Urteil vom 17. Mai 2017, V R 52/15

Traditionelle Freimaurerloge nicht gemeinnützig - Diskriminierung von Frauen - Fehlende "Förderung der Allgemeinheit" - Schutzbereich des Selbstbestimmungsrechts der Religionsgesellschaften - Keine Gleichheit im Unrecht - Schutz nach der EMRK

ECLI:DE:BFH:2017:U.170517.VR52.15.0

BFH V. Senat

GG Art 3 Abs 1, GG Art 3 Abs 2, GG Art 3 Abs 3, GG Art 4 Abs 1, GG Art 9 Abs 1, GG Art 19 Abs 3, GG Art 140, WRV Art 137, MRK Art 9 Abs 1, MRK Art 11 Abs 1, MRK Art 14, KStG § 5 Abs 1 Nr 9, AO § 52, AO § 53, AO § 54, FGO § 96 Abs 2, KStG VZ 2012 , GG Art 2 Abs 1, GG Art 20 Abs 3

vorgehend FG Düsseldorf, 22. Juni 2015, Az: 6 K 2138/14 K

Leitsätze

Eine Freimaurerloge, die Frauen von der Mitgliedschaft ausschließt, ist nicht gemeinnützig .

Tenor

Die Revision der Klägerin gegen das Urteil des Finanzgerichts Düsseldorf vom 23. Juni 2015 6 K 2138/14 K wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Tatbestand

I.

1 Streitig ist, ob der Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) die Anerkennung der Gemeinnützigkeit zu Recht versagt wurde.

2 Die Klägerin ist eine Freimaurerloge (Loge) in der Rechtsform einer juristischen Person des privaten Rechts, der durch Beschluss des Regierungspräsidenten im Jahr 1949 erneut die Rechtsfähigkeit verliehen wurde. Nach § 1 ihrer Satzung ist sie eine auf vaterländischer und christlicher Grundlage beruhende Vereinigung wahrheitsliebender, ehrenhafter Männer zur Pflege der Freimaurerei im Verband der Großen Landesloge der Freimaurer von Deutschland. Die Pflege der Freimaurerei durch die Loge umfasst "die Förderung wahrer christlicher Religiosität, allgemeiner Menschenliebe, Hebung der Sittlichkeit und Erhöhung der Würde und des Wohles der Menschheit durch vorbildlichen, einwandfreien Lebenswandel, Duldsamkeit auf allen Gebieten der Kultur und Eintreten für freundschaftliche Annäherung der Völker unter Wahrung der Liebe zum eigenen Vaterland".

3 Nach § 2 ihrer Satzung verfolgt die Loge ausschließlich und unmittelbar gemeinnützige Zwecke im Sinne des Abschnitts "Steuerbegünstigte Zwecke" der Abgabenordnung (AO). Zweck der Loge ist "die Förderung der Religion und die Unterstützung hilfsbedürftiger Personen oder Personengruppen. Der Satzungszweck wird insbesondere durch die Abhaltung ritueller Arbeiten und freimaurischen Unterricht, die Pflege freimaurischen Liedgutes sowie die Verwaltung des Armenwesens und die Unterhaltung einer Sterbe- und Unterstützungskasse verwirklicht. Gemäß § 3 der Satzung hat die Loge keine geschlossene Mitgliederzahl. Mitglieder der Loge können alle unbescholtenen Männer werden, die mindestens das 21. Lebensjahr vollendet haben und die Voraussetzungen des § 1 erfüllen. Die Mitgliedschaft wird durch Aufnahme oder Annahme in die Loge erworben (§ 4 der Satzung). Über die Aufnahme oder Annahme entscheidet die Mitgliederversammlung der Loge.

4 Nach Abgabe der Körperschaftsteuererklärung für das Streitjahr (2012) setzte der Beklagte und Revisionsbeklagte

(das Finanzamt --FA--) zunächst eine Körperschaftsteuer von 201 € fest. Dagegen legte die Klägerin Einspruch ein und beantragte, sie als gemeinnützig anzuerkennen. Dem Einspruch half das FA nur insoweit ab, als es die Körperschaftsteuer 2012 auf 0 € herabsetzte. Im Übrigen wies das FA den Einspruch als unbegründet zurück.

