

Die Treuhandstiftung

Wallenhorst / Wallenhorst

2023

ISBN 978-3-406-78806-2

C.H.BECK

schnell und portofrei erhältlich bei
beck-shop.de

Die Online-Fachbuchhandlung beck-shop.de steht für Kompetenz aus Tradition. Sie gründet auf über 250 Jahre juristische Fachbuch-Erfahrung durch die Verlage C.H.BECK und Franz Vahlen.

beck-shop.de hält Fachinformationen in allen gängigen Medienformaten bereit: über 12 Millionen Bücher, eBooks, Loseblattwerke, Zeitschriften, DVDs, Online-Datenbanken und Seminare. Besonders geschätzt wird beck-shop.de für sein umfassendes Spezialsortiment im Bereich Recht, Steuern und Wirtschaft mit rund 700.000 lieferbaren Fachbuchtiteln.

sportmäßig betriebene Tanzsport³¹⁸, das Billardspiel³¹⁹, das Fallschirmspringen³²⁰, das Ballonfahren³²¹, Wassersport³²², Wandern³²³, Drachenfliegen³²⁴, Minigolf³²⁵ und Dart³²⁶.

Weil es nicht mehr auf die Form der körperlichen Ertüchtigung ankommt, ist heute der gesamte **Motorsport** (Motorrad, Kraftwagen, Motorboot, Motorflugzeug³²⁷, sogar Minicar³²⁸) gemeinnützig³²⁹. Die Motorsportclubs im ADAC sind allerdings wegen der engen Verflechtung mit diesem nicht gemeinnützigen Verein idR nicht gemeinnützig³³⁰. **D 194**

Yoga soll dagegen nicht als Sport zu bezeichnen sein³³¹, denn hier würde eine Art Weltanschauung im Vordergrund stehen. Neueren Kampf-, „sport“-arten wie Gotcha oder Paintball fehlt zum Sport die Förderung auf geistigem und sittlichem Gebiet³³². **D 195**

Der Begriff „Sport“ ist überhaupt schon immer verwendet worden, um Tätigkeiten gemeinnützig zu machen, die für sich allein die Gemeinnützigkeit nicht erreicht hätten. Dies gilt beispielhaft für FKK und endet – heute aktuell – beim sog. e-Sport, der als Label für eine organisierte Gamerszene herhalten muss.

Ob die Förderung des **reinen Leistungssports** noch gemeinnützig ist, erscheint mehr und mehr zweifelhaft; es wird wohl auf verbindliche Förderrichtlinien und soziale Belange ankommen³³³. Die Gemeinnützigkeit wäre langfristig nicht mehr zu begründen, wenn es nicht gelingt, die kriminellen Einflüsse gerade im Spitzensport (Doping, Wettbetrug) zu eliminieren. **D 196**

Wichtig ist die **Abgrenzung zum Berufssport**, denn dieser gilt als eine Zurschaustellung, die lediglich ihr Programm aus den im Sport üblichen Tätigkeiten zusammenstellt. Vereinen, die ausschließlich den Berufssport fördern, wird schon mangels Förderung der Allgemeinheit die Gemeinnützigkeit feh- **D 197**

³¹⁸ FM NRW 8.12.1972, StEK GemVO Nr. 35.

³¹⁹ OFD Frankfurt 9.7.1981, StEK AO 1977 § 52 Nr. 17; OFD Hannover 19.6.1998, StEK AO 1977 § 52 Nr. 17 (neben Carambolage- auch Poolbillard).

³²⁰ BFH 25.7.1996 V R 7/95, BStBl. II 1997, 154.

³²¹ AEAO Nr. 6 Satz 2 zu § 52 AO.

³²² BFH 19.4.1989 I R 3/88, BStBl. II 1989, 595 (das Gericht geht von Gemeinnützigkeit aus, die Anerkennung scheidet an Satzungsmängeln).

³²³ OFD Koblenz 2.12.1987, DB 1988, 86.

³²⁴ FM NRW 12.11.1996, StEK AO § 52 Nr. 98; OFD Erfurt 28.11.1996, DStR 1997, 116.

³²⁵ OVG Lüneburg 15.6.1967 VI OVG A 34/67, NJW 1967, 2078.

³²⁶ OFD Hannover 25.7.1994, DStR 1994, 1578.

³²⁷ Gegen BFH 23.7.1969 I R 168/66, BStBl. II 1970, 67.

