



---

**Ausarbeitung**

---

**Verlust der Gemeinnützigkeit eines Vereins wegen politischer  
Betätigung oder Verletzung der Rechtsordnung**

**Verlust der Gemeinnützigkeit eines Vereins wegen politischer  
Betätigung oder Verletzung der Rechtsordnung**

Aktenzeichen: WD 4 - 3000 - 018/23  
Abschluss der Arbeit: 28.3.2023  
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 Geheimschutzordnung 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

<b>1.</b>	<b>Fragestellungen und Untersuchungsgegenstand</b>	<b>4</b>
<b>2.</b>	<b>Voraussetzungen für den Verlust der Gemeinnützigkeit</b>	<b>4</b>
2.1.	Voraussetzungen der Gemeinnützigkeit	4
2.2.	Anerkennung und Aberkennung der Gemeinnützigkeit	5
2.3.	Rechtsfolgen des Verlusts der Gemeinnützigkeit	6
<b>3.</b>	<b>Einfluss der Bundesregierung auf den Verlust der Gemeinnützigkeit</b>	<b>6</b>
<b>4.</b>	<b>Politische Betätigung gemeinnütziger Körperschaften</b>	<b>8</b>
4.1.	Zusammenfassung der Rechtsprechung des BFH	8
4.2.	Prüfung der Gemeinnützigkeit bei politischer Betätigung	9
4.2.1.	Körperschaft verfolgt einen spezifischen Gemeinnützigkeitszweck	9
4.2.2.	Körperschaft verfolgt schwerpunktmäßig den Zweck der politischen Bildung	10
4.2.3.	Körperschaft verfolgt schwerpunktmäßig den Zweck der allgemeinen Förderung des demokratischen Staatswesens	10
<b>5.</b>	<b>Beispiele für den Verlust der Gemeinnützigkeit wegen politischer Betätigung</b>	<b>11</b>
5.1.	Attac Förderverein e.V.	11
5.2.	Verein zur Bekämpfung der Corona-Maßnahmen	12
5.3.	Kampagnenplattformen	13
5.4.	Mögliche Neuregelung	13
<b>6.</b>	<b>Unterstützung einer Organisation, deren Mitglieder Verstöße gegen die Rechtsordnung begehen, als Problem der Gemeinnützigkeit</b>	<b>13</b>
6.1.	Zur Eingrenzung des Untersuchungsgegenstandes	13
6.2.	Tätigkeit des „Wandelbündnis - Gesamtverband für den sozial-ökologischen Wandel e.V.“	14
6.3.	Gemeinnützigkeit bei Verstößen gegen die Rechtsordnung	15
6.3.1.	Körperschaft richtet sich gegen die verfassungsmäßige Ordnung	16
6.3.2.	Körperschaft verstößt bei Gelegenheit gemeinnütziger Zweckverfolgung gegen Gesetze	16
6.3.3.	Körperschaft verwirklicht gemeinnützige Zwecke mit gesetzwidrigen Mitteln	18
6.4.	Konsequenzen für die Gemeinnützigkeit bei Unterstützung anderer, nicht gemeinnütziger Organisationen	20
6.4.1.	Überlassung von Arbeitskräften für gemeinnützige Zwecke	21
6.4.2.	Arbeitsteiliges Zusammenwirken	21
6.4.3.	Ergebnis	22

## 1. Fragestellungen und Untersuchungsgegenstand

Auftragsgemäß wird untersucht, unter welchen Voraussetzungen gemeinnützige Körperschaften (zum Beispiel gemeinnützige Vereine) ihren Status als gemeinnützig verlieren (dazu nachfolgend 2.). Dabei wird auch geprüft, ob die Bundesregierung einschließlich der ihr untergeordneten Behörden Schritte in Richtung der Überprüfung und gegebenenfalls der Aberkennung der Gemeinnützigkeit eines Vereins unternehmen kann (dazu nachfolgend 3.).

Weiter wird untersucht, ob die politische Betätigung einer Körperschaft zum Beispiel durch politische Meinungsbildung und politische Kampagnen zum Verlust der Gemeinnützigkeit führt (dazu nachfolgend 4.). Ergänzend werden einzelne Fälle dargestellt, in denen Körperschaften ihre Gemeinnützigkeit wegen politischer Betätigung verloren haben (dazu nachfolgend 5.).

Im Hinblick auf den Verein "Wandelbündnis - Gesamtverband für den sozial-ökologischen Wandel e.V." wird gefragt, ob die finanzielle und personelle Unterstützung des Bündnisses Letzte Generation die Überprüfung der Gemeinnützigkeit des Vereins rechtfertigt unter der Annahme, dass Mitglieder des Bündnisses Letzte Generation Verstöße gegen die Rechtsordnung begehen. Im Zusammenhang damit wird gefragt, ob die hohe personelle Überschneidung der Aktivisten des Bündnisses Letzte Generation mit denjenigen, die für politische Bildungsarbeit vom Verein „Wandelbündnis - Gesamtverband für den sozial-ökologischen Wandel e.V.“ sozialversicherungs-pflichtige Arbeitsverträge erhalten, einen Grund für die Überprüfung der Gemeinnützigkeit des Vereins darstellt (dazu nachfolgend 6.).

## 2. Voraussetzungen für den Verlust der Gemeinnützigkeit

Eine Körperschaft, die ausschließlich und unmittelbar gemeinnützige Zwecke verfolgt, kann unter den Voraussetzungen der §§ 51 ff. Abgabenordnung (AO) bestimmte, in den einzelnen Steuergesetzen vorgesehene Steuervergünstigungen in Anspruch nehmen. Sowohl die „Anerkennung“ als auch die „Aberkennung“ der Gemeinnützigkeit einer Körperschaft erfolgen nicht in einem gesonderten Statusverfahren, sondern im Rahmen der jährlichen steuerlichen Veranlagung der Körperschaft. Denn die Voraussetzungen der Gemeinnützigkeit müssen in jedem Veranlagungszeitraum kontinuierlich vorliegen.

### 2.1. Voraussetzungen der Gemeinnützigkeit

Eine Körperschaft ist gemeinnützig, wenn sie einen oder mehrere der in § 52 Abs. 2 AO genannten Zwecke verfolgt. Dazu zählen zum Beispiel die Förderung des Naturschutzes und der Landschaftspflege, des Umweltschutzes, einschließlich des Klimaschutzes, des Küstenschutzes und des Hochwasserschutzes (§ 52 Abs. 2 Satz 1 Nr. 8 AO). Der Gemeinnützigkeitszweck muss in der Satzung der Körperschaft niedergelegt sein. Aus der Satzung muss sich auch ergeben, dass dieser Zweck selbstlos, ausschließlich und unmittelbar verfolgt wird (§ 59 Halbs. 1 AO; sog. **formelle Satzungsmäßigkeit**). Dazu wird ausdrücklich verlangt, dass die Satzung die in der Anlage 1 zu § 60 AO bezeichneten Festlegungen enthält (§ 60 Abs. 1 AO). Zusätzlich muss auch die laufende tatsächliche Geschäftsführung der Körperschaft diesen Satzungsbestimmungen entsprechen (§ 59 Halbs. 2 AO; sog. **materielle Satzungsmäßigkeit**). Sie muss auf die ausschließliche und unmittelbare Erfüllung der steuerbegünstigten Zwecke gerichtet sein und den gemeinnützigen Bestim-

mungen der Satzung entsprechen (§ 63 Abs. 1 AO). Das ist der Grund, warum über die tatsächliche Gemeinnützigkeit einer Körperschaft nicht vorab für einen bestimmten Zeitraum entschieden werden kann, sondern nur ex-post im Veranlagungsverfahren.

## 2.2. Anerkennung und Aberkennung der Gemeinnützigkeit

Ob eine Körperschaft gemeinnützig ist, entscheidet das örtlich zuständige Finanzamt demnach (ohne besonderes Anerkennungsverfahren) **im Veranlagungsverfahren** durch Steuerbescheid, ggf. durch Freistellungsbescheid (siehe Anwendungserlass zur Abgabenordnung (AEAO) zu § 59 Nr. 3 Satz 1 und 2). Das Finanzamt trifft die Entscheidung gesondert für jede Steuerart und für jeden Veranlagungszeitraum.<sup>1</sup> Allerdings wird zumindest die formelle Satzungsmäßigkeit auf Antrag der Körperschaft (oder von Amts wegen im Veranlagungsverfahren) vorab geprüft und gesondert festgestellt (§ 60a AO).<sup>2</sup> Dieses Feststellungsverfahren ändert nichts daran, dass erst im Veranlagungsverfahren der Körperschaft endgültig entschieden wird, ob alle Voraussetzungen der Gemeinnützigkeit einschließlich der materiellen Satzungsmäßigkeit vorgelegen haben. Es erfolgt kein gesondertes Aberkennungsverfahren oder ein „Widerruf“ der Gemeinnützigkeit.<sup>3</sup>

**Verstöße gegen den Satzungszweck**,<sup>4</sup> zum Beispiel wegen unzulässiger politischer Betätigung (dazu nachfolgend 4.) oder Verstößen gegen die Rechtsordnung (dazu nachfolgend 6.3.) lassen sich in der Regel (wenn nicht bereits die Satzung darauf angelegt ist) erst ex-post im Veranlagungsverfahren beurteilen. Stellt das Finanzamt solche oder andere Verstöße fest, reagiert es im Veranlagungsverfahren mit einer Steuerfestsetzung (ggf. mit 0 Euro) durch Erlass eines Vorauszahlungsbescheids oder eines Körperschaftsteuerbescheids, in denen von der vollen Steuerpflicht der Körperschaft ausgegangen wird (AEAO zu § 63 Nr. 4). Dies hat unter anderem zur Folge, dass die Körperschaft nicht mehr berechtigt ist, Zuwendungsbestätigungen über Spenden auszustellen. Die Steuerbefreiung aufgrund der Gemeinnützigkeit soll spätestens alle drei Jahre überprüft werden, wobei das Finanzamt von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln hat (AEAO zu § 59 Nr. 3 Satz 3 und 6). Dabei steht insbesondere die tatsächliche Geschäftsführung im Fokus einer nachgelagerten Prüfung auf mögliche gemeinnützigkeitsrelevante Verstöße.<sup>5</sup>

Bei Verstößen gegen die Gemeinnützigkeit stehen dem Finanzamt **kein abgestuftes Sanktionssystem** und kein Ermessen zur Verfügung. Die Entscheidung folgt einer Entweder-Oder-Alternative. Dabei ist allerdings auch nach Auffassung der Finanzverwaltung der **Grundsatz der Verhältnis-**

---

1 *Bott*, in: Schauhoff/Kirchhain, Handbuch der Gemeinnützigkeit, 4. Aufl. 2023, § 10 Rn. 75.

