Finanzgericht Köln, 13 K 3949/09

Datum:	17.10.2013
Gericht:	Finanzgericht Köln
Spruchkörper:	13. Senat
Entscheidungsart:	Urteil
Aktenzeichen:	13 K 3949/09
ECLI:	ECLI:DE:FGK:2013:1017.13K3949.09.00
Nachinstanz:	Bundesfinanzhof, I R 8/14, I R 9/14

Tenor:

In dem Verfahren zu 1. wird die Klage auf Anerkennung der Gemeinnützigkeit des Klägers auf der Basis von § 52 Abs. 2 Satz 1 AO abgewiesen.

Die Entscheidung über die Gemeinnützigkeit auf der Basis der Öffnungsklausel gemäß § 52 Abs. 2 Satz 2 AO bleibt dem Endurteil vorbehalten.

Die Kostenentscheidung in dem Verfahren zu 1. bleibt dem Endurteil vorbehalten.

In dem Verfahren zu 2. wird der Ablehnungsbescheid des Beklagten zu 2a. vom 29. November 2010 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 14. November 2012 aufgehoben.

Unter Aufhebung des Ablehnungsbescheids vom 9. November 2012 wird der Beklagte zu 2b. verpflichtet, entweder selbst oder durch eine von ihm gemäß § 52 Abs. 2 Satz 3 AO zu bestimmende Behörde die Förderung von Turnierbridge gemäß den vom Weltbridgeverband erlassenen Turnier-Bridge-Regeln nach § 52 Abs. 2 Satz 2 AO für gemeinnützig zu erklären.

Die Kosten des Verfahrens zu 2. tragen die Beklagten.

Das Urteil ist wegen der Kosten gegen Sicherheitsleistung in Höhe des Kostenerstattungsanspruchs des Klägers vorläufig vollstreckbar.

Die Revision wird in beiden Verfahren zugelassen.

Tatbestand 1

Die Beteiligten streiten zum einen über die Frage, ob der Kläger wegen Förderung des Sports nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 des Körperschaftsteuergesetzes – KStG – i.V.m. § 52 Abs. 2 Satz 1 Nr. 21 der Abgabenordnung – AO – oder anderer im Katalog des § 52 Abs. 2 Satz 1 AO genannten Zwecke als gemeinnützig anzuerkennen ist. Zum anderen streiten sie über die Frage, ob der Kläger nach der sogenannten „Öffnungsklausel“ des § 52 Abs. 2 Sätze 2-3 AO als gemeinnützig anzuerkennen ist oder er jedenfalls einen Anspruch auf erneute Bescheidung seines diesbezüglichen Antrags hat. 2

Der Kläger ist ein im Vereinsregister des Amtsgerichts B unter der Nummer VR 1 eingetragener Verein. Er hat seinen Sitz in B und besteht seit 1949. Nach § 2 seiner Satzung (in der maßgeblichen Fassung vom 17. März 2007), auf die hinsichtlich der Einzelheiten verwiesen wird, ist er ein Verband von Bridge-Vereinen, die den Bridgesport in den Ländern der Bundesrepublik Deutschland auf gemeinnütziger Grundlage pflegen und fördern. Hierzu gehören ausweislich der Satzung insbesondere alle bridgesportlichen Aktivitäten, die der Völkerverständigung in der Bundesrepublik Deutschland und im Ausland, dem kulturellen, sozialen und karitativen Austausch mit Menschen verschiedener Nationalität, Herkunft und Generationen, der Förderung der Jugend und der Wahrung der besonderen Belange der älteren Generation dienen. 3

Der Kläger ist ein Dachverband. Unter ihm befinden sich 14 Regionalverbände und ca. 500 Bridgevereine. Nach Angaben des Klägers sind im Verband ca. 29.000 natürliche Personen zusammengeschlossen, insgesamt spielen in Deutschland schätzungsweise 750.000 Personen Bridge. 4

Der Kläger nimmt als nationaler Verband alle Aufgaben wahr, die über die Aufgaben seiner Mitgliedsvereine und Regionalverbände (nachfolgend „Mitglieder“ genannt) hinausgehen. Er ist insbesondere zuständig für die Vertretung der Interessen des deutschen Sports auf nationaler und internationaler Ebene, die Organisation und Reglementierung des nationalen und internationalen Sportbetriebs, die Veranstaltung nationaler und internationaler Wettbewerbe, die Organisation der Öffentlichkeitsarbeit, das Unterrichts- und Turnierwesen und die Verwaltung von Mitgliedsdaten. Nach § 3 seiner Satzung ist er Gründungsmitglied der „European Bridge League“ und Mitglied der „World Bridge Federation“ (WBF; auch „Weltbridgeverband“ genannt). Er strebt eine Mitgliedschaft im Deutschen Olympischen Sportbund (DOSB; Zusammenschluss des Deutschen Sportbundes und des Nationalen Olympischen Komitee für Deutschland) an. Der WBF ist als „Recognized International Federation“ und „Recognized Member“ Mitglied des Internationale Olympische Komitee (IOC). Außerdem ist er Vollmitglied der „General Association of International Sports Federations“ (GAISF; jetzt: „SportAccord“), einem weltweiten Zusammenschluss von Sportverbänden. 5

§ 27 der Satzung des Klägers bestimmt, dass bei Auflösung oder Aufhebung des Klägers oder bei Wegfall seines bisherigen Zwecks sein Vermögen unmittelbar und ausschließlich für gemeinnützige Zwecke zu verwenden ist. Die Hauptversammlung beschließt, wer das Vermögen erhalten soll und für welchen Zweck es zu verwenden ist. Die Beschlüsse der Hauptversammlung dürfen erst ausgeführt werden, nachdem das zuständige Finanzamt seine Zustimmung erteilt hat. Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf die Satzung des 6

Klägers verwiesen.

Die Mitglieder des Klägers praktizieren Turnierbridge gemäß den Turnier-Bridge-Regeln des WBF, auf die hinsichtlich der Einzelheiten verwiesen wird, in einem deutschen Ligasystem sowie weiteren nationalen und internationalen Wettbewerben. Die Wettbewerbe erfolgen nach einer Turnierordnung des Klägers, auf die ebenso hinsichtlich der Einzelheiten verwiesen wird. Das von den Mitgliedern des Klägers praktizierte Bridge Spiel stellt sich dabei vereinfacht dargestellt wie folgt dar: Bridge ist ein Kartenspiel für vier Personen, die zwei Parteien bilden. Die am Spieltisch gegenüber Sitzenden gewinnen oder verlieren zusammen. Gespielt wird mit einem Kartensatz nach dem so genannten „französischen Blatt“ (52 Karten zu Spielbeginn, je Spieler 13 Karten). 7

Die erste Spielphase ist die sogenannte „Auktion“. Hierbei wird festgelegt, welche Partei das Recht hat, zu bestimmen, welche „Farbe“ als Trumpf gilt oder ob ohne Trümpfe gespielt wird. Ferner wird festgelegt, welche Seite wie viele sogenannte „Stiche“ machen muss. Die Parteien machen hierzu „Ansagen“ und benutzen hierfür eigene „Bietkarten“. Verbale Kommunikation ist untersagt. Die beiden Tischseiten (auf jeder Seite sitzt ein Spieler je Partei) sind durch einen Sichtschutz getrennt, wodurch auch nonverbale Kommunikation zwischen den Spielern einer Partei verhindert wird. 8

Die zweite Spielphase ist das sogenannte „Abspiel“. Hierbei wird in Stichen eine Karte je Spieler ausgespielt. Die einzelnen Stiche werden von den Parteien gewonnen und bestimmen das weitere Ausspiel. Am Spielende wird unter Berücksichtigung der Anzahl der gewonnenen Stiche und der Auktion bestimmt, welche Partei gewonnen hat. Die Gewinner erhalten Stichpunkte und Prämien nach einem bestimmten Zählsystem. 9

Beim hier praktizierten Turnierbridge besteht die Besonderheit, dass im Turnier mit identischen Teilungen (Kartensatz des Spielers) mehrfach gespielt wird. Die jeweils ausgespielten Karten werden nicht zu einem Stich vermischt, sondern kurz vorgezeigt und beim jeweiligen Spieler in einer Box behalten. Während des Turniers wechseln die Spieler die Tische, die Boxen bleiben hingegen an ihrem Platz. Dies führt dazu, dass der Spielgewinn praktisch nicht vom Zufall, sondern von den Fähigkeiten des Spielers abhängt. Ein Zufallselement besteht allenfalls noch in der Reihenfolge, in der Spieler gegeneinander antreten. Hierdurch kann ein schwächerer Spieler je nach Gegner früher oder später in einem Turnier ausscheiden. 10

Der Kläger organisiert den Spielbetrieb für seine Mitglieder in einem deutschen Ligasystem, welches ähnlich aufgebaut ist wie Ligasysteme anderer Sportarten (Kreisliga, Regionalliga, Bundesliga). International werden etwa Europa- und Weltmeisterschaften unter Federführung der European Bridge League oder des WBF organisiert, an denen Mitglieder des Klägers teilnehmen. 11

Der Kläger erzielte in den Streitjahren insbesondere Einnahmen aus 12

- Mitgliedsbeiträgen, sogenannten Masterpunkten und Startgeldern (von ihm als ideeller Bereich bezeichnet), 13

- Einnahmen aus Kapitalvermögen und Vermietung und Verpachtung (von ihm als Vermögensverwaltung bezeichnet) und 14

- Unterrichtsmaterial, Anzeigenerlösen und sonstigen Erlösen (von ihm als wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb bezeichnet). 15

Unter dem 16. September 2008 (Körperschaftsteuer 2007) und dem 23. Juni 2009 (Körperschaftsteuer 2008) erließ der Beklagte zu 1. Bescheide, in denen er positive Körperschaftsteuerbeträge festsetzte. 16

Hiergegen legte der Kläger fristgerechte Einsprüche ein, die der Beklagte zu 1. mit Einspruchsentscheidung vom 6. November 2009 als unbegründet zurückwies. Hiergegen erhob der Kläger die seit Beginn unter dem Aktenzeichen 13 K 3949/09 geführte Klage. 17

Darüber hinaus beantragte der Kläger beim Beklagten zu 2a. (identisch mit dem Beklagten zu 1.) mit Schreiben vom 31. März 2009, den Bridgesport nach der sogenannten Öffnungsklausel des § 52 Abs. 2 Satz 2 AO für gemeinnützig zu erklären. 18

In der Folgezeit kam es zu umfangreicher Korrespondenz zwischen dem Beklagten zu 2a., der Oberfinanzdirektion (OFD) Rheinland und dem Beklagten zu 2b. Im September 2010 fand eine Erörterung der Referatsleiter der Landesfinanzministerien in Berlin statt. Das Protokoll (Sitzungsvermerk) führt aus: „*Am Rande der Sitzung: Keine Bedenken, wenn NRW die Anfrage zu „Bridge“ in eigener Zuständigkeit ablehnt.*“. 19

Im Oktober 2010 erteilte der seinerzeitige Berichterstatter des erkennenden Senats den Hinweis, dass nach seiner vorläufigen Rechtsauffassung das Verfahren nach § 52 Abs. 2 Satz 2 AO ein eigenständiges Verfahren sei, über das nicht im Wege einer Klage gegen den Körperschaftsteuerbescheid inzident mitentschieden werden könne. Er fragte beim Beklagten zu 2a. an, ob bereits eine förmliche Ablehnung vorliege. 20

Unter dem 29. November 2010 lehnte der Beklagte zu 2a. den Antrag des Klägers vom 31. März 2009 ab. Die Ablehnung erfolgte im Einvernehmen mit der OFD Rheinland und dem Beklagten zu 2b. Der Bescheid war mit einer Rechtsbehelfsbelehrung versehen. Auch gegen diesen Bescheid legte der Kläger Einspruch ein, der mit Einspruchsentscheidung des Beklagten zu 2a. vom 14. November 2012 als unbegründet zurückgewiesen wurde. 21

Mit Schreiben vom 9. November 2012, abgesandt am 12. November 2012, teilte der Beklagte zu 2b. dem Kläger mit, dass eine Anerkennung als gemeinnützige Körperschaft gem. § 52 Abs. 2 Satz 2 AO nicht in Betracht komme. Der Beklagte zu 2b. verwies auf Ausführungen der OFD Rheinland gegenüber dem Kläger, denen er sich anschließe. Das Schreiben enthielt keine Rechtsbehelfsbelehrung. 22

Am 14. Dezember 2012 erhob der Kläger die zunächst unter dem Aktenzeichen 10 K 3793/12 geführte Klage gegen die Beklagten zu 2a. und 2b. wegen der Nichtanerkennung von Turnierbridge als neuen gemeinnützigen Zweck gem. § 52 Abs. 2 Satz 2 AO, die mit Beschluss des erkennenden Senats mit dem Verfahren unter dem Aktenzeichen 13 K 3949/09 zur gemeinsamen Verhandlung und Entscheidung unter dem letztgenannten Aktenzeichen verbunden wurde. 23

Der Kläger ist zum Ersten der Ansicht, Bridge falle unter den Sportbegriff des § 52 Abs. 2 Satz 1 Nr. 21 AO: 24

- Der vom Bundesfinanzhof – BFH – vertretene Sportbegriff, der eine körperliche Ertüchtigung verlange, sei über 20 Jahre alt und entspreche nicht mehr den tatsächlichen und gesellschaftlichen Verhältnissen. Die Berufung auf körperliche Ertüchtigung sei fragwürdig. Mehrere andere Tätigkeiten (z.B. Liegendschießen oder Sportangeln) seien kaum körperlich ertüchtigend, aber als Sport anerkannt. 25

26

- Das hier praktizierte „Turnierbridge“ unterscheide sich erheblich vom „normalen Bridge“. Das Spiel sei wettkampfmäßig organisiert. Das Turniersystem mit gleichbleibenden Karten eliminiere Zufallselemente. Die mehrstündigen oder gar mehrtägigen Turniere würden eine erhebliche Beanspruchung des Körpers und einen erheblichen Trainingsaufwand erfordern. Es bedürfe einer bestimmten Fitness, um über die gesamte Turnierdauer optimale Leistungen abrufen zu können. Das Gehirn als Teil des Körpers werde beim Turnier stark beansprucht, was zur körperlichen Ertüchtigung führe.

