

Professor Dr. Hans-Wolfgang Arndt
Lehrstuhl für Öffentliches Recht und Steuerrecht
Universität Mannheim

68131 Mannheim
Schloß ● Westflügel
Telefon: (0621) 292-5195
FAX: (0621) 292-5748
email: h-w.arndt@jura.uni-mannheim.de

**Zur steuerlichen Gemeinnützigkeit der Religionsgemeinschaft der
Zeugen Jehovas in Deutschland**

- Gutachten -

Inhaltsverzeichnis:

	Seite
A. Sachverhalt	1
B. Auftrag	8
C. Rechtslage	9
I. Loyalität und steuerliche Gemeinnützigkeit	9
II. Zum Anspruch der ZJ auf Anerkennung steuerlicher Gemeinnützigkeit gemäß §§ 51 ff. AO	12
1. Die geschriebenen Tatbestandsvoraussetzungen der steuerlichen Gemeinnützigkeit	12
2. Die ungeschriebenen Tatbestandsvoraussetzungen der Rechtstreue	15
a. Rechtstreue und das Grundrecht aus Art. 4 Abs. 1 und 2 GG	15
b. Die verfassungsimmanenten Schranken des Art. 4 Abs. 1 und 2 GG	17
c. Konflikt zwischen Art. 4 und Art. 38 GG?	20
d. Hilfsweise: Zur Abwägung zwischen Art. 4 und Art. 38 GG	25
3. Weitere möglicherweise gemeinnützigkeitsschädliche Gesichtspunkte außerhalb des Wahlverhaltens	29
III. Die Religionsfreiheit im internationalen und supranationalen Recht	33
D. Ergebnis des Gutachtens	35

A. Sachverhalt

Die Oberfinanzdirektion Düsseldorf hat mit Verfügung vom 31.8.1998 – S-2729/7-St 1312 – die folgende Verwaltungsanweisung erlassen:

„Das Bundesverwaltungsgericht hat mit Urteil vom 26.6.1997 – 7 C 11/96 – die Klage der ‚Religionsgemeinschaft der Zeugen Jehovas in Deutschland‘ gegen die Verweigerung einer Anerkennung als Körperschaft des öffentlichen Rechts mit der Begründung zurückgewiesen, die Religionsgemeinschaft bringe dem Staat nicht die für eine dauerhafte Zusammenarbeit unerläßliche Loyalität entgegen. In dem Urteil hat sich das Bundesverwaltungsgericht auch mit Vorwürfen gegen die Rechtstreue der Religionsgemeinschaft auseinandergesetzt, die Berechtigung der Vorwürfe aber wegen der Ablehnung des Klagebegehrens aus dem vorgenannten Grund dahinstehen lassen.

Aufgrund des Urteils sind Zweifel entstanden, ob sich die ‚Religionsgemeinschaft der Zeugen Jehovas in Deutschland‘ und die regionalen Untergliederungen bei ihrer Tätigkeit im Rahmen der verfassungsmäßigen Ordnung halten. Falls dies verneint werden sollte, könnten die Organisationen nicht mehr als gemeinnützig behandelt werden (Anwendungserlaß zur AO zu § 52 Nr. 11).

Die ‚Religionsgemeinschaft der Zeugen Jehovas in Deutschland‘ hat Verfassungsbeschwerde gegen das Urteil des Bundesverwaltungsgerichts eingelegt (AZ. 2 BvR 1500/97).

Bis auf weiteres wird gebeten, alle Steuer- und Freistellungsbescheide an die Religionsgemeinschaft der Zeugen Jehovas und ihre Untergliederungen unter dem Vorbehalt der Nachprüfung (§ 164 AO) zu erteilen.“

Durch Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 24. Februar 1999 (IV C6-S 0171 –19/99) ist mittlerweile bestätigt, daß inzwischen alle Finanzämter aufgrund eines Beschlusses der obersten Finanzbehörden des Bundes und der Länder angewiesen worden sind, sämtliche Bescheide an die Vereine der Zeugen Jehovas bis zur Entscheidung über die Verfassungsbeschwerde vorläufig (§ 165 AO) zu erlassen oder unter den Vorbehalt der Nachprüfung (§ 164 AO) zu stellen.

Mit dieser Maßnahme hat die Finanzverwaltung der Bundesrepublik Deutschland mit einer über sieben Jahrzehnte alten Rechtstradition gebrochen, die in Deutschland lediglich während des Nationalsozialismus und in der DDR aufgehoben war. Die Zeugen Jehovas haben ihr Predigtwerk in Deutschland im Jahre 1891 begonnen. Im Jahre 1922 erfolgte die Anerkennung der Gemeinnützigkeit der Gesellschaft durch den preußischen Minister für Wissenschaft, Kunst und Volksbildung (Anlage 1). Die Gemeinnützigkeit wurde durch ein Urteil des Reichsfinanzhofs vom 23.4.1929 über die Befreiung von der Zahlung der Umsatzsteuer bestätigt (Anlage 2). 1933 erfolgte das Verbot, danach am

24.1.1936 die Auflösung und die Vermögensbeschlagnahmung durch den preußischen Minister des Inneren (Anlage 3). 1946 erfolgte erneut die Anerkennung der Gemeinnützigkeit durch Mitteilung des Finanzamts Magdeburg (Anlage 4). In der DDR erkannte 1950 das Finanzamt Magdeburg der Glaubensgemeinschaft rückwirkend die Gemeinnützigkeit wieder ab (Anlage 5). In der Bundesrepublik Deutschland war es seit 1950 unbestritten, daß die Glaubensgemeinschaft nach der eingereichten Satzung ausschließlich und unmittelbar gemeinnützigen Zwecken dient (Anlagen 6 und 7). Mit der Ausnahme der beiden deutschen Diktaturen ist damit die Glaubensgemeinschaft der Zeugen Jehovas während ihres gesamten rechtlichen Bestehens als gemeinnützig anerkannt worden. Dabei wurde sie laufend durch die Finanzbehörden geprüft. Die Prüfungen waren zudem besonders intensiv und genau, weil die Finanzämter von religiösen Gegnern der Zeugen Jehovas und auch aufgrund von in der Bevölkerung existierenden Vorbehalten immer wieder auf angebliche Verstöße gegen die Gemeinnützigkeit hingewiesen wurden. Gleichwohl gelangten die Finanzbehörden bei ihren Prüfungen stets zu dem Ergebnis, die Zeugen Jehovas seien als gemeinnützig einzustufen. Vor diesem Hintergrund bedürfen die nunmehr aufgetretenen Bedenken der Finanzverwaltung einer eingehenderen Erläuterung.

Die während der DDR-Zeit verbotene Glaubensgemeinschaft der Zeugen Jehovas (im folgenden: ZJ) änderte nach dem Beitritt der DDR zur Bundesrepublik Deutschland ihren bisherigen Namen in „Religionsgemeinschaft der Zeugen Jehovas in Deutschland“. Sie bat im Herbst 1990 um die Bestätigung ihrer Rechtsstellung als Körperschaft des öffentlichen Rechts, im April 1991 stellte sie vorsorglich den Antrag, sie gemäß Art. 140 GG i.V.m. Art. 137 Abs. 5 S. 2 WRV als Körperschaft des öffentlichen Rechts anzuerkennen. Ihr Begehren wurde abgelehnt, weil sie in der DDR nicht als Religionskörperschaft des öffentlichen Rechts anerkannt gewesen sei und auch nach den Bestimmungen des Grundgesetzes keine solche Anerkennung verlangen könne. Die daraufhin erhobene Klage, das Land Berlin zu verpflichten, ihr die Rechtsstellung einer Körperschaft des öffentlichen Rechts zu verleihen, hatte in den beiden ersten Instanzen Erfolg. Das Bundesverwaltungsgericht hat einen solchen Anspruch auf Anerkennung als Körperschaft des öffentlichen Rechts abgelehnt (BVerwG, NJW 1997, 2396).

Dabei stützte sich das Bundesverwaltungsgericht auf folgende Erwägungen: Das Grundgesetz hat das Prinzip der Trennung von Kirche und Staat nicht strikt verwirklicht. Durchbrochen wird dieses Prinzip, indem Art. 7 Abs. 3 S. 1 GG den Religionsunterricht zu einem ordentlichen Lehrfach an den öffentlichen Schulen erklärt, vor allem aber durch die Weimarer „Kirchenartikel“, die Art. 140 GG als gültiges Verfassungsrecht in das Grundgesetz übernimmt. Diese Artikel verschaffen den korporierten, d.h. als Körperschaft des öffentlichen Rechts verfaßten Bekenntnisgemeinschaften Vorteile wie das Steuererhebungsrecht nach Art. 137 Abs. 6 WRV oder z.B. das Recht auf autonome Feststellung von bauplanerischen Erfordernissen nach § 1 Abs. 5 S. 2 Nr. 6 BauGB. Das Bundesverwaltungsgericht hat zunächst ausgeführt, daß die ZJ den geschriebenen Verfassungsvoraussetzungen für die Anerkennung als Körperschaft des öffentlichen Rechts genügen. Auch nach Ansicht des Gerichts ist den ZJ eine ernsthafte religiöse Zielsetzung nicht abzuspochen. Sie besitzen genügend Mitglieder und sind organisatorisch so gefestigt, daß ihre dauerhafte Existenz außer Frage steht. Damit sind die in Art. 137 Abs. 5 S. 2 WRV ausdrücklich genannten Voraussetzungen für die Verleihung des Status einer Körperschaft des öffentlichen Rechts erfüllt.

Nach allgemeiner Ansicht ist anerkannt, daß diese Norm jedoch eine weitere ungeschriebene Voraussetzung enthält, nämlich diejenige, daß eine zu korporierende Gemeinschaft rechtstreu sein muß (Pagels, JuS 1996, 790, 792). Über die minimale Rechtstreue hinaus, die Art. 9 Abs. 2 GG allen Vereinen abverlangt, muß von Körperschaften des öffentlichen Rechts erwartet werden, daß sie die rechtlichen Bindungen respektieren, die mit der Verleihung von Hoheitsgewalt verbunden sind. Das Bundesverwaltungsgericht stellt zunächst die Bedeutung dieses ungeschriebenen Tatbestandsmerkmals der „Rechtstreue“ klar:

„Ohnehin wird von allen, also auch von den nicht anerkannten Religionsgemeinschaften kraft Verfassungsrechts ein Mindestmaß an Rechtstreue verlangt. Das ergibt sich aus der Vorschrift des Art. 9 Abs. 2 GG. Damit hat es jedoch nicht sein Bewenden. Von den anerkannten Religionsgemeinschaften wird ein Maß an Rechtstreue verlangt, das über den vorstehend dargelegten Rahmen hinausgeht. Dies ist schon deshalb erforderlich, weil die Gewährung des Korporationsstatus die Übertragung staatlicher Hoheitsrechte einschließt. ... Eine solche Übertragung ist daher nur zulässig, wenn die Annahme gerechtfertigt ist, daß die jeweilige Gemeinschaft die ihr übertragene Gewalt voraussicht-

lich in Einklang mit dem geltenden Recht ausüben wird, also auch in diesem Sinne rechtstreu ist.“ (BVerwG, NJW 1997, 2397)

Nach Ansicht des Bundesverwaltungsgerichts verhalten sich die ZJ an diesen Anforderungen gemessen rechtstreu. Punktuelle Meinungsverschiedenheiten über den Verlauf der Grenze zwischen ihren eigenen Angelegenheiten und dem für alle geltenden Gesetz i.S.d. Art. 137 Abs. 3 S. 1 WRV reichen nicht aus, um ihre Rechtstreue zu verneinen. Der Senat merkt an, daß solche Konflikte auch zwischen dem Staat und den (altkorporierten) Kirchen auftreten können.

Zur Rechtstreue gehört nach den Worten des Gerichts weiter, daß die Religionsgemeinschaft die verfassungsimmanenten Grenzen der Religionsfreiheit einhält. Der Anspruch auf Gewährung des öffentlich-rechtlichen Status aus Art. 137 Abs. 5 WRV ist also danach durch den Schutz der Grundrechte Dritter und anderer verfassungsrechtlich gewährleisteter Güter beschränkt. Zu diesen sonstigen verfassungsrechtlich gewährleisteten Gütern gehört insbesondere das Demokratieprinzip. Die Anerkennung der ZJ scheidet nach Auffassung des Gerichts gleichwohl nicht daran, daß ihre Gemeinschaft undemokratisch aufgebaut ist:

„Dem ist in Übereinstimmung mit dem OVG entgegenzuhalten, daß die Verfassung den Religionsgemeinschaften, auch soweit sie Körperschaften des öffentlichen Rechts sind, kein Demokratiemodell vorschreibt. Vielmehr ist auch die Herausbildung hierarchischer oder autoritärer Organisationsstrukturen verfassungsrechtlich geschützt.“ (BVerwG, a.a.O., 2398)

Ob Grundrechte Anderer dem Anspruch der ZJ auf Anerkennung entgegenstehen, läßt das Gericht offen. Ein Grundrechtskonflikt könne zwar zwischen der Religionsfreiheit der ZJ und dem Wahlrecht des einzelnen aus Art. 38 Abs. 2 GG bestehen. Das Bundesverwaltungsgericht prüft diese Kollisionslage jedoch nicht. Daß die ZJ schon einmal Mitglieder daran gehindert hätten, sich an staatlichen Wahlen zu beteiligen, sei noch niemals festgestellt worden.