2 Die Feststellung hat Bindungswirkung für die Besteuerung der Körperschaft und für den Spendenabzug derjenigen, die Spenden an die Körperschaft leisten.

3 *Hüttemann*, Gemeinnützigkeitsrecht und Spendenrecht, 5. Auflage 2021, Rn. 7.32.

4 Siehe dazu Wissenschaftliche Dienste des Deutschen Bundestages, Sachstand „Gemeinnützigkeit am Beispiel von Tierrechtsorganisationen“, WD 4 - 3000 - 079/19 (<https://www.bundestag.de/resource/blob/653348/f793d1771ef7226cd590a47fda94d30a/WD-4-079-19-pdf-data.pdf>).

5 *Bott*, in: Schauhoff/Kirchhain, Handbuch der Gemeinnützigkeit, 4. Aufl. 2023, § 10 Rn. 4.

**mäßigkeit** und der ihm innewohnende Bagatellvorbehalt als Korrektiv zu beachten, um in Einzelfällen die einschneidende Rechtsfolge des Verlusts der Gemeinnützigkeit auszuschließen (so ausdrücklich AEAO zu § 63 Nr. 6).

### 2.3. Rechtsfolgen des Verlusts der Gemeinnützigkeit

Bei Verlust der Gemeinnützigkeit sind Steuervergünstigungen in den Einzelsteuergesetzen nicht mehr anwendbar, die voraussetzen, dass eine Körperschaft ausschließlich und unmittelbar gemeinnützige Zwecke verfolgt. Das betrifft *insbesondere* die **Befreiung von der Körperschaftsteuer** (§ 5 Abs. 1 Nr. 9 Satz 1 Körperschaftsteuergesetz (KStG)) und der **Gewerbesteuer** (§ 3 Nr. 6 Satz 1 Gewerbesteuergesetz (GewStG)). Außerdem entfällt die Möglichkeit, **Spenden** entgegenzunehmen, die beim Spender zum Abzug der Spende für Zwecke der Einkommensteuer (§ 10b Abs. 1 Satz 1, Satz 2 Nr. 2 Einkommensteuergesetz (EStG)), Körperschaftsteuer (§ 9 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1, Satz 2 Buchst. b KStG) und Gewerbesteuer (§ 9 Nr. 5 Satz 1, Satz 2 Buchst. b GewStG) berechtigen, und für solche Spenden Zuwendungsbestätigungen auszustellen. Denn im Inlandsfall setzt der Spendenabzug für steuerliche Zwecke voraus, dass die Spende an eine nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG steuerbefreite, also gemeinnützige Körperschaft geleistet wird.<sup>6</sup> Für regelwidrig ausgestellte Zuwendungsbestätigungen kann eine persönliche Haftung der Organe der Körperschaft in Betracht kommen.

Eine allgemeine Befreiung von der **Umsatzsteuer** besteht für gemeinnützige Körperschaften nicht. Ob sich aus dem Wegfall der Gemeinnützigkeit umsatzsteuerliche Folgen ergeben, hängt davon ab, ob und welche steuerbaren Leistungen die Körperschaft im Einzelnen erbringt. So bleiben Steuerbefreiungen für bestimmte Tätigkeiten unabhängig vom Gemeinnützigkeitsstatus anwendbar. Im Übrigen unterliegen Umsätze von gemeinnützigen Körperschaften grundsätzlich dem ermäßigten Steuersatz von 7 Prozent (§ 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a Umsatzsteuergesetz (UStG)); diese Steuersatzermäßigung entfällt mit dem Verlust der Gemeinnützigkeit. Außerdem entfällt die Steuerfreiheit für Zuwendungen an gemeinnützige Körperschaften für Zwecke der **Erbschaft- und Schenkungsteuer** (§ 13 Abs. 1 Nr. 16 Buchst. b Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz). Ferner entfällt die **Grundsteuerbefreiung** für Grundbesitz, der für gemeinnützige Zwecke genutzt wird (§ 3 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Grundsteuergesetz).

## 3. Einfluss der Bundesregierung auf den Verlust der Gemeinnützigkeit

Die Entscheidung über die Gemeinnützigkeit einer Körperschaft erfolgt gesondert für jede Steuerart.<sup>7</sup> Eine Bindungswirkung zwischen den für unterschiedliche Steuerarten getroffenen Entscheidungen des Finanzamts besteht rechtlich nicht. Es erfolgt also auch keine zentrale, abschließende Verwaltungsentscheidung über die Gemeinnützigkeit einer Körperschaft. Zumindest bei der Entscheidung über den Spendenabzug, die durch das Finanzamt des jeweiligen Spenders erfolgt,

---

6 Zur Anerkennung von Auslandsspenden siehe Wissenschaftliche Dienste des Deutschen Bundestages, Sachstand „Steuerliche Anerkennung grenzüberschreitender Spendenzahlungen für deutsche Steuerzwecke“, WD 4 - 3000 - 107/21 (<https://www.bundestag.de/resource/blob/383536/afb603cb8d87da36dd7d0e92d0da8b48/WD-4-107-21-pdf-data.pdf>).

7 *Bott*, in: Schauhoff/Kirchhain, Handbuch der Gemeinnützigkeit, 4. Aufl. 2023, § 10 Rn. 75.

soll aber eine Bindung an die Körperschaftsteuerliche Beurteilung bestehen.<sup>8</sup> Vor diesem Hintergrund konzentrieren sich die folgenden Ausführungen zur Einflussnahme der Bundesregierung auf das Veranlagungsverfahren zur Körperschaftsteuer. Sie sind auf die übrigen Gemeinschaftsteuern übertragbar.

Das Körperschaftsteueraufkommen steht dem Bund und den Ländern gemeinsam zu. Die Körperschaftsteuer ist also eine Gemeinschaftsteuer und wird daher von den Landesfinanzbehörden nicht als eigene Angelegenheit (Landeseigenverwaltung), sondern **im Auftrag des Bundes** verwaltet (Bundesauftragsverwaltung; Art. 108 Abs. 3 Satz 1 GG). Damit soll ein einheitlicher Steuervollzug im Bundesgebiet gesichert werden.<sup>9</sup> Bei der Bundesauftragsverwaltung unterstehen die Landesbehörden den Weisungen der zuständigen obersten Bundesbehörden (Art. 85 Abs. 3 Satz 1 GG), also der Bundesministerien. Mit der **Weisung** kann das zuständige Bundesministerium die Sachentscheidungskompetenz an sich ziehen und im **konkreten Einzelfall** mit Bezug auf einen konkreten Sachverhalt ausüben.<sup>10</sup> Die Weisung kann sich inhaltlich sowohl auf die Rechtmäßigkeit als auch auf die Zweckmäßigkeit der Ausführung beziehen.<sup>11</sup> Adressat der Weisung ist grundsätzlich die oberste Landesbehörde, also das zuständige Landesministerium.

Im Verfahren der Gemeinnützigkeit einer einzelnen Körperschaft kann folglich das Bundesministerium der Finanzen dem Landesfinanzministerium, zu dessen Geschäftsbereich das örtlich zuständige Finanzamt gehört, eine konkrete Weisung zum Vollzug des KStG und damit auch zur Anwendung oder Versagung einer Steuerbefreiung wegen Gemeinnützigkeit erteilen. Zum **Gegenstand der Weisung** führt das BVerfG aus:<sup>12</sup>

„Gegenstand der Weisung kann sowohl eine nach außen hin zu treffende verfahrensabschließende Entscheidung wie auch das ihrer Vorbereitung dienende Verwaltungshandeln sein; solche Weisungen können auch auf Art und Umfang der Sachverhaltsermittlung und -beurteilung gerichtet sein.“

Die Weisung des Bundesministeriums der Finanzen kann sich also sowohl auf die abschließende Entscheidung über die Gemeinnützigkeit als auch auf Maßnahmen der Sachverhaltsermittlung (siehe § 88 Abs. 1 AO) beziehen. Für die Behörden des Landes ist die Weisung verbindlich und muss vollzogen werden (**Befolgungspflicht**).<sup>13</sup> Der Vollzug der Weisung ist durch die oberste Landesbehörde sicherzustellen (Art. 85 Abs. 3 Satz 3 GG). Die Inanspruchnahme des Weisungsrechts

---

8 Dies ist umstritten; a.A. *Hüttemann*, Gemeinnützigkeitsrecht und Spendenrecht, 5. Auflage 2021, Rn. 8.22 ff., der auf die fehlende gesetzliche Grundlage verweist, aber zumindest eine Indizwirkung bejaht. Aus praktischen Gründen für die Bindung *Kirchhain*, in: Schauhoff/Kirchhain, Handbuch der Gemeinnützigkeit, 4. Aufl. 2023, § 12 Rn. 26.

9 *Seer*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Aufl. 2021, Rn. 2.73.

10 *Hermes*, in: Dreier, Grundgesetz-Kommentar, 3. Aufl. 2018, Art. 85 Rn. 37, 43.

11 *Hermes*, in: Dreier, Grundgesetz-Kommentar, 3. Aufl. 2018, Art. 85 Rn. 42.

