem Postulat gesteigerter Publizität hergestellt¹². In den Worten *Peter Hommelhoffs*: „Der rechtspolitische Ansatz für eine öffentliche Rechnungslegung nicht gewerblicher Stiftungen liegt an anderer Stelle: Wer für die Verfolgung bestimmter (in §§ 51 ff. AO näher umrissener) Zwecke Privilegien in Anspruch nimmt, die ihm die Allgemeinheit gewährt, der muß konsequent gegenüber der Allgemeinheit Rechenschaft darüber ablegen, daß er zweckbezogen und zweckerfüllend gewirtschaftet, insbesondere sein Vermögen und dessen Erträge für die privilegierten Zwecke erfolgreich eingesetzt hat.“¹³ Der rechtspolitische Zusammenhang besteht darin, daß es legitim erscheint, der Allgemeinheit als „Repräsentant“ der Steuerpflich-

⁸ *Isensee* (Fn. 4), S. 46.

⁹ Zum vielschichtigen System der Finanzkontrolle im weiteren Sinne im geltenden Recht vgl. *G. Kisker*, Staatshaushalt, in: *Isensee/Kirchhof* (Hrsg.), Handbuch des Staatsrechts der Bundesrepublik Deutschland, Bd. 4, 1990, § 89, Rdnr. 90 ff.

¹⁰ Sondervotum (Fn. 4), S. 397.

¹¹ *M. Lutter*, Zur Rechnungslegung und Publizität gemeinnütziger Spenden-Vereine, BB 1988, 489 f.; *R.E. Herzlinger*, Can Public Trust in Nonprofits and Governments Be Restored, Harvard Business Review on Nonprofits 1999, 1.

¹² Soweit ersichtlich zuerst von *K. Mühlhauser*, Publizität bei Stiftungen, Diss. iur. München 1970, S. 72 ff.; *R. Goerdeler*, Publizität der Rechnungslegung im Rückblick und Ausblick, FS Forster, 1992, S. 251; *W. R. Walz*, Stiftungsreform in Deutschland: Stiftungssteuerrecht, in: *Hopt/Reuter* (Hrsg.), Stiftungsrecht in Europa, 2001, S. 197 (212 ff.); *D. Mattheus*, Eckpfeiler einer stiftungsrechtlichen Publizität, DStR 2003, 254 (258); eine andere Parallele wird – etwa von *Lutter* (Fn. 11) – zur Publizitätspflicht der politischen Parteien nach dem Parteiengesetz gezogen.

¹³ Stiftungsrechtsreform in Europa, in: *Hopt/Reuter* (Hrsg.), Stiftungsrecht in Europa, 2001, S. 227 (229 f.); ebenso *Mattheus* (Fn. 12), 258 f.; allgemein zur Publizität gemeinnütziger Organisationen *Lutter* (Fn. 11); *Goerdeler* (Fn. 12), S. 249 ff.; Publizität der Rechnungslegung im Rückblick und Ausblick, FS Forster, 1992, S. 251; *European Foundation Centre*, Working with Foundations in Europe: Why and How?, January 2001, S. 3; *dies.*, Draft Fundamental Principles for a Foundation Model Statute, Brüssel, 31. Mai 2002, S. 6 (Ziff. 12); zur eingeschränkten stiftungsrechtlichen Publizität *Mühlhäuser* (Fn. 12); *C. Carstensen*, Vermögensverwaltung, Vermögenserhaltung und Rechnungslegung gemeinnütziger Stiftungen, 2. Aufl. 1996, S. 80 ff.

tigen Informationsrechte zuzugestehen und nicht nur einem – wie auch immer abgegrenzten Behörden- oder Personenkreis.

Ausführlicher thematisiert wurde die Relativierung des Steuergeheimnisses bei gemeinnützigen Körperschaften zuerst von *Josef Isensee* und *Brigitte Knobbe-Keuk* in ihrem Sondervotum zum Gutachten der Unabhängigen Sachverständigenkommission zur Prüfung des Gemeinnützigkeits- und Spendenrechts 1988¹⁴. *Klaus Tipke* hat den Gedanken verallgemeinert und die aus seiner Sicht zu „singulär-kasuistischen“ Vorschläge dieses Sondervotums zu einer allgemeinen Neujustierung der Geheimhaltung in der Besteuerung aufgegriffen¹⁵. Unabhängig von den Fragen der Gemeinnützigkeit ist in diesem Zusammenhang die Generalkritik *Walter Leisners* im Rahmen seiner Analyse des Steuerstaates als Gleichheitsstaat mit einem Frontalangriff auf das Steuergeheimnis als Informations- und Kontrollbremse zu erwähnen¹⁶: „Der Steuerstaat wirkt nicht nur egalisierend, er bewirkt dies durch Gleichheit, in der besonderen Form der Atomisierung der Bürgerschaft: Er schafft die Gleichheit der Isolierten. Die Steuerforderung richtet sich an den Einzelnen, wenn auch in voller Gleichheit, geht stets auf seine unauswechselbare Lage ein. Vergleiche ziehen und damit Gleichheit herstellen oder korrigieren – dies ist ein Monopol der Steuerverwaltung, welche allein die verschiedenen Daten hat; der Bürger genießt jenes Steuergeheimnis, das seine Freiheit sichern soll, er ist in ihm aber auch eingesperrt: Von den anderen isoliert, die ebenfalls, ihm gegenüber, das Steuergeheimnis geltend machen werden, kann er den eigentlichen Gleichheitsdialog nicht führen, die Egalitätsargumente nicht bringen. So wirkt sich das vielgepriesene Steuergeheimnis ... sogar als ein Herrschaftsinstrument aus, es wendet sich gegen den Bürger. Deshalb schon braucht die Staatsgewalt keinen allzu großen Widerstand der Bürger im Namen der Gleichheit zu befürchten ... weil und solange es dieses Steuergeheimnis noch gibt.“ Solche Fundamentalkritik ist zwar noch die große Ausnahme, aus praktischen Anlässen - etwa der Beratungspraxis - sucht die Steuerrechtslehre zumeist geradezu gegenteilig das Steuergeheimnis zu stärken und auszudehnen. Gleichwohl geht der Zug der Zeit in die entgegengesetzte Richtung: Die Steuergesetzentwürfe von *Paul Kirchhof* sind teilweise von der Idee getragen, durch stärkere Transparenz mittels Offenlegungs- und Mitteilungspflichten (etwa bei Kapitaleinkünften) die Steuerbasis zu verbreitern um die Steuersätze dann aufkommensneutral absenken und das Steuerrecht vereinfachen zu können¹⁷. Hinter solchen Überlegungen steckt regelmäßig die zutreffen-

¹⁴ Schriftenreihe des BMF 40, 1988, S. 331 (395 ff.).

¹⁵ Die Steuerrechtsordnung, Bd. 1, 2. Aufl. 2000, S. 221.

¹⁶ Der Gleichheitsstaat, 1980, S. 169.

¹⁷ Vgl. aus dem „Karlsruher Entwurf“ Abschnitt IV (Begründung Allgemeiner Teil) Unterabschnitt IV letzter Punkt.

de Feststellung, intensive Kontrollen und zusätzliche Transparenz legitimierten sich in der Solidargemeinschaft der Steuerpflichtigen, da die Steuern, die die einen hinterziehen (oder von denen sie legalerweise verschont bleiben), die anderen zusätzlich aufbringen müssen¹⁸.

Zurück zu unserer engeren Fragestellung: Ein allgemeiner Zusammenhang zwischen steuerlichen Privilegien und Publizität wird von anderen bestritten: „Allein der Umstand, dass dem Stifter im Rahmen der Errichtung der Stiftung steuerliche Vorteile – wie sie auch in anderen Lebensbereichen ohne eine damit verknüpfte Publizitätspflicht hinsichtlich persönlicher Daten gewährt werden – zugute kommen, rechtfertigt nicht ohne weiteres die Offenlegung stiftungsbezogener Informationen.“¹⁹ Letztlich wird also der Umstand, daß aus *ökonomischer* Sicht das Gemeinnützigkeitsrecht Subventionscharakter besitzt mit dem Argument, dieses sei aus seiner *rechtlichen* Substanz nach Steuerrecht und die relevanten Daten träten in Steuerverfahren auf, gegen Modifikationen beim Steuergeheimnis gewendet²⁰. Die Mehrheitsmeinung der Sachverständigenkommission Gemeinnützigkeitsrecht hat so seinerzeit einen Antrag der SPD-Fraktion, das Steuergeheimnis gemeinnütziger Körperschaften zumindest zugunsten der gesetzgebenden Körperschaften zu lockern u.a. mit dem merkwürdigen Argument abgelehnt, damit würden keine Gründe des öffentlichen Interesses verfolgt²¹.

