

Dr. Michael Ernst-Pörksen

Steuerrechtliche Regelungen zur politischen Intervention durch gemeinnützige Körperschaften: Gegenwärtiger Stand und mögliche Reformansätze

Das Finanzamt Frankfurt am Main III hat dem Attac Trägerverein e.V. die für frühere Jahre zuerkannte Gemeinnützigkeit für die Jahre ab 2012 insbesondere mit der Begründung aberkannt, der Verein habe in seiner tatsächlichen Geschäftsführung „auch allgemeinpolitische Ziele“ verfolgt. Unabhängig davon, ob das Finanzamt mit dieser Feststellung richtig liegt und ob das nun die Angelegenheit verhandelnde Finanzgericht die Aberkennung der Gemeinnützigkeit bestätigen wird, stellt sich die Frage, inwieweit die Verfolgung „allgemeinpolitischer Ziele“ im Widerspruch steht zum Steuerstatus „Gemeinnützigkeit“. Die nachfolgenden Ausführungen reflektieren den Rechts- und Diskussionsstand vom Juni 2016.

„Gemeinnützigkeit“ als steuerrechtliche Kategorie

Das Gemeinnützigkeitsrecht definiert gemeinnützige Zwecke (§ 52 Abgabenordnung/AO) und formuliert zusätzlich die Bedingungen, unter denen Körperschaften steuerlich begünstigt werden, soweit sie solche Zwecke verfolgen (§ 55 bis § 68 AO). Das Spendenrecht (§ 10b Einkommensteuergesetz/EStG) regelt die Steuerabzugsfähigkeit von Ausgaben für steuerbegünstigte Zwecke (zu den steuerbegünstigten Zwecken zählen neben den gemeinnützigen Zwecken auch mildtätige (§ 53 AO) und kirchliche Zwecke (§ 54 AO)).

Der den Regelungen der Abgabenordnung zum Thema „Steuerbegünstigte Zwecke“ gleichsam vor die Klammer gezogene § 51 AO (Titel: „Allgemeines“) formuliert die allgemeinen Anforderungen der Steuerbegünstigung:

- die im Zusammenhang mit der Verfolgung steuerbegünstigter Zwecke gewährte Steuerbegünstigung kann nur Körperschaften des Körperschaftsteuergesetzes zugute kommen (hierzu zählen auch der nicht rechtsfähige Verein und die nicht rechtsfähige Stiftung)
- die Steuerbegünstigung soll ‚dem deutschen Steuerzahler‘ dienen („struktureller Inlandsbezug“), entweder indem die steuerbegünstigte Körperschaft im Inland tätig ist oder indem ihr Tätigwerden im Ausland geeignet ist, dem Ansehen Deutschlands in der Welt dienen zu können
- die Steuerbegünstigung ist Körperschaften vorbehalten, die nach Satzung und tatsächlichem Handeln „keine Bestrebungen im Sinne des § 4 des Verfassungsschutzge-

setzes“ fördern und dem „Gedanken der Völkerverständigung“ nicht zuwider handeln; und: „bei Körperschaften, die im Verfassungsschutzbericht des Bundes oder eines Landes als extremistische Organisation aufgeführt sind, ist widerlegbar davon auszugehen“, dass diese Körperschaften die genannten Bedingungen nicht erfüllen.

Gegenstand des Gemeinnützigkeitsrechts ist also nicht die Festlegung von Bedingungen, unter denen es Personen oder Personenvereinigungen generell erlaubt und nicht verboten ist, in den politischen Willensbildungs- und Entscheidungsprozess einzugreifen. Gegenstand des Gemeinnützigkeitsrechts ist allein die steuerliche Begünstigung von Körperschaften und deren Unterstützer. Insoweit ist das Gemeinnützigkeitsrecht allein Steuerrecht. Hierauf hinzuweisen ist deshalb von Bedeutung, weil die Dehnung des Gemeinnützigkeitsbegriffs über das rein Steuerrechtliche hinaus die Debatte über die Handlungsmöglichkeiten gemeinnütziger Körperschaften mit der für diese Debatte ausschließlich in steuerrechtlicher Hinsicht zuständigen Finanzverwaltung erschwert.

Gemeinnützige Zwecke

Gemäß § 52 AO verfolgt eine Körperschaft gemeinnützige Zwecke, „wenn ihre Tätigkeit darauf gerichtet ist, die Allgemeinheit auf materiellem, geistigem oder sittlichem Gebiet selbstlos zu fördern“. Wer oder was „die Allgemeinheit“ ist, lässt sich dem Gesetz nicht entnehmen. § 52 grenzt allein negativ ab: „Eine Förderung der Allgemeinheit ist nicht gegeben, wenn der Kreis der Personen, dem die Förderung zugute kommt, fest abgeschlossen ist, zum Beispiel Zugehörigkeit zu einer Familie oder zur Belegschaft eines Unternehmens, oder infolge seiner Abgrenzung, insbesondere nach räumlichen oder beruflichen Merkmalen, dauernd nur klein sein kann.“

§ 52 (2) AO definiert allerdings positiv nominell, was als Förderung der Allgemeinheit „anzuerkennen“ ist, und zwar durch eine Liste von Aktionsfeldern, die mit der in 2007 erfolgten Gesetzesänderung abgeschlossen wurde. Bis zu diesem Zeitpunkt galt die Liste als beispielhafte Aufzählung.

Die Liste selbst ist immer wieder Gegenstand grundsätzlicher Kritik („überkommen“, „unsystematisch“, „den Anforderungen einer modernen Bürgergesellschaft nicht angemessen“ etc.). Dabei wird regelmäßig Bezug genommen auf die Nummer 23 der Liste und das dort befindliche Sammelsurium von Einzelthemen (Tierzucht, Amateurfunken, Modellflug, Hundesport etc.). Genauerer Hinsehen zeigt allerdings, dass die Liste im Einklang mit mehr oder weniger allen vergleichbaren Gemeinnützigkeitsrechtssystemen im internationalen Vergleich steht und die wesentlichen Handlungsfelder der Organisationen des Dritten Sektors beschreibt.