12 BVerfG, Urteil vom 22.5.1990, 2 BvG 1/88, NVwZ 1990, 955, 958.

13 *F. Kirchhof*, in: Dürig/Herzog/Scholz, Grundgesetz-Kommentar, 99. EL September 2022, Art. 85 Rn. 81 f.

bedarf gegenüber dem Land keiner Rechtfertigung; allerdings folgt aus dem Grundsatz der Bundestreue, dem Land die Weisung anzukündigen und Gelegenheit zur Stellungnahme zu geben.<sup>14</sup>

#### 4. Politische Betätigung gemeinnütziger Körperschaften

Inwieweit gemeinnützige Körperschaften sich im Rahmen ihrer jeweiligen Gemeinnützigkeitszwecke politisch betätigen dürfen, ist in den letzten Jahren kontrovers diskutiert worden. Die Rechtsprechung des BFH dazu wird im Folgenden zusammengefasst (zu einzelnen Fällen siehe nachfolgend 5.). Die Abgrenzung im Einzelfall bleibt allerdings schwierig und unklar.<sup>15</sup>

Die Rechtsprechung des BFH schließt nicht jede politische Betätigung gemeinnütziger Organisationen aus, setzt ihr aber Grenzen. So stellt der BFH fest:<sup>16</sup>

„Die Einflussnahme auf die politische Willensbildung und die Gestaltung der öffentlichen Meinung ist **kein eigenständiger gemeinnütziger Zweck** iSv § 52 AO. Daher darf sich eine gemeinnützige Körperschaft in dieser Weise nur betätigen, wenn dies der Verfolgung eines der in § 52 Abs. 2 AO ausdrücklich genannten Zwecke **dient**.“ (Hervorhebungen nur hier)

Die politische Betätigung muss also stets dem konkreten Gemeinnützigkeitszweck der Körperschaft dienen. Weiter führt der BFH aus:<sup>17</sup>

„Zu den nach § 52 Abs. 2 AO eigenständig steuerbegünstigten Zwecken gehört **weder die Einflussnahme auf die politische Willensbildung** (§ 2 Abs. 1 PartG) **noch die Gestaltung der öffentlichen Meinung** (§ 1 Abs. 2 PartG). Dementsprechend ist der steuerbegünstigten Körperschaft – nach einer durch das BFH-Urteil v. 29.8.1984 – I R 203/81 begründeten und seit Jahrzehnten fortgeführten Rechtsprechung – eine **eigenständige Befassung mit Fragen der politischen Willensbildung verwehrt**. Die Körperschaft darf mit ihrer tatsächlichen Geschäftsführung weder ausschließlich noch überwiegend einen politischen Zweck verfolgen.“ (Hervorhebungen nur hier)

##### 4.1. Zusammenfassung der Rechtsprechung des BFH

Für die zulässige politische Betätigung gemeinnütziger Körperschaften lässt sich auf der Grundlage der Rechtsprechung des BFH zusammenfassend feststellen:

- Die gemeinnützige Körperschaft muss sich **parteilich neutral** verhalten, darf also nicht bestimmte Parteien unterstützen.

---

14 Suerbaum, in: BeckOK Grundgesetz, 54. Edition, Stand 15.2.2023, Art. 85 Rn. 30, 33.

15 Kraus, in: Schauhoff/Kirchhain, Handbuch der Gemeinnützigkeit, 4. Aufl. 2023, § 6 Rn. 40, 40c.

16 BFH, Beschluss vom 10.12.2020, V R 14/20, DStR 2021, 218 Rn. 12.

17 BFH, Beschluss vom 10.12.2020, V R 14/20, DStR 2021, 218 Rn. 18.



- Die politische Betätigung **im Rahmen eines spezifischen Gemeinnützigkeitszwecks** ist zulässig, aber nicht allgemein auf beliebigen Politikfeldern; sie muss der übrigen gemeinnützigen Tätigkeit **untergeordnet** sein.
- Die politische Betätigung im Rahmen des gemeinnützigen Zwecks der „**politischen Bildung**“<sup>18</sup> ist nur zulässig, wenn sie sich inhaltlich auf bildungspolitische Fragestellungen beschränkt<sup>19</sup> (hier gilt der zweite Spiegelstrich) und im Übrigen (dies gilt auch für den gemeinnützigen Zweck der allgemeinen Förderung des demokratischen Staatswesens gemäß § 52 Abs. 2 Satz 1 Nr. 24 AO)
  - sich inhaltlich in geistiger Offenheit vollzieht und
  - die in solcher geistiger Offenheit entwickelten Lösungsvorschläge nicht durch „Einflussnahme auf politische Willensbildung und öffentliche Meinung mittels weiterer Maßnahmen durchgesetzt werden sollen“<sup>20</sup>.

Die Gemeinnützigkeitszwecke der **politischen Bildung** und der allgemeinen **Förderung des demokratischen Staatswesens** dürfen also nicht dafür eingesetzt werden, um die politische Willensbildung und die öffentliche Meinung im Sinne eigener Auffassungen zu beeinflussen; Einflussnahme auf die politische Willensbildung und öffentliche Meinung sind keine politische Bildung im Sinne des Gemeinnützigkeitsrechts.<sup>21</sup> Die Körperschaft darf zwar Lösungsvorschläge für die Tagespolitik erarbeiten, aber keine konkreten Schritte unternehmen, um ihre Lösungsvorschläge in der Tagespolitik durchzusetzen.<sup>22</sup>

#### 4.2. Prüfung der Gemeinnützigkeit bei politischer Betätigung

Betätigt sich eine Körperschaft, die nach ihrer Satzung gemeinnützige Zwecke verfolgt, tatsächlich auch politisch, ist für die Prüfung der gemeinnützigkeitsrechtlichen Zulässigkeit auf der Grundlage der Rechtsprechung des BFH in Abhängigkeit vom jeweiligen konkreten Gemeinnützigkeitszweck der Körperschaft wie folgt zu differenzieren.

##### 4.2.1. Körperschaft verfolgt einen spezifischen Gemeinnützigkeitszweck

Verfolgt die Körperschaft einen **spezifischen Gemeinnützigkeitszweck**, der nicht nur in der politischen Bildung bzw. der allgemeinen Förderung des demokratischen Staatswesens liegt, sondern

---

18 Den Gemeinnützigkeitszweck der „politischen Bildung“ stützt der BFH auf eine Zusammenschau der beiden Gemeinnützigkeitstatbestände in § 52 Abs. 2 Satz 1 Nr. 7 und Nr. 24 AO.

19 BFH, Beschluss vom 10.12.2020, V R 14/20, DStR 2021, 218 Rn. 23 und BFH, Urteil vom 10.1.2019, V R 60/17, NJW 2019, 877 Rn. 23.

20 BFH, Urteil vom 10.1.2019, V R 60/17, NJW 2019, 877 Rn. 27.

21 BFH, Urteil vom 10.1.2019, V R 60/17, NJW 2019, 877 Rn. 23, 25.

22 *Leisner-Egensperger*, NJW 2019, 964, 965 (dort 966 allerdings auch kritisch zu den Spielräumen, die sich für die Finanzverwaltung angesichts der so formulierten Vorgaben ergeben).

---

schwerpunktmäßig einen konkreten anderen Zweck im Sinne des § 52 Abs. 2 Satz 1 AO verfolgt, also zum Beispiel die Förderung des Naturschutzes (Nr. 8)<sup>23</sup>, ist eine politische Betätigung in gewissen Grenzen zulässig, solange diese gegenüber dem konkreten Satzungszweck eine **dienende und ergänzende Funktion** hat, dieser also untergeordnet ist. Die Beschäftigung mit politischen Vorgängen muss im Rahmen dessen liegen, was das Eintreten für die gemeinnützigen Zwecke und deren Verwirklichung erfordert.<sup>24</sup> Der BFH beurteilt die zulässige Reichweite der politischen Betätigung der Körperschaft also inhaltlich und funktional. Inhaltlich muss sie dem jeweiligen Satzungszweck zugehörig sein, zudem muss sie eine dienende und untergeordnete Funktion haben.<sup>25</sup> Die oben (dritter Spiegelstrich unter 4.1.) genannten Anforderungen, wonach sich die Betätigung in geistiger Offenheit zu vollziehen hat, gelten für diese Fälle dagegen nicht.<sup>26</sup>

#### 4.2.2. Körperschaft verfolgt schwerpunktmäßig den Zweck der politischen Bildung

Verfolgt die Körperschaft schwerpunktmäßig den gemeinnützigen Zweck der **politischen Bildung**, ist eine politische Betätigung in gewissen Grenzen zulässig, solange diese gegenüber dem Satzungszweck der politischen Bildung eine dienende und ergänzende Funktion hat, dieser also untergeordnet ist. Das setzt notwendigerweise voraus, dass sie sich auf bildungspolitische Fragestellungen beschränkt. Außerdem muss sie sich in geistiger Offenheit vollziehen (siehe dazu oben dritter Spiegelstrich unter 4.1.).

#### 4.2.3. Körperschaft verfolgt schwerpunktmäßig den Zweck der allgemeinen Förderung des demokratischen Staatswesens

Verfolgt die Körperschaft schwerpunktmäßig den Zweck der allgemeinen **Förderung des demokratischen Staatswesens** (§ 52 Abs. 2 Satz 1 Nr. 24 AO), muss sie dies in geistiger Offenheit vollziehen (siehe dritter Spiegelstrich unter 4.1.).<sup>27</sup> Die Durchführung politischer Kampagnen zur Verfolgung einzelner politischer Forderungen und zur Einflussnahme auf die politische Willensbildung ist damit grundsätzlich nicht vereinbar.

---

23 Siehe etwa BFH, Urteil vom 20.3.2017, X R 13/15, DStR 2017, 1754.

24 BFH, Beschluss vom 18.8.2021, V B 25/21, BeckRS 2021, 31981 Rn. 24; BFH, Beschluss vom 10.12.2020, V R 14/20, DStR 2021, 218 Rn. 19 und 27; BFH, Urteil vom 10.1.2019, V R 60/17, NJW 2019, 877 Rn. 21 (mit Beispielen für Umweltschutz, Frieden).

25 Indizien für die Überprüfung der tatsächlichen Geschäftsführung sind der sachliche Bezug einer politischen Meinungsäußerung zu den eigenen gemeinnützigen Zwecken, die Anlassbezogenheit der Stellungnahme und die parteipolitische Neutralität und Sachlichkeit der Äußerung, siehe *Hüttemann*, DB 2019, 744, 747.