- Der Weltbridgeverband sei als „Recognized International Federation“ und „Recognized Member“ in das Internationale Olympische Komitee (IOC) aufgenommen worden. Eine volle Anerkennung als olympische Sportart werde angestrebt. Diese scheitere derzeit daran, dass die Beobachtung des Spiels praktisch auf Personen limitiert sei, die viel von Bridge verstünden. Bridge sei dadurch ein „Teilnehmersport“ mit geringerer Werbewirkung. Fraglich sei außerdem die Zuordnung zur Sommer- oder Winterolympiade. Die Aufnahme in den Deutschen Olympischen Sportbund (DOSB) werde weiterhin angestrebt, wenngleich derzeit kein Antrag anhängig sei. Ende der 1980er-Jahre habe man im Zuge der Bemühungen, Bridge in den Gemeinnützigkeitskatalog aufzunehmen, auch die Mitgliedschaft in der Vorgängerorganisation des DOSB beantragt. Seinerzeit habe diese aber das Risiko gesehen, dass sämtliche Kartenspiele eine Anerkennung als Sport anstreben und eine ablehnende Haltung eingenommen. Der Kläger habe den Antrag deshalb seinerzeit zurückgezogen. 27

- Der Weltbridgeverband sei auch Vollmitglied der „General Association of International Sports Federations“ (GAISF; jetzt: „SportAccord“), wodurch Bridge international als Sport angesehen werde. 28

- Bridge sei ferner Sport nach dem „Europäischen Sportmodell“ in Art. 165 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union – AEUV –. Das europäische Recht stelle beim Sport auf das Wettkampfelement, lokale Organisationen, soziale und pädagogische Funktionen, Gesundheitsförderung und Integrationsfähigkeit ab. Die körperliche Ertüchtigung sei nicht mehr alleiniges oder ausschließliches Element des Sportbegriffs. Bridge erfülle diese Anforderungen, da es etwa Alzheimer oder Demenz vermeide oder lindere sowie das Immunsystem stärke. 29

- Bridge sei auch Sport im abkommensrechtlichen Sinne. Dies ergebe sich Art. 17 OECD-Musterabkommens (OECD-MA) und dem Musterkommentar hierzu. Demnach sei Sport eine körperliche oder geistige Tätigkeit, die um ihrer selbst willen ausgeübt werde, meist unter Anerkennung bestimmter Regeln und in eigens dafür bestimmten Organisationsformen. Dieser abkommensrechtliche Sportbegriff sei über das Prinzip der Einheitlichkeit der Rechtsordnung und den Grundsatz der völkerrechtsfreundlichen Auslegung zu berücksichtigen. 30

- Bridge werde in vielen anderen Ländern gefördert und als Sport anerkannt oder sogar als Schulfach angeboten, etwa in England, den Niederlanden oder Polen. 31

- Bridge gelte im allgemeinen Sprachsinne als Sport, wie etwa die Bestände der Zentralbibliothek der Sportwissenschaften der Sportschule Köln oder Angebote von Bridge als Hochschulschulsport zeigten. 32

Der Kläger ist zum Zweiten der Ansicht, jedenfalls einen Anspruch auf Aufhebung des Ablehnungsbescheides des Beklagten zu 2a. vom 31. März 2009 und Neubescheidung seines Antrags nach § 52 Abs. 2 Satz 2 AO (Anerkennung nach der sog. „Öffnungsklausel“) 33

zu haben.

Dieser Anspruch ergebe sich bereits aus verfahrensrechtlichen Gründen: 34

- Entscheidungen nach § 52 Abs. 2 Satz 2 AO seien nicht zwingend im Veranlagungsverfahren zu treffen. Der Wortlaut der Norm mit der Benennung einer zentral zuständigen Behörde spreche für ein eigenständiges Verfahren. Schließlich mache eine zentrale Zuständigkeitsbestimmung keinen Sinn, wenn die örtlichen Veranlagungsfinanzämter die Entscheidung im Veranlagungsverfahren treffen würden. Auch spreche der von Beklagten zu 2a. erlassene Ablehnungsbescheid, welcher mit einer Rechtsbehelfsbelehrung versehen war, für ein eigenständiges Verfahren. Die eigentliche Frage, ob Bridge als neuer Zweck anzuerkennen sei, könne daher in einem eigenständigen Verfahren geklärt werden. Unerheblich sei, dass sich an dieses Verfahren das reguläre Veranlagungsverfahren mit weiteren Prüfungsschritten anschließe, welches in einen Freistellungsbescheid und/oder – nach neuester Rechtslage – einen Feststellungsbescheid nach § 60a AO münden könne. 35

- Unabhängig von den vorgenannten Ausführungen liege jedenfalls ein eigenständiges Verfahren vor, weil der Beklagte zu 2a. über den Antrag förmlich durch Verwaltungsakt entschieden habe und auch der Beklagte zu 2b. involviert gewesen sei. 36

- Die hier vom Beklagten zu 2a. ausgesprochene Ablehnung sei jedenfalls rechtswidrig und aufzuheben, weil dieser sachlich unzuständig sei. In NRW sei die verpflichtende Bestimmung einer zentral zuständigen Behörde rechtswidrig unterblieben. Nur eine derart bestimmte Behörde könne die Entscheidung fehlerfrei treffen. 37

- Die Ablehnung sei auch rechtswidrig, weil die von § 52 Abs. 2 Satz 3 AO bezweckte bundeseinheitliche Abstimmung nicht verfahrensfehlerfrei erfolgt sei. Ein solches Verfahren sei auch in Tz. 2.6 des Anwendungserlasses zur Abgabenordnung – AEAO – zu § 52 AO (i.d.F. vom 17. Januar 2012) vorgesehen. Eine konkrete bundeseinheitliche Abstimmung sei nicht bekannt. Die vorliegend von den Beklagten zu 2a. und 2b. vorgetragene „Erörterung am Rande einer Sitzung“ genüge den verfahrensrechtlichen Anforderungen nicht. Die Angelegenheit hätte der Aufnahme in die Tagesordnung bedurft, die anderen Teilnehmer hätten zudem in Kenntnis der Akten oder zumindest einer Beschlussvorlage nebst Votum des Landes NRW (NRW) über die Sache abstimmen müssen. Beides sei nicht geschehen. 38

- Eine bundeseinheitliche Abstimmung sei sowohl im Falle der geplanten Stattgabe als auch der geplanten Ablehnung eines neuen Zweckes erforderlich. Es sei kein Grund ersichtlich, warum bei beabsichtigter Ablehnung eine bundesweite Abstimmung nicht erforderlich sei. Vielmehr bestehe hier die Gefahr, dass etwaige Anfragen in jedem Bundesland bereits landesintern „abgeblockt“ würden und dadurch die vom Gesetzgeber bezweckte „Öffnungsklausel“ wirkungslos werde. Außerdem sei es bedenklich, in Ablehnungsfällen das Schicksal einer von vielen zehntausend Menschen betriebenen Beschäftigung alleine in die Hände der rechtlichen Beurteilung weniger Beamten eines Bundeslandes zu legen. Zudem hätten die Beklagten eine Abstimmung am Rande einer Sitzung der Referatsleiter vorgenommen. Indem sich die Beklagten zu einer Abstimmung entschlossen hätten, müssten sie nun auch die erforderlichen Förmlichkeiten einhalten, was nicht geschehen sei. 39

Der Anspruch auf Neubescheidung ergebe sich überdies daraus, dass § 52 Abs. 2 Satz 2 AO eine Ermessensvorschrift sei und den Beklagten mehrere Ermessensfehler unterlaufen seien. Sie seien auf viele Argumente des Klägers gar nicht eingegangen. Die Beklagten hätten sich 40

nicht hinreichend mit dem Zweck des § 52 Abs. 2 Satz 2 AO beschäftigt. Den mittlerweile eingetretenen gesellschaftlichen Wandel in der Wahrnehmung des Bridgespiels und die vielen Gründe für eine Anerkennung von Bridge hätten sie nicht in ihre Ermessensentscheidung einbezogen. Im Einzelnen:

- Bridge weise erhebliche Ähnlichkeiten zum Schachsport auf, welcher in § 52 Abs. 2 Satz 1 Nr. 21 AO im Klammerzusatz „Schach gilt als Sport“ genannt sei. Sowohl Schach als auch Bridge erforderten wenig bis gar keine körperliche Anstrengung. Gemeinsam sei ihnen die intellektuelle und willensmäßige Anspannung. Bridge sei „Schach mit Karten“. Es erziehe zu zielgerichtetem Denken, fördere Kombinations- und Konzentrationsfähigkeit und Entschlusskraft sowie eine kritische Selbsteinschätzung. Von nicht förderungswürdigen „reinen Freizeitbeschäftigungen“ unterscheide sich Turnierbridge dadurch, dass ihm kein Zufallselement innewohne. Die Entscheidung des Gesetzgebers, Schach im Wege einer Fiktion in den Katalog aufzunehmen, führe nicht dazu, dass die Norm nicht analogiefähig sei. Vielmehr stelle der Schachsport wegen der nun in § 52 Abs. 2 Satz 2 AO geregelten Öffnungsklausel gerade einen zulässigen Vergleichsmaßstab für den Bridgesport dar. 41

- Ein entgegenstehender Wille des Gesetzgebers sei nicht erkennbar. Vielmehr habe der Gesetzgeber im Jahre 1989 zunächst eine steuerliche Gleichbehandlung von Bridge mit Schach für angebracht gehalten, dann jedoch letztlich dem Schachsport wegen seiner zu jenem Zeitpunkt gegebenen gesellschaftlichen Sonderstellung und Tradition einen Vorzug eingeräumt. In den Folgejahren mit diversen Änderungen des § 52 AO sei dem Gesetzgeber der zwischenzeitliche Wandel in der gesellschaftlichen Bedeutung des Bridgesports nicht bekannt gewesen. Eine förmliche Befassung des Gesetzgebers mit dem Bridgesport habe nicht stattgefunden. Dies gelte auch für den Zeitpunkt der Einführung der Öffnungsklausel im Jahre 2007. Entgegen der Ansicht der Beklagten habe nicht der Kläger die Unkenntnis des Gesetzgebers zu beweisen. Negative Tatsachen könnten bekanntlich nicht bewiesen werden. Vielmehr hätten die Beklagten die positive Kenntnis des Gesetzgebers nachzuweisen, was bislang nicht gelungen sei. 42

- Bridge weise überdies Ähnlichkeiten mit der Förderung des öffentlichen Gesundheitswesens gem. § 52 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 AO auf. Bridge habe positive gesundheitliche Aspekte. Es sei gut geeignet für Menschen mit Behinderung. Vereinsamung werde vorgebeugt, die Gedächtnisleistung werde verstärkt, das Risiko von Demenz und Alzheimer werde vermindert und das Immunsystem werde gestärkt. 43

- Ähnlichkeiten bestünden auch zur Förderung der Jugend- und Altenhilfe (§ 52 Abs. 2 Satz 1 Nr. 4 AO). Bridge sei eine taugliche Maßnahme nach § 71 Abs. 2 Nr. 1 Sozialgesetzbuch XII (SGB XII). Es fördere die Betätigung und gesellschaftliches Engagement, viele Altenhilfeeinrichtungen böten Bridgekurse an. 44

- Ähnlichkeiten bestünden ferner zur Förderung der Erziehung, Volks- und Berufsbildung einschließlich der Studentenhilfe (§ 52 Abs. 2 Satz 1 Nr. 7 AO). Bridge werde in vielen anderen Ländern als Schulfach angeboten und fördere die schulische Entwicklung von Kindern. Die Gedächtnisleistung sowie die Leistungsfähigkeit in verschiedenen Bereichen wie Lesen, Mathematik sowie „Softskills“ würden verbessert. 45

- Die Verbandstätigkeit des Klägers fördere zudem den Völkerverständigungsgedanken gem. § 52 Abs. 2 Satz 1 Nr. 13 AO. Dies ergebe sich aus seiner Satzung. 46

47

- Der Aufnahme von Bridge in den Katalog der gemeinnützigen Tätigkeiten stehe insbesondere nicht § 52 Abs. 2 Satz 1 Nr. 23 AO entgegen. Turnierbridge sei keine bloße Freizeittätigkeit, die in dem dortigen Katalog ausdrücklich aufgeführt werden müsse. Turnierbridge unterscheide sich erheblich von anderen Spielen und Freizeitbeschäftigungen dadurch, dass das Zufallselement entfalle. Ein Vergleich mit dem nicht als gemeinnützig anerkannten Skat, welches sich durch ein hohes Zufallselement auszeichne, sei unzulässig.

