



BERLINER RECHTSZEITSCHRIFT

JURISTISCHE FACHZEITSCHRIFT AN DER FREIEN UNIVERSITÄT BERLIN

AUS DER LEHRE

Prof. Dr. Cosima Möller

Römisches Recht als Gegenstand universitärer Lehre

ZIVILRECHT

Jakob Wirnsberger

Mindestlohn für Bereitschaftszeiten entsandter
Pflegekräfte in der häuslichen 24-Stunden-Betreuung

ÖFFENTLICHES RECHT

Alexander Lübke

Die Gemeinnützigkeit von Sport, Schach und E-Sport

August Kleinlein

Der verfassungsunmittelbare Auskunftsanspruch der
Presse gegenüber Behörden

STRAFRECHT

Nina Granel

Zum Erfordernis eines „neuen § 217 StGB“

Oliver Kliemt

„Murder Degrees“ vs. „Mordmerkmale“ –
Ein kritischer Vergleich der Systematik der
Tötungsdelikte in den USA und Deutschland

4. Jahrgang · Seiten 1–84

www.berlinerrechtszeitschrift.de

ISSN (Print) 2699-948X · ISSN (Online) 2699-2132

AUSGABE 1/2023

nahme des Arbeitnehmers bestehen können. Der Rechtssicherheit wird durch die pauschalierten Abstufungen Rechnung getragen. Die doppelte Verneinung im vorgeschlagenen Satz 5 bezweckt eine Beweisbelastung des Arbeitgebers hinsichtlich des Vorliegens einer niedrigen Bereitschaftsintensität.

E. Fazit

I. Der Arbeitnehmer hält sich bereit, wenn er objektiv dafür sorgt, dass er eine Bedarfsmeldung registrieren und darauf adäquat mit der Arbeitsleistung reagieren kann und subjektiv den Willen dazu hat (Allgemeiner Bereitschaftstatbestand). Bei der typischen live-in Betreuung halten sich die Pflegekräfte in großem zeitlichem Umfang – bis zu 16 Stunden täglich – bereit.

II. Diese Bereitschaftszeiten lassen sich den Pflegeagenturen umfassend vergütungsrechtlich zurechnen. Es reicht dafür aus, wenn diese die Pflegekräfte wissentlich in ein

Umfeld entsenden, in denen die überobligatorische Bereitschaftsleistung besonders wahrscheinlich ist.

III. Zweck des MiLoG ist nicht die Existenzsicherung des Arbeitnehmers, sondern die Vermeidung jedenfalls unangemessener Mindestvergütungen. Der jeweils geltende Mindestlohnsatz soll das Mindestmaß an Äquivalenz von Leistung und Gegenleistung absichern, welches durch das strukturelle Ungleichgewicht zwischen Arbeitnehmer und Arbeitgeber gefährdet ist.

IV. Für sämtliche zurechenbare Bereitschaftszeiten ist der Mindestlohn nach dem MiLoG zu bezahlen.

V. Wegen der erheblichen Unterschiede zwischen Arbeit und Bereitschaft ist die einheitliche Anspruchshöhe problematisch. Weil eine Differenzierung *de lege lata* erhebliche Schwierigkeiten bereitet, ist hier der Gesetzgeber aufgefordert, eine angemessene Regelung zu schaffen.

Alexander Lübke*

Die Gemeinnützigkeit von Sport, Schach und E-Sport

Um Steuervorteile wird immer wieder gestritten. Im Bereich der Gemeinnützigkeit betrifft dies insbesondere den Sport. Hier besteht sowohl Uneinigkeit darüber, welche Tätigkeiten als Sport i.S.d. AO gemeinnützig sind, als auch darüber, ob Sport überhaupt gemeinnützig sein sollte. Die Frage nach der grundsätzlichen Berechtigung der Aufnahme in den Katalog der gemeinnützigen Zwecke wird auch für Schach gestellt – hier erhält sie aber deutlich weniger Aufmerksamkeit. Seit Neuerem wird darüber hinaus verstärkt über den E-Sport debattiert. Handelt es sich bei diesem auch um Sport? Oder kann er vielleicht auf anderer Grundlage als gemeinnützig eingestuft werden? Oder ist dem E-Sport die Gemeinnützigkeit gänzlich zu versagen? Im folgenden Beitrag werden diese Aspekte unter Beachtung der Situation de lege lata und der Optionen de lege ferenda untersucht.

Inhaltsübersicht

A. Einführung	31
B. Gemeinnützigkeit	31
I. Privilegierung gemeinnütziger Körperschaften	31
II. Verfassungsrechtlicher Rahmen	31
III. Voraussetzungen der Gemeinnützigkeit	32
1. Selbstlose Förderung der Allgemeinheit auf bestimmten Gebieten	32
2. Katalog und Öffnungsklausel, § 52 Abs. 2 AO	33

C. Begriffsbestimmungen	33
I. Sport	33
II. Schach	33
III. E-Sport	34
D. Betrachtung der Situation de lege lata	34
I. Sport	34
1. Sportbegriff	34
2. Abgrenzung in Einzelfällen	35
3. Zwischenfazit	39
II. Schach	39
III. E-Sport	39
1. E-Sport ohne besondere körperliche Bewegungen	40
2. E-Sport mit besonderen körperlichen Bewegungen	42
3. Virtuelles Schach	42
4. Zwischenfazit	42
E. Bewertung der Optionen de lege ferenda	42
I. Sport	42
1. Argumente für und gegen die Gemeinnützigkeit des Sports	43
2. Stellungnahme	44
3. Zwischenfazit	44
II. Schach	45
III. E-Sport	45
F. Fazit	46

* Der Verfasser studiert im achten Fachsemester Rechtswissenschaft an der Freien Universität Berlin. Der Beitrag beruht auf einer Studienabschlussarbeit im Schwerpunktbereich Allgemeines Steuerrecht. Die Themenstellung erfolgte durch Univ.-Prof. Dr. Markus Heintzen.

A. Einführung

„Wir wollen den Games-Standort stärken und die Förderung verstetigen. Wir schaffen Rechtssicherheit [...] und machen E-Sport gemeinnützig.“¹ So lauten zumindest die Pläne der aktuellen Koalition zum E-Sport. Doch muss der Gesetzgeber an dieser Stelle tätig werden? Schließlich wurde ein E-Sport-Verein bereits zeitweilig als gemeinnützig anerkannt.² Gleichzeitig werden gegenüber einer Anerkennung des E-Sports als gemeinnützig auch erhebliche Bedenken geäußert.³ Ebenso wurde insbesondere in der Vergangenheit die Gemeinnützigkeit des „normalen“ Sports immer wieder infrage gestellt.⁴ Doch er ist noch immer gemeinnützig. Ebenfalls als Sport gilt Schach (§ 52 Abs. 2 S. 1 Nr. 21 Abgabenordnung), das damit gemeinnützig ist, aber lange Zeit in der Rechtspraxis keine besondere Relevanz hatte. Dies änderte sich jedoch 2017 mit einem BFH-Urteil zum Turnierbridge.⁵

Was ist nun also von der Gemeinnützigkeit von Sport, Schach oder E-Sport zu halten und wie wird sie gegenwärtig beurteilt? Diese Fragen sollen im Folgenden unter Berücksichtigung der aktuellen Rechtslage und der Optionen künftiger Gesetzgebung betrachtet werden.

B. Gemeinnützigkeit

Zunächst wird dafür das Konzept der Gemeinnützigkeit betrachtet.

I. Privilegierung gemeinnütziger Körperschaften

Die Gemeinnützigkeit geht insbesondere mit zweierlei Vorteilen einher. Zunächst werden gemeinnützige Körperschaften von bestimmten Steuern befreit: Einnahmen aus Zweckbetrieben (§§ 65 ff. AO) oder Vermögensverwaltung (vgl. § 14 S. 1 AO) sind vollständig von der Gewerbe- und

Körperschaftsteuer befreit (§§ 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG, 3 Nr. 6 GewStG, 12 Abs. 2 Nr. 8 lit. a) UStG), Einnahmen aus wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben, sofern sie 45.000 € nicht übersteigen (§ 46 Abs. 3 AO). Darüber hinaus bestehen weitere Begünstigungen.⁶ Zusätzlich können Spenden und Mitgliedsbeiträge, die an gemeinnützige Körperschaften gezahlt werden, bei der Berechnung der Einkünfte für die Einkommen- oder Körperschaftsteuer abgezogen werden (§§ 10b Abs. 1 EStG, 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG).⁷

II. Verfassungsrechtlicher Rahmen

Im Grundsatz wird bei der Besteuerung die Steuergerechtigkeit – und damit der allgemeine Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG – über das Leistungsfähigkeitsprinzip verwirklicht.⁸ Die Begünstigungen im Rahmen der Gemeinnützigkeit weichen vom Leistungsfähigkeitsprinzip ab: Bei ihnen handelt es sich indes um sog. Sozialzwecknormen, die bestimmte Lenkungsziele verfolgen.⁹ Im Gegensatz zu Fiskalzwecknormen, die nur der Deckung des staatlichen Finanzbedarfs dienen,¹⁰ bedürfen Sozialzwecknormen aufgrund dieser Abweichung einer besonderen Rechtfertigung, welche sich aus dem Sozialstaatsprinzip nach Art. 20 Abs. 1 GG herleitet und in der Förderung des Gemeinwohls besteht.¹¹

Im Falle des Gemeinnützigkeitsrechts besteht die Förderung des Gemeinwohls darin, dass die begünstigten Körperschaften staatliches Handeln ersetzen:¹² Grundsätzlich müsste der Staat selbst – mit Steuermitteln – bestimmte gemeinwohlbezogene Aufgaben übernehmen, wenn aber gemeinnützige Körperschaften dies an seiner Stelle tun, wird der Staat im Umfang ihres Handelns – finanziell – entlastet, woraus wiederum die Rechtfertigung für die steuerliche Begünstigung dieser Körperschaften abgeleitet wird.¹³ Eine

¹ Mehr Fortschritt wagen – Bündnis für Freiheit, Gerechtigkeit und Nachhaltigkeit, S. 125, <https://www.bundesregierung.de/resource/blob/974430/1990812/04221173eef9a6720059cc353d759a2b/2021-12-10-koav2021-data.pdf?download=1>, zuletzt abgerufen am 5.10.2022.

² BT-Drucks. 08/9442, S. 1; Erster reiner eSport-Verein als gemeinnützig anerkannt – Bundesverband ESD gratuliert Leipzig eSport e.V. zur Vorreiterrolle und mahnt Anerkennung auch als Sport an, <https://esportbund.de/blog/2018/02/04/erster-reiner-esport-verein-als-gemeinnuetzig-ankannt-bundesverband-esbd-gratuliert-leipzig-esport-e-v-zur-vorreiterrolle-und-mahnt-erkennung-auch-als-sport-an/>, zuletzt abgerufen am 5.10.2022. Inzwischen ist der Verein jedenfalls durch Zeitablauf nicht mehr gemeinnützig, möglicherweise hat der konkrete Verein aber auch nie die Voraussetzungen erfüllt, die die zuständige Finanzbehörde an gemeinnützigen E-Sport stellte: <https://leipzig.esports.de/news/wir-sind-nicht-mehr-gemeinnuetzig>, zuletzt abgerufen am 5.10.2022.

³ Zur Übersicht: Fischer, Zeitschrift für das Recht der Nonprofit Organisationen (npoR) 2020, 61 (61 ff.).

⁴ Hierzu insb. Armin et al., Schriftenreihe des Bundesministeriums der Finanzen Heft 40: Gutachten der unabhängigen Sachverständigenkommission zur Prüfung des Gemeinnützigkeits- und Spendenrechts, 1. Aufl. 1988, S. 127 ff.; Grosseketler et al., Die abgabenrechtliche Privilegierung gemeinnütziger Zwecke auf dem Prüfstand, 2006, S. 33 f, https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Ministerium/Geschaeftsbereich/Wissenschaftlicher_Berat/Gutachten_und_Stellungnahmen/Ausgewahlte_Texte/0608081a3002.pdf?__blob=publicationFile&v=3, zuletzt abgerufen am 5.10.2022.

⁵ BFHE 257, 12 (16 ff.) = BStBl. II 2017, 1106 = DStRE 2017, 881 Rn. 24 ff., der einen Gleichheitsverstoß darin sah, dass Schach gemeinnützig ist, Turnier-Bridge aber nicht.

⁶ Dazu: Hüttemann, Gemeinnützigkeitsrecht und Spendenrecht, 5. Aufl. 2021, Rn. 1.25; Seer, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, 170. Aufl. 2022, vor § 52 AO Rn. 2.

⁷ Dies gilt jedoch nicht für Mitgliedsbeiträge an Sportvereine (§§ 10b Abs. 1 S. 8 Nr. 1 EStG, 9 Abs. 1 Nr. 2 S. 8 Nr. 1 KStG).

⁸ BVerfGE 82, 60 (86 f.) = BStBl. II 1990, 653 = NJW 1990, 2869 (2872); Herrnkind, Steuerliche Förderung von Sportvereinen, 1. Aufl. 1995, S. 61 f.; Lang, StuW 1987, 221 (246); Hey, Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Aufl. 2021, Rn. 3.40.

⁹ Hey (Fn. 8), Rn. 3.21.

¹⁰ Hey (Fn. 8), Rn. 3.20.

¹¹ BVerfGE 138, 136 (181 f.) = BStBl. II 2015, 50 = NJW 2015, 303 (306); Igl/Eichenhofer/Jachmann, Rechtliche Rahmenbedingungen bürgerschaftlichen Engagements, 2002, S. 71; Marx, Gemeinnützigkeit des Sports, 1. Aufl. 2021, S. 81; Lang, StuW 1987, 221 (246 f.); Hey (Fn. 8), Rn. 3.131 f.

¹² Igl/Eichenhofer/Jachmann (Fn. 11), S. 73.