26 Siehe BFH, Beschluss vom 18.8.2021, V B 25/21, BeckRS 2021, 31981 Rn. 28.

27 BFH, Beschluss vom 18.8.2021, V B 25/21, BeckRS 2021, 31981 Rn. 35.

## 5. Beispiele für den Verlust der Gemeinnützigkeit wegen politischer Betätigung

Auftragsgemäß werden im Folgenden Fälle dargestellt, in denen gemeinnützige Körperschaften ihre Gemeinnützigkeit wegen politischer Betätigung verloren haben. Die Darstellung basiert auf öffentlich zugänglichen Informationen.

### 5.1. Attac Förderverein e.V.<sup>28</sup>

Der Attac Förderverein e.V. verfolgt nach seiner Satzung verschiedene gemeinnützige Zwecke.<sup>29</sup> Nach den gerichtlichen Feststellungen entwickelte der Verein Gegenvorstellungen, erhob konkrete steuerpolitische Forderungen zur Einnahmeverbesserung des Gesamtstaats, übte Kritik an einem Gesetzesvorschlag der Bundesregierung, wandte sich mit einem Online-Appell an die Bundeskanzlerin und die Bundesminister, erhob politische Forderungen zum Thema Steuerflucht während der „kritischen Phase“ eines geplanten Steuerabkommens mit der Schweiz, veranstaltete Unterschriftensammlungen und forderte „die Politik“ auf, Beteiligungsgesellschaften wie Investmentfonds nicht mehr steuerlich zu begünstigen, und wollte „Maßnahmen“ der demokratischen Kontrolle der Öffentlichkeit unterwerfen.<sup>30</sup>

Der BFH kam daher zu dem Schluss, dass es bei den vom Attac Förderverein e.V. betriebenen inhaltlichen Kampagnen nicht mehr um die Vermittlung von Bildungsinhalten dazu ging, sondern um eine „*öffentlichkeitswirksame Darstellung und Durchsetzung eigener Vorstellungen zu tagespolitischen Themen und damit um die Einflussnahme auf die politische Willensbildung und auf die öffentliche Meinung*“.<sup>31</sup> Gemeinnützigkeitsschädlich sei daher die Entwicklung von politischen Gegenvorstellungen, die Erhebung von konkreten politischen Forderungen zur Durchsetzung von Wahlversprechen (zum Beispiel „keine Steuererhöhung“), die Ausübung von Kritik zum Beispiel an Gesetzesvorschlägen, Appelle an die Verfassungsorgane oder die Veranstaltung von Unterschriftensammlungen.<sup>32</sup> Zudem fehle es an der geforderten „geistigen Offenheit“ bei

---

28 Siehe dazu näher Wissenschaftliche Dienste des Deutschen Bundestages, Sachstand „Aberkennung der Gemeinnützigkeit wegen politischer Betätigung von Kampagnenplattformen“, WD 4 – 3000 – 039/21 (<https://www.bundestag.de/resource/blob/843224/3d4aa44531237fcbe9e0468548a7ddd3/WD-4-039-21-pdf-data.pdf>).

29 Siehe Hessisches Finanzgericht, Urteil vom 10.11.2016 – 4 K 179/16, DStRE 2017, 1128, das die Gemeinnützigkeit zunächst bejahte. Der BFH hat dieses Urteil aufgehoben und zur erneuten Entscheidung an das Hessische Finanzgericht zurückverwiesen, um Feststellungen zur tatsächlichen Geschäftsführung des Vereins nachzuholen (Urteil vom 10.1.2019, V R 60/17, NJW 2019, 877). Unter Berücksichtigung der Auslegung des BFH hat das Hessische Finanzgericht die Gemeinnützigkeit sodann verneint, allerdings die Revision unter anderem im Hinblick auf die geltend gemachten verfassungsrechtlichen Bedenken zugelassen (Urteil vom 26.2.2020, 4 K 179/16, BeckRS 2020, 19498). Der BFH hat die vom Verein eingelegte Revision schließlich als unbegründet zurückgewiesen (Beschluss vom 10.12.2020, V R 14/20, DStR 2021, 218). Dagegen ist eine **Verfassungsbeschwerde** anhängig (BVerfG, 1 BvR 697/21).

30 Hessisches Finanzgericht, Urteil vom 26.2.2020, 4 K 179/16, BeckRS 2020, 19498 Rn. 59.

31 BFH, Urteil vom 10.1.2019, V R 60/17, NJW 2019, 877 Rn. 32.

32 BFH, Urteil vom 10.1.2019, V R 60/17, NJW 2019, 877 Rn. 29, 33 (kein Bezug zur Bildungspolitik).

Kampagnen und weiteren Betätigungen, mit denen eine Einflussnahme auf die politische Willensbildung und auf die öffentliche Meinung bezweckt wird.<sup>33</sup>

## 5.2. Verein zur Bekämpfung der Corona-Maßnahmen<sup>34</sup>

In einem Verfahren des vorläufigen Rechtsschutzes haben das Finanzgericht München und der BFH entschieden, dass ein eingetragener Verein nicht gemeinnützig ist, der sich in erster Linie mit der Corona-Politik auseinandersetzt.<sup>35</sup> Der im Jahr 2020 gegründete Verein verfolgt nach seiner Satzung gemeinnützige Zwecke (Förderung des öffentlichen Gesundheitswesens und des demokratischen Staatswesens). Nach den gerichtlichen Feststellungen erhob der Verein die undifferenzierte Forderung nach sofortiger Aufhebung aller verhängten Maßnahmen und der Einsetzung eines Untersuchungsausschusses, ohne nähere Auseinandersetzung mit den medizinischen, virologischen oder epidemiologischen Gründen dafür. Dabei berief er sich auch auf das Widerstandsrecht nach Art. 20 Abs. 4 GG. Der Vereinsvorsitzende spekulierte über „andere Mächte“, die die Pandemie geplant hätten („Corona-Plandemie“), und davon kontrollierte und abhängige Politiker.<sup>36</sup>

Nach der Beurteilung durch den BFH hat der Verein seine politische Betätigung nicht dem Gemeinnützigkeitszweck der Förderung des öffentlichen Gesundheitswesens untergeordnet (siehe zu dieser Anforderung 4.1. und 4.2.1.). Zwar gehöre dazu auch die Information der Bevölkerung über Krankheiten, Risiken und Maßnahmen aufgrund des Krankheitserregers SARS-CoV-2. Dies sei nicht gemeinnützigkeitsschädlich, sofern sie durch Erkenntnisse der Forschung und Wissenschaft oder auch durch die wirtschaftlichen und sozialen Verhältnisse in ihren Auswirkungen auf die Gesundheit der Bevölkerung geprägt seien, auch wenn damit zwangsläufig eine gewisse politische Zielsetzung verbunden sei.<sup>37</sup> Allerdings trete der Verein nach Auffassung des BFH mit seinen Forderungen in einen politischen Wettstreit und sei auf die einseitige Durchsetzung von Gruppeninteressen ausgerichtet.<sup>38</sup> Auch der Zweck der Förderung des demokratischen Staatswesens wird nach Auffassung des BFH verletzt. Dieser setzt voraus, dass sich eine Körperschaft umfassend mit den demokratischen Grundprinzipien befasst und diese objektiv und neutral würdigt (siehe zu dieser Anforderung dritter Spiegelstrich unter 4.1.). Der Verein richte sich stattdessen gegen konkrete politische Maßnahmen und wolle damit gezielt auf die politische Willensbildung

---

33 BFH, Beschluss vom 10.12.2020, V R 14/20, DStR 2021, 218 Rn. 25.

34 Siehe dazu näher Wissenschaftliche Dienste des Deutschen Bundestages, Sachstand „Verlust der Gemeinnützigkeit wegen politischer Betätigung“, WD 4 – 3000 – 094/21 (<https://www.bundestag.de/resource/blob/871046/00fddb36ac45ef691ff6c848b1b4c8c2/WD-4-094-21-pdf-data.pdf>).

35 BFH, Beschluss vom 18.8.2021, V B 25/21, BeckRS 2021, 31981; Finanzgericht München, Beschluss vom 30.3.2021, 7 V 2583/20, BeckRS 2021, 11566.

36 Siehe im Einzelnen BFH, Beschluss vom 18.8.2021, V B 25/21, BeckRS 2021, 31981 Rn. 29 bis 32.

37 BFH, Beschluss vom 18.8.2021, V B 25/21, BeckRS 2021, 31981 Rn. 26 f., 40.

38 So zuvor bereits Finanzgericht München, Beschluss vom 30.3.2021, 7 V 2583/20, BeckRS 2021, 11566 Rn. 37.

Einfluss nehmen, ohne die Fragen mit der gebotenen Objektivität und Neutralität in geistiger Offenheit zu diskutieren.<sup>39</sup> Unschädlich sei dagegen die Zielsetzung des Vereins, die aktuelle Coronapolitik kritisch zu hinterfragen.

