

Prof. Dr. Lars Hummel, LL.M.

Juniorprofessor
für Öffentliches Recht,
Steuer- und Finanzrecht

an der Universität Hamburg

Prof. Dr. Steffen Lampert

Universitätsprofessor
für Öffentliches Recht,
Finanz- und Steuerrecht

an der Universität Osnabrück

Gutachten zu Einzelfragen des Gemeinnützigkeitsrechts

im Auftrag der Fraktion der Freien Demokraten im Deutschen Bundestag

Hamburg und Osnabrück, 2. Juni 2020

Gliederung

I.	Vorbemerkung.....	5
II.	Grundlagen der steuerlichen Gemeinnützigkeit	5
1.	Vorbemerkung.....	5
a)	Begriff der Gemeinnützigkeit im Kontext steuerbegünstigter Zwecke	5
b)	Vereine als erfasste Organisationsformen	6
2.	Verfassungsrechtliche Grundlagen des „Gemeinnützigkeitsrechts“	6
3.	Einfach-gesetzliche Anforderungen an die steuerliche Gemeinnützigkeit und Rechtsfolgen	8
a)	Systematische Grundlagen: Das Verhältnis von Abgabenordnung und Ertragsteuerrecht.....	8
b)	Rechtsfolgen der Gemeinnützigkeit im Ertragsteuerrecht: Steuerliche Privilegierungen	9
c)	Überblick über die Voraussetzungen steuerlicher Privilegierungen im Gemeinnützigkeitsrecht	11
aa)	Regelungsstruktur: Anforderungen an Tätigkeit und Verfassung der gemeinnützigen Organisation	11
bb)	Begünstigte Zwecke und Anforderung an die Art und Weise der Verfolgung dieser Zwecke.....	12
(1)	Verfolgen gemeinnütziger Zwecke (§ 52 Abs. 1 AO).....	12
(2)	Selbstlosigkeit (§ 52 Abs. 1 in Verbindung mit § 55 Abs. 1 AO).....	13
(3)	Ausschließlichkeit der Verfolgung gemeinnütziger Zwecke	13
(4)	Unmittelbarkeit der Verfolgung gemeinnütziger Zwecke.....	14
4.	Verfahrensrechtliche Grundlagen	14
a)	Kein gesondertes Verfahren zur Überprüfung der Voraussetzungen des § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG	14
b)	Prüfung der Steuerbegünstigung im Veranlagungsverfahren.....	15
III.	Beantwortung der gutachterlichen Fragestellungen	16
1.	Fragestellung: Verfolgt die Förderung von „Tierrechten“ einen gemeinnützigen Zweck?.....	16
a)	Vorbemerkung	16
b)	Begriff „Tierschutz“ – zur Auslegung des § 52 Abs. 2 Nr. 14 AO im Lichte des § 1 TierSchG und des Art. 20a GG.....	16
c)	Die Förderung von „Tierrechten“	17

aa)	Begriff.....	18
bb)	Vereinbarkeit der satzungsmäßigen Förderung von Tierrechten mit dem Gemeinnützigkeitsrecht	19
(1)	Kein Gebot der wörtlichen Wiedergabe der in § 52 Abs. 2 AO genannten Zwecke	19
(2)	Förderung von Tierrechten als eigenständiger Zweck und als Mittel zum Zweck des Tierschutzes	20
c)	Fragen des Steuervollzugs.....	22
d)	Ergebnis zur ersten Fragestellung	23
2.	Fragestellung: Setzt die Anerkennung einer Organisation als gemeinnützig ein rechtstreu Verhalten voraus?	23
a)	Herausarbeitung der Fragestellungen und Eingrenzungen	23
b)	Existenz und Ausgestaltung eines Vorbehalts rechtstreuen Verhaltens (Rechtmäßigkeitsvorbehalt).....	24
aa)	Geltende Rechtslage	24
bb)	Auffassung der Rechtsprechung und der Finanzverwaltung: Grundsätzlich umfassender Rechtmäßigkeitsvorbehalt	26
(1)	Rechtsprechung	26
(2)	Rechtsauffassung der Finanzverwaltung	29
cc)	Meinungsbild im Schrifttum.....	30
(1)	Vorrang sachbereichsspezifischer „Sanktionen“ und Vollstreckungsmaßnahmen.....	30
(2)	Abwägender Ansatz: Differenzierung nach der Schwere des Rechtsverstoßes	33
(3)	Differenzierung nach der Nähe zum verfolgten Zweck	34
dd)	Würdigung der Rechtsauffassungen und Begründungsansätze	35
(1)	Folgerichtigkeit des Ansatzes der Rechtsprechung	35
(2)	Kritik des „Abwägungsmodells“	35
ee)	Eigener Lösungsansatz	40
c)	Zurechnung von (rechtswidrigem) Handeln an gemeinnützige Organisationen unter besonderer Beachtung der Vereine	41
aa)	Zum Begriff „Zurechnung“	41
bb)	Regelungen des Gemeinnützigkeitsrechts	42
cc)	Rechtsprechung.....	42

(1)	Urteil des Bundesfinanzhofs vom 29. August 1984 – I R 215/81	42
(2)	Urteil des Bundesfinanzhofs vom 27. September 2001 – V R 17/99	43
(3)	Urteil des Bundesfinanzhofs vom 10. Januar 2019 – V R 60/17.....	44
dd)	Meinungsbild im Schrifttum.....	45
ee)	Rechtsgrundlagen der Zurechnung – zum Umfang des Rückgriffs auf Regelungen außerhalb des Abgabenrechts	46
d)	Ergebnis zur zweiten Fragestellung: Würdigung der geltenden Rechtslage.....	48
aa)	Keine hinreichende Ausformung der Anforderungen an rechtstreu Verhalten in Rechtsprechung, Verwaltung und Schrifttum	48
bb)	Defizite bei der Sachverhaltsaufklärung	48
cc)	Konsequenz: Keine Gewährleistung eines verfassungsmäßigen Steuervollzugs... ..	49
e)	Reformüberlegungen	50
3.	Fragestellung: Setzt die Anerkennung einer Organisation als gemeinnützig die Existenz binnendemokratischer Strukturen und prinzipielle Zugangsoffenheit voraus?.....	52
a)	Begründung und Umfang der Satzungsautonomie von Körperschaften – verfassungs- und zivilrechtliche Ausgangslage	52
b)	Regelungen zur Sicherstellung der Gemeinwohlverwirklichung de lege lata.....	54
c)	Begründung der Voraussetzung binnendemokratischer Strukturen de lege ferenda... ..	55
aa)	Numerus clausus der Organisationsformen – Wahrung strukturprägender Merkmale.....	55
bb)	Sicherstellung vereinsinterner Überwachung der Einhaltung der Voraussetzungen des Gemeinnützigkeitsrechts	56
cc)	Reformüberlegungen	57
dd)	Einordnung in den systematischen Zusammenhang mit vereinsbezogenen Regelungen, die eine Zugangsoffenheit voraussetzen.....	59
d)	Gestaltungsfreiheit und Rechtsmissbrauch	59

I. Vorbemerkung

Die Fraktion der Freien Demokraten im Deutschen Bundestag hat uns beauftragt, ein Gutachten zu folgenden Einzelfragen des Gemeinnützigkeitsrechts zu erstellen:

1. Bildet die Förderung von „Tierrechten“ einen gemeinnützigen Zweck?
2. Setzt die Anerkennung einer Organisation als gemeinnützig ein rechtstreu Verhalten voraus?
3. Setzt die Anerkennung einer Organisation als gemeinnützig die Existenz binnendemokratischer Strukturen und eine prinzipielle Zugangsoffenheit voraus?

In dem Gutachten wird im Anschluss an eine allgemeine Erläuterung der Rechtsgrundlagen des Gemeinnützigkeitsrechts zunächst die geltende Rechtslage im Hinblick auf die einzelnen spezifischen Fragestellungen analysiert. Sodann werden – soweit Handlungsbedarf besteht – denkbare Reformen aufgezeigt.

II. Grundlagen der steuerlichen Gemeinnützigkeit

1. Vorbemerkung

a) Begriff der Gemeinnützigkeit im Kontext steuerbegünstigter Zwecke

Die Gesamtheit steuerrechtlicher Regelungen, welche die Begünstigung privater, auf die Förderung der Allgemeinheit gerichteter Initiative, zum Gegenstand haben, werden landläufig unter dem Begriff der „steuerlichen Gemeinnützigkeit“ oder auch „Gemeinnützigkeitsrecht“ zusammengefasst. Legt man die Diktion der Abgabenordnung¹ zugrunde, so sind diese Bezeichnungen allerdings etwas verkürzend. So zählen nach den §§ 52 bis 54 AO zu denjenigen Zwecken, deren Verfolgung der Allgemeinheit nützlich ist, und die deshalb förderungswürdig erscheinen, nicht nur gemeinnützige, sondern auch mildtätige und kirchliche Zwecke. Das Gesetz verwendet hierfür den Oberbegriff „steuerbegünstigte Zwecke“. Der Begriff „Gemeinnützigkeit“ wie er in § 52 AO Verwendung gefunden hat, umfasst daher nur einen – praktisch freilich sehr bedeutenden – Ausschnitt aus der Trias der steuerbegünstigten Zwecke. Da sich das Gutachten nur mit Fragen der Verfolgung gemeinnütziger Zwecke im Sinne des § 52 AO (gleichsam

¹ Abgabenordnung in der Fassung der Bekanntmachung vom 1. Oktober 2002 (BGBl. I S. 3866; 2003 I S. 61), zuletzt geändert durch Artikel 10 des Gesetzes vom 11. Juli 2019 (BGBl. I S. 1066).

gemeinnützigen Zwecken im engeren Sinne) befasst, wird im Folgenden auf die Verfolgung mildtätiger und kirchlicher Zwecke nicht näher eingegangen werden.

b) Vereine als erfasste Organisationsformen

Nach § 51 Abs. 1 Satz 1 AO gelten die im Dritten Abschnitt des Zweiten Teils der Abgabenordnung niedergelegten Bestimmungen über die Förderung steuerbegünstigter Zwecke nur in Fällen, in denen steuerbegünstigte Zwecke durch Körperschaften verfolgt werden. Unter „Körperschaften“ im Sinne dieser Norm sind dabei nach § 51 Abs. 1 Satz 2 AO die Körperschaften (im engeren Sinne), Personenvereinigungen und Vermögensmassen im Sinne des Körperschaftsteuergesetzes zu verstehen. Die vom Gutachtenauftrag erfassten Vereine zählen zu den in Bezug genommenen Körperschaften im Sinne des § 1 KStG. Dies gilt sowohl für den rechtsfähigen Verein (§ 1 Abs. 1 Nr. 4 KStG) als auch für den nichtrechtsfähigen Verein (§ 1 Abs. 1 Nr. 5 KStG). Das Gemeinnützigkeitsrecht gilt darüber hinaus aber auch zum Beispiel für Stiftungen sowie Kapitalgesellschaften (etwa gemeinnützige GmbH).

2. Verfassungsrechtliche Grundlagen des „Gemeinnützigkeitsrechts“

Das Gemeinwohl ist nicht nur der allgemeinste Staatszweck,² sondern Legitimationsgrund der Staatlichkeit schlechthin³ Es rechtfertigt daher die Ausübung von Staatsgewalt durch Legislative, Exekutive und Judikative und setzt ihr Grenzen.⁴ Der Einzelne unterliegt dieser Bindung nicht; die Grundrechte erlauben es ihm vielmehr, einzeln oder kooperativ Partikularinteressen zu verfolgen, sich also privatnützig zu verhalten. Eben diese private Initiative bildet den tragenden Pfeiler der Finanzierung des Staates, weil sich der Staat vermittels der Steuer, aus deren Ertrag die Finanzierung der staatlichen Aufgaben von Verfassungs wegen grundsätzlich bzw. in erster Linie zu geschehen hat (sog. Steuerstaatsprinzip)⁵, am Erfolg privaten Wirtschaftens beteiligt. Auf diese Weise fördern auch die Steuerpflichtigen das Gemeinwohl; die Vorstellung der Einzelne verhalte sich nur gemeinnützig, indem er die in § 52 Abs. 2 Satz 1 AO aufgeführten Zwecke oder diesen ähnliche Zwecke fördert, geht also fehl.⁶

Sucht man den Grund der steuerlichen Privilegierung durch das Gemeinnützigkeitsrecht im Ertragsteuerrecht auszumachen, muss man sich zunächst kurz der Grundprinzipien der

² Link, Staatszwecke im Verfassungsstaat – nach 40 Jahren Grundgesetz, VVDStRL Bd. 48, 1990, S. 19.

³ Isensee, in: ders./Kirchhof (Hrsg.), Handbuch des Staatsrechts, Bd. IV, 2006, § 71 Rn. 2; Droege, Gemeinnützigkeit im offenen Steuerstaat, 2010, S. 19.

⁴ Link, Staatszwecke im Verfassungsstaat – nach 40 Jahren Grundgesetz, S. 19.

⁵ Siehe vor allem BVerfG, Beschl. v. 8.6.1988 – 2 BvL 9/85, 2 BvL 3/86, BVerfGE 78, 249 (266 f.) mit Bezug auf Vogel, in: Isensee/Kirchhof (Hrsg.), Handbuch des Staatsrechts, Bd. I, 1987, § 27 Rn. 70; fernerhin BVerfG, Beschl. v. 7.11.1995 – 2 BvR 413/88, 2 BvR 1300/93, BVerfGE 93, 319 (342).

⁶ Vgl. Isensee, in: ders./Kirchhof (Hrsg.), Handbuch des Staatsrechts, Bd. IV, 2006, § 71 Rn. 119 f.

Besteuerung vergegenwärtigen. Dem Begriff der Steuer ist immanent, dass diese keine besondere Finanzierungsverantwortung bestimmter Personen oder Gruppen kennt. Sie ist vielmehr Gemeinlast.⁷ Trifft aber niemandem eine besondere Finanzierungsverantwortung, so muss das notwendige Übel der Besteuerung zumindest eines sein: gerecht und damit (relativ) gleich verteilt.⁸ Die Steuer rechtfertigt sich mit anderen Worten aus der gleichmäßigen Zuteilung der Lasten. Maßstab dieser Zuteilung ist die individuelle wirtschaftliche Leistungsfähigkeit. So unterliegen natürliche und juristische Personen mit ihrem Einkommen der Besteuerung durch Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer. Das Einkommen bildet dabei – zumindest in der Grundkonzeption des Ertragsteuerrechts – den Teil des Erworbenen ab, das der betreffenden Person nach Berücksichtigung erwerbssichernder sowie (bei natürlichen Personen) existenzsichernder Aufwendungen verbleibt. Es handelt sich bei um den Teil des Erworbenen, der zum Beispiel für die Befriedigung nicht-existenzieller privater Bedürfnisse oder zur Ausschüttung an Gesellschafter zur Verfügung steht. Häufig wird dieser Teil des Erworbenen auch als „disponibel“ bezeichnet. Der allgemeine Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG lässt zwar Abweichungen von dieser Konzeption des Ertragsteuerrechts zu, doch bedürfen diese der Rechtfertigung.

Da der Steuerpflichtige selbst darüber entscheidet, ob er einen Teil des Erworbenen zur Förderung des Gemeinwohls aufwendet, ist es konsequent, diesen Teil dem (disponiblen) Einkommen zuordnen und infolgedessen der Besteuerung zu unterwerfen. Dass der Gesetzgeber jedoch gemeinnützige Körperschaften steuerbefreit und Zuwendungen an solche Körperschaften steuerlich ebenso wie erwerbs- oder existenzsichernde Aufwendungen zum Abzug zulässt, lässt sich auf eine Reihe teilweise miteinander verwobener Gründe stützen, deren gemeinsames Moment die Förderung des Allgemeinwohls ist: So stärkt die steuerliche Entlastung bürgerliches Engagement für das allgemeine Wohl, insbesondere da der Einzelne so Einfluss auf die konkrete Verwendung seiner Mittel zu gewinnen vermag, das ihm qua Budgetrecht des Parlaments bei der Steuerzahlung entzogen ist. Zugleich entlastet private Initiative zumindest punktuell den Staat davon, selbst Belange des Allgemeinwohls zu fördern.⁹ Besonderes Gewicht dürfte daneben rechtssystematischen Erwägungen zukommen: So lässt sich anführen, dass dem Einzelnen oder Körperschaften der Teil des Einkommens, das zum Wohl der Allgemeinheit verwendet wird, für eigennützige Zwecke nicht mehr zur Verfügung steht. Soll aber der Besteuerung der Teil des Erworbenen unterworfen werden, der privatnützig verwendet werden kann, so lässt sich die steuerliche Privilegierung desjenigen Einkommens, das gemeinnützig verwandt wird, rechtfertigen.¹⁰ Nicht die Disponibilität des Einkommens markiert dann die Grenze zwischen Besteuerung und Steuerfreiheit, sondern die gemein- oder privatnützige Verwendung des

⁷ *Wendt*, NVwZ 1988, 778 (783).

⁸ Vgl. *Kruse*, Lehrbuch des Steuerrechts, Bd. I, 1991, S. 43.

⁹ *Isensee*, in: Maurer (Hrsg.), Das akzeptierte Grundgesetz, FS Günter Dürig, 1990, S. 61 f.

¹⁰ Vgl. *Isensee*, in: ders./Kirchhof (Hrsg.), Handbuch des Staatsrechts, Bd. IV, 2006, § 71 Rn. 117.

Einkommens. Dahinter steht die Wertung, dass es unter dem Gesichtspunkt der Förderung des Allgemeinwohls keinen Unterschied macht, ob ein Teil des Einkommens unmittelbar oder mittelbar (im Wege der Steuerzahlung) eingesetzt wird – im erstgenannten Fall allerdings zu dem „Preis“, dass nicht das demokratisch legitimierte Parlament, sondern der Einzelne über den konkret geförderten Belang des Allgemeinwohls entscheidet.

Den genannten Ansätzen der Rechtfertigung steuerlicher Privilegierung ist gemein, dass privates Handeln – sei es individuell oder kooperativ – der Verwirklichung des Allgemeinwohls dient. Die Normierung der Voraussetzungen, unter denen privates Handeln in diesem Sinne als gemeinnützig anzusehen ist, ist im Rahmen verfassungsrechtlicher Bindungen Sache des Gesetzgebers. Erweist sich private Betätigung hieran gemessen nicht als gemeinnützig, so wäre die steuerliche Verschonung rechtssystematisch nicht zu begründen und verfassungsrechtlich nicht zu rechtfertigen. Der verfassungsrechtliche Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung gebietet es dann, das Sonderrecht der „Gemeinnützigkeit“ unangewendet zu lassen und stattdessen (nur) die allgemeinen steuerlichen Regelungen anzuwenden.

3. Einfach-gesetzliche Anforderungen an die steuerliche Gemeinnützigkeit und Rechtsfolgen

a) Systematische Grundlagen: Das Verhältnis von Abgabenordnung und Ertragsteuerrecht

Die steuerliche Behandlung gemeinnütziger Betätigung ergibt sich aus dem Zusammenspiel der §§ 51 bis 68 AO und des Körperschaftsteuerrechts sowie des Einkommensteuerrechts. Systematisch erklärt sich dies dadurch, dass die mit der Gemeinnützigkeit von Körperschaften verbundenen steuerlichen Privilegierungen rechtstechnisch Ausnahmen von der Körperschaft-, Gewerbe- und Einkommensteuer sind. Es ist daher richtig, diese Befreiungen in den entsprechenden Gesetzen zu regeln. Da die Einzelsteuergesetze übereinstimmende Voraussetzungen an die Steuerbefreiung der Körperschaftsteuersubjekte (§ 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG, § 3 Nr. 6 GewStG) sowie die steuerliche Berücksichtigung von Zuwendungen (§ 10b Abs. 1 EStG, § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG) normieren, und außerdem im Rahmen des Besteuerungsverfahrens von der Finanzverwaltung zu prüfen sind, ist es ebenso richtig, diese Voraussetzungen „vor die Klammer gezogen“ in der Abgabenordnung zu regeln.

Den in der Abgabenordnung unter der Überschrift „Steuerbegünstigte Zwecke“ getroffenen Regelungen ist insbesondere zu entnehmen, unter welchen Voraussetzungen eine Körperschaft steuerbegünstigte Zwecke verfolgt und inwieweit wirtschaftliche Betätigungen der Steuerbegünstigung entgegenstehen. Sie normieren zudem Anforderungen an die Geschäftsführung und Vermögensverwendung. Dagegen ist den Bestimmungen der

Abgabenordnung nicht zu entnehmen, welche konkreten Rechtsfolgen sich aus dem Umstand ergeben, dass eine Körperschaft gemeinnützige Zwecke verfolgt. Deutlich macht dies § 51 Abs. 1 AO, demzufolge die „folgenden Vorschriften“ (also diejenigen des Dritten Abschnitts des Zweiten Teils der Abgabenordnung) in Fällen gelten, in denen „das Gesetz eine Steuervergünstigung gewährt, weil eine Körperschaft ausschließlich und unmittelbar gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke (steuerbegünstigte Zwecke) verfolgt“.

Zu den so in Bezug genommenen „Gesetzen“ gehören namentlich das Körperschaftsteuergesetz, das Gewerbesteuerengesetz und das Einkommensteuergesetz.¹¹ Dabei regelt das Körperschaftsteuergesetz in § 5 Abs. 1 Nr. 9 die steuerliche Privilegierung gemeinnütziger Organisation. Dessen Satz 1 ordnet die (teilweise) Befreiung von der Körperschaftsteuer unter anderem für Stiftungen und Vereine an, „die nach der Satzung, dem Stiftungsgeschäft oder der sonstigen Verfassung und nach der tatsächlichen Geschäftsführung ausschließlich und unmittelbar gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken dienen“. Hier wird die Regelungssystematik ganz deutlich: Die Rechtsfolge und damit die Art der steuerlichen Begünstigung – hier die Steuerbefreiung – wird im Ertragsteuerrecht geregelt, die Voraussetzungen dieser Begünstigung ergeben sich dagegen aus der Abgabenordnung.

b) Rechtsfolgen der Gemeinnützigkeit im Ertragsteuerrecht: Steuerliche Privilegierungen

Die in § 5 Abs. 1 Nr. 9 Satz 1 KStG angeordnete Steuerbefreiung bezieht sich auf Körperschaften, die unter den dort genannten Voraussetzungen steuerbegünstigte Zwecke verfolgen. Liegen die Voraussetzungen vor, ist die gemeinnützige Körperschaft „von der Körperschaftsteuer befreit“. Da dies aber aus Gründen der Herstellung von Wettbewerbsneutralität gegenüber nicht-gemeinnützigen Marktteilnehmern nicht gilt, soweit ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb¹² unterhalten wird (Satz 2), liegt keine vollständige persönliche Steuerbefreiung, sondern im Ergebnis nur eine partielle sachliche Steuerbefreiung vor.¹³ Aufgrund dieser Steuerbefreiung unterliegen Vermögensmehrungen der begünstigten Körperschaft, die nicht im Zusammenhang

¹¹ Steuerliche Privilegierungen finden sich daneben u.a. im Umsatzsteuerrecht und im Grundsteuerrecht, s. hierzu insgesamt *Hüttemann*, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 4. Aufl. 2018, Rn. 1.56 ff.

¹² Hierbei handelt es sich gemäß § 14 AO um eine selbständige, nachhaltige Tätigkeit, durch die Einnahmen oder sonstige wirtschaftliche Vorteile erzielt werden und die über den Rahmen der Vermögensverwaltung hinausgeht. Nicht erforderlich ist die Absicht, Gewinn zu erzielen. Die Tätigkeit muss sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellen, die gegen Entgelt an den Markt gebracht und für Dritte äußerlich erkennbar angeboten wird (*Boochs*, in: Lademann, KStG, § 5 Rn. 117/1.).

¹³ Es ist daher umstritten, ob § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG als persönliche Steuerbefreiung mit einer sachlich begrenzten Steuerpflicht anzusehen ist (so wohl *Frotscher*, in: *Frotscher/Drüen* [Hrsg.], KStG, § 5 Rn. 5) oder als sachliche Steuerbefreiung (so die Rechtsauffassung des BFH im Urt. v. 13.12.1978 – I R 77/76, BFHE 127, 327, BStBl II 1979, 481, zu § 4 Abs. 1 Nr. 6 KStG a.F.; ebenso zu § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG von *Twickel*, in: Blümich, EStG/KStG/GewStG, § 5 KStG Rn. 108; *Kruschke*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 5 KStG, Rn. 151).

mit einem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb stehen – also insbesondere Spenden, aber auch Einkünfte aus Kapitalanlagen¹⁴ – nicht der Besteuerung.

Ist eine Körperschaft dagegen nicht als gemeinnützig anzusehen, so unterliegt sie der regulären Besteuerung wie andere Körperschaften auch. Allerdings bleiben gemäß § 8 Abs. 5 KStG bei Personenvereinigungen (hierunter fallen auch Vereine) für die Ermittlung des Einkommens Beiträge, die auf Grund der Satzung von den Mitgliedern lediglich in ihrer Eigenschaft als Mitglieder erhoben werden, außer Ansatz. Diese sind also unabhängig von § 5 Abs. 1 Nr. 9 Satz 1 KStG steuerbefreit. Die steuerliche Behandlung von Spenden ist dagegen bislang nicht vollständig geklärt. Da sich § 8 Abs. 5 KStG explizit nur auf Mitgliedsbeiträge bezieht, fehlt es an einer ausdrücklichen Regelung. Zu erwägen ist aber, dass Spenden ohnehin nicht dem betrieblichen Bereich der Körperschaft zuzuordnen seien und daher auch nicht als Einkommen im Sinne des § 8 Abs. 1 Satz 1 KStG anzusehen sind. Einer solchen Argumentation wäre allerdings der Boden entzogen, wenn Körperschaften – anders als natürliche Personen – ohnehin nur eine „betriebliche Sphäre“ hätten. Denn dies hätte zur Folge, dass auch Vermögensmehrungen außerhalb der sieben Einkunftsarten des EStG steuerlich erfasst werden. Der Bundesfinanzhof geht zwar davon aus, dass Kapitalgesellschaften keine außerbetriebliche Sphäre haben, äußerte sich aber bislang nicht zu sonstigen Körperschaften und Zweckvermögen im Sinne des § 1 Abs. 1 KStG.¹⁵ In der Rechtsprechung der Finanzgerichte wird das Bestehen einer außerbetrieblichen Sphäre in diesen Fällen mitunter bejaht.¹⁶ Geht man dagegen davon aus, dass ein Steuersubjekt im Sinne des § 1 Abs. 1 KStG keine außerbetriebliche Sphäre hat und lehnt man eine analoge Anwendung des § 8 Abs. 5 KStG ab,¹⁷ so müssten immerhin auch Aufwendungen der Körperschaft grundsätzlich einkommensmindernd berücksichtigt werden.

