



Ausarbeitung

**Die steuerliche Ungleichbehandlung von Berufsverbänden und
gemeinnützigen Körperschaften bei politischer Betätigung**

Die steuerliche Ungleichbehandlung von Berufsverbänden und gemeinnützigen Körperschaften bei politischer Betätigung

Aktenzeichen: WD 4 - 3000 - 060/19
Abschluss der Arbeit: 5. Juni 2019
Fachbereich: WD 4: Haushalt und Finanzen

Die Wissenschaftlichen Dienste des Deutschen Bundestages unterstützen die Mitglieder des Deutschen Bundestages bei ihrer mandatsbezogenen Tätigkeit. Ihre Arbeiten geben nicht die Auffassung des Deutschen Bundestages, eines seiner Organe oder der Bundestagsverwaltung wieder. Vielmehr liegen sie in der fachlichen Verantwortung der Verfasserinnen und Verfasser sowie der Fachbereichsleitung. Arbeiten der Wissenschaftlichen Dienste geben nur den zum Zeitpunkt der Erstellung des Textes aktuellen Stand wieder und stellen eine individuelle Auftragsarbeit für einen Abgeordneten des Bundestages dar. Die Arbeiten können der Geheimhaltungsordnung des Bundestages unterliegende, geschützte oder andere nicht zur Veröffentlichung geeignete Informationen enthalten. Eine beabsichtigte Weitergabe oder Veröffentlichung ist vorab dem jeweiligen Fachbereich anzuzeigen und nur mit Angabe der Quelle zulässig. Der Fachbereich berät über die dabei zu berücksichtigenden Fragen.

Inhaltsverzeichnis

1.	Einleitung	4
2.	Steuerliche Vorteile bei Beitragsleistungen in Höhe von 1.000 Euro	4
2.1.	Spenden an eine gemeinnützige Organisation	4
2.2.	Spenden an eine politische Partei:	5
2.3.	Spenden an einen Berufsverband	6
3.	Regelungen zu den Grenzen der politischen Betätigung von Berufsverbänden und gemeinnützigen Organisationen	6
4.	Werden Berufsverbände bei Spenden an politische Parteien und politischer Betätigung steuerlich privilegiert?	6
4.1.	Politische Betätigung als gemeinnütziger Zweck	6
4.2.	Ungleichbehandlung von Berufsverbänden und gemeinnützigen Organisationen	8
4.2.1.	Allgemeiner Gleichheitssatz	9
4.2.2.	Chancengleichheit der Parteien	9
4.2.2.1.	Rechtslage zu Parteispenden von Berufsverbänden bis 1993	10
4.2.2.2.	Das Urteil des BVerfG vom 9.4.1992	10
4.2.2.3.	Rechtsänderungen nach der BVerfG-Entscheidungen	11
4.2.2.4.	Verfassungsrechtliche Würdigung der gesetzlichen Regelung	11
5.	Ergebnis	13

1. Einleitung

Die vorliegende Ausarbeitung behandelt zunächst die steuerlichen Vorteile und Abziehbarkeit von Spenden und Beitragsleistungen abhängig vom Bruttojahreseinkommen an Berufsverbände, gemeinnützige Organisationen und politische Parteien,

Ferner wird auf die Möglichkeit eines Wegfalls der Steuerbefreiung oder -begünstigung bei politischer Betätigung von Berufsverbänden einerseits, und gemeinnützigen Körperschaften andererseits eingegangen. In diesem Zusammenhang werden Regelungen aus den Anwendungserlassen des Bundesfinanzministeriums zu den Grenzen der politischen Betätigung von Berufsverbänden im Vergleich zu gemeinnützigen Organisationen dargestellt.

Schließlich wird die Frage nach einer möglichen steuerlichen Ungleichbehandlung von Berufsverbänden und gemeinnützigen Organisationen bei der Leistung von Spenden an politische Parteien beantwortet.

2. Steuerliche Vorteile bei Beitragsleistungen in Höhe von 1.000 Euro

Gemäß § 10b Einkommensteuergesetz (EStG) können Zuwendungen (Spenden und Mitgliedsbeiträge) zur Förderung steuerbegünstigter Zwecke im Sinne der §§ 52 bis 54 der Abgabenordnung (AO) insgesamt bis zu

20 % des Gesamtbetrages der Einkünfte oder

4 Promille der Summe der gesamten Umsätze und der im Kalenderjahr aufgewendeten Löhne und Gehälter

als Sonderausgaben von der Steuer abgesetzt werden.

