

Steuerrechtliche Gemeinnützigkeit und Gleichberechtigung

Rechtsgutachten erstattet durch

Prof. Dr. Ute Sacksofsky, M.P.A. (Harvard)

Frankfurt am Main

September 2019

Inhaltsverzeichnis

I.	Gutachtenauftrag	1
II.	Einfachrechtliche Ausgangslage	2
III.	Urteil des Bundesfinanzhofes vom 17. Mai 2017, V R 52/15	4
	1. Förderung der Allgemeinheit i.S.d. § 52 Abs. 1 Satz 1 AO	4
	2. Konsequenzen für andere monogeschlechtliche Vereine	6
IV.	Art. 3 Abs. 2 und 3 GG im Verhältnis zu § 52 Abs. 1 Satz 1 AO	9
	1. Gehalt der geschlechtsbezogenen Garantien im Grundgesetz	9
	2. Auswirkungen der Grundrechte auf die Auslegung von § 52 Abs. 1 Satz 1 AO	11
	a) Mittelbare Drittwirkung und § 52 Abs. 1 Satz 1 AO	12
	b) Verhältnis der vorgestellten Position zur Auffassung des Bundesfinanzhofs	13
	c) Fazit	13
	3. Beschränkung der Mitgliedschaft auf ein Geschlecht – Maßstäbe	14
	a) Anwendung der strikten Maßstäbe des Bundesverfassungsgerichts?	15
	b) Rechtfertigung durch guten Grund	16
V.	Beurteilung der Gemeinnützigkeit monogeschlechtlicher Vereine im Einzelfall	18
	1. Tradition	18
	2. Förderung der Gleichberechtigung (§ 52 Abs. 2 Nr. 18 AO)	19
	3. Förderung des Sports (§ 52 Abs. 2 Nr. 21 AO)	20
	4. Förderung von Kunst und Kultur (§ 52 Abs. 2 Nr. 5 AO)	21
	5. Förderung der Volks- und Berufsbildung (§ 52 Abs. 2 Nr. 7 AO)	21
	6. Diskriminierungsfreiheit	22
VI.	Zusammenfassung	23

I. Gutachtenauftrag

Das Gutachten untersucht vor dem Hintergrund der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes (V R 52/15 vom 17.05.2017) die Wirkung und Reichweite der geschlechtsbezogenen Gleichheitsgarantien des Art. 3 Abs. 2 und Abs. 3 GG auf die Vorschriften des steuerlichen Gemeinnützigkeitsrechts. Insbesondere wird geklärt, ob die Beschränkung der Mitgliedschaft auf Personen eines Geschlechts gerechtfertigt werden kann. Im Vordergrund stehen dabei folgende Vorschriften:

- Förderung von Kunst und Kultur (§ 52 Abs. 2 Nr. 5 AO)
- Förderung der Volks- und Berufsbildung (§ 52 Abs. 2 Nr. 7 AO)
- Förderung der Gleichberechtigung von Frauen und Männern (§ 52 Abs. 2 Nr. 18 AO)
- Förderung des Schutzes von Ehe und Familie (§ 52 Abs. 2 Nr. 19 AO)
- Förderung des Sports (§ 52 Abs. 2 Nr. 21 AO).

Beauftragt wurde die Erstellung des verfassungsrechtlichen Gutachtens von der Senatsverwaltung für Finanzen, Berlin.

Das Gutachten geht in vier Schritten vor. Nach einem kurzen Blick auf die einfachrechtliche Ausgangslage (II.) wird das Urteil des Bundesfinanzhofs, welches Auslöser des Gutachtenauftrags ist, analysiert (III.). Sodann werden die Maßstäbe der Auswirkungen des Art. 3 Abs. 2 und 3 GG auf § 52 Abs. 1 Satz 1 AO herausgearbeitet (IV.). Diese Maßstäbe werden schließlich konkret auf typische Fallgestaltungen monogeschlechtlicher Vereine angewendet (V.). Das Gutachten endet mit einer Zusammenfassung (VI.).

II. Einfachrechtliche Ausgangslage

Nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 Körperschaftsteuergesetz (KStG) sind Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, die nach der Satzung, dem Stiftungsgeschäft oder der sonstigen Verfassung und nach der tatsächlichen Geschäftsführung ausschließlich und unmittelbar gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken dienen, von der Körperschaftsteuer befreit; entsprechende Steuervergünstigungen finden sich in weiteren Steuergesetzen, wie beispielsweise § 3 Nr. 6 Gewerbesteuergesetz (GewStG). Wann diese Voraussetzungen der Steuerbegünstigung gegeben sind, ist allgemein in §§ 51 bis 68 Abgabenordnung (AO) geregelt.

Die Abgabenordnung unterscheidet zwischen drei Typen von steuerbegünstigten Zwecken (vgl. § 51 AO): gemeinnützigen, mildtätigen und kirchlichen Zwecken. Unter welchen Voraussetzungen die jeweiligen Zwecke anzuerkennen sind, ist in unterschiedlichen Vorschriften näher geregelt: § 52 AO trifft Bestimmungen hinsichtlich der gemeinnützigen, § 53 AO hinsichtlich der mildtätigen und § 54 AO hinsichtlich der kirchlichen Zwecke. Da sich das Gutachten allein mit der Frage befasst, wann *gemeinnützige* Zwecke verfolgt werden, geht es ausschließlich um die Auslegung von § 52 AO im Lichte der verfassungsrechtlichen Vorschriften zur Gleichberechtigung.

§ 52 AO besteht aus zwei Absätzen. § 52 Abs. 1 AO enthält allgemeine Regeln dazu, wann Gemeinnützigkeit vorliegt, während § 52 Abs. 2 AO konkrete Zwecke aufzählt, die – wenn die Voraussetzungen des Abs. 1 gegeben sind – als gemeinnützig anzuerkennen sind. Von zentraler Bedeutung ist daher der Gehalt von § 52 Abs. 1 AO. Dieser lautet:

„Eine Körperschaft verfolgt gemeinnützige Zwecke, wenn ihre Tätigkeit darauf gerichtet ist, die Allgemeinheit auf materiellem, geistigem oder sittlichem Gebiet selbstlos zu fördern. Eine Förderung der Allgemeinheit ist nicht gegeben, wenn der Kreis der Personen, dem die Förderung zugute kommt, fest abgeschlossen ist, zum Beispiel Zugehörigkeit zu einer Familie oder zur Belegschaft eines Unternehmens, oder infolge seiner Abgrenzung, insbesondere nach räumlichen oder beruflichen Merkmalen, dauernd nur klein sein kann. Eine Förderung der Allgemeinheit liegt nicht allein deswegen vor, weil eine Körperschaft ihre Mittel einer Körperschaft des öffentlichen Rechts zuführt.“

Bereits an dieser Stelle kann der Gegenstand des Gutachtens weitergehend präzisiert werden: Es geht allein um die Auslegung des ersten Satzes von § 52 Abs. 1 AO. Offensichtlich spielt § 52 Abs. 1 Satz 3 AO vorliegend keine Rolle. Aber auch die besonderen Voraussetzungen von § 52 Abs. 1 Satz 2 AO liegen bei Körperschaften, bei denen die Mitgliedschaft auf ein Geschlecht beschränkt ist, nicht vor.