### 5.3. Kampagnenplattformen

Aufgrund der Rechtsprechung des BFH dürften Kampagnenplattformen, die nicht nur einen spezifischen Gemeinnützigkeitszweck verfolgen, sondern für unterschiedliche politische Ziele streiten, nicht als gemeinnützig anzuerkennen sein (siehe dritter Spiegelstrich unter 4.1.). So wurde dem Verein „Campact e.V.“ mit Sitz in Berlin im Oktober 2019 nach eigener Auskunft der steuerliche Status als gemeinnütziger Verein aberkannt. Der Verein hatte in seiner Satzung die Zwecke der Förderung politischer Bildung und des demokratischen Staatswesens festgelegt.<sup>40</sup> Das zuständige Finanzamt hat festgestellt, dass der Verein überwiegend einer allgemeinpolitischen Betätigung nachgegangen sei und versucht habe, auf die öffentliche Meinung und die Politik Einfluss zu nehmen; dies habe den Hauptteil der Tätigkeit des Vereins ausgemacht.<sup>41</sup>

### 5.4. Mögliche Neuregelung

Der Koalitionsvertrag enthält die Absicht, das Gemeinnützigkeitsrecht zu modernisieren, „um der entstandenen Unsicherheit nach der Gemeinnützigkeitsrechtsprechung des Bundesfinanzhofes entgegenzuwirken“. Dazu will die Koalition „gesetzlich klarstellen, dass sich eine gemeinnützige Organisation innerhalb ihrer steuerbegünstigten Zwecke politisch betätigen kann sowie auch gelegentlich darüber hinaus zu tagespolitischen Themen Stellung nehmen kann, ohne ihre Gemeinnützigkeit zu gefährden“.<sup>42</sup> Zur Diskussion um mögliche Neuregelungen wird auf den Sachstand „Verlust der Gemeinnützigkeit wegen politischer Betätigung“ verwiesen.<sup>43</sup>

## 6. Unterstützung einer Organisation, deren Mitglieder Verstöße gegen die Rechtsordnung begehen, als Problem der Gemeinnützigkeit

### 6.1. Zur Eingrenzung des Untersuchungsgegenstandes

Im Rahmen dieser Begutachtung können weder die rechtlichen und tatsächlichen Verhältnisse des Vereins „Wandelbündnis - Gesamtverband für den sozial-ökologischen Wandel e.V.“ zu dem

39 BFH, Beschluss vom 18.8.2021, V B 25/21, BeckRS 2021, 31981 Rn. 34 f.

40 Siehe Campact e.V., Transparenzbericht 2021, Seite 7, 11 (siehe unter campact.de).

41 Der Bescheid des zuständigen Finanzamts wurde auf der Internetseite veröffentlicht, siehe Campact e.V., Transparenzbericht 2021, Seite 12 (siehe unter campact.de). Im Jahr 2019 wurde auf Initiative des Vereins die „Demokratie-Stiftung Campact“ gegründet, die laut Auskunft des Vereins gemeinnützig und eng mit dem Verein verbunden ist; die Stiftung kann daher für Spenden entsprechende Zuwendungsbestätigungen ausstellen, siehe Campact e.V., Transparenzbericht 2021, Seite 7 f., 12 (siehe unter campact.de).

42 „Mehr Fortschritt wagen“, Koalitionsvertrag 2021-2025 zwischen SPD, Bündnis90/Die Grünen und FDP, Seite 93, 131 ([https://www.spd.de/fileadmin/Dokumente/Koalitionsvertrag/Koalitionsvertrag\\_2021-2025.pdf](https://www.spd.de/fileadmin/Dokumente/Koalitionsvertrag/Koalitionsvertrag_2021-2025.pdf)).

43 Wissenschaftliche Dienste des Deutschen Bundestages, Sachstand „Verlust der Gemeinnützigkeit wegen politischer Betätigung“ WD 4 – 3000 – 094/21, dort Ziffer 5 (<https://www.bundestag.de/resource/blob/871046/00fddb36ac45ef691ff6c848b1b4c8c2/WD-4-094-21-pdf-data.pdf>).

Bündnis Letzte Generation bzw. zu Mitgliedern des Bündnisses Letzte Generation so aufgeklärt werden, wie es für eine gemeinnützigkeitsrechtliche Beurteilung gemäß der Fragestellung erforderlich ist, noch kann eine Prüfung der steuerlichen Veranlagung einer Körperschaft in einem Einzelfall erfolgen. Daher beschränkt sich diese Darstellung im Anschluss an eine Beschreibung der Tätigkeit des Vereins „Wandelbündnis - Gesamtverband für den sozial-ökologischen Wandel e.V.“ (dazu nachfolgend 6.2.) auf die Untersuchung, welche Konsequenzen die Tätigkeit eines Vereins für seine Gemeinnützigkeit hat, wenn der Verein eine nicht gemeinnützige Initiative ohne eingetragene Rechtsform unterstützt, aus deren Mitte heraus einige Mitglieder annahmemaß Verstöße gegen die Rechtsordnung begehen (dazu nachfolgend 6.3. und 6.4.).

## 6.2. Tätigkeit des „Wandelbündnis - Gesamtverband für den sozial-ökologischen Wandel e.V.“

Der Verein „Wandelbündnis - Gesamtverband für den sozial-ökologischen Wandel e.V.“ mit Sitz in Berlin versteht sich „*als Repräsentant und Stimme der Akteure des sozial-ökologischen Wandels im deutschsprachigen Raum*“ und „*als Netzwerk der Akteure im sozial-ökologischen Wandel*.“<sup>44</sup> Die Satzung nennt verschiedene gemeinnützige Zwecke aus dem Katalog des § 52 Abs. 2 AO. § 2 Ziffer 1 Buchst. b der Satzung lautet:

„Zweck des Verbands ist die Förderung von Wissenschaft und Forschung § 52 Abs. 2 Nr. 1 AO, der Erziehung, Volks- und Berufsbildung einschließlich der Studentenhilfe § 52 Abs. 2 Nr. 7 AO, des Umweltschutzes § 52 Abs. 2 Nr. 8 AO, des Natur- und Tierschutzes § 2<sup>45</sup> Abs. 2 Nr. 8 und 14 AO, von Kunst und Kultur § 52 Abs. 2 Nr. 5 AO, von internationaler Gesinnung, der Toleranz auf allen Gebieten der Kultur und des Völkerverständigungsgedankens § 52 Abs. 2 Nr. 13 AO sowie die Verbraucherberatung § 52 Abs. 2 Nr. 16 AO.“ (so wörtlich)

Diese Zwecke sollen unter anderem mittels Bildungs- und Informationsarbeit durch Wahrnehmung folgender Aufgaben verwirklicht werden:<sup>46</sup> Unterstützung und Initiierung der Erarbeitung und Verbreitung von Lehrinhalten zum sozial-ökologischen Wandel; Organisieren und Realisieren von Konferenzen, Fachtagungen, Seminaren und Fortbildungen; Öffentlichkeitsarbeit und Veröffentlichungen (nur Auswahl). Der Verein übernimmt verschiedene organisatorische Aufga-

---

44 Siehe § 2 Ziff. 1 Buchst. c der Satzung unter: [https://wandelbuendnis.org/wp-content/uploads/2020/05/Wandelb%C3%BCndnis\\_SatzungV06.pdf](https://wandelbuendnis.org/wp-content/uploads/2020/05/Wandelb%C3%BCndnis_SatzungV06.pdf). Zu den Mitgliedsorganisationen siehe unter: <https://wandelbuendnis.org/schon-dabei/mitgliedsorganisationen/>.

45 Vermutlich soll dies „§ 52“ heißen.

46 Siehe § 2 der Satzung unter: [https://wandelbuendnis.org/wp-content/uploads/2020/05/Wandelb%C3%BCndnis\\_SatzungV06.pdf](https://wandelbuendnis.org/wp-content/uploads/2020/05/Wandelb%C3%BCndnis_SatzungV06.pdf).

ben für seine Mitglieder „von einem Service-Büro über die Buchhaltung bis hin zur Lobbyarbeit“.<sup>47</sup> Der Verein **unterstützt das Bündnis Letzte Generation** wie folgt. Laut dem Transparenzbericht des Bündnisses Letzte Generation für das Jahr 2022 erhält die „Initiative<sup>48</sup> ‚Gemeinnützige Bildungsarbeit zur Unterstützung von Letzte Generation‘ als Teil des Wandelbündnisses“ Förderungen des Climate Emergency Fund<sup>49</sup> und investiert diese in Kooperation mit dem Bündnis in „Bildungsarbeit im Sinne des gemeinnützigen Zwecks des Wandelbündnisses, z.B. für Klimavorträge“; dabei handelte es sich in 2022 um etwa 50.000 Euro.<sup>50</sup> Diese Bildungsarbeit wird durch Vorträge, Trainings und Öffentlichkeitsarbeit zum Thema Klimagerechtigkeit durch 41 Personen erbracht, die beim Verein „Wandelbündnis - Gesamtverband für den sozial-ökologischen Wandel e.V.“ in Voll- oder Teilzeit angestellt sind.<sup>51</sup> Bestandteile ihrer Tätigkeit sind unter anderem Vorträge und die Leitung von Workshops; zur Tätigkeit im Rahmen des Arbeitsverhältnisses gehört nach Angaben des Bündnisses Letzte Generation hingegen nicht die Teilnahme am Protest; ebenso wenig würden Geldstrafen im Falle einer Verurteilung hieraus bezahlt.<sup>52</sup>

Aufgrund öffentlich verfügbarer Informationen lässt sich mithin feststellen, dass das Bündnis Letzte Generation im Ergebnis vom Verein „Wandelbündnis - Gesamtverband für den sozial-ökologischen Wandel e.V.“ zumindest durch Sachleistungen unterstützt wird, und zwar jedenfalls in Gestalt von Dienstleistungen. Mangels Kenntnis der konkreten Verhältnisse bleibt unklar, ob der Verein ggf. nur das Personal zur Durchführung von Veranstaltungen stellt, die das Bündnis Letzte Generation in eigener Verantwortung und auf eigene Rechnung durchführt (dies entspricht einer Art Personalgestellung), oder ob der Verein die Veranstaltungen für das Bündnis Letzte Generation selbst in eigener Verantwortung und auf Rechnung des Vereins durchführt.

### 6.3. Gemeinnützigkeit bei Verstößen gegen die Rechtsordnung

Im Folgenden wird geprüft, ob die Gemeinnützigkeit einer Körperschaft zu verneinen ist, wenn im Zusammenhang mit der Verwirklichung der gemeinnützigen Zwecke Verstöße gegen die Rechtsordnung begangen werden. Solche Verstöße können sich bereits in Bezug auf die formelle

---

47 Siehe „Was bringt mir/uns das?“ unter: <https://wandelbuendnis.org/ueber-uns/mitmachen/>.

48 Eine Initiative besteht aus einer Einzelperson oder einer Gruppe von Menschen, „die eine zum Memorandum of Understanding konforme Vision verfolgt, und dabei mit eigenständiger Organisationsform und ohne eigene Rechtsform die Angebote des Mutterschiffes nutzt“, siehe „Geschäfts- und Finanzordnung (GFO) des Wandelbündnisses“, S. 30 unter: [https://wandelbuendnis.org/wp-content/uploads/2021/03/wandelb%C3%BCndnis-gfo\\_12032021.pdf](https://wandelbuendnis.org/wp-content/uploads/2021/03/wandelb%C3%BCndnis-gfo_12032021.pdf).

