

Rechtsgutachten

erstattet im Auftrag der
Gesellschaft für Freiheitsrechte e.V.

zum Thema

Politische Betätigung gemeinnütziger Körperschaften

von

Prof. Dr. Sebastian Unger

Lehrstuhl für Öffentliches Recht, Wirtschafts- und Steuerrecht
Juristische Fakultät der Ruhr-Universität Bochum

E-Mail: sebastian.unger@rub.de

30. April 2020

Inhaltsübersicht

I. Einleitung: Gegenstand und Gliederung des Gutachtens	4
1. Begriff und Problem gemeinnütziger politischer Betätigung.....	4
a) Gemeinnützige politische Betätigung und Gemeinnützigkeitsrecht.....	5
b) Gemeinnützige politische Betätigung und Verfassungsrecht	5
2. Gliederung des Gutachtens.....	6
II. Zulässigkeit gemeinnütziger politischer Betätigung nach geltendem Recht	6
1. Politische Betätigung als Instrument und als eigenständiger Zweck	7
2. BUND-Konstellation: politische Betätigung als Instrument	9
a) Voraussetzung 1: Betätigung zur Förderung eines Katalogzwecks	10
aa) § 52 Abs. 1 Satz 1 AO: Finalzusammenhang mit Katalogzweck.....	11
(1.) Geeignetheit der politischen Betätigung zur Zweckförderung.....	11
(2.) Einwand fehlender Unmittelbarkeit politischer Betätigung	12
bb) Unzulässigkeit „weit überwiegender“ politischer Betätigung?	14
(1.) Politische Betätigung unter Verhältnismäßigkeitsvorbehalt	15
(2.) Hintergrund: politische Betätigung als Verfassungsrechtsproblem	17
b) Voraussetzung 2: Wahrung parteipolitischer Neutralität	18
aa) § 55 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 AO als gesetzlicher Anknüpfungspunkt	18
bb) Operationalisierung des Gebots parteipolitischer Neutralität.....	19
(1.) Unschädlichkeit bloßer inhaltlicher Überschneidungen.....	19
(2.) Maßgeblichkeit des Gesamtbilds: Abstand zu den Parteien.....	21
c) Voraussetzung 3: Wahrung der verfassungsmäßigen Ordnung.....	22
aa) Unschädlichkeit von Kritik an der Rechtsordnung.....	23
bb) Schädlichkeit rechtswidriger politischer Mittel.....	23
d) Ergänzend: Förderung der Allgemeinheit und Selbstlosigkeit	24
e) Inhaltliche Reichweite der BUND-Konstellation	25
3. Attac-Konstellation: politische Betätigung als eigenständiger Zweck.....	26
a) Hessisches Finanzgericht: Förderung von Volksbildung und Staatswesen.....	26
b) Bundesfinanzhof: Ausschluss eines „allgemeinpolitischen Mandats“	27
4. Verfassungsbezug der Grenzen unschädlicher politischer Betätigung.....	29
III. Verfassungsrechtliche Grenzen gemeinnütziger politischer Betätigung	30
1. Bundesverfassungsgericht: Grenzen der steuerlichen Parteienförderung	30
a) Chancengleichheit im politischen Wettbewerb	32

b) Gleiche Teilhabe an der politischen Willensbildung.....	32
2. Bundesfinanzhof: Übertragbarkeit auf gemeinnützige Körperschaften.....	34
a) Umgehungsschutz durch Wahrung parteipolitischer Neutralität.....	35
b) Gleichsetzung politischer mit parteipolitischer Betätigung.....	35
3. Vorgaben für die steuerliche Förderung der politischen Zivilgesellschaft	36
a) Chancengleichheit im politischen Wettbewerb	37
aa) Besserbehandlung politisch tätiger gemeinnütziger Körperschaften	37
bb) Vergleichbarkeit politischer Parteien und politischer Körperschaften.....	38
(1.) Zweites Parteispenden-Urteil vom 24.7.1979	39
(2.) Zweites Urteil zur Parteienfinanzierung vom 9.4.1992.....	40
cc) Ergebnis: Gleichbehandlung politischer Parteien nicht geboten	41
b) Gleiche Teilhabe an der politischen Willensbildung.....	42
aa) Prozess der politischen Willensbildung in Volk und Staatsorganen	43
bb) Freiheits- und Gleichheitsanforderungen an den Willensbildungsprozess.....	44
cc) Abgestufter Gewährleistungsgehalt des demokratischen Gleichheitssatzes ...	45
(1.) Differenzierungen im Verfassungsrecht der Willensbildung	46
(2.) Konsequenzen für die steuerliche Förderung der Willensbildung	48
dd) Ergebnis: Grenzen für Förderung politischer Parteien nicht übertragbar.....	49
IV. Schlussfolgerungen für das geltende Recht und die Reformdiskussion.....	50
1. Geltendes Gemeinnützigkeitsrecht: noch einmal BUND- und Attac-Konstellation ...	50
a) BUND-Konstellation: Verabschiedung des Verhältnismäßigkeitsvorbehalts.....	50
b) Attac-Konstellation: verfassungsrechtliches Begründungsdefizit.....	52
2. Reform: Erweiterung des gemeinnützigen politischen Bewegungsraums	53
a) Variante 1: politische Betätigung als eigenständiger Katalogzweck.....	54
b) Variante 2: Einführung weiterer thematischer Katalogzwecke	55
3. Gleichheitskompatible Regelung gemeinnütziger politischer Betätigung	56
a) Beschränkung der steuerlichen Begünstigung von Zuwendungen	58
b) Kompensationsstrategien.....	59
aa) Binnendemokratie.....	59
bb) Finanztransparenz.....	61
c) Gewährleistung eines hinreichenden Gleichheitsniveaus.....	63
V. Zusammenfassung der Ergebnisse	65
Literaturverzeichnis.....	69

I. Einleitung: Gegenstand und Gliederung des Gutachtens

Gegenstand des Gutachtens ist die Vereinbarkeit politischer Betätigung gemeinnütziger Körperschaften¹ mit ihrem Gemeinnützigkeitsstatus nach den §§ 51 bis 68 AO. Das Attac-Urteil des Bundesfinanzhofs vom 10.1.2019 zieht der politischen Betätigung gemeinnütziger Körperschaften enge Grenzen. Zusammenfassend heißt es im ersten Leitsatz zu diesem Urteil: „Wer politische Zwecke durch Einflussnahme auf politische Willensbildung und Gestaltung der öffentlichen Meinung verfolgt, erfüllt keinen gemeinnützigen Zweck i[m] S[inne] von § 52 AO. Eine gemeinnützige Körperschaft darf sich in dieser Weise nur betätigen, wenn dies der Verfolgung eines der in § 52 Abs. 2 AO ausdrücklich genannten Zwecke dient.“² Das Urteil hallt bis heute und weit über die Fachmedien hinaus nach.³ Es hat den Non-Profit-Sektor nachhaltig verunsichert und eine andauernde Diskussion über eine Reform des Gemeinnützigkeitsrechts ausgelöst.⁴ Vor diesem Hintergrund sind einleitend der Begriff und das gemeinnützigkeits- und verfassungsrechtliche Problem einer politischen Betätigung gemeinnütziger Körperschaften zu skizzieren (unter 1.). Daraus ergibt sich die Gliederung des Gutachtens (unter 2.).

1. Begriff und Problem gemeinnütziger politischer Betätigung

Gegenstand des Attac-Urteils ist die politische Betätigung gemeinnütziger Körperschaften.⁵ Unter politischer Betätigung versteht der Bundesfinanzhof die „Einflussnahme auf die politische Willensbildung“ und die „Gestaltung der öffentlichen Meinung“.⁶ Politische Betätigung zielt nach diesem Begriffsverständnis darauf ab, Wahlen und Abstimmungen zu beeinflussen oder unmittelbar staatliche Stellen zu bestimmten Legislativ- oder Exekutivmaßnahmen zu bewegen. Die Formate reichen nach Beispielen aus der Rechtsprechung von einfachen Handlungsaufforderungen an staatliche Organe⁷ über Versammlungen, Unterschriftensammlungen

¹ Zur „Organisationsbezogenheit“ des Gemeinnützigkeitsrechts nur *Hüttemann*, FR 2016, 969 (970).

² BFH, Urteil vom 10.1.2019 – V R 60/17, BStBl. II 2019, 301 = juris, Leitsatz 1.

³ Nachweise etwa bei *Heuermann*, npoR 2020, 6 (6); *Hüttemann*, DB 2019, 744 (744).

⁴ Dazu ebenfalls *Heuermann* npoR 2020, 6 (10); *Hüttemann*, DB 2019, 744 (750 ff.).

⁵ Zu dieser terminologischen Einkleidung des Problems auch schon BFH, Urteil vom 20.3.2017 – X R 13/15, BStBl. II 2017, 1110 = juris, Rn. 83. Entsprechend – dem Titel nach – *Hüttemann*, DB 2015, 821; *Leisner-Egensperger*, NJW 2019, 964; *Rackow*, npoR 2016, 145; *Schütz*, npoR 2018, 153; *Weitemeyer*, npoR 2019, 97; *Winheller/Vielwerth*, DSrR 2017, 2588. Abweichend davon, aber mit gleicher inhaltlicher Stoßrichtung ist auch von der Verfolgung politischer Zwecke oder Ziele die Rede, siehe etwa BFH, Urteil vom 10.1.2019 – V R 60/17, BStBl. II 2019, 301 = juris, Rn. 18; AEAO zu § 52, Nr. 16; ferner – dem Titel nach – *Fischer*, jurisPR-SteuerR 25/2011 Anm. 1; siehe auch *Hüttemann*, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 4. Aufl. 2018, Rn. 3.51 ff.

⁶ So BFH, Urteil vom 10.1.2019 – V R 60/17, BStBl. II 2019, 301 = juris, Rn. 16 und 18, unter Hinweis auf § 1 Abs. 2 und § 2 Abs. 1 Satz 1 PartG; ähnlich BFH, Urteil vom 20.3.2017 – X R 13/15, BStBl. II 2017, 1110 = juris, Rn. 85: „Einflussnahme auf die Willensbildung staatlicher Stellen“; siehe auch AEAO zu § 52, Nr. 16 Satz 1.

⁷ BFH, Urteil vom 29.8.1984 – I R 203/81, BStBl. II 1984, 844 = juris, Rn. 6.

und öffentlichkeitswirksame Kampagnen⁸ sowie Bürger- und Volksbegehren⁹ bis hin zum Aufruf, bei der nächsten Bundestagswahl eine bestimmte politische Partei zu wählen.¹⁰ Diskussionsbedürftig ist eine politische Betätigung gemeinnütziger Körperschaften in diesem Sinne in doppelter Hinsicht: einfachgesetzlich (unter a) und verfassungsrechtlich (unter b).

a) Gemeinnützige politische Betätigung und Gemeinnützigkeitsrecht

Einerseits muss politische Betätigung mit dem einfachen Gemeinnützigkeitsrecht in den §§ 51 bis 68 AO vereinbar sein, das – vereinfachend zusammengefasst – Körperschaften in Satzung und Tätigkeit auf die selbstlose Förderung eines gesetzlich anerkannten gemeinnützigen Zwecks verpflichtet, wenn sie in den Genuss von Steuervergünstigungen kommen wollen. Dieser Aspekt steht in der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs zur politischen Betätigung gemeinnütziger Körperschaften auf den ersten Blick im Vordergrund. Im Ergebnis kommt eine steuerbegünstigte politische Betätigung nach Auffassung des Gerichts nur in Betracht, soweit sie thematisch auf vom Gesetzgeber als gemeinnützig anerkannte Zwecke bezogen ist.

b) Gemeinnützige politische Betätigung und Verfassungsrecht

Andererseits bewegt sich die steuerbegünstigte zivilgesellschaftliche Mitwirkung an der politischen Willensbildung im Kraftfeld der verfassungsrechtlichen Gewährleistung demokratischer Gleichheit. Dieser Aspekt bleibt in der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs zur politischen Betätigung gemeinnütziger Körperschaften häufig im Halbdunkel, leitet sie aber tatsächlich entscheidend an. Zu unterscheiden sind zwei Ausprägungen demokratischer Gleichheit: Erstens darf das Steuerrecht Teilnehmer am politischen Wettbewerb nicht ungleich behandeln und so den politischen Wettbewerb in verfassungswidriger Weise verzerren. Zweitens, und das ist wichtiger, verlangt das Recht der einzelnen Bürger*innen auf gleiche Teilhabe an der politischen Willensbildung Beachtung. Probleme bereitet hier die steuerliche Begünstigung von Spenden: Sind diese von der Steuerbemessungsgrundlage abziehbar, beteiligt sich der Staat in Höhe des individuellen Grenzsteuersatzes an der Spende. Diese staatliche „Veredelung“ von abzugsfähigen Spenden nimmt mit der Höhe der Spende absolut und mit der Höhe des vom Einkommen abhängigen Grenzsteuersatzes auch relativ zu. Das Bundesverfassungsgericht sieht darin bei Spenden an politische Parteien ein Gleichheitsproblem. Parteispenden dürfen

⁸ BFH, Urteil vom 10.1.2019 – V R 60/17, BStBl. II 2019, 301 = juris, Rn. 3 f.

⁹ BFH, Urteil vom 20.3.2017 – X R 13/15, BStBl. II 2017, 1110 = juris, Rn. 6 ff.

¹⁰ BFH, Urteil vom 9.2.2011 – I R 19/10, BFH/NV 2011, 1113 = juris, Rn. 9.

daher nur bis zu einer „Größenordnung“ zum Abzug zugelassen werden, „die für den durchschnittlichen Einkommensempfänger erreichbar ist“.¹¹ Der Bundesfinanzhof überträgt diese Grenzen auf politisch tätige gemeinnützige Körperschaften, indem er deren politische Betätigung mit parteipolitischer Betätigung gleichsetzt.¹² Das hat weitreichende Konsequenzen: Weil Spenden an gemeinnützige Körperschaften nach geltendem Recht über die für politische Parteien maßgeblichen Grenzen hinaus steuerlich geltend gemacht werden können, ist auf Grundlage der Auffassung des Bundesfinanzhofs nicht nur das einfache Gemeinnützigkeitsrecht in Richtung einer weitgehenden Unzulässigkeit gemeinnütziger politischer Betätigung auszulegen. Ist die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts zur steuerlichen Förderung politischer Parteien tatsächlich, wie der Bundesfinanzhof annimmt, auf politisch tätige zivilgesellschaftliche Körperschaften übertragbar, besteht auch wenig verfassungsrechtlicher Spielraum für eine gesetzliche Erweiterung des politischen Bewegungsraums gemeinnütziger Körperschaften. Die verfassungsrechtlichen Grenzen einer steuerlichen Begünstigung der politischen Betätigung zivilgesellschaftlicher Körperschaften stehen daher im Mittelpunkt des Gutachtens.

2. Gliederung des Gutachtens

Der erste Teil des Gutachtens ermittelt auf Grundlage der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs die gemeinnützigkeitsrechtlichen Voraussetzungen und Grenzen einer politischen Betätigung gemeinnütziger Körperschaften (unter II.). Dabei zeigt sich, dass hinter diesen Voraussetzungen und Grenzen – wie bereits angedeutet – verfassungsrechtliche Erwägungen stehen. Der zweite Teil des Gutachtens befasst sich vor dem Hintergrund der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts zur steuerlichen Förderung politischer Parteien mit den verfassungsrechtlichen Vorgaben für eine steuerliche Förderung zivilgesellschaftlicher politischer Betätigung (unter III.). Im Lichte des Verfassungsrechts werden dann noch einmal die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs beurteilt sowie die Reformoptionen für eine gleichheitskompatible Erweiterung des politischen Bewegungsraums gemeinnütziger Körperschaften vermessen (unter IV.). Es folgt eine Zusammenfassung der Ergebnisse (unter V.).

II. Zulässigkeit gemeinnütziger politischer Betätigung nach geltendem Recht

Nach geltendem Recht ist hinsichtlich der Vereinbarkeit der politischen Betätigung einer Körperschaft mit ihrem Gemeinnützigkeitsstatus zwischen zwei Konstellationen zu unterscheiden:

¹¹ BVerfG, Urteil vom 9.4.1992 – 2 BvE 2/89, BVerfGE 85, 264 (316) = juris, Rn. 158 f.

¹² Besonders deutlich BFH, Urteil vom 10.1.2019 – V R 60/17, BStBl. II 2019, 301 = juris, Rn. 18; ähnlich *Hüttemann*, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 4. Aufl. 2018, Rn. 3.51; stärker differenzierend hingegen BFH, Urteil vom 20.3.2017 – X R 13/15, BStBl. II 2017, 1110 = juris, Rn. 91.

erstens der politischen Betätigung als einem bloßen Instrument zur Verfolgung eines thematischen Katalogzwecks und zweitens der nicht auf einen solchen Zweck bezogenen politischen Betätigung (unter 1.). Maßgeblich sind insoweit vor allem zwei jüngere Urteile des Bundesfinanzhofs: einerseits das BUND-Urteil vom 20.3.2017¹³ und andererseits das bereits angesprochene Attac-Urteil vom 10.1.2019¹⁴. Als Instrument zur Verfolgung eines thematischen Katalogzwecks ist politische Betätigung nach dem BUND-Urteil des Bundesfinanzhofs zulässig, wenn sie parteipolitische Neutralität wahrt und nicht ganz im Vordergrund der Tätigkeit der Körperschaft steht (unter 2.). Ein eigenständiger und vom thematischen Bezug unabhängiger gemeinnütziger Zweck ist politische Betätigung hingegen nach dem Attac-Urteil des Bundesfinanzhofs nicht (unter 3.). Verpflichtet wissen sich beide Urteile verfassungsrechtlichen Erwägungen, von deren Tragfähigkeit ihre Überzeugungskraft entscheidend abhängt (unter 4.).

1. Politische Betätigung als Instrument und als eigenständiger Zweck

Eine Körperschaft verfolgt nach § 52 Abs. 2 Satz 1 AO gemeinnützige Zwecke, wenn ihre Tätigkeit sowohl nach ihrer Satzung als auch tatsächlich darauf gerichtet ist, die Allgemeinheit auf materiellem, geistigem oder sittlichem Gebiet zu fördern. Dabei ist die Voraussetzung einer Förderung der Allgemeinheit auf materiellem, geistigem oder sittlichem Gebiet nicht unmittelbar subsumtionsfähig. Der Gesetzgeber hat in § 52 Abs. 2 Satz 1 AO vielmehr in Form eines Katalogs bestimmt, wann eine entsprechende Förderung der Allgemeinheit vorliegt. Der Katalog ist zunächst abschließend.¹⁵ Erweiterungen bedürfen nach § 52 Abs. 2 Satz 2 AO einer behördlichen Entscheidung, die voraussetzt, dass ein Zweck mit einem Katalogzweck vergleichbar ist und sich daher „folgerichtig in das Förderprogramm des Gesetzes einpass[t]“.¹⁶

Daraus folgt zwingend, dass eine vom Zweckkatalog unabhängige Definition der Förderung der Allgemeinheit auf materiellem, geistigem oder sittlichem Gebiet ausscheidet. § 52 Abs. 1 Satz 1 AO ist vielmehr unter Rückgriff auf die einzelnen Katalogzwecke zu vervollständigen.¹⁷ Für § 52 Abs. 2 Satz 1 Nr. 14 AO führt das dann exemplarisch zur Gemeinnützigkeit einer

¹³ BFH, Urteil vom 20.3.2017 – X R 13/15, BStBl. II 2017, 1110.

¹⁴ BFH, Urteil vom 10.1.2019 – V R 60/17, BStBl. II 2019, 301.

¹⁵ *Gersch*, in: Klein, AO, 14. Aufl. 2018, § 52 AO Rn. 15; *Hüttemann*, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 4. Aufl. 2018, Rn. 3.17; *Seer*, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 52 AO Rn. 18 (Stand: Januar 2016).

¹⁶ So grundlegend BFH, Urteil vom 9.2.2017 – V R 70/14, BStBl. II 2017, 1106 = juris, Rn. 25.

¹⁷ *Hüttemann*, DB 2007, 127 (128); ferner *Schauhoff*, in: ders. (Hrsg.), Handbuch der Gemeinnützigkeit, 3. Aufl. 2010, § 6 Rn. 27 f., der zutreffend feststellt, dass sich die Frage nach der „Anspruchshöhe“ der Generalklausel in § 52 Abs. 1 Satz 1 AO seit der Reform des Gemeinnützigkeitsrechts von 2007, auf die § 52 Abs. 2 AO in seiner heutigen Form zurückgeht, erledigt hat; dazu seinerzeit kritisch *Fritz*, BB 2007, 690 (694); *Hüttemann*, DB 2007, 127 (128); positiver *Driën/Liedtke*, FR 2008, 1 (2 f.).

Körperschaft, deren Tätigkeit darauf gerichtet ist, den Tierschutz zu fördern, für § 52 Abs. 2 Satz 1 Nr. 16 AO zur Gemeinnützigkeit einer Körperschaft, deren Tätigkeit darauf gerichtet ist, Verbraucherberatung und Verbraucherschutz zu fördern, sofern nur der Kreis der geförderten Personen nicht im Sinne von § 52 Abs. 1 Satz 2 AO fest abgeschlossen ist und die Körperschaft selbstlos im Sinne von § 55 AO handelt. Ein hinreichendes „Gemeinwohlniveau“ der Tätigkeit der Körperschaft ist darüber hinaus richtigerweise nicht mehr zu prüfen.¹⁸

Diese Engführung des Gemeinnützigkeitsstatus entlang der Katalogzwecke ist ungeachtet rechtspolitischer Kritik¹⁹ *de lege lata* hinzunehmen. Sie führt im vorliegenden Zusammenhang dazu, dass eine politische Betätigung nicht unmittelbar als Fall einer Förderung der Allgemeinheit auf materiellem, geistigem oder sittlichem Gebiet im Sinne des § 52 Abs. 1 Satz 1 AO verstanden werden kann. Sie muss vielmehr auf einen Katalogzweck zurückgeführt werden können. Nur dann ist sie gemeinnützig. Eine entsprechende Zurückführung politischer Betätigung auf einen Zweck im Sinne des § 52 Abs. 2 Satz 1 AO scheidet nach dem Attac-Urteil des Bundesfinanzhofs aus. Nach ständiger Rechtsprechung, so der V. Senat in seinem Urteil vom 10.1.2019 zusammenfassend, „erfasst [...] die Förderung der Allgemeinheit nicht die Verfolgung politischer Zwecke“.²⁰ Mit anderen Worten: Politische Betätigung ist kein eigenständiger gemeinnütziger Zweck.²¹ Es bleibt nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs die Möglichkeit, politische Betätigung einer gemeinnützigen Körperschaft nicht als Zweck an sich, sondern als bloßes Instrument zur Förderung eines Katalogzwecks zu begreifen und ihr so einen Platz im Gemeinnützigkeitsrecht zuzuweisen.²² Für diesen Ansatz und seine Grenzen steht in der jüngeren Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs das BUND-Urteil vom 20.3.2017.²³ Nachfolgend werden beide Fallgruppen – also: die katalogzweckbezogene politische Betätigung auf der einen Seite (hier sogenannte BUND-Konstellation unter 2.) und die nicht auf einen Katalogzweck bezogene politische Betätigung auf der anderen Seite (hier sogenannte Attac-Konstellation unter 3.) – in ihrer Behandlung durch den Bundesfinanzhof dargestellt.

¹⁸ *Schauhoff*, in: ders. (Hrsg.), *Handbuch der Gemeinnützigkeit*, 3. Aufl. 2010, § 6 Rn. 27.

¹⁹ *Graf Strachwitz*, BBE-Newsletter für Engagement und Partizipation in Deutschland 11/2018, 3; *ders.*, nPoR 2014, 306 (307 f.); *Unger*, in: Calliess/Paqué (Hrsg.), *Deutschland in der Europäischen Union im kommenden Jahrzehnt*, 2010, 157 (160 f. und 161 f.); positiver zuletzt etwa noch einmal *Hüttemann*, DB 2019, 744 (750 f.).

²⁰ Siehe einstweilen nur BFH, Urteil vom 10.1.2019 – V R 60/17, BStBl. II 2019, 301 = juris, Rn. 18.

²¹ Ebenso bereits *Hüttemann*, DB 2015, 821 (821).

²² BFH, Urteil vom 10.1.2019 – V R 60/17, BStBl. II 2019, 301 = juris, Rn. 20.

²³ BFH, Urteil vom 20.3.2017 – X R 13/15, BStBl. II 2017, 1110.

2. BUND-Konstellation: politische Betätigung als Instrument

Gegenstand der BUND-Konstellation ist „die Einflussnahme auf die politische Willensbildung und die öffentliche Meinung zur Verfolgung der in § 52 Abs. 2 AO ausdrücklich genannten Zwecke“.²⁴ Die politische Betätigung ist hier also ein katalogzweckbezogenes Instrument. Für diesen Fall hat der Bundesfinanzhof im BUND-Urteil vom 20.3.2017 auf Grundlage seiner früheren Rechtsprechung zur politischen Betätigung gemeinnütziger Körperschaften²⁵ eine „Grundsystematik für die Prüfung“ entwickelt.²⁶ Aus dieser „Grundsystematik“ und den sie ergänzenden Erläuterungen ergeben sich vor allem drei Voraussetzungen für die Vereinbarkeit der politischen Betätigung einer Körperschaft mit ihrem Gemeinnützigkeitsstatus: Die Betätigung muss erstens „durch den Satzungszweck der Körperschaft gedeckt“ und also im Sinne von § 52 Abs. 1 Satz 1 AO auf die Verfolgung eines in der Satzung verankerten Katalogzwecks „gerichtet“ sein,²⁷ darf dabei aber „die anderen von der Körperschaft entfalteten Tätigkeiten jedenfalls nicht ‚weit überwiegen‘“ (unter a).²⁸ Ferner muss die politische Betätigung zweitens parteipolitisch neutral bleiben (unter b)²⁹ und drittens den Rahmen der verfassungsmäßigen Ordnung wahren (unter c).³⁰ Zu ergänzen ist dieses Prüfungsschema um die Voraussetzung einer Förderung der Allgemeinheit und das Gebot selbstlosen Handelns (unter d). Schließlich

²⁴ So die Umschreibung in BFH, Urteil vom 10.1.2019 – V R 60/17, BStBl. II 2019, 301 = juris, Rn. 20.

²⁵ In Bezug genommen werden: BFH, Urteil vom 13.12.1978 – I R 39/78, BStBl. II 1979, 482: Wendung eines Umweltschutzvereins gegen eine Schnellbahntrasse; Urteil vom 29.8.1984 – I R 203/81, BStBl. II 1984, 844: Wendung eines Umweltschutzvereins gegen eine nukleare Wiederaufbereitungs- und Endlagerungsanlage; Urteil vom 29.8.1984 – I R 215/81, BStBl. II 1985, 106: Wendung eines Umweltschutzvereins gegen ein nukleares Entsorgungszentrum und die Atomenergie; Urteil vom 23.11.1988 – I R 11/88, BStBl. II 1989, 391: Engagement eines Völkerverständigungsvereins für den Frieden; Beschluss vom 14.3.1990 – I B 79/89, BFH/NV 1991, 485: Bestrebungen eines Jugendvereins zur Durchsetzung einer bestimmten Gesellschaftsform; Urteil vom 23.9.1999 – XI R 63/98, BStBl. II 2000, 200: Anzeigenkampagne eines Demokratievereins gegen Steuererhöhung; Urteil vom 9.2.2011 – I R 19/10, BFH/NV 2011, 1113: politische Forderungen und Wahlauf Ruf eines Kulturvereins.

²⁶ BFH, Urteil vom 20.3.2017 – X R 13/15, BStBl. II 2017, 1110 = juris, Rn. 90 ff. BFH, Urteil vom 10.1.2019 – V R 60/17, BStBl. II 2019, 301 = juris, Rn. 16 ff., nimmt diese „Grundsystematik“ nur ansatzweise in Bezug.

²⁷ BFH, Urteil vom 20.3.2017 – X R 13/15, BStBl. II 2017, 1110 = juris, Rn. 92. Im Urteil werden die zentrale Bedeutung dieser Voraussetzung und ihr Zusammenhang mit § 52 Abs. 1 Satz 1 AO nur ansatzweise deutlich, weil der Bundesfinanzhof die Ausrichtung der politischen Betätigung auf einen Katalogzweck bereits in den Rn. 66 ff. prüft und im Zusammenhang mit der in Rn. 83 aufgeworfenen Frage, ob sich der Kläger in gemeinnützigkeitsschädlicher Weise politisch betätigt habe, in Rn. 95 nur unter Hinweis auf diese Prüfung feststellt, dass „viele dafür [spricht], dass das Werben des Klägers [...] sich im Rahmen seines Satzungszwecks [...] gehalten hat“.

²⁸ BFH, Urteil vom 20.3.2017 – X R 13/15, BStBl. II 2017, 1110 = juris, Rn. 93.

²⁹ BFH, Urteil vom 20.3.2017 – X R 13/15, BStBl. II 2017, 1110 = juris, Rn. 91 f.

³⁰ BFH, Urteil vom 20.3.2017 – X R 13/15, BStBl. II 2017, 1110 = juris, Rn. 85 und 87. Die Voraussetzung findet sich im Urteil nur im Vorspann zur „Grundsystematik für die Prüfung“, wird in dieser selbst aber nicht erwähnt.

stellt sich die Frage, ob sich eine politische Betätigung unter diesen Voraussetzungen nur auf bestimmte oder auf alle gemeinnützigen Katalogzwecke beziehen darf (unter e).

a) Voraussetzung 1: Betätigung zur Förderung eines Katalogzwecks

In seiner „Grundsystematik für die Prüfung“ notiert der Bundesfinanzhof, auch parteipolitisch neutrale, aber gleichwohl politische Äußerungen müssten „durch den Satzungszweck der Körperschaft gedeckt sein“.³¹ In den Urteilsgründen des BUND-Urteils sind (wegen ihrer Gliederung anhand der Einlassungen des Finanzamts) die zentrale Bedeutung dieser Voraussetzung und ihre gesetzliche Grundlage nicht leicht erkennbar. Einen Hinweis liefert der Subsumtionsteil, in dem das Gericht feststellt, der Kläger habe sich bei seiner politischen Betätigung „im Rahmen seines Satzungszwecks [...] gehalten“, und zur Begründung auf die „bereits [...] angeführten Gründe“ und damit auf die Randnummern 66 bis 82 des Urteils verweist.³² Erst hier findet sich mit § 52 Abs. 1 Satz 1 AO der gesetzliche Ausgangspunkt der Prüfung.

Nach § 52 Abs. 1 Satz 1 AO verfolgt eine Körperschaft gemeinnützige Zwecke, „wenn ihre Tätigkeit darauf gerichtet ist, die Allgemeinheit auf materiellem, geistigem oder sittlichem Gebiet selbstlos zu fördern“. Aufgegriffen wird diese Formulierung in § 63 Abs. 1 AO. Danach muss die tatsächliche Geschäftsführung der Körperschaft „auf die ausschließliche und unmittelbare Erfüllung der steuerbegünstigten Zwecke gerichtet sein“. Dabei genügt es nicht, wenn die Tätigkeit der Körperschaft insgesamt auf die Förderung ihrer steuerbegünstigten Satzungszwecke gerichtet ist. Wie sich aus § 63 Abs. 1 AO i.V.m. § 56 AO ergibt, muss die Tätigkeit der Körperschaft ausschließlich und also in allen ihren Ausprägungen die Allgemeinheit fördern.³³ Das meint der Bundesfinanzhof, wenn er im BUND-Urteil unter Hinweis auf § 56 AO auch die politische Betätigung auf „die Erfüllung der steuerbegünstigten Zwecke“ verpflichtet³⁴ und im Attac-Urteil eine darüber hinausgehende politische Betätigung selbst dann für gemeinnützigkeitsschädlich hält, wenn es sich um eine „nur geringfügige [...] Betätigung“ handelt.³⁵

³¹ BFH, Urteil vom 20.3.2017 – X R 13/15, BStBl. II 2017, 1110 = juris, Rn. 92.

³² BFH, Urteil vom 20.3.2017 – X R 13/15, BStBl. II 2017, 1110 = juris, Rn. 95.

³³ Statt aller nur *Hüttemann*, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 4. Aufl. 2018, Rn. 4.10. Davon zu unterscheiden ist die Frage, welche Folgen unzulässige Betätigungen für den Gemeinnützigkeitsstatus haben. Nach einhelliger Auffassung führt ein nur geringfügiger Verstoß gegen das Gemeinnützigkeitsrecht nicht zwingend zum Verlust der Gemeinnützigkeit, *Unger*, in: Gosch/Hoyer (Hrsg.), AO/FGO, § 63 AO Rn. 55 ff. (Stand: Februar 2016).

³⁴ BFH, Urteil vom 20.3.2017 – X R 13/15, BStBl. II 2017, 1110 = juris, Rn. 83.

³⁵ BFH, Urteil vom 10.1.2019 – V R 60/17, BStBl. II 2019, 301 = juris, Rn. 19, unter Hinweis auf FG Köln, Urteil vom 19.5.1998 – 13 K 521/93, EFG 1998, 1665: allgemeinpolitische Betätigung eines Studentenverbandes.

Aus § 52 Abs. 1 Satz 1 AO ist in der Folge der Maßstab für die Beurteilung der politischen Betätigung einer gemeinnützigen Körperschaft zu entwickeln (unter aa). Vor diesem Hintergrund ist sodann die Annahme des Gerichts, die „politische Einflussnahme“ dürfe die anderen Tätigkeiten der Körperschaft nicht „weit überwiegen“,³⁶ kritisch zu beurteilen. Wie sich zeigen wird, lässt sich diese Einschränkung aus § 52 Abs. 1 Satz 1 AO nicht herleiten. Zugrunde liegen ihr vielmehr vom Gericht nur ansatzweise aufgedeckte verfassungsrechtliche Erwägungen, die deutlich die Auffassung erkennen lassen, politische Betätigung sei in der BUND-Konstellation zwar ausnahmsweise hinzunehmen, dabei aber doch möglichst kleinzuhalten (unter bb).

aa) § 52 Abs. 1 Satz 1 AO: Finalzusammenhang mit Katalogzweck

§ 52 Abs. 1 Satz 1 AO verlangt, dass die Tätigkeit der Körperschaft auf einen in der Satzung verankerten Katalogzweck gerichtet ist. Geboten ist danach ein Finalzusammenhang zwischen der Tätigkeit der Körperschaft und ihren steuerbegünstigten Satzungszwecken.³⁷ Die politische Betätigung muss dazu geeignet sein, diese Zwecke zu fördern (unter 1.). In diesem Fall lässt sich ihr nicht entgegenhalten, sie fördere die Zwecke nicht unmittelbar (unter 2.).

(1.) Geeignetheit der politischen Betätigung zur Zweckförderung

§ 52 Abs. 1 Satz 1 AO erlaubt gemeinnützigen Körperschaften nicht nur im engeren Sinne zweckbezogene Maßnahmen, sondern auch zweckneutrale Maßnahmen wie insbesondere die Einrichtung einer Verwaltung oder Aktivitäten zur Mittelbeschaffung.³⁸ Die Maßnahmen müssen lediglich objektiv geeignet sein, den Satzungszweck zu fördern.³⁹ Das ist bereits der Fall, wenn mit Blick auf den Satzungszweck „etwas [und sei es auch nur geringfügig] vorangebracht, vervollkommnet oder verbessert wird“.⁴⁰ Es muss sich nicht um die optimale Maßnahme handeln. Auch genügt schon die bloße Möglichkeit eines Beitrags zur Zweckverwirklichung. Erscheint eine Maßnahme zwar zunächst erfolgversprechend, bleibt sie dann aber tatsächlich erfolglos, ist das unschädlich. Weder der Erfolg noch die Vollendung der Förderung sind Voraussetzungen der Gemeinnützigkeit.⁴¹ Die Körperschaft verfügt bei der danach erforderlichen

³⁶ BFH, Urteil vom 20.3.2017 – X R 13/15, BStBl. II 2017, 1110 = juris, Rn. 93.