2.1. Spenden an eine gemeinnützige Organisation

Bei Spenden an eine gemeinnützige Organisation, die als solche im Sinne der §§ 52 ff. AO qualifiziert wird, in Höhe von 1.000 Euro jährlich ergeben sich verschiedene steuerliche Vorteile. Diese sollen in Abhängigkeit des jährlichen Einkommens dargestellt werden. Als Grundlage dient dabei das **jährliche Bruttoeinkommen des Leistenden nach Abzug der Werbungskosten beziehungsweise Betriebsausgaben** von:

- bis zu 9.168 Euro

- zwischen 9.169 Euro und 14.254 Euro

- zwischen 14.255 Euro und 55.960 Euro

- zwischen 55.961 Euro und 265.326 Euro

- ab 265.327 Euro und mehr (entsprechend dem Einkommensteuertarif nach § 32 a EStG)

Jahreseinkommen in Höhe von 9.168 Euro brutto:

1.833,60 Euro maximal abziehbar, 1.000 Euro Spenden demnach voll abzugsfähig.

Durchschnittliches Jahreseinkommen in Höhe von 11.711,50:

2.342,30 Euro maximal abziehbar, 1.000 Euro Spenden demnach voll abzugsfähig.

Durchschnittliches Jahreseinkommen in Höhe von 35.107,50:

7.021,50 Euro maximal abziehbar, 1.000 Euro Spenden demnach voll abzugsfähig.

Durchschnittliches Jahreseinkommen in Höhe von 160.643,50:

32.128,70 Euro maximal abziehbar, 1.000 Euro Spenden demnach voll abzugsfähig.

Jährliches Einkommen ab 265.327 Euro:

53.064,40 Euro maximal abziehbar, 1.000 Euro Spenden demnach voll abzugsfähig.

2.2. Spenden an eine politische Partei:

Zuwendungen (Mitgliedsbeiträge und Spenden) an politische Parteien können nicht nur nach § 10b Abs. 2 EStG zum Sonderausgabenabzug, sondern auch gemäß § 34g EStG zu einer Minderung des Einkommensteuertarifs führen. Der Abzug gemäß § 34g EStG ist dabei vorrangig. Nach § 10b Abs. 2 S. 2 EStG dürfen die Zuwendungen nur insoweit als Sonderausgaben abgezogen werden, als für sie nicht die Einkommensteuer-Ermäßigung nach § 34g EStG gewährt worden ist. Ein Abzug als Sonderausgaben nach § 10b Abs. 2 EStG kommt daher grundsätzlich nur in Betracht, soweit die dem Veranlagungszeitraum zuzuordnenden Zuwendungen an politische Parteien 1650 Euro (bei zusammen veranlagten Ehegatten entsprechend 3.300 Euro) übersteigen. Ein

Wahlrecht zwischen dem Abzug nach § 34g EStG und dem Abzug als Sonderausgaben besteht nicht.¹

Übersteigen die Zuwendungen an politische Parteien im Veranlagungszeitraum diese Grenze, dann kann der übersteigende Betrag bis zur Höhe von weiteren 1.650 (3.300) Euro nach § 10b Abs. 2 EStG als Sonderausgabe abgezogen werden.²

2.3. Spenden an einen Berufsverband

Berufsverbände dienen grundsätzlich keinem steuerbegünstigten Zweck. Obgleich der Berufsverband ideelle Zwecke verfolgt, fällt er auf Grund der Vertretung der wirtschaftlichen Interessen seines Berufsstandes und somit mangels Selbstlosigkeit nicht unter das Gemeinnützigkeitsrecht. Beiträge und Spenden an Berufsverbände können allerdings in vollem Umfang als Werbungskosten steuerlich geltend gemacht werden.

3. Regelungen zu den Grenzen der politischen Betätigung von Berufsverbänden und gemeinnützigen Organisationen

Der Anwendungserlass des Bundesfinanzministeriums sieht hinsichtlich der politischen Betätigung sämtlicher Körperschaften vor, dass eine steuerbegünstigte allgemeine Förderung des demokratischen Staatswesens nur dann gegeben ist, wenn sich die Körperschaft umfassend mit den demokratischen Grundprinzipien befasst und diese objektiv und neutral würdigt. Ist hingegen Zweck der Körperschaft die politische Bildung, der es auf der Grundlage der Normen und Vorstellungen einer rechtsstaatlichen Demokratie um die Schaffung und Förderung politischer Wahrnehmungsfähigkeit und politischen Verantwortungsbewusstseins geht, liegt Volksbildung vor. Diese muss nicht nur in theoretischer Unterweisung bestehen, sie kann auch durch den Aufruf zu konkreter Handlung ergänzt werden. Keine politische Bildung ist demgegenüber die einseitige Agitation, die unkritische Indoktrination oder die parteipolitisch motivierte Einflussnahme.³