§ 52 Abs. 1 Satz 2 AO lässt die Gemeinnützigkeit entfallen, wenn der Förderungsnutzen auf einen fest abgeschlossenen Personenkreis beschränkt ist. Die in der Norm explizit genannten Beispiele machen deutlich, worum es bei dieser Einschränkung geht. Ein fest abgeschlossener Personenkreis liegt dann vor, wenn die Satzung den Förderungsnutzen einem Kreis vorbehält, der interessenmäßig klar abgegrenzt ist von der Allgemeinheit.¹ § 52 Abs. 1 Satz 2 AO soll ausschließen, dass exklusive Kreise oder reine Sonderinteressen gefördert werden.² Zwar schließt die Beschränkung der Mitgliedschaft in einer Körperschaft auf ein Geschlecht eine große Gruppe der Bevölkerung von der Förderung aus (wenn es um eine Körperschaft geht, deren Förderungsnutzen den Mitgliedern zugute kommt), doch führt dies nicht dazu, eine fest abgeschlossene Gruppe anzunehmen. Personen eines Geschlechts bilden keine homogene Gruppe, sondern sind geprägt durch höchst unterschiedliche soziale Milieus, Lebensbedingungen und Interessen. Auch der Bundesfinanzhof hat klargestellt, dass die speziellen Ausschlussvoraussetzungen des § 52 Abs. 1 Satz 2 AO bei der Beschränkung der Mitgliedschaft auf ein Geschlecht nicht gegeben sind.³

¹ Musil, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, Abgabenordnung. Finanzgerichtsordnung. Kommentar, 2019, § 52 AO Rn. 67.

² Gersch, in: Klein (Hrsg.) Abgabenordnung, 14. Auflage, 2018, § 52 AO Rn. 3.

³ BFH, Urteil vom 17.5.2017, V R 52/15, Rn. 20;
<https://www.bundesfinanzhof.de/entscheidungen/entscheidungen-online>.

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

Der Bundesfinanzhof entschied am 17. Mai 2017, dass eine Freimaurerloge, die nur Männer als Mitglieder aufnahm, keine gemeinnützigen Zwecke i.S. des § 52 AO verfolgt. Diese Entscheidung hat eine intensive Diskussion um die Frage ausgelöst, ob und unter welchen Voraussetzungen Körperschaften, die als Mitglieder nur Personen eines Geschlechts zulassen, als gemeinnützig anerkannt werden können.⁴

1. Förderung der Allgemeinheit i.S.d. § 52 Abs. 1 Satz 1 AO

Die Freimaurerloge, die Gegenstand der Entscheidung war,⁵ ist nach § 1 ihrer Satzung eine auf vaterländischer und christlicher Grundlage beruhende Vereinigung wahrheitsliebender, ehrenhafter Männer zur Pflege der Freimaurerei. 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“. 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. Mitglieder der Loge können alle unbescholtenen Männer werden, die mindestens das 21. Lebensjahr vollendet haben und die Voraussetzungen des § 1 erfüllen.

Der Bundesfinanzhof stützt seine Entscheidung, dass die Loge die Allgemeinheit nicht i.S. von § 52 Abs. 1 Satz 1 AO fördert, darauf, dass sie Frauen „ohne sachlich zwingenden Grund von der Mitgliedschaft ausschließt“.⁶

Im Ausgangspunkt knüpft das Gericht an seine gefestigte Rechtsprechung zum Tatbestandsmerkmal einer Förderung der „Allgemeinheit“ an. Bei diesem Tatbestandsmerkmal

⁴ Siehe beispielsweise: Gersch, in: Klein, AO, 14. Aufl. 2018, § 52 Rn. 2; Brusckke, SteuK 2016, 171; Spangenberg, djbZ 2017, 184; Brusckke, DStR 2017, 2416; Heuermann, DStR 2017, 1749; Michel, jM 2017, 429; Wiemers, BB 2017, 2148; Wionzeck, GWR 2017, 409; van Lück, DStRK 2017, 283.

⁵ Die Darstellung des Sachverhalts beruht auf BFH, Urteil vom 17.5.2017, V R 52/15, Rn. 2 ff. Auch die wörtlichen Zitate aus der Satzung der streitbefangenen Loge sind der Entscheidung entnommen.

⁶ BFH, Urteil vom 17.5.2017, V R 52/15, Rn. 20.

handele es sich um einen unbestimmten Rechtsbegriff, dessen Gehalt wesentlich geprägt werde durch die objektive Wertordnung, wie sie insbesondere im Grundrechtskatalog der Art. 1 bis 19 GG zum Ausdruck komme. Eine Tätigkeit, die mit diesen Wertvorstellungen nicht vereinbar sei, sei keine Förderung der Allgemeinheit.⁷ Der Bundesfinanzhof hatte daher schon in einer früheren Entscheidung die Gemeinnützigkeit eines Vereins abgelehnt, der die wesensmäßige Gleichheit aller Menschen ablehnte.⁸

Der Bundesfinanzhof sieht einen Verstoß gegen die geschlechtsbezogenen verfassungsrechtlichen Gleichheitsgarantien, insbesondere (wohl) Art. 3 Abs. 3 Satz 1 GG, gegeben.⁹ Die Klägerin diskriminiere Frauen, da sie nur Männer als Mitglieder aufnehme und nur diesen das Erlebnis des Rituals in den Tempelarbeiten offen stehe.¹⁰ Indem die Klägerin Frauen von der Mitgliedschaft sowie von der Teilnahme an den rituellen Arbeiten selbst dann ausschließe, wenn sie die für Männer geltenden Aufnahmebedingungen (über 21 Jahre alt, unbescholten, wahrheitsliebend, Zugehörigkeit zu christlicher Glaubensgemeinschaft, Bekenntnis zur Lehre Jesu Christi) erfüllten, geschehe dies allein wegen ihres Geschlechts.¹¹

Der Bundesfinanzhof prüft sodann, ob diese geschlechtsbezogene Ungleichbehandlung gerechtfertigt werden kann. Für die Bestimmung des Maßstabs der Rechtfertigung bezieht er sich auf Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts. Danach sind an das Geschlecht anknüpfende differenzierende Regelungen mit Art. 3 Abs. 3 Satz 1 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.¹² Dass es keine solchen zwingenden Gründe im vorliegenden Fall geben kann, ist für den Bundesfinanzhof offensichtlich.

Wiederum auf die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts Bezug nehmend, besteht dann nur noch eine zweite Möglichkeit der Rechtfertigung, nämlich die Abwägung mit kollidierendem Verfassungsrecht.¹³

Als kollidierendes Verfassungsrecht prüft der Bundesfinanzhof die korporative Religionsfreiheit nach Art. 137 Abs. 2 Satz 1 WRV i.V.m. Art. 140 GG; die Vereinigungsfreiheit nach Art. 9 Abs. 1 GG komme – da subsidiär – damit nicht mehr in

⁷ BFH, Urteil vom 17.5.2017, V R 52/15, Rn. 21 mit zahlreichen Nachweisen aus der Rechtsprechung.

⁸ BFH/NV 2005, 1741

⁹ Das Gericht benennt im Obersatz nicht explizit, welche grundgesetzliche Garantie es für einschlägig erachtet (s. Rn. 19, 23, 26). Nur implizit lässt sich dies aus den Ausführungen in Rn. 27 schließen.

¹⁰ BFH, Urteil vom 17.5.2017, V R 52/15, Rn. 23

¹¹ BFH, Urteil vom 17.5.2017, V R 52/15, Rn. 25.

¹² BVerfGE 132, 72.

¹³ BVerfGE 92, 91 ff.

Betracht. Im Einklang mit der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts sieht der Bundesfinanzhof die Freiheit, aus gemeinsamem Glauben sich zu einer Religionsgesellschaft zusammenzuschließen und zu organisieren, als von der korporativen Religionsfreiheit gewährleistet; die mitgliedschaftliche Zugehörigkeit zu einer Religionsgesellschaft ordnet diese nach Art. 137 Abs. 3 WRV i.V.m. Art. 140 GG als eigene Angelegenheit selbständig.