Hilfsweise für den Fall, dass das erkennende Gericht die Regelung des § 52 Abs. 2 Satz 2 AO nicht als Ermessensvorschrift ansehe, begehre der Kläger eine Verpflichtung des Beklagten zu 2a. oder 2b. zur Anerkennung von Bridge als neuen gemeinnützigen Zweck. 48

In jedem Falle wirke eine Anerkennung des Bridgesports als neu aufgenommener Zweck nach § 52 Abs. 2 Satz 2 AO für alle offenen Fälle, also hier auch für die Streitjahre 2007 und 2008. Unerheblich sei, dass der Kläger den Antrag nach § 52 Abs. 2 Satz 2 AO erst im Jahre 2009, also nach Ablauf der im Verfahren zu 1. streitgegenständlichen Veranlagungszeiträume, gestellt habe. 49

Der Kläger beantragt, 50

1. ihn unter Aufhebung der Einspruchsentscheidung des Beklagten zu 1. vom 6. November 2009 und Änderung der angefochtenen Bescheide als gemeinnützige Körperschaft im Sinne des § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG anzuerkennen und entsprechend zu veranlagen, 51

2. den Ablehnungsbescheid des Beklagten zu 2a. vom 29. November 2010 und die dazu ergangene Einspruchsentscheidung vom 14. November 2012 aufzuheben, 52

3. den Beklagten zu 2b. unter Aufhebung des Ablehnungsbescheids vom 9. November 2012 zu verpflichten, entweder selbst oder durch eine von ihm gem. § 52 Abs. 2 Satz 3 AO zu bestimmende Behörde die Förderung von bridgesportlichen Aktivitäten im Sinne von § 2 der Satzung nach § 52 Abs. 2 Satz 2 AO für gemeinnützig zu erklären, 53

hilfsweise den Beklagten zu 2b. unter Aufhebung des Ablehnungsbescheids vom 9. November 2012 zu verpflichten, entweder selbst oder durch eine von ihm gem. § 52 Abs. 2 Satz 3 AO zu bestimmende Behörde über den Antrag des Klägers, die Förderung von bridgesportlichen Aktivitäten im Sinne des § 2 der Satzung nach § 52 Abs. 2 Satz 2 AO für gemeinnützig zu erklären, unter Beachtung der Rechtsauffassung des Gerichts neu zu entscheiden, 54

4. für den Fall, dass der Beklagte zu 2a. für die Entscheidung zuständig sein sollte, diesen entsprechend dem Antrag zu 3) zu verpflichten, 55

5. im Falle des vollständigen oder teilweisen Unterliegens die Revision zuzulassen. 56

Die Beklagten beantragen, 57

die Klage abzuweisen, 58

hilfsweise die Revision zuzulassen. 59

Zum Ersten sind sie der Ansicht, Bridge falle nicht unter den Sportbegriff des § 52 Abs. 2 Satz 1 Nr. 21 AO: 60

61

- Die Rechtsprechung des BFH verlange eine körperliche Ertüchtigung, die bei Bridge nicht gegeben sei. Denksportarten fielen nicht unter den Sportbegriff, wie die auf Schach beschränkte Fiktion des Gesetzgebers zeige. Eine Gleichstellung sei auch nicht nach Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes – GG – geboten. Der Gesetzgeber habe im Rahmen seines weiten Gestaltungsspielraums eine beschränkte Ausnahmeregelung geschaffen. Das „königliche Schach“ sei in der Wertung des Gesetzgebers von höherem gesellschaftlichen Interesse und höherer Verbreitung als Bridge gewesen, was hingenommen werden müsse.

- Die bloße Ausführung einer Tätigkeit in Wettbewerben oder unter einer besonderen Organisation mache eine Tätigkeit nicht zum Sport. 62

- Bridge sei eine Freizeitbeschäftigung. Der Gesetzgeber habe in § 52 Abs. 2 Satz 1 Nr. 23 AO einen abschließenden Katalog der Freizeitbeschäftigungen als gemeinnützig anerkannt, in welchem Bridge nicht aufgeführt sei. Eine Ähnlichkeit von Bridge zu anderen Freizeitbeschäftigungen reiche nicht aus. 63

Zum Zweiten sind sie der Ansicht, der Kläger habe keinen Anspruch auf Aufhebung des Ablehnungsbescheides und Neubescheidung des Antrages nach § 52 Abs. 2 Satz 2 AO. Im Einzelnen: 64

Der Aufhebungsbescheid leide nicht an Verfahrensfehlern: 65

- Der Beklagte zu 2a. sei für die Ablehnung zuständig gewesen. Einer bundesweiten Abstimmung bedürfe es nur, wenn eine Finanzbehörde einen neuen Zweck anerkennen wolle. Im Falle der Ablehnung bedürfe es hingegen keiner Abstimmung. Grund hierfür sei, dass es bei Ablehnungen beim bisherigen Kanon der gemeinnützigen Zwecke bleibe und keine Zersplitterung drohe. Nur bei der Anerkennung neuer Zwecke sei eine bundesweite Abstimmung sinnvoll. Im vorliegenden Fall habe der Beklagte zu 2a. daher die Ablehnung in eigener Zuständigkeit vornehmen können. Er sei überdies im Einvernehmen mit der OFD Rheinland und dem Beklagten zu 2b. tätig geworden. Sein Vorgehen entspreche internen Anweisungen innerhalb der Finanzverwaltung NRW. 66

- Für die Zuständigkeit des Beklagten zu 2a. spreche auch, dass der Antrag des Klägers an diesen gerichtet gewesen sei und er folglich auch für die Ablehnung zuständig gewesen sei. 67

- Sofern man gleichwohl eine Abstimmung auf Bundesebene auch in Ablehnungsfällen für erforderlich halte, sei diese jedenfalls aufgrund der Besprechung der Referatsleiter erfolgt. Eine Abstimmung am Rande des Treffens außerhalb der offiziellen Tagesordnungspunkte sei ausreichend. 68

Ein Anspruch des Klägers auf Aufnahme in den Gemeinnützigkeitskatalog bestehe nicht: 69

- Der Antrag des Klägers sei in verfahrensrechtlicher Hinsicht bereits unzulässig gewesen. Über die Gemeinnützigkeit werde im Rahmen des Veranlagungsverfahrens oder im Rahmen des Feststellungsverfahrens nach § 60a AO inzident entschieden. § 52 Abs. 2 Satz 2 AO führe nicht zu einem besonderen Anerkennungsverfahren für steuerbegünstigte Körperschaften. Ein eigenständiges Verfahren sei vom Gesetzgeber nicht bezweckt worden. Dies zeige sich daran, dass bei der Prüfung, ob eine Körperschaft gemeinnützige Zwecke verfolge, auch die Satzung und die tatsächliche Geschäftsführung der Körperschaft geprüft werden müssten. Eine schon nach diesen Kriterien nicht begünstigte Körperschaft habe nämlich kein schützenswertes Interesse an der Beantragung weiterer Zwecke als 70

gemeinnützig. Eine solche Prüfung solle nach der gesetzgeberischen Konzeption erkennbar vom Veranlagungsfinanzamt vorgenommen werden, da dieses auch sonst für die steuerlichen Verhältnisse der Körperschaft zuständig sei und damit mehr Sachnähe aufweise.

- Der Kläger könne sich auf die Öffnungsklausel deshalb nicht berufen. Die Norm sei nicht als Anspruchsgrundlage ausgestaltet. Die Regelungen des § 52 Abs. 2 Sätze 2-3 AO regelten ein internes Verwaltungsverfahren ohne Außenwirkung. Folglich bestünden Rechtsbehelfsmöglichkeiten erst gegen den nachgeschalteten Verwaltungsakt, nämlich den Steuerbescheid oder Freistellungsbescheid. 71

- Jedenfalls habe der Kläger keinen Anspruch auf Neubescheidung. § 52 Abs. 2 Satz 2 AO sei, auch wenn der Wortlaut etwas anderes suggeriere, keine Ermessensvorschrift. Es handele sich um eine so genannte Koppelungsvorschrift. Vorliegend seien alle maßgeblichen Gesichtspunkte bereits auf Tatbestandsebene zu berücksichtigen. Andernfalls würde, was dem Steuerrecht fremd sei, die festgesetzte Steuer vom Ermessen des Finanzamtes abhängen. Das „kann“ erweise sich bei zutreffender Auslegung als bloße Kompetenzzuweisung („das Finanzamt darf“) und nicht als Ausdruck eines Ermessensspielraums. 72

Unabhängig davon sei die – richtigerweise inzident im Veranlagungsverfahren zu treffende – Entscheidung, Bridge nicht als gemeinnützig anzuerkennen, zutreffend: 73

- Eine Anerkennung scheitere in materieller Hinsicht daran, dass keine selbstlose Förderung der Allgemeinheit auf materiellem, geistigem oder sittlichem Gebiet vorliege. Bridge sei im AEAO zu § 52 AO, Tz. 6, ausdrücklich als nicht gemeinnützig genannt. Der AEAO gelte bundesweit. Die Beklagten seien schon dadurch an einer anderweitigen Entscheidung gehindert. 74

- Sie seien ferner durch einen anderweitigen Willen des Gesetzgebers an der Anerkennung gehindert. Die Öffnungsklausel solle es ausweislich der Gesetzgebungsunterlagen ermöglichen, sich auf geänderte gesellschaftliche Verhältnisse einzustellen. Die Regelung gelte für neue oder bislang vom Gesetzgeber „übersehene“ Zwecke. Gemeinnützige Körperschaften sollten in diesen Fällen nicht auf eine Gesetzesänderung warten müssen. Die Norm sei hingegen nicht dazu geschaffen, einen bekannten gesetzgeberischen Willen durch die Finanzverwaltung zu ersetzen oder zu überschreiben. Ein solches Verhalten würde einen Verstoß gegen den Gewaltenteilungsgrundsatz darstellen. 75

Vorliegend habe sich der Gesetzgeber gegen die Aufnahme von Bridge in den Gemeinnützigkeitskatalog entschieden. Die vom Kläger zitierte Bundestagsdrucksache (BT-Drs.) 11/4176 zu einer vom Gesetzgeber erwogenen Gleichstellung von Bridge mit Schach sei in dieser Form nicht umgesetzt worden. Eine Gleichstellung sei seinerzeit gerade nicht beschlossen worden. Der Gesetzgeber habe sich trotz Kenntnis der Rechtsprechung des BFH sowie des AEAO, welcher ausdrücklich Bridge ausschließe, nicht zu einer Änderung entschlossen. Obwohl der Kläger als Interessenverband nachweisbar mit dem Bundesministerium der Finanzen (BMF) und mit dem FM NRW gesprochen habe, habe sich der Gesetzgeber auch kürzlich beim Gesetz zur Stärkung des Ehrenamts vom 21. März 2013 nicht zu einer Änderung entschlossen. Außerdem sei zu vermuten, dass der Kläger als Dachverband auch politisch aktiv gewesen sei und die gesetzgeberischen Körperschaften dadurch Kenntnis hatten. Es könne auch nicht unterstellt werden, dass der Gesetzgeber seit 1989 von der gesellschaftlichen Entwicklung bezüglich Bridge „nichts mehr mitbekommen habe“. Es sei ebenso gut möglich, dass der Gesetzgeber die geänderte gesellschaftliche 76

Bedeutung von Bridge gesehen, sie aber nicht für gravierend genug gehalten habe, um den Katalog zu erweitern. Dem Gesetzgeber Unwissenheit zu unterstellen sei fernliegender, als ihm Wissen zu unterstellen.

In der mündlichen Verhandlung hat der Beklagte zu 2b. erklärt, in NRW sei zu keiner Zeit eine Behörde nach § 52 Abs. 2 Satz 3 AO bestimmt worden. Die Frage der satzungsmäßigen Vermögensbildung des Klägers i.S.v. § 61 AO ist in der mündlichen Verhandlung erörtert worden. Die Beteiligten wurden auf die Regelung des § 99 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung – FGO – hingewiesen und haben einer Entscheidung durch Zwischenurteil nicht widersprochen. 77

Entscheidungsgründe 78

Das Gericht hat die Verfahren (Klagen) zu 1. und 2. nach § 73 FGO zur gemeinsamen Verhandlung und Entscheidung verbunden. 79

Über die zulässige Klage zu 1. auf Anerkennung der Gemeinnützigkeit gem. § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG i.V.m. §§ 51-68 AO entscheidet der Senat durch Zwischenurteil gem. § 99 Abs. 2 FGO. Die Klage zu 1. ist unbegründet, soweit der Kläger eine Anerkennung der Gemeinnützigkeit nach dem Katalog des § 52 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1-25 AO begehrt; soweit der Kläger eine Anerkennung der Gemeinnützigkeit nach der „Öffnungsklausel“ des § 52 Abs. 2 Sätze 2-3 AO begehrt, bleibt eine Entscheidung dem Endurteil vorbehalten (zum Ganzen I.). 80

Die Klage zu 2., in welcher der Kläger die Aufnahme von „Turnierbridge“ in den Gemeinnützigkeitskatalog nach der Öffnungsklausel des § 52 Abs. 2 Sätze 2-3 AO begehrt, ist erfolgreich. Der Antrag auf Aufhebung des vom Beklagten zu 2a. erlassenen Ablehnungsbescheides ist zulässig und begründet. Ebenso ist der Antrag auf Verpflichtung des Beklagten zu 2b. zulässig und begründet (zum Ganzen II.). 81

I. Die Veranlagung des Klägers zur Körperschaftsteuer durch positive Steuerfestsetzungen ist insoweit rechtmäßig und verletzt ihn nicht in seinen Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 FGO), als der Beklagte zu 1. die Förderung von Katalogtätigkeiten nach § 52 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1-25 AO verneint. Im Übrigen bleibt eine Entscheidung dem Endurteil vorbehalten. 82

Gemäß § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG sind u.a. Körperschaften, die nach ihrer Satzung und nach der tatsächlichen Geschäftsführung ausschließlich und unmittelbar gemeinnützigen Zwecken dienen, von der Körperschaftsteuer befreit. Was gemeinnützige Zwecke sind, bestimmt sich nach § 52 AO. Gemäß § 52 Abs. 2 Satz 1 AO sind unter den Voraussetzungen des Absatzes 1 die in Nr. 1-25 genannten Zwecke („Katalogzwecke“) als Förderung der Allgemeinheit anzuerkennen. Nach § 52 Abs. 2 Satz 2 AO („Öffnungsklausel“) kann ein von der Körperschaft verfolgter Zweck, der nicht unter den Katalog nach Satz 1 fällt, durch den aber die Allgemeinheit auf materiellem, geistigem oder sittlichem Gebiet entsprechend selbstlos gefördert wird, für gemeinnützig erklärt werden. Die obersten Finanzbehörden der Länder haben jeweils eine Finanzbehörde im Sinne des Finanzverwaltungsgesetzes zu bestimmen, die für Entscheidungen nach Satz 2 zuständig ist, § 52 Abs. 2 Satz 3 AO. 83

Das vom Kläger geförderte Turnierbridge fällt nicht unter den abschließenden Katalog des § 52 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1-25 AO. Der Kläger fördert nicht den Sport i.S.d. § 52 Abs. 2 Satz 1 Nr. 21 AO (1.). Die Förderung von Turnierbridge entspricht auch nicht den anderen Katalogzwecken (2.). Ob Turnierbridge eine Tätigkeit ist, die nach der Öffnungsklausel als gemeinnützig anzuerkennen ist und deshalb – unter weiteren Voraussetzungen – zur Steuerbefreiung führt, ist in dem der Klage zu 2. zugrunde liegenden Anerkennungsverfahren 84

zu entscheiden, weshalb eine die Klage zu 1. abschließende Entscheidung über die Steuerbefreiung dem Endurteil vorbehalten bleibt (3.).