Eine ganz ähnliche Diskussion hat sich um die Prüfungsrechte der Rechnungshöfe bei Privaten, die Empfänger staatlicher Zuwendungen sind, entzündet²²: Während teilweise versucht wird, hier einen generellen Dispens von staatlicher Finanzkontrolle zu begründen²³, wird andererseits eine immanente Pflichtigkeit zur Publizität hergeleitet, die Offenlegungs- und Rechenschaftspflichten legitimiert²⁴.

¹⁸ Tipke (Fn. 15), S. 219.

¹⁹ B. Andrick/J. Suerbaum, Das Gesetz zur Modernisierung des Stiftungsrechts, NJW 2002, 2905 (2909).

²⁰ Vgl. Isensee/Knobbe-Keuk (Fn. 4), S. 395.

²¹ Gutachten der Unabhängigen Sachverständigenkommission zur Prüfung des Gemeinnützigkeits- und Spendenrechts, 1988, S. 226

²² K.-A. Schwarz, in: von Mangoldt/Klein/Starck, Das Bonner Grundgesetz. Kommentar, Bd. 3, 4. Aufl. 2001, Art. 114, Rdnr. 103.

²³ W. Leisner, Staatliche Rechnungsprüfung Privater, 1990; *ders.*, Staatliche Rechnungsprüfung kirchlicher Einrichtungen, 1991; dagegen T. Puhl, Budgetflucht und Haushaltsverfassung, 1996, S. 428.

²⁴ Vgl. BVerwGE 74, 58 (61); generell – nicht auf die Rechnungsprüfung beschränkt – zu der Beeinflussung der Beurteilung von Freiheitseingriffen bei privaten Trägern durch deren Eingliederung in ein letztlich staatlich getragenes Leistungs- und Finanzierungssystem als „normative Vorprägung“ von deren Freiheitsbereich P. Lerche/C. Degenhart, Verfassungsfragen einer Neuordnung der Krankenhausfinanzierung, in: dies./Isensee, Krankenhausfinanzierung in Selbstverwaltung, 1990, S. 11 (35 f.): „Je stärker jedoch privatautonome Grundrechtsbetätigung ... in Beziehung zu rechtlich geschützten Positionen Dritter und Belangen der Allgemeinheit tritt, je stärker sie sich in der Sozialsphäre verwirklicht, desto weitergehende Pflichtenbindungen können vom Gesetzgeber statuiert werden.“; C. Degenhart, Kontrolle der Verwaltung durch Rechnungshöfe, VVDStRL 55 (1996), S. 190 (221).

Die folgenden Überlegungen wollen ausgehend von den bestehenden (steuer- und finanzrechtlichen) Prüfungs- und Kontrollmöglichkeiten gemeinnützigen Organisationen gegenüber dem angedeuteten rechtspolitischen Legitimationszusammenhang nachspüren und dabei insbesondere die verfassungsrechtlichen Grenzen erweiterter Publizitätspflichten und Kontrollmöglichkeiten ausloten. Es geht – um Mißverständnisse von vornherein zu vermeiden – hier nicht allein um eine Relativierung des Steuergeheimnisses im technischen Sinn (§ 30 AO)²⁵. In der rechtspolitischen Diskussion wird auch nicht gefordert, die für erforderlich gehaltenen Überwachungsaufgaben auf die Finanzämter zu übertragen²⁶. Ausländische Vorbilder – sofern dort überhaupt ein ähnlich rigides Steuergeheimnis gepflegt wird²⁷ - legen jedoch den Blick auf den Konnex zwischen Gemeinnützigkeitsrecht und Publizität nahe: In den USA etwa wird eine gewisse Publizität gemeinnütziger privater Stiftungen durch die Offenlegung der jährlichen Einkommensteuererklärung erzielt²⁸.

B. Die Kontrolle der Gemeinnützigkeit durch die Finanzverwaltung

I. Die Voraussetzungen für den Gemeinnützigkeitsstatus als Gegenstand der Prüfung und Kontrolle

In unserem Zusammenhang geht es ausschließlich um die staatliche, d.h. eine externe und hoheitliche Prüfung von gemeinnützigen Organisationen²⁹. Daraus ergibt sich der Prüfungsgegenstand: Die Finanzverwaltung prüft vorrangig die Einhaltung der Voraussetzungen des steuerlichen Gemeinnützigkeitsrecht, d.h. der §§ 51 ff. AO³⁰. Darüber hinaus kann es im Rahmen der Kontrolle des Vorliegens der Voraussetzungen des Status der Gemeinnützigkeit zur Überprüfung der allgemeinen Rechtskonformität der Tätigkeiten der Körperschaft kommen, denn eine Organisation, die der Rechtsordnung zuwider handelt, kann diesen privilegierten Status nicht erhalten bzw. behalten³¹.

²⁵ Die engen Grenzen der Offenbarungsmöglichkeiten nach § 30 Abs. 4 AO kommen hier regelmäßig nicht in Betracht, vgl. *Lutter* (Fn. 11), 494.

²⁶ *J. Schulze-Osterloh*, Steuerliche Aspekte der Gemeinnützigkeit, in: Borgmann/Quade (Hrsg.), Stichwort Spendenwesen, 1982, S. 128 (139).

²⁷ Vgl. den Rechtsvergleich bei *Tipke* (Fn. 15), S. 213 ff. und unten bei Fn. 98.

²⁸ Form 990-PF; vgl. dazu etwa *Goerdeler* (Fn. 12), S. 250 mit Fn. 60; kritisch zur Wirksamkeit dieser Offenlegung jedoch *Herzlinger* (Fn. 11), S. 11.

²⁹ Zur Diskussion um die Prüfung durch Wirtschaftsprüfer vgl. *M. Heinemann*, Die Prüfung der Stiftung, in: IDW (Hrsg.), Stiftungen, 1997, S. 127; für einen speziellen Bereich *G. Minz/W. Stuirbrink*, Rechnungslegung und Prüfung kirchlicher Einrichtungen, Wpg. 1993, 170; zum Konnex zur Prüfung durch die Finanzverwaltung *P. Lex*, Rechnungslegung und Prüfung aus Sicht der Stiftung, ebd., S. 153 (159); für einen speziellen Fall *G. Minz/W. Stuirbrink*, Rechnungslegung und Prüfung kirchlicher Einrichtungen, WPg. 1993, 170.

³⁰ Zu diesen im Überblick *J. Schulze-Osterloh* (Fn. 26), S. 128; *Tipke/Lang* (Fn. 7), § 20.

³¹ BFHE 175, 484 = BStBl. 1995 II, 134; BFH, DSStR 2002, 166.

II. Der doppelte Ansatzpunkt der Prüfung

Die finanzbehördliche Prüfung bezieht sich zum einen auf die Gründungsphase der gemeinnützigen Organisation, sofern es um die Prüfung der Satzung geht; im Lauf der Tätigkeit der Körperschaft treten weitere Prüfungen und Kontrollen hinzu³². Ein gesondertes förmliches, durch einen Bescheid abschließendes Anerkennungsverfahren hinsichtlich der Voraussetzungen der Gemeinnützigkeit existiert dabei nicht³³. Insofern ist der potentiell Steuerpflichtige auf das (erste) steuerliche Veranlagungsverfahren verwiesen³⁴.

Die §§ 59 f. AO stellen *Anforderungen an die Satzung*, das Stiftungsgeschäft oder die „Verfassung“ der Organisation. In diesem Zusammenhang geht es ausschließlich um die (insofern formelle) Prüfung der normativen, d.h. der vertraglichen Voraussetzungen für den angestrebten steuerlichen Status. Nach § 63 AO muß auch die *tatsächliche Geschäftsführung* der Körperschaft „auf die ausschließliche und unmittelbare Erfüllung der steuerbegünstigten Zwecke gerichtet sein und den Bestimmungen entsprechen, die die Satzung über die Voraussetzungen für Steuervergünstigungen enthält“³⁵. Diese Voraussetzungen müssen für den gesamten Veranlagungs- oder Bemessungszeitraum erfüllt sein. Als besondere Prüfungsart kommt auch gemeinnützigen Organisationen gegenüber die Außenprüfung nach § 193 Abs. 2 Nr. 2 AO in Betracht³⁶. Der Bundesfinanzhof hat in einer grundlegenden Entscheidung festgestellt, dass die wirtschaftsverwaltungs- und stiftungsrechtlichen Aufsichtsformen eine solche Prüfung wegen ihrer grundsätzlich anderen Ziel- und Zwecksetzung nicht ausschließen oder ersetzen können³⁷. Der Steuerfall kann in einer solchen Außenprüfung insgesamt überprüft werden³⁸, eines besonderen Hinweises auf die Überprüfung der Voraussetzungen der Gemeinnützigkeit

³² Vgl. auch *F.-C. Furche*, Die Kontrolle der Finanzen spendenfinanzierter caritativer Vereine, Diss. iur. Bonn 1988, S. 35 ff.; *R. Multrus*, Steuerpraxis im Verein, 4. Aufl. 2001, S. 40 ff.