Daneben knüpfen § 10b Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 EStG und § 9 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 Buchst. b KStG an die Existenz einer in § 5 Abs. 1 Nr. 9 Satz 1 KStG steuerbefreiten Organisation *sachliche Steuerbefreiungen*. So sieht § 10b Abs. 1 Satz 1 EStG vor, dass Zuwendungen natürlicher Personen zur Förderung steuerbegünstigter Zwecke im Sinne der §§ 52 bis 54 der Abgabenordnung – erfasst sind also wiederum gemeinnützige, kirchliche und mildtätige Zwecke – im Rahmen bestimmter Höchstbeträge wie Sonderausgaben abgezogen werden können. § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG enthält eine nahezu identische Regelung für Körperschaftsteuersubjekte. Damit ist automatische Folge der persönlichen Steuerbefreiung beispielsweise eines Vereins, dass an diesen geleistete Spenden und Mitgliedsbeiträge das Einkommen desjenigen, der diese Zuwendungen leistet, mindert. Dadurch

¹⁴ Alvermann, in: Streck, KStG, 9. Aufl. 2018, § 5 Rn. 112 f.

¹⁵ BFH, Urt. v. 6.12.2016 – I R 50/16, DStR 2017, 319 Rn. 6.

¹⁶ FG Hamburg, Urt. v. 19.6.2008 – 5 K 165/06, BeckRS 2008, 26028183.

¹⁷ Eine im Schrifttum (Becker, DStR 2010, 953 [958 f.]) geforderte analoge Anwendung dieser Norm auf Spenden ist zweifelhaft, denn angesichts des Umstands, dass der Gesetzgeber in § 10b EStG dezidiert zwischen Spenden und Mitgliedsbeiträgen differenziert, ist die Annahme einer die Analogie begründenden planwidrigen Regelungslücke fernliegend.

entsteht ein wirtschaftlicher Anreiz,¹⁸ Zuwendungen nicht nur aus altruistischen Gründen, sondern auch um der eigenen steuerlichen Vergünstigungen willen an eine gemeinnützige Organisation zu leisten. Hierin dürfte der maßgebliche Vorteil der „Anerkennung“ als gemeinnützig liegen.

Vorstehende Ausführungen haben gezeigt, dass § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG eine Schlüsselstellung einnimmt. Denn diese Norm regelt nicht nur unmittelbar die persönliche Steuerbefreiung gemeinnütziger Körperschaften, sondern auch mittelbar (über § 10 Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 EStG) die steuerliche Abzugsfähigkeit von Spenden und Mitgliedsbeiträgen beim Zuwendenden. Voraussetzung dieser steuerlichen Begünstigungen ist nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 Satz 1 KStG, dass eine Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse sowohl nach ihrer Verfassung (das heißt bei Vereinen insbesondere nach ihrer Satzung) als auch nach ihrer tatsächlichen Geschäftsführung ausschließlich und unmittelbar gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken dient.

c) Überblick über die Voraussetzungen steuerlicher Privilegierungen im Gemeinnützigkeitsrecht

aa) Regelungsstruktur: Anforderungen an Tätigkeit und Verfassung der gemeinnützigen Organisation

Bei Ausgestaltung des Gemeinnützigkeitsrechts muss der Gesetzgeber zum einen diejenigen Zwecke benennen, deren Förderung im Interesse der Allgemeinheit liegen. Er muss darüber hinaus aber auch – und diese Aufgabe ist angesichts des Ausnahmecharakters des Gemeinnützigkeitsrechts ebenso bedeutend – sicherstellen, dass begünstigte Organisationen oder die dahinterstehenden Personen nicht in den Genuss steuerlicher Vorteile kommen, die sachlich nicht gerechtfertigt sind oder in den Wettbewerb mit nicht-steuerbefreiten Organisationen in unangemessener Weise eingreifen. Der Gesetzgeber muss dabei insbesondere sicherstellen, dass die Mittel der Organisation für gemeinnützige Zwecke verwandt werden und somit eine Begünstigung bestimmter Personen oder Personengruppen ausscheidet.

Das steuerliche Gemeinnützigkeitsrecht sucht dies durch ein ganzes Bündel von Regelungen sicherzustellen. Diese Regelungen betreffen zum einen die Anforderungen an die Zwecke selbst sowie die Art und Weise der Verfolgung bzw. Verwirklichung dieser Zwecke und somit das Handeln der Organisation nach außen. Dabei belässt es das Gemeinnützigkeitsrecht aber nicht. So setzt

¹⁸ Unterstellt man, dass der gespendete Betrag bei einer natürlichen Person mit einem Steuersatz von 35 % belastet würde, so führt die Abzugsfähigkeit einer Spende i.H.v. € 100 dazu, dass die tatsächliche Vermögenseinbuße des Zuwendenden nur € 65 beträgt. Sind die Voraussetzungen § 10b Abs. 1 Satz 1 EStG dagegen nicht erfüllt, ist die Zuwendung steuerlich unbeachtliche Vermögensverwendung und darf nicht von der Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer abgezogen werden.

eine steuerliche Privilegierung außerdem voraus, dass die in der Abgabenordnung normierten Anforderungen an das Handeln der Organisationen auch in deren Verfassungen (Satzungen) niedergelegt sind. Um in den Genuss einer steuerlichen Privilegierung zu kommen, reicht es also nicht aus, dass ein Verein ausschließlich, selbstlos und unmittelbar gemeinnützige Zwecke verfolgt. Vielmehr müssen sich diese abgabenrechtlichen Anforderungen auch in der Satzung der Organisation widerspiegeln. Mit anderen Worten werden also nur solche Organisationen gefördert, die ihrer Zweckbestimmung nach ausschließlich gemeinnützig handeln (§ 5 Abs. 1 Nr. 9 Satz 1 KStG, § 3 Nr. 6 Satz 1 GewStG). Dies ist vor dem Hintergrund der Rechtsfolge einer (weitreichenden) personenbezogenen Steuerbefreiung durchaus sachgerecht, denn nur wenn eine Organisation ihrer Satzung nach keine privatnützigen Interessen verfolgt, ist es gerechtfertigt, sie grundsätzlich insgesamt von der Besteuerung auszunehmen. Dies erklärt es auch, weshalb natürliche Personen, die ihrem Wesen nach immer auch privatnützig handeln, selbst nicht steuerbefreit sein können. Daran wird zugleich deutlich, dass auch die Begrenzung der steuerlichen Privilegierung auf bestimmte Organisationsformen eine Grundentscheidung des Gesetzgebers ist.

Die Anforderungen an den steuerbegünstigten Zweck selbst sowie an die Art und Weise der Verfolgung des Zwecks sind in den §§ 52 bis 58 AO geregelt. Anforderungen an die Ausgestaltung der Satzung enthalten insbesondere die §§ 59, 60 und 61 AO sowie auf einzelsteuergesetzlicher Ebene § 5 Abs. 1 Nr. 9 Satz 1 KStG und § 3 Nr. 6 Satz 1 GewStG. Entspricht eine Satzung den in der Abgabenordnung normierten Anforderungen, so wird dies auch als *formelle Satzungsmäßigkeit* bezeichnet. § 59 Satzteil 2 AO verlangt, dass die tatsächliche Geschäftsführung diesen Satzungsbestimmungen entspricht; korrespondierend zur formellen ist insoweit auch von *materieller Satzungsmäßigkeit* die Rede.¹⁹ § 63 Abs. 1 AO ergänzt dies dahingehend, dass die tatsächliche Geschäftsführung auf die ausschließliche und unmittelbare Erfüllung der steuerbegünstigten Zwecke gerichtet sein muss (was sich allerdings ohnehin aus der zu befolgenden Satzung ergeben muss).

bb) Begünstigte Zwecke und Anforderung an die Art und Weise der Verfolgung dieser Zwecke

(1) Verfolgen gemeinnütziger Zwecke (§ 52 Abs. 1 AO)

Nach § 52 Abs. 1 AO verfolgt eine Körperschaft *gemeinnützige Zwecke*, wenn ihre Tätigkeit darauf gerichtet ist, die Allgemeinheit auf materiellem, geistigem oder sittlichem Gebiet selbstlos zu fördern. § 52 Abs. 2 Satz 1 enthält einen Katalog einzelner Zwecke, der – allerdings unter der

¹⁹ Anzumerken ist, dass „materielle Satzungsmäßigkeit“ also nicht die Vereinbarkeit der Satzung mit materiellem Recht meint.

Einschränkung des Satzes 2 – abschließend ist.²⁰ Zu den gemeinnützigen Zwecken zählt unter anderem auch der Tierschutz nach § 52 Abs. 2 Satz 1 Nr. 14 AO (siehe näher unten III 1). Der Zweck muss sich aus der Satzung, dem Stiftungsgeschäft oder der sonstigen Verfassung ergeben (§ 59 AO). Dieser Verfassung muss auch zu entnehmen sein, dass der Zweck den Anforderungen der §§ 52 bis 55 AO entspricht und ausschließlich und unmittelbar verfolgt wird. Wie gesehen, muss auch die tatsächliche Geschäftsführung diesen Satzungsbestimmungen entsprechen (§ 59 Satzteil 2 in Verbindung mit § 63 Abs. 1 AO).

(2) Selbstlosigkeit (§ 52 Abs. 1 in Verbindung mit § 55 Abs. 1 AO)

§ 52 Abs. 1 AO setzt Selbstlosigkeit der Förderung voraus. Nach § 55 Abs. 1 AO geschieht eine Förderung oder Unterstützung selbstlos, wenn dadurch nicht in erster Linie eigenwirtschaftliche Zwecke (wie zum Beispiel gewerbliche Zwecke oder sonstige Erwerbszwecke) verfolgt werden und wenn weitere Voraussetzungen gegeben sind: So dürfen die Mittel der Körperschaft nur für satzungsgemäße Zwecke verwendet werden, auch sind offene (oder verdeckte) Gewinnausschüttungen an die Mitglieder der Körperschaft, zweckfremde Begünstigungen Dritter, sowie eine Zuwendung an politische Parteien verboten. Darüber hinaus ist die Körperschaft zur zeitnahen Mittelverwendung verpflichtet. „Zeitnah“ bedeutet, dass die Mittel spätestens in den auf den Zufluss folgenden zwei Kalender- oder Wirtschaftsjahren verwendet werden müssen. Scheidet ein Mitglied aus der Körperschaft aus, so darf es nicht mehr als seine eingezahlten Kapitalanteile und den gemeinen Wert der geleisteten Sacheinlagen zurückerhalten. Im Falle der Auflösung oder Aufhebung der Körperschaft oder bei Wegfall ihres bisherigen Zwecks darf das Vermögen, das nicht an die Mitglieder zurückgegeben wurde, nur für steuerbegünstigte Zwecke verwendet werden, sodass es über den Bestand der Körperschaft hinaus gebunden bleibt.

(3) Ausschließlichkeit der Verfolgung gemeinnütziger Zwecke

Nach § 51 Abs. 1 Satz 1 in Verbindung mit § 56 AO setzt die steuerliche Privilegierung voraus, dass eine Körperschaft *ausschließlich gemeinnützige Zwecke verfolgt*, und damit, dass sie nur ihre steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke im Sinne der §§ 52 bis 54 AO verfolgt. Die Steuerbegünstigung entfällt daher grundsätzlich, soweit neben einem begünstigten auch ein nicht begünstigter Zweck verfolgt wird, die Körperschaft also zum Teil gemeinnützigen, zum Teil nicht gemeinnützigen Zwecken dient.²¹ Zwar hat der Gesetzgeber im Hinblick auf wirtschaftliche

²⁰ BFH, Urt. v. 9.2.2017 – V R 69/14, BFHE 257, 6, BStBl II 2017, 1221 – juris, Rn. 26; Seer, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 52 AO Rn. 18.; Gersch, in: Klein (Hrsg.), AO, 14. Aufl. 2018 § 52 Rn. 15; vgl. auch Hummel, Schleswig-Holsteinischer Landtag, Umdruck 19/1540, sub III.

²¹ Musil, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 56 AO Rn. 2 ff.; dementsprechend verbietet § 56 AO auch eine Aufteilung der Tätigkeit der Körperschaft in einen steuerfreien und einen steuerpflichtigen Teil.

Aktivitäten einige Lockerungen normiert, doch dürfen diese Aktivitäten keine eigene erwerbswirtschaftliche Zweckrichtung verfolgen.²²

(4) Unmittelbarkeit der Verfolgung gemeinnütziger Zwecke

Nach § 57 AO verfolgt eine Körperschaft unmittelbar ihre steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke, wenn sie selbst (das heißt durch ihre Organe oder eigenes Personal) diese Zwecke verwirklicht. Das kann auch durch Hilfspersonen geschehen, wenn nach den Umständen des Falls, insbesondere nach den rechtlichen und tatsächlichen Beziehungen, die zwischen der Körperschaft und der Hilfsperson bestehen, das Wirken der Hilfsperson wie eigenes Wirken der Körperschaft anzusehen ist (siehe näher unten III 2).

4. Verfahrensrechtliche Grundlagen

a) Kein gesondertes Verfahren zur Überprüfung der Voraussetzungen des § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG

Die Abgabenordnung sieht kein gesondertes Verfahren vor, in dem überprüft wird, ob eine Körperschaft die Voraussetzungen des § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG erfüllt.²³ Es existiert also kein rechtsförmliches Verfahren der „Anerkennung“ als gemeinnützig,²⁴ die so lange gilt, bis sie „entzogen“ wird. Gleichwohl ist die Bezeichnung „Anerkennung“ (bzw. „Verlust“ oder „Entzug“) der Gemeinnützigkeit weit verbreitet, um zu umschreiben, dass die Voraussetzungen des § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG erfüllt oder nicht (mehr) erfüllt sind.²⁵ Der Begriff „Anerkennung“ wird daher auch im Folgenden Verwendung finden.

Die Voraussetzungen der Steuerfreistellung von Körperschaften werden stattdessen – von Amts wegen – im Veranlagungsverfahren geprüft (siehe sogleich 4 b).²⁶ Die Körperschaft hat allerdings die Möglichkeit, nach § 60a Abs. 2 Nr. 1 AO einen Antrag auf gesonderte Feststellung der Einhaltung der satzungsmäßigen Voraussetzungen nach den §§ 51, 59, 60 und 61 AO zu stellen. In diesem Verfahren wird lediglich die formelle Satzungsmäßigkeit (formaler Gemeinnützigkeitsstatus) von Körperschaften überprüft, unter anderem damit diese bereits vor

²² *Musil*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 56 AO Rn. 13 f.

²³ Die Körperschaft muss jedoch der allgemeinen Anzeigepflicht für Körperschaften im Sinne des § 137 AO nachkommen.

²⁴ Vgl. auch Anwendungserlass zur Abgabenordnung (AEAO) zu § 59, Ziff. 3.

²⁵ Siehe zu diesem Begriffsverständnis nur BFH, Urt. vom 9.2.2017 – V R 69/14, BFHE 257, 6, BStBl II 2017, 1221; FG Hamburg, Urt. v. 19.6.2008 – 5 K 165/06; BeckRS 2008, 26028183; *Märtens*, in: Gosch (Hrsg.), KStG, 3. Aufl. 2015, § 5 Rn. 255.

²⁶ BFH, Urt. v. 13.12.1978 – I R 77/76, BStBl. II 1979, 481; *Bott*, in: Schauhoff (Hrsg.), Handbuch der Gemeinnützigkeit, 3. Aufl. 2010, § 10 Rn. 1.

Gründung Rechtssicherheit über die Steuerbegünstigung des verfolgten Zwecks erhalten.²⁷ Die Voraussetzungen des § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG sind damit allein aber noch nicht erfüllt, da diese Norm außer der formellen Satzungsmäßigkeit voraussetzt, dass die Körperschaft nach der tatsächlichen Geschäftsführung ausschließlich und unmittelbar gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken dient.²⁸

b) Prüfung der Steuerbegünstigung im Veranlagungsverfahren

Über die steuerliche Begünstigung wird erst im Veranlagungsverfahren entschieden. Hier überprüft das Finanzamt sowohl die formelle Satzungsmäßigkeit (sofern diese nicht nach § 60a AO verbindlich festgestellt worden ist) als auch die materielle Satzungsmäßigkeit (zum Begriff siehe oben 3 c aa). Gelangt das Finanzamt zur Erkenntnis, dass die Körperschaft die Voraussetzungen des § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG erfüllt, so erlässt es einen Körperschaftsteuerfreistellungsbescheid für den betreffenden Veranlagungszeitraum. Verneint das Finanzamt die Gemeinnützigkeit, erlässt es einen entsprechenden Körperschaftssteuerbescheid, in dem die zu zahlende Steuer festgesetzt wird. Körperschaften unterliegen dabei grundsätzlich der jährlichen Steuererklärungspflicht nach § 149 Abs. 2 AO. Das Finanzamt kann jedoch von einer jährlichen Anforderung zur Abgabe von Steuererklärungen (und damit der jährlichen Durchführung eines Veranlagungsverfahrens) absehen.²⁹ Die Steuerbefreiung soll nach Verwaltungserlass aber mindestens in einem Turnus von drei Jahren überprüft werden.³⁰

Zur Überprüfung der tatsächlichen Geschäftsführung (materielle Satzungsmäßigkeit) hat die Körperschaft den Nachweis, dass ihre tatsächliche Geschäftsführung den Erfordernissen des § 63 Abs. 1 AO entspricht, durch ordnungsmäßige Aufzeichnungen über ihre Einnahmen und Ausgaben zu führen. Der Anwendungserlass zur Abgabenordnung sieht zudem vor, dass die Vorlage von Geschäfts- und Tätigkeitsberichten (häufig auch Protokolle über Vorstandssitzungen Mitgliederversammlungen oder Schriftverkehr bzw. Notizen) verlangt werden soll.³¹ Es erfolgt schließlich eine Verprobung der aus den Einnahmen-/Ausgaben-Rechnungen ermittelten Werte. Zusätzliche Nachweispflichten können sich aus einzelnen Vorschriften der §§ 51 ff. AO ergeben. So ist zum Beispiel von Körperschaften, die mildtätige Zwecke verfolgen, nachzuweisen, dass die begünstigten Personen tatsächlich hilfsbedürftig waren.³² Zu nennen ist ebenfalls der Nachweis

²⁷ Vgl. *Gersch*, in: Klein, AO, § 60a Rn. 2.

²⁸ *Seer* in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 60a AO Rn. 3.

²⁹ *Hüttemann*, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, Rn. 7.11.

³⁰ AEAO zu § 59, Ziff. 3.

³¹ AEAO zu § 63, Ziff. 1; zur Verwaltungspraxis siehe auch *Bott*, in: Schauhoff, Handbuch der Gemeinnützigkeit § 10 Rn. 22.

³² AEAO zu § 53, Ziff. 10; vgl. auch Ziff. 25 der Anlage Gem zur Körperschaftsteuererklärung: „Wir erklären, dass wir uns von der Hilfebedürftigkeit (§ 53 Nr. 1 und 2 AO) des von uns betreuten Personenkreises überzeugt haben und Aufzeichnungen darüber vorliegen.“

der zeitnahen Mittelverwendung im Sinne des § 55 Abs. 1 Nr. 5 Satz 3 AO, welcher eine Mittelverwendungsrechnung voraussetzt. Die Mittelverwendung der gemeinnützigen Körperschaft kann jederzeit im Rahmen einer Außenprüfung vom Finanzamt kontrolliert werden, § 193 AO. Sollte die Finanzbehörde davon ausgehen, dass die materielle Satzungsmäßigkeit nicht mehr gegeben ist, kann mangels rechtsförmlicher „Anerkennung“ der Gemeinnützigkeit diese auch nicht isoliert aufgehoben werden.³³ Vielmehr ist im Rahmen des Veranlagungsverfahrens gegebenenfalls ein zuvor ergangener Steuerfreistellungsbescheid aufzuheben.

III. Beantwortung der gutachterlichen Fragestellungen

1. Fragestellung: Verfolgt die Förderung von „Tierrechten“ einen gemeinnützigen Zweck?

a) Vorbemerkung

Zur Fragestellung ist einleitend festzuhalten, dass Vereine die Verwirklichung von „Tierrechten“ auf zwei unterschiedliche Arten verfolgen können. Zum einen ist daran zu denken, dass eine Körperschaft die „Förderung von Tierrechten“ als Satzungszweck benennt oder aber lediglich als Mittel zur Verwirklichung eines anderen Zwecks (des *Tierschutzes*). Diese Differenzierung ist auch in der Abgabenordnung angelegt, denn § 60 Abs. 1 AO verlangt, dass die Satzungszwecke *und* die Art der Verwirklichung der Satzungszwecke genau bestimmt sein müssen. Die Würdigung beider Konstellationen der Förderung von „Tierrechten“ setzt zunächst voraus, Klarheit über die Begriffe „Tierschutz“ und „Tierrecht“ bzw. „Recht von Tieren“ zu schaffen.

b) Begriff „Tierschutz“ – zur Auslegung des § 52 Abs. 2 Nr. 14 AO im Lichte des § 1 TierSchG und des Art. 20a GG

Zu den in § 52 Abs. 2 AO als gemeinnützig anerkannten Zwecken zählt auch die Förderung des Tierschutzes (Abs. 2 Satz 1 Nr. 14). Der Begriff „Tierschutz“ wird in der Abgabenordnung allerdings nicht definiert. Der Begriffsteil „Schutz“ ist vieldeutig, in seinem Kern kann ihm aber eine Form der Abschirmung eines Subjekts, Objekts oder Zustands gegenüber äußeren Einflüssen entnommen werden. Tierschutz meint vor diesem Hintergrund eine Form der Abschirmung von Tieren insbesondere gegenüber menschlichen Eingriffen, die durch unmittelbare Einwirkungen auf den Körper des Tieres erfolgen können, aber auch durch Beeinträchtigungen des Wohlbefindens (zum Beispiel Herbeiführen von Stresszuständen). In diese Richtung weist auch § 1 TierSchG, demzufolge dieses Gesetz es bezweckt, das Leben und Wohlbefinden von Tieren zu schützen und es daher verbietet, einem Tier ohne vernünftigen Grund Schmerzen, Leiden oder Schäden

³³ *Märtens*, in: Gosch, KStG, § 5 Rn. 255.

zuzufügen. Daraus wird aber auch deutlich, dass Tiere – obschon als „Mitgeschöpfe“ bezeichnet – nur einen relativen Schutz genießen, nachdem die Zufügung von Leid auf das erforderliche Maß beschränkt werden soll. Die im Schrifttum zu § 52 Abs. 2 Nr. 14 AO genannten Begriffsbestimmungen orientieren sich stark am Ansatz des Tierschutzgesetzes und akzentuieren die Merkmale des Bestrebens nach artgerechter Haltung sowie Schutz vor Quälerei,³⁴ nicht aber nach einer „mensenähnlichen“ Behandlung³⁵ zugrunde liegt. Auch Art. 20a GG ist keine prinzipielle Aufwertung des Tieres über das in § 1 TierSchG zu entnehmen. So ist von Formulierungen abgesehen worden, Tieren subjektive Rechte oder quasi-subjektive Rechte einzuräumen.³⁶ Dies wäre der Rechtsordnung fremd, denn das Grundgesetz rückt den Menschen in den Mittelpunkt und gibt ihm auf, die Grundlagen seines Lebens zu schützen.³⁷ Ein unmittelbar-juristischer Schutzanspruch zugunsten der Tiere kann hieraus nicht abgeleitet werden,³⁸ schon gar nicht ein Recht der Tiere selbst.³⁹

c) Die Förderung von „Tierrechten“

Im Hinblick auf die Förderung von „Tierrechten“ wirft dies die Frage auf, ob sich der Zweck einer Körperschaft, die „Tierrechte“ fördert, innerhalb des § 52 Abs. 2 Satz 1 Nr. 14 AO bewegt.

³⁴ So zum Beispiel *Gersch*, in: Klein, AO, § 52 Rn. 33, wonach Tierschutz insb. die Lebensbedingungen von Tieren und deren Schutz vor artfremder Haltung und Quälerei meint; nach *Seer*, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 52 AO Rn. 37, fördert Tierschutz die Allgemeinheit sittlich, indem ihr bewusstgemacht wird, dass Tiere genauso Schmerzen empfinden wie Menschen und daher nicht unnötig gequält werden dürfen, etwa durch Massentierhaltung oder unnötige Tierversuche. Ähnlicher Auffassung ist *Koenig*, in: Koenig (Hrsg.), AO, 3. Aufl. 2014, § 52 Rn. 49, wonach Tierschutz Bestrebungen zum Schutz des Lebens und der angemessenen Behandlung von Tieren als Individuen meint; die mit dem Tierschutz verbundene Aufklärung fördere die Allgemeinheit auf sittlichem Gebiet, da der Bevölkerung verdeutlicht werde, dass das Töten von Tieren ohne einsichtigen Grund sowie die unnötige Zufügung von Schmerzen und Leiden eine für Lebewesen unwürdige Behandlung sei; unmittelbar auf die Zwecke des § 1 TierSchG bezieht sich *Hüttemann*, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, Rn 3.111.

³⁵ Hierfür wird auch der Begriff „Pathozentrismus“ verwendet, der aber seinerseits nicht ganz klar konturiert scheint. So soll dieser Begriff nach *Scholz*, in: Maunz/Dürig, GG, Art. 20a Rn. 74, den Unterschied zwischen dem Menschen als Subjekt moralischer Berechtigung und damit auch als Subjekt von verfassungsrechtlichen Gewährleistungen einerseits und den Tieren (oder doch Tieren einer ganz bestimmten Spezies) andererseits normativ einebnen; dagegen wird der Begriff offenbar in Anlehnung an § 1 TierSchG auch enger dahingehend verstanden, dass Tiere um ihrer selbst willen, jedoch nur in Bezug auf ihre Leidensfähigkeit, geschützt werden (*Gärditz*, in: Landmann/Rohmer, Umweltrecht, Art. 20a GG Rn. 20).

³⁶ Siehe BT-Drs. 12/6000, S. 69 ff.