4. Werden Berufsverbände bei Spenden an politische Parteien und politischer Betätigung steuerlich privilegiert?

4.1. Politische Betätigung als gemeinnütziger Zweck

Die Frage nach der steuerrechtlichen Privilegierung richtet sich grundsätzlich nach dem Kriterium der Gemeinnützigkeit im Sinne der §§ 52 ff. AO. Demnach verfolgt eine Körperschaft dann gemeinnützige Zwecke, wenn ihre Tätigkeit darauf gerichtet ist, die Allgemeinheit auf materiellem, geistigem oder sittlichem Weg selbstlos zu fördern. § 52 Abs. 2 AO legt fest, welche Zwecke im Einzelnen unter den Voraussetzungen des Abs. 1 als Förderung der Allgemeinheit anzuerkennen sind. Ist dies der Fall, kommt die Körperschaft in den Genuss der Steuerprivilegierung. Grundsätzlich werden Spenden an politische Parteien nicht als gemeinnützig eingestuft. Zu den

1 Blümich/Brandl, EStG, § 10b, Rn. 100

2 Blümich/Brandl, EStG, § 34g, Rn. 27

3 Anwendungserlass des Bundesfinanzministeriums zur Abgabenordnung, 31.01.2014

gemeinnützigen Zwecken zählt aber gemäß § 52 Abs. 2 AO auch die „allgemeine Förderung des demokratischen Staatswesens“, nicht aber die dort ausdrücklich ausgeschlossene Verfolgung von „Einzelinteressen staatsbürgerlicher Art“.

Für die Gemeinnützigkeit von Körperschaften, die nicht selbst politische Parteien im Sinne des Parteiengesetzes sind, gilt allgemein das strikte Verbot unmittelbarer und mittelbarer Unterstützung oder Förderung politischer Parteien. Daraus ergibt sich zwingend die Notwendigkeit der Abgrenzung von gemeinnütziger Förderung des demokratischen Gemeinwesens und Parteienförderung.⁴

Nach ständiger Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs erfasst – unter Beachtung der sich aus § 52 Abs. 2 Nr. 24 AO ergebenden Wertungen – die Förderung der Allgemeinheit nicht die Verfolgung politischer Zwecke. Daher darf weder ein „politischer Zweck als alleiniger und ausschließlicher oder als überwiegender Zweck in der Satzung einer Körperschaft festgelegt“ sein noch „die Vereinigung mit ihrer tatsächlichen Geschäftsführung ausschließlich oder überwiegend einen politischen Zweck verfolgen“. Die Tätigkeit der Körperschaft darf „weder unmittelbar noch allein auf das politische Geschehen und die staatliche Willensbildung gerichtet“ sein. Unter Berücksichtigung der Definitionen des Parteiengesetzes (PartG) gehören somit 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.S. von § 52 AO. Ob eine derartige Einflussnahme unter den weiteren Voraussetzungen der Parteiendefinition in § 2 Abs. 1 PartG wie etwa der Beteiligung an Wahlen erfolgt, ist dabei unerheblich.

Ob eine Körperschaft als gemeinnützig eingestuft wird, richtet sich demnach nach dem Maß der politischen, und damit nicht mehr gemeinnützigen Betätigung. Ab welchem Punkt die Grenze zur Gemeinnützigkeit überschritten wird, richtet sich nach dem jeweiligen Einzelfall. Diesbezüglich hat die Rechtsprechung in zahlreichen Urteilen bestimmte Statuten und Grundlagen erarbeitet.

Der Status der Gemeinnützigkeit ist demnach durch die Einflussnahme auf die politische Willensbildung und die öffentliche Meinung zur Verfolgung der in § 52 Abs. 2 AO ausdrücklich genannten Zwecke nicht gefährdet. Der Bundesfinanzhof hat in seiner ständigen Rechtsprechung anerkannt, dass es der Steuerbegünstigung nicht entgegensteht, wenn eine nach § 52 Abs. 2 AO begünstigte Tätigkeit „im Einzelfall zwangsläufig mit einer gewissen politischen Zielsetzung verbunden ist“.

Soweit eine Körperschaft danach politische Zwecke gemeinnützig verfolgen kann, muss sie sich zudem „parteilich neutral“ verhalten. Dies ergibt sich bereits aus der Unterscheidung zwischen der Förderung gemeinnütziger Zwecke einerseits (z.B. § 10b Abs. 1, § 1a EStG, § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG) und der Förderung politischer Parteien andererseits (§ 10b Abs. 2 EStG).⁵

Allgemein lassen sich zudem folgende Abgrenzungskriterien aufstellen:

⁴ Hübschmann/Hepp/Spitaler, Abgabenordnung Kommentar, § 52, Rdnr. 250

⁵ BFH, Urteil v. 10.1.2019, Az. V R 60/17

- Überparteilichkeit der Ziele: Es muss sich um Ziele handeln, die nicht nur von einer bestimmten, von anderen Gruppierungen abzugrenzenden Partei verfolgt werden. Möglich ist andererseits, dass sie von einer Partei mehr vertreten werden als von anderen.