Das Gericht hat sich vielmehr die Auseinandersetzung mit der Frage, ob die ZJ die verfassungsimmanenten Grenzen der Religionsfreiheit einhalten, dadurch erspart, daß es neben der Rechtstreue ein zweites ungeschriebenes Tatbestandsmerkmal für die Verleihung des Status einer Körperschaft des öffentlichen Rechts postuliert. Dem (angeblichen) Sinn und Zweck des Art. 137 WRV entnimmt das Gericht das Postulat, wonach

der Status einer Körperschaft des öffentlichen Rechts unter Loyalitätsvorbehalt steht. Dieser Loyalitätsvorbehalt beruhe auf der wechselseitigen Zugewandtheit und Kooperation zwischen den öffentlich-rechtlich verfaßten Religionsgemeinschaften und dem Staat. Die Kooperation sei dem Staat nur zumutbar, wenn die Religionsgemeinschaften die Grundlagen der staatlichen Existenz nicht in Frage stellten. Indem die ZJ eine Wahlteilnahme ihrer Mitglieder grundsätzlich ablehnten, setzten sie sich aber in einen verfassungsrechtlich nicht hinnehmbaren Widerspruch zu dem für die staatliche Ordnung konstitutiven Demokratieprinzip:

„Die für das staatliche Handeln benötigte demokratische Legitimation wird dem Staat im System der repräsentativ-parlamentarischen Demokratie vor allem durch die Wahlen zum Parlament vermittelt. Diese nicht nur staatspolitisch, sondern auch verfassungsrechtlich zentrale Bedeutung der Parlamentswahlen wird von der Klägerin mißachtet. Denn sie schwächt zwangsläufig in dem Umfang, in dem sie auf das Wahlverhalten der Bürger Einfluß nimmt oder künftig gewinnt, die Legitimationsbasis, auf die der Staat für die Ausübung der Staatsgewalt – einschließlich der Übertragung dieser Gewalt an Private – angewiesen ist. Da sie die aus dem Demokratieprinzip folgenden legitimen Ansprüche des Staates an seine Bürger nicht anerkennt, kann sie nicht verlangen, von ihm als Körperschaft des öffentlichen Rechts und damit als sein Kooperationspartner anerkannt zu werden.“ (BVerwG, a.a.O.)

In den Entscheidungsgründen ist zwar von einem Loyalitätsvorbehalt ausdrücklich nicht die Rede, gleichwohl gibt dieser sogleich von der Literatur aufgegriffene Begriff (Thüsing, DÖV 1998, 25; Sachs, JuS 1998, 452; Huster, JuS 1998, 117) den Meinungsstand des Bundesverwaltungsgerichts präzise wieder. Loyalität ist danach ein „Mehr“, als den staatlichen Gesetzen Folge zu leisten. Auch ohne Gesetzesverstoß ist es illoyal, durch Wahlabstinenz die verfassungsrechtlich zentrale Bedeutung der Parlamentswahlen zu mißachten und dem legitimen Anspruch des Staates an seine Bürger, an der Wahl teilzunehmen, nicht genügen zu wollen.

Die Tatsache, daß eine Wahlpflicht nach dem Grundgesetz nicht besteht, sondern nach herrschender Meinung die Freiheit der Wahl nach Art. 38 GG gerade auch die Freiheit nicht zu wählen umfaßt, läßt das Gericht nicht als Einwand gegen seine Konstruktion einer Loyalitätspflicht der öffentlich-rechtlichen Körperschaften gelten. Denn diese Zurückhaltung des Wahlgesetzgebers beruhe auf einem Vertrauen in das „materielle Einverständnis der Bürger mit der vom Grundgesetz geschaffenen Staatsordnung“.

Es ist hier nicht der Ort, intensiv auf den heftigen literarischen Streit einzugehen, der sich im Anschluß an diese Entscheidung gebildet hat. Im Vordergrund steht allein die Frage, ob die Finanzverwaltung hinsichtlich der steuerlichen Gemeinnützigkeit der ZJ die zutreffenden Folgen aus dieser Entscheidung gezogen hat. In diesem Zusammenhang ist lediglich hervorzuheben, daß das Ergebnis der Entscheidung des Bundesverwaltungsgerichts erstaunlich anmutet: Den ZJ wird ein Rechtsanspruch verweigert, weil ihre Anhänger einer Wahlpflicht nicht nachkommen, die es im Rechtssinne gar nicht gibt. Es stellt sich die Frage, ob der zur Neutralität verpflichtete Staat auch dann sein Handeln an Maßstäben ausrichten darf, die auf die religiös-weltanschaulichen Überzeugungen seiner Bürger und ihrer religiösen Vereinigungen Bezug nehmen, wenn ein Verstoß gegen Rechtsnormen nicht ersichtlich ist. Denn an keiner Stelle ist bislang von der Judikatur behauptet worden, die ZJ verstießen gegen Rechtsnormen. Gleichwohl hat – wie eingangs dargestellt – die Finanzverwaltung die Entscheidung des Bundesverwaltungsgerichts zum Anlaß genommen, die steuerliche Gemeinnützigkeit der ZJ künftig, d.h. bis zum Ausgang der gegen die Entscheidung des Bundesverwaltungsgerichts eingelegten Verfassungsbeschwerde, unter Vorbehalt zu stellen. Das eingangs zitierte Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen macht darüber hinaus die künftige Entscheidung über die steuerliche Gemeinnützigkeit der ZJ vom Ausgang der Verfassungsbeschwerde abhängig:

„Eine Körperschaft kann nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs, der die Finanzverwaltung folgt, nur dann als gemeinnützig behandelt werden, wenn sie sich bei ihrer Betätigung im Rahmen der verfassungsmäßigen Ordnung hält (Urteil vom 29. August 1984, BStBl. II 1985, S. 106). Das Urteil des Bundesverwaltungsgerichts vom 26. Juni 1997 – 7 C 11.96 – hat erhebliche Zweifel ausgelöst, ob die Vereine der Zeugen Jehovas diese Voraussetzung für die Gemeinnützigkeit erfüllen. Das Bundesverwaltungsgericht hat in den Urteilsgründen ausgeführt, mit dem religiös begründeten Vorbehalt der Wahlteilnahme und dem entsprechenden Verhalten ihrer Mitglieder setze sich die Religionsgemeinschaft der Zeugen Jehovas in einen verfassungsrechtlich nicht hinnehmbaren Widerspruch zu dem für die staatliche Ordnung im Bund und in den Ländern konstitutiven Demokratieprinzip. Die Berechtigung weiterer Vorwürfe gegen die Rechtstreue der Religionsgemeinschaft hat es dahinstehen lassen, weil es eine Anerkennung als Körperschaft des öffentlichen Rechts bereits aus dem vorstehend genannten Grund abgelehnt hat.

Aufgrund der Ausführungen des Bundesverwaltungsgerichts wäre es an sich geboten, den Vereinen der Zeugen Jehovas die Gemeinnützigkeit abzuerkennen. Die obersten Finanzbehörden des Bundes und der Länder haben im Hinblick auf die Verfassungsbe-

schwerde, die die Religionsgemeinschaft der Zeugen Jehovas in Deutschland gegen das Urteil eingelegt hat, jedoch entschieden, diese Konsequenz vorerst nicht zu ziehen. Endgültige positive Entscheidungen über die Gemeinnützigkeit der Vereine wären gegenwärtig aber nicht zu rechtfertigen. ...“

Aus diesen Ausführungen wird deutlich ersichtlich, daß bei einer den Status einer Körperschaft des öffentlichen Rechts der ZJ ablehnenden Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts die Finanzverwaltung davon ausgeht, der steuerliche Gemeinnützigkeitsstatus der ZJ sei gleichsam automatisch entfallen.

B. Auftrag

Die ZJ haben mich gebeten, gutachtlich festzustellen, ob ihnen entsprechend der 70 Jahre alten deutschen Tradition gemäß den Vorschriften der Abgabenordnung ein Anspruch auf Anerkennung der steuerlichen Gemeinnützigkeit auch weiterhin zusteht. Insbesondere ist dabei der Frage nachzugehen, ob die Entscheidung des Bundesverwaltungsgerichts dann, wenn sie vom Bundesverfassungsgericht bestätigt wird, die Finanzverwaltung berechtigt, mit dieser Tradition zu brechen und den ZJ die Gemeinnützigkeit abzuerkennen, ob also die Anerkennung als Körperschaft des öffentlichen Rechts in diesem Fall zwingende Voraussetzung für steuerliche Anerkennung der Gemeinnützigkeit ist.

Ist die Nichtteilnahme an politischen Wahlen des einzelnen Zeugen Jehovas ein steuerrechtliches Kriterium, welches dazu führt, die Gemeinnützigkeit abzuerkennen?

C. Rechtslage

Bereits auf den ersten Blick fällt auf, daß die **Rechtsgrundlagen**, denen die Entscheidung des Bundesverwaltungsgerichts vom 26.6.1997 zugrundeliegt, völlig **andere** sind, als diejenigen, um die es bei der steuerlichen Gemeinnützigkeit geht.

Rechtsgrundlage der Entscheidung des Bundesverwaltungsgerichts ist Art. 140 GG i.V.m. Art. 137 Abs. 5 WRV. Bei der steuerlichen Gemeinnützigkeit geht es um die Frage, ob die Tatbestandsvoraussetzungen der §§ 51 ff. AO erfüllt sind. Auf der einen Seite handelt es sich um die Frage, ob ein verfassungsrechtlicher Anspruch auf Anerkennung als öffentlich-rechtliche Körperschaft besteht, auf der anderen, ob die Tatbestandsvoraussetzungen des einfachen Rechts erfüllt sind. Damit stellt sich zunächst die Frage, ob das ungeschriebene „Loyalitätserfordernis“, welches das Bundesverwaltungsgericht aus verfassungsrechtlichen Erwägungen für die Anerkennung als öffentlich-rechtliche Körperschaft i.S.d. Art. 137 Abs. 5 WRV fordert, auch für die Auslegung des steuerlichen Gemeinnützigkeitsrechts zwingende ungeschriebene Voraussetzung ist.

I. Loyalität und steuerliche Gemeinnützigkeit

Es ist an dieser Stelle nicht erforderlich, auf die umfangreiche literarische Auseinandersetzung einzugehen, ob das Bundesverwaltungsgericht mit seinem ungeschriebenen Loyalitätserfordernis die Grenzen verfassungsrechtlicher Auslegung überschritten hat oder nicht. Insoweit soll lediglich die – in diesem Zusammenhang noch nicht erörterte – Frage aufgeworfen werden, ob es sich bei der Loyalität überhaupt um einen in einem demokratischen Rechtsstaat handhabbaren Rechtsbegriff handeln kann. Wie weit eine solche Loyalitätsforderung reicht, ist unbestimmt. Wenn bereits die Wahlverweigerung der Zeugen Jehovas die Versagung ihrer Anerkennung als öffentlich-rechtliche Körperschaft rechtfertigt, stellt sich die Frage, welche Überzeugungen und Verhaltensweisen einer Religionsgemeinschaft dann ebenfalls wegen „Illoyalität“ als Rechtfertigung zur Ablehnung des Status der öffentlich-rechtlichen Körperschaft in Art. 137 Abs. 5 WRV herangezogen werden können. Wenn nämlich die Anerkennung von Religionsgemeinschaften nach der Rechtsprechung des Bundesverwaltungsgerichts primär ein staatliches

Interesse verfolgt und durch die Loyalität gegenüber dem Staat der jeweiligen Gemeinschaft bedingt ist, läge es nahe, daß der Staat zur Verweigerung dieser Anerkennung generell berechtigt wäre, wenn er der Ansicht ist, das Wirken einer Religionsgemeinschaft sei seinem Interesse oder dem Gemeinwohl abträglich, mithin illoyal. In diesem Zusammenhang ist es von zentraler Bedeutung, daß das Bundesverwaltungsgericht, indem es in seiner Entscheidungsbegründung maßgeblich die Wahlverweigerung der Zeugen Jehovas heranzieht, nicht auf die Mißachtung einer Rechtspflicht abstellt, denn eine Wahlpflicht gibt es eben nicht.

