

Deutscher Bundestag
- Finanzausschuss -
Platz der Republik 1
11011 Berlin

Dr. Walter Scheuerl
Rechtsanwalt

Assistentin: Ewa Urbanek-Szecowka
T +49 40 35922-167
F +49 40 35922-224
w.scheuerl@gvw.com

Poststraße 9 - Alte Post
20354 Hamburg

11. Februar 2019

Akten-Nr. 1381/2019 WS

Öffentliche Anhörung zu dem Antrag der Fraktion der FDP „Straftaten und Gemeinnützigkeit schließen sich aus“ (BT-Drucksache 19/2580) und dem Antrag der Fraktion BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN „Gemeinnützigkeit braucht Rechtssicherheit statt politischer Willkür“ (BT-Drucksache 19/7434)

Sehr geehrte Damen und Herren,

zur Vorbereitung der Anhörung am 13. Februar 2019 nehme ich zu den Anträgen BT-Drucksache 19/2580 und BT-Drucksache 19/7434 wie folgt Stellung:

Im Interesse sprachlicher Klarheit wird in der nachfolgenden Stellungnahme von Vereinen und Stiftungen oder zusammenfassend von Körperschaften gesprochen, da der in der öffentlichen und politischen Diskussion oft verwendete Begriff „Nichtregierungsorganisation“ regelmäßig missverständlich ist:

„Nichtregierungsorganisation“

Der Begriff „Nichtregierungsorganisation“ (NRO)¹ suggeriert durch den Wortbestandteil „Organisation“, der sprachlich („Nicht“) einer Regierung gegenübergestellt wird, eine Größe und Bedeutung der Organisation, die mit der Größe eines regierten Landes oder der politischen Bedeutung der Regierung vergleichbar sei. Betrachtet man indes die Organisationen, mit denen sich die hier in Rede stehenden Anträge befassen, handelt es sich tatsächlich

¹ Häufig auch englischsprachig: NGO = *Non-governmental organization*

lediglich um kleine privatrechtlich strukturierte Vereine und Stiftungen, denen gemeinsam ist, dass sie

- regelmäßig nur eine überraschend kleine Zahl von echten stimmberechtigten Vereinsmitgliedern oder Entscheidungsträgern in den Stiftungsgremien haben²,
- sich durch ihre Satzungsbestimmungen effektiv gegen ein Hinzu-kommen neuer stimmberechtigter Mitglieder abschotten³ und, so- weit es um Vereine geht, im Außenauftritt regelmäßig nur um sog. Fördermitglieder werben, die zwar wiederkehrende Geldbeträge an den Verein zahlen, aber keine Mitglieder werden sollen,
- und ihre Einnahmen und sonstigen Mittel weitgehend intransparent verwenden⁴.

Anders als Regierungen sind diese Vereine und Stiftungen ferner in keiner Weise demokratisch legitimiert. Es ist deshalb zur Vermeidung von Missver- ständen sachgerecht, von Vereinen und Stiftungen statt von Nichtregie- rungsorganisationen zu sprechen oder wahlweise den steuerrechtlichen Be- griff der Körperschaft zu verwenden.

Zu den Anträgen im Einzelnen:

² Beispiele: Der Tierrechtsgruppe *Peta Deutschland e.V.*, Stuttgart, ist die Verbandsklagebefugnis vom zuständigen Ministerium in Baden-Württemberg versagt worden, da der Verein nur 7 Vereinsmit- glieder mit Wohnsitz in Deutschland habe (<https://mlr.baden-wuerttemberg.de/de/unser-ser-vice/presse-und-oeffentlichkeitsarbeit/pressemitteilung/pid/keine-erkennung-von-peta-im-rah- men-der-verbandsklage-im-tierschutz/>; zuletzt abgerufen am 11.2.2019 [das VG Stuttgart hat die Versagung bestätigt, der Rechtsstreit über die Berufung ist beim VGH Stuttgart anhängig]). Der Ver- ein *Deutsche Umwelthilfe e. V.*, Hannover, hat Pressebereichten zufolge nur 347 Mitglieder (<http://www.spiegel.de/wirtschaft/soziales/deutsche-umwelthilfe-wer-steckt-hinter-der-organisa- tion-die-dieselfahrverbote-erstreitet-a-1239713.html>; zuletzt abgerufen am 8.2.2019) und damit we- niger Mitglieder als die Mehrzahl der in Deutschland registrierten Laubentpieperkolonien oder Turn- vereine.

³ Beispiele: *Mahi Klosterhalfen* hat seine Amtszeit als Vorstandmitglied in der sog. *Albert-Schweitzer- Stiftung*, Berlin (die mit dem gleichnamigen Tropenarzt nichts zu tun hat), in der Satzung der Stif- tung auf Lebenszeit festschreiben lassen (<https://albert-schweitzer-stiftung.de/ueber-uns/satzung>, zuletzt abgerufen am 8.2.2019). *Jan Peifer*, der Vorstandsvorsitzende der Tierrechtsgruppe *Deut- sches Tierschutzbüro e. V.*, Sankt Augustin, hat den Vereinsvorstand in der Satzung durch ein Dele- giertensystem abgesichert, das in der Satzung zwischen die Mitgliederversammlung und die Vor- standswahlen geschaltet ist (<https://www.tierschutzbuerro.de/vereinssatzung/>; abgerufen am: 8.2.2019)

⁴ Die *Stiftung Warentest* hat in Heft 12/2013 u. a. vor Geldspenden an den Verein *Peta Deutschland e. V.* wegen dessen intransparenter Mittelverwendung gewarnt (<https://www.test.de/Spenden-Die- sen-Organisationen-koennen-Sie-trauen-4633447-4633456/>, zuletzt abgerufen am 8.2.2019)

I. Vorbemerkungen

1. Steuerliche Gemeinnützigkeit von Körperschaften im Widerspruch zur Besteuerung nach Leistungsfähigkeit

Da sich sowohl der Antrag der Fraktion der FDP „Straftaten und Gemeinnützigkeit schließen sich aus“ (BT-Drucksache 19/2580) als auch der Antrag der Fraktion BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN „Gemeinnützigkeit braucht Rechtssicherheit statt politischer Willkür“ (BT-Drucksache 19/7434) mit der Frage der steuerlichen Gemeinnützigkeit von Vereinen und Stiftungen befassen, ist zunächst daran zu erinnern, dass die gegenwärtige pauschale Steuerbegünstigung von Körperschaften bei Anerkennung einer steuerlichen Gemeinnützigkeit im Widerspruch zur sonstigen Besteuerung von Einkommen und Einnahmen nach Leistungsfähigkeit steht.

