



Bundesfinanzhof, Postfach 860240, 81629 München

**Gegen Empfangsbekanntnis**  
Rechtsanwälte  
Dr. Müller-Heidelberg, Fuchs und Partner  
GbR  
Veronastraße 10  
55411 Bingen

Empfangsbekanntnis bitte sofort  
zurücksenden.

*Daffer*

Aktenzeichen

V R 60/17

(bei Antwort bitte angeben)

Bearbeiter/in

██████████  
Tel. (089) 9231-██████████

Datum

27. Februar 2018

**Rechtsstreit Finanzamt Frankfurt am Main III gegen Attac Trägerverein e. V.,  
60329-Frankfurt am Main wegen Körperschaftsteuer 2010, 2011 und 2012, Solidaritätszuschlag  
zur Körperschaftsteuer 2010, 2011 und 2012, gesonderter Feststellung des verbleibenden  
Verlustabzugs zur Körperschaftsteuer zum 31.12.2010 bis zum 31.12.2012,  
Gewerbesteuermessbeträge 2010, 2011 und 2012, gesonderter Feststellung des vortragsfähigen  
Gewerbeverlustes zum 31.12.2010 bis zum 31.12.2012**

Sehr geehrte Damen und Herren,

nach §§ 71, 121 der Finanzgerichtsordnung (FGO) übersende ich auftragsgemäß 2 Abschriften der Revisionsbegründung vom 23. Februar 2018 und fordere Sie auf, sich dazu bis zum 29. März 2018 zu äußern. *X*

Ferner bitte ich,

- der Äußerung sowie allen weiteren Schriftsätzen (nebst Anlagen) jeweils 3 Abschriften beizufügen,
- mitzuteilen, ob Sie mit einer Entscheidung ohne mündliche Verhandlung einverstanden sind (§ 90 Abs. 2 FGO).

Wegen der Vertretung vor dem Bundesfinanzhof weise ich auf § 62 Abs. 4 FGO hin.

Mit freundlichen Grüßen  
Im Auftrag

██████████  
**Anlage**  
2 Abschriften



Finanzamt Frankfurt am Main III, Postfach 11 08 63, 60043 Frankfurt am Main

Bundesfinanzhof  
Postfach 860240  
81629 München

Steuernummer/Geschäftszeichen

45 250 52429 - S II

Bearbeiter/in

Zimmer

Telefon

Fax

Dienstgebäude

Gutleutstraße 120

Ihr Zeichen V R 60/17

Ihre Nachricht

Datum

23.02.2018

In dem Rechtsstreit

Attac Trägerverein e.V.

gegen

Finanzamt Frankfurt am Main III

wegen

Nichtzulassung der Revision (Körperschaftsteuer 2010, 2011 und 2012, Solidaritätszuschlag zur Körperschaftsteuer 2010, 2011 und 2012, gesonderter Feststellung des verbleibenden Verlustabzugs zur Körperschaftsteuer zum 31.12.2010 bis zum 31.12.2012, Gewerbesteuerermessbeträgen 2010, 2011 und 2012, gesonderter Feststellung des vortragsfähigen Gewerbesteuerverlustes zum 31.12.2010 bis zum 31.12.2012)

begründe ich die mit Beschluss vom 13.12.2017 zugelassene Revision und stelle folgenden Antrag:

**Das Urteil des Hessischen Finanzgerichts vom 10.11.2016 wird aufgehoben und die Klagen werden abgewiesen.**

**Hilfsweise wird das angefochtene Urteil aufgehoben und die Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückverwiesen.**

Bitte geben Sie stets die Steuernummer oder das Geschäftszeichen an. Sie erleichtern damit sich und uns die Arbeit. Vielen Dank.

Sprechzeiten: montags, mittwochs von 08:00 - 12:00 Uhr und donnerstags von 14:00 - 18:00 Uhr oder nach Vereinbarung  
Gleitende Arbeitszeit: Anrufe bitte montags bis donnerstags von 08:30 - 12:00 Uhr und 13:30 - 15:30 Uhr, freitags von 08:30 - 12:00 Uhr  
Anschrift:  Gutleutstraße 120 · 60327 Frankfurt am Main · Telefon (0 69) 25 45-03 · Telefax (0 69) 25 45-39 99  
E-Mail: poststelle@FA-FF3.Hessen.de · Internet: www.finanzamt-frankfurt-am-main-3.hessen.de

Bankverbindungen: (beim FA Frankfurt am Main IV) LB Hessen-Thüringen, BIC HELADEFXXX, IBAN DE88 5005 0000 0001 0002 31 · DT BBK Fil Frankfurt, BIC MARKDEF1500, IBAN DE07 5000 0000 0050 0015 04 · Gläubiger-ID DE31ZZZ00000076720  
     Hauptbahnhof ·  Behördenzentrum: Zufahrt Mannheimer Straße (gebührenpflichtig) - Autobriefkasten nahe Einfahrt

Das angefochtene Urteil beruht auf der Verletzung von Bundesrecht (§ 118 Abs. 1 S. 1 FGO).

Das Hessische Finanzgericht (HFG) hat § 60 Abs. 1 AO falsch ausgelegt. Entgegen der Auffassung des HFG muss die Satzung einer nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG steuerbefreiten Körperschaft aufgrund von § 60 Abs. 1 S. 2 AO i. V. m. Anlage 1 zu § 60 AO die verfolgten gemeinnützigen Zwecke wörtlich so wiedergeben, wie sie im Katalog des § 52 Abs. 2 S. 1 AO bezeichnet sind.

Im Übrigen begründen bereits die Satzungszwecke Förderung der „Demokratie“, des „Gemeinwesens“, der „Solidarität“ und des „Friedens“ mangels begrifflicher Eindeutigkeit einen Verstoß gegen den Grundsatz der formellen Satzungsmäßigkeit nach §§ 59, 60 Abs. 1 S. 1 AO.

Zudem hat das HFG § 52 Abs. 2 Nr. 7 AO falsch ausgelegt. Entgegen der Auffassung des HFG beinhaltet die Förderung der politischen Bildung, als Unterfall der Volksbildung, nicht das Recht, sich an allgemeinpolitischen Diskussionen zu beteiligen und entsprechende Ziele selbst zu verfolgen.

Weiterhin hat das HFG den Begriff der allgemeinen Förderung des demokratischen Staatswesens nach § 52 Abs. 2 Nr. 24 AO falsch ausgelegt. Entgegen der Auffassung des HFG entspricht eine satzungsmäßige Förderung „des Gemeinwesens, der Demokratie und der Solidarität“ nicht dem gesetzlichen Tatbestand einer allgemeinen Förderung des demokratischen Staatswesens.

Schließlich beruht das angefochtene Urteil auf einem Verfahrensmangel. Das HFG hat unter Verletzung des § 76 Abs. 1 S. 1 FGO den entscheidungserheblichen Sachverhalt nicht aufgeklärt.

## **I. Sachverhalt**

Satzungszwecke des Klägers und Beschwerdegegners (Kläger) sind:

„die Förderung von Bildung, Wissenschaft und Forschung, die Förderung des Schutzes der Umwelt und des Gemeinwesens, der Demokratie und der Solidarität unter besonderer Berücksichtigung der ökonomischen und gesellschaftlichen Auswirkungen der Globalisierung. Der Verein fördert die Völkerverständigung und den Frieden.“

Der Kläger ist Teil einer weltweiten globalisierungskritischen Bewegung. Er definiert sich als „Bildungsbewegung mit Aktionscharakter und Expertise“. In den Streitjahren wurden in Veranstaltungen ökonomische Zusammenhänge und Alternativen zur bestehenden Wirtschaftsordnung oder Finanzpolitik dargestellt.

Daneben wandte sich der Kläger gegen die als „neoliberal“ empfundene Wirtschaftsordnung, die er als Ursache einer „drastischen Ungleichheit“ in der Gesellschaft und einer unsolidarischen Politik in Deutschland und Europa betrachtet. Er entwickelte u.a. Vorschläge zur Änderung von Steuergesetzen, um hierdurch eine Vermögensumschichtung zu erreichen. Dabei sollte mit Aktionen der „notwendige Druck auf Politik und Wirtschaft“ zur Umsetzung der Alternativen, insbesondere wirtschafts-, steuer-, arbeitsmarkt- und sozialpolitischer Art, erzeugt werden. Dazu schloss der Kläger u.a. Bündnisse oder beteiligte sich an bestehenden Bündnissen mit, in unterschiedlicher Zusammensetzung, Gewerkschaften, Kirchen,

Parteien oder deren Untergliederungen, gemeinnützigen und sonstigen nicht gemeinnützigen Organisationen sowie Einzelpersonen.

Nach den Feststellungen des HFG wurden die Aktivitäten des Klägers in den Streitjahren themenbezogen in sog. „Kampagnen“ gebündelt.

## **II. Urteil des HFG**

Das HFG hat entschieden, dass die Satzung des Klägers in den Streitjahren den Anforderungen an die formelle Satzungsmäßigkeit gemäß §§ 59, 60 AO entsprochen habe.

Sämtliche in der Satzung genannten Zwecke seien förderungswürdig im Sinne des § 52 Abs. 2 S. 1 AO. Die Zwecke „Förderung des Gemeinwesens, der Demokratie, der Solidarität und des Friedens“ seien von der allgemeinen Förderung des demokratischen Staatswesens nach § 52 Abs. 2 S. 1 Nr. 24; 1. HS AO bzw. von der Förderung des Völkerverständigungsgedankens nach § 52 Abs. 2 S. 1 Nr. 13 AO mit umfasst. Der Zweck der allgemeinen Förderung des demokratischen Staatswesens sei nach der Rechtsprechung und der Literatur weit auszulegen. Die Inhalte des demokratischen Staatswesens seien aus den Grundprinzipien des Grundgesetzes, insbesondere dem Demokratieprinzip, der Gewaltenteilung, dem Rechtsstaatsprinzip, dem Sozialstaatsprinzip und der freiheitlichen Grundordnung abzuleiten (S. 24 ff. des Urteils).

Die tatsächliche Geschäftsführung des Klägers sei auf die ausschließliche und unmittelbare Erfüllung der steuerbegünstigten Zwecke gerichtet gewesen.

Nach Auffassung des HFG erlaube der gemeinnützige Zweck der Volksbildung in Form der politischen Bildung nicht nur die Darstellung des status quo, sondern es sei vielmehr geboten, gesellschaftspolitische Themen aufzugreifen und auch Alternativen darzustellen (S. 33 des Urteils).

Es diene dem Zweck der Volksbildung, wenn die gemeinnützige Körperschaft dem demokratischen Diskussionsprozess und den unterschiedlichen Interessen „(nur) ihre Sicht“ zur Verfügung stelle, um durch sachliche Auseinandersetzung zu einer besten Lösung zu kommen (S. 38 des Urteils).

Information und Aufklärung bei der politischen Bildung erfordere nicht bloß eine Analyse des (gesellschaftlichen) Ist-Zustandes, sondern könnten auch Anregungen für die Bürgerinnen und Bürger zur Abwendung tatsächlicher oder vermeintlicher schädlicher Entwicklungen der Gesellschaft bedeuten (S. 37 des Urteils).

Zudem dürfe sich eine gemeinnützige Körperschaft zur Förderung des demokratischen Staatswesens kritisch an einem gesellschaftlichen Diskurs beteiligen und die in der Gesellschaft vorhandenen Interessenkonflikte aufgreifen (S. 35 des Urteils).

Mit der Beteiligung an sog. Bündnissen habe der Kläger satzungsgemäß und förderungswürdig gehandelt (S. 43 des Urteils). Da der Kläger im Rahmen der Teilnahme an Bündnissen nur eigene Aufwendungen getragen habe, sei kein Verstoß gegen § 58 Abs. 1 Nr. 1 und Nr. 2 AO ersichtlich.

## **III. Formelle Satzungsmäßigkeit - Mustersatzung**

### **III. 1. Rechtsvorschriften zur formellen Satzungsmäßigkeit**

Zum Verständnis der formellen Satzungsmäßigkeit sind die folgenden, in Zusammenhang stehenden Vorschriften, von Bedeutung:

Nach § 59 AO wird die Steuervergünstigung gewährt, wenn sich aus der Satzung ergibt, welchen Zweck die Körperschaft verfolgt, dass dieser Zweck den Anforderungen der §§ 52 bis 55 entspricht und dass er ausschließlich und unmittelbar verfolgt wird.

§ 60 Abs. 1 S. 1 AO konkretisiert die formelle Satzungsmäßigkeit dahingehend, dass die Satzungszwecke und die Art ihrer Verwirklichung so genau bestimmt sein müssen, dass auf Grund der Satzung geprüft werden kann, ob die satzungsmäßigen Voraussetzungen für Steuervergünstigungen gegeben sind.

