

Shrinking Spaces für „politisch aktive“ NGOs in Deutschland?

Prof. Dr. Rainer Hüttemann, Bonn*

Die Attac-Urteile des Bundesfinanzhofs und die Entscheidung des Bundesverwaltungsgerichts zum DIHK haben unter dem Schlagwort „Shrinking Spaces“ eine öffentliche Debatte über die rechtlichen Grenzen einer „politischen“ Betätigung zivilgesellschaftlicher Organisationen ausgelöst. Der Beitrag widerspricht aus verfassungs-, zivil- und steuerrechtlicher Perspektive der Kritik an diesen Entscheidungen.

A. Von den Attac-Entscheidungen des BFH zum DIHK-Urteil des BVerwG

Seit der BFH Anfang 2019 die Gemeinnützigkeit des globalisierungskritischen Netzwerks *Attac* wegen seiner politischen Aktivitäten in Frage gestellt hat,¹ ist in Deutschland eine Diskussion über den geltenden Rechtsrahmen für zivilgesellschaftliche Organisationen entbrannt. Während einige Autoren das *Attac*-Urteil unter dem Stichwort „Shrinking Spaces“² in eine Nähe zum Umgang autokratischer Regime mit NGOs setzen³ oder dem BFH ein „biedermeierliches“ Politikverständnis vorhalten,⁴ sprechen sich andere gesellschaftliche Kräfte – z. B. mit Blick auf die *Deutschen Umwelthilfe e. V. (DUH)* – für (noch) stärkere Einschränkungen des Handlungsspielraums gemeinnütziger Vereine aus.⁵ Das soeben in Kraft getretene Jahressteuergesetz 2020 hat trotz wiederholter Forderungen aus dem gemeinnützigen Sektor keine Änderungen gebracht, da sich die Große Koalition in Hinsicht auf die Zulässigkeit politischer Aktivitäten gemeinnütziger Einrichtungen nur auf den Fortbestand des „Status quo“ einigen konnte.⁶ Ende 2020 hat der BFH seine bisherige Rechtsprechung ausdrücklich bestätigt und *Attac* im zweiten Rechtszug die Gemeinnützigkeit endgültig versagt.⁷ Inzwischen hat der Streit über die Zulässigkeit

politischer Meinungsäußerungen auch auf die Industrie- und Handelskammern (IHK) übergegriffen. Denn in einem Urteil vom Herbst 2020 hat das BVerwG dem Dachverband der deutschen IHK – dem *Deutschen Industrie- und Handelskammertag (DIHK)* – attestiert, durch wiederholte allgemeinpolitische Stellungnahmen seine Zuständigkeit überschritten zu haben.⁸ Der nachfolgende Beitrag leuchtet aus verfassungs-, zivil- und steuerrechtlicher Sicht den rechtlichen Rahmen eines politischen Engagements zivilgesellschaftlicher Organisationen aus.

B. Begriff und Selbstverständnis der Zivilgesellschaft

Unter dem Begriff der „Zivilgesellschaft“ werden freiwillige und privatrechtlich organisierte Organisationen verstanden, die – gleichsam als „Dritter Sektor“ – zwischen Markt und Staat stehen.⁹ Vielfach spricht man in diesem Zusammenhang auch vom „Non-Profit-Sektor“.¹⁰ Beide Begriffsbildungen stehen für verschiedene Sichtweisen auf das gleiche Phänomen. Während der in der Ökonomie gebräuchliche Begriff der „Non-Profit-Organisation“ das Gewinnausschüttungsverbot betont, um „Einrichtungen ohne Erwerbszweck“ von gewinnorientierten erwerbswirtschaftlichen Unternehmen abzugrenzen,¹¹ soll der sozialwissenschaftliche Begriff der „Zivilgesellschaft“ vor allem den nichtstaatlichen – „privaten“ – Charakter solcher Einrichtungen betonen, weshalb insoweit auch von „NGOs“ (Nichtregierungsorganisationen) gesprochen wird.¹² Konkret geht es in Deutschland um viele hunderttausend ganz unterschiedliche Organisationen, wie etwa Sport- und Freizeitvereine, Kunst- und Kultureinrichtungen, Wissenschafts- und Bildungsorganisationen, Menschenrechtsvereine und Wohlfahrtsverbände, Umwelt- und

* Der Autor ist Geschäftsführender Direktor des Instituts für Steuerrecht der Universität Bonn.

¹ BFH, BStBl. II 2019, 301; dazu etwa *Weitemeyer*, npoR 2019, 97; *Seer*, JZ 2019, 513; *Hüttemann*, DB 2019, 744; *Droege*, KritJ 2019, 349.

² *Leisner-Egensperger*, ZStV 2019, 205; zur Shrinking-Space-Debatte *Strachwitz/Priller/Triebe*, Handbuch Zivilgesellschaft, 2020, S. 273 ff.

³ So ausdrücklich *Strachwitz*, Maecenta Observatorium Nr. 47, S. 2.

⁴ So *Droege*, KritJ 2019, 349 ff.

⁵ Nachweise zu der von 160.000 Bürgern geteilten Petition unter www.openpetition.de.

⁶ BGBl. I 2020, 3096; dazu näher *Hüttemann*, DB 2021, 72 (80).

⁷ BFH v. 10.12.2020 – V R 14/20 juris.

⁸ BVerwG v. 14.10.2020 – 8 C 23.19; zur aktuellen Debatte *Hüttemann/Rawert*, FAZ 2020, 7.

⁹ Zuerst *Etzioni*, Public Administration Review 1973, 314: „a third alternative, indeed sector [...] between the state and the market“. Vgl. zum Begriff auch *Strachwitz/Priller/Triebe* (Fn. 2), S. 296 ff.