- Eine gewisse Grundsätzlichkeit der Förderungszwecke, die diese als staatspolitische ausweist, allerdings die Forderung nach zulässigen Verfassungsänderungen nicht ausschließen muss. Dass die Körperschaft nach inhaltlicher Grundausrichtung wie Mitgliederzusammensetzung einer Partei besonders nahe steht, schließt die Gemeinnützigkeit indes nicht aus.⁶

Schließlich ist es Parteien verboten, Spenden von gemeinnützigen Körperschaften anzunehmen (§ 25 Abs. 2 Nr. 2 PartG). Dementsprechend dürfen gemeinnützige Körperschaften ihre Mittel weder für die unmittelbare, noch für die mittelbare Unterstützung oder Förderung politischer Parteien verwenden (§ 55 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 AO).

Parteispenden sind demnach grundsätzlich nicht gemeinnützig. Spendet eine gemeinnützige Organisation daher, verfällt die Steuerprivilegierung der §§ 52 ff. AO.

4.2. Ungleichbehandlung von Berufsverbänden und gemeinnützigen Organisationen

Grundsätzlich sind Berufsverbände aller Art keine gemeinnützigen Körperschaften, und kommen daher zunächst nicht in den Genuss der steuerlichen Privilegierung solcher Organisationen. Berufsverbände sind Vereinigungen von natürlichen Personen oder von Unternehmen, die allgemeine, aus der beruflichen oder unternehmerischen Tätigkeit erwachsende, ideelle und wirtschaftliche Interessen des Berufsstandes oder Wirtschaftszweiges wahrnehmen.⁷ Allerdings sind gemäß § 5 Abs. 1 Nr. 5 KStG Berufsverbände, sofern der Zweck dieser Verbände nicht auf einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb gerichtet ist, von der Körperschaftsteuer befreit, solange sie weniger als 10 % ihrer Einnahmen an politische Parteien spenden.⁸ Wird diese Grenze indes überschritten, verliert der Berufsverband für seine gesamten Einkünfte die Steuerbefreiung. Darüber hinaus unterliegen die Verbände gemäß § 5 Nr. 5 S. 4 KStG neben der Einkünftebesteuerung einer besonderen Steuer von 50 % auf die Parteispenden, ohne Rücksicht darauf, aus welcher Quelle diese Mittel im Einzelnen stammen. Entsprechend gilt dies auch, wenn die Zuwendungen von steuerpflichtigen Berufsverbänden geleistet werden. Diese Belastung bezweckt, die bei den Mitgliedern eingetretene Steuerentlastung für die als Betriebsausgaben oder Werbungskosten abgezogenen Beiträge an den Berufsverband rückgängig zu machen. Die Steuerbelastung tritt unabhängig davon ein, ob die Zuwendungen aus bereits versteuertem Einkommen, beispielsweise aus einem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb, herrühren.⁹

6 Hübschmann/Hepp/Spitaler, Abgabenordnung Kommentar, § 52, Rdnr. 251

7 Seit BFH v. 22. 7. 1952, BFH 22.07.1952 Aktenzeichen I 44/52 U, BStBl III 1952, BSTBL Jahr 1952 III Seite 221; zuletzt bestätigt durch BFH v. 4. 6. 2003, I R 45/02, BStBl II 2003, BSTBL Jahr 2003 II Seite 891, DStRE 2003, DStRE Jahr 2003 Seite 1391.

8 Gosch, Kommentar Körperschaftsteuergesetz, § 5, Rn. 159

9 Gosch, Kommentar Körperschaftsteuergesetz, § 5, Rn. 160

Berufsverbände dürfen sich demnach – im Gegensatz zu gemeinnützigen Organisationen - politisch betätigen, ohne die Befreiung von der Körperschaftsteuer zu verlieren. Eine derartige Ungleichbehandlung müsste verfassungsrechtlich gerechtfertigt sein:

4.2.1. Allgemeiner Gleichheitssatz

Der allgemeine Gleichheitssatz gemäß Art. 3 Abs. 1 GG besagt, dass tatbestandlich vergleichbare Fälle auf der Rechtsfolgenseite seitens der öffentlichen Gewalt gleich behandelt werden müssen. Wesentlich Gleiches soll so rechtlich gleich, und wesentlich Ungleiches seiner Eigenart entsprechend rechtlich ungleich behandelt werden.