Vereine und Stiftungen sind als Körperschaften gemäß § 5 Abs. 1 Nr. 9 Körperschaftsteuergesetz (KStG) und § 3 Nr. 6 Gewerbesteuergesetz (GewStG) vollständig von der Körperschaftsteuer (die zu je 50% an Bund und Land geht) und von der Gewerbesteuer (die zu 100 % an die Gemeinde geht) befreit, wenn sie nach ihrer Satzung und ihrer tatsächlichen Geschäftsführung *„ausschließlich und unmittelbar gemeinnützigen ... Zwecken dienen (§§ 51 bis 68 der Abgabenordnung“)*. Diese Befreiung greift *de lege lata* bei Anerkennung der Gemeinnützigkeit gemäß §§ 52 ff. Abgabenordnung (AO) durch das zuständige Finanzamt nach dem „Alles oder Nichts“-Prinzip, erfasst also sämtliche Einnahmen und Erträge der begünstigten Körperschaften und unabhängig von der Höhe der Einnahmen bzw. Erträge. Anders als bei der im deutschen Steuerrecht sonst üblichen Besteuerung von Steuerpflichtigen nach deren wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit (siehe dazu: *BFH, Urteil v. 9.5.2001, Az.: XI B 151/00, BStBl. II 2001, 552*) und im Widerspruch hierzu spielen bei der Begünstigung von Körperschaften als Folge der Anerkennung ihrer Gemeinnützigkeit gemäß §§ 51ff. AO der Grad und das Ausmaß der Leistungsfähigkeit der Körperschaften keine Rolle.

2. Anerkennung steuerlicher Gemeinnützigkeit von Körperschaften bedeutet ungleiche mittelbare staatliche Finanzierung

Die Begründung des Antrags BT-Drucksache 19/7434 postuliert in ihrem ersten Satz eine *„von staatlichen Einflüssen unabhängige Selbstorganisation der Zivilgesellschaft“* als eine *„wesentliche Säule eines liberalen und pluralen Rechtsstaats“*, erkennt dabei jedoch, dass bereits das bestehende Recht der pauschalen Begünstigung von Körperschaften, die als gemeinnüt-

zig anerkannt werden, dem sonst akzeptierten Grundsatz einer sozial ausgewogene Verteilungsgerechtigkeit (Art. 3 Abs. 1, Art. 20 GG) im Ergebnis zuwiderläuft. Denn von der aktuellen Rechtslage profitieren in erster Linie solche personell kleinen und im Graubereich der Legalität operierenden Spendenvereine und -stiftungen, die sich bei schlanken Strukturen durch aggressives Marketing hohe Einnahmen sichern.⁵ Der *Bundesfinanzhof (BFH)* hat demgegenüber in seiner bereits oben angeführten Entscheidung den Gesichtspunkt einer sozial ausgewogene Verteilungsgerechtigkeit (Art. 3 Abs. 1, Art. 20 GG) betont:

„Der Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, der sich aus einem Zusammenwirken des Demokratieprinzips, der Freiheitsrechte, der Gleichheitsrechte und des Sozialstaatsgedankens ableitet, ist freiheitsschützend (Art. 2, Art. 14 des Grundgesetzes – GG –), fordert zugleich aber auch sozial ausgewogene Verteilungsgerechtigkeit (Art. 3 Abs. 1, Art. 20 GG). Die Steuer ist eine Gemeinlast, die alle Inländer je nach ihrem Einkommen, Vermögen und ihrer Nachfragekraft zur Finanzierung der allgemeinen Staatsaufgaben heranzieht (BVerfG-Beschluss vom 22. Juni 1995 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121, BStBl II 1995, 655, 660). Die Gleichheit aller Menschen vor dem Gesetz verlangt in ihrer bereichsspezifischen Anwendung, dass jeder Inländer je nach seiner wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit gleichmäßig zur Finanzierung der allgemeinen Staatsaufgaben herangezogen wird (vgl. auch BVerfG-Beschluss vom 17. November 1998 1 BvL 10/98, BStBl II 1999, 509, HFR 1999, 295). Das Leistungsfähigkeitsprinzip statuiert absolute und relative Grenzen; die Besteuerung muss im Verhältnis zu den Mitsteuerepflichtigen angemessen sein, sie darf aber auch bestimmte absolute Grenzen nicht überschreiten. Der Grundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit bestimmt, in welchem Maß der Einzelne als zur Solidarität verpflichtetes Mitglied der Gesellschaft zur Steuerleistung heranzuziehen ist.“

(BFH, Beschluss v. 9.5.2001, BStBl. II 2001, 552, Rdn. 25)

Dieser Gesichtspunkt einer sozial ausgewogenen Verteilungsgerechtigkeit findet sich bei der derzeit geltenden pauschalen steuerlichen Begünstigung von Körperschaften, die von ihrem Finanzamt als gemeinnützig anerkannt werden, gerade nicht wieder. Der echte gemeinnützige Verein, der z. B. als örtlicher Turnverein mit hoher Mitgliederzahl zwar überschaubare Einnah-