³⁷ Zwar ist offenbar auf einen explizit anthropozentrisch ausgerichteten Schutz der natürlichen Lebensgrundlagen verzichtet worden, weil jene „um ihrer selbst“ schützenswert seien (BT-Drs. 12/6000, S. 65 ff.; ähnliches bringt die Formulierung „Mitgeschöpf“ in § 1 TierSchG für Tiere zum Ausdruck). Ziel dürfte dabei allerdings gewesen sein, den natürlichen Lebensgrundlagen in Abwägung gegenüber widerstreitenden Interessen höheres Gewicht zu verleihen.

³⁸ *Scholz*, in: Maunz/Dürig, GG, Art. 20a Rn. 68, 70.

³⁹ *Gärditz*, in: Landmann/Rohmer, Umweltrecht, Art. 20a GG Rn. 22 m.w.N.; *Sommermann*, in: von Münch/Kunig (Hrsg.), GG, 6. Aufl. 2012, Art. 20a Rn. 33.

aa) Begriff

Die Begriffe „Recht der Tiere“ und „Tierrecht“ sind der Rechtsordnung fremd und finden sich vornehmlich in Satzungen von Organisationen, die nach eigener Aussage den Tierschutz fördern.⁴⁰ Insbesondere der Begriff „Recht der Tiere“ impliziert, dass das Tier Träger eines subjektiven Rechts ist. Träger von Rechten kann allerdings nur eine natürliche oder juristische Person (als Zusammenschluss natürlicher Personen) sein, nicht aber sonstige Lebewesen oder Gegenstände. Diese Differenzierung zwischen Rechtssubjekten und Objekten ist elementar für die Rechtsordnung, die letztlich das Zusammenleben zwischen Menschen ordnen soll (siehe oben unter 1 b).

Tiere wurden dabei historisch den Bestimmungen über Sachen zugeordnet. Mit zunehmender Sensibilität für den Schutz der natürlichen Lebensgrundlagen, der in Art. 20a GG verfassungsrechtlich Ausdruck fand, suchte der Gesetzgeber der Achtung und dem Schutz höhere Bedeutung zukommen zu lassen, ohne diese zu Rechtssubjekten aufzuwerten. So werden Tiere zwar nach § 1 TierSchG als „Mitgeschöpf“ anerkannt, doch regelt das Tierschutzgesetz nicht Rechte der Tiere, sondern Pflichten der Menschen im Umgang mit Tieren. Ganz ähnlich liegen die Dinge im Zivilrecht. Zwar wurde die Beseitigung der formalen Gleichstellung des Tieres mit einer Sache durch Einführung des § 90a BGB⁴¹ beseitigt,⁴² doch hat dies nicht dazu geführt, dass Tiere seitdem als Rechtssubjekte anzusehen wären. Vielmehr werden diese nunmehr durch eine Verweisung in § 90a Satz 3 BGB einem Rechtsobjekt gleichgestellt, ohne selbst Rechtsobjekt zu sein. Der Umstand, dass Tiere von der Rechtsordnung nicht mehr als Rechtsobjekt bezeichnet werden, hat somit nicht dazu geführt, dass sie als Rechtsträger anzusehen wären. Dementsprechend sieht das Prozessrecht auch nicht vor, dass zum Beispiel Tierschutzorganisationen die Rechte von Tieren in eigenem Namen im Wege der Prozessstandschaft einklagen dürfen, sondern nur, dass diese Rechtsbehelfe gegen die Verletzung tierschutzrechtlicher Bestimmungen einlegen dürfen.⁴³ Die Rechtsentwicklung zeigt, dass Bundes- und Landesgesetzgeber den materiellen und verfahrensrechtlichen Schutz der natürlichen Lebensgrundlagen einschließlich der Tiere aufgewertet haben, sich dabei aber stets innerhalb der bestehenden anthropozentrischen Grundordnung bewegten.

Die Verwendung des Begriffes „Recht“ (der Tiere) kann zum einen so verstanden werden, dass durch die Implementierung von Tierrechten Tieren als Lebewesen eine Art rechtliche

⁴⁰ Siehe z.B. § 3 Nr. 1 Satzung PETA e.V. vom 25.7.2018, wonach der Zweck des Vereins verwirklicht wird insbesondere durch die Förderung des Rechts der Tiere, keinen Grausamkeiten, Misshandlungen oder Verfolgungen ausgesetzt zu sein.

⁴¹ Gesetz zur Verbesserung der Rechtsstellung des Tieres im bürgerlichen Recht v. 20.8.1990, BGBl. I 1990, 1762.

⁴² *Fritzsche*, in: Bamberger/Roth/Hau/Poseck (Hrsg.), BeckOK BGB, Art. 90a Rn. 1.

⁴³ So zum Beispiel § 1 Hamburgisches Gesetz über das Verbandsklagerecht für Tierschutzvereine vom 21. Mai 2013, HmbGVBl. 2013, S. 247, 248.

Subjektqualität zugesprochen werden soll, sie also als „menschenähnlich“ behandelt werden sollen. Derartige Ansätze werden auch im rechtswissenschaftlichen Schrifttum diskutiert.⁴⁴ Es drängt sich dann die Annahme auf, dass die Parallelität des Begriffs „Tierrechte“ zum Begriff der (subjektiven) „Menschenrechte“ beabsichtigt ist. Damit verbunden dürfte die Erwartung sein, dass die Gewichtung der Belange von Tieren gegenüber der gegenwärtigen Ausgestaltung des Tierschutzrechts weiter erhöht wird. Auch wenn zweifelhaft ist, ob abweichende Formulierungen des Tierschutzgesetzes (zum Beispiel anstelle „es ist verboten, ein Tier auf ein anderes Tier zu hetzen“ die Formulierung „ein Tier hat das Recht, nicht auf ein anderes Tier gehetzt zu werden“ oder – aus anderer Perspektive – „ein Tier hat das Recht, dass nicht ein anderes Tier auf es gehetzt wird“) unmittelbar eine Erhöhung des Schutzniveaus herbeiführten, so bedeutete die Gewährung von Rechten an Tiere doch eine weitere rechtliche Aufwertung der Tiere, die rechtstechnisch als eigene Gruppe von Rechtssubjekten neben die Menschen treten würden. Tierrechte wären dann Mittel zur Verwirklichung des Tierschutzes.

Der Begriff „Tierrechte“ kann aber auch so verstanden werden, dass damit der Teil der Rechtsordnung gemeint ist, der Regelungen zum Schutz der Tiere enthält. Bei formaler Betrachtung wäre der Zweck die Förderung – präziser: Fortentwicklung – des *Tierschutzrechts*. Hier würde also der Begriff „Recht“ nicht im Sinne eines subjektiven Rechts der Tiere verstanden, sondern in einem objektiven, auf einen bestimmten Teil der Rechtsordnung bezogenen Sinne.

bb) Vereinbarkeit der satzungsmäßigen Förderung von Tierrechten mit dem Gemeinnützigkeitsrecht

(1) Kein Gebot der wörtlichen Wiedergabe der in § 52 Abs. 2 AO genannten Zwecke

Aus den vorstehenden Bemerkungen folgt, dass bei der rechtlichen Würdigung der von einer Organisation angestrebten Förderung des „Tierrechts“ danach differenziert werden muss, ob sie ausdrücklich den Zweck verfolgt, „Tierrechte“ im subjektiven Sinne zu fördern oder ob sie (wie zum Beispiel PETA Deutschland e.V.) den Tierschutz als Zweck und die Förderung von Tierrechten als Mittel zur Verwirklichung dieses Zwecks bezeichnet.⁴⁵ Im zuerst genannten Fall könnte es in Ermangelung der Aufnahme der „Tierrechte“ in den Katalog des § 52 Abs. 2 AO an einem förderungswürdigen Zweck fehlen, hinsichtlich des zuletzt genannten Falls ist zu erwägen, ob die Förderung von Tierrechten dem Erfordernis der Ausschließlichkeit (vgl. § 56 AO) der Förderung des Tierschutzes entgegensteht.

⁴⁴ v. Lersner, NVwZ 1988, 988 ff.

⁴⁵ So heißt es unter § 2 Nr. 2 der Satzung von PETA e.V.: „Der Zweck des Vereins ist die Förderung des Tierschutzes. § 3 Nr. 1: Der Zweck des Vereins wird verwirklicht insbesondere durch die Förderung des Rechts der Tiere, keinen Grausamkeiten, Misshandlungen oder Verfolgungen ausgesetzt zu sein, [...]“

Ist die Förderung von Tierrechten nicht bloß Instrument zur Förderung des Tierschutzes, sondern *eigenständiger Zweck*, so ist im Ausgangspunkt festzustellen, dass allein der Umstand, dass der von einer Körperschaft verfolgte Zweck nicht wörtlich dem Katalog des § 52 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 bis 25 AO entspricht, einer Gemeinnützigkeit nicht per se entgegensteht. So reicht es nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs aus, wenn sich durch Auslegung – nicht nur des satzungsmäßig verfolgten Zwecks selbst, sondern der Satzungsbestimmungen in ihrer Gesamtheit – ergibt, dass der satzungsgemäß verfolgte Zweck einem der in § 52 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 bis 25 AO genannten Zwecke unterfällt.⁴⁶ Dabei stellt der Bundesfinanzhof an die Subsumtion der Satzungszwecke unter die in § 52 Abs. 2 AO katalogmäßig benannten Zwecke in der Regel keine allzu hohen Anforderungen.⁴⁷ Hinzu kommt, dass der Bundesfinanzhof im Bereich der Förderung des Umwelt- und Naturschutzes eine weite Auslegung dieser Gemeinwohlziele für geboten hält, da diese Zwecke durch die Staatszielbestimmungen des Art. 20a GG gegenüber anderen steuerbegünstigten Zwecken eine besondere Bedeutung erlangten.⁴⁸ Dies muss konsequenterweise auch für den von Art. 20a GG ebenfalls ausdrücklich genannten Schutz der Tiere gelten.

Allein der Umstand, dass eine Organisation den Begriff „Tierschutz“ nicht explizit als Zweck ihrer Betätigung erachtet, sondern umschreibt, führt also nicht bereits dazu, dass die Voraussetzungen von § 59, § 52 Abs. 2 Satz 1 und § 51 Abs. 1 Satz 1 AO nicht erfüllt wären.⁴⁹

(2) Förderung von Tierrechten als eigenständiger Zweck und als Mittel zum Zweck des Tierschutzes

Benennt die Satzung eines Vereins als zu fördernden Zweck explizit „Tierrechte“, kommt es also entscheidend darauf an, ob der Begriff „Tierrecht“ unter den Begriff „Tierschutz“ subsumiert

⁴⁶ So lässt sich z.B. nach BFH, Urt. v. 29.8.1984 – I R 203/81, NJW 1985, 454 – juris Rn. 21, die Formulierung des Zwecks „Durchführung und Förderung aller Maßnahmen, die die Schädigung des natürlichen Lebensraumes der Menschen verhindern können“ unter „Heimatspflege“ und „Umweltschutz“ subsumieren.

⁴⁷ So hat der BFH die Förderung von Kunst und Kultur i.S.d. § 52 Abs. 2 Nr. 1 AO angenommen, weil der Verein nach seiner Satzung „der Förderung der musikalischen Betätigung“ diene (BFH, Urt. v. 11.3.1999 – V R 57-96 u. 58-96, NJW 1999, 2463). Auch wurde der Passus, dass Gegenstand der Tätigkeit „der Bau und die Erweiterung sozialer Einrichtungen“ sei, dahingehend ausgelegt, dass dies der Förderung der in § 52 Abs. 2 Nr. 2 AO aufgeführten Zwecke mit Ausnahme des Sports diene (also Förderung der Jugendhilfe, Altenhilfe, des öffentlichen Gesundheitswesens und Wohlfahrtswesens, heute Nrn. 4 und 9), BFH, Urt. v. 10.11.1998 – I R 95/97, BFH/NV 1999, 739.

⁴⁸ BFH, Urt. v. 20.3.2017 – X R 13/15, DStR 2017, 1754 (1760).

⁴⁹ So heißt es etwa in der ab 22.8.2015 gültigen Satzung des Animal Rights Watch e.V. unter § 2 Nr. 1: „Zweck des Vereins ist, durch Aufklärung, Vermittlung von Fachwissen und gutes Beispiel Verständnis für das Wesen der Tiere zu erwecken, ihr Wohlergehen zu fördern und die Verhütung jeder Tierquälerei, Tiermisshandlung oder Tierausbeutung zu erstreben.“ Dies entspricht im Wesentlichen dem Inhalt des § 1 TierSchG und dürfte sich daher unter „Tierschutz“ subsumieren lassen. § 1 TierSchG lautet: „Zweck dieses Gesetzes ist es, aus der Verantwortung des Menschen für das Tier als Mitgeschöpf dessen Leben und Wohlbefinden zu schützen. Niemand darf einem Tier ohne vernünftigen Grund Schmerzen, Leiden oder Schäden zufügen.“

werden kann. Sofern eine Organisation dezidiert anstrebt, die Implementierung von Tierrechten zu fördern, um so eine Geisteshaltung zu verwirklichen, die Tiere als dem Menschen hinsichtlich der rechtlichen Position ebenbürtig erachtet, ist zweifelhaft, ob sich dies – auch bei weiter Auslegung – noch unter den Begriff des Tierschutzes subsumieren lässt. Denn der Tierschutz wäre dann unter Umständen nur (Neben-)Folge einer angestrebten (weitgehenden) rechtlichen Gleichstellung von Mensch und Tier, nicht aber eigentlicher Zweck der Tätigkeit der Organisation. Zu einer Subsumtion des Begriffes „Tierrecht“ unter den Begriff „Tierschutz“ gelangte man dagegen bei einer solchen Zielsetzung wohl nur, wenn man darauf abstellte, dass letztlich auch die Gewährung (subjektiver) Tierrechte dem (maximalen) Schutz (das heißt der rechtlichen Abwehr eines Übels für das Tierwohl) der Tiere dient. Man unterstellte dann allerdings, dass bei der Bezeichnung des Zwecks der Förderung (der „Tierrechte“) ein Instrument zur Verwirklichung des Zwecks „Tierschutz“ fälschlicherweise als Zweck selbst bezeichnet wurde. Ob in einem derartigen Fall die Wahl des Begriffes „Tierrecht“ angesichts dessen ideologischer Unterfütterung gleichsam als „Versehen“ angesehen werden kann, ist zweifelhaft und würde dem Satzungsgeber möglicherweise eine Zweckrichtung unterstellen, die dieser bewusst nicht verfolgt. Ist die Einforderung von Tierrechten nämlich „lediglich“ Mittel zur Verwirklichung des Tierschutzes hätte dies ohne weiteres auch so formuliert werden können. Letztlich müsste im Einzelfall die Satzung daraufhin geprüft werden, ob die Verwirklichung von Tierrechten tatsächlich „nur“ Instrument zur Umsetzung des Tierschutzes ist.

Selbst in Fällen, in denen die Förderung von „Tierrechten“ (verstanden im Sinne der Gewährung eigener Rechte) lediglich Instrument zur Förderung des Zwecks des Tierschutzes ist, könnte dies einer Gemeinnützigkeit entgegenstehen. Geht man davon aus, dass sich der Verfassungsgeber in Art. 20a GG gegen die Anerkennung von Tieren als Rechtssubjekte bzw. Rechtsträger entschieden hat (was kaum zu bestreiten ist), so drängt sich die Erwägung auf, dass „Tierschutz“ im Sinne des § 52 Abs. 2 Nr. 14 AO lediglich Betätigungen zulässt, die diese Grundentscheidung anerkennen und nicht zum Beispiel auf einen absoluten Tierschutz gerichtet sind.

Eine derartige restriktive Auslegung des § 52 Abs. 2 Nr. 14 AO erscheint vertretbar, stößt allerdings in mehrfacher Hinsicht auf Bedenken. So ist zu konstatieren, dass der Gesetzgeber in § 52 Abs. 2 Nr. 14 AO die allgemeine Formulierung „Tierschutz“ in das Gesetz aufgenommen hat und somit keinen unmittelbaren Bezug auf einen konkreten verfassungsrechtlichen oder einfachgesetzlichen Begriffsinhalt bzw. ein konkretes Schutzniveau genommen hat. Dies unterscheidet § 52 Abs. 2 Nr. 14 AO von § 52 Abs. 2 Nr. 8 AO, der explizit auf das Naturschutzgesetz Bezug nimmt und hierdurch nach im Schrifttum vertretener Auffassung eine „völlig eigenständige gemeinnützigkeitsrechtliche Begriffsbildung zu verhindern“⁵⁰ sucht.

⁵⁰ *Musil* in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 52 AO Rn. 154.

Zwar ist bei Auslegung des § 52 Abs. 2 Nr. 14 AO die objektive Wertordnung zu berücksichtigen, zu der insbesondere auch Staatszielbestimmungen des Grundgesetzes zählen.⁵¹ Doch bedeutet dies – abgesehen davon, dass Art. 20a GG selbst in hohem Maße auslegungsbedürftig ist – nicht notwendigerweise, dass allein verfassungsrechtliche Bestimmungen die Auslegung der Gemeinwohlzwecke leiteten. Wählt man etwa – wie der Bundesfinanzhof⁵² – einen umfassenderen Ansatz, so wäre auch zu berücksichtigen, dass im Gesetzgebungsverfahren Auffassungen vertreten wurden, die dafür plädierten, die Bedeutung des Tierschutzes über das gegenwärtig in Art. 20a GG niedergelegte Maß hinaus zu erhöhen und Tieren einen „mensenähnlichen“ Schutz zukommen zu lassen.⁵³

Sofern man unterstellte, dass sich § 52 Abs. 2 Nr. 14 AO an das Begriffsverständnis des Tierschutzgesetzes anlehnt, und akzentuiert, dass das dort verwirklichte Schutzniveau keine Gewährung eigener Rechte vorsieht, so ist doch darauf hinzuweisen, dass das durch die geltende Rechtsordnung verwirklichte Allgemeinwohl in einer Demokratie stets nur eine Momentaufnahme sein kann, da die Gemeinwohlverwirklichung ein immerwährender Prozess ist. Hiermit wäre es schwerlich zu vereinen, wenn eine Förderung des Allgemeinwohls durch Private bereits dann abzulehnen wäre, wenn diese Kritik am Status quo der Rechtsordnung (hier des Tierschutzgesetzes) übten und Alternativen aufzeigten – unter der Voraussetzung, dass sich die Betätigung nicht ins Allgemeinpolitische verlagerte. Dieser Gedanke lässt sich auch fruchtbar machen für Staatszielbestimmungen wie Art. 20a GG, die einen Gestaltungsauftrag an den Gesetzgeber richten, der auf die fortdauernde Überprüfung und gegebenenfalls eine Verbesserung des Schutzniveaus abzielt.⁵⁴

c) Fragen des Steuervollzugs

Die Frage, ob eine Körperschaft, die satzungsmäßig auch Tierrechte fördert, sich im von § 52 Abs. 2 Nr. 14 AO und §§ 59, 60 AO gesetzten Rahmen bewegt, ist von der Finanzverwaltung auf Grundlage der Satzung im Rahmen der Prüfung der formellen Satzungsmäßigkeit von Amts wegen zu prüfen. Sollte die Finanzverwaltung dem tatsächlich nicht nachkommen, besteht ein Vollzugsdefizit, das aber durch eine Änderung der Rechtslage selektiv kaum zu beseitigen sein dürfte. Sollten Organe oder Mitglieder von Tierrechtsorganisationen Straftaten begehen, ist dies unseres Erachtens kein Problem der formellen Satzungsmäßigkeit, sondern ist dem Bereich der materiellen Satzungsmäßigkeit – konkret der Reichweite des Erfordernisses einer rechtstreuen

⁵¹ Vgl. *Seer*, in: *Tipke/Kruse*, AO/FGO, § 52 Rn. 37.

⁵² BFH, Urt. v. 13.12.1978 – I R 39/78, BFHE 127, 330, BStBl II 1979, 482 – juris Rn. 28.

⁵³ Zur Diskussion im Rahmen des Gesetzgebungsverfahrens siehe etwa *Scholz*, in: *Maunz/Dürig*, GG, Art. 20a Rn. 75 f.

⁵⁴ Vgl. *Huster/Rux*, in: *Epping/Hillgruber* (Hrsg.), BeckOK GG, Art. 20a Rn. 25.

Geschäftsführung als Voraussetzung der Gemeinnützigkeit – zuzuordnen (siehe dazu sogleich III 2).

d) Ergebnis zur ersten Fragestellung

Im Ergebnis wird eine Versagung der Gemeinnützigkeit bei „Tierrechtsorganisationen“ nur in Fällen in Betracht kommen, in denen sich aus der Auslegung der Bestimmungen der Satzung ergibt, dass eine Förderung des Tierschutzes im Sinne des § 52 Abs. 2 Satz 1 AO erkennbar nicht gewollt ist. In diesem Zusammenhang ist anzumerken, dass die Subsumtion der in Satzungen von Tierschutz- bzw. Tierrechtsorganisationen niedergelegten Zwecke unter § 52 Abs. 2 AO eher geringe Schwierigkeiten bereiten dürfte, da Satzungen vielfach aus Gründen der Rechtssicherheit die Formulierungen des § 52 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 bis 25 AO wörtlich übernehmen.⁵⁵

Probleme zeigen sich eher im Hinblick darauf, dass auch die (individuell zu formulierende) *Art der Verwirklichung des Zwecks* in der Satzung so genau bezeichnet werden muss, dass allein aufgrund der Satzung vom Finanzamt geprüft werden kann, ob die satzungsmäßigen Voraussetzungen für die Steuervergünstigung vorliegen,⁵⁶ insbesondere dass sie zweifelsfrei erkennen lässt, dass die Körperschaft ausschließlich steuerbegünstigte Zwecke verfolgt.⁵⁷

2. Fragestellung: Setzt die Anerkennung einer Organisation als gemeinnützig ein rechtstreu Verhalten voraus?

a) Herausarbeitung der Fragestellungen und Eingrenzungen

Die Frage, ob und inwieweit rechtstreu Verhalten Voraussetzung der Gemeinnützigkeit ist, betrifft letztlich mehrere Teilfragen, die gesonderter Betrachtung bedürfen. So ist zu klären, ob und gegebenenfalls inwieweit die privilegierte Förderung der Allgemeinheit unter dem Vorbehalt rechtmäßigen Verhalten des Vereins („Rechtmäßigkeitsvorbehalt“⁵⁸) steht. Dabei ist insbesondere zu klären, ob jeder Gesetzesverstoß einer Anerkennung einer Organisation als gemeinnützig

⁵⁵ So ist z.B. nach § 2 Nr. 2 der Satzung von PETA Deutschland e.V. der Zweck die Förderung des Tierschutzes (§ 52 Abs. 2 Nr. 14 AO); nach § 2 Nr. 1 der Satzung von Greenpeace e.V. vom 17.3.2017 ist Zweck des Vereins die Förderung des Umwelt- und Tierschutzes sowie des Friedens und der Völkerverständigung (dies entspricht § 52 Abs. 2 Nrn. 8, 13, 14 AO, nur „Friede“ ist dort nicht genannt); die Deutsche Umwelthilfe e.V. verfolgt nach § 1 Abs. 2 ihrer Satzung (in der Fassung v. 5.5.2018) den Zweck, den Natur- und Umweltschutz sowie den umwelt- und gesundheitsrelevanten Verbraucherschutz zu fördern (dies entspricht § 52 Abs. 2 Nrn. 8 u. 16, wobei letzterer die Eingrenzung auf Umwelt- und Gesundheitsrelevanz nicht enthält).

⁵⁶ Gersch, in: Klein, AO, § 60 Rn 1.

⁵⁷ BFH, Urt. v. 7.2.2018 – V B 119/17, BFH/NV 2018, 544.

⁵⁸ Der Begriff wird unter anderem von Droege, Gemeinnützigkeit im offenen Steuerstaat, S. 128, verwendet.

entgegensteht oder ob die Gesetzesverstöße zum Beispiel eine gewisse Intensität, Häufung oder Nähe zur Verfolgung gemeinnütziger Zwecke aufweisen müssen.

Davon zu unterscheiden ist die Frage, unter welchen Voraussetzungen rechtswidriges Verhalten einer Organisation *zugerechnet* bzw. ihr *angelastet* werden kann. So bedürfen Körperschaften im Rechtsverkehr der Vertretung, wobei vertretungsberechtigt der Vorstand ist (so etwa beim Verein nach § 26 BGB). Sofern aber nicht der Vorstand selbst rechtswidrig handelt, stellt sich die Frage, inwieweit rechtswidriges Verhalten der Vereinsmitglieder oder solcher Personen, die keine Mitglieder sind, dem Verein *für Zwecke des Gemeinnützigkeitsrechts* überhaupt zugerechnet werden kann.

b) Existenz und Ausgestaltung eines Vorbehalts rechtstreuen Verhaltens (Rechtmäßigkeitsvorbehalt)

aa) Geltende Rechtslage

Die Annahme, dass die Verfolgung rechtswidriger Zwecke und der Einsatz rechtswidriger Mittel der steuerlichen Privilegierung grundsätzlich entgegenstehen, erscheint derart evident, dass der Gesetzgeber es zu keiner Zeit für erforderlich hielt, explizit einen – wie auch immer ausgestalteten – „Rechtmäßigkeitsvorbehalt“ ins Gesetz aufzunehmen.⁵⁹ Eine Schlüsselstellung kommt insoweit der in § 52 Abs. 1 AO getroffenen Regelung zu, nach der eine Körperschaft gemeinnützige Zwecke verfolgt, „wenn ihre Tätigkeit darauf gerichtet ist, die Allgemeinheit [...] zu fördern“. § 59 AO und § 63 Abs. 1 AO präzisieren dies, indem sie das Erfordernis formeller und materieller Satzungsmäßigkeit aufstellen. Die Voraussetzung formeller und materieller Satzungsmäßigkeit hat darüber hinaus auch Eingang in die Einzelsteuergesetze gefunden. So sind zum Beispiel nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 Satz 1 KStG nur solche Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen von der Körperschaftsteuer befreit, „die *nach der Satzung [...] und nach der tatsächlichen Geschäftsführung* ausschließlich und unmittelbar gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken dienen (§§ 51 bis 68 der Abgabenordnung)“.