Noch stärker wird die formelle Satzungsmäßigkeit durch die Regelung in § 60 Abs. 1 S. 2 AO präzisiert, wonach die Satzung einer steuerbegünstigten Körperschaft die Festlegungen der, ehemals amtlichen und nunmehr gesetzlichen, Mustersatzung nach Anlage 1 zu § 60 AO enthalten muss.

Die Mustersatzung wurde als Anlage 1 zu § 60 AO mit dem Jahressteuergesetz 2009 vom 19.12.2008 (BGBl I 2008, 2794, BStBl I 2009, 74) eingeführt.

Nach § 60a Abs. 1 AO ist die Einhaltung der satzungsmäßigen Voraussetzungen nach den §§ 51, 59, 60 und 61 AO gesondert festzustellen. Diese jüngste und zusätzliche gesetzliche Regelung der formellen Satzungsmäßigkeit, eingeführt durch das Ehrenamtsstärkungsgesetz vom 21.03.2013 (BGBl I 2013, 556), dient der Verfahrens- und Rechtssicherheit im Rahmen der behördlichen Überprüfung der formellen Satzungsmäßigkeit. Der Feststellungsbescheid ist ein Grundlagenbescheid und bindet nach § 182 Abs. 1 AO die nachfolgenden Steuerbescheide hinsichtlich der Übereinstimmung der steuerlichen Satzungsinhalte mit den (formellen) gesetzlichen Bestimmungen der §§ 51, 59, 60 und 61 AO.

Zur Entscheidung der im hier anhängigen Verfahren strittigen Rechtsfrage ist zusätzlich die folgende (ebenfalls geänderte) Vorschrift relevant:

Die ehemals beispielhafte (nicht abschließende) Aufzählung gemeinnütziger Zwecke in § 52 Abs. 2 AO a.F. (gültig bis zum 31.12.2006) in Verbindung mit Anlage 1 zu § 48 EStDV ist mit der Neufassung des § 52 Abs. 2 AO durch das Gesetz zur weiteren Stärkung des bürgerschaftlichen Engagements vom 10.10.2007 (BGBl I 2007, 2332) mit Wirkung ab dem 01.01.2007 durch einen abgeschlossenen Katalog der gemeinnützigen Zwecke ersetzt worden.

Die Mustersatzung (Anlage 1 zu § 60 AO) enthält unter § 1 die Festlegung, dass der durch die Körperschaft verfolgte gemeinnützige Zweck zu benennen ist. Beispielfhaft werden hier einige Zwecke des § 52 Abs. 2 S. 1 AO aufgeführt.

Seit der Einführung der Mustersatzung mit dem Jahressteuergesetz 2009 stellt sich die Frage, ob auch der Satzungszweck einer gemeinnützigen Körperschaft wörtlich einem Zweck des § 52 Abs. 2 S. 1 AO entsprechen muss.

### III. 2. Rechtsprechung und Literatur zur wörtlichen Übernahme der Mustersatzung

Nach bisheriger allgemeiner Auffassung soll es grundsätzlich genügen, dass die formelle Satzungsmäßigkeit aufgrund einer Auslegung der gesamten Satzungsbestimmungen als gegeben angesehen wird (BFH-Urteile vom 13.12.1978 I R 39/78, BStBl 1979 II, 482; vom 29.08.1984 I R 203/81, BStBl 1984 II, 844; vom 20.07.1988 I R 244/83, BFH/NV 1989, 479; vom 11.06.2001 I B 30/01, BFH/NV 2001, 1223; vom 12.01.2011 I R 91/09, BFH/NV 2011, 1111 und beispielsweise Buchna, Leichinger, Seeger, Brox: Gemeinnützigkeit im Steuerrecht, 11. Aufl., S. 230 sowie Hüttemann: Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 3.

Aufl., Rz. 4.134 und Jachmann/Unger in: Beermann/Gosch, Abgabenordnung/Finanzgerichtsordnung, 1. Aufl. 1995, 136. Lieferung, § 60 AO, Rz. 18). Dennoch müsse die Satzung zweifelsfrei erkennen lassen, dass der Steuerpflichtige ausschließlich gemeinnützige Zwecke verfolgt. Insoweit bestehende Unklarheiten sollen zu Lasten dessen gehen, der sich auf die Steuervergünstigung beruft.

Die bisherige BFH-Rechtsprechung (s.o.) erging stets zu Fällen für die das Jahressteuergesetz 2009 - Mustersatzung - noch nicht anzuwenden war bzw. zu Fällen mit Satzungen, die nach Art. 97 § 1f Abs. 2 des Einführungsgesetzes zur Abgabenordnung (EGAO) noch nicht den Festlegungen der Mustersatzung entsprechen mussten oder aber zu Fällen für die § 52 Abs. 2 AO a.F. (vor der Gültigkeit des Gesetzes zur weiteren Stärkung des bürgerschaftlichen Engagements vom 10.10.2007) noch zur Anwendung kam. Diese Rechtsprechung kann deshalb auf die oben geschilderten, mehrfach präzisierten Rechtsänderungen zur formellen Satzungsmaßigkeit nicht mehr unreflektiert angewandt werden.

Die Frage, ob die Mustersatzung (Anlage 1 zu § 60 AO) wörtlich zu übernehmen ist, insbesondere ob die Satzungszwecke einer gemeinnützigen Körperschaft wörtlich denen des Kataloges des § 52 Abs. 2 S. 1 AO entsprechen müssen, wurde bisher noch nicht eindeutig höchstrichterlich geklärt.

In einem Urteil vom 23.07.2009 hat der BFH (V R 20/08, BStBl II 2010, 719) zu der mit dem Jahressteuergesetz 2009 neu geschaffenen Rechtslage ausgeführt, dass aufgrund der gesetzlichen Bindung an die Mustersatzung die Satzung einer gemeinnützigen Körperschaft „auch die Begriffe ‚ausschließlich und unmittelbar‘ enthalten muss“.

Die Literatur ist unterschiedlicher Auffassung, ob aus dieser Entscheidung eine nach Auffassung des BFH zwingende wörtliche Übernahme der Festlegungen der Mustersatzung abgeleitet werden kann. Während Roth (StBW 2011, 413-418) meint, aus dieser Äußerung des BFH lasse sich keine in jedem Fall verpflichtende wörtliche Übernahme der Mustersatzung entnehmen, vertritt Schauhoff (Handbuch der Gemeinnützigkeit, 3. Aufl. 2010, § 6, Rz. 96) die gegenteilige Auffassung. Nach Jachmann/Unger (a.a.O., § 60 AO, Rz. 24) sei aufgrund seiner Entstehungsgeschichte § 60 Abs. 1 Satz 2 AO die Verpflichtung zu entnehmen, die Festlegungen in der Mustersatzung mit unverändertem Wortlaut zu übernehmen. Im Hinblick auf die BFH-Entscheidung vom 23.07.2009 gelte dies jedenfalls für die Begriffe „ausschließlich und unmittelbar“.

Das HFG hat in einem Urteil vom 28.06.2017, 4 K 917/16 unter Bezugnahme auf die o.g. BFH-Entscheidung vom 23.07.2009 entschieden, Satzungen würden schon dann den Anforderungen des § 60 Abs. 1 S. 2 AO genügen, wenn sie die Verpflichtung zur „ausschließlichen und unmittelbaren Verfolgung förderungswürdiger Zwecke“ sowie die Verwendung des Begriffs „selbstlos“ enthielten. Darüber hinaus lasse die Auslegung des Begriffs „Festlegungen“ nach seinem Wortlaut keine Verpflichtung zur wörtlichen Übernahme der Mustersatzung erkennen.

Auch wenn der BFH in seiner o.g. Entscheidung vom 23.07.2009 keine Veranlassung hatte, sich ausdrücklich zu der Verpflichtung zur wörtlichen Übernahme der gesamten Mustersatzung zu äußern, kann m.E. aus der Formulierung, die Begriffe „ausschließlich und unmittelbar“ seien „auch“ (Hervorhebung durch Uz.) wörtlich zu übernehmen, abgeleitet werden, dass über dieses Begriffspaar hinaus weitere, und damit möglicherweise alle, Festlegungen der Mustersatzung in die Satzung einer gemeinnützigen Körperschaft wortwörtlich aufgenommen werden müssen.

Die herrschende Meinung in der Literatur geht davon aus, dass die Mustersatzung (Anlage 1 zu § 60 AO) nicht wörtlich zu übernehmen sei, trotzdem wird regelmäßig empfohlen, sich eng an der Mustersatzung zu orientieren.

Der Mustersatzung sei zu entnehmen, dass die durch § 55 Abs. 1 Nr. 1 bis 4 AO zur Selbstlosigkeit aufgestellten sowie die in § 60 festgelegten Erfordernisse zwingend in die Satzung aufzunehmen seien (Buchna, Leichinger, Seeger, Brox, a.a.O., S. 230-231). Ohne dies zu begründen behaupten die Autoren, mit der Verpflichtung zur Aufnahme der Festlegungen der Mustersatzung sei ausdrücklich nicht die Pflicht zu einer wortwörtlichen Abbildung der Mustersatzung verbunden. Vielmehr sollten sämtliche Festlegungen der Mustersatzung ausschließlich nach ihrem Sinn und Zweck Niederschlag in der jeweiligen Satzung finden.

Nach Hüttemann spreche schon der gewundene Wortlaut des § 60 Abs. 1 AO eher gegen eine Pflicht zur wörtlichen Übernahme der Mustersatzung, zumal eine derartige „Wortklauberei“ angesichts der Vielfalt der tatsächlichen Verhältnisse und der Besonderheiten des Einzelfalls keinen rechten Sinn ergebe (Hüttemann, a.a.O., Rz. 4.129).

Wäre die wortwörtliche Übernahme der Formulierungen aus der Mustersatzung die Intention des Gesetzgebers gewesen, hätte der Gesetzestext dies in klarere Worte gefasst (Winheller/Klein in DStZ 2009, 192-196).

Satzungen genügen schon dann der Mustersatzung, wenn sie unabhängig vom Aufbau und vom genauen Wortlaut der Mustersatzung die bezeichneten Festlegungen enthielten, also die Verpflichtung zur ausschließlichen und unmittelbaren Verfolgung förderungswürdiger Zwecke (und zwar unter Verwendung der Begriffe „ausschließlich“ und „unmittelbar“, zudem wohl auch unter Verwendung des Begriffs „selbstlos“) (Köster, DStZ 2010, 166-169).

Der AEAO lasse nach Seer (in: Tipke/Kruse; AO/FGO, 150. Lieferung 10.2017, § 60 AO, Rz. 4 und 5) offen, ob eine wörtliche Übernahme der in der Anlage 1 zu § 60 AO enthaltenen Festlegungen der Mustersatzung erforderlich sei. Für die praktische Anwendung sei daher zu empfehlen, dass sich eine Neuformulierung der Satzung soweit wie möglich an der Mustersatzung orientiere. Es müsse ohne Verlust der Gemeinnützigkeit möglich sein, die formelle Satzungsmaßigkeit der Körperschaft - wie sonst auch bei Gesetzen - durch Auslegung der im Gesetzesrang stehenden Mustersatzung zu prüfen.

Leisner-Egensperger (in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, 245. Lfg. 11.2017, § 60 AO, Rz. 8) fordert die wörtliche Übernahme der Begriffe „unmittelbar“, „selbstlos“ und „ausschließlich“, ebenso die allgemeine Zweckbezeichnung („unmittelbar gemeinnützige – mildtätige – kirchliche Zwecke“). Zur wörtlichen Übernahme einer der in § 52 Abs. 2 S. 1 AO gesetzlich anerkannten gemeinnützigen Zwecke äußert sich die Autorin nicht direkt. Bei der satzungsmäßigen Darstellung der Art und Weise der Zweckverwirklichung bestehe „allerdings weiterhin ein gewisser Konkretisierungs-Formulierungsspielraum“. Leisner-Egensperger könnte im Umkehrschluss so verstanden werden, dass bei der Festlegung des konkreten Satzungszwecks kein Formulierungsspielraum besteht.

Alber (in: Dötsch/Pung/Möhlenbrock, Die Körperschaftsteuer, 90. Lfg. Juni 2017, KStG, § 5 Abs. 1 Nr. 9, Rz. 158) hält es unter Bezugnahme auf die o.g. frühere BFH-Rechtsprechung für ausreichend, wenn sich der steuerbegünstigte Zweck und die Art seiner Verwirklichung im Wege der Satzungsauslegung feststellen lassen.

Schauhoff (a.a.O., § 6, Rz. 96) meint, entgegen der BFH-Entscheidung V R 20/08 vom 23.07.2009, welche nach seiner Auffassung die wörtliche Verwendung der Mustersatzung vorgebe, müsse die Satzung einer steuerbegünstigten Körperschaft einer Auslegung zugänglich sein. Allein der Begriff „Mustersatzung“ indiziere, dass es sich um eine nur beispielhafte Darstellung einer möglichen Satzung handele.