⁵ Beispiel: Der als Tierrechtsgruppe operierende und aus lediglich 7 Mitgliedern mit Wohnsitz in Deutschland bestehende (siehe oben, Fn. 2) bestehende Verein *Peta Deutschland e.V.* hat im Jahr 2017 eigenen Angaben zufolge Einnahmen aus Spenden und Erbschaften in Höhe von 7.539.036 EUR generiert (<https://www.peta.de/mediadb/PETA-Jahresbericht-2017.PDF>, zuletzt abgerufen am 8.2.2019)

men aus Mitgliedsbeiträgen erzielt, zugleich aber für den Betrieb der Sporthallen und Geräte auch tatsächliche Kosten hat, kann als Folge der steuerlichen Gemeinnützigkeitsregelungen allenfalls seine Existenz sichern und die Mitgliedsbeiträge überschaubar halten. Die im Graubereich der Legalität operierenden Spendenvereine und -stiftungen, die sich für ihre Medien- und Spendenkampagnen schwerpunktmäßig auf die marketingwirksamen Themen „Tierschutz“ und ähnliche Bereiche konzentrieren, können als Profiteure der gegenwärtigen Regelungen demgegenüber Jahr für Jahr hohe sechs- bis siebenstelligen Spendeneinnahmen generieren und unversteuert am Fiskus vorbeischleusen. Erforderlich ist lediglich eine vordergründig plausibel erscheinende Kostenstruktur, die dabei hilft, die gelegentlichen Prüfungen durch das Finanzamt zu bestehen.⁶

3. Übereinstimmungen der Anträge BT-Drucksache 19/2580 und BT-Drucksache 19/7434

Scheinen die in der Anhörung zu behandelnden Anträge BT-Drucksache 19/2580 und BT-Drucksache 19/7434 auf den ersten Blick gegenläufige Ziele zu verfolgen, überrascht die bei näherer Befassung mit den Drucksachen darin zu zutage tretende Übereinstimmung in einzelnen Kerngedanken:

- 3.1 Der Antrag der Fraktion der FDP „Straftaten und Gemeinnützigkeit schließen sich aus“ (BT-Drucksache 19/2580) wendet sich am Beispiel des Vereins Peta Deutschland e.V. gegen den Missbrauch der steuerlichen Gemeinnützigkeit durch Körperschaften, deren Repräsentanten gegen geltende Strafgesetze verstoßen oder zu solchen Verstößen aufrufen und setzt sich für eine einheitliche Rechtsauslegung bei der Anwendung der Regelungen zur steuerlichen Gemeinnützigkeit gemäß §§ 51ff. AO ein.
- 3.2 Der Antrag der Fraktion BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN „Gemeinnützigkeit braucht Rechtssicherheit statt politischer Willkür“ (BT-Drucksache

⁶ Beispiel: Neben dem bereits genannten Verein *Peta Deutschland e.V.* ist in diesem Zusammenhang die Konstruktion anschaulich, die *Jan Peifer* als Vorstandsvorsitzender des als Tierrechtsgruppe operierenden Vereins *Deutsches Tierschutzbüro e. V.* gewählt hat. Ausweislich seines Finanzberichts für das Jahr 2017 (<https://www.tierschutzbuero.de/jahresberichte/>, zuletzt abgerufen am 8.2.2019) hat der Verein von den im Jahr 2017 generierten Einnahmen in Höhe von mehr als 920.000 EUR einen erheblichen Teil in „Personalkosten“ und Kosten für „Kampagnen“ sowie weitere „Rücklagen für Kampagnen“ in Höhe von mehr als 300.000 EUR umgelegt. Auffällig sind diese hohen Ausgaben bzw. Zahlungen des Vereins für „Kampagnen“ deshalb, weil diese Leistungen ausweislich der Referenzwerbung der von *Jan Peifer* als Einzelfirma gegründeten PR-Agentur *green yellow pr* von *Jan Peifer* selbst erbracht und offenbar in diesem Verhältnis auch aus Vereinsmitteln vergütet werden – während jene PR-Agentur ausweislich des Impressums ihrer Webseite als Anschrift ein angebliches „Gebäude 317“ in der R...-straße in Berlin angibt, wo ein solches Gebäude nicht existiert, sondern die Nr. 317 nur die Nummer eines Brieffaches ist.

19/7434) betont ebenfalls, dass *„Fehlentwicklungen in der Praxis ... natürlich einen legitimen Anlass bieten [können], zu prüfen, ob gesetzgeberischer Handlungsbedarf besteht“*, spricht gleichzeitig die Möglichkeit an, schon nach geltendem Recht einer Organisation bei zurechenbarem strafbarem Verhalten die Gemeinnützigkeit abzuerkennen, und warnt vor einer *„drastischen Erosion ... in der Akzeptanz fundamentaler Rechtsstaatsprinzipien“* (adressiert dabei allerdings „Teile des Parlaments“ und nicht missbräuchlich operierende Körperschaften). Inhaltlich geht der Antrag der Fraktion BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN (BT-Drucksache 19/7434) demgegenüber deutlich über das Petitum der Fraktion der FDP hinaus, indem er sich zwar auch für eine einheitliche, bundesweite Auslegung der Regelungen zur steuerlichen Gemeinnützigkeit einsetzt, anders als die Fraktion der FDP jedoch die Bildung einer *„Bundesbehörde mit Zuständigkeit für das Gemeinnützigkeitsrecht“* fordert.

II. Detailfragen

Vor dem Hintergrund der oben skizzierten Ausgangslage und der in den Anträgen angesprochenen Besonderheiten des bestehenden Rechts der steuerlichen Gemeinnützigkeit gemäß §§ 51ff. AO stellen sich aus Sicht des Unterzeichners die im Folgenden behandelten Detailfragen.