¹⁰ Siehe *Steinberg*, in: Powell/Steinberg (Hrsg.), The Non-Profit-Sector – A Research Handbook, 2. Aufl. 2006, S. 118; *Meyer/Simsa*, in: *Simsa/Meyer/Badelt* (Hrsg.), Handbuch der Nonprofit-Organisation, 5. Aufl. 2012, S. 5 ff.

¹¹ Dazu etwa *v. Hippel*, Grundprobleme von Nonprofit-Organisationen, 2007, S. 12.

¹² Vgl. dazu nur *Strachwitz/Priller/Triebe* (Fn. 2), S. 165.

Verbraucherschutzvereine, Weltanschauungs- und Religionsgemeinschaften sowie Selbsthilfeorganisationen.¹³ Umstritten geblieben ist hingegen z. B. die Einordnung von Gewerkschaften, Unternehmerverbänden (wie z. B. dem DIHK), Genossenschaften und politischen Parteien.¹⁴

Ebenso wenig wie es „die“ Zivilgesellschaft gibt, kann man davon sprechen, dass ein politisches Engagement – also eine „Einflussnahme auf die politische Willensbildung und Gestaltung der öffentlichen Meinung“¹⁵ – gleichsam zur „DNA“ des Dritten Sektors gehört. Wer mit anderen einen Verein gründet, um eine „Tafel“ zur Versorgung hilfebedürftiger Mitmenschen mit Lebensmitteln einzurichten oder Schuldner und Verbraucher über ihre Rechte zu beraten, mag dies auch als Ausdruck einer „politischen“ Haltung verstehen. Der Charakter eines Vereins und seine Tätigkeit werden allerdings allein durch den in der Satzung verbindlich festgelegten gemeinsamen Zweck – also z. B. die Förderung „mildtätiger Zwecke“ bestimmt. Nichts anderes gilt für Organisationen, die sich bestimmten „Gemeinwohlanliegen“ wie z. B. der Förderung des Umweltschutzes, der Wissenschaft oder der Religion verschrieben haben, oder in denen sich Menschen zur gemeinsamen Ausübung eines Sports oder der Pflege eines Hobbys zusammenschließen. Auch bei Gewerkschaften, Berufs- und Wirtschaftsverbänden steht regelmäßig das gemeinsame „wirtschaftliche“ Interesse an der Förderung der Arbeits- und Wirtschaftsbedingungen und nicht eine bestimmte (partei-)politische Überzeugung im Mittelpunkt. Und bei Selbsthilfeorganisationen wie dem ADAC, Lohnsteuerhilfevereinen, Mieterschutz- oder Hausbesitzerverbänden geht es ohnehin nur um die kollektive Bereitstellung von bestimmten Dienstleistungen (z. B. eines Abschleppdienstes oder einer Steuer- und Rechtsberatung).

Wie dieser Überblick zeigt, verfolgen die allermeisten zivilgesellschaftlichen Organisationen „unpolitische“ Zwecke in dem Sinne, dass ihr Handeln nicht von gemeinsamen politischen Überzeugungen oder einem Streben nach politischem Einfluss, sondern durch ein konkretes Sachinteresse bestimmt wird. Daran ändert auch die Tatsache nichts, dass sich diese Einrichtungen in Verfolgung ihrer satzungsmäßigen Zwecke gelegentlich in den öffentlichen Diskurs „einmischen“, z. B. wenn sich eine Umweltorganisation zu Fragen der kommunalen Energieversorgung zu Wort meldet.¹⁶ Von einem solchen anlass- und sachbezogenen politischen Engagement ist das Wirken solcher Vereinigungen zu unterscheiden, bei denen die Einflussnahme auf die öffentliche Meinung und das Streben nach politi-

scher Gestaltungsmacht das eigentliche Ziel des Verbands darstellen. Dies gilt insbesondere für politische Parteien i. S. d. § 2 PartG, die über die Teilnahme an Wahlen nach politischer Macht streben,¹⁷ trifft aber – in abgeschwächter Form – auch für Wählervereinigungen, Bürgerinitiativen und Rathausparteien zu, die sich auf lokaler Ebene um politischen Einfluss bemühen. In den letzten Jahren sind verstärkt Organisationen und Netzwerke zu beobachten, die ohne Festlegung auf konkrete Sachzwecke etwas „politisch bewegen“ wollen und sich als „moderne“ Plattformen für politische Aktionen und Kampagnen verstehen.¹⁸

C. Verfassungsrechtliche Rahmenbedingungen einer „politisch aktiven“ Zivilgesellschaft

I. Ausgangspunkt: Grundrechtlicher Schutz für Organisationen

Wer sich allein oder mit anderen zivilgesellschaftlich engagiert, kann sich – nicht anders als bei wirtschaftlichen oder rein „privaten“ Aktivitäten – auf die Grundrechte berufen, also z. B. auf das Recht zur freien Meinungsäußerung (Art. 5 Abs. 1 GG), die Vereinigungsfreiheit (Art. 9 Abs. 1 GG) und die allgemeine Handlungsfreiheit (Art. 2 Abs. 1 GG). Gleiches gilt für die zivilgesellschaftlichen Organisationen selbst, die als juristische Personen oder als sonstige Personenvereinigungen in den Grenzen des Art. 19 Abs. 3 GG ebenfalls grundrechtlichen Schutz genießen.¹⁹ Bei der aktuellen Debatte geht es allerdings nicht um staatliche Eingriffe in deren Meinungsfreiheit oder in die ihrer Mitglieder. Anders als das Schlagwort „Shrinking Spaces“ suggeriert, betrifft etwa der *Attac*-Fall – im Unterschied zu den jüngst vom EuGH zu Recht beanstandeten Auflagen für aus dem Ausland finanzierte NGOs in Ungarn²⁰ – keine staatlichen Einschränkungen der Handlungsfreiheit zivilgesellschaftlicher Organisationen, sondern lediglich die Teilhabe an solchen steuerlichen Vergünstigungen, die unter dem Begriff der „Gemeinnützigkeit“ an bestimmte gesetzliche Voraussetzungen geknüpft sind.