So sind laut § 52 (2) AO „als Förderung der Allgemeinheit anzuerkennen:

1. die Förderung von Wissenschaft und Forschung;
2. die Förderung der Religion;

3. die Förderung des öffentlichen Gesundheitswesens und der öffentlichen Gesundheitspflege, insbesondere die Verhütung und Bekämpfung von übertragbaren Krankheiten, auch durch Krankenhäuser im Sinne des § 67, und von Tierseuchen;
4. die Förderung der Jugend- und Altenhilfe;
5. die Förderung von Kunst und Kultur;
6. die Förderung des Denkmalschutzes und der Denkmalpflege;
7. die Förderung der Erziehung, Volks- und Berufsbildung einschließlich der Studentenhilfe;
8. die Förderung des Naturschutzes und der Landschaftspflege im Sinne des Bundesnaturschutzgesetzes und der Naturschutzgesetze der Länder, des Umweltschutzes, des Küstenschutzes und des Hochwasserschutzes;
9. die Förderung des Wohlfahrtswesens, insbesondere der Zwecke der amtlich anerkannten Verbände der freien Wohlfahrtspflege (§ 23 der Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung), ihrer Unterverbände und ihrer angeschlossenen Einrichtungen und Anstalten;
10. die Förderung der Hilfe für politisch, rassistisch oder religiös Verfolgte, für Flüchtlinge, Vertriebene, Aussiedler, Spätaussiedler, Kriegsoffer, Kriegshinterbliebene, Kriegsbeschädigte und Kriegsgefangene, Zivilbeschädigte und Behinderte sowie Hilfe für Opfer von Straftaten; Förderung des Andenkens an Verfolgte, Kriegs- und Katastrophenopfer; Förderung des Suchdienstes für Vermisste;
11. die Förderung der Rettung aus Lebensgefahr;
12. die Förderung des Feuer-, Arbeits-, Katastrophen- und Zivilschutzes sowie der Unfallverhütung;
13. die Förderung internationaler Gesinnung, der Toleranz auf allen Gebieten der Kultur und des Völkerverständigungsgedankens;
14. die Förderung des Tierschutzes;
15. die Förderung der Entwicklungszusammenarbeit;
16. die Förderung von Verbraucherberatung und Verbraucherschutz;
17. die Förderung der Fürsorge für Strafgefangene und ehemalige Strafgefangene;
18. die Förderung der Gleichberechtigung von Frauen und Männern;
19. die Förderung des Schutzes von Ehe und Familie;
20. die Förderung der Kriminalprävention;
21. die Förderung des Sports (Schach gilt als Sport);
22. die Förderung der Heimatpflege und Heimatkunde;

23. die Förderung der Tierzucht, der Pflanzenzucht, der Kleingärtnerei, des traditionellen Brauchtums einschließlich des Karnevals, der Fastnacht und des Faschings, der Soldaten- und Reservistenbetreuung, des Amateurfunkens, des Modellflugs und des Hundesports;

24. die allgemeine Förderung des demokratischen Staatswesens im Geltungsbereich dieses Gesetzes; hierzu gehören nicht Bestrebungen, die nur bestimmte Einzelinteressen staatsbürgerlicher Art verfolgen oder die auf den kommunalpolitischen Bereich beschränkt sind;

25. die Förderung des bürgerschaftlichen Engagements zugunsten gemeinnütziger, mildtätiger und kirchlicher Zwecke.“

Die Kritik an der Liste springt regelmäßig kurz, weil sie der Auflistung keinen anderen, systematischen Ansatz gegenüberstellt, und führt folgerichtig im Regelfall lediglich dazu, dass auf das Fehlen von Zwecken hingewiesen wird, um die die Liste zu erweitern wäre (Förderung der Menschenrechte, Förderung einer gerechteren Einkommensverteilung etc.).

Die Förderung allgemeinpolitischer Zwecke zählt nach gegenwärtiger Gesetzeslage nicht zu den steuerbegünstigten Zwecken. Das Bundesfinanzministerium führt im Anwendungserlass zur Abgabenordnung (AEO) hierzu Folgendes aus:

„Politische Zwecke (Beeinflussung der politischen Meinungsbildung, Förderung politischer Parteien u. dgl.) zählen grundsätzlich nicht zu den gemeinnützigen Zwecken i.S.d. § 52 AO.“

Die Formulierungen des Anwendungserlasses zum Thema „Politische Zwecke“ geben weitgehend den Stand der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes (BFH) wieder. In seinem Urteil vom 29.08.1984 (I R 203/81) argumentiert der BFH grundsätzlich, indem er darauf hinweist, dass im demokratischen Staat „grundsätzlich alle gesellschaftlichen Bereiche der Gestaltung und Einflussnahme durch die Politik (im weitesten Sinne) offen“ stehe. Der Gemeinnützigkeitsrechtliche Ausschluss jeglicher politischer Stellungnahme hätte daher zur Folge, dass „gemeinnützige Tätigkeiten fast gänzlich ausgeschlossen wären“.

Allerdings sieht der BFH die Grenzen politischer Stellungnahme durch die in der jeweiligen Satzung formulierten Zwecke gesetzt. So bestätigte er in seinem Urteil vom 09.02.2011 (I R 19/10) die Aberkennung der Gemeinnützigkeit eines Vereins, der laut Satzung die internationale Gesinnung und die Toleranz auf allen Gebieten der Kultur und den Völkerverständigungsgedanken förderte. Dieser hatte auf seiner Website unter anderem Forderungen wie „Weg mit Agenda 2010 und Hartz IV“, „Kein Abbau von Sozialleistungen“, „Für die Einführung eines gesetzlichen Mindestlohns“ platziert. Dies sah das Gericht als nicht im Einklang mit der Satzung stehend an.