Dieses mitgliedschaftliche Recht bleibt der Loge nach Ansicht des Senats indes unbenommen. Streitgegenstand sei allein die staatliche Anerkennung als gemeinnütziger Verein zur Erlangung unmittelbarer (Steuerfreiheit) und mittelbarer (Spendenabzug) steuerlicher Vorteile. Die Religionsfreiheit gewährleiste aber weder Ansprüche auf bestimmte staatliche Leistungen noch auf Teilhabe an bestimmten steuerlichen Privilegien wie der Steuerfreiheit und des Spendenabzugs.¹⁴

Deutlich weist der Bundesfinanzhof auch den Gesichtspunkt der Tradition zur Rechtfertigung zurück. Der Hinweis auf die geschichtliche Tradition sei nicht geeignet, die Ungleichbehandlung im Streitfall zu rechtfertigen. Denn die traditionelle Prägung eines Lebensverhältnisses (im Streitfall die der Freimaurer als Bruderschaften) reiche zur Rechtfertigung einer 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 müsse.¹⁵

2. Konsequenzen für andere monogeschlechtliche Vereine

In der Pressemitteilung des Gerichts zu der Entscheidung findet sich folgende Passage: „Die Entscheidung ist zu einer traditionellen Freimaurerloge ergangen. Das Urteil des BFH könnte sich aber auch auf Vereine auswirken, die die Gemeinnützigkeit in Anspruch nehmen, aber wie z.B. Schützenbruderschaften, Männergesangsvereine oder Frauenchöre Männer oder Frauen ohne sachlichen Grund von der Mitgliedschaft ausschließen.“¹⁶

Mit dieser Formulierung zeigt die Pressemitteilung deutlich über das Urteil hinausreichende mögliche Konsequenzen auf. Das Urteil selbst legt diese Konsequenzen nicht explizit nahe. Männergesangsvereine oder Frauenchöre werden in dem Urteil überhaupt nicht erwähnt. Die

¹⁴ BFH, Urteil vom 17.5.2017, V R 52/15, Rn. 30 mit Nachweisen aus der Rechtsprechung.

¹⁵ BFH, Urteil vom 17.5.2017, V R 52/15, Rn. 31 unter Berufung auf die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts.

¹⁶ Pressemitteilung des Bundesfinanzhofs Nr. 50 vom 2. August 2017.

Erwähnung von Schützenvereinen und Ordensgemeinschaften steht zudem in einem sehr spezifischen Kontext. Die Loge hatte vorgetragen, dass solche Gemeinschaften steuerlich als gemeinnützig anerkannt würden, obwohl auch sie ausschließlich Mitglieder eines Geschlechts aufnähmen; mit diesem Argument wollte die Loge begründen, dass auch sie Steuerprivilegien erhalten müsse. Allein im Rahmen dieser Frage beschäftigt sich der Bundesfinanzhof mit der Frage, ob die steuerliche Anerkennung der Gemeinnützigkeit von christlichen Männer- bzw. Frauenorden oder von Schützenvereinen, die nur Männer als Mitglieder zulassen, aus Gründen der Gleichbehandlung nach Art. 3 Abs. 1 GG zur Gemeinnützigkeit auch der Loge führen müsste.

Eine solche Argumentation weist der Bundesfinanzhof schon wegen des Grundsatzes „keine Gleichheit im Unrecht“ klar zurück: Eine sog. Gleichheit im Unrecht bestehe wegen des Vorrangs des Gesetzes nicht, sodass es keinen Anspruch auf Fehlerwiederholung bei der Rechtsanwendung gebe.¹⁷

Der Senat macht dabei sehr deutlich, dass er für die christlichen Orden möglicherweise auch andere Rechtfertigungsmöglichkeiten sehe. Zum einen wäre denkbar, dass diese Orden wegen Förderung mildtätiger Zwecke nach § 53 AO oder kirchlicher Zwecke nach § 54 AO als steuerbegünstigt anerkannt würden; auf die Förderung der Allgemeinheit, die nur im Rahmen der Verfolgung gemeinnütziger Zwecke nach § 52 AO verlangt sei, komme es dann gar nicht mehr an.¹⁸ Zudem erwähnt der Senat explizit, dass es für den jeweiligen Ausschluss von Frauen bzw. Männern bei den Orden zwingende sachliche Gründe geben könne, wobei er freilich offen lässt, welche dies sein könnten.¹⁹

Im Kontext dieser Argumentation findet sich auch folgende Passage: „Wäre dies [gemeint: Vorliegen eines zwingenden sachlichen Grundes]²⁰ 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.“ –

¹⁷ BFH, Urteil vom 17.5.2017, V R 52/15, Rn. 37.

¹⁸ BFH, Urteil vom 17.5.2017, V R 52/15, Rn. 36.

¹⁹ BFH, Urteil vom 17.5.2017, V R 52/15, Rn. 37.

²⁰ Klarstellung des Bezuges durch Verf.

Nähere Ausführungen dazu, welche auf Mitglieder eines Geschlechts beschränkten Vereinigungen steuerliche Anerkennung finden können, finden sich im Urteil nicht. Das Urteil präjudiziert daher die Beurteilung der Gemeinnützigkeit anderer Gemeinschaften nicht.

IV. Art. 3 Abs. 2 und 3 GG im Verhältnis zu § 52 Abs. 1 Satz 1 AO

Um die Wirkung und Reichweite von Art. 3 Abs. 2 und 3 GG auf das Merkmal der Förderung der Allgemeinheit in § 52 Abs. 1 Satz 1 AO zu klären, wird zunächst der Gehalt von Art. 3 Abs. 2 und Abs. 3 Satz 1 GG abstrakt entfaltet (1.). Sodann wird allgemein gefragt, inwieweit Grundrechte die Auslegung des § 52 Abs. 1 Satz 1 AO determinieren (2.). Im Anschluss wird erörtert, was aus der Zusammenschau dieser beiden Überlegungen für die Maßstäbe folgt, nach denen Vereine, deren Mitgliedschaft auf ein Geschlecht beschränkt ist, als gemeinnützig anerkannt werden können (3.).

1. Gehalt der geschlechtsbezogenen Garantien im Grundgesetz

Art. 3 GG enthält zwei Absätze, die sich mit geschlechtsbezogener Benachteiligung befassen: Absatz 2 und 3. Art. 3 Abs. 2 Satz 1 GG garantiert die Gleichberechtigung von Männern und Frauen, Art. 3 Abs. 3 Satz 1 GG verbietet (u.a.) die Benachteiligung oder Bevorzugung wegen des Geschlechts. Die Frage, ob und inwieweit diese beiden Sätze gleichbedeutend sind, oder ob Unterschiede zwischen ihnen bestehen, ist zwar dogmatisch interessant, kann aber hier offenbleiben. Die dogmatischen Feinheiten im Verhältnis dieser beiden Vorschriften zu einander spielen im vorliegenden Kontext keine Rolle. Auch die Positionen, die Art. 3 Abs. 2 Satz 1 GG einen zusätzlichen, eigenständigen Gehalt gegenüber Art. 3 Abs. 3 Satz 1 GG zuweisen, würden zu keinen unterschiedlichen Ergebnissen führen; sie würden allenfalls das – unten beschriebene – asymmetrische Verständnis noch verstärken. Im Folgenden soll es daher nur um Art. 3 Abs. 3 Satz 1 GG sowie den Verfassungsauftrag aus Art. 3 Abs. 2 Satz 2 GG gehen.