¹³ Armin et al. (Fn. 4), S. 92 f.; Igl/Eichenhofer/Jachmann (Fn. 11), S. 73; Marx (Fn. 11), S. 82; Leisner-Egensperger, in: FS Isensee, 2007, S. 895 (898); Hüttemann (Fn. 6), Rn. 1.80; Musil, in: Hepp/Hübschmann/Spitaler, Abgabenordnung – Finanzgerichtsordnung, 269. Aufl. 2022, vor § 51 AO Rn. 36; Seer (Fn. 6), vor § 51 AO Rn. 4; anders: Heintzen, FinanzRundschau Ertragsteuerrecht (FR) 2008, 737 (740), der die Rechtfertigung darauf stützen will, dass die Körperschaften nach deutschem

solche Aufgabenverlagerung und Begünstigung entspricht auch dem Subsidiaritätsprinzip.¹⁴

Die einzelnen, konkreten Gemeinwohlaufgaben lassen sich dabei den Wertungen der Verfassung, z.B. Menschenwürde, Umwelt, Sozialstaatlichkeit oder Kultur, und den parlamentarisch festgelegten Aufgaben des Staats entnehmen.¹⁵ Auszusondern sind dabei zunächst ausschließliche Staatsaufgaben, die nicht durch privates Handeln substituiert werden können.¹⁶ Gemeinwohlbezogene Aufgaben sind damit insbesondere Aufgaben, die sowohl Private als auch der Staat selbst erfüllen können (konkurrierende Gemeinwohlaufgaben).¹⁷ Als Beispiele für diese werden Wohlfahrts- oder öffentliche Gesundheitspflege, Jugendhilfe, Bildung oder Zivil- und Katastrophenschutz angeführt.¹⁸ Erfasst sind aber auch sog. „pluralistische Gemeinwohlaufgaben“, die der Staat selbst nicht erfüllen kann, bei denen er aber Dritte fördern darf, die diese erfüllen.¹⁹ Hierfür werden z.B. Kunst, Kultur und insbesondere auch Religion genannt.²⁰ Darüber hinaus wird teilweise auch auf eine bereichernde Wirkung des Tätigwerdens Privater neben dem Staat verwiesen, die zu der Entlastung des Staats hinzutrete.²¹

III. Voraussetzungen der Gemeinnützigkeit

§ 52 Abs. 1 S. 1 AO legt fest, dass eine Körperschaft gemeinnützige Zwecke verfolgt, wenn sie die Allgemeinheit auf materiellem, geistigem oder sittlichem Gebiet selbstlos fördert. Darüber hinaus muss sie einen Zweck aus dem Katalog des § 52 Abs. 2 S. 1 verfolgen.

1. Selbstlose Förderung der Allgemeinheit auf bestimmten Gebieten

Unter Fördern wird ein Voranbringen, Vervollkommen oder Verbessern verstanden.²² Dabei muss die Körperschaft

durch ihre Mitglieder oder Organe handeln.²³ Auf einen tatsächlichen Erfolg kommt es jedoch nicht an.²⁴ Die Förderung muss dabei nach § 52 Abs. 1 S. 1 AO auf dem materiellen, geistigen oder sittlichen Gebiet erfolgen. Aufgrund der Schwierigkeit, diese Begriffe zu konkretisieren, wird ihnen der Praxis, jedoch keine Bedeutung zugemessen: Es wird für ausreichend gehalten, dass eine Tätigkeit einem Katalogzweck (Abs. 2 S. 1) entspricht.²⁵ In der Literatur wird dieses Vorgehen teilweise kritisch gesehen.²⁶

Der Begriff der Allgemeinheit selbst ist in der AO nicht positiv definiert, wird durch Abs. 1 S. 2 jedoch negativ abgegrenzt.²⁷ Maßgeblich bestimmt wird der Begriff der Förderung der Allgemeinheit durch die „objektive Werteordnung“ – insbesondere die Grundrechte des Grundgesetzes.²⁸ Zugleich berücksichtigt die Werteordnung auch gesellschaftliche Ansichten und unterliegt insofern einem gewissen Wandel.²⁹ Daraus wird gefolgert, dass Tätigkeiten, die mit diesen Wertvorstellungen nicht vereinbar sind, nicht die Allgemeinheit fördern.³⁰ Dies wurde z.B. angenommen bei einem Verstoß gegen die freiheitlich demokratische Grundordnung,³¹ verfassungsrechtlich garantierte Freiheitsrechte,³² den allgemeinen Gleichheitssatz³³ oder dem simulierten Töten von Menschen.³⁴

Hat die Tätigkeit neben positiven zugleich auch negative Folgen für die Allgemeinheit, so ist sie nach Auffassung der Literatur nur als gemeinnützig anzusehen, wenn die positiven überwiegen; im Zweifelsfall hat eine Abwägung stattzufinden.³⁵ Die Rechtsprechung möchte dagegen die Lösung von Konflikten allein dem Gesetzgeber überlassen: Wenn dieser eine Tätigkeit erlaubt, ist keine Abwägung erforderlich.³⁶ Verstößt die Tätigkeit jedoch gegen Gesetze, so besteht Einigkeit, dass keine Gemeinnützigkeit vorliegen kann.³⁷

Steuerrecht keine Einkünftezielungsabsicht haben und daher nicht leistungsfähig seien.

¹⁴ Armin et al. (Fn. 4), S. 92 f.; Seer (Fn. 6), vor § 51 AO Rn. 4.

¹⁵ Igl/Eichenhofer/Jachmann (Fn. 11), S. 77; Hüttemann (Fn. 6), Rn. 1.85.

¹⁶ Igl/Eichenhofer/Jachmann (Fn. 11), S. 75.

¹⁷ Hüttemann (Fn. 6), Rn. 1.81; Musil (Fn. 13), vor § 51 AO Rn. 38.

¹⁸ Marx (Fn. 11), S. 82 f.; Hüttemann (Fn. 6), Rn. 1.82; Igl/Eichenhofer/Jachmann (Fn. 11), S. 75.

¹⁹ Igl/Eichenhofer/Jachmann (Fn. 11), S. 75 f.; Hüttemann (Fn. 6), Rn. 1.81; Musil (Fn. 13), vor § 51 AO Rn. 38.

²⁰ Marx (Fn. 11), S. 83; Hüttemann (Fn. 6), Rn. 1.81; diff. Igl/Eichenhofer/Jachmann (Fn. 11), S. 75, die Kultur eingeschränkt auch als Aufgabe, die der Staat selbst erfüllen kann, einstufen.

²¹ Marx (Fn. 11), S. 83; Hüttemann (Fn. 6), Rn. 1.82; Seer (Fn. 6), vor § 51 AO Rn. 4.

²² BFHE 155, 461 (463) = BStBl. II 1989, 391 = BB 1989, 1607 (1608); Gersch, in: Klein, AO, 16. Aufl. 2022, § 52 Rn. 10.

²³ BFHE 165, 484 (487) = BStBl. II 1992, 62 = BB 1992, 842; Koenig, in: Koenig, AO, 4. Aufl. 2021, § 52 Rn. 10.

²⁴ BFHE 155, 461 (464) = BStBl. II 1989, 391 = BB 1989, 1607 (1608); Gersch (Fn. 22), § 52 Rn. 10; Koenig (Fn. 23), § 52 Rn. 10.

²⁵ Musil (Fn. 13), § 52 AO Rn. 43; Seer (Fn. 6), § 52 AO Rn. 7.

²⁶ Seer (Fn. 6), § 52 AO Rn. 7.

²⁷ Gersch (Fn. 22), § 52 Rn. 2.

²⁸ BFHE 258, 124 (129) = BStBl. II 2018, 218 = DStR 2017, 1749 Rn. 21 f.; BFHE 127, 330 (336 f.) = BStBl. II 1979, 482 = DB 1979, 1633

(1634); Geibel, in: Winheller/Geibel/Jachmann-Michel, Gesamtes Gemeinnützigkeitsrecht, 2. Aufl. 2020, § 52 Abs. 1 AO Rn. 10; Seer (Fn. 6), § 52 AO Rn. 3.

²⁹ BFHE 127, 330 (336 f.) = BStBl. II 1979, 482 = DB 1979, 1633 (1634); Krüger, in: Schwarz/Pahlke, Abgabenordnung/Finanzgerichtsordnung, 207. Auflage 2022, § 52 AO Rn. 8; Musil (Fn. 13), § 52 AO Rn. 55 ff.; Seer (Fn. 6), § 52 AO Rn. 3; krit.: Lang, StuW 1987, 221 (232).

³⁰ BFHE 258, 124 (129) = BStBl. II 2018, 218 = DStR 2017, 1749 Rn. 21 f.; Gersch (Fn. 22), § 52 Rn. 18; Hüttemann (Fn. 6), Rn. 3.92.

³¹ BFHE 237, 22 (25) = BStBl. II 2013, 146 = DStR 2012, 1222 (1223).

³² BFH/NV 1992, 505 (506).

³³ BFHE 258, 124 (129) = BStBl. II 2018, 218 = DStR 2017, 1749 Rn. 21 f.; in der Pauschalität teilweise kritisch betrachtet: Gersch (Fn. 22), § 52 Rn. 19.

³⁴ FG Rheinland-Pfalz, DStRE 2015, 294 (296 f.); Koenig (Fn. 23), § 52 Rn. 68; Krüger (Fn. 29), § 52 AO Rn. 5.

³⁵ Igl/Eichenhofer/Jachmann (Fn. 11), S. 215; Bauer, FR 1989, 61 (70); (Fn. 23), § 52 Rn. 14; Seer (Fn. 6), § 52 AO Rn. 45.

³⁶ So zumindest BFHE 184, 226 (231) = BStBl. II 1998, 9 = DStR 1998, 113 (115 f.); offengelassen dagegen BFHE 262, 306 (316 f.) = BStBl. II 2019, 790 = DStRE 2019, 165 Rn. 47 f.; tendenziell der Literatur zustimmend, im Ergebnis aber auch offengelassen BFHE 169, 3 (6 f.) = BStBl. II 1992, 1048 = DB 1992, 2377 (2377 f.).

³⁷ BFHE 197, 314 (317) = BStBl. II 2002, 169 = DStR 2002, 166 (167); Gersch (Fn. 22), § 52 Rn. 16; Koenig (Fn. 23), § 52 Rn. 15.

Nach der Negativabgrenzung in § 52 Abs. 1 S. 2 liegt eine Förderung der Allgemeinheit nicht vor, wenn der geförderte Personenkreis fest abgeschlossen ist oder dauerhaft nur sehr klein sein kann. Die Rechtsprechung lässt jedoch auch die Förderung eines kleinen Personenkreises als Förderung der Allgemeinheit gelten, wenn dieser als Ausschnitt der Allgemeinheit angesehen werden kann.³⁸ Die Literatur kommt zu einem sehr ähnlichen Ergebnis, führt dafür aber andere Begründungen an; so soll die Allgemeinheit gefördert werden, wenn die Förderung im Interesse der Allgemeinheit liegt.³⁹

Das Merkmal der Selbstlosigkeit ist in § 55 AO näher bestimmt. Da es mehr für das tatsächliche Handeln einer Körperschaft als für die abstrakte Beurteilung der Gemeinnützigkeit relevant ist, wird es im Folgenden nicht weiter beachtet.

2. Katalog und Öffnungsklausel, § 52 Abs. 2 AO

Abs. 2 S. 1 enthält eine Positivliste mit Tätigkeiten, die unter den Voraussetzungen des Abs. 1 als Förderung der Allgemeinheit anzuerkennen sind. Daraus folgt, dass nicht jede Tätigkeit, nur weil sie in der Liste genannt wird, automatisch gemeinnützig ist: Es ist zu überprüfen, ob durch die Tätigkeit auch im konkreten Einzelfall die Allgemeinheit selbstlos gefördert wird.⁴⁰

Diese Liste ist abschließend und kann nicht per Analogie erweitert werden.⁴¹ Aufgrund des Auffangtatbestands des Abs. 2 S. 2 ist das Vorliegen einer planwidrigen Regelungslücke ausgeschlossen.⁴² Dessen Anwendung setzt voraus, dass eine Tätigkeit nicht im Katalog gelistet ist, „aber die Allgemeinheit auf materiellem, geistigem oder sittlichen Gebiet entsprechend fördert.“ In diesem Fall „kann“ der Zweck für gemeinnützig erklärt werden. Der BFH hat diese Anforderung dahingehend konkretisiert, dass die Förderung der Allgemeinheit in einer Weise erfolgen muss, die den Katalogzwecken bzw. Wertungen des § 52 Abs. 2 S. 1 AO vergleichbar ist; insbesondere der allgemeine Gleichheitssatz, Art. 3 Abs. 1 GG, muss dabei beachtet werden.⁴³ Sind diese Voraussetzungen erfüllt, so steht der Finanzverwaltung, trotz in andere Richtung deutendem Wortlaut, kein

Ermessens zu: Die Tätigkeit muss als gemeinnützig anerkannt werden.⁴⁴ In der Rechtspraxis wurde bislang im Rahmen der Öffnungsklausel nur Turnierbridge als gemeinnützige Tätigkeit anerkannt.⁴⁵

C. Begriffsbestimmungen

I. Sport

Eine gesetzliche Definition des Sports existiert nicht. Nach Ansicht der Rechtsprechung setzt Sport i.S.d. § 52 Abs. 2 S. 1 Nr. 21 AO eine Tätigkeit voraus, die die allgemeine Definition des Sports⁴⁶ erfüllt und der körperlichen Ertüchtigung dient.⁴⁷ Dafür muss die körperliche Aktivität über das ansonsten übliche Maß hinausgehen und durch äußerlich zu beobachtende Anstrengungen oder eine dem persönlichen Können zurechenbare Kunstbewegung gekennzeichnet sein.⁴⁸

II. Schach

Weder in der Gesetzesbegründung zur ursprünglichen Einführung des Schachs in die AO, noch in der zur Neufassung 2007 findet sich ein Definitionsansatz für Schach.⁴⁹ § 52 Abs. 2 Nr. 21 AO hält lediglich fest, dass Schach als Sport gilt. Auch in Rechtsprechung und Literatur finden sich bislang keine vollständigen Definitionen. Einem Urteil lässt sich jedoch entnehmen, dass Schach sich dadurch auszeichnet, dass es von Zufallselementen befreit ist.⁵⁰ Ansonsten werden teilweise bestimmte abstrakte positive Folgen des Schachspiels genannt: Dieses weise Elemente der Bildungsförderung und Erziehung auf und die intellektuelle und willensmäßige Anspannung beim Schach erziehe zu folgerichtigem Denken, übe Kombinations- und Konzentrationsfähigkeit und fördere Entschlusskraft und kritische Selbsteinschätzung.⁵¹ Daraus lassen sich zwar gewisse Eigenschaften des Schachs bestimmen, für eine Definition ist das jedoch unzureichend.

Es wird daher hilfsweise die Definition des Schachs durch Regeln des internationalen Schachverbands Fédération Internationale des Échecs (FIDE) ergänzt: Diesen zufolge handelt es sich bei Schach um ein Spiel, das auf einem

³⁸ BFHE 127, 330 (335) = BStBl. II 1979, 482 = DB 1979, 1633 (1634).

³⁹ Lang, StuW 1987, 221 (233); Koenig (Fn. 23), § 52 Rn. 18; anderer Ansatz dagegen Gersch (Fn. 22), § 52 Rn. 2.