³³ *H.-G. Reuber*, Die Besteuerung der Vereine, Loseblattsammlung, Stand: 61. Lfg. März 2003, S. 48/8/5.

³⁴ *R. Pöllath*, in: Seifart/von Campenhausen (Hrsg.), Handbuch des Stiftungsrechts, 2. Aufl. 1999, § 43 (Gemeinnützige, mildtätige und kirchliche Stiftungen), Rdnr. 104 ff.

³⁵ Vgl. zu den Einzelheiten *P. Fischer*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, Abgabenordnung. Finanzgerichtsordnung. Kommentar, Loseblattsammlung, Stand: 177. Lfg. Juni 2003, § 63 AO; *K. Tipke*, in: Tipke/Kruse, Abgabenordnung. Finanzgerichtsordnung. Kommentar, Loseblattsammlung, Stand: 101. Lfg. August 2003, § 63 AO; *Uterhark*, in: Schwarz, Kommentar zur Abgabenordnung, Loseblattsammlung, Stand: 104. Lfg. Juni 2003, § 63; *J. Buchna*, Gemeinnützigkeit im Steuerrecht, 8. Aufl. 2003, S. 188 ff.

³⁶ *N. Meier*, die Prüfung der „materiellen Satzungsmaßigkeit“ eines gemeinnützigen Vereins – neues Aufgabenfeld für den Außenprüfer? StBPg. 1986, 186; *H. Reiffs*, Außenprüfung bei gemeinnützigen Vereinen, StBPg. 1991, 205; *Pöllath* (Fn. 33), Rdnr. 108. Gibt es konkrete Anhaltspunkte für eine gewerbliche Betätigung einer gemeinnützigen Körperschaft, kommt auch eine Außenprüfung nach § 193 Abs. 1 AO in Betracht, FG Köln, EFG 2000, 910 – rkr.

³⁷ BFH, BStBl. 1977 II, 875.

³⁸ BFH, BStBl. 1977 II, 875.

bedarf es nicht³⁹. Gleichwohl spielt die Außenprüfung gegenüber gemeinnützigen Körperschaften in der Praxis keine bedeutende Rolle⁴⁰.

III. Buchführungs-, Rechnungslegungs- und Aufzeichnungspflichten als formelle Anknüpfungspunkte für die Prüfung der tatsächlichen Geschäftsführung und das System der finanzbehördlichen Prüfung

Anknüpfungspunkt und damit Voraussetzung für die finanzbehördliche Prüfung der laufenden Tätigkeit gemeinnütziger Körperschaften sind deren Aufzeichnungen⁴¹. § 63 Abs. 3 AO normiert, dass die gemeinnützige Organisation den Nachweis zu führen hat, dass ihre tatsächliche Geschäftsführung den rechtlichen Anforderungen, d.h. denjenigen von § 63 Abs. 1 AO, entspricht. Diese Dokumentation soll „durch ordnungsgemäße Aufzeichnungen über ihre Einnahmen und Ausgaben“ geschehen. Das ist zunächst ein Pauschalverweis auf die §§ 140 ff. AO⁴². Eine kaufmännische Buchführungspflicht ergibt sich allerdings nur, wenn diese spezialgesetzlich (insbesondere rechtsformabhängig) angeordnet ist oder wenn die Voraussetzungen von § 141 AO vorliegen⁴³.

Die gemeinnützige Körperschaft unterliegt grundsätzlich der Steuererklärungspflicht nach §§ 149 ff. AO i.V.m. den Einzelsteuergesetzen⁴⁴. Das zuständige Finanzamt kann jedoch von der jährlichen Aufforderung zur Abgabe dieser Erklärung absehen. Der Ausführungserlaß zur Abgabenordnung (Nr. 7 zu § 59 AO) regt als Sollvorschrift einen dreijährigen Prüfungsrythmus für die Finanzverwaltung an. Sind die Voraussetzungen erfüllt wird ein rechtsverbindlicher Freistellungsbescheid erteilt. Dieser bezieht sich ausschließlich auf den betreffenden Veranlagungszeitraum und gewährt damit keinen weitergehenden Vertrauensschutz⁴⁵.

Bei unternehmerischer Tätigkeit im Sinne des Umsatzsteuergesetzes gelten die Aufzeichnungspflichten nach § 22 UStG; diese Pflicht wird ggf. bereits durch vorhandene Buchführung erfüllt⁴⁶.

³⁹ FG Rheinland-Pfalz, EFG 1985, 158 (rkr.).

⁴⁰ „KTK“, Zur Prüfung gemeinnütziger Vereine, FR 1985, 612.

⁴¹ Vgl. bereits BFH, BStBl. 1954 III, 324 (326).

⁴² Buchna/Koopmann (Fn. 1), 226 f.

⁴³ Buchna/Koopmann (Fn. 1), 227; A. Galli, Die Rechnungslegung nichtwirtschaftlicher gemeinnütziger Vereine, DStR 1998, 263 (266 ff.); vgl. zu weitergehenden, v.a. zivil- und stiftungsrechtlichen Pflichten auch C. Hoppen, in: Schaufhoff (Hrsg.), Handbuch der Gemeinnützigkeit, 2000, § 10; H. Berndt, Stiftung und Unternehmen, 7. Aufl. 2003, Rdnr. 411 ff.

⁴⁴ Buchna/Koopmann (Fn. 1), 225 f.

⁴⁵ Dazu m.w.N. C. Waldhoff, Vertrauensschutz im Steuerrechtsverhältnis, in: Pezzer (Hrsg.), Vertrauensschutz im Steuerrecht, 2004 (im Erscheinen).

⁴⁶ M. Orth, Rechnungslegung der Nonprofit-Organisation, FS Rädler, 1999, S. 457 (479); Buchna/Koopmann (Fn. 1), 228.

Besondere Probleme wirft das *Gebot zeitnaher Mittelverwendung* auf⁴⁷. Dieses wurde früher als ungeschriebene Anforderung neben den Geboten der ausschließlichen und der unmittelbaren Mittelverwendung gesehen, inzwischen ist es in § 55 Abs. 1 Nr. 5 AO festgeschrieben. Sofern die zeitnahe Mittelverwendung nicht bereits aus den bisher geschilderten Aufzeichnungen lückenlos nachweisbar ist, ist sie durch eine gesonderte Mittelverwendungsrechnung zu dokumentieren. Auf die komplizierten Einzelheiten ist an dieser Stelle nicht einzugehen. In der Praxis treten oft Schwierigkeiten mit unzulässig thesaurierten Mitteln auf⁴⁸. Um wegen der rigiden Rechtsfolgen⁴⁹ hier eine gewisse Flexibilität zu erreichen und zu vernünftigen Ergebnissen zu gelangen hat der Gesetzgeber durch das Kultur- und Stiftungsförderungsgesetz 1990 § 63 Abs. 4 AO eingefügt⁵⁰. Dem Finanzamt ist nun ein Ermessen eingeräumt, eine Frist zu setzen, um den Verstoß gegen das Postulat durch jetzt ordnungsgemäße Mittelverausgabung zu heilen⁵¹. Nach Ansicht der Finanzverwaltung sollte diese Frist zwei bis drei Jahre nicht übersteigen⁵². Stellt das Finanzamt eine langandauernde und planmäßige unzulässige Mittelthesaurierung fest, ist es für die Finanzverwaltung nicht ermessenfehlerhaft, von dieser Heilungsmöglichkeit keinen Gebrauch zu machen und keine Frist zu setzen⁵³.

C. Die Kontrolle durch Rechnungshöfe

Die steuerrechtliche Kontrolle durch die Finanzämter wird in Einzelfällen durch eine finanzrechtliche Kontrolle durch Rechnungshöfe des Bundes oder der Länder überlagert und ergänzt⁵⁴. Die hiermit zusammenhängenden Rechtsprobleme wurden vor allem bei der Prüfung der Stiftung Volkswagenwerk virulent⁵⁵.

I. Die Kompetenz der Rechnungshöfe zur Prüfung Privater (insbesondere von Einrichtungen der freien Wohlfahrtspflege und kirchlicher Einrichtungen)

⁴⁷ Buchna/Koopmann (Fn. 1), 256 ff.; A. Kümpel, Anforderungen an die tatsächliche Geschäftsführung bei steuerbegünstigten (gemeinnützigen) Körperschaften, DStR 2001, 152 (153 f.).

⁴⁸ Buchna/Koopmann (Fn. 1), 259 f.

⁴⁹ Vgl. etwa Kümpel (Fn. 47), 157; zu den Rechtsfolgen bei Verstößen gegen Gemeinnützigkeitsvorschriften insgesamt H. Bott, in: Schauhoff (Hrsg.), Handbuch der Gemeinnützigkeit, 2000, § 9.

⁵⁰ J. Thiel/H. Eversberg, Gesetz zur steuerlichen Förderung von Kunst, Kultur und Stiftung sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften, DB 1991, 118 (126); Tipke (Fn. 35), Rdnr. 4.