Diese Ausführungen in der Literatur zur wörtlichen Übernahme der Mustersatzung zeichnen sich überwiegend durch eine gewisse Oberflächlichkeit aus. Entweder wird nur auf die frühere Rechtsprechung des BFH zur Auslegungsfähigkeit von Satzungen rekurriert und die

wörtliche Übernahme der Mustersatzung verneint oder es wird im Hinblick auf die BFH-Entscheidung vom 23.07.2009 (V R 20/08, BStBl II 2010, 719) zumindest die wörtliche Übernahme der Begriffe „unmittelbar“ und „ausschließlich“, ggf. auch „selbstlos“ für erforderlich erachtet. Damit wird jedoch nur das übernommen, was scheinbar bereits höchststrichbar, falls doch, wird gerne auf deren Begründung verzichtet oder sie wird durch Polemik („Wortklauberei“) ersetzt.

Zusätzlich bestehen unterschiedliche Auffassungen über das Auslegungsobjekt. Während einige Autoren die Satzungszwecke der gemeinnützigen Körperschaft auslegen wollen, erklären andere die gesetzlich geregelte Mustersatzung (wie ein Gesetz) für auslegungsfähig.

Ullrich (DStR 2009, 2471-2473) und Roth (a.a.O.) bemühen sich um eine systematischere Vorgehensweise und versuchen jeweils durch Anwendung der juristischen Auslegungsregeln, das Rechtsproblem zu lösen. Beide kommen zu dem letztlich nicht überzeugenden Ergebnis, dass eine wörtliche Übernahme der Mustersatzung nicht erforderlich sei.

Nach Wallenhorst (in: Wallenhorst/Halaczinsky, Die Besteuerung gemeinnütziger und öffentlich-rechtlicher Körperschaften, 7. Aufl. 2017, Kapitel C, Rz. 179) ist, abweichend von der Mehrheitsmeinung in der Literatur, der Wortlaut der Mustersatzung grundsätzlich exakt wiederzugeben.

### **III. 3. Auslegung des § 60 Abs. 1 S. 2 AO**

#### **a) Auslegung nach dem Wortlaut**

Hinsichtlich der Auslegung nach dem Wortlaut kann Ullrich (a.a.O.) und Roth (a.a.O.) gefolgt werden. Sowohl der Begriff „Festlegung“ in § 60 Abs. 1 S. 2 AO wie auch der Begriff „Bestimmung“ in der Mustersatzung (Anlage 1 zu § 60 AO) können sowohl im Sinne einer Pflicht zur wörtlichen Übernahme als auch im Sinne einer Verpflichtung zur bloß inhaltlichen Übernahme der Mustersatzung verstanden werden. Sie sind deshalb nicht eindeutig.

#### **b) Historische Auslegung**

Historisch betrachtet geht die Einführung des § 60 Abs. 1 S. 2 AO auf das sog. „Stauffer“-Verfahren zurück.

Zunächst hatte der BFH in seinem Urteil vom 14.07.2004 (I R 94/02, BStBl II 2005, 72) entschieden, dass die Begriffe „ausschließlich“ und „unmittelbar“ nicht in der Satzung einer steuerbegünstigten Körperschaft genannt werden müssen. Zur zukünftigen Vermeidung von Auslegungsschwierigkeiten sollte als Reaktion auf diese Rechtsprechung die Übernahme der Begriffe durch Regelung der Mustersatzung im Gesetz, anstatt im AEAO, verbindlich vorgeschrieben werden. Durch die in § 5 Abs. 2 Nr. 2 KStG neu geregelte Einbeziehung von in der EU ansässigen Körperschaften in die Körperschaftsteuerbefreiung nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG, ausgelöst durch das anschließende Urteil des EuGH vom 14.09.2006 (Rs. C 386/04, „Stauffer“), ergab sich zudem das Bedürfnis, diese Körperschaften zu einer eindeutigen Vermögensbindung in deren Satzungen zu verpflichten (vgl. BT-Drucks. 16/11108, 46).

Roth (a.a.O.) ist deshalb zuzustimmen, wenn er meint, der Gesamtkontext spreche für die Absicht des Gesetzgebers, strengere und zwingende Regelungen hinsichtlich der Satzungsbestimmungen und hinsichtlich der Geltung der Mustersatzung bezweckt zu haben. Roth meint, damit könne aber immer noch keine eindeutige Aussage über eine Verpflichtung zur

wörtlichen Übernahme der Mustersatzung getroffen werden. Diese Skepsis kann jedoch unter Berücksichtigung weiterer Aspekte des Gesetzgebungsverfahrens nicht überzeugen. Im ursprünglichen Regierungsentwurf zum Jahressteuergesetz 2009 war noch keine gesetzliche Regelung der Mustersatzung enthalten. Erst auf Vorschlag des Bundesrates wurde § 60 Abs. 1 S. 2 in den Gesetzentwurf eingefügt und anschließend unverändert beschlossen. Dabei ergibt sich aus der Stellungnahme des Bundesrates, dass mit der Einführung einer gesetzlichen Mustersatzung nicht nur der o.g. Rechtsprechung des BFH begegnet werden sollte, die eine zwingende Übernahme der Begriffe „ausschließlich“ und „unmittelbar“ nicht als notwendig erachtete. Vielmehr sollten die gemeinnützigen Körperschaften „an die Mustersatzungen in der Anlage 1 gebunden sein“, um die vermehrt auftretenden Schwierigkeiten zwischen Vereinen und Finanzämtern sowie Amtsgerichten zu vermeiden (BT-Drucks. 16/10494, 31).

Satzungsbezogene Schwierigkeiten zwischen Körperschaften (inkl. Stiftungen) und den Behörden resultieren sehr häufig aus Satzungsformulierungen, welche den elementaren Gemeinnützigkeitsgrundsätzen (Selbstlosigkeit, Unmittelbarkeit, Ausschließlichkeit, steuerbegünstigte Zwecke, usw.) widersprechen oder aufgrund fehlender Klarheit auslegungsbedürftig sind. Wenn Ullrich (a.a.O.) meint, es sei nicht ersichtlich, dass der Verzicht auf eine wörtliche Übernahme der Mustersatzung in der Praxis zu Problemen geführt habe oder Hütemann (a.a.O.) die wörtliche Übernahme als eine der Vielfalt der tatsächlichen Verhältnisse nicht gerecht werdende „Wortklauberei“ bezeichnet, so lassen diese Äußerungen eine bedauerliche Ignoranz gegenüber den regelmäßig auftretenden Praxisproblemen im Rahmen von Satzungsprüfungen erkennen. Der Bundesrat hat diese Schwierigkeiten sehr genau erkannt und deshalb eine „Bindung“ der Körperschaften an die Mustersatzung verlangt. Dieses Ziel kann jedoch nur erreicht werden, wenn der Begriff „Bindung“ als eine Verpflichtung zur wörtlichen Übernahme der Mustersatzung verstanden wird. Angesichts der Intention des Gesetzgebers, Auseinandersetzungen über die formelle Satzungsmaßigkeit möglichst zu vermeiden und für alle Beteiligten Rechtssicherheit in der Beurteilung der formellen Satzungsmaßigkeit herzustellen, kann die Verpflichtung nach § 60 Abs. 1 S. 2 AO zur Übernahme der Festlegungen der Mustersatzung nur dahingehend ausgelegt werden, dass die Festlegungen der Mustersatzung wörtlich zu übernehmen sind.

### c) Systematische Auslegung

Unter systematischen Gesichtspunkten werden vermeintliche Widersprüche innerhalb der Mustersatzung kritisiert und als Argument gegen eine Verpflichtung zur wörtlichen Übernahme der Mustersatzung angeführt.

Roth (a.a.O.) nennt beispielhaft u.a. die Regelung des § 3 S. 2 der Mustersatzung, welche Zuwendungen aus Mitteln der Körperschaft an Mitglieder untersagt. Da z.B. Stiftungen keine Mitglieder haben, wäre eine wörtliche Übernahme dieser Regelung in die Stiftungssatzung sinnlos. Die Mustersatzung differenziert hier nicht nach den unterschiedlichen Rechtsformen eines gemeinnützigen Steuersubjekts und lässt deren Besonderheiten damit unberücksichtigt. Diese fehlende Differenzierung ist jedoch kein überzeugendes Argument gegen eine im Übrigen wörtliche Übernahme der Mustersatzung. Vielmehr ist im Hinblick auf die Regelung in § 55 Abs. 3 AO eine Anpassung des Wortlauts unter Berücksichtigung der jeweiligen Rechtsform vorzunehmen. Im Zuständigkeitsbereich des Beklagten wird deshalb folgende Formulierung in einer Stiftungsverfassung verlangt: „Die Organmitglieder sowie der Stifter erhalten keine Zuwendungen aus Mitteln der Stiftung.“

Unter systematischen Gesichtspunkten sind daher nicht die vermeintlichen Widersprüche innerhalb der Mustersatzung relevant. Für die Auslegung des § 60 Abs. 1 S. 2 AO ist vielmehr seine Einbindung in die weiteren gesetzlichen Regelungen der formellen Satzungsmäßigkeit von entscheidender Bedeutung.

§ 52 Abs. 2 S. 1 AO enthält, abgesehen von der Öffnungsklausel in Satz 2, einen abschließenden Katalog gemeinnütziger Zwecke (BFH vom 09.02.2017, V R 69/14, BStBl II 2017, 1221). Die Neuregelung dieser Vorschrift im Gesetz zur weiteren Stärkung des bürgerschaftlichen Engagements vom 10.10.2007 (a.a.O.) diente einer Vereinfachung des Steuerrechts. Durch die Umstellung auf einen abgeschlossenen Katalog der Zwecke reichte es seitdem, im Gegensatz zur vorherigen Rechtslage, nicht mehr aus, dass die Betätigung einer steuerbegünstigten Körperschaft einem der nunmehr in § 52 Abs. 2 AO genannten Zwecke nur ähnlich ist (BT-Drucks. 16/5200, 20). Für die Finanzbehörde vereinfachte sich die Überprüfung der formellen Satzungsmäßigkeit durch diese Vorschrift erheblich, denn durch die Nennung eines in § 52 Abs. 2 AO aufgeführten Katalogzwecks ist die Satzung diesbezüglich anzuerkennen. Zu Schwierigkeiten zwischen Finanzbehörde und Körperschaft kann es dann, bezogen auf die Zwecke, nur noch hinsichtlich der satzungsmäßigen Darstellung der Art und Weise der Zweckverwirklichung kommen. Angesichts des grundsätzlich abgeschlossenen Charakters der Katalogzwecke ist es deshalb systemgerecht, den Begriff der „Festlegungen“ in § 60 Abs. 1 S. 2 AO im Sinne einer Verpflichtung zur wörtlichen Übernahme eines oder mehrerer dieser Zwecke auszulegen. Der Umstand, dass die Mustersatzung keine Festlegungen zu Art und Weise der Zweckverwirklichung enthält, liegt in der Natur der Sache. Zweckverwirklichungsmaßnahmen können aufgrund ihrer theoretischen Vielfalt nicht gesetzlich vorgegeben werden. Aus praktischer Sicht ist es ausreichend, die Maßnahmen hinsichtlich ihrer Zweckorientierung zu überprüfen. Diese Unbestimmtheit möglicher Zweckverwirklichungsmaßnahmen ist jedoch kein Argument gegen die wörtliche Übernahme der in § 52 Abs. 2 S. 1 AO anerkannten Zwecke. Dem mit der gesetzlichen Regelung der Mustersatzung verfolgten Ziel der Vermeidung bzw. Reduzierung von Auseinandersetzungen über die formelle Satzungsmäßigkeit wird damit, zumindest hinsichtlich der Satzungszwecke, Rechnung getragen.

Die Auslegung des Begriffs „Festlegungen“ in § 60 Abs. 1 S. 2 AO muss nunmehr auch im Lichte des Verfahrens zur gesonderten Feststellung nach § 60a AO erfolgen.

Die gesonderte Feststellung der Einhaltung der satzungsmäßigen Voraussetzungen nach den §§ 51, 59, 60 und 61 AO (§60a Abs. 1 S. 1 AO) muss als Verwaltungsakt dem Gebot inhaltlicher Bestimmtheit nach § 119 Abs. 1 AO gerecht werden. Ein als gesetzeskonform gesondert festgestellter Satzungszweck, der nicht wörtlich mit der Mustersatzung übereinstimmt, würde aufgrund der mit der Abweichung verbundenen Unbestimmtheit auch den Feststellungsbescheid infizieren. Satzungszwecke sind nur dann (rechtmäßig) inhaltlich bestimmt, wenn sie mit den in § 52 Abs. 2 AO genannten (oder anerkannten) Zwecken wörtlich übereinstimmen. Hierzu zwei Praxisbeispiele, welche dem Beklagten derzeit zur Entscheidung vorliegen:

Satzung des Vereins A: „Zweck des Vereins ist Förderung des Gemeinschaftsgefühls mit dem Ziel des Entgegenwirkens sozialer Segregation in der Stadt F.“

Satzung des Vereins B: „Zweck des Vereins ist die Information über politische, steuerrechtliche und auch juristische Fehlentwicklungen, die gesellschaftspolitisch relevant sind.“

Eine gesonderte Feststellung dieser Satzungsentwürfe hätte die inhaltliche Unbestimmtheit der Verwaltungsakte und damit deren Rechtswidrigkeit zur Folge, da unklar ist, welcher gemeinnützige Zweck verfolgt werden soll.