1. Die Förderung von Turnierbridge ist keine Förderung des Sports gem. § 52 Abs. 2 Satz 1 Nr. 21 AO. 85

Nach dieser Regelung ist die Förderung des Sports unter den Voraussetzungen des § 52 Abs. 1 AO als Förderung der Allgemeinheit anzuerkennen. Schach gilt nach einem Zusatz in Klammern als Sport. 86

Der BFH hat Sport zunächst so definiert, dass dieser als wesentliches Element die körperliche Ertüchtigung durch Leibesübungen voraussetze (BFH-Urteile vom 13. Dezember 1978 I R 2/77, Sammlung der Entscheidungen des Bundesfinanzhofs – BFHE – 127, 356, Bundessteuerblatt – BStBl – II 1979, 495; vom 12. November 1986 I R 204/85, Sammlung der [amtlich nicht veröffentlichten] Entscheidungen des Bundesfinanzhofs – BFH/NV – 1987, 705). Die Tätigkeit müsse unmittelbar und planvoll auf die körperliche Ertüchtigung von Menschen gerichtet sein, weshalb der BFH bloße mittelbare Effekte (z. B. das Mitlaufen, -kriechen oder -springen des Hundeführers beim Hundesport in BStBl II 1979, 495) als nicht ausreichend gewertet hat. In einer Entscheidung aus dem Jahre 1987 (BFH-Beschluss vom 16. Dezember 1987 I B 68/87, Juris) hat er die Förderung von Bridgeturnieren ausdrücklich als Sport abgelehnt. Bridge sei keine körperliche Ertüchtigung durch Leibesübungen. Auch mache die Ausführung eines Spiels in Form von Wettkämpfen und unter einer besonderen Organisation dieses nicht zum Sport im Sinne des Gemeinnützigkeitsrechts (so auch BFH-Urteil in BFH/NV 1987, 705; weitere Nachweise bei Jachmann in Beermann/Gosch, AO/FGO, § 52 AO Rz. 106). Einen Gleichheitsverstoß wegen der Anerkennung von Schützenvereinen und Billardclubs lehnte der BFH ab. Die letztgenannten Tätigkeiten würden körperliche Fertigkeiten erfordern, weshalb eine willkürliche Ungleichbehandlung wesentlich gleicher Sachverhalte nicht erkennbar sei. Im Jahre 1997 (BFH-Urteil vom 29. Oktober 1997 I R 13/97, BFHE 184, 226, BStBl II 1998, 9) hat der BFH in einem Urteil zum Motosport an der „körperlichen Ertüchtigung durch Leibesübungen“ nicht mehr festgehalten. Nach seiner neueren Definition umfasse Sport alle Betätigungen, die die allgemeine Definition des Sports erfüllen und der körperlichen Ertüchtigung dienen. Erforderlich sei eine körperliche, über das ansonsten übliche Maß hinausgehende Aktivität, die durch äußerlich zu beobachtende Anstrengungen oder durch die einem persönlichen Können zurechenbare Kunstbewegung gekennzeichnet sei. Der vom BFH beurteilte Motorsport verlange Körperbeherrschung, z. B. hinsichtlich des Wahrnehmungsvermögens, der Reaktionsgeschwindigkeit und der Feinmotorik, die in der Regel nur durch Training erlangt und aufrechterhalten werden könne. Entscheidend für den Sportbegriff sei, dass eine körperliche Ertüchtigung angestrebt werde und die ausgeübte Tätigkeit hierfür geeignet sei. 87

Basierend auf dieser „jüngeren Sportdefinition“ hat der BFH im Jahre 2000 das Kartenspiel Skat nicht als Sport anerkannt (BFH-Urteil vom 17. Februar 2000 I R 108-109/98, BFH/NV 2000, 1071). Skat diene – wie das Bridgespiel (!) – neben seinem Unterhaltungswert ausschließlich der Übung intellektueller Fähigkeiten. Eine körperliche Ertüchtigung werde nicht angestrebt. Hierdurch unterscheide sich Skat von anerkannten Sportarten wie etwa Schießsport, Bogenschießen und Billard. Bei diesen Tätigkeiten würden Fähigkeiten geübt, die besondere, nur durch langes Training zu erreichende, körperliche Fertigkeiten erfordern. Eine Analogie zum Schachspiel lehnte der BFH ab. Es handele sich um eine gesetzliche Fiktion, die nicht im Wege einer Analogie ausgeweitet werden könne. Zugleich zeige die Fiktion, dass auf das Erfordernis der körperlichen Ertüchtigung nicht verzichtet werden könne. Auch lehnte der BFH einen Gleichheitsverstoß nach Art. 3 Abs. 1 GG ab. 88

Die Verwaltungsanweisungen (AEAO zu § 52 AO, Tz. 6) und die Kommentarliteratur (Leisner-Egensperger in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 52 AO Rz. 185 ff.; Seer in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 52 AO Rz. 46 ff.; Krüger in Schwarz, AO, § 52 Rz. 41 f.; Koenig in Pahlke/Koenig, AO, § 52 Rz. 54; Gersch in Klein, AO, 11. Aufl., § 52 Rz. 40; Buchna/Seeger/Brox, Gemeinnützigkeit im Steuerrecht, 10. Aufl., Seite 80 f.; Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 2. Aufl. 2012, § 3 Rz. 124) folgen dem BFH. Im Einzelnen wird mit Verweis auf die Motive des Gesetzgebers (BT-Drs. 7/4292, Seite 20) argumentiert, Sport bedürfe stets einer gewissen körperlichen Betätigung, der reine Denksport sei nicht begünstigt. Dass Schach im Wege einer Fiktion als Sport gelte, sei der historisch-traditionellen Sonderstellung geschuldet (so auch ein Urteil des Niedersächsischen Finanzgerichts – FG – vom 5. Februar 1987 VI 455/85, nicht veröffentlicht). Die gesetzgeberische Entscheidung zu Schach sei nicht auf andere Denksportarten übertragbar. 89

Nach der vorgenannten BFH-Rechtsprechung ist Bridge, auch in der wettkampfmäßig organisierten Form des „Turnierbridge“, nicht als Sport anzuerkennen. Dieser Rechtsprechung schließt sich der erkennende Senat an, weil nach seiner Auffassung eine zutreffende Auslegung des Begriffs „Sport“ im gemeinnützigkeitsrechtlichen Sinne keine Denksportarten (ausgenommen Schach) umfasst. 90

Ausgangspunkt einer Auslegung ist der Wortlaut (Wortsinn) einer Norm (Drüen in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 4 AO Rz. 261). Der Begriff „Sport“ kann, wie der Kläger überzeugend ausführt hat, begrifflich auch Denksportarten umfassen. Für ein solches Verständnis mag sprechen, dass Denksportarten wie Bridge in anderen Ländern als Sport anerkannt sind. Gleiches gilt für die Ausübung von Bridge als „Hochschulsport“, die Aufnahme von Bridgeliteratur in „Sportbibliotheken“ oder die Mitgliedschaft von Bridgeverbänden im IOC oder internationalen Sportorganisationen („SportAccord“). Auch mögen der „europäische Sportbegriff“ (Art. 165 AEUV) und der „abkommensrechtliche Sportbegriff“ (Art. 17 OECD-MA; vgl. hierzu Urteil des FG Münster vom 3. Februar 2006 2 K 4000/03 E, EFG 2006, 1177) einem solchen weitergehenden Sportbegriff folgen. 91

Dieser weite Sportbegriff entspricht jedoch nicht der Systematik des § 52 Abs. 2 Satz 1 Nr. 21 AO, der Schach im Wege einer Fiktion („Schach gilt als Sport“) ausdrücklich als Sport aufnimmt. Einer solchen Fiktion hätte es nicht bedurft, wenn Denksportarten schon originär unter den Sportbegriff fielen. Schon aufgrund dieser Systematik ist von einem engeren Begriffsverständnis auszugehen. Es ist dabei auch rechtsmethodisch nicht zu beanstanden, dass der Begriff „Sport“ im Kontext des Gemeinnützigkeitsrechts (§§ 51-68 AO) anders ausgelegt wird als etwa im Europarecht oder im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen. Jeder Rechtssatz ist mit Rücksicht auf seinen jeweiligen Normzweck und den jeweiligen Zusammenhang mit anderen Rechtssätzen auszulegen, weshalb die unterschiedliche Bedeutung gleichlautender Begriffe eines Gesetzes nichts Besonderes ist (vgl. Drüen in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 4 AO Rz. 264 m.w.N.). Das vom Kläger benannte Prinzip der Einheit der Rechtsordnung und der Vorrang völkerrechtlicher Vereinbarungen (§ 2 AO) stehen einem engeren Begriffsverständnis nicht entgegen, weil sich die Anwendungsbereiche im Streitfall nicht decken. Die vom Kläger benannten Regelungen im OECD-MA betreffen die Zuordnung von Besteuerungsrechten und nicht die Anerkennung einer gemeinnützigen Tätigkeit. 92

Eine enge Auslegung des Sportbegriffs steht auch im Einklang mit der Gesetzgebungshistorie. Die Gesetzgebungsmaterialien zur Einführung der AO 1977 (vgl. etwa BT-Drs. VI/1982, Seite 209 f.; ebenso Buchna/Seeger/Brox, Gemeinnützigkeit im Steuerrecht, 10. Aufl., Seite 81) zeigen, dass der Gesetzgeber die körperliche Ertüchtigung als Wesensmerkmal des Sports angesehen hat. 93

Diese Wertungsentscheidung wurde vom Bundesrat zeitweise abgemildert, indem er bei der Aufnahme von Schach in den Gemeinnützigkeitskatalog (siehe hierzu im genauen Wortlaut BT-Drs. 8/3142, Seite 3) ausführte, dass seit dem Verzicht auf die ausdrückliche Erwähnung der körperlichen Ertüchtigung als Merkmal des Sports diskutiert werde, ob die Förderung des Schachs ein gemeinnütziger Zweck sei. Zur Beseitigung von Rechtsunsicherheiten sollte der Satz „Schach gilt als Sport“ zu Klarstellung angefügt werden. Gleichwohl wurde nach den Gesetzgebungsunterlagen nicht erwogen, andere Denksportarten ebenso zur Klarstellung aufzunehmen oder den Zusatz „Denksport gilt als Sport“ aufzunehmen. Ein klarer gesetzgeberischer Wille, sich vom körperbezogenen Sportbegriff zu lösen, kann aufgrund der auf Schach beschränkten Änderung nicht angenommen werden. Die Aufnahme von Schach kann ebenso gut konstitutiv und nicht bloß deklaratorisch gewesen sein. Hiervon geht auch der BFH aus, wenn er im Urteil zu Skat (BFH-Urteil in BFH/NV 2000, 1071) die Sonderregelung für Schach als Kernargument für einen auf körperliche Ertüchtigung gerichteten Sportbegriff verwendet. 94

Jedenfalls spricht die weitere Rechtsentwicklung für einen engeren Sportbegriff. Im Entwurf des Vereinsförderungsgesetzes des Jahres 1989 wurde zunächst erwogen (BT-Drs. 11/4176, Seite 9), Bridge und andere Spiele als dem Sport nahestehende Tätigkeiten zu begünstigen. Hierzu sollte der Klammerzusatz „Schach gilt als Sport“ gestrichen werden und die „Förderung dem Sport nahestehender Tätigkeiten“ in einer eigenen Ziffer zusammen mit anderen Freizeittätigkeiten genannt werden. Im Laufe des Gesetzgebungsverfahren änderte der Finanzausschuss den Entwurf (siehe BT-Drs. 11/5582, Seite 7), die geänderte Fassung wurde im Gesetz umgesetzt. Spätestens im Jahre 1989 war damit wieder ein klarer Wille des Gesetzgebers festzustellen, Denksportarten (wie Bridge) außerhalb des Schachs nicht als Sport anzuerkennen. Bei späteren Änderungen der AO ist ein hiervon abweichender Wille des Gesetzgebers nicht feststellbar. 95

Die vom Kläger benannten Gründe für ein anderweitiges Sportverständnis hält der Senat dagegen für nicht durchgreifend. So bemängelt der Kläger etwa, dass andere als Sport anerkannte Tätigkeiten (z.B. Liegendschießen, Motorsport, Billard) kaum mit körperlicher Anstrengung verbunden seien. Dem Kläger ist entgegenzuhalten, dass diese Tätigkeiten aber ein körperliches Geschick erfordern und damit körperbetonter als die rein auf intellektueller Anspannung beruhenden Denksportarten sind. 96

Auch kann der Argumentation des Klägers, das Gehirn sei ein Körperteil und dieses werde ertüchtigt, nicht gefolgt werden. Aus den vorgenannten Gründen gibt es eine vom gesetzgeberischen Willen getragene Unterscheidung von physischen Anstrengungen und intellektuellen/psychischen Anstrengungen, weshalb die letztgenannten Anstrengungen nicht als körperliche Ertüchtigung angesehen werden können. Andernfalls wäre nahezu jedes menschliche Verhalten als Sport einzustufen. Aus dem gleichen Grunde können auch die vom Kläger vorgetragene körperliche Beanspruchung durch lange Turniere und die Vorbereitungen hierfür nicht ausreichen. Zwar sind nach außen hervortretende intellektuelle Tätigkeiten stets mit einer gewissen körperlichen Anstrengung verbunden, für den Sportbegriff bedarf es jedoch einer unmittelbar angestrebten körperlichen Ertüchtigung und nicht einer mittelbaren Ertüchtigung durch bloße „Reflexwirkungen“ der im Vordergrund stehenden intellektuellen Anspannung. Andernfalls könnten auch Unterrichts-, Vortrags- oder Diskussionstätigkeiten als Sport eingestuft werden, da solche Tätigkeiten oftmals mit erheblicher körperlicher Beanspruchung verbunden sind. 97

Soweit der Kläger vorträgt, Turnierbridge werde wettkampfmäßig und unter einer besonderen Organisation durchgeführt, führt dies nicht zu einer abweichenden Entscheidung. Die bloße 98

Ausübung einer Tätigkeit in Wettkampfform oder unter einer besonderen Organisation erfüllt nicht den Sportbegriff, da andernfalls jegliche Freizeittätigkeiten durch die bloße turniermäßige Ausgestaltung zum Sport „erstarken“ würden. Das Wettkampfelement kann allenfalls dann eine Rolle spielen, wenn eine mit körperlicher Anstrengung verbundene Tätigkeit entweder als Freizeitbeschäftigung oder als Sport ausgeübt werden kann (z. B. „Baden vs. Schwimmen“; „Tanzkurs vs. Turniertanz“; vgl. zu solchen Abgrenzungen Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 2. Auflage, § 3 Rz. 123 m.w.N.; Seer in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 52 AO Rz. 46 m.w.N.; Krüger in Schwarz, AO, § 52 Rz. 42; eine ähnlich Abgrenzung nimmt auch der BFH im Urteil vom 27. April 2006 V R 53/04, BStBl II 2007, 16 bei der umsatzsteuerlichen Beurteilung von Tanzkursen vor). Bei einer auf intellektuellen Leistungen beruhenden Tätigkeit kann das Wettkampfelement dagegen nicht den Ausschlag geben, da es bereits an der körperlichen Ertüchtigung im vorgenannten Sinne fehlt.