⁵¹ Fischer (Fn. 35), Rdnr. 24; E.-M. Gersch, in: Klein, Abgabenordnung. Kommentar, 8. Aufl. 2003, § 63, Rdnr. 4.

⁵² So OFD Frankfurt, DStR 1993, 1144; Fischer (Fn. 35), Rdnr. 24.

⁵³ Thiel/Eversberg (Fn. 50), 126; ähnlich Tipke (Fn. 35), Rdnr. 4.

⁵⁴ Zu weiteren Kontrollmöglichkeiten – etwa nach Sammlungs-, Lotterie- oder Vereinsrecht – vgl. Furche (Fn. 32), S. 66 ff.

⁵⁵ Vgl. BVerwGE 74, 58; T. Oppermann, Zur Finanzkontrolle der Stiftung Volkswagenwerk, 1972; E. Heuer Zur Prüfungsbefugnis der Rechnungshöfe gegenüber der Stiftung Volkswagenwerk, DÖV 1986, 516.

1. Die Rechtsgrundlagen

Aufgabe der Rechnungshöfe ist die staatliche Finanzkontrolle, d.h. – wie Art. 114 Abs. 2 GG es ausdrückt – „die Rechnung sowie die Wirtschaftlichkeit und Ordnungsmäßigkeit der Haushalts- und Wirtschaftsführung“ werden testiert⁵⁶. Über den jeweiligen Haushalt, dessen Vollzug letztlich der Kontrollgegenstand ist, ist der Bezug zum Prüfungsadressaten hergestellt. Neben der unmittelbaren unterliegt – einfachgesetzlich angeordnet – auch die mittelbare Staatsverwaltung⁵⁷ in gewissem Rahmen der Kontrolle durch Rechnungshöfe. Im hiesigen Zusammenhang der Prüfung gemeinnütziger Organisationen geht es um die Kontrolle *Privater* durch Rechnungshöfe. Da dies nicht die grundgesetzlich vorgesehene Aufgabe der Rechnungshöfe ist⁵⁸, bedarf sie einer besonderen Legitimation⁵⁹. § 91 Abs. 1 Nr. 3 BHO gestattet die Prüfung von „Stellen außerhalb der Bundesverwaltung“, wenn sie „vom Bund Zuwendungen erhalten“⁶⁰. Nach § 91 Abs. 2 BHO erstreckt sich die Prüfung in diesen Fällen „auf die bestimmungsmäßige und wirtschaftliche Verwaltung und Verwendung. Bei Zuwendungen kann sie sich auch auf die sonstige Haushalts- und Wirtschaftsführung des Empfängers erstrecken, soweit es der Bundesrechnungshof für seine Prüfung für notwendig hält.“⁶¹ § 104 BHO enthält Regelungen zur Prüfung von juristischen Personen des Privatrechts. Der in unserem Zusammenhang relevante Fall ist Abs. 1 Nr. 1: Der Rechnungshof prüft die Haushalts- und Wirtschaftsführung der juristischen Personen des privaten Rechts, wenn sie auf Grund eines Gesetzes vom Bund Zuschüsse erhalten oder eine Garantieverpflichtung des Bundes gesetzlich begründet ist⁶². Die Prüfung Privater ist hier die Ergänzung zur Prüfung von staatlichen Verwaltungsstellen, welche die Zuwendungen verteilt haben⁶³. Der Konnex wird über den haushaltsmäßigen Bezug der von den privaten eingesetzten Mittel hergestellt⁶⁴.

⁵⁶ Zu dem in den Gesetzen nicht verwendeten Oberbegriff der Finanzkontrolle *K. Stern*, Das Staatsrecht der Bundesrepublik Deutschland, Bd. 2, 1980, S. 425.

⁵⁷ Vgl. *Degenhart* (Fn. 24), S. 215 f.; *M. Heintzen*, in: von Münch/Kunig (Hrsg.), Grundgesetz-Kommentar, Bd. 3, 5. Aufl. 2003, Art. 114, Rdnr. 32.

⁵⁸ Zu Recht betont *P.L. Rogge*, Staatliche Finanzkontrolle freier Wohlfahrtspflege, 2001, S. 27 ff., daß die Prüfung Privater nicht zum verfassungsunmittelbaren Prüfungsauftrag nach Art. 114 Abs. 2 Satz 1 GG zählt, sondern sich – in verfassungsrechtlichen Grenzen – als Ausführung des Gesetzesvorbehalts aus Art. 114 Abs. 2 Satz 3 GG darstellt; ähnlich BVerwGE 74, 58 (60 f.) – „Stiftung Volkswagenwerk“; wesentlich restriktiver *W. Leisner*, Rechnungsprüfung Privater (Fn. 23), S. 26 ff.

⁵⁹ *Kisker* (Fn. 9), Rdnr. 106; *Degenhart* (Fn. 24), S. 220 ff.

⁶⁰ Vgl. dazu die Begriffsbestimmung in § 23 BHO; vgl. etwa *Furche* (Fn. 32), S. 87 f.; *K. Lange*, Die Prüfung staatlicher Zuwendungen durch den Bundesrechnungshof, in: Zavelberg (Hrsg.), Die Kontrolle der Staatsfinanzen, 1989, S. 279.

⁶¹ Einzelheiten bei *Lange* (Fn. 60), S. 292 ff.; *Rogge* (Fn. 58), S. 150 ff.

⁶² Einzelheiten bei *Rogge* (Fn. 58), S. 203 ff.

⁶³ *Leisner*, Rechnungsprüfung Privater (Fn. 22), S. 96 ff., der letztlich die einfachgesetzliche Übertragung der §§ 91, 104 BHO für verfassungswidrig hält.

2. Die Abgrenzung zur allgemeinen Stiftungsaufsicht und zur Prüfung der Finanzverwaltung im Rahmen des Gemeinnützigkeitsrechts

Letztlich können sich drei staatliche Aufsichts- oder Prüfungsregime, die je eigenen Aufgaben, Maßstäben und damit Rationalitäten folgen, überlagern: Die landesrechtlich ausgestaltete allgemeine Stiftungsaufsicht⁶⁵, die Rechnungshofkontrolle und die steuerrechtliche Gemeinnützigkeitskontrolle⁶⁶. Die sich aus der nichtverbandsmäßigen Organisation der Stiftung legitimierende, mit Unterrichts- und Prüfungsrechten ausgestattete Stiftungsaufsicht zeigt sich – bei landesrechtlichen Unterschieden - als Rechtsaufsicht mit dem Zweck, die Einhaltung der Gesetze und der Stiftungssatzung durch die Stiftung sicherzustellen⁶⁷. Damit sind je unterschiedliche Rechnungslegungs- und Publizitätsvorschriften verbunden⁶⁸, ohne daß die Öffentlichkeit wirksam unterrichtet werden würde⁶⁹. Demgegenüber zielt die ohnehin nur einen Teil gemeinnütziger Organisationen erfassende Rechnungshofkontrolle auf die Prüfung der zweckentsprechenden Verwendung öffentlicher Zuwendungen⁷⁰.

II. Der Prüfungsmaßstab der Rechnungshofkontrolle

Die Maßstäbe der Rechnungshofprüfung, d.h. der öffentlichen Finanzkontrolle ergeben sich aus Art. 114 Abs. 2 GG⁷¹: Mit der Prüfung der „Wirtschaftlichkeit“ wird ein ökonomisches Prinzip zum verfassungsrechtlichen Bewertungsmaßstab erhoben⁷²: Entweder geht es um die bestmögliche Zielverwirklichung mit vorhandenen Mitteln (Maximalprinzip) oder um die Erreichung eines bestimmten Ziels mit geringstmöglichem Aufwand (Minimalprinzip). Die zu erreichenden Ziele selbst sind nicht Gegenstand der Rechnungshofkontrolle. „Wirtschaftlichkeit“ erweist sich so als Angemessenheit im Verhältnis von Kosten und Nutzen, d.h. als Postulat zur Sparsamkeit⁷³. Die „Ordnungsmäßigkeit“ der Haushalts- und Wirtschaftsfüh-

⁶⁴ BVerwGE 74, 58 (60 f.) – „Stiftung Volkswagenwerk“; *Degenhart* (Fn. 24), S. 220 ff.; *Heintzen* (Fn. 57), Rdnr. 33.

⁶⁵ Zu den landesspezifischen stiftungsrechtlichen Buchführungs- und Rechnungslegungspflichten und der Aufsicht darüber vgl. den Überblick bei *Berndt* (Fn. 43), Rdnr. 411 ff., 471 ff.

⁶⁶ Hinzutreten kann noch die (Abschluß-)Prüfung durch Wirtschaftsprüfer; vgl. zu diesem Nebeneinander etwa *R. Goerdeler*, Rechnungslegung und Prüfung im Gemeinnützigkeitsbereich, FS Moxter, 1994, S. 725 (732).

⁶⁷ *Carstensen* (Fn. 13), S. 31 ff.