Im vorliegenden Zusammenhang stellt sich allerdings nicht die Frage, ob der Anspruch auf Anerkennung als öffentlich-rechtliche Körperschaft einen derartigen Loyalitätsvorbehalt zur Voraussetzung hat. Im vorliegenden Fall stellt sich vielmehr allein die Frage, ob auch das **steuerliche Gemeinnützigkeitsrecht** einfachen Rechts **unter einem derartigen Loyalitätsvorbehalt** steht. Das geschriebene Gemeinnützigkeitsrecht der §§ 51 ff. AO enthält diese Voraussetzung nicht. Nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs enthält das Gemeinnützigkeitsrecht freilich eine – **ungeschriebene** – zusätzliche **Voraussetzung der Rechtstreue**. Es ist daher im folgenden zunächst zu prüfen, was die Finanzrechtsprechung unter diesem Begriff versteht und ob er Ähnlichkeiten mit dem Loyalitätsverständnis des Bundesverwaltungsgerichts aufweist.

Eine Körperschaft verfolgt nach § 52 Abs. 1 S. 1 AO gemeinnützige Zwecke, wenn ihre Tätigkeit darauf gerichtet ist, die Allgemeinheit auf materiellem, geistigem oder sittlichem Gebiet selbstlos zu fördern. Unter den Voraussetzungen dieses Absatzes sind gemäß § 52 Abs. 2 AO als Förderung der Allgemeinheit insbesondere die Förderung der Religion anzuerkennen. Allein soweit es um die Auslegung dieser Norm geht, postuliert die Rechtsprechung der Finanzgerichte ein Erfordernis der Rechtstreue. Eine Förderung der Allgemeinheit i.S.d. § 52 Abs. 1 S. 1 AO setze dieses Tatbestandsmerkmal voraus. Nur unter diesen Voraussetzungen seien daher auch die in § 52 Abs. 2 AO genannten Einrichtungen als Förderung der Allgemeinheit anzuerkennen. Eine Rechtsprechungsanalyse führt dabei zu folgendem Ergebnis:

Die Förderung der Allgemeinheit liegt nicht mehr vor, wenn eine Gemeinschaft staatlichen Handlungen gewaltfreien Widerstand entgegensetzt und „möglicherweise Anordnungen der Polizei nicht befolgen werde“ (BFH, BStBl. 1985 II, 107). Danach kann die steuerliche Gemeinnützigkeit mangels Voraussetzung der Förderung der Allgemeinheit

nicht mehr gewährt werden, wenn die Rechtsordnung mißachtet wird, unangemeldete und rechtswidrige Versammlungen organisiert und durchgeführt werden, rechtswidrig Straßen- und Grundstückszugänge blockiert, widerrechtlich Grundstücke und Gebäude besetzt und Ungehorsam gegen rechtmäßige polizeiliche Anordnungen angeregt werden (BFH, a.a.O.). Im Rahmen der staatlichen Rechtsordnung freilich steht es der Anerkennung der Gemeinnützigkeit nicht entgegen, wenn sich eine Gemeinschaft gegen staatliche Ziele wendet: „Der Anerkennung der Gemeinnützigkeit steht grundsätzlich nicht entgegen, daß sich die satzungsmäßigen Bestrebungen einer Körperschaft, Natur, Umwelt und Landschaft unter Beachtung der geltenden Rechtsvorschriften zu schützen, gegen die Planungen staatlicher Stellen und technische Großprojekte der Deutschen Bundesbahn richten“ (BFH, BStBl. 1979 II, 483).

Bereits die Gegenüberstellung dieser beiden Entscheidungen zeigt, daß das steuerliche Gemeinnützigkeitsrecht nicht mehr und nicht weniger verlangt, als die Einhaltung staatlicherseits gesetzten Rechts. Im Gegensatz dazu aber ist Loyalität – so unbestimmt dieser Begriff auch sein mag – immer ein „Mehr“. Loyalität geht über Rechtstreue, d.h. über die Einhaltung staatlich gesetzter Normen hinaus. Wenn Loyalität überhaupt als unbestimmter Rechtsbegriff einen Aussagegehalt haben soll, so kann dieser nur darin liegen, über das geschriebene Recht hinaus staatlichen Organen sein aktives Einvernehmen zu bezeugen. Daß dies in der Demokratie mit wechselnder Mehrheiten schwieriger ist als in personengebundenen Staatsformen, sei nur am Rande erwähnt. Rechtstreue und Akzeptanz demokratischer Mehrheitsentscheidungen fordert der demokratische Rechtsstaat. Im übrigen läßt er den Bürgern ihren grundrechtlichen Freiheitsspielraum. Autokratische Regime fordern in der Regel mehr von ihren Untertanen, - eben jene unbestimmte Loyalität, die zwangsläufig grundrechtliche Freiheiten verkümmern läßt. **Mit dem steuerlichen Gemeinnützigkeitsrecht hat eine wie auch immer gear-tete Loyalität jedenfalls nichts zu tun.** Ob Loyalität i.d.S. ein in einem demokratischen Rechtsstaat zulässiger Rechtsbegriff bei der Auslegung des Art. 137 Abs. 5 WRV ist, wird das Bundesverfassungsgericht zu entscheiden haben. Im Steuerrecht gibt es dieses Erfordernis nach bislang unbestrittener – und wohl auch unbestreitbarer – Ansicht nicht.

Als Zwischenergebnis ist deshalb festzuhalten, daß das **Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 24. Februar 1999** insofern von einer unzutreffenden Auslegung des § 52 Abs. 1 AO ausgeht, als unterstellt wird, daß das vom Bundesverwaltungsgericht postulierte **Loyalitätserfordernis auch bei der Auslegung des Gemeinnützigkeitsrechts bedeutsam sei**. Entgegen dem Schreiben ist es aufgrund der Ausführungen des Bundesverwaltungsgerichts gerade nicht möglich, mit dieser Begründung den Vereinen der ZJ die Gemeinnützigkeit abzuerkennen. Eine solche Aberkennung wäre nur zulässig, wenn es den ZJ an der vom Bundesfinanzhof geforderten „Rechtstreue“ fehlte. Auf dieses Erfordernis – welches bislang bei den ZJ seit Bestehen der Bundesrepublik Deutschland niemals bestritten wurde – weist das Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 24. Februar 1999 allerdings (hilfsweise) hin. Im folgenden wird es daher darum gehen, zu klären, ob den ZJ ein Anspruch auf Anerkennung der steuerlichen Gemeinnützigkeit zusteht oder ob die in dem genannten Schreiben ebenfalls geäußerten Zweifel an der Rechtstreue eine Aberkennung zulassen.

II. Zum Anspruch der ZJ auf Anerkennung steuerlicher Gemeinnützigkeit gemäß §§ 51 ff. AO

Nachdem nunmehr feststeht, daß das Loyalitätserfordernis, welches das Bundesverwaltungsgericht als ungeschriebene Tatbestandsvoraussetzung für die Anerkennung als öffentlich-rechtliche Körperschaft i.S.d. Art. 137 Abs. 5 WRV fordert, nach allgemeiner Ansicht und insbesondere der finanzgerichtlichen Rechtsprechung im steuerlichen Gemeinnützigkeitsrecht nicht existent ist, stellt sich nunmehr die Frage, ob die ZJ einen Anspruch auf steuerliche Gemeinnützigkeit nach den §§ 51 ff. AO haben. Dabei ist zunächst von den **geschriebenen Tatbestandsmerkmalen** dieser Normen auszugehen.

1. Die geschriebenen Tatbestandsvoraussetzungen der steuerlichen Gemeinnützigkeit

In den einzelnen Steuergesetzen sind zahlreiche Vergünstigungen für Körperschaften enthalten, die gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke verfolgen (z.B. § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG, § 3 Nr. 3 und 4 GrStG, § 3 Nr. 6 GewStG). Eine Definition der Begriffe erfolgt in den einzelnen Steuergesetzen jedoch nicht, vielmehr sind hier die in den

§§ 51 ff. AO enthaltenen Regelungen heranzuziehen. Diese bilden den allgemeinen Teil des steuerlichen Gemeinnützigkeitsrechts. Wie bereits ausgeführt, wird der Begriff der gemeinnützigen Zwecke in § 52 Abs. 1 AO erläutert und anhand einer Aufzählung in § 52 Abs. 2 AO verdeutlicht. Gemeinnützige Zwecke werden gemäß § 52 Abs. 1 AO verfolgt, wenn die Allgemeinheit auf materiellem, geistigem oder sittlichem Gebiet selbstlos gefördert wird. Es genügt, wenn sich die Förderung auf eines der vorgenannten Gebiete beschränkt. Da es sich bei den ZJ nach unbestrittener Ansicht um eine Religionsgemeinschaft handelt, sind von den **geschriebenen Tatbestandsvoraussetzungen** der § 51 ff. AO lediglich die **Förderung der Allgemeinheit** einerseits und die **Selbstlosigkeit** andererseits zu prüfen. Wie sich im folgenden zeigen wird, sind diese geschriebenen Voraussetzungen bei den ZJ unproblematisch. Sie liegen vor und sind in den vergangenen 49 Jahren in der Bundesrepublik Deutschland lediglich einmal bestritten worden (Anlage 8).

Bei der Frage, ob eine **Tätigkeit die Allgemeinheit fördert**, kommt es nicht allein auf die Anschauung der Bevölkerung oder einer Mehrheit der Bevölkerung an. Vielmehr hat die Beurteilung nach der Rechtsprechung des BFH (BStBl. 1979 II, 482) anhand objektiver Kriterien zu erfolgen. Von Bedeutung ist dabei vor allem, daß die steuerbegünstigte Körperschaft für die Allgemeinheit geöffnet sein muß und ihre Tätigkeit der Allgemeinheit zugute kommt. Diese Forderung ist nicht erfüllt, wenn der Kreis der Personen, denen die Förderung zugute kommt, fest abgeschlossen oder dauernd nur klein ist. Der Kreis der durch die Betätigung begünstigten Personen darf also nicht von vornherein nach bestimmten Merkmalen begrenzt sein. Andererseits kann die Vorgabe der Förderung der Allgemeinheit aber auch nicht bedeuten, daß die Körperschaft stets sicherstellen muß, daß eine unbegrenzte Anzahl von Personen auf ihre Leistungen Anspruch hat. Ein Nutzen der Allgemeinheit ist auch dann anzunehmen, wenn nur einzelne oder wenige Personen gefördert werden. Daher ist die Förderung der Allgemeinheit nicht dadurch ausgeschlossen, daß die satzungsmäßig zu fördernden Personen zu einer Minderheit gehören, wenn potentiell eine so große Zahl zu den Geförderten gehören kann, daß sie als Ausschnitt aus der Allgemeinheit zu sehen sind.

Es ist nicht ersichtlich, daß der Kreis derjenigen, die zu den ZJ gehören und denen die Förderung durch die ZJ zugute kommt, fest abgeschlossen oder dauernd nur klein ist. Als wachsende Religionsgemeinschaft haben die ZJ in der Bundesrepublik etwa

190 000 Mitglieder und stehen jedem Beitrittswilligen offen. Die Zahl der Geförderten ist daher als Ausschnitt aus der Allgemeinheit anzusehen. Insbesondere spricht für das Vorliegen der Förderung der Allgemeinheit bei den ZJ der in § 52 Abs. 2 AO enthaltene Beispielskatalog gemeinnütziger Zwecke. Gemäß § 52 Abs. 2 Nr. 1 AO ist unter den sonstigen Voraussetzungen des § 52 Abs. 1 AO als Förderung der Allgemeinheit die Förderung der Religion anzuerkennen. Die Religion reflektiert nach unbestrittener Meinung (vgl. Tipke/Kruse, AO, § 52 Rz. 15; Schwarz, AO, § 52 Rz. 11; Kießling/Buchna, Gemeinnützigkeit im Steuerrecht, 43) die Gesamtheit von Deutungen des Daseins und weltanschaulicher Verhaltensnormen. Dabei darf der Begriff der Religion nicht mit den etablierten Glaubensgemeinschaften oder christlichen Religionen gleichgesetzt werden. Religion soll selbst dann noch vorliegen, wenn wirtschaftliche Aktivitäten bestehen, - was allerdings bei den ZJ nicht der Fall ist. Nur wenn ausschließlich wirtschaftliche Interessen verfolgt werden, liegt keine Religion mehr vor. So ist die Scientology-Church gemäß Urteil des Finanzgerichts Münster vom 25.5.1994 (EFG 1994, 810) nicht als Religion anzusehen und damit auch nicht gemeinnützig.