³²⁸ FG Ba-Wü 10.11.1994 6 K 10/92, EFG 1995, 337 rkr.

³²⁹ AEAO Nr. 6 Satz 2 zu § 52 AO, geklärt durch BFH 29.10.1997 I R 13/97, BStBl. II 1998, 9; BFH 19.4.1989 I R 66/87, nv.

³³⁰ FM M-V 5.11.1992, DStR 1992, 1812; FM Bayern 6.5.1993, KStK § 5 Abs. 1 Nr. 9 K 1.17 unter Hinweis auf BFH 5.8.1992 X R 165/88, BStBl. II 1992, 1051.

³³¹ Vgl. FG Düsseldorf 13.11.2013 5 K 2434/09 U, EFG 2014, 686.

³³² OFD Nürnberg 22.4.1999, DB 1999, 986; auch AEAO Nr. 6 Satz 2 zu § 52 AO.

³³³ FM Thüringen 25.4.1996, DStR 1996, 921.

len, denn es geht hier in erster Linie um die eigenwirtschaftlichen Interessen der Professionals, aber auch der Sportvereine. Gleichwohl ist die Förderung des Berufssports unter bestimmten Voraussetzungen unschädlich für die Gemeinnützigkeit eines Sportvereins (§§ 58 Nr. 9, 67 a AO).

D 198 Von besonderer Bedeutung bleibt bis heute die **Abgrenzung** des Sports von der **Freizeitbetätigung**, die wie z. B. das „Baden“ nicht als gemeinnützig anerkannt wird³³⁴, auch wenn es durchaus sinnvoll sein sollte³³⁵. Wenn aber die Gemeinnützigkeit einer Betätigung mit der Begründung abgelehnt wird, dass es sich dabei um eine private Freizeitbeschäftigung der Mitglieder handelt³³⁶, so kann dies schon deshalb nicht überzeugen, weil auch jede typisch sportliche Tätigkeit, die von einem Amateur ausgeübt wird, eine Freizeitbeschäftigung darstellt und damit von der Anerkennung ausgeschlossen sein müsste. Was hier unter einer „Freizeitgestaltung ohne sportliche Ambitionen“³³⁷ zu verstehen ist, bleibt damit völlig offen. Trotzdem besteht ein Unterschied zur allgemeinen Freizeitbetätigung, z. B. durch den Organisationsgrad der Sportvereine³³⁸.

D 199 Der Sport muss **ernsthaft betrieben** werden und darf nicht nur ein Deckmantel für gesellige Veranstaltungen sein³³⁹. Übt ein Verein auch andere Tätigkeiten aus, die nicht begünstigt sind, so erfüllt er nicht mehr ausschließlich gemeinnützige Zwecke und wird deshalb auch nicht mehr anerkannt werden können. Vor dem VereinFG bestand für Sportvereine die weitgehende Freiheit, neben der Förderung des Sports nahestehende Tätigkeiten von untergeordneter Bedeutung zu betreiben, solange diese nicht wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb sind. Diese Erweiterung ist entfallen. Damit ist den Sportvereinen mit Ausnahme des Profisports eine Betätigung außerhalb des definierten Sektors „Sport“ nicht mehr möglich, es sei denn, sie haben daneben in ihrer Satzung einen weiteren gemeinnützigen Zweck aufgenommen oder aber die Betätigung in eine selbstständige Gesellschaft ausgegliedert.

vv) Förderung von Heimatpflege, Heimatkunde und Ortsverschönerung (§ 52 Abs. 2 Satz 1 Nr. 22 AO)

D 200 Die Förderung des Heimatgedankens bzw. der Heimatpflege und -kunde ist außerhalb des Kunstbegriffs ein eigener steuerbegünstigter Zweck. Die Heimat ist die Umwelt, mit welcher der Mensch durch Geburt oder Lebensumstände verwachsen ist. Der Heimatgedanke umfasst folglich Heimatpflege und Heimatkunde.

³³⁴ BFH 30.9.1981 III R 2/80, BStBl. II 1982, 148: Sport erfordert „planmäßiges Schwimmen“.

³³⁵ OFD Bremen 28.5.1982, StEK AO § 52 Nr. 23.

³³⁶ BR-Drs. 237/80.

³³⁷ FG Berlin 1.10.1981 IV 282/80, EFG 1982, 372 rkr.