49 Das Bündnis Letzte Generation ist Teil des internationalen A22-Netzwerks (siehe dazu unter: <https://a22network.org/de/#projects>). Dies erhält Zuwendungen vom Climate Emergency Fund. Diese Gelder werden an verschiedene Projekte wie zum Beispiel das Bündnis Letzte Generation weitergegeben. Der Climate Emergency Fund ist nach Angaben auf seiner Internetseite der Hauptsponsor des A22-Netzwerks (siehe hierzu unter: <https://www.climateemergencyfund.org/grants>).

50 Siehe Transparenzbericht 2022 unter: <https://letztegeneration.de/transparenzbericht/>.

51 Siehe Transparenzbericht 2022 unter: <https://letztegeneration.de/transparenzbericht/>.

52 Siehe Transparenzbericht 2022 unter: <https://letztegeneration.de/transparenzbericht/>. Siehe auch Süddeutsche Zeitung vom 10.3.2023, S. 17.

Satzungsmäßigkeit (siehe 2.1.) oder durch die tatsächliche Geschäftsführung der Körperschaft ergeben. Grundsätzlich besteht zwar ein Konsens, dass sich gemeinnützige Körperschaften im Rahmen der allgemeinen Rechtsordnung bewegen müssen. Ob bzw. unter welchen Voraussetzungen Verstöße dagegen zur Versagung der Gemeinnützigkeit führen, ist allerdings umstritten und ungeklärt. Für die Finanzverwaltung im Rahmen des Veranlagungsverfahrens handhabbare Leitlinien bestehen nicht. Zur besseren Einordnung werden im Folgenden in Anlehnung an *Hüttemann*<sup>53</sup> drei Fallgruppen gebildet.

### 6.3.1. Körperschaft richtet sich gegen die verfassungsmäßige Ordnung

Eine Körperschaft ist jedenfalls nicht gemeinnützig, wenn sie nach ihrer Satzung und bei ihrer tatsächlichen Geschäftsführung Bestrebungen im Sinne des § 4 des Bundesverfassungsschutzgesetzes (insbesondere Bestrebungen gegen die freiheitliche demokratische Grundordnung) fördert und dem Gedanken der Völkerverständigung zuwiderhandelt (siehe § 51 Abs. 3 Satz 1 AO). Die Gemeinnützigkeit ist daher zu verneinen, wenn sich eine Körperschaft gegen verfassungsrechtliche Grundentscheidungen richtet.<sup>54</sup>

### 6.3.2. Körperschaft verstößt bei Gelegenheit gemeinnütziger Zweckverfolgung gegen Gesetze

Umstritten ist, ob darüber hinaus bereits jeder Rechtsverstoß zur Versagung der Gemeinnützigkeit führt, der einer Körperschaft zurechenbar ist und der **bei Gelegenheit** der Verfolgung ihres gemeinnützigen Zwecks begangen wird. Von einem solchen **umfassenden Rechtmäßigkeitsvorbehalt** scheinen sowohl die Rechtsprechung als auch die Finanzverwaltung bisher auszugehen.<sup>55</sup> So lassen sich jedenfalls die – wenn auch vergleichsweise wenigen – Entscheidungen dazu verstehen.<sup>56</sup> Allerdings wird vermutet, dass die Finanzverwaltung den umfassenden Rechtmäßigkeitsvorbehalt in der Praxis bei eher leichteren Verstößen nicht umsetzt, was auch die spärliche Rechtsprechung zu dem Thema erklären soll.<sup>57</sup>

---

53 *Hüttemann*, Gemeinnützigkeitsrecht und Spendenrecht, 5. Auflage 2021, Rn. 3.91 ff.

54 *Hüttemann*, Gemeinnützigkeitsrecht und Spendenrecht, 5. Auflage 2021, Rn. 3.92; *Kraus* in: Schauhoff/Kirchhain, Handbuch der Gemeinnützigkeit, 4. Auflage 2023, § 6 Rn 49b.

55 Siehe *Seeck/Wackerbeck*, DStR 2022, 633, 635 f. mit Nachweisen der Rechtsprechung.

56 So *Hüttemann*, Gemeinnützigkeitsrecht und Spendenrecht, 5. Auflage 2021, Rn. 3.93; *Seer*, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, 173. EL Dezember 2022, AO § 63 Rn. 4; *Musil*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, 271. EL. Dezember 2022, AO § 52 Rn. 31, 34.

57 Siehe *Hummel/Lampert*, Gutachten zu Einzelfragen des Gemeinnützigkeitsrechts im Auftrag der FDP-Fraktion im Deutschen Bundestag, 2020, S. 29 unter: [https://www.fdpbt.de/sites/default/files/2020-09/FDP\\_Fraktion\\_Gutachten\\_Gemeinn%C3%BCtzigkeitsrecht.pdf](https://www.fdpbt.de/sites/default/files/2020-09/FDP_Fraktion_Gutachten_Gemeinn%C3%BCtzigkeitsrecht.pdf).



Der umfassende Rechtmäßigkeitsvorbehalt wird **im Schrifttum kritisiert und ganz überwiegend als unverhältnismäßig abgelehnt**.<sup>58</sup> Zum einen bestehe für Gesetzesverstöße jeweils ein eigenes Sanktionssystem (zum Beispiel das Strafrecht), das nicht noch durch den Verlust der Gemeinnützigkeit ergänzt werden solle. Zum anderen sei der Entzug der Gemeinnützigkeit eine unverhältnismäßige Sanktion, wenn die Verwirklichung der gemeinnützigen Ziele durch den Rechtsverstoß gar nicht beeinträchtigt sei.<sup>59</sup> Bei der Diskussion ist zu berücksichtigen, dass das Gemeinnützigkeitsrecht kein abgestuftes Sanktionssystem bei Verstößen gegen die Gemeinnützigkeit vorsieht (siehe 2.2.). Im Ergebnis besteht daher weitgehende Einigkeit, dass unter Beachtung des Grundsatzes der Verhältnismäßigkeit **nicht jeder Rechtsverstoß zum Wegfall der Gemeinnützigkeit** führt.<sup>60</sup> Davon geht auch die Finanzverwaltung aus (siehe 2.2.). Inzwischen hat sich auch der BFH angeschlossen („jedemfalls für geringfügige Verstöße“).<sup>61</sup> Für den Verlust der Gemeinnützigkeit soll es daher nicht ausreichen, wenn zum Beispiel eine einzelne Steuererklärung nicht fristgemäß abgegeben wird oder eine einzelne unrichtige Zuwendungsbestätigung ausgestellt wird.<sup>62</sup>

Methodisch verlangt die gemeinnützigkeitsrechtliche Toleranz gegenüber Rechtsverstößen eine auf das Verhältnismäßigkeitsprinzip gestützte **Abwägung im Einzelfall**, ob der Rechtsverstoß so schwerwiegend ist, dass das Handeln der Körperschaft nicht mehr auf die gemeinnützige Zweckerfüllung gerichtet ist. Dabei verbieten sich schematische Lösungen.<sup>63</sup> *Hummel/Lampert* wollen dagegen die Abwägung unabhängig vom jeweils verfolgten Satzungszweck vornehmen, nämlich nach der Einstellung der Körperschaft zur Rechtsordnung; die Körperschaft sei nicht gemeinnützig, wenn die tatsächliche Geschäftsführung objektive Anhaltspunkte dafür biete, dass „*der Wahrung der Rechtsordnung keine überragende Bedeutung beigemessen wird*“. Anlass, Schwere und Häufigkeit von Rechtsverstößen müssten dazu von der Finanzverwaltung gewichtet werden, und zwar unabhängig vom Satzungszweck und anderen Sanktionen.<sup>64</sup>

---

58 *Hüttemann*, Gemeinnützigkeitsrecht und Spendenrecht, 5. Auflage 2021, Rn. 3.93; *Bartmuß/Werner* in: Nomos-Kommentar, Gesamtes Gemeinnützigkeitsrecht, 2. Aufl. 2020, § 63 AO Rn. 5; *Schauhoff* in: Schauhoff/Kirchhain, Handbuch der Gemeinnützigkeit, 4. Auflage 2023, § 9 Rn. 40; *Seer*, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, 173. EL Dezember 2022, AO § 63 Rn. 4.

59 *Hüttemann*, Gemeinnützigkeitsrecht und Spendenrecht, 5. Auflage 2021, Rn. 3.93.

60 *Schauhoff* in: Schauhoff/Kirchhain, Handbuch der Gemeinnützigkeit, 4. Auflage 2023, § 9 Rn. 40; *Seer*, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, 173. EL Dezember 2022, AO § 63 Rn. 4, § 52 Rn. 16. *Musil*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, 271. EL. Dezember 2022, AO § 52 Rn. 34.

61 Siehe BFH, Urteil vom 12.3.2020, V R 5/17, DStR 2020, 1837, Rn. 60 f.

62 *Hüttemann*, Gemeinnützigkeitsrecht und Spendenrecht, 5. Auflage 2021, Rn. 3.93 und 3.94; *Kraus* in: Schauhoff/Kirchhain, Handbuch der Gemeinnützigkeit, 4. Auflage 2023, § 6 Rn 49; *Bartmuß/Werner* in: Nomos-Kommentar, Gesamtes Gemeinnützigkeitsrecht, 2. Aufl. 2020, § 63 AO Rn. 5 f., 17.

63 *Musil*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, 271. EL. Dezember 2022, AO § 63 Rn. 7.

64 *Hummel/Lampert*, Gutachten zu Einzelfragen des Gemeinnützigkeitsrechts im Auftrag der FDP-Fraktion im Deutschen Bundestag, 2020, S. 40 f. unter: [https://www.fdpbt.de/sites/default/files/2020-09/FDP\\_Fraktion\\_Gutachten\\_Gemeinn%C3%BCtzigkeitsrecht.pdf](https://www.fdpbt.de/sites/default/files/2020-09/FDP_Fraktion_Gutachten_Gemeinn%C3%BCtzigkeitsrecht.pdf).