³⁷ Geibel, in: Winheller/ders./Jachmann-Michel (Hrsg.), Gesamtes Gemeinnützigkeitsrecht, 2017, § 52 AO Rn. 10; Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 4. Aufl. 2018, Rn. 3.4 und 4.10; Seer, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 52 AO Rn. 8 (Stand: Januar 2016).

³⁸ Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 4. Aufl. 2018, Rn. 4.10.

³⁹ Etwa BFH, Urteil vom 23.7.2003 – I R 29/02, BStBl. II 2003, 930 = juris, Rn. 18. Allgemein zur „Geeignetheit der Maßnahme“ als einer zentralen Anforderung an die tatsächliche Geschäftsführung Schauhoff, in: ders. (Hrsg.), Handbuch der Gemeinnützigkeit, 3. Aufl. 2010, § 9 Rn. 8 ff.

⁴⁰ So BFH, Urteil vom 23.11.1988 – I R 11/88, BStBl. II 1989, 391 = juris, Rn. 23.

⁴¹ BFH, Urteil vom 23.11.1988 – I R 11/88, BStBl. II 1989, 391 = juris, Rn. 25.

Prognose über einen Einschätzungsspielraum,⁴² so dass sich die nachträgliche Überprüfung erfolgloser Maßnahmen durch die Finanzverwaltung und die Finanzgerichte auf die Kontrolle ihrer Vertretbarkeit *ex ante* zu beschränken hat. Das gilt nicht nur für Mittelbeschaffungsaktivitäten,⁴³ sondern für die Tätigkeit der Körperschaft insgesamt.⁴⁴ Gefährdet wird die Gemeinnützigkeit einer Körperschaft daher nur durch von vornherein evident untaugliche Maßnahmen. Ganz in diesem Sinne prüft der Bundesfinanzhof im BUND-Urteil, ob die streitgegenständliche Organisation eines Volksbegehrens mit dem Ziel der Rekommunalisierung der Hamburger Energienetze „ein geeignetes Mittel zur Erreichung des in § 52 Abs. 2 AO genannten Gemeinwohlzwecks [nämlich: des Umwelt- und Naturschutzes] darstellt“.⁴⁵ Die Finanzverwaltung hatte Zweifel: Ausgehend von der Organisation des Volksbegehrens seien „zu viele Einzelschritte erforderlich, um das [...] Umweltschutzziel zu erreichen“. Nicht die Körperschaft, „sondern erst die Stadt als neue Netzbetreiberin solle [...] den Umweltschutz fördern“.⁴⁶

(2.) Einwand fehlender Unmittelbarkeit politischer Betätigung

Dieser Einwand der Finanzverwaltung ist über den Einzelfall hinaus von Bedeutung, weil er politischer Betätigung als einem Instrument zur Förderung steuerbegünstigter Zwecke stets entgegengehalten werden kann: Zu einem spürbaren Fortschritt führt hier erst die begehrte staatliche Entscheidung, nicht schon der bloße und möglicherweise erfolglose Versuch einer entsprechenden Gestaltung der öffentlichen Meinung.⁴⁷ Gesetzlicher Ausgangspunkt des Einwands ist, wie sich aus dem Tatbestand des erstinstanzlichen Urteils des Finanzgerichts Hamburg ergibt,⁴⁸ der Unmittelbarkeitsgrundsatz in § 57 AO. Dieser Grundsatz kann einer Zweckförderung durch politische Betätigung auf den ersten Blick mit der Begründung entgegengehalten werden, die

⁴² Von einem „Ermessensspielraum“ spricht *Hüttemann*, *Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht*, 4. Aufl. 2018, Rn. 4.12; ähnlich *ders.*, Gutachten G zum 72. Deutschen Juristentag, 2018, G 40 f.: „Handlungsermessens der Organe“; *Schauhoff*, in: *ders.* (Hrsg.), *Handbuch der Gemeinnützigkeit*, 3. Aufl. 2010, § 9 Rn. 9; terminologisch anders und ähnlich wie hier *Schauhoff*, *npoR* 2020, 3 (4): „Entscheidungsprärogative“ der gemeinnützigen Körperschaften.

⁴³ Dazu *Hüttemann*, *Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht*, 4. Aufl. 2018, Rn. 4.12; *ders./Schön*, *Vermögensverwaltung und Vermögenserhaltung im Stiftungs- und Gemeinnützigkeitsrecht*, 2007, 40 f.

⁴⁴ Verallgemeinernd *Schauhoff*, *npoR* 2020, 3 (4).

⁴⁵ So der Obersatz in BFH, Urteil vom 20.3.2017 – X R 13/15, BStBl. II 2017, 1110 = juris, Rn. 69.

⁴⁶ So berichtend BFH, Urteil vom 20.3.2017 – X R 13/15, BStBl. II 2017, 1110 = juris, Rn. 72.

⁴⁷ Dazu auch *Heuermann*, *npoR* 2020, 6 (9).

⁴⁸ FG Hamburg, Urteil vom 25.2.2015 – 5 K 132/12, EFG 2016, 534 = juris, Rn. 12.

Körperschaft verwirkliche den Zweck hier entgegen § 57 Abs. 1 Satz 1 AO nicht „selbst“, sondern wirke lediglich auf seine Verwirklichung durch staatliche Organe hin.⁴⁹ Auf den zweiten Blick wird das der Funktion des Unmittelbarkeitsgrundsatzes aber nicht gerecht.

§ 57 AO ist eine Zurechnungsnorm.⁵⁰ Sie beantwortet in § 57 Abs. 1 Satz 2 und Abs. 2 AO die Frage, unter welchen Voraussetzungen einer Körperschaft über das Verhalten der eigenen Organe⁵¹ hinaus ein Verhalten Dritter zugerechnet werden kann.⁵² Davon zu unterscheiden ist die Frage, ob das zurechenbare Verhalten einen hinreichend engen – und wenn man so will: in sachlicher Hinsicht unmittelbaren⁵³ – Zusammenhang mit einem gemeinnützigen Zweck aufweist. Zu dieser Frage verhält sich § 57 AO nicht. Maßgeblich ist vielmehr § 52 Abs. 1 Satz 1 AO, der verlangt, dass die nach § 57 AO zu bestimmende „Tätigkeit“ der Körperschaft auf die Förderung eines Katalogzwecks „gerichtet ist“. Eine Betätigung der Körperschaft, die von vornherein und offensichtlich zur Förderung des Katalogzwecks ungeeignet ist, scheidet daher nicht an § 57 Abs. 1 Satz 1 AO, sondern an § 52 Abs. 1 Satz 1 AO.⁵⁴ Der Unmittelbarkeitsgrundsatz in § 57 AO erweist sich vor diesem Hintergrund für die gemeinnützigkeitsrechtliche Beurteilung der politischen Betätigung einer Körperschaft als unergiebig.⁵⁵

Folgerichtig weist der Bundesfinanzhof im BUND-Urteil den Einwand einer fehlenden Unmittelbarkeit der politischen Betätigung – wenn auch ohne Auseinandersetzung mit § 57 Abs. 1 Satz 1 AO und seinem Verhältnis zu § 52 Abs. 1 Satz 1 AO – zurück: Das Förderziel „Umweltschutz“ zeichne sich dadurch aus, dass es wirkungsvoll kaum durch den Einzelnen, sondern nur durch die Allgemeinheit oder den Staat gefördert werden könne. Zwischenschritte seien daher zur Zielerreichung erforderlich, so dass der Bundesfinanzhof dann auch in einer früheren Entscheidung einem Verein, der sich auf die Verbreitung kritischer Informationen über die Risiken

⁴⁹ So tatsächlich zum nahezu wortlautidentischen österreichischen Recht Österreichischer Verwaltungsgerichtshof, Erkenntnis vom 3.10.1996 – 94/16/0246, VwSlg 7126 F/1996, mit der Begründung, der Zweck werde „letztlich erst von der [öffentlich-rechtlichen] Körperschaft und nicht von dem politischen Verein erfüllt“.

⁵⁰ *Jachmann/Unger*, in: Gosch/Hoyer (Hrsg.), AO/FGO, § 57 AO Rn. 8 (Stand: Juni 2009).

⁵¹ Auf diesen Idealfall bezieht sich § 57 Abs. 1 Satz 1 AO, *Jachmann/Unger*, in: Gosch/Hoyer (Hrsg.), AO/FGO, § 57 AO Rn. 11 (Stand: Juni 2009). Die Vorschrift regelt damit eine „Selbstverständlichkeit“ und ist folglich entbehrlich, *Hüttemann*, Gutachten G zum 72. Deutschen Juristentag, 2018, G 30.

⁵² *Jachmann/Unger*, in: Gosch/Hoyer (Hrsg.), AO/FGO, § 57 AO Rn. 11 (Stand: Juni 2009).

⁵³ Zur Unterscheidung zwischen persönlicher Unmittelbarkeit (nach § 57 Abs. 1 Satz 1 AO) und sachlicher Unmittelbarkeit (nach § 52 Abs. 1 Satz 1 AO) *Hüttemann/Schauhoff*, FR 2007, 1133 (1134 f.). Um Missverständnisse zu vermeiden, sollte im Kontext von § 52 Abs. 1 Satz 1 AO auf die Forderung einer „unmittelbaren“ Förderung verzichtet werden; anders *Erdrügger*, in: BeckOK AO, § 52 AO Rn. 24 (Stand: Januar 2020); wie hier mit ausführlicher Rechtsprechungskritik *Hüttemann*, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 4. Aufl. 2018, Rn. 4.37 ff.

⁵⁴ Zum Ganzen *Hüttemann/Schauhoff*, FR 2007, 1133 (1134 f.); *Jachmann/Unger*, in: Gosch/Hoyer (Hrsg.), AO/FGO, § 57 AO Rn. 9 f. (Stand: Juni 2009).

⁵⁵ Im Ergebnis ebenso *Heuermann*, npoR 2020, 6 (9).

einer bestimmten Energieerzeugungstechnologie beschränkt und an friedlichen Demonstrationen teilgenommen hatte, als gemeinnützig angesehen habe, obwohl weder durch Informationen noch durch Demonstrationen alleine der Zustand der Umwelt beeinflusst oder verbessert werde.⁵⁶ Auch könne vor diesem Hintergrund einer politischen Betätigung nicht entgegengehalten werden, es sei bei einer tatsächlichen Umsetzung der politischen Forderungen angesichts der damit verbundenen Kosten und negativen Auswirkungen auf andere Rechtsgüter keine hinreichend gewichtige Förderung des verfolgten Katalogzwecks zu erwarten.⁵⁷ Körperschaften dürften gemeinnützige Zwecke nicht nur „einseitig vertreten, in den gesellschaftlichen Diskurs einbringen und in ihrer subjektiven Abwägung höher als andere Ziele gewichten“. Auch obliege die „endgültige Abwägung zwischen den widerstreitenden Zielen“ bei einer politischen Betätigung „nicht der Körperschaft, sondern den politischen Entscheidungsträgern, an die das Anliegen herangetragen wird“.⁵⁸ Verallgemeinert man diese Aussagen, führen sie zunächst zu einem großen politischen Bewegungsraum gemeinnütziger Körperschaften: Bezieht sich ihre politische Betätigung nur auf staatliche Entscheidungen, die in einem positiven Zusammenhang mit einem Katalogzweck stehen,⁵⁹ sind sie trotz Umsetzungsbedarfs und negativer externer Effekte im Sinne von § 52 Abs. 1 Satz 1 AO auf die Förderung des Katalogzwecks gerichtet.

bb) Unzulässigkeit „weit überwiegender“ politischer Betätigung?

§ 52 Abs. 1 Satz 1 AO lässt dem Wortlaut nach genügen, dass die politische Betätigung auf die Förderung eines Katalogzwecks gerichtet ist. Das ist – wie gesehen⁶⁰ – der Fall, wenn sie geeignet ist, den Katalogzweck zu fördern, mithin einen Beitrag zu dessen Verwirklichung leistet. Darüber hinaus heißt es im BUND-Urteil aber einschränkend, die politische Betätigung dürfe „die anderen von der Körperschaft entfalteteten Tätigkeiten jedenfalls nicht ‚weit überwiegen‘“.⁶¹

⁵⁶ BFH, Urteil vom 20.3.2017 – X R 13/15, BStBl. II 2017, 1110 = juris, Rn. 73, unter pauschalem Hinweis auf BFH, Urteil vom 29.8.1984 – I R 203/81, BStBl. II 1984, 844.

⁵⁷ So die Finanzverwaltung nach BFH, Urteil vom 20.3.2017 – X R 13/15, BStBl. II 2017, 1110 = juris, Rn. 74.

⁵⁸ BFH, Urteil vom 20.3.2017 – X R 13/15, BStBl. II 2017, 1110 = juris, Rn. 76. Zur hintergründigen allgemeinen Frage, ob bei § 52 Abs. 1 Satz 1 AO zwischen positiven und negativen Gemeinwohleffekten abzuwägen sei, zu Recht ablehnend *Hüttemann*, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 4. Aufl. 2018, Rn. 3.30; in diese Richtung auch *Droege*, Gemeinnützigkeit im offenen Steuerstaat, 2010, 392 ff.; anders insbesondere *Leisner-Egensperger*, FS Merten, 2007, 277 (287 ff.); ferner *Seer*, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 52 AO Rn. 9 (Stand: Januar 2016).

⁵⁹ BFH, Urteil vom 20.3.2017 – X R 13/15, BStBl. II 2017, 1110 = juris, Rn. 79 ff., lässt insoweit eine Reihe von eher schwachen „Indizien“ genügen, „die das Vorbringen des Klägers, die Unterstützung der Volksinitiative sei auf die Förderung des Ziels ‚Umweltschutz‘ gerichtet gewesen, als tragfähig erscheinen lassen“.

⁶⁰ Siehe oben S. 11 f.

⁶¹ BFH, Urteil vom 20.3.2017 – X R 13/15, BStBl. II 2017, 1110 = juris, Rn. 93. Im Streitfall gehörten zu den „anderen [...] Tätigkeiten“ die Betreuung naturnaher Flächen und die Organisation von Kinder-Umweltgruppen, BFH, Urteil vom 20.3.2017 – X R 13/15, BStBl. II 2017, 1110 = juris, Rn. 3.

Diese Einschränkung des politischen Bewegungsraums gemeinnütziger Körperschaften knüpft ausdrücklich an zwei ältere Urteile des Bundesfinanzhofs und den Anwendungserlass zur Abgabenordnung an.⁶² So ist nach einem Urteil vom 29.8.1984 eine politische Betätigung nur dann zulässig, „wenn eine [...] als gemeinnützig begünstigte Tätigkeit nach den gegebenen Verhältnissen *im Einzelfall zwangsläufig* mit einer gewissen politischen Zielsetzung verbunden ist“.⁶³ In diesem Fall, so der Bundesfinanzhof, trete „die unmittelbare Einwirkung auf die politischen Parteien und die staatliche Willensbildung weit in den Hintergrund und ist – insbesondere im Hinblick auf die steuerrechtliche Wertung – kaum nach Umfang und Erfolg zu erfassen“.⁶⁴ Umgekehrt sei es gemeinnützigkeitsschädlich, „wenn sich aus dem Vereinszweck und aus der Geschäftsführung eine alleinige oder doch andere Zwecke weit überwiegende politische Zielsetzung und deren Verwirklichung ergeben“.⁶⁵ Daran anknüpfend hält der Bundesfinanzhof in einem Urteil vom 23.11.1988 die „Beschäftigung mit politischen Vorgängen“ für unschädlich, weil sie „im Rahmen dessen lag, was das Eintreten des Klägers für seine satzungsmäßigen Ziele und deren Verwirklichung *erforderte* und zuließ“.⁶⁶ Beide Urteile greift der Anwendungserlass zur Abgabenordnung unter Übernahme der Formulierungen des Bundesfinanzhofs auf.⁶⁷

Die Unzulässigkeit einer weit überwiegenden Förderung gemeinnütziger Zwecke gerade durch eine politische Betätigung ist einfachrechtlich nicht nachvollziehbar, weil hier eine im engeren Sinne katalogzweckbezogene Betätigung als „ein hinzunehmendes Übel“ behandelt wird (unter 1.).⁶⁸ Zugrunde liegen ihr letztlich verfassungsrechtliche Erwägungen (unter 2.)

(1.) Politische Betätigung unter Verhältnismäßigkeitsvorbehalt

Anders als bei typischen operativen Tätigkeiten genügt es nach dem BUND-Urteil bei politischer Betätigung nicht, dass diese geeignet ist, einen Katalogzweck zu verwirklichen, und also im Sinne von § 52 Abs. 1 Satz 1 AO auf dessen Förderung gerichtet ist. Sie muss vielmehr darüber hinaus „*zwangsläufig*“ mit der Förderung des Katalogzwecks verbunden sein. Dessen Verfolgung muss sie „*erfordern*“.⁶⁹ Die Terminologie erinnert an den Verhältnismäßigkeitsgrundsatz, der Anforderungen an eine Zweck-Mittel-Relation formuliert und sich dabei nicht auf die Frage beschränkt, ob das Mittel geeignet ist, den Zweck zu fördern. Das Mittel muss

⁶² BFH, Urteil vom 20.3.2017 – X R 13/15, BStBl. II 2017, 1110 = juris, Rn. 86 und 88 f.

⁶³ BFH, Urteil vom 29.8.1984 – I R 203/81, BStBl. II 1984, 844 = juris, Rn. 29 (Hervorhebung nur hier).

⁶⁴ BFH, Urteil vom 29.8.1984 – I R 203/81, BStBl. II 1984, 844 = juris, Rn. 41.

⁶⁵ BFH, Urteil vom 29.8.1984 – I R 203/81, BStBl. II 1984, 844 = juris, Rn. 41.

⁶⁶ BFH, Urteil vom 23.11.1988 – I R 11/88, BStBl. II 1989, 391 = juris, Rn. 28 (Hervorhebung nur hier).

⁶⁷ AEAO zu § 52, Nr. 16.

⁶⁸ So treffend *Droege*, KJ 52 (2019), 349 (352).

⁶⁹ Nachweise oben Fn. 63 und 66.

vielmehr auch erforderlich und angemessen sein.⁷⁰ Unterstellt wird dabei, dass das Mittel mit Nachteilen verbunden ist,⁷¹ die möglichst zu minimieren sind (Erforderlichkeit) und nicht außer Verhältnis zu den Vorteilen stehen dürfen (Angemessenheit).⁷² Der Verhältnismäßigkeitsgrundsatz dient damit der dogmatischen Bewältigung von Güterkollisionen.⁷³

Im Gemeinnützigkeitsrecht findet er üblicherweise nur insoweit Anwendung, als die Tätigkeit der Körperschaft nicht im engeren Sinne auf einen Katalogzweck bezogen ist, gleichwohl aber im weiteren Sinne einen Beitrag zu dessen Förderung leistet.⁷⁴ Klassische Fälle sind die katalogzweckneutrale Einrichtung und Unterhaltung einer Verwaltung sowie katalogzweckneutrale Mittelbeschaffungsaktivitäten. So stellt der Bundesfinanzhof bei „Verwaltungskosten und [...] Aufwendungen für die Spendenwerbung“ darauf ab, „ob bei Berücksichtigung aller Umstände des Einzelfalls das Ausgabeverhalten der Körperschaft *angemessen* ist“.⁷⁵ Ein Verwaltungsapparat ist daher gemeinnützigkeitsschädlich, wenn er „ganz offensichtlich außer Verhältnis zu den satzungsmäßigen Aufgaben steht“.⁷⁶ Entsprechend werden auch zweckneutrale⁷⁷ Mittelbeschaffungsaktivitäten auf ihre Verhältnismäßigkeit hin befragt.⁷⁸ Nach der neueren Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs müssen sie der Beschaffung von Mitteln „zur Erfüllung der gemeinnützigen Aufgabe“ dienen und dürfen dabei nicht zum „Selbstzweck“ aufsteigen.⁷⁹

Es überrascht vor diesem Hintergrund, dass im BUND-Urteil die katalogzweckbezogene politische Betätigung einer gemeinnützigen Körperschaft über ihre Eignung zur Förderung eines Katalogzwecks hinaus einer relativ strengen Verhältnismäßigkeitsprüfung unterzogen wird, die noch über die Anforderungen an katalogzweckneutrale Betätigungen hinausgeht.⁸⁰

⁷⁰ Allgemein und also über die Grundrechtsdogmatik hinaus *Tischbirek*, Die Verhältnismäßigkeitsprüfung, 2017, 2; siehe auch *von der Pfordten*, in: Jestaedt/Lepsius (Hrsg.), Verhältnismäßigkeit, 2015, 261 (268 f.).

⁷¹ Treffend *Tischbirek*, JZ 2018, 421 (426): Figur dient auch der „Operationalisierung“ von „Gegenpositionen“.

⁷² *Tischbirek*, Die Verhältnismäßigkeitsprüfung, 2017, 2; aus verfassungsrechtlicher Perspektive näher *Schulze-Fielitz*, in: Dreier (Hrsg.), GG, Bd. 2, 3. Aufl. 2015, Art. 20 GG (Rechtsstaat) Rn. 183 f.

⁷³ Dazu aus Perspektive der Grundrechtsdogmatik *Alexy*, Theorie der Grundrechte, 3. Aufl. 1996, 100 ff.

⁷⁴ Zur Unterscheidung zwischen Tätigkeiten im Kernbereich der Katalogzwecke und anderen katalogzweckbezogenen Tätigkeiten *Jachmann/Unger*, in: Gosch/Hoyer (Hrsg.), AO/FGO, § 56 AO Rn. 22 (Stand: Juni 2009).

⁷⁵ BFH, Beschluss vom 23.9.1998 – I B 82/98, BStBl. II 2000, 320 = juris, Rn. 35 (Hervorhebung nur hier).

⁷⁶ So *Hüttemann*, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 4. Aufl. 2018, Rn. 4.13.

⁷⁷ Dient ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb im engeren Sinne dazu, einen Katalogzweck zu verwirklichen, kommt eine Steuerbegünstigung als Zweckbetrieb nach den §§ 65 bis 68 AO in Betracht.

⁷⁸ Dazu *Hüttemann*, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 4. Aufl. 2018, Rn. 6.9; *Unger*, in: Gosch/Hoyer (Hrsg.), AO/FGO, § 55 AO Rn. 115 ff. (Stand: Februar 2016).

⁷⁹ So unter Zurückweisung der insbesondere von der Finanzverwaltung lange vertretenen „Geprägetheorie“ BFH, Urteil vom 4.4.2007 – I R 76/05, BStBl. II 2007, 631 = juris, Rn. 30; mittlerweile übernommen in AEAO zu § 56, Nr. 1; grundlegend *Hüttemann*, Wirtschaftliche Betätigung und steuerliche Gemeinnützigkeit, 1991, 6 ff.

⁸⁰ So sind der Umfang einer wirtschaftlichen Betätigung und sein Verhältnis zum Umfang der ideellen Tätigkeit

(2.) Hintergrund: politische Betätigung als Verfassungsrechtsproblem

Erklären lassen sich die Verhältnismäßigkeitsanforderungen an eine katalogzweckbezogene politische Betätigung mit der hintergründigen und nur ansatzweise offengelegten Annahme, die politische Betätigung sei in der BUND-Konstellation zwar grundsätzlich gemeinnützig, dabei aber aus verfassungsrechtlicher Sicht mit einer Beeinträchtigung kollidierender Rechtsgüter verbunden und in der Folge auf das unbedingt erforderliche Maß zu beschränken. Der Bundesfinanzhof verweist insoweit zwar nicht ausdrücklich, wohl aber in der Sache auf die in der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts für die steuerliche Förderung politischer Parteien aus dem demokratischen Gleichheitssatz entwickelten Grenzen. Diese verlangen nach Auffassung des Bundesfinanzhofs auch bei der steuerlichen Förderung politisch tätiger zivilgesellschaftlicher Körperschaften Beachtung. Weil die gemeinnützigkeitsrechtlichen Steuervergünstigungen indes über die für die steuerliche Förderung politischer Parteien geltenden Grenzen hinausgehen, wird die politische Betätigung gemeinnütziger Körperschaften zum verfassungsrechtlichen Problem und ist aus diesem Grund zu minimieren. Deutlich wird: Die Überzeugungskraft der Verweisung einer katalogzweckbezogenen politischen Betätigung auf den „Hintergrund“ der Gesamttätigkeit einer gemeinnützigen Körperschaft hängt von der Tragfähigkeit der verfassungsrechtlichen Erwägungen des Bundesfinanzhofs ab.⁸¹

Unabhängig davon stellt sich die Frage, welche Bedeutung der Verweisung der politischen Betätigung einer gemeinnützigen Körperschaft auf den „Hintergrund“ ihrer Gesamttätigkeit praktisch zukommt. So fällt auf, dass der Bundesfinanzhof im BUND-Urteil zwar im Tatbestand darauf hinweist, dass der Kläger in den Streitjahren „überwiegend mit der Betreuung naturnaher Flächen, der Organisation von Kinder-Umweltgruppen und verschiedenen Naturschutzaktionen“ befasst gewesen sei.⁸² In den Entscheidungsgründen werden diese Tätigkeiten dann aber nicht in ein Verhältnis zur politischen Organisation des Volksbegehrens gesetzt.⁸³ Das Gericht beschränkt sich vielmehr auf die Feststellung, dass der Kläger sich „im Rahmen seines Satzungszwecks“ gehalten und seine Verpflichtung zur parteipolitischen Neutralität nicht verletzt habe.⁸⁴ Der Status des Gebots einer Unterordnung der politischen Betätigung ist nach alledem

für die Gemeinnützigkeit spätestens seit Aufgabe der „Geprägetheorie“ unerheblich, *Hüttemann*, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 4. Aufl. 2018, Rn. 4.100; *ders.*, Gutachten G zum 72. Deutschen Juristentag, 2018, G 29.

⁸¹ Dazu ausführlich unten S. 30 ff.

⁸² BFH, Urteil vom 20.3.2017 – X R 13/15, BStBl. II 2017, 1110 = juris, Rn. 3.

⁸³ Zum praktischen Problem des richtigen Maßstabs *Rackow*, npoR 2016, 145 (147), der den Zeitaufwand, den monetären Aufwand und die Außenwirkung der Tätigkeit in Erwägung zieht.

⁸⁴ BFH, Urteil vom 20.3.2017 – X R 13/15, BStBl. II 2017, 1110 = juris, Rn. 94 f.

unklar, zumal diese Anforderung an eine politische Betätigung anders als das Gebot parteipolitischer Neutralität und das Gebot einer Ausrichtung der Betätigung auf die Förderung eines Katalogzwecks in den Leitsätzen des BUND-Urteils nicht auftaucht.⁸⁵

b) Voraussetzung 2: Wahrung parteipolitischer Neutralität

Nach dem BUND-Urteil dürfen sich gemeinnützige Körperschaften zwar in nicht weit überwiegendem Umfang katalogzweckbezogen politisch betätigen, müssen dabei aber „parteipolitisch neutral bleiben“.⁸⁶ Sie dürfen daher Parteipolitik weder unterstützen noch betreiben.⁸⁷ Einen gesetzlichen Anknüpfungspunkt liefert § 55 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 AO (unter aa). Probleme bereitet sodann vor allem die Operationalisierung des Neutralitätsgebots (unter bb).

aa) § 55 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 AO als gesetzlicher Anknüpfungspunkt

Das Gebot parteipolitischer Neutralität hat einen verfassungsrechtlichen Hintergrund,⁸⁸ ergibt sich in weiten Teilen aber auch aus § 55 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 AO, der es gemeinnützigen Körperschaften untersagt, ihre Mittel für die unmittelbare oder mittelbare Unterstützung oder Förderung politischer Parteien zu verwenden.⁸⁹ Die Regelung soll zwar vor allem verhindern, dass gemeinnützige Körperschaften als „Durchlaufstellen“ für Parteispenden genutzt werden, um deren Abzugsbeschränkung zu umgehen.⁹⁰ Gegenstück ist insoweit die wie § 55 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 AO auf das Gesetz zur Änderung des Parteiengesetzes und anderer Gesetze vom 22.12.1983⁹¹ zurückgehende Regelung in § 25 Abs. 2 Nr. 2 PartG, die es politischen Parteien verbietet, Spenden von gemeinnützigen Körperschaften anzunehmen.⁹² Darüber hinaus erklärt § 55 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 AO aber ganz allgemein die „Unterstützung oder Förderung politischer Parteien“ für gemeinnützigkeitsschädlich. Untersagt ist gemeinnützigen Körperschaften daher nicht nur die unmittelbare oder mittelbare Weiterleitung von Spenden oder anderen Mitteln⁹³

⁸⁵ Siehe Leitsatz 3 zu BFH, Urteil vom 20.3.2017 – X R 13/15, BStBl. II 2017, 1110 = juris.

⁸⁶ BFH, Urteil vom 20.3.2017 – X R 13/15, BStBl. II 2017, 1110 = juris, Rn. 92.

⁸⁷ BFH, Urteil vom 20.3.2017 – X R 13/15, BStBl. II 2017, 1110 = juris, Rn. 91.

⁸⁸ Siehe unten S. 35.

⁸⁹ Ausdrücklicher Hinweis auf die Vorschrift in BFH, Urteil vom 10.1.2019 – V R 60/17, BStBl. II 2019, 301 = juris, Rn. 22; siehe auch BFH, Urteil vom 23.9.1999 – XI R 63/98, BStBl. II 2000, 200 = juris, Rn. 24; ferner etwa *Riegel/Freund*, BB 2019, 743 (743); anders *Hüttemann*, DB 2015, 821 (827): Gebot parteipolitischer Neutralität nicht aus dem Unterstützungsverbot des § 55 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 AO abzuleiten.

⁹⁰ Dazu *Leisner-Egensperger*, NJW 2019, 964 (967); *Seer*, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 55 AO Rn. 20 (Stand: April 2016); *Unger*, in: Gosch/Hoyer (Hrsg.), AO/FGO, § 55 AO Rn. 73 (Stand: Februar 2016).

⁹¹ BGBl. I 1577.

⁹² Dazu *Jochum*, in: Ipsen (Hrsg.), PartG, 2. Aufl. 2018, § 25 PartG Rn. 25.

⁹³ Dazu *Unger*, in: Gosch/Hoyer (Hrsg.), AO/FGO, § 55 AO Rn. 38 f. (Stand: Februar 2016).

an politische Parteien, sondern auch deren Förderung in anderer Form, soweit diese wie regelmäßig mit einer Verwendung von Mitteln verbunden ist.⁹⁴ Die Vorschrift wird vor diesem Hintergrund zutreffend als „Verbot der Parteienförderung“ verstanden⁹⁵ und führt dann zwanglos zu einem weitgehenden Gebot parteipolitischer Neutralität bei der politischen Betätigung, das sich unter systematischen Gesichtspunkten auch aus der spendenrechtlichen Unterscheidung zwischen Zuwendungen an gemeinnützige Körperschaften einerseits (§ 10b Abs. 1 und 1a EStG sowie § 9 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 KStG und § 9 Nr. 5 GewStG) und Zuwendungen an politische Parteien andererseits (§ 10b Abs. 2 und § 34g EStG) ergibt, die nicht unterlaufen werden darf.⁹⁶

bb) Operationalisierung des Gebots parteipolitischer Neutralität

Schwierigkeiten bereitet vor allem die praktische Anwendung des Gebots parteipolitischer Neutralität, bei der einzelfallbezogen die Grenze zwischen einer bloßen Einflussnahme auf die politische Willensbildung und der Unterstützung von Parteipolitik gezogen werden muss.⁹⁷ Dabei sind inhaltliche Überschneidungen mit dem Programm einer politischen Partei alleine unschädlich (unter 1.). Hinzukommen müssen weitere Umstände, so dass letztlich erst das Gesamtbild darüber Auskunft gibt, ob eine Körperschaft lediglich „zufällig“ inhaltliche Positionen einer politischen Partei teilt oder in Wahrheit diese Partei unterstützen will (unter 2.).

(1.) Unschädlichkeit bloßer inhaltlicher Überschneidungen

Ausgangspunkt ist der Inhalt der politischen Forderungen einer gemeinnützigen Körperschaft. Decken sich diese ganz oder teilweise mit dem Programm einer politischen Partei, besteht zwar ein latenter Konflikt mit dem Gebot parteipolitischer Neutralität. Inhaltliche Parallelen alleine sind aber noch nicht gemeinnützigkeitsschädlich. So hat das Hessische Finanzgericht im Attac-Verfahren darauf hingewiesen, dass „überparteilich“ nicht bedeute, „dass im jeweiligen Einzelfall die Meinungen und Interessen nicht konform laufen dürfen mit denen einer Partei“. Es liege

⁹⁴ Zutreffend von Holt, in: Winheller/Geibel/Jachmann-Michel (Hrsg.), *Gesamtes Gemeinnützigkeitsrecht*, 2017, § 55 AO Rn. 33, der ebenda, Rn. 37, mangels „Mittleinsatz“ die Unterstützung „gegen volle Kostenerstattung“ ausnimmt, insoweit aber von einem Verstoß gegen § 56 AO ausgeht; ähnlich Koenig, in: ders. (Hrsg.), *AO*, 3. Aufl. 2014, § 55 AO Rn. 20. Entsprechend zum Begriff der „mittelbare[n] [...] Förderung politischer Parteien“ in § 5 Abs. 1 Nr. 5 Satz 4 KStG Kruschke, in: Herrmann/Heuer/Raupach, *EStG/KStG*, § 5 KStG Rn. 101 (Stand: Mai 2015), Märrens, in: Gosch (Hrsg.), *KStG*, 3. Aufl. 2015, § 5 KStG Rn. 159; von Twickel, in: Blümich, *EStG/KStG/GewStG*, § 5 KStG Rn. 74 (Stand: Januar 2018).

⁹⁵ So die Überschrift bei von Holt, in: Winheller/Geibel/Jachmann-Michel (Hrsg.), *Gesamtes Gemeinnützigkeitsrecht*, 2017, § 55 AO Rn. 33 ff.

⁹⁶ So BFH, Urteil vom 20.3.2017 – X R 13/15, *BStBl. II* 2017, 1110 = juris, Rn. 91.

⁹⁷ Wohl für unmöglich hält dies Gersch, *AO-StB* 2019, 109 (111), die in der Folge aus dem Verbot, politische Parteien zu unterstützen, auf die Unzulässigkeit jeder politischen Betätigung schließt.