⁴⁰ Koenig (Fn. 23), § 52 Rn. 27; Krüger (Fn. 29), § 52 AO Rn. 18.

⁴¹ BFHE 257, 6 (11) = BStBl. II 2017, 1221 = DStRE 2017, 879 Rn. 29; Gersch (Fn. 22), § 52 Rn. 25; Koenig (Fn. 23), § 52 Rn. 28; Krüger (Fn. 29), § 52 AO Rn. 18.

⁴² Marx (Fn. 11), S. 35; Fischer, juris Praxisreport Steuerrecht (jurisPR-SteuerR) 28/2017 Anm. 3.

⁴³ BFHE 257, 12 (16) = BStBl. II 2017, 1106 = DStRE 2017, 881 Rn. 25; sehr ähnlich: Hüttemann (Fn. 6), Rn. 3.176; Geibel (Fn. 28), § 52 Abs. 2 S. 2, 3 AO Rn. 2.

⁴⁴ BFHE 257, 12 (17 ff.) = BStBl. II 2017, 1106 = DStRE 2017, 881 Rn. 29 ff.; Gersch (Fn. 22), § 52 Rn. 127; Kirchhain/Schauhoff, DStR 2007, 1985 (1990).

⁴⁵ BFHE 257, 12 (16 ff.) = BStBl. II 2017, 1106 = DStRE 2017, 881 Rn. 24 ff.; vgl. auch AEAO zu § 52 Nr. 2.11.

⁴⁶ Der BFH bezieht sich hiermit auf den allgemeinen Sprachgebrauch: vgl. BFHE 184, 226 (227) = BStBl. II 1998, 9 = DStR 1998, 113 (114); BFHE 147, 565 (566 f.).

⁴⁷ BFHE 184, 226 (227) = BStBl. II 1998, 9 = DStR 1998, 113 (114); S. auch BFHE 262, 306 (312) = BStBl. II 2019, 790 = DStRE 2019, 165 Rn. 30; zustimmend: Hüttemann (Fn. 6), Rn. 3.142; Alber (Fn. 28), § 52 Abs. 2 S. 1 Nr. 21 AO Rn. 4.

⁴⁸ BFHE 184, 226 (227) = BStBl. II 1998, 9 = DStR 1998, 113 (114); BFHE 262, 306 (312) = BStBl. II 2019, 790 = DStRE 2019, 165 Rn. 30; Gersch (Fn. 22), § 52 Rn. 82; sehr ähnlich: Krüger (Fn. 29), § 52 AO Rn. 41.

⁴⁹ BT-Drucks. 08/3688, S. 21; BT-Drucks. 16/5200, S. 21.

⁵⁰ BFHE 257, 12 (16) = BStBl. II 2017, 1106 = DStRE 2017, 881 Rn. 27.

⁵¹ BFHE 257, 12 (17) = BStBl. II 2017, 1106 = DStRE 2017, 881 Rn. 27; S. auch schon BT-Drucks. 8/3142 S. 3.

Spielfeld mit 64 quadratischen Feldern, die – abwechselnd hell und dunkel – in einem 8x8-Gitter angeordnet sind, von zwei Spieler:innen, die über jeweils 16 helle oder dunkle, nach den Regeln näher bestimmte, Figuren verfügen, unter Einhaltung der weiteren Spielregeln der FIDE gespielt wird, wobei die Beachtung weiterer Regeln als der Grundregeln optional ist und lediglich optische Abweichungen des Spielmaterials nicht schaden.⁵²

III. E-Sport

Eine allgemeingültige Definition des E-Sports besteht gegenwärtig nicht.⁵³ Es existieren verschiedene Definitionsansätze, von diesen sich bislang noch keiner durchsetzen konnte. Der eSport-Bund Deutschland definiert E-Sport in seiner Satzung als „unmittelbare[n] Wettkampf zwischen Spielern und Spielerinnen unter Nutzung von geeigneten Video- und Computerspielen an verschiedenen Geräten und auf digitalen Plattformen unter festgelegten Regeln.“⁵⁴ Eine sehr ähnliche Definition bezeichnet E-Sport als „Wettkampf zwischen Menschen im Mehrspielermodus mit Hilfe von Computerspielen, der von Wettkampfveranstaltern ausgetragen wird, wohl ausschließlich auf der Grundlage von Spielverlagen („Publishers“) angebotener Spiele.“⁵⁵ Daneben gibt es diverse weitere Definitionsansätze, die einen ähnlichen Weg einschlagen.⁵⁶ Einen anderen Ansatz verfolgt der Deutsche Olympische Sportbund (DOSB), der den Begriff E-Sport selbst ablehnt und stattdessen eine Teilung in E-Gaming⁵⁷ und virtuelle Sportarten vorschlägt.⁵⁸ Eine virtuelle Sportart ist dabei eine elektronische Sportartensimulation: Es wird eine reale Sportart in die virtuelle Welt überführt, wobei es unerheblich ist, ob bei der Durchführung sportliche Bewegungen eine Rolle spielen.⁵⁹ E-Gaming stellt danach einen Auffangbegriff für alle übrigen virtuellen Spiel- und Wettkampfformen dar.⁶⁰ Für diese Erarbeitung wird im Folgenden der E-Sport-Begriff des eSport-Bund Deutschland verwendet. Dennoch

kann die Unterteilung des DOSB – trotz möglicher Abgrenzungsschwierigkeiten im Grenzbereich⁶¹ – bei der Beurteilung der Gemeinnützigkeit virtueller Sportarten hilfreich sein, da bei diesen zumindest eine Orientierung an der realen Sportart infrage kommt.

D. Betrachtung der Situation de lege lata

Im Folgenden soll zunächst die aktuelle Rechtslage betrachtet und vor diesem Hintergrund die gegenwärtige Rechtspraxis bewertet werden.

I. Sport

§ 52 Abs. 2 S. 1 Nr. 21 AO nennt die Förderung des Sports ausdrücklich als gemeinnützige Tätigkeit. Damit ist Sportförderung, wenn sie die Anforderungen des § 52 Abs. 1 AO erfüllt,⁶² gemeinnützig. Auf sehr viele Aktivitäten trifft dies zweifelsfrei zu. Dennoch gibt es Grenzfälle, in denen strittig ist, ob die geförderte Tätigkeit dem Sportbegriff unterfällt bzw. ob die Voraussetzungen des § 52 Abs. 1 AO erfüllt sind.⁶³ Zunächst ist jedoch der Sportbegriff selbst zu untersuchen.

1. Sportbegriff

Das von der Rechtsprechung verwendete Sportverständnis⁶⁴ findet in Teilen der Literatur Zustimmung.⁶⁵ Andere Stimmen kritisieren es aber als zu weitgehend oder konturlos.⁶⁶ Insbesondere kritisieren Teile der Literatur, der Sportbegriff sei durch die Einführung der Fiktion „Schach gilt als Sport“ zu weitreichend geworden.⁶⁷ Dem wird jedoch berechtigt entgegengehalten, dass gerade die Einführung der Fiktion zur Klarstellung und Einschränkung des Sportbegriffs führt, da sich so aus dem Gesetz erkennen lässt, dass Schach die Anforderungen, die an Sport eigentlich gestellt werden, nicht erfüllt, sodass dadurch das Merkmal der „körperlichen Ertüchtigung“ eine stärkere Grund-

⁵² Siehe dazu das Regelwerk der Fédération Internationale des Échecs: <https://www.fide.com/FIDE/handbook/LawsOfChess.pdf>, zuletzt abgerufen am 5.10.2022.

⁵³ *Gersch* (Fn. 22), § 52 Rn. 84.

⁵⁴ EBSD, Satzung des eSport-Bund Deutschland e.V., § 3 Nr. 2, <https://esportbund.de/wp-content/uploads/2021/01/20201204-Satzung-des-eSport-Bund-Deutschland.pdf>, zuletzt abgerufen am 5.10.2022; wohl zustimmend: *Seer* (Fn. 6), § 52 AO Rn. 47.

⁵⁵ *Fischer*, Rechtsfragen einer Anerkennung des e-Sports als gemeinnützig, 2018, S. 17, https://cdn.dosb.de/user_upload/www.dosb.de/uber_uns/eSport/Gutachten_eSport.pdf, zuletzt abgerufen am 16.1.2023.

⁵⁶ Siehe zur Übersicht über weitere Begriffe das Gutachten der wissenschaftlichen Dienste des deutschen Bundestags vom 9.6.2017 – WD 10 – 3000 – 036/17, S. 9, <https://www.bundestag.de/resource/blob/515426/c2a9373a582f7908c090a658fdff1af8/wd-10-036-17-pdf-data.pdf>, zuletzt abgerufen am 5.10.2022.

⁵⁷ Der DOSB nutzt die Schreibweise „eGaming“. Aus Gründen der Einheitlichkeit („E-Sport“) wird hier die Schreibweise „E-Gaming“ verwendet.

⁵⁸ DOSB, Umgang mit elektronischen Sportartensimulationen, eGaming und „eSport“, S. 2, https://cdn.dosb.de/UEber_uns/eSport/DOSB-Positionierung-eSport_MV.pdf, zuletzt abgerufen am 16.1.2023; zustimmend: *Bagger von Grafenstein/Bischoff*, Zeitschrift für Sport und Recht (SpuRt) 2020, 75 (76); *Gersch* (Fn. 22), § 52 Rn. 84.

⁵⁹ DOSB, (Fn. 58), S. 2.

⁶⁰ DOSB, (Fn. 58), S. 2.

⁶¹ Bsp. für Abgrenzungsschwierigkeiten: Wie groß dürfen die Änderungen des Ablaufs einer virtuellen Sportart verglichen mit der realen Durchführung sein, ohne dass sie dem E-Gaming unterfällt.

⁶² Siehe dazu oben B. III. 1.-2.

⁶³ Diese Differenzierung ebenfalls vornehmend: *Hüttemann* (Fn. 6), Rn. 3.144; *Koenig* (Fn. 23), § 52 Rn. 54; *Seer* (Fn. 6), § 52 AO Rn. 45; anders *Gersch* (Fn. 22), § 52 Rn. 82, die die Erfüllung des Sportbegriffs von dem Vorliegen der Voraussetzungen des § 52 Abs. 1 AO abhängig macht.

⁶⁴ Siehe oben C. I.

⁶⁵ *Marx* (Fn. 11), S. 23 f.; *Alber* (Fn. 28), § 52 Abs. 2 S. 1 Nr. 21 AO Rn. 4; *Gersch* (Fn. 22), § 52 Rn. 82; *Hüttemann* (Fn. 6), Rn. 3.142; zum Begriff: BFHE 184, 226 (227) = BStBl. II 1998, 9 = DStR 1998, 113 (114).

⁶⁶ *Arndt/Immel* BB 1987, 1153 (1154); *Gothe*, DB 1979, 474 (475); *Seer* (Fn. 6), § 52 AO Rn. 47; wohl auch *Hey* (Fn. 8), Rn. 20.3; *Koenig*, (Fn. 23), § 52 Rn. 54; *Musil* (Fn. 13), § 52 AO Rn. 193 f.; genau umgekehrt: *Trzaskalik*, StuW 1986, 219 (221, 231), der den Sportbegriff für zu eng und unflexibel hält.

⁶⁷ So *Seer* (Fn. 6), § 52 AO Rn. 47.

lage im Gesetz finden kann.⁶⁸ Eine allzu enge Definition, die körperliche Ertüchtigung durch Leibesübungen vorsah – wie noch in § 17 Abs. 3 Nr. 1 StAnpG vorausgesetzt – wurde durch den Sportbegriff in § 52 Abs. 2 Nr. 2 AO a.F. vermieden, wobei nach der Gesetzesbegründung die körperliche Ertüchtigung weiterhin erforderlich sein sollte.⁶⁹

Die Kritik, dass es mit dem Sportverständnis der Rechtsprechung eine Abweichung zum Sportverständnis im allgemeinen Sprachgebrauch⁷⁰ gebe,⁷¹ obwohl sie sich eigentlich am allgemeinen Sprachgebrauch orientieren will⁷² oder Sport an sich wohl kaum definierbar sei,⁷³ erscheint in Anbetracht der Tatsache, dass sich für den Sportbegriff in der Rechtsentwicklung gute Anhaltspunkte finden und er seit über 20 Jahren – unter Zustimmung beachtlicher Teile der Literatur⁷⁴ – verwendet wird,⁷⁵ nicht überzeugend.

Der gegenwärtig verwendete Sportbegriff findet damit sowohl im Gesetzestext als auch in der Entstehungsgeschichte eine Grundlage. Insofern ist er als Interpretation des § 52 Abs. 2 S. 1 Nr. 21 AO angemessen.⁷⁶

2. Abgrenzung in Einzelfällen

Im Falle des Sports ergibt sich durch das Zusammenspiel von Rechtsprechung und Finanzverwaltung eine große Zahl an Einzelfallentscheidungen.⁷⁷ Insbesondere bezüglich der Reichweite des Sportbegriffs: Von der Rechtsprechung als Sport angesehen werden z.B. Schießsport,⁷⁸ turniermäßiger Drehstangen-Tischfußball,⁷⁹ Wandern⁸⁰ oder Motorsport.⁸¹ Daneben gibt es auch Fälle, die bisher nur durch die Finanzverwaltung bewertet wurden: z.B. Dart,⁸²

Billard⁸³ und Ballonfahren.⁸⁴ Umgekehrt gibt es auch Fälle, in denen die Rechtsprechung das Vorliegen von Sport ablehnt: z.B. Tipp-Kick-Tischfußball,⁸⁵ Grillen⁸⁶ und Skat.⁸⁷

Bei anderen Tätigkeiten ist zwar der Sportbegriff zweifelsfrei erfüllt, das Vorliegen der Voraussetzungen des § 52 Abs. 1 AO aber umstritten. Nicht erfüllt sind diese insbesondere bei Paintball, wo das simulierte Töten bzw. Verletzen von Menschen als Verstoß gegen die Werteordnung anzusehen ist.⁸⁸ Beim sog. IPSC-Schießen⁸⁹ sieht die Rechtsprechung das Vorliegen der Voraussetzungen dagegen als erfüllt an: Hier werde im Gegensatz zu Paintball nicht das Schießen auf Menschen simuliert und es bestehe auch keine Ähnlichkeit zu Kampfsituationen.⁹⁰

Einige dieser Entscheidungen lassen besonders gut gewisse Tendenzen der Rechtspraxis und Literatur zum Verständnis des Sportbegriffs und zum Umgang mit Zielkonflikten erkennen. Diese sollen nun näher betrachtet werden.

a) Billard

Billard wurde durch die Finanzverwaltung als Sport eingestuft, sofern nicht Geselligkeit im Vordergrund steht.⁹¹ In der Rechtsprechung des BFH findet diese Einordnung auch Unterstützung, da beim Billard Fähigkeiten geübt würden, „die besondere und nur durch langes Training zu erreichende körperliche Fertigkeiten erfordern“.⁹² Andere Finanzgerichte stehen dem tendenziell skeptisch gegenüber.⁹³ Auch die Literatur übt an dieser Einstufung der Finanzverwaltung eher Kritik und stellt infrage, inwieweit bei Billard

⁶⁸ Marx (Fn. 11), S. 31 f.; Hüttemann (Fn. 6), Rn. 3.142; Koenig (Fn. 23), § 52 Rn. 54; diesem Argument trotz seiner Kritik an einem zu weitgehenden Sportbegriff durch die Fiktion zugunsten von Schach zustimmend: Seer (Fn. 6), § 52 AO Rn. 47.