Indes sind Berufsverbände und gemeinnützige Organisationen nicht „gleich“ im Sinne des Art. 3 Abs. 1 GG. Ein Berufsverband verfolgt nicht gemeinnützige Zwecke, sondern die wirtschaftlichen Interessen aller Angehörigen des Berufs- oder Wirtschaftszweiges. Daher kann er sich auch nicht steuerbegünstigt im Rahmen eines Zweckbetriebes wirtschaftlich betätigen oder steuerbegünstigte Spenden sammeln. § 5 Abs. 1 Nr. 5 KStG stellt aber Mitgliedsbeiträge und Vermögenseinkünfte im Ergebnis steuerfrei, sofern der Verband die Allgemeininteressen eines Wirtschaftszweiges und nicht primär die Einzelinteressen von Mitgliedern wahrnimmt.

Die unterschiedliche Behandlung von gemeinnützigen Unternehmen einerseits und Berufsverbänden andererseits gründet darin, dass sich bei gemeinnützigen Unternehmen die Steuerbefreiung auch auf wirtschaftliche Tätigkeiten erstrecken kann und diese darüber hinaus die Berechtigung zum Spendenabzug vermitteln. Dies erfordert nach Ansicht des Gesetzes auch Nachweise formeller Natur, um Missbräuchen entgegenzuwirken. Bei anderen als gemeinnützigen Körperschaften bestimmt sich die Steuerbefreiung jedoch insbesondere nach der tatsächlichen Geschäftsführung (BFH-Urteil in BFHE 56, 572, BStBl III 1952, 221), wobei die Satzung einen wichtigen Anhalt dafür bietet, welche Zwecke tatsächlich verfolgt werden.¹⁰

Leisten gemeinnützige Körperschaften Parteispenden, welche unstreitig als gerade nicht gemeinnützig qualifiziert werden, rücken diese von ihrem Kernziel ab. Im Falle von Berufsverbänden ist dies gerade nicht gegeben, da die Förderung der Allgemeinheit kein festgesetztes Ziel dieser Körperschaften ist.

4.2.2. Chancengleichheit der Parteien

Art. 21 Abs. 1 GG in Verbindung mit Art. 3 GG setzt die Chancengleichheit der Parteien voraus, indem er die Gründungsfreiheit jeder Partei gewährleistet, und ihnen den Auftrag erteilt, bei der politischen Willensbildung des Volkes mitzuwirken. Der Wettbewerb zwischen den Parteien darf nicht durch staatliche Einflussnahme verzerrt werden, Parteien sind streng formal gleich zu behandeln. Die Chancengleichheit der Parteien ist verletzt, wenn verschiedene Parteien ungleich behandelt werden, und diese Ungleichbehandlung nicht durch einen sachlichen Grund gerechtfertigt ist.

Parteispenden sind indes grundsätzlich mit dem Grundsatz der Chancengleichheit vereinbar. Um eine Durchleitung von Parteispenden mittels Berufsverbänden zu verhindern, sieht § 25 Abs. 2

10 BFH, Urteil v. 13.3.2012, Az. I R 46/11.

Nr. 4 PartG ein Annahmeverbot für durchgeleitete Spenden von Berufsverbänden vor. Dieses Verbot besagt, dass Spenden von Berufsverbänden, die diesen mit der Maßgabe zugewandt wurden, sie an eine politische Partei weiterzuleiten, von den Parteien nicht angenommen werden dürfen.

4.2.2.1. Rechtslage zu Parteispenden von Berufsverbänden bis 1993

Bis zum Urteil des BVerfG vom 9.4.1992 war es Berufsverbänden gestattet, unbegrenzt an Parteien zu spenden. § 5 Abs. 1 Nr. 5 KStG aF sah eine Steuerbefreiung für Berufsverbände unabhängig von deren Parteispenden vor. Das Gutachten des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 17. Mai 1952 kam zu dem Ergebnis, dass „Zuwendungen einmaliger oder laufender Beträge an politische Parteien oder Wahlfonds die Steuerfreiheit nicht berühren, sofern sie nicht in einem Umfange erfolgen, der den Charakter des Verbands als Berufsverband verändert.“¹¹

Der BFH grenzte in seinem Gutachten die Berufsverbände von den politischen Parteien und Vereinen ab. „Das Körperschaftsteuerrecht stellt den steuerbefreiten Berufsverbänden die steuerpflichtigen politischen Vereine gegenüber. Die politischen Parteien und politischen Vereine genießen lediglich die Steuervergünstigung des § 8 Abs. 2 KStG. Bei der Beurteilung einer Vereinigung muss deshalb geprüft werden, ob es sich sachlich um einen Berufsverband im Sinne des KStG handelt, ob also tatbestandsmäßig ein politischer Verein gegeben ist. Für die Unterscheidung kommt es nicht auf die förmliche Bezeichnung, sondern auf die tatsächliche Gestaltung der Vereinigung an.“¹²

4.2.2.2. Das Urteil des BVerfG vom 9.4.1992

Das Bundesverfassungsgericht (BVerfG) hatte mit Urteil vom 9.4.1992¹³ einen Großteil der bestehenden Regelungen zur Parteienfinanzierung als verfassungswidrig verworfen. Im Bereich der steuerrechtlichen Berücksichtigung von Parteispenden hat das BVerfG „aus dem strikt einzuhaltenden Gebot der Chancengleichheit der Parteien sowie aus dem Recht des Bürgers auf gleiche Teilhabe an der politischen Willensbildung das Verbot der steuerlichen Begünstigung von Spenden von Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen an Parteien abgeleitet“¹⁴. Dementsprechend erklärte das BVerfG § 9 Nr. 3 Buchstabe b) KStG für verfassungswidrig.