Vom Grundsatz her bereits dem eher Allgemeinpolitischen zugeordnet ist die in der Liste des § 52 (2) AO aufgeführte „allgemeine Förderung des demokratischen Staatswesens im Geltungsbereich dieses Gesetzes“. Der Anwendungserlass zur Abgabenordnung formuliert hierzu Folgendes:

„Eine steuerbegünstigte allgemeine Förderung des demokratischen Staatswesens ist nur dann gegeben, wenn sich die Körperschaft umfassend mit den demokratischen Grundprinzipien befasst und diese objektiv und neutral würdigt. Ist hingegen Zweck der Körperschaft die politische Bildung, der es auf der Grundlage der Normen und Vorstellungen einer rechtsstaatlichen Demokratie um die Schaffung und Förderung politischer Wahrnehmungsfähigkeit und politischen Verantwortungsbewusstseins geht, liegt Volksbildung vor. Diese muss nicht nur in theoretischer Unterweisung bestehen, sie kann auch durch den Aufruf zu konkreter Handlung ergänzt werden. Keine politische Bildung ist demgegenüber die einseitige Agitation, die unkritische Indoktrination oder die parteipolitisch motivierte Einflussnahme (BFH-Urteil vom 23.9.1999, XI R 63/98, BStBl 2000 II S. 200).“

Die „Förderung des bürgerschaftlichen Engagements“, 2007 nach intensiver Debatte als Nummer 25 in die Liste der gemeinnützigen Zwecke eingefügt und im Hinblick auf die Teilnahme gemeinnütziger Körperschaften an der politischen Willensbildung im weiteren Kontext ebenfalls von öffnender Natur, wird in seiner Demokratie und Teilhabe fördernden Bedeutung durch das Bundesfinanzministerium politisch eingefangen:

„Unter dem Begriff „bürgerschaftliches Engagement“ versteht man eine freiwillige, nicht auf das Erzielen eines persönlichen materiellen Gewinns gerichtete, auf die Förderung der Allgemeinheit hin orientierte, kooperative Tätigkeit. Die Anerkennung der Förderung des bürgerschaftlichen Engagements zugunsten gemeinnütziger, mildtätiger und kirchlicher Zwecke dient der Hervorhebung der Bedeutung, die ehrenamtlicher Einsatz für unsere Gesellschaft hat. Eine Erweiterung der gemeinnützigen Zwecke ist damit nicht verbunden.“

Ein eigenständiger gemeinnütziger Zweck soll also nach Auffassung des Bundesfinanzministeriums durch die Gesetzesänderung nicht entstanden sein. Dabei war die Einfügung des neuen, zusätzlichen Zwecks Bestandteil des Kompromisses, der auf der anderen Seite zur Abschließung der bis zu dieser Änderung offenen Zweckliste geführt hatte. Wegen der erlassmäßigen Einhegung des bürgerschaftlichen Engagements wird Körperschaften, die das bürgerschaftliche Engagement fördern wollen, die Steuerbegünstigung nur gewährt, wenn sie ihre Satzung auf mindestens einen der anderen 24 Zwecke ausrichten. Die Förderung des bürgerschaftlichen Engagements kann dann nur im Hinblick auf den/die in der Satzung genannten Zweck(e) geschehen.

Politische Kampagnen und Gemeinnützigkeitsrecht

Die Aberkennung der Gemeinnützigkeit für den Attac Trägerverein hat die Debatte über die Beschränkungen gemeinnütziger Körperschaften hinsichtlich der Stellungnahmen und Kampagnen zu (allgemein)politischen Themen neu entfacht. Der steuerrechtliche Teil dieser Debatte wird mit Blick auf die gesetzliche Ausformulierung des Gemeinnützigkeitsrechts durch

- die Abgabenordnung,

- die Handhabung der gesetzlichen Vorschriften durch die Finanzverwaltung, dargelegt im AEAO,
- und die Rechtsprechung, insbesondere die des BFH,
- geführt.

Gesetz und Verwaltungsauffassung

Die Steuerbegünstigung wird Körperschaften nur gewährt, wenn sie ihre steuerbegünstigten Zwecke (siehe oben) ausschließlich verfolgt. Ausschließlichkeit liegt gemäß § 56 AO vor, „wenn eine Körperschaft nur ihre steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke verfolgt“.

Zu den gemeinnützigen Zwecken zählen nach AEAO (Abschnitt 15 zu § 52 AO) nicht „politische Zwecke (Beeinflussung der politischen Meinungsbildung, Förderung politischer Parteien u. dgl.)“. Zu der aus Sicht der Finanzverwaltung dennoch gemeinnützigkeitsunschädlichen „gewisse(n) Beeinflussung der politischen Meinungsbildung“ führt der zitierte Abschnitt weiter aus: „Eine politische Tätigkeit ist danach unschädlich für die Gemeinnützigkeit, wenn eine gemeinnützige Tätigkeit nach den Verhältnissen im Einzelfall zwangsläufig mit einer politischen Zielsetzung verbunden ist und die unmittelbare Einwirkung auf die politischen Parteien und die staatliche Willensbildung gegenüber der Förderung des gemeinnützigen Zwecks weit in den Hintergrund tritt. Eine Körperschaft fördert deshalb auch dann ausschließlich ihren steuerbegünstigten Zweck, wenn sie gelegentlich zu tagespolitischen Themen im Rahmen ihres Satzungszwecks Stellung nimmt. Entscheidend ist, dass die Tagespolitik nicht Mittelpunkt der Tätigkeit der Körperschaft ist oder wird, sondern der Vermittlung der steuerbegünstigten Ziele der Körperschaft dient (BFH-Urteil vom 23.11.1988, I R 11/88, BStBl 1989 II S. 391). Dagegen ist die Gemeinnützigkeit zu versagen, wenn ein politischer Zweck als alleiniger oder überwiegender Zweck in der Satzung einer Körperschaft festgelegt ist oder die Körperschaft tatsächlich ausschließlich oder überwiegend einen politischen Zweck verfolgt.“ (ebd.).

Die Ausführungen des Anwendungserlasses werden zu Recht als grenzziehende Einschränkung politischer Betätigung gemeinnütziger Körperschaften angesehen. Allerdings lohnt es sich, in ihnen auch die bejahenden Aspekte einer solchen Betätigung zu sehen. Danach ist die politische Betätigung dann nicht gemeinnützigkeitsschädlich, wenn die gemeinnützige Tätigkeit selbst („zwangsläufig“) mit politischer Willensbildung verbunden ist. Da die einzelnen gemeinnützigen Zwecke jeweils gesellschaftspolitisch gebunden sind (Jugendhilfe, Umweltschutz, Wohlfahrtspflege etc.) und ihrerseits selbst Gegenstand staatlicher Politik sind, ist es den sie fördernden Körperschaften unter Wahrung ihres steuerbegünstigten Status möglich, im jeweiligen Handlungsfeld politisch zu agieren. Gefordert ist allerdings jeweils der Nachweis, dass die politische Intervention „nach den Verhältnissen im Einzelfall“ mit der Förderung des in der Satzung formulierten gemeinnützigen Zwecks verknüpft ist.