⁶⁸ Vgl. die Übersicht bei *A. Schumacher*, Rechnungslegung von gemeinnützigen Stiftungen, Diss. rer. pol. Mainz 2001, S. 21 f.; *Hoppen* (Fn. 43); *Berndt* (Fn. 43), Rdnr. 411 ff.

⁶⁹ *Carstensen* (Fn. 13), S. 87.

⁷⁰ Zur Abgrenzung von Rechnungshofkontrolle und Stiftungsaufsicht auch *Oppermann* (Fn. 55), S. 100 ff.; ferner *Furche* (Fn. 32), S. 90 ff.

⁷¹ *Stern* (Fn. 56), S. 432 ff.; *Kisker* (Fn. 9), Rdnr. 110 ff.; *Degenhart* (Fn. 24), S. 207 ff.; *Schulze-Fielitz*, Kontrolle der Verwaltung durch Rechnungshöfe, VVDStRL 55 (1996), S. 231 (254 ff.); *Heintzen* (Fn. 57), Rdnr. 21 ff.; *Rogge* (Fn. 58), S. 64 ff.

⁷² *H.H. von Arnim*, Wirtschaftlichkeit als Kontrollmaßstab des Rechnungshofs, in: *Zavelberg* (Hrsg.), Die Kontrolle der Staatsfinanzen, 1989, S. 259; *Schwarz* (Fn. 22), Art. 114, Rdnr. 87.

⁷³ *Degenhart* (Fn. 24), S. 208.

nung betrifft demgegenüber die überkommene Rechnungsprüfung, d.h. sie orientiert sich an der Frage der Einhaltung der rechtlichen, insbesondere der haushaltsrechtlichen Vorschriften.

III. Der Prüfungsumfang und seine verfassungsrechtlichen Grenzen

Innerhalb der Staatsorganisation stellt sich die Rechnungshofkontrolle als Kompetenzfrage dar; die Prüfung Privater hat dagegen deren grundrechtliche Positionen zu beachten⁷⁴. Für ausnahmsweise grundrechtsberechtigte Körperschaften des öffentlichen Rechts ist dies bereichsspezifisch in Rechtsprechung und Literatur am Beispiel der Wissenschafts- und der Rundfunkfreiheit sowie des Selbstbestimmungsrechts im kirchlichen Bereich erörtert worden⁷⁵. Zwar entfallen derartige Grundrechtseingriffe nicht von vornherein durch die (satzungsmäßige) Einwilligung in die Rechnungsprüfung oder durch die Einbindung in ein staatliches Planungs- und Finanzierungssystem⁷⁶. Derart spezifische Grundrechtspositionen können von gemeinnützigen Körperschaften die der Rechnungshofkontrolle unterfallen jenseits der Privatautonomie kaum geltend gemacht werden⁷⁷. Die an der haushaltsgemäßen Mittelverwendung orientierte Prüfung legitimiert sich – wie einleitend bereits angedeutet – schon aus dem staatlichen Subventionierungsakt⁷⁸.

D. Brauchen wir ein Steuergeheimnis für gemeinnützige Organisationen?

I. Die Defizite des bisher dargestellten Prüfungs- und Kontrollinstrumentariums

Sowohl bei der Prüfung der Gemeinnützigkeitsvoraussetzungen durch die Finanzverwaltung als auch in den Fällen der Rechnungsprüfung durch Rechnungshöfe ist der Adressat dieser Kontrolltätigkeiten nicht die Öffentlichkeit. Im steuerrechtlichen Bereich steht das Steuerge-

⁷⁴ Die Unterscheidung verwischt sich dadurch, dass auch bei der Prüfung innerhalb der Staatsorganisation Grundrechtspositionen Dritter betroffen sein können, vgl. nur *Heintzen* (Fn. 57), Rdnr. 35.

⁷⁵ M.w.N. *Kisker* (Fn. 9), Rdnr. 118; *F. Ossenbühl*, Rundfunkfreiheit und Rechnungsprüfung, 1984; *P. Badura*, Rundfunkfreiheit und Finanzautonomie, 1986; *Leisner*, Rechnungsprüfung Privater (Fn. 23); *ders.*, Rechnungsprüfung kirchlicher Einrichtungen (Fn. 23); *W. Klappstein*, Rezension, *Die Verwaltung* 25 (1992), 115; *N. Stackmann*, Überlegungen zur Finanzkontrolle bei den Wohlfahrtsverbänden, *DVBl.* 1994, 383; *R. Mainusch*, Staatliche Rechnungsprüfung gegenüber kirchlichen Einrichtungen, *DVBl.* 1994, 736; *J. Delbrück*, Staatliche Finanzkontrolle und Freie Wohlfahrtsverbände, *ZevKR* 40 (1995), S. 21; *T. Brenner*, Staatliche Rechnungsprüfung gegenüber kirchlichen Einrichtungen, *NVwZ* 1995, 454; *Degenhart* (Fn. 24), S. 218 ff. zum Problem des Drittschutzes *H. Schäfer*, Zum Schutz Dritter bei der Rechnungsprüfung und der Berichterstattung der Rechnungshöfe, in: *FS Geiger zum 65. Geb.*, 1974, S. 623.

⁷⁶ *Rogge* (Fn. 58), S. 91 ff.

⁷⁷ Ausführlich und differenziert *Rogge* (Fn. 58), S. 95 ff.; teilweise weitergehend *Leisner*, Rechnungsprüfung Privater (Fn. 23) und *ders.*, Rechnungsprüfung kirchlicher Einrichtungen (Fn. 23); kritisch zu *Leisner* die *Klappstein* (Fn. 75).

⁷⁸ Siehe oben unter A.

heimnis nach § 30 AO entgegen, das keinerlei Differenzierungen nach dem Gemeinnützigkeitsstatus trifft⁷⁹. Die Frage einer „parlamentsunabhängigen Publizität“ der Rechnungshöfe ist umstritten⁸⁰. Zudem sind bei weitem nicht alle gemeinnützigen Körperschaften der Rechnungshofkontrolle zugänglich. Aber auch das (geltende) Steuerrecht und die Steuerverwaltung werden als Kontrollinstrumente zur Überwachung der gemeinnützigen Körperschaften von *Joachim Schulze-Osterloh* kritisch gesehen: „Das Steuerrecht der Gemeinnützigkeit läßt den gemeinnützigen Körperschaften einen recht weiten Spielraum in ihrer Geschäftsführung. Insbesondere können sie in weitem Umfang Reserven bilden, auch können sie ihre Tätigkeit ganz oder teilweise in den Dienst anderer gemeinnütziger Körperschaften stellen. Schließlich können sie Aktivitäten im Ausland entfalten, die vom Inland schwer zu beurteilen sind. In kritischen Bereichen ist daher nach der materiellen Rechtslage eine Kontrolle des Geschäftsgebarens mit Hilfe des Steuerrechts nicht möglich. Darüber hinaus verbietet die strenge Regelung des Steuergeheimnisses in § 30 AO in weitem Umfange eine Verwertung von Erkenntnissen, die sich aus dem Besteuerungsverfahren ergeben, für andere als steuerliche Zwecke. Auch wenn die Finanzverwaltung von bedenklichen Praktiken gemeinnütziger Körperschaften Kenntnis erlangen sollte, kann sie allenfalls die Voraussetzungen der Gemeinnützigkeit verneinen. ... Das Steuerrecht ist also kein geeignetes Instrument zur Kontrolle des Geschäftsgebarens der gemeinnützigen Körperschaften.“⁸¹ Die Sachverständigenkommission Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht hat den besonderen Verwaltungsaufwand und die geringe Effektivität der finanzamtlichen Prüfungen eruiert und folgende zusätzliche Gründe für die Publizitäts- und Kontrolldefizite herausgestellt: Neben den allgemeinen Vollzugsproblemen im Massenfallrecht Besteuerung werden die Vielzahl ressortfremder unbestimmter Rechtsbegriffe im Gemeinnützigkeitsrecht, die Kompliziertheit der entsprechenden Rechtsmaterie insgesamt und die spezifischen Probleme der Sachverhaltsermittlung, nicht zuletzt auf Grund der lückenhaften und aufgesplitterten Aufzeichnungspflichten der zu prüfenden Körperschaften sowie die spezifische Anfälligkeit für Billigkeitsmaßnahmen in diesem Bereich erwähnt⁸². Die Prüfungspraxis scheint nicht sonderlich streng zu sein, insbesondere Außenprüfungen werden wegen der eher geringen zu erwartenden steuerlichen Nachforderungen nur selten angeordnet⁸³. Zwischenbilanzierend läßt sich festhalten: Die drei Prüfungs- und Kontrollregime betreffen jeweils nur spezifische Teilfelder der Kontrolle gemeinnütziger Organisationen und er-

⁷⁹ *Isensee/Knobbe-Keuk* (Fn. 4), S. 395.