II. Steuerlicher Gleichheitssatz und Vereinigungsfreiheit

Die Versagung solcher steuerlichen Vorteile stellt sich aus verfassungsrechtlicher Sicht zunächst als schlichtes Gleichbehandlungsproblem dar. Konkret geht es um die Frage, ob der Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG) es dem Steuergesetzgeber verbietet, „politisch aktiven“ Organi-

¹³ Nach aktuellen Schätzungen geht es um ca. 600.000 Vereine, 17.000 Stiftungen, 11.000 gemeinnützige GmbH und weitere 1.000 genossenschaftlich organisierte NPO, vgl. näher ZiviZ-Survey 2017, S. 50 f.; ferner *Krimmer/Weitmeyer/Vogt/Kleinpeter/v.Schönfeld*, Transparenz im Dritten Sektor, 2014.

¹⁴ Dazu näher *Strachwitz/Priller/Triebe* (Fn. 2), S. 289 f.

¹⁵ So die Definition des BFH im *Attac*-Urteil, vgl. BStBl. II 2019, 301.

¹⁶ Beispielhaft BFH, BStBl. II 2017, 1110: Organisation eines energiepolitischen Bürgerbegehrens durch BUND Hamburg.

¹⁷ Zur Rolle der Parteien *Kunig*, in: *Isensee/Kirchhof* (Hrsg.), *Handbuch des Staatsrechts*, Bd. III, 3. Aufl. 2005, § 40 Rn. 1 ff.

¹⁸ Aktuelle Beispiele sind etwa *Campact e. V.* und *change.org e. V.*

¹⁹ Siehe näher *Dreier*, in: *Dreier* (Hrsg.), *Grundgesetz*, 3. Aufl. 2013, Art. 19 Rn. 45 ff.

²⁰ Dazu EuGH v. 18.6.2020 – Rs. C-78/18 – *Kommission/Ungarn*.

sationen den steuerlichen Gemeinnützigkeitsstatus i. S. d. §§ 51 ff. AO vorzuenthalten. Eine solche Grenzziehung erscheint deshalb unbedenklich, weil der Gesetzgeber bei der Verhaltenslenkung durch steuerliche Entlastungen – nicht anders als bei direkten Subventionen – nach der Rechtsprechung des BVerfG über eine „große Gestaltungsfreiheit“ verfügt.²¹ So umfasst der abschließende Katalog der „steuerbegünstigten“ Zwecke in § 52 Abs. 2 Satz 1 AO neben „klassischen“ gemeinnützigen Anliegen wie Wissenschaft, Bildung, Religion und Kultur zwar auch Amateurfunk, Karneval und Hundesport, aber eben keine „politischen“ Zwecke. Dem liegt die – zulässige und im Rechtsvergleich nicht ungewöhnliche²² – gesetzgeberische Entscheidung zugrunde, dass „eine eigenständige Verfolgung politischer Zwecke nicht zur Förderung der Allgemeinheit i. S. von § 52 AO gehört“.²³ Aus der Vereinigungsfreiheit (Art. 9 Abs. 1 GG) ergibt sich nichts anderes. Wie der BFH im zweiten Attac-Urteil zutreffend feststellt, besteht keine Pflicht des Staates zur Vereinsförderung durch Subventionen oder steuerrechtliche Gemeinnützigkeitsprivilegien.²⁴

III. Neutralitätsgebot im Bereich der politischen Willensbildung

Aus verfassungsrechtlicher Sicht sprechen zudem gute Gründe für eine Ausklammerung „politischer“ Organisationen aus der Gemeinnützigkeit. Der Steuergesetzgeber ist im Bereich des politischen Wettbewerbs nämlich zur Neutralität verpflichtet. So hat das BVerfG aus dem Recht der Bürger auf gleiche Teilhabe an der politischen Willensbildung (Art. 3 Abs. 1, 38 GG) das Gebot abgeleitet, dass Spenden und Mitgliedsbeiträge an Parteien nur bis zu einer Höhe steuerlich berücksichtigt werden dürfen, die von Beziehern „durchschnittlicher Einkommen“ geleistet werden können.²⁵ Anders ausgedrückt: Eine „wirtschaftsnahe“ Partei mit einkommensstarken Anhängern soll nicht steuerlich bevorzugt werden. Diese Vorgabe könnte aber – wie die Erfahrungen der sog. Parteispendenaffäre gezeigt haben – leicht unterlaufen werden, wenn man den Gemeinnützigkeitsstatus, der bewusst keine solchen absoluten Abzugsgrenzen für Spenden kennt, für zivilgesellschaftliche Organisationen öffnen würde, die für sich ein „allgemeinpolitisches Mandat“ in Anspruch nehmen und in erster Linie die gesellschaftliche Willensbildung beeinflussen wollen.

²¹ So BVerfGE 110, 274 (293); zum Verhältnis von Gemeinnützigkeit und Besteuerungsgleichheit näher Droege, Gemeinnützigkeit im offenen Steuerstaat, 2010, S. 397 ff.

²² Zur vergleichbaren Rechtslage in den USA und in Großbritannien vgl. Hüttemann, DB 2015, 821, (824 f.).

²³ So ausdrücklich BFH, BStBl. II 2019, 301 (305).