Ein weiterer für die Auslegung des § 60 Abs. 1 S. 2 AO relevanter Aspekt des Feststellungsverfahrens ist die Bindungswirkung des Feststellungsbescheids für die Besteuerung der Körperschaft (§ 60a Abs. 1 S. 2 AO).

Nach § 63 Abs. 1 AO muss die tatsächliche Geschäftsführung der Körperschaft auf die ausschließliche und unmittelbare Erfüllung der steuerbegünstigten Zwecke gerichtet sein und den Bestimmungen entsprechen, die die Satzung über die Voraussetzungen für Steuervergünstigungen enthält. Aufgrund der Bindungswirkung des Feststellungsbescheids muss die Finanzbehörde die tatsächliche Geschäftsführung demnach auf Übereinstimmung mit den von ihr als steuerbegünstigt gesondert festgestellten Satzungszwecken überprüfen (Leisner-Egensperger, a.a.O., § 60a AO, Rz. 20; Hüttemann, a.a.O., Rz. 4.152). Würde ein Satzungszweck (als Teil der Satzung) steuerbegünstigt gesondert festgestellt, der nicht wörtlich mit den in § 52 Abs. 2 S. 1 genannten Katalogzwecken übereinstimmt, wäre allein der gesondert festgestellte Satzungszweck Prüfungsmaßstab (Seer, a.a.O., § 60a AO, Rz. 5).

Beispiel:

Nach § 52 Abs. 2 S. 1 Nr. 24 AO ist die „allgemeine Förderung des demokratischen Staatswesens im Geltungsbereich dieses Gesetzes“ förderungswürdig. Es gibt in der Praxis eine gewisse Tendenz, durch die Formulierung des Satzungszwecks „Förderung der Demokratie“ von dem anscheinend als einengend empfundenen gesetzlichen Wortlaut abzuweichen.

Bezogen auf das letzte Beispiel würde die gesonderte Feststellung einer Satzung mit dem Zweck „Förderung der Demokratie“ den Tätigkeitsbereich einer Körperschaft über den in § 52 Abs. 2 S. 1 Nr. 24 AO definierten Bereich hinaus erweitern. Die Körperschaft könnte, geleitet von den eigenen politischen Vorstellungen, alle aus ihrer Sicht geeigneten Maßnahmen zur Förderung ihres Demokratieverständnisses verfolgen, selbst wenn damit keine „allgemeine“ Förderung des demokratischen Staatswesens im Sinne der AO verbunden wäre.

Die Pflicht zur Auslegung einer Satzung, wie sie von der früheren BFH-Rechtsprechung und Teilen der Literatur bejaht wird, steht nicht mehr im Einklang mit dem Feststellungsverfahren.

Die Auslegungsbedürftigkeit einer Satzung indiziert bereits deren Unklarheit und damit die inhaltliche Unbestimmtheit eines auf ihrer Grundlage erlassenen Feststellungsbescheids. Durch die Bindungswirkung eines solchen Feststellungsbescheids würde sich die ihm nunmehr immanente Unklarheit/Unbestimmtheit auch auf die Überprüfung der tatsächlichen Geschäftsführung übertragen, welche sich nicht mehr an den gesetzlichen Vorstellungen der in § 52 Abs. 2 S. 1 AO genannten Zwecke orientieren könnte.

Dabei darf die Auslegungsbedürftigkeit einer Satzung nicht mit der Auslegungsfähigkeit des Gesetzes, bzw. der Mustersatzung, verwechselt werden. Die Auslegung des Gesetzes bleibt selbstverständlich weiterhin zulässig und notwendig. Dagegen macht nur eine wörtlich übernommene Mustersatzung eine Auslegung der Satzungszwecke überflüssig und gewährleistet dadurch einen gesetzeskonformen Feststellungsbescheid.

Abgesehen von diesen rechtlichen Aspekten ist die Auslegung einer Satzung mit ganz erheblichen praktischen Schwierigkeiten verbunden. Eine Satzung entsteht in keinem förmlichen Gesetzgebungsverfahren. Die vielfältigen idealistischen Ziele, die Menschen, insbesondere in einem großstädtischen Milieu, zur Gründung gemeinnütziger Körperschaften motiviert,

sind häufig kaum dokumentiert. Sie sind auch oft noch wenig konkret, beschränken sich teilweise auf Projektskizzen und unterliegen in der Gründungs- und Nachgründungsphase einer inhaltlichen Veränderung. Zudem kann der Wechsel von Mitgliedern ebenfalls zu einem veränderten Verständnis der bislang verfolgten Zwecke führen. Die Auslegung einer Satzung ist deshalb, im Gegensatz zur Auslegung eines Gesetzes, wenig hilfreich und kaum zielführend.

#### **d) Auslegung nach Sinn und Zweck**

Nach § 60 Abs. 1 S. 1 AO müssen die Satzungszwecke und die Art ihrer Verwirklichung so genau bestimmt sein, dass auf Grund der Satzung geprüft werden kann, ob die satzungsmäßigen Voraussetzungen für Steuervergünstigungen gegeben sind.

Diese Regelung hat die Funktion eines Buchnachweises (BFH-Urteil vom 10.11.1998, I R 95/97, BFH/NV 1999, 739). Der Buchnachweis soll die Prüfung der Steuerbegünstigung im Veranlagungsverfahren und im Verfahren der gesonderten Feststellung nach § 60a AO erleichtern (Jachmann/Unger, a.a.O., § 60 AO, Rz. 3 und § 59 AO, Rz. 3; Hüttemann, a.a.O., Rz. 4.134), sowie zur Verbesserung der Corporate Governance beitragen (Hüttemann, a.a.O., Rz. 4.123).

Sinn und Zweck der Mustersatzung nach § 60 Abs. 1 S. 2 AO ist die Vermeidung von Auseinandersetzungen zwischen den Finanzbehörden und den (steuerbegünstigten) Körperschaften über die aus gemeinnützigkeitsrechtlicher Sicht zwingend erforderlichen Satzungsinhalte (s.o., BT-Drucks. 16/10494).

Somit dienen beide Regelungen des § 60 Abs. 1 AO, die grundsätzliche Verpflichtung zum Buchnachweis sowie die Konkretisierung der Führung des Buchnachweises durch Verwendung der Mustersatzung, einem gemeinsamen Ziel, nämlich der Sicherstellung der Klarheit und Rechtskonformität einer Satzung, um die formelle Satzungsmäßigkeit und die tatsächliche Geschäftsführung einfacher und konfliktfreier überprüfen zu können. Dieses Ziel wird am optimalsten durch die wörtliche Übernahme der Mustersatzung erreicht, wodurch sich eine streitanfällige Auslegung der Satzung vermeiden lässt. Hätte der Gesetzgeber nur eine inhaltliche und keine wörtliche Übernahme der Festlegungen der Mustersatzung zur Verpflichtung machen wollen, hätte es keiner gesetzlichen Mustersatzung bedurft. Die notwendigen inhaltlichen Anforderungen an eine Satzung ergaben und ergeben sich bereits aus den Regelungen zur formellen Satzungsmäßigkeit nach §§ 51, 59, 60 Abs. 1 S. 1, 61 AO. Allein die wörtliche Übernahme der Mustersatzung, insbesondere hinsichtlich der nach § 52 Abs. 2 S. 1 AO möglichen gemeinnützigen Zwecke, führt qualitativ zu einem verbesserten Buchnachweis und damit verbunden zu mehr Rechtssicherheit und weniger Auseinandersetzungen über die formelle Satzungsmäßigkeit.

#### **IV. Formelle Satzungsmäßigkeit – Einzelne Satzungszwecke**

##### **IV. 1. Förderung der Demokratie**

Der Kläger fördert laut seiner Satzung die

„Demokratie“.

Nach § 52 Abs. 2 S. 1 Nr. 24 AO ist

„die allgemeine Förderung des demokratischen Staatswesens im Geltungsbereich dieses Gesetzes“

als Förderung der Allgemeinheit anzuerkennen.

Wie oben dargestellt, verstößt die Satzung des Klägers bereits durch die fehlende Übereinstimmung mit dem Wortlaut des § 52 Abs. 2 S. 1 Nr. 24 AO gegen den Grundsatz der formellen Satzungsmaßigkeit (§§ 59, 60 Abs. 1 S. 2 AO).

Davon abgesehen ist dem Kläger die formelle Satzungsmaßigkeit bereits deshalb zu versagen, weil der Satzungszweck „Förderung der Demokratie“ nicht hinreichend konkret bestimmt ist. Es lässt sich nicht mit der notwendigen Sicherheit erkennen, welcher der in § 52 Abs. 2 AO genannten Zwecke gefördert werden soll.

Das HFG stellt fest, dass die in § 52 Abs. 2 S. 1 Nr. 24 AO genannte „Förderung des demokratischen Staatswesens“ die „Förderung der Demokratie“ mitumfasse. Durch Verkürzung des gesetzlichen Tatbestands suggeriert das HFG eine Synonymität der im Gesetz und in der Satzung verwendeten Begriffe. Das HFG unterschlägt die beiden folgenden wesentlichen Tatbestandsmerkmale des § 52 Abs. 2 S. 1 Nr. 24 AO:

- Zum einen erkennt das Gesetz nur die „allgemeine“ Förderung des demokratischen Staatswesens als förderungsfähig an.
- Zum anderen muss die Förderung des Zwecks „im Geltungsbereich dieses Gesetzes“ erfolgen.

Der gesetzliche Tatbestand der „allgemeinen Förderung des demokratischen Staatswesens im Geltungsbereich dieses Gesetzes“ weicht damit von der Satzungsformulierung „Förderung der Demokratie“ nicht nur sprachlich, sondern auch inhaltlich ab.

Eine steuerbegünstigte allgemeine Förderung des demokratischen Staatswesens ist nur gegeben, wenn sich eine Körperschaft umfassend mit den demokratischen Grundprinzipien befasst und diese objektiv und neutral würdigt (BFH-Urteil vom 23.09.1999, XI R 63/98, BStBl II 2000, 200). Zu den demokratischen Grundprinzipien, die insbesondere durch (politische) Bildung gefördert werden können, gehören neben den Grundrechten, die organisatorischen Grundsätze wie z.B. Gewaltenteilung, Mehrparteiensystem, freie und geheime Wahlen, Rechts- und Sozialstaatlichkeit, usw. (Seer a.a.O., § 52 AO, Rz. 53; Musil in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, 245. Lfg. 11.2017, § 52, Rz. 248; Brandl in: AO – eKommentar, § 52 Gemeinnützige Zwecke, Rz. 87; König, AO-Kommentar, 3. Aufl. 2014, Rz. 65).

Eine „Förderung der Demokratie“, wie sie die Satzung des Klägers verfolgt, ist durch das Fehlen des Adjektivs „allgemeine“ nicht auf eine Befassung mit den demokratischen Grundprinzipien beschränkt. Die Satzung des Klägers ermöglicht es diesem vielmehr, jegliche Art von Aktivitäten zu verfolgen, die nach seinen Vorstellungen seinem subjektiven Demokratiebegriff irgendwie dienlich sein könnten. Nach diesem weiten Verständnis könnte z.B. auch eine gezielte Einflussnahme auf politische Entscheidungsprozesse, außerhalb der Verfolgung einer der in §§ 52 bis 54 AO genannten steuerbegünstigten Zwecke, die Demokratie fördern. Die begriffliche Offenheit der „Förderung der Demokratie“ in der Satzung des Klägers entspricht dabei seinem Selbstverständnis, durch bürgerschaftliches/zivilgesellschaftliches Engagement Entscheidungsprozesse im Sinne seiner politischen

Vorstellungen zu beeinflussen und bereits diese Tätigkeit als solche als gemeinnützige Zweckverfolgung anerkannt zu bekommen.

Das HFG hat bei der Anwendung des § 52 Abs. 2 S. 1 Nr. 24 AO weiterhin nicht beachtet, dass allein das demokratische Staatswesen im Inland Gegenstand der Förderung sein kann. Dies ist bereits deshalb anzunehmen, weil eine Förderung anderer demokratischer Staatswesen zu einer Einmischung der deutschen Staatsgewalt in die inneren Angelegenheiten anderer Staaten durch indirekte Finanzierung (Abgabenverzicht) führen könnte (Musil, a.a.O., Rz. 252).

Da der Kläger die Demokratie ohne diese gesetzlich vorgeschriebene geografische Beschränkung fördern möchte, könnte seine Satzung auch die Förderung anderer demokratischer Staatswesen zulassen. Die Satzung des Klägers verstößt deshalb auch unter diesem Aspekt, aufgrund mangelnder Eindeutigkeit, gegen das Gebot der formellen Satzungsmaßigkeit.