„in der Natur der Sache“, dass sich politische Betätigung regelmäßig gegen eine politische Partei richte und der Meinung einer „Gegenpartei“ entspreche. Inhaltliche Übereinstimmungen seien daher erst dann steuerschädlich, „wenn insgesamt eine Parteilinie gefördert wird“.⁹⁸ Auch der Bundesfinanzhof hält Überschneidungen zwischen den politischen Forderungen einer gemeinnützigen Körperschaft und dem Programm einer politischen Partei jedenfalls dann für unschädlich, wenn „nahezu alle relevanten politischen Parteien“ diese Position vertreten.⁹⁹

Diese Rechtsprechungslinie überzeugt: Die politischen Parteien sind „Mittler“ zwischen Gesellschaft und Staat, auch in inhaltlicher Hinsicht.¹⁰⁰ Gehört es nach Art. 21 Abs. 1 Satz 1 GG zu ihren Aufgaben, gesellschaftliche Meinungen, Interessen und Bestrebungen zu sammeln, in sich auszugleichen und zu wählbaren Alternativen zu formen,¹⁰¹ ist die Übernahme zivilgesellschaftlicher Positionen in die Programme politischer Parteien nicht nur im politischen System der Bundesrepublik Deutschland angelegt. Sie ist auch ein wesentliches Ziel jeder politischen Betätigung zivilgesellschaftlicher Organisationen, weil in der Parteiendemokratie politische Forderungen vor allem als Teil des Programms einer politischen Partei „die Schwelle zum Staat“ überschreiten können und so die Chance haben, in staatliche Entscheidungen zu münden.¹⁰² Es wäre vor diesem Hintergrund nicht überzeugend, die katalogzweckbezogene politische Betätigung einer gemeinnützigen Körperschaft zwar zunächst zuzulassen, sie dann aber für unzulässig zu halten, wenn die inhaltlichen Forderungen von einer politischen Partei aufgegriffen werden. Die Gemeinnützigkeit der Körperschaft wäre so in widersprüchlicher Weise durch den Erfolg ihrer gemeinnützigen Betätigung auflösend bedingt.

⁹⁸ Hessisches FG, Urteil vom 10.11.2016 – 4 K 179/16, DStRE 2017, 1128 = juris, Rn. 97; ebenso bereits *Weitemeyer/Kamp*, DStR 2016, 2623 (2626); ähnlich *Hornung/Vielwerth*, DStR 2019, 1497 (1499); *Winheller/Vielwerth*, DStR 2017, 2588 (2589); strenger wohl *Leisner-Egensperger*, FS Isensee, 2007, 895 (903).

⁹⁹ BFH, Urteil vom 20.3.2017 – X R 13/15, BStBl. II 2017, 1110 = juris, Rn. 94. Zu inhaltlichen Überschneidungen mit dem Programm nur einer politischen Partei liegt keine höchstrichterliche Rechtsprechung vor.

¹⁰⁰ BVerfG, Urteil vom 2.3.1977 – 2 BvE 1/76, BVerfGE 44, 125 (145) = juris, Rn. 59; ähnlich BVerfG, Urteil vom 12.3.2018 – 2 BvF 4/03, BVerfGE 121, 30 (53) = juris, Rn. 99: „Vermittlungsfunktion zwischen Staat und Gesellschaft“; dazu näher *Klein*, in: Maunz/Dürig, GG, Art. 21 GG Rn. 159 (Stand: Dezember 2014); *Streinz*, in: von Mangoldt/Klein/Starck, GG, Bd. 2, 7. Aufl. 2018, Art. 21 GG Rn. 15.

¹⁰¹ So BVerfG, Urteil vom 2.3.1977 – 2 BvE 1/76, BVerfGE 44, 125 (145 f.) = juris, Rn. 59. Die Politikwissenschaft spricht von der „Aggregationsfunktion“ politischer Parteien, siehe nur *Poguntke*, in: Gabriel/Holtmann (Hrsg.), Handbuch Politisches System der Bundesrepublik Deutschland, 3. Aufl. 2005, 623 (628); ähnlich aus verfassungsrechtlicher Sicht *Morlok*, in: Dreier (Hrsg.), GG, Bd. 2, 3. Aufl. 2015, Art. 21 GG Rn. 21.

¹⁰² Dazu *Grimm*, in: Benda/Maihofer/Vogel (Hrsg.), Handbuch des Verfassungsrechts der Bundesrepublik Deutschland, 2. Aufl. 1994, § 14 Rn. 3; ferner *Klein*, in: Maunz/Dürig, GG, Art. 21 GG Rn. 159 (Stand: Dezember 2014); *Schmitt Glaeser*, in: Isensee/Kirchhof (Hrsg.), Handbuch des Staatsrechts, Bd. 3, 3. Aufl. 2005, § 38 Rn. 38; zur Bedeutung von Parteiprogrammen für die politische Willensbildung *Ipsen*, in: ders. (Hrsg.), PartG, 2. Aufl. 2018, § 1 PartG Rn. 14 f.; *Kluth*, in: BeckOK GG, Art. 21 GG Rn. 69 (Stand: Dezember 2019).

(2.) Maßgeblichkeit des Gesamtbilds: Abstand zu den Parteien

Zu inhaltlichen Überschneidungen müssen daher weitere Umstände hinzutreten, denen sich entnehmen lässt, dass die politischen Forderungen einer Körperschaft nicht nur auf die Förderung eines Katalogzwecks, sondern auch und vor allem auf die Unterstützung einer politischen Partei zielen. So ist es tendenziell steuerschädlich, wenn eine Körperschaft im Zusammenhang mit einer Forderung auf die entsprechende Position einer politischen Partei hinweist oder gar zu ihrer Wahl aufruft.¹⁰³ Entsprechendes gilt, wenn eine Körperschaft „insgesamt eine Parteilinie“ verfolgt.¹⁰⁴ Dabei sind allerdings selbst großflächige Überschneidungen innerhalb eines bestimmten Politikbereichs nur dann schädlich, wenn erkennbar ist, dass die gemeinnützige Körperschaft sich insoweit am Programm einer politischen Partei orientiert. Eine solche Orientierung liegt darüber hinaus nahe, wenn sich inhaltliche Parallelen über mehrere Politikbereiche erstrecken, was freilich in aller Regel schon deshalb nicht in Betracht kommt, weil in diesem Fall der gebotene umfassende Katalogbezug der gesamten politischen Betätigung fehlt.

Maßgeblich ist bei danach stets das „Gesamtbild“.¹⁰⁵ So verlangt das Bundesverfassungsgericht von den parteinahen Stiftungen angesichts ihrer staatlichen Förderung „Distanz“ zu den ihnen nahestehenden Parteien.¹⁰⁶ Sie müssen in der Folge rechtlich und tatsächlich von den politischen Parteien unabhängig sein.¹⁰⁷ Problematisch sind daher organisatorische Verflechtungen. Das Bundesverfassungsgericht legt den parteinahen Stiftungen über die gesetzlichen „Mindestanforderungen“ in § 11 Abs. 2 Satz 3 PartG hinaus nahe,¹⁰⁸ „darauf zu achten, daß Führungspositionen in der Stiftung und in der ihr nahestehenden Partei nicht in einer Hand vereinigt werden, und daß die Mitglieder der leitenden Stiftungsorgane nicht vornehmlich aus in hervorgehobener Stellung aktiv tätigen Parteimitgliedern bestehen“.¹⁰⁹ Über diese organisatorischen Vorgaben hinaus müssen die parteinahen Stiftungen auch bei ihrer Tätigkeit Abstand zu den politischen Parteien halten. Verwehrt ist ihnen daher insbesondere die Unterstützung politischer

¹⁰³ „[F]ür sich gesehen“ soll der Aufruf zur Wahl einer bestimmten Partei bei der nächsten Bundestagswahl aber noch kein gemeinnützigkeitsschädlicher Verstoß gegen das Gebot parteipolitischer Neutralität sein, FG Düsseldorf, Urteil vom 9.2.2010 – 6 K 1908/07 K, EFG 2010, 1287 = juris, Rn. 23; differenzierend auch von Holt, in: Winheller/Geibel/Jachmann-Michel (Hrsg.), Gesamtes Gemeinnützigkeitsrecht, 2017, § 56 AO Rn. 62, der „in bestimmten Fällen“ einen Wahlauf Ruf zugunsten einer bestimmten Partei für zulässig hält.

¹⁰⁴ Ebenso Hessisches FG, Urteil vom 10.11.2016 – 4 K 179/16, DStRE 2017, 1128 = juris, Rn. 97.

¹⁰⁵ Für parteinahe Stiftungen BVerfG, Urteil vom 14.7.1986 – 2 BvE 5/83, BVerfGE 73, 1 (37) = juris, Rn. 129.

¹⁰⁶ BVerfG, Urteil vom 14.7.1986 – 2 BvE 5/83, BVerfGE 73, 1 (32) = juris, Rn. 107.

¹⁰⁷ BVerfG, Urteil vom 14.7.1986 – 2 BvE 5/83, BVerfGE 73, 1 (31 f.) = juris, Rn. 107.

¹⁰⁸ Nach dieser Vorschrift dürfen der Vorsitzende und der Schatzmeister einer politischen Partei in einer dieser Partei nahestehenden politischen Stiftung keine vergleichbaren Funktionen ausüben.

¹⁰⁹ BVerfG, Urteil vom 14.7.1986 – 2 BvE 5/83, BVerfGE 73, 1 (32) = juris, Rn. 108.

Parteien im Wahlkampf durch die Finanzierung von Öffentlichkeitsarbeit und Wahlwerbung oder die unentgeltliche oder verbilligte Überlassung von Personal und Räumen.¹¹⁰

Für gemeinnützige Körperschaften, die sich zur Förderung eines Katalogzwecks politisch betätigen, gelten diese Grundsätze entsprechend, freilich ohne dass sie wie die parteinahen Stiftungen auf politische Bildungsarbeit beschränkt wären. Unterschreiten sie nach dem Gesamtbild den gebotenen „Mindestabstand“¹¹¹ zu den politischen Parteien, deutet das darauf hin, dass eine parteinahe inhaltliche Forderung tatsächlich nicht vom steuerunschädlichen Wunsch getragen wird, einen Katalogzweck zu fördern, sondern primär dem steuerschädlichen Ziel dient, die jeweilige Partei zu unterstützen. Gemeinnützigkeitsschädlich sind dabei auch hier organisatorische Verflechtungen¹¹² und die Unterstützung im Wahlkampf. Ob auch Leistungen an eine politische Partei gemeinnützigkeitsschädlich sind, denen wie bei der Gewährung eines Kredits zu marktüblichen Konditionen eine angemessene Gegenleistung gegenübersteht,¹¹³ erscheint fraglich. Aus § 55 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 AO, der wie das allgemeine Begünstigungsverbot in § 55 Abs. 1 Nr. 3 AO Leistungen nur untersagt, wenn diesen kein angemessenes Austauschverhältnis zugrunde liegt,¹¹⁴ folgt das nicht. Freilich kann auch insoweit immerhin ein Indiz dafür anzunehmen sein, dass die inhaltliche Nähe einer Körperschaft zu einer politischen Partei kein Zufall ist, sondern tatsächlich vom Ziel getragen wird, die politische Partei zu unterstützen.

c) Voraussetzung 3: Wahrung der verfassungsmäßigen Ordnung

Auch eine katalogzweckbezogene und parteipolitisch neutrale politische Betätigung darf schließlich den Rahmen der verfassungsmäßigen Ordnung nicht verlassen.¹¹⁵ Kritik an der Rechtsordnung und einzelnen staatlichen Entscheidungen schließt das nicht aus (unter aa). Gemeinnützigkeitsschädlich sind hingegen rechtswidrige politische Mittel (unter bb).

¹¹⁰ BVerfG, Urteil vom 14.7.1986 – 2 BvE 5/83, BVerfGE 73, 1 (32) = juris, Rn. 109.

¹¹¹ Begriff bei *Leisner-Egensperger*, NJW 2019, 964 (967 f.); übernommen von *Droege*, KJ 52 (2019), 349 (356).

¹¹² Dazu auch *Riegel/Freund*, BB 2019, 743 (743): „Einbindung von hochrangigen Politikern in die Führungsebene einer gemeinnützigen Körperschaft wird [...] verstärkt in den Fokus geraten“.

¹¹³ So von *Holt*, in: *Winheller/Geibel/Jachmann-Michel* (Hrsg.), *Gesamtes Gemeinnützigkeitsrecht*, 2017, § 55 AO Rn. 37; entsprechend für die Gewährung eines Kredits an die nahestehende politische Partei durch eine parteinahe Stiftung BVerfG, Urteil vom 14.7.1986 – 2 BvE 5/83, BVerfGE 73, 1 (32) = juris, Rn. 108.

¹¹⁴ Für § 55 Abs. 1 Nr. 3 AO *Unger*, in: *Gosch/Hoyer* (Hrsg.), *AO/FGO*, § 55 AO Rn. 80 (Stand: Februar 2016); für § 55 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 AO *von Holt*, in: *Winheller/Geibel/Jachmann-Michel* (Hrsg.), *Gesamtes Gemeinnützigkeitsrecht*, 2017, § 55 AO Rn. 37: Öffentlichkeitsarbeit „gegen volle Kostenerstattung“ danach zulässig; *Koenig*, in: *ders.* (Hrsg.), *AO*, 3. Aufl. 2014, § 55 AO Rn. 20: „marktgerechter Leistungsaustausch“ zulässig.

¹¹⁵ BFH, Urteil vom 20.3.2017 – X R 13/15, BStBl. II 2017, 1110 = juris, Rn. 85 und 87.

aa) Unschädlichkeit von Kritik an der Rechtsordnung

Der Rahmen der verfassungsmäßigen Ordnung wird in der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs durch den Hinweis auf Art. 2 Abs. 1 GG mit der Gesamtheit aller formell und materiell mit der Verfassung in Einklang stehenden Normen und also mit der gesamten Rechtsordnung identifiziert.¹¹⁶ Die Vorgabe, den Rahmen der verfassungsmäßigen Ordnung bei einer politischen Betätigung nicht zu verlassen, kann daher nicht so zu verstehen sein, dass sich katalogzweckbezogene politische Forderungen nicht gegen bestehende Regelungen wenden und deren Reform fordern dürfen.¹¹⁷ Anderenfalls wäre eine politische Betätigung von vornherein weitgehend ausgeschlossen. So anerkennt dann auch der Bundesfinanzhof im BUND-Urteil, dass sich ein umweltschutzpolitisches Begehren auf die „Einführung [...] allgemeinverbindlicher verhaltenslenkender Normen“ beziehen könne.¹¹⁸ In einer älteren Entscheidung hält er es überdies für unschädlich, wenn sich politische Aktivitäten gegen Maßnahmen richten, die im Rahmen der geltenden Gesetze „von den verfassungsmäßig zustande gekommenen Gremien des Staates genehmigt und [...] befürwortet werden“.¹¹⁹ An inhaltliche Grenzen stößt eine politische Betätigung daher erst dort, wo sie mit § 51 Abs. 3 Satz 1 AO in Konflikt gerät, weil sie Bestrebungen im Sinne des § 4 Abs. 1 Satz 1 BVerfSchG (also: gegen den Bestand des Bundes oder eines Landes, gegen die Sicherheit des Bundes oder eines Landes oder – am wichtigsten – gegen die freiheitliche demokratische Grundordnung im Sinne des § 4 Abs. 2 BVerfSchG) fördert oder dem Gedanken der Völkerverständigung zuwiderläuft.¹²⁰

bb) Schädlichkeit rechtswidriger politischer Mittel

Die Verweisung auf den Rahmen der verfassungsmäßigen Ordnung bedeutet daher nur, dass sich eine gemeinnützige Körperschaft bei ihrer politischen Betätigung keiner rechtswidrigen

¹¹⁶ Ausdrücklich BFH, Urteil vom 13.12.1978 – I R 39/78, BStBl. II 1979, 482 = juris, Rn. 36. Grundlegend BVerfG, Urteil vom 16.1.1957 – 1 BvR 253/56, BVerfGE 6, 32 (37 f.) = juris, Rn. 17; näher statt vieler nur Dreier, in: ders. (Hrsg.), GG, Bd. 1, 3. Aufl. 2013, Art. 2 Abs. 1 GG Rn. 53 ff.

¹¹⁷ So auch Jäschke, DStR 2009, 1669 (1670): Grenze erst dort, wo geltendes Recht Änderung nicht zulässt.

¹¹⁸ BFH, Urteil vom 20.3.2017 – X R 13/15, BStBl. II 2017, 1110 = juris, Rn. 73.

¹¹⁹ BFH, Urteil vom 29.8.1984 – I R 203/81, BStBl. II 1984, 844 = juris, Rn. 32.

¹²⁰ Die widerlegbare Vermutung gemeinnützigkeitsschädlicher extremistischer Bestrebungen nach § 51 Abs. 3 Satz 2 AO setzt nach BFH, Urteil vom 11.4.2012 – I R 11/11, BStBl. II 2013, 146 = juris, Rn. 20, voraus, dass die Körperschaft in einem Verfassungsschutzbericht ausdrücklich als extremistisch bezeichnet wird. Wird sie nur als Verdachtsfall oder sonst beiläufig erwähnt, greift § 51 Abs. 3 Satz 2 AO nicht; dem folgend BFH, Urteil vom 14.3.2018 – V R 36/16, BStBl. II 2018, 422 = juris, Rn. 28. Es ist allerdings darauf hinzuweisen, dass auch dann die Feststellungslast für die Voraussetzungen der Gemeinnützigkeit entsprechend allgemeinen Grundsätzen bei der Körperschaft liegt, die daher jedenfalls dann, wenn die Finanzverwaltung konkrete Anhaltspunkte dafür vorträgt, dass § 51 Abs. 3 Satz 1 AO nicht genügt ist, das Gegenteil darzulegen hat; dazu näher Jachmann/Unger, in: Gosch/Hoyer (Hrsg.), AO/FGO, § 51 AO Rn. 99 (Stand: Juni 2009).

Mittel bedienen darf. Diese Voraussetzung gehört zwar über den Fall einer politischen Betätigung hinaus zu den allgemein anerkannten Grundsätzen des Gemeinnützigkeitsrechts,¹²¹ wird aber häufig nur damit begründet, es handele sich um eine „begriffsimmanente Selbstverständlichkeit“.¹²² Tatsächlich wäre es wenig überzeugend, wenn der Staat gezielte Verstöße gegen seine Rechtsordnung finanziell förderte. Aus der Einheit der Rechtsordnung folgt daher allgemein die Steuerschädlichkeit einer Zweckverfolgung mit rechtswidrigen Mitteln.¹²³ Der Gemeinnützigkeitsstatus ist dementsprechend nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs unvereinbar mit der Nichtbefolgung polizeilicher Anordnungen, der Organisation und Durchführung unangemeldeter Versammlungen,¹²⁴ der rechtswidrigen Blockade von Straßen und Grundstückszugängen, der widerrechtlichen Besetzung von Grundstücken und Gebäuden sowie der rechtswidrigen Anwendung von Gewalt gegen Sachen und Personen.¹²⁵

d) Ergänzend: Förderung der Allgemeinheit und Selbstlosigkeit

Über das „Prüfungsschema“ des Bundesfinanzhofs hinaus ist darauf hinzuweisen, dass die politische Betätigung einer gemeinnützigen Körperschaft unabhängig vom verfolgten Katalogzweck stets auf die Förderung der Allgemeinheit im Sinne von § 52 Abs. 1 Satz 2 und 3 AO zielen und selbstlos im Sinne von § 55 Abs. 1 AO sein muss. Die Körperschaft darf daher weder einen fest abgeschlossenen Personenkreis fördern noch eigenwirtschaftliche Zwecke ihrer Mitglieder¹²⁶ verfolgen. Das schließt eine politische Betätigung, wie ihre grundsätzliche Anerkennung im BUND-Urteil zeigt, aber keineswegs insgesamt aus,¹²⁷ auch wenn der Betätigung in

¹²¹ Statt aller nur *Seer*, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 52 AO Rn. 15 (Stand: Januar 2016).

¹²² So *Musil*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler (Hrsg.), AO/FGO, § 52 AO Rn. 34 (November 2016); ähnlich AEAO zu § 63, Nr. 5 Satz 1; anspruchsvoller BFH, Urteil vom 29.8.1984 – I R 215/81, BStBl. II 1985, 106 = juris, Rn. 37: „Von einer Förderung der Allgemeinheit kann bei einer Mißachtung der Rechtsordnung, die gerade den Schutz des einzelnen und damit auch den der Allgemeinheit sichern soll und sichert, nicht (mehr) die Rede sein.“

¹²³ Zutreffend *Martens*, Die Besteuerung wirtschaftlicher Aktivitäten im Amateursport, 1989, 48; ebenso *Jäschke*, DStR 2009, 1669 (1671). Zur abweichenden Beurteilung von Gesetzesverstößen, die lediglich „bei Gelegenheit einer gemeinnützigen Zweckverfolgung“ stattfinden, *Hüttemann*, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 4. Aufl. 2018, Rn. 3.73 f.; *Seer*, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 52 AO Rn. 16 (Stand: Januar 2016).

¹²⁴ Ausgenommen sind Eil- und Spontanversammlungen, die vor dem Hintergrund der Versammlungsfreiheit selbst dann keiner Anmeldung bedürfen, wenn eine solche einfachgesetzlich vorgesehen ist; dazu näher *Unger*, in: Baumann/Sikora (Hrsg.), Hand- und Formularbuch des Vereinsrechts, 2. Aufl. 2017, § 20 Rn. 79.

¹²⁵ BFH, Urteil vom 29.8.1984 – I R 215/81, BStBl. II 1985, 106 = juris, Rn. 39; teilweise aufgegriffen in BFH, Urteil vom 20.3.2017 – X R 13/15, BStBl. II 2017, 1110 = juris, Rn. 87. Wo genau die Grenze verläuft, ist umstritten. Das gilt vor allem für Sitzblockaden; dazu einerseits großzügig AEAO zu § 63, Nr. 5 Satz 4, andererseits restriktiv *Seer*, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 52 AO Rn. 15 (Stand: Januar 2016); in diese Richtung auch BFH, Urteil vom 29.8.1984 – I R 215/81, BStBl. II 1985, 106 = juris, Rn. 36.

¹²⁶ Zu diesem Bezugspunkt des Verbots einer primären Verfolgung eigenwirtschaftlicher Zwecke in § 55 Abs. 1 AO *Unger*, in: Gosch/Hoyer (Hrsg.), AO/FGO, § 55 AO Rn. 17 (Stand: Februar 2016).

¹²⁷ Anders *Gersch*, AO-StB 2019, 109 (111), die eine politische Betätigung „nie“ für selbstlos hält, weil diese

aller Regel politische Ziele zugrunde liegen, die nicht alle Mitglieder der Gesellschaft teilen, und sie daher stets ein mehr oder weniger partikulares Interesse verfolgt.¹²⁸ Gemeinnützigkeitsschädlich ist lediglich eine wirtschaftspolitische Betätigung, die nicht die Interessen der Allgemeinheit, sondern in erster Linie gewerbliche Interessen der Mitglieder der Körperschaft verfolgt. Einschlägig ist hier die Steuerbefreiung für Berufsverbände in § 5 Abs. 1 Nr. 5 KStG.¹²⁹

e) Inhaltliche Reichweite der BUND-Konstellation

Der Bundesfinanzhof anerkennt politische Betätigung als Instrument zur Katalogzweckförderung „insbesondere“ für die Förderung des Umweltschutzes¹³⁰ und weist dabei darauf hin, der Schutz der Umwelt sei „zu einem besonders wichtigen Gegenstand der allgemeinen Politik geworden“, so dass „zumindest“ hier, im Bereich des Umweltschutzes, „eine gewisse Beeinflussung der politischen Willensbildung“ der Gemeinnützigkeit nicht entgegenstehe.¹³¹ Es stellt sich daher die Frage, ob die BUND-Rechtsprechung auf andere gemeinnützige Zwecke übertragbar ist. Das ist grundsätzlich zu bejahen, soweit eine politische Betätigung nur geeignet ist, die Verwirklichung eines Katalogzwecks positiv zu beeinflussen. So hat auch der Bundesfinanzhof die parteipolitisch neutrale, aber öffentlichkeitswirksame „Darstellung der Friedensproblematik anhand von tagespolitischen Themen“ als Tätigkeit zur Förderung der Völkerverständigung – seinerzeit: nach § 52 Abs. 2 Nr. 1 AO¹³² – für unschädlich gehalten¹³³ und zuletzt im Attac-Urteil noch einmal darauf hingewiesen, dass bei einer Förderung der Volksbildung nach § 52 Abs. 2 Satz 1 Nr. 7 AO eine Einflussnahme auf die politische Willensbildung immerhin zulässig sei, wenn sie sich „auf bildungspolitische Fragestellungen“ beschränke.¹³⁴ Das heißt aber nicht, dass der verfassungsrechtliche Rang des Förderzwecks ganz bedeutungslos

immer bestimmten Interessen einer Gruppe diene, dabei aber verkennt, dass § 55 Abs. 1 AO sich nur auf die Verfolgung „*eigenwirtschaftliche[r]* Zwecke“ (Hervorhebung nur hier) bezieht; dazu Unger, in: Gosch/Hoyer (Hrsg.), AO/FGO, § 55 AO Rn. 22 f. (Stand: Februar 2016).

¹²⁸ Überzeugend Droege, KJ 52 (2019), 349 (355 f.): „Förderung der Allgemeinheit heißt eben nicht Zustimmung aller. Das gilt auch für politische Betätigungen“; ähnlich Weitemeyer, npoR 2019, 97 (100 f.).

¹²⁹ Dazu Weitemeyer, npoR 2019, 97 (100 f.).

¹³⁰ BFH, Urteil vom 20.3.2017 – X R 13/15, BStBl. II 2017, 1110 = juris, Rn. 85.

¹³¹ BFH, Urteil vom 20.3.2017 – X R 13/15, BStBl. II 2017, 1110 = juris, Rn. 86. Ausdruck findet eine gewisse Sonderstellung des Umwelt- und Naturschutzes auch ebenda, Rn. 70: „Eine eher weite und die effektive Förderung des Schutzzwecks ermöglichende Auslegung der Gemeinwohlziele ‚Umweltschutz‘ und ‚Naturschutz‘ ist auch deshalb geboten, weil der Verfassungsgeber den ‚Schutz der natürlichen Lebensgrundlagen‘ in Art. 20a des Grundgesetzes (GG) durch eine eigene Staatszielbestimmung hervorgehoben hat. Dabei handelt es sich um ein verfassungsrechtliches Rechtsgut von hohem Wert [...] Dies hebt diese Gemeinwohlziele über andere steuerbegünstigte Betätigungen, die der einfache Gesetzgeber in den Katalog des § 52 Abs. 2 AO aufgenommen hat, heraus.“

¹³² Heute begünstigt § 52 Abs. 2 Satz 1 Nr. 13 AO die „Förderung [...] des Völkerverständigungsgedankens“.

¹³³ BFH, Urteil vom 23.11.1988 – I R 11/88, BStBl. II 1989, 391 = juris, Rn. 26 ff.

¹³⁴ BFH, Urteil vom 10.1.2019 – V R 60/17, BStBl. II 2019, 301 = juris, Rn. 23.

wäre. So kann er bei der Bestimmung der verfassungsrechtlichen Grenzen einer steuerlichen Förderung zivilgesellschaftlicher politischer Betätigung eine gewisse Rolle spielen.¹³⁵

3. Attac-Konstellation: politische Betätigung als eigenständiger Zweck

Die hier sogenannte Attac-Konstellation zeichnet sich im Gegensatz zur BUND-Konstellation dadurch aus, dass die politische Betätigung auf Themen bezogen ist, die sich inhaltlich keinem der Katalogzwecke in § 52 Abs. 2 Satz 1 AO zuordnen lassen.¹³⁶ In der Folge lässt sich die Betätigung nicht wie in der BUND-Konstellation als bloßes Instrument zur Förderung eines thematischen Katalogzwecks begreifen. In der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs heißt es insoweit, eine Körperschaft betätige sich „allgemeinpolitisch“.¹³⁷ Gemeint ist damit, dass die Körperschaft jedenfalls aus Perspektive des gemeinnützigkeitsrechtlichen Zweckkatalogs „in beliebigen Politikbereichen“ tätig wird.¹³⁸ Weil politische Betätigung in diesem Fall nicht im Sinne von § 52 Abs. 1 Satz 1 AO auf die Förderung eines thematischen Katalogzwecks gerichtet ist, stellt sich die Frage, ob sie unabhängig von ihren thematischen Bezugspunkten als Zweck an sich auf die Abgabenordnung zurückgeführt werden kann. Das Hessische Finanzgericht hält das in seinem ersten Attac-Urteil für möglich (unter a). Der Bundesfinanzhof folgt dem nicht (unter b). Wie in der BUND-Konstellation liegen der Beschränkung des gemeinnützigen politischen Bewegungsraums auch hier letztlich verfassungsrechtliche Erwägungen zugrunde.

a) Hessisches Finanzgericht: Förderung von Volksbildung und Staatswesen

Der Zweckkatalog in § 52 Abs. 2 Satz 1 AO bietet für eine von den thematischen Bezugspunkten unabhängige Zuordnung politischer Betätigung vor allem zwei Anknüpfungspunkte: die Förderung der Volksbildung nach § 52 Abs. 2 Satz 1 Nr. 7 AO und die allgemeine Förderung des demokratischen Staatswesens nach § 52 Abs. 2 Satz 1 Nr. 24 AO.

¹³⁵ Siehe unten S. 51.

¹³⁶ Auf einem anderen Blatt steht, ob die im Attac-Verfahren streitgegenständliche politische Betätigung thematisch tatsächlich keinem Katalogzweck zugeordnet werden kann oder nicht vielmehr, wie der Kläger meint, durchaus auf thematische Katalogzwecke bezogen und daher eigentlich ein Fall der BUND-Konstellation ist; dazu zuletzt im zweiten Rechtsgang nach Zurückverweisung der Sache durch BFH, Urteil vom 10.1.2019 – V R 60/17, BStBl. II 2019, 301 = juris, Rn. 35 ff., Hessisches FG, Urteil vom 26.2.2020 – 4 K 179/16, noch nicht veröffentlicht, das nach der Pressemitteilung davon ausgeht, „dass die unstreitig dem Attac Trägerverein e.V. zurechenbaren Aktivitäten und Maßnahmen zumindest nicht alle einem übergeordneten gemeinnützigen Zweck dienen“.

¹³⁷ Siehe etwa BFH, Urteil vom 9.2.2011 – I R 19/10, BFH/NV 2011, 1113 = juris, Rn. 8; Urteil vom 20.3.2017 – X R 13/15, BStBl. II 2017, 1110 = juris, Rn. 83 und 90; Urteil vom 10.1.2019 – V R 60/17, BStBl. II 2019, 301 = juris, Rn. 19, 21 und 28; kritisch zu dieser Terminologie *Droege*, KJ 52 (2019), 349 (355).

¹³⁸ BFH, Urteil vom 10.1.2019 – V R 60/17, BStBl. II 2019, 301 = juris, Rn. 28.

Das Hessische Finanzgericht ordnet zunächst dem demokratischen Staatswesen über die Demokratie im engeren Sinne hinaus die Gewaltenteilung, den Rechtsstaat, den Sozialstaat sowie – vor allem – „die auf den Freiheits- und Gleichheitsrechten der Art. 2 ff. GG beruhende freiheitliche Grundordnung“ zu.¹³⁹ In der Folge ist – nicht zuletzt: wegen der Lückenlosigkeit des Grundrechtskatalogs¹⁴⁰ – praktisch jede soziale Frage eine Frage des demokratischen Staatswesens. Es genügt dann für die Förderung des demokratischen Staatswesens nach § 52 Abs. 2 Satz 1 Nr. 24 AO, wenn sich eine Körperschaft „kritisch an einem gesellschaftlichen Diskurs beteiligt, der nicht von politischen Mehrheiten getragen war, der aber die in der Gesellschaft vorhandenen Interessenkonflikte aufgreift“.¹⁴¹ Die politische Betätigung bleibt so zwar vordergründig entsprechend der BUND-Konstellation einem gemeinnützigen Zweck – nämlich: der Förderung des demokratischen Staatswesens – „funktional untergeordnet“.¹⁴² Dabei kommt es auf das Thema aber nicht mehr an. Die Körperschaft kann vielmehr „in beliebigen Politikbereichen“ tätig werden.¹⁴³ Das folgt nach Auffassung des Finanzgerichts auch aus § 52 Abs. 2 Satz 1 Nr. 7 AO, ohne dass es einer scharfen Trennung beider Förderzwecke bedürfe.¹⁴⁴ Volksbildung, die von vornherein keinen thematischen Grenzen unterliegt, müsse sich nicht auf „theoretische Unterweisungen“ beschränken, sondern könne auch durch einen „Aufruf zu konkreten Handlungen“ ergänzt werden und „mit bestimmten Forderungen“ verknüpft sein. Dabei seien grundsätzlich alle Aktionsformate zulässig.¹⁴⁵ Politische Betätigung wird damit in der Sache unter den Gesichtspunkten der Förderung der Volksbildung und der Förderung des demokratischen Staatswesens zu einem eigenständigen gemeinnützigen Zweck.

b) Bundesfinanzhof: Ausschluss eines „allgemeinpolitischen Mandats“

Der Bundesfinanzhof folgt dieser Argumentation, die es gemeinnützigen Körperschaften im Rahmen der Förderung der Volksbildung und des demokratischen Staatswesens erlaubt, „in

¹³⁹ Hessisches FG, Urteil vom 10.11.2016 – 4 K 179/16, DStRE 2017, 1128 = juris, Rn. 101.

¹⁴⁰ Dazu nur *Dreier*, in: ders. (Hrsg.), GG, Bd. 1, 3. Aufl. 2013, Art. 2 Abs. 1 GG Rn. 28.

¹⁴¹ So Hessisches FG, Urteil vom 10.11.2016 – 4 K 179/16, DStRE 2017, 1128 = juris, Rn. 108, das ebenda, Rn. 101, vor dem Hintergrund von § 52 Abs. 2 Satz 1 Nr. 24 Halbsatz 2 AO lediglich die „Wahrnehmung spezieller [...] Interessen bestimmter Berufs- und Bevölkerungsgruppen“ für Gemeinnützigkeitsschädlich hält.

¹⁴² So Hessisches FG, Urteil vom 10.11.2016 – 4 K 179/16, DStRE 2017, 1128 = juris, Rn. 94.

¹⁴³ So kritisch BFH, Urteil vom 10.1.2019 – V R 60/17, BStBl. II 2019, 301 = juris, Rn. 28.

¹⁴⁴ Hessisches FG, Urteil vom 10.11.2016 – 4 K 179/16, DStRE 2017, 1128 = juris, Rn. 100.

¹⁴⁵ Hessisches FG, Urteil vom 10.11.2016 – 4 K 179/16, DStRE 2017, 1128 = juris, Rn. 96, unter Hinweis auf BFH, Urteil vom 23.9.1999 – XI R 63/98, BStBl. II 2000, 200 = juris, Rn. 23.

beliebigen Politikbereichen“ tätig zu werden,¹⁴⁶ sofern sie den Rahmen der verfassungsmäßigen Ordnung wahren und sich parteipolitisch neutral verhalten,¹⁴⁷ in seinem knapp begründeten¹⁴⁸ Attac-Urteil nicht. Das Gericht zieht dabei § 52 Abs. 2 Satz 1 Nr. 7 und § 52 Abs. 2 Satz 1 Nr. 24 AO zu einem Förderzweck zusammen.¹⁴⁹ Der in der Folge steuerbegünstigte „Bereich der [...] politischen Bildung“ umfasse zwar die „Diskussion politischer Fragen ‚in geistiger Offenheit““ und erlaube dabei auch die Erarbeitung von „Lösungsvorschläge[n] für Problemfelder der Tagespolitik“. ¹⁵⁰ Er sei „aber überschritten, wenn so entwickelte Ergebnisse durch Einflussnahme auf politische Willensbildung und öffentliche Meinung mittels weiterer Maßnahmen durchgesetzt werden“. ¹⁵¹ Es ist danach zwar zulässig, „im Rahmen der steuerbegünstigten politischen Bildung [...] in beliebig anmutenden Politikbereichen“ eigene Auffassungen zu entwickeln, nicht aber, diesen Auffassungen „zusätzlich auch noch ‚Gehör zu verschaffen‘, um diese im Rahmen der Gemeinnützigkeit nach § 52 AO durchzusetzen“. ¹⁵² Eine Auseinandersetzung mit einer gegenläufigen früheren Entscheidung des Bundesfinanzhofs, nach der Bildung „nicht nur in theoretischer Unterweisung bestehen [muss]“, sondern „durch den Aufruf zu konkreter Handlung ergänzt werden [kann], sofern sie nur Abstand zu ‚einseitige[r] Agitation, [...] unkritische[r] Indoktrination oder [...] parteipolitisch motivierte[r] Einflußnahme“ wahr, ¹⁵³ unterbleibt. Zulässig ist politische Betätigung zur Förderung der politischen Bildung nach Auffassung des Bundesfinanzhofs daher nur, soweit sie sich entsprechend den BUND-Grundsätzen katalogzweckbezogen „auf bildungspolitische Fragestellungen“ beschränkt. ¹⁵⁴ Sie ist dann ein unschädliches Instrument zum gemeinnützigen Katalogzweck.