²⁴ BFH v. 10.12.2020 – V R 14/20 Rn. 32 unter Hinweis auf Löwer, in: v. Münch/Kunig, Grundgesetz-Kommentar, 6. Aufl. 2012, Art. 9 Rn. 29.

²⁵ Grundlegend BVerfGE 8, 51; ferner BVerfGE 73, 40 und BVerfGE 85, 264; zum Steuerstatus politischer Parteien eingehend Hüttemann, in: Tipke u. a. (Hrsg.), Festschrift Lang, 2010, 321 (335 ff.).

IV. Pflichtmitgliedschaft und politisches Mandat

Im Bereich der IHK sind – was die Grenzen eines möglichen politischen Engagements angeht – die Rechtsprechungsgrundsätze zu beachten, die das BVerfG und das BVerwG für öffentlich-rechtliche Zwangskörperschaften aus der allgemeinen Handlungsfreiheit abgeleitet haben.²⁶ Überschreitet eine Kammer – z. B. mit einer überhöhten Rücklagenbildung²⁷ – die ihr durch das IHK-Gesetz übertragenen Aufgaben, werden ihre Pflichtmitglieder – die Gewerbetreibenden – in ihren Rechten aus Art. 2 Abs. 1 GG verletzt und können sich gegen diese „Kompetenzüberschreitung“ zur Wehr setzen.²⁸ Aus der Bindung an die gesetzliche Aufgabenzuweisung folgt zugleich, dass sich eine Kammer nur an einem privaten Dachverband beteiligen darf, dessen Tätigkeit sich im Rahmen der den IHK zugewiesenen Kompetenzen hält.²⁹ Eben diese Voraussetzung erfüllte der DIHK nach Ansicht des BVerwG nicht, da er sich in den Streitjahren durch wiederholte allgemeinpolitische Aussagen – z. B. zu Studiengebühren, zur Bildungspolitik in Südafrika oder zur Notwendigkeit eines Koalitionsvertrages II (!)³⁰ – über diese Grenzen hinweggesetzt hatte. Der Fall eignet sich somit nicht als Beispiel für die „Shrinking-Space-Debatte“, sondern betrifft vielmehr eine bewusste „Grenzüberschreitung“ durch die Geschäftsführer des DIHK.

D. Der Verbandszweck als zivilrechtliche Schranke eines politischen Engagements

I. Der gemeinsame Zweck als verbindliche Leitidee des Vereins

Eine weitere – in der bisherigen Diskussion (zu) wenig beachtete – Binnengrenze des politischen Engagements ist der Zweck einer Organisation. Wer einem Verein beitrifft,³¹ verpflichtet sich zur Förderung des gemeinsamen Zwecks und unterwirft sich zugleich in Vereinsan gelegenheiten den Regelungen der Vereinsatzung. Der Vereinszweck markiert dabei die „Leitidee“ des Vereins und prägt seinen „Charakter“.³² Die herausragende Bedeutung des Vereinszwecks für die Mitgliedschaft wird auch daran deutlich, dass eine Zweckänderung – vorbehaltlich abweichender Regelungen in der Satzung – die

²⁶ Dazu zuletzt BVerfGE 10, 89; 146, 164; ferner BVerwGE 154, 296.

²⁷ Dazu jüngst die Urteile des BVerwG v. 20.1.2020 – 8 C 9.19, 8 C 10.19 und 8 C 11.19.

²⁸ BVerwGE 154, 296.

²⁹ BVerwG v. 14.10.2020 – 8 C 23.19.

³⁰ Aufzählung der einzelnen Verstöße in OVG Nordrhein-Westfalen v. 12.4.2019 – 16 A 1499/09.

³¹ Die nachfolgenden Ausführungen gelten für Stiftungen entsprechend, deren Zweck durch den Stifter verbindlich vorgegeben wird und praktisch änderungsfest ist (vgl. § 87 BGB).

³² Vgl. dazu BGHZ 95, 245 (252); Schwennicke in Staudinger, BGB, 2019, § 33 Rn. 36.

Zustimmung sämtlicher (!) Mitglieder, also „Allstimmigkeit“, voraussetzt (vgl. § 33 Abs. 1 Satz 2 BGB). Jedes Vereinsmitglied muss darauf vertrauen dürfen, dass das in der Satzung zwingend anzugebende Verbandsziel (vgl. § 57 BGB) nicht gegen seinen Willen ausgetauscht oder verändert wird. Wer etwa einen Traditionsfußballverein (und „Meister der Herzen“) zur Gewinnung internationaler „Investoren“ in eine auf Gewinnerzielung gerichtete Aktiengesellschaft umwandeln möchte, braucht folglich die Zustimmung jedes einzelnen Vereinsmitglieds.

II. Unterscheidung von Verbandszweck und Verbandstätigkeit

Im Rahmen der Vereinigungsfreiheit (Art. 9 Abs. 1 GG) und des bürgerlichen Vereinsrechts (§§ 21 ff. BGB) obliegt es den Gründern, den Vereinszweck klar und bestimmt in der Satzung zu bezeichnen (§ 57 BGB). Vom Vereinszweck (z. B. „Förderung der Kultur in der Stadt Bonn“) sind die Mittel zu seiner Erreichung, d. h. die Vereinstätigkeiten zu unterscheiden.³³ Soweit sie in der Satzung bezeichnet werden („Der Zweck wird verwirklicht durch die Veranstaltung von Ausstellungen und Konzerten“), ist auch diese Vorgabe für den Vorstand bindend. Im Unterschied zur Änderung des Vereinszwecks können Festlegungen der Vereinstätigkeit jedoch als bloße Satzungsbestimmungen durch einen „qualifizierten“ Mehrheitsbeschluss (d. h. mit einer Drei-Viertel-Mehrheit) geändert werden (§ 33 Abs. 1 Satz 1 BGB). Legt die Satzung – wie in der Regel – die Vereinstätigkeit nicht abschließend fest, sondern regelt sie nur beispielhaft („Der Zweck wird insbesondere verwirklicht durch ...“), wird der Aktionsradius der Vereinsorgane letztlich nur durch den übergeordneten Vereinszweck begrenzt. Zulässig sind dann alle Aktivitäten, die geeignet erscheinen, um den satzungsmäßigen Zweck zu verwirklichen.