Angesichts dieser Rechtslage und der Tatsache, daß Gegenstimmen insoweit nicht existieren, bedarf es keiner weiteren Erläuterungen, **daß die Tätigkeit der ZJ der geschriebenen Voraussetzung der Förderung der Allgemeinheit i.S.d. § 52 Abs. 1 S. 1 AO genügt.**

Ebenso unbestreitbar ist die Tatsache, daß die ZJ auch das weitere Tatbestandsmerkmal der **Selbstlosigkeit** erfüllen. Selbstloses Handeln ist nach § 55 Abs. 1 AO immer dann gegeben, wenn eine Körperschaft nicht in erster Linie eigenwirtschaftliche Zwecke verfolgt. Selbstlosigkeit bedeutet dabei ein opferwilliges Handeln und Verzicht auf einen eigenen Nutzen. Schädliche (eigenwirtschaftliche) Interessen in diesem Sinne verfolgt eine Körperschaft, wenn sie mit ihrer Tätigkeit eigenen wirtschaftlichen Interessen nachgeht. Dies liegt immer dann vor, wenn die Tätigkeit der Körperschaft darauf ausgerichtet ist, eigenes Einkommen zu erwirtschaften und das eigene Vermögen zu vermehren (BFH, BStBl. 1989 II, 670). Auch insoweit ist es völlig unumstritten, daß die ZJ keine eigenwirtschaftlichen Interessen verfolgen.

Damit stellt sich nunmehr die Frage, welchen **ungeschriebenen Tatbestandsvoraussetzungen der §§ 51 ff. AO die ZJ genügen müssen, um einen Anspruch auf Anerkennung steuerlicher Gemeinnützigkeit zu haben.**

2. Die ungeschriebenen Tatbestandsvoraussetzungen der Rechtstreue

Wie bereits ausgeführt, kann eine Förderung der Allgemeinheit auch dann vorliegen, wenn sich die Tätigkeit im Widerspruch zu den Planungszielen des Staates befindet. Es gibt also keine ausschließliche oder auch nur vorrangige Zuständigkeit staatlicher Stellen zur Förderung des Gemeinwohls. Voraussetzung ist aber, daß jede Gruppierung, die die Steuervergünstigung aufgrund der Förderung der Allgemeinheit anstrebt, sich im Rahmen der Gesetze und der für Konfliktentscheidungen geschaffenen Normen bewegt. Wer seine Ziele nach seiner Satzung und/oder seiner tatsächlichen Geschäftsführung mit Mitteln verfolgt, die außerhalb der gesetzlichen Ordnung liegen, ist nicht gemeinnützig. Eine Förderung der Allgemeinheit setzt als selbstverständlich die Beachtung der rechtsstaatlichen Ordnung und gesetzestreu Verhalten voraus. Ebenfalls nicht als Förderung der Allgemeinheit ist ein Verhalten anzusehen, das auf die Umgehung einer gesetzlichen Regelung oder eines gesetzlichen Verbotes gerichtet ist (BFH, BStBl. 1995 II, 134).

a. Rechtstreue und das Grundrecht aus Art. 4 Abs. 1 und 2 GG

So selbstverständlich diese Voraussetzungen auch klingen mögen, so ist doch gerade bei Religionsgemeinschaften noch eine weitere Differenzierung vorzunehmen. Religionsgemeinschaften wie die ZJ stehen unter dem besonderen Schutz des Art. 4 Abs. 1 und 2 GG. Danach ist die Freiheit des Glaubens, des Gewissens und die Freiheit des religiösen und weltanschaulichen Bekenntnisses **unverletzlich**. Die ungestörte Religionsausübung wird gewährleistet. Diese **religiöse Vereinigungsfreiheit** ist ein **individuelles** und **korporatives** Recht. Sie schützt nicht nur den einzelnen Bürger, sondern umfaßt das Recht, sich gemäß den Grundsätzen des Glaubens zusammenzuschließen und zu organisieren (Kokott, in: Sachs, Grundgesetz-Kommentar, 2. Aufl. 1999, Art. 4 RZ 70). Das Grundrecht aus Art. 4 Abs. 1 und 2 GG steht unter keinem Gesetzesvorbehalt. Dies bedeutet, daß einfaches Recht nicht imstande ist, die individuelle oder korporative Ausübung der Religionsfreiheit einzuschränken. Dies entspricht auch der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs, der bei religiösen Vereinigungen das Vorliegen der Voraussetzung der För-

derung der Allgemeinheit nur daraufhin überprüft, ob die **satzungsmäßigen Ziele und Zwecke mit dem Grundgesetz in Einklang stehen**. Angesichts des Art. 4 Abs. 1 GG hält der BFH eine Aberkennung der steuerlichen Gemeinnützigkeit nur für zulässig, wenn die religiöse Betätigung in die **Grundrechte anderer Personen oder in sonstige verfassungsrechtlich geschützte Positionen** eingreift. Grundrechte ohne Gesetzesvorbehalt, zu denen Art. 4 GG gehört, finden ihre Schranken in den Grundrechten Dritter oder anderer mit Verfassungsrang ausgestatteter Rechtsgüter. Werden diese Schranken überschritten, liegt nach der Rechtsprechung des BFH keine Förderung der Allgemeinheit mehr vor (BFH/NV 1992, 505). Da den ZJ kein Verstoß gegen einfaches Recht vorgeworfen, sondern ihnen vielmehr unterstellt wird, sie bewegten sich nicht im Rahmen der verfassungsmäßigen Ordnung, spielt die Problematik einer Verletzung einfachen Rechts im vorliegenden Sachverhalt auch keine Rolle. Um eine Verletzung einfachen Rechts geht es nicht, sondern es geht allein um die Frage, ob und inwieweit die Religionsfreiheit der ZJ auf Verfassungsebene Beschränkungen unterworfen ist. Wenn die Religionsausübung der ZJ mit höherrangigen Verfassungsgütern kollidieren sollte, müßten sie insofern eine Einschränkung ihrer grundrechtlichen Freiheit aus Art. 4 Abs. 1 und 2 GG hinnehmen, als ihnen in einem solchen Fall keine „Förderung der Allgemeinheit“ i.S.d. § 52 Abs. 1 AO unterstellt werden könnte. Letztere Behauptung bedarf indes zunächst der Begründung. Denn es ist auf den ersten Blick nicht unmittelbar einsehlich, was die An- oder Aberkennung der steuerlichen Gemeinnützigkeit mit der individuellen und korporativen Religionsfreiheit der ZJ zu tun hat. Schließlich bleibt die Ausübung ihrer Religionsfreiheit den ZJ mit und ohne steuerliche Gemeinnützigkeit unbenommen.

Nach allgemeiner Meinung ist jedoch die religiös-weltanschauliche Neutralität des Staates eine notwendige Folge des Art. 4 Abs. 1 und 2 GG und ergibt sich unmittelbar aus dieser verfassungsrechtlichen Gewähr. Daneben folgt das Gebot staatlicher Neutralität bei der Behandlung der Religionsgemeinschaften auch aus einer Zusammenschau der Art. 3 Abs. 3 GG, Art. 33 Abs. 3 GG und Art. 140 GG i.V.m. Art. 136 Abs. 1 und 2 WRV (statt aller: Morlok, in: Dreier, Grundgesetz, 1998, Art. 4 Rz. 121). Die objektivrechtliche Pflicht der staatlichen Organe zur Neutralität stellt eine unverzichtbare Sicherung der grundrechtlichen Freiheit des Art. 4 Abs. 1 und 2 GG dar. Mit anderen Worten:

Der Staat darf keine Religionen oder Weltanschauungen bevorzugen oder benachteiligen (Kokott, in: Sachs, Grundgesetz, 2. Aufl. 1999, Art. 4 Rz. 66). Für das steuerrechtliche Gemeinnützigkeitsrecht bedeutet dies: Wenn sich der Gesetzgeber im Rahmen seines Ermessens einmal entschlossen hat, Religionsgemeinschaften oder Kirchen zu fördern, so muß er diese Förderung auf alle vergleichbaren Gemeinschaften erstrecken (Herzog, in: Maunz-Dürig, Art. 4 Rz. 110). Alle rechtstreuen Religionsgemeinschaften müssen daher von der steuerlichen Gemeinnützigkeit profitieren, wenn sie den geschriebenen Anforderungen der §§ 51 ff. AO genügen. Jede unterschiedliche Behandlung würde einen verfassungswidrigen Eingriff in Art. 4 Abs. 1 und 2 GG und die übrigen genannten Verfassungsnormen darstellen. Zulässig wäre auf der anderen Seite ein solcher Eingriff nur dann, wenn die Religionsfreiheit der ZJ und die durch sie bedingte staatliche Neutralität in Glaubensfragen hinter andere, höherrangige Verfassungsgüter zurücktreten müßten.

In diesem Zusammenhang ist eine Auseinandersetzung mit dem vom Bundesministerium der Finanzen erhobenen Vorwürfe, die ZJ hielten sich nicht im Rahmen der grundgesetzlichen Ordnung, ebenso notwendig wie ein Eingehen auf die übrigen Stimmen, die mit unterschiedlichen Argumenten das gleiche behaupten. Vor einer solchen Auseinandersetzung ist es allerdings zunächst notwendig, den Rahmen abzustecken, innerhalb dessen das vorbehaltlos gewährleistete Grundrecht der Religionsfreiheit überhaupt eingeschränkt werden darf. Denn nur innerhalb dieses Rahmens wäre es möglich, den ZJ Beschränkungen wie die Aberkennung der steuerlichen Gemeinnützigkeit aufzuerlegen.

b. Die verfassungsimmanenten Schranken des Art. 4 Abs. 1 und 2 GG

Wie bereits ausgeführt, enthält Art. 4 Abs. 1 und 2 GG keinen – staatliche Eingriffe und Beschränkungen u.U. rechtfertigenden – Gesetzesvorbehalt. Allerdings kann diese Vorschrift nicht isoliert von den staatskirchenrechtlichen Normen des Grundgesetzes i.V.m. der WRV gesehen werden. Nach Art. 136 Abs. 1 WRV werden die bürgerlichen und staatsbürgerlichen Rechte und Pflichten durch die Ausübung der Religionsfreiheit „weder bedingt noch beschränkt“. Diese spezielle Bestimmung bietet sich zunächst als

Schranke einer umfassend zu verstehenden Freiheit der Religionsausübung an. **Eine solche Schranke könnte vor allem für das Wahlrecht von Bedeutung sein.** Gegen eine Heranziehung des Art. 136 Abs. 1 WRV als Schranke der Religionsfreiheit wendet sich allerdings die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts. Das Bundesverfassungsgericht lehnt eine Begrenzung des Art. 4 GG unter Rückgriff auf Art. 140 GG i.V.m. Art. 136 Abs. 1 WRV ab: Angesichts des hohen Ranges der Religionsfreiheit, die auch die Religionsausübung umfaßt, werde Art. 136 WRV von Art. 4 GG überlagert (BVerfGE 33, 30 f.). **Angesichts dieser Rechtsprechung ist Art. 136 Abs. 1 WRV für die Einschränkung der Religionsfreiheit bedeutungslos** (vgl. Kokott, a.a.O., Rz. 114). Die Freiheit der Religionsausübung ist vielmehr vorbehaltlos und nicht nur im Rahmen der staatsbürgerlichen Rechte und Pflichten geschützt.

Nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts ist auch die Schranken-Trias des Art. 2 Abs. 1 GG nicht analog auf die vorbehaltlosen Grundrechte anzuwenden. Art. 4 GG wäre danach beschränkt durch die Rechte Anderer, die verfassungsmäßige Ordnung und das Sittengesetz. Nach allgemeiner Meinung kommt jedoch eine Anwendung der Schranken des Art. 2 Abs. 1 GG auf die Religionsfreiheit nicht in Betracht. Sie würde die Gefahr einer Nivellierung der Schrankensystematik des Grundgesetzes mit sich bringen. Bei einer solchen Auslegung würde Art. 4 GG trotz seiner vorbehaltlosen Gewährleistung unter einen weitestgehenden Gesetzesvorbehalt gestellt, da das Bundesverfassungsgericht bekanntlich die Schranke der verfassungsmäßigen Ordnung i.S.d. Art. 2 Abs. 1 GG extensiv i.S.d. verfassungsmäßigen Rechtsordnung auslegt.