⁶⁹ BT-Drucks. 7/4292, S. 20; so auch Hüttemann (Fn. 6), Rn. 3.142.

⁷⁰ Zur Unklarheit des allg. Verständnisses: Armin et al. (Fn. 4), S. 128 ff.; Bauer, FR 1989, 61 (69).

⁷¹ Arndt/Immel BB 1987, 1153 (1154); Trzaskalik, StuW 1986, 219 (221).

⁷² BFHE 184, 226 (227) = BStBl. II 1998, 9 = DStR 1998, 113 (114).

⁷³ Armin et al. (Fn. 4), S. 128 ff.

⁷⁴ Siehe Fn. 65.

⁷⁵ Vgl. die Entscheidungen BFHE 184, 226 (227) = BStBl. II 1998, 9 = DStR 1998, 113 (114); BFHE 262, 306 (312) = BStBl. II 2019, 790 = DStRE 2019, 165 Rn. 30.

⁷⁶ So insb. auch Hüttemann (Fn. 6), Rn. 3.142.

⁷⁷ Zur Übersicht: Hüttemann (Fn. 6), Rn. 3.145; Alber (Fn. 28), § 52 Abs. 2 S. 1 Nr. 21 AO Rn. 11 ff.; Musil (Fn. 13), § 52 AO Rn. 191 f.; Seer (Fn. 6), § 52 AO Rn. 51.

⁷⁸ BFH/NV 2000, 1071 (1073) = SpuRt 2001, 254 (256); zustimmend: Gersch (Fn. 22), § 52 Rn. 82; kritisch: Koenig (Fn. 23), § 52 Rn. 54.

⁷⁹ Drehstangen-Tischfußball ist eine Tischfußballart, bei der die Spielfiguren an jeweils vier Stangen befestigt sind. Durch das Drehen oder Schieben der Stangen werden die Figuren bewegt und können den Ball schießen bzw. abfangen. Zur Bewertung: FG Hessen, Urt. v. 23.6.2010 – Az. 4 K 501/09, Rn. 26 ff. – juris.

⁸⁰ BFHE 134, 507 (509) = BStBl. II 1982, 148.

⁸¹ BFHE 184, 226 (227) = BStBl. II 1998, 9 = DStR 1998, 113 (114); kritisch: Seer, Veröffentlichung der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V. (DStJG) 26 (2003), 11 (31); ablehnend: Bauer, FR 1989, 61 (70); Hey, Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Aufl. 2021, Rn. 20.3.

⁸² OFD Hannover, 25.7.1994, S 0170-23-StO 214, FMNR369360094; kritisch: Koenig (Fn. 23), § 52 Rn. 54

⁸³ OFD Frankfurt am Main, 9.7.1981, S 0171 A-24-St II 1, FMNR80131008; kritisch: Koenig (Fn. 23), § 52 Rn. 54

⁸⁴ AEAO zu § 52 Nr. 7 S. 1; zustimmend: Gersch (Fn. 22), § 52 Rn. 82; ablehnend: Marx (Fn. 11), S. 30.

⁸⁵ Tipp-Kick-Tischfußball ist eine Tischfußballart, bei der die Spielfiguren einzeln auf dem Spielfeld verteilt werden können. Die Figuren verfügen dabei über einen Mechanismus, dessen Auslösung sie den Ball schießen lässt. Dabei ist es von der Position, in der der Ball liegen bleibt abhängig, wer den Ball als nächstes schießen darf. Zur Einordnung: BFH/NV 1987, 705 (706); AEAO zu § 52 Nr. 7 S. 1.

⁸⁶ FG Baden-Württemberg, EFG 2017, 1 (2 f.) = npoR 2017, 73 (74 f.); zustimmend: Gersch (Fn. 22), § 52 Rn. 84.

⁸⁷ BFH/NV 2000, 1071 (1072 f.) = SpuRt 2001, 254 (255 f.).

⁸⁸ FG Rheinland-Pfalz DStRE 2017, 294 (295 ff.); AEAO zu § 52 Nr. 7 S. 1; Krüger (Fn. 29), § 52 AO Rn. 42; kritisch hinsichtlich des Vorliegens von Sport: Hüttemann (Fn. 6), Rn. 3.142; anders: Gersch (Fn. 22), § 52 Rn. 84, die wegen des Verstoßes gegen die Werteordnung schon das Vorliegen von Sport ablehnt.

⁸⁹ Dabei handelt es sich um einen Schießsport nach den Regeln der International Practical Shooting Confederation. Die Aufgabe ist es, einen Parcours in geringer Zeit zu durchlaufen und dabei durch das Treffen der aufgestellten Ziele eine möglichst hohe Punktzahl zu erreichen.

⁹⁰ BFHE 262, 306 (313 ff.), BStBl. II 2019, 790 = DStRE 2019, 165 Rn. 36 ff.; FG Berlin-Brandenburg, EFG 2019, 1055 (1056); wohl zustimmend: Musil (Fn. 13), § 52 AO Rn. 192, Fn. 3; diff.: AEAO zu § 52 Nr. 7 S. 2-4; kritisch: Hüttemann, DB 2014, 442; Seer (Fn. 13), § 52 AO Rn. 45; ablehnend: Koenig (Fn. 23), § 52 Rn. 54.

⁹¹ OFD Düsseldorf, 13.5.1982, S 2729-A-St 131, FMNR445410082; OFD Frankfurt am Main, 9.7.1981, S 0171 A-24-St II 1, FMNR80131008.

⁹² BFH/NV 2000, 1071 (1073) = SpuRt 2001, 254 (256); BFH, Beschl. v. 16.12.1987 – Az. I B 68/87, Rn. 21 – juris.

⁹³ FG Berlin-Brandenburg, EFG 2021, 825 (828); FG Rheinland-Pfalz, EFG 1980, 145 (146).

noch körperliche Ertüchtigung vorliege.⁹⁴ Dieser Kritik hat die Finanzverwaltung durch die Ausnahme, dass Billardspiele, bei denen Geselligkeit im Vordergrund steht, kein Sport sein sollen, schon in Teilen entsprochen.

Problematisch erscheint der Bereich, in dem zwar gelegentlich Billard gespielt wird, zugleich aber keine kompetitiven Elemente vorhanden sind. Hier stellt sich die Frage, inwieweit die Argumentation des BFH, dass beim Billard bestimmte Fähigkeiten geübt werden, noch als zutreffend zu bewerten ist. Denn eine effektive Übung dieser wird bei gelegentlichem Spielen wohl eher nicht stattfinden. Die Einstufung von wettbewerbsmäßigem Billard als Sport erscheint schon eher plausibel.⁹⁵ Als Argument dafür werden der erhöhte Trainingsaufwand und die gesteigerten Konzentrationsfähigkeiten im kompetitiven Bereich genannt.⁹⁶ Gegen ein hinreichendes Maß an körperlicher Ertüchtigung spricht aber, dass die häufigen Billardvarianten Pool und Karambol regulär ohne Zeitlimit gespielt werden,⁹⁷ was die Anforderungen an die Präzision und Körperbeherrschung wieder relativiert – es bleibt schließlich genug Zeit zur Planung jedes einzelnen Stoßes. Anders sieht es beim Sportschießen aus, wo i.d.R. ein Zeitlimit vorhanden ist, sodass nicht beliebig viel Zeit zum Zielen bleibt. Somit erscheint es vorzugswürdig, Billard nicht als Sport einzustufen, solange nicht mit einem relevanten Zeitlimit gespielt wird.

b) Ballonfahren

Eine vergleichbare Problematik zeichnet sich beim Ballonfahren ab. Auch dieses wird von der Finanzverwaltung als Sport eingestuft.⁹⁸ Die Rechtsprechung erhebt hiergegen bisher keine Einwände.⁹⁹ Anders dagegen die überwiegende Literatur, die auch hier keine über das gewöhnliche Maß hinausgehende körperliche Betätigung erkennt.¹⁰⁰ Wenn das Finanzgericht Baden-Württemberg dafür anführt, dass die körperliche Ertüchtigung beim Ballonfahren – im Gegensatz zum Grillen – in geringem Maße das sonst übliche Niveau übersteige,¹⁰¹ stellt sich die Frage, welche Erheblichkeitsschwelle hier anzusetzen ist. Denn

für das Ballonfahren sind vor allem Kenntnisse über die Steuerung bzw. Bedienung des Ballons notwendig. Körperliche Fähigkeiten sind dabei eher nebensächlich. Wenn also die Tätigkeiten beim Ballonfahren bereits das übliche Maß hinreichend übersteigen, wäre es die konsequente Schlussfolgerung daraus, dass geradezu jede Tätigkeit, z.B. auch reguläres Autofahren oder das vom Finanzgericht Baden-Württemberg in derselben Entscheidung abgelehnte wettbewerbsmäßige Grillen, als Sport eingestuft werden könnte.¹⁰² Sinnvoller erscheint es daher, auch hier eine höhere Erheblichkeitsschwelle anzusetzen und Ballonfahren nicht als Sport anzusehen.

c) Motorsport

Rechtsprechung und Finanzverwaltung erkennen Motorsport in allen seinen Varianten als gemeinnützig an.¹⁰³ Die Eigenschaften des Sports seien beim Motorsport gegeben, auch wenn sie nicht so eindeutig erkennbar seien wie bei manchen anderen Sportarten: Motorsport verlange insbesondere eine besondere Körperbeherrschung, Reaktionsgeschwindigkeit, Feinmotorik und ein gutes Wahrnehmungsvermögen.¹⁰⁴ Im Ergebnis folgt der BFH damit der Intention des Gesetzgebers, der Motorsport zwar nicht ausdrücklich in das Gesetz aufnahm, aber als Sport betrachtete.¹⁰⁵ In der Literatur findet die Einordnung des Motorsports als Sport zurecht ebenfalls Zustimmung.¹⁰⁶

Hinsichtlich der Unfallgefahren und der Umweltbelastung führte der BFH im Folgenden aus, dass Unfallgefahren nicht zu berücksichtigen seien, weil diese unbeabsichtigt seien, und dass es allein Aufgabe des Gesetzgebers sei, Zielkonflikte zwischen Umweltschutz und Sport über verwaltungsrechtliche Regelungen bzw. Verbote zu lösen.¹⁰⁷ In diesem Punkt folgt die Rechtsprechung ebenfalls den Intentionen des Gesetzgebers.¹⁰⁸ Doch in der Literatur stößt dieses Vorgehen auf Kritik.¹⁰⁹ Diese bevorzugt anstelle einer Delegation an den Gesetzgeber eine Lösung über eine Güterabwägung in der Rechtsanwendung.¹¹⁰ Für eine solche Abwägung wird argumentiert, dass der Gesetzgeber gar

⁹⁴ Koenig (Fn. 23), § 52 Rn. 54; ähnlich: Martens, Die Besteuerung wirtschaftlicher Aktivitäten im Amateursport, 1. Aufl. 1989, S. 66 f.; Marx (Fn. 11), S. 56; Krüger (Fn. 29), § 52 AO Rn. 41, die aber zumindest wettbewerbsmäßige Varianten für Sport halten.

⁹⁵ So Martens (Fn. 94), S. 66 f.; Marx (Fn. 11), S. 56; Krüger (Fn. 29), § 52 AO Rn. 41.

⁹⁶ Marx ((Fn. 11), S. 56.

⁹⁷ Siehe die Regeln der Deutschen Billard Union e.V. zu Pool und Karambol <http://files.billard-union.de/handbuch/30-Spielregeln%20Pool-03-2009.pdf>, zuletzt abgerufen am 5.10.2022 bzw. <http://files.billard-union.de/handbuch/26-Spielregeln%20Karambol-06-2007.pdf>, zuletzt abgerufen am 5.10.2022.

⁹⁸ AEO zu § 52 Nr. 7 S. 1.

⁹⁹ Ausdrücklich zustimmend: FG Baden-Württemberg, EFG 2017, 1 (3) = npoR 2017, 73 (74 f.); ohne Kritik akzeptiert: BFHE 200, 101 (103) = BStBl. II 2003, 438 = DStR 2002, 2216 (2218).

¹⁰⁰ Marx (Fn. 11), S. 30; Fischer, jurisPR-SteuerR 8/2014 Anm. 1; Koenig (Fn. 23), § 52 Rn. 54; anders: Gersch (Fn. 22), § 52 Rn. 82.

¹⁰¹ FG Baden-Württemberg, EFG 2017, 1 (3) = npoR 2017, 73 (75).

¹⁰² Zum Grillen: FG Baden-Württemberg, EFG 2017, 1 (2 f.) = npoR 2017, 73 (74 f.).

¹⁰³ BFHE 184, 226 (227) = BStBl. II 1998, 9 = DStR 1998, 113 (114); AEO zu § 52 Nr. 7 S. 1.

¹⁰⁴ BFHE 184, 226 (228) = BStBl. II 1998, 9 = DStR 1998, 113 (114).

¹⁰⁵ BT-Drucks. 7/4292, S. 20.

¹⁰⁶ Martens (Fn. 94), S. 65 f.; Marx (Fn. 11), S. 26 f.; Hey (Fn. 8), Rn. 20.3; Hüttemann (Fn. 6), Rn. 3.142; Seer (Fn. 6), § 52 AO Rn. 45; ablehnend dagegen: Bauer, FR 1989, 61 (70).

¹⁰⁷ BFHE 184, 226 (231) = BStBl. II 1998, 9 = DStR 1998, 113 (115 f.).

¹⁰⁸ BT-Drucks. 7/4292, S. 20.

¹⁰⁹ Igl/Eichenhofer/Jachmann (Fn. 11), S. 215; Hey (Fn. 8), Rn. 20.3; Seer, DStJG 26 (2003), 11 (31).