³³⁸ Bedenklich daher die in BMF 20.10.1998, BStBl. I 1998, 1424, geänderte Überschrift („Freizeitvereine“ gegenüber „Sportvereinen“ noch in BMF 22.12.1995, BStBl. I 1996, 51).

³³⁹ RFH 29.1.1931, RStBl. 1932, 105.

Heimatspflege sind alle Bestrebungen, die Heimat in ihrer natürlichen oder geschichtlichen Eigenart zu erhalten, bei ihrer Neugestaltung mitzuwirken und, falls es sich um einen Bevölkerungskreis handelt, der aus seiner Heimat vertrieben worden ist, die Erinnerung an dieselbe wach zu halten.

Die **Heimatkunde** vermittelt das Wissen von der Heimat. Der Heimatgedanke wird auf die verschiedenste Weise gefördert, z. B. durch Pflege von Mundart, Brauchtum und Volkskunst, durch Erhaltung von Kulturdenkmälern, Unterhaltung von Heimatmuseen, Herausgabe von Heimatzeitschriften, Chroniken³⁴⁰, Veranstaltungen historischer Aufführungen oder Heimatfeste. Auch die sog. Freizeitwinzervereine³⁴¹ und die Pflege von kulturell bedeutsamen Gegenständen und Sammlungen gehören hierher.

Zur Heimatspflege zählt auch die **regionale Brauchtumspflege** einschließlich der regionalen Sprache (Mundart), Musik und Kleidung³⁴². Auch Freizeitwinzervereine können, soweit nicht in erster Linie eine gewerbliche Tätigkeit der Mitglieder gefördert wird oder die Veranstaltung von Winzerfesten im Vordergrund steht, unter dem Gesichtspunkt der Heimatspflege als gemeinnützig anerkannt werden³⁴³. Auch noch die Errichtung eines Aussichtsturms, der das Kennenlernen der Heimat fördert, kann ein gemeinnütziger Zweck sein³⁴⁴. Die bisher restriktive Auslegung des Brauchtumsbegriffes bei Karneval bzw. Fasching ist seit dem VereinFG überholt.

ww) Sonstige gemeinnützige Zwecke – Freizeit, Tierzucht usw. (§ 52 Abs. 2 Satz 1 Nr. 23 AO)

Die Nr. 23 zu § 52 Abs. 2 AO enthält unverändert alle Betätigungen, die bisher schon in § 52 Abs. 2 Nr. 4 AO a.F. enthalten waren. Es geht hier um die sog. **Freizeit Zwecke**, zu denen nach der Rechtsprechung identische Freizeitgestaltungen gehören, die gleichermaßen gemeinnützig sein können. Sie sind von Anfang an **umstritten**³⁴⁵ gewesen. Mit der Aufnahme in den allgemeinen Katalog gemeinnütziger Betätigungen des § 52 Abs. 2 AO sind sie weiter aufgewertet, d. h. allen anderen Zwecken gleichgestellt worden.

Die Aufzählung weitet die Gemeinnützigkeit in den Freizeitbereich aus³⁴⁶, ohne aber die Abgrenzung hierzu ganz aufzugeben³⁴⁷. Mit der Aufnahme von Amateurfunken, Modellflug und Hundesport wird eine Abgrenzung zum Freizeitvergnügen aber fast unmöglich, da der Hinweis auf die direkte Ver-

D201

³⁴⁰ BFH 21.8.1985 I R 3/82, BStBl. II 1986, 92 (Heimatverein, Waldfest).

³⁴¹ FM Sachsen 16.7.1998, DStR 1998, 1306.

³⁴² Vgl. BFH 21.8.1985 I R 3/82, BStBl. II 1986, 92.

³⁴³ AEAO Nr. 12 zu § 52 AO.

³⁴⁴ RFH 23.7.1938, RStBl. 1938, 914.

³⁴⁵ *Tipke/Kruse* § 52 AO Rn. 36: „Weltunikum“.

³⁴⁶ FG Hessen 17.8.1993 4 K 5777/91, EFG 1994, 444, bestätigt durch BFH 14.9.1994 I R 153/93, BStBl. II 1995, 499 (Modellbau- und -sportverein); FG Köln 29.7.1993 13-K-4621/91, nv, bestätigt durch BFH 21.12.1994 I R 10/94, BStBl. II 1999, 272 (Modellbauverein); FM Schl-H 13.10.1995, StEK AO § 52 Nr. 86.

