

**Anhörung am 26.9.2012 zu dem Gesetzentwurf der Bundesregierung  
„Entwurf eines Jahressteuergesetzes 2013“ – Drucksache 17/10000 –**

**Schriftliche Stellungnahme**

- Hier: 1. Änderung § 51 Abs. 3 S. 2 AO (Art. 10 Nr. 3)  
2. Steuerbefreiung von Bildungsleistungen (Art. 9 Nr. 2b)

**I. Änderung von § 51 Abs. 3 S. 2 AO**

Die vorgeschlagene Änderung der Abgabenordnung zielt auf eine steuerrechtliche Tatbestandswirkung bestimmter öffentlicher Äußerungen von Verfassungsschutzämtern und soll den Rechtsstreit über das Bestehen oder Nichtbestehen der Voraussetzungen der steuerrechtlichen Gemeinnützigkeit von den Finanzgerichten auf die Verwaltungsgerichte verlagern.

Verfassungsschutzberichte erlangten dadurch faktisch die Wirkung eines Bescheides bei der Steuerveranlagung (Stellungnahme des Bundesrates, BR-Drs. 302/12 (Beschluss), S. 105). Die Vorschrift läge quer zu dem bestehenden § 51 Abs. 3 S. 1 AO und seiner Einbindung in das Besteuerungsverfahren, ohne dass bei den Verfassungsschutzämtern eine adäquate Verfahrensregelung bestünde oder gar die rechtsstaatlich gebotene Anhörung der Betroffenen implementiert wäre. Ebenso wenig stiftet der Gesetzentwurf Klarheit über den Extremismusbegriff, den die Verfassungsschutzämter verwenden. Die Vorschrift würde im Ergebnis sowohl aus sachlichen als auch verfahrensrechtlichen Gründen nicht zu einer Verringerung des Aufkommens an Rechtsstreitigkeiten führen.

Im Einzelnen:

## **1. Extremismusbegriff, die Aufgaben der Verfassungsschutzämter und die Gemeinnützigkeit im Steuerrecht**

### **a.) Extremismus: Berechenbarkeit, Bestimmtheit und Zuverlässigkeit nachrichtendienstlicher Bewertungen**

„Extremismus“ ist kein Rechtsbegriff, sondern eine von den Verfassungsschutzämtern zu einem gewissen Grad abgestimmte Formel, mit der Bewertungen auf verschiedenen Wertungsebenen bezeichnet werden. Eine konsistente und für die Betroffenen berechenbare Praxis besteht nicht. Weder durch Bundesrecht, noch durch Landesrecht ist abschließend und normativ klar geregelt, wann und weshalb eine Organisation als extremistisch bezeichnet werden soll und wann nicht. Es besteht auch keine bundesrechtliche Verpflichtung der Länder, bestehende Sprachregelungen dauerhaft einzuhalten (vergl. auch BVerfG, B.v. 24.05.2005 – 1 BvR 1072/01 -, Abs. Nr. 62 zur Gestaltungsfreiheit der Landesgesetzgeber).

Die Verfassungsschutzberichte des Bundes und der Länder bedienen sich daher auch nicht einer vereinheitlichten Herangehensweise, noch erheben sie Anspruch auf Vollständigkeit (für das BfV: Verfassungsschutzbericht 2011, Vorabfassung S. 15). Wortwahl, Prioritätensetzung, aber auch inhaltliche Kriterien differieren zwischen den Verfassungsschutzberichten des Bundes und einzelner Bundesländer (BR-Drs. 302/12 (Beschluss), S. 105). So wird etwa zwischen Vorfeld-, Neben- oder sonst in ihrem Verhältnis zu einer Hauptorganisation stehenden Organisationen unterschieden, wird zwischen radikal, extrem und extremistisch differenziert und werden Beobachtungsobjekte nicht trennscharf bewertet. Bezüglich mancher Bestrebungen fallen Verfassungsschutzberichte in ihrem Umfang geradezu enzyklopädisch aus, während andere Erscheinungen, aus welchen Gründen auch immer, nur eine oberflächliche Erwähnung finden. Daher ist es konsequent, wenn das Bundesverfassungsgericht der „Extremismus“- Formel keinen Inhalt entnehmen kann, der hinreichend bestimmt wäre, um ein Verbot daran zu knüpfen: Ob eine Äußerung als extremistisch (oder radikal, extrem usw.) bezeichnet wird, ist eine Frage des politischen Meinungskampfs und der gesellschaftliche Auseinandersetzung. Das Extremismus-Verständnis ist dabei im Wesentlichen abhängig von sich verändernden politischen und gesellschaftlichen Kontexten und subjektiven Einschätzungen (BVerfG, B.V. 08.12.2010 – 1 BvR 1106/08 -, Abs. Nr. 20).