Bezüglich der Parteispendenprivilegierung für Berufsverbände forderte das BVerfG dass, „die zuständigen Stellen [...] durch wirksame Vorkehrungen und Sanktionen gewährleisten [müssen], daß das Verbot einer solchen steuerlichen Entlastung beachtet wird. Das bezieht sich insbesondere auf die an das Gutachten des Bundesfinanzhofs vom 17. Mai 1952 (BStBl. III 1952 S. 228) angelehnte Praxis, die Berufsverbänden auch dann Steuerbefreiungen zuerkennt, wenn sie einen Teil ihrer Einnahmen an Parteien weiterleiten. Es gilt ebenso für das Verbot des § 55 Abs. 1 Nr. 1

11 BFH BStBl III 1952, S. 228

12 BFH BStBl III 1952, S. 228 (229)

13 BVerfG, Urteil vom 09. April 1992 – 2 BvE 2/89 –

14 Hofmann, Hans: „Die Neuregelung der staatlichen Parteienfinanzierung“ in: Die Öffentliche Verwaltung 1994, S. 504-515 (507)

AO, das Körperschaften die Verwendung ihrer Mittel zur Unterstützung oder Förderung politischer Parteien untersagt und das durch § 25 Abs. 1 Nr. 2 PartG bestätigt wird, sowie für das Verbot, Spenden für staatspolitische Zwecke als Betriebsausgaben oder Werbungskosten abzuziehen (§§ 4 Abs. 6, 9 Abs. 5 EStG, § 8 KStG). Schließlich hat der Gesetzgeber zu prüfen, ob eine zu großzügige steuerliche Begünstigung von Spenden, auch von Spenden juristischer Personen, an Organisationen des politischen Vorfeldes, die mit Hilfe der ihnen zugeflossenen Mittel auf den Prozeß der politischen Willensbildung mit dem Ziel einwirken, die Politik bestimmter Parteien zu befördern, ihrerseits das Recht des Bürgers auf gleiche Teilhabe an diesem Prozeß beeinträchtigen kann. Auch die Chancengleichheit der Parteien könnte dadurch berührt sein.“¹⁵

4.2.2.3. Rechtsänderungen nach der BVerfG-Entscheidungen

Rückwirkend zum 1.1.1994 reagierte der Gesetzgeber auf die BVerfG-Entscheidung und änderte mit einem Artikelgesetz¹⁶ das Parteiengesetz, das Europa- und Bundeswahlgesetz sowie das Einkommen- und Körperschaftsteuergesetz. Dabei wurde auch die heute noch bestehende Regelung des § 5 Abs. 1 Nr. 5 KStG eingefügt, wonach die Steuerbefreiung von Berufsverbänden entfällt, wenn sie mehr als 10 von Hundert ihrer Einnahmen für die unmittelbare oder mittelbare Unterstützung oder Förderung politischer Parteien verwenden. Auch die 50%ige Zusatzbesteuerung der Parteispenden von Berufsverbänden wurde in diesem Zusammenhang eingeführt.

4.2.2.4. Verfassungsrechtliche Würdigung der gesetzlichen Regelung

Der Gesetzgeber ging bei der Gesetzesänderung davon aus, dass er die Vorgaben des BVerfG aus dem Urteil vom 9.4.1992 erfüllt. Hierzu führte Hofmann, Verfassungsreferent im Bundesinnenministerium, aus:

„Ursächlich für die vom BVerfG beanstandete steuerliche Behandlung von Berufsverbänden ist, daß das jeweilige Verbandsmitglied seine Mitgliedsbeiträge auch insoweit als Betriebsausgabe oder Werbungskosten steuermindernd geltend machen kann, als der Berufsverband die Beitrags-einnahmen für Zuwendungen an politischen Parteien verwendet (quasi doppelte Steuerbegünstigung). Nach einem Gutachten des BFH vom 17. 5. 1952, auf das sich auch das BVerfG bezieht, sind Zuwendungen von steuerlich befreiten Berufsverbänden an politische Parteien für die Steuerbefreiung des Verbands unschädlich, wenn die Zuwendungen nicht einen erheblichen Teil des Beitragsaufkommens ausmachen. Dem hat die gesetzliche Neuregelung insoweit entsprochen, als nach lit. b des neugefaßten Satzes 2 in § 5 I Nr. 5 KStG die Steuerbefreiung des Berufsverbandes entfällt, wenn dieser mehr als 10 % seiner Einnahmen an politische Parteien weiterleitet, da es mit dem Zweck eines Berufsverbandes nicht vereinbar ist, wenn er seine Mittel in erheblichem Umfange zur Förderung politischer Parteien verwendet.