5 Die dagegen erhobene Klage blieb erfolglos. Nach dem in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2015, 1632 veröffentlichten Urteil des Finanzgerichts (FG) verfolgt die Klägerin weder gemeinnützige noch mildtätige Zwecke. Die Klägerin fördere keine gemeinnützigen Zwecke, da sie nicht der Förderung der Allgemeinheit diene. Mitglieder der Loge könnten nur Männer über 21 Jahre werden, die zu einer christlichen Religionsgemeinschaft gehörten und sich innerlich zur Lehre Jesu Christi bekennen. Der von der Klägerin verfolgte Zweck könne auch Frauen zugutekommen. Wenn gleichwohl Frauen vom Erwerb der Mitgliedschaft ausgeschlossen seien, gebe die Klägerin zu erkennen, dass sie diesen Teil der Allgemeinheit nicht fördern wolle. Frauen dürften zwar an den öffentlichen Vortragsabenden mit anschließender Diskussion und an vielen gesellschaftlichen Veranstaltungen der Loge teilnehmen. Nach dem Internetauftritt der Klägerin sei das Erlebnis des Rituals in den Tempelarbeiten aber der entscheidende und wichtigste Teil der freimaurerischen Tätigkeit und diese Tempelarbeit finde ausschließlich unter Brüdern statt. Die Klägerin verfolge auch keine mildtätigen Zwecke. Sie sammle zwar Spenden u.a. auch für Bedürftige, dabei handele es sich aber nur um einen Nebenzweck, der es nicht rechtfertige, sie als gemeinnützig anzuerkennen, da ihr Hauptzweck nicht gemeinnützig sei. Soweit sich die Klägerin darauf berufe, dass andere Vereine, die Frauen als Mitglieder ausschließen, als gemeinnützig anerkannt wurden, könne offenbleiben, ob diese Vereine mit der Klägerin vergleichbar seien, da es keine Gleichbehandlung im Unrecht gebe.

6 Mit ihrer Revision macht die Klägerin einen Verfahrensfehler sowie materiell-rechtliche Fehler des FG-Urteils geltend. Die Klägerin rügt, das FG habe Augenschein in ihren Internetauftritt genommen und das Urteil auf Tatsachen gestützt, zu denen sie sich nicht habe äußern können. Auf Seite 4 f. des Urteils werde Bezug auf ihre Selbstdarstellung im Internet genommen. Diese sei jedoch ausweislich des Sitzungsprotokolls nicht Gegenstand der mündlichen Verhandlung gewesen, sodass sie sich nicht dazu habe äußern können. Das angefochtene Urteil beruhe daher auf einer Verletzung des § 96 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO). Im Falle der ordnungsgemäßen Einführung hätte sie sich anders bzw. weitergehend geäußert. Aufgrund dessen könne nicht ausgeschlossen werden, dass das FG zu einer anderen Entscheidung gelangt wäre.

7 In materiell-rechtlicher Hinsicht rügt die Klägerin Verletzung der § 52 Abs. 1 AO, § 52 Abs. 2 Nr. 2 AO, § 53 AO, § 5 Abs. 1 Nr. 9 des Körperschaftsteuergesetzes (KStG), der Art. 19 Abs. 3, Art. 3 Abs. 1, Art. 140 des Grundgesetzes (GG) i.V.m. Art. 137 Abs. 3 Satz 1 und Abs. 7 der Weimarer Reichsverfassung (WRV) sowie ihrer Rechte aus Art. 9 Abs. 1, Art. 11 Abs. 1 und Art. 14 der Europäischen Konvention zum Schutze der Menschenrechte und Grundfreiheiten vom 4. November 1950 (EMRK) und trägt hierzu im Wesentlichen vor: Das FG habe rechtsfehlerhaft entschieden, dass das Merkmal der Förderung der Allgemeinheit aufgrund diskriminierender Bestrebungen der Klägerin zu verneinen sei. Alle unbescholtenen Männer über 21 Jahre könnten Mitglied werden, sodass der Kreis der Geförderten nicht nach § 52 Abs. 1 Satz 2 Alternative 1 AO fest abgeschlossen sei. Wegen der großen Zahl der Männer und damit der möglichen Mitglieder könne der Kreis der Geförderten auch nicht i.S. von § 52 Abs. 1 Satz 2 Alternative 2 AO dauernd nur klein sein. Die Männer gehörten potentiell in einer so großen Zahl zu den Geförderten, dass sie als "vollgültiger Ausschnitt aus der Allgemeinheit" angesehen werden könnten. Abgesehen davon kämen die von ihr, der Klägerin, erstrebten Zwecke potentiell allen Menschen (auch Frauen und Kindern) zugute. Sie erziehe ihre Mitglieder fortschreitend zu edler, reiner Menschlichkeit, Duldsamkeit, Versöhnlichkeit, Selbstlosigkeit, Hilfsbereitschaft und Wohltätigkeit, um sie für ihre Stellung in der Welt tüchtig und geschickt zu machen. Die Resultate dieser "Erziehung" kämen der Allgemeinheit zugute. Soweit das FG davon ausgehe, dass die (nur Männern zugänglichen) rituellen Arbeiten den entscheidenden und wichtigsten Teil der freimaurerischen Tätigkeit und damit ihren Hauptzweck bildeten, unterliege das FG einem Rechtsirrtum. Der Hauptzweck ergebe sich aus § 1 der Satzung, dabei stünden die "rituellen Arbeiten" gleichberechtigt *neben* den übrigen Arbeitsfeldern.

8 Der satzungsmäßige Ausschluss von Frauen an rituellen Arbeiten stelle zwar eine direkte Ungleichbehandlung i.S. von Art. 3 Abs. 3 Satz 1 GG dar, er sei aber durch kollidierendes Verfassungsrecht (Urteil des Bundesverfassungsgerichts --BVerfG-- vom 24. Januar 1995 1 BvL 18/93, BVerfGE 92, 91 ff., 109) gerechtfertigt. Die Ungleichbehandlung werde sowohl durch Art. 9 Abs. 1 GG als auch durch Art. 4 Abs. 1 und Art. 140 GG i.V.m. Art. 137 Abs. 3 Satz 1, Abs. 7 WRV gerechtfertigt. Die vom FG beanstandete Diskriminierung von Frauen sei danach verfassungsrechtlich zulässig, sodass kein Verstoß gegen die Werteordnung des Grundgesetzes vorliege.