Der *Wortlaut* dieser Bestimmungen ist für die Beantwortung der Frage nach Art und Umfang eines Rechtmäßigkeitsvorbehalts allerdings nur von beschränkter Aussagekraft. § 52 Abs. 1 AO setzt voraus, dass die Tätigkeit der Organisation auf die Förderung der Allgemeinheit *gerichtet* ist. Dieser Formulierung ist zu entnehmen, dass der Zweck nicht notwendigerweise erreicht werden muss. Da § 52 Abs. 1 AO nur auf das Handlungsziel – die Förderung der Allgemeinheit – abstellt, trifft

⁵⁹ Dies betrifft die Regelung der Gemeinnützigkeit im Steueranpassungsgesetz 1934, die hierzu ergangene Durchführungsverordnung von 1953 sowie wie die Normierung des Gemeinnützigkeitsrechts in der Abgabenordnung 1977.

diese Norm keine explizite Aussage über die zur Verwirklichung des Zwecks unternommenen Handlungen. Ebenso wenig ist § 63 Abs. 1 AO hierzu eine explizite Aussage zu entnehmen. Dieser verknüpft zwar die tatsächliche Geschäftsführung der Körperschaft mit den satzungsmäßig verfolgten Zwecken, indem er statuiert, dass die tatsächliche Geschäftsführung der Körperschaft auf die ausschließliche und unmittelbare Erfüllung der steuerbegünstigten Zwecke gerichtet sein muss. Ausdrücklich sagt die Norm zum Bestehen eines Rechtmäßigkeitsvorbehalts aber lediglich, dass die Tätigkeit nicht auf die Verfolgung anderer als der satzungsmäßigen Zwecke gerichtet sein darf. Die Voraussetzungen des § 63 Abs. 1 AO wären daher nur dann nicht erfüllt, wenn Gewissheit bestünde, dass die in Rede stehende rechtswidrige Handlung nicht dem Hauptzweck diene, sondern einen anderen Zweck verfolgte. Zwar ist es denkbar, § 63 Abs. 1 AO dahingehend auszulegen, dass Rechtsverstöße per se nicht auf die Erfüllung der steuerbegünstigten Zwecke gerichtet sein können, weil jene ausnahmslos durch rechtmäßiges Verhalten erreicht werden können. Aus dem Wortlaut der Norm ergibt sich dies jedoch nicht.

Die bislang einzige, allerdings nur punktuelle Aussage zum Vorbehalt der Rechtmäßigkeit wurde durch das Jahressteuergesetz 2009⁶⁰ in § 51 Abs. 3 Satz 1 AO aufgenommen. Danach setzt eine Steuervergünstigung voraus, dass die Körperschaft nach ihrer Satzung und bei ihrer tatsächlichen Geschäftsführung keine Bestrebungen im Sinne des § 4 BVerfSchG fördert und dem Gedanken der Völkerverständigung nicht zuwiderhandelt. Bei den in Bezug genommenen „Bestrebungen“ im Sinne des § 4 BVerfSchG handelt es sich um Bestrebungen gegen den Bestand oder die Sicherheit des Bundes oder eines Landes sowie um Bestrebungen gegen die freiheitliche demokratische Grundordnung.

Richtigerweise ist der Gesetzesbegründung zu entnehmen, dass die Ergänzung des § 51 AO der schon zuvor bestehenden Rechtsauffassung der Verwaltung entsprach.⁶¹ Zu ergänzen ist, dass diese Rechtsauffassung bereits vor Änderung des § 51 AO der Auffassung der Finanzrechtsprechung entsprach und auch und im Schrifttum geteilt wurde (siehe sogleich näher unten bb). Der Aufnahme der „Bestrebungen im Sinn des § 4 BVerfSchG“ bedurfte es angesichts der nur klarstellenden Wirkung daher streng genommen nicht. Eigenständige Bedeutung erfährt die Regelung aber durch § 51 Abs. 3 Satz 2 AO, der eine widerlegbare Vermutung über das Bestehen solcher Bestrebungen bzw. ein Zuwiderhandeln gegen den Gedanken der Völkerverständigung enthält, wenn die Organisation im Verfassungsschutzbericht des Bundes oder eines Landes als extremistische Organisation aufgeführt ist. Diese Vermutung soll der Verfahrensvereinfachung dienen und die Finanzbehörden von aufwändigen und rechtlich anspruchsvollen Prüfungen entlasten.⁶² Über die Motive des Gesetzgebers im Übrigen geben die Gesetzesmaterialien keine Auskunft. Möglicherweise verfolgte der Gesetzgeber durch die

⁶⁰ JStG 2009 v. 19.12.2008, BGBl I 2008, 2794.

⁶¹ BT-Drs. 16/10189 S. 79.

⁶² BT-Drs. 16/11108 S. 45; so auch *Droege*, Gemeinnützigkeit im offenen Steuerstaat, S. 131.

Neuregelung – auch und vor allem im Zusammenhang mit der unionsrechtlich gebotenen Ausweitung des Anwendungsbereichs des Gemeinnützigkeitsrechts⁶³ – das Ziel, nach außen zu signalisieren, dass im weitesten Sinne extremistische Organisationen sowie deren Unterstützer nicht dem Gemeinnützigkeitsrecht unterfallen. Für die vorliegende Untersuchung bleibt festzuhalten, dass die Regelung unter Berücksichtigung der Gesetzssystematik und der Motive des Gesetzgebers nicht dahingehend verstanden werden darf, dass der Gemeinnützigkeit nur die Verfolgung solcher Zwecke entgegensteht, die in § 51 Abs. 3 Satz 1 AO genannt sind. Begriffe man die Norm hingegen als gegenständlich relevante Differenzierung, untergrübe man in den von ihr nicht genannten Bereichen schlichtweg die Voraussetzungen der Wirksamkeit der Rechtsordnung.

Gleichwohl verbleiben Möglichkeiten der Abstufung. So könnte die Voraussetzung der Förderung der Allgemeinheit unter einen umfassenden Vorbehalt der Vereinbarkeit mit der Rechtsordnung gestellt werden, der sowohl den satzungsmäßig verfolgten Zweck (bzw. die satzungsmäßig erwähnten Instrumente) als auch die zur Verwirklichung des Zwecks unternommenen Tätigkeiten erfasst. Doch bedeutete ein derart umfassender Rechtmäßigkeitsvorbehalt nicht zwingend, dass Rechtsverstöße unterschiedslos zur Versagung der Gemeinnützigkeit führen müssten. Zum anderen ist aber auch denkbar, den Rechtmäßigkeitsvorbehalt nur auf den satzungsmäßig verfolgten Zweck zu beziehen, die Frage, ob Rechtsverstöße bei Verfolgung dieser Zwecke aber nach einem anderen Maßstab zu bewerten ist.

Die Anforderung an ein rechtstreu Verhalten geht dabei nicht so weit, dass Bestrebungen (als solche) einer Organisation, eine Änderung der Rechtslage oder eine Abänderung behördlicher (Planungs-)Entscheidungen zu erreichen, der Anerkennung als „gemeinnützig“ entgegenstünde. Wie schon an anderer Stelle (siehe oben 1 b bb (2)) dargelegt, wäre dies mit den Grundsätzen einer demokratischen Prinzipien verhafteten Rechtsordnung nicht vereinbar. Diese Annahme liegt auch der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs zugrunde.⁶⁴ Eine äußerste Grenze besteht allerdings dort, wo eine erstrebte Änderung der Rechtsordnung nicht mehr mit Grundentscheidungen der Verfassung vereinbar wäre.

bb) Auffassung der Rechtsprechung und der Finanzverwaltung: Grundsätzlich umfassender Rechtmäßigkeitsvorbehalt

(1) Rechtsprechung

Die höchstrichterliche Finanzrechtsprechung hatte sich in der Vergangenheit überwiegend mit der Frage zu beschäftigen, *ob der satzungsmäßig geförderte Zweck* als „Förderung der

⁶³ Vgl. BT-Drs. 16/10189 S. 79.

⁶⁴ BFH, Urt. v. 13.12.1978 – I R 39/78, BFHE 127, 330, BStBl II 1979, 482 – juris, Rn. 34.

Allgemeinheit⁶⁵ angesehen werden konnte. Der Bundesfinanzhof führt hierzu in ständiger Rechtsprechung aus, dieser unbestimmte Rechtsbegriff wesentlich geprägt werde durch die *objektive Wertordnung*, wie sie insbesondere im Grundrechtskatalog der Art. 1 bis 19 GG zum Ausdruck komme.⁶⁶ Hiervon ausgehend hat der Bundesfinanzhof Bestrebungen nicht anerkannt, die sich gegen die freiheitlich demokratische Grundordnung der Bundesrepublik Deutschland⁶⁷ oder gegen verfassungsrechtlich garantierte Freiheits- und Gleichheitsrechte⁶⁸ richten. In seiner Rechtsprechung bezieht sich der Bundesfinanzhof insbesondere auf das Urteil des I. Senats vom 13. Dezember 1978⁶⁹. In dieser Entscheidung wurden erstmals in der höchstrichterlichen Finanzrechtsprechung umfassende Erwägungen zur Auslegung des Begriffes „Förderung der Allgemeinheit“ angestellt. Dessen Sinngehalt wird im Wesentlichen geprägt durch die „herrschende Staatsverfassung wie sie in der Bundesrepublik Deutschland als einem demokratischen und sozialen Bundesstaat durch das Grundgesetz gegeben ist“⁷⁰ und durch eine Reihe weiterer Faktoren⁷¹. Letztere spielen in der nachfolgenden Rechtsprechung aber keine nennenswerte Rolle.

Nur ganz vereinzelt setzte sich der Bundesfinanzhof mit der Frage auseinander, ob und inwieweit Verstöße gegen einfaches Recht insbesondere im Rahmen der tatsächlichen Geschäftsführung (das heißt bei Verwirklichung des satzungsmäßigen Zwecks) einer Gemeinnützigkeit entgegenstehen. Zu nennen ist insoweit die erwähnte Leitentscheidung aus dem Jahr 1978, der bereits die Aussage, zu entnehmen ist, dass es ausreichend, aber auch erforderlich sei, dass sich Organisationen im Rahmen der verfassungsmäßigen Ordnung im Sinne des Art. 2 Abs. 1 GG *betätigen*. Da der Begriff der verfassungsmäßigen Ordnung Art. 2 Abs. 1 GG (und nicht etwa Art. 20 Abs. 3 GG) entnommen ist, umfasst er die allgemeine Rechtsordnung, also die Gesamtheit der die formell und materiell der Verfassung gemäßen Normen.⁷² Die Voraussetzung der Betätigung „im Rahmen der verfassungsmäßigen“ Ordnung meint also die Beachtung sämtlicher Normen, die mit der Verfassung vereinbar sind, und damit *nicht* bloß die Beachtung der Normen des Verfassungsrechts selbst.⁷³ In der Folge hat der Bundesfinanzhof die Anforderungen an die Rechtstreue der

⁶⁵ Diese Formulierung findet sich bereits im § 17 Abs. 2 StAnpG 1934 und wurde dort als das „gemeine Beste“ umschrieben (historisch bedingt bezogen auf das „Wohl der Deutschen Volksgemeinschaft“).

⁶⁶ BFH, Urt. v. 17.5.2017 – V R 52/15, DStR 2017, 1749 (1751) Rn. 21 m.w.N.

⁶⁷ BFH, Urt. v. 11.4.2011 – I R 11/11, DStR 2012, 1222 Rn. 16.

⁶⁸ BFH, Urt. v. 17.5.2017 – V R 52/15, 1749 (1751) – Freimaurerloge; BFH, Beschl. v. 16.10.1991 – I B 16/91, BFH/NV 1992, 505 – juris, Rn. 7; FG Baden-Württemberg, Urt. v. 5.3.2018 – 10 K 3622/16 – juris Rn. 57.

⁶⁹ BFH, Urt. v. 13.12.1978 – I R 39/78, BFHE 127, 330, BStBl II 1979, 482.

⁷⁰ BFH, Urt. v. 13.12.1978 – I R 39/78, BFHE 127, 330, BStBl II 1979, 482 – juris Rn. 28.

⁷¹ Hierzu zählt der Senat die sozialemischen und religiösen Prinzipien, wie sie gelehrt und praktiziert werden, durch die bestehende geistige und kulturelle Ordnung, durch Forschung, Wissenschaft und Technik, wie sie aufgrund ihrer Entwicklungen dem neueren Wissensstand und Erkenntnisstand entsprechen, durch die vorhandene Wirtschaftsstruktur und die wirtschaftlichen und sozialen Verhältnisse sowie schließlich durch die Wertvorstellungen und die Anschauungen der Bevölkerung.

⁷² BFH, Urt. v. 13.12.1978 – I R 39/78, BFHE 127, 330, BStBl II 1979, 482 – juris Rn. 36.

⁷³ BVerfG, Beschl. v. 12.11.1997 – 1 BvR 479/92, 1 BvR 307/94, BVerfGE 96, 375 (398); BVerfG, Urt. v. 3.4.2001 – 1 BvR 2014/95, NJW 2001, 1709.

Betätigung konkretisiert. Insoweit führt er aus, dass die staatliche Rechtsordnung als selbstverständlich das gesetzestreue Verhalten aller Bürger sowie aller Vereine, Verbände oder (sonstiger) juristischen Personen ebenso voraussetze wie das Beachten der Verfassungsnormen.⁷⁴ Darüber hinaus geht der Bundesfinanzhof davon aus, dass selbst die Nichtbefolgung rechtmäßiger polizeilicher Anordnungen – also die Konkretisierung einer gesetzlichen Nichtstörungspflicht durch die Verwaltung – einen Verstoß gegen die Rechtsordnung begründe; rechtswidrige Handlungen wie strafbare Handlungen und/oder Ordnungswidrigkeiten erachtet der Bundesfinanzhof ohnehin als Verhalten, das der Gemeinnützigkeit prinzipiell entgegensteht.⁷⁵ Zur Begründung des umfassenden Vorbehalts führt der Bundesfinanzhof aus, dass von einer Förderung der Allgemeinheit bei einer Missachtung der Rechtsordnung, die gerade den Schutz des einzelnen und damit auch den der Allgemeinheit sichern solle und sichere, nicht (mehr) die Rede sein könne.⁷⁶ Nach dieser Rechtsprechung soll bereits die Ankündigung rechtswidrigen Verhaltens die Rechtsordnung „durchbrechen“.⁷⁷ In der Folge hat der Bundesfinanzhof die Auffassung, dass sich die tatsächliche Geschäftsführung der Körperschaft im Rahmen der Rechtsordnung halten muss, bestätigt.⁷⁸ Allerdings hat er – etwa im Hinblick auf fehlerhafte Spendenbescheinigungen – festgestellt, dass Missbräuche einer Körperschaft sich „im Einzelfall“ gemeinnützigkeitsschädlich auswirken können.⁷⁹ Ebenso hat der Bundesfinanzhof wiederholte und nicht nur geringfügige Verstöße gegen die steuerlichen Erklärungspflichten als hinreichenden Grund dafür anerkannt, eine Steuervergünstigung wegen Verstoßes gegen § 59 Satzteil 2 und § 63 Abs. 1 AO abzulehnen.⁸⁰ Darin zeigt sich zwar einerseits der Ansatz einer nach der Schwere des Rechtsverstoßes differenzierenden Bewertung der „Aberkennung“ der Gemeinnützigkeit, andererseits – und dies ist im Schrifttum auf erhebliche Kritik gestoßen⁸¹ – erstreckt der Bundesfinanzhof den Rechtmäßigkeitsvorbehalt auch auf Betätigungen, die nicht unmittelbar mit der Förderung des Satzungszwecks in Zusammenhang stehen.

Weitergehende Ausführungen zur dogmatischen Begründung fehlen allerdings weitgehend. Deutungsversuche im Schrifttum (und einzelner Finanzgerichte) gehen unter Verweis auf § 63 Abs. 1 AO wohl davon aus, dass die Geschäftsführung nicht auf die Erfüllung der gemeinnützigen Zwecke *gerichtet ist*, sofern sich die Organisation rechtswidrig verhält.⁸² Diese Auffassung geht also offenbar davon aus, dass rechtswidrige Handlungen untauglich sind, einen legitimen Zweck zu

⁷⁴ BFH, Urt. v. 29.8.1984 – I R 215/81, BFHE 142, 243, BStBl II 1985 106 – juris Rn. 36 f. (Aufruf zur Sitzblockade).

⁷⁵ BFH, Urt. v. 29.8.1984 – I R 215/81 – juris Rn. 36.

⁷⁶ BFH, Urt. v. 29.8.1984 – I R 215/81 – juris Rn. 37.

⁷⁷ BFH, Urt. v. 29.8.1984 – I R 215/81 – juris Rn. 36.

⁷⁸ Vgl. nur BFH, Urt. v. 3.12.1996 – I R 67/95, BFHE 182, 258, BStBl II 1997, 474 – juris Rn. 20; BFH, Urt. v. 27.9.2001 – V R 17/99, BFHE 197, 314, BStBl II 2002, 169 – juris, Rn. 16 (Lohnsteuerverkürzung).

⁷⁹ BFH, Urt. v. 3.12.1996 – I R 67/95, BFHE 182, 258, BStBl II 1997, 474 – juris Rn. 18.

⁸⁰ BFH, Urt. v. 15.1.2015 – I R 48/13, BFHE 248, 535, BStBl II 2015, 713 – juris Rn. 10.

⁸¹ Siehe sogleich unter Gliederungspunkt cc).

⁸² Jansen, FR 2002, 996 (997).

fördern. Sie findet sich unter dem Schlagwort „der legitime Zweck heiligt nicht das illegale Mittel“⁸³ auch im Schrifttum.

Damit bleibt zwar zu konstatieren, dass der Bundesfinanzhof Betätigung und Zweck von Organisationen grundsätzlich einem umfassenden Rechtmäßigkeitsvorbehalt unterwirft. Dieser wird allerdings offenbar dahingehend einschränkt, dass die Verstöße eine gewisse Schwere und/oder Häufigkeit aufweisen müssen. Dass die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs insoweit allerdings nur wenige belastbare Aussagen enthält, könnte insbesondere darauf zurückzuführen sein, dass der Bundesfinanzhof bislang kaum über geringfügige Verstöße zu entscheiden hatte und sich die Rechtsauffassung insoweit noch nicht vollständig entfaltet hat. Bestätigte sich diese Vermutung, wäre daraus zu folgern, dass auch die Finanzverwaltung – entgegen dem Wortlaut des Anwendungserlasses (siehe sogleich unter bb (2)) – selbst nicht von einem Rechtmäßigkeitsvorbehalt ausgeht, der bei nur geringfügigen Verstößen zur Versagung der Steuerbegünstigung führt. Andernfalls nämlich wäre zu erwarten, dass sich die Finanzrechtsprechung schon wiederholt mit Fragen der Rechtmäßigkeit der Betätigung hätte auseinandersetzen müssen.

(2) Rechtsauffassung der Finanzverwaltung

Im Anwendungserlass zur Abgabenordnung (AEAO) folgt die Finanzverwaltung der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs, allerdings ohne auf dessen oben dargelegte, einschränkende Aussagen Bezug zu nehmen. So geht die Finanzverwaltung davon aus, dass sich die tatsächliche Geschäftsführung im Rahmen der verfassungsmäßigen Ordnung halten müsse, da die Rechtsordnung das gesetzestreue Verhalten aller Rechtsunterworfenen als selbstverständlich voraussetze.⁸⁴ Als Verstoß gegen die Rechtsordnung, der die Steuerbegünstigung ausschließt, komme dabei auch eine Steuerverkürzung in Betracht,⁸⁵ ebenso wie die im Urteil vom 29. August 1984 erwähnte Nichtbefolgung von polizeilichen Anordnungen, wobei der AEAO übergeht, dass der Bundesfinanzhof tendenziell die Rechtmäßigkeit der Anordnung voraussetzt. Zu undifferenziert ist indes die unter Bezugnahme auf die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts (BVerfGE 92, 1 [25]) getroffene Behauptung, gewaltfreier Widerstand wie zum Beispiel Sitzblockaden gegen geplante Maßnahmen des Staates verstießen grundsätzlich nicht gegen die verfassungsmäßige Ordnung. Denn das Bundesverfassungsgericht hat im Anschluss an diese Entscheidung die „Zweite-Reihe-Rechtsprechung“⁸⁶ des Bundesgerichtshofs

⁸³ *Isensee*, in: Maurer, FS Günter Dürig, S. 45 f.

⁸⁴ AEAO zu § 63, Ziff. 5.

⁸⁵ Unter ausdrücklicher Bezugnahme auf BFH, Urt. v. 27.9.2001 – V R 17/99, BStBl 2002 II S. 169.

⁸⁶ Danach benutzt ein Demonstrant bei einer Sitzblockade auf einer öffentlichen Straße den ersten auf Grund von psychischem Zwang anhaltenden Fahrzeugführer und sein Fahrzeug bewusst als Werkzeug zur Errichtung eines physischen Hindernisses für die nachfolgenden Fahrzeugführer und wendet damit Gewalt i.S.v. § 240 Abs. 1 StGB

grundsätzlich gebilligt, fordert aber im Rahmen der Prüfung der Verwerflichkeit eine umfassende Würdigung unter Beachtung der betroffenen Rechtsgüter, insbesondere auch der Versammlungsfreiheit.⁸⁷

cc) Meinungsbild im Schrifttum

Im Schrifttum finden sich nur vereinzelt Stimmen, die wie Rechtsprechung und Finanzverwaltung von einem umfassenden, ja sogar uneingeschränkten Rechtmäßigkeitsvorbehalt ausgehen.⁸⁸ Die Mehrheit der Stimmen im Schrifttum lehnt – jedenfalls *im Ergebnis* – die Existenz eines umfassenden Vorbehalts rechtstreuen Verhaltens, wie ihn Rechtsprechung und Finanzverwaltung erkennen, ab. Die vorgebrachten Lösungsansätze sind allerdings nicht nur heterogen, sondern vielfach auch unzureichend begründet.

(1) Vorrang sachbereichsspezifischer „Sanktionen“ und Vollstreckungsmaßnahmen

Eine gewisse Verbreitung hat die Auffassung erfahren, dass die außerhalb des Gemeinnützigkeitsrechts normierten Folgen rechtswidrigen Verhaltens bei der Auslegung des § 52 Abs. 1 AO zu berücksichtigen seien. Diskutiert wurde dies zum einen im Zusammenhang mit dem Vereinsverbot nach § 3 Abs. 1 VereinsG.⁸⁹ Hierzu wurde vertreten, dass das Vereinsprivileg des Art. 9 Abs. 2 GG durch eine Nichtanerkennung der Gemeinnützigkeit nicht „steuerrechtlich und steuergerichtlich“ unterlaufen werden dürfe.⁹⁰ In eine ähnliche Richtung weist die weit verbreitete Auffassung, dass Verstöße gegen Mitwirkungspflichten im Besteuerungsverfahren der Gemeinnützigkeit einer Körperschaft nicht entgegen stehen sollen, solange (oder sogar: wenn) der Verwaltung Instrumente zur Durchsetzung dieser Pflichten zur Verfügung stehen.⁹¹ Praktisch ist diese Art von Rechtsverstößen von einiger Bedeutung, weil das Finanzamt von Verstößen gegen Mitwirkungspflichten – anders als von Verstößen gegen andere Teile der Rechtsordnung – naturgemäß unmittelbar Kenntnis erlangt.

in mittelbarer Täterschaft (§ 25 Abs. 1 Alt. 2 StGB) an, s. BGH, Urt. v. 20.7.1995 – 1 StR 126/95, NJW 1995, 2643; BGH, Urt. v. 31.8.1995 – 4 StR 283/95, NJW 1996, 203).

⁸⁷ BVerfG, Beschl. v. 7.3.2011 – 1 BvR 388/05, NJW 2011, 3020.

⁸⁸ Scholtz, in Koch (Hrsg.), AO, 3. Aufl. 1986, § 52 Rn. 6 f.

⁸⁹ Siehe hierzu Droege, Gemeinnützigkeit im offenen Steuerstaat, S. 130 ff.

⁹⁰ Zitiert nach Droege, a.a.O., S. 131 Fußn. 373 unter Bezugnahme auf die ehemalige Kommentierung von Leisner-Egensperger, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 52 AO Rn. 32, die dies selbst aber offenlässt; ablehnend wohl dagegen in der aktuellen Auflage Musil, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 52 AO Rn. 31 ff.

⁹¹ Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, Rn. 3.73, spricht insoweit davon, es gebe keinen Grund, dieses abgestufte Sanktionssystem bei gemeinnützigen Einrichtungen einfach durch die Versagung der Steuervergünstigung zu ergänzen; in diese Richtung äußern sich auch Droege, Gemeinnützigkeit im offenen Steuerstaat, S. 130; Schauhoff, Handbuch der Gemeinnützigkeit § 6 Rn. 50; Seer, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 52 AO Rn. 16.

Auch wenn beide Beispiele gänzlich unterschiedlichen Rechtsbereichen zuzuordnen sind, so lassen sie sich doch dahingehend abstrahieren, dass rechtswidriges Verhalten der Einordnung einer Körperschaft als „gemeinnützig“ nicht entgegenstehen soll, wenn der Verwaltung Maßnahmen zur Beseitigung dieses Zustands anheimgestellt sind. Dabei wird man allerdings nicht davon ausgehen können, dass nach diesen Auffassungen das Gemeinnützigkeitsrecht immer dann zurückstehen soll, wenn der Verstoß gegen die Rechtsordnung zugleich eine staatliche Stelle zu Maßnahmen (Eingriffen) ermächtigt. Denn derart konsequent fortgeführt käme nach diesem Ansatz, die „Aberkennung“ der Gemeinnützigkeit überhaupt nur in Betracht bei Rechtsverstößen, die so gering sind, dass der Gesetzgeber Instrumente zur Durchsetzung oder Einhaltung des Rechts (etwa durch Vollstreckungsmaßnahmen oder Sanktionierungen, zum Beispiel mit einem Bußgeld) für unangemessen hält. Dann aber stellte sich auch die Frage, ob überhaupt von einer Gemeinwohl-Schädlichkeit der Betätigung ausgegangen werden kann.

Die genannten Auffassungen, wonach jedenfalls bestimmte Verstöße gegen die Rechtsordnung nur Rechtswirkungen außerhalb des Gemeinnützigkeitsrechts nach sich ziehen sollen, werden vielfach nicht oder nur unzureichend begründet. In Betracht kommen insoweit mehrere, letztlich aber nicht gänzlich überzeugende Begründungsansätze.