Einen Ausgleich für die erwähnte doppelte steuerliche Begünstigung sieht die gesetzliche Regelung in § 5 I Nr. 5 S. 3 KStG vor, indem bei den Berufsverbänden eine pauschale Nachversteuerung in Höhe von 50 % der an politische Parteien geleistete Zuwendungen vorgenommen wird. Dadurch wird unter Beachtung des Urteils des BVerfG sichergestellt, daß die für Mitgliedsbeiträge an Berufsverbände im Rahmen des Werbungskosten- oder Betriebsausgabenabzugs beim

15 BVerfG, Urteil vom 09. April 1992 – 2 BvE 2/89 –, BStBl II 1992, 766, BVerfGE 85, 264-328, Rn. 162 (juris)

16 BGBl. 1994 I S. 142 ff.

Mitglied eingetretene Steuerentlastung auf der Ebene des Berufsverbandes ausgeglichen wird. Dieser Ausgleich sollte bewußt nicht durch eine Rückgängigmachung der Steuerbegünstigung bei dem Verbandsmitglied erreicht werden, da dies auch in praxi nur schwer zu realisieren gewesen wäre. Dazu hätte u. a. ermittelt werden müssen, ob die Spende des Berufsverbandes an politische Parteien aus Mitgliedsbeiträgen, aus Rücklagen des Verbandes oder aus sonstigen Einnahmen resultiert hätte. Stattdessen soll durch die gewählte pauschale Nachversteuerung bei dem Berufsverband der Steuervorteil, den das Mitglied durch den Betriebsausgaben- bzw. Werbungskostenabzug seiner Mitgliedsbeiträge erlangt hat, ausgeglichen werden. Auf diese Weise erhalten die Parteien zuletzt keine steuerlich unbelasteten (steuerbegünstigten) Zuwendungen. Im Hinblick auf die unterschiedliche individuelle Steuerbelastung der Verbandsmitglieder, an die die pauschale Nachversteuerung anknüpft, wurde ein Steuersatz von 50% gewählt.“¹⁷

Dies deckt sich auch mit der Gesetzesbegründung des *Gesetzes zur Änderung des Parteiengesetzes und anderer Gesetze*¹⁸. „Nach Buchstabe b des neugefaßten Satzes 2 entfällt die Steuerbefreiung des Berufsverbandes, wenn er Mittel von mehr als 10 vom Hundert der Einnahmen für die unmittelbare oder mittelbare Unterstützung oder Förderung politischer Parteien verwendet. Es ist mit dem Zweck eines Berufsverbandes nicht vereinbar, wenn er seine Mittel in erheblichem Umfang an politische Parteien weiterleitet. Nach Satz 3 werden von Mitteln, die Berufsverbände für die unmittelbare oder mittelbare Unterstützung oder Förderung politischer Parteien verwenden, eine Körperschaftsteuer in Höhe von 50 vom Hundert der Zuwendung erhoben. Dadurch wird unter Beachtung des Urteils des Bundesverfassungsgerichts vom 9. April 1992 (BVerfGE 85, 264 ff.) sichergestellt, daß die für Mitgliedsbeiträge von Berufsverbänden im Rahmen des Werbungskosten- oder Betriebsausgabenabzugs beim Mitglied eingetretene Steuerentlastung auf der Ebene des Berufsverbandes ausgeglichen wird, wenn er Zuwendungen an politische Parteien leistet. Die Körperschaftsteuer ist sowohl von steuerpflichtigen als auch von ganz oder teilweise steuerbefreiten Berufsverbänden zu entrichten.“¹⁹

Der Gesetzgeber ging davon aus, dass er mit der gesetzlichen Begrenzung der Parteispenden von Berufsverbänden auf 10% der Einnahmen den Prüfauftrag aus dem Urteil des BVerfG hinreichend umgesetzt hatte. Dabei konnte er sich auch auf den Wortlaut der BVerfG-Entscheidung stützen. Das BVerfG hatte in seinen Ausführungen zu den Parteispenden von Berufsverbänden nicht die Spendenmöglichkeit generell in Frage gestellt. Vielmehr bezog es seine verfassungsrechtlichen Bedenken auf eine „zu großzügige steuerliche Begünstigung von Spenden“²⁰. Die Ausführungen des BVerfG sind hierbei auch im Kontext der alten Rechtslage zu sehen, die Parteispenden von Berufsverbänden unbegrenzt zuließ. Es kann den Entscheidungsgründen kein Hinweis auf die verfassungsrechtliche Unzulässigkeit einer auf maximal 10% begrenzten Parteispende von Berufsverbänden entnommen werden.