³⁴⁷ FG Schl-H 23.10.1998 II 809/95, EFG 1999, 50, bestätigt durch BFH 17.2.2000 I R 108, 109/98, BFH/NV 2000, 1071 (Skatverein).

gleichbarkeit, d. h. „Identität“ iSd BFH³⁴⁸, bei anderen Hobbies wie dem Modellbau von Schiffen und Autos kaum zu widerlegen sein wird³⁴⁹. **Abgrenzungsversuche** der Verwaltung werden so immer vorübergehender Natur bleiben müssen³⁵⁰.

Derzeit sieht sie als **identisch** an: die Förderung des Baus und des Betriebs von Schiffs-, Auto-, Eisenbahn- und Drachenflugmodellen sowie CB-Funken – **nicht** dagegen die Förderung des Amateurfilmens und -fotografierens, des Kochens, von Brett- und Kartenspielen und des Sammelns von Gegenständen (Briefmarken, Münzen, Autogramme usw.) sowie die Tätigkeit von Reise- und Touristik-, Sauna-, Geselligkeits-, Kosmetik- und Oldtimer-Vereinen³⁵¹.

Amateurfilm- und -fotoclubs und die Oldtimerclubs können aber wegen Förderung der Kunst gemeinnützig sein³⁵². Es ist hier aber immer genau zu prüfen, ob nicht wirtschaftliche Interessen verfolgt werden und damit gegen das Gebot der Selbstlosigkeit verstoßen wird³⁵³.

D202 Die **Tierzucht** bezweckt die Erhaltung und Verbesserung der Leistungsfähigkeit der Tiere unter Berücksichtigung der Vitalität, die Verbesserung der Wirtschaftlichkeit der tierischen Erzeugung, die Überprüfung der qualitativen Anforderungen der von Tieren gewonnenen Erzeugnisse und die Erhaltung der genetischen Vielfalt (§ 1 Abs. 2 TierZG)³⁵⁴. Man versteht aber unter Tierzucht auch das „Dressieren“ und die gezielte genetische Manipulation, wobei nur Maßnahmen ausgenommen sind, die ausschließlich unter ästhetischen Gesichtspunkten durchgeführt werden³⁵⁵. Da Landwirte und an dieser Zucht interessierte Wirtschaftskreise kaum selbstlos handeln dürften, beschränkt sich die Förderung hier auf etwa in den Vogel-, Brieftauben- und Kaninchenzuchtvereinen tätige Dilettanten. Jede Tierart ist eingeschlossen, auf die Größe der Tiere kommt es nicht an, was angesichts der Entstehungsgeschichte der Vorschrift überrascht³⁵⁶. Hierher gehört jetzt auch die grundsätzliche Anerkennung der Pferderennvereine³⁵⁷ und die Förderung der Aquarien- und Terrarienkunde³⁵⁸.

³⁴⁸ BFH 14.9.1994 I R 153/93, BStBl. II 1995, 499.

³⁴⁹ Vgl. FG Hessen 17.8.1993 4 K 5777/91, EFG 1994, 444.

³⁵⁰ Ausführlich OFD Erfurt 28.11.1996, DStR 1997, 116: mehr als 18 verschiedene Aktivitäten, von CB-Funk bis Oldtimerpflege; ergänzt durch FM Thüringen 11.11.1996, StEK AO § 52 Nr. 97.

³⁵¹ AEAO Nr. 10 Sätze 4, 5 zu § 52 AO.

³⁵² AEAO Nr. 10 Satz 6 zu § 52 AO.

³⁵³ Vgl. AEAO Nr. 12 zu § 52 AO.

³⁵⁴ Vgl. AEAO Nr. 11, 13 zu § 52 AO.

³⁵⁵ BFH 28.11.1990 I R 38/86, BFH/NV 1992, 90 (Zucht von Rassegeflügel bzw. -kaninchen).

³⁵⁶ Die vorliegenden Anträge im Bundestag zum VereinFG betrafen zunächst nur *Kleintiere*, die problematische Unterscheidung zu *Großtieren* fiel dann wohl aus Abgrenzungsgründen, vielleicht auch, weil die Zucht von Pferden schon vorher gemeinnützig war (FG Nds. 18.9.1981 VI 511/79, EFG 1982, 320 rkr.).