Naheliegender ist die Annahme, dass diejenigen Rechtsnormen, die Rechtsfolgen an einen bestimmten Rechtsverstoß oder eine bestimmte Art von Rechtsverstößen knüpfen, als *leges speciales* anzusehen sein sollen.⁹² Hinter diesen Regelungen müsste dann der „unspezifische“, da die Einhaltung der gesamten Rechtsordnung einfordernde Rechtmäßigkeitsvorbehalt des § 52 Abs. 1 in Verbindung mit § 59 Satzteil 2 und § 63 Abs. 1 AO zurücktreten. Eine derartige Argumentation könnte allerdings nur überzeugen, wenn die genannten Normen insgesamt betrachtet eine allgemeine Regelung enthielten, die der Gefahrenabwehr (so in Bezug auf das Vereinsgesetz) oder der allgemeinen Befolgung von Rechtsnormen diene, die spezialgesetzlich verdrängt werden könnte. Bezogen auf die genannten Beispiele müsste das Gemeinnützigkeitsrecht daher darauf abzielen, Körperschaften zur Einhaltung abgabenrechtlicher Verpflichtungen anzuhalten und – hinsichtlich des befürchteten Unterlaufens des Vereinsgesetzes – speziell Vereinen, die auf die Begehung von Straftaten gerichtet sind oder die freiheitlich-demokratische Grundordnung bekämpfen, diese Tätigkeit zumindest zu erschweren (im weitesten Sinne zu „sanktionieren“).

Derartige Überlegungen vermögen bereits im Ansatz nicht zu überzeugen, denn das Gemeinnützigkeitsrecht dient nicht als Anreiz („Prämie“) für ein rechtstreu Verhalten oder umgekehrt als Sanktion für rechtswidriges Verhalten, das bereichsspezifisch angeordnete

⁹² *Hüttemann*, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, Rn. 3.73 m.w.N; vgl. auch *Droege*, Gemeinnützigkeit im offenen Steuerstaat, S. 130.

Rechtsfolgen „stört“. Überhaupt ist es verfehlt und irreführend, im Zusammenhang mit der Aberkennung der steuerlichen Gemeinnützigkeit von „Sanktion“⁹³ zu sprechen. Vielmehr ist die Frage, ob ein Verein infolge rechtswidrigen Verhaltens seiner Vertreter oder anderer Personen nicht mehr im Sinne des § 52 Abs. 1 Satz 1 AO bzw. § 59 Satzteil 2, § 63 Abs. 1 AO die Allgemeinheit fördert, unter Berücksichtigung der prägenden Merkmale des Gemeinnützigkeitsrechts – und damit unter maßgeblicher Beachtung des Umstands, dass die Förderung der Allgemeinheit eine verfassungsmäßig gebotene Voraussetzung steuerrechtlicher Privilegierung ist – zu beantworten. Zwar mögen gemeinnützige Organisationen ein Interesse am Fortbestand ihres Privilegs haben und sich daher in besonderem Maße rechtskonform zu verhalten, dies darf aber nicht dahingehend missverstanden werden, dass das Gemeinnützigkeitsrecht eben dies bezweckte.

Namentlich die verbreitete Auffassung, dass Verstöße gegen steuerliche Mitwirkungspflichten grundsätzlich ob der dem Staat zur Verfügung stehenden rechtlichen Instrumente zur Sachaufklärung nicht zur Aberkennung der Gemeinnützigkeit führen dürfen, könnte aber auch auf einer Reihe anderer Erwägungen fußen. So ist denkbar, in steuerlichen Erzwingungsmaßnahmen ein milderer, gleich geeignetes Mittel gegenüber der „Aberkennung“ bzw. „fehlenden Zuerkennung“ der Gemeinnützigkeit zu sehen. Man mag bereits daran zweifeln, dass Zwangsmaßnahmen überhaupt als milderer Mittel angesehen werden können, problematisch ist allerdings vor allem die der Erforderlichkeit immanente Voraussetzung der gleichen Eignung dieses Mittels. Eine solche setzt nämlich voraus, dass die fehlende Zuerkennung der Gemeinnützigkeit auf dasselbe Ziel gerichtet ist wie Maßnahmen der Finanzverwaltung zur Einforderung der Erklärungspflichten des Steuerpflichtigen. Dies ist aber nicht der Fall, denn das Gemeinnützigkeitsrecht zielt – wie gesehen – nicht darauf ab, die rechtzeitige und vollständige Erfüllung abgabenrechtlicher Pflichten zu gewährleisten. Vielmehr betrifft das Gemeinnützigkeitsrecht den materiellen Steueranspruch als solchen, während die Mitwirkungspflichten der Sachverhaltsermittlung zu dienen bestimmt sind, die ihrerseits darauf gerichtet ist, subsumtionsfähiges Tatsachenmaterial zu erlangen.⁹⁴

Zu erwägen, und dieser Ansatz wird an derer Stelle noch aufgegriffen werden (siehe unten bb (4)), ist schließlich auch, dass danach zu differenzieren ist, ob der Verstoß im Rahmen der Verfolgung eines gemeinnützigen Zwecks oder außerhalb der Verfolgung eines gemeinnützigen Zwecks stattfindet.

⁹³ Von einer solchen spricht auch *Jansen*, FR 2002, 996 (997); in diesem Sinne wohl auch *Seer*, in: *Tipke/Kruse AO/FGO*, § 63 AO Rn. 4.

⁹⁴ Über weitere Begründungsansätze lässt sich in Anbetracht des entsprechenden Schweigens im Schrifttum nur spekulieren. So ist zu erwägen, dass (auch) darauf abgestellt werden soll, ob der Rechtsverstoß „geheilt“ werden kann. Denkbar ist aber auch, dass die Verletzung abgabenrechtlicher Bestimmungen allgemein als nur geringfügige Rechtsverletzung angesehen wird. Dies würde erklären, dass Autoren mitunter als Schwelle fehlender Allgemeinwohlerwirklichkeit die Begehung oder das Planen von Straftaten erachten (so wohl *Musil*, in: *Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO*, § 52 AO Rn. 34).

(2) Abwägender Ansatz: Differenzierung nach der Schwere des Rechtsverstoßes

Im Schrifttum wird im Zusammenhang mit „ambivalentem Verhalten“ (gemeint ist ein Verhalten, das gemeinwohlfördernd und -schädlich zugleich ist) die Auffassung vertreten, dass rechtswidriges Verhalten zur Zweckverwirklichung nicht isoliert auf seine Gemeenschädlichkeit hin bewertet werden darf.⁹⁵ Vielmehr sollen gemeinwohlfördernde Aktivitäten und Verstöße gegen die Rechtsordnung im Rahmen einer Gesamtbetrachtung in eine Abwägung eingebracht werden.⁹⁶ Auch dieser Ansatz wird – soweit ersichtlich – dogmatisch nicht näher begründet. Auch bleibt mitunter unscharf, ob zu dem „abwägungsfähigen“ gemeinwohlschädlichen Verhalten auch rechtswidriges Verhalten zu zählen ist oder ob eine Abwägung nur bei schädlichen, aber erlaubten Betätigungen vorgenommen werden soll. Letzteres dürfte kaum so gewollt sein.

Was die Technik des Abwägungsvorgangs angeht, so wird im Schrifttum mitunter vertreten, dass bei der Bewertung der Auswirkungen eines rechtswidrigen Verhaltens die Anzahl der ungünstig Betroffenen im Verhältnis zu allen Betroffenen sowie der durch die Tätigkeit bewirkte Nutzen und Schaden für das Gemeinwohl zu berücksichtigen seien. Seien diese Auswirkungen für das Gemeinwohl gering, also im Rahmen einer Gesamtbetrachtung „zu vernachlässigen“, soll offenbar auch ein rechtswidriges Verhalten der Gemeinnützigkeit nicht entgegenstehen.⁹⁷ Unter (selektiver) Bezugnahme auf die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs wird dies dahingehend ergänzt, dass bei einer Unvereinbarkeit der Betätigung mit dem Grundgesetz (einschließlich der Grundrechte) die Allgemeinheit nicht gefördert werde.⁹⁸ Offenbar soll also ein Verstoß gegen Verfassungsrecht gemeinnützigkeitsschädlich sein, ein Verstoß gegen die verfassungsmäßige Ordnung aber nicht, sofern der Verstoß geringfügig ist. Nach anderer Auffassung soll „ambivalentes Handeln“ einer Förderung der Allgemeinheit entgegenstehen, wenn der Nutzen einer Aktivität für das Gemeinwohl entbehrlich oder gering, der materielle oder ideelle Schaden aber beträchtlich („dominierend“) ist.⁹⁹ Bei der Abwägung soll wiederum die Zahl der günstig/ungünstig Betroffenen sowie Wertungen der Verfassung – Grundrechte und Staatszielbestimmungen¹⁰⁰ – herangezogen werden. Insoweit wird aber nicht ganz deutlich, ob sich diese Aussage auch auf rechtswidriges Verhalten bezieht. Problematisch ist in beiden Fällen nicht nur das Fehlen einer dogmatischen Begründung, sondern auch, dass die Wertungsmaßstäbe unklar bleiben.

⁹⁵ *Koenig*, in: *Koenig*, AO, § 52 Rn. 14.

⁹⁶ *Koenig*, in: *Koenig*, AO, § 52 Rn. 14; *Seer*, in: *Tipke/Kruse AO/FGO*, § 52 AO Rn. 9.

⁹⁷ *Koenig*, in: *Koenig*, AO, § 52 Rn. 14.

⁹⁸ *Koenig*, in: *Koenig*, AO, § 52 Rn. 14.

⁹⁹ *Seer*, in: *Tipke/Kruse AO/FGO*, § 52 AO Rn. 9.

¹⁰⁰ *Seer*, in: *Tipke/Kruse AO/FGO*, § 52 AO Rn. 9.

Letztlich führt auch der abwägende Ansatz zu einer Berücksichtigung der Schwere des Rechtsverstoßes, der in Relation zur Gemeinwohlförderung gesetzt wird. Abgesehen davon, dass Bestrebungen gegen die freiheitlich-demokratische Grundordnung unisono als gemeinwohlschädlich anzusehen sind (was sich aber ohnehin explizit aus § 4 BVerfSchG ergibt), besteht offenkundig nicht einmal Einigkeit darüber, ob und unter welchen Voraussetzungen Beeinträchtigungen von Grundrechten der Gemeinnützigkeit entgegenstehen. Ähnliches gilt für die Verwirklichung von Straftatbeständen.

(3) Differenzierung nach der Nähe zum verfolgten Zweck

Unabhängig davon, ob potentiell jeder Rechtsverstoß zur Aberkennung der Gemeinnützigkeit führen soll oder ob dies an weitere Voraussetzungen geknüpft ist, ist zu erwägen, dass Verstöße, die nicht (unmittelbar) im Zusammenhang mit der Verwirklichung gemeinnütziger Zwecke stehen, unbeachtlich sind.¹⁰¹ Insoweit lässt sich in zweierlei Hinsicht differenzieren:

Geht man davon aus, dass der Vorbehalt rechtstreuen Verhaltens seine Grundlage in der steuerlichen Privilegierung findet, erscheint es durchaus plausibel, Rechtsverstöße, die im Zusammenhang mit einem nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 Satz 2 KStG steuerlich nicht privilegierten wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb der Körperschaft stehen, nicht als gemeinnützigkeitsschädlich anzusehen. So lässt sich argumentieren, dass der Rechtmäßigkeitsvorbehalt nur für solche Betätigungen gilt, die auf die Verwirklichung gemeinnütziger Zwecke gerichtet sind.¹⁰² Fraglich ist dann aber, ob zumindest eine bestimmte Art von Rechtsverstößen (wie zum Beispiel die Begehung von Straftaten) auf die „Sphäre der Gemeinnützigkeit“ übergreifen kann oder muss.

Noch schwieriger zu beantworten ist die Frage, ob auch Rechtsverstöße unbeachtlich sein können, die einen Zusammenhang mit der Verfolgung eines gemeinnützigen Zwecks aufweisen. So lässt sich einerseits vertreten, dass bei einer Körperschaft, die gemeinnützige Zwecke verfolgt, Betätigungen, die nicht einem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb zuzuordnen sind, zwangsläufig (auch) der gemeinnützigen Betätigung zuzuordnen sind.¹⁰³ Zu erwägen wäre andererseits aber auch, dass Rechtsverstöße nur beachtlich sind, wenn sie im „unmittelbaren“ oder

¹⁰¹ So *Unger*, in: Gosch (Hrsg.), AO/FGO, § 63 AO Rn. 19-22; *Seer*, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 63 AO Rn. 4, sieht z.B. im Falle der Aberkennung der Gemeinnützigkeit bei Verkürzung von Grunderwerb- und Kfz-Steuer eine „sachfremde Kopplung“, die „ohne weiteres“ einleuchten soll. So wohl auch *Droege*, Gemeinnützigkeit im offenen Steuerstaat, S. 130, der eine Erstreckung des Rechtmäßigkeitsvorbehalts auf Tätigkeiten „bei Gelegenheit der Erfüllung“ für nicht überzeugend hält, wobei er hierunter offenbar u.a. steuerliche Erklärungspflichten fasst. Im Übrigen bleibt das Verständnis der „bei Gelegenheit der Erfüllung“ verwirklichten Verstöße unklar. Denkbar ist daher, dass die o.g. Steuerverkürzungen als gemeinnützigkeitsschädlich erachtet werden, wenn sie in hinreichenden Zusammenhang mit dem verfolgten Zweck der Organisation stehen.

¹⁰² So *Jansen*, FR 2002, 996 (997).

¹⁰³ Als Kontrollfrage könnte man i.S. einer hypothetischen Kausalität darauf abstellen, ob die rechtswidrige Handlung entfielen, wenn kein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb unterhalten worden wäre.

„inneren“ Zusammenhang mit der Verfolgung des satzungsmäßigen Zwecks stehen. Danach wäre also auch bei Körperschaften, die nur gemeinnützige Zwecke verfolgten, nach der Nähe des rechtswidrigen Handelns zur Verwirklichung des Satzungszwecks zu differenzieren. Dies freilich eröffnete Wertungsspielräume hinsichtlich der Frage, wann ein derartiger hinreichend enger Zusammenhang zur Förderung des Zwecks gegeben ist. Dies führte wiederum zur Rechtsunsicherheit.

Im Hinblick auf die *Verletzung steuerlicher Pflichten* ist anzumerken, dass die Erfüllung solcher (Mitwirkungs-)Pflichten, die es der Finanzverwaltung ermöglichen, die Voraussetzungen der steuerlichen Privilegierung zu prüfen, einen engen Bezug zur gemeinnützigen Betätigung aufweisen. Es ist daher nicht sachgerecht, Verstöße gegen steuerliche Pflichten generell als „unschädlich“ anzusehen.

dd) Würdigung der Rechtsauffassungen und Begründungsansätze

(1) Folgerichtigkeit des Ansatzes der Rechtsprechung

Ausgangspunkt der Würdigung der vorstehend genannten Rechtsauffassungen (aa bis cc) ist die Feststellung, dass die Erfüllung der Tatbestandsvoraussetzungen der §§ 51 bis 68 AO im Zusammenspiel mit den einschlägigen Bestimmungen der Einzelsteuergesetze zu einer steuerlichen Privilegierung führt, die ihren Rechtfertigungsgrund in der selbstlosen Förderung der Allgemeinheit findet. Ruft man sich nun in Erinnerung, dass staatliches Handeln der Verwirklichung des Allgemeinwohls dient, so ist die verfassungsmäßige Ordnung – also die Gesamtheit der Rechtsnormen, die formell und materiell mit der Verfassung vereinbar sind – die Konkretisierung dieser Handlungsmaxime.¹⁰⁴ Eine Auslegung des Gemeinnützigkeitsrechts dahingehend, dass eine Körperschaft die Allgemeinheit auch dann fördern kann, wenn die durch sie satzungsmäßig verfolgten Zwecke oder ihre Geschäftsführung gegen die verfassungsmäßige Ordnung verstoßen, begründete daher einen Wertungswiderspruch und bedürfte rechtlicher Begründung. Vor diesem Hintergrund erweist sich der Ansatz des Bundesfinanzhofs (und ihm folgend der Finanzverwaltung), grundsätzlich von einem umfassenden Rechtmäßigkeitsvorbehalt auszugehen, als folgerichtig.

(2) Kritik des „Abwägungsmodells“

Dass demgegenüber weite Teile des Schrifttums im Ergebnis einen hiervon abweichenden Ansatz verfolgen und Rechtsverstöße in bestimmtem Maße im Hinblick auf die Gemeinnützigkeit einer Körperschaft als unschädlich erachten, dürfte namentlich darin begründet liegen, dass ein

¹⁰⁴ In diesem Sinne auch *Droege*, Gemeinnützigkeit im offenen Steuerstaat, S. 128.

umfassender Rechtmäßigkeitsvorbehalt die Wahrung der Rechtsordnung in ihrer Gesamtheit voraussetzt und dass der Verlust des Gemeinnützigkeitsstatus erhebliche Folgen zeitigen kann. Offenbar wird es daher als unangebracht erachtet, wenn auch geringfügige Rechtsverstöße dazu führen könnten, dass eine Körperschaft nicht als gemeinnützig anerkannt wird. Dabei erscheint der im Schrifttum vertretene Ansatz, das durch einen Rechtsverstoß gefährdete oder verletzte Rechtsgut in Abwägung zum Zweck (im Sinne des § 52 Abs. 2 Satz 1 AO) zu setzen, der durch den Rechtsverstoß verfolgt wird, prima facie nicht fernliegend, da Rechtsgutsabwägungen elementarer Bestandteil der Rechtsordnung sind.

Allerdings bestehen erhebliche Zweifel daran, ob das Gemeinnützigkeitsrecht ob seiner prägenden Merkmale überhaupt Raum für eine derartige Abwägung lässt. Sinn und Zweck einer Abwägung besteht darin, zwei entgegenstehende Rechtsgüter in gerechten Ausgleich zu bringen. Hat aber der Gesetzgeber dem Einzelnen durch eine Regelung, die Teil der verfassungsmäßigen Ordnung ist, bestimmte Verhaltenspflichten auferlegt, so ist dies bereits Ergebnis eines Abwägungsprozesses, zu dem Grundrechte und Rechtsstaatsprinzip den Gesetzgeber verpflichten. Belegt der Gesetzgeber etwa einen Verstoß gegen ein Verhaltensgebot mit einer Strafe oder einem Bußgeld, so hat er eine Wertung dahingehend getroffen, dass dieses Verhalten der Allgemeinheit schadet, die Art und Schwere der Sanktion deutet außerdem auf die Bedeutung des verletzten Rechtsguts hin. Wird nun – wie offenbar im Schrifttum gefordert – ein Verhalten, das der Gesetzgeber für sich betrachtet als einen Belang des Allgemeinwohls schädigend erachtet, abgewogen gegen eine damit zugleich (wenn auch nur mittelbar) verbundene Förderung eines (anderen) Belangs des Allgemeinwohls, so überlagert der die Abwägung vornehmende Rechtsanwender diese Wertung des Gesetzgebers. Eine derartige „Meta“-Abwägung führte zu dem schwerlich nachvollziehbaren Ergebnis, dass ein und dasselbe Verhalten einerseits durch den Gesetzgeber pönalisiert oder anderweitig als nicht allgemeinwohlförderlich gekennzeichnet wird, andererseits aber im Wege einer Abwägungsentscheidung der Verwaltung in Relation zu einem als förderungswürdig erkannten Belang des Gemeinwohls möglicherweise als nicht derart sozialschädlich angesehen wird, dass hieran der Verlust einer Privilegierung aus Gründen der Förderung des Gemeinwohls zu knüpfen wäre.

Nimmt man im Gemeinnützigkeitsrecht dennoch eine derartige Abwägung vor, so akzeptiert man, dass das Gemeinnützigkeitsrecht gleichsam einen von der übrigen Rechtsordnung gesonderten Bereich bildet, in dem Rechtsverstöße bei einem Überwiegen der Bedeutung des verfolgten allgemeinen Nutzens als unbeachtlich angesehen werden können, während der Verstoß außerhalb des Gemeinnützigkeitsrechts Sanktionen oder ähnlich Nachteilhaftes auslöst. Eine derartige „abgekoppelte“ Betrachtung des Gemeinnützigkeitsrechts klingt letztlich auch bei Autoren an, die von einer Spezialität derjenigen Vorschriften ausgehen, die an einen Rechtsverstoß bestimmte Rechtsfolgen knüpfen. Um es in aller Deutlichkeit zu sagen: Aus der spezifischen Perspektive des Steuerrechts bewegt sich ein bestimmtes Verhalten entweder im Bereich der

Gemeinwohlverwirklichung und löst deshalb (!) eine steuerliche Begünstigung aus oder es bewegt sich nicht im Bereich der Gemeinwohlverwirklichung. Hiermit korrespondiert – fortwährend gedacht aus einer spezifisch steuerrechtlichen Perspektive – nicht eine Abwägung, sondern eine schlicht an der Frage der Tatbestandsverwirklichung (Zugehörigkeit oder Nichtzugehörigkeit zur Sphäre der Gemeinwohlverwirklichung) anknüpfende Entscheidung.

Hiergegen mag man einwenden, dass in anderen Teilen der Rechtsordnung rechtswidriges Verhalten nicht zwangsläufig nachteilige Rechtsfolgen auslöst. Zu denken ist etwa an die Entscheidung über die Unzuverlässigkeit eines Gewerbetreibenden (§ 35 Abs. 1 GewO), denn nicht jeder Rechtsverstoß des Gewerbetreibenden führt zur Annahme eines Mangels an Zuverlässigkeit und damit zur Untersagung der Fortführung des Gewerbetriebs. Dort ist es also denkbar, dass ein Rechtsverstoß in Relation zum Interesse des Gewerbetreibenden an der Fortführung des Gewerbes als nicht derart gravierend bewertet wird, dass dieser Verstoß einer Fortsetzung der gewerblichen Tätigkeit entgegensteht. Dieser Vergleich spricht bei näherer Betrachtung allerdings nicht für die Vornahme einer Abwägungsentscheidung im Gemeinnützigkeitsrecht. Zwar konkretisiert auch die Rechtsnorm, gegen die ein Gewerbetreibender verstößt, das Allgemeinwohl. Der entscheidende Unterschied zum Gemeinnützigkeitsrecht liegt aber darin, dass die Ausübung des Gewerbes gerade nicht der Allgemeinheit dienen soll, sondern der Verwirklichung persönlicher, zumal grundrechtlich gewährleisteter Freiheit. Nimmt aber die gewerbliche Tätigkeit nicht für sich Anspruch, das Allgemeinwohl zu fördern, so ist es auch *nicht widersprüchlich*, wenn im Einzelfall die Verwaltung zum Ergebnis kommt, dass der Rechtsverstoß der Annahme einer – im Lichte der Berufsfreiheit des Art. 12 Abs. 1 GG verstandenen – Zuverlässigkeit des Gewerbetreibenden nicht entgegensteht. Demgegenüber geht es bei der Inanspruchnahme einer steuerlichen Vergünstigung auf Grund gemeinnützigen Verhaltens um eine (zwar an Art. 3 Abs. 1 GG zu messende, aber) nicht freiheitsgrundrechtlich fundierte staatliche Gewährung, die keiner – wie auch immer gearteten – Optimierung im Hinblick auf den Freiheitsgebrauch der Steuerpflichtigen bedarf.

Raum für eine Verhältnismäßigkeitsprüfung (einschließlich des Übermaßverbots) bleibt nur dann, wenn die fehlende Anerkennung einer Körperschaft als gemeinnützig diese in ihren Rechten verletzt. Zwar beruht die Behandlung einer Körperschaft als „gemeinnützig“ nicht auf einem rechtsförmlichen Vorgang im Sinne einer Gewährung eines bestimmten Rechts (Verleihung, Zulassung oder Ähnliches), das entzogen würde, und auch besteht kein Anspruch auf eine Privilegierung „gemeinnützigen Verhaltens“, das bei der Entscheidung über das Vorliegen der Voraussetzungen nach § 52 Abs. 1, § 63 Abs. 1 AO von Verfassungs wegen zu beachten wäre. Gleichwohl kann aufgrund der belastenden Wirkung eines Steuerbescheids, der keine Freistellung vorsieht, oder aber aus gleichheitsrechtlichen Gründen nicht ausgeschlossen werden, dass die Körperschaft in eigenen Rechten verletzt wird. Blicke demnach grundsätzlich Raum für eine

Verhältnismäßigkeitsprüfung,¹⁰⁵ so wäre zunächst zu klären, wo diese rechtsdogmatisch anknüpfen müsste. Der Erlass eines Steuerbescheids, aus dem sich ergibt, dass eine Körperschaft nicht als gemeinnützig anzusehen ist, ist eine gebundene Entscheidung. Raum für die Prüfung einer Verhältnismäßigkeit dieses Bescheids bleibt nicht, denn die steuerliche Begünstigung kraft gemeinnützigen Verhaltens ist Teil der steuerlichen Belastungsentscheidung, die gesetzlich umfassend determiniert ist.¹⁰⁶ Sie könnte allenfalls auf vorgelagerter Ebene, im Rahmen verfassungskonformer Auslegung der § 52 Abs. 1 und § 63 Abs. 1 AO erfolgen. Dies allerdings setzte die Annahme voraus, dass der Gesetzgeber *verfassungsrechtlich dazu verpflichtet* ist, bei Ausgestaltung des Gemeinnützigkeitsrechts hinsichtlich der Frage der Zu- bzw. Aberkennung der Gemeinnützigkeit Rechtsverstöße in gewissem Umfang als unbeachtlich anzusehen. Da sich die Rechtsposition des Einzelnen aber erst aus dem Zusammenwirken der §§ 51 ff. AO und des § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG ergibt, vermögen wir keine Grundlage für eine derartige verfassungskonforme Auslegung zu erkennen. Aus Gründen des Art. 3 Abs. 1 GG müssen steuerliche Begünstigungen zwar sachlich gerechtfertigt sein; die hier vorzunehmende Abwägung vollzieht sich aber auf Normebene selbst und damit abstrakt im Verhältnis von Förderung gemeinnützigen Verhaltens (Zweck) und steuerlicher Vergünstigung (Mittel). Auch sei an dieser Stelle auf obige Ausführungen verwiesen, die gezeigt haben, dass Maßnahmen zur Erzwingung von Erklärungspflichten mitnichten ein milderer, gleich geeignetes Mittel zur Aberkennung der Gemeinnützigkeit sind.¹⁰⁷ Dies beruht darauf, dass beide Maßnahmen auf unterschiedlichen Ebenen – hier bei der Sachaufklärung, dort bei der materiell-rechtlichen Freistellung – wirken.

Eine Lösung kann sich daher – soweit das Gemeinnützigkeitsrecht keine expliziten Regelungen trifft¹⁰⁸ – nur aus einer Auslegung dieser Normen nach allgemeinen Auslegungskriterien ergeben.