¹⁴⁶ BFH, Urteil vom 10.1.2019 – V R 60/17, BStBl. II 2019, 301 = juris, Rn. 28.

¹⁴⁷ Zur Neutralität Hessisches FG, Urteil vom 10.11.2016 – 4 K 179/16, DStRE 2017, 1128 = juris, Rn. 97.

¹⁴⁸ Kritisch die Feststellung des Vorsitzenden Richters am Hessischen Finanzgericht *Lotzgeselle* im zweiten Rechtsgang, das Attac-Urteil sei mit „heißer Nadel“ gestrickt, FAZ Nr. 49 vom 27.2.2020, 20.

¹⁴⁹ BFH, Urteil vom 10.1.2019 – V R 60/17, BStBl. II 2019, 301 = juris, Rn. 24; ähnlich bereits BFH, Urteil vom 23.9.1999 – XI R 63/98, BStBl. II 2000, 200 = juris, Rn. 24.

¹⁵⁰ BFH, Urteil vom 10.1.2019 – V R 60/17, BStBl. II 2019, 301 = juris, Rn. 27, der ebenda, Rn. 25, für das Erfordernis geistiger Offenheit auf die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts zur Finanzierung der parteinahen Stiftungen verweist, BVerfG, Urteil vom 14.7.1986 – 2 BvE 5/83, BVerfGE 73, 1 (31 f.) = juris, Rn. 107.

¹⁵¹ BFH, Urteil vom 10.1.2019 – V R 60/17, BStBl. II 2019, 301 = juris, Rn. 27.

¹⁵² BFH, Urteil vom 10.1.2019 – V R 60/17, BStBl. II 2019, 301 = juris, Rn. 31.

¹⁵³ BFH, Urteil vom 23.9.1999 – XI R 63/98, BStBl. II 2000, 200 = juris, Rn. 23.

¹⁵⁴ BFH, Urteil vom 10.1.2019 – V R 60/17, BStBl. II 2019, 301 = juris, Rn. 23.

Hinter dieser Engführung des Zweckkatalogs, die methodisch wenig überzeugend auf eine eigenständige Entfaltung der allgemeinen Förderung des demokratischen Staatswesens als Katalogzweck verzichtet,¹⁵⁵ stehen ähnlich wie im BUND-Urteil und für den Laien kaum nachvollziehbar¹⁵⁶ verfassungsrechtliche Erwägungen. So nimmt die Feststellung des Bundesfinanzhofs, dass „[u]nter Berücksichtigung der Definitionen des PartG [...] weder die Einflussnahme auf die ‚politische Willensbildung‘ (§ 2 Abs. 1 PartG) noch die Einflussnahme auf die ‚Gestaltung der öffentlichen Meinung‘ (§ 1 Abs. 2 PartG) zur Förderung der Allgemeinheit i[m] S[inne] von § 52 AO [gehören]“,¹⁵⁷ nach einem Hinweis des Vorsitzenden des zuständigen V. Senats auf die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts zur steuerlichen Förderung politischer Parteien Bezug.¹⁵⁸ Diese Förderung unterliegt engen Grenzen, über die das Gemeinnützigkeitsrecht hinausgeht, so dass die politische Betätigung gemeinnütziger Körperschaften zu einer verfassungsrechtlichen Frage wird. Die Überzeugungskraft der Engführung des politischen Bewegungsraums gemeinnütziger Körperschaften durch den Bundesfinanzhof hängt damit wie in der BUND-Konstellation¹⁵⁹ von der Tragfähigkeit seiner verfassungsrechtlichen Erwägungen ab. Nur wenn die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts tatsächlich, wie vom Bundesfinanzhof angenommen, auf die steuerliche Förderung politisch tätiger zivilgesellschaftlicher Organisationen übertragbar ist, ist seine Auslegung von § 52 Abs. 2 Satz 1 Nr. 7 und 24 AO verfassungsrechtlich vorgegeben.¹⁶⁰ Anderenfalls handelt es sich allenfalls um ein vertretbares Verständnis der einfachgesetzlichen Vorgaben des Gemeinnützigkeitsrechts.

4. Verfassungsbezug der Grenzen unschädlicher politischer Betätigung

Sowohl in der BUND-Konstellation als auch in der Attac-Konstellation sind damit die vom Bundesfinanzhof entwickelten Grenzen der politischen Betätigung gemeinnütziger Organisationen auf das Verfassungsrecht bezogen. Das gilt einerseits für die Verweisung der politischen

¹⁵⁵ In BFH, Urteil vom 10.1.2019 – V R 60/17, BStBl. II 2019, 301 = juris, Rn. 34, findet sich nur der knappe Hinweis, auch „aus einem Zusammenhang mit der Förderung des demokratischen Staatswesens in § 52 Abs. 2 Nr. 24 AO“ ergebe sich keine „Verfolgung steuerbegünstigter Zwecke“, zumal die Regelung „[z]udem [...] die Verfolgung von ‚Einzelinteressen staatsbürgerlicher Art‘ ausdrücklich von der Steuerbegünstigung aus[schließt]“; berechnete Kritik an dieser nur cursorischen Prüfung des § 52 Abs. 2 Satz 1 Nr. 24 AO bei *Droege*, KJ 52 (2019), 349 (354); *Leisner-Egensperger*, NJW 2019, 964 (966); positiver *Hornung/Vielwerth*, DStR 2019, 1497 (1498).

¹⁵⁶ Kritisch auch *Leisner-Egensperger*, NJW 2019, 964 (965): fehlende „verfassungsrechtliche Vertiefung“; andere Wahrnehmung bei *Heuermann*, npoR 2020, 6 (7), der feststellt, das Gericht habe sich nicht „[m]it einer selbstreferentiellen Begründung unter Bezugnahme auf die ständige Rechtsprechung begnügt“.

¹⁵⁷ BFH, Urteil vom 10.1.2019 – V R 60/17, BStBl. II 2019, 301 = juris, Rn. 18.

¹⁵⁸ *Heuermann*, npoR 2020, 6 (7 f.); ebenso *Spieth/Hellermann*, NVwZ 2019, 745 (747).

¹⁵⁹ Siehe oben S. 17.

¹⁶⁰ So ausdrücklich *Heuermann*, npoR 2020, 6 (9); ähnlich *Spieth/Hellermann*, NVwZ 2019, 745 (747).

Betätigung auf den „Hintergrund“ der Gesamttätigkeit der Körperschaft und andererseits für die enge Auslegung der Förderzwecke in § 52 Abs. 2 Satz 1 Nr. 7 und 24 AO. Entscheidende Bedeutung gewinnt damit das „Verfassungsrecht der steuerlichen Gemeinnützigkeit“^{161, 162}.

III. Verfassungsrechtliche Grenzen gemeinnütziger politischer Betätigung

Der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs liegt – wie ausgeführt¹⁶³ – sowohl in der BUND- als auch in der Attac-Konstellation die Auffassung zugrunde, die politische Betätigung gemeinnütziger Körperschaften sei tendenziell problematisch und daher selbst dann, wenn sie einen Katalogzweck fördere, nach Möglichkeit zu minimieren und allenfalls in den Grenzen der Verhältnismäßigkeit hinzunehmen. Hinter dieser in der Literatur überwiegend geteilten Auffassung stehen verfassungsrechtliche Erwägungen, die – zusammengefasst – einer zu großzügigen steuerlichen Förderung politischer Betätigung entgegenstehen und daher zu ihrer tendenziellen Unvereinbarkeit mit dem Gemeinnützigkeitsstatus führen sollen. Ausgangspunkt ist die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts, nach der die steuerliche Förderung politischer Parteien unter dem Gesichtspunkt demokratischer Gleichheit engen Grenzen unterliegt (unter 1.). Der Bundesfinanzhof überträgt diese Rechtsprechung auf die steuerliche Förderung gemeinnütziger Körperschaften und hält ihre politische Betätigung selbst dann für tendenziell unvereinbar mit ihrer gegenwärtigen Steuerbegünstigung, wenn sie parteipolitische Neutralität wahren (unter 2.). Nicht hinreichend berücksichtigt werden dabei die Unterschiede zwischen einfachen politischen Vereinigungen und politischen Parteien. Sie finden im Grundgesetz Ausdruck und führen zu unterschiedlich großen Spielräumen für eine steuerliche Förderung (unter 3.).

1. Bundesverfassungsgericht: Grenzen der steuerlichen Parteienförderung

Hinter der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs steht die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts zur steuerlichen Förderung politischer Parteien. Zu messen ist ihre steuerliche Begünstigung nicht wie andere Steuerverschonungen am allgemeinen Gleichheitssatz in seiner Ausprägung als Gebot der Besteuerungsgleichheit, der über eine „Orientierung [...] am Gemeinwohl“ hinaus nur verlangt, dass „der Lenkungszweck von einer erkennbaren gesetzgebe-

¹⁶¹ Begriff bei *Leisner-Egensperger*, FS Isensee, 2007, 895.

¹⁶² Ebenso etwa *Droege*, KJ 52 (2019), 349 (356): „Abgrenzung der Gemeinnützigkeit von der Verfolgung politischer Zwecke [...] eine verfassungsrechtliche Grenzziehung“; *Leisner-Egensperger*, NJW 2019, 964 (966): „Reichweite unschädlicher politischer Betätigung“ hat „Grundlage im Verfassungsrecht“; *Weitemeyer*, npoR 2019, 97 (101): „Rechtsstand [...] das Ergebnis einer langen Rechtsprechungslinie des BVerfG zur Anwendung des Gleichheitsgrundsatzes bei der Parteienfinanzierung“.

¹⁶³ Siehe oben S. 17 und 29 f.

rischen Entscheidung getragen [wird] [...] und seinerseits wiederum gleichheitsgerecht ausgestaltet [ist]“.¹⁶⁴ Betreffen Steuerverschonungen die Teilhabe an der politischen Willensbildung, gilt der Gleichheitssatz vielmehr „in seiner vom Demokratieprinzip [...] geforderten strengen, formalen Ausformung“.¹⁶⁵ Er erlaubt zwar auch dann Differenzierungen. Diese müssen aber durch einen zwingenden Grund von erheblichem Gewicht gerechtfertigt sein,¹⁶⁶ so dass – anders als beim allgemeinen Gleichheitssatz¹⁶⁷ – nicht jeder vernünftige Grund genügt.

Zu unterscheiden sind dabei zwei Ausprägungen des demokratischen Gleichheitssatzes, an denen in der Folge die steuerliche Förderung der politischen Parteien verfassungsrechtlich zu messen ist: erstens das organisationsbezogene Recht der politischen Parteien und konkurrierender Gruppen auf Chancengleichheit im politischen Wettbewerb (unter a) und zweitens das individualbezogene Recht der einzelnen Bürger*innen auf gleiche Teilhabe an der politischen Willensbildung (unter b).¹⁶⁸ Beide Rechte gelten sowohl für den Wahlvorgang als auch für die Wahlvorbereitung und damit auch für den Status, die Betätigung und die Finanzierung politischer Parteien und konkurrierender Gruppen.¹⁶⁹ Sie verlangen auch im Steuerrecht Beachtung.

¹⁶⁴ So die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts zusammenfassend BVerfG, Beschluss vom 17.4.2008 – 2 BvL 4/05, BVerfGE 121, 108 (120) = juris, Rn. 45; ergänzend mit weiteren Nachweisen *Wollenschläger*, in: von Mangoldt/Klein/Starck, GG, Bd. 1, 7. Aufl. 2018, Art. 3 GG Rn. 284.

¹⁶⁵ So mit Nachweisen aus der älteren Rechtsprechung BVerfG, Beschluss vom 17.4.2008 – 2 BvL 4/05, BVerfGE 121, 108 (120 f.) = juris, Rn. 46, das vor allem auf Art. 38 Abs. 1 Satz 1 GG hinweist.

¹⁶⁶ BVerfG, Beschluss vom 17.4.2008 – 2 BvL 4/05, BVerfGE 121, 108 (122) = juris, Rn. 51. Hinzuweisen ist freilich darauf, dass das Bundesverfassungsgericht zwischenzeitlich das Erfordernis eines zwingenden Grunds selbst für die besonders strenge Wahlrechtsgleichheit aufgeweicht hat, BVerfG, Urteil vom 26.2.2014 – 2 BvE 2/13 u.a., BVerfGE 135, 259 (286) = juris, Rn. 53: Gründe ausreichend, „die durch die Verfassung legitimiert und von einem Gewicht sind, das der Wahlrechtsgleichheit die Waage halten kann“.

¹⁶⁷ *Heun*, in: Dreier (Hrsg.), GG, Bd. 1, 3. Aufl. 2013, Art. 3 GG Rn. 32.

¹⁶⁸ Dazu vor allem BVerfG, Urteil vom 9.4.1992 – 2 BvE 2/89, BVerfGE 85, 264 (315) = juris, Rn. 156; siehe ferner BVerfG, Urteil vom 24.6.1958, 2 BvF 1/57, BVerfGE 8, 51 (63 f. und 68) = juris, Rn. 60 ff. und 71 f.; Urteil vom 24.7.1979 – 2 BvF 1/78, BVerfGE 52, 63 (87 ff.) = juris, Rn. 84 ff.; Urteil vom 14.7.1986 – 2 BvR 442/84 u.a., BVerfGE 73, 40 (71 und 88 f.) = juris, Rn. 105 und 150; Beschluss vom 21.6.1988 – 2 BvR 638/84, BVerfGE 78, 350 (357 f.) = juris, Rn. 27 ff. Beide Gleichheitsrechte sind häufig zugleich berührt. Das Bundesverfassungsgericht prüft dann regelmäßig nur das schwerpunktmäßig betroffene Recht, siehe etwa BVerfG, Beschluss vom 29.9.1998 – 2 BvL 64/93, BVerfGE 99, 69 (80) = juris, Rn. 51; Beschluss vom 17.4.2008 – 2 BvL 4/05, BVerfGE 121, 108 (121 f.) = juris, Rn. 50. Zum Recht auf gleiche Teilhabe an der politischen Willensbildung besonders ausführlich BVerfG, Beschluss vom 15.1.1985 – 2 BvR 1163/82, BVerfGE 69, 92 (105 ff.) = juris, Rn. 53 ff.

¹⁶⁹ Vor allem für das Recht auf Chancengleichheit BVerfG, Beschluss vom 17.4.2008 – 2 BvL 4/05, BVerfGE 121, 108 (121) = juris, Rn. 48; entsprechend für das Recht auf gleiche Teilhabe an der politischen Willensbildung BVerfG, Urteil vom 24.6.1958, 2 BvF 1/57, BVerfGE 8, 51 (68) = juris, Rn. 72.

a) Chancengleichheit im politischen Wettbewerb

Vor allem Regelungen, die zwar politische Parteien, nicht aber kommunale Wählervereinigungen unmittelbar steuerlich begünstigen, geraten mit dem Recht auf Chancengleichheit im politischen Wettbewerb in Konflikt, wenn sie geeignet sind, „die vorgegebene Wettbewerbslage in einer ernsthaft ins Gewicht fallenden Weise zu verändern“.¹⁷⁰ Problematisch ist darüber hinaus aber auch die mittelbare steuerliche Begünstigung politischer Parteien durch Vorschriften, die Spenden und Mitgliedsbeiträge beim Zuwendenden zum Abzug von der Steuerbemessungsgrundlage zulassen.¹⁷¹ Ist der Abzug von der Steuerbemessungsgrundlage in einem Ausmaß zulässig, das angesichts ungleicher Einkommens- und Vermögensverhältnisse nicht mehr von der Mehrzahl der Steuerpflichtigen in gleicher Weise genutzt werden kann, verfälscht der Staat die vorgefundene Wettbewerbslage, weil sein Steuerverzicht „Parteien, die mit ihrem Programm einkommenstarke und insbesondere unternehmerisch tätige Bevölkerungskreise in besonderer Weise ansprechen, [...] in ungleich höherem Maße zugute [kommt] als Parteien mit Anhängern überwiegend mittleren und niedrigeren Einkommens“.¹⁷²

b) Gleiche Teilhabe an der politischen Willensbildung

Anders als eine unmittelbare Steuerbegünstigung berührt die mittelbare Förderung politischer Parteien durch die steuerliche Begünstigung von Zuwendungen bei den Zuwendenden nicht nur das organisationsbezogene Recht auf Chancengleichheit im politischen Wettbewerb, sondern

¹⁷⁰ Für die persönliche Befreiung von der Körperschaft- und der Vermögensteuer BVerfG, Beschluss vom 29.9.1998 – 2 BvL 64/93, BVerfGE 99, 69 (79 ff.) = juris, Rn. 46 ff.; für die Befreiung von Zuwendungen von der Erbschaft- und Schenkungsteuer BVerfG, Beschluss vom 17.4.2008 – 2 BvL 4/05, BVerfGE 121, 108 (124 ff.) = juris, Rn. 56 ff.; angesichts der nur geringfügigen Auswirkungen zutreffend anders für die gegenwärtige spendenrechtliche Ungleichbehandlung von politischen Parteien und Wählervereinigungen BFH, Urteil vom 20.3.2017 – X R 55/14, BStBl. II 2017, 1122 = juris, Rn. 32 ff.; dazu näher Unger, in: BeckOK EStG, § 10b EStG Rn. 291 (Stand: Februar 2020); kritisch Seer, in: Kirchhof/ders. (Hrsg.), EStG, 19. Aufl. 2020, § 10b EStG Rn. 52.

¹⁷¹ Zur Unterscheidung zwischen unmittelbarer und mittelbarer steuerlicher Parteienförderung BVerfG, Beschluss vom 29.9.1998 – 2 BvL 64/93, BVerfGE 99, 69 (80) = juris, Rn. 51; Hüttemann, FS Lang, 2010, 321 (324).

¹⁷² BVerfG, Urteil vom 9.4.1992 – 2 BvE 2/89, BVerfGE 85, 264 (313 f.) = juris, Rn. 151 ff., das zudem darauf hinweist, dass wegen des progressiven Einkommensteuertarifs „Personen mit höherem zu versteuerndem Einkommen wegen des für sie maßgeblichen höheren Grenzsteuersatzes eine erheblich umfangreichere ‚Spendenbeteiligung‘ des Staates durch dessen Steuerverzicht erzielen können als Bürger mittleren oder niedrigeren Einkommens bei einer gleichhohen Parteispende“. Zu diesem allgemeinen Problem des Spendenrechts Seer, DStJG 26 (2003), 11 (40 ff.), der ebenda, 43, *de lege ferenda* zu Recht für einen quotalen Spendenabzug von der Steuerschuld und nicht von der Bemessungsgrundlage plädiert; ferner ders., in: Kirchhof/ders. (Hrsg.), EStG, 19. Aufl. 2020, § 10b EStG Rn. 1; ebenso Droege, Gemeinnützigkeit im offenen Steuerstaat, 2010, 409; Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 4. Aufl. 2018, Rn. 1.69; Rechtfertigung des Abzugs von der Bemessungsgrundlage hingegen bei Geserich, Privater, gemeinwohlwirksamer Aufwand im System der deutschen Einkommensteuer und des europäischen Rechts, 1999, 44 f.; Jachmann, FS Lang, 2010, 295 (311 f.); Kirchhof, DStJG 26 (2003), 1 (5).

auch und vor allem das individualbezogene Recht auf gleiche Teilhabe an der politischen Willensbildung.¹⁷³ Das ist auch deshalb wichtig, weil ein Chancenausgleich auf Ebene der politischen Wettbewerber zwar einer verfassungswidrigen Verzerrung des politischen Wettbewerbs entgegenwirken kann,¹⁷⁴ eine Beeinträchtigung des Individualrechts auf gleiche Teilhabe an der politischen Willensbildung aber weder ausräumen noch auch nur mildern kann.¹⁷⁵

Zwar sind Spenden an politische Parteien nach ständiger Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts in beliebiger Höhe zulässig.¹⁷⁶ Ihre steuerliche Begünstigung beim Zuwendenden ist dann aber nur in engen Grenzen mit dem Individualrecht auf gleiche Teilhabe an der politischen Willensbildung vereinbar.¹⁷⁷ So sind Parteispenden von Körperschaften insgesamt von einer steuerlichen Begünstigung ausgeschlossen, da anderenfalls die hinter ihnen stehenden natürlichen Personen ohne ersichtlichen Rechtfertigungsgrund über „eine zusätzliche Möglichkeit vom Staat – und damit zu Lasten der übrigen Steuerzahler – geförderter Einflußnahme auf die politische Willensbildung“ verfügten.¹⁷⁸ Parteispenden natürlicher Personen dürfen zwar dem Grunde nach steuerlich begünstigt werden, der Höhe nach aber „nur insoweit [...], als diese Zuwendungen innerhalb einer Größenordnung verbleiben, die für den durchschnittlichen Einkommensempfänger erreichbar ist“.¹⁷⁹ Anderenfalls würde der Steuerstaat, der Zuwendungen an politische Parteien durch Steuerverzicht prämiert,¹⁸⁰ die ohnehin bestehende Kluft zwischen

¹⁷³ BVerfG, Urteil vom 9.4.1992 – 2 BvE 2/89, BVerfGE 85, 264 (314 f.) = juris, Rn. 155.

¹⁷⁴ Dazu BVerfG, Urteil vom 9.4.1992 – 2 BvE 2/89, BVerfGE 85, 264 (314) = juris, Rn. 154; grundlegend BVerfG, Urteil vom 14.7.1986 – 2 BvR 442/84 u.a., BVerfGE 73, 40 (89 ff.) = juris, Rn. 152 ff.

¹⁷⁵ BVerfG, Urteil vom 9.4.1992 – 2 BvE 2/89, BVerfGE 85, 264 (314 f.) = juris, Rn. 155; anders noch BVerfG, Urteil vom 14.7.1986 – 2 BvR 442/84 u.a., BVerfGE 73, 40 (82 f.) = juris, Rn. 132 ff.: zwar keine Aufhebung, aber Milderung der Beeinträchtigung des Rechts auf gleiche Teilhabe an der politischen Willensbildung; dagegen bereits das Sondervotum der Richter *Böckenförde* und *Mahrenholz* ebenda, 109 f. = juris, Rn. 198 f.

¹⁷⁶ Siehe nur BVerfG, Urteil vom 9.4.1992 – 2 BvE 2/89, BVerfGE 85, 264 (315) = juris, Rn. 156, wonach daraus resultierenden „Gefahren für den Prozeß der politischen Willensbildung“ die Verpflichtung aus Art. 21 Abs. 1 Satz 4 GG, über Mittelherkunft und -verwendung sowie Vermögen öffentlich Rechenschaft zu geben, vorbeuge.

¹⁷⁷ Zum hintergründigen Zusammenhang zwischen Parteispenden und politischer Einflussnahme instruktiv BVerfG, Urteil vom 14.7.1986 – 2 BvR 442/84 u.a., BVerfGE 73, 40 (72) = juris, Rn. 108.

¹⁷⁸ BVerfG, Urteil vom 9.4.1992 – 2 BvE 2/89, BVerfGE 85, 264 (315) = juris, Rn. 157; anders noch BVerfG, Urteil vom 14.7.1986 – 2 BvR 442/84 u.a., BVerfGE 73, 40 (80) = juris, Rn. 126; dagegen bereits das Sondervotum der Richter *Böckenförde* und *Mahrenholz* ebenda, 105 ff. = juris, Rn. 189 ff.

¹⁷⁹ BVerfG, Urteil vom 9.4.1992 – 2 BvE 2/89, BVerfGE 85, 264 (316) = juris, Rn. 158 f.; anders noch BVerfG, Urteil vom 14.7.1986 – 2 BvR 442/84 u.a., BVerfGE 73, 40 (83 f.) = juris, Rn. 135 f.: Steuerbegünstigung von Zuwendungen an politische Parteien bis zu einem Betrag von 100.000 DM bei Chancenausgleich nur wegen der relativen Begrenzung auf einen von der Höhe des Gesamtbetrags der Einkünfte oder der Summe der Umsätze, Löhne und Gehälter abhängigen und daher nicht für alle Steuerpflichtigen gleichen Höchstbetrag verfassungswidrig; dagegen schon das Sondervotum der Richter *Böckenförde* und *Mahrenholz* ebenda, 109 ff. = juris, Rn. 197 ff.

¹⁸⁰ BVerfG, Urteil vom 9.4.1992 – 2 BvE 2/89, BVerfGE 85, 264 (316) = juris, Rn. 158.

den Einflussnahmemöglichkeiten einkommensstarker und einkommensschwacher Bürger*innen in verfassungsrechtlich unzulässiger Weise weiter vergrößern.¹⁸¹

2. Bundesfinanzhof: Übertragbarkeit auf gemeinnützige Körperschaften

Die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts schlägt sich nicht nur in einer Öffnung parteibezogener Steuervergünstigungen für kommunale Wählervereinigungen nieder,¹⁸² sondern hat in einer wechselvollen Entwicklungsgeschichte¹⁸³ auch zur Beschränkung der mittelbaren steuerlichen Begünstigung auf Zuwendungen natürlicher Personen und zur Abschmelzung der insoweit abzugsfähigen Jahresbeträge auf insgesamt 3.300 EUR (bei zusammen veranlagten Eheleuten oder eingetragenen Lebenspartner*innen: 6.600 EUR) geführt.¹⁸⁴

Davon unterscheidet sich die steuerliche Begünstigung von Zuwendungen an gemeinnützige Körperschaften erheblich und zwar vor allem in dreifacher Hinsicht: Erstens sind gemäß § 9 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 KStG auch Zuwendungen von Körperschaften steuerbegünstigt. Zweitens werden Zuwendungen natürlicher Personen in § 10b Abs. 1 Satz 1 EStG über den für durchschnittliche Einkommensempfänger*innen erreichbaren Betrag hinaus steuerlich begünstigt und können darüber hinaus nach § 10b Abs. 1 Satz 9 EStG zeitlich unbegrenzt vorgetragen werden.¹⁸⁵ Davon unabhängig beschränkt drittens § 10b Abs. 1 Satz 1 EStG den Abzug von Zuwendungen natürlicher Personen auf relative und daher nicht für alle Bürger*innen gleiche Höchstbeträge. Auch das wäre bei Parteispenden verfassungsrechtlich unzulässig.¹⁸⁶ Der Bundesfinanzhof nimmt diese Unterschiede zwischen der steuerlichen Förderung politischer Parteien und der steuerlichen Förderung gemeinnütziger Körperschaften nicht nur zum Anlass, von

¹⁸¹ Dazu BVerfG, Urteil vom 14.7.1986 – 2 BvR 442/84 u.a., BVerfGE 73, 40 (71 und 83) = juris, Rn. 105 und 134. Im Anschluss an BVerfG, Urteil vom 9.4.1992 – 2 BvE 2/89, BVerfGE 85, 264 = juris, sind die Begünstigung körperschaftlicher Parteispenden aufgehoben und die Höchstbeträge in § 10b Abs. 2 Satz 1 EStG auf die bis heute maßgeblichen Beträge abgesenkt worden. Näher zur Entwicklung des Abzugstatbestands für Zuwendungen an politische Parteien Unger, in: BeckOK EStG, § 10b EStG Rn. 36 (Stand: Februar 2020).

¹⁸² Siehe § 5 Abs. 1 Nr. 7 KStG, § 13 Abs. 1 Nr. 18 ErbStG und § 34g EStG.

¹⁸³ Dazu Unger, in: BeckOK EStG, § 10b EStG Rn. 36 und § 34g EStG Rn. 22 f. (Stand: Februar 2020).

¹⁸⁴ Die Beträge ergeben sich aus einer Zusammenschau von § 34g und § 10b Abs. 2 EStG. Zuwendungen über diese Beträge hinaus verfallen. Ein Rück- oder Vortrag in andere Veranlagungszeiträume ist nicht möglich. Zum Ganzen Unger, in: BeckOK EStG, § 10b EStG Rn. 314 (Stand: Februar 2020).

¹⁸⁵ Dazu Unger, in: BeckOK EStG, § 10b EStG Rn. 230 ff. (Stand: Februar 2020).

¹⁸⁶ Dazu oben Fn. 179. Allgemein zur gleichheitsrechtlichen Problematik unterschiedlich hoher Höchstbeträge im Spendenrecht Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 4. Aufl. 2018, Rn. 1.67 und 1.71; Paqué, in: Bertelsmann Stiftung/Maecenata Institut für Dritter-Sektor-Forschung (Hrsg.), Expertenkommission zur Reform des Gemeinnützigkeits- und Stiftungsrechts, 2. Aufl. 2000, 110 (116).

den gemeinnützigen Körperschaften parteipolitische Neutralität zu verlangen (unter a), sondern hält ihre politische Betätigung insgesamt für verfassungsrechtlich problematisch (unter b).

a) Umgehungsschutz durch Wahrung parteipolitischer Neutralität

Tatsächlich besteht die Gefahr, dass die im Parteispendenrecht abgebildeten verfassungsrechtlichen Grenzen für die steuerliche Förderung von politischen Parteien und kommunalen Wählervereinigungen umgangen werden, wenn über diese Grenzen hinaus steuerlich geförderte Zuwendungen an gemeinnützige Körperschaften durch deren politische Betätigung zugunsten einer politischen Partei oder kommunalen Wählervereinigung mittelbar an diese weitergegeben werden.¹⁸⁷ Zu Recht fordert der Bundesfinanzhof daher von gemeinnützigen Körperschaften, soweit sie sich politisch betätigen, die Wahrung parteipolitischer Neutralität.¹⁸⁸

b) Gleichsetzung politischer mit parteipolitischer Betätigung

Der Bundesfinanzhof geht indes im BUND-Urteil und vor allem im Attac-Urteil noch einen Schritt weiter. Ohne das klar offenzulegen,¹⁸⁹ setzt er in der Sache die politische Betätigung gemeinnütziger Körperschaften mit der Tätigkeit politischer Parteien gleich¹⁹⁰ und überträgt in der Folge die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts zur steuerlichen Förderung politischer Parteien ohne weiteres auf die steuerliche Förderung politisch tätiger gemeinnütziger Körperschaften. Geboten ist dann nicht nur ein auf Umgehungsschutz zielender „Mindestabstand“ politisch tätiger gemeinnütziger Körperschaften zu den politischen Parteien, der durch das Gebot parteipolitischer Neutralität abgesichert werden kann.¹⁹¹ Ihre politische Betätigung ist vielmehr zunächst insgesamt unvereinbar mit ihrem Steuerstatus.

¹⁸⁷ Folgerichtig *Droege*, KJ 52 (2019), 349 (356): „Bemühen um [...] Umgehungsvermeidung“ erforderlich; ähnlich *Leisner-Egensperger*, NJW 2019, 964 (967 f.).

¹⁸⁸ Dazu ausführlich oben S. 18 ff.

¹⁸⁹ Deutlicher der Vorsitzende des für das Attac-Urteil zuständigen V. Senats *Heuermann*, npoR 2020, 6 (7): Ausschluss allgemeinpoltischen Mandats „leitet der BFH nicht direkt aus § 52 Abs. 2 Nr. 24 AO ab; [er] ergibt sich vielmehr aus einer verfassungskonformen Auslegung des § 52 Abs. 1 und Abs. 2 AO“.

¹⁹⁰ Siehe insbesondere BFH, Urteil vom 10.1.2019 – V R 60/17, BStBl. II 2019, 301 = juris, Rn. 18: „Unter Berücksichtigung der Definitionen des PartG gehören [...] weder die Einflussnahme auf die ‚politische Willensbildung‘ (§ 2 Abs. 1 PartG) noch die Einflussnahme auf die ‚Gestaltung der öffentlichen Meinung‘ (§ 1 Abs. 2 PartG) zur Förderung der Allgemeinheit i[m] S[inne] von § 52 AO“; dazu auch *Gersch*, AO-StB 2019, 109 (111).

¹⁹¹ So aber *Leisner-Egensperger*, NJW 2019, 964 (967 f.); dem folgend *Droege*, KJ 52 (2019), 349 (356).

Niederschlag findet das *de lege lata* nicht nur in der engen (und letztlich aus Sicht des Gerichts: verfassungskonformen)¹⁹² Auslegung der politiknahen Katalogzwecke im Attac-Urteil,¹⁹³ sondern auch in den im BUND-Urteil formulierten Voraussetzungen für eine politische Betätigung zur Verfolgung eines thematischen Katalogzwecks. Danach ist diese Betätigung als „hinzunehmendes Übel“¹⁹⁴ nur zulässig, wenn sie „in den Hintergrund“ tritt und andersartige Tätigkeiten jedenfalls nicht „weit überwiegt[t]“.¹⁹⁵ Die Kollision zwischen dem Gebot demokratischer Gleichheit und der Förderung des Katalogzwecks, so muss man den Bundesfinanzhof verstehen, ist nur unter diesen engen Voraussetzungen und bei hinreichend gewichtigen Förderzwecken zugunsten dieser Zwecke aufzulösen. Die Literatur folgt dem weitgehend und hält daher auch *de lege ferenda* eine steuerliche Förderung „politischer Körperschaften“ zwar für möglich. Diese müsse sich aber „an den Vorgaben [...] orientieren, die für die Förderung politischer Parteien gelten. Anders ausgedrückt: Für Zuwendungen von juristischen Personen an ‚politische‘ Einrichtungen müsste ein steuerliches Abzugsverbot gelten und Zuwendungen natürlicher Personen dürften höchstens in den Grenzen der §§ 10b Abs. 2, 34g EStG abziehbar sein“.¹⁹⁶

3. Vorgaben für die steuerliche Förderung der politischen Zivilgesellschaft

Die Überzeugungskraft der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs zur politischen Betätigung gemeinnütziger Körperschaften hängt nach alledem entscheidend davon ab, ob die Annahme, die vom Bundesverfassungsgericht für die steuerliche Förderung politischer Parteien entwickelten Grundsätze seien auf die steuerliche Förderung politisch tätiger zivilgesellschaftlicher Körperschaften übertragbar, einer genaueren Prüfung standhält. Daran bestehen – um das Ergebnis vorwegzunehmen – sowohl mit Blick auf das organisationsbezogene Gebot der Chancengleichheit im politischen Wettbewerb (unter a) als auch hinsichtlich des individualbezogenen Rechts auf gleiche Teilhabe an der politischen Willensbildung (unter b) durchgreifende Zweifel, die *de lege lata* Bedeutung für die Auslegung des geltenden Gemeinnützigkeitsrechts gewinnen und *de lege ferenda* zu einer abweichenden Beurteilung des verfassungsrechtlichen Rahmens für eine Reform des Steuerrechts der politischen Zivilgesellschaft führen.