³⁵⁷ Ausführlich OFD Düsseldorf 24.6.2005, StEK AO 1977 § 52 Nr. 162.

³⁵⁸ AEAO Nr. 11 Satz 2 zu § 52 AO.

Für die **Pflanzenzucht**, zu der auch die Tätigkeit der Obst- und Gartenbauvereine³⁵⁹ und die Bonsaikunst gehören³⁶⁰, gilt Entsprechendes wie zur Tierzucht. Angesichts des vielfältigen Angebots gewerblicher Gartenbaubetriebe ist eine selbstständige Zucht im Privatbereich, die einer öffentlichen Förderung bedürfte, kaum denkbar. Eine in Freizeitwinzervereinen betriebene Rebzucht ist zwar auch Pflanzenzucht, in erster Linie aber Förderung der Heimatpflege (§ 52 Abs. 2 Nr. 22 AO)³⁶¹.

D 203

Die **Kleingärtnerei** war angesichts einer aktiven Lobby schon vor dem VereinFG gemeinnützig³⁶² und die Finanzverwaltung erstellte für diese Vereine sogar eine Mustersatzung³⁶³. Was ein Kleingarten ist, regelt das Bundeskleingartengesetz³⁶⁴, ohne dass die Erfüllung der dort zu findenden Definition automatisch zur Gemeinnützigkeit führt. Die Motivation des Kleingärtners dürfte aber über die Pflege des eigenen Hobbys nicht hinausgehen und demnach kaum selbstlos sein.

D 204

Mit dem traditionellen **Brauchtum** schließt das Gesetz als vorrangig kulturelle Förderung Karneval, Fastnacht und Fasching ausdrücklich ein, wodurch der häufige Vorbehalt der Finanzverwaltung, es handle sich hier mehr um Unterhaltung, gegenstandslos wird. Nach Ansicht der Verwaltung ist die Heimatpflege ein Teil der Brauchtumpflege und daher hier – und nicht bei der Kulturförderung – einzuordnen, wodurch Freizeitwinzervereine, Junggesellen- und Burschenvereine (sog. Maiclubs) gemeinnützig sein können³⁶⁵.

D 205

Gesellschaftliche Veranstaltungen der Karnevalsvereine sind bis auf Sitzungen und Umzüge regelmäßig wirtschaftliche Geschäftsbetriebe³⁶⁶. Diese Vereine nennen sich häufig „Kirmes- und Karnevalsvereine“. Sie können aber ihren Namen unverändert fortführen, wenn sie auf „Kirmes“ – d. h. Verkaufsveranstaltungen – verzichten³⁶⁷.

Das Gesetz soll keine allgemeine Ausweitung des Brauchtumsbegriffs formulieren³⁶⁸ und so z. B. Studentenverbindungen, Landjugendvereine, Country- und Westernvereine oder Freimaurerlogen nicht einschließen³⁶⁹. Auch das Skatspiel ist unter diesem Gesichtspunkt nicht gemeinnützig³⁷⁰.

³⁵⁹ AEAO Nr. 11 Satz 1 zu § 52 AO.

³⁶⁰ AEAO Nr. 11 Satz 2 zu § 52 AO.

³⁶¹ AEAO Nr. 12 Satz 1 zu § 52 AO.

³⁶² FG München 17.12.1968 II 141/67, EFG 1969, 330 rkr.; OFD Köln 8.7.1982, StEK AO § 51 Nr. 2.

³⁶³ OFD Düsseldorf 6.12.1984, StEK AO § 51 Nr. 6.

³⁶⁴ G v. 28.2.1983, BGBl. I 1983, 210.

³⁶⁵ So AEAO Nr. 12 Satz 2 zu § 52 AO: Traditionelle Brauchtumpflege z. B. durch das Setzen von Maibäumen.

³⁶⁶ FM Hessen 26.7.1991, StEK AO § 52 Nr. 63.

³⁶⁷ OFD Koblenz 23.7.1990, StEK AO § 60 Nr. 1; missverständlich AEAO Nr. 14 Satz 1 zu § 52 AO.

³⁶⁸ OFD Koblenz 23.7.1990, StEK AO § 60 Nr. 1.

³⁶⁹ AEAO Nr. 12 Satz 4 zu § 52 AO.

³⁷⁰ BFH 17.2.2000 I R 108/98, I R 109/98, BFH/NV 2000, 1071 (Bestätigung von FG Schl-H 23.10.1998 II 809/95, EFG 1999, 50).