Der Vortrag des Klägers, Bridge habe positive gesundheitliche Auswirkungen, kann in diesem Zusammenhang auch nicht überzeugen. Viele gesellige Freizeittätigkeiten haben positive Auswirkungen auf das körperliche Wohlbefinden, sind aber gleichwohl kein Sport. Soweit der Kläger vorträgt, das von ihm betriebene Turnierbridge sei um Zufallselemente eliminiert und unterscheide sich dadurch vom Skat, ist dies für den Senat bei der Auslegung des Sportbegriffs unbeachtlich. Das fehlende Zufallselement einer Tätigkeit ist kein Merkmal des Sportbegriffs. Eine Vielzahl von Sportarten (z. B. Fußball) beinhaltet auch gewisse Zufallselemente, ohne dass hierdurch ihre Eigenschaft als Sport infrage gestellt wird. 99

Der Senat sieht auch keine Veranlassung, wegen der isolierten Begünstigung von Schach einen Gleichheitsverstoß nach Art. 3 Abs. 1 GG zu bejahen, das Verfahren auszusetzen und nach Art. 100 Abs. 1 Satz 1 GG i.V.m. § 80 Abs. 2 Satz 1 des Gesetzes über das Bundesverfassungsgericht – BVerfGG – dem Bundesverfassungsgericht – BVerfG – vorzulegen. Gemäß Art. 100 Abs. 1 GG i. V. m. § 80 BVerfGG hat ein Gericht, welches ein Gesetz für verfassungswidrig hält, auf dessen Gültigkeit es bei der Entscheidung ankommt, das Verfahren auszusetzen und unmittelbar die Entscheidung des BVerfG einzuholen. Nach ständiger Rechtsprechung des BVerfG und des BFH besteht diese Vorlagepflicht jedoch nur dann, wenn das Gericht von der Verfassungswidrigkeit einer entscheidungserhebliche Gesetzesvorschrift überzeugt ist; bloße Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit einer Vorschrift vermögen das Gericht dagegen nicht von der Pflicht zur Anwendung des Gesetzes zu entbinden (vgl. z.B. BVerfG-Urteil vom 20. März 1952 1 BvL 12, 15, 16, 24, 28/51, Sammlung der Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts – BVerfGE – 1, 184, 188 f.; BVerfG-Beschluss vom 6. April 1989 2 BvL 8/87, BVerfGE 80, 59, 65; BFH-Urteil vom 22. Juli 1997 VI R 121/90, BFHE 183, 538, BStBl II 1997, 692). Vorliegend ist der Senat schon deshalb nicht von der Verfassungswidrigkeit überzeugt, weil er – wie nachfolgend unter II. näher dargelegt – in der Öffnungsklausel (§ 52 Abs. 2 Sätze 2-3 AO) eine geeignete Möglichkeit sieht, Gleichheitsverstöße zu vermeiden und damit den Katalog des § 52 Abs. 2 AO verfassungskonform auszugestalten. 100

2. Die Förderung von Turnierbridge ist keine Förderung von anderen in § 52 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1-20, 22-25 AO genannten Zwecken. 101

Der Kläger hat zwar vorgetragen, dass Turnierbridge Ähnlichkeiten zur Förderung anderer in § 52 Abs. 2 Satz 1 AO genannter Tätigkeiten aufweise (z. B. Nr. 3 – Gesundheitswesen; Nr. 4 – Jugend- und Altenhilfe; Nr. 7 – Förderung der Erziehung; Nr. 13 – Völkerverständigung). Der Senat kann an dieser Stelle dahinstehen lassen, ob Turnierbridge alle vom Kläger benannten Zwecke auch fördert. Die Satzung des Klägers führt diese Zwecke nicht auf (vgl. 102

§ 60 AO zur Satzungsanforderung und Anlage 1 zu § 60 AO), auch ist die tatsächliche Geschäftsführung (§ 63 AO) nicht auf eine ausschließliche und unmittelbare Förderung dieser steuerbegünstigten Zwecke gerichtet. Die vorgenannten Zwecke werden allenfalls mittelbar oder „zufällig“ mit verwirklicht.

(Turnier-)Bridge ist auch nicht in § 52 Abs. 2 Satz 1 Nr. 23 als sog. „privilegierte Freizeitbeschäftigung“ aufgeführt. Diese Katalogziffer führt – unter teilweise langjähriger und heftiger Kritik im Schrifttum (vgl. nur Seer in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 52 AO Rz. 55 f. m.w.N.) – in loser Aufzählung eine Reihe von Freizeittätigkeiten auf. Durch den BFH (Urteil vom 14. September 1994 I R 153/93, BFHE 176, 229, BStBl II 1995, 499) ist indes geklärt, dass diese Aufzählung abschließend ist und es nicht ausreicht, wenn eine Tätigkeit Ähnlichkeiten aufweist. Der Senat braucht deshalb nicht zu klären, ob das Bridgespiel beispielsweise dem traditionellen Brauchtum ähnlich und deshalb begünstigt ist (so eine Argumentationslinie im „Skat-Urteil“ des BFH in BFH/NV 2000, 1071). 103

3. Die abschließende Entscheidung über die Anerkennung der Gemeinnützigkeit bleibt dem Endurteil vorbehalten. 104

Der Kläger begehrt in der Klage zu 1. die Anerkennung der Gemeinnützigkeit. Eine solche Anerkennung könnte sich auch ergeben, wenn (Turnier-)Bridge nach § 52 Abs. 2 Sätze 2-3 AO als neuer Zweck für gemeinnützig erklärt wird und der Kläger die übrigen Anforderungen des Gemeinnützigkeitsrechts erfüllt. 105

Das Verfahren nach § 52 Abs. 2 Sätze 2-3 AO ist jedoch ein eigenständiges Verwaltungsverfahren, wodurch der Senat an einer abschließenden Entscheidung über die Gemeinnützigkeit gehindert ist, solange jenes Verfahren noch nicht rechtskräftig abgeschlossen ist. 106

§ 52 Abs. 2 Sätze 2-3 AO wurde mit dem Gesetz zur Stärkung des bürgerschaftlichen Engagements (Bundesgesetzblatt – BGBl – I 2007, 2332) mit Wirkung ab dem 1. Januar 2007 eingeführt. Ausweislich der Beschlussempfehlung (BT-Drs. 16/5926, Seite 14) und dem Bericht (BT-Drs. 16/5985, Seite 11) des Finanzausschusses des Deutschen Bundestags sollte für die Finanzverwaltung die Möglichkeit bestehen, Zwecke auch dann als gemeinnützig anzuerkennen, wenn diese nicht eindeutig unter den Katalog des § 52 Abs. 2 Satz 1 AO zu subsumieren sind. Die Finanzbehörden sollen die Gelegenheit erhalten, auf sich ändernde gesellschaftliche Verhältnisse zu reagieren. Den antragstellenden Körperschaften komme dies zugute, da sie nicht erst auf eine Gesetzesänderung warten müssten. Die Konzentration der Zuständigkeit auf jeweils nur eine Stelle innerhalb der Landesfinanzverwaltungen unterstütze ferner die Rechtseinheitlichkeit des Handelns. 107

Bislang ist höchstrichterlich nicht geklärt, ob die Regelung ein eigenständiges, vom Veranlagungsverfahren zu unterscheidendes Verfahren darstellt. Der AEAO (Tz. 2.6 zu § 52 AO) belässt es bei einer Wiederholung des Gesetzestextes und regelt ergänzend, dass die Anerkennung neuer Zwecke bundeseinheitlich abgestimmt werden soll. Andere einschlägige Verwaltungsanweisungen des Bundes oder des Landes NRW fehlen. Ein Erlass des FM Rheinland-Pfalz (vom 21. Dezember 2009 S 0171 A – 06-014-444, Der Betrieb – DB – 2010, 756) führt aus, dass das örtliche Finanzamt zunächst zu überprüfen habe, ob eine Anerkennung eines neuen Zwecks in Betracht komme. Lägen die Voraussetzungen hierfür zweifelsfrei nicht vor, habe das örtliche Finanzamt die Anerkennung in eigener Zuständigkeit in dem jeweils laufenden Verwaltungsverfahren abzulehnen. Lägen die Voraussetzungen möglicherweise vor, sei der Vorgang auf dem Dienstweg dem (in Rheinland-Pfalz als zuständige Behörde bestimmten) FM vorzulegen, welches einen bundesweiten 108

Abstimmungsprozess einleite und das Ergebnis dem örtlichen Finanzamt mitteile. Dieses gebe die Entscheidung gegenüber dem Steuerpflichtigen bekannt. Die Entscheidung des Ministeriums sei mangels unmittelbarer Außenwirkung nicht gesondert anfechtbar. Ein Rechtsbehelf sei nur gegen den auf Grundlage der Entscheidung erlassenen Verwaltungsakt (z. B. Steuerbescheid, Freistellungsbescheid) möglich.

Diese Ansicht wird teilweise in der Literatur geteilt (Jachmann in Beermann/Gosch, AO/FGO, § 52 AO Rz. 124: kein Verwaltungsakt, sondern bloße Zuständigkeitsregelung). Andere (ausdrücklich Seer in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 52 AO Rz. 72 f.; ähnlich auch Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 2. Auflage, § 3 Rz. 153 – „gespaltene Zuständigkeit“) sehen in der Regelung ein mehrstufiges Verfahren. Auf der 1. Stufe sei ein Antrag auf Anerkennung als gemeinnützige Körperschaft beim örtlich zuständigen Finanzamt zu stellen. In einer 2. Stufe sei ein Abstimmungsprozess zwischen den Bundesländern einzuleiten. Auf der 3. Stufe sei die Entscheidung dem Steuerpflichtigen gegenüber bekannt zu geben. Auf einer 4. Stufe habe das örtliche Finanzamt dann unter den weiteren Voraussetzungen über die Gemeinnützigkeit zu entscheiden. Die hier maßgebliche Entscheidung der 3. Stufe ist nach dieser Auffassung ein Verwaltungsakt, weil insoweit die Entscheidung (Bejahung oder Verneinung von Tatbestandsmerkmalen) eine Regelungswirkung habe und die Behörde mit voller Außenzuständigkeit gegenüber dem Steuerpflichtigen auftrete. Auch sei die auf der 3. Stufe getroffene Feststellung für das örtlich zuständige Finanzamt bindend und gehe in dessen auf der 4. Stufe zu treffende Entscheidung ohne weitere Prüfung ein. 109

Der Senat hält die letztgenannte Ansicht für überzeugend. Für ein eigenständiges Verfahren spricht, dass nach dem Gesetzeswortlaut („jeweils eine Behörde...zuständig“) und der Gesetzesbegründung („Unterstützung der Rechtseinheitlichkeit des Handelns“) eine besondere Zuständigkeitskonzentration und eine Verfahrensbeschleunigung bezweckt werden. Diese Zwecke werden nach Auffassung des Senats effektiv umgesetzt, indem das Verfahren der Öffnungsklausel vom Veranlagungsverfahren getrennt und eine abstrahierte Prüfung ermöglicht wird. Indem das Ergebnis einer solchen Prüfung Verwaltungsaktcharakter hat und gesondert anfechtbar ist, werden eine Bindung und ein effektiver Rechtsschutz i.S.v. Art. 19 Abs. 4 GG für alle Verfahrensbeteiligten erreicht. Andernfalls könnte die betroffene Körperschaft nur gegen die spätere Ablehnung der Gemeinnützigkeit Klage erheben, obwohl die ablehnende Entscheidung auf der Beurteilung einer anderen Behörde („Zentralbehörde“ i.S.d. § 52 Abs. 2 Satz 3 AO) beruht. Es käme dann zu der ungewöhnlichen Situation, dass die am Verfahren beteiligte Behörde die Entscheidung nicht getroffen hat, aber gleichwohl verklagt wird. Für das Finanzgericht würde sich die Frage ergeben, ob die am Verfahren beteiligte Behörde zur Anerkennung des Zwecks verpflichtet werden kann, obwohl von Gesetzes wegen eine Zentralbehörde zuständig ist. 110

Diese verfahrensrechtlichen Friktionen sind nach Auffassung des Senats nicht vom Gesetzgeber beabsichtigt und unterscheiden sich von anderen Fällen, in welchen bloße verwaltungsinterne Zustimmungserfordernisse bestehen. So bestehen etwa für Stundungs-, Erlass- und Billigkeitsmaßnahmen verwaltungsinterne Zustimmungserfordernisse höherer Behörden (vgl. gleich lautende Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder vom 15. April 2008, BStBl I 2008, 534), die nach der Rechtsprechung des BFH (Urteil vom 31. Oktober 1990 I R 3/86, BStBl II 1991, 610) nicht zu einer veränderten Passivlegitimation führen. In diesen Fällen überzeugt es, dass Finanzgerichte die von Gesetzes wegen zuständige Behörde ohne Rücksicht auf die internen Zustimmungserfordernisse durch Verpflichtungs- oder Bescheidungsurteil zu einem bestimmten Vorgehen verurteilen dürfen. In § 52 Abs. 2 Satz 3 AO ist hingegen eine Zuständigkeit gesetzlich bestimmt, weshalb die Verurteilung einer anderen Behörde nach Auffassung des Senats mit dem Grundsatz des 111

Vorrangs des Gesetzes nicht vereinbar wäre.