### 6.3.3. Körperschaft verwirklicht gemeinnützige Zwecke mit gesetzwidrigen Mitteln

Unklar ist, ob die gemeinnützigkeitsrechtliche Tolerierung von Rechtsverstößen auch noch diejenigen Fälle abdeckt, in denen eine Körperschaft ihre gemeinnützigen Zwecke gerade auch mit gesetzwidrigen Mitteln verwirklichen will. Im Schrifttum wird darauf hingewiesen, dass sich öffentliche Aufmerksamkeit für bestimmte Anliegen besonders gut durch Aktionen wecken lasse, die „im Grenzbereich zum Erlaubten liegen oder diese Grenze im Einzelfall sogar überschreiten, bspw. (Sitz-) Blockaden, Anbringen von Transparenten an fremden Gebäuden oder das Entern eines Betriebsgeländes“.<sup>65</sup> Die Aufdeckung von Verstößen zum Beispiel gegen Menschenrechte, den Tierschutz oder den Umweltschutz gehe daher manchmal mit Rechtsbrüchen einher, wenn Beweismaterial nur so beschafft werden könne; dadurch entstehe ein **Spannungsverhältnis** zwischen der Erreichung gemeinnütziger Ziele und der Einhaltung der Rechtsordnung.<sup>66</sup>

Die **Rechtsprechung** scheint hier – wie bei Rechtsverstößen generell (siehe 6.3.2.) – erst recht ablehnend zu sein. In einer nach wie vor viel zitierten Entscheidung aus dem Jahr 1984 zu Sitzblockaden ging der BFH davon aus, dass bereits die Ankündigung von *gewaltfreiem* Widerstand und die Nichtbefolgung von polizeilichen Anordnungen als gemeinnützigkeitsschädliche Verstöße gegen die Rechtsordnung zu betrachten sind.<sup>67</sup> Das gilt auch für die Durchführung unangemeldeter Versammlungen oder die Blockade von Straßen.<sup>68</sup> Allerdings hat das BVerfG im Jahr 1995 klargestellt, dass gewaltfreier Widerstand durch Sitzblockaden nicht ohne Weiteres einen Verstoß gegen die verfassungsmäßige Ordnung – genauer gegen § 240 Strafgesetzbuch – darstellt.<sup>69</sup> Gewaltfreier Widerstand dürfte daher nicht (mehr) zum Verlust der Gemeinnützigkeit führen. Dem hat sich die Finanzverwaltung angeschlossen (AEAO zu § 63 Rn. 5).

Das einschlägige **Schrifttum** scheint hierzu keine einheitliche Meinung zu haben. Einerseits wird – auf der Linie der Rechtsprechung – vertreten, der Einsatz gesetzwidriger Mittel zur Erreichung gemeinnütziger Zwecke sei nicht (mehr) gemeinnützig.<sup>70</sup> Will eine Körperschaft zum Beispiel Umweltschutzbelange mit Gewalt durchsetzen, stellt sie sich außerhalb des Rechts und kann

---

65 So Kraus in: Schauhoff/Kirchhain, Handbuch der Gemeinnützigkeit, 4. Auflage 2023, § 6 Rn 49b.

66 Kraus in: Schauhoff/Kirchhain, Handbuch der Gemeinnützigkeit, 4. Auflage 2023, § 6 Rn 49b.

67 BFH, Urteil vom 29.8.1984, 1 R 215/81, BStBl. II 1985, 106; kritisch dazu Kraus in: Schauhoff/Kirchhain, Handbuch der Gemeinnützigkeit, 4. Auflage 2023, § 6 Rn 49b.

68 BFH, Urteil vom 29.8.1984, 1 R 215/81, BStBl. II 1985, 106.

69 BVerfG, Beschluss vom 10.1.1995, 1 BvR 718/89 u.a., BVerfGE 92, 1.

70 Hüttemann, Gemeinnützigkeitsrecht und Spendenrecht, 5. Auflage 2021, Rn. 3.94; Bartmuß/Werner in: Nomos-Kommentar, Gesamtes Gemeinnützigkeitsrecht, 2. Aufl. 2020, § 63 AO Rn. 17. Seer, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, 173. EL Dezember 2022, AO § 52 Rn. 15 („Die Mittel enteiligen den Zweck“).

nicht gemeinnützig sein.<sup>71</sup> Strebt zum Beispiel eine Vertriebenenorganisation die rechtswidrige Änderung von Staatsgrenzen an, handelt sie nicht gemeinnützig.<sup>72</sup>

Teile des Schrifttums lassen sich aber auch so verstehen, dass nicht nur in den Fällen, in denen Straftaten *bei Gelegenheit* der gemeinnützigen Tätigkeit begangen werden (siehe 6.3.2.), sondern auch in den Fällen, in denen Rechtsverstöße **zur Erreichung gemeinnütziger Zwecke** begangen werden, eine Abwägung erforderlich sei.<sup>73</sup> Bei Aberkennung der Gemeinnützigkeit sei daher stets Augenmaß nötig und der Verhältnismäßigkeitsgrundsatz besonders zu beachten.<sup>74</sup> Dabei wird wiederum darauf verwiesen, dass es Sache des Strafrechts sei, strafbares Handeln zu bestrafen, und Sache des Zivilrechts, schädigendes Handeln auszugleichen, jeweils aber nicht die Aufgabe des Gemeinnützigkeitsrechts.<sup>75</sup> Zudem müsse jeweils geprüft werden, ob unzulässige Tätigkeiten der gemeinnützigen Körperschaft überhaupt zuzurechnen seien, oder ob es sich um Verstöße einzelner Mitglieder handele.<sup>76</sup>

Vor diesem Hintergrund kommt etwa *Schauhoff* zu dem Schluss, dass „**gezielte und verhältnismäßige Rechtsverstöße**“ einer gemeinnützigen Körperschaft an der gemeinnützigen Geschäftsführung nichts ändern, wenn „*der Staat selbst die von ihm geschaffene Rechtsordnung missachtet und nicht handelt, obwohl ein Handeln geboten wäre*“.<sup>77</sup> Nach diesem Ansatz sind also „*gezielte und verhältnismäßige Rechtsverstöße*“ gemeinnützigkeitsrechtlich hinzunehmen. Dies kann zum Beispiel im Bereich des Tierschutzes gelten, wenn der Staat Verstöße gegen den Tierschutz nicht hinreichend ermittelt und verfolgt, lässt sich aber wohl auch auf den Bereich des Klimaschutzes übertragen, soweit dort nicht umgesetzte Handlungspflichten für den Staat bestehen. Etwas anderes soll aber auch nach Auffassung von *Schauhoff* gelten bei Gewalt gegen Personen oder Sachen, Unterschlagung, Betrügereien, aber auch durch die Ankündigung von *gewaltsamem* Widerstand.<sup>78</sup> Etwas weniger weitgehend scheint an gleicher Stelle *Kraus* zu formulieren,

---

71 *Hüttemann*, Gemeinnützigkeitsrecht und Spendenrecht, 5. Auflage 2021, Rn. 3.94. Im Falle von Tierschutzorganisationen, die in Ställe einbrechen, um Verstöße gegen den Tierschutz zur Anzeige zu bringen, hängt die Gemeinnützigkeit von der Frage ab, ob dies durch einen „Tiernotstand“ gerechtfertigt ist; für die Möglichkeit einer Rechtfertigung durch „Tiernothilfe“ *Schauhoff* in: *Schauhoff/Kirchhain*, Handbuch der Gemeinnützigkeit, 4. Auflage 2023, § 9 Rn. 40. Siehe dazu auch Wissenschaftliche Dienste des Deutschen Bundestages, Sachstand „Gemeinnützigkeit am Beispiel von Tierrechtsorganisationen“, WD 4 - 3000 - 079/19 (<https://www.bundestag.de/resource/blob/653348/f793d1771ef7226cd590a47fda94d30a/WD-4-079-19-pdf-data.pdf>).

72 FG Hamburg, Urteil vom 12.5.2004, VII 287/01, juris. Hier kommt allerdings auch eine Versagung aufgrund politischer Betätigung in Betracht, siehe *Musil*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, 271. EL. Dezember 2022, AO § 52 Rn. 33.

73 *Schauhoff* in: *Schauhoff/Kirchhain*, Handbuch der Gemeinnützigkeit, 4. Auflage 2023, § 9 Rn. 40.

74 *Kraus* in: *Schauhoff/Kirchhain*, Handbuch der Gemeinnützigkeit, 4. Auflage 2023, § 6 Rn 49b.

75 *Kraus* in: *Schauhoff/Kirchhain*, Handbuch der Gemeinnützigkeit, 4. Auflage 2023, § 6 Rn 49b.

76 *Schauhoff* in: *Schauhoff/Kirchhain*, Handbuch der Gemeinnützigkeit, 4. Auflage 2023, § 9 Rn. 40; *Kraus*, ebd., § 6 Rn 49b.

77 *Schauhoff* in: *Schauhoff/Kirchhain*, Handbuch der Gemeinnützigkeit, 4. Auflage 2023, § 9 Rn. 40.

78 *Schauhoff* in: *Schauhoff/Kirchhain*, Handbuch der Gemeinnützigkeit, 4. Auflage 2023, § 9 Rn. 40.

die einerseits fordert, gemeinnützigen Organisationen müsse es erlaubt sein, durch „*Aktionen an der Grenze zum Erlaubten gerichtliche Verfahren zu provozieren, in denen unter den Augen der Allgemeinheit die verschiedenen Rechtsgüter gegeneinander abgewogen werden*“, andererseits aber die Grenze als überschritten ansieht, wenn eine „*gemeinnützige Körperschaft darauf ausgerichtet ist, einen an sich gemeinnützigen Zweck mit rechtswidrigen Mitteln zu verfolgen*“.<sup>79</sup> Die Grenze soll aber erst überschritten sein, wenn „*in einer Reihe von Einzelfällen der Schluss ermöglicht wird, dass die tatsächliche Geschäftsführung einer gemeinnützigen Körperschaft **planmäßig gegen die Rechtsordnung gerichtet ist***“.<sup>80</sup>

Auf der Grundlage der zuletzt genannten Auffassung lassen sich Rechtsverstöße zur Durchsetzung gemeinnütziger Zwecke in gewissem Umfang wiederum durch Abwägung im Einzelfall gemeinnützigkeitsrechtlich tolerieren. Dies macht eine Differenzierung nach Schwere und Qualität von Gesetzesverstößen erforderlich. Die Grenzen dafür bleiben allerdings weitgehend unklar. Damit würde den Finanzbehörden eine Prüfung aufgebürdet, für die es von Seiten des Gesetzgebers, der Rechtsprechung und des einschlägigen Schrifttums keine handhabbaren Vorgaben gibt. Die zuletzt genannte Auffassung kann im einschlägigen Schrifttum allerdings nicht als vorherrschend gelten.