Fällt die Brauchtumpflege mit einer in erster Linie beabsichtigten geselligen Betätigung zusammen, entfällt die Vergünstigung ebenfalls³⁷¹. Das muss vor allem gelten für Volksfeste, die regional unter verschiedenen Bezeichnungen durchgeführt werden (Kirmes, Kärwa, Kerb)³⁷². Schützenvereine³⁷³, auch Schützenbruderschaften genannt, waren schon immer als Schießsportvereine gemeinnützig³⁷⁴, heute kommt bei ihnen wohl noch die Bewahrung eines bestimmten Brauchtums dazu (Schützenfeste).

- D 206** Die **Soldaten- und Reservistenbetreuung** ist gemeinnützig. Der Wortlaut des Gesetzes schloss wie schon bisher die Rechtsprechung³⁷⁵ die Kameradschaftspflege ehemaliger Soldaten nicht ein, sondern sieht nur in (zumindest im Verteidigungsfall) aktiven Soldaten besonders betreuungsbedürftige Personen³⁷⁶. Reine Traditionsvereine bleiben weiter nicht gemeinnützig³⁷⁷ und sind dies auch nicht wegen vorgeblicher Brauchtumpflege³⁷⁸.

Die Steuerbegünstigung ist beschränkt auf deutsche Soldaten und erfasst Ausländer nur, wenn sie mit diesen zusammen in multinationalen Verbänden zusammengefasst sind³⁷⁹. Diese Vereine dürfen in die Satzung zusätzlich sogar die Förderung der Kameradschaft aufnehmen³⁸⁰, die hier offensichtlich nichts mit der sonst steuerschädlichen Geselligkeit zu tun haben soll.

- D 207** Das Hobby des **Amateurfunks**, dem der sog. CB-Funk gleichstehen soll³⁸¹, wird durch Gesetz als allgemeine geistige Förderung definiert. Im Gegensatz zu früher ist die Tätigkeit nicht beschränkt auf Hilfsmaßnahmen, sondern erfasst auch den Funkverkehr zum Zeitvertreib und zur Unterhaltung³⁸². Eine Ausweitung auf andere (Amateur-)Hobbies ist nach dem Gesetzeswortlaut nicht auszuschließen, angesichts der Vergleichbarkeit z. B. des Amateurfilmens, -fotografierens oder -malens wohl auch nicht zu verhindern³⁸³.

- D 208** Auch im **Modellflug** sieht der Gesetzgeber eine der Allgemeinheit zugutekommende besondere geistige Leistung, die sich andere Modellbauer (z. B.

³⁷¹ FG Schl-H 23.10.1998 II 809/95, EFG 1999, 50.

³⁷² FM Hessen 2.11.1998, StEK AO § 52 Nr. 119.

³⁷³ OFD Hannover 23.6.1999, DStR 1999, 1856.

³⁷⁴ BFH 27.11.1991 II R 100/87, BStBl. II 1992, 563; vgl. OFD Koblenz 28.1.1999, KStK § 5 K. H 70 (historische Deutsche Schützenbruderschaften: Beschränkung auf Christen); AEAO Nr. 12 zu § 52 AO; zum Brauchtum in der Satzung und zur Veranstaltung von Volksfesten FM Nds. 28.3.2000, StEK AO § 52 Nr. 130.

³⁷⁵ BFH 31.10.1963 I 320/61 U, BStBl. III 1964, 20, bestätigt im Beschluss 15.11.1995 I B 131/94, BFH/NV 1996, 285.

³⁷⁶ AEAO Nr. 14 zu § 52 AO akzeptiert ohne Reservisteneigenschaft alle *ehemaligen* Wehrdienstleistenden, Zeit- und Berufssoldaten, schließt aber Kameradschaftspflege aus.

³⁷⁷ BFH 31.10.1963 I 320/61 U, BStBl. III 1964, 20 (Soldatenbünde).

³⁷⁸ AEAO Nr. 12 Satz 3 zu § 52 AO.

³⁷⁹ OFD Frankfurt 14.9.1999, StEK AO § 52 Nr. 125.

³⁸⁰ BFH 11.3.1999 V R 57, 58/96, BStBl. II 1999, 331.

³⁸¹ FM Bayern 6.11.1996, DB 1996, 2415.