Ein eigenständiges Anerkennungsverfahren stellt sich hingegen als praktikabel dar. Die Gefahr einer unnatürlichen Verfahrenszersplitterung sieht der Senat nicht. Vielmehr zeigen die §§ 179 ff. AO sowie vielfältige Regelungen in den Einzelsteuergesetzen, dass etwa die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen als vorgelagertes Verfahren zu einem sich anschließenden Festsetzungsverfahren ein erprobtes Mittel der Verfahrenssteuerung ist. Oftmals wird hierdurch bezweckt, dass eine sachlich oder räumlich näher mit der Sache befasste Behörde entscheidet und dadurch die Qualität der Entscheidung erhöht wird. So liegen die Dinge auch bei der Öffnungsklausel des § 52 Abs. 2 Sätze 2-3 AO. 112

Solange das eigenständige Verfahren über eine Anerkennung von Turnierbridge nach der Öffnungsklausel nicht abgeschlossen ist, kann eine abschließende Entscheidung über die Gemeinnützigkeit nicht ergehen. Der Senat hält es nach § 99 Abs. 2 FGO für sachdienlich, über die Subsumtion unter den nunmehr abschließenden Katalog des § 52 Abs. 2 Satz 1 AO durch Zwischenurteil zu entscheiden. Die streitgegenständlichen Fragen, ob Turnierbridge ein Sport i.S.v. § 52 Abs. 2 Satz 1 Nr. 21 AO ist oder zumindest über die „Öffnungsklausel“ anzuerkennen ist, sind nach Auffassung des Senats derart miteinander verbunden, dass eine gemeinsame Entscheidung über beide Streitpunkte erfolgen soll und beide Streitfragen dem BFH im Rahmen eines verbundenen Verfahrens vorgelegt werden können. 113

4. Die Kostenentscheidung bleibt dem Endurteil vorbehalten (vgl. allgemein hierzu Brandis in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 143 FGO Rz. 5 m.w.N.). Die Revision ist gem. 115 Abs. 2 Nr. 1 und Nr. 2 Var. 1 FGO wegen grundsätzlicher Bedeutung und wegen Fortbildung des Rechts zuzulassen. Der Senat hält zwar aus den unter 1. aufgeführten Gründen am bisherigen vom BFH vertretenen Sportbegriff fest, der eine über den reinen Denksport hinausgehe körperliche Betätigung fordert. Der Kläger hat jedoch insbesondere mit seinen Verweisen auf den „europäischen“ und den „abkommensrechtlichen“ Sportbegriff dargelegt, dass die Vereinbarkeit mit höherrangigem Recht auch ein anderes Begriffsverständnis ermöglicht. Die Vereinbarkeit mit höherrangigem Recht ist von grundsätzlicher Bedeutung. Zudem hat der Kläger aufgezeigt, dass auch Denksportarten mit körperlicher Beanspruchung verbunden sind, wodurch eine zielgenaue Abgrenzung zu anderen mit wenig körperlichen Tätigkeiten verbunden Sportarten (z.B. Liegendschießen, Motosport; ebenso in jüngerer Zeit anerkannt: „Drehstangen-Tischfußball“, vgl. Urteil des Hessisches FG vom 23. Juni 2010 4 K 501/09, Juris, nach Zurücknahme der Revision rechtskräftig; abgelehnt dagegen: „Tipp-Kick-Fußball“, vgl. BFH-Urteil in BFH/NV 1987, 705) teilweise schwer möglich ist. Eine genauere Abgrenzung, wie viel körperliche Anstrengung beim Sport erforderlich ist, fehlt bislang. Die Revision wird insoweit zugelassen, um eine Fortentwicklung (Präzisierung) der Rechtsprechung zu ermöglichen. 114

II. Die Klage zu 2., in welcher der Kläger die Anerkennung von Turnierbridge als gemeinnützigen Zweck nach der „Öffnungsklausel“ begehrt, ist erfolgreich. Der Antrag des Klägers, den Ablehnungsbescheid des Beklagten zu 2a. vom 29. November 2010 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 14. November 2012 aufzuheben, ist zulässig (1.) und begründet (2.). Auch ist der Antrag des Klägers, den Beklagten zu 2b. unter Aufhebung des Ablehnungsbescheids vom 9. November 2012 zu verpflichten, die Förderung von Turnierbridge für gemeinnützig zu erklären, zulässig (3.) und begründet (4.). 115

1. Der gegen den Beklagten zu 2a. gerichtete Aufhebungsantrag ist zulässig. 116

a. Der Antrag ist als Anfechtungsklage nach 40 Abs. 1 FGO statthaft. 117

118

Die Anfechtungsklage ist auf die Aufhebung oder Änderung (vgl. § 100 Abs. 2 FGO) eines Verwaltungsaktes gerichtet. Verwaltungsakt ist gem. § 118 Satz 1 AO jede Verfügung, Entscheidung oder andere hoheitliche Maßnahme, die eine Behörde zur Regelung eines Einzelfalls auf dem Gebiet des öffentlichen Rechts trifft und die auf unmittelbare Rechtswirkung nach außen gerichtet ist. Die Frage, ob eine Maßnahme Verwaltungsaktqualität hat, ist der Auslegung zugänglich (vgl. nur Seer in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 118 AO Rz. 51 f.). Maßgeblich ist, wie der Bekanntgabeadressat den Ausspruch nach den ihm bekannten Umständen unter Berücksichtigung von Treu und Glauben verstehen durfte und musste (Seer, a.a.O., § 118 AO Rz. 52 m.w.N. aus der Rspr.). Unklarheiten gehen zu Lasten der Behörde. Die Rechtsbehelfsbelehrung ist zwar kein Bestandteil des Verwaltungsaktes, dem Vorhandensein oder Fehlen einer Rechtsbehelfsbelehrung kommt aber eine gewisse Indizwirkung zu (BFH-Urteil vom 19. Mai 2004 III R 18/02, BFHE 206, 201, BStBl II 2004, 980).

Im Streitfall liegt ein Verwaltungsakt vor. Der Beklagte zu 2a. hat unter dem 29. November 2010 ein Schreiben gegenüber dem Kläger erlassen, in welchem der Antrag auf Anerkennung nach der Öffnungsklausel abgelehnt wird. Das Schreiben erging im zeitlichen Kontext zum Hinweis des seinerzeitigen Berichterstatters des erkennenden Senats, der das Verfahren nach der Öffnungsklausel nach vorläufiger Betrachtung als eigenständiges Verfahren einstufte. Auch ist das Schreiben mit einem fettgedruckten Tenor und einer Rechtsbehelfsbelehrung („Sie können diesen Bescheid mit dem Einspruch anfechten. ...“) versehen. Die Rechtsbehelfsbelehrung bezeichnet das Schreiben als „Bescheid“, was aus Empfängerperspektive für eine förmliche Entscheidung spricht. Insgesamt musste der Kläger dieses Schreiben daher als eigenständigen Verwaltungsakt verstehen. 119

b. Der Kläger ist auch nach § 40 Abs. 2 FGO klagebefugt. 120

Nach § 40 Abs. 2 FGO ist eine Anfechtungsklage nur zulässig, wenn der Kläger geltend macht, durch den Verwaltungsakt in seinen Rechten verletzt zu sein. Die Rechtsverletzung muss nicht bewiesen werden, sondern lediglich substantiiert und in sich schlüssig vorgetragen werden, also möglich erscheinen (von Groll in Gräber, FGO, 7. Aufl., § 40 Rz. 61). Die Regelung ist eine Konkretisierung des allgemeinen Rechtsschutzbedürfnisses bzw. Rechtsschutzinteresses (von Groll in Gräber, FGO, 7. Aufl., Vor § 33 Rz. 4a) und dient dazu, Popularklagen zur Wahrnehmung der Rechte Dritter oder zur Klärung von Allgemeininteressen zu verhindern (Seer in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 40 FGO Rz. 31; von Groll in Gräber, FGO, 7. Aufl., § 40 FGO Rz. 58). Von einer Popularklage bzw. Klage zur Verfolgung von Allgemeininteressen ist nach Auffassung des Senats in Fällen des § 52 Abs. 2 Sätze 2-3 AO dann auszugehen, wenn eine Körperschaft unstreitig nicht die Anforderungen des § 52 Abs. 1 AO erfüllt und daher selbst bei einem Obsiegen im Verfahren des § 52 Abs. 2 Sätze 2-3 AO nicht als gemeinnützig anerkannt werden könnte. 121

Ein solcher Fall liegt indes nicht vor. Es erscheint möglich, dass der Kläger bei einem unterstellten Obsiegen im Verfahren nach der Öffnungsklausel auch im Verfahren auf Anerkennung der Gemeinnützigkeit obsiegt. Insbesondere steht die in § 27 der Satzung des Klägers geregelte Vermögensbindung einem Obsiegen nicht entgegen. Die Satzung des Klägers benennt keine konkrete steuerbegünstigte Körperschaft, welcher das Vermögen des Klägers im Falle der Auflösung, Aufhebung oder des Zweckwegfalls zufließen soll. Eine solch abstrakte Satzungsregelung war nach § 61 Abs. 2 AO a.F. bis zum 31. Dezember 2006 möglich. Mit Wirkung zum 1. Januar 2007 wurde diese Vorschrift jedoch abgeschafft (vgl. Gesetz vom 10. Oktober 2007, BGBl I 2007, 2332; zur Anwendung vgl. Art. 97 § 1d Einführungsgesetz zur Abgabenordnung – AOEG – 1977). Nach Tz. 2 AEAO zu § 61 AO, der 122

vom Senat als bindende allgemeine Billigkeitsregelung eingestuft wird, braucht eine Satzung nicht alleine deswegen geändert zu werden, weil sie eine vor der Aufhebung des § 61 Abs. 2 AO a.F. zulässige Bestimmung über die Vermögensbindung enthält.

Im Streitfall ist der Senat der Auffassung, dass die Satzung des Klägers den Anforderungen dieser Billigkeitsregelung genügt und die abstrakte Vermögensbindung deshalb nicht zu beanstanden ist. Für den Senat ist dabei entscheidend, dass der Kläger der Dachverband der Bridge-Vereine in der Bundesrepublik Deutschland ist. Bei der Errichtung eines Dachverbades wird gemeinhin angestrebt, dass dieser exklusiv alle Mitgliedsorganisationen in einem bestimmten Geltungsbereich vertritt. Andernfalls kommt es zu erheblichen praktischen Problemen, wie etwa die Existenz der verschiedenen Weltverbände im Boxsport und die dortigen konkurrierenden Weltmeisterschaftstitel zeigen. Der Kläger als Dachverband der deutschen Bridgevereine konnte deshalb – der Regelung des § 61 Abs. 2 AO a.F. folgend – aus zwingenden Gründen bei der Aufstellung der Satzung noch nicht genau angeben, welcher Körperschaft das Vermögen im Falle seiner Auflösung, Aufhebung oder des Zweckwegfalls zufließen soll. 123

Selbst wenn man – abweichend von den vorherigen Ausführungen – in der Satzung des Klägers einen Verstoß gegen die Vermögensbindung sähe, so ergäbe sich eine Klagebefugnis jedenfalls daraus, dass der Kläger als Dachverband in legitimer Weise die Anerkennung von Turnierbridge als neuem gemeinnützigen Zweck für eine Vielzahl von Mitgliedsverbänden gerichtlich klärt und bei den Satzungen der Mitgliedsverbände durchgängige Verstöße gegen die Vermögensbindung nicht ersichtlich sind. 124

2. Der gegen den Beklagten zu 2a. gerichtete Aufhebungsantrag ist auch begründet. Der Ablehnungsbescheid ist rechtswidrig und verletzt den Kläger in seinen Rechten, § 100 Abs. 1 Satz 1 FGO. Der Beklagte zu 2a. ist für Entscheidungen nach § 52 Abs. 2 Satz 2 AO nicht zuständig. 125

Gemäß § 52 Abs. 2 Satz 3 AO haben die obersten Finanzbehörden der Länder jeweils eine Finanzbehörde im Sinne des Finanzverwaltungsgesetzes zu bestimmen, die für Entscheidungen nach § 52 Abs. 2 Satz 2 AO zuständig ist. 126

Das Land NRW hat nach Aktenlage und nach ausdrücklicher Erklärung des Vertreters des Ministeriums in der mündlichen Verhandlung diese Regelung bislang nicht umgesetzt, also keine Zentralbehörde bestimmt. Die Rechtsfolgen einer solchen rechtswidrigen Unterlassung sind im Gesetz oder den Gesetzgebungsunterlagen nicht bestimmt. Auch fehlt höchstrichterliche Rechtsprechung zu der Regelung des § 52 Abs. 2 Satz 3 AO. Der Senat ist aufgrund des vorgenannten – in den Gesetzgebungsmaterialien erläuterten – Zweckes der Regelung, die „Rechtseinheitlichkeit des Handelns“ zu unterstützen, davon überzeugt, dass die Regelung eine Delegationsbefugnis normiert und es im Falle der unterbliebenen Delegation bei einer Zuständigkeit der jeweiligen obersten Finanzbehörde (= Landesfinanzministerium oder Senatsverwaltung für Finanzen) bleibt. Der Beklagte zu 2a. als örtliches Finanzamt ist daher jedenfalls nicht zuständig. 127

Der Argumentation der Beklagten zu 2a. und 2b., die zwischen der Ablehnung eines Antrags (örtliche Finanzbehörde zuständig) und der Stattgabe eines Antrags (Zentralbehörde zuständig) unterscheiden und hierbei auf den Erlass des FM Rheinland-Pfalz (veröffentlich in DB 2010, 756) verweisen, vermag der Senat nicht zu folgen. Eine solche Differenzierung ist im Wortlaut der Regelung, die von „Entscheidungen“ spricht, nicht angelegt. Ferner verkennt diese Auffassung, dass die Regelung nach den Gesetzgebungsmaterialien (BT-Drs. 16/5985, Seite 11) auch den Antragstellern zugutekommen soll, indem nicht auf eine 128

Gesetzesänderung gewartet werden muss. Diese vom Gesetz bezweckte „schnelle Gewissheit“ muss nach Auffassung des erkennenden Senats sowohl in Ablehnungsfällen als auch in Stattgabefällen eintreten. Die landesweite Zentralisierung muss richtigerweise zu einem (vorzugsweise veröffentlichten) Kanon abgelehnter und anerkannter Erweiterungen führen und damit die nötige Rechtssicherheit und Rechtseinheitlichkeit erreichen. Würde man die Ablehnung hingegen den örtlichen Finanzbehörden überlassen, so könnten diese die Katalogerweiterung bei Körperschaften in ihrem Finanzamtsbezirk bestandskräftig ablehnen, während Körperschaften in anderen Finanzamtsbezirken über eine Vorlage an das Ministerium möglicherweise eine Anerkennung erhalten. Hierdurch würde die beabsichtigte Rechtseinheitlichkeit vereitelt.