¹¹⁰ Igl/Eichenhofer/Jachmann (Fn. 11), S. 215; Seer, DStJG 26 (2003), 11 (31); Arndt/Immel BB 1987, 1153 (1155); Bauer, FR 1989, 61 (70); Hey (Fn. 8), Rn. 20.2, 20.3; Geibel (Fn. 28), § 52 Abs. 1 AO Rn. 10; Gersch (Fn. 22), § 52 Rn. 12; Koenig (Fn. 23), § 52 Rn. 14; Musil (Fn. 13), § 52 AO Rn. 189; Seer (Fn. 6), § 52 AO Rn. 9, 45; diff.: Marx (Fn. 11), S. 174, die eine Abwägung nur nachrangig vornehmen möchte; dem Ansatz der Rechtsprechung zustimmend: Hüttemann (Fn. 6), Rn. 3.42; Schauhoff, in: Schauhoff, Handbuch der Gemeinnützigkeit, 3. Aufl. 2010, § 6 Rn. 28.

nicht in der Lage sei, jeden potenziellen Konflikt abstrakt zu lösen.¹¹¹ Auch sei die Förderung einer Tätigkeit, bei der negative Auswirkungen auf das Gemeinwohl größer seien als die Vorteile, nicht angemessen.¹¹² Darüber hinaus wird darauf verwiesen, dass eine Förderung der Allgemeinheit gem. § 52 Abs. 2 S. 1 AO nur „unter den Voraussetzungen des Absatzes 1“ vorliegen könne, es also nicht genüge, nur einen Zweck des Katalogs zu fördern.¹¹³ Entgegengehalten wird dem, dass es eine gesetzgeberische Entscheidung gewesen sei, bestimmte Zwecke als gemeinnützig einzuordnen, und es nicht Aufgabe der Rechtsanwendung sei, dort Einschränkungen vorzunehmen.¹¹⁴

Sinnvollerweise sollten gesetzgeberische Wertungen bei der Untersuchung, ob eine Tätigkeit als gemeinnützig werden kann, zumindest beachtet werden.¹¹⁵ Dennoch sollte aus der bloßen Tatsache, dass der Gesetzgeber eine bestimmte Tätigkeit nicht verboten hat, nicht geschlossen werden, dass sie auch die Allgemeinheit fördert.¹¹⁶ Die Entscheidungen über eine generelle Zulässigkeit einer Tätigkeit und über ihre Gemeinnützigkeit fußen nämlich auf verschiedenen Grundlagen: Bei der Entscheidung über die generelle Zulässigkeit müssen neben den Auswirkungen auf das Allgemeinwohl auch individuelle Interessen an der Ausübung der Tätigkeit (z.B. die allgemeine Handlungsfreiheit, Art. 2 I GG) beachtet werden. Bei der Entscheidung über die (abstrakte) Gemeinnützigkeit ist jedoch nur das Gemeinwohl maßgeblich¹¹⁷ – Individualinteressen müssen unbeachtet bleiben. Wenn nun in der Rechtsanwendung pauschal aus der Zulässigkeit einer Tätigkeit auch ihre (konkrete) Gemeinnützigkeit gefolgert wird, würden die unterschiedlichen verfassungsrechtlichen Hintergründe ignoriert werden.

In Anbetracht des Wortlauts, der zu erwartenden Überforderung der Gesetzgebung und des verfassungsrechtlichen Hintergrunds erscheint es überzeugender, bei Zielkonflikten eine Abwägung im Rahmen der Rechtsanwendung vorzunehmen; diese kann jedoch durch gesetzgeberische Entscheidungen vorgeprägt sein. Folglich kann die immissions-

schutzrechtliche Zulässigkeit von Motorsport allein noch nicht dafür genügen, diesen auch als gemeinwohlfördernd einzustufen. Es ist insbesondere zu berücksichtigen, dass einer nur geringen Gemeinwohlförderung durch eine geringe Verbesserung körperlicher Fähigkeiten doch deutliche negative Umweltauswirkungen durch Lärm, Abgase und ggf. auch erheblichen Flächenverbrauch für Rennstrecken entgegenstehen. Somit erfüllt Motorsport zwar die Sportdefinition, jedoch überwiegen in der Abwägung die negativen Eigenschaften regelmäßig den positiven, sodass i.d.R. keine Förderung der Allgemeinheit und damit auch keine Gemeinnützigkeit anzunehmen ist.

d) ISPC-Schießen

Einen weiteren Streitfall stellt das sog. IPSC-Schießen¹¹⁸ dar, welches vom BFH und – unter bestimmten Voraussetzungen auch – der Finanzverwaltung als gemeinnütziger Sport angesehen wird.¹¹⁹ Einigkeit besteht in der Literatur zwar dahingehend, dass IPSC-Schießen den Sportbegriff erfüllt,¹²⁰ inwieweit jedoch darüber hinaus eine Förderung der Allgemeinheit vorliegt, wird kontrovers diskutiert.¹²¹ Grundlage der Untersuchung ist dabei das vom Bundesverwaltungsamt (BVA) genehmigte und nach Auffassung des BFH nicht offensichtlich rechtswidrige¹²² Regelwerk für das IPSC-Schießen.¹²³ Eine Förderung der Allgemeinheit ist dabei ausgeschlossen, wenn die Tätigkeit gegen die Rechts- oder Werteordnung verstößt¹²⁴ oder gemeinwohlschädliche Aspekte überwiegen.¹²⁵

Unter dem Aspekt der Gemeinwohlschädlichkeit wird in der Literatur kritisiert, das IPSC-Schießen gefährde die Allgemeinheit, weil Personen den Umgang mit Waffen erlernen und in deren Besitz gelangen.¹²⁶ Es bestehe auch die Gefahr einer Umsetzung des beim Sport erlernten Wissens bei Amokläufen oder Terroranschlägen.¹²⁷ Eine Untersuchung der Bundesregierung, auf die auch der BFH verweist,¹²⁸ lässt sich dieser Vermutung jedoch entgegenhalten: Dieser zufolge kann kein Zusammenhang zwischen IPSC-Schießen und Kriminalität festgestellt werden.¹²⁹ Folg-

¹¹¹ Seer (Fn. 6), § 52 AO Rn. 9.

¹¹² Igl/Eichenhofer/Jachmann (Fn. 11), S. 215.

¹¹³ Gersch (Fn. 22), § 52 Rn. 12; Seer (Fn. 6), § 52 AO Rn. 9.

¹¹⁴ Hüttemann (Fn. 6), Rn. 3.42.

¹¹⁵ So auch: Musil (Fn. 13), § 52 AO Rn. 48.

¹¹⁶ In diese Richtung jedoch: BFHE 184, 226 (231) = BStBl. II 1998, 9 = DStR 1998, 113 (115); BFHE 262, 306 (316) = BStBl. II 2019, 790 = DStRE 2019, 165 Rn. 46.

¹¹⁷ Siehe dazu oben B. II.

¹¹⁸ Siehe zum Begriff Fn. 89.

¹¹⁹ BFHE 262, 306 (311 ff.) = BStBl. II 2019, 790 = DStRE 2019, 165 Rn. 29 ff.; FG Berlin-Brandenburg, EFG 2019, 105 (105 ff.); AEAO zu § 52 Nr. 7 S. 2-4.

¹²⁰ Marx (Fn. 11), S. 42; Koenig (Fn. 23), § 52 Rn. 54; Musil (Fn. 13), § 52 AO Rn. 192, Fn. 3; Seer (Fn. 6), § 52 AO Rn. 45.

¹²¹ Der Rechtsprechung zustimmend: Marx (Fn. 11), S. 42; Fischer, jurisPR-SteuerR 7/2019 Anm. 2; Musil (Fn. 13), § 52 AO Rn. 192, Fn. 3; die Rechtsprechung ablehnend: Hüttemann, DB 2014, 442 (noch vor dem BFH-Urteil); Koenig (Fn. 23), § 52 Rn. 54; Seer (Fn. 6), § 52 AO Rn. 45; zumindest skeptisch: Gersch (Fn. 22), § 52 Rn. 82.

¹²² BFHE 262, 306 (316) = BStBl. II 2019, 790 = DStRE 2019, 165 Rn. 45.

¹²³ Die Genehmigungen für die einzelnen Varianten: Flinte – https://www.bva.bund.de/SharedDocs/Downloads/DE/Buerger/Ausweis-Dokument-e-Recht/Waffenrecht/Schiesssport/bds_ipsc_flinte.pdf?__blob=publicationFile&v=4; Büchse – https://www.bva.bund.de/SharedDocs/Downloads/DE/Buerger/Ausweis-Dokumente-Recht/Waffenrecht/Schiesssport/bds_ipsc_buechse.pdf?__blob=publicationFile&v=4; Kurzwaffe – https://www.bva.bund.de/SharedDocs/Downloads/DE/Buerger/Ausweis-Dokumente-Recht/Waffenrecht/Schiesssport/bds_ipsc_kurzwaffe.pdf?__blob=publicationFile&v=4, alle zuletzt abgerufen am 5.10.2022.

¹²⁴ Siehe dazu oben B. III. 1.

¹²⁵ Siehe dazu oben D. I. 2. c).

¹²⁶ Koenig (Fn. 23), § 52 Rn. 54; Seer (Fn. 6), § 52 AO Rn. 45.

¹²⁷ Hüttemann, DB 2014, 442; Seer (Fn. 6), § 52 AO Rn. 45.

¹²⁸ BFHE 262, 306 (316 f.) = BStBl. II 2019, 790 = DStRE 2019, 165 Rn. 47 f.

¹²⁹ Zu BR-Drucks. 577/09 (B), S. 14.

lich erscheint es zumindest gegenwärtig nur schwer begründbar, einen Widerspruch zur Kriminalprävention anzunehmen; eine fortlaufende Überprüfung dürfte aber sinnvoll sein.

Nach den Ausführungen des BFH liege bei IPSC-Schießen auch kein Verstoß gegen die Rechts- oder Werteordnung vor: Es sei nicht das Ziel, andere Menschen zu „eliminieren“ – die Ziele seien hinreichend von der menschlichen Gestalt verschieden¹³⁰ – und es gebe auch keine Ähnlichkeit zu Kriegssituationen, zum Häuserkampf oder „kampfmäßigem Schießen“ i.S.d. § 15a Abs. 1 S. 2 WaffG^{131, 132}. Nach § 15a Abs. 1 S. 2 WaffG liegt kampfmäßiges Schießen insbesondere bei der Verwendung von menschenähnlichen Zielen vor. Als weitere Merkmale werden Schießen im Laufen oder Rennen, aus der Deckung oder die Verwendung von Übungseinbauten genannt, die zu einem paramilitärischen oder häuserkampfählichen Charakter führen.¹³³ Wenn folglich die Merkmale des § 15a Abs. 1 S. 2 WaffG erfüllt sind, läge ein Verstoß gegen die Rechtsordnung vor. Sollte sich das Schießen auf die Ziele als simuliertes Töten von Menschen darstellen, so läge auch ein Verstoß gegen die Werteordnung vor.

Beim IPSC-Schießen sind die Ziele unterteilt in Metall- und Pappziele. Die Metallziele ähneln zumeist Zielscheiben aus anderen Schießsportarten, haben aber keine Trefferzonen und stehen auf einem viereckigen Unterbau.¹³⁴ Aufgrund der abstrakten Konstruktion und der eher geringen Größe von 85 cm¹³⁵ dürfte bei den Metallzielen keine besondere Menschenähnlichkeit vorliegen. Die Pappziele befinden sich erhöht über dem Boden und bestehen z.T. aus einem länglichen Achteck mit Trefferzonen.¹³⁶ Diese sind jedoch nicht zentriert um den Mittelpunkt angeordnet, sondern etwas nach oben verlagert. Hierbei stellen das Fehlen von „Kopf“ und „Gliedmaßen“ sowie die achteckige Form der Ziele Unterschiede zum menschlichen Körper dar. Die Verlagerung der Trefferzonen nach oben entspricht jedoch in etwa der Lage der lebenswichtigen Organe im menschlichen Oberkörper¹³⁷ und die Abmessungen der Ziele sind auch mit denen eines menschlichen Oberkörpers vergleich-

bar.¹³⁸ Die reine Optik der Pappziele unterscheidet sich damit zwar von einem menschlichen Körper, jedoch können sie zumindest zu einem gewissen Grad funktional ein menschliches Ziel darstellen.

Neben der von der Rechtsprechung untersuchten Optik¹³⁹ könnte das Darstellen oder Symbolisieren i.S.d. § 15a Abs. 1 S. 2 WaffG aber auch durch die Verwendung bzw. das „Verhalten“ von Zielen im konkreten Parcours erfolgen. Laut Regelwerk kann auf bewegliche Ziele geschossen werden und es gibt ebenso verdeckte Ziele oder Strafziele.¹⁴⁰ Hiermit soll eine zusätzliche Herausforderung für die Schütz:innen geschaffen werden. Im Einzelfall könnte es aber auch möglich sein, z.B. die Bewegung einer flüchtenden Person zu simulieren.¹⁴¹ Das Verdecken von Zielen könnte genutzt werden, um Personen darzustellen, die Deckung gesucht haben.¹⁴² Strafziele – die im Gegensatz zu anderen Zielen keine Trefferzonen haben¹⁴³ – könnten zur Simulation einer konkreten Kampfsituation verwendet werden, in der diese „Verbündete“ bzw. „Unbeteiligte“ darstellen. Das Verbot der Darstellung von Schusswechselszenarien¹⁴⁴ kann dabei umgangen werden, indem die Ziele bzw. die „gegnerische Seite“ als unbewaffnet „dargestellt“ werden.

Weitere Merkmale kampfmäßigen Schießens liegen nicht vor. So ist es insbesondere verboten, aus deutlich erkennbarem Lauf zu schießen. Eine Ähnlichkeit mit dem Häuserkampf wird dadurch vermieden, dass der jeweilige Parcours bereits vorher bekannt ist und alle Wände im Parcours durchsichtig sind.¹⁴⁵

In Anbetracht dieser Erwägungen erscheint es nicht ausgeschlossen, dass beim IPSC-Schießen – regelkonform – das Schießen auf menschenähnliche Ziele ermöglicht wird: Die funktional einem menschlichen Oberkörper in gewisser Weise ähnlichen Ziele können menschliche Verhaltensweisen „annehmen“. Dies ist jedoch keineswegs zwangsläufig der Fall – umgekehrt dürfte es eher eine Ausnahme darstel-

¹³⁰ Andererseits lässt der BFH auch Zweifel an dieser Annahme zu, hält das Ergebnis der Vorinstanz aber zumindest für möglich und daher nicht überprüfbar: BFHE 262, 306 (314) = BStBl. II 2019, 790 = DStRE 2019, 165 Rn. 40.