Rechtsprechung

Wie weit dies im Einzelfall gehen kann, zeigt nicht zuletzt die Rechtsprechung des BFH:

- BFH-Urteil vom 29.08.1984 (I R 203/81)

Gegenstand des Verfahrens war ein gemeinnütziger Verein, der sich laut Satzung „vorrangig (...) für eine kritische, öffentliche, umfassende sowie verantwortungsbewusste Information und Diskussion über Vor- und Nachteile, Bedarf, Alternativen und Risiken der Kernenergie“ einsetzt. Das Finanzamt erkannte die Gemeinnützigkeit des Vereins nicht an, da dieser „bei der Verfolgung seines Satzungszwecks nach politischem Einfluss auf die staatliche Willensbildung in der Energiepolitik“ strebe.

Der BFH bestätigt die Steuerbegünstigung und stellt zunächst allgemein fest: „In der Bundesrepublik Deutschland (...) stehen – wie in jedem modernen, demokratischen Staat – grundsätzlich alle gesellschaftlichen Bereiche der Gestaltung und Einflussnahme durch die Politik (im weitesten Sinne) offen.“ Die Auffassung des Finanzamts, der Verein sei mit seiner umweltpolitischen Ausrichtung als „politischer Verein“ anzusehen, der nicht als gemeinnütziger Verein anzuerkennen sei, da eine politische Zielsetzung nicht zugleich als gemeinnützig gewertet werden könne, hält der BFH für falsch. Diese Auffassung „hätte wegen des weiten Bereiches der Politik (...) zur Folge, dass (...) gemeinnützige Tätigkeiten fast gänzlich ausgeschlossen wären. Das kann nach dem Gemeinnützigkeitsrecht, wie es in den einschlägigen Gesetzen geregelt ist, nicht Rechtens sein.“

- BFH-Urteil vom 23.11.1988 (I R 11/88)

Das Urteil bestätigt die Förderung des Friedens als gemeinnützigen Zweck, da der Friedensbegriff im Begriff der Völkerverständigung enthalten sei. Es bestätigt ebenfalls die gemeinnützigkeitsrechtliche Unschädlichkeit gelegentlicher Stellungnahmen zu tagespolitischen Themen, soweit diese im Rahmen des verfolgten Satzungszwecks stehen: „Die Darstellung der Friedensproblematik anhand von tagespolitischen Themen ließ den Satzungszweck des Klägers weit wirksamer werden als eine abstrakte Behandlung des Problems.“

- BFH-Urteil vom 23.09.1999 (XI R 63/98)

In seinem Urteil bestätigt der BFH, dass der Begriff der Volksbildung auch die politische Bildung beinhaltet. „Bildung“, so das Urteil, „muss nicht nur in theoretischer Weisung bestehen, sie kann auch durch den Aufruf zu konkreter Handlung ergänzt werden.“

Die Rechtsprechung des BFH zeigt allerdings auch die nach Auffassung des Gerichts gegebenen Grenzen des im weiteren Sinne politischen Engagements gemeinnütziger Körperschaften:

- BFH-Urteil vom 09.02.2011 (I R 19/10)

Das Urteil bestätigt die Aberkennung der Gemeinnützigkeit eines Vereins, der laut Satzung die Völkerverständigung und die Kultur fördert, im Rahmen seines Internetauftritts aber

auch Stellungnahmen zur Agenda 2010, zum Mindestlohn, zur Abschaffung der WTO und anderen politischen Themen veröffentlichte. Das Gericht begründet seine Ansicht dabei nicht mit dem politischen Charakter der Stellungnahmen, sondern damit, dass diese „nicht der Vermittlung der satzungsmäßigen Ziele“ des Vereins dienen. Darüber hinaus geht der BFH auch in diesem ablehnenden Urteil davon aus, dass die politische Stellungnahme an sich der Anerkennung der Gemeinnützigkeit nicht im Wege steht, „sofern die Tagespolitik nicht Mittelpunkt der Tätigkeit der Körperschaft ist oder wird (...). Denn häufig ist die begünstigte Tätigkeit zwangsläufig mit einer gewissen politischen Zielsetzung verbunden.“

Zusammengefasst ergibt sich also, dass nach aktueller Gesetzeslage in der Interpretation des Bundesfinanzministeriums die Förderung der Teilhabe an der politischen Willensbildung für sich gesehen kein gemeinnütziger Zweck ist und dass die Stellungnahme zu (tages)politischen Themen, insbesondere zur Politik von Regierung und Parteien, ohne Bezug zu den jeweiligen Satzungszwecken nicht als gemeinnützigkeitskonforme Handlungsform steuerbegünstigter Körperschaften angesehen wird. Da der in § 52 (2) AO formulierte Katalog der gemeinnützigen Zwecke aber nahezu sämtliche Bereiche der politischen Debatte abbildet und gemeinnützige Körperschaften in die politische Willensbildung eingreifen können, vorausgesetzt, sie greifen in den Teil der politischen Willensbildung ein, der die in ihrer jeweiligen Satzung formulierten Zwecke berührt, ergibt sich für gemeinnützige Körperschaften im Rahmen der dargestellten Eingrenzungen Raum für die politische Intervention.

Außerhalb ihrer Satzungszwecke soll die steuerbegünstigte Körperschaft nicht tätig werden, insbesondere nicht durch die Verwendung ihrer Mittel. Gesetzliche Grundlage für die genannten Einschränkungen sind in Verbindung mit § 52 AO (Gemeinnützige Zwecke) die Vorschriften

- des § 56 AO („Ausschließlichkeit liegt vor, wenn eine Körperschaft nur ihre steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke verfolgt.“),
- des § 55 (1) Nr. 1 AO („Mittel der Körperschaft dürfen nur für die satzungsmäßigen Zwecke verwendet werden.“) und
- des § 63 (1) AO („Die tatsächliche Geschäftsführung der Körperschaft muss auf die ausschließliche und unmittelbare Erfüllung der steuerbegünstigten Zwecke gerichtet sein (...).“).