Anders als der steuerrechtliche Tatbestand der Gemeinnützigkeit (§ 52 Abs. 1 AO) oder etwa vereinsrechtliche Verbotsgründe ist mithin Extremismus eine politische Kategorie ohne

Eignung als Rechtskriterium (BVerfG, B.v. 08.12.2010 – 1 BvR 1106/08 -, Abs. Nr. 20). Seine Verwendung mag, was hier nicht vordringlich zu erörtern ist, den Verfassungsschutzämtern in gewissen Grenzen in der Öffentlichkeitsarbeit freistehen, ist aber für einschneidende steuerrechtliche Folgen nicht geeignet.

Die in der Sache politische, funktional auf die staatliche Beteiligung am öffentlichen Meinungsstreit gerichtete Formel vom Extremismus weist nicht die Klarheit und Berechenbarkeit auf, welche von einem gesetzlichen Eingriffstatbestand auch im Steuerrecht zu erwarten ist. Sie ist auch nicht darauf angelegt.

Es ist schließlich auch an dieser Stelle daran zu erinnern, dass die Verfassungsschutzämter des Bundes und der Länder gegenwärtig eine der ernsthaftesten Krisen seit ihrer Gründung zu bewältigen haben. Diese Krise hat ihren Ausgangspunkt unter anderem in – soweit bisher ersichtlich – hausgemachten Qualitätsmängeln bei der Aufgabenerfüllung und setzt sich fort in nicht mehr nachvollziehbaren Versuchen, eine effektive Überprüfung dieser Mängel zu vereiteln. Es liegt auf der Hand, dass Beurteilungen der Verfassungsschutzämter, welche die von dem Gesetzentwurf vorgesehenen einschneidenden Konsequenzen nach sich ziehen sollen, mit denselben Qualitätsproblemen belastet sein können. Ohne eine Neujustierung der nachrichtendienstlichen Aufgabenerfüllung auch und gerade bei der Beurteilung von Beobachtungsobjekten wäre ein Eingriff in die zivilgesellschaftlichen Verhältnisse nicht hinzunehmen. Es wäre zugleich, angesichts der gegenwärtigen Vertrauenskrise in die Arbeit der Sicherheitsbehörden, auch das falsche politische Signal gesetzt.

#### **b.) Extremismus und Gemeinnützigkeit – ein zwingender Widerspruch?**

Es ist nicht ersichtlich, dass jede Beschreibung einer Organisation als extremistisch auch die Voraussetzung des Verlusts steuerrechtlicher Vorteile belegt.