#### **IV. 2. Förderung des Gemeinwesens**

Die „Förderung des Gemeinwesens“ ist nach seinem Wortlaut kein im Katalog des § 52 Abs. 2 S. 1 AO enthaltener Zweck. Selbst wenn „Gemeinwesen“ nur der redaktionell geänderte, aber inhaltsgleiche Vorgängerbegriff für „Staatswesen“ sein sollte, so das HFG, wäre aus den zuvor (IV. 1.) dargestellten Gründen mit einer Förderung des „Gemeinwesens“ keine „allgemeine Förderung des demokratischen Staatswesens im Geltungsbereich dieses Gesetzes“ im Sinne des § 52 Abs. 2 S. 1 Nr. 24 AO verbunden. Der Satzung des Klägers mangelt es hinsichtlich des verwendeten Begriffs des „Gemeinwesens“ an Eindeutigkeit und den nach § 52 Abs. 2 S. 1 Nr. 24 AO erforderlichen einschränkenden Tatbestandsmerkmalen der „allgemeinen Förderung“ sowie der Gebietsbeschränkung auf den „Geltungsbereich dieses Gesetzes“.

#### **IV. 3. Förderung der Solidarität**

Die „Förderung der Solidarität“ ist nach seinem Wortlaut kein im Katalog des § 52 Abs. 2 S. 1 enthaltener Zweck. Die Satzung des Klägers verstößt deshalb gegen den Grundsatz der formellen Satzungsmaßigkeit nach §§ 59, 60 Abs. 1 S. 2 AO (s.o. unter III.).

Dem Kläger ist die formelle Satzungsmaßigkeit aber auch zu versagen, weil der Satzungszweck „Förderung der Solidarität“ nicht hinreichend konkret bestimmt ist. Es lässt sich nicht mit der notwendigen Sicherheit erkennen, welche der in § 52 Abs. 2 AO genannten Zwecke ausschließlich gefördert werden sollen.

Zwar ist das Sozialstaatsprinzip des Art. 20 Abs. 1 GG auch vom Gedanken der Solidarität geprägt und insoweit kann einer allgemeinen Förderung des demokratischen Staatswesens auch eine Förderung der Solidarität immanent sein. Ebenso kann die Völkerverständigung vom Gedanken der Solidarität geprägt sein.

Dennoch ist der Begriff „Solidarität“ unbestimmt und lässt auch andere Auslegungen zu, wie beispielsweise die Solidarität mit politischen oder unpolitischen Zielen, mit Einzelpersonen oder Gruppierungen.

Der Kläger selbst lässt im Rahmen der tatsächlichen Geschäftsführung sein Verständnis des Begriffes „Solidarität“ erkennen. So erklärte er z.B. in seiner Kampagne „Eurokrise-Blockupy“:

„Die neue griechische Regierung verdient unsere (kritische) Solidarität, ebenso wie ‚Podemos‘ in Spanien und ‚Juntos Podemos‘ in Portugal.“

„Je mehr Menschen sich jetzt solidarisch mit der griechischen Linken zeigen, desto größer wird deren politischer Spielraum“

Die Satzung des Einspruchsführers lässt deshalb nicht erkennen, dass sich der Begriff „Solidarität“ allein auf das Sozialstaatsprinzip als Teil des demokratischen Staatswesens im Geltungsbereich der AO nach § 52 Abs. 2 S. 1 Nr. 24 AO oder auf die Völkerverständigung nach § 52 Abs. 2 S. 1 Nr. 13 AO beziehen soll.

#### **IV. 4. Förderung des Friedens**

Auch die „Förderung des Friedens“ ist nach seinem Wortlaut kein im Katalog des § 52 Abs. 2 S. 1 enthaltener Zweck. Die Satzung des Klägers verstößt deshalb gegen den Grundsatz der formellen Satzungsmaßigkeit nach §§ 59, 60 Abs. 1 S. 2 AO (s.o. unter III.).

Der BFH hat in seinem Urteil vom 23.11.1989 (I R 11/88, BStBl II 1989, 391) entschieden, der Begriff „Frieden“ sei im Begriff der „Völkerverständigung“ enthalten. Die Förderung des Friedens sei deshalb „in der Regel“ gemeinnützig (1. Leitsatz).

Der BFH hat durch die einschränkende Formulierung „in der Regel“ die Gemeinnützigkeit der Friedensförderung unter einen Vorbehalt gestellt. Dabei bleibt in der Entscheidung unerwähnt, unter welchen Voraussetzungen eine Förderung des Friedens nicht steuerbegünstigt sein könnte.

Mangels Erwähnung des Begriffs „Frieden“ in der AO lässt sich ein entsprechender gesetzlicher Tatbestand auch nicht auslegen. Zudem wird der Begriff „Frieden“ in verschiedenen Zusammenhängen verwendet (z. B. Zustand innerstaatlichen oder zwischenstaatlichen Zusammenlebens in Ruhe und Sicherheit; Betriebsfrieden; Sozialer Frieden; Geborgenheit in Gott - „Seelenfrieden“).

Der Satzungszweck „Förderung des Friedens“ bleibt somit unpräzise und erfüllt nicht das Klarheitsgebot der §§ 59, 60 Abs. 1 S. 1 AO.

#### **IV. 5. Fazit formelle Satzungsmaßigkeit .**

Die Klage ist abzuweisen, denn die Satzung des Klägers entspricht nicht den Anforderungen des § 60 Abs. 1 S. 2 AO i.V.m. Anlage 1 zu § 60 AO. Die Förderung „des Gemeinwesens, der Demokratie, der Solidarität und des Friedens“ werden im Katalog des § 52 Abs. 2 S. 1 AO (in Verbindung mit der Mustersatzung) nicht als steuerbegünstigte Zwecke genannt. Daher dürfen diese Zwecke auch nicht in der Satzung des Klägers als zu fördernde Zwecke genannt werden.

Historische, systematische und teleologische Auslegung des § 60 Abs. 1 S. 2 AO führen übereinstimmend zu dem Ergebnis, dass die in der Mustersatzung aus steuerrechtlichen Gründen enthaltenen Festlegungen wörtlich durch steuerbegünstigte Körperschaften in deren Satzungen zu übernehmen sind.

Mit der gesetzlichen Mustersatzung soll die Auslegungsbedürftigkeit von Satzungen hinsichtlich der geförderten Zwecke beseitigt, die Überprüfbarkeit der formellen Satzungsmaßigkeit vereinfacht und Auseinandersetzungen mit den Finanzbehörden über die verfolgten Satzungszwecke reduziert werden.

Entgegen der in Teilen der Literatur erfolgten Bagatellisierung der Probleme, welche durch mehrdeutige oder unpräzise Satzungszwecke verursacht werden, besteht ein großes Bedürfnis der Praxis an klaren, mit dem gesetzlichen Wortlaut übereinstimmenden Satzungen.

Im Übrigen verstößt die Satzung des Klägers bereits deshalb gegen das Gebot der formellen Satzungsmäßigkeit nach §§ 59, 60 Abs. 1 S. 1 AO, weil die Förderung der „Demokratie“, des „Gemeinwesens“, der „Solidarität“ und des „Friedens“ nicht klar und eindeutig erkennen lassen, welche der in §§ 52 bis 54 AO gesetzlich anerkannten steuerbegünstigten Zwecke damit verfolgt werden sollen.

Der Kläger hat seine Satzung nach den Feststellungen des HFG zum 21.11.2010 teilweise neugefasst, so dass § 60 Abs. 1 S. 2 AO anwendbar ist und die Satzung des Klägers der Mustersatzung zu entsprechen hat (Art. 97 § 1f Abs. 2 EGAO).

Soweit das HFG ausführt, der Kläger genieße hinsichtlich der formellen Ordnungsmäßigkeit seiner Satzung Vertrauensschutz, trifft dies jedenfalls für Zeiträume nach Änderung seiner Satzung nicht zu. Denn die Prüfung der Satzung durch das Finanzamt folgte vor dem Jahr 2010, also zu einem Zeitpunkt, zu dem die Regelungen der verbindlichen Mustersatzung noch nicht existierten.

#### **V. Tatsächliche Geschäftsführung**

Nach § 63 Abs. 1 AO muss die tatsächliche Geschäftsführung auf die ausschließliche und unmittelbare Erfüllung der steuerbegünstigten Zwecke gerichtet sein und den Bestimmungen entsprechen, die die Satzung über die Voraussetzungen für Steuervergünstigungen enthält.

§ 52 Abs. 2 S. 1 Nrn. 1-25 AO enthalten eine abschließende Aufzählung gemeinnütziger Zwecke.

Die Förderung der Volksbildung ist nach § 52 Abs. 2 S. 1 Nr. 7 AO steuerbegünstigt. Nach § 52 Abs. 2 S. 1 Nr. 24 AO ist die allgemeine Förderung des demokratischen Staatswesens im Geltungsbereich dieses Gesetzes als förderungsfähig anerkannt.

Das HFG hat zu Unrecht entschieden, dass der Kläger tatsächlich ausschließlich und unmittelbar seine gemeinnützigen Zwecke verwirklicht habe und er infolgedessen in den Streitjahren als gemeinnützig anzuerkennen sei.

#### **V. 1. Rechtsprechung und Literatur zur politischen Bildung und zur allgemeinen Förderung des demokratischen Staatswesens**

Politische Bildung ist als Unterfall der Volksbildung nach § 52 Abs. 2 S. 1 Nr. 7 AO ein gemeinnütziger Zweck.

Ziel politischer Bildung ist nach Auffassung des BFH (Urteil vom 23.09.1999, XI R 63/98, BStBl II 2000, 200) die Schaffung und Förderung politischer Wahrnehmungsfähigkeit und politischen Verantwortungsbewusstseins auf der Grundlage der Normen und Vorstellungen einer rechtsstaatlichen Demokratie. In dieser Definition spiegelt sich der allgemeine Bildungsbegriff, der sich nicht auf die reine Wissensaufnahme beschränkt, sondern die Entfaltung der Persönlichkeit als Prozess und Produkt von Bildung begreift. Wie jegliche Art von Bildung bezieht sich auch politische Bildung auf das Individuum, hier in seiner Rolle als Mitglied der (politischen) Gemeinschaft und Staatsbürger. Die auf den Einzelnen bezogene

Vermittlung und Einübung politischer Wahrnehmungsfähigkeit ist somit integraler Bestandteil einer funktionierenden rechtsstaatlichen Demokratie.

Der BFH hat in diesem Urteil weiterhin entschieden, dass der Begriff der politischen Bildung auch vor dem Hintergrund der allgemeinen Förderung des demokratischen Staatswesens zu sehen ist.

Dabei sei die gemeinnützige allgemeine Förderung des demokratischen Staatswesens nur gegeben, wenn sich eine Körperschaft umfassend mit den demokratischen Grundprinzipien befasst und diese objektiv und neutral würdigt.

Der BFH entwickelte in dieser Entscheidung den Rechtssatz, dass Bildung nicht nur in theoretischer Unterweisung bestehen müsse, sondern auch durch den Aufruf zu konkreter Handlung ergänzt werden könne. Er vertrat die Ansicht, für die Beurteilung der Aktion als Bildungsmaßnahme komme es auf die Veranlassung und die Motivation der Aktion sowie die näheren Begleitumstände und Hintergründe an. Es sei deshalb von Bedeutung, wie es zu der Aktion kam, auf wessen Betreiben die Aktion umgesetzt worden sei und ob die Aktion mit den sonstigen damaligen Volksbildungsaktivitäten des Klägers in einem Gesamtzusammenhang gestanden habe. Der BFH verwies die Sache an das FG zurück.

Teile der Literatur orientieren sich bei der Definition der politischen Bildung an der Entscheidung des BFH vom 23.09.1999 (XI R 63/98, BStBl II 2000, 200) ohne weitergehende eigene Ausführungen (Jachmann, a.a.O., Rz. 71; Musil, a.a.O., § 52 AO, Rz. 152; Seer, a.a.O., § 52 AO, Rz. 27).

Schauhoff (a.a.O., § 6, Rz. 54) übernimmt ebenfalls die Definition der politischen Bildung durch den BFH und vertritt die Ansicht, allgemeinpolitische Meinungsäußerungen gehörten nicht zur politischen Bildung (a.a.O., Rz. 40).

Hüttemann (DB 2015, S. 821, 828) meint, es sei ganz unbedenklich, wenn gemeinnützige Initiativen auf verschiedenen Seiten für bzw. gegen bestimmte politische Vorhaben kämpfen. Gerade im Bereich der politischen Bildung hätten gemeinnützige Initiativen, wenn es um die Bildungsinhalte gehe, deshalb einen sehr weiten Ermessensspielraum. Hüttemann geht allerdings nicht auf die Frage ein, ob politische Ziele der Körperschaft zu ihren Bildungsinhalten gehören können.