¹⁹² BFH, Urteil vom 10.1.2019 – V R 60/17, BStBl. II 2019, 301 = juris, ist das – wie gesagt – kaum zu entnehmen; ausdrücklich aber der Vorsitzende des zuständigen V. Senats Heuermann, npoR 2020, 6 (7, 9 und 10 f.).

¹⁹³ Siehe oben S. 27 ff.

¹⁹⁴ So treffend Droege, KJ 52 (2019), 349 (352).

¹⁹⁵ BFH, Urteil vom 20.3.2017 – X R 13/15, BStBl. II 2017, 1110 = juris, Rn. 86 und 93; dazu oben S. 14 ff.

¹⁹⁶ So Hüttemann, DB 2019, 744 (751); dem folgend Seer, JZ 2019, 513 (516); Weitemeyer, npoR 2019, 97 (106).

a) Chancengleichheit im politischen Wettbewerb

Demokratische Gleichheit bedeutet – wie gesehen¹⁹⁷ – erstens Chancengleichheit im politischen Wettbewerb und zweitens gleiche Teilhabe aller Bürger*innen an der politischen Willensbildung. Das Recht auf Chancengleichheit ist durch die steuerliche Förderung politisch tätiger gemeinnütziger Körperschaften verletzt, wenn sie geeignet ist, „die vorgegebene Wettbewerbslage in einer ernsthaft ins Gewicht fallenden Weise zu verändern“.¹⁹⁸ Das setzt aus Perspektive der politischen Parteien nicht nur eine steuerliche Besserbehandlung politisch tätiger gemeinnütziger Körperschaften voraus (unter aa). Politische Parteien und gemeinnützige Körperschaften müssen auch miteinander vergleichbar sein. Daran fehlt es mit Blick auf die Funktion des Rechts auf Chancengleichheit, weil zwar beide an der politischen Willensbildung mitwirken, aber nur Parteien auf politische Macht dringen. Zwischen politischen Parteien und politisch tätigen gemeinnützigen Körperschaften besteht daher kein Wettbewerbsverhältnis, so dass auch keine Verfälschung der politischen Wettbewerbslage droht (unter bb und cc).

aa) Besserbehandlung politisch tätiger gemeinnütziger Körperschaften

Politische Parteien und kommunale Wählervereinigungen genießen nach § 5 Abs. 1 Nr. 7 KStG und § 13 Abs. 1 Nr. 18 ErbStG zwar ähnliche unmittelbare Steuervergünstigungen wie gemeinnützige Körperschaften.¹⁹⁹ Ihre mittelbare Förderung durch die steuerliche Begünstigung von Zuwendungen bei den Zuwendenden unterscheidet sich aber – wie gesehen²⁰⁰ – in vielfacher Hinsicht von der entsprechenden Förderung politisch tätiger gemeinnütziger Körperschaften.

Ob darin eine tatsächlich eine Besserbehandlung politisch tätiger gemeinnütziger Körperschaften liegt, wie überwiegend angenommen wird,²⁰¹ ist nicht so leicht zu beantworten, wie es zunächst scheint. Richtig ist, dass körperschaftliche Zuwendungen und Zuwendungen oberhalb eines Jahresbetrags von 3.300 EUR (bei zusammen veranlagten Eheleuten oder eingetragenen Lebenspartner*innen: 6.600 EUR) bei der Unterstützung gemeinnütziger Körperschaften anders als bei der Unterstützung politischer Parteien steuerlich geltend gemacht werden können. Kleinspenden natürlicher Personen an politische Parteien sind aber bis zu einer Höhe von knapp 3.500 EUR (bei zusammen veranlagten Eheleuten oder eingetragenen Lebenspartner*innen:

¹⁹⁷ Siehe oben S. 31.

¹⁹⁸ So der Maßstab in BVerfG, Beschluss vom 17.4.2008 – 2 BvL 4/05, BVerfGE 121, 108 (123) = juris, Rn. 55.

¹⁹⁹ Näher *Hüttemann*, FS Lang, 2010, 321 (332 ff. und 339 f.); *Lehmann*, MIP 2011, 110 (110 f. und 124).

²⁰⁰ Siehe oben S. 34.

²⁰¹ So *Heuermann*, npoR 2020, 6 (8); *Seer*, JZ 2019, 513 (516).

7.000 EUR) unabhängig vom Grenzsteuersatz stets steuerlich besser begünstigt als entsprechende Zuwendungen an gemeinnützige Organisationen. Das liegt daran, dass § 34g EStG bei Zuwendungen an politische Parteien für die ersten 1.650 EUR (bei zusammen veranlagten Eheleuten oder eingetragenen Lebenspartner*innen: 3.300 EUR) eine Ermäßigung der tariflichen Einkommensteuer in Höhe von 50 Prozent der Ausgaben vorsieht, während bei gemeinnützigen Empfängern die Zuwendung in voller Höhe von der Bemessungsgrundlage abgezogen wird und daher nur in Höhe des Grenzsteuersatzes auf die tarifliche Einkommensteuer durchschlägt.

Hält man die steuerliche Begünstigung von Zuwendungen an politische Parteien gleichwohl für insgesamt großzügiger als die steuerliche Begünstigung von Zuwendungen an politisch tätige gemeinnützige Körperschaften, hat die damit verbundene mittelbare Schlechterbehandlung der politischen Parteien ohne Chancenausgleich grundsätzlich immerhin das Potential, die Wettbewerbslage in einer ernsthaft ins Gewicht fallenden Weise zu verändern.²⁰²

bb) Vergleichbarkeit politischer Parteien und politischer Körperschaften

Fraglich ist dann aber, ob sich das Recht auf Chancengleichheit im politischen Wettbewerb überhaupt auf das Verhältnis zwischen den politischen Parteien und den kommunalen Wählervereinigungen auf der einen und politisch tätigen gemeinnützigen Körperschaften auf der anderen Seite erstreckt oder es hier nicht an „im Wesentlichen gleiche[n] Sachverhalte[n]“ fehlt,²⁰³ weil die Begünstigungen „verschiedenen rechtlichen Ordnungsbereichen zugehörig sind“.²⁰⁴ Die Literatur hält das Recht auf Chancengleichheit überwiegend für berührt.²⁰⁵ Sie beruft sich dabei vor allem auf zwei Urteile des Bundesverfassungsgerichts. Tatsächlich ist diesen Urteilen umgekehrt zu entnehmen, dass zwischen politischen Parteien und politisch tätigen gemeinnützigen Körperschaften kein Wettbewerbsverhältnis besteht und daher schon mangels vergleichbarer Sachverhalte keine rechtlich relevante Ungleichbehandlung vorliegt, jedenfalls

²⁰² Dazu nur BVerfG, Beschluss vom 21.6.1988 – 2 BvR 638/84, BVerfGE 78, 350 (354 f.) = juris, Rn. 18 f.

²⁰³ Zu dieser allgemeinen Voraussetzung eines Gleichheitsverstößes etwa BVerfG, Beschluss vom 24.1.2012 – 1 BvR 1299/05, BVerfGE 130, 151 (175) = juris, Rn. 95. Offen bleiben kann, ob es insoweit bereits tatbestandlich an einer Ungleichbehandlung fehlt oder eine wesentliche Verschiedenheit erst zu ihrer Rechtfertigung führt. BVerfG, Urteil vom 24.7.1979 – 2 BvF 1/78, BVerfGE 52, 63 (92 f.) = juris, Rn. 97 f., changiert beim Recht auf politische Chancengleichheit, wenn es angesichts erheblicher Unterschiede einerseits annimmt, die Ungleichbehandlung sei gerechtfertigt, andererseits aber schon davon ausgeht, das Recht auf Chancengleichheit habe gar „keine Geltung“. Zum Problem allgemein *Kischel*, in: BeckOK GG, Art. 3 GG Rn. 17 f. (Stand: Dezember 2019); *Wollenschläger*, in: von Mangoldt/Klein/Starck, GG, Bd. 1, 7. Aufl. 2018, Art. 3 GG Rn. 81 ff.

²⁰⁴ So allgemein BVerfG, Beschluss vom 19.12.2012 – 1 BvL 18/11, BVerfGE 133, 1 (21) = juris, Rn. 63, dass in diesem Fall annimmt, eine Ungleichbehandlung könne „nicht am Maßstab des Art. 3 Abs. 1 GG geprüft werden“.

²⁰⁵ Deutlich vor allem *Heuermann*, npoR 2020, 6 (8); in diese Richtung auch *Seer*, JZ 2019, 513 (516); anders mit Blick auf eine Anspruchsberechtigung zivilgesellschaftlicher Organisationen *Hüttemann*, DB 2019, 744 (752).

aber beide Sachverhalte für den Regelungskontext relevante Unterschiede aufweisen, die hinreichend gewichtig sind, um eine unterschiedliche Behandlung zu rechtfertigen.²⁰⁶

(1.) Zweites Parteispenden-Urteil vom 24.7.1979

Im zweiten Parteispenden-Urteil vom 24.7.1979 hält das Bundesverfassungsgericht den Einwand, es sei „mit dem Gleichheitssatz unvereinbar“, Zuwendungen an politische Parteien steuerlich weniger zu begünstigen als seinerzeit abzugsfähige Zuwendungen an zivilgesellschaftliche Organisationen zur Förderung staatspolitischer Zwecke, für unbegründet.²⁰⁷ Es gehe bei der Verfolgung staatspolitischer Zwecke durch zivilgesellschaftliche Organisationen nicht wie bei den politischen Parteien um eine „Mehrheitsentscheidung“, der „alle unterworfen [sind], auch diejenigen, die nicht die Parteien der Mehrheit unterstützt haben“, und damit nicht „um politische Willensbildung im engeren Sinne oder Ausübung politischer Macht, sondern um ein gegenständlich beschränktes Tätigwerden“ ohne die „Gefahr, gegen seinen Willen in den Einflußbereich einer [...] Organisation zu geraten“. Der „Satz von der Chancengleichheit der Parteien“ habe daher „keine Geltung“. Zwar seien auch zivilgesellschaftliche Organisationen „in verschiedenen Teilbereichen bestrebt, im Sinne ihrer [...] Grundüberzeugungen oder der in ihnen organisierten Interessen auf die politische Meinungsbildung und die Entschlüsse der Staatsorgane Einfluß zu nehmen. Dies gilt jedoch für sie im Gegensatz zu politischen Parteien nur in begrenztem Maße. Keine dieser Organisationen ist in vergleichbarer Weise wie die politischen Parteien darauf angelegt, in allen Bereichen an der politischen Willensbildung des Volkes mitzuwirken und unmittelbar das gesamte staatliche Geschehen zu beeinflussen“.²⁰⁸

In der gemeinnützigkeitsrechtlichen Diskussion ist mit Blick auf dieses Urteil vor allem der Unterschied zwischen einer „umfassenden“ und einer „nur in Teilbereichen“ stattfindenden politischen Betätigung hervorgehoben worden.²⁰⁹ Abweichend von der hier vertretenen Ansicht führt das dazu, dass eine steuerliche Schlechterbehandlung politischer Parteien mit der Chancengleichheit im politischen Wettbewerb in Konflikt gerät, wenn gemeinnützigen Körperschaften eine umfassende politische Betätigung erlaubt ist. Das überzeugt nicht. Entscheidend ist nicht die Bandbreite der politischen Betätigung, sondern ihre Ausrichtung auf die „Ausübung politischer Macht“ und das Ziel, „unmittelbar das staatliche Geschehen zu beeinflussen“ und

²⁰⁶ Zu diesem Maßstab und zur Frage einer Prüfung auf Tatbestands- oder Rechtfertigungsebene *Wollenschläger*, in: von Mangoldt/Klein/Starck, GG, Bd. 1, 7. Aufl. 2018, Art. 3 GG Rn. 81 ff. und 120.

²⁰⁷ BVerfG, Urteil vom 24.7.1979 – 2 BvF 1/78, BVerfGE 52, 63 = juris.

²⁰⁸ BVerfG, Urteil vom 24.7.1979 – 2 BvF 1/78, BVerfGE 52, 63 (93 f.) = juris, Rn. 98; ähnlich bereits BVerfG, Urteil vom 24.6.1958, 2 BvF 1/57, BVerfGE 8, 51 (67 f.) = juris, Rn. 70.

²⁰⁹ So insbesondere *Weitemeyer*, npoR 2019, 97 (102).

also – wie das Bundesverfassungsgericht formuliert – an der „politischen Willensbildung im engeren Sinne“ mitzuwirken.²¹⁰ Das wird nicht nur in früheren Entscheidungen deutlich, die ganz unabhängig von der thematischen Breite der politischen Betätigung eine Vergleichbarkeit der staatlichen Finanzierung politischer Parteien und der staatlichen Finanzierung gesellschaftlicher Vereinigungen schlicht zurückweisen, weil diese Vereinigungen „nicht wie die Parteien politische ‚Kreationsorgane‘ [sind]“.²¹¹ Auch zeigt die Kontrollüberlegung, dass Chancengleichheit zwischen politischen Parteien auch dann zu gewährleisten ist, wenn eine Partei sich als „Ein-Themen-Parteien“ auf ein Thema beschränkt,²¹² dass es entscheidend nicht auf die thematische Breite der politischen Betätigung ankommt, sondern auf den zugrunde liegenden parteitypischen Anspruch, an der parlamentarischen Vertretung des Volkes mitzuwirken.²¹³

(2.) Zweites Urteil zur Parteienfinanzierung vom 9.4.1992

Vor diesem Hintergrund überzeugt auch die These, das zweite Urteil zur Parteienfinanzierung vom 9.4.1992²¹⁴ erstrecke das Gebot der Chancengleichheit im politischen Wettbewerb umfassend auf alle politisch tätigen Organisationen, nicht.²¹⁵ Zwar wirft das Bundesverfassungsgericht hier tatsächlich die Frage auf, ob durch „eine zu großzügige steuerliche Begünstigung von Spenden [...] an Organisationen des politischen Vorfeldes [...] die Chancengleichheit der Parteien [...] berührt sein [könnte]“.²¹⁶ Zum einen handelt es sich aber nicht um eine belastbare Feststellung des Gerichts, sondern lediglich um einen Prüfauftrag an den Gesetzgeber. Zum anderen, und das wiegt schwerer, bezieht sich das Gericht ausdrücklich nur auf solche Organi-

²¹⁰ BVerfG, Urteil vom 24.7.1979 – 2 BvF 1/78, BVerfGE 52, 63 (93) = juris, Rn. 98.

²¹¹ So BVerfG, Urteil vom 19.7.1966 – 2 BvF 1/65, BVerfGE 20, 56 (107) = juris, Rn. 135, das ebenda, 99 = juris, Rn. 116, überdies hervorhebt, dass die politischen Parteien anders als zivilgesellschaftliche Vereinigungen „auch auf die Bildung des Staatswillens ein[wirken]“; entsprechende argumentative Konzentration auf den fehlenden Machtanspruch auch in BVerfG, Urteil vom 24.6.1958, 2 BvF 1/57, BVerfGE 8, 51 (67 f.) = juris, Rn. 70.

²¹² Zu dieser Möglichkeit *Kluth*, in: BeckOK GG, Art. 21 GG Rn. 36 (Stand: Dezember 2019); siehe auch *Ipsen*, in: ders. (Hrsg.), PartG, 2. Aufl. 2018, § 1 PartG Rn. 16 und § 6 PartG Rn. 3.

²¹³ Auch das Sondervotum der Richter *Böckenförde* und *Mahrenholz* zu BVerfG, Urteil vom 14.7.1986 – 2 BvE 2/84 u.a., BVerfGE 73, 40 (108 f.) = juris, Rn. 196, stellt fest, dass „die Art der Einflußnahme auf die politische Willensbildung, die von in dieser Weise steuerlich begünstigten Organisationen ausgeht, von anderer Art als die Einflußnahme und Teilhabe der politischen Parteien an der politischen Willensbildung [ist]“, und weist zur Begründung nur darauf hin, dass letztere eben „direkt auf die Gewinnung und Ausübung staatlicher Macht zielt“; siehe dazu auch *Schmidt*, NJW 1984, 762 (763 ff.).

²¹⁴ BVerfG, Urteil vom 9.4.1992 – 2 BvE 2/89, BVerfGE 85, 264 = juris.

²¹⁵ So aber ohne weitere Differenzierung *Heuermann*, npoR 2020, 6 (8).

²¹⁶ BVerfG, Urteil vom 9.4.1992 – 2 BvE 2/89, BVerfGE 85, 264 (318) = juris, Rn. 162; in diese Richtung auch schon BVerfG, Urteil vom 14.7.1986 – 2 BvE 2/84 u.a., BVerfGE 73, 40 (73 f.) = juris, Rn. 111.

sationen, „die mit Hilfe der ihnen zugeflossenen Mittel auf den Prozeß der politischen Willensbildung mit dem Ziel einwirken, die Politik bestimmter Parteien zu befördern“.²¹⁷ Die Wettbewerbsrelevanz einer steuerlichen Förderung liegt hier auf der Hand, fehlt aber, wenn sich gemeinnützige Körperschaften parteipolitisch neutral verhalten, so dass sich dem Urteil für diesen Fall nicht entnehmen lässt, dass das Recht auf politische Chancengleichheit berührt wäre.

In diesen Zusammenhang ist schließlich auch der Beschluss des Bundesverfassungsgerichts zur Besteuerung kommunaler Wählervereinigungen vom 29.9.1998²¹⁸ einzuordnen. Danach kann sich zwar ein Dachverband freier Wählervereinigungen auf das Recht auf Chancengleichheit im politischen Wettbewerb berufen, obwohl er nicht selbst an Wahlen teilnimmt. Es genüge, dass sich der Auftrag und die tatsächlichen Handlungsweisen auf die politische Willensbildung im Vorfeld der Wahlen erstreckten.²¹⁹ Maßgeblich war aber auch hier der immerhin mittelbare Bezug zum Wettbewerb um Wählerstimmen. So begründet das Bundesverfassungsgericht die Anspruchsberechtigung des Dachverbands damit, dass die Wählervereinigungen im Dachverband Aufgaben der Wahlvorbereitung konzentrierten und dessen steuerliche Schlechterbehandlung daher auf sie durchschlage.²²⁰ Auf gemeinnützige Körperschaften, die sich politisch betätigen, aber weder an Wahlen teilnehmen wollen noch als Dachverband für Vereinigungen mit Machtanspruch agieren, lässt sich daher auch diese Entscheidung nicht übertragen.

cc) Ergebnis: Gleichbehandlung politischer Parteien nicht geboten

Das Recht auf Chancengleichheit im politischen Wettbewerb verpflichtet die steuerliche Förderung politisch tätiger gemeinnütziger Körperschaften unabhängig von der thematischen Bandbreite der Betätigung nicht auf die für die Förderung politischer Parteien geltenden Grenzen, sofern die Körperschaften sich nur parteipolitisch neutral verhalten. Weil beide zwar an der politischen Willensbildung mitwirken, aber nur Parteien einen parlamentarischen Vertretungsanspruch haben, agieren sie nicht auf demselben „Markt“ und stehen daher in keinem Wettbewerbsverhältnis zueinander.²²¹ Das organisationsbezogene Recht auf Chancengleichheit

²¹⁷ BVerfG, Urteil vom 9.4.1992 – 2 BvE 2/89, BVerfGE 85, 264 (318) = juris, Rn. 162.

²¹⁸ BVerfG, Beschluss vom 29.9.1998 – 2 BvL 64/93, BVerfGE 99, 69 = juris.

²¹⁹ BVerfG, Beschluss vom 29.9.1998 – 2 BvL 64/93, BVerfGE 99, 69 (79) = juris, Rn. 47.

²²⁰ BVerfG, Beschluss vom 29.9.1998 – 2 BvL 64/93, BVerfGE 99, 69 (79 f.) = juris, Rn. 49, das folgert: „Im Schutzbereich des Rechtes auf Chancengleichheit bedürfen daher auch Differenzierungen gegenüber einer derart gebündelten Wahlvorbereitung stets eines besonderen, verfassungsrechtlich tragfähigen Rechtfertigungsgrundes.“

²²¹ Allgemein zum Parteienrecht als Wettbewerbsrecht und zum „Denken in Wettbewerbskategorien“ *Morlok*, FS Tsatsos, 2003, 408; *ders.*, NVwZ 2005, 157 (157 f.); entsprechende Übernahme der wettbewerbsrechtlichen Kategorie des Marktes ins Parteienrecht durch BVerfG, Urteil vom 26.10.2004 – 2 BvE 1/02 u.a., BVerfGE 111, 382 (404) = juris, Rn. 83, das einen „offenen Zugang zum ‚politischen Markt‘“ verlangt.

gilt zwar über den Wahlvorgang hinaus auch für „dessen Vorfeld“.²²² Es verlangt aber auch insoweit nur eine Gleichbehandlung von „Gruppen oder Bewerber[n], die [...] in den Wettbewerb um Wählerstimmen treten“.²²³ Es überzeugt vor diesem Hintergrund nicht, wenn der Bundesfinanzhof in der Attac-Entscheidung die schädliche Nähe allgemeinpolitisch tätiger Körperschaften zu den politischen Parteien alleine mit ihrer Einflussnahme auf die politische Willensbildung begründet und ausdrücklich den fehlenden Willen, an der parlamentarischen Vertretung des Volkes mitzuwirken, für unbeachtlich erklärt.²²⁴

b) Gleiche Teilhabe an der politischen Willensbildung

Es bleibt das Recht aller Bürger*innen auf gleiche Teilhabe an der politischen Willensbildung als individualbezogene Ausprägung des demokratischen Gleichheitssatzes. Der mittelbaren Förderung politischer Parteien und kommunaler Wählervereinigungen durch die steuerliche Begünstigung von Zuwendungen beim Zuwendenden zieht es – wie gesehen²²⁵ – enge Grenzen. So ist es dem Staat grundsätzlich verwehrt, tatsächliche Unterschiede beim finanziellen demokratischen Einflussnahmepotential der Bürger*innen durch die absolut und relativ unterschiedlich hohe steuerliche Förderung sowie erweiterte Abzugsmöglichkeiten zu vergrößern.²²⁶ Auch wenn ein Steuergesetz dabei seinem Wortlaut nach alle Zuwendungen gleich behandelt, hat es doch praktisch ungleiche Auswirkungen auf die Möglichkeit, durch Zuwendungen politischen Einfluss zu nehmen.²²⁷ Bei Zuwendungen an politische Parteien können diese nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts nicht gerechtfertigt werden. Fraglich ist aber, ob das auch für Zuwendungen an zwar politisch tätige, aber parteipolitisch neutrale zivilgesellschaftliche Körperschaften gilt, wie in der Literatur überwiegend angenommen wird.²²⁸ Tatsächlich besteht hier ein deutlich größerer verfassungsrechtlicher Spielraum: Der Prozess der politischen Willensbildung beginnt tief in der Gesellschaft und führt von dort über die politischen Parteien

²²² BVerfG, Beschluss vom 21.6.1988 – 2 BvR 638/84, BVerfGE 78, 350 (358) = juris, Rn. 29; Beschluss vom 29.9.1998 – 2 BvL 64/93, BVerfGE 99, 69 (78) = juris, Rn. 43.

²²³ BVerfG, Beschluss vom 29.9.1998 – 2 BvL 64/93, BVerfGE 99, 69 (78) = juris, Rn. 43; Beschluss vom 17.4.2008 – 2 BvL 4/05, BVerfGE 121, 108 (121) = juris, Rn. 49; ähnlich BVerfG, Beschluss vom 21.6.1988 – 2 BvR 638/84, BVerfGE 78, 350 (358) = juris, Rn. 29.

²²⁴ BFH, Urteil vom 10.1.2019 – V R 60/17, BStBl. II 2019, 301 = juris, Rn. 18; dazu kritisch auch *Hornung/Vielwerth*, DStR 2019, 1497 (1499).

²²⁵ Siehe oben S. 30 ff.

²²⁶ Siehe hier nur BVerfG, Urteil vom 9.4.1992 – 2 BvE 2/89, BVerfGE 85, 264 (315 f.) = juris, Rn. 157 ff.

²²⁷ Allgemein zur Erstreckung des Gleichheitssatzes auf ungleiche praktische Auswirkungen BVerfG, Beschluss vom 9.8.1978 – 2 BvR 831/76, BVerfGE 49, 148 (165) = juris, Rn. 40.

²²⁸ Exemplarisch *Hüttemann*, DB 2019, 744 (747 und 751); ferner etwa *Heuermann*, npoR 2020, 6 (7 f.).

und Wahlen bis zu den Entscheidungen staatlicher Organe (unter aa). Das Grundgesetz unterwirft ihn demokratischen Freiheits- und Gleichheitsanforderungen. Dabei bezieht sich das Recht aller Bürger*innen auf gleiche Teilhabe an der politischen Willensbildung zwar auf den gesamten Prozess der politischen Willensbildung und reicht damit über ein parteipolitisches Engagement weit hinaus (unter bb). Es hat aber nicht durchweg den gleichen Gewährleistungsgehalt.²²⁹ Vielmehr lässt es, wie sich aus Differenzierungen im Grundgesetz selbst ergibt, in Abhängigkeit vom Bezugspunkt innerhalb des Willensbildungsprozesses unterschiedlich viel demokratische Ungleichheit zu (unter cc). Die Grenzen für eine steuerliche Förderung können daher nicht einfach aus dem Parteienrecht übernommen werden, sondern sind für politisch tätige zivilgesellschaftliche Körperschaften eigenständig zu entwickeln (unter dd).

aa) Prozess der politischen Willensbildung in Volk und Staatsorganen

Der Prozess der politischen Willensbildung, im Grundgesetz ausdrücklich nur in Art. 21 Abs. 1 Satz 1 GG erwähnt, reicht nach modernem Verständnis²³⁰ von den politischen Auffassungen der einzelnen Individuen über deren Verdichtung zu „partikulare[n] Gruppenpositionen“²³¹ bis hin zu Personal- und Sachentscheidungen des Volkes „in Wahlen und Abstimmungen“ sowie – schließlich – kollektiv verbindlichen Exekutiv- und Legislativentscheidungen „durch besondere Organe“, wie es in Art. 20 Abs. 2 Satz 2 GG heißt. Das Bundesverfassungsgericht unterscheidet dabei zutreffend (und ungeachtet sozialwissenschaftlicher Einwände gegenüber der Unterscheidung von Staat und Gesellschaft)²³² eine gesellschaftliche Seite – die „Willensbildung des Volkes“ – und eine staatliche Seite – die „Willensbildung in den Staatsorganen“.²³³ Den Prozess der „Willensbildung in den Staatsorganen“ regeln die staatsorganisationsrechtlichen Kompetenz- und Verfahrensvorschriften. Er interessiert hier nicht weiter. Den Prozess der „politischen Willensbildung des Volkes“ erwähnt das Grundgesetz ausdrücklich zwar nur in Art. 21 Abs. 1 Satz 1 GG im Zusammenhang mit den politischen Parteien. Es geht aber angesichts der Feststellung, dass die Parteien an ihm „mitwirken“, offensichtlich davon aus, dass er

²²⁹ Dieser ergibt sich bei Gleichheitsrechten aus den Anforderungen an eine Ungleichbehandlung und den Anforderungen an ihre Rechtfertigung, *Wollenschläger*, in: von Mangoldt/Klein/Starck, GG, Bd. 1, 7. Aufl. 2018, Art. 3 GG Rn. 66, 77 ff. und 84 ff.

²³⁰ Dazu knapp *Kluth*, in: BeckOK GG, Art. 21 GG Rn. 61 (Stand: Dezember 2019); siehe auch *Dreier*, in: ders. (Hrsg.), GG, Bd. 2, 3. Aufl. 2015, Art. 20 GG (Demokratie) Rn. 63.

²³¹ Begriff bei *Kluth*, in: BeckOK GG, Art. 21 GG Rn. 61 (Stand: Dezember 2019).

²³² Dazu *Unger*, *Das Verfassungsprinzip der Demokratie*, 2008, 274.

²³³ Etwa BVerfG, Urteil vom 2.3.1977 – 2 BvE 1/76, BVerfGE 44, 125 (139 f.) = juris, Rn. 47.

nicht bei ihnen monopolisiert ist.²³⁴ Vielmehr „wirken auch die einzelnen Bürger sowie Verbände, Gruppen und Vereinigungen auf den Prozeß der Meinungs- und Willensbildung ein“.²³⁵

bb) Freiheits- und Gleichheitsanforderungen an den Willensbildungsprozess

Die „Willensbildung des Volkes“ ist nicht überraschend und anders als die „Willensbildung in den Staatsorganen“ nicht im Einzelnen geregelt. Das Grundgesetz sichert sie aber „durch die zahlreichen grundrechtlichen Verbürgungen der Freiheit und Gleichheit und durch institutionelle und verfahrensrechtliche Vorkehrungen“.²³⁶ Zurückführen lässt sich dieses „Verfassungsrecht der politischen Willensbildung des Volkes“ auf zwei Grundprinzipien: Freiheit und Gleichheit.²³⁷ Einerseits muss sich der Willensbildungsprozess bis hin zu einem „von Zwang und unzulässigem Druck freibleibenden Akt der Stimmabgabe“²³⁸ frei und offen „vom Volk zu den Staatsorganen hin vollziehen, nicht umgekehrt von den Staatsorganen zum Volk hin“.²³⁹

Andererseits – und das ist hier vor allem von Interesse – unterliegt der Prozess der politischen Willensbildung des Volkes einem demokratischen Gleichheitsgebot, das auf Chancengleichheit im politischen Wettbewerb sowie gleiche Teilhabe aller Bürger*innen an der politischen Willensbildung dringt. Grundlage dieses besonderen Gleichheitsrechts²⁴⁰ ist „der Gleichheitssatz in Verbindung mit dem demokratischen Prinzip“.²⁴¹ Sein Anwendungsbereich umfasst nicht nur den Wahlvorgang, sondern auch dessen Vorfeld und hier insbesondere die finanzielle Unterstützung politischer Parteien und kommunaler Wählervereinigungen.²⁴² Offen bleibt in der Rechtsprechung mangels Entscheidungserheblichkeit durchweg, ob sich der demokratische

²³⁴ BVerfG, Urteil vom 9.4.1992 – 2 BvE 2/89, BVerfGE 85, 264 (284) = juris, Rn. 87; aus der Literatur statt aller nur *Klein*, in: Maunz/Dürig, GG, Art. 21 GG Rn. 157 (Stand: Januar 2012).

²³⁵ BVerfG, Urteil vom 9.4.1992 – 2 BvE 2/89, BVerfGE 85, 264 (284) = juris, Rn. 87.

²³⁶ BVerfG, Urteil vom 2.3.1977 – 2 BvE 1/76, BVerfGE 44, 125 (139) = juris, Rn. 46.

²³⁷ Allgemein zum Nebeneinander von demokratischer Freiheit und demokratischer Gleichheit als dem Kern des grundgesetzlichen Demokratieprinzips *Unger*, *Das Verfassungsprinzip der Demokratie*, 2008, 249 ff.

²³⁸ BVerfG, Beschluss vom 17.11.1994 – 2 BvB 1/93, BVerfGE 91, 262 (267) = juris, Rn. 24.

²³⁹ BVerfG, Urteil vom 2.3.1977 – 2 BvE 1/76, BVerfGE 44, 125 (140) = juris, Rn. 49; ebenso schon BVerfG, Urteil vom 19.7.1966 – 2 BvF 1/65, BVerfGE 20, 56 (99) = juris, Rn. 117.

²⁴⁰ Kritisch zum Begriff des „Teilhaberechts“ *Murswiek*, in: *Isensee/Kirchhof (Hrsg.), Handbuch des Staatsrechts*, Bd. 9, 3. Aufl. 2011, § 192 Rn. 19. Tatsächlich geht es nicht um die staatliche Zuteilung von politischen Partizipationschancen. Gemeint ist schlicht ein Recht auf freie und gleiche Mitwirkung an einem kollektiven Prozess.

²⁴¹ BVerfG, Urteil vom 9.4.1992 – 2 BvE 2/89, BVerfGE 85, 264 (315) = juris, Rn. 156; siehe auch BVerfG, Beschluss vom 15.1.1985 – 2 BvR 1163/82, BVerfGE 69, 92 (105 ff.) = juris, Rn. 52 ff.

²⁴² BVerfG, Urteil vom 3.12.1968 – 2 BvE 1/67, BVerfGE 24, 300 (360) = juris, Rn. 241; Urteil vom 24.7.1979 – 2 BvF 1/78, BVerfGE 52, 63 (88) = juris, Rn. 85; Beschluss vom 15.1.1985 – 2 BvR 1163/82, BVerfGE 69, 92 (107 f.) = juris, Rn. 56 f.; Beschluss vom 29.9.1998 – 2 BvL 64/93, BVerfGE 99, 69 (78) = juris, Rn. 43.

Gleichheitssatz auch auf die Teilnahme an der politischen Willensbildung in zivilgesellschaftlichen Organisationen bezieht, die zwar wie politische Parteien Einfluss auf die Gestaltung der öffentlichen Meinung nehmen, dabei aber anders als diese nicht an Wahlen teilnehmen wollen.²⁴³ Es finden sich in der Rechtsprechung aber deutliche Hinweise in diese Richtung. So erstreckt das Gericht das Teilhaberecht auf die „Einflußnahme auf den ständigen Prozeß der politischen Meinungsbildung“ und die „Bildung der ‚öffentlichen Meinung‘“ und erwähnt dabei neben den Parteien auch „Gruppen, Verbände und gesellschaftliche Gebilde verschiedener Art“, die „auf die Maßnahmen der Regierung und die Beschlüsse der gesetzgebenden Körperschaften im Interesse ihrer Mitglieder einzuwirken [versuchen]“.²⁴⁴

cc) Abgestufter Gewährleistungsgehalt des demokratischen Gleichheitssatzes

Das Recht auf gleiche Teilhabe an der politischen Willensbildung gilt damit im Ausgangspunkt für den gesamten politischen Willensbildungsprozess und also auch für das politische Engagement in „Organisationen des politischen Vorfeldes“.²⁴⁵ Das heißt allerdings nicht, dass es auch durchweg mit gleichem Gewährleistungsgehalt gilt. Zwar spricht das Bundesverfassungsgericht ohne Differenzierung von einem „strikten, formalen Gleichheitsmaßstab“²⁴⁶ und nicht von einer „nur verhältnismäßigen Gleichheit“.²⁴⁷ Gleichwohl bleiben Differenzierungen zulässig.²⁴⁸ Der Hinweis auf einen „strikten, formalen Gleichheitsmaßstab“ ist daher nur ein grober Hinweis auf einen hohen „Rechtfertigungsstandard“,²⁴⁹ der nach einer geläufigen Formulierung des Bundesverfassungsgerichts bei Art. 3 Abs. 1 GG ganz allgemein „von gelockerten auf das Will-

²⁴³ BVerfG, Beschluss vom 29.9.1998 – 2 BvL 64/93, BVerfGE 99, 69 (78) = juris, Rn. 43, bezieht sich „insbesondere“ auf politische Parteien und „mit ihnen konkurrierende Gruppen“, BVerfG, Urteil vom 9.4.1992 – 2 BvE 2/89, BVerfGE 85, 264 (318) = juris, Rn. 162, ohne Entscheidungserheblichkeit auf „Organisationen des politischen Vorfeldes, die [...] auf den Prozeß der politischen Willensbildung mit dem Ziel einwirken, die Politik bestimmter Parteien zu befördern“.