In ständiger Rechtsprechung versteht das Bundesverfassungsgericht Art. 3 Abs. 3 Satz 1 GG als Differenzierungsverbot: „Nach Art. 3 Abs. 3 Satz 1 GG darf niemand wegen seines Geschlechts, seiner Abstammung, seiner Rasse, seiner Sprache, seiner Heimat und Herkunft, seines Glaubens, seiner religiösen oder politischen Anschauungen benachteiligt oder bevorzugt werden. Diese Verfassungsnorm verstärkt den allgemeinen Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG, indem sie der dem Gesetzgeber darin eingeräumten Gestaltungsfreiheit engere Grenzen

zieht. Danach darf das Geschlecht grundsätzlich nicht Anknüpfungspunkt für eine rechtliche Ungleichbehandlung sein.“²¹

Der Rechtfertigungsmaßstab, mit dem an das Geschlecht anknüpfende Ungleichbehandlungen gerechtfertigt werden können, ist vom Bundesverfassungsgericht seit den 1990er Jahren entfaltet worden: „An das Geschlecht anknüpfende differenzierende Regelungen sind mit Art. 3 Abs. 3 Satz 1 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. Fehlt es an zwingenden Gründen für eine Ungleichbehandlung, lässt sich diese nur noch im Wege einer Abwägung mit kollidierendem Verfassungsrecht legitimieren“.²²

Das Bundesverfassungsgericht erkennt also zwei Wege der Rechtfertigung an: die Rechtfertigung durch einen zwingenden Grund und die Abwägung mit kollidierendem Verfassungsrecht.

Nähme man nur diese Ausführungen des Gerichts zur Kenntnis, könnte man auf den Gedanken kommen, dass die Benachteiligung wegen des Geschlechts symmetrisch zu verstehen sei. Dann wären Männer und Frauen in gleicher Weise verfassungsrechtlich geschützt. Doch ein solches Verständnis formaler Gleichheit wird den geschlechtsbezogenen Gleichheitsgarantien des Grundgesetzes nicht gerecht.

Kern der besonderen Gleichheitssätze ist der Schutz vor Diskriminierung. Die speziellen Gleichheitssätze werden daher auch vielfach als „Diskriminierungsverbote“ bezeichnet. Art. 3 Abs. 3 GG benennt bestimmte Kategorien, die häufig dazu benutzt worden sind oder gar noch benutzt werden, um Menschen von gesellschaftlicher Teilhabe auszuschließen. Diskriminierungsverbote sind als „Ermöglichungsbedingung der demokratischen Begegnung von Freien und Gleichen“ bezeichnet worden.²³ Auch das Bundesverfassungsgericht betont inzwischen diese Hauptaufgabe der besonderen Gleichheitssätze: „Zweck des Art. 3 Abs. 3 Satz 1 GG ist es, Angehörige strukturell diskriminierungsgefährdeter Gruppen vor Benachteiligung zu schützen“.²⁴

²¹ BVerfGE 114, 357, 364; insoweit ähnlich auch schon die erste Entscheidung des Gerichts: BVerfGE 3, 225, 240.

²² BVerfGE 114, 357, 364;

²³ So der Untertitel der Habilitationsschrift (Frankfurt 2016) von Mangold, Demokratische Inklusion durch Recht, 2019.

²⁴ BVerfGE 147, 1, Rn. 59; ähnlich auch: Nußberger, in: Sachs, GG, 8. Aufl. 2018, Art. 3 Rn. 236, 244; Baer/Markard, in: v. Mangoldt/Klein/Starck, GG, 7. Aufl. 2018, Art. 3 Abs. 3 Rn. 407 ff.

Die besonderen Gleichheitssätze des Grundgesetzes sind damit nicht primär als Garantien formaler Gleichheit, sondern als Ausdruck materialer Gleichheit zu verstehen.²⁵ Materiale Gleichheit nimmt die jeweiligen gesellschaftlichen Lebensverhältnisse und Traditionen zur Kenntnis. Damit ist deutlich, dass im Hinblick auf die Kategorie „Geschlecht“ ein gewichtiger Unterschied besteht. Diskriminierungsgefährdete Gruppe sind in Deutschland zum jetzigen Zeitpunkt Frauen und nicht Männer. Diese Einsicht war von Anfang an bei dem Kampf um die Aufnahme des Gleichberechtigungssatzes präsent: Das Verbot der Diskriminierung wegen des Geschlechts verfolgte – ebenso wie das Gleichberechtigungsgebot des Art. 3 Abs. 2 Satz 1 GG – den Zweck, die Gleichberechtigung von Frauen zu gewährleisten, weil diese in der patriarchalen Ordnung Gefahren der Diskriminierung ausgesetzt waren.

Dies zeigt sich zudem an dem Verfassungsauftrag nach Art. 3 Abs. 2 Satz 2 GG. Danach fördert der Staat die tatsächliche Durchsetzung der Gleichberechtigung von Frauen und Männern und wirkt auf die Beseitigung bestehender Nachteile hin. Das Grundgesetz gibt sich also nicht damit zufrieden, Schutz vor der nachteiligen Verwendung der Kategorie Geschlecht zu gewährleisten, sondern möchte die Gleichberechtigung der Geschlechter in der Lebenswirklichkeit herstellen. Das bedeutet zuvörderst, dass strukturelle Benachteiligung von Frauen beseitigt werden muss.

Das Bundesverfassungsgericht hat daher auch explizit als ein Beispiel kollidierenden Verfassungsrechts, welches eine Anknüpfung an das Merkmal Geschlecht rechtfertigen könnte, den Verfassungsauftrag des Art. 3 Abs. 2 Satz 2 GG genannt.²⁶

2. Auswirkungen der Grundrechte auf die Auslegung von § 52 Abs. 1 Satz 1 AO

Die Steuersubjekte, die eine Anerkennung der Gemeinnützigkeit nach § 52 Abs. 1 Satz 1 AO begehren, sind Private. Private sind an Grundrechte nicht unmittelbar gebunden, da Grundrechte primär Abwehrrechte gegenüber dem Staat sind. Auf das Verhältnis unter Privaten wirken Grundrechte nur im Wege der mittelbaren Drittwirkung. Danach verpflichten die Grundrechte die Privaten grundsätzlich nicht unmittelbar untereinander selbst, sie entfalten jedoch auf die privatrechtlichen Rechtsbeziehungen Ausstrahlungswirkung: „Sie zielen hier nicht auf eine möglichst konsequente Minimierung von freiheitsbeschränkenden Eingriffen, sondern sind als Grundsatzentscheidungen im Ausgleich gleichberechtigter Freiheit zu entfalten. Die Freiheit der einen ist dabei mit der Freiheit der anderen in Einklang zu bringen.“

²⁵ Ausführlich dazu Sacksofsky, Das Grundrecht auf Gleichberechtigung, 2. Aufl. 1996.

²⁶ BVerfGE 92, 91, 109.

Dabei kollidierende Grundrechtspositionen sind hierfür in ihrer Wechselwirkung zu erfassen und nach dem Grundsatz der praktischen Konkordanz so in Ausgleich zu bringen, dass sie für alle Beteiligten möglichst weitgehend wirksam werden.²⁷

a) Mittelbare Drittwirkung und § 52 Abs. 1 Satz 1 AO

Damit stellt sich die Frage, wie sich die Überlegungen zur Grundrechtsbindung Privater auf die Auslegung des § 52 Abs. 1 Satz 1 AO auswirken. Bei dieser steuerrechtlichen Vorschrift geht es ja nicht unmittelbar um die Frage, wie Grundrechte im Privatrechtsverhältnis wirken, sondern darum, unter welchen Voraussetzungen private Körperschaften Steuerprivilegien erhalten. Der entscheidende Konnex ist dabei das Tatbestandsmerkmal der Förderung der Allgemeinheit.