III. Vereinsrechtliche Zulässigkeit „politischer“ Aktivitäten

Für die Zulässigkeit eines politischen Engagements ist aus vereinsrechtlicher Sicht folglich zu unterscheiden: Soweit der Verein nach der Satzung keine „politischen Zwecke“, sondern konkrete Sachzwecke (z. B. „Förderung der Kultur“) verfolgt, bedarf ein „politisches Engagement“ stets der konkreten Rechtfertigung durch den eigenen Zweck. Anders ausgedrückt: Ein Kulturverein darf sich zwar zu Wort melden, wenn es um kulturpolitische Fragen wie z. B. die Verteilung städtischer Mittel für Kultureinrichtungen oder eine Steuererhöhung für Museen geht. Darüber hinaus ist zivilgesellschaftlichen Organisationen als „Corporate Citizen“ auch ohne ausdrückliche Satzungsermächtigung zuzugestehen, sich öffentlich für

gemeinsame gesellschaftliche Grundwerte (z. B. „gegen Rassismus“ oder „für Demokratie“) einzusetzen, solange ein solches Engagement nicht zu Lasten der eigentlichen Satzungszwecke geht.³⁴ Jenseits dieser Grenzen folgt jedoch aus der Bindung an die satzungsmäßigen Zwecke, dass Vereine und ihre Organe auch zivilrechtlich über kein „allgemeinpolitisches Mandat“ verfügen. Der Vorstand eines Kulturvereins darf also nicht einfach mit Vereinsmitteln eine Kampagne „gegen Hartz IV“ oder „für ein bedingungsloses Grundeinkommen“ finanzieren.³⁵ Führt ein solches Verhalten – z. B. infolge des Verlusts der Gemeinnützigkeit – zu einem Vermögensschaden, haften die Vorstandsmitglieder folglich u. U. persönlich auf Schadensersatz.

Im Rahmen der zivilrechtlichen Vereinsautonomie gibt es mithin keine „Shrinking Spaces“, sondern nur eine freiwillige Selbstbindung der Mitglieder an die Satzungszwecke. Sind diese – wie im Regelfall – nicht selbst politischer Art, ist lediglich ein sachbezogenes politisches Engagement als Mittel zur Erreichung des „unpolitischen“ Sachzwecks – z. B. der Förderung der Kultur – erlaubt. Wer hingegen aus einem Kulturverein eine „Bürgerbewegung“ machen möchte, in der sich die Mitglieder und Dritte für wechselnde Anliegen politisch engagieren, muss zunächst durch einstimmigen Beschluss der Mitglieder den Vereinszweck ändern. Diesen Weg ist z. B. die Organisation *Campact e. V.* gegangen, die sich in ihrer neuen Satzung ausdrücklich zum politischen Zweck bekennt.³⁶ Dem *DIHK* steht dieser Weg nicht offen, denn seine Mitglieder – die öffentlich-rechtlichen IHK – würden mit dem Beitritt zu einem „allgemeinpolitischen“ Wirtschaftsverband offensichtlich ihre Kompetenzen überschreiten.³⁷ Das BVerwG hat im Streitfall sogar eine nordrhein-westfälische IHK auf Antrag eines Mitglieds dazu verurteilt, aus dem *DIHK* auszutreten (!). Damit dürfte das Schicksal des *DIHK* als privatrechtlicher Dachverband besiegelt sein. Allerdings möchte der Bundeswirtschaftsminister den *DIHK* durch Umwandlung in eine öffentlich-rechtliche Zwangskörperschaft unter der Rechtsaufsicht des Ministeriums „retten“. Man wird sehen, wie eine solche „politische“ Kontrolle des politischen Engagements eines Dachverbandes funktionieren wird.

³³ Zur Unterscheidung zwischen Vereinszweck und Vereinstätigkeit näher BGH, NJW 1986, 1033 (1034) und Schwennicke (Fn. 29), Rn. 41.

³⁴ Zur „sozialen Verantwortung“ von Vereinen und Stiftungen siehe Hüttemann, DB 2016, 429.

³⁵ Vgl. dazu BFH, BFH/NV 2011, 1113.

³⁶ Vgl. die Angaben auf www.campact.de.

³⁷ BVerwG v. 12.10.2020 – 8 C 23.19.