1. Voraussetzungen der Anerkennung von Körperschaften als gemeinnützig (§§ 51 ff. AO)

Vereine und Stiftungen sind, wie bereits oben erwähnt, als Körperschaften gemäß § 5 Abs. 1 Nr. 9 Körperschaftsteuergesetz (KStG) und § 3 Nr. 6 Gewerbesteuergesetz (GewStG) vollständig von der Körperschaftsteuer (die zu je 50% an Bund und Land geht) und von der Gewerbesteuer (die zu 100 % an die Gemeinde geht) befreit, wenn sie nach ihrer Satzung und ihrer tatsächlichen Geschäftsführung *„ausschließlich und unmittelbar gemeinnützigen ... Zwecken dienen (§§ 51 bis 68 der Abgabenordnung)“*. Der BFH wendet hier allerdings einen großzügigen Maßstab an, indem er bei der Prüfung der Voraussetzungen des § 52 AO (Gemeinnützige Zwecke) die Formulierung betont, wonach es ausreicht, dass die Tätigkeit der Körperschaft nur *„darauf gerichtet“* sein muss, *„die Allgemeinheit auf materiellem, geistigen oder sittlichem Gebiet selbstlos zu fördern“* (§ 52 Abs. 1 Satz 1 AO). Hierzu führt der BFH aus:

„Die gesetzliche Formulierung ‚darauf gerichtet ist‘ zeigt, dass es weder auf den tatsächlichen Erfolg der Maßnahme noch auf die Vollendung der Förderung ankommt (BFH-Urteile vom 13. Dezember 1978 I R 39/78, BFHE 127, 330, BStBl II 1979, 482, unter

I.4.b, und vom 23. November 1988 I R 11/88, BFHE 155, 461, BStBl II 1989, 391, unter II.3.c). Ausreichend ist vielmehr, dass die von der Körperschaft entfaltete Tätigkeit ein geeignetes Mittel zur Erreichung des in § 52 Abs. 2 AO genannten Gemeinwohlzwecks darstellt (so zutreffend Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 3. Aufl. 2015, Rz 3.20).“

(BFH, Urteil v. 20.3.2017, Az.: X R 13/15, zitiert nach juris, Rdn. 69)

Gleichzeitig betont der *BFH* die Notwendigkeit, dass sich die tatsächliche Geschäftsführung im Rahmen der verfassungsmäßigen Ordnung (Art. 2 Abs. 1 GG) halten muss:

„Darüber hinaus darf die Betätigung den Rahmen der verfassungsmäßigen Ordnung (Art. 2 Abs. 1 GG) nicht verlassen (BFH-Urteil in BFHE 142, 51, BStBl II 1984, 844, unter 3.b (3); ausführlich BFH-Urteil in BFHE 142, 243, BStBl II 1985, 106, unter 5.). Dabei soll diese Grenze überschritten sein, wenn der Verein ankündigt, künftig möglicherweise Sitzblockaden durchzuführen und polizeiliche Anordnungen eventuell nicht zu beachten (BFH-Urteil in BFHE 142, 243, BStBl II 1985, 106, unter 5.b).“

(BFH, Urteil v. 20.3.2017, Az.: X R 13/15, zitiert nach juris, Rdn. 87)

Bei konsequenter Anwendung dieser Rechtsprechung muss selbstverständlich auch das einer Körperschaft zurechenbare Begehen von Straftaten (z. B. Begehen oder Beauftragen von Straftaten, wie Hausfriedensbrüche in Ställen: §§ 123, 26 StGB) oder die Begünstigung solcher Straftäter durch eine Körperschaft (z. B. Ankauf oder Verbreitung von Videomaterial aus Straftaten: §§ 253, 123 StGB) zur Aberkennung der Gemeinnützigkeit mindestens für das betroffene Veranlagungsjahr führen.

2. **Eindringen in Ställe als strafbare Handlung (§ 123 StGB)**

Das Eindringen in landwirtschaftliche Betriebe, um dort Video- und Fotomaterial für anschließende Diffamierungskampagnen zu Lasten der Betriebsinhaber in Verbindung mit Spendenkampagnen für die verantwortliche bzw. vermarktende Körperschaft zu beschaffen, stellt seit mehr als 10 Jahren für eine Reihe von Vereinen und Stiftungen den Hauptzweig der „Beschaffungskriminalität“ dar. Nach den Erfahrungen des Verfassers aus zahlreichen zivil- und strafrechtlichen Verfahren, an denen Körperschaften entweder auf der Beschaffungsseite oder als Vermarkter, d. h. auf Kampagnenseite, beteiligt waren bzw. sind, unterscheiden sich dabei von Fall zu Fall nur die Einlassungen der Körperschaften hinsichtlich ihrer eigenen Beteiligung.

Die Bandbreite reicht hier von offenem Einräumen der Täterschaft (§ 123 StGB) über das Auftreten als Täter vor laufender Kamera, jedoch verumumt oder unter Angabe falscher Namen bis hin zum Einsetzen eigener Auftrags-täter als sog. „Recherche-Team“ (§§ 123, 26 StGB) und schließlich dem Leugnen jeder Eigenbeteiligung und der Behauptung, die Körperschaft habe das Material angeblich anonym per Post „zugespielt“ erhalten (§ 253 StGB i. V. m. § 123 StGB).

Die Tatbestandsmäßigkeit des Eindringens in Ställe als Hausfriedensbruch (§ 123 StGB) ist sowohl vom *Bundesgerichtshof (BGH)*⁷ als auch durch aktuelle Entscheidungen des *Oberlandesgerichts Naumburg*⁸ und des *Oberlandesgerichts Stuttgart*⁹ bestätigt worden.