9 Das FG habe den von ihr verfolgten gemeinnützigen Zweck der Förderung der Religion rechtsfehlerhaft mit der Begründung verneint, dass satzungsgemäß nur Männer Mitglieder sein könnten. Zweck der Klägerin sei die Förderung der Religion. Dabei stehe fest, dass für eine Mitgliedschaft der Glaube an Gott eine unabdingbare

Voraussetzung sei. Das FG habe zwar zu Recht festgestellt, dass die Klägerin nicht nach § 54 Abs. 1 AO kirchliche Zwecke verfolge, hierauf komme es aber nicht an, weil "Förderung der Religion" regelmäßig als Förderung der Allgemeinheit anzuerkennen sei.

10 Das FG habe zu Unrecht die Verfolgung mildtätiger Zwecke verneint. Die von der Klägerin durchgeführten Sammlungen kämen unmittelbar einem mildtätigen Zweck zugute. Die Förderung der Religion schließe eine Zuordnung ihrer satzungsmäßigen Tätigkeit als mildtätig nicht aus. Die mildtätigen Zwecke seien den sonstigen begünstigten Zwecken nicht untergeordnet, sondern stünden gleichberechtigt neben diesen. Bei der Verfolgung mehrerer Zwecke sei lediglich erforderlich, dass der mildtätige Zweck sich von der übrigen Tätigkeit klar abgrenzen lasse. Dies sei vorliegend der Fall.

11 Schließlich macht die Klägerin eine Verletzung der Art. 19 Abs. 3, Art. 3 Abs. 1, Art. 140 GG i.V.m. Art. 137 Abs. 3 Satz 1 i.V.m. Abs. 7 WRV geltend. Das FG habe sie im Hinblick auf solche Körperschaften steuerrechtlich ungleich behandelt, deren Hauptzweck ebenfalls die Förderung der Religion sei und die den entscheidenden und wichtigsten Teil ihrer tatsächlichen Geschäftsführung ebenfalls unter Ausschluss der Öffentlichkeit nur unter ihren Mitgliedern durchführten.

12 Inhalt und Struktur ihrer Tätigkeiten sei mit katholischen Ordensgemeinschaften vergleichbar, die ebenfalls nur erwachsene Männer oder Frauen mit Gelübden als vollwertige Mitglieder aufnähmen, was für die Zuerkennung deren Gemeinnützigkeit aber unschädlich sei. Dies betreffe die wegen Förderung der Religion als gemeinnützig anerkannten Ordensgemeinschaften der ...-Brüder und der ...-Schwestern.

13 Soweit das FG ihre Argumentation mit der Begründung zurückgewiesen habe, dass es keine Gleichbehandlung im Unrecht gebe, verstoße dies gegen die Grundrechte: Ihre rituellen Arbeiten seien zwar unter Ausschluss der Öffentlichkeit nur Freimaurern vorbehalten. Dem entspreche es aber, dass die römisch-katholische Kirche ihren Ordensniederlassungen eine Klausur vorschreibe und einen bestimmten Teil ihrer Räumlichkeiten hierfür reserviere. Ferner bestehe Übereinstimmung darin, dass sich sowohl in den katholischen Ordensgemeinschaften als auch in den Freimaurerlogen deren Mitglieder durch Gelübde an dieselben binden. Da katholische Ordensgemeinschaften und Ordenslogen hinsichtlich ihrer gemeinnützigen und mildtätigen Geschäftsführungen grundsätzlich vergleichbar seien, stelle die ungleiche Begünstigung dieser Ordensgemeinschaften eine grundrechtsrelevante Beeinträchtigung dar (BVerfG-Beschlüsse vom 12. Februar 1964 1 BvL 12/62, BVerfGE 17, 210, 216 f., sowie vom 11. Oktober 1998 1 BvR 777/85 u.a., BVerfGE 79, 1 ff., 17), und zwar unabhängig davon, ob der Betroffene einen Anspruch auf die Begünstigung besitze.

14 Die Klägerin beantragt sinngemäß,
unter Abänderung des Körperschaftsteuerbescheides vom 20. September 2013 in Gestalt des Einspruchsbescheides vom 27. Mai 2014 das FA zu verpflichten, ihr ab dem Veranlagungszeitraum 2012 die Gemeinnützigkeit zuzuerkennen.