E. Steuerrechtsfragen der politischen Betätigung zivilgesellschaftlicher Organisationen

I. Zivilgesellschaftliches Engagement im Ertragsteuerrecht

Schließen sich Menschen in einem Verein zusammen, um sich gemeinsam für ein bestimmtes Anliegen zu engagieren, stellen sich aus ertragsteuerrechtlicher Sicht vor allem zwei Fragen: Unterliegt die Vereinigung mit ihrem Einkommen der Körperschaftsteuer und können Mitgliedsbeiträge und Spenden für diese Vereinigung steuermindernd geltend gemacht werden? Im Ausgangspunkt ist die erste Frage nach § 1 Abs. 1 Nr. 4 und 5 KStG zu bejahen und die zweite nach § 10 EStG zu verneinen. Blickt man genauer hin, ist für die meisten zivilgesellschaftlichen Einrichtungen allerdings das Gegenteil richtig:³⁸ So sind gemeinnützige Körperschaften, die ausschließlich, unmittelbar und selbstlos „steuerbegünstigte“ Zwecke i. S. d. §§ 52 ff. AO verfolgen, zumindest „partiell“ – vor allem mit Vermögenserträgen – von der Körperschaftsteuer befreit (§ 5 Abs. 1 Nr. 9 Satz 1 KStG). Ferner sind Zuwendungen für steuerbegünstigte Zwecke (Mitgliedsbeiträge und Spenden) in bestimmten Grenzen einkommensteuerlich abziehbar (§ 10b Abs. 1 Satz 1 EStG). Auch für Berufsverbände wie z. B. Gewerkschaften und Wirtschaftsverbände (wie z. B. den DIHK) gibt es eine partielle Steuerbefreiung (§ 5 Abs. 1 Nr. 5 KStG) und Beiträge zu diesen Organisationen sind als „beruflich veranlasste“ Aufwendungen entweder als Werbungskosten (§ 9 Abs. 1 Nr. 3 EStG) oder Betriebsausgaben (§ 4 Abs. 4 EStG) unbegrenzt abziehbar. Schließlich kennt das geltende Recht eine Steuerbefreiung für politische Parteien und Wählervereinigungen (§ 5 Abs. 1 Nr. 7 KStG) und in den vom BVerfG gesetzten Grenzen einen Spendenabzug für „Parteizuwendungen“ (§§ 10b Abs. 2, 34g EStG). Außerhalb dieser Sonderregelungen – also z. B. für Freizeitvereine, Selbsthilfeeinrichtungen (wie z. B. den ADAC) und sonstige „politische“ Vereine – bleibt es hingegen bei der geschilderten Grundregel: Solche Vereine sind mit ihrem Einkommen – z. B. Überschüssen aus der Vermögensverwaltung – körperschaftsteuerpflichtig und ihre Mitglieder und Förderer können Mitgliedsbeiträge und Spenden als „private“ Einkommensverwendung nicht steuermindernd geltend machen (§ 10 Abs. 1 EStG).

II. Unterscheidung zwischen steuerbegünstigten und politischen Zwecken

Wie der vorstehende Überblick zeigt, gewährt das geltende Steuerrecht also nur zivilgesellschaftlichen Organisationen mit bestimmten Zwecken eine steuerliche Förderung. „Politische Vereine“ gehören nicht dazu. Ihre frühere

Steuerbefreiung nach § 5 Abs. 1 Nr. 7 KStG a. F.³⁹ hat der Steuergesetzgeber als Reaktion auf die Parteispendenaffäre 1983 aufgehoben. Ferner werden „politische“ Zwecke im abschließenden Katalog der steuerbegünstigten Zwecke in § 52 Abs. 2 AO nicht erwähnt. § 55 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 AO untersagt gemeinnützigen Einrichtungen sogar ausdrücklich jede Unterstützung politischer Parteien. Aus diesen Vorgaben hat der BFH im Attac-Urteil zu Recht gefolgert, dass sich gemeinnützige Körperschaften lediglich in gewissen Grenzen, nämlich zur Förderung ihrer nach § 52 AO steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke (also gleichsam als Mittel zum Zweck), politisch betätigen dürfen.⁴⁰ Bei Berufsverbänden stellt sich die Lage – wie der DIHK-Fall deutlich macht – nicht wesentlich anders dar. Hier wird die Grenze einer erlaubten politischen Betätigung durch den Begriff des Berufsverbandes, d. h. die Verfolgung „allgemeiner“ wirtschaftlicher Interessen eines Berufsstandes gezogen.⁴¹ Dies erlaubt zwar wirtschaftspolitische Einflussnahmen, aber eben keine allgemeinpolitische Betätigung.⁴² Wie diese Beispiele zeigen, bedarf es im Steuerrecht letztlich keiner abschließenden Definition des – schillernden und umstrittenen – Begriffs des Politischen.⁴³ Es kann folglich dahinstehen, ob man ihn – mit dem (zweifelhaften) Diktum von *Carl Schmitt*⁴⁴ – durch die „Unterscheidung von Freund und Feind“ charakterisiert oder darunter in Anlehnung an § 2 PartG die „Einflussnahme auf die politische Willensbildung“ versteht, denn die steuerrechtlichen Grenzen eines noch zulässigen politischen Engagements lassen sich gleichsam von der „anderen Seite her“ ziehen: Zulässig ist immer nur ein Handeln, das sich noch als Verwirklichung der eigenen satzungsmäßigen steuerbegünstigten Zwecke darstellt.

III. Grenzen eines zulässigen untergeordneten politischen Engagements

Was dies konkret bedeutet, hat die finanzgerichtliche Rechtsprechung seit den ersten Entscheidungen zur Teilnahme von gemeinnützigen Umweltinitiativen an Anti-Kernkraft-Demonstrationen in den 80er Jahren näher konkretisiert.⁴⁵ Beispielhaft sei hier nur auf die beiden jüngsten Entscheidungen hingewiesen. So hat es der X. Senat des BFH für unproblematisch gehalten, dass der BUND Hamburg als Umweltverein ein Bürgerbegehren initiiert hat, um die Stadt Hamburg zur Rekommunialisie-

³⁸ Für einen Überblick über das Steuerrecht des NPO-Sektors siehe Hüttemann, KSzW 2014, 158.

³⁹ Die Steuerbefreiung umfasste zuvor auch „politische Vereine, deren Zweck nicht auf einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb gerichtet ist.“

⁴⁰ BFH, BStBl. II 2019, 301.

⁴¹ Vgl. dazu bereits BFH, BStBl. III 1952, 228.