⁸⁰ Sehr restriktiv *W. Leisner*, Rechnungsprüfung Privater (Fn. 23), S. 63 ff.; großzügig *Degenhart* (Fn. 24), S. 224 ff.; *Schulze-Fielitz* (Fn. 71), S. 266 ff.; zu den Adressaten der Prüfungsergebnisse ferner *A. von Mutius*, Finanzkontrolle und Öffentlichkeit, in: *Zavelberg* (Hrsg.), *Die Kontrolle der Staatsfinanzen*, 1989, S. 305; *Kisker* (Fn. 9), Rdnr. 99; *Schwarz* (Fn. 22), Rdnr. 93 ff., 100, 105.

⁸¹ *Schulze-Osterloh* (Fn. 26), S. 138 f.; ähnlich *Furche* (Fn. 32), S. 65; *Lutter* (Fn. 11), S. 494.

⁸² Gutachten (Fn. 21), S. 51 f.

⁸³ *Meier* (Fn. 36), 186 f.; *Furche* (Fn. 32), S. 65 f.; Gutachten (Fn. 21), S. 52 f.; „KTK“ (Fn. 40), 612.

strecken sich zum Teil – rechtsform- und finanzierungsabhängig – auch nur auf einen Teil der involvierten Körperschaften. Keine der drei Kontrollmechanismen ist auf Information der Öffentlichkeit angelegt⁸⁴. Gegenseitige Information und gegenseitiger Austausch sind weitgehend gesetzlich untersagt. Die einleitend angesprochenen Probleme des non-profit-Sektors können so kaum bewältigt werden⁸⁵.

II. Die einfachgesetzliche Ausprägung und die verfassungsrechtlichen Grundlagen des Steuergeheimnisses in ihren Auswirkungen auf hiesige Fragestellung

1. § 30 AO

Das seinen historischen Ursprung nicht im grundrechtlich inspirierten Datenschutz des Bürgers⁸⁶, sondern – wohl auf *Enno Becker* zurückgehend⁸⁷ - in fiskalischen Interessen des Staates findende Steuergeheimnis hat seine einfachgesetzliche Ausprägung in § 30 AO gefunden, abgerundet durch die Strafbewehrung in § 355 StGB⁸⁸: Der Steuerpflichtige sollte angesichts seiner umfassenden steuerlichen Offenbarungspflichten nicht demotiviert werden angesichts der Angst, daß seine Angaben auch außerfiskalisch verwertet werden könnten⁸⁹. Adressaten des § 30 AO sind Amtsträger oder die nach Abs. 3 gleichgestellten Personen, die Verhältnisse oder Informationen, die ihnen in einem konkreten Besteuerungsverfahren bekannt geworden sind⁹⁰, unbefugt offenbaren oder verwerten. Es geht demnach um die individuelle Veröffentlichung von Steuerdaten. Im Rahmen einer möglichen Publizität des Gemeinnützigkeitssektors verdienen die in Abs. 4 aufgeführten Ausnahmen des Steuergeheimnisses Aufmerksamkeit. Ein „zwingendes öffentliches Interesse“ an der Offenlegung der Besteuerungsvorgänge gemeinnütziger Körperschaften wird man nicht konstruieren können. Dies zeigt schon ein Vergleich mit den in den Buchstaben a bis c dieses Abschnitts aufgeführten Beispielsfällen. Diese

⁸⁴ Vgl. daher die Überlegung von *Isensee/Knobbe-Keuk* (Fn. 4), S. 400 f., zur Errichtung eines Gemeinnützigkeitsregisters.

⁸⁵ Zur generellen Ambivalenz des Steuergeheimnisses im Verhältnis zur gleichmäßigen Besteuerung vgl. *H.-D. Höppner*, Steuergeheimnis, Gesetzmäßigkeit der Besteuerung und Legalitätsprinzip, *StuW* 1969, Sp. 193.

⁸⁶ *Tipke* (Fn. 15), S. 211, spricht davon, daß das Steuergeheimnis in den letzten Jahrzehnten „auch rechtsstaatlich unterlegt“ worden sei.

⁸⁷ Vgl. *Tipke* (Fn. 15), S. 220.

⁸⁸ Vgl. zur einfachgesetzlichen Ausgestaltung *K. Koch/H. Leise*, Art. „Steuergeheimnis“, in: *HwStR*, Bd. 2, 2. Aufl. 1981, S. 1292; zur RAO *G. Mattern*, Das Steuergeheimnis, 1952; zur historischen Entwicklung *C. Koch/B. Wolter*, Das Steuergeheimnis, 1958, S. 3 ff.; *K.H. Friauf*, Das Steuergeheimnis aus verfassungsrechtlicher Sicht, *JbFAStR* 1984/85, S. 95 (96 ff.).

⁸⁹ Vgl. auch BVerfGE 67, 100 (140); *H.W. Kruse*, Um das Steuergeheimnis, *StuW* 1968, Sp. 265; *R. Weber-Fas*, Allgemeines Steuerrecht, 1979, S. 115; *Tipke/Lang* (Fn. 7), § 4, Rdnr. 208; zum Charakter des Steuergeheimnisses als Korrelat zu den Mitwirkungspflichten auch *H.W. Kruse*, Lehrbuch des Steuerrechts, Bd. 1, 1991, S. 344 f.

⁹⁰ Zu diesem Gegenstand des Steuergeheimnisses näher *Kruse* (Fn. 89), S. 345 f.

„Achillesferse“ des Steuergeheimnisses⁹¹ erweist sich zwar als denkbar konturenarm. Ein Vergleich mit den aufgeführten, nicht abschließenden Beispielsfällen⁹² zeigt jedoch, daß weder Informationsinteressen Einzelner⁹³ noch der Öffentlichkeit⁹⁴, auch nicht im Zusammenhang mit der parlamentarisch-demokratischen Kontrolle des Parlaments stets ausreichend sind⁹⁵. Die herrschende Meinung versteht das zwingende öffentliche Interesse als gegeben, sofern im Falle des Unterbleibens der Mitteilung die Gefahr bestünde, daß schwere Nachteile für das allgemeine Wohl eintreten⁹⁶.

Zusammenfassend läßt sich festhalten, daß das Steuergeheimnis als qualifiziertes Amtsgeheimnis⁹⁷ der Steuerbehörden auch in seinen Durchbrechungstatbeständen keine allgemeinen Informations- oder Publizitätsfunktionen erfüllt. Es erweist sich vielmehr gegenteilig als Ausdruck einer steuerpolitischen Grundentscheidung, die weder historisch noch vergleichend ohne Gegenmodelle ist⁹⁸. Das geltende Recht läßt sich nicht durch Interpretation in Richtung rechtspolitischer Wunschvorstellungen umfunktionieren. Die Trennung zwischen einem wie auch immer qualifizierten Amtsgeheimnis einerseits und der Publizität von Steuerlisten u.ä. andererseits wird auch in den traditionell nicht der administrativen Arkan-Maxime verpflichteten Ländern Skandinaviens, vorrangig Schwedens und Norwegens und teilweise auch der Schweiz beachtet⁹⁹. Zu fragen ist daher, welche verfassungsrechtlichen (und das heißt: grundrechtlichen) Grenzen das rechtspolitische Anliegen findet angesichts der Tatsache, daß die Gründe, die das Steuergeheimnis rechtfertigen, im Gemeinnützigkeitsrecht an Kraft verlieren während seine Nachteile stärker spürbar werden¹⁰⁰: Der normale Steuerpflichtige kann Geheimhaltungsinteressen gerade deshalb geltend machen, weil er an seiner eigenen Belastung

⁹¹ *Tipke/Kruse*, AO. FGO. Kommentar, Loseblattsammlung, Stand: 101. Lfg. August 2003, § 30, Rdnr. 61; *Kruse* (Fn. 89), S. 350.

⁹² Aus diesem Grund für Verfassungswidrigkeit wegen zu großer Unbestimmtheit *E. Benda*, Steuergeheimnis: Kann der Bürger noch darauf vertrauen? *StbKR* 1984, S. 119; a.A. *S. Eilers*, Das Steuergeheimnis als Grenze des internationalen Auskunftsverkehrs, 1987, S. 38 ff.

⁹³ BFH, BStBl. II 1969, 676; BFH, NV 1986, 195.

⁹⁴ Zu dem Verhältnis zwischen dem presserechtlichen Informationsanspruch und dem Steuergeheimnis *Geissler* (Fn. 6), S. 173 ff.

⁹⁵ *R. Rüsken*, in: Klein, AO. Kommentar, 6. Aufl. 1998, § 30, Anm. 5 e; differenziert jedoch BVerfGE 67, 100 (143 f.) – „Flick-Untersuchungsausschuß“ durch verfassungskonforme Auslegung dieses Tatbestandsmerkmals; zu dem Verhältnis von Steuergeheimnis und parlamentarischem Untersuchungsrecht auch *R. Scholz*, Parlamentarischer Untersuchungsausschuß und Steuergeheimnis, *AöR* 105 (1980), S. 564; *K. Stern*, Die Kompetenz der Untersuchungsausschüsse nach Artikel 44 Grundgesetz im Verhältnis zur Exekutive unter besonderer Berücksichtigung des Steuergeheimnisses, *AöR* 109 (1984), S. 199.