Folgt man der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts von der Unanwendbarkeit der Schranken des Art. 136 Abs. 1 WRV und der Schranken des Art. 2 Abs. 1 GG auf die Religionsfreiheit, so könnte sich das allgemeine Problem der Beschränkbarkeit vorbehaltlos gewährleisteter Grundrechte stellen.

Folgt man allerdings dem Verwaltungsgericht Berlin, so stellt sich die Frage einer möglichen Grundrechtsverletzung der Angehörigen der Glaubensgemeinschaft der ZJ nicht. Das Verwaltungsgericht führt aus:

„Auch der Einfluß, den die Religionsgemeinschaft auf ihre einzelnen Mitglieder hat, unterliegt – in den Grenzen der allgemeinen Gesetze – der autonomen Gestaltung. Maß-

geblich und ausreichend zur Gewährleistung der individuellen Rechte einzelner Mitglieder ist insoweit, daß die Satzung der Klägerin auch eine auf dem Willensentschluß des einzelnen Mitglieds beruhende Beendigung der Mitgliedschaft vorsieht.“ (VG Berlin, NVwZ 1994, 612)

Dies ist bei den ZJ der Fall.

Am Ergebnis ändert sich freilich nichts, wenn man sich nunmehr der Problematik vorbehaltlos gewährleisteter Grundrechte zuwendet.

Es ist anerkannt, daß auch vorbehaltlose Grundrechte Schranken unterliegen. Im Bereich der inneren Religionsfreiheit sind solche Schranken entbehrlich, weil es dort keine Kollision mit anderen Rechtsgütern geben kann. Das Konfliktpotential steigt jedoch, je mehr der innere Bereich verlassen wird und die Religionsausübung und Betätigung den äußeren mitmenschlichen Bereich und damit Grundrechte Anderer oder andere verfassungsrechtliche Werte berührt. Im Bereich der Religionsausübung sind Konflikte etwa mit der Lehrfreiheit, dem staatlichen Erziehungsauftrag oder eben auch dem Wahlrecht als einem die Demokratie konstituierenden Prinzip denkbar. **Die Grenzen der Glaubensfreiheit dürfen jedoch nur von der Verfassung selbst bestimmt werden.** Da die Glaubensfreiheit keinen Vorbehalt für den einfachen Gesetzgeber enthält, „darf sie weder durch die allgemeine Rechtsordnung noch durch eine unbestimmte Klausel relativiert werden, welche ohne verfassungsrechtlichen Ansatzpunkt und ohne ausreichende rechtsstaatliche Sicherung eine Gefährdung der für den Bestand der staatlichen Gemeinschaft notwendigen Güter genügen läßt. Vielmehr ist ein im Rahmen der Garantie der Glaubensfreiheit zu berücksichtigender Konflikt nach Maßgabe der grundgesetzlichen Wertordnung und unter Berücksichtigung der Einheit dieses grundlegenden Wertsystems zu lösen. Als Teil des grundrechtlichen Wertsystems ist die Glaubensfreiheit dem Gebot der Toleranz zugeordnet, insbesondere auf die in Art. 1 Abs. 1 GG garantierte Würde des Menschen bezogen, die als oberster Wert das ganze grundrechtliche Wertsystem beherrscht“ (BVerfGE 32, 108).

Kommt es zu **Konflikten zwischen der Religionsfreiheit und anderen Verfassungsrechtsgütern**, so ist nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts eine **Abwägung** vorzunehmen. Diese Abwägung setzt zwei konfligierende Güter von Verfassungsrang voraus. Es ist durchaus fraglich, ob beim vorliegenden Sachverhalt von einem solchen Konflikt überhaupt gesprochen werden kann.

c. Konflikt zwischen Art. 4 und Art. 38 GG?

Zunächst muß also festgestellt werden, ob sich die vom Bundesministerium der Finanzen im Schreiben vom 24.2.1999 geltend gemachte Beschränkung der Religionsfreiheit aus der Verfassung selbst ergibt, mit anderen Worten, ob überhaupt eine Konfliktlage zwischen der Religionsfreiheit und anderen Verfassungsgütern besteht. Konkret bedeutet dies: Kann unter Bezug auf Art. 38 GG eine Beschränkung der Religionsfreiheit der ZJ dahingehend begründet werden, ihr Verhalten verletze die demokratische Grundordnung des Grundgesetzes, rechtfertigte mithin eine Durchbrechung staatlicher Neutralität in Glaubensangelegenheiten und sei daher nicht mehr als Förderung der Allgemeinheit i.S.d. § 52 AO anzusehen?

Zur Beantwortung dieser Frage sind zunächst Kenntnisse über das religiös motivierte Wahlverhalten der ZJ erforderlich. In ihrer Selbstdarstellung begründen die ZJ ihre religiös motivierte Wahlenthaltung wie folgt:

„Jehovas Zeugen sind – wie die Bibel es gebietet – ‚kein Teil der Welt‘. Deshalb mischen sie sich nicht in die Politik ein und nehmen auch nicht an nationalen Auseinandersetzungen teil. Sie bleiben in bezug auf politische und militärische Handlungen der vielen Staaten, in denen sie leben, christlich neutral, wobei sie andere nicht davon abhalten, Militär- oder Kriegsdienst zu leisten, politischen Parteien beizutreten, für ein politisches Amt zu kandidieren und sich an politischen Wahlen zu beteiligen. Dadurch ahmen sie Jesus Christus und die ersten Christen nach.

Jehovas Zeugen sind dem Staat gegenüber nicht feindlich gesinnt. Viele von ihnen stehen – standen – in seinen Diensten (als Richter, Staatsanwalt, Beamter, Angestellter, Arbeiter), ohne allerdings politische Ämter inne zu haben. Jehovas Zeugen werden zur Zusammenarbeit mit dem Staat und dazu angehalten, dem Gemeinwohl zu dienen.

Jehovas Zeugen folgen weltweit gewissenhaft dem biblischen Gebot, sich dem Staat und allen seinen Einrichtungen als den von Gott angeordneten obrigkeitlichen Gewalten (Römer 13: 1 ff.) gegenüber loyal zu verhalten, mit ihm zusammenzuarbeiten und seine Gesetze zu befolgen, soweit diese nicht göttliche Gebote verletzen Das Demokratieprinzip wird von Jehovas Zeugen voll anerkannt. Sie sehen demokratisch gewählte Staatsorgane als legitimiert an, als von Gott angeordnete obrigkeitliche Gewalten zu amten. Dadurch werden politische Wahlen als Legitimationsgrundlage für die Ausübung politischer Gewalt anerkannt“ (vgl. die Kurzdarstellung „Jehovas Zeugen und ihr Verhalten in Verbindung mit politischen Wahlen“ vom 5.8.1997 und die Selbstdarstellung der Religionsgemeinschaft in: Religionsgemeinschaft der Zeugen Jehovas in Deutschland, Kurzdarstellung ihrer inneren Ordnung und ihrer Wirkungsweise, 1994, 44 ff.).

Nach ihrem inneren religiösen Selbstverständnis sind die ZJ „kein Teil der Welt“. Aus diesem religiös motivierten Selbstverständnis heraus lehnen sie es ab, sich an politischen Wahlen zu beteiligen.

Für die Frage nach den verfassungsimmanenten Schranken der Religionsfreiheit des Art. 4 Abs. 1 GG ist in diesem Zusammenhang ferner noch die Kenntnis notwendig, wie die Gemeinschaft der ZJ mit Angehörigen verfährt, die gleichwohl an Wahlen teilnehmen.

Angehörige der ZJ haben mit dem Eintritt in die Gemeinschaft eine **vorverlagerte Religions- und Gewissensentscheidung** dahingehend getroffen, sich „nicht als Teil der Welt“ anzusehen und betrachten es infolgedessen als mit dem göttlichen Willen nicht vereinbar, an politischen Wahlen teilzunehmen. Bei den ZJ erfolgt diese Gewissensentscheidung erst, nachdem sie sich aus freiem Willen vor der Taufe in der Regel über einen Zeitraum von mehreren Jahren eingehend mit den Glaubenslehren dieser Gemeinschaft beschäftigt haben. Angehörige der ZJ, die nach der Taufe gleichwohl an staatlichen Wahlentscheidungen teilnehmen, werden **nicht kontrolliert**. Soweit es um Briefwahlen geht, bestehen ohnehin keine Kontrollmöglichkeiten. Ob ein ZJ zur Wahl geht und was der einzelne in seiner Wahlzelle macht, entzieht sich ebenfalls der Kenntnis der Religionsgemeinschaft. Ein ZJ, der wählt, hat deshalb zwei Alternativen: Er wählt, ohne sich zu offenbaren. Obwohl er sich damit von den Glaubensgrundsätzen der Gemeinschaft entfernt, findet eine Sanktion nicht statt, weil 1. sein Wahlverhalten nicht bekannt ist und 2. auch nicht überprüft wird. Offenbart er sich, stellt ein Komitee der zuständigen örtlichen Versammlung, bestehend aus mindestens 3 Ältesten, fest, ob er sich von seiner früher getroffenen Gewissensentscheidung, kein Teil der Welt und politisch neutral zu sein, entfernt hat. Sofern der Betroffene dies wünscht, wird ihm in einem Gespräch geholfen, wieder ein gutes Verhältnis zu Gott zu erlangen, um weiterhin ein Glied der Gemeinschaft bleiben zu können. Bereut der Betreffende seinen Glaubensverstoß, bleibt er Mitglied der Religionsgemeinschaft. Andernfalls hat er sie verlassen. Jederzeit hat er die Möglichkeit, seine Wiederaufnahme in die Religionsgemeinschaft zu erwirken. Wegen der Teilnahme an einer politischen Wahl haben in den letzten 10 Jahren lediglich 3 Personen die Gemeinschaft der Zeugen Jehovas verlassen.

Angesichts dieses Sachverhalts stellt sich nun die verfassungsrechtliche Frage, ob ein derart **religiös motiviertes Verhalten verfassungsrechtlich geschützte Werte verletzt, die ihrerseits von so hohem Gewicht sind, daß sie der schrankenlos gewährleisteten Religionsausübung des Art. 4 Abs. 1 GG übergeordnet werden müssen.** Nur dann, wenn die Religionsausübung der ZJ an solche verfassungsimmanenten Schranken stößt bzw. diese überschreitet, wäre eine dahingehende Auslegung des § 52 Abs. 1 AO zulässig, die den ZJ eine Förderung der Allgemeinheit auf religiösem Gebiet abspricht. Falls solche verfassungsimmanenten Schranken nicht existieren, verstößt eine Auslegung des § 52 AO im o.g. Sinne nicht nur gegen Art. 4 Abs. 1 und 2 GG, sondern auch gegen Art. 3 Abs. 3 GG und das aus Art. 140 GG i.V.m. den Art. 136 ff. WRV hergeleitete Gebot der weltanschaulichen Neutralität des Staates.

Das Bundesministerium der Finanzen geht in seinem Schreiben vom 24. Februar 1999 unter Berufung auf das Urteil des Bundesverwaltungsgerichts vom 26. Juni 1997 davon aus, mit dem religiös begründeten Verbot der Wahlteilnahme und dem entsprechenden Verhalten ihrer Mitglieder setze sich die Religionsgemeinschaft ZJ in Deutschland in einen verfassungsrechtlich nicht hinnehmbaren Widerspruch zu dem für die staatliche Ordnung im Bund und den Ländern konstitutiven Demokratieprinzip. Deshalb wäre es an sich geboten, den Vereinen der ZJ die Gemeinnützigkeit abzuerkennen.

Dieses Schreiben vom 24. Februar 1999 ist an der **entscheidenden Stelle ungenau**. Es verkennt, daß das Bundesverwaltungsgericht sich dezidiert gerade nicht mit einer verfassungsrechtlichen Kollisionslage beschäftigt, sondern allein darauf abstellt, die ZJ genügen nicht der Loyalitätspflicht, die Voraussetzung für die Anerkennung als öffentlich-rechtliche Körperschaft sei. Während also das Bundesverwaltungsgericht gerade nicht an der Rechtstreue der ZJ zweifelt, sondern ihnen nur **mangelnde Staatsloyalität** unterstellt, konstruiert das Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen einen **Rechtsbruch**, wenn es davon ausgeht, es sei verfassungsrechtlich nicht hinnehmbar, wenn die ZJ in ihrem religiös motivierten **Wahlverhalten in Widerspruch** zu dem für die staatliche Ordnung im Bund und in den Ländern konstitutiven **Demokratieprinzip** stünden. Für die nachfolgenden Erörterungen ist es allerdings zunächst unerheblich, daß das Bundesministerium der Finanzen das Bundesverwaltungsgericht fehlinterpretiert

hat. Im folgenden wird es zunächst allein darauf ankommen, ob die in dem genannten Schreiben geäußerte Rechtsmeinung, es bestehe ein Widerspruch zwischen dem Demokratieprinzip und dem Wahlverhalten der ZJ, zutreffend ist oder nicht.