#### 6.4. Konsequenzen für die Gemeinnützigkeit bei Unterstützung anderer, nicht gemeinnütziger Organisationen

Neben der satzungsmäßigen Gemeinnützigkeit muss auch die tatsächliche Geschäftsführung der Körperschaft auf die ausschließliche und unmittelbare Erfüllung der steuerbegünstigten Zwecke gerichtet sein (siehe 2.1.). Dazu muss sie *selbst* diese Zwecke verwirklichen (§ 57 Abs. 1 Satz 1 AO; sog. **Unmittelbarkeitsgrundsatz**). Unterstützt ein gemeinnütziger Verein (im Folgenden bezeichnet als fördernde Körperschaft) eine andere Organisation (geförderte Körperschaft), die nicht gemeinnützig ist und aus deren Mitte annahmegemäß Verstöße gegen die Rechtsordnung begangen werden, stellt sich zunächst die Frage, ob dadurch noch der *eigene* Satzungszweck ausschließlich und unmittelbar verfolgt wird. Eine direkte Zurechnung der Rechtsverstöße an die fördernde Körperschaft dürfte aufgrund der steuerrechtlichen bzw. gemeinnützigkeitsrechtlichen Eigenständigkeit der Körperschaften nicht in Betracht kommen. Bei einer solchen Kooperation stellt sich zudem die Frage, ob die aus der Mitte der anderen Körperschaft begangenen Rechtsverstöße die Verwirklichung der *eigenen* Gemeinnützigkeitszwecke gefährden. Dabei geht es also gemeinnützigkeitsrechtlich nicht um eine Zurechnung des Fehlverhaltens anderer Personen oder Körperschaften, sondern um die Verwirklichung der *eigenen* Gemeinnützigkeitszwecke.

Das Gemeinnützigkeitsrecht lässt verschiedene Formen der Kooperation und Unterstützung anderer Organisationen ausdrücklich zu. Einige gesetzlich geregelte und tolerierte Fälle der Kooperation setzen voraus, dass die andere Körperschaft ebenfalls gemeinnützige Zwecke verfolgt, so das planmäßige Zusammenwirken (§ 57 Abs. 3 AO), das Halten von Anteilen (§ 57 Abs. 4 AO) oder die Mittelzuwendung (§ 58 Nr. 1 AO). Diese Fälle sind hier also nicht einschlägig.

---

79 Kraus in: Schauhoff/Kirchhain, Handbuch der Gemeinnützigkeit, 4. Auflage 2023, § 6 Rn 49b.

80 Kraus in: Schauhoff/Kirchhain, Handbuch der Gemeinnützigkeit, 4. Auflage 2023, § 6 Rn 49b.

#### 6.4.1. Überlassung von Arbeitskräften für gemeinnützige Zwecke

Andere gesetzlich geregelte und tolerierte Fälle der Kooperation betreffen die Zusammenarbeit einer gemeinnützigen Körperschaft mit nicht gemeinnützigen Organisationen. So ist zum Beispiel die Überlassung von Arbeitskräften für steuerbegünstigte Zwecke unschädlich für die Gemeinnützigkeit (§ 58 Nr. 4 AO). Eine gemeinnützige Körperschaft kann ihre Arbeitskräfte daher anderen Personen, Unternehmen, Einrichtungen oder einer juristischen Person des öffentlichen Rechts für steuerbegünstigte Zwecke zur Verfügung stellen. Die Überlassung kann entgeltlich oder unentgeltlich erfolgen; neben den Arbeitskräften können auch Arbeitsmittel überlassen werden.<sup>81</sup> In diesem Fall kommt es also nicht auf die Gemeinnützigkeit der geförderten Körperschaft an, sondern nur darauf, dass mit der Überlassung steuerbegünstigte **gemeinnützige Zwecke verfolgt** werden. Das ist aber nicht mehr der Fall, wenn dabei relevante Verstöße gegen die Rechtsordnung begangen werden. Daher entsteht ein Problem für die Gemeinnützigkeit der überlassenden Körperschaft, wenn die Überlassung von Arbeitskräften im Zusammenhang mit der Begehung von gemeinnützigkeitsgefährdenden Verstößen gegen die Rechtsordnung (siehe 6.3.) steht. Dann sind die Voraussetzungen des § 58 Nr. 4 AO nicht mehr gegeben. Ob dies zum Verlust der Gemeinnützigkeit der überlassenden Körperschaft führt, ist im Veranlagungsverfahren der Körperschaft unter Beachtung des Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes zu beurteilen (siehe 2.2.).

#### 6.4.2. Arbeitsteiliges Zusammenwirken

Jenseits der gesetzlich ausdrücklich geregelten Fälle sind weitere Konstellationen denkbar, in denen gemeinnützige Zwecke gemeinsam mit anderen verwirklicht werden. Das gesetzliche Erfordernis, dass die gemeinnützigen Zwecke *selbst* zu verwirklichen sind, schließt ein arbeitsteiliges Zusammenwirken zwischen einer gemeinnützigen Körperschaft und einer anderen (ebenfalls gemeinnützigen oder auch nicht gemeinnützigen) Körperschaft nicht aus.<sup>82</sup> Auch wenn diese Fälle gesetzlich nicht näher geregelt sind, kommt die Zusammenarbeit in der Praxis häufig vor, und zwar in sehr unterschiedlichen tatsächlichen und (nicht immer eindeutigen) rechtlichen Varianten.<sup>83</sup>

Die arbeitsteilige, steuerbegünstigte Zweckverwirklichung als unmittelbares Tätigwerden im Sinne des § 57 Abs. 1 Satz 1 AO setzt die persönliche Zurechenbarkeit des angestrebten gemeinsamen Erfolges an den gemeinnützigen Teilnehmer der Kooperation voraus.<sup>84</sup> Wenn die fördernde Körperschaft die geförderte Körperschaft willentlich in die Verwirklichung der *eigenen*

---

81 Hüttemann, Gemeinnützigkeitsrecht und Spendenrecht, 5. Auflage 2021, Rn. 4.110. Bei teilentgeltlicher Überlassung entsteht ein steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb.

82 Hüttemann, Gemeinnützigkeitsrecht und Spendenrecht, 5. Auflage 2021, Rn. 4.45.

83 Hakert in: NomosKommentar, Gesamtes Gemeinnützigkeitsrecht, 2. Aufl. 2020, Anhang zu § 57 AO Rn. 1 ff.

84 Hüttemann, Gemeinnützigkeitsrecht und Spendenrecht, 5. Auflage 2021, Rn. 4.45.

gemeinnützigen Zwecke einbindet, kann ihr das Tätigwerden der geförderten Körperschaft zugerechnet werden.<sup>85</sup> Bei einer gemeinsamen Projektverwirklichung verwirklicht der jeweilige Kooperationspartner seine Zwecke unmittelbar selbst, wenn er eine hinreichende Mitverantwortung für das Gesamtprojekt übernimmt (Mitverantwortung durch arbeitsteiliges Zusammenwirken).<sup>86</sup> In zivilrechtlicher Hinsicht kann diese Zusammenarbeit zum Beispiel über eine (Projekt-)Personengesellschaft erfolgen; deren Tätigkeit ist den Gesellschaftern auch gemeinnützigkeitsrechtlich zuzurechnen.<sup>87</sup>

Die kooperativ ausgeübte Tätigkeit, die der beteiligten gemeinnützigen Körperschaft auch gemeinnützigkeitsrechtlich als eigene zuzurechnen ist, muss sich aus ihrer Sicht als steuerbegünstigte Tätigkeit darstellen, die mit ihrem Gemeinnützigkeitszweck vereinbar ist. Das ist wiederum nicht der Fall, wenn dabei relevante Verstöße gegen die Rechtsordnung begangen werden. Daher entsteht ein Problem für die Gemeinnützigkeit der fördernden Körperschaft, wenn im Zusammenhang mit der Kooperation gemeinnützigkeitsgefährdende Verstöße gegen die Rechtsordnung (siehe 6.3.) begangen werden. Ob dies zum Verlust der Gemeinnützigkeit der fördernden Körperschaft führt, ist wiederum im Veranlagungsverfahren der Körperschaft zu beurteilen (siehe 2.2.).

#### 6.4.3. Ergebnis

Im Ergebnis kann daher die Kooperation einer gemeinnützigen Körperschaft mit einer anderen, nicht gemeinnützigen Organisation, aus deren Mitte Verstöße gegen die Rechtsordnung begangen werden, zum Verlust der eigenen Gemeinnützigkeit führen, wenn sich die im Zusammenhang mit der Kooperation ausgeübten Tätigkeiten aus ihrer Sicht wegen der Rechtsverstöße, soweit diese relevant sind (dazu 6.3.), nicht mehr als steuerbegünstigte gemeinnützige Tätigkeit darstellt. Bei einem arbeitsteiligen Zusammenwirken setzt das voraus, dass der fördernden Körperschaft eine hinreichende Mitverantwortung für die Gesamttätigkeit zukommt. Dies hängt von der tatsächlichen und rechtlichen Ausgestaltung der Zusammenarbeit im Einzelfall ab.

\* \* \*

---

85 Vgl. *Hakert* in: NomosKommentar, Gesamtes Gemeinnützigkeitsrecht, 2. Aufl. 2020, Anhang zu § 57 AO Rn. 25.

86 *Hakert* in: NomosKommentar, Gesamtes Gemeinnützigkeitsrecht, 2. Aufl. 2020, Anhang zu § 57 AO Rn. 13 (nicht bei bloßer Organisation, es sei denn der Organisator übernimmt die inhaltliche Mitverantwortung).

87 *Hüttemann*, Gemeinnützigkeitsrecht und Spendenrecht, 5. Auflage 2021, Rn. 4.46; *Hakert* in: NomosKommentar, Gesamtes Gemeinnützigkeitsrecht, 2. Aufl. 2020, Anhang zu § 57 AO Rn. 6, 18.