Der Extremismus-Begriff in der Berichtspraxis der Verfassungsschutzämter ist nicht zwingend an gewaltsame oder sonst umstürzlerische Aktivitäten gebunden, wie sie die Wertungen des Steuerrechts bestimmen: Nach der ständigen Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs soll von der Gemeinnützigkeit i.S. § 52 Abs. 1 AO ausgeschlossen bleiben, wer die Werteordnung des Grundgesetzes, wie sie insbesondere im Grundrechtskatalog zum Ausdruck kommt, in Frage stellt (BFH, U.v. 11.04.2011 – RN 16 m.w.N.). Anerkanntermaßen verstößt gewaltfreies Handeln demgegenüber auch dann, wenn es illegal ist, grundsätzlich nicht gegen die verfassungsmäßige Ordnung (AEAO Nr. 16 zu § 52 in der Fassung bis zum 17.01.2012, unter Hinweis auf BVerfG, B.v. 10.01.1995 – 1 BvR 718/89 – u.a. = NJW 1995,

1141). Die Besteuerungspraxis prüft zudem, ob der Entzug des Status der Gemeinnützigkeit auch in einem angemessenen Verhältnis zu den konkret gegen eine Körperschaft feststellbaren Beanstandungen steht.

Demgegenüber fokussiert die Aufgabenstellung der Verfassungsschutzämter mit der freiheitlichen demokratischen Grundordnung die institutionellen Aspekte des Staatsschutzes, während der Schutz der Grundrechte nur eine untergeordnete Rolle einnimmt (s. § 4 Abs. 2, § 3 Abs. 1, § 1 Abs. 1 BVerfSchG und vorhergehend BVerfGE 2, 1 (12)). Nach den Erwägungen des Ausschusses im Gesetzgebungsverfahren zum Jahressteuergesetz 2013 soll die neue Regelung – diese Orientierung fortschreibend - diejenigen Vereine von der Anerkennung als gemeinnützig ausschließen, „deren Zweck oder Tätigkeit namentlich gegen die freiheitliche demokratische Grundordnung, den Bestand oder die Sicherheit des Bundes oder eines Landes gerichtet oder deren Einrichtungen in ihrer Funktionsfähigkeit erheblich zu beeinträchtigen geeignet“ sind (BT-Drs. 16/11108, S. 45). Ein der freiheitlichen demokratischen Grundordnung gegenübergestellter Extremismus-Begriff setzt auch eine Wahl gewaltsamer Mittel oder sonst einen Gewaltbezug der betroffenen Organisationen nicht voraus, so dass auch gewaltfreie Betätigung als extremistisch gelten kann (so nunmehr auch AEAO zu § 53 Nr. 9). Verhältnismäßigkeitserwägungen sind dem Berichtswesen der Verfassungsschutzämter ebenso wie dem Extremismus-Begriff ebenfalls fremd.

Indem der Gesetzentwurf die Feststellung eines Versagungsgrundes in die Hände der Verfassungsschutzämter gibt, würden mithin letztlich neue Kriterien für einen Ausschluss von der Gemeinnützigkeit eingeführt. Die Besteuerungspraxis hat eine Auslegung und Anwendung von Gemeinnützigkeitskriterien entwickelt, welche zum Schutz der Grundwerte der Bundesrepublik ausreichend und angemessen erscheinen. Der weitere Import nachrichtendienstlicher Wertungen in das Steuerrecht ist daher abzulehnen.

### **c.) Maßgebliche Bezugspunkte im Steuerrecht und im Nachrichtendienstrecht**

Auch die Bezugspunkte von Besteuerung und Extremismusbekämpfung sind nicht aufeinander abgestimmt. Nachrichtendienstliche Bewertungen im Sinne von § 53 Abs. 3 S. 2 AO ermöglichen daher keinen sicheren Rückschluss auf die steuerrechtlich relevanten Verhältnisse einer betroffenen Körperschaft:

Formal knüpfen die Inlandsgeheimdienste im Hinblick auf mutmaßlich verfassungsfeindliche Bestrebungen daran an, dass ein oder mehrere Personen für oder im Interesse eines Personenzusammenschlusses handeln. Für eine Körperschaft im steuerrechtlichen Sinne

handelt daher aus nachrichtendienstlicher Sicht (auch), wer – ohne Mitglied oder sonst verbunden zu sein – diesen in seinen Bestrebungen nachdrücklich unterstützt (§ 4 Abs. 1 S. 2 BVerfSchG). Diese niedrige, nur vor dem Hintergrund der spezifischen nachrichtendienstlichen Aufgabenbestimmungen der Verfassungsschutzämter im Vorfeld von verfassungsfeindlichen Aktivitäten zu erklärende Eingriffsschwelle der Inlandsgeheimdienste ist nicht mit den steuerrechtlichen Anknüpfungsgesichtspunkten für die Gemeinnützigkeit von Körperschaften zu vereinbaren. Trotz der Verknüpfung von Satzungslage und tatsächlicher Geschäftsführung schien der Gesetzgeber des Jahressteuergesetzes 2009 zwar davon auszugehen, dass sich Ausschlusskriterien schon allein aus dem Verhalten der Vereinsmitglieder ergeben können (BT-Drs. 16/10189, S. 79). Es soll sich dabei um die bis dato gepflegte Verwaltungspraxis handeln (BT-Drs. 16/11108, S. 45, vergl. auch AEO Nr. 16 zu § 52 in der Fassung bis zum 17.01.2012), was allerdings mit der geltenden Gesetzeslage nicht zu vereinbaren ist: So verliert gem. § 51 Abs. 3 S. 1 AO den Status der Gemeinnützigkeit, wer verfassungsfeindliche Bestrebungen nach der Satzung und bei der tatsächlichen Geschäftsführung fördert.

Das steuerrechtliche Verdikt des Verlusts der Gemeinnützigkeit ist mithin im geltenden Recht eng an die – auch vereinsrechtlichen Schranken unterworfenen – Satzungslage und Geschäftsführung einer Körperschaft gebunden. Dies ist im Hinblick auf die spezifische steuerrechtliche Inpflichtnahme der Organe einer Körperschaft auch sinnvoll. Begleiterscheinungen, welche von der Geschäftsführung nicht ohne Weiteres beherrscht werden können und/oder finanziell nicht der Körperschaft zugerechnet werden können, sollten daher auch weiterhin nicht zu entscheidenden Kriterien werden.

Vor satzungsfremder Mittelverwendung schützt im Übrigen auch das geltende Steuerrecht wirksam.

#### **d.) Folgen des Regelungsvorschlags für die Rechtsanwendung**

Zwar trägt grundsätzlich die betroffene Körperschaft die objektive Feststellungslast für die Tatsachen, aus denen sich die Gemeinnützigkeit ergibt. Zu Recht hat der Bundesfinanzhof aber mittlerweile festgehalten, dass es grundsätzlich Sache der (Finanz-)Verwaltung ist, diejenigen Tatsachen zu ermitteln und darzulegen, aus denen sich Negativkriterien für eine Gemeinnützigkeit ergeben (BFH, U.v. 11.04.2012 – I R 11/11 – Abs. Nr. 18). Denn ein Negativ-Beweis kann auch von einer steuerlich begünstigten Körperschaft nicht erwartet werden. Kann bisher die Rechtsanwendung wegen der Widerleglichkeit einer Vermutung für das Erfüllen von Ausschlussstatbeständen in § 51 Abs. 3 S. 2 AO auf die

nachrichtendienstrechtlichen Besonderheiten der Zurechnung organisationsfremden Handelns noch Rücksicht nehmen und erfolgen im Regelfall Ermittlungen durch die zur Beurteilung von steuerrechtlichen Tatbeständen berufenen Finanzverwaltung, soll dieser nunmehr die Entscheidung über originär steuerrechtliche Rechtsfolgen genommen werden. Eine Tatbestandswirkung von Wertungen der Verfassungsschutzämter läge damit quer zur Systematik nicht nur des Steuerrechts, sondern auch zum darauf ebenfalls nicht vorbereiteten Recht der Nachrichtendienste.