15 Das FA beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

16 Die Verfahrensrüge greife nicht durch. Die Klägerin habe mit der Berücksichtigung ihres Internetauftritts rechnen müssen, da sie im Rahmen des Einspruchsverfahrens zu Art und Umfang der rituellen Arbeiten und Unterrichte selbst auf ihre Internetpräsenz hingewiesen habe. Die Revision sei auch in der Sache unbegründet. Die Klägerin verfolge keine gemeinnützigen Zwecke i.S. von § 52 Abs. 1 AO, da der Kreis der Geförderten diskriminierend zusammengesetzt sei und die Klägerin nicht dargelegt habe, dass sich diese Zugangsbeschränkung an dem gemeinnützigen Zweck selbst orientiere. Im Übrigen schließt sich das FA den Ausführungen des FG im angefochtenen Urteil an.

Entscheidungsgründe

II.

17 Die --trotz einer Körperschaftsteuerfestsetzung auf 0 €-- zulässige Revision der Klägerin (vgl. Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 31. Mai 2005 I R 105/04, BFH/NV 2005, 1741, unter II.1., sowie vom 13. Juli 1994 I R 5/93, BFHE 175, 484, BStBl II 1995, 134) ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 FGO). Das FG

hat im Ergebnis zu Recht entschieden, dass das FA nicht verpflichtet ist, die Klägerin als gemeinnützig anzuerkennen.

18 Nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG sind Körperschaften von der Körperschaftsteuer befreit, die nach der Satzung und nach der tatsächlichen Geschäftsführung ausschließlich und unmittelbar gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken dienen (§§ 51 bis 68 AO). Diese Voraussetzungen erfüllt die Klägerin nicht.

19 1. Die Klägerin verfolgt keine gemeinnützigen Zwecke i.S. des § 52 AO.

20 a) Die Tätigkeit der Klägerin ist nicht darauf gerichtet, die Allgemeinheit i.S. des § 52 Abs. 1 Satz 1 AO auf materiellem, geistigem oder sittlichem Gebiet selbstlos zu fördern. Zwar erfüllt sie nicht die speziellen Ausschlussvoraussetzungen des § 52 Abs. 1 Satz 2 AO. Allerdings fördert die Klägerin die Allgemeinheit nicht i.S. von § 52 Abs. 1 Satz 1 AO, da sie Frauen ohne sachlich zwingenden Grund von der Mitgliedschaft ausschließt.

21 aa) Bei dem Tatbestandsmerkmal einer Förderung der "Allgemeinheit" handelt es sich um einen unbestimmten Rechtsbegriff, dessen Gehalt wesentlich geprägt wird durch die *objektive Wertordnung, wie* sie insbesondere im Grundrechtskatalog der Art. 1 bis 19 GG zum Ausdruck kommt. Eine Tätigkeit, die mit diesen Wertvorstellungen nicht vereinbar ist, ist keine Förderung der Allgemeinheit (BFH-Urteile vom 11. April 2012 I R 11/11, BFHE 237, 22, BStBl II 2013, 146, Rz 16; vom 13. Dezember 1978 I R 39/78, BFHE 127, 330, BStBl II 1979, 482; vom 29. August 1984 I R 215/81, BFHE 142, 243, BStBl II 1985, 106; in BFH/NV 2005, 1741; BFH-Beschluss vom 16. Oktober 1991 I B 16/91, BFH/NV 1992, 505; Seer in Tipke/Kruse, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, § 52 Rz 3).

22 Als Förderung der Allgemeinheit sind daher solche Bestrebungen nicht anzuerkennen, die sich gegen die freiheitlich demokratische Grundordnung der Bundesrepublik Deutschland --Deutschland-- (BFH-Urteil in BFHE 237, 22, BStBl II 2013, 146, Rz 16) oder gegen verfassungsrechtlich garantierte Freiheiten richten (BFH-Beschluss in BFH/NV 1992, 505, Rz 7). Gleiches gilt für einen Verstoß gegen den Gleichheitssatz (vgl. hierzu Lang, Steuer und Wirtschaft 1987, 221 ff., 245). Ein Verein, der entgegen Art. 3 Abs. 3 GG die wesensmäßige Gleichheit aller Menschen in Abrede stellt, ist daher mangels Förderung der Allgemeinheit nicht als gemeinnützig einzustufen (BFH-Urteil in BFH/NV 2005, 1741, Rz 34).

23 bb) Die Klägerin diskriminiert Frauen, da sie nur Männer als Mitglieder aufnimmt und nur diesen das Erlebnis des Rituals in den Tempelarbeiten offen steht.

24 Das FG ist unter Berücksichtigung der Selbstdarstellung der Klägerin in revisionsrechtlich nicht zu beanstandender Weise davon ausgegangen, dass die rituellen Arbeiten den entscheidenden und wichtigsten Teil der freimaurerischen Tätigkeit bilden und ihr Hauptzweck daher auf die Förderung ihrer männlichen Mitglieder (Logenbrüder) ausgerichtet ist. Nicht zu beanstanden ist auch die daraus gezogene Schlussfolgerung, wonach die günstigen Auswirkungen dieser "Erziehung" auf die Allgemeinheit ("Nebenmenschen") lediglich einen Nebenzweck der Förderung ihrer Mitglieder bilden. Diese den Senat nach § 118 Abs. 2 FGO bindende tatsächliche Würdigung des FG wird nicht nur dadurch bestätigt, dass die Klägerin ihren Satzungszweck "insbesondere durch die Abhaltung ritueller Arbeiten und freimaurerischen Unterricht" verwirklicht, sondern auch durch Ziffer 7 der Ordensregel der (nur Männerlogen umfassenden) Großen Landesloge der Freimaurer von Deutschland e.V., deren Mitglied die Klägerin ist. Danach ermöglicht der Freimaurer-Orden (nur) *seinen Mitgliedern*, sich durch eine stufenweise fortschreitende Lehr- und Übungsart weiterzubilden und zur Entfaltung zu bringen. Die Würdigung des FG zur besonderen Bedeutung des Rituals schließt es aus, dass die übrigen Arbeitsfelder ("geistiges Forum", "Brüderlichkeit in geselliger Runde", "karitative Arbeit", "Dienst am Bunde") den rituellen Arbeiten *gleichberechtigt* gegenüber stehen.