17 Hofmann, Hans: „Die staatliche Teilfinanzierung der Parteien. Finanzpolitische und steuerrechtliche Aspekte des neuen Finanzierungssystems in: NJW 1994, 691-696 (S. 695), beck-online

18 BT-Drs. 12/5774, S. 20

19 ebenda

20 BVerfG, Urteil vom 09. April 1992 – 2 BvE 2/89 –, BStBl II 1992, 766, BVerfGE 85, 264-328, Rn. 162

Die Kommission unabhängiger Sachverständiger zur Parteienfinanzierung vertrat dagegen einen restriktiven Ansatz zu den Parteispenden von Berufsverbänden:

„Nach Auffassung der Kommission verstößt jedwede steuerliche Begünstigung von Zahlungen, die unmittelbar oder mittelbar den Parteien sowie mit ihnen verbundenen Organisationen oder Unternehmen zugutekommen, außerhalb der genannten Regelungen und über die darin vorgesehenen Höchstbeträge hinaus — auch unter Berufung auf das Gutachten des Bundesfinanzhofs von 1952 — gegen die Verfassung.“²¹

Rudzio²² geht im Ergebnis dagegen von einem faktischen Ausschluss der Parteispenden von Berufsverbänden durch die Gesetzesänderungen aus. Auch Boyken²³ betont den Verschärfungscharakter der (Neu-)Regelung von 1993: „Direkte Spenden von Unternehmen an Parteien werden steuerlich nicht mehr begünstigt. Spenden von Unternehmen, die über Berufsverbände an Parteien weiter geleitet werden, unterliegen der pauschalen Nachversteuerung, die die meisten Steuervorteile ausgleichen dürfte; es kann sogar zu „Bestrafungseffekten“ kommen. Zudem laufen Berufsverbände Gefahr, ihre Steuerbefreiung zu verlieren, wenn sie mehr als 10% ihrer Einnahmen für die unmittelbare oder mittelbare Unterstützung oder Förderung politischer Parteien verwenden. Insofern ist wohl eher nicht anzunehmen, dass die Berufsverbände ihre bis 1983 starke Stellung wiedererlangen.“²⁴

Zusammenfassung: Ein Verstoß gegen das Recht der Parteien auf Chancengleichheit ist insoweit nicht gegeben, da die Spendenmöglichkeit erheblich eingeschränkt wurde und zugleich allen Parteien die Möglichkeit des Erhalts von Spenden der Berufsverbände offensteht. Die Bedenken des BVerfG in seinem Urteil aus dem Jahr 1992 hinsichtlich des Rechts des Bürgers auf gleiche Teilhabe an der politischen Willensbildung bezogen sich auf die beschriebene Möglichkeit der doppelten steuerlichen Abziehbarkeit der Spendenaufwendungen sowohl für das Mitglied des Berufsverbands als auch beim Verband selbst. Diese doppelte steuerliche Berücksichtigung wurde durch die 50%ige Steuer auf Parteispenden des Berufsverbands neutralisiert. Anhaltspunkte für den Vorwurf einer verfassungswidrigen Regelung des § 5 Abs. 1 Nr. 5 KStG finden sich weder in den Unterlagen zur Gesetzesberatung noch in der Literatur. Die geltende Rechtslage wird vielmehr als wirksame Gegenmaßnahme zum Problem der Durchleitungsspende bei den Berufsverbänden beschrieben.

5. Ergebnis

Die unterschiedliche steuerliche Behandlung von Berufsverbänden und gemeinnützigen Organisationen bei jeweiliger politischer Betätigung ist im Ergebnis mit der Verfassung vereinbar. Beide Körperschaften sind hinsichtlich ihrer Organisationsstruktur und insbesondere ihrer Zielsetzung und dem verfolgten Zweck grundlegend unterschiedlich. Eine etwaige Ungleichbehandlung im

21 BT-Drs. 12/4425, S. 33

22 Rudzio, Wolfgang: „Das neue Parteienfinanzierungsmodell und seine Auswirkungen“ in: Zeitschrift für Parlamentsfragen 1994, S. 390-400 (393)

23 Boyken, Friedhelm: „Die neue Parteienfinanzierung“

24 Boyken: ebenda, S. 334

Sinne des Art. 3 Abs. 1 GG ist daher aufgrund mangelnder Gleichheit verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden. Schließlich wird durch die unterschiedliche Privilegierung auch die Chancengleichheit der Parteien nicht beeinträchtigt.

* * *