³⁸² Klein/Gersch § 52 AO Rn. 50.

³⁸³ Vgl. OFD Hannover 25.7.1994, StEK AO § 52 Nr. 77.

von Eisenbahnen, Schiffen und Autos) wohl von den Finanzgerichten³⁸⁴ unter Hinweis auf den Gleichheitssatz bestätigen lassen werden³⁸⁵, wie dies für den Minicarsport³⁸⁶, für den Drachenflug³⁸⁷ und für das wettkampfmäßige Ballonfahren³⁸⁸ schon geschehen ist.

Auch die letzte Katalogbetätigung der Freizeit Zwecke – der **Hundesport** – macht das private Vergnügen einer kleinen Gruppe zur förderungswürdigen, allgemeinbildenden Betätigung³⁸⁹. Es kann damit offen bleiben, ob neben der körperlichen Ertüchtigung des Hundes (zumindest auch) die des ausbildenden Menschen notwendig ist³⁹⁰, wenn auch die Einbeziehung der reinen Hundeausbildung z. B. zur Jagd zweifelhaft sein könnte. Auf keinen Fall geht es hier aber um „Sport“ iSv § 52 Abs. 2 Nr. 21 AO. Wiederum ist zu erwarten, dass auch andere mittels Tieren betriebene Freizeitvergnügen über die Vergleichbarkeit die Gemeinnützigkeit erlangen.

D209

xx) Allgemeine Förderung des demokratischen Staatswesens (§ 52 Abs. 2 Satz 1 Nr. 24 AO)

Eine allgemeine Förderung des demokratischen Staatswesens liegt nur vor, wenn sich eine Körperschaft objektiv, umfassend und neutral mit den Grundprinzipien der Demokratie auseinandersetzt³⁹¹.

D210

Politische Zwecke selbst (Beeinflussung der politischen Meinungs- und Willensbildung, Gestaltung der öffentlichen Meinung oder Förderung politischer Parteien) zählen **nicht** zu den gemeinnützigen Zwecken iSd § 52 AO³⁹². Parteipolitische Betätigung ist immer unvereinbar mit der Gemeinnützigkeit³⁹³. Eine allgemeine Förderung liegt nach Ansicht des BFH³⁹⁴ nur vor, wenn sich eine Körperschaft umfassend mit den demokratischen Grundprinzipien befasst und diese objektiv und neutral würdigt. Die Einflussnahme auf die politi-

³⁸⁴ So für den Schiffs- und Automodellbau und -sport FG Köln 29.7.1993 13 K 4621/91, nv, bestätigt durch BFH 21.12.1994 I R 10/94, BFH/NV 1995, 1045; für Modellbau und -sport BFH 14.9.1994 I R 153/93, BStBl. II 1995, 499.

³⁸⁵ Vgl. FG Hessen 17.8.1993 4 K 5777/91, EFG 1994, 444; FG Köln 29.7.1993 13 K 4621/91, nv, rkr.

³⁸⁶ FG Ba-Wü 10.11.1994 6 K 10/92, EFG 1995, 337 rkr.

³⁸⁷ FM Hessen 12.11.1996, DStR 1996, 2015; anders OFD Münster 19.2.1997, DStR 1997, 579.

³⁸⁸ OFD Erfurt 28.11.1996, DStR 1997, 116.

³⁸⁹ Aus der Antragsbegründung von *Röthig* (lt. Gutachten S. 137): „Mit der Veränderung der Arbeits- und Lebensgewohnheiten des Menschen im Zuge des industriellen Fortschritts erlangt die Mensch-Hund-Beziehung erweiterte qualitative Veränderungen.“

³⁹⁰ BFH 13.12.1978 I R 2/77, BStBl. II 1979, 495. Dann sogar „Sport“: OFD Frankfurt 6.3.1991, KStK § 5 K. H 10.

³⁹¹ AEAO Nr. 9 Satz 1 zu § 52 AO.

³⁹² BFH 10.1.2019 V R 60/17, BStBl. II 2019, 301, und 10.12.2020 V R 14/20, BStBl. II 2021,739; 18.8.2021 V B 25/21 (AdV), BStBl. II 2021,931.

³⁹³ BFH 20.3.2017 X R 13/15, BStBl. II 2017, 1110.