⁹⁶ BGH, NJW 1982, 1648; *Weber-Fas* (Fn. 89), S. 121; *Koch/Leise* (Fn. 88), S. 1293; *Kruse* (Fn. 89), S. 351

⁹⁷ *Tipke* (Fn. 15), S. 208 f.

⁹⁸ Zur älteren rechtspolitischen Diskussion vgl. etwa einerseits *K. Stieler*, Empfiehlt sich zur Hebung der Steuermoral die Offenlegung der Steuerlisten? *StuW* 1950, Sp. 543; andererseits *A. Zybon*, Über die Fragwürdigkeit des Steuergeheimnisses, *Zeitschrift für Betriebswirtschaft* 41 (1971), 85.

⁹⁹ *Tipke* (Fn. 15), S. 216 f.

¹⁰⁰ *Isensee/Knobbe-Keuk* (Fn. 4), S. 397.

mitwirkt; der mit dem Gemeinnützigkeitsstatus Ausgestattete wirkt demgegenüber an der ihn privilegierenden Selbstentlastung mit¹⁰¹.

2. Das Grundrecht auf informationelle Selbstbestimmung

Das Steuergeheimnis als solches ist nicht verfassungsfest, als solches kein Grundrecht¹⁰². Es findet allerdings verfassungsrechtliche Grundlagen in einer Reihe von Grundrechten, insbesondere in dem vom Bundesverfassungsgericht richterrechtlich im sog. Volkszählungsurteil geschaffenen Grundrecht auf informationelle Selbstbestimmung aus Art. 2 Abs. 1 i.V.m. Art. 1 Abs. 1 GG¹⁰³ sowie in Verbindung mit Art. 14 und ggf. Art. 19 Abs. 3 GG. In den Worten des Gerichts: „Die Geheimhaltung bestimmter steuerlicher Angaben, die ein Steuerpflichtiger aufgrund des geltenden Abgabenrechts zu machen hat, ermöglichen weitreichende Einblicke in die persönlichen Verhältnisse, die persönliche Lebensführung (bis hin zu gesundheitlichen Gebrechen, religiösen Bindungen, Ehe- und Familienverhältnissen oder politischen Verbindungen) und in die beruflichen, betrieblichen, unternehmerischen oder sonstigen wirtschaftlichen Verhältnisse. Über ihre zeitlich kontinuierliche Erfassung, Speicherung und ständige Abrufbarkeit ermöglichen sie demjenigen, der über diese Daten verfügt, ein Wissen außerordentlichen Ausmaßes über die Betroffenen, das unter den gegenwärtigen Lebensverhältnissen in entsprechende Macht über die Betroffenen umschlagen kann. Die genannten Grundrechte verbürgen ihren Trägern einen Schutz gegen unbegrenzte Erhebung, Speicherung, Verwendung oder Weitergabe der auf sie bezogenen, individualisierten oder individualisierbaren Daten ... Diese Verbürgung darf nur im überwiegenden Interesse der Allgemeinheit und unter Beachtung des Grundsatzes der Verhältnismäßigkeit durch Gesetz oder aufgrund eines Gesetzes eingeschränkt werden; die Einschränkung darf nicht weiter gehen als es zum Schutze öffentlicher Interessen unerlässlich ist ...“¹⁰⁴ Die steuerlichen Auskunftspflicht und Informationspflichten rechtfertigten sich allein aus dem Zweck einer gleichmäßigen Besteuerung. Daraus folgen laut Bundesverfassungsgericht „prinzipielle Grenzen für die Verwendung und Weitergabe solcher Angaben“. Zu fragen bleibt, welche Modifikationen für gemeinnützige Organisationen diese Rechtsprechung zuläßt.

¹⁰¹ *Dies.*, S. 396.

¹⁰² BVerfGE 67, 100 (142) – „Flick Untersuchungsausschuß“; *H.-D. Höppner*, Zur verfassungsrechtlichen Gewährleistung des Steuergeheimnisses, DVBl. 1969, 723; *Weber-Fas* (Fn. 89), S. 115 f.; *Scholz* (Fn. 95), S. 567 ff.; teilweise weitergehend jedoch *Friauf* (Fn. 88), S. 102 ff.; *Benda* (Fn. 92), S. 127 ff.; *G. Ruegenberg*, Das nationale und internationale Steuergeheimnis im Schnittpunkt von Besteuerungs- und Strafverfahren, 2001, S. 15 ff.

¹⁰³ BVerfGE 65, 1 (41 ff.) – „Volkszählung“; dort, S. 45, auch ein Hinweis auf das einfachgesetzliche Steuergeheimnis der AO; zu dem Zusammenhang eingehender *Friauf* (Fn. 88), S. 102 ff.; *Benda* (Fn. 92), S. 127 ff.; *Eilers* (Fn. 92), S. 9 ff.

¹⁰⁴ BVerfGE 67, 100 (142 f.) – „Flick Untersuchungsausschuß“.

a) Verringerte Schutzbedürftigkeit gemeinnütziger Organisationen mangels personalen Substrats

Der Rekurs des Gerichts auf das Grundrecht auf informationelle Selbstbestimmung und damit auch auf die Menschenwürdegarantie des Art. 1 Abs. 1 GG¹⁰⁵ zeigt den personalen Kern der daraus abgeleiteten grundrechtlichen Verbürgungen¹⁰⁶. Im Volkszählungsurteil mußte – dem Entscheidungsanlaß entsprechend – nicht auf überpersonale Anwendungsbereiche des geschaffenen Grundrechts eingegangen werden. Die Argumentation baut auf der Würde der einzelnen Person und dem Recht auf individuelle Selbstbestimmung, d.h. letztlich auf dem allgemeinen Persönlichkeitsrecht auf¹⁰⁷. Dieses ist – bei umstrittenen Einzelheiten – allenfalls teilweise auf Personenzusammenschlüsse anwendbar¹⁰⁸. In der Entscheidung zum Flick-Untersuchungsausschuß des Deutschen Bundestags zieht das Gericht ohne nähere Begründung bei der Einbeziehung von Unternehmen in den Schutz des verfassungsrechtlichen Propriums des Steuergeheimnisses Art. 14 und Art. 19 Abs. 3 GG heran¹⁰⁹. Nach zutreffender Auffassung muß die Argumentationsbasis des Grundrechts auf informationelle Selbstbestimmung bei Personenzusammenschlüssen ausgetauscht werden, denn bei juristischen Personen findet sich „nur ein blasser Anklang dessen ..., was Persönlichkeit und Person-Sein bei natürlichen Personen bedeutet“¹¹⁰. Damit einher geht eine Abschwächung der Schutzintensität¹¹¹: Art. 14 GG (i.V.m. Art. 19 Abs. 3 GG) ist für den Gesetzgeber leichter einschränkbar, als das allgemeine Persönlichkeitsrecht aus Art. 2 Abs. 1 i.V.m. Art. 1 Abs. 1 GG¹¹². Eher rechtspolitisch als verfassungsdogmatisch hat das Sondervotum *Isensee / Knobbe-Keuk* für einen eingeschränkten Geheimnisschutz unter Auswechslung der grundrechtlichen Absicherung im Vergleich zu natürlichen Personen plädiert, wenn festgestellt wird, daß „der Bereich der Gemeinnützigkeit

¹⁰⁵ Die Menschenwürdegarantie allein schützt sicher nicht Personengruppen oder überindividuelle Organisationen wie gemeinnützige Körperschaften, vgl. nur *W. Höfling*, in: Sachs (Hrsg.), Grundgesetz. Kommentar, 3. Aufl. 2003, Art. 1, Rdnr. 56.

¹⁰⁶ Vgl. auch – noch vor dem Volkszählungsurteil – *Weber-Fas* (Fn. 89), S. 116.

¹⁰⁷ BVerfGE 65, 1 (41 ff.) – „Volkszählung“.

¹⁰⁸ Bejahend insbesondere unter Rekurs auf Art. 19 Abs. 3 GG der BGH, vgl. etwa BGHZ 98, 94 (97 f.) = NJW 1986, 2951; ablehnend *W. Kau*, Vom Persönlichkeitsschutz zum Funktionsschutz, 1989; *W. Schmitt Glaeser*, Schutz der Privatsphäre, in: Isensee/Kirchhof (Hrsg.), Handbuch des Staatsrechts der Bundesrepublik Deutschland, Bd. 6, 1989, § 129, Rdnr. 88; *H.D. Jarass*, Das allgemeine Persönlichkeitsrecht im Grundgesetz, NJW 1989, 857 (860); vgl. insgesamt mit weiteren Nachweisen *D. Murswiek*, in: Sachs (Hrsg.), Grundgesetz. Kommentar, Art. 2, Rdnr. 76 f.; *P. Kunig*, in: von Münch/Kunig (Hrsg.), Grundgesetz-Kommentar, Bd. 1, 5. Aufl. 2000, Art. 2, Rdnr. 39; aus zivilrechtlicher Sicht *G. Wronka*, Das Persönlichkeitsrecht juristischer Personen, Diss. iur. Bonn 1972.