Damit lässt sich festhalten, dass die freiheits- und eingriffsbezogenen rechtsstaatlichen Instrumente der Güterabwägung (Abwägung widerstreitender Interessen, Erforderlichkeit staatlicher Maßnahmen) im Gemeinnützigkeitsrecht wegen der nicht freiheitsgrundrechtlich fundierten staatlichen Gewährung nicht greifen.

¹⁰⁵ So *Hüttemann*, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, Rn. 7.12, ohne jedoch das verletzte Rechte näher zu benennen.

¹⁰⁶ Selbst, wenn man eine Verhältnismäßigkeitsprüfung durchführen wollte, so wäre das (letztlich insb. in Art. 3 Abs. 1 GG wurzelnde) allgemeine Interesse, nur Körperschaften zu privilegieren, die das Gemeinwohl fördern, gegen das Interesse der Körperschaft an einer „Anerkennung“ ihrer Gemeinnützigkeit (und damit einer privilegierten Behandlung) abzuwägen. In eine solche Abwägung könnten zwar u.U. auch die Schwere oder Häufigkeit des Rechtsverstoßes einzustellen sein. Dies bedeutet aber nicht, dass – wie in Teilen des Schrifttums gefordert – der Rechtsverstoß und der geförderte Belang des Gemeinwohls (i.S.d. § 52 Abs. 2 Satz 1 AO) gegeneinander abgewogen würden. Vielmehr gilt: Würde die Abwägung zugunsten der Körperschaft ausfallen, so fände dies seine Begründung in den nachteiligen Folgen, die sich aus dem Verlust der privilegierten Stellung ergeben, aber keinesfalls in der Bedeutung des von der Körperschaft geförderten Belangs.

¹⁰⁷ Siehe oben unter Gliederungspunkt cc) (1).

¹⁰⁸ So kann § 63 Abs. 4 Satz 1 AO dahingehend ausgelegt werden, dass die Handlung „nachholbar“ ist.

Ungeachtet der dogmatischen Zweifel an der Begründung des Abwägungsmodells, sieht sich dieses der Kritik ausgesetzt, dass die im Schrifttum angeführten *Maßstäbe zur Bewertung und Gewichtung gemeinwohlschädlicher und -förderlicher Aspekte derart allgemein* sind, dass es dem Rechtsanwender kaum möglich sein dürfte, rational überzeugende Abwägungsergebnisse zu finden. Problematisch ist nicht allein die Abwägung der betroffenen Rechtsgüter, sondern vor allem die der Abwägung vorausliegende Bewertung der dabei zu berücksichtigenden Belange. Die konkreten Schwierigkeiten einer solchen Abwägung mögen folgende Erwägungen verdeutlichen:

Wird eine Bahnstrecke blockiert, um einen Transport von Brennstäben zu behindern, kann hierin unter anderem ein Eingriff in den Schienenverkehr liegen. Wird an einem Kohlekraftwerk ein Transparent entfaltet, das auf die Umweltbelastung durch Kohleverstromung hinweist, liegt darin typischerweise eine Verletzung des aus Eigentümerrechten abgeleiteten Hausrechts des Eigentümers der Anlage. Da durch die Maßnahmen auf Gefahren der Energieerzeugung für die Umwelt hingewiesen werden soll, kann man sie der Sensibilisierung der Bevölkerung für Belange des Umweltschutzes zuordnen, sodass der verfolgte Zweck von der Staatszielbestimmung des Art. 20a GG umfasst wird. Die Verwaltung müsste aber nicht nur klären, ob und inwieweit Güter von Verfassungsrang betroffen sind,¹⁰⁹ sondern auch, ob es zu berücksichtigen und – bejahendenfalls – wie es zu bewerten wäre, dass es sich bei einem etwaigen Eingriff in den Schienenverkehr zwar nicht um ein Verbrechen, so doch immerhin um eine von Amts wegen zu verfolgende Straftat (§ 315 Abs. 1 Nr. 2 StGB) handelte, mit dem verletzten Hausrecht ebenfalls eine Straftat in Rede stünde, es sich bei ihr jedoch um ein (absolutes) Antragsdelikt (§ 123 Abs. 2 StGB) handelte. Sie müsste auch klären, ob sich an der Bewertung etwas änderte, wenn ein betroffenes Unternehmen als Publikums-KG organisiert wäre und sich die Anzahl der „negativ Betroffenen“ dadurch gegenüber einem Einzelunternehmen oder einer GmbH deutlich erhöhte, dies aber für die handelnden Personen typischerweise nicht erkennbar ist (objektive versus subjektive Betrachtungsweise). Darüber hinaus müsste sie gegebenenfalls berücksichtigen, dass durch die Blockade der Gleise Verzögerungen im Betriebslauf von Bahngesellschaften sowie wirtschaftlichen Nachteilen entstehen, von denen eine Vielzahl Reisender betroffen ist. Andererseits wäre der durch die Tätigkeit bewirkte Nutzen für das Gemeinwohl – sprich die Sensibilisierung der Bevölkerung für die Gefahren konventioneller Energieerzeugung – zu bewerten und sodann gegen die identifizierten und bewerteten Nachteile abzuwägen. Derart komplexe Abwägungsprozesse kennt die Rechtsordnung zwar zum Beispiel im Planungsrecht, dem Massenfallrecht der Besteuerungsverfahren aber sind sie fremd und stellen die Finanzverwaltung außerdem vor die Herausforderung, derartiges Abwägungsmaterial zu generieren.

¹⁰⁹ Unabhängig von der Frage, ob an der Funktionsfähigkeit des Schienenverkehrs ein verfassungsrechtliches Interesse besteht (wofür immerhin Art. 87e GG streitet), sind hier Eigentumspositionen der Unternehmer betroffen.

ee) Eigener Lösungsansatz

Die Klärung der Anforderungen an ein rechtstreues Verhalten muss im Ausgangspunkt berücksichtigen, dass eine auf die „Förderung der Allgemeinheit“ gerichtete Betätigung grundsätzlich voraussetzt, dass sich auch die tatsächliche Betätigung der Körperschaft im Rahmen der Rechtsordnung bewegt. Dies bedeutet, dass die Wertungen des Gesetzgebers über das, was dem Gemeinwohl dient, als Maßstab gemeinnützigen Verhaltens geachtet werden. Dies bedeutet aber nicht zwangsläufig, dass jeder Rechtsverstoß der Anerkennung einer Körperschaft als gemeinnützig entgegensteht. In Übereinstimmung mit Teilen des Schrifttums ist davon auszugehen, dass die in § 63 Abs. 1 AO verwendete Formulierung, wonach „die tatsächliche Geschäftsführung der Körperschaft [...] auf die ausschließliche und unmittelbare Erfüllung der steuerbegünstigten Zwecke gerichtet sein [muss]“ einen Anknüpfungspunkt für eine differenzierte Betrachtung bietet. Nach dieser Formulierung wird nicht die tatsächliche Verwirklichung des satzungsmäßigen gemeinnützigen Zwecks vorausgesetzt, vielmehr wird ein darauf ausgerichtetes Handeln verlangt. Mit anderen Worten steht es der Gemeinnützigkeit nicht entgegen, wenn sich einzelne Maßnahmen als untauglich erweisen, den Satzungszweck zu verwirklichen und damit das Allgemeinwohl zu fördern.

Überträgt man diese Wertung auch auf rechtswidriges Verhalten, das zwar prinzipiell auf die Förderung des satzungsmäßigen Zwecks gerichtet ist, aber per definitionem ungeeignet ist, das Allgemeinwohl tatsächlich zu fördern, so könnten einzelne Rechtsverstöße der Gemeinnützigkeit nicht entgegenstehen. Zu denken wäre etwa an eine aus Unwissen unterlassene Abgabe einer Steuererklärung, die nach Kenntniserlangung umgehend nachgeholt wird. Das Handeln einer Körperschaft wäre allerdings dann nicht (mehr) auf die *gesetzestreue Verwirklichung* des Satzungszwecks *gerichtet*, wenn die tatsächliche Geschäftsführung der Körperschaft objektive Anhaltspunkte dafür bietet, dass der Wahrung der Rechtsordnung keine überragende Bedeutung beigemessen wird. Dies bietet Raum für eine (gerichtlich überprüfbare) wertende Entscheidung der Verwaltung dahingehend, ob Schwere und Häufigkeit von Rechtsverstößen für eine substantielle Missachtung der Rechtsordnung sprechen, und zwar – anders als nach dem Abwägungsmodell – gänzlich unabhängig von den verfolgten Satzungszwecken und auch unabhängig davon, ob das in Rede stehende Verhalten anderweitige Rechtsfolgen (Sanktionen, Vollstreckungsmaßnahmen) auslöst.¹¹⁰ Zu denken ist insoweit etwa an den wiederholten Einsatz des Mittels des Hausfriedensbruches zur Erreichung der satzungsmäßigen Ziele. Ist ein Verhalten nicht auf die Verwirklichung des Satzungszwecks gerichtet, so schließt dies nach § 51 Abs. 1 in Verbindung mit § 56 AO eine Gemeinnützigkeit ohnehin aus, es sei denn, sie dient einem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb.

¹¹⁰ In diese Richtung wohl auch *Musil*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 52 AO Rn. 34.

Unserer Auffassung nach steht die Anerkennung der Gemeinnützigkeit mithin unter einem umfassenden Rechtmäßigkeitsvorbehalt, es bleibt aber zugleich Raum, Anlass, Schwere und Häufung der Rechtsverstöße zu gewichten. Gegenwärtig fehlt es allerdings an gesetzlichen Leitlinien zur Würdigung einzelner Rechtsverstöße. Anforderungen an den Inhalt dieser den Rechtmäßigkeitsvorbehalt konkretisierenden Regelungen sind an anderer Stelle (siehe unten 3 d) skizziert.

c) Zurechnung von (rechtswidrigem) Handeln an gemeinnützige Organisationen unter besonderer Beachtung der Vereine

aa) Zum Begriff „Zurechnung“

Mit der Frage nach den Anforderungen an die Rechtmäßigkeit des Handelns gemeinnütziger Organisationen untrennbar verbunden ist die Frage, nach welchen Maßstäben ein Verhalten, das der Anerkennung der Gemeinnützigkeit der Organisation entgegenstehen kann, einer Organisation zugerechnet wird (siehe oben 2 a).

Zivilrechtlich versteht man unter „Zurechnung“ im weitesten Sinne ein „Einstehenmüssen“ für fremdes Verhalten. Da juristische Personen erst durch ihre Organe am Rechtsverkehr teilnehmen können, stellt sich die Frage nach der Zurechnung von Rechtsverletzungen, die durch diese Organe verwirklicht wurden, an die dahinterstehende juristische Person besonders deutlich.¹¹¹ Während das Verhalten der verfassungsmäßig berufenen Vertreter eines Vereins diesem grundsätzlich ohne Weiteres zugerechnet wird (§ 31 BGB), ist die Beantwortung der Frage, unter welchen Voraussetzungen das Verhalten anderer Personen dem Verein – mittelbar über seine Organe oder unmittelbar – zugerechnet werden kann, streitbefangen.

Was die „Zurechnung“ im Gemeinnützigkeitsrecht anbelangt, so bestehen durchaus Überschneidungen zum Zivilrecht. So geht es hier wie dort um die Frage, unter welchen Voraussetzungen nachteilige Rechtsfolgen für den Verein – im Zivilrecht etwa die Schadensersatzpflicht, im Gemeinnützigkeitsrecht der Verlust steuerlicher Privilegierungen – an das Verhalten einer anderen Person geknüpft werden können. Vor diesem Hintergrund ist es wenig verwunderlich, dass auch im Gemeinnützigkeitsrecht Anleihen bei zivilrechtlichen Zurechnungskonzepten genommen werden. Für den weiteren Fortgang der Untersuchung ist allerdings darauf hinzuweisen, dass der Begriff „Zurechnung“ nicht notwendigerweise in Übereinstimmung mit dem zivilrechtlichen Begriffsverständnis Verwendung finden wird. Vielmehr umschreibt der Begriff „Zurechnung“ im Folgenden den Vorgang des „Anlastens“ des

¹¹¹ Vgl. *Leuschner*, in: Sacker/Rixecker/Oetker/Limberg (Hrsg.), Münchener Kommentar zum BGB, 8. Aufl. 2018, § 31 BGB Rn. 1; *Schöpflin*, in: Bamberger/Roth/Hau/Poseck (Hrsg.), BeckOK BGB, § 31 Rn. 1.

rechtswidrigen Verhaltens einer Person gegenüber einem (gemeinnützigen) Verein und damit die Voraussetzungen, unter denen ein Verein *für Zwecke des Gemeinnützigkeitsrechts* das rechtswidrige Verhalten einer Person *gegen sich gelten lassen muss*. Im Grundsatz wird man dabei danach unterscheiden müssen, ob das Verhalten eines Dritten dem Verein unmittelbar als eigenes zugerechnet wird oder ob ein Fehlverhalten eines Vorstandsmitglieds (oder eines anderen verfassungsmäßig berufenen Vertreters) vorliegt.

bb) Regelungen des Gemeinnützigkeitsrechts

§ 63 Abs. 1 AO stellt hinsichtlich der Rechtstreue der Betätigung der Körperschaft auf deren „tatsächliche Geschäftsführung“ ab, sodass grundsätzlich auf das Verhalten des Vorstands abzustellen ist. Eine Regelung der Voraussetzungen, unter denen Handlungen solcher Personen, die nicht vertretungsberechtigt sind, dem Verein für Zwecke des Gemeinnützigkeitsrechts zugerechnet werden, enthält die Abgabenordnung nicht. Einige Hinweise lassen sich aber § 57 Abs. 1 Satz 2 AO entnehmen. Dieser regelt die Voraussetzungen, unter denen eine Körperschaft ihre steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke auch durch die Einschaltung von Hilfspersonen verwirklichen kann, ohne dass dies der von § 57 Abs. 1 Satz 1 AO geforderten Unmittelbarkeit entgegensteht. § 57 Abs. 2 Satz 2 AO stellt dabei entscheidend darauf ab, dass nach den Umständen des Falls, insbesondere nach den rechtlichen und tatsächlichen Beziehungen, die zwischen der Körperschaft und der Hilfsperson bestehen, das Wirken der Hilfsperson wie eigenes Wirken der Körperschaft anzusehen ist. § 57 Abs. 1 Satz 2 AO nennt damit – freilich sehr allgemeine – Maßstäbe für die Zurechnung von Drittverhalten, ist aber keine allgemeine Zurechnungsnorm. Ihr lässt sich aber zumindest entnehmen, dass das Gemeinnützigkeitsrecht der Körperschaft nicht nur das Verhalten der Geschäftsführung, sondern auch von Hilfspersonen zurechnet und dass in diesem Zusammenhang auch auf die tatsächlichen Umstände des Tätigwerdens des Dritten abzustellen ist.

cc) Rechtsprechung

(1) Urteil des Bundesfinanzhofs vom 29. August 1984 – I R 215/81

Angesichts des Umstands, dass sich die Finanzrechtsprechung ohnehin nur in wenigen Fällen mit den Anforderungen des Gemeinnützigkeitsrechts an ein rechtstreues Verhalten befasst hat (siehe oben unter b bb (1)) und es hierbei zum Teil um Pflichten ging, die unmittelbar die Geschäftsführung betrafen,¹¹² finden sich in der Finanzrechtsprechung nur vereinzelt Hinweise auf die Zurechnung tatsächlichen Verhaltens von Personen, die nicht an der Geschäftsführung des Vereins beteiligt sind. Einzig in der Entscheidung vom 29. August 1984 finden sich hierzu

¹¹² So BFH, Urt. v. 27.9.2001 – V R 17/99, BFH/NV 2002, 395.

ansatzweise aussagekräftige Erwägungen.¹¹³ Zu einer Entscheidung über die Zurechnung im konkreten Fall kam es mangels hinreichender Sachaufklärung durch die Vorinstanz allerdings nicht. In seinen Ausführungen stellte der I. Senat darauf ab, in welcher Form¹¹⁴ die streitgegenständliche Ankündigung gewaltfreien Widerstands bekanntgegeben worden war, durch welche Person (Vorstandsmitglied oder einfaches [Vereins-]Mitglied) und mit welcher Verbindlichkeit (aufgrund eines damit betrauten Vorstandsmitglieds, aufgrund eines entsprechenden Vorstandsbeschlusses, ausschließlich aus eigener Initiative) dies geschehen war. Außerdem hielt es der Senat für relevant, in welchem Maße die Ankündigung in der Öffentlichkeit verbreitet wurde (einmalige Bekanntgabe an die Mitglieder oder öffentliche Bekanntgabe zum Beispiel durch Flugblätter). Zur Gewichtung dieser Merkmale äußerte sich der Senat jedoch nicht. Auch gab er nicht zu erkennen, ob er diese Kriterien selbst entwickelt hatte oder ob sie anderen Teilen der Rechtsordnung entlehnt wurden. Letzteres liegt nicht fern, denn indem der Bundesfinanzhof eine Zurechnung für Handlungen der gesetzlichen Vertreter annimmt, wenn ein entsprechender Vorstandsbeschluss besteht, folgt er im Ausgangspunkt der Wertung des § 31 BGB.

Da es sich hier um allgemeine Erwägungen des Senats handelte, die von der nachfolgenden Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs – soweit ersichtlich – nicht aufgegriffen wurden, ist fraglich, inwieweit diese Aussagen verallgemeinerungsfähig sind und bis heute Geltung beanspruchen dürfen. Mit Gewissheit wird man der Entscheidung nur entnehmen können, dass Handlungen von gesetzlichen Vertretern (Vorstandsmitgliedern) im Rahmen ihres Zuständigkeitsbereichs ohne Weiteres der Körperschaft zuzurechnen sind, und die Zurechnung des Handelns Dritter – insbesondere von Mitgliedern – möglich, aber an weitere Voraussetzungen geknüpft ist.¹¹⁵

(2) Urteil des Bundesfinanzhofs vom 27. September 2001 – V R 17/99

Demgegenüber aufschlussreicher, jedoch in erster Linie auf die Zurechnung des Verhaltens von (De-facto-)Funktionsträgern bezogen, sind Ausführungen des V. Senats des Bundesfinanzhofs zum Sorgfaltsmaßstab und zu den Anforderungen an die Überwachung deren Verhaltens. Der Senat geht dabei davon aus, dass das Verhalten eines nicht einzelvertretungsberechtigten Vorstandsmitglieds dem Verein zuzurechnen ist, wenn der Sachverhalt den anderen Geschäftsführern infolge grober Vernachlässigung der ihnen obliegenden Überwachungspflichten

¹¹³ BFH, Urt. v. 29.8.1984 – I R 215/81, BStBl. 1985 II S. 106 – juris Rn. 38 f.

¹¹⁴ Der Senat stellte darauf ab, ob die Ankündigung schriftlich, mündlich, in einer Vorstandssitzung oder bei einer öffentlichen Versammlung erfolgte.

¹¹⁵ So auch *Hüttemann*, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, Rn. 4.156; dagegen versteht *Alvermann*, in: Schimke/Dauernheim (Hrsg.), Handbuch Vereins- und Verbandsrecht, 14. Aufl. 2018, Kapitel 5 Rn. 442, den Senat dahingehend, dass nur das Verhalten geschäftsführender Organe, nicht aber einzelner Mitglieder zugerechnet werden könne.

verborgen geblieben ist.¹¹⁶ Derselbe Maßstab soll anzulegen sein, wenn es nicht um das Handeln eines Vorstandsmitglieds, sondern um das Handeln einer anderen in maßgeblicher Position für einen Verein tätigen Person geht.¹¹⁷ Bei der Entscheidung darüber, ob eine grobe Vernachlässigung von Überwachungspflichten vorliege, müsse auch die Art und Dauer des Handelns der für den Verein tätigen Person berücksichtigt werden. Erst recht komme eine Zurechnung des Handelns einer Person für einen Verein in Betracht, wenn der Vorstand dieses kenne, aber gleichwohl nicht unterbinde.¹¹⁸ Gerade bei größeren Vereinen könne auch ein Organisationsverschulden in Betracht kommen.¹¹⁹

Die Ausführungen des Senats lassen eine deutliche Nähe zur zivilrechtlichen Zurechnung kraft Rechtsscheins (Anscheins- und Duldungsvollmacht) erkennen,¹²⁰ auf die in der Vorinstanz Bezug genommen worden war.¹²¹ Der Senat stellt also für nicht vertretungsberechtigte Personen – und damit für solche, die nicht in den Anwendungsbereich des § 31 BGB (einfach) analog fallen – auf die zivilrechtlichen Grundsätze der Duldungs- und Anscheinsvollmacht ab. Es ist daher kaum anzunehmen, dass für die Zurechnung des Verhaltens von Personen, die weder mit der Geschäftsführung betraut sind, noch in einer anderen maßgeblichen Position für einen Verein tätig werden, ein strengerer Sorgfaltsmaßstab anzulegen ist. Im Gegenteil ist hier – da die Identifizierung des Tätigwerdens dieser Person sowie die Überwachung erhöhte Anstrengungen erfordern dürften – ein großzügigerer Maßstab in Erwägung zu ziehen.¹²²

(3) Urteil des Bundesfinanzhofs vom 10. Januar 2019 – V R 60/17

Die Zurechnung des Verhaltens Dritter sprach der V. Senat des Bundesfinanzhofs jüngst auch in seiner Entscheidung vom 10. Januar 2019 – V R 60/17 („Attac“) an.¹²³ Dabei ging es um die Frage, unter welchen Voraussetzungen einem Träger eines Netzwerks auch Tätigkeiten des unter gleichen Namen auftretenden „Netzwerks“ (also insbesondere einzelner Gruppen) zuzurechnen sind.

¹¹⁶ BFH, Urt. v. 27.9.2001 – V R 17/99, BStBl. II 2002, 169 (170) – juris Rn. 23, unter Bezugnahme auf BFH, Urt. v. 31.7.1963 – I 319/60, BeckRS 1963, 21007641.

¹¹⁷ BFH, Urt. v. 27.9.2001 – V R 17/99, BStBl. II 2002, 169 (170) – juris Rn. 24, unter Bezugnahme auf BFH, Urt. v. 29.8.1984 – I R 215/81, BFHE 142, 243, BStBl II 1985, 106, zu 5. b a.E.

¹¹⁸ BFH, Urt. v. 27.9.2001 – V R 17/99, BStBl. II 2002, 169 (170) – juris Rn. 24.

¹¹⁹ BFH, Urt. v. 27.9.2001 – V R 17/99, BStBl. II 2002, 169 (170), unter Verweis auf BGH, Urt. v. 8.7.1980 – VI ZR 158/78, NJW 1980, 2810.

¹²⁰ Vgl. auch *Kerpen*, DStR 2001, 152 (155).

¹²¹ Dass der BFH es in der zitierten Rechtsprechung – im Gegensatz zu Finanzgerichten wie z.B. dem FG Köln, Urt. v. 24.2.1999 – 13 K 242/99, DStRE 1999, 721 – vermeidet, explizit auf Rechtsfiguren des Zivilrechts abzustellen, könnte darin begründet liegen, sich nicht allzu sehr an die Entwicklung der höchstrichterlichen Zivilrechtsprechung binden zu wollen.

¹²² So auch *Jansen*, FR 2002, 996 (998); hierfür spricht, dass das Zivilrecht auch eine Haftungsprivilegierung für unentgeltlich tätig werdende Personen kennt (z.B. in den §§ 690, 599 BGB). Dafür, dass die Anforderungen an ein Organisationsverschulden von der Leistungsfähigkeit des Vorstands abhängt, spricht auch § 31a BGB; allerdings ist zu berücksichtigen, dass es im genannten Fall um einen ehrenamtlich geführten Verein ging.

¹²³ BFH, Urt. v. 10.1.2019 – V R 60/17, BStBl II 2019, 301, BFHE 263, 290.

Ähnlich wie in der Entscheidung vom 24. August 1984 nannte der Senat jedoch nur einzelne Kriterien, die seitens der Finanzgerichtsbarkeit bei Auslegung des § 63 AO zu berücksichtigen seien. Dabei sei „vorrangig“ auf das Handeln und die Kenntnisse der Vereinsorgane und der von ihnen beauftragten Personen abzustellen, wozu auch die Selbstdarstellung des Klägers auf seiner Internetseite gehöre. Hierbei sei zu klären, ob der Verein durch die dort veröffentlichten Pressemitteilungen (gemeinnützigkeitsschädliche, da allgemein-politische) Forderungen erhoben oder sich zu eigen gemacht habe.¹²⁴ Insbesondere letztgenannter Aspekt ist hervorzuheben, denn danach kann auch das „Zu-eigen-machen“ fremden Verhaltens eine Zurechnung begründen.

Ergänzend zur Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs ist anzumerken, dass beispielsweise das Hessische Finanzgericht bezüglich der Frage der Zurechnung des Verhaltens von Mitgliedern zum Verein darauf abgestellt hat, ob diese Mittel der Körperschaft verwendeten.¹²⁵

dd) Meinungsbild im Schrifttum

Im Schrifttum werden die (wenigen) vom Bundesfinanzhof aufgestellten Grundsätze vielfach geteilt¹²⁶ und wird ergänzend ausdrücklich auch auf zivilrechtliche Zurechnungsmaßstäbe zurückgegriffen. Die Aussagen zur Zurechnung in der vorgenannten jüngsten Entscheidung sind weithin noch unberücksichtigt geblieben. Im Anschluss an das Urteil des Bundesfinanzhofs vom 27. September 2001 wird dabei zum Teil eine Zurechnung nach den Grundsätzen der Anscheins- oder Duldungsvollmacht¹²⁷ sowie als Erfüllungsgehilfe¹²⁸ angenommen.¹²⁹ Eine Duldungsvollmacht liegt vor, wenn der Vertretene es wissentlich geschehen lässt, dass ein anderer für ihn auftritt, eine Anscheinsvollmacht ist gegeben, wenn der Vertretene das Handeln der für ihn auftretenden Person zwar nicht kennt, es aber bei pflichtgemäßer Sorgfalt hätte verhindern können. Der Vertretene muss sich nach dem Grundsatz von Treu und Glauben den schuldhaft verursachten Rechtsschein zurechnen lassen, wenn er von gewisser Dauer und Häufigkeit ist.¹³⁰ Die Heranziehung dieser Grundsätze bedingt auch, dass Geschäfte, die auch für Dritte erkennbar außerhalb des Vereinszwecks liegen, nicht zugerechnet werden sollen.¹³¹ Punktuell finden sich

¹²⁴ BFH, Urt. v. 10.1.2019 – V R 60/17, BStBl II 2019, 301, BFHE 263, 290 – juris Rn. 36, unter Bezugnahme auf BFH, Urt. v. 9.2.2011 – I R 19/10 – juris; darin hatte der Senat bereits ausgeführt, dass es hinsichtlich der Zurechnung angeblich nicht-autorisierte Inhalte einer Vereins-Homepage Sache des Vereins ist, klar zu erklären und darzutun, welche Person dies war und welche Maßnahmen zwischenzeitlich ergriffen wurden, um ein solches Vorgehen zu unterbinden.