Der Verstoß gegen die sachliche Zuständigkeit ist nicht nach § 127 AO unbeachtlich. Nach dieser Vorschrift kann die Aufhebung eines Verwaltungsakts, der nicht nach § 125 AO nichtig ist, nicht allein deshalb beansprucht werden, weil er unter Verletzung von Vorschriften über das Verfahren, die Form oder die örtliche Zuständigkeit zustande gekommen ist, wenn keine andere Entscheidung in der Sache hätte getroffen werden können. Die Regelung erfasst keine Verstöße gegen die sachliche (funktionelle) Zuständigkeit (vgl. nur Seer in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 127 AO Rz. 11). Vorliegend regelt § 52 Abs. 2 Satz 3 AO eine besondere sachliche Zuständigkeit einer vom Ministerium zu bestimmenden landesweiten Zentralbehörde und keine bloße örtliche Zuständigkeit. 129

Da der Beklagte zu 2a. bereits für die Entscheidung unzuständig war, kann der Senat dahinstehen lassen, ob das weitere Entscheidungsprozedere (Vorlage an OFD und Ministerium; Erörterung „am Rande“ eines bundesweiten Referatleitertreffens) verfahrensfehlerfrei erfolgte. 130

3. Der gegen den Beklagten zu 2b. gerichtete Verpflichtungsantrag ist zulässig. 131

a. Der Antrag ist als Verpflichtungsklage gem. § 40 Abs. 1 FGO statthaft. 132

Eine Verpflichtungsklage ist statthaft, soweit der Kläger die Verurteilung des Beklagten zum Erlass eines abgelehnten („Verpflichtungsgegenklage“) oder unterlassenen („Untätigkeitsklage“) Verwaltungsakts begehrt. 133

Aus den vorgenannten Gründen sieht der Senat das Verfahren nach § 52 Abs. 2 Sätze 2-3 AO als eigenständiges Verfahren mit Verwaltungsaktqualität an. Der Senat erblickt in dem Schreiben des Beklagten zu 2b. vom 9. November 2012, in welcher dieser es unter Verweis auf die Ausführungen der OFD Rheinland ablehnt, den Antrag auf Anerkennung von Turnierbridge als begünstigten Zweck positiv zu bescheiden, einen ablehnenden Verwaltungsakt. Nach Auffassung des Senats begründet die Regelung des § 52 Abs. 2 Sätze 2-3 AO auch einen gerichtlich durchsetzbaren Anspruch des Klägers gegen den Beklagten zu 2b., über die Aufnahme eines neuen Zweckes rechtsfehlerfrei zu entscheiden. 134

Ob die vom Kläger erstrebte Verpflichtung des Beklagten zu 2b. einen (allgemeinen) Verwaltungsakt nach § 118 Satz 1 AO oder – als Unterfall des Verwaltungsaktes – eine Allgemeinverfügung nach § 118 Satz 2 AO darstellt, kann der Senat mangels Entscheidungserheblichkeit dahinstehen lassen. 135

b. Der Kläger ist auch klagebefugt, die Klage richtet sich gegen den richtigen Beklagten, sie wurde fristgerecht erhoben und ein Vorverfahren war entbehrlich. 136

137

Klagebefugt ist bei Verpflichtungsklagen (hier in Form der „Verpflichtungsgegenklage“) derjenige, der geltend macht, durch die Ablehnung eines Verwaltungsakts in seinen Rechten verletzt zu sein, § 40 Abs. 2 Var. 2 FGO. Im Rahmen der Zulässigkeit genügt es, wenn es nach dem substantiierten Klägervortrag möglich erscheint, dass dieser einen Rechtsanspruch auf den Verwaltungsakt oder zumindest ein Recht auf fehlerfreie Ermessensausübung hat (Seer in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 40 FGO Rz. 93). Vorliegend erscheint ein solcher Anspruch aus den vorgenannten Gründen (Ausgestaltung des § 52 Abs. 2 Sätze 2-3 AO als Anspruchsgrundlage) möglich. Die Satzung des Klägers, insbesondere die abstrakte Regelung der Vermögensbindung, steht der Klagebefugnis aus den oben genannten Gründen nicht entgegen.

Die Klage gegen den Beklagten zu 2b. ist auch gegen den richtigen Beklagten gerichtet, § 63 Abs. 1 Nr. 2 FGO. Wie oben bereits ausgeführt, hat das Land NRW trotz rechtlicher Verpflichtung in § 52 Abs. 2 Satz 3 AO („Die obersten Finanzbehörden der Länder haben...“) keine Zentralbehörde bestimmt. Mangels ausgeübter Delegation verbleibt es daher nach Auffassung des Senats bei einer Zuständigkeit des Beklagten zu 2b. für Entscheidungen nach § 52 Abs. 2 Satz 2 AO. 138

Die Klage wurde auch fristgerecht erhoben. Die Klagefrist beträgt einen Monat (§ 47 Abs. 1 Satz 1 FGO) und beginnt in Fällen der Verpflichtungsgegenklage nach Bekanntgabe der ablehnenden Entscheidung (§ 47 Abs. 1 Satz 2 FGO). Vorliegend hat der Beklagte zu 2b. seine ablehnende Entscheidung mit Schreiben vom 9. November 2012 getroffen, die nach dem Absendevermerk am 12. November 2012 abgesandt wurde und damit gem. § 122 Abs. 2 Nr. 1 AO am 15. November 2012 bekanntgegeben worden ist. Die am 14. Dezember 2012 eingegangene Klage wurde damit fristgerecht erhoben. Überdies war das ablehnende Schreiben des Beklagten zu 2b. nicht mit einer Rechtsbehelfsbelehrung versehen, wodurch sich die Klagefrist gem. § 356 Abs. 2 Satz 1 AO – ohne das es im Streitfall hierauf ankäme – auf ein Jahr verlängerte. 139

Ein vorliegend nicht durchgeführtes Vorverfahren zwischen dem Kläger und dem Beklagten zu 2b. war entbehrlich. Nach § 44 Abs. 1 FGO i.V.m. § 348 Nr. 3 Var. 2 AO ist ein Einspruch nicht statthaft gegen Verwaltungsakte der obersten Finanzbehörden des Bundes und der Länder, außer wenn ein Gesetz das Einspruchsverfahren vorschreibt. Nach § 2 Abs. 1 Nr. 1 des Finanzverwaltungsgesetzes – FVG – i.V.m. § 3 Landesorganisationsgesetz NRW – LOG NRW – ist der Beklagte zu 2b. die für die Landesfinanzverwaltung NRW zuständige oberste Landesbehörde. Ein Einspruchsverfahren ist für Fälle des § 52 Abs. 2 Satz 2 AO nicht gesetzlich vorgeschrieben. 140

4. Der gegen den Beklagten zu 2b. gerichtete Verpflichtungsantrag ist auch begründet. Der Ablehnungsbescheid des Beklagten zu 2b. vom 9. November 2012 ist rechtswidrig und verletzt den Kläger in seinen Rechten. Der Kläger hat einen Anspruch auf Anerkennung von Turnierbridge als gemeinnützigem Zweck gem. § 52 Abs. 2 Satz 2 AO, § 101 Satz 1 FGO. 141

a. Eine bloße Verpflichtung zur Neubescheidung nach § 101 Satz 2 FGO scheidet aus, weil die Sache spruchreif ist. Der erkennende Senat war weder verpflichtet, das Ergebnis einer bundeseinheitlichen Abstimmung der Landesfinanzbehörden entsprechend Tz. 2.6 des AEAO zu § 52 AO abzuwarten (aa.), noch ist der Senat nach § 102 FGO in seiner Prüfungskompetenz beschränkt (bb.). 142

aa. Eine bundeseinheitliche Abstimmung ist nicht erforderlich. 143

144

§ 52 Abs. 2 Satz 3 AO verlangt, dass die obersten Finanzbehörden der Länder jeweils eine Zentralbehörde für Entscheidungen nach § 52 Abs. 2 Satz 2 AO bestimmen. Der Gesetzestext regelt dadurch weder eine bundesweite Zentralisierung noch ein bundesweites Abstimmungsverfahren. Etwas Abweichendes ergibt sich auch nicht aus den Gesetzgebungsunterlagen. Gleichwohl bestimmt Tz. 2.6 AEAO zu § 52 AO, dass die Anerkennung der Gemeinnützigkeit bundeseinheitlich abgestimmt wird. Dem folgen Teile der Literatur (etwa Koenig in Pahlke/Koenig, AO, § 52 Rz. 67 mit dem Argument, eine länderdifferenzierende Entscheidungspraxis lasse sich mit dem bundesweiten Geltungsanspruch der AO nicht vereinbaren), andere halten eine bundeseinheitliche Abstimmung für nicht zwingend (Jachmann in Beermann/Gosch, AO/FGO, § 52 Rz. 126: Bindungswirkung bliebe auf die einzelnen Länder beschränkt, eine Koordination sei aber wahrscheinlich). Der Senat vermag dieser Auffassung der Finanzverwaltung im AEAO nicht zu folgen. Eine bundeseinheitliche Abstimmung mag angesichts des erstrebten Ziels der „Rechtseinheitlichkeit des Handelns“ wünschenswert sein. Gegen eine rechtlich verbindliche bundeseinheitliche Abstimmung spricht indes, dass der Gesetzgeber die Zuständigkeit ausdrücklich bei den Landesfinanzbehörden angesiedelt hat und damit eine gewisse Uneinheitlichkeit in Kauf genommen hat. Angesichts der föderalistischen Ausgestaltung der Bundesrepublik Deutschland (vgl. nur Art. 20 Abs. 1, Art. 28, Art. 30 GG) mag es gute Gründe geben, warum landesspezifische Besonderheiten (z. B. Brauchtum spezieller Volksgruppen oder spezielle geographische Gegebenheiten) zur unterschiedlichen Anerkennung von neuen gemeinnützigen Zwecken in den Bundesländern führen. Der bundesweite Geltungsanspruch der AO wird nach Auffassung des Senats hierdurch nicht beeinträchtigt.

bb. Der gerichtliche Prüfungsumfang ist nicht gem. § 102 FGO eingeschränkt. Die Regelung des § 52 Abs. 2 Satz 2 AO ist keine Ermessensvorschrift i.S.d. § 5 AO. 145

Nach § 52 Abs. 2 Satz 2 AO kann ein neuer Zweck für gemeinnützig erklärt werden, wodurch der Wortlaut der Norm möglicherweise ein Ermessen der Finanzbehörde (§ 5 AO) nahelegt. Beide Beteiligten wie auch die herrschende Kommentarliteratur (Leisner-Egensperger in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 52 AO Rz. 258; Seer in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 52 AO Rz. 72; Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 2. Aufl. 2012, § 3 Rz. 151; Hüttemann, DB 2007, 2053, 2055; Schauhoff/Kirchhain, Deutsches Steuerrecht – DStR – 2007, 1985, 1990; Koenig in Pahlke/Koenig, AO, 2. Aufl., § 52 Rz. 67; anders hingegen Jachmann in Beermann/Gosch, AO/FGO, § 52 AO Rz. 127 – „Ermessensspielraum ist eng zu halten“) sehen hierein aber lediglich ein „Kompetenz-Kann“ und stufen die Regelung nicht als Ermessensvorschrift ein. Der Senat schließt sich dieser herrschenden Ansicht an. Der Anspruch auf Anerkennung neuer Zwecke ist gerichtlich voll überprüfbar. Gegen eine Ermessensvorschrift spricht zum einen, dass der Steueranspruch in besonderer Weise dem Gesetzesvorbehalt unterliegt (§ 85 AO). Zum anderen benennt § 52 Abs. 2 Satz 2 AO selbst die Vergleichskriterien (Zweck muss die Allgemeinheit auf materiellem, geistigem oder sittlichem Gebiet entsprechend fördern), weshalb keine vernünftigen Gründe ersichtlich sind, warum der Verwaltung bei Vorliegen dieser Tatbestandsmerkmale noch ein weitergehendes Ermessen zustehen soll. Ein „Tatbestandsermessen“ gibt es indes nicht (Drüen in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 5 AO Rz. 7, 17). 146

c. Die Förderung von Turnierbridge ist gemäß § 52 Abs. 2 Satz 2 AO für gemeinnützig zu erklären, weil Turnierbridge die Allgemeinheit auf materiellem, geistigem oder sittlichem Gebiet entsprechend wie die unter § 52 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1-25 AO genannten Zwecke fördert. Dies ergibt sich sowohl aus einem Vergleich von Turnierbridge mit den in § 52 Abs. 2 Satz 1 AO genannten „Katalogzwecken“ als auch aus der „Generalklausel“ des § 52 Abs. 1 AO. 147