Die Literatur kommentiert den Zweck der allgemeinen Förderung des demokratischen Staatswesens nach § 52 Abs. 2 S. 1 Nr. 24 AO insbesondere unter Verweis auf die Rechtssätze in der o. g. Entscheidung des BFH in dem Verfahren XI R 63/98. Sie betonen die enge Verbundenheit dieses Zwecks mit der politischen Bildungsarbeit (Hüttemann, a.a.O., § 52 AO, Rz. 3.144; Jachmann, a.a.O., § 52 AO, § 52, Rz. 119 f.; Buchna, Leichinger, Seeger, Brox, a.a.O., S. 81).

Nach Schauhoff (a.a.O., § 6, Rz. 70) stehe die Förderung des demokratischen Staatswesens im Gegensatz zur nicht gemeinnützigen Verfolgung politischer Zwecke.

Musil (a.a.O., § 52 AO, Rz. 248 ff.) ist der Ansicht, die allgemeine Förderung des demokratischen Staatswesens erfolge durch aktivwerbendes Eintreten für die Grundprinzipien des Grundgesetzes, vor allem aber durch politische Bildung. Eine gemeinnützige Körperschaft müsse sich aber nicht umfassend mit demokratischen Grundprinzipien befassen, vielmehr genügen auch Schwerpunktbildungen in deren Bereich. Da die Förderung dem demokratischen Gemeinwesen allgemein dienen müsse, sei eine objektive und parteipolitisch neutrale Aktivität Voraussetzung.

Gersch (in: Klein, Abgabenordnung, 13. Aufl. 2016, § 52 AO, Rz. 48) spricht von der steuerbegünstigten „(neutralen) politischen Bildung“ und verknüpft damit die von der o.g. BFH-Rechtsprechung (XI R 63/98) geforderte objektive und neutrale Würdigung der demokrati-

schen Grundprinzipien (im Rahmen der allgemeinen Förderung des demokratischen Staatswesens) mit der Förderung der politischen Bildung.

## V. 2. Abgrenzung zu politischen Zwecken

Im Gegensatz zur Förderung der politischen Bildung zählt die Förderung politischer Zwecke grundsätzlich nicht zu den gemeinnützigen Zwecken i.S.d. § 52 AO. Allerdings fördert eine Körperschaft nach der Rechtsprechung des BFH (Urteile vom 29.08.1984, I R 203/81, BStBl II 1984, 844; vom 23.11.1988, I R 11/88, BStBl II 1989, 391 und vom 09.02.2011, I R 19/10, BFH/NV 2011, 1113) auch dann ausschließlich ihren gemeinnützigen Zweck, wenn politische Äußerungen und Aktivitäten unmittelbar der Verwirklichung des steuerbegünstigten Satzungszwecks dienen. Mithin kann eine Körperschaft auch zu aktuellen tagespolitischen Themen Stellung beziehen, soweit dies im Rahmen ihres gemeinnützigen Satzungszwecks erfolgt. Beispielsweise kann sich eine den Umweltschutz fördernde Körperschaft zu umweltpolitischen Fragestellungen äußern oder sich für eine aus ihrer Sicht vorteilhafte, die Umwelt schützende, Gesetzgebung einsetzen.

Politische Stellungnahmen im Rahmen der satzungsmäßigen Zweckverfolgung müssen dabei objektiv und sachlich fundiert sein und die Körperschaft muss sich parteipolitisch neutral verhalten (BFH-Urteile vom 23.11.1988, I R 11/88, BStBl II 1989, 391 und vom 20.03.2017, X R 13/15, BStBl II 2017, 1110).

Die Literatur hat sich dieser Rechtsprechung grundsätzlich angeschlossen (vgl. BFH-Urteil vom 20.03.2017, X R 13/15, Rz. 89 m.w.N.)

Nach Gersch (a.a.O., § 52 AO, Rz. 48) fallen politische Meinungsbildung und politische Strategien zur Durchsetzung politischer Ziele in den Aufgabenbereich der politischen Parteien und können daher nicht gemeinnützig sein, ausgenommen, die politischen Aktivitäten dienen im Sinne der zuvor genannten Rechtsprechung der Förderung eines steuerbegünstigten Satzungszwecks.

Winheller und Vielwerth (DStR 2017, 2588) grenzen gemeinnützige Körperschaften, die sich lediglich im Zusammenhang mit ihrer gemeinnützigen Zweckverwirklichung politisch betätigen von solchen gemeinnützigen Organisationen ab, die sich mit der Politik an sich befassen. Letztere betätigten sich „meta-politisch“, etwa im Bereich der politischen Bildung sowie der allgemeinen Förderung des demokratischen Staatswesens. Organisationen, die diese Zwecke verfolgen, wandelten daher auf einem „besonders schmalen Grat“ hinsichtlich der Zulässigkeit ihres politischen Engagements und müssten sich deshalb umso mehr in parteipolitischer Neutralität üben.

Die durch den Gesetzgeber gewollte und in Rechtsprechung und Literatur anerkannte Abgrenzung der Förderung gemeinnütziger Zwecke zur Förderung politischer Zwecke beruht vor allem auf der gefestigten Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts zur Parteienfinanzierung im Interesse einer politischen Chancengleichheit (vgl. BVerfG vom 24.06.1958, 2 BvF 1/57, BVerfGE 8, 51).

Nach den §§ 23 ff. Parteiengesetz (PartG) bestehen für Spenden an politische Parteien besondere Transparenzvorschriften. Derartige Transparenzpflichten bestehen für Zuwendungen an gemeinnützige Organisationen nicht. Gemeinnützigen Organisationen, die sich allgemeinpolitisch betätigen, wäre es mithin möglich, die Transparenzpflichten des Parteiengesetzes zu umgehen. Hierzu wäre es nur erforderlich, nicht an eine Partei, sondern an eine

gemeinnützige Organisation zu spenden, die die politischen Ansichten der jeweiligen Partei teilt.

Auf diese Art und Weise wäre es im Übrigen auch möglich, die steuerrechtlichen Restriktionen von Parteispenden zu unterlaufen.

Demnach werden politische Parteien und kommunale Wählervereinigungen eigens nach § 5 Abs. 1 Nr. 7 KStG ertragsteuerlich befreit. Zudem existieren in den §§ 10b Abs. 2, 34g EStG eigene Regelungen für den steuerlichen Spendenabzug an politische Parteien und unabhängige Wählervereinigungen. Im Vergleich zu gemeinnützigen Körperschaften ist der steuerliche Abzug beim Spender dabei deutlichen Einschränkungen unterlegen. Mit diesen Beschränkungen soll die Chancengleichheit unter den politischen Vereinigungen gewahrt und eine erhöhte steuerliche Begünstigung kapitalstarker und häufig von Einzelinteressen geleiteter Spender verhindert werden.

Insbesondere wenn eine Organisation bestrebt ist, in allen Bereichen an der politischen Willensbildung des Volkes mitzuwirken, politische Macht auszuüben und unmittelbar das gesamte staatliche Geschehen zu beeinflussen, ist hinsichtlich der Chancengleichheit der beteiligten Akteure ein strenger Maßstab anzulegen (BVerfG vom 24.07.1979, 2 BvF 1/78, BVerfGE 52, 63).

Betätigen sich nunmehr zivilgesellschaftliche Organisationen hauptsächlich im Bereich politischer Zweckverfolgung und nehmen uneingeschränkt Einfluss auf politische Meinungsbildung und staatliche Willensbildung wird der gegenüber politischer Tätigkeit viel engere Rahmen gemeinnütziger Aktivitäten überschritten. Man würde gemeinnützige Körperschaften mit einem umfassenden politischen Mandat ausstatten. Hier sind mit Blick auf die erwähnten verfassungsrechtlichen Vorgaben aber gerade steuerbegünstigende Grenzen gesetzt, die dazu führen, den Kreis der von § 52 Abs. 2 AO erfassten gemeinnützigen Körperschaften nicht um politisch aktive oder überwiegend politisch aktive Körperschaften zu erweitern. Entsprechende Körperschaften hätten wegen der besseren steuerlichen Spendenabzugsfähigkeit sonst nicht nur einen Finanzierungsvorteil gegenüber Parteien und Wählervereinigungen, auch ihr Einfluss auf die öffentliche Meinung dürfte nicht unbedeutend sein, ohne dass sich ihre Vertreter jedoch einer demokratischen Wahl stellen müssten.

Dass politische und gemeinnützige Tätigkeit gerade nicht deckungsgleich ist, ergibt sich nicht nur aus der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts, sondern auch aus der höchstrichterlichen Finanzrechtsprechung. So führt zunächst das Bundesverfassungsgericht aus, dass politische Tätigkeit viel umfassender und weiter zu fassen ist als die Förderung gemeinnütziger Zwecke. Gemeinnütziges Tätigwerden ist demnach gegenständlich beschränkt (vgl. BVerfG vom 24.07.1979, 2 BvF 1/78, BVerfGE 52, 63). Nach den Aussagen des Bundesfinanzhofs fordert es in der „Förderung der Allgemeinheit“ nach § 52 Abs. 1 S. 1 AO zudem ein Hinwirken zum Positiven und dem allgemeinen Besten und soll weiterhin die Förderung exklusiver Kreise oder die Bestrebungen von Außenseitern mit einseitigen oder extremen Sonderinteressen ausschließen (vgl. BFH-Urteil vom 13.12.1978, BStBl II 1979, 482). Demgegenüber kann politische Tätigkeit gerade auch extreme Ansichten vertreten, polarisieren und damit bis an Grenzen gehen, die die Verfassungsmäßigkeit zieht (Art. 21 Abs. 2 GG). Diese Abgrenzung spiegelt sich auch in den rechtlichen Regelungen zur jeweiligen Aberkennung bzw. zum Verbot wider. Während für die Frage der Verfassungswidrigkeit und somit das Verbot von politischen Parteien das Bundesverfassungsgericht zuständig ist (Art. 21 Abs. 2 S. 2 GG, § 13 Nr. 2 BVerfGG), entscheidet über die Gemeinnützigkeit das Finanzamt bzw. die Finanzgerichtsbarkeit.

Aus diesen Gründen wurde auch in neueren, von der Wissenschaft formulierten Reformvorhaben an der strengen steuerlichen Trennung gemeinnütziger und politischer Zweckverfolgung festgehalten (vgl. bspw. Gutachten der Unabhängigen Sachverständigenkommission zur Prüfung des Gemeinnützigkeits- und Spendenrechts, BMF-Schriftenreihe Nr. 40, 1988, S. 85, 91ff., auch Sondervotum Isensee/ Knobbe-Keuk, S. 361ff.; Gutachten des Wissenschaftlichen Beirats beim Bundesfinanzministerium, August 2006, S. 47; Reformvorschlag Kirchhof für ein Bundessteuergesetzbuch, 2011, S. 288ff.).

### V. 3. Abweichende Rechtsauffassung des HFG

Die Auffassung des HFG, die durch den Kläger in Bündnissen organisierten Kampagnen zur Beteiligung an einem gesellschaftlichen Diskurs hätten der Förderung der politischen Bildung und der allgemeinen Förderung des demokratischen Staatswesens gedient, deckt sich nicht mit den Grundsätzen, welche die o.g. höchstrichterliche Rechtsprechung zur Zulässigkeit politischer Äußerungen und Aktivitäten gemeinnütziger Körperschaften entwickelt hat.

Im Mittelpunkt jeglicher Prüfung der Zulässigkeit politischer Tätigkeiten steht die Beachtung des Finalitätsgebots. Die Frage, ob eine politische Aktivität in die gemeinnützige Zweckverwirklichung eingebettet und dieser untergeordnet ist, kann für die Förderung der Bildung bejaht werden, sofern bildungspolitische Themen angesprochen werden (z.B. Lehrpläne/Curricula, Schulformen, Personal- und Sachausstattung des Bildungssektors, Bildungsziele, Bildungschancen, etc.). Hinsichtlich der Finalität unterscheidet sich die Förderung der Bildung nicht von der Förderung anderer steuerbegünstigter Zwecke: So kann beispielsweise eine Körperschaft zur Förderung der Kultur zu kulturpolitischen Themen oder eine Körperschaft zur Förderung des Sports zu sportpolitischen Fragen Stellung nehmen. Bezieht sich die Förderung der politischen Bildung auf die Vermittlung der Grundzüge des demokratischen Staatswesens ändert sich nichts an der Zweckverfolgung „Bildung“ und der damit verbundenen Beschränkung politischer Aktivitäten auf bildungspolitische Themen.

Politische Bildung kann inhaltlich auch allgemeinpolitische Themen zum Gegenstand haben, seien sie historischer oder aktueller Natur. Beschränkt sich die Bildungsmaßnahme jedoch nicht auf theoretische Unterweisung, sondern wird um „Aktionen“ oder einen „Aufruf zu konkreten Handlungen“ ergänzt, besteht die Gefahr, die Grenze zur Förderung politischer Zwecke zu überschreiten. Dies gilt entsprechend für die Beteiligung an einem sog. „gesellschaftlichen Diskurs“, denn eine solche Beteiligung kann sich naturgemäß nicht auf eine theoretische Unterweisung beschränken.