Die Anerkennung privaten Handelns als allgemeinerheitsfördernd setzt nicht voraus, dass Private grundrechtliche Bindungen, in derselben Weise wie der Staat beachten müssten. Sonst würde steuerrechtlich eine unmittelbare Bindung Privater an die Grundrechte begründet, die aber verfassungstheoretisch gerade abgelehnt wird. Private haben das Recht, eigene Zwecke in einer Weise frei zu setzen, die dem Staat verwehrt ist, wenn er beispielsweise zu Neutralität verpflichtet ist. Eine unmittelbare Bindung an Grundrechte entspricht auch ersichtlich nicht der gesetzgeberischen Konzeption des § 52 AO.²⁸ Betrachtet man beispielsweise § 52 Abs. 2 Nr. 2, die Förderung der Religion, so ist es dem Staat – wegen der Garantie der Glaubensfreiheit in Art. 4 GG sowie dem Verbot der Staatskirche in Art. 140 GG i.V.m. Art. 137 Abs. 1 WRV – strikt untersagt, eine bestimmte Religion zu fördern; Private, die sich auf diese Vorschrift berufen, sind hingegen selbstverständlich berechtigt, sich für eine bestimmte Religion einzusetzen.

Umgekehrt betrachtet, kann auch die völlige Freistellung von grundrechtlichen Bindungen keine adäquate Interpretation des Tatbestandsmerkmals der Förderung der Allgemeinheit darstellen. Der Steuergesetzgeber selbst ist an verfassungsrechtliche Vorgaben gebunden, er ist daher nicht berechtigt, Steuerentlastung für Verhalten zu gewähren, welches mit der Verfassung nicht in Einklang steht.

²⁷ BVerfGE 148, 267, Rn. 32.

²⁸ Grundlegend zum Verhältnis von Verfassungsrecht und steuerrechtlichem Gemeinnützigkeitsrecht Droege, Gemeinnützigkeit im offenen Steuerstaat, 2010, S. 367 ff.

Im Ergebnis ist daher eine „Förderung der Allgemeinheit“ dann anzunehmen, wenn nicht gegen die grundrechtlichen Wertentscheidungen verstoßen wird, mithin die jeweiligen Körperschaften die Vorgaben mittelbarer Grundrechtsbindung beachten.

b) Verhältnis der vorgestellten Position zur Auffassung des Bundesfinanzhofs

Die vorgestellte Argumentation entspricht der Sache nach auch der Entscheidung des Bundesfinanzhofs. Der Bundesfinanzhof setzt sich zwar nicht explizit mit der Frage der Bindung Privater an Grundrechte auseinander, argumentiert aber in einer Weise, die zur Annahme mittelbarer Drittwirkung passt. Der Bundesfinanzhof prüft nämlich nicht, ob die Freimaurerloge selbst unmittelbar gegen Art. 3 Abs. 3 GG verstößt, indem sie Frauen von der Mitgliedschaft ausschließt, er fragt stattdessen danach, ob das Handeln der Loge gegen die „objektive Wertordnung“ verstößt, wie sie insbesondere im Grundrechtskatalog der Art. 1 bis 19 GG zum Ausdruck komme.²⁹ Der Bundesfinanzhof verwendet mit dem Verweis auf die „objektive Wertordnung der Grundrechte“ Formulierungen zur mittelbaren Drittwirkung, wie sie früher standardmäßig verwendet wurden.³⁰ In neuerer Zeit distanziert sich das Bundesverfassungsgericht indes von der Begrifflichkeit der „objektiven Wertordnung“,³¹ doch diese Distanzierung beruht (wohl) vor allem auf der verfassungstheoretischen Kritik an einem Verständnis von Grundrechten als Wertesystem; in der Sache hält das Gericht an dem Grundgedanken der mittelbaren Drittwirkung fest.

c) Fazit

Grundrechte wirken auf die Auslegung dessen, was als Förderung der Allgemeinheit i.S. des § 52 Abs. 1 Satz 1 AO anzusehen ist, damit in zweifacher Hinsicht ein. Zum einen darf der von einer Körperschaft beabsichtigte Zweck offensichtlich nicht selbst gegen Grundrechte verstoßen. Zum anderen aber darf auch die Art und Weise, wie ein an sich allgemeinerzweckfördernder Zweck verfolgt wird, nicht gegen die grundrechtlichen Wertentscheidungen verstoßen. Denn Zwecksetzung und Mittel der Zweckverfolgung können

²⁹ BFH, Urteil vom 17.5.2017, V R 52/15, Rn. 21.

³⁰ Bereits in der Lüth-Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts, die die mittelbare Drittwirkung von Grundrechten verfassungsgerichtlich anerkennt, findet sich die Formulierung der „objektiven Wertordnung“: BVerfGE 7, 198, 205 f.

³¹ BVerfGE 148, 267, Rn. 32.

erst in ihrem Zusammenwirken erkennen lassen, ob eine grundrechtskonforme „Förderung der Allgemeinheit“ anzunehmen ist.

3. Beschränkung der Mitgliedschaft auf ein Geschlecht – Maßstäbe

Zu prüfen ist nunmehr, wie sich die allgemeinen Einsichten zur Auswirkung von Grundrechten auf die Auslegung des Tatbestandsmerkmals „Förderung der Allgemeinheit“ auf die Beschränkung der Mitgliedschaft in Körperschaften auf ein Geschlecht auswirken. Zu klären ist mithin, was mittelbare Drittwirkung von Grundrechten in diesem Kontext bedeutet.

Beschränken Vereine ihre Mitgliedschaft auf Personen eines Geschlechts, stellt dies unzweifelhaft eine Ungleichbehandlung „wegen“ des Geschlechts dar. Das Grundrecht des Art. 3 Abs. 3 Satz 1 GG ist damit betroffen. Zu fragen ist also danach, was mittelbare Grundrechtsbindung Privater hinsichtlich der Bindung an die Diskriminierungsverbote des Art. 3 Abs. 3 Satz 1 GG bedeutet. Es ist zu klären, ob und unter welchen Voraussetzungen solche Ungleichbehandlungen – unter Geltung der Anforderungen mittelbarer Drittwirkung – gerechtfertigt werden können.

Die mittelbare Grundrechtsbindung Privater ist – wie in der deutschen Grundrechtstheorie zumeist – anhand von Freiheitsrechten entwickelt worden. Doch mittelbare Drittwirkung ist nicht auf Freiheitsrechte beschränkt. Das Bundesverfassungsgericht hat inzwischen anerkannt, dass selbst der allgemeine Gleichheitssatz für Private in bestimmten Konstellationen Bindungen entfaltet, obwohl es gleichzeitig betont, dass der allgemeine Gleichheitssatz grundsätzlich die Privatautonomie nicht beschränkt.³²

Für die speziellen Gleichheitssätze des Art. 3 Abs. 2 und 3 GG hat das Bundesverfassungsgericht bisher noch nicht herausgearbeitet, unter welchen Voraussetzungen Private gebunden sind. In der Stadionverbots-Entscheidung, in der das Gericht gewisse Bindungen an den allgemeinen Gleichheitssatz, trotz grundsätzlichen Festhaltens an der Privatautonomie, aufstellte, hat es aber zugleich betont, dass besondere Gleichheitssätze weitergehende Bindungen enthalten können als der allgemeine Gleichheitssatz.³³

Entscheidend ist für die mittelbare Drittwirkung, dass die in den Grundrechten liegenden Wertentscheidungen hinreichend zur Geltung gebracht werden.³⁴ Dies bedeutet jedenfalls, dass

³² BVerfGE 148, 267, Rn. 40 f.

³³ BVerfGE 148, 267, Rn. 40.

³⁴ BVerfGE 148, 267, Rn. 33.

die Regelung der Vereinsmitgliedschaft dem zentralen Zweck des Art. 3 Abs. 3 Satz 1 GG, Angehörige strukturell diskriminierungsgefährdeter Gruppen vor Benachteiligung zu schützen, nicht zuwiderlaufen darf. Was dies genau bedeutet, sei im Folgenden näher herausgearbeitet.

a) Anwendung der strikten Maßstäbe des Bundesverfassungsgerichts?