25 Indem die Klägerin Frauen von der Mitgliedschaft sowie von der Teilnahme an den rituellen Arbeiten selbst dann ausschließt, wenn sie die für Männer geltenden Aufnahmebedingungen (über 21 Jahre alt, unbescholten, wahrheitsliebend, Zugehörigkeit zu christlicher Glaubensgemeinschaft, Bekenntnis zur Lehre Jesu Christi) erfüllen, geschieht dies alleine wegen ihres Geschlechts.

26 cc) Es ist weder vorgetragen noch für den Senat ersichtlich, dass diese Ungleichbehandlung von Männern und Frauen sachlich gerechtfertigt wäre, sodass ein Verstoß gegen die Werteordnung des GG vorliegt.

27 (1) An das Geschlecht anknüpfende differenzierende Regelungen sind mit Art. 3 Abs. 3 GG nur vereinbar, soweit sie zur Lösung von Problemen, die ihrer Natur nach nur entweder bei Männern oder bei Frauen auftreten können,

zwingend erforderlich sind (BVerfG-Beschluss vom 10. Juli 2012 1 BvL 2/10, 1 BvL 3/10, 1 BvL 4/10, 1 BvL 3/11, BVerfGE 132, 72).

28 (2) Fehlt es --wie im Streitfall-- an zwingenden Gründen für eine Ungleichbehandlung, lässt sich diese nur noch im Wege einer Abwägung mit kollidierendem Verfassungsrecht legitimieren (BVerfG-Beschluss in BVerfGE 92, 91 ff., Rz 68, m.w.N.). Entgegen der Ansicht der Klägerin liegen die Voraussetzungen hierfür nicht vor.

29 (a) Als kollidierendes Verfassungsrecht kommt Art. 9 Abs. 1 GG nicht in Betracht, da die korporative Religionsfreiheit spezialgrundrechtlich durch Art. 137 Abs. 2 Satz 1 WRV i.V.m. Art. 140 GG gewährleistet ist (allg. Ansicht, vgl. Jarass in Jarass/Pieroth, Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland, Kommentar, 13. Aufl., Art. 9 Rz 2 sowie Art. 140 GG/Art. 137 WRV, Rz 5; Ehlers in Sachs, Kommentar zum GG, Art. 140 GG/Art. 137 WRV Rz 3; v. Campenhausen: Religionsfreiheit, in: Handbuch des Staatsrechts Isensee/Kirchhof VII, 2009, § 157 Rz 122, sowie Merten: Vereinfreiheit, in: Handbuch des Staatsrechts, § 165 Rz 71, m.w.N.). Zur Religionsfreiheit gehört die religiöse Vereinigungsfreiheit, für deren Gewährleistung sich Art. 4 Abs. 1 und 2 GG auf Art. 140 GG i.V.m. Art. 137 Abs. 2 WRV bezieht (BVerfG-Beschluss vom 5. Februar 1991 2 BvR 263/86, BVerfGE 83, 341 ff., Leitsatz 2a) sowie unter C.II.1.). Der Gewährleistungsinhalt der religiösen Vereinigungsfreiheit umfasst die Freiheit, aus gemeinsamem Glauben sich zu einer Religionsgesellschaft zusammenzuschließen und zu organisieren (BVerfG-Beschluss in BVerfGE 83, 341, Leitsatz 2b) sowie unter C.II.2.; von Campenhausen a.a.O, § 157 Rz 98). Die mitgliedschaftliche Zugehörigkeit zu einer Religionsgesellschaft bzw. Weltanschauungsgemeinschaft ordnen diese nach Art. 137 Abs. 3 WRV i.V.m. Art. 140 GG als eigene Angelegenheit selbständig (BVerfG-Beschluss vom 31. März 1971 1 BvR 744/67, BVerfGE 30, 415, unter B.I.1.).