- 2.1 Das *Oberlandesgericht Stuttgart* hat die Revision eines Tierrechtlers gegen seine Verurteilung wegen Hausfriedensbruchs (§ 123 StGB) in einem Geflügelstall verworfen¹⁰. Damit ist die Verurteilung von zwei selbsternannten Tierrechtlern durch das *Landgericht Heilbronn*¹¹, die im Mai 2015 in einen Putenstall bei Schwäbisch Hall eingedrungen waren, um dort Videoaufnahmen zu beschaffen, rechtskräftig¹². Die Täter, die zum Tatzeitpunkt im Mai 2015 an der Universität Tübingen tätig und Mitglied in dem als (gemeinnützig anerkannten) Tierrechtsverein *Act for Animals e. V.*, Tübingen, waren, hatten sich zusammengetan, um gemeinsam mit einer dritten Person, die bei dem Stalleinbruch Schmiere stehen sollte, in mehrere Ställe mit Putenhaltung einzudringen und Videoaufnahmen für eine Kampagne und zur Weitergabe an Journalisten zu beschaffen. Bereits im ersten Stall konnten sie von dem Landwirt gestellt und der Polizei übergeben werden.
- 2.2 Auch das *Oberlandesgericht Naumburg* hat die Tatbestandsmäßigkeit des Eindringens in Ställe durch drei Tierrechtler des Vereins *Animal Rights*

⁷ Der VI. Zivilsenat des BGH hat in einem *Zivilrechtsstreit* (Eindringen von Tierrechtlern des Vereins *Animal Rights Watch e.V.*, Aalen, in Bio-Ställe zur Beschaffung von Videoaufnahmen) in seinem Urteil vom 10.4.2018 das nicht genehmigte Eindringen in Ställe mehrfach (a. a. O., Rdn. 20, 25) als rechtswidrig und in Rdn. 26 ausdrücklich als Hausfriedensbruch eingestuft (BGH, Urteil v. 10.4.2018, Az. VI ZR 396/16, GRUR 2018, 648).

⁸ OLG Naumburg, Urteil vom 22.2.2018, Az.: 2 Rv 157/17, NJW 2018, 2064

⁹ OLG Stuttgart, Beschluss vom 4. September 2018, Az.: 2 Rv 26 Ss 145/18; veröffentlicht unter: https://www.gvw.com/fileadmin/user_upload/OLG_Stuttgart_Beschluss_Hausfriedensbruch_Staelle.pdf (zuletzt abgerufen am 11.2.2019)

¹⁰ siehe Fn. 9

¹¹ LG Heilbronn, Urteil vom 23. Mai 2017, Az.: 7 Ns 41 Js 15494/15 jug., veröffentlicht unter: https://www.gvw.com/fileadmin/user_upload/LG_Heilbronn_Urteil_20170523_VOE.pdf (zuletzt abgerufen am 11.2.2019)

¹² Unvollständig ist daher insoweit der Vermerk des Wissenschaftlichen Dienstes des Deutschen Bundestags vom 20.9.2018 „Strafbarkeit sogenannter ‚Stalleinbrüche‘“, Az.: WD 7 - 3000 - 206/18, <https://www.bundestag.de/blob/581224/b3e8432c09685c55877ec2085daba37e/wd-7-206-18-pdf-data.pdf> (zuletzt abgerufen: 11.2.2019)

Watch e. V., Aalen, als Hausfriedensbruch (§ 123 StGB) bejaht und eine Rechtfertigung der Täter durch Notwehr (§ 32 StGB) ausdrücklich abgelehnt¹³. Unter Hinweis auf die besondere Ausnahmesituation des dortigen Sachverhalts hat das *OLG Naumburg* jedoch einen nach § 34 StGB rechtfertigenden Notstand angenommen, da die Angeklagten gewusst hätten, dass tierschutzrechtliche Vorschriften verletzt würden und die zuständigen Behörden gegen die Verstöße ohne die von ihnen gefertigten Aufnahmen nicht einschreiten würden¹⁴. Dabei hat das Gericht jedoch die besondere Ausnahmesituation durch eine ausdrückliche Klarstellung in den Urteilsgründen hervorgehoben:

„Eine Rechtfertigung wegen Notstands kommt nur in Betracht, wenn den Eingreifenden die Tatsachen bekannt sind, welche diesen rechtfertigen. Dazu reicht die bloße Vermutung, es werde generell oder gerade in diesem Betrieb gegen Vorschriften verstoßen, nicht aus. Es gibt keine Befugnis, in fremde Rechte einzugreifen, um zu überprüfen, ob dort gegen Gesetze verstoßen wird. Ebenso wenig kann das staatliche Gewaltmonopol umgangen werden, wenn nicht feststeht, dass die staatlichen Behörden sich im konkreten Fall weigern, ihre Aufgaben zu erfüllen.“

(*OLG Naumburg*, NJW 2018, 2064, 2066, Rdn. 23)

Mit dieser Klarstellung ist zugleich deutlich, dass die dogmatisch nicht überzeugenden¹⁵ Überlegungen des *OLG Naumburg* zu einem vermeintlichen rechtfertigenden Notstand (§ 34 StGB) für die ganz überwiegende Mehrzahl der Hausfriedensbrüche in Ställe durch selbsternannte Tierrechtler von vornherein nicht einschlägig sind. Denn in der ganz überwiegenden Mehrzahl aller Fälle finden die Täter einwandfreie und rechtmäßige Haltungsbedingungen vor, die sie nur dadurch für ihre Kampagnen- und Spendenzwecke missbrauchen können, dass sie gezielte Einzelaufnahmen z. B. von einzelnen verletzten Tieren in einem Krankenabteil machen oder z. B. Tiere erst in einer Ecke des Stalles zusammentreiben, um diese dann zur Dokumentation einer angeblich großen Besatzdichte im Stall zu vermarkten.