Nach Auffassung des HFG habe sich der Kläger mit allen von ihm besetzten Themen (mithin gesellschafts-, wirtschafts-, finanz-, steuer-, arbeitsmarkt-, sozialpolitischer Art) und den entsprechenden Aktionen, im Rahmen der Förderung der politischen Bildung und der allgemeinen Förderung des demokratischen Staatswesens, zulässigerweise an einem gesellschaftlichen Diskurs beteiligt (S. 35 des Urteils). Dabei unterlässt es das HFG, zu definieren, welches Verständnis des Begriffs „gesellschaftlicher Diskurs“ seiner Entscheidung zugrunde liegt. Versteht man unter dem Wort „Diskurs“ die synonym verwendbaren Begriffe Debatte, Gedankenaustausch oder Meinungsstreit, würde dies, in Verbindung mit dem Adjektiv „gesellschaftlich“ das gesamte Spektrum aktueller gesellschaftspolitischer Auseinandersetzungen beinhalten. Da politische Bildung thematisch nicht beschränkt ist, könnte der Kläger an jeder politischen Debatte teilnehmen. Das HFG scheint dieses Verständnis von „gesellschaftlichem Diskurs“ seiner Entscheidung zugrunde gelegt zu haben, da es keine einschränkende Auslegung dieses Begriffs vornimmt. Damit ist für das HFG die politische Bildung gleichbedeutend mit einer Teilnahme an aktuellen, in der Gesellschaft, parlamentarisch

und außerparlamentarisch, geführten politischen Debatten und Auseinandersetzungen. Das HFG hebt mit seiner Entscheidung die verfassungs- und steuerrechtlich gebotene Unterscheidung zwischen gemeinnütziger und politischer Betätigung auf. Auf Grundlage dieser Rechtsprechung wäre jeder politischen Partei die Möglichkeit eröffnet, sich mittels einer von ihr gegründeten gemeinnützigen Körperschaft, welche die Zwecke der politischen Bildung und des demokratischen Staatswesens (allgemein) fördert, ihren Vorstellungen entsprechende gesellschaftliche Debatten zu initiieren oder sich an aktuellen, bereits existierenden Diskursen zu beteiligen. Das Urteil des HFG kann deshalb keinen Bestand haben.

Im Übrigen bedarf es hinsichtlich der sonstigen Aktionen des Klägers einer sorgfältigen Analyse der Hintergründe und Umstände der jeweiligen Aktion, um sie als Teil einer Bildungsmaßnahme identifizieren zu können (vgl. BFH-Urteil vom 23.09.1999, XI R 63/98, BStBl II 2000, 200). Es wäre zu prüfen gewesen, ob die Aktionen auf ein definiertes Bildungsziel ausgerichtet waren.

Angesichts der Vielfalt der durch den Kläger praktizierten Aktionsformen, vom Flyer über öffentliche Diskussionen, von Pressemitteilungen über Demonstrationen, von Kampagnen im Bündnis mit Gewerkschaften und Parteien über politische Forderungen und der Unterbreitung von Gesetzesvorschlägen, verbietet sich die pauschale Wertung des HFG, es habe sich insgesamt um Bildungsmaßnahmen im Rahmen der Beteiligung an einem gesellschaftlichen Diskurs gehandelt. Nur eine differenzierte Betrachtung erlaubt die sachgerechte Beurteilung, ob eine Tätigkeit (Aktion) noch als Bestandteil einer Bildungsmaßnahme gewertet werden kann oder ob die Tätigkeit den Zusammenhang mit einer Bildungsmaßnahme verloren hat und sich nunmehr als eine (überwiegend) politische Zweckverfolgung erweist (vgl. FG Köln, Urteil vom 19.05.1998, 13 K 521/93, EFG 1998, 1665-1667). Solch eine differenzierte Prüfung hat das HFG nicht vorgenommen.

Dabei ist von Bedeutung, dass der Kläger die meisten seiner Aktionen in Form von (mehrjährigen) Kampagnen organisierte. Die Kampagnenform spricht für eine politische Ausrichtung seiner tatsächlichen Geschäftsführung.

Laut Duden handelt es sich bei einer Kampagne um eine „gemeinschaftliche Aktion für oder gegen jemanden, etwas (bei der ideologische, politische Ziele im Vordergrund stehen)“. Der Kläger betrieb z.B. seit vielen Jahren eine Kampagne zur Einführung einer Finanztransaktionssteuer. Im Rahmen dieser Kampagne veröffentlichte er Argumente, die aus seiner Sicht für die Einführung der Steuer sprechen. Er versuchte ebenfalls seit Jahren, mittels öffentlichkeitswirksamer Aktionen (z.B. Unterschriftensammlungen, Protestaktionen gegen Politiker und politische Parteien, die sich gegen die Einführung der Steuer aussprachen) sein Ziel zu erreichen. Für die politische Ausrichtung der Kampagne spricht bereits die Dauer der Kampagne, welche sich nicht an dem Erreichen eines Bildungsziels, sondern an dem politischen Umsetzungsprozess (Suche nach politischen Mehrheiten, Einleitung von Gesetzgebungsverfahren) orientierte.

Das HFG leitet aus der Rechtsprechung des BFH, politische Bildung könne auch durch den Aufruf zu konkreter Handlung ergänzt werden, die gemeinnützigkeitsrechtliche Zulässigkeit aller durch den Kläger durchgeführten Aktionen und Kampagnen ab, selbst wenn diese gesellschafts- und wirtschaftspolitische Ziele formulieren und die aktive Umsetzung dieser Ziele bezwecken. Dieser weiten Auslegung des § 52 Abs. 2 S. 1 Nrn. 7 und 24 AO durch das HFG kann aus den bereits oben dargestellten Gründen einer notwendigen Unterscheidung zwischen gemeinnütziger und politischer Tätigkeit nicht gefolgt werden.

Besonders zu beachten ist, dass sich der Kläger zur Durchführung seiner Kampagnen regelmäßig mit anderen gemeinnützigen und nicht gemeinnützigen Organisationen, u. a. auch Gewerkschaften und politischen Parteien, in Bündnissen zusammenschloss. Das HFG (S. 43 des Urteils) stellt dazu schlicht fest, der Kläger habe mit der Beteiligung an sog. Bündnissen

„satzungsgemäß und förderungswürdig gehandelt“. Diese Rechtsauffassung des HFG kann bereits deshalb nicht richtig sein, weil der Kläger zur Förderung seiner gemeinnützigen Zwecke Bündnisse mit anderen Organisationen eingegangen war, die nicht nur nicht gemeinnützig waren, sondern die teilweise explizit, wie Parteien, ausschließlich politische oder wie Gewerkschaften, gewerkschaftspolitische Ziele verfolgten. Das HFG hat bei seiner Auslegung der Begriffe der Förderung der politischen Bildung und der allgemeinen Förderung des demokratischen Staatswesens außer Acht gelassen, dass sich gemeinnützige Körperschaften parteipolitisch neutral verhalten müssen (BFH-Urteile vom 23.11.1988, I R 11/88, BStBl II 1989, 391 und vom 20.03.2017, X R 13/15, BStBl II 2017, 1110). Durch den Zusammenschluss in einem Aktionsbündnis findet mindestens eine gegenseitige ideelle Unterstützung statt. Die mit den Kampagnen verfolgten (politischen) Ziele, die häufig in Gesetze münden sollten, konnten letztlich nur durch Parteien in den Parlamenten umgesetzt werden. Sofern der Kläger die Mitwirkung von Parteien an von ihm betriebenen oder mitgetragenen Kampagnen zuließ, warb er zugleich indirekt für diese Parteien. Umgekehrt konnten diese Parteien zur Durchsetzung ihrer, bzw. der gemeinsamen politischen Ziele, auf die Wählerstimmen der Mitglieder des Klägers hoffen. Sie ersparten sich dadurch Aufwendungen für Wahlwerbung. Insoweit stellte das Bündnis mit Parteien faktisch eine verdeckte Parteienfinanzierung dar (vgl. hierzu Winheller/ Vielwerth, a.a.O.).

Das HFG hat bei der Auslegung des § 52 Abs. 2 S. 1 Nrn. 7 und 24 AO die genuin politische Zielrichtung von Kampagnen und Bündnissen im Allgemeinen und von Bündnissen mit nicht gemeinnützigen Organisationen/Parteien im Besonderen, nicht erkannt, bzw. falsch gedeutet.

Der Kläger musste bei der Förderung der politischen Bildung und der allgemeinen Förderung des demokratischen Staatswesens das Objektivitäts- sowie das Neutralitätsgebot beachten (BFH-Urteil vom 23.09.1999, XI R 63/98, BStBl II 2000, 200; Gersch, a.a.O., § 52 AO, Rz. 48; Jachmann, a.a.O., § 52 AO, Rz. 119).

Entgegen der Ansicht des HFG (S. 38 des Urteils) reichte es deshalb nicht aus, wenn der Kläger „dem demokratischen Diskussionsprozess ... (nur) seine Sicht zur Verfügung stellte“. Dabei beruft sich das HFG zu Unrecht auf das BFH-Urteil vom 13.12.1978 (I R 39/78, BStBl II 1979, 482). Der BFH hatte es im Fall eines den Naturschutz fördernden Vereins für ausreichend erachtet, dass sich der Verein in der Beurteilung eines Bauvorhabens auf die Darstellung seiner (subjektiven) Überzeugungen beschränkte. In der späteren Rechtsprechung zur Förderung des Naturschutzes hat sich diese Rechtsauffassung verfestigt (BFH-Urteil vom 29.08.1984, I R 203/81, BStBl II 1984, 844). Für die allermeisten der in § 52 Abs. 2 S.1 AO genannten gemeinnützigen Zwecke dürfte es ausreichen, wenn eine Körperschaft den jeweiligen Zweck auf die, nach ihrer Auffassung, richtige Art und Weise fördert und nur ihre Sicht der Dinge kommuniziert. Abweichend hiervon verlangen Rechtsprechung und Literatur im Bereich der Förderung der politischen Bildung und der allgemeinen Förderung des demokratischen Staatswesens jedoch die objektive und neutrale Würdigung der demokratischen Grundprinzipien.

Politische Bildung dient der Schaffung und Förderung politischer Wahrnehmungsfähigkeit und politischen Verantwortungsbewusstseins auf der Grundlage der Normen und Vorstellungen einer rechtsstaatlichen Demokratie (BFH-Urteil vom 23.09.1999, XI R 63/98, BStBl II 2000, 200). Die Vermittlung und Verbreitung eigener politischer Sichtweisen und Argumente der Körperschaft ist nicht geeignet, den Bildungsbegriff, wie er dem § 52 Abs. 2 S.1 Nr. 7 AO zugrunde liegt, zu erfüllen. Nur eine neutrale und objektive Förderung des demokratischen Staatswesens erfüllt das gesetzliche Merkmal der „allgemeinen“ Förderung. Die gleichen Anforderungen gelten für die politische Bildung (Gersch, a.a.O., § 52 AO, Rz. 48). Eine nur einseitige, auf die Ansichten der Körperschaft beschränkte Darstellung und Vermittlung politischer Bildungsinhalte liefe Gefahr, die politische Wahrnehmungsfähigkeit des

Einzelnen zu beeinträchtigen, bzw. einseitig zu beeinflussen und damit gleichzeitig die Grenze zur unzulässigen politischen Zweckverfolgung zu überschreiten.

Die Nichtbeachtung dieser Grundsätze durch das HFG und die damit einhergehende fehlerhafte Auslegung des § 52 Abs. 2 S. 1 Nrn. 7 und 24 AO muss zur Aufhebung des Urteils und zur Klageabweisung führen.

Entgegen der Auffassung des HFG lässt die Beurteilung der konzeptionellen Grundausrichtung des Klägers im Übrigen nur den Schluss zu, dass dieser im Rahmen seiner tatsächlichen Geschäftsführung, unter Verstoß gegen das Ausschließlichkeitsgebots des § 56 AO, auch politische Zwecke verfolgt hat.

Die politische Grundausrichtung des Klägers lässt sich bereits anhand seines 2001 erstellten und im Jahr 2006 überarbeiteten Thesenpapiers zu seinem Selbstverständnis („Das Selbstverständnis von Attac - Zwischen Netzwerk, NGO und Bewegung - 8 Thesen“) erkennen. Es heißt dort auszugsweise:

„In diesem Korridor emanzipatorischen Politikverständnisses haben unterschiedliche Vorstellungen über Wege und Instrumente wie dieser Konsens in praktische Politik umgesetzt werden kann, Platz.“

„Die Erarbeitung konkreter Politik und praktischer Maßnahmen werden aus der Vielfalt heraus und in solidarischer Auseinandersetzung unterschiedlicher Meinungen entwickelt.“

„Auch innerhalb des Rahmens ökonomischer Globalisierungsfragen muss Attac Schwerpunkte bilden.