Bemerkenswert ist ferner, dass trotz der uneinheitlichen Praxis in den Bundesländern eine gleichsam Meistbenachteiligung von gemeinnützigen Körperschaften stattfinden soll. So soll auch der Verfassungsschutzbericht eines Bundeslandes, in dem eine Körperschaft nicht ihren steuerlichen oder sonstigen Sitz hat, den Gemeinnützigkeitsstatus vernichten können. Auf die bei dem zuständigen Finanzamt vorhandenen Erkenntnisse und Besteuerungspraxis käme es dabei nicht an, vielmehr würde sich automatisch die maximal negative Feststellung in einem beliebigen Verfassungsschutzbericht durchsetzen. Gegebenenfalls würde eine Finanzbehörde, welche amtswegig ermittelt und die betroffene Körperschaft angehört hat, wider besseres Wissen nur aufgrund gegenteiliger Auffassung einer ortsfremden Verfassungsschutzbehörde die Gemeinnützigkeit absprechen müssen.

Die Bandbreite des Extremismus-Begriffs stellt ferner die Steuergerechtigkeit in Frage: wo es keinen normativ klaren Ausschlussstatbestand gibt, würde eine Orientierung an der Berichtspraxis der Verfassungsschutzämter automatisch zu einer willkürlichen, potentiell ungleichen Besteuerung führen.

Dieser Befund gibt zudem Anlass für den Hinweis, dass die geltende Fassung von § 51 Abs. 3 S. 2 AO (Regelvermutung für Verlust der Gemeinnützigkeit) nach der aktuellen Weisungslage bereits dann Anwendung finden soll, wenn „es nach einem Verfassungsschutzbericht zumindest belegbare Hinweise für eine Einstufung als extremistisch gibt“ (AEAO Nr. 10 zu § 51). Weder aber sehen sich die Verfassungsschutzbehörden bislang in den Verfassungsschutzberichten veranlasst, verbindlich Auskunft darüber zu geben, ob ihre Behauptungen belegbar sind, noch darf die Vorschrift überhaupt auf Verdachtsfälle von Extremismus angewandt werden.

## **2. Evaluation von § 51 Abs. 3 AO und praktisches Bedürfnis nach einer Gesetzesänderung**

Obgleich die Stellungnahme des Bundesrates zum Entwurf des Jahressteuergesetzes 2013 gewisse Praktikabilitätsmängel bei dem geltenden § 51 Abs. 3 S. 2 AO annimmt, sind relevante Streitfälle kaum bekannt geworden. Soweit ersichtlich wurde der Bundesfinanzhof nur in einem einzigen Fall mit Fragen der Aberkennung der Gemeinnützigkeit wegen angenommener extremistischer Bestrebungen befasst (BFH, U.v. 11.04.2012 – I R 11/11).

Eine Evaluation der Anwendungspraxis seit dem Jahressteuergesetz 2009 hat nicht stattgefunden (Antwort der Bundesregierung, Drs 17/10291, S. 3). Der Bundesregierung sind auch keine Fälle einer Anwendung von § 51 Abs. 3 AO bekannt (Antwort der Bundesregierung, Drs 17/10291, S. 3). Dass ein praktisches Bedürfnis nach einer Entlastung der Finanzämter und -gerichte bestehen soll, ist mithin empirisch nicht belegt.

Weder ein Systembruch im Steuerrecht, noch die Aufwertung nachrichtendienstlicher Bewertungen trotz eindrucksvoll belegter Qualitätsmängel sollten ohne Not erfolgen. Solange keine nachgewiesenen, quantitativ relevanten und sicher auf Defizite der bisherigen Regelung zurückzuführenden Probleme bewältigt werden können, sind die Risiken und Nebenwirkungen der vorgeschlagenen Neuregelung nicht zu rechtfertigen.