Die einzige einschlägige Verfassungsnorm, mit der die Religionsfreiheit des Art. 4 Abs. 1 und 2 GG in Konflikt treten könnte, ist im vorliegenden Zusammenhang Art. 38 GG im Zusammenhang mit dem Demokratieprinzip des Art. 20 Abs. 1 GG. Nach Art. 38 Abs. 1 GG werden die Abgeordneten des Deutschen Bundestages in allgemeiner, unmittelbarer, freier, gleicher und geheimer Wahl gewählt. Nach Abs. 2 ist wahlberechtigt, wer das 18. Lebensjahr vollendet hat; wählbar, wer das Alter erreicht hat, mit dem die Volljährigkeit eintritt. Wie bereits ausgeführt, kennt Art. 38 GG keine Wahlpflicht. Nach ganz herrschender Meinung wäre darüber hinaus die **einfachgesetzliche Einführung einer Wahlpflicht unzulässig** (Morlok, in: Dreier, Grundgesetzkommentar, Bd. 2 1998, Art. 38 Rz. 83; Magiera, in: Sachs, Grundgesetz, 2. Auflage 1999, Rz. 85). **Die Freiheit der Wahl umfaßt auch die Möglichkeit, von diesem Recht keinen Gebrauch zu machen.** Da der Bürger sich jedenfalls in der Wahlkabine der Stimme enthalten kann, ist es unverhältnismäßig, ihn gleichwohl zum Wahlgang zu zwingen. Eine Wahlpflicht könnte – wenn überhaupt – nur durch verfassungsändernde Mehrheit eingeführt werden (Dreier, Jura 1997, 254).

Angesichts dieser Rechtslage fällt es schwer, einzusehen, wieso das Wahlverhalten der ZJ im Widerspruch zum Demokratieprinzip des Grundgesetzes stehen sollte. Eben aus diesem Grunde hat das Bundesverwaltungsgericht denn auch nicht den Konflikt divergierender Verfassungsnormen des Art. 4 Abs. 1 GG und des Art. 38 Abs. 2 GG angenommen und bei der Auslegung des Art. 137 Abs. 5 WRV nicht etwa mit der Rechts-treue, sondern mit dem ungeschriebenen Loyalitätserfordernis argumentiert. Ein solches Loyalitätserfordernis kann aber allenfalls dann auch nur ansatzweise in Betracht gezogen werden, wenn es nicht um grundrechtliche Freiheiten, sondern genau im Gegensatz zur grundrechtlichen Freiheit vom Staat um eine erhöhte Staatsnähe geht, wie dies bei der Anerkennung als öffentlich-rechtlicher Körperschaft der Fall ist. Entgegen dem Schreiben des Bundesfinanzministeriums vom 24. Februar 1999 muß der dem Art. 38 Abs. 1 und 2 GG innewohnenden Ausgestaltung des Demokratieprinzips in Art. 20 Abs. 1 GG, jedenfalls so, wie sie das Grundgesetz vorsieht, genau das **Gegenteil** entnommen

werden. Art. 38 Abs. 1 GG garantiert die Freiheit der Wahl. Freiheit der Wahl bedeutet Stimmrechtsausübung ohne Zwang und unzulässigen Druck im Rahmen eines freien und offenen Meinungsbildungsprozesses. Der Grundsatz der freien Wahl ist mit demjenigen der geheimen Wahl eng verbunden, hat jedoch eigenständige Bedeutung im Hinblick auf die Willensbildung vor der Stimmabgabe und darauf, daß auch die **Nichtbeteiligung an der Wahl eine Stellungnahme** enthalten kann, die über die geheime Stimmhaltung bei der Wahl hinausgeht. Die Nichtbeteiligung der ZJ an der Wahl enthält ihre religiös motivierte Stellungnahme, sie seien „nicht Teil der Welt“, sie nähmen deshalb von der Wahl Abstand, akzeptierten jedoch vorbehaltlos das Ergebnis einer jeden demokratischen Wahl. Damit partizipieren die ZJ am ihnen durch Art. 38 Abs. 1 GG eröffneten Freiheitsspielraum. **Irgendeine Kollision mit dieser Norm ist nicht ersichtlich.**

Eine solche Kollision ließe sich nur konstruieren, wenn man in der Vorstellung Zuflucht nimmt, die Gemeinschaft der ZJ beeinflusse einzelne wahlwillige Angehörige, ihr Wahlrecht nicht auszuüben. **Diese Unterstellung** ist zum einen schon deshalb **rein fiktiv**, weil Angehörige der ZJ **vor** der Taufe in jahrelanger Selbstfindung freiwillig den Entschluß gefaßt haben, dieser Glaubensgemeinschaft beizutreten und ihre religiös motivierten Grundsätze zu beachten. Schon diese vorgelagerte eigenständige Entscheidung schließt es aus, **nach** Aufnahme in die Glaubensgemeinschaft von einer Wahlbeeinflussung zu reden. Selbst wenn aber ein Angehöriger der ZJ sich durch die Gemeinschaft der ZJ in seinem Wahlverhalten beeinflußt sehen sollte, dürfte in diesem Zusammenhang von einer unzulässigen Wahlbeeinflussung nicht gesprochen werden können. Bei der Abgrenzung zwischen zulässiger und unzulässiger Wahlbeeinflussung ist zwischen amtlichen (staatlichen) und nichtamtlichen (privaten) Maßnahmen zu unterscheiden. Wahlbeeinflussung durch staatliche Organe, die parteiergreifend in den Wahlkampf hineinwirken, verstößt gegen die Wahlfreiheit. Wahlbeeinflussung durch Private, d.h. auch durch Kirchen, Gewerkschaften und sonstige Verbände ist demgegenüber als Grundrechtsausübung und mangels eines Monopols der Parteien bei der politischen Willensbildung des Volkes grundsätzlich mit der Wahlfreiheit vereinbar (Magiera, a.a.O., Rr. 88).

Im übrigen ist die Aufforderung der Glaubensgemeinschaft der ZJ, aus religiösen Motiven sich der Wahl zu enthalten, bereits von Art. 5 Abs. 1 GG gedeckt. An diese Aufforderung können schon deshalb keine nachteiligen Rechtsfolgen geknüpft werden. Denn es besteht keinerlei Zweifel daran, daß das Grundrecht aus Art. 4 Abs. 1 GG nicht weitergehenden Schranken unterliegt als die Meinungsfreiheit des Art. 5 Abs. 1 GG.

Nach alledem ist schlechterdings nicht erkennbar, wieso die Religionsfreiheit der ZJ und ihr dadurch motiviertes Wahlverhalten in irgendeinem Widerspruch mit anderen, gleich- oder höherrangigen Verfassungsprinzipien stehen soll. Die Frage, ob grundrechtsimmanente Schranken eine Einschränkung des Art. 4 Abs. 1 und 2 GG dergestalt fordern, daß den ZJ eine „Förderung der Allgemeinheit“ i.S.d. § 52 Abs. 2 AO abzuspochen ist, stellt sich mithin überhaupt nicht.

Selbst dann aber, wenn man mit dem Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 24.2.1999 – und entgegen der Rechtsprechung des Bundesverwaltungsgerichts und der hier vertretenen Rechtsansicht – einen Konflikt zwischen Art. 4 Abs. 1 und 2 GG einerseits und dem das Demokratieprinzip konstituierenden Wahlrecht des Art. 38 Abs. 1 und 2 GG andererseits unterstellen wollte, wird man erneut entgegen der im Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vertretenen Auffassung zu dem Ergebnis kommen müssen, daß **dieser Konflikt i.S.d. der Religionsfreiheit zu lösen ist** und dergestalt die Rechtsordnung, d.h. im vorliegenden Sachverhalt insbesondere das steuerliche Gemeinnützigkeitsrecht der §§ 51 ff. AO, die Wahrnehmung der grundrechtlichen Freiheit zu akzeptieren hat.

d. Hilfsweise: Zur Abwägung zwischen Art. 4 und Art. 38 GG

Die Religionsfreiheit ist einschränkbar, wenn ihre unbegrenzte Ausübung andere Verfassungswerte beeinträchtigt. Diese Begrenzung verlangt methodisch zunächst die Benennung und Spezifizierung der mit Art. 4 GG kollidierenden Verfassungsposition. Unterstellt sei, daß dies Art. 38 Abs. 1 und 2 GG und das durch diese Norm konstituierte Demokratieprinzip des Art. 20 Abs. 1 GG ist. Zwischen diesen nur aufgrund der Unterstellung rivalisierenden Verfassungsgütern muß dann praktische Konkordanz hergestellt werden. Ein solcher Konflikt und seine Auflösung ist im Bereich des Art. 4 Abs.

1 GG durchaus nicht ungewöhnlich. Klassisches Beispiel ist das **Liturgische Glockenläuten**, welches durch die Grundrechte der von der Emission Betroffenen beschränkt wird und sich insofern in den Grenzen des Bundes-Immissionsschutzgesetzes halten muß (BVerwGE 68, 66 f.). Ein praktisch besonders bedeutsamer Konfliktbereich betrifft ferner die **Schule** und das **elterliche Erziehungsrecht**: Nach der Rechtsprechung des Bundesverwaltungsgerichts muß Schülern, deren Glaube oder Gewissen es ihnen verbietet, an einem bestimmten Unterrichtsfach teilzunehmen, sei es wegen seiner Inhalte oder wegen seiner äußeren Gestaltung, z.B. bei Sportunterricht in leichter Bekleidung, Unterrichtsbefreiung zugestanden werden. Hierbei ist jeweils eine Einzelfallentscheidung zu treffen unter Berücksichtigung der verschiedenen Gesichtspunkte, die alle gleichermaßen Verfassungsrang haben: der staatlichen Schulpflicht (Art. 7 GG), der Rechte des Kindes (Art. 2 und 4 GG), der Rechte der Eltern (Art. 4 und 6 GG) und der Religionsfreiheit (BVerwGE 97, 300 f.). Wie ein solcher Abwägungsprozeß vorzunehmen ist, zeigt sehr eindringlich die Entscheidung des VGH München, bei der es um die Frage ging, ob Mitglieder der sog. Palmarianischen Kirche, die vorschreibt, daß Frauen unter keinen Umständen und bei keiner Gelegenheit Hosen tragen dürfen, am schulischen Turn- und Schwimmunterricht teilzunehmen haben (NVwZ 1987, 706). In Konflikt traten bei dieser Fallgestaltung Art. 6 Abs. 2 S. 1 GG, Art. 4 Abs. 1 GG und Abs. 2 GG (Erziehungsrecht der Eltern; Glaubens- und Religionsfreiheit) und der durch Art. 7 Abs. 1 GG dem Staat erteilte verfassungsrechtliche Bildungs- und Erziehungsauftrag. Zu diesem Auftrag gehört wesensmäßig auch die inhaltliche Festlegung der Unterrichtsziele. Das Gericht hat die Abwägung wie folgt vorgenommen:

„Die Abwägung ergibt für den vorliegenden Fall, daß hier der in Art. 7 Abs. 1 GG normierte staatliche Erziehungsauftrag hinter das Grundrecht der Glaubensfreiheit zurückzutreten hat. Das vom Grundgesetz gewährleistete Recht der Glaubensfreiheit wird weder durch die allgemeine Rechtsordnung noch durch eine unbestimmte Güterabwägungsklausel relativiert. Seine Grenzen dürfen nur von der Verfassung selbst nach Maßgabe der grundgesetzlichen Wertordnung und unter Berücksichtigung der Einheit dieses grundlegenden Wertsystems gezogen werden. Auch Außenseitern und Sektierern ist die ungestörte Entfaltung ihrer Persönlichkeit gemäß ihren subjektiven Glaubensüberzeugungen gestattet, solange sie nicht in Widerspruch zu anderen Wertentscheidungen der Verfassung geraten und aus ihrem Verhalten deshalb fühlbare Beeinträchtigungen für das Gemeinwesen oder die Grundrechte Anderer erwachsen (BVerfGE 33, 23, 29). Dies ist hier nicht der Fall. Der staatliche Bildungsauftrag (Art. 7 Abs. 1 GG) ist allerdings gerade auch im Bereich des Sportunterrichts durch gewichtige Interessen des Gemeinwohls begründet. ... Der staatliche Bildungsauftrag wird indes durch eine Be-

freierung vom Turnunterricht im Einzelfall nicht grundsätzlich in Frage gestellt. Der Sportunterricht als solcher bleibt unberührt, insbesondere organisatorische Schwierigkeiten sind nicht zu erwarten. Einer Durchsetzung der Verpflichtung zur Teilnahme am Sportunterricht in jedem Einzelfall bedarf es zur Aufrechterhaltung des staatlichen Bildungsanspruches nicht. Auch die Funktionsfähigkeit der Schule als umfassender Bildungseinrichtung wird durch eine Befreiung vom Sportunterricht im Einzelfall nicht beeinträchtigt. Insbesondere wird dadurch die Möglichkeit eines vollwertigen und vergleichbaren, am Leistungsprinzip orientierten Schulabschlusses nicht entscheidend berührt. ... Selbst wenn man den Sportunterricht auch als Vermittlung von Wissen und Fertigkeiten begreifen würde, also eine typischerweise der Schule zukommende Aufgabe, die dem staatlichen Bildungsrecht voll unterliegt und einer Einflußnahme der Eltern grundsätzlich verschlossen bleibt, müßte hier noch Rücksicht auf das Persönlichkeitsrecht des Kindes, seine Glaubensüberzeugung und die damit verbundene Glaubensfreiheit der Eltern genommen werden. Angesichts des besonderen Gewichts, das dem Grundrecht der Glaubensfreiheit nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts zukommt, müßte diese Verpflichtung zur Rücksichtnahme auf die Glaubensüberzeugung der Eltern hier auch dann wohl zum Vorrang der Glaubensfreiheit führen. ...“

Die Parallele liegt auf der Hand: Selbst wenn man das Demokratieprinzip durch das Wahlverhalten der ZJ als tangiert ansehen sollte, wird die Funktionsfähigkeit der Demokratie durch das passive Wahlverhalten einer Minderheit, die vorbehaltlos jedes demokratische Wahlergebnis akzeptiert, nicht beeinträchtigt. Angesichts des besonderen Gewichts der Religionsfreiheit tritt nach der verwaltungsgerichtlichen Rechtsprechung der gleichfalls von der Verfassung geschützte staatliche Erziehungsauftrag zurück. Anders als Art. 38 Abs. 2 GG normiert dieser Auftrag nicht nur ein (Schul-)Recht, sondern sogar eine (Schul-)Pflicht. Wenn aber die Religionsfreiheit schon staatlich gesetzten Pflichten vorgeht und diese zu modifizieren vermag, muß dies um so mehr für die Wahrnehmung staatsbürgerlicher **Rechte** gelten, bei denen die Verfassung selbst keine Pflichten einfordert. Der Parallele zu der vom VGH München vorgelegten Entscheidung (NVwZ 1987, 706) läßt sich allenfalls entgegenhalten, daß es bei der Teilnahme am Sportunterricht um die **individuelle** Glaubensfreiheit der beiden Schülerinnen gegangen sei, wohingegen im Falle der ZJ die **Religionsgemeinschaft** selbst das Wahlverhalten festgelegt habe. Dieser Einwand geht indes fehl. Zum einen gewährleistet Art. 4 Abs. 1 und 2 GG ein kollektives Recht der Glaubensgemeinschaft ebenso wie ein individuelles Recht des einzelnen Glaubensangehörigen. Wie im Fall der ZJ leiten auch die Angehörigen der Palmarianischen Kirche, die die nachkonziliare Entwicklung der römischen Kirche ablehnt, ihre Kleidungs Vorschriften unmittelbar aus der Bibel (Zweites Buch Moses, 22, 5) ab. Individuelle und kollektive Glaubensausübung sind also in beiden

Fällen deckungsgleich. Dies gilt auch für die Sanktionen eines Verstoßes. Sie besteht bei den Palmarianern in der Exkommunikation und kann bei den ZJ wie bereits dargestellt jedenfalls theoretisch bis zum Ausschluß aus der Glaubensgemeinschaft gehen.

Selbst wenn man also im Falle der ZJ einen Konflikt zwischen den Verfassungswerten der Religionsfreiheit einerseits und dem Wahlrecht und dem Demokratieprinzip andererseits annehmen sollte, **müßte dieser Konflikt entgegen der vom Bundesfinanzministerium vertretenen Ansicht zu Gunsten der Religionsfreiheit aufgelöst werden. Dies hat zur Folge, daß eine Versagung der Gemeinnützigkeit mit der Begründung, die ZJ verhielten sich nicht im Rahmen der verfassungsmäßigen Ordnung, nicht zulässig ist:** Die im Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 24. Februar 1999 vertretene Rechtsansicht, mit dem religiös begründeten Verbot der Wahlteilnahme und dem entsprechenden Verhalten ihrer Mitglieder setze sich die Religionsgemeinschaft der ZJ in Deutschland in einen verfassungsrechtlich nicht hinnehmbaren Widerspruch zu dem für die staatliche Ordnung im Bund und in den Ländern konstitutiven Demokratieprinzip und deshalb wäre es an sich geboten, den Vereinen der ZJ die Gemeinnützigkeit abzuerkennen, hat sich damit als eindeutig unzutreffend erwiesen. Zum einen ist die Rechtsprechung des Bundesverwaltungsgerichts zum Loyalitätserfordernis in Art. 137 Abs. 5 WRV nicht auf andere Rechtsgebiete übertragbar. Zum anderen existiert ein solcher Konflikt zwischen grundrechtsgeschützter Religionsausübung und Wahlberechtigung überhaupt nicht. Selbst wenn man schließlich und drittens einen solchen Konflikt unterstellen würde, müßte er im Sinne der bisherigen Rechtsprechung zu Gunsten der vorrangigen Religionsfreiheit aufgelöst werden. Die Drohung der Aberkennung der Gemeinnützigkeit aus diesen Gründen entbehrt daher jeder Berechtigung.

Wenngleich damit die rechtliche Auseinandersetzung über das Wahlverhalten der ZJ und ihre steuerliche Gemeinnützigkeit als abgeschlossen gelten kann, muß in diesem Zusammenhang doch noch abschließend angemerkt werden, daß aus historischer Sicht die im Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen geäußerte Ansicht doch etwas verwundert. Die Anlagen 8 und 9 zeigen nachdrücklich, welche Opfer die Angehörigen der ZJ im Nationalsozialismus für ihre religiös motivierte Wahlenthaltung zu tragen hatten. Den ersten offenen Konflikt brachten die Reichstagswahlen vom 5. März 1933.

Bei den vorangegangenen freien Wahlen bestand für die ZJ kein Problem darin, gemäß ihrer Glaubensüberzeugung dem Aufruf zur Wahl keine Folge zu leisten. Mit der Wahl vom 5. März 1933 veränderte sich die Lage gründlich. Wer von seinem bis dahin gewährleisteten Recht auf Nichtteilnahme an den Wahlen Gebrauch machte, wurde nunmehr als Volksverräter behandelt. Der schriftlichen Androhung: „Jeder deutsche Volksgenosse, der die Berechtigung zur Wahl hat, hat die Pflicht, dieses Recht im Interesse seines Volkes und Vaterlandes auszuüben. Wer das nicht tut, steht gegen das Volk und wird von uns so behandelt“ folgte alsbald die Tat. Die erschütternden Dokumente sprechen insoweit für sich. Nach 50 Jahren Demokratie ist es befremdlich, nunmehr die gleiche Minderheit wegen des gleichen religiös bedingten Wahlverhaltens erneut – durch Aberkennung der steuerlichen Gemeinnützigkeit diesmal finanziell – sanktionieren zu wollen.

3. Weitere möglicherweise gemeinnützigkeitsschädliche Gesichtspunkte außerhalb des Wahlverhaltens

Das Bundesfinanzministerium stützt seine Rechtsansicht bislang ausschließlich auf das Wahlverhalten den einzelnen ZJ. Wie soeben dargelegt, wird diese Argumentation erfolglos bleiben. Es ist allerdings nicht auszuschließen, daß eben aus diesem Grunde weitere Argumente nachgeschoben werden, um die Aberkennung der Gemeinnützigkeit zu erreichen. Im folgenden erfolgt deshalb – gleichsam hypothetisch – eine Auseinandersetzung mit weiteren Argumenten, über die evtl. ebenfalls eine Aberkennung der steuerlichen Gemeinnützigkeit verfolgt werden könnte.

Religionsgemeinschaften, deren Bestrebungen sich „gegen verfassungsrechtlich garantierte Freiheiten“ richten, fördern nach der Rechtsprechung des BFH nicht die Allgemeinheit i.S.d. § 52 Abs. 1 AO (BFH, NV 1992, 506). In der Entscheidung des BFH wird weder deutlich, gegen welche grundrechtlichen Freiheiten sich die (klagende) Religionsgemeinschaft richtete, noch um welche Gemeinschaft es sich konkret handelte. Der grundrechtsdogmatische Ansatz des BFH trifft indes durchaus zu: Wenn im konkreten Einzelfall die „verfassungsrechtlich garantierten Freiheiten“ Anderer höher zu bewerten sind als die ungestörte Religionsausübung, werden die verfassungsimmanenten Schranken der gesetzsvorbehaltlos gewährleisteten Religionsausübung sichtbar.

Falls im Rahmen der Güterabwägung Rechte Anderer von Verfassungsrang vorrangig zu bewerten sind, wäre eine mittelbare Beeinträchtigung der Religionsfreiheit von Staats wegen durch gleichheits- und neutralitätswidrige Behandlung im steuerlichen Gemeinnützigkeitsrecht zulässig. Im Einklang mit der o.g. Rechtsprechung des BFH könnte von einer Förderung der Allgemeinheit i.S.d. § 52 Abs. 1 AO nicht mehr gesprochen werden.

Im Falle der ZJ könnte ein solcher Eingriff in Grundrechtspositionen Anderer unter drei Aspekten bedeutsam sein. Zum einen wurde den ZJ in den Vorinstanzen vor dem Verwaltungsgericht und dem Oberverwaltungsgericht vom beklagten Land Berlin vorgeworfen, das Recht auf Leben und Gesundheit werde durch die strikte **Verweigerung von Bluttransfusionen** bei Kindern und Neugeborenen verletzt. Eine weitere Grundrechtsverletzung der Art. 2 Abs. 2 und Art. 6 Abs. 1 und 2 GG wird den ZJ insoweit vorgeworfen, als die Glaubensgemeinschaft separatistische Tendenzen innerhalb der Familie und insbesondere bei der Kindererziehung fördere und dadurch das **Kindeswohl gefährde**. Drittens schließlich setzten sich die ZJ durch ihre **Ablehnung des Wehr- und Ersatzdienstes** in einen Widerspruch zur verfassungsrechtlichen Grundentscheidung des Art. 12 a GG. Zu diesen drei Aspekten ist im folgenden Stellung zu nehmen:

Soweit es um die **Verweigerung von Bluttransfusionen** geht, wenden die ZJ in Ausübung des Grundrechts auf Glaubens- und Bekenntnisfreiheit den biblischen Grundsatz aus der Apostelgeschichte Kapitel 15 Verse 19, 20 und 29 an, in denen dazu aufgefordert wird, sich des Blutes zu enthalten. Ein möglicher Konflikt zwischen Glaubensfreiheit einerseits und Recht auf Leben und Gesundheit andererseits wird indessen in der Praxis durch eine Abwägung der jeweiligen Grundrechtspositionen i.S. praktischer Konkordanz soweit entschärft, daß von einem vorrangigen verfassungsrechtlichen Eingriff in Grundrechte Anderer nicht gesprochen werden kann. Nach der Rechtsprechung kann es einem religiös motivierten Ehepaar nicht vorgeworfen werden, daß der eine Partner es unterlassen habe, den anderen entgegen seiner Glaubensüberzeugung zur Aufgabe seines damit übereinstimmenden Glaubens zu überreden und sich zur Durchführung einer möglicherweise lebensrettenden Bluttransfusion in ein Krankenhaus zu begeben (BVerfGE 32, 98) (Anlage 9). Die Problematik reduziert sich daher auf die

Verweigerung von Bluttransfusionen bei Kindern und Neugeborenen. Wenn Eltern aus religiösen oder weltanschaulichen Gründen notwendige medizinische Maßnahmen zugunsten ihrer minderjährigen Kinder ablehnen, fällt bei einer lebensbedrohenden Notfallsituation, bei der keine medizinischen Alternativen zur Behandlung verfügbar sind, die Abwägung der Religionsfreiheit der Eltern und des Lebens und der Gesundheit der Kinder selbst dann zugunsten des Kindes aus, wenn das Kind den diese medizinische Maßnahme ablehnenden Glauben der Eltern teilt und nicht als reifer Minderjähriger betrachtet wird. Bei nicht selbst entscheidungsfähigen Kindern nehmen es die Zeugen Jehovas in Kauf, daß die staatliche Rechtsordnung in einer lebensbedrohenden Notfallsituation bei nicht bestehenden medizinischen Alternativen die von ihnen verweigerte Einwilligung in eine Bluttransfusion ersetzt und damit die medizinisch für notwendig erachtete Maßnahme durchsetzt. Die Rechtsprechung selbst geht diesen Weg der Grundrechtsabwägung durch praktische Konkordanz, wenn sie einen generellen Entzug des „medizinischen Sorgerechts“ wegen Mitgliedschaft bei den ZJ strikt ablehnt und insoweit einen passenden Ausgleich zwischen Art. 2 Abs. 1 GG einerseits und Art. 4 Abs. 1 und 2 GG andererseits findet (AG Meschede, NJW 1997, 1962; OLG Stuttgart, FamRZ 1995, 1290).