aa. Turnierbridge weist erhebliche Ähnlichkeiten zum Schachsport (Klammerzusatz in § 52 Abs. 2 Satz 1 Nr. 21 AO) auf. Das vom Kläger organisierte Bridgespiel ist aufgrund der im Tatbestand geschilderten Spielweise weitestgehend von Zufallselementen befreit. Durch das System der „Boxen“ spielen Turnierparteien an wechselnden Tischen mit identischen „Teilungen“, wodurch der Spielerfolg vom persönlichen Können der Spieler abhängt. Das komplexe System der Auktion und des Abspiels erfordert dabei erhebliche intellektuelle Anstrengungen, insbesondere hohe Merk-, Konzentrations- und Kombinationsfähigkeiten. Die Aufnahme von Schach in den Gemeinnützigkeitskatalog (vgl. BT-Drs. 8/3142, Seite 3) ist gerade damit begründet worden, dass die intellektuelle und willensmäßige Anspannung beim Schach zu folgerichtigem Denken erzieht, Kombinations- und Konzentrationsfähigkeit übt und Entschlusskraft und kritische Selbsteinschätzung fördert. Diese Kriterien treffen nach Auffassung des Senats ebenso auf Turnierbridge zu. Der Senat sieht – auch aus gleichheitsrechtlichen Erwägungen (Art. 3 Abs. 1 GG) – keinen Grund, zwischen dem von einigen als „königlich“ bezeichneten Schachspiel und Turnierbridge zu unterscheiden. Soweit der BFH (BFH-Urteil in BFH/NV 2000, 1071) eine Analogie von Bridge und Schach bislang abgelehnt hat, sieht der Senat in seiner Entscheidung keinen Widerspruch zum BFH. Der Senat erklärt Turnierbridge nicht alleine deshalb für gemeinnützig, weil es dem Schach ähnelt. Die Ähnlichkeit ist nur ein Kriterium, welches der Senat im Rahmen der von § 52 Abs. 2 Satz 2 AO vorgesehenen Prüfung beachtet. 148

bb. Turnierbridge weist überdies andere dem Sport (§ 52 Abs. 2 Satz 1 Nr. 21 AO) nahestehende Elemente auf. Der Kläger und seine Mitglieder praktizieren Bridge in Turnieren in einem deutschen Ligasystem sowie weiteren nationalen und internationalen Wettbewerben. Das System ist in Anlehnung zu anderen Sportarten organisiert, international wird Bridge vielfach als Sportart angesehen, wie die Aufnahme als „Recognized Member“ in das IOC sowie auch der europarechtliche und abkommensrechtliche Sportbegriff zeigen. Der Kläger organisiert Turnierbridge dabei in einer Art und Weise, die der Förderung des Breitensports durch Sportvereine sehr nahe kommt und ähnlich positive Wirkungen für die Allgemeinheit hat. 149

cc. Turnierbridge fördert mittelbar überdies weitere in § 52 Abs. 2 Satz 1 AO genannte Zwecke. Der Kläger hat dargelegt, dass Turnierbridge Bezüge zur Förderung des Gesundheitswesens (Nr. 3), der Jugend- und Altenhilfe (Nr. 4), der Erziehung (Nr. 7) und des Völkerverständigungsgedankens (Nr. 13) aufweist. Diesen Ausführungen schließt sich der Senat an. Auch wenn die Tätigkeit des Klägers keine unmittelbare und zielgerichtete Förderung der vorgenannten Belange bedeutet und der Senat deshalb eine Förderung von „Katalogzwecken“ auch insoweit abgelehnt hat, so sieht er die Berührungspunkte gleichwohl als Vergleichskriterium an, um zu beurteilen, ob die Allgemeinheit auf materiellem, geistigem oder sittlichen Gebiet entsprechend selbstlos gefördert wird. Der Kläger hat insbesondere dargelegt, dass Turnierbridge ein Mittel zur Gesundheitsförderung darstellt (Prävention gegen Alzheimer, Demenz u.ä.) und durch seine sozialen Elemente (Turniersystem) auch der Vereinsamung vorbeugt. Der Senat ist deshalb davon überzeugt, dass es sich bei Turnierbridge um eine Tätigkeit handelt, die den Zielen des Gemeinnützigkeitsrechts entspricht. 150

dd. Insgesamt wird Turnierbridge dadurch den Zielen des Gemeinnützigkeitsrechts gerecht. 151

Nach § 52 Abs. 1 AO sind gemeinnützige Zwecke darauf gerichtet, die Allgemeinheit auf materiellem, geistigem oder sittlichem Gebiet selbstlos zu fördern (Satz 1). Materielle Werte decken den Bereich des wirtschaftlichen Lebensstandards ab, während mit Geistigem und Sittlichem der ideelle Bereich, der Bereich der Vernunft und des Schöngeistigen, 152

angesprochen wird (BFH-Urteil vom 23. November 1988 I R 11/88, BFHE 155, 461, BStBl II 1989, 391). Die Förderung darf nicht bloß einem begrenzten oder kleinen Personenkreis zugutekommen (Satz 2). Auch darf sich die Förderung nicht in der bloßen Zuführung von Mitteln an eine Körperschaft des öffentlichen Rechts erschöpfen (Satz 3).

Turnierbridge fördert durch die bereits beschriebenen intellektuellen Anforderungen den Bereich der Vernunft und stellt dadurch eine Förderung der Allgemeinheit auf geistigem Gebiet dar. Die Mitgliedschaft (über die Mitglieder des Klägers) steht auch einem nicht eingegrenzten und breiten Personenkreis offen. Auch dient die Tätigkeit des Klägers nicht bloß der Mittelzuführung zu Körperschaften des öffentlichen Rechts. 153

ee. Die Gemeinnützigkeitserklärung durch den Senat stellt keinen Verstoß gegen den Gewaltenteilungsgrundsatz dar. Der aus Art. 20 Abs. 2 und 3 GG hergeleitete Gewaltenteilungsgrundsatz verbietet es der Rechtsprechung, in originäre Kompetenzen der Gesetzgebung oder der vollziehenden Gewalt einzugreifen. Der „Gemeinnützigkeitskatalog“ des § 52 Abs. 2 Satz 1 AO, der seit 2007 abschließend ist (vgl. Seer in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 52 AO Rz. 18), basiert auf Wertungsentscheidungen des Gesetzgebers und ist aufgrund dessen weitreichenden Gestaltungsspielraums grundsätzlich zu akzeptieren. Gleichwohl hat der Gesetzgeber sich dazu entschlossen, eine „Öffnungsklausel“ in § 52 Abs. 2 Sätze 2-3 AO aufzunehmen. Nach der Gesetzesbegründung (BT-Drs. 16/5985, Seite 11) möchte er den Finanzbehörden ausdrücklich die Gelegenheit geben, auf sich ändernde gesellschaftliche Verhältnisse ohne Gesetzesänderung zu reagieren. Die vom Gesetzgeber gewählte Formulierung, wonach zu prüfen ist, ob ein nicht unter Satz 1 fallender Zweck die Allgemeinheit „entsprechend“ selbstlos fördert, zeigt überdies, dass der Gesetzgeber in § 52 Abs. 2 AO eine Systematik erblickt, an der sich die Verwaltung und im Streitfall auch das Gericht sich zu orientieren haben. 154

Da keine Gründe erkennbar sind, warum die Finanzgerichte Verwaltungsentscheidungen nach § 52 Abs. 2 Satz 2 AO nicht unbeschränkt überprüfen und ersetzen dürfen, sieht der Senat in seiner Entscheidung auch keinen unzulässigen Eingriff in den Kompetenzbereich der vollziehenden Gewalt. Vielmehr ist er nach der aus Art. 19 Abs. 4 GG hergeleiteten Rechtsweggarantie berechtigt und verpflichtet, die die belastende Verwaltungsentscheidung zu überprüfen und nötigenfalls zu korrigieren. 155

ff. Mit seiner Entscheidung weicht der Senat auch nicht von einem erklärten oder mutmaßlichen anderweitigen Willen des Gesetzgebers ab. Der Senat erkennt keinen Willen des Gesetzgebers, Turnierbridge nicht anzuerkennen. 156

Die letzte für den Senat erkennbare Entscheidung des Gesetzgebers zu „Bridge“ datiert aus dem Jahre 1989. Im Zuge des Vereinsförderungsgesetzes konnte sich die anfangs erwogene (BT-Drs. 11/4176, Seite 9) Gleichstellung von Denksportarten („dem Sporte nahestehende Tätigkeiten“) im Laufe des Gesetzgebungsverfahrens nicht durchsetzen. In der Folgezeit hat der Gesetzgeber keine erkennbaren positiven oder negativen Entscheidungen zur Anerkennung von Turnierbridge getroffen. Der Senat ist vorliegend davon überzeugt, dass der Gesetzgeber die Eigenheiten des „Turnierbridge“ im Unterschied zum „Freizeitbridge“ nicht gekannt hat. Dies zeigt sich daran, dass in den vorgenannten Gesetzgebungsmaterialien nicht zwischen Turnier- und Freizeitbridge unterschieden wird. 157

Soweit die Beklagten vortragen, das Thema müsse dem Gesetzgeber wegen Tz. 6 AEAO zu § 52 AO und der „politischen Initiativen“ der Klägers bekannt gewesen sein, kann der Senat dem nicht folgen. Zureichende Anhaltspunkte für eine solche Feststellung sind nicht vorhanden. Es ist nach Überzeugung des Senats ebenso wahrscheinlich, dass dem 158

Gesetzgeber die Anerkennung von Bridge gleichgültig oder unbekannt war und er gerade mit der Öffnungsklausel der Verwaltung (und subsidiär der Gerichtsbarkeit) eine Möglichkeit geben wollte, derartige Detailfragen in eigener Kompetenz zu entscheiden.

gg. Soweit teilweise vertreten wird (Erlass des FMs Rheinland-Pfalz in 2010, 756; a.A. Seer in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 52 AO Rz. 70 sowie Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 2. Auflage, § 3 Rz. 153), dass eine Katalogerweiterung nur unter der eingeschränkten Bedingung „sich ändernder gesellschaftlicher Verhältnisse“ zulässig ist, kann der Senat diese Streitfrage dahinstehen lassen. Ein solches Kriterium ergibt sich nach Auffassung des Senats nicht aus der gesetzlichen Regelung. Die Motivation des Gesetzgebers, den Katalog der gemeinnützigen Zwecke für weitere Entwicklungen offen zu halten, spricht nur dafür, dass keine ausdrücklich vom Gesetzgeber abgelehnten Zwecke anerkannt werden sollen. Die Situation des Turnierbridge stellt sich aber anders dar. Wie oben ausgeführt, datiert die letzte erkennbare gesetzgeberische Entscheidung zu „Bridge“ aus dem Jahre 1989, wobei der Gesetzgeber auch dort zwischen Freizeitbridge und Turnierbridge nicht differenziert hat. Seitdem fehlt eine klare Entscheidung für oder gegen Bridge, so dass der Senat davon überzeugt ist, dass gerade über die Öffnungsklausel die Möglichkeit besteht, Turnierbridge für gemeinnützig zu erklären, weil es der Generalklausel des § 52 Abs. 1 AO entspricht und mit einer Vielzahl von Katalogzwecken in § 52 Abs. 2 Satz 1 AO vergleichbar ist. 159

hh. Der Senat erklärt Turnierbridge mit seiner Entscheidung nicht zu einer weiteren „privilegierten Freizeittätigkeit“ nach § 52 Abs. 2 Satz 1 Nr. 23 AO. 160

Die Aufzählung des § 52 Abs. 2 Satz 1 Nr. 23 AO ist heftiger Kritik ausgesetzt (vgl. Seer in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 52 AO Rz. 55 ff. m.w.N., etwa. „bunte, konzept- und prinzipienlose Palette“; Birk, Steuer und Wirtschaft – StuW – 1989, 218: „Perversion der Gerechtigkeitsidee“). Der Senat schließt sich dieser Kritik an und folgt dem BFH (Urteil in BStBl II 1995, 499), wenn dieser die Aufzählung in § 52 Abs. 2 Satz 1 Nr. 23 AO für nicht analogiefähig hält. Die Entscheidung des Senats, Turnierbridge für gemeinnützig zu erklären, basiert jedoch nicht auf Analogien zu den in § 52 Abs. 2 Satz 1 Nr. 23 AO genannten Tätigkeiten, sondern auf der Vergleichbarkeit mit anderen in § 52 Abs. 2 Satz 1 AO genannten Zwecken sowie einer Vereinbarkeit mit der Generalklausel des § 52 Abs. 1 AO. 161

Aus diesem Grunde sieht der Senat nicht die Gefahr, mit seiner Entscheidung eine „konturlose Erweiterung des Förderungskatalogs“ zu betreiben. Der Senat erklärt nur die Förderung des Turnierbridge für gemeinnützig. Er hält dies für gerechtfertigt, weil Turnierbridge als „Denksportart“ eine dem Sport nahe stehende Tätigkeit ist und durch die vom Kläger organisierte wettkampfmäßige Ausgestaltung unter einer besonderen Organisation der Tätigkeit anderer Sportorganisationen ähnelt. Das bloße freizeitmäßig betriebene Bridgespiel wird hingegen nicht für gemeinnützig erklärt. Eine hinreichende Abgrenzung von „Freizeitbridge“ und „Turnierbridge“ ist nach Auffassung des Senats bereits dadurch gewährleistet, dass nur Körperschaften nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG i.V.m. §§ 51 ff. AO für gemeinnützig erklärt werden können und neben der Förderung eines gemeinnützigen Zweckes eine Vielzahl weiterer Anforderungen erfüllt werden müssen. Dem aus bloßen Unterhaltungsgründen betriebenen „Freizeitbridge“ bleibt die Gemeinnützigkeit deshalb zu Recht verwehrt. 162

5. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. 163

Die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit beruht auf §§ 151 Abs. 3, 155 FGO i. V. m. § 709 der Zivilprozessordnung. 164

Die Revision ist gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO wegen grundsätzlicher Bedeutung zuzulassen. Die Anwendung der Öffnungsklausel des § 52 Abs. 2 Sätze 2-3 AO ist nicht höchstrichterlich geklärt. Offen ist auch, ob die Regelung ein eigenständiges Verfahren mit Verwaltungsaktqualität und ob die Vorschrift eine Ermessensregelung ist. Überdies ist zweifelhaft, welche Behörde zu verklagen ist, wenn ein Land entgegen § 52 Abs. 2 Satz 3 AO keine zentral zuständige Finanzbehörde benannt hat. In diesem Zusammenhang ist ferner umstritten, ob bei der Zuständigkeit zwischen Anerkennung und Ablehnung neuer Zwecke zu unterscheiden ist. Darüber hinaus weicht der Senat von Tz. 2.6 des AEAO zu § 52 AO („Bundeseinheitliches Abstimmungsverfahren bei der Anerkennung neuer Zwecke“) ab. 165

Justiz NRW
Rechtsprechungsdatenbank ONLINE