30 (b) Dieses Recht bleibt der Klägerin indes unbenommen. Es ist weder vorgetragen noch für den Senat ersichtlich, dass der Staat in das mitgliedschaftliche Selbstbestimmungsrecht eingreift, indem er es der Klägerin ganz oder teilweise verwehrt, nur Männer als Mitglieder oder Brüder auszuwählen und aufzunehmen. Streitgegenstand ist allein die staatliche Anerkennung als gemeinnütziger Verein zur Erlangung unmittelbarer (Steuerfreiheit) und mittelbarer (Spendenabzug) steuerlicher Vorteile. Insoweit hat das BVerfG bereits entschieden, dass die Umsatzsteuerfreiheit nicht in den Schutzbereich des durch Art. 140 GG i.V.m. Art. 137 Abs. 3 WRV garantierten Selbstbestimmungsrechts der Religionsgesellschaften fällt (BVerfG-Beschluss vom 4. Oktober 1965 1 BvR 498/62, BVerfGE 19, 129, unter III.4.). Dasselbe gilt nach Auffassung des erkennenden Senats für die von der Klägerin begehrte Körperschaftsteuerfreiheit und die Anerkennung als gemeinnütziger Verein. Denn die Religionsfreiheit gewährleistet weder Ansprüche auf bestimmte staatliche Leistungen (BVerfGE-Beschluss vom 12. Mai 2009 2 BvR 890/06, BVerfGE 123, 148, unter C.I.1.b, sowie BFH-Urteil vom 30. Juni 2010 II R 12/09, BFHE 230, 93, BStBl II 2011, 48, Rz 47; Jarass in Jarass/Pieroth, a.a.O., Art. 4 Rz 43a) noch auf Teilhabe an bestimmten steuerlichen Privilegien wie der Steuerfreiheit und des Spendenabzugs (BFH-Urteil vom 31. Mai 2005 I R 105/04, BFH/NV 2005, 1741, Rz 35).

31 (c) Der Ausschluss von Frauen als Mitglieder wird auch nicht durch die Tradition der Freimaurerlogen gerechtfertigt. Wie sich aus allgemein zugänglichen Quellen ergibt, ist die heutige Freimaurerei aus sog. Steinmetzbruderschaften des Mittelalters hervorgegangen, also den Vereinigungen jener Kunsthandwerker, die mit der Errichtung von Kathedralen ihren Unterhalt verdienten (vgl. www.freimaurerorden.de). Der Hinweis auf die geschichtliche Tradition ist allerdings nicht geeignet, die Ungleichbehandlung im Streitfall zu rechtfertigen. Denn die traditionelle Prägung eines Lebensverhältnisses (im Streitfall die der Freimaurer als Bruderschaften) reicht für eine Ungleichbehandlung nicht aus. Das verfassungsrechtliche Gebot des Art. 3 Abs. 2 und 3 GG verlöre seine Funktion, für die Zukunft die Gleichberechtigung der Geschlechter durchzusetzen, wenn die vorgefundene gesellschaftliche Wirklichkeit hingenommen werden müsste (vgl. BVerfG-Beschlüsse vom 5. März 1991 1 BvL 83/86, 1 BvL 24/88, BVerfGE 84, 9, unter C.I.; sowie vom 16. Juni 1981 1 BvL 89/78, BVerfGE 57, 295, 335, unter B.II.2.).

32 b) Das FG hat der Klägerin im Ergebnis auch zu Recht die Anerkennung als gemeinnützig wegen Förderung mildtätiger Zwecke nach § 53 AO versagt.

33 Die Klägerin fördert nach ihrer Satzung zwar --neben der Religion-- auch mildtätige Zwecke durch die Verwaltung des Armenwesens und die Unterhaltung einer Sterbe- und Unterstützungskasse. Der Senat kann aber offenlassen, ob insoweit die Voraussetzungen des § 53 AO erfüllt sind. Denn nach § 51 Abs. 1 AO i.V.m. § 56 AO ist eine Körperschaft nur dann als gemeinnützig anzuerkennen, wenn sie u.a. ausschließlich steuerbegünstigte Zwecke verfolgt. Ausschließlichkeit i.S. von § 56 AO liegt vor, wenn eine Körperschaft "nur" ihre steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke i.S. der §§ 52 bis 54 AO verfolgt. Die Steuervergünstigung entfällt somit, wenn ein nicht begünstigter Zweck verfolgt wird, die Körperschaft also zum Teil gemeinnützigen, zum Teil nicht gemeinnützigen

Zwecken dient (BFH-Urteil vom 20. Dezember 1978 I R 21/76, BFHE 127, 360, BStBl II 1979, 495 ff., 496; Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 3. Aufl., 2015, Rz 4.6.; Jachmann/Unger in: Beermann/Gosch, Abgabenordnung/Finanzgerichtsordnung, § 56 AO Rz 2). Dementsprechend verbietet § 56 AO eine Aufteilung der Tätigkeit der Körperschaft in einen steuerfreien und einen steuerpflichtigen Teil. Da die Klägerin hinsichtlich der Förderung der Religion die gemeinnützigkeitsrechtlichen Voraussetzungen für eine Anerkennung nicht erfüllt, ist eine Gemeinnützigkeit wegen Förderung mildtätiger Zwecke ebenfalls ausgeschlossen.

34 2. Soweit die Klägerin unter Hinweis auf die im Bezirk des FA ansässigen und wegen Förderung der Religion als gemeinnützig anerkannten katholischen Ordensgemeinschaften eine steuerrechtliche Diskriminierung rügt, führt dies zu keiner anderen Beurteilung.