Reformperspektiven

Reformbedarf und Reformziele

So klar die gesetzlichen Regelungen zur gemeinnützigkeitsrechtlichen Zulässigkeit der politischen Intervention gemeinnütziger Körperschaften auch zu sein scheinen, so unbefriedigend ist der Mangel an Verbindlichkeit in der Umsetzung dieser Regelungen durch die Finanzverwaltung. Auch die Rechtsprechung geht von einem eher einfachen Alltag der Geschäftsfüh-

rungen steuerbegünstigter Körperschaften aus, wenn es darum geht, die Grenzen der zulässigen politischen Intervention auszuloten. Zwar ist das Steuerrecht, insbesondere das Gemeinnützigkeitsrecht, der falsche Ort auf der Suche nach einfachen Lösungen und Rechtssicherheit im Alltagshandeln. Dennoch ist es Aufgabe der Finanzverwaltung, die notwendigerweise nur im Grundsätzlichen gehaltenen gesetzlichen Regelungen für den Rechtsanwender in handhabbaren Ausführungsvorschriften aufzubereiten. Dies ist insbesondere im Falle des Abschnitts 15 zu § 52 AO des Anwendungserlasses zur Abgabenordnung nicht gelungen.

Gemeinnützige Körperschaften handeln in einem Umfeld, das sich seit Jahren zunehmend politisiert. Dabei ergreift die gesellschaftspolitische Diskussion wesentliche Bereiche der gemeinnützigen Zwecke des § 52 AO nahezu vollständig, sei es mit Bezug auf die dort gesondert genannten Zwecke oder – wie zum Beispiel bei der Förderung des Friedens und der Menschenrechte – mit Bezug auf einen oder mehrere der den genannten Zwecke subsumierten Themenbereich. Die Themenfelder der gesellschaftsweit geführten Diskussion sind dabei nicht nur jeweils einem der gemeinnützigen Zwecke zuzuordnen, sondern umfassen teilweise unterschiedliche Zweckkombinationen. Dies gilt für Fragen der Umstellung der Energieversorgung, die nicht nur umweltschutzrelevante Themen berühren, ebenso wie für Diskussionen über Handelsabkommen, die europäische Integration, die politischen Antworten auf den demografischen Wandel, den Umgang mit Flucht, Zuwanderung und Migration, aber auch Themen wie das politisch gewünschte stärkere Engagement der Bundesrepublik in weltpolitischen Fragestellungen bis hin zur Teilnahme an militärischen Auseinandersetzungen. All diese Themen berühren Handlungsfelder gemeinnütziger Körperschaften, sodass die konkrete gemeinnützigkeitsrechtliche Beurteilung konkreter Aktionen konkreter gemeinnütziger Körperschaften am Ende in der Regel auf die Frage der Länge des Fadens zwischen Aktionsfeld und Satzungszweck reduzierbar ist.

Offenkundig wird das Bedürfnis nach Teilhabe an der politischen Willensbildung für einen wachsenden Teil der Bevölkerung durch die Beteiligung an Wahlen und die Mitarbeit in politischen Parteien nicht hinreichend bedient. Soll dies nicht zu Rückzug und Entpolitisierung sowie Abkehr des/der Einzelnen vom politischen Entscheidungsprozess insgesamt führen, muss die Gesellschaft Orte des Engagements vorhalten, der Staat den entsprechenden Rechtsrahmen liefern. Die grundgesetzlich gesicherten Freiheiten der Bildung von Zusammenschlüssen und der freien Meinungsäußerung sind hierbei wichtige Säulen demokratischer Wirklichkeit Deutschlands. Die dem Einzelnen im Hinblick auf die Teilnahme an der politischen Willensbildung zugesicherten Freiheiten gelten allerdings auch für juristische Personen und dürfen bei den steuerbegünstigten Körperschaften nicht Halt machen: die Beteiligung gemeinnütziger Körperschaften am allgemeinen politischen Diskurs muss möglich sein, der Preis der Steuerbegünstigung darf nicht im verordneten Verzicht auf Meinungsäußerung bestehen, unabhängig vom jeweiligen Themenfeld. Die systematisch notwendigen Regelungen des Gemeinnützigkeitsrechts zur ausschließlich auf die jeweiligen satzungsmäßigen Zwecke gebundenen Mittelverwendung sind in dieser Hinsicht und in diesem Zusammenhang nicht zwangsläufig berührt.

Reformbedarf besteht aktuell zumindest in dreierlei Hinsicht:

1) Konkretisierung und Ergänzung des Katalogs gemeinnütziger Zwecke

Erstens ist der Katalog der gemeinnützigen Zwecke hinsichtlich derjenigen Zwecke zu konkretisieren, die bei gegenwärtiger Rechtslage bereits als Unterzwecke anerkannt sind. Statt die Förderung des Friedens bei der Förderung der Völkerverständigung unterzubringen, die Förderung der Menschenrechte bei einer ganzen Vielzahl von Zwecken (Flüchtlinge, Völkerverständigung, Bildung, Religion und andere mehr), sollten diese Zwecke gesondert genannt werden. Dies würde gleichermaßen Klarheit schaffen für die betroffenen Körperschaften und die für sie zuständigen Finanzämter. Die Aufnahme dieser Zwecke in den Katalog des § 52 AO wäre insoweit in inhaltlicher Hinsicht keine Erweiterung. Hinsichtlich der Aufnahme der Förderung der Menschenrechte in den Katalog des § 52 AO liegt bereits ein Gutachten des Wissenschaftlichen Diensts des Bundestags vor.¹