3. **Widerspruch zwischen Ausnutzung von Straftaten und Gemeinnützigkeitsprivileg**

Das Begehen oder das Ausnutzen von Straftaten oder sonstigen rechtswidrigen Handlungen durch Vertreter von Körperschaften, die als gemeinnützig

¹³ *OLG Naumburg*, NJW 2018, 2064

¹⁴ *OLG Naumburg*, NJW 2018, 2064, 2065; kritisch dazu: *Scheuerl/Glock*, Hausfriedensbruch in Ställen wird nicht durch Tierschutzziele gerechtfertigt, *Neue Zeitschrift für Strafrecht* (NStZ) 2018, 448

¹⁵ Ausführlich zur Kritik an der Entscheidung: *Scheuerl/Glock*, NStZ 2018, 448

anerkannt sind, steht in direktem Widerspruch zur steuerrechtlichen Gemeinnützigkeit nach § 52 AO. Das gilt umso mehr, als Voraussetzung für die Gemeinnützigkeit ist, dass die tatsächliche Geschäftsführung der Körperschaft **ausschließlich** die steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke verfolgt (§§ 51, 58 AO). Daran fehlt es, wenn der Vorstand einer Körperschaft Straftaten begeht oder zu Straftaten aufruft bzw. solche Taten öffentlich billigt. Denn es wird sich in der Praxis keine von einem zuständigen Finanzamt als gemeinnützig gebilligte Satzung einer Körperschaft finden, die solche Taten oder deren öffentliche Billigung als satzungsgemäß vorsieht. Auch der BFH bestätigt die Notwendigkeit, dass sich die tatsächliche Geschäftsführung im Rahmen der verfassungsmäßigen Ordnung (Art. 2 Abs. 1 GG) halten muss:

„Darüber hinaus darf die Betätigung den Rahmen der verfassungsmäßigen Ordnung (Art. 2 Abs. 1 GG) nicht verlassen (BFH-Urteil in BFHE 142, 51, BStBl II 1984, 844, unter 3.b (3); ausführlich BFH-Urteil in BFHE 142, 243, BStBl II 1985, 106, unter 5.). Dabei soll diese Grenze überschritten sein, wenn der Verein ankündigt, künftig möglicherweise Sitzblockaden durchzuführen und polizeiliche Anordnungen eventuell nicht zu beachten (BFH-Urteil in BFHE 142, 243, BStBl II 1985, 106, unter 5.b).“

(BFH, Urteil v. 20.3.2017, Az.: X R 13/15, zitiert nach juris, Rdn. 87)

Das Eindringen in Ställe durch selbsternannte Tierrechtler zur Beschaffung von Kampagnenmaterial, wie es in den zurückliegenden zehn Jahren verstärkt zu beobachten gewesen und inzwischen für die an der Vermarktung durch Spendenwerbung beteiligten Körperschaften zur Grundlage eines hocheffizienten Geschäftsmodells geworden ist, steht überdies im Widerspruch zur Definition der gemeinnützigen Zwecke, wonach die Tätigkeit der Körperschaften darauf gerichtet sein muss, „die Allgemeinheit auf materiellem, geistigem oder sittlichem Gebiet selbstlos zu fördern“ (§ 51 Abs. 1 Satz 1 AO). Die Praxis der Beschaffungskriminalität beim Eindringen in Ställe sieht demgegenüber anders aus: Es ist, soweit ersichtlich, kein einziger Fall dokumentiert, in dem bei einem Eindringen in Ställe zur Beschaffung von Videoaufnahmen in den zurückliegenden mehr als 10 Jahre auch nur eine einzige fachkundige Person, wie beispielsweise ein Tierarzt, unter den Tätern gewesen wäre. Zahlreiche Videoaufnahmen, die dem Verfasser überdies aus gerichtlichen Verfahren bekannt sind, belegen, dass die Täter zwar teilweise binnen einer Nacht oder weniger Tage in kurzer Folge in unterschiedliche Betriebe eindringen, dabei jedoch nicht ansatzweise über die notwendigen Kenntnisse der Desinfektion und Hygiene verfügen, geschweige denn solche

Kenntnisse anwenden würden. Die Täter begründen so eine erhebliche Gefahrenlage für die Tierbestände durch Infektionen, aber auch durch Paniken. In einem Fall in Baden-Württemberg sind im Jahr 2015 beispielsweise rund 250 Puten qualvoll aufgrund einer von selbsternannten Tierrechtlern ausgelösten Panik im Stall verendet¹⁶. Die abstrakte Anerkennung einer „*Förderung des Tierschutzes*“ gemäß § 51 Abs. 2 Nr. 14 AO als eine Förderung der Allgemeinheit im Sinne von § 51 Abs. 1 AO darf deshalb gerade dann, wenn man den Tierschutzgedanken ernst nimmt, nicht dazu führen, dass Taten dieser Art, deren Vermarktung oder deren öffentliche Billigung durch Körperschaften als mit der Gemeinnützigkeit der verantwortlichen Körperschaft vereinbar eingestuft werden.

4. **Aktuelle Praxis in der Prüfung und Umsetzung der §§ 51ff. AO durch die Finanzämter**

Der Umstand, dass es in den zurückliegenden mehr als zehn Jahren, in denen sich das Geschäftsmodell für eine Reihe von Vereinen und Stiftungen etabliert hat, zwar zu einer Vielzahl von Hausfriedensbrüchen in Ställe gekommen ist, jedoch trotz der teils breitenwirksamen Vermarktung der Aufnahmen über die Webseiten der Körperschaften bisher, soweit bekannt, nicht in einem einzigen Fall die Gemeinnützigkeit für ein Veranlagungsjahr aberkannt worden ist, veranschaulicht das Vollzugsdefizit der geltenden Regelungen der §§ 51ff. AO in diesem Bereich in der Praxis.

Ein Hürde für die zuständigen Finanzämter besteht darin, dass diese bei der Prüfung der Gemeinnützigkeit der Körperschaften im Regelfall eine weitgehend „heile Welt“ bei ihren Belegprüfungen vorfinden: Die Vereine werden normalerweise im Abstand von drei Jahren mithilfe eines einfachen Fragebogens durch das Finanzamt überprüft, wobei vom Verein in der Regel eine Aufstellung der Einnahmen und Ausgaben, ein Tätigkeitsbericht, eine Vermögensübersicht mit Nachweisen über die Bildung und Entwicklung der Rücklagen sowie die aktuelle Satzung, jeweils bezogen auf die vergangenen drei Jahre vorzulegen sind. Hinweise auf eine Beteiligung oder Billigung bzw. wirtschaftliche Vermarktung von Straftaten werden dem Finanzamt dabei selbstverständlich nicht zugänglich gemacht, Mietwagen- und sonstige Kosten als „Kampagnenkosten“ deklariert und eine Aberkennung der Gemeinnützigkeit so vermieden.