¹³¹ Zustimmung: *Heller/Soschinka/Rabe*, Waffenrecht, 4. Aufl. 2020, Rn. 1653.

¹³² BFHE 262, 306 (313 ff.) = BStBl. II 2019, 790 = DStRE 2019, 165 Rn. 38 ff.

¹³³ *Heller/Soschinka/Rabe* (Fn. 131), Rn. 1650.

¹³⁴ Vgl. die grafische Darstellung z.B. in der BVA-Genehmigung für das IPSC-Flintenschießen (Fn. 123), S. 81 ff.

¹³⁵ Vgl. die grafische Darstellung z.B. in der BVA-Genehmigung für das IPSC-Flintenschießen (Fn. 123), S. 81 ff.

¹³⁶ Vgl. die grafische Darstellung z.B. in der BVA-Genehmigung für das IPSC-Flintenschießen (Fn. 123), S. 72 ff.

¹³⁷ Nach Auffassung des FG Berlin-Brandenburg, EFG 2019, 1055 (1056), ist diese Verlagerung nicht präzise genug.

¹³⁸ So weisen die regulären IPSC-Ziele eine Höhe von 57 cm und eine Breite von 45 cm auf. Die kleineren Mini-Ziele sollen zur Simulation

einer größeren Entfernung verwendet werden: BVA-Genehmigung für das IPSC-Flintenschießen (Fn. 123), S. 73 f., 17.

¹³⁹ BFHE 262, 306 (314) = BStBl. II 2019, 790 = DStRE 2019, 165 Rn. 39; FG Niedersachsen, EFG 2017, 179 (181).

¹⁴⁰ Siehe dazu z.B. BVA-Genehmigung für das IPSC-Büchenschießen (Fn. 123), S. 15 f.

¹⁴¹ Zutreffend ist die Bewertung des FG Berlin-Brandenburg, EFG 2019, 1055 (1056), dass die Beweglichkeit der Ziele allein noch keine Menschenähnlichkeit begründen kann.

¹⁴² Es stehen zwei verschiedene Arten von Abdeckungen zur Verfügung: eine weiche Abdeckung, durch die Ziele noch getroffen werden können, und eine feste Abdeckung, bei der dies nicht möglich ist. Siehe z.B. BVA-Genehmigung für das IPSC-Büchenschießen (Fn. 123), S. 15 f.

¹⁴³ Siehe dazu z.B. BVA-Genehmigung für das IPSC-Büchenschießen (Fn. 123), S. 16.

¹⁴⁴ Siehe dazu z.B. BVA-Genehmigung für das IPSC-Büchenschießen (Fn. 123), S. 2.

¹⁴⁵ Siehe dazu z.B. BVA-Genehmigung für das IPSC-Büchenschießen (Fn. 123), S. 3, 13 f., 9.

len.¹⁴⁶ Insgesamt erscheint es somit nicht überzeugend, dem IPSC-Schießen pauschal die Gemeinnützigkeit abzusprechen. Eher sollte eine Prüfung im Einzelfall vorgenommen werden, wie sie die Finanzverwaltung befürwortet.¹⁴⁷

3. Zwischenfazit

Im Falle des Sports ist somit festzuhalten, dass sich der gegenwärtig verwendete Sportbegriff, entgegen mancher Kritik aus der Literatur, folgerichtig aus dem Gesetz erschließen lässt und daher nicht als grundsätzlich zu weitgehend einzuordnen ist. In der Rechtspraxis zeigt sich jedoch, dass die Definition tendenziell zu weit ausgelegt wird. Ein weiteres Problem ist der Umgang mit negativen Auswirkungen einiger Sportarten: die Zurückhaltung der Rechtsprechung ist in diesem Punkt nicht überzeugend. Eine Abwägung auf Rechtsanwendungsebene erscheint vorzugswürdig.

II. Schach

Gem. § 52 Abs. 2 S. 1 Nr. 21 AO ist Schach ebenfalls als gemeinnützig eingestuft („Schach gilt als Sport“). Der Hintergrund für diese ausdrückliche Nennung ist, dass der Gesetzgeber Schach für gemeinnützig erklären wollte, die damalige Rechtspraxis Schach jedoch nicht als Sport einstuft,¹⁴⁸ während in der Literatur umstritten war, ob Schach auch direkt unter den Sportbegriff gefasst werden könnte.¹⁴⁹ Der Gesetzgeber wählte dafür den Weg einer Fiktion.¹⁵⁰ Diese Fiktion ist allerdings nicht per Analogie erweiterbar, sodass Spiele wie Bridge,¹⁵¹ Skat¹⁵² oder andere Denksportarten nicht erfasst sein können.¹⁵³ Im Falle des Turnier-Bridge hat die Rechtsprechung allerdings dessen Förderung als entsprechende Förderung i.S.d. § 52 Abs. 2 S. 2 AO eingeordnet und deshalb die Finanzverwaltung dazu verpflichtet, Turnier-Bridge nach § 52 Abs. 2 S. 2 AO zu begünstigen.¹⁵⁴

Die Nutzung der Öffnungsklausel des § 52 Abs. 2 S. 2 AO für Turnier-Bridge begründet die Rechtsprechung damit, dass dieses weitgehend von Zufallselementen befreit ist und erhebliche intellektuelle Anstrengungen sowie Merk-, Konzentrations- und Kombinationsfähigkeiten erfordert.¹⁵⁵ Damit erfülle es die Kriterien, derentwegen Schach für gemeinnützig erklärt wurde.¹⁵⁶ Daraus schlussfolgert der BFH, dass es gleichheitsrechtlich nicht hinnehmbar sei,

Turnier-Bridge nicht als gemeinnützig zu fördern.¹⁵⁷ Darüber hinaus führt er an, dass Turnier-Bridge ebenfalls in einem Ligasystem veranstaltet und international vielfach als Sport angesehen werde.¹⁵⁸ In der Literatur findet das Vorgehen der Rechtsprechung teilweise ausdrückliche Zustimmung.¹⁵⁹ Im überwiegenden Teil wird es nicht bewertet.¹⁶⁰ Kritik findet sich nur an der Begründung des BFH, weil dieser die Organisation im Ligasystem berücksichtigte, die er allerdings in vorherigen Entscheidungen als Merkmal abgelehnt habe.¹⁶¹

Im Falle des Turnier-Bridge erscheint die Gemeinnützigkeit im Rahmen des § 52 Abs. 2 S. 2 AO konsequent. Die Erwägungen zur Gleichbehandlung aufgrund ähnlicher Voraussetzungen und Anforderungen von Turnier-Bridge und Schach ergeben Sinn.

Darüber hinaus ist allerdings zu fordern, dass auch andere Spiele mit ähnlichen Eigenschaften – nahezu keine Zufallselemente und hohe Anforderungen an die kognitiven Fähigkeiten – wie z.B. Turnierskat¹⁶² ebenfalls profitieren sollten. Wünschenswert wäre es hierbei, wenn die Finanzverwaltung in Eigeninitiative rechtliche Klarheit schaffen und nicht bis zur Klärung durch Gerichte abwarten würde.

Bei Spielen mit nennenswerten Zufallselementen stellt sich die Lage jedoch anders dar: Hier ist der Erfolg nicht nur von den eigenen Fähigkeiten im Spiel und der Fähigkeit zur Einschätzung anderer Personen abhängig, sondern auch von einem nicht beeinflussbaren Zufallsfaktor. Der Umgang mit diesem, die Einschätzung möglicher Risiken und Potenziale von Entscheidungen und das Erlernen der Fähigkeit, ohne vollständige Kenntnis aller Tatsachen unter Abwägung des Bekannten und Prognose des Unbekannten die bestmöglichen Risikoentscheidungen zu treffen, mögen durchaus förderungswürdig erscheinen. Solche Spiele weisen dennoch in ihren Anforderungen deutliche Unterschiede zu Schach auf: Der Erfolg ist eben nicht mehr nur von den Fähigkeiten der Spielenden abhängig. Deshalb ist ihnen auch nach § 52 Abs. 2 S. 2 AO keine Gemeinnützigkeit zuzuerkennen.

III. E-Sport

Der E-Sport hat in der AO keine ausdrückliche Regelung erfahren. Bislang ist auch noch keine finanzgerichtliche

¹⁴⁶ Vgl. die Feststellungen durch FG Niedersachsen, EFG 2017, 179 (181); FG Berlin-Brandenburg, EFG 2019, 1055 (1056).

¹⁴⁷ AEAO zu § 52 Nr. 7 S. 2-4; BMF, 12.12.2019, IV C 4-S 0171/19/10021:002, FMNR564000019.

¹⁴⁸ BT-Drucks. 8/3688, S. 20.

¹⁴⁹ Vgl. BT-Drucks. 8/3142, S. 3.

¹⁵⁰ Vgl. zum aktuellen Gesetzestext: BT-Drucks. 16/5200.

¹⁵¹ BFHE 257, 6 (11) = BStBl. II 2017, 1221 = DStRE 2017, 879 Rn. 29; Krüger (Fn. 29), § 52 AO Rn. 42.

¹⁵² BFH/NV 2000, 1071 (1073) = SpuRt 2001, 254 (255 f.).

¹⁵³ Heidner, UR 2020, 576 (579); Krüger (Fn. 29), § 52 AO Rn. 42; Seer (Fn. 6), § 52 AO Rn. 47.

¹⁵⁴ BFHE 257, 12 (16 ff.) = BStBl. II 2017, 1106 = DStRE 2017, 881 Rn. 24 ff.; AEAO zu § 52 Nr. 2.11.

¹⁵⁵ BFHE 257, 12 (17) = BStBl. II 2017, 1106 = DStRE 2017, 881 Rn. 27.

¹⁵⁶ BFHE 257, 12 (16 f.) = BStBl. II 2017, 1106 = DStRE 2017, 881 Rn. 27 ff.; vgl. auch die Kriterien in: BT-Drucks. 8/3142, S. 3.

¹⁵⁷ BFHE 257, 12 (17) = BStBl. II 2017, 1106 = DStRE 2017, 881 Rn. 27.

¹⁵⁸ BFHE 257, 12 (17) = BStBl. II 2017, 1106 = DStRE 2017, 881 Rn. 28.

¹⁵⁹ Fischer, jurisPR-SteuerR 28/2017 Anm. 3; Heidner, UR 2020, 576 (580).

¹⁶⁰ Gersch (Fn. 22), § 52 Rn. 82; ähnlich: Seer (Fn. 6), § 52 AO Rn. 47, der allerdings schon die Fiktion zugunsten des Schachs kritisiert.

¹⁶¹ Marx (Fn. 11), S. 35; vgl. auch: BFH, BFH/NV 2000, 1071 (1073) = SpuRt 2001, 254 (255).

¹⁶² Vgl. Seer (Fn. 6), § 52 AO Rn. 47.

Entscheidung explizit zum E-Sport gefallen.¹⁶³ Seitens der Finanzverwaltung wurde zwar ein E-Sport-Verein als gemeinnützig anerkannt, allerdings nicht nach § 52 Abs. 2 S. 1 Nr. 21 AO, sondern wegen der Förderung der Jugendhilfe (Nr. 4 Var. 1).¹⁶⁴ Ansonsten entschied ein verwaltungsgerichtliches Urteil im Jahr 2005, die GewO betreffend, dass „Computerspiele“ – auch im Wettbewerb – nicht als Sport aufzufassen seien, da es regelmäßig an der Ertüchtigung fehle.¹⁶⁵

Auch in der Literatur ergibt sich kein eindeutiges Stimmungsbild. Der wohl überwiegende Teil scheint die Gemeinnützigkeit von E-Sport im Rahmen der Jugendhilfe oder des § 52 Abs. 2 S. 2 AO für möglich zu halten.¹⁶⁶ Einige lehnen eine Gemeinnützigkeit des E-Sports grundsätzlich ab.¹⁶⁷ Weitere plädieren dagegen sogar für eine Gemeinnützigkeit als Sport i.S.d. Nr. 21.¹⁶⁸

Aufgrund der Erwägungen zum Sportbegriff¹⁶⁹ erscheint eine Differenzierung sinnvoll. Zu unterscheiden wären zum einen E-Sport ohne besondere körperliche Bewegungen, E-Sport mit besonderen körperlichen Bewegungen¹⁷⁰ und aufgrund der anderen Anforderungen, die an Schach gestellt werden, virtuelles Schach. Unter „besonderen“ körperlichen Bewegungen sollen jene Bewegungen verstanden werden, die über die Bedienung von Maus, Tastatur oder einem gewöhnlichen Controller hinausgehen.

Zunächst stellt sich die Frage, ob E-Sport überhaupt als Sport i.S.d. § 52 Abs. 2 S. 1 Nr. 21 AO einzustufen ist. Im Falle einer befürwortenden Antwort ist anschließend zu klären, ob auch die Voraussetzungen des § 52 Abs. 1 AO vorliegen. Im Übrigen ist auch die Gemeinnützigkeit nach anderen Vorschriften zu erörtern.

1. E-Sport ohne besondere körperliche Bewegungen

a) Sportbegriff

Hinsichtlich des E-Sports ohne besondere körperliche Bewegungen ist die Bewertung umstritten. Maßgeblich ist dabei die Frage, ob E-Sport ohne besondere körperliche Bewegung eine körperliche Ertüchtigung darstellt, die über

das ansonsten übliche Maß hinausgeht. Dagegen wird vor allem die Geringfügigkeit der erforderlichen Bewegungen (insbesondere Mausklicks und Tastaturbenutzung) angeführt.¹⁷¹ Umgekehrt wird darauf abgestellt, dass die Fähigkeiten gerade doch über das übliche Maß an körperlicher Ertüchtigung hinausgingen: Es wird auf die Notwendigkeit von durchaus erheblichen motorischen Fähigkeiten, Präzision, Augen-Hand-Koordination, Ausdauer sowie guten Reaktionsfähigkeiten und taktischem Denkvermögen abgestellt, um eine Einordnung von E-Sport als Sport zu stützen.¹⁷²

Wie oben bereits dargestellt, kann eine über das übliche Maß hinausgehende körperliche Ertüchtigung jedoch auch ohne Rückgriff auf besonders anstrengende Bewegungen begründet werden. So genügen beim Billiard die notwendige Konzentration und der Trainingsaufwand allein zwar noch nicht, um eine hinreichende körperliche Ertüchtigung anzunehmen, beim Schieß- und Motorsport – wo sehr ähnliche Fähigkeiten unter Zeitdruck benötigt werden – jedoch schon.¹⁷³ Im Falle des professionellen oder wettbewerbsmäßigen E-Sports könnten gerade die Erfordernisse im Bereich Präzision, Augen-Hand-Koordination und Reaktionsfähigkeit – ähnlich den Anforderungen im allgemeinen Schieß-¹⁷⁴ oder zum Teil auch Motorsport¹⁷⁵ – als dem persönlichen Können zurechenbare Kunstbewegungen verstanden werden. Wenn der E-Sport wettbewerbsmäßig und über längere Zeit am Stück durchgeführt wird, ist davon auszugehen, dass die Anforderungen auch das ansonsten übliche Maß überschreiten.