2) Einführung einer Nichtaufgriffsgrenze

Zweitens benötigt der Anwendungserlass hinsichtlich der Zulässigkeit der politischen Intervention gemeinnütziger Körperschaften eine weitgehende Überarbeitung. Dabei kommt es vor allem darauf an, zwischen politischer Stellungnahme und Mittelverbrauch zu unterscheiden. Das Recht zur Stellungnahme ist nicht einzugrenzen, hier gilt, dass auch steuerbegünstigte Körperschaften das Recht der freien Meinungsäußerung haben. Bei der Mittelverwendung für die jenseits der jeweiligen Satzungszwecke liegende politische Betätigung sollte eine Nichtaufgriffsgrenze gesetzt werden, die als Prozentsatz der insgesamt zur Verfügung stehenden Mittel und als betragsmäßige Obergrenze zu formulieren wäre. Gegebenenfalls könnte eine solche Grenze auch gesetzlich festgeschrieben werden, der geeignete Ort hierfür wäre § 55 (1) Nr. 1 AO (siehe oben). Gemeinnützige Körperschaften würden dabei strukturell ähnlich behandelt wie bereits jetzt die nicht-öffentlichen Berufsverbände. Ihnen ist es gemäß § 5 Körperschaftsteuergesetz (KStG) gestattet, bis zu 10 % ihrer Einnahmen „für die unmittelbare oder mittelbare Unterstützung oder Förderung politischer Parteien“ zu verwenden. Systematisch wäre eine solche Nichtaufgriffsgrenze nicht außergewöhnlich. Eine solche Grenze existiert bereits in § 64 (3) AO für die nicht satzungsgemäßen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe.

3) Möglichkeit der Mittelbündelung

Drittens benötigen die gemeinnützigen Organisationen die Möglichkeit, ihre Mittel zur Durchführung politischer Kampagnen im Rahmen von Aktionsbündnissen zu bündeln, um gemeinsam tätig zu werden. Dies ist in den sonstigen Bereichen ihrer Tätigkeit durch Mittelübertrag gemäß § 58 AO möglich, unter anderem durch die dort aufgeführten Nummern 1 bis 3. Verbunden mit der unter zweitens genannten betragslichen Grenze und der Beschrän-

¹ Wissenschaftliche Dienste des Bundestags, Erweiterung des Katalogs der gemeinnützigen Zwecke in § 52 Abgabenordnung (AO), 2016.

kung dieser Begrenzung auf die eigenen, nicht gesondert zweckgebundenen Zuwendungen anderer steuerbegünstigter Körperschaften, wäre mit der Mittelbündelungsmöglichkeit die politische Handlungsfähigkeit gemeinnütziger Körperschaften erweitert, ohne die gemeinnützigkeitsrechtlich gebotene Eingrenzung der Mittelverwendung für jenseits der satzungsmäßigen Zwecke zum Tragen kommende politische Intervention aufzuheben.

Position der „Allianz ‚Rechtssicherheit für politische Willensbildung‘“

Im zeitlichen und inhaltlichen Kontext der Aberkennung der Gemeinnützigkeit für den Attac-Trägerverein wurde die „Allianz ‚Rechtssicherheit für politische Willensbildung‘“ gegründet, der sich inzwischen eine ganze Reihe steuerbegünstigter Körperschaften unterschiedlicher thematischer Ausrichtung angeschlossen hat. Die Allianz verfolgt langfristig das Ziel einer Modernisierung des Gemeinnützigkeitsrechts und ist kurzfristig auf eine Überwindung der Rechtsunsicherheit gerichtet, die sich für gemeinnützige Körperschaften mit der Teilnahme an der öffentlichen politischen Willensbildung ergibt.²

Das Anliegen der Allianz ist berechtigt. Ihr ist es zu verdanken, dass der beschriebenen Problematik inzwischen ein vergleichbar hohes Maß an öffentlicher Wahrnehmung zuteil wird. Tatsächlich ist die Debatte um Zulässigkeit und Grenzen der politischen Intervention gemeinnütziger Körperschaften nicht nur akademische Debatte. Eine Vielzahl von Organisationen ist aktuell wie in der Vergangenheit vom Verlust der Steuerbegünstigung bedroht, weil sie sich nach Auffassung des jeweils zuständigen Finanzamts außerhalb der oben genannten Grenzen des Anwendungserlasses zur Abgabenordnung bewegen bzw. bewegt haben.

Allerdings vermengt die Allianz zu viele der im Themenzusammenhang gegebenen Aspekte. Bereits die Dachparole: „Zivilgesellschaft ist gemeinnützig“ ergibt wenig Sinn. Sie missversteht Zivilgesellschaft als deren organisierte Teilbereiche und negiert den allein steuerrechtlichen Charakter der Gemeinnützigkeitskategorie. Statt den gegebenen politischen Charakter des Gemeinnützigkeitsrechts der Kritik zu öffnen (zu stark auf sozialstaatliche Hilfsfunktionen und zu wenig auf Teilhabe und gesellschaftliche Gestaltung ausgerichtet, um nur ein Feld der Kritik an der politischen Ausrichtung der § 52 AO anzusprechen), interpretiert sie die Gemeinnützigkeitskategorie als allgemeinpolitisches Qualitätsmerkmal: „Zivilgesellschaft“ fördert nicht „die Allgemeinheit“, sondern ist sie allenfalls selbst, und was „der Allgemeinheit nutzt“ ist nicht per se „gemeinnützig“: „Gemeinnützigkeit“ ist eine Kategorie des Steuerrechts, und steuerrechtlich betrachtet ist „gemeinnützig“, was gemäß §§ 51 ff AO der in den entsprechenden Einzelsteuergesetzen jeweils formulierten Steuerbegünstigung zugänglich ist. Außerhalb des Steuerrechts ist die Gemeinnützigkeitskategorie unbestimmt.