¹²⁵ Hess. FG, Urt. v. 10.11.2016 – 4 K 179/16 – juris Rn. 98.

¹²⁶ Stellvertretend *Hüttemann*, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, Rn. 4.156.

¹²⁷ *Kerpen*, DStR 2001, 152 (155); *Seer*, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 63 AO Rn. 5.

¹²⁸ *Leisner-Egensperger*, in Hübtschmann/Hepp/Spitaler AO/FGO, § 63 AO Rn. 9.

¹²⁹ A.A. offenbar *Koenig*, in: Koenig, AO, § 63 Rn. 4, demzufolge es nicht entscheidend sein soll, auf welcher zivilrechtlichen Grundlage die Zurechnung erfolgt.

¹³⁰ Zur Geltung des Grundsatzes von Treu und Glauben im Steuerrecht siehe *Drüen*, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 4 AO Rn. 138 ff.

¹³¹ Vgl. BGH, Urt. v. 2.3.1972 – VII ZR 143/70, NJW 1972, 940 (941).

Einschränkungen insbesondere hinsichtlich der Anforderungen an die Überwachung des Verhaltens von Personen, die ohne explizite Autorisierung für den Verein handeln.¹³² Zudem wird als Zurechnungsmaßstab auf § 31 BGB recurriert.¹³³ Dieser regelt unmittelbar nur die Haftung des Vereins für Schäden, die der Vorstand, ein Mitglied des Vorstands oder ein anderer verfassungsmäßig berufener Vertreter durch eine in Ausführung der ihm zustehenden Verrichtungen begangene, zum Schadensersatz verpflichtende Handlung einem Dritten zufügt. Da es allerdings in der Sache auch hier um die Zurechnung des Verhaltens eines (im weitesten Sinne) Vertreters des Vereins geht, werden die hierzu von der Rechtsprechung entwickelten Zurechnungsmaßstäbe auch über den unmittelbaren Anwendungsbereich der Norm hinaus angewandt.

Die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs und die Auffassungen im Schrifttum zeichnen ein recht eindeutiges Bild: Ein Organhandeln ist immer über § 31 BGB analog (gegebenenfalls in Verbindung mit § 34 AO) der Körperschaft zuzurechnen. Die Verletzung von Überwachungspflichten hinsichtlich einzelner Organmitglieder kann ebenfalls zu einer Zurechnung zur Körperschaft führen. Dies gilt auch im Hinblick auf Dritte, wenn diese im Namen des Vereins auftreten (indem sie zum Beispiel den Internetauftritt oder Auftritt des Vereins in sozialen Netzwerken betreuen).¹³⁴

ee) Rechtsgrundlagen der Zurechnung – zum Umfang des Rückgriffs auf Regelungen außerhalb des Abgabenrechts

Soweit ersichtlich begründen weder Finanzrechtsprechung noch Schrifttum, weshalb sie in Fragen der Zurechnung auf zivilrechtliche Maßstäbe recurrieren. Das Heranziehen dieser Maßstäbe mag Gründen der Praktikabilität geschuldet sein, möglicherweise auch auf der Auffassung beruhen, § 31 BGB enthalte einen allgemeinen Zurechnungsmaßstab, der auch außerhalb des Zivilrecht Anerkennung finde (was freilich insoweit nicht ganz überzeugt, weil die von den Zivilgerichten bisweilen vorgenommene „doppelt analoge“ Anwendung dieser Norm deutlich zeigt, dass ihr unmittelbar nur sehr begrenzte Aussagen zu entnehmen sind). Zu beachten ist allerdings in jedem Fall, dass es sich um eine Norm handelt, durch welche das Verhalten natürlicher Personen einem Verein zugerechnet wird, um eine haftungsrechtliche Gleichstellung von natürlichen und juristischen Personen herbeizuführen.¹³⁵ Sie regelt also die Einstandspflicht eines Vereins für zum

¹³² Vgl. *Uterhark*, in: Schwarz (Hrsg.), AO, § 63 Rn. 3.

¹³³ *Seer*, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 63 AO Rn. 5.

¹³⁴ Grundsätzlich kann eine Zurechnung jedoch nur „in Ausführung der ihm zustehenden Verrichtung“ erfolgen, vgl. § 31 BGB. Das heißt, dass ein privates Handeln eines Vorstandsmitgliedes nicht automatisch zur Haftung der Körperschaft führt. Vielmehr müssen noch körperschaftsbezogene Aspekte hinzutreten (wie z.B. das Unterstützen solcher Aktionen im Vorfeld, das Bewerben als Vereinsaktion oder das nachträgliche Unterstützen und Solidarisieren); i.d.S. wohl auch *Krüger*, in: Schwarz, AO, § 52 Rn. 7, nach dessen Auffassung man in Zweifelsfällen von dem Verein eine klare Distanzierung erwarten könne.

¹³⁵ *Leuschner*, in: Münchener Kommentar zum BGB, § 31 BGB Rn. 1.

Schadenersatz verpflichtende (unter anderem deliktische) Handlungen seiner Vertreter.¹³⁶ Knüpfte man im Gemeinnützigkeitsrecht an die Rechtsprechung der Zivilgerichte zu § 31 BGB (analog) an, so würde rechtswidriges Verhalten einem Verein nur zugerechnet, wenn der Verein auch zur Leistung von Schadenersatz für dieses Verhalten verpflichtet wäre. Vor dem Hintergrund der Allgemeinwohlbindung des Verhaltens einer steuerlich privilegierten Körperschaft ist es allerdings keineswegs ausgemacht, dass im Gemeinnützigkeitsrecht dieselben Zurechnungsmaßstäbe gelten müssen, die auch bei Begründung einer vermögensmäßigen Einstandspflicht anzuwenden sind. Vor diesem Hintergrund ist es nachvollziehbar, dass der Bundesfinanzhof eine explizite Anknüpfung an zivilrechtliche Grundlagen der Zurechnung vermeidet.

So ist ebenso gut denkbar, Anleihen zum Beispiel beim Teledienstegesetz zu nehmen, das in seinen §§ 7 ff. die Verantwortlichkeit für auf der eigenen Homepage veröffentlichte „Informationen“ regelt, wobei das auch vom V. Senat des Bundesfinanzhofs erwähnte „Zu-eigen-machen“ fremder Informationen eine erhebliche Rolle spielt.¹³⁷ Eine entscheidende Frage im Gemeinnützigkeitsrecht wird dabei sein, ob ein „Zu-eigen-machen“ bereits bei fehlender Distanzierung von Handlungen angenommen werden kann, die – möglicherweise unberechtigt – im Namen des Vereins oder unter Bezugnahme auf diesen (zum Beispiel durch Verwendung von dessen Kennzeichen/Marken) getätigt werden, oder ob es hierfür einer aktiven Haltung des Billigens oder gar Dafürhaltens bedarf.¹³⁸

Zu erwägen ist auch, Anleihen beim Vereinsgesetz zu nehmen, nach dessen § 3 Abs. 5 die Verbotsbehörde das Verbot auch auf Handlungen von Mitgliedern des Vereins stützen kann, wenn ein Zusammenhang zur Tätigkeit im Verein oder zu seiner Zielsetzung besteht, die Handlungen auf einer organisierten Willensbildung beruhen *und* nach den Umständen anzunehmen ist, dass sie vom Verein geduldet werden. Dabei ist freilich zu bedenken, dass die Eingriffsintensität eines Vereinsverbots (und damit die hierfür erforderlichen Voraussetzungen) ungleich höher ist als die „Aberkennung“ der Gemeinnützigkeit.

¹³⁶ *Leuschner*, in: Münchener Kommentar zum BGB, § 31 BGB Rn. 2.

¹³⁷ Siehe zu den Voraussetzungen des „Zu-eigen-machens“ *Leupold*, Münchener Anwaltshandbuch IT-Recht, 3. Aufl. 2013, Das Recht des elektronischen Geschäftsverkehrs, Rn. 584.

¹³⁸ Hierbei wiederum wäre bei fehlender expliziter Autorisierung einer Person zum „Zu-eigen-machen“ zu bedenken, dass der Vorstand sich hiervon umgehend distanzieren müsste, da in der Untätigkeit eine Rechtsscheins- (das heißt: Duldungs-)Vollmacht zu sehen wäre, die zu einer Zurechnung führte.

d) Ergebnis zur zweiten Fragestellung: Würdigung der geltenden Rechtslage

- aa) Keine hinreichende Ausformung der Anforderungen an rechtstreu Verhalten in Rechtsprechung, Verwaltung und Schrifttum

Vorstehende Ausführungen haben einerseits gezeigt, dass rechtstreu Verhalten elementare Voraussetzung der Anerkennung einer Organisation als gemeinnützig ist. Andererseits wurde aber auch deutlich, dass der Gesetzgeber die Konturierung sowohl der Anforderungen, die an ein rechtstreu Verhalten von Körperschaften zu stellen sind, als auch der Anforderungen an die Zurechnung „schädlichen“ Verhaltens an gemeinnützige Organisationen weitestgehend Finanzverwaltung und Rechtsprechung überlassen hat.

Dies hat allerdings keineswegs zu einer hinreichenden Ausformung der Voraussetzungen an ein rechtstreu Verhalten geführt, denn die Finanzverwaltung rekurriert auf die nur spärlich existierenden Entscheidungen des Bundesfinanzhofs, der in den vergangenen vierzig Jahren allerdings kaum jemals zu dieser Frage Stellung beziehen musste. Vor diesem Hintergrund ist unseres Erachtens ein Tätigwerden des Gesetzgebers dringend geboten. Dabei ist – und dies findet im Schrifttum unseres Erachtens nicht hinreichend Beachtung – unbedingt zu berücksichtigen, dass sich selbstloses, gemeinnütziges Handeln strukturell vom Gebrauch privater Freiheitsrechte fundamental unterscheidet – mit der Folge, dass die zum Ausgleich von Individual- und Allgemeininteressen entwickelten Konzepte kaum überzeugende Lösungen für das Gemeinnützigkeitsrecht bereithalten.

Eine ähnliche Situation besteht hinsichtlich der Zurechnung des (insbesondere rechtswidrigen) Verhaltens Dritter gegenüber einem Verein. Hier rekurriert insbesondere das Schrifttum bei der Zurechnung des Verhaltens von Personen auf das Zivilrecht, aber auch in der Rechtsprechung sind deutliche Anleihen bei zivilrechtlichen Zuordnungsregelungen erkennbar. Ob der Rückgriff auf den in § 31 BGB normierten Zurechnungsmaßstab im Gemeinnützigkeitsrecht überhaupt der adäquate Ansatz ist, wurde bislang kaum erörtert; dabei muss bezweifelt werden, dass das alleinige Heranziehen dieses Maßstabs sachgerecht ist. Namentlich im Hinblick auf eine Zurechnung durch „Zu-eigen-machen“ fremder Handlungen ist vieles noch ungeklärt. Auch hier ist kaum zu erwarten, dass Rechtsprechung und Verwaltung ohne Tätigwerden des Gesetzgebers die Voraussetzungen der Zurechnung selbst entwickeln.

- bb) Defizite bei der Sachverhaltsaufklärung

Daneben bestehen Defizite im Bereich der Möglichkeiten der Erkenntnisgewinnung. Die Anforderungen an rechtstreu Verhalten betreffen in erster Linie die *materielle*

Satzungsmäßigkeit (zum Begriff siehe oben unter II 3 c aa). Laut Verwaltungsanweisungen hat die Körperschaft den Nachweis, dass die tatsächliche Geschäftsführung den rechtlichen Erfordernissen entspricht, durch ordnungsmäßige Aufzeichnungen (insbesondere Aufstellung der Einnahmen und Ausgaben, Tätigkeitsbericht, Vermögensübersicht mit Nachweisen über die Bildung und Entwicklung der Rücklagen) zu führen. Sollte die Einnahmen- und Ausgabenrechnung keinen Hinweis auf Verwendung von Mitteln zu rechtswidrigen Zwecken enthalten, so wird der Sachbearbeiter im Finanzamt keine Zweifel an der materiellen Satzungsmäßigkeit haben. Anhand der ihm zur Verfügung stehenden Informationen wird er im Wesentlichen quantitative Prüfungen wie die zeitnahe Mittelverwendung vornehmen können.

cc) Konsequenz: Keine Gewährleistung eines verfassungsmäßigen Steuervollzugs

Die vorstehend angesprochenen Rechtsunsicherheiten und Defizite bei der Erkenntnisgewinnung erschweren oder verhindern womöglich sogar eine effektive Überprüfung der Rechtstreue gemeinnütziger Organisationen. Diese Überprüfung aber ist verfassungsrechtlich geboten, und zwar sowohl unter dem Gesichtspunkt der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung (Art. 20 Abs. 3 GG) als auch des gleichmäßigen Vollzugs der Steuergesetze als Säule der Steuergerechtigkeit (Art. 3 Abs. 1 GG). Die gleichheitsrechtliche Dimension wird dabei noch dadurch verstärkt, dass das Gemeinnützigkeitsrecht steuerliche Privilegierungen und damit gegebenenfalls erhebliche Ungleichbehandlungen schafft. Dementsprechend hat die Finanzverwaltung das Vorliegen der Voraussetzungen der steuerlichen Privilegierung von Amts wegen zu prüfen; es gilt der Grundsatz der Amtsermittlung. Sie hat also kein Ermessen hinsichtlich des „Ob“ der Prüfung der formellen und materiellen Satzungsmäßigkeit. Hinzu kommt, dass die „Aberkennung“ der Gemeinnützigkeit keine ermessensabhängige Verwaltungsentscheidung ist, sondern lediglich das Vorliegen der Tatbestandsvoraussetzungen zu prüfen ist. Die Finanzverwaltung hat also auch kein Ermessen bezüglich der Entscheidung, ob die Voraussetzungen des § 5 Abs. 1 Nr. 9 Satz 1 KStG in Verbindung mit §§ 51 bis 68 AO vorliegen.

Die Finanzverwaltung muss dabei allerdings insbesondere eine wertende Entscheidung hinsichtlich der Art und Schwere eines Rechtsverstoßes sowie eine anspruchsvolle rechtliche Würdigung hinsichtlich der Zurechnung eines solchen Verstoßes vornehmen. Beides ist ihr im Einzelfall nur schwerlich möglich, selbst wenn ihr ausnahmsweise Hinweise auf rechtswidriges, dem Verein zurechenbares Verhalten vorliegen sollten.

Zwar stellt der Anwendungserlass zur Abgabenordnung – sogar noch über die Rechtsprechung hinausgehend – die Anerkennung der Gemeinnützigkeit unter einen umfassenden Vorbehalt rechtmäßigen Verhaltens. Die Aussagen sind indes derart allgemein (und im Hinblick auf die Bewertung gewaltfreien Widerstands sogar mehrdeutig), dass der Amtswalter ihnen letztlich kaum

brauchbare Leitlinien zur Entscheidungsfindung entnehmen kann. Hinzu kommt, dass Rechtsprechung und Literatur aus unterschiedlichen Gründen und in unterschiedlichem Maße Anlass, Schwere und Intensität des Rechtsverstoßes bei der Bewertung der materiellen Satzungsmäßigkeit berücksichtigen, zu dem sich im Anwendungserlass zur Abgabenordnung keine Aussagen finden. Auch sind zunehmend an Relevanz gewinnende Fragestellungen der Zurechnung des Verhaltens von Personen, die nicht der Geschäftsführung angehören, weithin ungeklärt.

In der Praxis dürften sich der Finanzverwaltung aus den ihr vorliegenden Informationen allerdings nur in seltenen Fällen Anhaltspunkte für eine nähere Prüfung der Wahrung rechtstreuen Verhaltens ergeben. So dürfte namentlich im Hinblick auf Verhalten Dritter, das der Körperschaft zuzurechnen sein könnte, eine Zurechnung infolge von Sorgfaltsverstößen durch Unterlassen oder infolge tatsächlicher Maßnahmen („Zu-eigen-machen“) in Betracht kommen. Da diese aber typischerweise nicht in Protokollen zu Hauptversammlungen oder gar im Rahmen der Mittelverwendungsnachweise aufgeführt werden, dürfte es der Finanzverwaltung kaum möglich sein, Hinweise auf zurechenbares Verhalten Dritter aus den von der *Körperschaft einzureichenden Unterlagen zu erlangen. Regelungen*, welche die Übermittlung personenbezogener Daten zum Beispiel über strafrechtlich relevantes Verhalten der Vorstandsmitglieder, das im Zusammenhang mit der Vorstandstätigkeit steht, vorsehen, existieren nicht. Anlass zu näheren Nachforschungen dürfte sich daher vor allem bei entsprechender medialer Berichterstattung ergeben, was für eine Steuerverwaltung, welche die Gleichmäßigkeit der Besteuerung verwirklichen muss, inakzeptabel ist.

Überdies drängt sich die Annahme auf, dass die Verwaltung im Hinblick auf die „Aberkennung“ des Status der Gemeinnützigkeit seit langem ausgesprochen zurückhaltend agiert.¹³⁹ Dies dürfte auch mit der erheblichen *politischen Tragweite ihrer Entscheidungen* zusammenhängen, zumal die Gemeinnützigkeit „entweder ganz oder gar nicht“ anzuerkennen ist. Dies zeigt aber auch, dass ein Bedürfnis nach eindeutigen gesetzlichen Vorgaben besteht, der Gesetzgeber also deutlich Position beziehen muss.

e) Reformüberlegungen

Unseres Erachtens empfehlen sich zur Effektivierung der Überprüfung der materiellen Satzungsmäßigkeit ergänzende gesetzliche Regelungen zum bestehenden Gemeinnützigkeitsrecht, aus denen klar hervorgeht, unter welchen Voraussetzungen rechtswidriges Verhalten einer Körperschaft zugerechnet wird und unter welchen Voraussetzungen rechtswidriges Verhalten eine „Aberkennung“ der Gemeinnützigkeit gebietet. Flankierend müssten Bestimmungen aufgenommen werden, die eine entsprechende

¹³⁹ Jansen, FR 2002, 996 (997).

Sachaufklärung der Verwaltung ermöglichen. Hinsichtlich der nachfolgend aufgeführten Maßnahmen ist in Erwägung zu ziehen, zwischen den Anforderungen an ehrenamtlich geführte und „professionelle“ Körperschaften zu differenzieren, etwa in Abhängigkeit des Umsatzes oder (namentlich bei Vereinen) der Mitgliederzahl.

1. Konkretisierung des Vorbehalts rechtmäßigen Verhaltens als Grundvoraussetzung der Anerkennung der Gemeinnützigkeit

§ 63 AO (sowie ergänzend § 52 AO) könnte um die Aussage ergänzt werden, dass die tatsächliche Geschäftsführung einer Körperschaft nicht auf die Erfüllung der steuerbegünstigten Zwecke gerichtet ist, wenn sie keine Gewähr dafür bietet, entsprechend der gesetzlichen Vorschriften¹⁴⁰ ausgeübt zu werden. Durch die Formulierung „keine Gewähr dafür bietet“ oder ähnliche Formulierungen würde deutlich, dass nicht jeder Rechtsverstoß schädlich ist. Ergänzend könnte dann etwa durch Regelbeispiele aufgeführt werden, unter welchen Voraussetzungen (das heißt bei welchen Rechtsverstößen) von einer solchen Gewähr nicht auszugehen ist (beispielsweise wiederholter, nicht nur geringfügiger Verstoß gegen Erklärungspflichten, Begehung von Straftaten [Erfordernis der Verurteilung?] u.s.w.). Hier könnte man sich an den Kriterien der gewerberechtl. Zuverlässigkeit orientieren. Dabei ist auch denkbar, bei gravierenden Rechtsverstößen eine Art Wohlverhaltenspflicht als Voraussetzung der Gemeinnützigkeit anzunehmen, wie sie auch das Gewerberecht kennt.

2. Regelungen über die Zurechnung des Verhaltens „Dritter“, insbesondere das „Zu-eigen-machen“ fremder Aussagen oder Handlungen

Die in § 63 Abs. 1 AO normierten Anforderungen an die tatsächliche Geschäftsführung könnten ergänzt werden um eine Regelung zur Zurechnung des Verhaltens Dritter. Zu klären wäre dann, in welchem Umfang eine Zurechnung sachgerecht ist, was die Entwicklung von Zurechnungsmaßstäben verlangt. Auch wäre dabei zu beachten, dass die Regelung administrierbar ist. Hier dürfte allerdings der Formulierungs- und Begründungsaufwand hoch sein.

3. Anpassung der Mitteilungspflichten gemeinnütziger Organisationen

In verfahrensrechtlicher Sicht ist zum einen an erhöhte Mitwirkungspflichten des Vereins zu denken. So könnte die Körperschaft verpflichtet werden, in der Steuererklärung auch Auskunft darüber zu geben, ob Mitglieder des Vorstands wegen der Begehung von Straftaten, die im Zusammenhang mit der Ausübung der Geschäftsführung stehen, rechtskräftig verurteilt

¹⁴⁰ Alternativ könnte auch die Einhaltung der „verfassungsmäßigen Ordnung“ vorausgesetzt werden.

wurden; gegebenenfalls kann man diese Mitteilungspflicht auf rechtskräftige Bußgeldbescheide (ab einer bestimmten Höhe) ausdehnen und Ähnliches mehr.

4. Einführung flankierender Meldepflichten

Um sicherzustellen, dass die Finanzverwaltung Kenntnis von Strafverfahren (oder zumindest von Verurteilungen) erlangt, empfiehlt es sich, die bereits heute außerhalb des Gemeinnützigkeitsrechts existierenden Meldepflichten (§ 116 AO) auf Fälle zu erweitern, in denen Straftaten einen – noch näher zu konkretisierenden – Bezug zu einer gemeinnützigen Körperschaft aufweisen.

3. Fragestellung: Setzt die Anerkennung einer Organisation als gemeinnützig die Existenz binnendemokratischer Strukturen und prinzipielle Zugangsoffenheit voraus?

a) Begründung und Umfang der Satzungsautonomie von Körperschaften – verfassungs- und zivilrechtliche Ausgangslage

Die innere Verfasstheit einer Organisation richtet sich originär nach dem Zivilrecht; das Gemeinnützigkeitsrecht statuiert lediglich ergänzende Anforderungen. Die in dieser Untersuchung in den Blick zu nehmenden gemeinnützigen juristischen Personen – namentlich eingetragene Vereine – sind nach gängigem Verständnis eine Zusammenfassung von Personen oder Sachen zu einer auf *Dauer angelegten zweckgebundenen Organisation*, der die Rechtsordnung die *Rechtsfähigkeit* in einem Verfahren unter *staatlicher Mitwirkung* zuerkannt hat.¹⁴¹ Zu ihnen zählen zum einen Körperschaften. Bei diesen handelt es sich um auf Dauer angelegte Personenvereinigungen zur Erreichung eines gemeinsamen Zwecks, die in ihrer Existenz vom Wechsel ihrer Mitglieder unabhängig sind,¹⁴² wie etwa Vereine. Stiftungen, die ebenfalls zu den juristischen Personen zählen, sind dagegen Organisationen, die einen vom Stifter festgelegten Zweck mittels eines dazu gewidmeten Vermögens dauernd fördern sollen; sie lassen sich auch als eine mitgliederlose verselbständigte Vermögensmasse mit eigener Rechtspersönlichkeit beschreiben.¹⁴³ Gemeinsam haben Körperschaften und Stiftungen die Ausrichtung auf einen bestimmten Zweck. Ein – wenn nicht der maßgebliche – Unterschied beider Formen wird darin gesehen, dass als Substrat der Organisation bei der Körperschaft der Personenverband und bei der Stiftung das Vermögen im Mittelpunkt steht.

¹⁴¹ Leuschner, in: Münchener Kommentar zum BGB, Vor § 21 Rn. 1.

¹⁴² Leuschner, in: Münchener Kommentar zum BGB, Vor § 21 Rn. 6.

¹⁴³ Leuschner, in: Münchener Kommentar zum BGB, Vor § 21 Rn. 8 m.w.N.

Da Vereine den Körperschaften zuzuordnen sind, es sich bei ihnen mithin um Personenverbände handelt, kommt der Beteiligung der Mitglieder zentrale Bedeutung zu. Auch wenn der Vorstand zur Vertretung nach außen befugt ist und daher nach außen sichtbar in Erscheinung tritt, so ist doch die Mitgliederversammlung oberstes Vereinsorgan.¹⁴⁴ Insbesondere ist die Mitgliederversammlung gemäß § 32 Abs. 1 Satz 1 BGB für die vereinsinterne Willensbildung durch Beschlussfassung zuständig, wobei nach § 32 Abs. 1 Satz 3 BGB bei der Beschlussfassung die Mehrheit der abgegebenen Stimmen entscheidet. Die *Ausführung des Beschlusses* obliegt dann in der Regel als eine Geschäftsführungsmaßnahme dem Vorstand.¹⁴⁵ Infolge dieser Schlüsselstellung der Mitgliederversammlung, kann ein Mitglied primär über sein Stimmrecht Einfluss auf die Ordnung der Angelegenheiten des Vereins nehmen.

Allerdings ist es im zivilrechtlichen Schrifttum sowie in der Rechtsprechung anerkannt, dass das Stimmrecht für bestimmte Mitgliederklassen (zum Beispiel außerordentliche Mitglieder, fördernde Mitglieder, passive Mitglieder, Ehrenmitglieder) durch Satzung ausgeschlossen werden kann.¹⁴⁶ Diese weitgehende Freiheit bei der satzungsmäßigen und damit individuellen Ausgestaltung der mitgliedschaftlichen Rechte wurzelt in der Vereinigungsfreiheit (Art. 9 Abs. 1 GG). Deren Schutzbereich umfasst nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts unter anderem die Selbstbestimmung von Vereinigungen über die eigene Organisation, das Verfahren ihrer Willensbildung und die Führung ihrer Geschäfte.¹⁴⁷ Durch eben diese Akzentuierung der Selbstbestimmung soll die freie Persönlichkeitsbildung und Persönlichkeitsentfaltung durch Gruppenbildung geschützt und ermöglicht werden.¹⁴⁸ Das Bundesverfassungsgericht fasst dies in den Worten zusammen, dass ohne eine solche Selbstbestimmung von einem freien Vereinigungswesen keine Rede sein könne und Fremdbestimmung dem Schutzzweck des Art. 9 Abs. 1 GG zuwiderliefe.¹⁴⁹ Zwar gilt die Privatautonomie auch hier nicht absolut,¹⁵⁰ doch lässt sich – in Konsequenz der soeben skizzierten Anforderungen des Art. 9 Abs. 1 GG – weder dem bürgerlichen (Vereins-)Recht, noch der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts entnehmen, dass (im Sinne einer strikten Zählwertgleichheit) jedem Mitglied dasselbe Stimmrecht gewährt werden müsse.