¹⁰⁹ BVerfGE 67, 100 (142 f.); *Murswiek* (Fn. 108), Rdnr. 76; *Kunig* (Fn. 108), Art. 2, Rdnr. 39; eingehender zum Schutz von Betriebs- und Geschäftsgeheimnissen als Schutzgut im Rahmen von Art. 14 GG *Eilers* (Fn. 92), S. 27 ff.

¹¹⁰ *Jarass* (Fn. 108), 860; *P. Kunig*, Der Grundsatz informationeller Selbstbestimmung, Jura 1993, 595 (599).

¹¹¹ *Jarass* (Fn. 108), 860; *Kau* (Fn. 108); so auch – in zivilrechtlichem Zusammenhang – BGHZ 98, 94 (97 f.) = NJW 1986, 2951.

¹¹² Vgl. auch OLG Köln, BB 1991, 1748 f.

nicht undifferenziert vom Steuergeheimnis freigestellt werden“ dürfe: „Vielmehr besteht auch für diesen Bereich grundsätzlich die Notwendigkeit der Diskretion. Eine umfassende Transparenz bedeutete für die betreffenden Körperschaften die Gefährdung ihrer freien, unbefangenen Willensbildung, ihrer Fähigkeit zur Initiative. Freiheit bedarf notwendig der Diskretion. Insofern wird das Steuergeheimnis gefordert von den Grundrechten, welche die Freiheit der steuerbegünstigten Körperschaften gewährleisten, insbesondere der Vereinsfreiheit, der Berufsfreiheit und, hinsichtlich der kirchlichen Körperschaften, der Kirchenautonomie.“¹¹³ Dies führt zu einem Vorschlag *de lege ferenda*, diejenigen Daten, die den Gemeinnützigkeitsstatus begründen aus dem Steuergeheimnis auszunehmen¹¹⁴.

b) Verringerte Schutzbedürftigkeit gemeinnütziger Organisationen mangels Wettbewerbsteilnahme

Die Schutzbedürftigkeit gemeinnütziger Körperschaften ist noch aus einem zweiten Grund abgeschwächt: Der Schutz, den gewerblich tätige Unternehmen zur Erhaltung ihrer Chancengleichheit im wirtschaftlichen Wettbewerb aus Art. 2 Abs. 1¹¹⁵, 12 Abs. 1¹¹⁶ und 14 GG ziehen¹¹⁷ - etwa hinsichtlich des Schutzes von Geschäftsgeheimnissen und Kalkulationsgrundlagen¹¹⁸ - greift hier nicht oder nicht in gleichem Maße. Gemeinnützige Körperschaften stehen nicht im Wettbewerb mit Wirtschaftsunternehmen. Der Schutz von Geschäftsgeheimnissen, Kalkulationsgrundlagen u.ä. kann demnach keine Rolle spielen. Die Konkurrentenklage ist im Gemeinnützigkeitsrecht wie im Steuerrecht generell unterentwickelt¹¹⁹. Der „Wettbewerb“ um Spenden ist hier nicht relevant, denn dieser könnte in keinem Fall gegen Publizität in Stellung gebracht werden.

¹¹³ Sondervotum (Fn. 4), S. 399.

¹¹⁴ Danach soll § 39 Abs. 4 AO um einen weiteren förmlichen Ausnahmetatbestand in Nr. 1 a wie folgt erweitert werden: „Die Offenbarung der nach Absatz 2 erlangten Kenntnisse ist zulässig, soweit ... 1 a. die Kenntnisse sich auf die Anerkennung einer steuerbegünstigten Körperschaft oder ihrer Spendenberechtigung beziehen oder, falls ein Auskunftersuchen durch ein berechtigtes Interesse gerechtfertigt ist, auf die Anerkennung eines Zweckbetriebs.“

¹¹⁵ Differenziert *U. Di Fabio*, in: Maunz/Dürig, Grundgesetz. Kommentar, Loseblattsammlung, Stand: 43. Lfg. Februar 2003, Art. 2 I, Rdnr. 77 ff., 116.

¹¹⁶ *R. Scholz*, in: Maunz/Dürig, Grundgesetz. Kommentar, Loseblattsammlung, Stand: 42. Lfg. Februar 2003, Art. 12, Rdnr. 123 ff.

¹¹⁷ Die grundrechtliche Verortung in der Rechtsprechung ist nicht ganz klar und schwankt; insoweit wenig ergiebig etwa BVerfGE 21, 12 (27) – „Wettbewerbsneutralität der Umsatzsteuer“ und BVerfGE 30, 293 (333 f.) – „Erdölbevorratungspflicht“; vgl. insgesamt auch *Eilers* (Fn. 92), S. 34 f.; zur Transformation bestimmter Aspekte, die bei natürlichen Personen mit dem verfassungsrechtlich geschützten allgemeinen Persönlichkeitsrecht in Verbindung gebracht werden zu einem funktionalen grundrechtlichen Schutz bei juristischen Personen umfassend *Kau* (Fn. 108).

¹¹⁸ *Eilers* (Fn. 92), S. 27 ff.; *Jarass* (Fn. 108), 860.

¹¹⁹ *Tipke* (Fn. 3), S. 1392 ff. mit rechtspolitischer Kritik.

3. Das Problem des Drittschutzes¹²⁰, insbesondere von Spendern

Ist demnach der grundrechtliche Geheimhaltungsschutz der gemeinnützigen Organisationen selbst in vielfältiger Weise abgeschwächt, so besteht für die einzelnen Spender die volle grundrechtliche Sicherung fort. Lockerung des Steuergeheimnisses bei der Körperschaft selbst und zusätzliche Publizitätsanforderungen dürfen den individualzentrierten Persönlichkeitsschutz der Spender nicht beeinträchtigen. Dies ist durch entsprechende Ausgestaltungen zu gewährleisten. Spender dürfen demnach nur anonymisiert und nicht identifizierbar aufgeführt werden. Die Rechtsordnung kennt im Parteienrecht eine gegenteilige Wertung: Nach § 25 Abs. 3 sind Parteispenden von über 10.000 € im Kalenderjahr „unter Angabe des Namens und der Anschrift des Spenders im Rechenschaftsbericht zu verzeichnen“. Diese Publizitätspflicht legitimiert sich jedoch aus den spezifischen (politischen) Einflußmöglichkeiten potenter Financiers politischer Parteien und der Kontrolle der Offenheit des politischen Prozesses¹²¹. Dieser Legitimationsgrund ist auf unsere Fragestellung nicht übertragbar.

E. Zusammenfassung und Ausblick

Die dargestellten steuer- und finanzrechtlichen Prüfungsmöglichkeiten erweisen sich den spezifischen Gefahren im non-profit-Sektor nicht gewachsen. Insbesondere mangelt es ihnen an der ökonomisch und rechtspolitisch geforderten Publizität. Kontrolle durch Öffentlichkeit fällt so weitgehend aus. Dies leitet zur genaueren Betrachtung des Steuergeheimnisses über. Seine geltende einfachrechtliche Ausgestaltung vermag keine Abhilfe zu schaffen, zumal das Steuergeheimnis keinerlei Differenzierungen nach dem Gemeinnützigkeitsstatus vornimmt. Für Überlegungen de lege ferenda waren die verfassungsrechtlichen Grundlagen des Steuergeheimnisses zu analysieren. Der grundrechtliche Schutzzumfang erscheint aus den dargelegten Gründen für gemeinnützige Körperschaften geringer als für gewerblich tätige Unternehmen und erst Recht als für natürliche Personen. Um das Kontrollpotential durch Aktivierung von Publizität und Öffentlichkeit besser auszuschöpfen könnten daher mit *Josef Isensee* und *Brigitte Knobbe-Keuk* rechtspolitisch entweder eine sachbereichsspezifische Änderung von § 30 AO¹²² oder mit *Peter Hommelhoff* mehr oder minder steuerunabhängige Publizitäts- und Offenlegungspflichten gemeinnützig geförderter Organisationen gefordert werden¹²³.

¹²⁰ Zu einem Parallelproblem bei der Kontrolle durch Rechnungshöfe vgl. BVerwG, NJW 1984, 2652; *Schäfer* (Fn. 75); *G. Haverkate*, Der Schutz subjektiv-öffentlicher Rechte in der Rechnungsprüfung, AöR 107 (1982), S. 539.

¹²¹ BVerfGE 84, 264 (318 ff.); *P. Badura*, Staatsrecht, 2. Aufl. 1996, Rdnr. D 23.

¹²² Vgl. Fn. 4.

¹²³ Vgl. Fn. 13.