Folglich kann die Übung dieser Fähigkeiten die Voraussetzungen des Sportbegriffs erfüllen und wettbewerbsmäßig ausgeübter E-Sport potenziell als Sport eingestuft werden. Umgekehrt lässt sich festhalten, dass diese Voraussetzungen gerade im allgemeinen E-Sport nicht vorliegen dürften,¹⁷⁶ sodass dieser zweifelsfrei nicht unter den Sportbegriff fallen kann. Außerdem kommt es dann auf eine Einzelfallbetrachtung der Anforderungen des konkreten Spiels an.¹⁷⁷ Beispielsweise Strategiespiele und Spiele, die sich durch einen ruhigeren Ablauf oder eine besonders leicht zu beherrschende Steuerung auszeichnen, dürften diese An-

¹⁶³ Marx (Fn. 11), S. 65.

¹⁶⁴ Siehe Fn. 2.

¹⁶⁵ BVerwG, NVwZ 2005, 961 (961).

¹⁶⁶ Marx (Fn. 11), S. 65 ff.; Helm/Bischoff, BB 2022, 790 (791); Gersch (Fn. 22), § 52 Rn. 84; Musil (Fn. 13), § 52 AO Rn. 194; ähnlich: Pusch, nPoR 2019, 53 (55 ff.), der jedoch für möglich hält, dass E-Sport in Kombination mit Virtual Reality oder Augmented Reality als Sport einzuordnen sein könnte.

¹⁶⁷ Fischer, nPoR 2020, 61 (66 f.); Seer (Fn. 13), § 52 AO Rn. 47.

¹⁶⁸ Maties, in: Maties, eSport-Recht – Politik, Praxis und Wissenschaft im Dialog, 1. Aufl. 2020, S. 19 (85 f.); Nothelfer/Schlothauer, in: Breuer/Görlich, eSport Status quo und Entwicklungspotenziale, 2. Aufl. 2022, S. 49 (56); Bagger/Holzhäuser/Schenk, SpuRt 2016, 94 (97); Bagger von Grafenstein/Feldgen, DSStZ 2019, 326 (328); Kainz, Haupt, Werner, Seitz in Causa Sport (CaS) 2018, 153 (154 f.); Hüttemann (Fn. 6), Rn. 3.142; ähnlich: Bagger von Grafenstein/Bischoff, SpuRt 2020, 75 (76), die sich nur zu „elektronischen Sportartensimulationen“ ausdrücklich äußern.

¹⁶⁹ Siehe dazu oben D. I.

¹⁷⁰ Diese Differenzierung vornehmend: Marx (Fn. 11), S. 67, die allerdings zum gegenwärtigen Zeitpunkt eine Beschäftigung mit letzterer Kategorie für nicht notwendig hält; Pusch, nPoR 2019, 53 (55).

¹⁷¹ Marx (Fn. 11), S. 67 ff.; Fischer, Recht der Jugend und des Bildungswesens (RdJB) 2019, 365 (375); Pusch, nPoR 2019, 53 (55); Hüttemann (Fn. 6), Rn. 3.142; Gersch (Fn. 22), § 52 Rn. 84; Seer (Fn. 6), § 52 AO Rn. 47; in diesem Sinne auch BVerwG, NVwZ 2005, 961.

¹⁷² Nothelfer/Schlothauer (Fn. 168), S. 49 (55 f.); Bagger/Holzhäuser/Schenk, SpuRt 2016, 94 (97); Bagger von Grafenstein/Feldgen, DSStZ 2019, 326 (328); Kainz, Haupt, Werner, Seitz in CaS 2018, 153 (154 f.).

¹⁷³ Siehe dazu oben D. I. 2. a) sowie c).

¹⁷⁴ Zu diesen BFH/NV 2000, 1071 (1073) = SpuRt 2001, 254 (256); Gersch (Fn. 22), § 52 Rn. 82.

¹⁷⁵ Vgl. dazu oben D. I. 2. c).

¹⁷⁶ Fischer, RdJB 2019, 365 (375); Seer (Fn. 6), § 52 AO Rn. 47.

¹⁷⁷ Ebenfalls für eine solche: Nothelfer/Schlothauer (Fn. 168), S. 49 (55 f.).

forderungen selbst bei wettbewerbsmäßigem Betreiben nicht erfüllen.

b) Voraussetzungen des § 52 Abs. 1 AO

§ 52 Abs. 1 AO setzt die Förderung der Allgemeinheit voraus. Diese wäre zunächst ausgeschlossen, wenn die Tätigkeit gegen die Rechts- oder Werteordnung verstoßen würde.¹⁷⁸ Kritisch wird dies insbesondere bei Spielen gesehen, die sich zumindest in Teilen durch Gewaltanwendung gegen Menschen oder menschenähnlich dargestellte Wesen oder Kriege bzw. kriegsähnliche Situationen auszeichnen.¹⁷⁹ Andere halten dagegen an dieser Stelle eine Differenzierung zwischen realen und virtuellen Situationen für zielführend: Bei virtuellen Situationen sei eine Schädigung echter Menschen ausgeschlossen, diese seien auch nicht ansatzweise geeignet, auf reale Situationen vorzubereiten und virtuelle Gewaltanwendung sei prinzipiell als weniger gravierend einzustufen.¹⁸⁰

Dass eine virtuelle Simulation des „Verletzens“ oder „Tötens“ als weniger schwerwiegend als eine Simulation bei echten Menschen anzusehen ist, sollte berücksichtigt werden. Der Ausschluss der Schädigung echter Menschen allein ist jedoch keinesfalls hinreichend, um das Nichtvorliegen eines Verstoßes gegen die Werteordnung zu begründen. Dieser kann nämlich – wie auch beim IPSC-Schießen diskutiert – schon bei nur menschenähnlichen Zielen vorliegen.¹⁸¹ Vergleichbares sollte für die Vorbereitung auf reale Situationen gelten: Wenn das Spiel doch geeignet ist, auf diese, z.B. durch Übung taktischer Vorgehensweisen oder der Identifikation von Zielen, vorzubereiten, dann kann dadurch eher ein Verstoß gegen die Werteordnung begründet werden. Der Vergleich mit Filmen¹⁸² erscheint an dieser Stelle nicht überzeugend, denn in Spielen ist es möglich, selbst zu handeln, eigene Überlegungen anzustellen und deren Umsetzbarkeit zu überprüfen, wohingegen bei Filmen nur zugeschaut wird. Ein besonderer Fokus sollte hier auf die Realitätsnähe der Darstellung gelegt werden: Besonders realistische Gewaltdarstellungen, ggf. auch unter Nutzung von Virtual-Reality-Technologie, dürften in diesem Fall im Ergebnis ähnlich wie reale Gewaltanwendung zu bewerten sein.¹⁸³ Daneben besteht jedoch ein entscheidender Unterschied zum realen Schießen: hier sind nicht nur die Ziele keine echten Menschen, sondern es

werden auch keine „realen“ Waffen verwendet – stattdessen nur Maus, Tastatur bzw. Controller.

Im Ergebnis ist daher festzuhalten, dass auch virtuelle Gewaltdarstellung einen Verstoß gegen die Werteordnung begründen kann, der eine Gemeinnützigkeit ausschließt. Die Voraussetzungen dafür sind im E-Sport jedoch höher als im echten Sport. So könnte ein bestimmter IPSC-Parcours möglicherweise nicht mehr hinnehmbar sein, ein virtueller Nachbau davon jedoch schon. Insgesamt ist im Einzelfall zu prüfen, ob das Spiel überhaupt Gewalt enthält und diese ggf. als hinreichend zu qualifizieren ist. Insbesondere Sportsimulationen dürften demnach kein Problem darstellen.

Als weiteres Argument gegen eine Förderung der Allgemeinheit wird auf die mit E-Sport verbundenen Suchtgefahren hingewiesen.¹⁸⁴ Außerdem wird der dadurch unter Umständen verursachte Bewegungsmangel genannt.¹⁸⁵ Gegen die Suchtgefahren werden keine Gegenargumente angeführt, beim Bewegungsmangel wird zum Teil jedoch auf die Eigenverantwortlichkeit verwiesen, solange keine Sucht vorliegt.¹⁸⁶ Das Bestehen einer Suchtgefahr sollte jedoch noch nicht zur generellen Ablehnung der Gemeinnützigkeit von E-Sport führen, sondern mit den positiven Eigenschaften – also Verbesserung der Feinmotorik und Reaktionsfähigkeiten – abgewogen werden.¹⁸⁷ Bei dieser Abwägung kann keine Rücksicht auf die Einzelpersonen genommen werden, sehr wohl aber auf die vom individuellen Spiel ausgehenden Suchtgefahren. Sind diese eher gering einzuschätzen, stehen sie einer Gemeinnützigkeit nicht im Weg. Bei größeren Suchtgefahren dürften diese gegenüber den positiven Effekten überwiegen.

c) Alternative Möglichkeiten

In der Literatur finden sich diverse Stimmen, die eine Gemeinnützigkeit des E-Sports im Rahmen der Jugendhilfe i.S.d. § 52 Abs. 2 S. 1 Nr. 4 Var. 1 AO für möglich halten.¹⁸⁸ Hiergegen ist zunächst nichts einzuwenden. Indes sind weiterhin die Anforderungen des § 52 Abs. 1 AO zu beachten. Auch eine Anerkennung über die Öffnungsklausel des § 52 Abs. 2 S. 2 AO wird in Erwägung gezogen.¹⁸⁹ Es erscheint zwar eher unwahrscheinlich, dass davon nicht wettbewerbsmäßig gespielte Spiele profitieren könnten, da diese keine hinreichende Ähnlichkeit zu einem der Katalogzwecke aufweisen dürften. Aber insbesondere Strategie-

¹⁷⁸ BFHE 262, 306 (313) = BStBl. II 2019, 790 = DStRE 2019, 165 Rn. 36; BFHE 142, 243 (245) = BStBl. II 1985, 106 = BB 1985, 251 (252); Hey (Fn. 8), Rn. 20.2.

¹⁷⁹ Marx (Fn. 11), S. 70; Bagger von Grafenstein/Feldgen DStZ 2019, 326 (327 f.); Fischer, nPoR 2020, 61 (66); Pusch, nPoR 2019, 53 (55 f.); Musil (Fn. 13), § 52 AO, Rn. 194.

¹⁸⁰ Maties (Fn. 168), S. 19 (77 ff.); Nothelfer/Schlothauer (Fn. 168), S. 49 (57 f.).

¹⁸¹ BFHE 262, 306 (313 f.) = BStBl. II 2019, 790 = DStRE 2019, 165 Rn. 38 f.; Fischer, RdJB 2019, 365 (370); vgl. außerdem oben D. I. 2. d).

¹⁸² So jedoch Nothelfer/Schlothauer (Fn. 168), S. 49 (58).

¹⁸³ So auch Nothelfer/Schlothauer (Fn. 168), S. 49 (58).

¹⁸⁴ Fischer (Fn. 55), S. 99 ff.; Marx (Fn. 11), S. 71; Musil (Fn. 13), § 52 AO, Rn. 194.

¹⁸⁵ Gersch (Fn. 22), § 52 Rn. 84; Seer (Fn. 6), § 52 AO Rn. 47; ausführlich dazu: Fischer (Fn. 55), S. 83 ff.

¹⁸⁶ Maties (Fn. 168), S. 19 (81 ff.).

¹⁸⁷ Wohl anders: Fischer, nPoR 2020, 61 (66).

¹⁸⁸ Pusch, nPoR 2019, 53 (56); Gersch (Fn. 22), § 52 Rn. 84; Musil (Fn. 13), § 52 AO Rn. 192.

¹⁸⁹ Marx (Fn. 11), S. 70; Pusch, nPoR 2019, 53 (56 f.); Musil (Fn. 13), § 52 AO Rn. 192.

und Aufbauspiele ohne Zufallselemente, die in ihren Anforderungen eine Ähnlichkeit zu Schach aufweisen, könnten davon erfasst werden.¹⁹⁰

2. E-Sport mit besonderen körperlichen Bewegungen

Bei E-Sport mit besonderen körperlichen Bewegungen, besonders in Kombination mit *Augmented Reality* oder *Virtual Reality*, wird es generell für möglich gehalten, diesen unter den Sportbegriff zu subsumieren.¹⁹¹ Dem ist zuzustimmen: E-Sport, bei dem eine eigene Körperbewegung zunächst selbst ausgeführt, durch Technik analysiert und dann auf dem Bildschirm im Spiel ausgeführt wird, stellt zweifelsfrei eine körperliche Ertüchtigung dar. Infrage kommen hierfür insbesondere die virtuellen Sportartensimulationen. Eine wettbewerbsmäßige Ausübung dürfte hierfür regelmäßig nicht unbedingt erforderlich sein. Zu beachten sind hierbei jedoch die Abgrenzungsschwierigkeiten in Grenzbereichen, wenn nur geringfügige körperliche Bewegungen, z.B. einzelne Armschwünge, erforderlich sind.

3. Virtuelles Schach

Ansonsten wäre die – bislang noch unbeachtete – Frage zu klären, ob mit virtuellem Schach, mit Menschen oder einer künstlichen Intelligenz, anders als mit anderen E-Sport-Arten umzugehen ist. Möglicherweise könnte dieses auch unmittelbar unter den Begriff des „Schach“ gefasst werden.

Im Falle eines Spiels mit Menschen ergibt sich folgendes Bild: Es besteht weiterhin kein Zufallsfaktor und, da gerade bei Schach das Merkmal der körperlichen Ertüchtigung entbehrlich ist,¹⁹² stellt das Fehlen dieser für virtuelles Schach kein Problem dar. Der Austausch eines physischen Spielbretts gegen einen Bildschirm ändert zunächst auch nichts an den kognitiven Anforderungen. Der Unterschied zu physischem Schach besteht darin, dass sich die beiden Spieler:innen nicht direkt gegenüber sitzen und sich daher i.d.R. nicht sehen können. Dies dürfte einen Einfluss auf die benötigten Fähigkeiten zufolge haben, da so zur Planung der eigenen Züge nur die Bewegungen auf dem Spielfeld berücksichtigt werden, ein Interpretieren der Körpersprache und -bewegungen der anderen Person gegenüber aber nicht möglich ist. Diesem Einwand folgend erscheint es sinnvoller, virtuelles Schach mit Menschen nicht unter die Schachfiktion zu fassen; anders könnte es sich darstellen, wenn beide Beteiligten einander per Video sehen können. Die

Möglichkeit einer Gemeinnützigkeit nach § 52 Abs. 2 S. 2 AO besteht wegen der beträchtlichen Ähnlichkeiten des Anforderungsprofils im Vergleich zum physischen Schach aber dennoch.