Dies bedeutet allerdings nicht, dass es dem Gesetzgeber von Verfassungs wegen verwehrt wäre, Anforderungen an die Ausgestaltung der Binnenorganisation von Vereinen zu normieren. Der Schutz vor Fremdbestimmung durch Gewährung weitgehender Autonomie bei der Regelung der

¹⁴⁴ Schöpflin, in: BeckOK BGB, § 32 Rn. 3.

¹⁴⁵ Schöpflin, in: BeckOK BGB, § 32 Rn. 6.

¹⁴⁶ Leuschner, in: Münchener Kommentar zum BGB, § 32 Rn. 32.

¹⁴⁷ BVerfG v. 1.3.1979 – 1 BvR 532/77, 1 BvR 419/78, 1 BvL 21/78, BVerfGE 50, 290 (354); zustimmend Scholz, in: Maunz/Dürig, GG, Art. 9 Rn. 68.

¹⁴⁸ Vgl. Höfling, in: Sachs (Hrsg.), GG, 8. Aufl. 2018, Art. 9 Rn. 2 f.

¹⁴⁹ BVerfG, Urt. v. 1.3.1979 – 1 BvR 532/77, 1 BvR 533/77, 1 BvR 419/78, 1 BvL 21/78, BVerfGE 50, 290 (354).

¹⁵⁰ BVerfG, Urt. v. 1.3.1979 – 1 BvR 532/77, 1 BvR 533/77, 1 BvR 419/78, 1 BvL 21/78, BVerfGE 50, 290 (354).

inneren Angelegenheiten eines Vereins soll dem Verein und seinen Mitgliedern die Möglichkeit geben, individuelle Interessen (das sog. Partikularwohl) möglichst ohne „Einmischung“ des Staates zu verwirklichen. Dort, wo der Verein aus dieser privaten Sphäre hinaustritt, also „nach außen wirkt“, entsteht naturgemäß staatlicher Regelungsbedarf. Ganz deutlich wird dies dort, wo der Verein nicht mehr ausschließlich Partikularinteressen verfolgt, sondern sich in den Dienst des Allgemeinwohls stellt. Da nämlich das private Vereinsrecht in erster Linie den Ausgleich privater Rechtspositionen anstrebt, ist es strukturell nicht darauf angelegt, Umstände zu berücksichtigen, die der Verwirklichung des Allgemeinwohls dienen. Stellen sich Vereine dagegen in den Dienst der Verwirklichung des Allgemeinwohls und werden aus diesem Grunde rechtlich privilegiert, so löst dies typischerweise einen Regelungsbedarf aus.

b) Regelungen zur Sicherstellung der Gemeinwohlverwirklichung de lege lata

Die in der Abgabenordnung getroffenen Bestimmungen über die Gemeinnützigkeit sind Grundlage der steuerlichen Privilegierung von Körperschaften und bedürfen daher verfassungsrechtlicher Rechtfertigung (siehe oben unter II 2). Der Gesetzgeber hat daher Sorge dafür zu tragen, dass steuerliche Privilegierungen zielgenau wirken. Dies setzt voraus, dass der Gesetzgeber die als förderungswürdig angesehenen Zwecke selbst bestimmt (oder mithilfe von Kriterien bestimmbar macht), und überdies sicherstellt, dass Aktivitäten der Körperschaft nur insoweit steuerlich begünstigt werden, als sie unmittelbar der Verwirklichung dieser Zwecke dienen.

Der Gesetzgeber sucht diesen Bedingungen gerecht zu werden, indem er die Anforderungen an gemeinnützige Zwecke konkretisiert hat (vgl. §§ 52 bis 54 AO) und ferner voraussetzt, dass Körperschaften ihr Handeln strikt auf die Verwirklichung gemeinnütziger Zwecke ausrichten (vgl. §§ 55 bis 57 AO, insbesondere durch die Begrenzung eigenwirtschaftlicher Aktivitäten sowie Regelungen über die Mittelverwendung). Zur Absicherung dieser Ziele setzt die steuerliche Privilegierung voraus, dass auch die Verfassung der begünstigten Körperschaft die in den §§ 52 bis 57 AO normierten Voraussetzungen aufnimmt (§ 59 AO, das heißt bei Vereinen die Satzung). Der Gesetzgeber knüpft die Privilegierung also daran, dass die Gemeinnützigkeit der Körperschaft auch in deren Innenrecht verankert wird. Auch wenn die Geschäftsführung zivilrechtlich an die Einhaltung der statutenmäßigen Zwecke gebunden ist, so wird in § 59 Satzteil 2 AO (ebenso wie in § 5 Abs. 1 Nr. 9 Satz 1 KStG und § 3 Nr. 6 GewStG) vorausgesetzt, dass auch die tatsächliche Geschäftsführung denjenigen Satzungsbestimmungen entspricht, welche auf dem Gemeinnützigkeitsrecht beruhen.

c) Begründung der Voraussetzung binnendemokratischer Strukturen de lege ferenda

aa) Numerus clausus der Organisationsformen – Wahrung strukturprägender Merkmale

Damit zeigt sich einerseits, dass der Steuergesetzgeber zwar Vorgaben in Bezug auf die Ausgestaltung der Satzungen hinsichtlich des verfolgten Zwecks sowie der Art und Weise der Zweckverfolgung macht, nicht aber in Bezug auf die interne Willensbildung der Körperschaft oder die Möglichkeit des Erwerbs einer (Voll-)Mitgliedschaft. Das Gemeinnützigkeitsrecht sucht in materieller Hinsicht mithin sicherzustellen (und lässt es ausreichen), dass die Allgemeinheit durch das Wirken der Körperschaft gefördert wird, nicht aber, dass die „Allgemeinheit“ (genauer: ein Ausschnitt derselben) auf das Wirken der Körperschaft Einfluss nehmen kann. Wie das Beispiel der Stiftung zeigt, steht es der Anerkennung einer Körperschaft als gemeinnützig nicht entgegen, wenn das Stiftungsgeschäft von nur einer Person vorgenommen wird und der Stifter dauerhaft beherrschenden Einfluss auf die Geschäfte der Stiftung (zum Beispiel durch Besetzung des Stiftungsrates) nimmt.

Andererseits ist aber nicht zu verkennen, dass der Gesetzgeber den Kreis der privilegierungsfähigen Rechtsgebilde auf Körperschaftsteuersubjekte beschränkt hat. Nicht privilegierungsfähig sind dagegen Personengesellschaften und Einzelpersonen. Damit lässt sich konstatieren, dass der Gesetzgeber Einzelnen und Gruppen Organisationsformen zur Verfügung stellt, derer sie sich zur steuerlich begünstigten Gemeinwohlverwirklichung bedienen können. Hinsichtlich der Organisationsformen schafft der Gesetzgeber kein Sonderrecht, sondern knüpft insoweit an Rechtsformen des Zivilrechts an (Kapitalgesellschaften, wobei insbesondere Gesellschaften mit beschränkter Haftung zu nennen sind, sowie Vereine und Stiftungen). Dies eröffnet dem Einzelnen oder einer Gruppe grundsätzlich die Möglichkeit, die Verfassung dieser Rechtssubjekte im Rahmen der zivilrechtlichen Vorgaben auszugestalten.

Diese Gestaltungsfreiheit des Zivilrechts findet jedoch *in Bezug auf die steuerliche Privilegierung* in spezifischen Anforderungen des Steuerrechts ihre Grenzen. Zu diesen Anforderungen zählen etwa die oben beschriebenen Voraussetzungen hinsichtlich der Ausgestaltung der Satzung der Körperschaft. Hierzu zählt aber auch die (einengende) Bestimmung des Kreises der privilegierungsfähigen Organisationsformen, welche der Gesetzgeber konsequent für alle Einzelsteuergesetze einheitlich getroffen hat. Da der Gesetzgeber offensichtlich das Ziel verfolgte, diese Organisationsformen von anderen, nicht verbandsmäßig organisierten Personenmehrheiten abzugrenzen, liegt die Annahme nahe, dass der Gesetzgeber implizit das Bestehen bestimmter strukturprägender Merkmale voraussetzte. Dies bedeutet, dass es Einzelnen zwar zivilrechtlich anheimgestellt sein mag, sich von strukturbildenden Voraussetzungen einer Organisationsform zu lösen, durch ein solches Loslösen aber die seitens des Steuerrechts erwarteten Voraussetzungen

verfehlt werden können. Da man zu den strukturprägenden Merkmalen eines Vereins dessen basisdemokratische Struktur zählen muss, ist es unseres Erachtens durchaus sachgerecht, solche Vereine nicht als privilegiert anzusehen, bei denen – nach ihrer Satzung oder ihrer Praxis der Satzungsanwendung – umfassende Mitgliedschaftsrechte nur einem abgegrenzten Personenkreis gewährt werden.

Dies bedeutet explizit nicht, dass bereits die Existenz besonderer Formen der Mitgliedschaft (außerordentliche Mitglieder, fördernde Mitglieder etc.) der Gemeinnützigkeit entgegenstünde. Die schädliche Schwelle wird erst überschritten, wenn es Einzelnen, welche die Aufnahmevoraussetzungen erfüllen, rechtlich oder tatsächlich verwehrt wird, eine Vollmitgliedschaft zu erwerben, etwa weil die Anzahl der Vollmitgliedschaften begrenzt ist oder die Aufnahme im freien Ermessen der bestehenden Mitglieder oder des Vorstands liegt.

bb) Sicherstellung vereinsinterner Überwachung der Einhaltung der Voraussetzungen des Gemeinnützigkeitsrechts

Neben gesetzessystematischen Erwägungen spricht ein weiterer Aspekt dafür, die Anerkennung der Gemeinnützigkeit bei Vereinen an das Bestehen binnendemokratischer Strukturen zu knüpfen. Wie dargelegt, muss der Gesetzgeber sicherstellen, dass die tatsächliche Geschäftsführung den satzungsmäßigen Vorgaben bezüglich der Verfolgung gemeinnütziger Zwecke entspricht (§ 59 Satzteil 2 AO). Daneben hat der Gesetzgeber Regelungen getroffen, die verhindern sollen, dass Mittel der Organisation zur Bereicherung bestimmter Personen verwendet werden (zum Beispiel in § 55, § 52 Abs. 1 Satz 2 AO). Angesichts der Gesamtzahl gemeinnütziger Organisationen – Schätzungen gehen von mehr als 500.000 aus, davon ca. 95 Prozent Vereine¹⁵¹ – ist es der Finanzverwaltung faktisch unmöglich, die Einhaltung der genannten Bestimmungen im Einzelfall zu prüfen. Anderweitigen Mechanismen der Kontrolle der Handlungen der Geschäftsführung und hierbei insbesondere der Mittelverwendung kommt daher auch im Hinblick auf die Wahrung steuerrechtlicher Anforderungen zentrale Bedeutung zu.

Die in § 59 Satzteil 1 AO sowie in den Einzelsteuergesetzen (§ 5 Abs. 1 Nr. 9 Satz 1 KStG, § 3 Nr. 6 GewStG) vorausgesetzte Implementierung originär steuerrechtlich begründeter Vorgaben in die Verfassung (Satzung im Sinne des § 59 AO) der Körperschaften dient vor diesem Hintergrund zumindest auch dem Zweck, die Einhaltung der Vorgaben des Gemeinnützigkeitsrechts auch denjenigen Organen zu überantworten, die kraft außersteuerlicher Regelungen zur Kontrolle

¹⁵¹ Die Bundesregierung schätzte im Jahr 2010 die Anzahl der gemeinnützigen Vereine und Stiftungen auf ca. 500.000 bzw. ca. 15.000, s. BT-Drs. 17/1712, S. 2; die Bertelsmann-Stiftung geht für das Jahr 2017 von ca. 600.000 gemeinnützigen Vereinen aus, die 95 % der gemeinnützigen Organisationen ausmachten (URL: <https://www.bertelsmann-stiftung.de/de/unsere-projekte/zivilgesellschaft-in-zahlen/projektnachrichten/ziviz-survey-2017>, zuletzt abgerufen am 3.6.2020).

berufen sind. Als derartige externalisierte Kontrollinstanzen zu nennen sind die Stiftungsaufsicht (siehe zum Beispiel § 10 des Niedersächsischen Stiftungsgesetzes), aufgrund ihrer umfassenden Befugnisse vor allem aber die Mitgliederversammlung von Vereinen. Vor diesem Hintergrund könnte eine Regelung, welche die Gewährung steuerliche Vorteile an binnendemokratische Strukturen (das heißt die Eröffnung des Zugangs zur Vollmitgliedschaft und damit die Gewährung von Stimmrechten in der Mitgliederversammlung) knüpft, zur Kontrolle der Geschäftsführung und damit der Wahrung steuerlicher Pflichten beitragen.

cc) Reformüberlegungen

Unseres Erachtens ist die Aufnahme einer Regelung, welche die Gewährung steuerlicher Vorteile an das Bestehen binnendemokratischer Strukturen knüpft, geeignet, vorstehenden Erwägungen Rechnung zu tragen. Eine derartige Regelung sollte unseres Erachtens die folgenden drei Aspekte berücksichtigen:

1. Erweiterung der in § 59 AO normierten formellen und materiellen Satzungsmäßigkeit um das Erfordernis der Möglichkeit des Erwerbs einer Vollmitgliedschaft für jedermann

Hierbei könnte in Anlehnung an § 3 Abs. 1 Satz 2 Nr. 5 UmwRG¹⁵² in das Gemeinnützigkeitsrecht, zum Beispiel in einen zweiten Satz des § 59 AO, eine Regelung mit dem folgenden oder einem ähnlichen Wortlaut aufgenommen werden:

„Die Steuervergünstigung wird einem Verein nur gewährt, wenn dieser jeder Person, welche die Ziele des Vereins grundsätzlich unterstützt, den Erwerb einer solchen Mitgliedschaft ermöglicht, die mit einem vollen Stimmrecht in der Mitgliederversammlung des Vereins verbunden ist.“

In Übereinstimmung mit § 3 Abs. 1 Satz 2 Nr. 5 UmwRG könnte ergänzend geregelt werden:

„[...] bei Vereinen, deren Mitgliederkreis zu mindestens drei Vierteln aus juristischen Personen besteht, kann von der Voraussetzung nach Satzteil 1 abgesehen werden, sofern die Mehrzahl dieser juristischen Personen diese Voraussetzung erfüllt.“

Es ist außerdem sicherzustellen, dass diese Anforderungen an die demokratische Binnenstruktur (Zugangsoffenheit) in der Satzung des Vereins niedergelegt werden und auch

¹⁵² Dieser knüpft die Berechtigung zur Einlegung von Rechtsbehelfen daran, dass die Vereinigung „jeder Person den Eintritt als Mitglied ermöglicht, die die Ziele der Vereinigung unterstützt; Mitglieder sind Personen, die mit dem Eintritt volles Stimmrecht in der Mitgliederversammlung der Vereinigung erhalten; [...]“.

die Praxis der Aufnahme neuer Mitglieder der Satzung entspricht (vgl. § 59 Satzteil 2 AO). Aus Gründen der Klarstellung wären gegebenenfalls auch Einzelsteuergesetze (zum Beispiel § 5 Abs. 1 Nr. 9 Satz 1 KStG) entsprechend anzupassen.

2. Begrenzung der Regelung auf Vereine

Aufgrund der basisdemokratischen Grundstruktur von Vereinen sowie deren quantitativ überragender Bedeutung im Bereich des Gemeinnützigkeitsrechts und des damit verbundenen Überwachungsaufwands halten wir es für sachlich gerechtfertigt, eine derartige Regelung auf Vereine zu beschränken, zumal andere Organisationsformen ohnehin einer stärkeren Kontrolle unterliegen (insbesondere infolge von Aufsichts- und Buchführungsvorgaben), als es auf Vereine zutrifft. Zu bedenken ist ferner, dass eine Ausweitung einer solchen Regelung auf sämtliche Organisationsformen unerwünschte, weitreichende Konsequenzen für den gesamten Bereich des Gemeinnützigkeitsrechts hätte. Bei einem allgemeinen Vorbehalt würden insbesondere auch gemeinnützige Stiftungen, die insgesamt ein Kapital in hoher zweistelliger Milliardenhöhe aufweisen, sowie gemeinnützige Gesellschaften mit beschränkter Haftung (gGmbH), die im Bereich der Zweckbetriebe (Träger von Krankenanstalten etc.) verbreitet sind, mangels rechtsformimmanenter Zugangsoffenheit für jedermann, die hier prinzipiell in der zivilrechtlich vorgesehenen Struktur begründet liegt, die Anerkennung als gemeinnützig verlieren.

3. Einführung flankierender Mitteilungspflichten zur Gewährleistung eines gleichmäßigen Steuervollzugs

Die Einhaltung der Anforderungen an eine Zugangsoffenheit müsste durch die Finanzverwaltung überprüft werden. Dies betrifft einerseits die ohnehin vorzunehmende Überprüfung der Satzung, aber auch und vor allem die Überprüfung der tatsächlichen Praxis der Aufnahme von Mitgliedern. Da die Finanzverwaltung nicht in der Lage ist, das Vorliegen einer satzungskonformen Aufnahmepraxis in jedem Einzelfall zu prüfen, muss sie in die Lage versetzt werden, anhand bestimmter Indikatoren über die Durchführung detaillierter Prüfungen im Einzelfall zu entscheiden. Zu denken ist etwa an die Statuierung einer Pflicht der Vereine, im Rahmen der Körperschaftsteuererklärung die Anzahl von Vollmitgliedschaften und die Anzahl von Mitgliedschaften in anderen Mitgliederklassen mitzuteilen sowie Auskunft darüber zu geben, wie viele Anträge auf Erwerb einer Vollmitgliedschaft im Berichtszeitraum gestellt und wie viele angenommen wurden.

- dd) Einordnung in den systematischen Zusammenhang mit vereinsbezogenen Regelungen, die eine Zugangsoffenheit voraussetzen

Die vorgeschlagene Regelung würde einen Gleichlauf mit § 3 Abs. 1 Satz 2 Nr. 5 UmwRG herstellen. § 3 UmwRG regelt die Voraussetzungen, unter denen einer Vereinigung die Anerkennung zur Einlegung von *Rechtbehelfen nach dem Umweltrechtsbehelfsgesetz* erteilt wird. Zu den Voraussetzungen zählen neben der bereits erwähnten Zugangsoffenheit auch die Verfolgung gemeinnütziger Zwecke.¹⁵³

Nahezu gleichlautende Regelungen finden sich im Bereich der landesrechtlichen Gesetze über Verbandsklagerechte für anerkannte *Tierschutzorganisationen*, die ebenfalls regelmäßig eine derartige Zugangsoffenheit voraussetzen.¹⁵⁴

Dagegen setzt die Geltendmachung von *Ansprüchen nach § 8 Abs. 1 UWG* gegen Personen, die nach § 3 oder § 7 UWG eine unzulässige geschäftliche Handlung vornehmen, das Bestehen einer Zugangsoffenheit nicht voraus. § 8 Abs. 3 UWG benennt als Anspruchsinhaber neben Mitbewerbern und Unternehmensverbänden zwar auch „qualifiziert[e] Einrichtungen, die nachweisen, dass sie in der Liste der qualifizierten Einrichtungen nach § 4 des Unterlassungsklagengesetzes oder in dem Verzeichnis der Europäischen Kommission nach Artikel 4 Absatz 3 der Richtlinie 2009/22/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 23. April 2009 über Unterlassungsklagen zum Schutz der Verbraucherinteressen (ABl. L 110 vom 1.5.2009, S. 30) eingetragen sind“. Zu den in § 4 Abs. 2 UKlaG aufgeführten Anforderungen zählt lediglich, dass es sich um einen rechtsfähigen Verein handelt, zu dessen satzungsmäßigen Aufgaben es gehört, Interessen der Verbraucher durch nicht gewerbsmäßige Aufklärung und Beratung wahrzunehmen, wenn die Vereine mindestens drei Verbände, die im gleichen Aufgabenbereich tätig sind, oder mindestens 75 natürliche Personen als Mitglieder haben, mindestens seit einem Jahr bestanden haben und es auf Grund ihrer bisherigen Tätigkeit gesichert erscheint, dass sie ihre satzungsmäßigen Aufgaben auch künftig dauerhaft wirksam und sachgerecht erfüllen werden.

d) Gestaltungsfreiheit und Rechtsmissbrauch

Unbeschadet des zuvor entfalteten spezifischen Ansatzes wird die Inanspruchnahme von Rechtspositionen durch das allgemeine Verbot des Rechtsmissbrauchs begrenzt. Im Steuerrecht

¹⁵³ § 3 Abs. 1 Nr. 4 UmwRG.

¹⁵⁴ So z.B. § 5 Abs. 1 Satz 2 Nr. 6 TierSchMVG Baden-Württemberg, wonach die Anerkennung von eingetragenen rechtsfähigen Tierschutzvereinen oder rechtsfähigen Stiftungen voraussetzt, dass der Verein oder die Stiftung jedem den Eintritt als Mitglied, das in der Mitgliederversammlung volles Stimmrecht hat, ermöglicht, der die Ziele des Vereins unterstützt. Hinzuweisen ist allerdings darauf, dass Stiftungen keine „Mitglieder“ haben.

findet diese Grenze eine besondere Ausprägung in § 42 AO, der den Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten des Rechts zu unterbinden sucht. Im hiesigen Zusammenhang kann sich das Verbot des Rechtsmissbrauchs in unterschiedlichen Zusammenhängen auswirken.

Zum einen: Es wurde an anderer Stelle bereits darauf hingewiesen, dass die steuerlich privilegierte Förderung des Gemeinwohls unter einem (gegebenenfalls eingeschränkten) Vorbehalt der Rechtmäßigkeit steht. Wäre bereits aus *zivilrechtlicher* Sicht zu konstatieren, dass hinsichtlich der Wahl einer Organisationsform, hinsichtlich der konkreten satzungsmäßigen Ausgestaltung einer Organisationsform oder hinsichtlich der tatsächlichen Handhabung der (ausgestalteten) Organisationsform die seitens der Rechtsordnung eröffneten Spielräume strukturell verlassen würden, so müsste dies gegebenenfalls im Rahmen jenes Rechtmäßigkeitsvorbehalts zu Lasten des betreffenden Steuerpflichtigen Berücksichtigung finden. Denkbar wäre dies im Falle eines Vereins, der nach dem gesetzlichen Grundgedanken – wie dargestellt – auf personelle Offenheit angelegt ist, etwa dann, wenn die satzungsmäßige oder tatsächliche Mitgliedschaftsregulierung in einer Weise geschieht, die als gänzliche Negierung der personellen Offenheit erkannt werden müsste, zumal die verschiedenen Vereinsorgane die ihnen rechtlich an sich zugeordnete Bedeutung verlören.¹⁵⁵ Die „Aberkennung“ der Gemeinnützigkeit beruhte sodann auf einem strukturellen Verstoß gegen das Verbot des Rechtsmissbrauchs, hier in seiner Ausprägung als Rechtsformenmissbrauch.¹⁵⁶

Zum anderen: Eine *steuerrechts-unmittelbare* Auswirkung liegt darin, dass das Verbot des Missbrauchs von Gestaltungsmöglichkeiten des Rechts im Sinne des § 42 AO auch bezüglich der Steuerfreistellung nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 Satz 1 KStG Geltung beansprucht. Da das Gemeinnützigkeitsrecht in besonderem Maße rechtsformbezogen ist – begünstigt werden nach § 51 Abs. 1 Satz 2 AO eben nur Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen im Sinne des Körperschaftsteuergesetzes –, wäre ein Missbrauch anzunehmen, wenn die satzungsmäßige Ausgestaltung oder die tatsächliche Handhabung der Organisationsform der

¹⁵⁵ Übrigens können auch die Registergerichte, die über die Eintragung eines Vereins in das Vereinsregister entscheiden, diese im Falle eines relevanten zivilrechtlichen Mangels verweigern, was wiederum voraussetzt, dass sich ein solcher bereits deutlich anhand der Bestimmungen der jeweiligen Satzung erkennen lässt. Unter diesen Voraussetzungen ist zudem die nachträgliche Löschung aus dem Vereinsregister denkbar. Eine gerichtliche Entscheidung über die Zugangsoffenheit vermag gegebenenfalls auch innerhalb des Privatrechtsverkehrs selbst erzwungen zu werden. Dies setzt voraus, dass eine Person, welche die Verfolgung der Vereinsziele (glaubhaft) zu unterstützen erklärt, einen Mitgliedsantrag stellt und dieser alsdann seitens des betreffenden Vereins abgelehnt (oder nicht beschieden) wird. Vor den Zivilgerichten ließe sich das Mitgliedschaftsbegehren weiter verfolgen und namentlich die Frage klären, ob sich aus der Satzung ein Anspruch auf Aufnahme ergibt. Gelänge es auf diesem Wege, in den betreffenden Verein aufgenommen zu werden, besteht die Möglichkeit der Einflussnahme jedenfalls im Rahmen der Mitgliederversammlung (vgl. § 32 Abs. 1 Satz 1 BGB).

¹⁵⁶ Vgl. zum Formenmissbrauch im staatlichen Raum etwa BVerfG, Urt. v. 22.5.1963 – 1 BvR 78/56, BVerfGE 16, 147 (161); Urt. v. 10.3.1981 – 1 BvR 92/71, 1 BvR 96/71, BVerfGE 56, 249 (295); Beschl. v. 15.12.1987 – 1 BvR 563/85, 1 BvR 582/85, 1 BvR 974/86, 1 BvL 3/86, BVerfGE 77, 308 (339).

Sache nach überwiegend Strukturmerkmale einer Personengesellschaft (insbesondere einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts) aufwies, die Wahl einer Organisationsform im Sinne des § 1 Abs. 1 KStG also im Grunde der Erschleichung der steuerlichen Privilegierung diene.