### **3. Entlastung der Gerichte?**

Dass der angestrebte Entlastungseffekt für die Finanzgerichte eintreten kann, erscheint angesichts des konkreten Entwurfswortlauts ebenfalls unwahrscheinlich: Für den Fall, dass aus Sicht der Finanzverwaltung die Voraussetzungen des § 51 Abs. 3 S. 2 AO n.F. vorliegen sollen, sind dementsprechende Bescheide auch nach dem zukünftigen Rechtszustand zwingend anzugreifen, um ihre Bestandskraft zu vermeiden. Die Finanzgerichte werden sich zudem in den Fällen, in denen in eine bestehende Gemeinnützigkeit eingegriffen wird, mit gleichgerichteten einstweiligen Rechtsschutzverfahren gem. §§ 69 ff FGO zu befassen haben. Die Finanzgerichte können diesem Verfahrensaufkommen nur unvollkommen begegnen und allenfalls die anhängig gemachten Hauptsacheverfahren gem. § 79a FGO aussetzen und – voraussichtlich jahrelang – die Entscheidungen der Verwaltungsgerichte abwarten. In dieser Zeit besteht ein von der Finanzverwaltung und –gerichtsbarkeit nicht weiter auflösbarer Schwebezustand in Besteuerungsverfahren. Eine verfahrensrechtliche Begleitregelung (für eine solche: Stellungnahme des Bundesrates, BR-Drs. 302/12 (Beschluss), S. 105), welche die konzeptionellen Probleme der von dem Gesetzentwurf angestrebten Lösung aufheben könnte, ist nicht ersichtlich (vergl. schon AEAO zu § 53 Nr.10, welcher mit dem Hinweis auf § 173 Abs. 1 S. 1 AO das verfahrensrechtliche Arsenal des Steuerrechts schon ausschöpfen dürfte).

Auch an anderer Stelle ist mit einem Ansteigen von Prozessaktivitäten zu rechnen: Es liegt auf der Hand, dass ein gleichsam automatischer Entzug der Gemeinnützigkeit die Betroffenen überraschend und existenziell treffen kann. Spendenausfälle dürften in jedem Fall entzogener Gemeinnützigkeit die für die Betroffenen unausweichliche und auch im Nachhinein nicht wieder zu heilende Folge sein. Die dadurch ggf. ausgelösten Schadensersatzansprüche gegen den Fiskus werden ebenfalls die Gerichte belasten. Sie dürften insbesondere auch in ihrer Summe die möglichen Steuermehreinnahmen bei Weitem übersteigen.

#### **4. Entgegenstehendes Verfassungsrecht**

Eine Tatbestandswirkung der Bezeichnung einer Körperschaft als extremistisch in einem Verfassungsschutzbericht trifft zudem auf eine Anzahl von durchgreifenden verfassungsrechtlichen Bedenken:

##### **a) Keine gesetzliche Regelung der Verfassungsschutzberichte trotz erheblicher Grundrechtseingriffe**

Auch für Eingriffe in bestehende steuerrechtliche Vergünstigungen bedürfte es, zumal weil mit der Feststellung des Erlöschens bzw. Nichtbestehens der Gemeinnützigkeit trotz Vorliegens der Voraussetzungen von § 51 Abs. 1 AO eine Ungleichbehandlung gegenüber anderen Körperschaften einhergeht, einer präzisen, normativ klaren gesetzlichen Grundlage. Diese besteht – wie gezeigt - nicht. Die bestehenden Defizite werden auch nicht durch eine verlässliche Rechtsprechung ausgeglichen. Die Rechtsprechung zu der Berichtspraxis der Verfassungsschutzämter erschöpft sich bislang in einer Abwägung zwischen der Aufgabenwahrnehmung der Verfassungsschutzämter einerseits und der Meinungsfreiheit gewisser betroffener Presseorgane andererseits und hat einige allgemeine Qualitätskriterien an Verfassungsschutzberichte formuliert (s. insb. BVerfG, B.v. 24.05.2005 – 1 BvR 1072/01 -, Abs. Nr. 71 ff., 83).