Das Bundesverfassungsgericht hat – wie oben (IV.1.) beschrieben – zwei Möglichkeiten der Rechtfertigung vorgegeben: einen sehr eng gefassten zwingenden Grund oder die Rechtfertigung durch kollidierendes Verfassungsrecht.

Die erste Möglichkeit der Rechtfertigung durch einen zwingenden Grund bedarf insbesondere näherer Betrachtung. Das Bundesverfassungsgericht verlangt für die Rechtfertigung einer unmittelbaren Ungleichbehandlung nämlich nicht nur einen zwingenden Grund, sondern zudem, dass die Ungleichbehandlung zur „Lösung von Problemen, die ihrer Natur nach nur entweder bei Männern oder bei Frauen auftreten können, zwingend erforderlich“³⁵ ist. Das Bundesverfassungsgericht will damit nur dann Unterschiede zulassen, wenn diese auch auf die „Natur“ von Männern und Frauen zurückzuführen sind. Damit stellt sich die Frage, was das Gericht mit der „Natur“ von Männern und Frauen meint. Angesichts dessen, dass die früher herrschende Vorstellung unterschiedlicher Geschlechtscharaktere überholt ist, kann sich das Gericht damit nur auf biologische, körperliche Unterschiede beziehen; vermutlich hat das Gericht dabei insbesondere an Regelungen zum Mutterschutz gedacht. Eine solche Deutung entspricht auch der Genese dieser Formulierung: In der vor dem Paradigmenwechsel in der Nachtarbeitsverbots-Entscheidung liegenden Rechtsprechung hatte das Gericht noch schlicht „objektive biologische und/oder funktionale Unterschiede“ für ausreichend erachtet. Ersichtlich wollte es mit der neueren Formulierung die Anforderungen an die Rechtfertigung verschärfen.³⁶ In der modernen Diskussion der Geschlechterstudien wird indes sogar die biologische Unterscheidung der Geschlechter immer stärker in Frage gestellt.

Würde man für jede Rechtfertigung eine Qualität von Gründen verlangen, die dem Maßstab des Bundesverfassungsgerichts entsprechen, wäre eine Rechtfertigung der Beschränkung der Mitgliedschaft in Vereinen nur über kollidierendes Verfassungsrecht denkbar; denn ein Grund – außerhalb kollidierenden Verfassungsrechts –, der den Vorgaben des Bundesverfassungsgerichts genügen würde, ist bei der Begründung der Mitgliedschaft in

³⁵ Nachw. s.o. IV.1.

³⁶ Sacksofsky, Das Grundrecht auf Gleichberechtigung, 2. Aufl. 1996, S. 388 f.

Vereinen nie denkbar. Es gibt kein „Problem“, welches seiner Natur nach nur bei Männern oder Frauen auftreten kann, und durch die Regelung der Mitgliedschaft in Vereinen gelöst werden könnte.

Auch der Sache nach kann eine solche ungefilterte Übertragung der Maßstäbe des Bundesverfassungsgerichts nicht überzeugen, denn sonst würde man Private der Sache nach unmittelbar an Grundrechte binden. Mittelbare Benachteiligung dient aber gerade dazu, die Grundrechtssphären der beteiligten Privaten in einen Ausgleich zu bringen (s.o. IV.2.). Das Recht der Menschen aus Art. 9 Abs. 1 GG, frei über die Gründung und Mitgliedschaft in Vereinen zu entscheiden, ist – angesichts mittelbarer Drittwirkung – nicht völlig schrankenlos, es darf aber andererseits auch nicht durch die strikte Bindung an grundrechtliche Gleichheitssätze selbst wieder praktisch aufgehoben werden. Für die Ausstrahlungswirkung der speziellen Gleichheitssätze ist zentral, dass ihr Kern – der Schutz vor Diskriminierung – zur Geltung gebracht wird. Damit ist zwar eine – diskriminierungsfreie – Rechtfertigung für die Beschränkung der Mitgliedschaft auf ein Geschlecht erforderlich, aber auch ausreichend. Die strikten Vorgaben des Bundesverfassungsgerichts sind daher nicht anwendbar.

b) Rechtfertigung durch guten Grund

Fraglich ist damit, welche Rechtfertigungsanforderungen – jenseits kollidierenden Verfassungsrechts – an die Beschränkung der Mitgliedschaft auf ein Geschlecht zu fordern sind.

Der Bundesfinanzhof erweckt zwar den Eindruck, den strikten Vorgaben des Bundesverfassungsgerichts folgen zu wollen, beschränkt sich aber in der Durchführung allein auf das Verlangen nach einem „zwingenden sachlichen Grund“, gewissermaßen ohne die „biologische“ Komponente.³⁷ Der Bundesfinanzhof verwendet damit einen – deutlich – weniger strengen Maßstab als das Bundesverfassungsgericht. Freilich kam es in der Entscheidung nicht darauf an, weil offensichtlich kein zwingender Grund im Hinblick auf die Freimaurerloge vorlag. Dass der Bundesfinanzhof in Wahrheit von deutlich weniger strengen Maßstäben ausgeht als das Bundesverfassungsgericht zeigt sich zudem daran, dass er es für denkbar hält, dass die Trennung in Ordensschwestern bzw. -brüder durch einen zwingenden

³⁷ BFH, Urteil vom 17.5.2017, V R 52/15, Rn. 20.

Grund zu rechtfertigen.³⁸ Was an dieser Trennung – auch nur denkbarerweise – „zwingend“ sein könnte, erläutert der Bundesfinanzhof nicht.

Der Sache nach ist dem Bundesfinanzhof zuzustimmen: Die Beschränkung der Mitgliedschaft auf ein Geschlecht steht nicht im freien Belieben der Privaten aufgrund ihrer Privatautonomie, sondern muss gerechtfertigt werden. Begrifflich hingegen scheint mir das Verlangen nach einem „zwingenden“ Grund nicht überzeugend. Die Formulierung „zwingender“ Grund assoziiert das Verlangen nach einer sehr strengen Prüfung, die der Bundesfinanzhof aber selbst – wie gezeigt – nicht durchführt. Es scheint mir daher terminologisch sinnvoller, einen „guten“ statt einen zwingenden Grund zu verlangen. Damit wird zum einen deutlich, dass es nicht um zwingende Gründe wie vom Bundesverfassungsgericht bei staatlichem Handeln gefordert geht, andererseits aber auch ein bloßer „sachlicher“ Grund nicht ausreicht. In der gleichheitsrechtlichen Dogmatik wird die Formulierung „sachlicher“ Grund vielfach im Zusammenhang mit dem Willkürverbot verwendet. Danach reicht zur Rechtfertigung einer Ungleichbehandlung aus, dass es irgendeinen Grund gibt. Mit dem Verlangen nach einem „guten“ Grund soll demgegenüber deutlich gemacht werden, dass ein beliebiger Grund nicht ausreicht. Doch dies ist eine terminologische Frage.

Inhaltlich gesehen, muss die Rechtfertigung der Beschränkung der Mitgliedschaft auf ein Geschlecht in Zusammenhang mit dem Vereinszweck stehen. Nur dann kann ein Verein als gemeinnützig anerkannt zu werden. Es muss also einen Grund dafür geben, dass der Vereinszweck, der als Förderung der Allgemeinheit anerkannt werden kann, gerade durch die Beschränkung der Mitgliedschaft auf ein Geschlecht verfolgt wird.

³⁸ BFH, Urteil vom 17.5.2017, V R 52/15, Rn. 37.