³⁹⁴ BFH 23.9.1999 XI R 63/98, BStBl. II 2000, 202.

sche Willensbildung reicht nicht aus³⁹⁵. Auch politisch motivierte, zielgerichtet einseitig öffentliche Positionierung (Corona) gehört nicht hierher³⁹⁶.

Auch dieser Zweck war schon früher im Gesetz enthalten (§ 52 Abs. 2 Nr. 3 a. F. AO). Er wurde unverändert übernommen. Dabei sind auch die Einschränkungen erhalten geblieben, dass Bestrebungen nicht gemeinnützig sind, die nur bestimmte Einzelinteressen staatsbürgerlicher Art verfolgen oder die auf den kommunalpolitischen Bereich beschränkt sind.

D211 Der Ausschluss **kommunaler Wählervereinigungen** von der Steuervergünstigung wird damit gerechtfertigt, dass bei derartigen Vereinigungen vielfach wegen der unmittelbaren Betroffenheit der Beteiligten die Selbstlosigkeit des Engagements fehlen soll, obwohl das Bundesverfassungsgericht zwischenzeitlich die Gleichstellung der kommunalen Wählervereinigungen unter Gesichtspunkten verlangt hat³⁹⁷ und sie daraufhin in den Anwendungsbereich des § 5 Abs. 1 Nr. 7 KStG einbezogen wurden, bleibt es bis heute beim Ausschluss der Wählervereinigungen in § 52 Abs. 2 Nr. 24 AO³⁹⁸.

Aus der Tatsache, dass alle nunmehr in § 52 Abs. 2 AO genannten Zwecke zugleich auch **spendenberechtigt** sind, folgt diese Berechtigung auch für die Förderung des demokratischen Staatswesens, die in der Anlage 1 zur EStDV a. F. nicht als besonders förderungswürdig aufgeführt war und damit bisher auch nicht von § 10 b Abs. 1 Satz 1 EStG erfasst wurde. Der bisher von den betroffenen Organisationen satzungsmäßig verfolgte, oft vorgeschobene „Bildungs“-Zweck ist daher überflüssig. Zugleich besteht aber die Gefahr, dass sie verstärkt quasi die Funktion von „Durchlaufstellen“ für politische Parteien übernehmen.

D212 Mit der Änderung des Parteiengesetzes³⁹⁹ wurde mit der in § 52 Abs. 2 a. F. AO eingefügten Nr. 3 in Abgrenzung zum politischen Verein⁴⁰⁰ die allgemeine Förderung des demokratischen Staatswesens als weiteres Beispiel für gemeinnützige Zwecke aufgenommen.

Die Förderung hat sich auf das **Demokratieverständnis des Grundgesetzes** zu beziehen, so dass ein verfassungswidriger Angriff auf die grundgesetzliche Demokratie ebenso ausscheidet wie jede Änderung dieser Verfassung durch Gewalt. Einzelinteressen sind entsprechend dem Gemeinnützigkeitsprinzip der Selbstlosigkeit ausdrücklich ausgeschlossen. Staatspolitisch sind Zwecke, die auf die allgemeine Förderung des demokratischen Staatswesens in der Bundesrepublik gerichtet sind. Dazu gehören nicht Bestrebungen, die nur bestimmte Einzelinteressen staatspolitischer Art verfolgen oder sich – wie etwa sog. freie Wählervereinigungen⁴⁰¹ – auf den kommunalpolitischen Bereich be-

³⁹⁵ BFH 10.12.2020 V R 14/20, BStBl. II 2021, 739 (Einflussnahme kein eigenständiger gemeinnütziger Zweck).

³⁹⁶ FG München 30.3.2021 7 V 2583/20, EFG 2021, 917.

³⁹⁷ BVerfG 30.9.1998 2 BvR 1818/91, BVerfGE 99, 69.

³⁹⁸ BFH 20.3.2017 X R 55/14, BStBl. II 2017, 1122.

³⁹⁹ Aktuell: G v. 31.1.1994, BGBl. I 1994, 149.

⁴⁰⁰ BFH 23.11.1988 I R 11/88, BStBl. II 1989, 391; vgl. *Bauer* KFR 1989, 125.

⁴⁰¹ Vgl. FG Ba-Wü 18.12.1986 III K 216/84, EFG 1987, 189, bestätigt durch BFH 25.10.1989 X R 190/87, BStBl. II 1990, 158; zur Steuerpflicht BMF 29.1.1999, BStBl. I 1999, 215.