35 a) Die in diesem Zusammenhang geltend gemachte Verletzung der Art. 3 Abs. 1, Art. 19 Abs. 3, Art. 140 GG i.V.m. Art. 137 Abs. 3 Satz 1, Abs. 7 WRV ist nicht geeignet, das FA zu einer Anerkennung der Klägerin als gemeinnützig zu verpflichten.

36 aa) Zunächst ist weder vom FG festgestellt noch gerichtsbekannt, dass die von der Klägerin bezeichneten ...-Brüder und ...-Schwestern sowie die in der mündlichen Verhandlung genannten Anbetungsschwestern tatsächlich vom FA wegen *Förderung der Religion* (§ 52 Abs. 2 Nr. 2 AO) als gemeinnützig anerkannt wurden. Soweit aus öffentlichen Quellen ersichtlich und daher gerichtsbekannt, widmen sich die ...-Schwestern der Fürsorge für Menschen bei Krankheit und Alter, die Ordensgemeinschaft der ...-Brüder ist ein katholischer Krankenpflegeorden. Körperschaften, die derartige Zwecke verfolgen, können nach § 53 AO wegen Förderung mildtätiger Zwecke gemeinnützig sein und Ordensgemeinschaften, die darauf gerichtet sind, öffentlich-rechtliche Religionsgemeinschaften (etwa durch "Abhaltung von Gottesdiensten") zu fördern (vgl. § 54 Abs. 2 AO), können wegen Förderung kirchlicher Zwecke nach § 54 AO anerkannt werden. Die Anerkennung der Gemeinnützigkeit nach § 53 AO setzt jedoch keine "Förderung der Allgemeinheit" voraus, sodass die --für die Klägerin einschlägige-- Einschränkung des § 52 Abs. 1 AO nicht gilt (vgl. Hüttemann, a.a.O., Rz 3.159, sowie Seer in Tipke/Kruse, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, § 53 AO Rz 1; von Cube in Winheller/ Geibel/Jachmann-Michel, § 53 AO Rz 38). Dasselbe gilt für die Anerkennung einer Körperschaft als gemeinnützig wegen Verfolgung kirchlicher Zwecke nach § 54 AO (Seer in Tipke/Kruse, a.a.O., § 54 Rz 1; Leisner-Egensperger in Hübschmann/Hepp/ Spitaler, § 54 AO Rz 8, m.w.N.).

37 bb) Selbst wenn die ...-Schwestern und ...-Brüder oder die Anbetungsschwestern (auch) wegen Förderung der Religion nach § 52 Abs. 2 Nr. 2 AO als gemeinnützig anerkannt worden wären, könnte eine Ungleichbehandlung gegenüber der Klägerin gerechtfertigt sein, weil es für den jeweiligen Ausschluss von Frauen (...-Brüder) bzw. Männern (...-Schwestern und Anbetungsschwestern) einen zwingenden sachlichen Grund gibt. Wäre dies nicht der Fall und die Anerkennung dieser Ordensgemeinschaften und --wie die Klägerin in der mündlichen Verhandlung vorgetragen hat-- die Anerkennung von Schützenvereinen, die nur Männer als Mitglieder zulassen, deshalb rechtswidrig, ergäbe sich auch hieraus kein Anspruch der Klägerin darauf, unter Hinweis auf Art. 3 Abs. 1 GG ebenfalls als gemeinnützig anerkannt zu werden. Eine sog. Gleichheit im Unrecht besteht wegen des Vorrangs des Gesetzes nicht, sodass es keinen Anspruch auf Fehlerwiederholung bei der Rechtsanwendung gibt (BFH-Beschluss vom 18. Juli 2002 V B 112/01, BFHE 199, 77, BStBl II 2003, 675; BFH-Urteile vom 24. Januar 2013 V R 34/11, BFHE 239, 552 ff., 559, BStBl II 2013, 460 ff., 463; vom 18. April 2013 V R 48/11, BFHE 241, 270 ff., 274, BStBl II 2013, 697 ff., 698; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts vom 30. September 2009 6 A 1/08, BVerwGE 135, 77 ff., 95, Rz 49, m.w.N.; BVerfG-Beschluss vom 17. Januar 1979 1 BvL 25/77, BVerfGE 50, 142, C.II.3.c).

38 cc) Soweit die Klägerin in diesem Zusammenhang vorträgt, die ungleiche Behandlung der genannten Ordensgemeinschaften stelle --unabhängig von einem Anspruch des Betroffenen auf die Begünstigung-- eine grundrechtsrelevante Beeinträchtigung dar, ergibt sich auch unter Berücksichtigung der von ihr zitierten Beschlüsse des BVerfG in BVerfGE 17, 210, 216 f. sowie in BVerfGE 79, 1 ff., 17 nichts anderes: Im Beschluss in BVerfGE 17, 210, 216 f. beschränkt sich das BVerfG auf allgemeine Aussagen zur Bedeutung des Gleichheitssatzes, ohne dass eine Prüfung am Maßstab des Art. 3 Abs. 1 GG vorgenommen wird (BVerfGE 17, 210 ff., 224 a.E.). Die Ausführungen des BVerfG in BVerfGE 79, 1 ff., 17 betreffen lediglich die Geltendmachung einer Grundrechtsverletzung und damit die Zulässigkeit einer Verfassungsbeschwerde, nicht aber das Vorliegen eines materiell-rechtlichen Anspruchs auf "Gleichbehandlung im Unrecht".