²⁴⁴ BVerfG, Urteil vom 19.7.1966 – 2 BvF 1/65, BVerfGE 20, 56 (99) = juris, Rn. 116; ähnlich schon BVerfG, Urteil vom 24.6.1958, 2 BvF 1/57, BVerfGE 8, 51 (68) = juris, Rn. 72.

²⁴⁵ So *Heuermann*, npoR 2020, 6 (8).

²⁴⁶ BVerfG, Beschluss vom 17.4.2008 – 2 BvL 4/05, BVerfGE 121, 108 (121 f.) = juris, Rn. 50; siehe auch BVerfG, Urteil vom 24.6.1958, 2 BvF 1/57, BVerfGE 8, 51 (68) = juris, Rn. 72; Beschluss vom 15.1.1985 – 2 BvR 1163/82, BVerfGE 69, 92 (107) = juris, Rn. 56.

²⁴⁷ So die Formulierung im Sondervotum der Richter *Böckenförde* und *Mahrenholz* zu BVerfG, Urteil vom 14.7.1986 – 2 BvE 2/84 u.a., BVerfGE 73, 40 (104) = juris, Rn. 188.

²⁴⁸ So selbst für den besonders strengen Grundsatz der Wahlrechtsgleichheit nach Art. 38 Abs. 1 Satz 1 GG insbesondere BVerfG, Urteil vom 26.2.2014 – 2 BvE 2/13 u.a., BVerfGE 135, 259 (286) = juris, Rn. 53.

²⁴⁹ Zum Begriff *Wollenschläger*, in: von Mangoldt/Klein/Starck, GG, Bd. 1, 7. Aufl. 2018, Art. 3 GG Rn. 132.

kürverbot beschränkten Bindungen bis hin zu strengen Verhältnismäßigkeitserfordernissen reichen [kann]“.²⁵⁰ Beim demokratischen Gleichheitssatz ist er allgemein streng,²⁵¹ muss aber auch hier noch einmal „bezogen auf die jeweils betroffenen unterschiedlichen Sach- und Regelungsbereiche“²⁵² feiner bestimmt werden und ist nicht immer gleich.

(1.) Differenzierungen im Verfassungsrecht der Willensbildung

Anhaltspunkte für die Feinbestimmung des Rechtfertigungsstandards liefert das Grundgesetz selbst.²⁵³ Die Versammlung ganz unterschiedlicher Phänomene unter dem terminologischen Dach eines „Rechts auf Teilhabe an der politischen Willensbildung“ legt es zwar auf den ersten Blick nahe, alle Ausprägungen dieses Rechts dogmatisch gleich zu behandeln. Das ist aber nicht überzeugend, weil das Grundgesetz selbst bereichsbezogene Differenzierungen enthält.²⁵⁴ Diese Differenzierungen dürfen nicht überspielt werden, indem durchweg – und häufig ausgehend von Art. 38 Abs. 1 Satz 1 GG – gleiche Anforderungen gestellt werden.

Besonders streng sind die demokratischen Gleichheitsanforderungen am Endpunkt der Willensbildung des Volkes und damit bei Wahlen. Hier lässt Art. 38 Abs. 1 Satz 1 GG als Art. 3 Abs. 1 GG verdrängende Spezialregelung²⁵⁵ kaum Differenzierungen zu.²⁵⁶ Mit zunehmender Entfernung des Willensbildungsprozesses von diesem Endpunkt nimmt der Gewährleistungsgehalt des demokratischen Gleichheitssatzes dann aber ab. Das gilt schon für die politischen Parteien. Das Grundgesetz verlangt zwar in Art. 21 Abs. 1 Satz 3 GG, dass ihre innere Ordnung demokratischen Grundsätzen entspricht, so dass auch hier strenge Gleichheitsanforderungen gelten.²⁵⁷ Parteispenden sind aber in beliebiger Höhe und auch durch Körperschaften zulässig. Den

²⁵⁰ Exemplarisch BVerfG, Beschluss vom 21.6.2011 – 1 BvR 2035/07, BVerfGE 129, 49 (68) = juris, Rn. 64.

²⁵¹ Für den Grundsatz der Wahlrechtsgleichheit BVerfG, Urteil vom 26.2.2014 – 2 BvE 2/13 u.a., BVerfGE 135, 259 (286) = juris, Rn. 53; allgemein für die „Ausübung politischer Rechte in der freien Demokratie“ BVerfG, Urteil vom 9.4.1992 – 2 BvE 2/89, BVerfGE 85, 264 (316) = juris, Rn. 158.

²⁵² So allgemein BVerfG, Urteil vom 6.3.2002 – 2 BvL 17/99, BVerfGE 105, 73 (111) = juris, Rn. 157. Von „Kontextabhängigkeit“ spricht *Wollenschläger*, in: von Mangoldt/Klein/Starck, GG, Bd. 1, 7. Aufl. 2018, Art. 3 GG Rn. 134; zur „Relativität des Gleichheitssatzes“ auch *Kischel*, in: BeckOK GG, Art. 3 GG Rn. 40 (Stand: Dezember 2019); ferner *Heun*, in: Dreier (Hrsg.), GG, Bd. 1, 3. Aufl. 2013, Art. 3 GG Rn. 38.

²⁵³ Allgemein zum Rückgriff auf Vorgaben und Wertungen des Grundgesetzes zur Ermittlung des gleichheitsrechtlichen Rechtfertigungsstandards *Kischel*, in: BeckOK GG, Art. 3 GG Rn. 41 (Stand: Dezember 2019).

²⁵⁴ In diese Richtung auch *Murswiek*, in: Isensee/Kirchhof (Hrsg.), Handbuch des Staatsrechts, Bd. 9, 3. Aufl. 2011, § 192 Rn. 19: Mitwirkung an der Staatswillensbildung durch Ausübung des Wahlrechts und durch Beteiligung an der Willensbildung „juristisch streng zu trennende Kategorien“.

²⁵⁵ BVerfG, Beschluss vom 16.7.1998 – 2 BvR 1953/95, BVerfGE 99, 1 (7) = juris, Rn. 29; *Wollenschläger*, in: von Mangoldt/Klein/Starck, GG, Bd. 1, 7. Aufl. 2018, Art. 3 GG Rn. 310.

²⁵⁶ Überblick mit Nachweisen aus der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts bei *Wollenschläger*, in: von Mangoldt/Klein/Starck, GG, Bd. 1, 7. Aufl. 2018, Art. 3 GG Rn. 312.

²⁵⁷ *Morlok*, in: Dreier (Hrsg.), GG, Bd. 2, 3. Aufl. 2015, Art. 21 GG Rn. 127; siehe auch *Ingold*, Das Recht der

daraus unter Gleichheitsgesichtspunkten resultierenden „Gefahren für den Prozeß der politischen Willensbildung“ beugt lediglich das Transparenzgebot in Art. 21 Abs. 1 Satz 4 GG vor, das die politischen Parteien dazu verpflichtet, sowohl über die Herkunft als auch über die Verwendung ihrer Mittel sowie über ihr Vermögen öffentlich Rechenschaft zu geben.²⁵⁸ Finanzströme sollen so offengelegt und als innerparteiliches Machtinstrument entschärft werden.²⁵⁹

Ein deutlicherer Abfall ist dann bei Vereinigungen zu verzeichnen, die keine politischen Parteien sind, sich aber gleichwohl politisch betätigen, nur ohne parlamentarischen Vertretungsanspruch. Hier fehlen gleichheitssichernde Vorgaben ganz. Weder gilt für solche Vereinigungen ein Gebot innerorganisatorischer Demokratie im Sinne von Art. 21 Abs. 1 Satz 3 GG noch ein Transparenzgebot im Sinne von Art. 21 Abs. 1 Satz 4 GG. Die Vereinigungsfreiheit nach Art. 9 Abs. 1 GG überlässt die innere Ordnung als Teil der Vereinigungsautonomie vielmehr auch dann den Vereinigungen selbst, wenn sie auf die politische Willensbildung Einfluss nehmen und die öffentliche Meinung gestalten wollen. So ist dann auch ein freier und also nicht durch Gründe bedingter Vereinsausschluss entsprechend allgemeinen Grundsätzen zulässig, sofern die Satzung ihn nur ausdrücklich erlaubt,²⁶⁰ während das Parteienrecht in § 10 Abs. 4 und 5 PartG den Parteiausschluss auf schwerwiegende Fälle beschränkt und die Entscheidung einem Schiedsgericht überlässt.²⁶¹ Ferner verlangen weder das Grundgesetz noch der einfache Gesetzgeber zur Entschärfung ungleicher finanzieller Einflussnahmemöglichkeiten finanzielle Transparenz. Das gilt auch dann, wenn sich eine zivilgesellschaftliche Vereinigung politisch betätigt. Verfassungs- und Gesetzgeber halten es hier nicht für erforderlich, dass Mitglieder oder außenstehende Dritte sich „über die Kräfte unterrichten können, die die Politik [...] bestimmen“.²⁶²

Oppositionen, 2015, 511 ff.; Unger, Das Verfassungsprinzip der Demokratie, 2008, 295 f.

²⁵⁸ So BVerfG, Urteil vom 9.4.1992 – 2 BvE 2/89, BVerfGE 85, 264 (315 und 319 f.) = juris, Rn. 156 und 165; siehe auch BVerfG, Urteil vom 19.7.1966 – 2 BvF 1/65, BVerfGE 20, 56 (106) = juris, Rn. 134; Beschluss vom 17.6.2004 – 2 BvR 383/03, BVerfGE 111, 54 (83) = juris, Rn. 174; zu dieser Funktion des Transparenzgebots auch Huber, DÖV 2000, 745 (746); Kluth, in: BeckOK GG, Art. 21 GG Rn. 139 (Stand: Dezember 2019); Lehmann, Der Rechenschaftsbericht der politischen Partei, 2018, 37 ff. und 120 ff.; Morlok, NJW 2000, 761 (761); ders./Lehmann, NVwZ 2015, 470 (471 f.).

²⁵⁹ Morlok, NJW 2000, 761 (761).

²⁶⁰ Wagner, in: Reichert, Handbuch Vereins- und Verbandsrecht, 14. Aufl. 2018, Kapitel 2 Rn. 2888 ff. Einschränkungen sind (wie umgekehrt ein Aufnahmewang) nach der Rechtsprechung der Zivilgerichte denkbar, knüpfen aber durchweg nicht an die politische Tätigkeit und Bedeutung einer Vereinigung an; dazu mit weiteren Nachweisen Unger, in: Baumann/Sikora (Hrsg.), Hand- und Formularbuch des Vereinsrechts, 2. Aufl. 2017, § 19 Rn. 4.

²⁶¹ Die Vorschrift vermittelt damit zwischen der Parteiautonomie und dem Recht des Einzelnen, an der politischen Willensbildung als Parteimitglied gleichberechtigt teilzunehmen, Lenski, NVwZ 2015, 1730 (1731).

²⁶² So für die Parteien BVerfG, Urteil vom 9.4.1992 – 2 BvE 2/89, BVerfGE 85, 264 (319) = juris, Rn. 165.

Dieses Gefälle zwischen den verfassungsrechtlichen Gleichheitsanforderungen an politische Parteien und an einfache politische Vereinigungen ist kein Zufall.²⁶³ Die Regelungen in Art. 21 Abs. 1 Satz 3 und 4 GG sind nicht der bloßen Mitwirkung der Parteien an der politischen Willensbildung geschuldet, sondern ihrer besonderen Funktion an der Schnittstelle zwischen Gesellschaft und Staat. Sie reflektieren, dass demokratische Inklusion in der Parteiendemokratie des Grundgesetzes nicht erst mit der Wahl der Abgeordneten des Bundestages nach Art. 38 Abs. 1 Satz 1 GG beginnt, sondern bereits vorher mit der Willensbildung in den Parteien. Die Parteien kanalisieren den politischen Willensbildungsprozess und reduzieren die bei der Wahl verfügbaren Alternativen auf ein praktikables Maß. Weil dabei der politische Wille des Volkes entscheidend „vorgeformt“ wird,²⁶⁴ sind demokratische Anforderungen zu wahren.²⁶⁵ Anderenfalls wäre zwar die Wahl des Bundestages nach Art. 38 Abs. 1 Satz 1 GG demokratisch, nicht aber der Weg dorthin. Art. 21 Abs. 1 Satz 3 GG trägt dem Rechnung, indem der Geltungsanspruch des Demokratieprinzips ausgedehnt wird. Das „Gleichheitsgefälle“ zwischen Art. 21 Abs. 1 GG (als der besonderen Vereinigungsfreiheit der politischen Parteien)²⁶⁶ und Art. 9 Abs. 1 GG (als der Vereinigungsfreiheit einfacher politischer Vereinigungen) spiegelt daher wider, dass politische Parteien in anderer Form und mit anderer Intensität auf die politische Willensbildung Einfluss nehmen als politische Vereinigungen ohne konkreten Machtanspruch.²⁶⁷

(2.) Konsequenzen für die steuerliche Förderung der Willensbildung

Die aufgezeigten verfassungsrechtlichen Differenzierungen haben Einfluss auf den Gewährleistungsgehalt des demokratischen Gleichheitssatzes, der vom Wahlvorgang über die politischen Parteien bis hin zu politisch tätigen zivilgesellschaftlichen Organisationen ohne Machtanspruch abnimmt. Dogmatisch schlägt sich das in der Rechtfertigungsprüfung nieder. So wie eine Ungleichbehandlung umso schwerer wiegt und daher eines umso gewichtigeren Grundes bedarf, je intensiver sie sich auf die Ausübung grundrechtlich geschützter Freiheiten nachteilig

²⁶³ Zum Folgenden Unger, *Das Verfassungsprinzip der Demokratie*, 2008, 294 f.

²⁶⁴ Streinz, in: von Mangoldt/Klein/Starck, GG, Bd. 2, 7. Aufl. 2018, Art. 21 GG Rn. 81, unter Hinweis auf Hesse, *Grundzüge des Verfassungsrechts der Bundesrepublik Deutschland*, 20. Aufl. 1995, Rn. 151 und 169; siehe auch Huber, *FS 50 Jahre Bundesverfassungsgericht*, Bd. 2, 2001, 609 (610 f.).

²⁶⁵ Kunig, in: Isensee/Kirchhof (Hrsg.), *Handbuch des Staatsrechts*, Bd. 3, 3. Aufl. 2005, § 40 Rn. 32.

²⁶⁶ Unger, in: Baumann/Sikora (Hrsg.), *Hand- und Formularbuch des Vereinsrechts*, 2. Aufl. 2017, § 19 Rn. 33.

²⁶⁷ Zuzugeben ist, dass kommunale Wählervereinigungen zwar wie politische Parteien auf die Teilnahme an Wahlen zielen, umgekehrt aber nach der Rechtsprechung nicht Art. 21 Abs. 1 GG unterliegen. Das spricht allerdings weniger gegen das hier skizzierte „Gleichheitsgefälle“ als vielmehr gegen die These, kommunale Wählervereinigungen seien keine politischen Parteien im Sinne von Art. 21 GG. Dagegen dann auch überzeugend Morlok, in: Dreier (Hrsg.), GG, Bd. 2, 3. Aufl. 2015, Art. 21 GG Rn. 37.

auswirken kann,²⁶⁸ macht es beim Recht auf gleiche Teilhabe an der politischen Willensbildung einen Unterschied, ob die Ungleichbehandlung den Wahlvorgang, die politischen Parteien oder die sich politisch betätigende organisierte Zivilgesellschaft betrifft. Begünstigt der Gesetzgeber daher Zuwendungen an politische Organisationen, um im Interesse des Gemeinwohls die nicht eigenwirtschaftlich motivierte Beteiligung der Bürger*innen an der politischen Willensbildung in solchen Organisationen zu fördern,²⁶⁹ sind die Spielräume bei Zuwendungen an einfache politische Körperschaften größer als bei Zuwendungen an politische Parteien.²⁷⁰ Das gilt zumal, wenn man erstens erkennt, dass eine aktive politische Zivilgesellschaft außerhalb der parteiendemokratischen Institutionen auch deshalb dem Gemeinwohl dient, weil sie ähnlich wie plebiszitärdemokratische Instrumente²⁷¹ alternative „Partizipationswege“ eröffnet,²⁷² und zweitens in Rechnung stellt, dass zivilgesellschaftliche Organisationen mangels relativ stabiler staatlicher Finanzierung in besonderer Weise auf private Zuwendungen angewiesen sind.

dd) Ergebnis: Grenzen für Förderung politischer Parteien nicht übertragbar

Das Recht auf gleiche Teilhabe an der politischen Willensbildung ist danach zwar durch die steuerliche Begünstigung von Zuwendungen an politisch tätige zivilgesellschaftliche Organisationen ohne parlamentarischen Vertretungsanspruch berührt. Angesichts eines schwächeren Gewährleistungsgehalts in diesem Bereich der politischen Willensbildung können aber die in der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts für die steuerliche Begünstigung von Zuwendungen an politische Parteien entwickelten Grenzen nicht einfach übertragen werden. Etwaige Grenzen sind vielmehr eigenständig – und damit: kontextabhängig – zu entwickeln. Letztlich lässt sich auch nur so erklären, warum – wie der Bundesfinanzhof annimmt – die gemeinnützigkeitsrechtliche Förderung einer katalogzweckbezogenen politischen Betätigung

²⁶⁸ BVerfGE, Beschluss vom 26.1.1993 – 1 BvL 38/92 u.a., BVerfGE 88, 87 (96) = juris, Rn. 35; Urteil vom 9.4.1997 – 1 BvR 48/94, BVerfGE 95, 267 (317) = juris, Rn. 190.

²⁶⁹ Dazu *Hüttemann*, DB 2019, 744 (751); *ders.*, FS Lang, 2010, 321 (325 f.); ferner *Droege*, KJ 52 (2019), 349 (357): „Förderung der [...] Ausübung der Kommunikationsgrundrechte“ als „verfassungslegitimierte Aufgabe“.

²⁷⁰ Ähnlich im Ergebnis auch Große Anfrage einzelner Abgeordneter und der Fraktion BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN vom 26.4.2016, BT-Drucks. 18/8331, 4, unter Nr. 12 Buchst. a; siehe ferner *Droege*, KJ 52 (2019), 349 (357): „Das Recht des Bürgers und der Bürgerin auf chancengleiche Teilhabe am Prozess der politischen Willensbildung wird vom Bundesverfassungsgericht zwar auf die steuerliche Förderung parteinaher Organisationen erstreckt, steuerliche Förderungen dürften hier die ‚Wettbewerbslage‘ nicht verfälschen; unbenommen ist dem Staat aber die Abbildung der Differenz des Engagements, das die Zivilgesellschaft an ihn heranträgt“. Genau diese Differenz spiegelt sich in den größeren Spielräumen für eine steuerliche Förderung wider.

²⁷¹ Dazu für die Schweiz *Rhinow*, ZSR NF 103 (1984 II), 111 (208 f.); für Deutschland *Huber*, in: Isensee/Kirchhof (Hrsg.), Handbuch des Staatsrechts, Bd. 3, 3. Aufl. 2005, § 47 Rn. 64.

²⁷² Dazu *Unger*, AöR 139 (2014), 80 (119 f. mit Fn. 194); siehe auch *Droege*, KJ 52 (2019), 349 (360): Erhaltung der „politischen Potentiale der Akteure der Zivilgesellschaft“; *Graf Strachwitz*, npoR 2014, 306 (307).

mit dem demokratischen Gleichheitssatz vereinbar ist, die entsprechende Förderung einer Ein-Themen-Partei aber verfassungsrechtlich unzulässig wäre. Der Grund liegt in unterschiedlich strengen demokratischen Gleichheitsanforderungen an zivilgesellschaftliche politische Betätigung auf der einen und parteipolitische Betätigung auf der anderen Seite.

IV. Schlussfolgerungen für das geltende Recht und die Reformdiskussion

Der Blick auf die verfassungsrechtlichen Vorgaben für den Prozess der politischen Willensbildung hat gezeigt, dass erstens das Recht auf Chancengleichheit im politischen Wettbewerb vom Gesetzgeber bei der steuerlichen Förderung politischen Engagements keine Gleichbehandlung politischer Parteien und zwar politisch tätiger, aber parteipolitisch neutraler zivilgesellschaftlicher Körperschaften verlangt. Zweitens ist das Recht auf gleiche Teilhabe an der politischen Willensbildung durch die steuerliche Begünstigung von Zuwendungen an politisch tätige zivilgesellschaftliche Organisationen zwar berührt, aber selbst bei einer breiten und daher nach der Terminologie des Bundesfinanzhofs „allgemeinpolitischen“ Betätigung nicht schon deshalb verletzt, weil die Begünstigung über die für die Förderung von Parteien geltenden Grenzen hinausgeht. Von diesem verfassungsrechtlichen Zwischenergebnis aus ist zunächst noch einmal kritisch auf die letztlich verfassungsrechtlich begründete Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs zur politischen Betätigung gemeinnütziger Körperschaften zurückzublicken (unter 1.). Sodann sind Optionen für eine gesetzliche Erweiterung des politischen Bewegungsraums gemeinnütziger Körperschaften vorzustellen (unter 2.). Schließlich geht es um Strategien für eine gleichheitskompatible Regelung gemeinnütziger politischer Betätigung (unter 3.).

1. Geltendes Gemeinnützigkeitsrecht: noch einmal BUND- und Attac-Konstellation

Die Begrenzung des politischen Bewegungsraums gemeinnütziger Körperschaften *de lege lata* beruht sowohl im BUND-Urteil (unter a) als auch im Attac-Urteil (unter b) auf der Annahme, die für die steuerliche Förderung politischer Parteien geltenden Grenzen seien auf die steuerliche Förderung politisch tätiger zivilgesellschaftlicher Organisationen übertragbar. Diese Annahme ist – wie gesehen²⁷³ – gleichheitsrechtlich unzutreffend, weil sie die Unterschiede zwischen Parteien und politisch tätigen zivilgesellschaftlichen Körperschaften übergeht.

a) BUND-Konstellation: Verabschiedung des Verhältnismäßigkeitsvorbehalts

In der BUND-Konstellation – zur Erinnerung: Gegenstand ist die thematisch auf einen Katalogzweck nach § 52 Abs. 2 Satz 1 AO bezogene politische Betätigung – ist noch einmal auf die

²⁷³ Siehe oben S. 36 ff.

Annahme des Bundesfinanzhofs zurückzukommen, eine katalogzweckbezogene politische Betätigung müsse in den Hintergrund treten und dürfe jedenfalls die weiteren und andersartigen Tätigkeiten der Körperschaft nicht weit überwiegen.²⁷⁴ Dieser Verhältnismäßigkeitsvorbehalt findet nicht nur im einfachen Recht keine Grundlage.²⁷⁵ Er lässt sich auch nicht damit begründen, eine politische Betätigung gemeinnütziger Körperschaften sei grundsätzlich schon deshalb unzulässig, weil die steuerliche Begünstigung von Zuwendungen an gemeinnützige Körperschaften die für eine Förderung politischer Parteien geltenden verfassungsrechtlichen Grenzen überschreitet. Zu fragen ist unabhängig von diesen Grenzen, ob und inwieweit die gemeinnützigkeitsrechtliche Förderung einer politischen Betätigung zivilgesellschaftlicher Körperschaften mit dem Recht auf gleiche Teilhabe an der politischen Willensbildung vereinbar ist.

Dazu trägt das bloße Verhältnis einer politischen Betätigung zu anderen Tätigkeiten der Körperschaft nichts bei. Wichtiger ist, dass die steuerliche Begünstigung gemeinnütziger politischer Betätigung in der BUND-Konstellation nicht nur auf die Förderung politischen Engagements, sondern zugleich auf die Förderung eines thematischen Katalogzwecks zielt. Dem Bundesfinanzhof ist daher zuzugeben, dass das Gewicht des einschlägigen Katalogzwecks eine gewisse Rolle spielt, weil er einen zusätzlichen Rechtfertigungsgrund für die mit den gemeinnützigkeitsrechtlichen Vergünstigungen verbundenen Auswirkungen auf das Recht auf gleiche Teilhabe an der politischen Willensbildung liefert.²⁷⁶ Stellt man darüber hinaus die von vornherein größeren verfassungsrechtlichen Spielräume bei der steuerlichen Förderung zivilgesellschaftlicher politischer Betätigung in Rechnung, begegnet die katalogzweckbezogene politische Betätigung gemeinnütziger Körperschaften bei den meisten Katalogzwecken²⁷⁷ keinen verfassungsrechtlichen Einwänden, ohne dass das vom Umfang der Betätigung abhinge, wie der Bundesfinanzhof meint.²⁷⁸ Voraussetzung ist lediglich, dass die Körperschaft sich parteipolitisch neutral verhält, den Rahmen der verfassungsmäßigen Ordnung wahrt und die Anforderungen der §§ 51 bis 68 AO an Satzung und tatsächliche Geschäftsführung erfüllt.

²⁷⁴ Dazu oben S. 14 f.

²⁷⁵ Siehe oben S. 15 f.

²⁷⁶ Siehe oben S. 25 f.

²⁷⁷ Ausnahmen könnten vor allem bei den „Freizeit Zwecken“ in § 52 Abs. 2 Satz 1 Nr. 23 AO angezeigt sein, die unabhängig von einer darauf bezogenen politischen Betätigung seit langem in der Kritik stehen, *Hüttemann*, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 4. Aufl. 2018, Rn. 1.86 f. Insoweit ist freilich zu beachten, dass Mitgliedsbeiträge (nicht aber: Spenden) an Körperschaften, die Zwecke im Sinne des § 52 Abs. 2 Satz 1 Nr. 23 AO fördern, gemäß § 10b Abs. 1 Satz 8 Nr. 4 AO nicht steuerlich begünstigt sind; dazu sowie zur Gefahr einer Umgehung durch „Mitgliedsspenden“ *Unger*, in: BeckOK EStG, § 10b EStG Rn. 100 f. und 106 ff. (Stand: Februar 2020).

²⁷⁸ Auch nach *Droege*, KJ 52 (2019), 349 (360), sind, „[i]n den Fällen der politischen Verfolgung externer Zwecke [...] die kaum überzeugenden Kriterien des Zwangsläufigen und des Ausnahmeharakters“ zu verabschieden.

Dieses Ergebnis, das – abgesehen vom Verhältnismäßigkeitsvorbehalt, der die politische Betätigung auf den Hintergrund der Gesamttätigkeit der Körperschaft verweist – der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs entspricht, schließt es freilich nicht aus, die steuerliche Begünstigung zivilgesellschaftlicher politischer Betätigung auch in der BUND-Konstellation (also: bei Ausrichtung auf einen thematischen Katalogzweck) gleichheitsrechtlich zu konsolidieren.²⁷⁹

b) Attac-Konstellation: verfassungsrechtliches Begründungsdefizit

Anders zu beurteilen ist die Attac-Konstellation, bei der – das zur Erinnerung – der instrumentelle Bezug zu einem thematischen Katalogzweck fehlt und es daher um die Gemeinnützigkeit der politischen Betätigung als Zweck an sich geht. Die Annahme des Bundesfinanzhofs, eine politische Betätigung sei ohne thematische Bezugnahme auf einen in § 52 Abs. 2 Satz 1 AO aufgeführten Zweck *de lege lata* nicht gemeinnützig, ist im Ergebnis vertretbar.

Defizitär ist aber die Begründung: Einfachgesetzlich fehlt nicht nur eine nähere Auseinandersetzung mit den Grenzen des Bildungsbegriffs unter Berücksichtigung der früheren Rechtsprechung des Gerichts, nach der Bildung „nicht nur in theoretischer Unterweisung bestehen [muss]“, sondern „durch den Aufruf zu konkreter Handlung ergänzt werden [kann], sofern sie nur Abstand zu „einseitige[r] Agitation, [...] unkritische[r] Indoktrination oder [...] parteipolitisch motivierte[r] Einflußnahme“ wahr.²⁸⁰ Auch hätten die Förderung der Bildung in § 52 Abs. 2 Satz 1 Nr. 7 AO und die Förderung des demokratischen Staatswesens in § 52 Abs. 2 Satz 1 Nr. 24 AO als eigenständige Zwecke separat geprüft werden müssen.²⁸¹ Dabei läuft zwar § 52 Abs. 2 Satz 1 Nr. 24 AO angesichts des Ausschlusses der Verfolgung „bestimmte[r] Einzelinteressen staatsbürgerlicher Art“ nicht zwingend auf die Gemeinnützigkeit jeder politischen Betätigung zu. Die Vorschrift bietet aber umgekehrt durchaus Spielraum für die Integration einer nicht auf die Themen des Zweckkatalogs beschränkten politischen Betätigung, sofern diese nur parteipolitische Neutralität wahr.²⁸² Wenn der Bundesfinanzhof diesen Spielraum unter Hinweis auf die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts zur steuerlichen Förderung politischer Parteien verneint, ist er auch hier daran zu erinnern, dass die verfassungsrechtlichen Grenzen einer steuerlichen Förderung politischen Engagements für zivilgesellschaftliche Organisationen ohne konkreten Machtanspruch eigenständig zu entwickeln sind.²⁸³

²⁷⁹ Dazu unten S. 56 ff.

²⁸⁰ BFH, Urteil vom 23.9.1999 – XI R 63/98, BStBl. II 2000, 200 = juris, Rn. 23; dazu schon oben S. 28.

²⁸¹ Siehe oben S. 29.

²⁸² In diese Richtung etwa *Droege*, KJ 52 (2019), 349 (360).

²⁸³ Besonders deutlich wird das Begründungsdefizit, wenn der Bundesfinanzhof die schädliche Nähe allgemein-

Dabei unterscheidet sich die Attac-Konstellation von der BUND-Konstellation freilich dadurch, dass die politische Betätigung nicht auf einen Katalogzweck bezogen ist, so dass dessen Förderung nicht zur Rechtfertigung der Auswirkungen der gemeinnützigkeitsrechtlichen Steuervergünstigungen und hier vor allem des Spendenabzugs auf das Recht auf gleiche Teilhabe an der politischen Willensbildung herangezogen werden kann. Das legt es nahe, die Anerkennung einer gemeinnützigen politischen Betätigung ohne Bezug zu einem thematischen Katalogzweck – etwa: auf Grundlage von § 52 Abs. 2 Satz 1 Nr. 24 AO²⁸⁴ – von einer Entschärfung der demokratischen Gleichheitsproblematik abhängig zu machen.²⁸⁵

2. Reform: Erweiterung des gemeinnützigen politischen Bewegungsraums

De lege ferenda ist zunächst noch einmal darauf hinzuweisen, dass der verfassungsrechtliche Spielraum für eine steuerliche Begünstigung von Zuwendungen – wie gesehen²⁸⁶ – bei politisch tätigen zivilgesellschaftlichen Organisationen ohne parlamentarischen Vertretungsanspruch größer ist als bei politischen Parteien. Es überzeugt daher nicht, wenn in der Literatur ein Ausbau der steuerlichen Förderung zivilgesellschaftlicher politischer Betätigung zwar für zulässig gehalten wird, dabei aber von vornherein auf die „gleichen engen Grenzen für die Abzugsfähigkeit von Spenden“ wie bei den Parteien verwiesen wird,²⁸⁷ was wegen der von diesen Grenzen abweichenden Begünstigung von Spenden an gemeinnützige Organisationen in § 10b Abs. 1 und 1a EStG sowie § 9 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 KStG²⁸⁸ zwangsläufig zu einer Auskopplung politischer Betätigung aus dem Gemeinnützigkeitsrecht und zu einem separaten Steuerstatus neben einem dann tendenziell unpolitischen Gemeinnützigkeitsstatus führt.²⁸⁹ Vielmehr schließt das Verfassungsrecht einen Ausbau des politischen Bewegungsraums zivilgesellschaftlicher Körperschaften innerhalb des Gemeinnützigkeitsstatus nicht aus.

politisch tätiger Körperschaften zu den politischen Parteien alleine mit der Einflussnahme auf die politische Willensbildung begründet und den für den Parteienbegriff entscheidenden Willen, an der parlamentarischen Vertretung des Volkes mitzuwirken, für unbeachtlich erklärt, BFH, Urteil vom 10.1.2019 – V R 60/17, BStBl. II 2019, 301 = juris, Rn. 18, dazu kritisch auch *Hornung/Vielwerth*, DStR 2019, 1497 (1499).

²⁸⁴ Dafür *Droege*, KJ 52 (2019), 349 (360).

²⁸⁵ Dazu unten S. 56 ff.

²⁸⁶ Siehe oben S. 36 ff.

²⁸⁷ So *Weitemeyer*, nPoR 2019, 97 (106); ähnlich insbesondere *Hüttemann*, DB 2019, 744 (751 f.); *Seer*, JZ 2019, 513 (516); anders *Droege*, KJ 52 (2019), 349 (359 f.); *Leisner-Egensperger*, NJW 2019, 964 (967 f.).

²⁸⁸ Siehe oben S. 34.

²⁸⁹ Von „Partei light“ spricht *Weitemeyer*, nPoR 2019, 97 (106); ähnlich bereits *Hüttemann*, DB 2019, 744 (751 ff.), der zwar eine Regelung innerhalb des Gemeinnützigkeitsrechts (mit beschränktem Spendenabzug) für möglich, aber nicht sinnvoll hält; siehe auch *Schauhoff*, nPoR 2020, 3 (4); rechtspolitische Kritik bei *Droege*, KJ 52 (2019), 349 (359); ebenso die ergänzenden Hinweise zu den „Forderungen“ der Allianz „Rechtssicherheit für politische Willensbildung“ e.V. unter <https://www.zivilgesellschaft-ist-gemeinnuetzig.de/forderungen/> (30.4.2020).

Denkbar ist ein Ausbau des politischen Bewegungsraums zivilgesellschaftlicher Körperschaften innerhalb des Gemeinnützigkeitsstatus in zwei Varianten: Erstens kann die politische Betätigung unabhängig von ihrem thematischen Bezugspunkt für gemeinnützig erklärt werden (unter a). Zweitens ist eine bloße Erweiterung des Zweckkatalogs in § 52 Abs. 2 Satz 1 AO um politiknahe weitere Zwecke entsprechend der Logik des BUND-Urteils möglich (unter b).

a) Variante 1: politische Betätigung als eigenständiger Katalogzweck

Unmittelbar zielführend ist die Ergänzung des Zweckkatalogs in § 52 Abs. 2 Satz 1 AO um zivilgesellschaftliche politische Betätigung als einen eigenständigen gemeinnützigen Zweck.²⁹⁰ Auf das Thema der politischen Betätigung kommt es dann nicht mehr entscheidend an. Wie sich aus § 52 Abs. 1 Satz 1 AO ergibt, muss eine solche politische Betätigung stets selbstlos erfolgen. Sie darf daher gemäß § 55 Abs. 1 AO nicht primär der Verfolgung eigenwirtschaftlicher Zwecke dienen. Das unterscheidet sie von der politischen Betätigung der Berufsverbände, die § 5 Abs. 1 Nr. 5 KStG außerhalb des Gemeinnützigkeitsrechts steuerlich begünstigt. Ferner muss sich die politische Betätigung auch hier im Rahmen der verfassungsmäßigen Ordnung bewegen und parteipolitische Neutralität wahren.²⁹¹ Anderenfalls würden tatsächlich die für eine steuerliche Förderung politischer Parteien maßgeblichen Grenzen unterlaufen.²⁹²

Zwar kann eine entsprechende Ergänzung des Zweckkatalogs mit der „Klarstellung“ in § 52 Abs. 1 Satz 1 AO verbunden werden, dass gemeinnützig auch die Förderung der Allgemeinheit „auf demokratischem Gebiet“ ist.²⁹³ Zwingend erforderlich ist das aber nicht und führt als isolierte Maßnahme noch nicht zu einer Erweiterung des politischen Bewegungsraums, weil die Gemeinnützigkeit einer Körperschaft aus den Katalogzwecken lebt und daher nicht unmittelbar auf die Generalklausel in § 52 Abs. 1 Satz 1 AO gestützt werden kann.²⁹⁴ Zu kurz greift umge-

²⁹⁰ Ähnlich, wenn auch in der Form, anstelle einer Ergänzung des Katalogs „[d]ie Förderung des demokratischen Staatswesens [nach § 52 Abs. 2 Satz 1 Nr. 24 AO] [...] endlich als gemeinnützige[n] Zweck ernst zu nehmen und eigenständig zu konturieren“, *Droege*, KJ 52 (2019), 349 (360).