⁴² Nach BFH, BStBl. II 1985, 92 ist ein Eintreten „für die Erhaltung des Privateigentums“ noch unschädlich.

⁴³ Dazu nur *Isensee*, Handbuch des Staatsrechts, Bd. XII, 3. Aufl. 2014, § 268 Rn. 6 ff.

⁴⁴ *Schmitt*, Der Begriff des Politischen, 1932, S. 26.

⁴⁵ Grundlegend BFH, BStBl. II 1984, 844; Nachweise zur Rechtsprechung bei Hüttemann, DB 2015, 821 (822 ff.).

nung der Leitungsnetze zu bewegen.⁴⁶ Umgekehrt sah der V. Senat in seinen *Attac*-Urteilen die Grenze zum politischen Verein als überschritten an, da die politischen Aktionen des Netzwerkes weit über die satzungsmäßigen Zwecke hinausgingen.⁴⁷ In der Tat ist schwer erkennbar, was die vom BFH aufgezählten zahlreichen politischen Kampagnen und Aktionen zu den Themen Umverteilung von Reichtum, Regulierung der Finanzmärkte, Wechsel der Hausbank („Krötenwanderung“), feministische Ökonomie, Stuttgart 21, Arabischer Frühling oder bedingungsloses Grundeinkommen mit dem Satzungszweck „Förderung der Bildung“ zu tun haben sollen. Diese Aktionen lassen sich auch nicht als steuerbegünstigte „politische Bildung“ einordnen, denn eine solche Bildungsarbeit setzt – wie der V. Senat formuliert – „geistige Offenheit“ voraus.⁴⁸ Dieser Grenzziehung ist zuzustimmen.⁴⁹ Wer nicht in erster Linie informieren, sondern in erster Linie die öffentliche Meinung „beeinflussen“ und „mobilisieren“ will, ist keine Bildungseinrichtung.⁵⁰

Da die *Attac*-Urteile keine neuen Maßstäbe formulieren, sondern lediglich die bisherige – und im Rechtsvergleich nicht ungewöhnliche⁵¹ – BFH-Rechtsprechung fortgeführt haben, passt auch hier der Begriff der „Shrinking-Spaces“ nicht. Die Urteilsgründe des BFH lassen vielmehr hinreichend Raum für ein sachbezogenes politisches Engagement, wie sich etwa am Beispiel der *DUH* zeigen lässt. Meldet sich diese Organisation beispielsweise in der Debatte um ein Tempolimit mit der Forderung „120 km/h auf Autobahnen“ zu Wort, beteiligt sie sich zulässigerweise innerhalb der Satzungszwecke und anlassbezogen an der politischen Meinungsbildung. Und die Hauptaktivitäten der *DUH* – die gerichtliche Durchsetzung von Umweltstandards bzw. die Verfolgung von Wettbewerbsverstößen – sind ohnehin nicht vorrangig politischer Natur, sondern dienen der Erfüllung der satzungsmäßigen steuerbegünstigten Zwecke Umwelt- bzw. Verbraucherschutz (§ 52 Abs. 2 Satz 1 Nr. 8 und 16 AO).

IV. Reformoptionen

Das *Attac*-Verfahren hat eine öffentliche Debatte über gesetzliche Reformen im Steuerrecht ausgelöst. Zahlreiche zivilgesellschaftliche Organisationen haben sich in der „Allianz: Rechtssicherheit für politische Willensbildung“ zusammengeschlossen. Sie befürchten eine „Entpolitisie-

rung“ der Gemeinnützigkeit und fordern erstens eine Erweiterung des Katalogs der steuerbegünstigten Zwecke, zweitens eine gesetzliche Klarstellung, dass politisches Engagement zugunsten der eigenen Zwecke unschädlich ist und drittens eine „Demokratielause“ für politische Aktivitäten über die eigenen Zwecke hinaus.⁵² Was den ersten Punkt angeht, so bestehen z. B. gegen die klarstellende Aufnahme des Zwecks „Förderung der Grund- und Menschenrechte“ keine Einwände, denn dieser Zweck ist bereits heute – als Förderung des demokratischen Staatswesens (§ 52 Abs. 2 Satz 1 Nr. 24 AO) – steuerbegünstigt. Ob eine – von der Koalition soeben abgelehnte – gesetzliche Verankerung der BFH-Grundsätze tatsächlich zu mehr Rechtssicherheit führen würde, erscheint deshalb zweifelhaft, weil „klarstellende“ Gesetzesänderungen häufig ein Eigenleben entwickeln und einen Rückgriff auf die frühere BFH-Judikatur eher erschweren. Was schließlich eine „Demokratielause“ angeht, so ist zu differenzieren: Soweit es um anlassbezogene Aufrufe und Stellungnahmen „gegen Rassismus“ oder „für Demokratie“ geht, sind solche Aktivitäten – wie oben bereits zum Vereinsrecht festgestellt – auch heute schon vom Gemeinnützigkeitsstatus gedeckt und werden von der Finanzverwaltung auch nicht beanstandet.⁵³ Vor der Erweiterung des Zweckkatalogs um „politiknahe“ Zwecke wie der „Förderung der sozialen Gerechtigkeit“ oder einer Öffnung der Gemeinnützigkeit für politische Plattformen oder Bürgerbewegungen ist hingegen zu warnen. Eine solche politische „Aufladung“ der Gemeinnützigkeit dürfte nicht nur dem Selbstverständnis der meisten NPOs widersprechen, sondern könnte auch das Vertrauen der Öffentlichkeit in den „gemeinnützigen“ Dritten Sektor gefährden. Schließlich ist daran zu erinnern, dass gemeinnützige Einrichtungen – anders als politische Parteien – praktisch keinerlei Anforderungen an eine demokratische Binnenorganisation und vor allem keinen Transparenzpflichten in Hinsicht auf die Mittelherkunft unterliegen.⁵⁴ Solcher Vorkehrungen bedarf es bei „klassischen“ gemeinnützigen Einrichtungen auch nicht, da es wegen der Bindung an konkrete Sachzwecke für die Gemeinwohlqualität einer Einrichtung regelmäßig keine Rolle spielt, wie sie sich z. B. finanziert.