Der mit der Neuregelung eintretende Zustand könnte verfassungsrechtlich auch deshalb keinen Bestand haben, weil er die Grundrechtsrelevanz steuerrechtlicher Nachteile übergeht. Die Auswirkungen der angestrebten Regelung gehen dabei über die typischerweise durch Besteuerung betroffenen Grundrechte - Berufsfreiheit (Art. 12 Abs. 1 GG), Eigentum (Art. 14 Abs. 1 GG) – hinaus und betreffen auch Grundrechte, deren Gebrauch – wie bei der Meinungsfreiheit (Art. 5 Abs. 1 GG) und der Vereinigungsfreiheit (Art. 9 Abs. 1 GG) - für eine

Demokratie von elementarer Bedeutung sind. Soweit eine Körperschaft sich lediglich durch Beteiligung am gesellschaftlichen Meinungskampf betätigt, es insbesondere an einer Wahl gewalttätiger Mittel fehlt, greift ein Verfassungsschutzbericht und griffe eine daran orientierte steuerrechtliche Folge insbesondere in die Meinungsfreiheit der Betroffenen ein (s. nur BVerfG, B.v. 24.05.2005 – 1 BvR 1072/01 – Abs. Nr. 56). Dabei ist daran zu erinnern, dass eine als extremistisch bezeichnete Organisation nicht zugleich auch durch strafbare Äußerungen oder Handlungen oder auch nur durch eine Überschreitung der gesetzlichen Schranken der Meinungsfreiheit (Art. 5 Abs. 2 GG) hervorgetreten sein muss. Werden für eine Körperschaft durch nachrichtendienstliche Bewertung unmittelbare Rechtsfolgen erzeugt, stellt sich auch die Frage der gesetzlichen Schranken der Meinungsfreiheit und des Zensurverbots (Art. 5 Abs. 1 S. 3 GG; zum Sanktionscharakter von Verfassungsschutzberichten BVerfG, B.v. 24.05.2005 – 1 BvR 1072/01 -, Abs. Nr. 71 ff.).

#### **b) Verfahrensrechtliche Defizite**

Das Berichtswesen der Verfassungsschutzämter ist bis heute ersichtlich nicht auf die ihm nach dem Entwurf zukünftig zufallende Rolle vorbereitet. Es ist auch die Anwendung des Extremismus-Begriffs bislang nicht von transparenten Verfahren abhängig. Das Verhältnis eines Verfassungsschutzberichts zu einem bestehenden Feststellungsbescheid wird auch von der Entwurfsbegründung und der Übergangsregel des Gesetzentwurfs bislang nicht erläutert, so dass die steuerungsverfahrensrechtlichen Folgen des Entwurfs gerade im Hinblick auf bestehende und bestandskräftige steuerrechtliche Vergünstigungen ungeklärt sind (vergl. zum geltenden Recht AEAO zu § 53 Nr.10, welcher sich nicht ohne Weiteres für den neuen Rechtszustand fortschreiben ließe).

Nach geltendem Recht findet vor Veröffentlichung eines Verfassungsschutzberichts keine Anhörung der Betroffenen statt. Dies mag (noch) mit der Nicht-Förmlichkeit des Berichtswesens entschuldigt werden (eine Anhörung der Betroffenen erwägt im Hinblick auf die Grundrechtsrelevanz schon das Bundesverfassungsgericht, B.v. 26.06.2002 – 1 BvR 558/91 – u.a. = NJW 2002, 2621, 2624). Realakte, denen kraft Gesetz eine unmittelbare Tatbestandswirkung zukommen soll, können aber nicht (mehr) in einer Sphäre mit gleichsam gelockerter Rechts- und Verfahrensbindung verortet werden. Verfahrensrechtliche Mindestanforderungen ergeben sich ggf. unmittelbar aus den betroffenen Grundrechten. Dies sind je nach Lage des Falles etwa die Berufsfreiheit (Art. 12 Abs. 1 GG), Eigentum (Art. 14 Abs. 1 GG), die Meinungsfreiheit (Art. 5 Abs. 1 GG) und die Vereinigungsfreiheit (Art. 9 Abs. 1 GG). Eine Feststellung der Gemeinnützigkeit löst darüber hinaus

Vertrauenstatbestände aus, deren Durchbrechung – zumal ohne vorherige Anhörung und ggf. überraschend – ebenfalls in eine Verfassungswidrigkeit des Gesetzes münden kann.