²⁹¹ Dazu oben S. 18 ff. und 22 ff.

²⁹² Siehe oben S. 35.

²⁹³ So – freilich nicht im Zusammenhang mit einer unmittelbaren Begünstigung politischer Betätigung, sondern im Rahmen einer bloßen Erweiterung des Zweckkatalogs um weitere politiknahe thematische Zwecke – die „Forderungen“ der Allianz „Rechtssicherheit für politische Willensbildung“ e.V. unter <https://www.zivilgesellschaft-ist-gemeinnuetzig.de/forderungen/> (30.4.2020).

²⁹⁴ Siehe oben S. 7 f.

kehrt der Vorschlag, in § 58 AO eine Beteiligung an der politischen Willensbildung ohne parlamentarischen Vertretungsanspruch für steuerlich unschädlich zu erklären,²⁹⁵ weil er zivilgesellschaftliche Körperschaften, die sich thematisch außerhalb der Katalogzwecke politisch betätigen, nicht davon befreit, zusätzlich noch einen Katalogzweck zu verfolgen.²⁹⁶

b) Variante 2: Einführung weiterer thematischer Katalogzwecke

In Betracht kommt zweitens ein bescheidenerer Ansatz, bei dem der Zweckkatalog lediglich um weitere und wie die Förderung des Umweltschutzes „politiknahe“²⁹⁷ thematische Zwecke ergänzt wird, die dann nach der Logik des BUND-Urteils auch mit politischen Mitteln verfolgt werden können. Eine Betätigung „in beliebigen Politikbereichen“²⁹⁸ ist so anders als bei der Ergänzung des Katalogs um zivilgesellschaftliche politische Betätigung als einen eigenständigen Zweck nicht möglich. Vorgeschlagen wird die Ergänzung des Katalogs um die „Förderung der Menschenrechte und Grundrechte, des Friedens, des Klimaschutzes, der sozialen Gerechtigkeit, der informationellen Selbstbestimmung und der Geschlechter-Gleichstellung“.²⁹⁹

Unabhängig von der eher rechtspolitischen Frage, ob diese Zwecke schon von den vorhandenen Katalogzwecken umfasst sind und es sich daher nur um eine entbehrliche symbolische Aufwertung zu eigenständigen Katalogzwecken handelt,³⁰⁰ gewinnt rechtlich erneut die Frage Bedeutung, ob sich eine politische Betätigung zur Förderung der Zwecke im Hintergrund halten muss oder umgekehrt andere Fördertätigkeiten auch weit überwiegen darf. Das BUND-Urteil verweist die politische Betätigung auf den „Hintergrund“ der Gesamttätigkeit der Körperschaft, ohne dass dafür ein einfachgesetzlicher oder verfassungsrechtlicher Grund in Sicht wäre.³⁰¹ In Betracht kommt daher die Klarstellung, dass eine katalogzweckbezogene politische Betätigung andere Fördertätigkeiten auch weit überwiegen oder sogar ganz verdrängen darf. Der richtige Ort für eine solche Regelung wären die „Anforderungen an die tatsächliche Geschäftsführung“ in § 63 Abs. 1 AO.³⁰² In den Katalog des § 58 AO passt sie hingegen nicht. Der Gesetzgeber

²⁹⁵ So *Leisner-Egensperger*, NJW 2019, 964 (967 f.).

²⁹⁶ Kritisch mit anderer Begründung auch *Heuermann*, npoR 2020, 6 (10); *Weitemeyer*, npoR 2019, 97 (106).

²⁹⁷ So treffend *Hüttemann*, DB 2019, 744 (750 f.); *Seer*, JZ 2019, 513 (516).

²⁹⁸ So die Formulierung in BFH, Urteil vom 10.1.2019 – V R 60/17, BStBl. II 2019, 301 = juris, Rn. 28.

²⁹⁹ So eine der „Forderungen“ der Allianz „Rechtssicherheit für politische Willensbildung“ e.V. unter <https://www.zivilgesellschaft-ist-gemeinnuetzig.de/forderungen/> (30.4.2020); siehe auch den Antrag einzelner Abgeordneter und der Fraktion BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN vom 29.1.2019, BT-Drucks. 19/7434, 2.

³⁰⁰ Auch aus diesem Grund kritisch gegenüber einer Katalogerweiterung *Hüttemann*, DB 2019, 744 (750 f.); siehe auch *Weitemeyer*, npoR 2019, 97 (105); *dies./Kamp*, DStR 2016, 2623 (2626 f.).

³⁰¹ Siehe oben S. 14 ff. und 50 ff.

³⁰² Anders der Vorschlag der Allianz „Rechtssicherheit für politische Willensbildung“ e.V. unter <https://www.zi->

versammelt hier ganz überwiegend Betätigungen, die mangels Ausrichtung auf die Förderung eines Katalogzwecks gegen § 56 AO verstoßen oder mit § 57 AO unvereinbar sind. Eine katalogzweckbezogene politische Betätigung ist demgegenüber gemäß § 52 Abs. 1 Satz 1 AO und § 63 Abs. 1 AO auf die Förderung eines steuerbegünstigten Zwecks gerichtet und daher keine steuerlich schädliche Betätigung, die durch § 58 AO rehabilitiert werden müsste. Davon zu unterscheiden ist der Vorschlag, es gemeinnützigen Körperschaften in § 58 AO zu erlauben, „sich bei Gelegenheit auch über ihre eigenen Satzungszwecke hinaus für andere gemeinnützige Zwecke [zu] engagieren“.³⁰³ Bei einer solchen Betätigung handelt es sich mangels Bezug zu einem Katalogzweck tatsächlich um eine nach § 56 AO schädliche Betätigung, so dass § 58 AO der richtige Regelungsort ist. Eine Begünstigung sollte freilich auf geringfügige Fälle wie die vielzitierte Teilnahme an einer Lichterkette beschränkt bleiben, um die auf die Verfolgung von Satzungszwecken zugeschnittene Systematik der §§ 51 bis 68 AO nicht zu unterlaufen.

3. Gleichheitskompatible Regelung gemeinnütziger politischer Betätigung

Vor allem bei einer gesetzlichen Aufwertung zivilgesellschaftlicher politischer Betätigung zu einem eigenständigen gemeinnützigen Zweck (Reformvariante 1)³⁰⁴ stellt sich die Frage nach der Vereinbarkeit ihrer steuerlichen Begünstigung mit dem Recht auf gleiche Teilhabe an der politischen Willensbildung. Entsprechendes gilt *de lege lata*, wenn man entgegen der vertretbaren Auffassung des Bundesfinanzhofs zivilgesellschaftliche politische Betätigung auf Grundlage von § 52 Abs. 2 Satz 1 Nr. 7 oder 24 AO unabhängig von ihrer thematischen Ausrichtung auf einen Katalogzweck für gemeinnützig hält. Darüber hinaus stellt sich auch in der BUND-Konstellation, also bei der vom Bundesfinanzhof dem Grunde nach anerkannten katalogzweckbezogenen politischen Betätigung, sowohl *de lege lata* als auch bei einer Ergänzung des Zweckkatalogs um weitere politiknahe Zwecke (Reformvariante 2)³⁰⁵ die Frage nach der Vereinbarkeit mit dem Recht auf gleiche Teilhabe an der politischen Willensbildung. Auch wenn diese

vilgesellschaft-ist-gemeinnuetzig.de/forderungen/ (30.4.2020), in einem neuen Absatz in § 51 oder § 52 AO klarzustellen, „dass zu den Mitteln zur Verfolgung der Satzungszwecke im Rahmen allgemeiner Gesetze auch die Einwirkung auf die politische Willensbildung, auf die öffentliche Meinung, auf politische Parteien und staatliche Entscheidungen gehören“. Ausdrücklich ausgenommen werden soll danach „der Versuch, selbst an politische Macht zu gelangen, etwa durch Wahlen“.

³⁰³ So eine der „Forderungen“ der Allianz „Rechtssicherheit für politische Willensbildung“ e.V. unter <https://www.zivilgesellschaft-ist-gemeinnuetzig.de/forderungen/> (30.4.2020).

³⁰⁴ Siehe oben S. 54 f.

³⁰⁵ Siehe oben S. 55 f.

Vereinbarkeit angesichts der gleichzeitigen Förderung eines Katalogzwecks bereits heute anzunehmen ist, lässt sich die steuerliche Förderung doch gleichheitsrechtlich konsolidieren.³⁰⁶

Soweit das Gemeinnützigkeitsrecht danach *de lege lata* und *de lege ferenda* eine politische Betätigung steuerbegünstigter zivilgesellschaftlicher Körperschaften zulässt, werden ungleiche finanzielle Einflussnahmemöglichkeiten auf die politische Willensbildung nicht nur hingenommen, sondern durch die weitreichende steuerliche Begünstigung von Zuwendungen in § 10b Abs. 1 und 1a EStG, § 9 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 KStG und § 9 Nr. 5 GewStG steuerstaatlich vergrößert. Ziel ist es, die selbstlose Beteiligung von Bürger*innen an der politischen Willensbildung zu fördern. Dieses Ziel liegt auch der steuerlichen Begünstigung von Zuwendungen an politische Parteien zugrunde, trägt dort aber angesichts des in diesem Bereich relativ strengen demokratischen Gleichheitssatzes lediglich eine Begünstigung auf niedrigem Niveau.

Bei politisch tätigen zivilgesellschaftlichen Körperschaften ohne parlamentarischen Vertretungsanspruch sind die verfassungsrechtlichen Spielräume hingegen – wie dargelegt³⁰⁷ – größer. Das Begünstigungsniveau ist daher nicht zwingend auf die für politische Parteien maßgeblichen Grenzen herunterzufahren. Umgekehrt sind die Spielräume aber kleiner als bei einer „unpolitischen“ zivilgesellschaftlichen Betätigung wie etwa dem tatsächlichen Angebot von Dienstleistungen zur Altenhilfe im Sinne von § 52 Abs. 2 Satz 1 Nr. 4 AO. Zwar ist die steuerliche Begünstigung von Zuwendungen auch insoweit am Gleichheitssatz zu messen, dieser gilt hier aber nach überwiegender Auffassung nicht in seiner strengeren Ausprägung als demokratischer Gleichheitssatz.³⁰⁸ Die latente Gleichheitsproblematik der steuerlichen Begünstigung von Zuwendungen an gemeinnützige Körperschaften stellt sich daher, das ist dem Bundesfinanzhof zuzugeben, bei einer politischen Betätigung in besonderer Weise. Aufgeworfen ist damit die Frage nach ihrer Entschärfung. Die aus dem Parteispendenrecht bekannte Beschränkung des Zuwendungsabzugs ist dabei ein Instrument (unter a). In Betracht kommen aber auch andere Regulierungsstrategien, vor allem Anforderungen an die innere Ordnung der politisch tätigen zivilgesellschaftlichen Organisationen sowie die Auferlegung von Transparenzpflichten (unter b). Erforderlich ist die Gewährleistung eines hinreichenden demokratischen „Gleichheitsniveaus“. Diese ist in erster Linie eine Aufgabe der Politik, die sich nicht nur im Bereich

³⁰⁶ Siehe oben S. 52.

³⁰⁷ Siehe oben S. 36 ff.

³⁰⁸ Die Unterscheidung zwischen einer „politischen“ Betätigung (im Sinne von: Einflussnahme auf die politische Willensbildung) und einer „unpolitischen“ Betätigung gemeinnütziger Körperschaften (im Sinne von: Förderung eines Katalogzwecks mit anderen Mitteln) bedarf freilich der Relativierung, siehe unten S. 64 f.

der politischen Betätigung gemeinnütziger Körperschaft stellt, sondern die steuerbegünstigte Teilhabe der Zivilgesellschaft an der Gemeinwohlverwirklichung insgesamt betrifft (unter c).

a) Beschränkung der steuerlichen Begünstigung von Zuwendungen

Die Auswirkungen einer steuerlichen Förderung zivilgesellschaftlicher politischer Betätigung auf das Recht auf gleiche Teilhabe an der politischen Willensbildung hängen maßgeblich vom Niveau der steuerlichen Begünstigung von Zuwendungen ab. Die demokratische Gleichheitsproblematik beruht bekanntlich im Kern darauf, dass Bürger*innen mit hohem Einkommen höhere Zuwendungen leisten können und dabei „einen absolut [...] höheren Betrag an Steuern [ersparen]“.³⁰⁹ Aus diesem Grund wird der Abzug von der Bemessungsgrundlage bei Zuwendungen an politische Parteien auf einem einigermaßen niedrigen Niveau gedeckelt.

Eine entsprechende Deckelung fehlt beim Abzug von Zuwendungen an gemeinnützige Körperschaften. Verschärft wird die Gleichheitsproblematik nach dem für Zuwendungen an gemeinnützige Körperschaften gegenwärtig maßgeblichen Spendenrecht durch drei Umstände. Erstens führt – als Folge des progressiven Steuertarifs und des Abzugs der Zuwendungen von der Bemessungsgrundlage – der sogenannte Regressionseffekt dazu, dass es bei höherem Einkommen auch relativ – also: bei gleicher Zuwendungshöhe – zu einer höheren Steuerersparnis kommt.³¹⁰ Zweitens verschafft die Begünstigung auch körperschaftlicher Zuwendungen den natürlichen Personen, die hinter einer zuwendenden Körperschaft stehen, „eine zusätzliche Möglichkeit vom Staat – und damit zu Lasten der übrigen Steuerzahler – geförderter Einflußnahme auf die politische Willensbildung“.³¹¹ Drittens schließlich sind auch die relativen Abzugshöchstbeträge nach § 10b Abs. 1 Satz 1 EStG problematisch, weil sie dazu führen, dass Bürger*innen mit einem niedrigen Gesamtbetrag der Einkünfte Zuwendungen von vornherein in geringerem Umfang steuerlich geltend machen können als Bürger*innen mit einem höheren Gesamtbetrag der Einkünfte, selbst wenn sie – etwa aus Vermögen – in gleicher Höhe Zuwendungen leisten.³¹²

Dieses Regime wird außerhalb der politischen Betätigung gemeinnütziger Körperschaften trotz seiner gleichheitsrechtlichen Unwucht überwiegend hingenommen. Als problematisch gelten aber selbst in diesem „unpolitischen“ Bereich gemeinnütziger Betätigung der Regressionseffekt

³⁰⁹ BVerfG, Urteil vom 9.4.1992 – 2 BvE 2/89, BVerfGE 85, 264 (316) = juris, Rn. 158.

³¹⁰ Siehe oben Fn. 172.

³¹¹ BVerfG, Urteil vom 9.4.1992 – 2 BvE 2/89, BVerfGE 85, 264 (315) = juris, Rn. 157.

³¹² Siehe oben S. 34 mit Fn. 186.

und die nicht für alle Bürger*innen gleich hohen Abzugshöchstbeträge.³¹³ Im Bereich der politischen Betätigung gemeinnütziger Körperschaften nimmt der gleichheitsrechtliche Druck auf das gemeinnützigkeitsbezogene Spendenrecht zu. Er zwingt nach der hier vertretenen Auffassung angesichts größerer Spielräume des Gesetzgebers zwar nicht zur vollständigen Abschleifung des gemeinnützigkeitsbezogenen Spendenrechts auf das parteispendenrechtliche Begünstigungsniveau. In der Folge sind weder eine Deckelung des Zuwendungsabzugs auf niedrigem Niveau noch eine Streichung des Abzugs körperschaftlicher Zuwendungen verfassungsrechtlich geboten. Gleichwohl besteht hier Potential für eine Schonung demokratischer Gleichheit. Entscheidet sich der Gesetzgeber dafür, dieses Potential zu aktivieren, und will er dabei weder in den §§ 51 bis 68 AO noch im gemeinnützigkeitsbezogenen Spendenrecht zwischen politischer Betätigung und anderen gemeinnützigen Tätigkeiten differenzieren, ist das Spendenrecht insgesamt gleichheitsrechtlich zu entschärfen. Vor allem für die Ausschaltung des Regressionseffekts liegen mit dem Vorschlag eines quotalen Abzugs der Zuwendungen nicht von der Bemessungsgrundlage, sondern von der Steuerschuld seit langem tragfähige Konzepte vor.³¹⁴

b) Kompensationsstrategien

Eine Neuregelung des gemeinnützigkeitsbezogenen Spendenrechts ist nicht das einzige Instrument zur Entschärfung der demokratischen Gleichheitsproblematik. So lässt das Parteienrecht Spenden in beliebiger Höhe zu und nimmt damit ungleiche finanzielle Einflussnahmemöglichkeiten – wenn auch nur mit sehr begrenzter steuerlicher Förderung – hin. Der daraus resultierenden Gleichheitsproblematik begegnet es zum einen mit Anforderungen an die innere Ordnung der politischen Parteien, die gemäß Art. 21 Abs. 1 Satz 3 GG demokratischen Grundsätzen entsprechen muss. Ferner verpflichtet es die politischen Parteien in Art. 21 Abs. 1 Satz 4 GG zu finanzieller Transparenz. Beide Strategien zur Kompensation demokratischer Ungleichheit lassen sich auf politisch tätige zivilgesellschaftliche Organisationen übertragen.

aa) Binnendemokratie

Ein instruktives Beispiel für gleichheitssichernde Anforderungen an die innere Ordnung zivilgesellschaftlicher Organisationen liefert schon heute das Umwelt-Rechtsbehelfsgesetz.³¹⁵ Auch

³¹³ Siehe oben Fn. 172 und S. 34 mit Fn. 186.

³¹⁴ Siehe insbesondere *Seer*, DStJG 26 (2003), 11 (43 ff.); ferner *Droege*, *Gemeinnützigkeit im offenen Steuerstaat*, 2010, 409; *Hüttemann*, *Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht*, 4. Aufl. 2018, Rn. 1.69; grundlegend aus ökonomischer Perspektive bereits der Reformvorschlag bei *Paqué*, *Philanthropie und Steuerpolitik*, 1986, 358 ff.

³¹⁵ Ebenso bereits die Vorschriften über die Mitwirkung von Verbänden und Vereinen (insbesondere auch: durch die Einlegung von Rechtsbehelfen) nach den Bundesnaturschutzgesetzen 1998 und 2002.

das dort in § 2 Abs. 1 UmwRG geregelte Verbandsklagerecht hat einen politischen Gehalt, weil eine verbandsklagebefugte Vereinigung zwar offensichtlich „keine Teilhabe an der Ausübung öffentlicher Gewalt erlangt“, aber doch „ohne individuelle Rechtsschutzinteressen ein Verfahren initiieren und auf dessen Ergebnis – damit aber auch auf die praktische Ausdeutung des geltenden Rechts sowie seine Anwendung im Allgemeininteresse – prozessual Sondereinfluss nehmen [darf]“.³¹⁶ Klagebefugt sind, wie sich vor allem aus § 3 Abs. 1 Satz 2 Nr. 4 UmwRG ergibt,³¹⁷ insbesondere gemeinnützige Umweltschutzvereinigungen,³¹⁸ ohne dass dem ihre Förderung durch die Steuerbegünstigung von Zuwendungen mit den bekannten Auswirkungen auf das Recht auf gleiche Teilhabe an der politischen Willensbildung entgegenstehe.

Das Umwelt-Rechtsbehelfsgesetz beantwortet die Gleichheitsproblematik in § 3 Abs. 1 Satz 2 Nr. 5 UmwRG vielmehr mit der Verpflichtung, „jeder Person den Eintritt als [nach Halbsatz 2: voll stimmberechtigtes]³¹⁹ Mitglied [zu] ermöglich[en], die die Ziele der Vereinigung unterstützt“.³²⁰ Die Vorschrift verbindet die Regelung des Zugangs zur Vereinigung mit der Regelung der Willensbildung innerhalb der Vereinigung und gilt daher zu Recht als „Prinzip der Binnendemokratie“, das die bürgerlich-rechtliche Organisationsautonomie öffentlich-rechtlich einschränkt.³²¹ Sie soll „ein Mindestmaß demokratischer Binnenstruktur und Willensbildung innerhalb der Vereinigung [...] gewährleisten“³²² und erinnert – so verstanden – an das Gebot

³¹⁶ So überzeugend *Gärditz*, Die Verwaltung 46 (2013), 257 (264); siehe auch *ders.*, NVwZ 2014, 1 (8 f.); ferner VG Düsseldorf, Urteil vom 24.1.2018 – 6 K 12341/17, EurUP 2018, 553 = juris, Rn. 243 ff.

³¹⁷ Ergänzend zur Voraussetzung einer ideellen Förderung der Ziele des Umweltschutzes in § 3 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 UmwRG, die Parallelen zum Erfordernis der selbstlosen Förderung der Allgemeinheit nach § 52 Abs. 1 Satz 1 AO i.V.m. § 55 Abs. 1 AO aufweist, *Fellenberg/Schiller*, in: Landmann/Rohmer, Umweltrecht, § 3 UmwRG Rn. 15 (Stand: April 2018): „Damit ist ausgeschlossen, dass die Vereinigung wirtschaftliche Zwecke verfolgt. Anerkannt werden sollen lediglich ‚altruistische‘, nicht aber ‚gruppenegoistische‘ Vereinigungen“.

³¹⁸ *Fellenberg/Schiller*, in: Landmann/Rohmer, Umweltrecht, § 3 UmwRG Rn. 28 f. (Stand: April 2018), die darauf hinweisen, dass es keiner formalen Befreiung von der Körperschaftsteuer bedürfe; dazu auch *Bunge*, UmwRG, 2. Aufl. 2019, § 3 UmwRG Rn. 53. Tatsächlich verlangt § 3 Abs. 1 Satz 2 Nr. 4 UmwRG nur die Verfolgung gemeinnütziger Zwecke im Sinne von § 52 AO und nicht wie § 59 Abs. 1 Satz 2 Nr. 5 BNatschG a.F. die Befreiung von der Körperschaftsteuer wegen der Verfolgung gemeinnütziger Zwecke nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG.

³¹⁹ Zur besonderen Bedeutung des Stimmrechts BT-Drucks. 16/12274, 78 f.

³²⁰ Die Aufnahme einer Person als Mitglied kann trotz dieser Regelung abgelehnt werden, wenn ein Mitgliedschaftsbewerber nur vorgibt, die Ziele der Vereinigung unterstützen zu wollen, oder wegen in seiner Person liegender Gründe eine Störung der Vereinigungstätigkeit oder eine Beschädigung des Ansehens der Vereinigung zu befürchten ist. Die Aufnahme kann ferner von diskriminierungsfreien und nicht prohibitiv wirkenden Voraussetzungen wie der Zahlung eines Mitgliedsbeitrags abhängig gemacht werden. Zum Ganzen mit Nachweisen *Fellenberg/Schiller*, in: Landmann/Rohmer, Umweltrecht, § 3 UmwRG Rn. 32 (Stand: April 2018).

³²¹ *Fellenberg/Schiller*, in: Landmann/Rohmer, Umweltrecht, § 3 UmwRG Rn. 28 f. (Stand: April 2018); dem folgend *Spieth/Hellermann*, NVwZ 2019, 745 (748); siehe auch BT-Drucks. 16/12274, 78 f.; ähnlich *Bunge*, UmwRG, 2. Aufl. 2019, § 3 UmwRG Rn. 54.

³²² *Spieth/Hellermann*, NVwZ 2019, 745 (748).

innerparteilicher Demokratie in Art. 21 Abs. 1 Satz 3 GG. Wie diese Vorschrift überträgt auch § 3 Abs. 1 Satz 2 Nr. 5 UmwRG demokratische Freiheits- und Gleichheitsanforderungen in das Organisationsprivatrecht. Überträgt man diesen Ansatz auf das Gemeinnützigkeitsrecht und die politische Betätigung gemeinnütziger Organisationen, hat er das Potential, ungleiche finanzielle Einflussnahmemöglichkeiten zu entschärfen. Zu bedenken ist dabei freilich, dass es sich um eine weitreichende Beschränkung der Vereinigungsfreiheit handelt.

bb) Finanztransparenz

Eine zweite Kompensationsstrategie sind Transparenzpflichten nach dem Vorbild des Art. 21 Abs. 1 Satz 4 GG und dessen Konkretisierung in den §§ 23 ff. PartG. Besondere Bedeutung kommt ihnen zu, weil sie nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts eine unmittelbare Reaktion des Grundgesetzes darauf sind, „daß die politische Willensbildung innerhalb einer Partei von Personen oder Organisationen erheblich beeinflußt werden kann, die den Parteien in größerem Umfang finanzielle Mittel zur Verfügung stellen. Eine derartige Verflechtung von politischen und wirtschaftlichen Interessen soll offengelegt werden. Der Wähler soll sich über die Kräfte unterrichten können, die die Politik der Parteien bestimmen, und er soll die Möglichkeit haben, die Übereinstimmung zwischen den politischen Programmen und dem Verhalten derer zu prüfen, die mit Hilfe finanzieller Mittel auf die Parteien Einfluß zu nehmen suchen“.³²³ So soll „Gefahren für den Prozeß der politischen Willensbildung“ durch ungleiche finanzielle Möglichkeiten vorgebeugt werden.³²⁴ Die Transparenzpflichten zielen danach auf die Absicherung der chancengleichen Mitwirkung aller Bürger*innen,³²⁵ indem sie öffentliche Rechenschaft über Herkunft und Verwendung der Parteimittel verlangen und so Finanzströme kontrollierbar machen und als Mittel innerparteilicher Machtsicherung entschärfen.³²⁶

Dieser Ansatz lässt sich auf das Gemeinnützigkeitsrecht übertragen. Ist gemeinnützigkeitsrechtlich eine politische Betätigung gemeinnütziger Körperschaften zulässig, werden ungleiche finanzielle Einflussnahmemöglichkeiten auf die politische Willensbildung nicht nur hingenommen, sondern durch die weitreichende steuerliche Begünstigung von Zuwendungen steuerstaatlich beeinflusst. Ungleiche finanzielle Einflussnahmemöglichkeiten stoßen dabei bislang auf ein organisationsrechtliches Regime, das in der Transparenzfrage erheblichen Nachholbedarf

³²³ BVerfG, Urteil vom 9.4.1992 – 2 BvE 2/89, BVerfGE 85, 264 (319) = juris, Rn. 165.

³²⁴ BVerfG, Urteil vom 9.4.1992 – 2 BvE 2/89, BVerfGE 85, 264 (315) = juris, Rn. 156.

³²⁵ So *Kluth*, in: BeckOK GG, Art. 21 GG Rn. 139 (Stand: Dezember 2019); siehe auch *Huber*, DÖV 2000, 745 (746); *Lehmann*, Der Rechenschaftsbericht der politischen Partei, 2018, 37 ff. und 120 ff.; *Morlok*, NJW 2000, 761 (761); *ders./Lehmann*, NVwZ 2015, 470 (471 f.).

³²⁶ So *Morlok*, NJW 2000, 761 (762).

hat. Deutlich wird das ungeachtet aller Unterschiede bei einem vergleichenden Blick auf den öffentlichen Sektor, der in den letzten 20 Jahren unter dem Einfluss der Informationsfreiheitsgesetzgebung seine „Arkantradition“ endgültig hinter sich gelassen und einen erheblichen Transparenzschub erfahren hat.³²⁷ Am Gemeinnützigkeitsrecht ist diese allgemeine Entwicklung, die sich auch im privaten Sektor beobachten lässt, ungeachtet eigener Initiativen aus der organisierten Zivilgesellschaft³²⁸ spurlos vorbeigegangen. Dabei sind die Kontroll- und die Partizipationsfunktion von Transparenz seit langem anerkannt, nicht nur mit Blick auf den Staat,³²⁹ sondern für den Prozess der politischen Willensbildung insgesamt, wie das für die politischen Parteien geltende Transparenzgebot zeigt. Wenig überraschend wird dann auch in der gemeinnützigkeitsrechtlichen Diskussion vor allem mit Blick auf spendensammelnde Organisationen seit langem und ganz allgemein auf mehr Transparenz gedrungen.³³⁰

Mit Blick auf die politische Betätigung gemeinnütziger Körperschaften gewinnen diese Forderungen noch einmal an Aktualität.³³¹ Dabei genügt „Statustransparenz“ und also die Öffentlichkeit des Gemeinnützigkeitsstatus alleine nicht. Hinzutreten muss ein Mindestmaß an „Rechnungslegungstransparenz“.³³² Ähnlich wie bei den politischen Parteien werden Finanzströme als Machtmittel nur entschärft, wenn Mittelherkunft und -verwendung öffentlich nachvollziehbar sind.³³³ Gegen eine umfassende Rechnungslegungstransparenz im Dritten Sektor wird eingewandt, gemeinnützige Körperschaften hätten ein berechtigtes Interesse an der Geheimhaltung von Besteuerungsgrundlagen aus dem Bereich ihrer wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe. Ferner seien Steuererklärungen und Jahresberichte ohne Fachkenntnisse nicht verständlich.³³⁴ Das ist richtig und spricht dafür, die Transparenzpflichten politisch tätiger gemeinnütziger Organisationen entsprechend ihrer gleichheitssichernden Funktion zu dosieren.³³⁵ Im Mittelpunkt

³²⁷ Dazu im Überblick *Schoch*, in: ders., IFG, 2. Aufl. 2016, Einleitung Rn. 1 ff.; zur Entwicklung ferner *Wegener*, *Der geheime Staat*, 2006, der im Untertitel „Arkantradition und Informationsfreiheitsrecht“ gegenüberstellt.

³²⁸ Siehe insbesondere die „Initiative Transparente Zivilgesellschaft“ unter <https://www.transparency.de/mitmachen/initiative-transparente-zivilgesellschaft/?L=0> (30.4.2020).

³²⁹ *Schoch*, in: ders., IFG, 2. Aufl. 2016, Einleitung Rn. 49 f. und 51 f.; *Wegener*, *Der geheime Staat*, 2006, 424 ff.

³³⁰ Siehe vor allem *Hüttemann*, *Non Profit Law Yearbook 2012/2013*, 81; *ders.*, Gutachten G zum 72. Deutschen Juristentag, 2018, G 75 ff.; ferner *Weitemeyer/Vogt*, *NZG* 2014, 12; *Weitemeyer*, *NJW* 2018, 2775 (2778); grundlegend bereits *Walz*, in: ders. (Hrsg.), *Rechnungslegung und Transparenz im Dritten Sektor*, 2004, 1.

³³¹ In diesem Zusammenhang dann auch *Droege*, *KJ* 52 (2019), 349 (358).

³³² Zur Unterscheidung von Status- und Rechnungslegungstransparenz *Hüttemann*, Gutachten G zum 72. Deutschen Juristentag, 2018, G 75 f. einerseits und G 76 ff. andererseits.

³³³ Noch einmal zum Parteienrecht *Morlok*, *NJW* 2000, 761 (762).

³³⁴ *Hüttemann*, Gutachten G zum 72. Deutschen Juristentag, 2018, G 76 f.

³³⁵ In diese Richtung auch *Hüttemann*, Gutachten G zum 72. Deutschen Juristentag, 2018, G 76 f., freilich nicht im Zusammenhang mit dem gleichheitsrechtlichen Problem steuerbegünstigter politischer Betätigung.

sollten dabei die Mittelherkunft und hier vor allem die Finanzierung durch Großspenden stehen.³³⁶ Als Vorbild bietet sich § 25 Abs. 3 Satz 1 PartG an. Danach sind politische Parteien verpflichtet, Spenden und Mitgliedsbeiträge, deren Gesamtwert in einem Kalenderjahr 10.000 EUR übersteigt, unter Angabe des Namens und der Anschrift des Zuwendenden sowie der Gesamthöhe der Zuwendung im Rechenschaftsbericht zu verzeichnen, dessen Publizität durch die Verteilung als öffentlich zugängliche Bundestagsdrucksache nach § 23 Abs. 2 Satz 3 PartG gewährleistet ist.³³⁷ Eine sich daran orientierende isolierte Dokumentations- und Veröffentlichungspflicht politisch tätiger gemeinnütziger Körperschaften hinsichtlich bestimmter Zuwendungen leistete bereits einen erheblichen Beitrag zur Entschärfung der Gleichheitsproblematik. Dabei könnte die Pflicht auch bereits bei einer niedrigeren Zuwendungshöhe eingreifen. So wäre es etwa denkbar, in Anlehnung an die Fördergrenzen des Parteispendenrechts Zuwendungen natürlicher Personen oberhalb eines Betrags von 3.300 EUR sowie körperschaftliche Zuwendungen zwar nicht – wie im Parteispendenrecht – von der steuerlichen Begünstigung auszunehmen, aber einer Dokumentations- und Veröffentlichungspflicht zu unterwerfen.

c) Gewährleistung eines hinreichenden Gleichheitsniveaus

Die Regelung der gemeinnützigen politischen Betätigung zivilgesellschaftlicher Körperschaften muss insgesamt ein hinreichendes demokratisches „Gleichheitsniveau“ gewährleisten. Von vornherein ungleiche finanzielle Einflussnahmemöglichkeiten werden durch die steuerliche Begünstigung von Zuwendungen an politisch tätige zivilgesellschaftlicher Körperschaften zunächst vergrößert. Die steuerliche Begünstigung dient dabei zwar der Förderung selbstlosen politischen Engagements, steht aber dennoch gleichheitsrechtlich unter Druck. Angezeigt sind daher Entschärfungsmaßnahmen, die das Recht auf gleiche Teilhabe an der politischen Willensbildung und das Ziel, die politische Zivilgesellschaft zu fördern, zum Ausgleich bringen. Dabei müssen angesichts größerer verfassungsrechtlicher Spielräume nicht zwingend die parteispendenrechtlichen Abzugsbeschränkungen übernommen werden. Die steuerliche Förderung zivilgesellschaftlichen politischen Engagements ist vielmehr im Rahmen des Gemeinnützigkeitsstatus und seiner spendenrechtlichen Abzugstatbestände zulässig, auch wenn das Spendenrecht Entschärfungspotential birgt. Erforderlich sind bei einem Verzicht auf dessen Aktivierung aber kompensierende Organisations- und Transparenzpflichten, so dass insgesamt ein hinreichendes Gleichheitsniveau erreicht wird. Welche Strategie dabei verfolgt wird, ist eine

³³⁶ Zur besonderen Bedeutung der Mittelherkunft mit Blick auf die politischen Parteien *Lehmann*, Der Rechenschaftsbericht der politischen Partei, 2018, 43 ff.

³³⁷ Dazu *Jochum*, in: Ipsen, PartG, 2. Aufl. 2018, § 23 PartG Rn. 16.

Frage politischer Gestaltung. Dabei ist auch darüber zu befinden, ob Organisations- und Transparenzpflichten nur politisch tätigen gemeinnützigen Körperschaften oder allen nach den §§ 51 bis 68 AO steuerbegünstigten Körperschaften auferlegt werden. Ein universeller Ansatz wahrte zwar die Einheitlichkeit des Gemeinnützigkeitsstatus, würde aber möglicherweise kleineren und relativ „unpolitischen“ gemeinnützigen Körperschaften nicht gerecht.