Wer Organisationen steuerlich fördern möchte, die nicht konkrete Sachzwecke fördern, sondern in erster Linie als „Bürgerbewegungen“ und „Kampagnenplattformen“ ganz allgemein den öffentlichen politischen Diskurs auf der Basis bestimmter Überzeugungen beeinflussen wollen, sollte daher außerhalb des Gemeinnützigkeitsrechts bei den Steuerbegünstigungen ansetzen, die schon bisher für politische Parteien und Wählervereinigungen gelten. Diese Tatbestände (§ 5 Abs. 1 Nr. 7 KStG, §§ 10b Abs. 2, 34g EStG) könnten für „politische Körperschaften“ geöffnet werden, um ihnen ähnliche steuerliche Vorteile zu

⁴⁶ BFH, BStBl. II 2017, 1110.

⁴⁷ BFH, BStBl. II 2019, 301; BFH v. 10.12.2020 – V R 14/20 juris.

⁴⁸ BFH, BStBl. II 2019, 301 (305).

⁴⁹ Vgl. näher Hüttemann, DB 2019, 744; zustimmend auch Weitemeyer, nPoR 2019, 97; Seer, JZ 2019, 513; kritisch hingegen Droege, KritJ 2019, 349 sowie Unger, Politische Betätigung gemeinnütziger Körperschaften, Rechtsgutachten, abrufbar unter www.freiheitsrechte.org.

⁵⁰ So auch BFH v. 10.12.2020 – V R 14/20 juris.

⁵¹ Rechtsvergleichende Hinweise bei Hüttemann, DB 2015, 821 (823).

⁵² Vgl. dazu näher www.zivilgesellschaft-ist-gemeinnuetzig.de.

⁵³ Dazu Exner, nPoR 2021, 63 (66).

⁵⁴ Dazu auch BFH v. 10.12.2020 – V R 14/20 juris; Hüttemann, DB 2019, 744 (745).

erschließen. Auf diese Weise würde nicht nur eine mögliche Umgehung der vom BVerfG entwickelten Vorgaben für die steuerliche Abzugsfähigkeit von Parteispenden über die Gemeinnützigkeit verhindert. Zugleich könnte die Inanspruchnahme von – im Vergleich zu politischen Parteien u. U. abgestufter – steuerlicher Vorteile an bestimmte Voraussetzungen in Hinsicht auf die Binnenorganisation und eine Transparenz der Mittelherkunft geknüpft werden.⁵⁵ Ein solcher Ansatz hätte den großen Vorzug, dass für alle Vereinigungen mit einer schwerpunktmäßig politischen Zwecksetzung ein steuerliches „level playing field“ geschaffen würde.⁵⁶

F. Ausblick

Wie die Analyse gezeigt hat, kann von „Shrinking Spaces“ für zivilgesellschaftliche Organisationen in Deutschland keine Rede sein. Das *DIHK*-Urteil des BVerfG hat lediglich bestätigt, dass eine IHK als öffentlich-rechtliche Zwangskörperschaft auch im Rahmen der Mitgliedschaft in einem Dachverband an ihre gesetzliche Aufgabenzuweisung gebunden bleibt. Und der BFH hat mit der Versagung der Gemeinnützigkeit nicht in die Handlungs- oder Meinungsfreiheit von *Attac* eingegriffen, sondern nur daran erinnert, dass sich gemeinnützige Einrichtungen – wie auch vom Zivilrecht vorgegeben – nicht außerhalb ihrer eigenen satzungsmäßigen steuerbegünstigten Zwecke politisch betätigen dürfen. Der Gesetzgeber sollte an der tradierten Unterscheidung zwischen „steuerbegünstigten“ und „politischen“ Zwecken – nicht zuletzt wegen der unterschiedlichen Finanzierungs- und Transparenzbedingungen – auch de lege ferenda festhalten. Diese Grenzziehung ist auch verfassungsrechtlich unbedenklich, da der Gesetzgeber bei steuerlichen Lenkungsnormen über einen weiten Gestaltungsspielraum verfügt und auch die Vereinigungsfreiheit kein Teilhaberecht an steuerlichen Privilegien begründet. Sollte daran gedacht werden, Bürgerbewegungen und Kampagnenplattformen wie *Attac* steuerlich gezielt zu fördern, so wäre eine solche Förderung wegen der verfassungsrechtlich geforderten Neutralität an den bestehenden Steuervergünstigungen für politische Parteien zu orientieren, um ein steuerliches „level playing field“ für alle politischen Vereine zu schaffen. Da *Attac* eine Verfassungsbeschwerde gegen das BFH-Urteil angekündigt hat, wird das BVerfG bald Gelegenheit haben, aus verfassungsrechtlicher Sicht zu den Gestaltungsspielräumen des Steuergesetzgebers Stellung zu nehmen.

⁵⁵ Näher dazu Hüttemann, DB 2019, 744 (751 f.).

⁵⁶ Vgl. grundlegend zur Bedeutung des Gleichheitssatzes im Bereich politischer Betätigung bereits *Isensee/Knobbe-Keuk* in BMF (Hrsg.), Gutachten der Unabhängigen Sachverständigenkommission zur Prüfung des Gemeinnützigkeits- und Spendenrechts, Heft 40, 1988, S. 361 ff.