V. Beurteilung der Gemeinnützigkeit monogeschlechtlicher Vereine im Einzelfall

Im Folgenden wird zu einigen möglichen Fallgestaltungen Stellung genommen werden. Diese bleiben freilich abstrakt, da nicht konkrete Vereine analysiert werden. Eine konkrete Analyse von Vereinszweck und gesellschaftlichem Kontext bleibt aber unabdingbar. Die folgenden Ausführungen können daher nur Leitlinien für die Beurteilung der Gemeinnützigkeit von Vereinen darstellen.

Die Maßstäbe der Beurteilung sind im vorigen Abschnitt herausgearbeitet worden: Um als Förderung der Allgemeinheit anerkannt zu werden, muss ein guter Grund für die Beschränkung der Mitgliedschaft auf ein Geschlecht vorliegen. Dieser muss in Zusammenhang mit dem Vereinszweck stehen und darf keinen diskriminierenden Charakter tragen.

Sicherlich keinen guten Grund für eine Beschränkung der Mitgliedschaft auf ein Geschlecht stellt das schlichte Interesse dar, unter Geschlechtsgenossen sein zu wollen. Es mag den Interessen mancher Menschen entsprechen, sich in einer einheitlichen Geschlechtsgruppe zusammenzutun, doch ist dies gerade kein Grund, der eine Ungleichbehandlung rechtfertigen kann. Ein solches – möglicherweise gegebenes – Interesse ist ein privates, welches gerade nicht einen hinreichenden Bezug zur Förderung der Allgemeinheit aufweist. Bei der Frage nach der Steuerprivilegierung geht es aber eben gerade nicht um ein generelles Verbot des Zusammenfindens in monogeschlechtlichen Vereinsgruppen, sondern nur um die staatliche Förderung desselben.

1. Tradition

Tradition stellt keinen guten Grund für eine Beschränkung der Mitgliedschaft auf ein Geschlecht dar. Da die Tradition der deutschen Gesellschaft eine patriarchal diskriminierende war, würde die Anerkennung von Tradition als Rechtfertigung Diskriminierung perpetuieren und damit dem Zweck der Diskriminierungsverbote zuwiderlaufen.³⁹ Der Bundesfinanzhof hat dieses Argument denn auch klar zurückgewiesen.⁴⁰

³⁹ Zustimmend auch Heuermann, DStR 2017, 1749, 1754; van Lück, DStRK 2017, 283.

⁴⁰ BFH, Urteil vom 17.5.2017, V R 52/15, Rn. 31.

Dies gilt auch für Vereine, die das Brauchtum pflegen.⁴¹ Auch wenn § 52 Abs. 2 Nr. 23 AO die Förderung des traditionellen Brauchtums ausdrücklich nennt, bedeutet dies lediglich, dass Vereine, die diesen Zweck pflegen, unter den Voraussetzungen des § 52 Abs. 1 Satz 1 AO als gemeinnützig anzuerkennen sind. Bei der Pflege des Brauchtums geht es um Erhalt und Pflege landsmannschaftlicher und kultureller Werte, wie sie in überlieferten Bräuchen und Riten, ggf. auch in traditionellen Volksfesten und Spielen zum Ausdruck kommen.⁴² Doch dies stellt keinen Freibrief für diskriminierende Aspekte des Brauchtums dar. Auch die Förderung des Brauchtums ist an die grundrechtlichen Wertentscheidungen gebunden. Das Bundesverfassungsgericht hat daher schon in frühen Entscheidungen betont, dass das Gleichberechtigungsgebot die Funktion hat, für die Zukunft die Gleichberechtigung der Geschlechter durchzusetzen⁴³ und daher nicht darauf reduziert werden darf, die vorgefundene Wirklichkeit hinzunehmen.⁴⁴

2. Förderung der Gleichberechtigung (§ 52 Abs. 2 Nr. 18 AO)

Die Förderung der Gleichberechtigung von Männern und Frauen ist als gemeinnütziger Zweck anerkannt. Zudem ist der Auftrag zur Durchsetzung tatsächlicher Gleichberechtigung und der Beseitigung bestehender Hindernisse verfassungsrechtlich in Art. 3 Abs. 2 Satz 2 GG verankert.

Zwar ist es prinzipiell denkbar, dass sowohl Männer als auch Frauen zur Verwirklichung dieses Ziels eintreten, so dass die Beschränkung der Mitgliedschaft auf den ersten Blick als nicht hinreichend mit dem Vereinszweck verknüpft abgelehnt werden könnte. Nähere Analyse zeigt jedoch, dass dies für Vereine, die die Mitgliedschaft auf Frauen beschränken, nicht zutrifft.⁴⁵

Frauen sind auch heute noch strukturell benachteiligt. Zwar hat sich viel zugunsten der Herstellung von Gleichberechtigung verändert. Doch die lang andauernde patriarchale Tradition wirkt auch heute noch fort. Die strukturelle Benachteiligung von Frauen zeigt sich auch und gerade darin, dass ihre Interessen, Perspektiven und Äußerungsmöglichkeiten durch dominante Herrschaftsstrukturen in Wissenschaft, Politik, Wirtschaft und Medien nicht in gleichberechtigter Weise repräsentiert sind.

⁴¹ a.A. Michel, jM 2017, 429, 431; wohl auch Gersch, in: Klein, AO, § 52 Rn. 2, 44.

⁴² Gersch, in: Klein (Hrsg.), AO, § 52 Rn. 44.

⁴³ Siehe schon BVerfGE 15, 337, 345.

⁴⁴ BVerfGE 57, 335, 344 f.

⁴⁵ So auch Gersch, in: Klein, AO, 14. Aufl. 2018, § 52 Rn. 2; Spangenberg, djBZ 2017, 184, 185.

(Spätestens) seit den 1970er Jahren war die Schaffung eigener Räume für Frauen zentraler Bestandteil der Frauenbewegung. Diese Räume dienten dazu, Frauen überhaupt zu ermöglichen, eigene Interessen und Positionen herauszufinden bzw. über geeignete Strategien zur Durchsetzung der Gleichberechtigung zu diskutieren. Daher können Frauenvereinigungen, denen daran liegt, eine „Gegenöffentlichkeit“ zu schaffen, unmittelbar der Verwirklichung tatsächlicher Gleichberechtigung dienen. Da Frauen untereinander sehr divers sind, ist es wichtig, dass sie Gelegenheit haben, sich untereinander auszutauschen, ohne sofort in Konfrontation mit dominanten Kommunikationsstrukturen zu treten oder Angst vor Repressalien haben zu müssen. Art. 3 Abs. 2 Satz 2 GG rechtfertigt insoweit die Beschränkung der Mitgliedschaft auf Frauen.

Ist die Mitgliedschaft in solchen Vereinen auf Frauen einer bestimmten Berufsgruppe beschränkt, treffen die gleichen Argumente zu. Auch hier ist Anliegen des Vereins die Förderung von Frauen in bestimmten Berufszweigen, in denen sie bisher unterrepräsentiert waren. Gerade im Hinblick auf die Entwicklung zum Abbau bestehender Hindernisse sind Erfahrungsaustausch und Vernetzung unabdingbar. Die Beschränkung auf Frauen ist gerechtfertigt.

3. Förderung des Sports (§ 52 Abs. 2 Nr. 21 AO)

Eine Beschränkung der Mitgliedschaft in Sportvereinen ist dann gerechtfertigt, wenn die jeweiligen Sportarten in Wettkämpfen getrennt nach Geschlecht ausgeübt werden. Solange in der Lebenswirklichkeit insoweit Geschlechter segregiert werden, ist es legitim, auch Vereine entsprechend zu organisieren.⁴⁶

Gerade im Sport gilt es aber auch im Hinblick auf den jeweiligen Verein genau zu untersuchen, ob nicht diskriminierende Motive den Ausschluss von Frauen verursachen. Dies wäre beispielsweise der Fall bei Schützenbruderschaften. Insoweit ist nicht ersichtlich, welcher Grund einen Ausschluss von Frauen rechtfertigen können soll.⁴⁷ Denn Tradition ist als Argument von vornherein ungeeignet (s.o.) und männerbündische Interessen können die steuerliche Privilegierung eines solchen Vereins nicht rechtfertigen.