Unabhängig davon ist freilich darauf hinzuweisen, dass auch die steuerliche Förderung vermeintlich „unpolitischer“ gemeinnütziger Körperschaften der demokratischen Gleichheitsproblematik nicht entkommt. Die demokratische Gleichheitsproblematik ist vielmehr in der Idee des steuerlichen Gemeinnützigkeitsrechts angelegt.³³⁸ Der Staat teilt im steuerlichen Gemeinnützigkeitsrecht die Verantwortung für das Gemeinwohl mit der organisierten Zivilgesellschaft. Damit einher geht ein Verzicht auf Definitionsmacht: Über das Gemeinwohl und die Strategien zu seiner Verwirklichung entscheiden innerhalb des durch die §§ 51 bis 68 AO abgesteckten Rahmens nicht mehr staatliche Legislativ- und Exekutivorgane, sondern Organisationen der Zivilgesellschaft. Die zunächst privaten Gemeinwohlsentscheidungen sind dabei einerseits nicht abschließend vorgegeben und haben andererseits keinen rein privaten Charakter, weil ihre Umsetzung durch den staatlichen Verzicht auf Steuereinnahmen finanziert wird und damit die Allgemeinheit finanziell bindet.³³⁹ Gemeinnützigkeit im Sinne der §§ 51 bis 68 AO ist daher „immer auch Politik“,³⁴⁰ auf die einkommens- und vermögensstarke Bürger*innen, die sich gemeinnützig engagieren, nicht zuletzt infolge steuerlicher Vergünstigungen mehr Einfluss nehmen können als andere Bürger*innen. Mächte man daher mit einem streng formalen Verständnis demokratischer Gleichheit nicht nur bei Wahlen und Parteien, sondern auch innerhalb der Sphäre der Zivilgesellschaft und ihrer Beteiligung an der Gemeinwohlverwirklichung Ernst, hieße das in letzter Konsequenz, „auf das steuerliche Gemeinnützigkeitsrecht zu verzichten“.³⁴¹ Die Einflussnahme auf die politische Willensbildung ist daher nur eine besondere Ausprägung eines Problems, mit dem der gemeinnützige Sektor insgesamt konfrontiert ist.

Das legt es nahe, die Frage nach der Gemeinnützigkeit der zivilgesellschaftlichen Einflussnahme auf die politische Willensbildung nicht als Spezialproblem zu begreifen, das sich durch

³³⁸ Zum Folgenden insbesondere *Droege*, KJ 52 (2019), 349 (357 f.); siehe auch schon *ders.*, Gemeinnützigkeit im offenen Steuerstaat, 2010, 385; ferner *Unger*, in: Calliess/Paqué (Hrsg.), Deutschland in der Europäischen Union im kommenden Jahrzehnt, 2010, 157 (160 f.); *ders.*, npoR 2020, 1 (1).

³³⁹ Zur Betroffenheit aller Steuerzahler*innen durch die steuerliche Begünstigung von Zuwendungen instruktiv das Sondervotum der Richter *Böckenförde* und *Mahrenholz* zu BVerfG, Urteil vom 14.7.1986 – 2 BvE 2/84 u.a., BVerfGE 73, 40 (104) = juris, Rn. 187.

³⁴⁰ So zutreffend *Droege*, KJ 52 (2019), 349 (357).

³⁴¹ *Droege*, KJ 52 (2019), 349 (357).

deren Ausgliederung aus dem Gemeinnützigkeitsstatus leicht lösen lässt. Vielmehr bietet sich die Chance, die steuerbegünstigte Teilhabe an der Gemeinwohlverwirklichung – und das heißt: die Gemeinnützigkeit – insgesamt auf ein gleichheitsrechtlich solides Fundament zu stellen.

V. Zusammenfassung der Ergebnisse

1. Gemeinnützige Körperschaften betätigen sich politisch, wenn sie auf die politische Willensbildung Einfluss nehmen und die öffentliche Meinung in ihrem Sinne zu gestalten suchen. Ziel ist es, Wahlen zu beeinflussen und staatliche Organe zu bestimmten Entscheidungen zu bewegen. Gemeinnützige politische Betätigung bewegt sich im Kraftfeld der verfassungsrechtlichen Gewährleistung demokratischer Gleichheit. Im Vordergrund steht das individuelle Recht auf gleiche Teilhabe an der politischen Willensbildung. Probleme bereitet vor allem die steuerliche Begünstigung von Spenden an politisch tätige Körperschaften: Sind diese Spenden von der Steuerbemessungsgrundlage abziehbar, beteiligt sich der Staat in Höhe des Grenzsteuersatzes durch Steuerverzicht an der Spende. Diese staatliche „Veredelung“ von Spenden an politisch tätige Körperschaften nimmt mit der Höhe der Spende absolut und mit der Höhe des vom Einkommen abhängigen Grenzsteuersatzes auch relativ zu. Der Staat nimmt so durch das Steuerrecht Einfluss auf die politischen Mitwirkungsmöglichkeiten von Bürger*innen.

2. Mit dem steuerlichen Gemeinnützigkeitsrecht in den §§ 51 bis 68 AO ist politische Betätigung nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs nur vereinbar, wenn sie als Instrument eingesetzt wird, um einen im Katalog des § 52 Abs. 2 Satz 1 AO aufgeführten gemeinnützigen Zweck zu fördern. Das ist der Fall, wenn *erstens* die Betätigung nach Einschätzung der Körperschaft zur Förderung des Katalogzwecks geeignet ist, die Körperschaft sich *zweitens* parteipolitisch neutral verhält und sie *drittens* den Rahmen der verfassungsmäßigen Ordnung wahrt. Einschränkend verlangt der Bundesfinanzhof ferner, dass die politische Betätigung der Körperschaft ihre anderen Tätigkeiten zur Förderung des Katalogzwecks nicht weit überwiegt. Diese Einschränkung findet in den §§ 51 bis 68 AO keine Grundlage. Zugrunde liegt ihr die verfassungsrechtlich begründete Annahme, die politische Betätigung gemeinnütziger Körperschaften sei angesichts der steuerlichen Begünstigung von Zuwendungen an sie gleichheitsrechtlich problematisch und daher auf das zur Zweckförderung unabdingbare Maß zu beschränken.

3. Bezieht sich die politische Betätigung einer Körperschaft – wie im Fall von Attac – thematisch nicht auf einen im Katalog des § 52 Abs. 2 Satz 1 AO aufgeführten gemeinnützigen Zweck, schließt das ihre Gemeinnützigkeit nach Auffassung des Bundesfinanzhofs aus. Der Bundesfinanzhof spricht von einer „allgemeinpolitischen“ Betätigung der Körperschaft „in beliebigen Politikbereichen“, die seiner Auffassung nach weder die Volksbildung nach § 52 Abs.

2 Satz 1 Nr. 7 AO noch das demokratische Staatswesen nach § 52 Abs. 2 Satz 1 Nr. 24 AO fördert. Politische Betätigung ist mithin *de lege lata* nach Auffassung des Bundesfinanzhofs kein gemeinnütziger Zweck an sich. Zugrunde liegt auch dieser Auffassung die verfassungsrechtliche Annahme, eine politische Betätigung gemeinnütziger Körperschaften sei angesichts der steuerlichen Begünstigung von Zuwendungen an sie gleichheitsrechtlich problematisch.

4. Tatsächlich zieht das Bundesverfassungsgericht einer steuerlichen Förderung politischer Parteien enge Grenzen. Grundlage ist der demokratische Gleichheitssatz. *Einerseits* dürfen politische Parteien steuerlich nicht besser behandelt werden als Wählervereinigungen (Recht auf Chancengleichheit im politischen Wettbewerb). *Andererseits* darf die steuerliche Begünstigung von Zuwendungen an politische Parteien nicht dazu führen, dass Unterschiede zwischen den finanziellen Einflussnahmemöglichkeiten von Bürger*innen durch den Staat übermäßig vergrößert werden (Recht auf gleiche Teilhabe an der politischen Willensbildung). Daher dürfen körperschaftliche Parteispenden gar nicht und individuelle Parteispenden nur bis zu einer Höhe steuerlich gefördert werden, die für Durchschnittsbürger*innen erreichbar ist.

5. Der Bundesfinanzhof überträgt diese Grundsätze auf zivilgesellschaftliche Organisationen, die zwar politisch tätig sind, aber anders als Parteien keinen parlamentarischen Vertretungsanspruch haben und daher nicht an Wahlen teilnehmen. Ihr Gemeinnützigkeitsstatus wird daher zum Problem, wenn er anders als das Parteispendenrecht auch körperschaftliche Zuwendungen begünstigt und die Begünstigung individueller Zuwendungen nicht auf eine für Durchschnittsbürger*innen erreichbare Größenordnung beschränkt. Der Bundesfinanzhof zieht daraus den Schluss, dass gemeinnützige Körperschaften sich nur politisch betätigen dürfen, soweit dies zur Verfolgung eines thematischen Katalogzwecks unerlässlich ist. Darüber hinaus soll politische Betätigung mit dem Gemeinnützigkeitsstatus unvereinbar sein. Die Literatur folgt dem überwiegend. *De lege ferenda* hält sie eine Erweiterung des politischen Bewegungsraums zivilgesellschaftlicher Organisationen bei gleichzeitiger steuerlicher Förderung nur für zulässig, wenn diese Förderung die für politische Parteien geltenden Grenzen wahrt.

6. Der Bundesfinanzhof und die Literatur vernachlässigen, dass zwischen parteipolitischer Betätigung und zivilgesellschaftlicher politischer Betätigung Unterschiede bestehen, die eine unterschiedliche steuerliche Behandlung rechtfertigen. Diese Unterschiede begründen *erstens*, dass politische Parteien und politisch tätige zivilgesellschaftliche Organisationen in keinem politischen Wettbewerbsverhältnis zueinander stehen, so dass gegen eine unterschiedliche steuerliche Behandlung unter dem Gesichtspunkt der Chancengleichheit im politischen Wettbewerb

keine Einwände bestehen, sofern sich die zivilgesellschaftlichen Organisationen nur parteipolitisch neutral verhalten. *Zweitens* gilt das Recht auf gleiche Teilhabe an der politischen Willensbildung zwar für den gesamten Willensbildungsprozess und daher sowohl für parteipolitische als auch für zivilgesellschaftliche politische Betätigung. Das demokratische Gleichheitsrecht hat aber nicht durchweg den gleichen Gewährleistungsgehalt. Die Gleichheitsanforderungen sind im Bereich der politischen Zivilgesellschaft geringer als im Bereich der politischen Parteien. Deutlich wird das im Grundgesetz selbst, das in Art. 21 Abs. 1 Satz 3 GG (Gebot innerparteilicher Demokratie) und Art. 21 Abs. 1 Satz 4 GG (Transparenzgebot) den politischen Parteien gleichheitssichernde Verpflichtungen auferlegt, in Art. 9 Abs. 1 GG aber keine entsprechenden Vorgaben für politisch tätige zivilgesellschaftliche Organisationen enthält. Das Grundgesetz trägt so der unterschiedlichen Funktion politischer Parteien und politisch tätiger zivilgesellschaftlicher Organisationen im Prozess der politischen Willensbildung Rechnung.

7. Aus dem unterschiedlichen Gewährleistungsgehalt des verfassungskräftigen Rechts auf gleiche Teilhabe an der politischen Willensbildung folgt, dass der Gesetzgeber bei der steuerlichen Förderung politischen Engagements im Bereich der Zivilgesellschaft größere Spielräume hat als im Bereich der politischen Parteien. Die in der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts für die steuerliche Förderung politischer Parteien entwickelten Grenzen gelten nicht für die steuerliche Förderung politisch tätiger zivilgesellschaftlicher Organisationen. Grenzen für die steuerliche Förderung der politischen Zivilgesellschaft sind vielmehr aus dem Recht auf gleiche Teilhabe an der politischen Willensbildung eigenständig zu entwickeln.

8. Nach geltendem Recht ist daher die politische Betätigung zivilgesellschaftlicher Körperschaften in weiterem Umfang mit ihrem Gemeinnützigkeitsstatus vereinbar als vom Bundesfinanzhof angenommen. So ist die auf einen thematischen Katalogzweck bezogene politische Betätigung auch dann gemeinnützig, wenn sie andere katalogzweckbezogene Tätigkeiten der Körperschaft weit überwiegt oder gar verdrängt. Die Annahme des Bundesfinanzhofs, eine „allgemeinpolitische“ Betätigung „in beliebigen Politikbereichen“ sei nach geltendem Recht nicht gemeinnützig, ist hingegen nicht zwingend, aber vertretbar, auch wenn ihre Begründung im *Attac-Urteil* nicht überzeugt. *De lege ferenda* steht das Verfassungsrecht einem Ausbau des politischen Bewegungsraums gemeinnütziger Körperschaften nicht grundsätzlich entgegen. Unproblematisch ist *erstens* die Ergänzung des Zweckkatalogs um weitere politiknahe Zwecke. In diesem Zusammenhang ließe sich gesetzlich klarstellen, dass eine katalogzweckbezogene politische Betätigung andere Fördertätigkeiten auch weit überwiegen oder verdrängen darf. Der Gesetzgeber könnte *zweitens* auch die thematisch offene politische Betätigung als einen eigenständigen gemeinnützigen Zweck in den Katalog des § 52 Abs. 2 Satz 1 AO aufnehmen.

9. Entschließt sich der Gesetzgeber zum Ausbau des politischen Bewegungsraums gemeinnütziger Körperschaften, muss er ein hinreichendes demokratisches Gleichheitsniveau gewährleisten. Dazu verfügt er vor allem über drei Stellschrauben. Er kann *erstens* das gegenwärtige hohe Niveau der steuerlichen Begünstigung von Zuwendungen absenken. Dabei ist die Übernahme der parteispenderrechtlichen Höchstbeträge eine Möglichkeit, aber freilich nicht zwingend. Daneben besteht vor allem die Möglichkeit, Zuwendungen nicht von der Bemessungsgrundlage, sondern von der Steuerschuld abzuziehen. Ausgeschlossen würden so gleichheitsrechtlich problematische und seit langem kritisierte Auswirkungen des progressiven Steuertarifs auf die Zuwendungsbegünstigung. *Zweitens* kommen demokratische Organisationsanforderungen in Betracht. So könnten nach dem Vorbild von § 3 Abs. 1 Satz 2 Nr. 5 UmwRG politisch tätige gemeinnützige Körperschaften verpflichtet werden, jeder Person den Eintritt als stimmberechtigtes Mitglied zu ermöglichen, die die Ziele der Körperschaft unterstützt. *Drittens* können politisch tätigen zivilgesellschaftlichen Körperschaften Transparenzpflichten auferlegt werden. Hier könnten nach dem Vorbild von § 25 Abs. 3 Satz 1 PartG politisch tätige Körperschaften verpflichtet werden, Zuwendungen ab einer bestimmten Größenordnung öffentlich zugänglich zu dokumentieren. Beide Instrumente – Organisationsanforderungen und Transparenzpflichten – ermöglichen Kontrolle und entschärfen ungleiche Einflussnahmemöglichkeiten. Sie können so die Auswirkungen eines hohen steuerlichen Begünstigungsniveaus kompensieren.

10. Die Aufgabe, ein hinreichendes demokratisches Gleichheitsniveau zu gewährleisten, stellt sich nicht nur im Sonderfall einer gemeinnützigen Einflussnahme auf die politische Willensbildung. Es bietet sich im Zusammenhang mit dieser aktuell kontrovers diskutierten Frage vielmehr die Chance, die steuerbegünstigte Teilhabe an der Gemeinwohlverwirklichung – und das heißt: die Gemeinnützigkeit – insgesamt auf ein gleichheitsrechtlich solides Fundament zu stellen. Denn so „unpolitisch“, wie es der Bundesfinanzhof in seiner Rechtsprechung nahelegt, ist Gemeinnützigkeit auch außerhalb einer „politischen“ Betätigung in Wahrheit nicht.

Literaturverzeichnis

- Alexy, Robert*, Theorie der Grundrechte, 3. Auflage, Frankfurt am Main 1996;
- Beckmann, Martin u.a.* (Hrsg.), Landmann/Rohmer, Umweltrecht. Kommentar, Loseblatt, München;
- Bunge, Thomas*, Umwelt-Rechtsbehelfsgesetz. Kommentar, 2. Auflage, Berlin 2019;
- Dreier, Horst* (Hrsg.), Grundgesetz. Kommentar, Band I: Präambel, Artikel 1–19, 3. Auflage, Tübingen 2013; Band II: Artikel 20–82, 3. Auflage, Tübingen 2015;
- Droege, Michael*, Gemeinnützigkeit im offenen Steuerstaat, Tübingen 2010;
- Biedermeier im Steuerstaat. Globalisierungskritik, Gemeinnützigkeit und die Grenzen des Politischen, in: KJ 52 (2019), S. 349;
- Drüen, Klaus-Dieter/Liedtke, Stefan*, Die Reform des Gemeinnützigkeits- und Zuwendungsrechts und seine europarechtliche Flanke, in: FR 2008, S. 1;
- Epping, Volker/Hillgruber, Christian* (Hrsg.), Beck'scher Online-Kommentar Grundgesetz, München;
- Fischer, Peter*, Prüfung und Aberkennung der Gemeinnützigkeit eines Vereins bei Verfolgung allgemeinpolitischer Ziele, in: jurisPR-SteuerR 25/2011, Anm. 1;
- Fritz, Thomas*, Regierungsentwurf eines Gesetzes zur weiteren Stärkung des bürgerschaftlichen Engagements, in: BB 2007, S. 690;
- Gärditz, Klaus Ferdinand*, Entwicklungen und Entwicklungsperspektiven des Verwaltungsprozessrechts zwischen konstitutioneller Beharrung und unionsrechtlicher Dynamisierung, in: Die Verwaltung 46 (2013), S. 257;
- Verwaltungsgerichtlicher Rechtsschutz im Umweltrecht, in: NVwZ 2014, S. 1;
- Gersch, Eva-Maria*, Gemeinnützigkeit und Politik: Kein allgemeinpolitisches Mandat für gemeinnützige Körperschaften, in: AO-StB 2019, S. 109;
- Gersch, Eva-Maria u.a.*, Klein, Abgabenordnung einschließlich Steuerstrafrecht, 14. Auflage, München 2018;
- Geserich, Stephan*, Privater, gemeinwohlwirksamer Aufwand im System der deutschen Einkommensteuer und des europäischen Rechts, Heidelberg 1999;
- Gosch, Dietmar* (Hrsg.), Körperschaftsteuergesetz. Kommentar, München, 3. Aufl. 2015;
- Gosch, Dietmar/Hoyer, Andreas* (Hrsg.), Abgabenordnung/Finanzgerichtsordnung. Kommentar, Loseblatt, Bonn;
- Graf Strachwitz, Rupert*, Bekommen wir endlich eine Reform des Gemeinnützigkeitsrechts?, in: BBE-Newsletter für Engagement und Partizipation in Deutschland 11/2018;
- Was ist gemeinnützig? Überlegungen zu einer Novellierung des § 52 AO, in: npoR 2014, S. 306;
- Grimm, Dieter*, Politische Parteien, in: Ernst Benda/Werner Maihofer/Hans-Jochen Vogel (Hrsg.), Handbuch des Verfassungsrechts der Bundesrepublik Deutschland, 2. Auflage, Berlin/New York 1994, § 14;

- Herdegen, Matthias/Klein, Hans H.* (Hrsg.), Maunz/Dürig, Grundgesetz. Kommentar, Loseblatt, München;
- Hesse, Konrad*, Grundzüge des Verfassungsrechts der Bundesrepublik Deutschland, 20. Auflage, Heidelberg 1995;
- Heuermann, Bernd*, Steuerfragen politischer Bewegungen. Das Attac-Urteil vom 10. Januar 2019 – V R 60/17 und die Folgen, in: *npoR* 2020, S. 6;
- Heuermann, Bernd/Brandis, Peter* (Hrsg.), Blümich, Einkommensteuergesetz/Körperschaftsteuergesetz/Gewerbsteuergesetz. Kommentar, Loseblatt, München;
- Hey, Johanna/Klein, Martin/Wendt, Michael* (Hrsg.), Herrmann/Heuer/Raupach, Einkommensteuergesetz/Körperschaftsteuergesetz. Kommentar, Loseblatt, Köln;
- Hornung, Philipp/Vielwerth, Alexander*, Wie viel Politik verträgt das Gemeinnützigkeitsrecht? Anmerkungen zum Urteil des BFH v. 10.1.2019 – V R 60/17, in: *DStR* 2019, S. 1497;
- Huber, Peter M.*, Das parteirechtliche Transparenzgebot und seine Sanktionierung, in: *DÖV* 2000, S. 745;
- Parteien in der Demokratie, in: Peter Badura/Horst Dreier (Hrsg.), Festschrift 50 Jahre Bundesverfassungsgericht, Zweiter Band: Klärung und Fortbildung des Verfassungsrechts, Tübingen 2001, S. 609;
 - Regierung und Opposition, in: Josef Isensee/Paul Kirchhof (Hrsg.), Handbuch des Staatsrechts der Bundesrepublik Deutschland, Band III: Demokratie – Bundesorgane, 3. Auflage, Heidelberg 2005, § 47;
- Huber, Peter M./Voßkuhle, Andreas* (Hrsg.), von Mangoldt/Klein/Starck, Grundgesetz. Kommentar, Band 1: Präambel, Art. 1–19, 7. Auflage, München 2018; Band 2: Art. 20–82, 7. Auflage, München 2018;
- Hüttemann, Rainer*, Wirtschaftliche Betätigung und steuerliche Gemeinnützigkeit, Köln 1991;
- „Hilfen für Helfer“ – Zum Entwurf eines Gesetzes zur weiteren Stärkung des bürgerschaftlichen Engagements, in: *DB* 2007, S. 127;
 - Der Steuerstatus der politischen Parteien, in: Klaus Tipke u.a. (Hrsg.), Gestaltung der Steuerrechtsordnung. Festschrift für Joachim Lang zum 70. Geburtstag, Köln 2010, S. 321;
 - Transparenz und Rechnungslegung bei Stiftungen – Brauchen wir mehr Publizität und ein Bilanzrecht für Stiftungen?, in: ders. u.a. (Hrsg.), *Non Profit Law Yearbook* 2012/2013, Hamburg 2013, S. 81;
 - Steuerliche Gemeinnützigkeit und politische Betätigung, in: *DB* 2015, S. 821;
 - Gemeinnützigkeitsrecht als organisationsbezogener Förderungstatbestand – Funktion, Stand und Reformfragen, in: *FR* 2016, S. 969;

- Empfiehlt es sich, die rechtlichen Rahmenbedingungen für die Gründung und Tätigkeit von Non-Profit-Organisationen übergreifend zu regeln? in: Ständige Deputation des Deutschen Juristentages (Hrsg.), Verhandlungen des 72. Deutschen Juristentages Leipzig 2018, Band I: Gutachten, München 2018, Teil G;
- Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 4. Auflage, Köln 2018;
- Kein allgemeinpolitisches Mandat für gemeinnützige Körperschaften – Anmerkungen zum Attac-Urteil des BFH vom 10.01.2019, in: DB 2019, S. 744;
- Hüttemann, Rainer/Schauhoff, Stephan*, Die „unmittelbare Gemeinnützigkeit“ – eine unmittelbare Gefahr für gemeinnützige Körperschaften. Anmerkungen zum BFH-Urteil v. 7.3.2007 – I R 90/04, FR 2007, 931, in: FR 2007, S. 1133;
- Hüttemann, Rainer/Schön, Wolfgang*, Vermögensverwaltung und Vermögenserhaltung im Stiftungs- und Gemeinnützigkeitsrecht, Köln/München 2007;
- Ingold, Albert*, Das Recht der Oppositionen. Verfassungsbegriff – Verfassungsdogmatik – Verfassungstheorie, Tübingen 2015;
- Ipsen, Jörn* (Hrsg.), Parteiengesetz. Kommentar, 2. Auflage, München 2018;
- Jachmann, Monika*, Zivilgesellschaft und Steuern, in: Klaus Tipke u.a. (Hrsg.), Gestaltung der Steuerrechtsordnung. Festschrift für Joachim Lang zum 70. Geburtstag, Köln 2010, S. 295;
- Jäschke, Dirk*, Verstöße gegen die Rechtsordnung und Extremismus im Gemeinnützigkeitsrecht. Zur neuen Regelung des § 51 Abs. 3 AO, in: DStR 2009, S. 1669;
- Kirchhof, Gregor/Kulosa, Egmont/Ratschow, Eckart* (Hrsg.), Beck'scher Online-Kommentar Einkommensteuergesetz, München;
- Kirchhof, Paul*, Gemeinnützigkeit – Erfüllung staatsähnlicher Aufgaben durch selbstlose Einkommensverwendung, in: DStJG 26 (2003), S. 1;
- Kirchhof, Paul/Seer, Roman* (Hrsg.), Kirchhof, Einkommensteuergesetz. Kommentar, 19. Auflage, Köln 2020;
- Koenig, Ulrich* (Hrsg.), Abgabenordnung. Kommentar, 3. Auflage, München 2014;
- Kunig, Philip*, Parteien, in: Josef Isensee/Paul Kirchhof (Hrsg.), Handbuch des Staatsrechts der Bundesrepublik Deutschland, Band III: Demokratie – Bundesorgane, 3. Auflage, Heidelberg 2005, § 40;
- Lehmann, Sören*, Politische Betätigung im Steuerrecht, in: MIP 2011, S. 110;
- Der Rechenschaftsbericht der politischen Partei. Verfassungsrechtliche und dogmatisch-systematische Grundlagen, Maßgeblichkeit des Handelsbilanzrechts, spezialgesetzliche Modifikation, Baden-Baden 2018;
- Leisner-Egensperger, Anna*, Verfassungsrecht der steuerlichen Gemeinnützigkeit. Verfassungsrechtliche Vorgaben im Steuerrecht der Gemeinnützigkeit, in: Otto Deppenheuer u.a. (Hrsg.), Staat im Wort. Festschrift für Josef Isensee, Heidelberg 2007, S. 895;
- Zweckkollisionen im steuerlichen Gemeinnützigkeitsrecht, in: Ferdinand Kirchhof/Hans-Jürgen Papier/Heinz Schäffer (Hrsg.), Rechtsstaat und Grundrechte. Festschrift für Detlef Merten, Heidelberg 2007, S. 277;

- Politische Betätigung auf dem Minenfeld des Gemeinnützigkeitsrechts, in: NJW 2019, S. 964;
- Lenski, Sophie*, Parteiordnungsmaßnahmen in der Mediendemokratie. Überlegungen zum Verhältnis von Parteimitgliedschaft und Privatsphäre am Beispiel des Falls Edathy, in: NVwZ 2015, S. 1730;
- Martens, Jörg*, Die Besteuerung wirtschaftlicher Aktivitäten im Amateursport, Berlin 1989;
- Morlok, Martin*, Spenden – Rechenschaft – Sanktionen. Aktuelle Rechtsfragen der Parteienfinanzierung, NJW 2000, S. 761;
- Parteienrecht als Wettbewerbsrecht, in: Peter Häberle/ders./Vassilios Skouris (Hrsg.), Festschrift für Dimitris Th. Tsatsos zum 70. Geburtstag am 5. Mai 2003, Baden-Baden 2003, S. 408;
- Das BVerfG als Hüter des Parteienwettbewerbs, in: NVwZ 2005, S. 157;
- Morlok, Martin/Lehmann, Sören*, Der Anspruch auf Bekanntgabe von Rechenschaftsberichten politischer Parteien, NVwZ 2015, S. 470;
- Murswiek, Dietrich*, Grundrechte als soziale Teilhaberechte, soziale Grundrechte, in: Josef Isensee/Paul Kirchhof (Hrsg.), Handbuch des Staatsrechts der Bundesrepublik Deutschland, Band IX: Allgemeine Grundrechtslehren, 3. Auflage, Heidelberg 2011, § 192;
- Paqué, Karl-Heinz*, Gemeinnützigkeit und Spenden im deutschen Steuerrecht – einige grundsätzliche Gedanken, in: Bertelsmann Stiftung/Maecenata Institut für Dritter-Sektor-Forschung (Hrsg.), Expertenkommission zur Reform des Stiftungs- und Gemeinnützigkeitsrechts. Materialien, 2. Auflage, Gütersloh 2000, S. 110;
- Philanthropie und Steuerpolitik. Eine ökonomische Analyse der Förderung privater Wohltätigkeit. Tübingen 1986;
- Pfirmsmann, Volker/Rosenke, Thorsten/Wagner, Klaus J.* (Hrsg.), Beck'scher Online-Kommentar Abgabenordnung, München;
- Poguntke, Thomas*, Politische Parteien, in: Oscar W. Gabriel/Everhard Holtmann (Hrsg.), Handbuch Politisches System der Bundesrepublik Deutschland, 3. Auflage, München/Wien 2005, S. 623;
- Rackow, Christoph*, Grenzen der politischen Betätigung gemeinnütziger Organisationen im deutschen und US-amerikanischen Recht – ein Rechtsvergleich, in: npoR 2016, S. 145;
- Rhinow, René A.*: Grundprobleme der schweizerischen Demokratie, in: ZSR n.F. 103 II (1984), S. 111;
- Riegel, Martin/Freund, Christiane*, Gemeinnützigkeit verlangt parteipolitische Neutralität, in: BB 2019, S. 743;
- Schauhoff, Stephan*, Die Gemeinnützigkeitsrechtsreform kommt!, in: npoR 2020, S. 3;
- Gemeinnützigkeit, in: ders. (Hrsg.), Handbuch der Gemeinnützigkeit. Verein, Stiftung, GmbH. Recht, Steuern, Personal, 3. Auflage, München 2010, § 6;
- Gemeinnützige Mittelverwendung, in: ders. (Hrsg.), Handbuch der Gemeinnützigkeit. Verein, Stiftung, GmbH. Recht, Steuern, Personal, 3. Auflage, München 2010, § 9;

- Schimke, Martin/Dauernheim, Jörg* (Hrsg.), *Reichert, Handbuch Vereins- und Verbandsrecht*, 14. Auflage, Köln 2018;
- Schmidt, Walter*, *Politische Parteien und andere Vereinigungen*, NJW 1984, S. 762;
- Schmitt Glaeser, Walter*, *Die grundrechtliche Freiheit des Bürgers zur Mitwirkung an der Willensbildung*, in: Josef Isensee/Paul Kirchhof (Hrsg.), *Handbuch des Staatsrechts der Bundesrepublik Deutschland*, Band III: Demokratie – Bundesorgane, 3. Auflage, Heidelberg 2005, § 38;
- Schoch, Friedrich*, *Informationsfreiheitsgesetz. Kommentar*, 2. Auflage, München 2016;
- Schütz, Robert*, *Über zeitnahe Mittelverwendung, Förderung des Umweltschutzes und die Grenzen politischer Betätigung. Zugleich eine Anmerkung zum Urteil des BFH vom 20.3.2017*, in: npoR 2018, S. 153;
- Seer, Roman*, *Anmerkung zu BFH, Urteil vom 10.1.2019 – V R 60/17*, in: JZ 2019, S. 513;
- *Gemeinwohlzwecke und steuerliche Entlastung*, in: DStJG 26 (2003), S. 11;
- Seer, Roman u.a.*, *Tipke/Kruse, Abgabenordnung/Finanzgerichtsordnung. Kommentar*, Loseblatt, Bonn;
- Söhn, Hartmut/Heuermann, Bernd/Wolffgang, Hans-Michael* (Hrsg.), *Hübschmann/Hepp/Spitaler, Abgabenordnung/Finanzgerichtsordnung. Kommentar*, Loseblatt, Köln;
- Spieth, Wolf Friedrich/Hellermann, Niclas*, *Umweltverbände: Mit Macht kommt Verantwortung*, in: NVwZ 2019, S. 745;
- Tischbirek, Alexander*, *Die Verhältnismäßigkeitsprüfung. Methodenmigration zwischen öffentlichem Recht und Privatrecht*, Tübingen 2017;
- *Fächerdichotomie und Verhältnismäßigkeit. Zu den Rezeptionswegen einer Rechtsfigur zwischen öffentlichem Recht und Privatrecht*, in: JZ 2018, S. 421;
- Unger, Sebastian*, *Das Verfassungsprinzip der Demokratie. Normstruktur und Norminhalt des grundgesetzlichen Demokratieprinzips*, Tübingen 2008;
- *Gemeinwohlverwirklichung jenseits von Staat und Markt: Die Steuerbegünstigung des Non-Profit-Sektors im europäischen Sozialmodell*, in: Christian Calliess/Karl-Heinz Paqué (Hrsg.), *Deutschland in der Europäischen Union im kommenden Jahrzehnt – Kreativität und Innovationskraft: Neue Impulse für Staat, Markt und Zivilgesellschaft*, Köln 2010, S. 157;
- *Sicherung kommunaler Bürgerbegehren. Verwaltungsprozessuale Strategien zur Auflösung des Spannungsverhältnisses zwischen repräsentativer und plebiszitärer Demokratie auf kommunaler Ebene*, in: AöR 139 (2014), S. 80;
- *Verfassungs-, unions- und völkerrechtlicher Rahmen*, in: Thomas Baumann/Markus Sikora (Hrsg.), *Hand- und Formularbuch des Vereinsrechts*, 2. Auflage, München 2017, § 19;
- *Der Verein im Verwaltungsrecht*, in: Thomas Baumann/Markus Sikora (Hrsg.), *Hand- und Formularbuch des Vereinsrechts*, 2. Auflage, München 2017, § 20;
- *Editorial*, in: npoR 2020, S. 1;

- von der Pfordten, Dietmar*, Über das Prinzip der Verhältnismäßigkeit, in: Matthias Jestaedt/Oliver Lepsius (Hrsg.), *Verhältnismäßigkeit. Zur Tragfähigkeit eines verfassungsrechtlichen Schlüsselkonzepts*, Tübingen 2015, S. 261;
- Walz, W. Rainer*, Rechnungslegung und Transparenz im Dritten Sektor: Eine in Deutschland überfällige rechtspolitische Debatte, in: ders. (Hrsg.), *Rechnungslegung und Transparenz im Dritten Sektor*, Köln/Berlin/München 2004, S. 1;
- Wegener, Bernhard W.*, *Der geheime Staat. Arkantradition und Informationsfreiheitsrecht*, Göttingen 2006;
- Weitemeyer, Birgit*, Reformbedarf für den Dritten Sektor?, in: NJW 2018, S. 2775;
- Zur Zulässigkeit politischer Betätigungen von gemeinnützigen Organisationen nach dem Attac-Urteil des BFH, in: npoR 2019, S. 97;
- Weitemeyer, Birgit/Kamp, Florian*, Zulässigkeit politischer Betätigungen durch gemeinnützige Organisationen, in: DStR 2016, S. 2623;
- Weitemeyer, Birgit/Vogt, Benedikt*, Verbesserte Transparenz und Non-Profit Governance Kodex für NPOs, in: NZG 2014, S. 12;
- Winheller, Stefan/Geibel, Stefan J./Jachmann-Michel, Monika* (Hrsg.), *Gesamtes Gemeinnützigkeitsrecht*, Baden-Baden 2017;
- Winheller, Stefan/Vielwerth, Alexander*, Politische Betätigungen durch Gemeinnützige: Was ist zulässig, was nicht? Anmerkungen zum BFH-Urteil v. 20.3.2017 – X R 13/15, in: DStR 2017, S. 2588.