¹⁶ SWP v. 13.5.2015: 250 tote Puten nach Panik - "Tierschützer" unter Verdacht, <https://www.swp.de/suedwesten/landespolitik/250-tote-puten-nach-panik-tierschuetzer-unter-verdacht-19086099.html>, zuletzt abgerufen am 11.2.2019

Die oben skizzierte Rechtsprechung des BFH¹⁷ und das geltende Regelwerk der §§ 51ff. AO würden den für die jeweiligen Körperschaften zuständigen Finanzämtern vor diesem Hintergrund zwar Handlungsoptionen eröffnen. Es fehlen bisher aber anders als beispielsweise hinsichtlich einer allgemeinpolitischen Betätigung von Körperschaften¹⁸ klare Leitsätze in der höchstgerichtlichen Rechtsprechung oder gesetzliche Leitlinien. Das Petitum des Antrags BT-Drucksache 19/2580 aber auch die in der Begründung der BT-Drucksache 19/7434 formulierte Forderung, bestehende Rechtsunsicherheiten abzubauen und den Katalog an förderfähigen Zielen in § 52 Abs. 2 AO zu überarbeiten, bringen dies anschaulich zum Ausdruck.

III. Empfehlung

Vor dem Hintergrund der oben dargelegten Praxis und Rechtsprechung nimmt der Verfasser zu den in den Anträgen angesprochenen Forderungen wie folgt Stellung:

1. Katalog förderfähiger Zwecke (§ 52 Abs. 2 AO)

Die aufgezeigten Fälle des Missbrauchs des steuerlichen Gemeinnützigkeitsprivilegs durch verschiedene Körperschaften insbesondere im Bereich der marketingwirksamen Themenfelder, wie des Tierschutzes, sprechen dafür, die im Antrag BT-Drucksache 19/2580 geforderte Konkretisierung der Anwendung des Gemeinnützigkeitsprivilegs dahingehend, dass Körperschaften, deren Repräsentanten gegen Strafgesetze verstoßen oder zu einem solchen Rechtsbruch aufrufen, die Gemeinnützigkeit jedenfalls für den betroffenen Veranlagungszeitraum abzuerkennen ist, zu unterstützen ist. Eine praktische Form der Umsetzung kann beispielsweise eine Anpassung bzw. Neufassung des Anwendungserlasses zur Abgabenordnung (AEAO) des Bundesministers der Finanzen sein.

Auch die in der BT-Drucksache 19/7434 formulierte Forderung, bestehende Rechtsunsicherheiten abzubauen und den Katalog an förderfähigen Zielen in § 52 Abs. 2 AO zu überarbeiten, verdient Unterstützung. Dabei wäre allerdings auf eine konsequente **Einschränkung des Katalogs** zur Begrenzung der Missbrauchsmöglichkeiten zu achten und jede Form einer pauschalen Ausweitung um vermeintlich „eindeutige“ Ziele, wie sie in der Begründung des Antrags anklingt, zu vermeiden. Gerade die in der vorliegenden

¹⁷ BFH, Urteil v. 20.3.2017, Az.: X R 13/15, zitiert nach juris, Rdn. 87 mit Nachweisen

¹⁸ BFH, a. a. O. (Fn. 17), Rdn. 91: „Das Betreiben oder Unterstützen von Parteipolitik ist immer gemeinnützigkeitsschädlich (...)“

Stellungnahme diskutierten Missbrauchsfälle und Geschäftsmodelle einiger Körperschaften im Bereich „Tierschutz“, die mit echtem Tierschutz gerade nichts zu tun haben, veranschaulichen die Risiken einer Ausweitung des Katalogs. Ebenso wie die Verfasser der BT-Drucksache 19/7434 in deren Begründung vor einer „*Erosion ... in der Akzeptanz fundamentaler Rechtsstaatsprinzipien*“ warnen, muss bei der Anwendungspraxis des Katalogs förderfähiger Ziele nach § 52 Abs. 2 AO darauf geachtet werden, dass die auf die Allgemeinheit der Steuerzahler umgelegte Förderung der Katalogziele bei der Allgemeinheit der Steuerzahler auch auf eine grundsätzliche Akzeptanz stößt.

2. Sicherung einer einheitlichen Rechtsanwendung

Die Forderung im Antrag der BT-Drucksache 19/2580 an die Bundesregierung, sich dafür einzusetzen, dass der Vertreter des Bundes in der Runde Referatsleiter Abgabenordnung auf eine einheitliche Rechtsauslegung hinarbeitet, ist sachgerecht und als Minimalkonsens wünschenswert. Auch der Antrag der BT-Drucksache 19/7434 sieht, obgleich dieser auf eine abzulehnende Ausweitung des Kataloges gemäß § 52 Abs. 2 AO abzielen scheint, Rechtsunsicherheiten und möchte diesen entgegenwirken. Noch wirkungsvoller als ein bloß allgemeines Hinwirken des Vertreters des Bundes in der Runde Referatsleiter Abgabenordnung könnte eine Anpassung bzw. Neufassung des Anwendungserlasses zur Abgabenordnung (AEAO) des Bundesministers der Finanzen sein.

3. Einrichtung einer neuen Bundesbehörde

Eine Notwendigkeit für eine neue Bundesbehörde mit Zuständigkeit für das Gemeinnützigkeitsrecht, wie sie im Antrag der BT-Drucksache 19/7434 gefordert wird, ist vor dem Hintergrund der aktuellen Praxis nicht zu erkennen und ergibt sich auch nicht aus der Begründung des Antrags. Die festzustellenden Unterschiede in der Rechtsanwendung durch unterschiedliche Finanzämter können durch eine Anpassung bzw. Neufassung des Anwendungserlasses zur Abgabenordnung (AEAO) behoben werden.