Die Vorstellung der Allianz, der „Bundesminister der Finanzen (könne) mit einem ‚Federstrich‘ die Rechtssicherheit für zivilgesellschaftliche Organisationen deutlich erhöhen, indem er den Anwendungserlass zur Abgabenordnung (AEAO) von den Beschränkungen zur Beein-

² Siehe: <http://www.zivilgesellschaft-ist-gemeinnuetzig.de/>

flussung der staatlichen Willensbildung befreit“, übersieht, dass die Formulierungen des Anwendungserlasses im Wesentlichen nichts anderes als die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs referiert. Eine Streichung der einschränkenden Formulierungen würde die Grundsätze dieser Rechtsprechung und daher auch die Richtschnur für das Verwaltungshandeln der Finanzämter nicht berühren. Statt zu „streichen“ müsste sich das Bundesfinanzministerium gemeinsam mit den Länderfinanzministerien dem Thema weitaus intensiver widmen und den Finanzämtern handhabbare Kriterien vorgeben. Dabei müssten sich Bundes- und Länderfinanzministerien der zivilgesellschaftlichen Fachdiskussion öffnen, um der Komplexität des Themas gerecht werden zu können. Dass dies möglich ist, zeigen die für politische Stellungnahmen und politische Kampagnen englischer und walisischer Charities herausgegebenen Richtlinien der „Charity Commission for England and Wales“, in denen das Thema sehr umfangreich und sehr konkret abgehandelt wird³. Auch wenn die Festlegungen der Charity Commission keineswegs unumstritten und aus meiner Sicht als zu restriktiv anzusehen sind, so sind sie doch Beispiel dafür, dass es nützlich sein kann, die Finanzbehörden eher mehr als weniger in die inhaltliche Debatte zu ziehen und zu ausführlichen Richtlinien zu bewegen, statt „Federstriche“ einzufordern. Gleiches gilt für die Ausführungen des Anwendungserlasses zur Frage, was aus Sicht der Finanzverwaltung unter der „allgemeinen Förderung des demokratischen Staatswesens“ zu verstehen sein soll.

Weiterhin bestimmt die Allianz das kurzfristig zu erreichende Ziel zu eng: Wie oben beschrieben ist die politische Intervention gemeinnütziger Körperschaften in einem weiten Rahmen unbestritten möglich, geschieht alltäglich. Die konkreten Auseinandersetzungen mit den Finanzämtern sind gemessen am Umfang der politischen Intervention durch Wohlfahrts-, Umwelt-, Sport- und andere Verbände steuerbegünstigter Körperschaften eher selten und gehen in der Mehrzahl der Fälle zugunsten der steuerbegünstigten Körperschaften aus, vorausgesetzt, sie können den oben beschriebenen „langen Faden“ zwischen Satzungszwecken und konkretem Handeln beschreiben. Worum es gehen müsste, ist die gemeinnützigkeitsrechtliche Gewährung politischer Intervention über den unmittelbaren Satzungszusammenhang hinaus. Hier sind Öffnungen und Begrenzungen gleichermaßen zu diskutieren.

Umsetzung der gesetzlichen Regelung zum gemeinnützigen Zweck „Förderung des bürgerschaftlichen Engagements“

Gänzlich ohne gesetzliche Änderung käme die sachgerechte Umsetzung der in 2007 vorgenommenen Erweiterung des Katalogs der gemeinnützigen Zwecke (§ 52 (2) AO) um die Nr. 25 („die Förderung des bürgerschaftlichen Engagements zugunsten gemeinnütziger, mildtätiger und kirchlicher Zwecke“) aus.

Mit seiner einschränkenden Formulierung („Die Anerkennung der Förderung des bürgerschaftlichen Engagements zugunsten gemeinnütziger, mildtätiger und kirchlicher Zwecke

³ Siehe: The Charity Commission for England and Wales
https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/434427/CC9_LowInk.pdf

dient der Hervorhebung der Bedeutung, die ehrenamtlicher Einsatz für unsere Gesellschaft hat. Eine Erweiterung der gemeinnützigen Zwecke ist damit nicht verbunden.“) hebt der Anwendungserlass die Wirkung des nach jahrelanger Debatte in den Katalog aufgenommenen Zwecks auf und weist der Gesetzesänderung bloß redaktionelle Bedeutung zu. Dabei verkennt die Finanzverwaltung (wenn auch gedeckt durch die zum Abschluss des damaligen Gesetzgebungsverfahrens eingefügte Gesetzesbegründung) das erreichte Ziel der damaligen Gesetzesänderung: die Förderung des bürgerschaftlichen Engagements sollte als selbständiger gemeinnütziger Zweck aufgenommen werden, um insbesondere die Infrastruktureinrichtungen des bürgerschaftlichen Engagements (Freiwilligeninitiativen, Koordinierungszentren, Netzwerke etc.), die sich gerade nicht einzelnen gemeinnützigen Zwecken widmen, in die Steuerbegünstigung einzubeziehen. Nach wie vor sind diese Einrichtungen, da sie sich nicht auf das Engagement zugunsten einzelner Zwecke beziehen, wegen der Blockade in der Gesetzesumsetzung durch das Bundesfinanzministerium in der Praxis gezwungen, entweder den gesamten Katalog des § 52 (2) AO in ihre Satzungszwecke einzubeziehen oder – im Rahmen einer unausgesprochenen Übereinkunft mit den Finanzbehörden – ihre Aktivitäten insgesamt als Bildungsaktivitäten zu deklarieren.

Da die Förderung des bürgerschaftlichen Engagements auch die Förderung des Engagements im Hinblick auf gesellschaftspolitische Themen beinhaltet, wäre mit der Umsetzung der gesetzlichen Regelung durch das dafür zuständige Ministerium schon viel gewonnen, soweit sich die Aktionen der Körperschaften, die ihre Gemeinnützigkeit in der Förderung des bürgerschaftlichen Engagements begründen, auf das Gesamtfeld der steuerbegünstigten Zwecke beziehen. Förderstiftungen und -vereine, die das bürgerschaftliche Engagement fördern, könnten Mittel für solche Aktionen einwerben und sie für Aktionen anderer steuerbegünstigter Körperschaften, die ebenfalls das bürgerschaftliche Engagement fördern, zur Verfügung stellen. Dies war unter anderem das Ziel der Bundestagsabgeordneten, die die damalige Gesetzesänderung erfolgreich auf den Weg gebracht haben.