Die Verweigerung von Bluttransfusionen ist damit als verfassungsimmanente Schranke der Religionsfreiheit ungeeignet, bei den ZJ eine Förderung der Allgemeinheit i.S.d. § 52 Abs. 1 AO zu verneinen und eine steuerlich ungleiche Behandlung gegenüber anderen Religionsgemeinschaften zu rechtfertigen.

Die Behauptung, Grundrechte der Kinder würden bei den ZJ durch separatistische Tendenzen innerhalb der Familie verletzt und das **Kindeswohl gefährdet**, ist zunächst einmal nichts mehr als eine – bestrittene – Behauptung. Demgegenüber schließt das Grundrecht der Glaubensfreiheit aus Art. 4 GG das Recht der Eltern ein, ihr Kind nach der von ihnen für richtig gehaltenen religiösen und weltanschaulichen Ansicht zu erziehen (BVerfGE 41, 49). Die dem Staat obliegende weltanschaulich-religiöse Neutralität, die er gegenüber Religions- und Weltanschauungsgemeinschaften im allgemeinen und bei der religiösen Erziehung gegenüber den Eltern im besonderen zu wahren hat, schließt eine staatliche Bewertung der Glaubenslehren oder religiösen Glaubensinhalte grundsätzlich aus, da eine solche Bewertung zugleich das Grundrecht der Glaubensfreiheit

und des Elternrechts verletzen würde. Auch insoweit hat die Rechtsprechung zum Familien- und insbesondere zum Sorgerecht mögliche Grundrechtskonflikte längst im Wege praktischer Konkordanz durch Abstellen auf den jeweiligen Einzelfall aufgelöst (dazu Hessler, NJW 1997, 2931 mit vielen Beispielen). Ausschlaggebend ist immer das Kindeswohl, so daß es auf die Umstände des einzelnen Falles ankommt. Gegen das Sorgerecht spricht beispielsweise, wenn die Religionszugehörigkeit des betreffenden Elternteils der Schulausbildung des Kindes im Wege steht (dazu Kokott, in: Sachs, Grundgesetz, 2. Aufl. 1999, Art. 4 Rz. 62 m.w.N.). Weder hinsichtlich der Ausbildung noch hinsichtlich des Vorwurfs separatistischer Tendenzen existieren bei der Glaubensgemeinschaft der ZJ irgendwelche starre Regeln. Im Gegenteil: Nach den Glaubensgrundsätzen der ZJ muß eine erfolgreiche Erziehung bei Kindern die Freude am Leben fördern und ihnen helfen, ausgeglichene Menschen zu werden. Deswegen befürworten die ZJ die Wahl außerschulischer Aktivitäten. Ihrer Ansicht nach spielen vernünftige Entspannung, Musik, Hobbys, Sport, der Besuch von Museen und Bibliotheken bei einer ausgewogenen Erziehung eine große Rolle. Es gibt bei den ZJ auch keine starren Regeln, ob eine Weiterbildung zu befürworten ist oder nicht. Beschließen verantwortungsbewußte christliche Eltern, daß sich ihre Kinder nach dem Besuch der Schule weiterbilden sollen, so ist das ihr gutes Recht. Die Religionsgemeinschaft der ZJ ist sich darüber im klaren, daß Kinder für ein erfolgreiches Berufsleben eine umfassende Schulbildung und Berufsausbildung benötigen (dazu Jehovas Zeugen und das Kindeswohl im Sorgerecht, 1997, 8 und 9).

Wie im Falle der Verweigerung von Bluttransfusionen kann also auch im Bereich der Erziehung bei den ZJ von einem Eingriff in vorrangige Grundrechte Dritter nicht die Rede sein.

Auch soweit es um die Frage der **Kriegs- und Zivildienstverweigerung** geht, bietet das geltende Recht Möglichkeiten, die es ausschließen, daß verfassungsrechtlich geschützte Werte verletzt werden. Das Bundesverfassungsgericht geht mit der überwiegenden Lehre davon aus, daß die allgemeine Wehrpflicht eine verfassungsrechtliche Pflicht ist (BVerfGE 28, 261; 69, 21). Allgemeine Wehrpflicht und das Grundrecht der Kriegsdienstverweigerung aus Gewissensgründen stehen sich auf der gleichen rechtlichen Ebene des Verfassungsrechts gegenüber. Den Konflikt hat die Verfassung dahingehend

gelöst, daß Gewissensgründe zur Ablehnung des Kriegsdienstes mit der Waffe berechtigen (Art. 4 Abs. 3 GG) und in diesem Fall ein Ersatzdienst vorgeschrieben werden kann (Art. 12 a Abs. 2 GG). Demgemäß bestimmt § 3 WPflG, daß die Wehrpflicht durch den Wehr- bzw. den Zivildienst abgeleistet werden kann.

Soweit es um die Ableistung des Zivildienstes geht, haben die Zeugen Jehovas im Jahre 1996 eine religiös begründete Neubewertung des Zivildienstes vorgenommen. Seither ist es jedem betroffenen Zeugen Jehovas möglich, wenn ihn keine besonderen persönlichen Gewissensgründe daran hindern, den Zivildienst zu leisten. Damit befinden sich die Zeugen Jehovas in Übereinstimmung mit der in der Verfassung getroffenen Abwägung hinsichtlich des Konfliktes von Kriegsdienst und Gewissensfreiheit.

Soweit einzelne Zeugen Jehovas aus Gewissensgründen auch die Ableistung des Zivildienstes verweigern, kann dies nicht der Religionsgemeinschaft als solcher zugerechnet werden. Doch auch dann steht einem solchen Mitglied der Zeugen Jehovas die Möglichkeit gesetzeskonformen Verhaltens offen. Denn durch die Vorschrift des § 15 a ZDG hat der Gesetzgeber eine gewisse Berechtigung auch der Zivildienstverweigerung anerkannt (vgl. dazu Kokott, a.a.O., Art. 4 Rz. 133 f.). § 15 a ZDG berücksichtigt den Konflikt der Ersatzdienstverweigerer, indem er ersatzweise ein freies Arbeitsverhältnis in einem Krankenhaus oder einer anderen Einrichtung zur Behandlung, Pflege und Betreuung anerkennt. Auch insoweit steht den ZJ daher die Möglichkeit zu gesetzeskonformem Verhalten offen. Sie bewegen sich mit den von ihnen vertretenen religiösen Lehren somit, auch soweit es um Zivil- und Ersatzdienst geht, im Rahmen der für alle geltenden Gesetze, so daß ein Verfassungskonflikt gar nicht erst entsteht.

III. Die Religionsfreiheit im internationalen und supranationalen Recht

Da bereits nach nationalem Recht keine Möglichkeit besteht, die ZJ im steuerlichen Gemeinnützigkeitsrecht anders zu behandeln als andere Religionsgemeinschaften, erübrigt sich im Grunde ein Blick auf das supra- und internationale Recht. Da jede steuerliche Beeinträchtigung im Gemeinnützigkeitsrecht der ZJ einen unzulässigen mittelbaren

Eingriff in das Grundrecht des Art. 4 Abs. 1 und 2 GG i.V.m. der grundgesetzlichen Pflicht des Staates zur Wahrung religiöser und weltanschaulicher Neutralität darstellt, soll im folgenden nur abschließend ein kurzer Überblick darüber gegeben werden, ob supra- und internationales Recht noch über die nationalen Gewährleistungen hinausgeht oder hinter ihnen zurückbleibt.

Der EG-Vertrag und der Vertrag über die Europäische Union weisen keinen Grundrechtskatalog auf. Art. F II EUV nennt jedoch zwei Quellen für Grundrechte in der EU. Diese Quellen sind die Europäische Menschenrechtskonvention (EMRK) und die allgemeinen Grundsätze, die sich aus den gemeinsamen Verfassungsüberlieferungen der Mitgliedstaaten ergeben.

Die Religionsfreiheit des Art. 9 EMRK bleibt wegen des Gesetzesvorbehalts in Abs. 2 hinter den Regelungen des Art. 4 GG zurück. Sie hat daher innerstaatlich keine Bedeutung. Der Europäische Gerichtshof schützt die Grundrechte als allgemeine Rechtsgrundsätze der Mitgliedstaaten. Dabei geht er von gemeinsamen Verfassungsüberlieferungen der Mitgliedstaaten aus. Die Religionsfreiheit gehört hierzu und ist damit ein allgemeiner Grundsatz des Europarechts und Prüfungsmaßstab des Europäischen Gerichtshofs. Die Intensität des Schutzes der Religionsfreiheit ist aber nicht in jedem EU-Mitgliedstaat so hoch wie in der Bundesrepublik Deutschland, teils findet sich ein Gesetzes- oder Sittlichkeitsvorbehalt, teils ein Vorbehalt für Strafgesetze (dazu Morlok, in: Dreier, Grundgesetz, 1998, Art. 4 Rz. 17; vgl. zu neueren Entwicklungen das Urteil des Europäischen Gerichtshofs für Menschenrechte, EuGRZ 1996, 648 sowie die Entscheidung des Corte Costituzionale, EuGRZ 1998, 662. Beide Judikate gehen nunmehr davon aus, daß die traditionell gerechtfertigte bevorzugte Behandlung der Mehrheitsreligionen gegenüber Minderheitsbekenntnissen keine rechtliche Abstützung mehr hat). Trotz dieser neueren Tendenzen liegt der gemeinsame Standard der Religionsfreiheit in den Mitgliedstaaten der EU, den der Europäische Gerichtshof ermittelt, jedoch in der Regel immer noch **unter dem deutschen Grundrechtsstandard**. Es ist daher nicht zu erwarten, daß der Schutz der Religionsfreiheit durch den Europäischen Gerichtshof in Konkurrenz zum deutschen Grundrechtsschutz jemals praktisch wird. Damit konnten sich die vorstehenden rechtsgutachterlichen Äußerungen nahezu ausschließlich auf das nationale Recht beschränken.

D. Ergebnis des Gutachtens

Nach geltendem Recht ist es unzulässig, der Religionsgemeinschaft der ZJ den Gemeinnützigkeitsstatus gemäß der §§ 51 ff. AO abzuerkennen. Das vom Bundesverwaltungsgericht bei der Auslegung der Art. 140 GG i.V.m. Art. 137 Abs. 5 WRV postulierte ungeschriebene Erfordernis der Staatsloyalität ist dem steuerlichen Gemeinnützigkeitsrecht fremd. Eine verfassungsimmanente Schranke der Religionsfreiheit rechtfertigt ebenfalls keinen Entzug des Status der Gemeinnützigkeit, da es schon an einem Konflikt mit anderen verfassungsrechtlich geschützten Rechtsgütern fehlt. Selbst wenn man aber einen solchen Konflikt zwischen der Religionsfreiheit und dem die Demokratie konstituierenden Wahlrecht konstruieren wollte, ist der Konflikt zugunsten der Religionsausübung im Wege der praktischen Konkordanz aufzulösen. Andere Konflikte, die an der Verfassungsrechtstreue der Religionsgemeinschaft der ZJ zweifeln lassen, sind ebenfalls nicht existent.

Da diese Religionsgemeinschaft die geschriebenen und die ungeschriebenen Tatbestandsvoraussetzungen der §§ 51 ff. AO erfüllt, gebietet es Art. 4 Abs. 1 und 2 GG i.V.m. dem verfassungsrechtlichen Gebot der Wahrung staatlicher Neutralität in Glaubensfragen, ihr wie den sonstigen Glaubensgemeinschaften die steuerliche Gemeinnützigkeit zu erhalten.