4. Publizitäts- und Transparenzpflichten

Die am Ende der Begründung des Antrags BT- Drucksache 19/7434 geforderte Schaffung einheitlicher Publizitäts- und Transparenzpflichten, die sich im eigentliche Petitum des Antrags nicht mehr wiederfindet, erscheint vor dem Hintergrund der dargelegten Missbrauchspraxis nicht als geeignete

Maßnahme, um den festzustellenden Missbräuchen gerade bei den wirtschaftlich erfolgreichen, jedoch nach Zahl der echten Mitglieder und Entscheidungsträger kleinen Körperschaften im Bereich der Tierrechtsgruppen effizient entgegenzuwirken. Ein wesentliches Problem besteht darin, dass jede Form schematisch gleicher zusätzlicher Publizitätspflichten zwar auch die große Mehrzahl der ordentlich und im Bereich echter Gemeinnützigkeit arbeitenden Körperschaften mit zusätzlichem Verwaltungsaufwand belasten würde, dabei jedoch ohne zusätzlichen Erkenntniswert gegenüber den Missbrauchsfällen bliebe. Das gilt umso mehr, als gerade diejenigen Tierrechtsgruppen, die aktuell im Graubereich der Rechtmäßigkeit operieren, oder die sich durch die Vermarktung des mit strafbar beschafften Videos für die Spendenwerbung generierten Aufmerksamkeits- und Werbewertes mittelbar finanzieren, auf der **Einnahmeseite** im wesentlichen Klein- und/oder Dauerspender von idealistischen Fördermitgliedern akquirieren¹⁹. Solche Kleinspender wären ungeachtet ihrer großen Zahl für die Transparenz letztlich ohne Erkenntniswert. Gleichzeitig wäre es für die Repräsentanten der die Gemeinnützigkeit missbrauchenden Körperschaften, wie schon bisher gegenüber den prüfenden Finanzämtern, vergleichsweise einfach, die Beteiligung oder Ausnutzung von Straftaten auf der **Ausgabenseite** als „Kampagnen“ oder ähnliches zu deklarieren und auf diese Weise einen zusätzlichen Erkenntnisgewinn, wenn es um die Prüfung der Gemeinnützigkeit geht, zu vermeiden.

5. Einführung eines Verbandsklagerechts

Nicht Gegenstand der Anträge BT-Drucksache 19/2580 oder BT-Drucksache 19/7434, vom Verfasser jedoch für wirksam und empfehlenswert erachtet, wäre die Einführung eines aktiven Verbandsklagerechtes zugunsten anerkannter Steuerzahlerverbände. Nach dem Vorbild der Verbandsklagerechte für Umwelt- und Naturschutzverbände nach dem Umwelt-Rechtsbehelfsgesetz (UmwRG) und dem Bundesnaturschutzgesetz (BNatSchG) sollte ein Verbandsklagerecht geschaffen werden, das anerkannten Steuerzahlverbänden die Möglichkeit gibt, mittels einer finanzgerichtlichen Klage das Vorliegen der Voraussetzungen der Gemeinnützigkeit nach §§ 51ff. AO für eine konkrete Körperschaft und konkrete Veranlagungszeiträume gerichtlich

¹⁹ Instrukтив: *Loipfinger*, Die Spendenmafia – Schmutzige Geschäfte mit unserem Mitleid, München 2011: „Rund fünf Milliarden sind es, die mitfühlende Deutsche pro Jahr spenden. Hinzu kommen Zustiftungen, staatliche Gelder, Mitgliedsbeiträge, Erbschaften, Bußgelder und Firmenspenden. ... Solch ein Euro-Berg weckt Begehrlichkeiten. Millionenschwere Motive machen erfinderisch und skrupellos. So fließen – bisher weitgehend unbeobachtet – erhebliche Beträge in die Taschen gewissenloser Geschäftemacher.“ (a. a. O., S. 13)

überprüfen zu lassen. Der Erkenntnisgewinn für die in einem Vorverfahren sowie ggf. am finanzgerichtlichen Verfahren beteiligten Finanzbehörden wäre schon auf Grund des Amtsermittlungsgrundsatzes gemäß § 76 Finanzgerichtsordnung (FGO) erheblich. Einzelheiten eines solchen Verbandsklagerechts sind nicht Gegenstand der vorliegenden Anträge und daher an dieser Stelle nicht zu erörtern, können - und sollten nach Einschätzung des Verfassers - aber Gegenstand einer neuen Gesetzesinitiative sein.

Zusammenfassend liegt es nahe, an die Worte des französischen Staatstheoretikers *Charles de Montesquieu* (1689 - 1755) anzuknüpfen:

„Wenn es nicht notwendig ist, ein Gesetz zu machen, dann ist es notwendig, kein Gesetz zu machen.“

Die im Rahmen dieser Stellungnahme dargelegten Fälle von klarem Missbrauch der steuerlichen Gemeinnützigkeitsprivilegien durch eine Reihe von Körperschaften sind hinsichtlich der absoluten Zahl der beteiligten Vereine und Stiftungen zwar überschaubar, verursachen bei Betrachtung der wirtschaftlichen Größenordnung Jahr für Jahr Schäden, die bei moderater Schätzung im hohen zweistelligen Millionenbereich, wahrscheinlich deutlich höher liegen. Auch zur Vermeidung einer Erosion der Akzeptanz des steuerlichen Gemeinnützigkeitsprivilegs ist es daher, um mit *Montesquieu* zu sprechen, **notwendig** ein Gesetz zu machen: In einem ersten Schritt kann dies in Form einer Anpassung bzw. Neufassung des Anwendungserlasses zur Abgabenordnung (AEAO) des Bundesministers der Finanzen geschehen, der zweite Schritt sollte in der Einführung eines gesetzlichen Verbandsklagerechts für anerkannte Steuerzahlerverbände zur Überprüfung der Gemeinnützigkeit von Körperschaften bestehen.

Mit freundlichen Grüßen



Dr. Walter Scheuerl
Rechtsanwalt