Es ist sichere verfassungsrechtliche Erkenntnis, dass Realakte, wenn sie in Grundrechte eingreifen, nicht in einer gleichsam verfassungsfreien Sphäre erfolgen. Dies gilt auch für die Verfahrensweise. Jede staatliche Maßnahme mit – und sei es vermittelt – rechtsgestaltender Wirkung bedarf mithin nicht nur einer klaren gesetzlichen Grundlage, sondern auch der vorherigen Anhörung der Betroffenen, wenn nicht elementare verfahrensrechtliche Grundsätze verletzt werden sollen. So tendiert die rechtswissenschaftliche Literatur seit geraumer Zeit dazu, an Realakte verfahrensrechtliche Mindestanforderungen insbesondere dann zu stellen, wenn für die handelnden Behörden sicher erkennbar ist, dass die beabsichtigten Maßnahmen in Rechtspositionen von Grundrechtsträgern eingreifen. Den Verfassungsschutzberichten würde bei Umsetzung des Gesetzentwurfs zukünftig sogar praktisch Regelungscharakter, nämlich mit Präjudizwirkung für die Besteuerung, zufallen. Danach wäre eine verfahrensrechtliche Vorbereitung unerlässlich:

Es ist schließlich daran zu erinnern, dass der Europäische Gerichtshof zuletzt mit Urteil vom 29.06.2010 – Rs. C-550/09 – festgehalten hat, dass unter Verstoß gegen elementare Mitwirkungs- und sonstige Verfahrensrechte der Betroffenen erlassener Terrorismus-Listen der Europäischen Union keinen – dort: strafrechtlichen – unmittelbaren Tatbestandswirkung entfalten dürfen. Nicht anders liegen die Dinge, wenn die für eine Körperschaft überraschende und mit allenfalls belangloser Begründung erfolgte Bezeichnung als extremistisch für den Erhalt oder die Gewährung einer steuerrechtlichen Vergünstigung entscheidend sein soll.

## **5. Fazit**

Die vorgeschlagene Änderung ist insgesamt abzulehnen. Sie gibt zugleich Anlass, den bestehenden § 51 Abs. 3 S. 2 AO einer kritischen Überprüfung zu unterziehen.

## **II. Steuerbefreiung von Bildungsleistungen (Art. 9 Nr. 2b)**

Die geplante Neuregelung trifft jene Träger von Bildungsleistungen, welche nach ihrem Satzungszweck und ihrer Bildungspraxis vornehmlich bestimmte Berufsträger ansprechen. Der Republikanische Anwältinnen- und Anwälteverein e.V. beispielsweise bildet mit seinem umfangreichen Fortbildungsprogramm vorwiegend Rechtsanwältinnen und Rechtsanwälte

aus und fort, unter diesen viele Berufsanfängerinnen und Berufsanfänger. Eine mit der geplanten Neuregelung zwangsläufig verbundene Verteuerung dieser Fortbildungsaktivitäten für die Bildungswilligen oder eine Einschränkung der Bandbreite des Fortbildungsprogramms der Berufsverbände und –vereine soll, wie auch die Gesetzesbegründung hervorhebt, nicht ernsthaft gewollte Folge der Umsetzung gemeinschaftsrechtlicher Vorgaben sein.

Die geplante Neuregelung ist daher abzulehnen. Wegen der Einzelheiten und insbesondere der sachdienlichen Beschränkung einer sozialpolitisch motivierten Steuerbefreiung nehme ich auf die Stellungnahme des Deutschen Steuerberaterverband e.V. zum Referentenentwurf eines Jahressteuergesetzes vom 30.03.2012 Bezug.

Hilbrans  
Rechtsanwalt