Die Förderung der Teilhabe an der politischen Willensbildung als neuer steuerbegünstigter Zweck

Eine weitere Möglichkeit, die Förderung im weiteren Sinne politischer Zwecke steuerlich zu begünstigen, bestand bis 1983. Gemäß § 5 (1) Nr. 7 des Körperschaftsteuergesetzes in der bis 1983 geltenden Fassung waren neben den politischen Parteien auch „politische Vereine“ von der Körperschaftsteuer befreit, „deren Zweck nicht auf einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb gerichtet ist.“ Die korrespondierende Vorschrift des Einkommensteuergesetzes (§ 10b (1) EStG, Spendenabzug) gewährte den Steuerabzug (Sonderausgaben) nicht nur für Ausgaben zur Förderung mildtätiger, kirchlicher, religiöser und wissenschaftlicher Zwecke, sondern auch für Ausgaben zur Förderung „staatspolitischer Zwecke“. Allerdings waren nur Spenden und Mitgliedsbeiträge an bestimmte politische Vereine steuerlich abzugsfähig.

Im Zusammenhang mit der Parteispendenaffäre („Flick-Skandal“) wurden nicht nur die Regelungen zur Parteienfinanzierung geändert, sondern auch die des Gemeinnützigkeits- und

Spendenrechts. Der „politische Verein“ ist auf Grund der Gesetzesänderung nicht mehr steuerbegünstigt, Spenden wie Mitgliedsbeiträge an „politische Vereine“ sind steuerlich nicht mehr als Sonderausgaben abzugsfähig.

Zur Erläuterung des Begriffs des „politischen Vereins“ zitiert der BFH in seinem Urteil vom 29.08.1984 (I R 203/81) zunächst eine Definition des BFH aus 1952 (I D 1/52 S; „politischer Verein ist jeder Verein, der eine Einwirkung auf politische Angelegenheiten bezweckt“) und fährt dann fort: „Ein politischer Verein im engeren Sinne ist bezüglich seiner Tätigkeit nicht – anders eine Partei – an den Bereich des Bundes oder eines Landes gebunden, wird auch nicht – anders eine Partei – dauernd oder für längere Zeit an der Vertretung des Volkes im Deutschen Bundestag oder einem Landtag mitwirken wollen, verfügt in der Regel auch nicht über eine für die Aktivitäten im öffentlichen Leben erforderliche, gefestigte Organisation sowie über die nötigen finanziellen Mittel und ist schließlich nicht in den Rang einer verfassungsrechtlichen Institution erhoben (vgl. BVerfG- Beschluss vom 12. Juli 1960 2 BvR 373, 442/60, BVerfGE 11, 266 (273) unter II 1).“

Die Aufnahme von Körperschaften, deren Zweck die Förderung der Teilhabe an der politischen Willensbildung ist, in die Liste der laut Körperschaftsteuergesetz von der Körperschaftsteuer befreiten Körperschaften (also neben und zusätzlich zu den Körperschaften, die gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke verfolgen) könnte die Regelungen zur Zulässigkeit der politischen Intervention gemeinnütziger Körperschaften ergänzen. Steuerbegünstigter Zweck müsste die Förderung der politischen Teilhabe im Sinne der Teilnahme an der politischen Willensbildung einschließlich der Organisation politischer Aktionen wie Kampagnen, Demonstrationen, Petitionen, Bürgerbegehren etc. sein. Mitgliedsbeiträge und Spenden an solche Körperschaften könnten (ähnlich wie im Falle von Spenden und Mitgliedsbeiträgen an politische Parteien) in nur begrenztem Umfang bei der Einkommensteuer abzugsfähig gemacht werden. Die für Parteien gegebenen Transparenzvorschriften könnten sinngemäß übernommen, die Annahme von Unternehmensspenden ebenso verboten werden wie die Verwendung der Mittel zur Unterstützung politischer Parteien.

Gemeinnützigen Körperschaften könnte gestattet werden, die für die politische Intervention verwendbaren Mittel (siehe oben) auf die oben beschriebenen Körperschaften zweckgebunden zu übertragen.

Mit anderen Worten: der so verstandene „politische Verein“ könnte zu einem begrenzt förderfähigen Instrument der politischen Teilhabe außerhalb der politischen Parteien gestaltet werden. In der Kooperation mit gemeinnützigen Körperschaften entstünde für den organisierten Teil der Zivilgesellschaft ein zusätzliches Instrument politischer Willensbildung und Willensäußerung.

Dem Einwand, die steuerliche Förderung des „politischen Vereins“ wäre gegebenenfalls auch nicht demokratisch orientierten gesellschaftlichen Kräften zugänglich, ist erstens entgegenzuhalten, dass unmittelbar politisch agierende Vereine bereits jetzt (als nicht steuerlich geförderte Einrichtungen) in vielfältigen Formen und Ausrichtungen existieren und die fehlen-

de steuerliche Förderung politische Bewegungen in deren Entwicklung substantiell noch nie behindert hat. Zweitens ist die offene demokratische Gesellschaft ohnehin unterschiedlichen politischen Strömungen offen zu halten, die normative Einengung des Zivilgesellschaftsbegriffs auf demokratiefördernde Bewegungen ist weder theoretisch tragfähig begründbar noch empirisch belegt.

Gewonnen wäre mit der Gewährung der steuerlichen Förderung für den politischen Verein im oben beschriebenen Sinn die zusätzliche Handlungs- und Kooperationsfähigkeit für gemeinnützige Körperschaften. Durch die Bündelung finanzieller Mittel und organisatorischer Kapazität wären gemeinnützige Körperschaften in der Lage, auf die gesellschaftliche Entwicklung jenseits ihrer jeweiligen Satzungszwecke Einfluss zu nehmen. Und darum sollte es bei einer Neuordnung der gesetzlichen Regelung zur politischen Intervention gemeinnütziger Körperschaften gehen.

Autor

Dr. Michael Ernst-Pörksen, Volkswirt, berät seit Anfang der 1990er Jahre im Rahmen einer Steuerberatungsgesellschaft gemeinnützige Körperschaften und beschäftigt sich im internationalen Zusammenhang mit dem Vergleich von national unterschiedlichen Handlungsfeldern und rechtlichen Rahmenbedingungen zivilgesellschaftlicher Strukturen.

Kontakt: cox@cox-steuerberatung.de

Redaktion

BBE-Newsletter für Engagement und Partizipation in Deutschland

Bundesnetzwerk Bürgerschaftliches Engagement (BBE)

Michaelkirchstr. 17/18

10179 Berlin

Tel: +49 30 62980-115

newsletter@b-b-e.de

www.b-b-e.de