⁴⁶ Im Ergebnis ebenso Michel, jM 2017, 429, 431;

⁴⁷ So im Ergebnis auch Bruschke, SteuK 2016, 171, 173.

4. Förderung von Kunst und Kultur (§ 52 Abs. 2 Nr. 5 AO)

Bei der Förderung von Kunst und Kultur ist die Rechtfertigung der Beschränkung der Mitgliedschaft auf ein Geschlecht nur in seltenen Konstellationen zu rechtfertigen. Anders als im Sport sind Kunst und Kultur nicht geschlechtssegregiert, so dass grundsätzlich eine Beschränkung der Mitgliedschaft auf ein Geschlecht nicht zu rechtfertigen ist.

Bei einer Beschränkung der Mitgliedschaft auf Frauen wäre eine Rechtfertigung allenfalls dann denkbar, wenn zu dem Zweck der Förderung von Kunst und Kultur der Zweck der Förderung der Gleichberechtigung tritt. Im Hinblick auf diesen Zweck wären dieselben Gesichtspunkte wie oben beschrieben denkbar, wie beispielsweise Schaffung von Gegenöffentlichkeit, um dominanten Strukturen im Medienwesen entgegenzuwirken, oder um die Sichtbarkeit von weiblichen Kulturschaffenden zu erhöhen.

Männergesangsvereine oder Frauenchöre könnten möglicherweise eine Rechtfertigung darauf zu stützen suchen, dass sie sich allein mit bestimmtem Liedgut beschäftigen.⁴⁸ Doch diese Rechtfertigung trägt im Ergebnis nicht. Zum einen wären Vereine denkbar, die die Mitgliedschaft nicht nur auf aktive Sänger oder Sängerinnen beschränken, so dass auch Unterstützer*innen der Musik als Mitglieder im Verein aufgenommen werden können;⁴⁹ damit ist das Entfallen der Rechtfertigung offensichtlich. Aber auch wenn sich der Vereinszweck auf aktive Sänger oder Sängerinnen beschränkt, wäre zwar eine Anknüpfung der Mitgliedschaft auf bestimmte Stimmlagen (Bass/Tenor oder Sopran/Alt) zu rechtfertigen. Da aber Stimmlagen nicht notwendigerweise mit dem Geschlecht einer Person einhergehen, ist insoweit eine Rechtfertigung nicht gegeben.

5. Förderung der Volks- und Berufsbildung (§ 52 Abs. 2 Nr. 7 AO)

Bei der Förderung der Volks- und Berufsbildung wird die Beschränkung der Mitgliedschaft auf ein Geschlecht ebenfalls nur selten gelingen können. Die Fälle liegen insoweit parallel zur Förderung von Kunst und Kultur. Bei einer Beschränkung der Mitgliedschaft auf Frauen kann ein guter Grund diese dann rechtfertigen, wenn zu dem auf die Förderung der Volks- und Berufsbildung gerichteter Zweck zusätzlich der Zweck der Förderung der Gleichberechtigung tritt.

⁴⁸ In diese Richtung Spangenberg, djbZ 2017, 184, 185; Michel, jM 2017, 429, 431.

⁴⁹ Brusckke, DStR 2017, 2416, 2418.

Wenn es um die Sichtbarmachung bisher aufgrund der strukturellen Benachteiligung von Frauen ausgelassener Perspektiven geht, wird damit in der gleichen Weise wie oben beschrieben Gegenöffentlichkeit hergestellt. Ein Verein zur Förderung der Frauengeschichte könnte daher als Verwirklichung des Verfassungsauftrags zur Herstellung tatsächlicher Gleichberechtigung angesehen werden.

6. Diskriminierungsfreiheit

Die Rechtfertigung der Beschränkung der Mitgliedschaft auf ein Geschlecht ist immer dann ausgeschlossen, wenn diese Beschränkung auf diskriminierenden Gründen beruht. Da Diskriminierungsbekämpfung Hauptzweck des Art. 3 Abs. 3 Satz 1 GG ist, darf dieser Zweck keinesfalls konterkariert werden. Sonst würde den speziellen Gleichheitssätzen in keiner Weise Rechnung getragen. Mittelbare Drittwirkung verlangt aber gerade einen Ausgleich verschiedener Grundrechtspositionen; kein Grundrecht darf völlig unberücksichtigt bleiben.

Die Frage, ob eine Diskriminierung vorliegt, muss im jeweiligen Kontext genau untersucht werden. Da die speziellen Gleichheitssätze gerade den Schutz der Angehörigen strukturell diskriminierungsgefährdeter Gruppen bezwecken,⁵⁰ liegt es insoweit nahe, gerade bei Vereinigungen, die ausschließlich Männer zur Mitgliedschaft zulassen, genau zu prüfen, ob der Ausschluss nicht diskriminierenden Charakter hat.

⁵⁰ BVerfGE 147, 1, Rn. 59.

VI. Zusammenfassung

Grundrechte wirken auf die Auslegung dessen, was als Förderung der Allgemeinheit i.S. des § 52 Abs. 1 Satz 1 AO anzusehen ist, in zweifacher Hinsicht ein. Zum einen darf der von einer Körperschaft beabsichtigte Zweck nicht selbst gegen Grundrechte verstoßen. Zum anderen aber darf auch die Art und Weise, wie ein an sich allgemeinerfördernder Zweck verfolgt wird, nicht gegen die grundrechtlichen Wertentscheidungen verstoßen. Beschränkungen der Mitgliedschaft in Vereinen auf ein Geschlecht können in Konflikt mit den geschlechterbezogenen Gleichheitsgarantien des Art. 3 Abs. 2 und 3 GG.

Die strengen Anforderungen, die das Bundesverfassungsgericht an staatliches Handeln stellt, sind auf die Beurteilung der Förderung der Allgemeinheit indes nicht zu übertragen, da Vereine lediglich mittelbarer Grundrechtsbindung unterliegen. Es reicht daher aus, dass ein guter Grund für die Beschränkung der Mitgliedschaft auf ein Geschlecht gegeben ist, wenn dieser im Zusammenhang mit dem Vereinszweck steht und keinen diskriminierenden Charakter trägt.

Tradition stellt keinen guten Grund für eine Beschränkung der Mitgliedschaft auf ein Geschlecht dar. Da die Tradition der deutschen Gesellschaft eine patriarchal diskriminierende war, würde die Anerkennung von Tradition als Rechtfertigung Diskriminierung perpetuieren und damit dem Zweck der Diskriminierungsverbote zuwiderlaufen.

Eine Beschränkung der Mitgliedschaft auf Frauen ist dann gerechtfertigt, wenn der Vereinszweck - jedenfalls auch - auf die Förderung der Gleichberechtigung von Männern und Frauen gerichtet ist. Angesichts der fortbestehenden strukturellen Benachteiligung von Frauen kann dies die Umsetzung des Verfassungsauftrags zur Durchsetzung tatsächlicher Gleichberechtigung fördern.

Betrifft der Vereinszweck die Ausübung bestimmter Tätigkeiten, ist zu prüfen, ob diese geschlechtssegregiert durchgeführt werden. Für den Sport ist dies dann zu bejahen, wenn die jeweilige Sportart in geschlechtssegregierten Wettkämpfen ausgeübt wird.