39 b) Ohne Erfolg rügt die Klägerin hinsichtlich ihrer geltend gemachten Diskriminierung die Verletzung ihrer Rechte aus Art. 9 Abs. 1 EMRK (Religionsfreiheit), Art. 11 Abs. 1 EMRK (Vereinigungsfreiheit) und aus Art. 14 EMRK (Diskriminierungsverbot).

40 Die EMRK und ihre Zusatzprotokolle stehen in der deutschen Rechtsordnung (lediglich) im Range eines formellen

(einfachen) Bundesgesetzes (BVerfG-Beschluss vom 26. März 1987 2 BvR 589/79, 2 BvR 740/81, 2 BvR 284/85, BVerfGE 74, 358 ff., Rz 35). Der Konventionstext und die Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs für Menschenrechte dienen auf der Ebene des Verfassungsrechts lediglich als Auslegungshilfen für die Bestimmung von Inhalt und Reichweite von Grundrechten und rechtsstaatlichen Garantien des GG (vgl. BVerfG-Beschluss vom 14. Oktober 2004 2 BvR 1481/04, BVerfGE 111, 307, C.I.1.a). Die Normen der EMRK verstärken somit lediglich ein dem Steuerpflichtigen nach nationalem Recht bereits zustehendes Recht, können ein den deutschen Gesetzen nicht innewohnendes Recht aber regelmäßig nicht eigenständig begründen (Seer in Tipke/ Kruse, a.a.O., Europarechtsschutz, Rz 63). Da die Berufung der Klägerin auf die Art. 3 Abs. 1, Art. 4 Abs. 1 und Art. 9 Abs. 1 GG erfolglos geblieben ist, scheidet auch ein weitergehender Schutz nach der EMRK aus.

41 3. Die Revision ist nicht wegen eines Verfahrensfehlers des FG begründet. Das FG hat den Anspruch der Klägerin auf rechtliches Gehör (§ 96 Abs. 2 FGO) nicht dadurch verletzt, dass es die Klageabweisung auch unter Berücksichtigung des Internetauftritts der Klägerin begründet hat.

42 a) Die Klägerin hat eine Verletzung ihres Anspruchs auf rechtliches Gehör nicht hinreichend dargelegt. Eine derartige Rüge ist, wenn sich der Verstoß auf einzelne Feststellungen bezieht, nur dann ordnungsgemäß vorgebracht, wenn der Kläger darlegt, was er vorgetragen hätte, wenn sein Anspruch auf rechtliches Gehör nicht verletzt worden wäre, und dass bei Berücksichtigung dieses zusätzlichen Vortrags eine andere Entscheidung des FG in der Sache möglich gewesen wäre (BFH-Beschluss vom 12. April 2012 III B 97/11, BFH/NV 2012, 1131, Rz 9, m.w.N.). Hierzu genügt es nicht, wenn die Klägerin --wie im Streitfall-- lediglich behauptet, im Falle einer Gehörsgewährung hätte sie sich anders bzw. weitergehend geäußert.

43 b) Abgesehen davon käme eine Verletzung des Anspruchs auf rechtliches Gehör durch eine Überraschungsentscheidung nur in Betracht, wenn das Gericht ohne vorherigen Hinweis seine Entscheidung auf einen rechtlichen oder tatsächlichen Gesichtspunkt stützt, der weder im Besteuerungsverfahren noch im gerichtlichen Verfahren zur Sprache gekommen ist und mit dem auch ein gewissenhafter und kundiger Prozessbeteiligter selbst unter Berücksichtigung der Vielzahl vertretbarer Rechtsauffassungen nach dem bisherigen Verlauf des Verfahrens nicht zu rechnen brauchte (BFH-Beschlüsse vom 11. Mai 2012 V B 106/11, BFH/NV 2012, 1339, sowie vom 3. Mai 2010 VIII B 72/09, BFH/NV 2010, 1474). Dementsprechend hat der BFH im Urteil vom 9. Februar 2011 I R 19/10 (BFH/NV 2011, 1113) entschieden, dass es nicht notwendig ist, die Selbstdarstellung des Klägers auf seiner Internetseite zum Gegenstand der mündlichen Verhandlung zu machen, wenn der Kläger damit rechnen musste, dass diese Selbstdarstellung zur Prüfung der Gemeinnützigkeit herangezogen wird. So liegen die Verhältnisse im Streitfall. Denn die Klägerin hatte im Rahmen des Einspruchsverfahrens mit Schreiben vom 16. November 2013 zu Art und Umfang der rituellen Arbeiten und des Unterrichts selbst auf ihre Internetpräsenz verwiesen. Diese war daher Gegenstand des Besteuerungsverfahrens, sodass die Klägerin mit einer Berücksichtigung ihres Internetauftritts im Rahmen des Urteils rechnen musste.

44 4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de