Denn politische Durchschlagskraft hängt auch von der Fähigkeit ab, Positionen in einer einfachen und hegemoniefähigen Botschaft zuzuspitzen, wie dies z.B. im Falle der Tobin Tax gelungen ist. Diese Schwerpunkte können sich je nach politischer Lage verändern.“

„In den 90er Jahren wurden vor allem professionelle NGOs als die Träger kritischer und oppositioneller Positionen gegenüber der neoliberalen Globalisierung wahrgenommen. Seit Seattle zeichnet sich ab, dass sich Kritik und Alternativen nun auch in Form einer neuen sozialen Bewegung niederschlagen. Soziale Bewegungen verfügen über ein großes Potential, gesellschaftliche Veränderung anzustoßen und - im günstigsten Fall - auch durchzusetzen. Ihr politisches Gewicht ist bedeutend größer als das von einzelnen Organisationen. Attac als Teil dieser Bewegung zieht den wichtigsten Teil seines Potentials aus dem Engagement der Bürgerinnen und Bürger an der Basis. Es ist ein Hauptinteresse von Attac, die neue soziale Bewegung nach besten Möglichkeiten zu fördern und zu stärken.“

„Attac strebt eine Kooperation mit anderen AkteurInnen an. Ziel ist ein gesellschaftliches Bündnis als Gegenmacht zu den Kräften der globalen Märkte und deren politischen Organe.“

Diese im Internetauftritt des Klägers („Was ist Attac?“) enthaltene Selbstdarstellung lässt die beabsichtigte Förderung politischer Zwecke erkennen. Der Kläger wiederholte seinen politischen Gestaltungsanspruch im Streitzeitraum regelmäßig im Rahmen der jeweils von ihm betriebenen Kampagnen.

Es ist zulässig, diese Schlussfolgerung aus dem Selbstverständnis des Klägers als Teil seiner tatsächlichen Geschäftsführung zu ziehen. Auch das FG Düsseldorf hat in seinem Urteil

vom 09.02.2010 (6 K 1908/07 K, EFG 2010, 1287) auf das Selbstverständnis des dortigen Klägers abgestellt und entschieden, dass dieser sich über die Verfolgung seiner satzungsmäßigen Zwecke hinaus bereits nach seinem eigenen Verständnis, welches er in seinen „politischen Zielsetzungen“ niedergelegt hatte, allgemein politisch betätigte. Der BFH sah in seiner Revisionsentscheidung vom 09.02.2011 (I R 19/10, BFH/NV 2011, 1113) keine Veranlassung, diese Würdigung des FG Düsseldorf revisionsrechtlich zu beanstanden.

Das HFG meint, es sei nicht gemeinnützigkeitsschädlich, dass sich der Kläger in seinem Internetauftritt als ein im politischen Bereich tätiger Verein präsentierte, da der Kläger hiermit nur die politische Dimension seines Handelns herausgestellt habe (§. 34 und 35 des Urteils). Da der Kläger sich an anderer Stelle seines Internetauftritts als „Bildungsbewegung mit Aktionscharakter und Expertise“ bezeichnete, sei klar, dass es dem Kläger in 1. Linie um die Förderung gemeinnütziger Zwecke gegangen sei. Diese Würdigung des HFG verstößt gegen Denkgesetze. Wenn der Kläger in seiner Selbstdarstellung das Ziel erkennen ließ, sowohl politische als auch gemeinnützige Zwecke fördern zu wollen, lässt das zunächst nur den Schluss zu, dass der Kläger unterschiedliche Ziele verfolgen wollte. Ob eines oder mehrere dieser Ziele gegenüber einem anderen Ziel mit Priorität gefördert werden sollte, kann dieser Gegenüberstellung unterschiedlicher Ziele nicht entnommen werden. Darüber hinaus würde der Kläger, wenn er, wie vom HFG behauptet, tatsächlich in 1. Linie gemeinnützige Zwecke verfolgt hätte, zumindest in 2. Linie auch politische Zwecke verfolgt haben. Damit verstieß der Kläger selbst nach der Argumentation des HFG gegen das Ausschließlichkeitsgebot des § 56 AO. Das HFG hätte die Klage daher abweisen müssen.

Letztlich kann auch nicht der Ansicht des HFG gefolgt werden, der Kläger habe mit allen im Rechtsbehelfsverfahren angesprochenen Aktionen und Kampagnen die politische Bildung und das demokratische Staatswesen (allgemein) gefördert. Dies ist, unabhängig von der Frage, ob damit politische Zwecke verfolgt wurden, nicht der Fall.

Der Kläger förderte mit dem seit seiner Gründung betriebenen Engagement für die Einführung einer Transaktionssteuer keine gemeinnützigen Zwecke. Das Ziel der Kampagne war letztlich ein steuerpolitisches Ziel. Entgegen der Auffassung des HFG lässt sich die Förderung steuerpolitischer Ziele keinem der in § 52 Abs. 2 S. 1 AO genannten Zwecke zuordnen (Felix/Streck, DStZ 1984, 79, Fußnote 4; Hüttemann, a.a.O., S. 821, 826, Beispiel 3). Dies gilt im Übrigen für die gesamte Kampagne „Sparpaket/Finanztransaktionssteuer/Umverteilung“, die zusätzlich die Erhebung einer Vermögensteuer und eine Änderung der Erbschaftsteuer mit dem Ziel verfolgte, die nach Meinung des Klägers vorhandene soziale Ungleichheit steuerpolitisch zu bekämpfen. Ziel von Bildung kann nicht die gesetzliche Implementierung einer Steuer sein. Auch unter dem Gesichtspunkt einer, durch das HFG für einschlägig erachteten Förderung des Sozialstaatsprinzips hätte sich der Kläger auf eine neutrale und objektive Darstellung und Vermittlung der Vor- und Nachteile dieser von ihm favorisierten Steuerarten und Rechtsänderungen beschränken müssen. Sein „überschießender“ Einsatz für die Einführung bzw. Änderung dieser Steuerarten, die er zur Erfüllung seiner politischen Gerechtigkeitsvorstellungen für unerlässlich hielt, bediente sich einer einseitigen Sichtweise sowie einer kontinuierlichen Einflussnahme auf politische Entscheidungsträger. Beides war nicht geeignet, dem Tatbestandsmerkmal der „allgemeinen“ Förderung des demokratischen Staatswesens oder einer sachlichen und neutralen politischen Bildung Rechnung zu tragen. Die euphemistische Wertung des HFG, der Kläger habe der Allgemeinheit (nur) alternative Lösungsansätze zur Entlastung des Staatshaushalts vermittelt (S. 36 des Urteils), lässt die übergeordnete Zielsetzung des Klägers außer Acht, politische Entscheidungsprozesse konkret zu beeinflussen und mitzugestalten.

In den anderen streitbefangenen Aktionen und Kampagnen wiederholt sich diese, exemplarisch an der Kampagne „Sparpaket/Finanztransaktionssteuer/Umverteilung“ dargestellte Grundproblematik in der tatsächlichen Geschäftsführung des Klägers, die politische Bildung sowie die demokratischen Grundprinzipien nicht objektiv und neutral im Sinne der BFH-Rechtsprechung gewürdigt sowie regelmäßig ein übergeordnetes politisches Ziel verfolgt zu haben.

## VI. Verfahrensmangel

Nach § 76 Abs. 1 S. 1 FGO erforscht das Gericht den Sachverhalt von Amts wegen.

Der BFH hat in seiner Entscheidung vom 23.09.1999 (XI R 63/98, BStBl II 2000, 200), wie oben bereits dargestellt, die Ansicht vertreten, für die Beurteilung einer Aktion als Bildungsmaßnahme komme es auf die Veranlassung und die Motivation der Aktion sowie die näheren Begleitumstände und Hintergründe an. Es sei deshalb von Bedeutung, wie es zu der Aktion kam, auf wessen Betreiben die Aktion umgesetzt worden sei und ob die Aktion mit den sonstigen damaligen Volksbildungsaktivitäten des Klägers in einem Gesamtzusammenhang gestanden habe.

Im vorliegenden Fall hat der Beklagte auf eine dergestalt detaillierte Untersuchung der Kampagnen und sonstigen als „Bildungsmaßnahmen“ deklarierten Aktionen des Klägers verzichtet. Es wurde unterstellt, dass der Kläger bis zu einem gewissen Grad auch Bildungsmaßnahmen durchführte. Aufgrund der Überzeugung des Beklagten, dass alle Aktionen, auch diejenigen, die Bildungselemente enthalten, in das politische Gesamtkonzept des Klägers eingebettet waren, wurde im außergerichtlichen Rechtsbehelfsverfahren die durch den BFH verlangte Einzelbegutachtung der jeweiligen Maßnahmen unterlassen.

In der Urteilsbegründung befasst sich das HFG insbesondere mit der rechtlichen Würdigung der vom Beklagten beanstandeten Kampagnen und Aktionen des Klägers und stellt den nach seiner Überzeugung überwiegenden Bildungscharakter der Aktionen und Maßnahmen in den Mittelpunkt seiner Entscheidung. Im Gegensatz zum Beklagten sah das HFG alle Kampagnen und Aktionen als in das Bildungsangebot des Klägers eingebettet an. Um den Anforderungen des BFH gerecht werden zu können, hätte das HFG die Veranlassung und die Motivation der Kampagnen und sonstigen Aktionen sowie deren nähere Begleitumstände und Hintergründe sowie den jeweiligen Gesamtzusammenhang aufklären müssen. Diese Ermittlungen und Einzelbegutachtungen hat das HFG unterlassen. Das HFG konstatiert unter Bezugnahme auf die Akten lediglich, dass in den Streitjahren mehr als 600 begleitende Aktionen, Seminare, Vorträge, Informationsveranstaltungen und Streitgespräche zu sämtlichen Satzungszwecken des Klägers durchgeführt worden seien. Diese quantitative Betrachtungsweise lässt jedoch keinen Rückschluss auf die rechtliche Beurteilung einer Kampagne als Bildungsmaßnahme zu. Zum einen ist im Hinblick auf die absolute Zahl an Veranstaltungen relativierend zu bedenken, dass sich diese 600 Veranstaltungen auf mehrere Jahre sowie auf den Kläger mit seinen zahlreichen bundesweiten Regionalgruppen verteilen. Zum anderen kann eine „Bildungsveranstaltung“ inhaltlich zwar für sich genommen einen bildenden Charakter haben, sie kann aber gleichzeitig auch der Mobilisierung für ein übergeordnetes politisches Ziel der Körperschaft dienen und hätte in diesem Gesamtzusammenhang ihren Zweck als bildende Maßnahme verloren. Auf eine Einzelbegutachtung der Aktionen im Sinne der der vorgenannten BFH-Rechtsprechung kann deshalb nicht verzichtet werden.

Das HFG unterstellt, dass es sich bei o.g. ca. 600 Aktivitäten um Bildungsmaßnahmen gehandelt habe. Zudem stellt das HFG in seinem Urteil (S. 37) lediglich fest, dem Gericht lägen jedenfalls keine Erkenntnisse vor, dass der Kläger seinem Bildungsauftrag nicht nachgekommen sei. Diese Negativabgrenzung indiziert die mangelnde Sachverhaltsaufklärung durch das HFG und ist nicht geeignet, seine rechtlichen Schlussfolgerungen bezüglich der Qualifizierung der Aktionen als Bildungsmaßnahmen im Sinne des § 52 Abs. 2 S. 1 Nr. 7 AO zu tragen.

Der geltend gemachte Verfahrensmangel ist entscheidungserheblich, da das Urteil des HFG auf seiner Beurteilung der Kampagnen und Aktionen des Klägers als politischer Bildung beruht. Das HFG hätte von seinem materiell-rechtlichen Standpunkt aus bei richtigem Verfahren, also einer Einzelbegutachtung der Aktionen im Sinne der o.g. BFH-Rechtsprechung, zu der Entscheidung kommen können, dass es sich bei den Kampagnen und Aktionen des Klägers nicht um eine Förderung der politischen Bildung gehandelt hat.

Sollte der Senat zu der Auffassung gelangen, die formelle Satzungsmäßigkeit des Klägers wäre gegeben und das Aufgreifen gesellschaftspolitischer Themen, die darauf bezogene Beteiligung an einem gesellschaftlichen Diskurs, einschließlich der Darstellung und Verfolgung gesellschaftspolitischer Alternativen in der durch den Kläger praktizierten Form von Bündnissen, seien grundsätzlich von den Zwecken der politischen Bildung und der allgemeinen Förderung des demokratischen Staatswesens mitumfasst, so wäre die Sache an das HFG zurückzuverweisen, um aufzuklären, inwieweit die Kampagnen des Klägers tatsächlich die Bildung oder das demokratische Staatswesen allgemein gefördert haben.

In Vertretung