Virtuellem Schach mit einer künstlichen Intelligenz ist aus denselben Gründen die Gemeinnützigkeit als Schach zu versagen. Abgesehen davon wäre zu beachten, ob die künstliche Intelligenz allein nach logischen Berechnungen agiert oder auch „zufällige“ Entscheidungen trifft – dann würde wegen des Zufallsfaktors keine hinreichende Vergleichbarkeit zu Schach mehr vorliegen; andernfalls könnte aufgrund der ähnlichen Anforderungen auch hier § 52 Abs. 2 S. 2 AO infrage kommen.

4. Zwischenfazit

E-Sport mit besonderen körperlichen Bewegungen kann grundsätzlich als Sport i.S.d. § 52 Abs. 2 S. 1 Nr. 21 AO angesehen werden. Wettbewerbsmäßiger E-Sport, der Ausdauer, Präzision und Reaktionsgeschwindigkeit fordert, erfüllt ebenfalls die notwendigen Voraussetzungen dafür. Ruhigere, aber die kognitiven Fähigkeiten beanspruchende, Strategie- und Aufbauspiele können über die Öffnungsklausel des § 52 Abs. 2 S. 2 AO erfasst werden und im Übrigen ist auch die Jugendhilfe i.S.d. § 52 Abs. 2 S. 1 Nr. 4 AO in Betracht zu ziehen. Virtuelles Schach stellt einen Sonderfall dar, da es beim Spiel mit Menschen und zusätzlicher Videoverbindung direkt als Schach erfasst werden kann. In allen Fällen sind jedoch die Voraussetzungen des § 52 Abs. 1 AO, insbesondere hinsichtlich möglicher Gewaltdarstellung und der Suchtgefahr, zu beachten.

E. Bewertung der Optionen de lege ferenda

Daran anschließend stellt sich die Frage, in welche Richtung sich die Gemeinnützigkeit von Sport, Schach und E-Sport künftig wenden soll.

I. Sport

Die Gemeinnützigkeit des Sports sieht sich verschiedener Kritik ausgesetzt: Immer wieder wird die Entfernung des Sports aus dem Katalog der gemeinnützigen Zwecke oder zumindest die Beschränkung auf bestimmte Teilbereiche des Sports, z.B. Jugend- oder Rehabilitationssport, gefordert.¹⁹³ Umgekehrt wird aber auch eine Beibehaltung des Sports als gemeinnütziger Zweck befürwortet.¹⁹⁴ Dabei wird

¹⁹⁰ Vgl. die Erwägungen zum Turnier-Bridge; ebenso Marx (Fn. 11), S. 70; schwerer nachzuvollziehen dagegen Pusch, npoR 2019, 53 (56 f.), der virtuellen Sportartensimulationen eine Vergleichbarkeit zuspricht.

¹⁹¹ Marx (Fn. 11), S. 67; Pusch, npoR 2019, 53 (55).

¹⁹² Hüttemann (Fn. 6), Rn. 3.146; Koenig (Fn. 23), § 52 Rn. 54.

¹⁹³ Armin et al. (Fn. 4), S. 143; Grossekettler et al. (Fn. 4), S. 34, die aber den Jugendsport für förderungswürdig halten; Isensee/Knobbe-Keuk (Fn. 4; Sondervotum), S. 355; Bareis et al., BB 1994, Beilage 24, 8.; Schauhoff (Fn. 110), Grundlegung Rn. 32; wohl zustimmend: Thiel/Eversberg, DB 1990, 290 (291); Hey (Fn. 8), Rn. 20.3; Koenig (Fn. 23),

§ 52 Rn. 53; diff.: Herrnkind (Fn. 8), S. 98, der die Voraussetzungen für Gemeinnützigkeit bei Sport überwiegend nicht gegeben sieht, zumindest im Breitensport aber in Einzelfällen für möglich hält; uneindeutig: Seer (Fn. 6), vor § 51 AO Rn. 5 (hier eher zustimmend), § 52 Rn. 44 (hier eher ablehnend).

¹⁹⁴ Droege, Gemeinnützigkeit im offenen Steuerstaat, 1. Aufl. 2010, S. 152; Igl/Eichenhofer/Jachmann (Fn. 11), S. 212 ff.; Marx (Fn. 11), S. 211 f.; Leisner-Egensperger (Fn. 13), S. 895 (898, Fn. 21); Jachmann, Non Profit Law Yearbook (NPLY) 2008, 11 (18); Steiner, NPLY 2008, 1 (10); Musil (Fn. 13), vor § 51 AO Rn. 44; § 52 Rn. 189; wohl

zum einen über die grundlegende verfassungsrechtliche Berechtigung der Gemeinnützigkeit von Sport debattiert.¹⁹⁵ Zum anderen wird auch die Zweckmäßigkeit einer Gemeinnützigkeit von Sport infrage gestellt.

1. Argumente für und gegen die Gemeinnützigkeit des Sports

Als wohl wichtigstes Argument für die Gemeinnützigkeit von Sport wird dessen gesundheitsfördernde Wirkung angeführt.¹⁹⁶ Gerade die Mitgliedschaft in einem Verein begünstigt dabei regelmäßiges Sporttreiben verglichen mit individuellem Sport.¹⁹⁷ Dazu führe dies auch zu einer Entlastung der Gesundheitssysteme. Dabei wird aus dem Sozialstaatsprinzip i.V.m. Art. 2 Abs. 2 GG ein staatlicher Schutzauftrag hinsichtlich der Gesundheitsvorsorge und der sportlichen Betätigung der Bevölkerung abgeleitet.¹⁹⁸ Dem wird mitunter entgegengehalten, dass die Gesundheit in aller erster Linie Aufgabe der Einzelnen sei.¹⁹⁹ Eine paternalistische staatliche Gesundheitsförderung sei daher nicht wünschenswert.²⁰⁰

Daneben wird auf die integrierende und sozialisierende Wirkung des Sports verwiesen.²⁰¹ Diese besteht darin, dass beim Sport Menschen aus verschiedenen sozialen und gesellschaftlichen Gruppen gemeinsam einer Tätigkeit nachgehen und damit in Kontakt miteinander kommen.²⁰²

Des Weiteren wird die Wertevermittlung durch Sport genannt.²⁰³ Diese findet insbesondere durch das Erlernen des gemeinsamen Kooperierens und Konkurrierens nach festgelegten Regeln („Fair Play“) statt.²⁰⁴ Dadurch werden z.B. Teamfähigkeit, Leistungsbereitschaft, Verantwortungsbewusstsein, die Bereitschaft zum Anerkennen von Regeln oder Toleranz gefördert.²⁰⁵ Entgegengehalten wird diesem Argument, dass diese Ziele auch über nicht gemeinnützige Aktivitäten erreicht werden könnten.²⁰⁶

Ferner wird vor allem dem Leistungssport zugute gehalten, dass dieser Identifikationsfiguren hervorbringe, die zu einer größeren Sportbegeisterung führten,²⁰⁷ und im Rahmen von international stattfindenden Sportveranstaltungen einen Beitrag zur Völkerverständigung leiste.^{208, 209} Gerade die Gemeinnützigkeit einer Völkerverständigung über Sport ließe sich aber auch im Rahmen des § 52 Abs. 2 S. 1 Nr. 13 AO ohne eine Gemeinnützigkeit des Sports insgesamt gewährleisten.²¹⁰ Dagegen wiederum wird angeführt, dass Leistungssport ohne Nachwuchsförderung im Breitensport nicht effektiv funktionieren könne, sodass doch eine Förderung des Sports insgesamt notwendig sei.²¹¹

Gegen eine Gemeinnützigkeit des Sports werden zunächst negative Effekte für das Gemeinwohl, die mit Sport einhergehen, angeführt.²¹² Als Beispiele werden Doping, Gesundheitsschäden durch Überanstrengung oder Unfälle, bewusstes Foulspiel oder Verletzen anderer beim Streben nach dem Sieg, Tierquälerei im Pferdesport, schädliche Umweltauswirkungen durch Lärmbelastung, Luftverschmutzung oder Flächenverbrauch oder auch Gewaltausbrüche am Rande von Sportveranstaltungen genannt.²¹³ Während bzgl. ihrer Existenz Einigkeit besteht, wird doch unterschiedlich beurteilt, welche Schlussfolgerungen daraus zu ziehen sind: Einige halten es für sinnvoll, eine Abwägung im Einzelfall vorzunehmen.²¹⁴ Andere halten sie insgesamt für schwerwiegender als die positiven Eigenschaften des Sports.²¹⁵

Zusätzlich wird die zunehmende Kommerzialisierung des Sports kritisch gesehen.²¹⁶ Durch die Vermarktung des Sports bestehe eine immer größere Gefahr, dass sich Sportvereine und deren Mitglieder in eine Abhängigkeit vom Sponsoring begeben.²¹⁷

zustimmend: *Bauer*, FR 1989, 61 (70 f.); *Hüttemann* (Fn. 6), Rn. 3.148; diff.: *Herrnkind*, DStZ 1988, 547 (553 f.), der die Gemeinnützigkeit auf olympische Sportarten beschränken will.

¹⁹⁵ Zum verfassungsrechtlichen Rahmen siehe oben B. II.

¹⁹⁶ *Igl/Eichenhofer/Jachmann* (Fn. 11), S. 212; *Marx* (Fn. 11), S. 134; *Bauer*, FR 1989, 61 (70); *Herrnkind*, DStZ 1988, 547 (553); *Lang*, StuW 1987, 221 (234); *Steiner*, SpuRt 2017, 89; *Krüger* (Fn. 29), § 52 AO Rn. 40; *Seer* (Fn. 6), § 52 AO Rn. 44; S. auch BFHE 262, 306 = BStBl. II 2019, 790 = DStRE 2019, 165 Rn. 34.

¹⁹⁷ *Marx* (Fn. 11), S. 134.

¹⁹⁸ *Igl/Eichenhofer/Jachmann* (Fn. 11), S. 212; *Marx* (Fn. 11), S. 134.

¹⁹⁹ *Grossekettler et al.* (Fn. 4), S. 33.

²⁰⁰ *Grossekettler et al.* (Fn. 4), S. 33; ähnlich: *Seer* (Fn. 6), vor § 51 AO Rn. 5.

²⁰¹ *Marx* (Fn. 11), S. 136; *Herrnkind* (Fn. 8), S. 83 f.; *Igl/Eichenhofer/Jachmann* (Fn. 11), S. 212; *Herrnkind*, DStZ 1988, 547 (553); *Krüger* (Fn. 29), § 52 AO Rn. 40; zumindest hinsichtlich des Jugendsports zustimmend: *Grossekettler et al.* (Fn. 4), S. 33; *Seer* (Fn. 6), § 52 AO Rn. 44.

²⁰² *Igl/Eichenhofer/Jachmann* (Fn. 11), S. 212; *Marx* (Fn. 11), S. 137; BT-DrS. 14/8900, 76.

²⁰³ *Bauer*, FR 1989, 61 (70); *Marx* (Fn. 11), S. 138.

²⁰⁴ *Igl/Eichenhofer/Jachmann* (Fn. 11), S. 213; *Marx* (Fn. 11), S. 138; *Steiner*, NPLY 2008, 1 (5 f.); *Seer* (Fn. 6), § 52 AO Rn. 44.

²⁰⁵ *Marx* (Fn. 11), S. 138; *Lang*, StuW 1987, 221 (234); *Steiner*, SpuRt 2017, 89.

²⁰⁶ *Grossekettler et al.* (Fn. 4), S. 33.

²⁰⁷ *Musil* (Fn. 13), § 67a AO Rn. 5.

²⁰⁸ *Lang*, StuW 1987, 221 (234); *Hüttemann* (Fn. 6), Rn. 1.88; BT-Drucks. 17/10644, S. 3.

²⁰⁹ *Igl/Eichenhofer/Jachmann* (Fn. 11), S. 212 f.; (Fn. 11), S. 139 f.; *Krüger* (Fn. 29), § 52 AO Rn. 40.

²¹⁰ *Herrnkind* (Fn. 8), S. 82 f., bezogen noch auf die damalige Rechtslage.

²¹¹ *Igl/Eichenhofer/Jachmann* (Fn. 11), S. 213.

²¹² *Armin et al.* (Fn. 4), S. 139 ff.; *Herrnkind* (Fn. 8), S. 79 ff.; *Bauer*, FR 1989, 61 (70); *Hey* (Fn. 8), Rn. 20.3; *Krüger* (Fn. 29), § 52 AO Rn. 40.

²¹³ *Armin et al.* (Fn. 4), S. 139 ff.; *Herrnkind* (Fn. 8), S. 79 ff.; *Seer* (Fn. 6), § 52 AO Rn. 45.

²¹⁴ *Droege* (Fn. 194), S. 152; *Musil* (Fn. 13), § 52 AO Rn. 189; *Seer* (Fn. 6), § 52 AO Rn. 45.

²¹⁵ *Armin et al.* (Fn. 4), S. 139 ff.; Diff.: *Herrnkind* (Fn. 8), S. 98 ff., der nur in Teilen eine Abwägung vorzieht.

²¹⁶ *Armin et al.* (Fn. 4), S. 141 f.; *Herrnkind* (Fn. 8), S. 88 f.

²¹⁷ *Herrnkind* (Fn. 8), S. 88 f.; *Niese*, SpuRt 1996, 126 (126 f.).

Schließlich setzt sowohl an der Verfassungsmäßigkeit der Sportförderung als auch an deren Zweckmäßigkeit das Argument an, dass Sport der Freizeitgestaltung diene.²¹⁸ Freizeitgestaltung ist als eigenverantwortliche Aufgabe der einzelnen Menschen und nicht als staatliche Aufgabe einzustufen.²¹⁹ Selbst bei Erfüllung anderer gemeinwohlbezogener Aufgaben soll Sport, wenn er zumindest zu beachtlichen Teilen oder überwiegend der Freizeitgestaltung dient, nicht mehr als gemeinnützig eingestuft werden.²²⁰

2. Stellungnahme

Zunächst wird betrachtet, ob die Förderung von Sport als Freizeitgestaltung außerhalb des verfassungsrechtlich zu rechtfertigenden Rahmens liegen könnte. Bei der Bestimmung der förderungswürdigen Aspekte wird dem Gesetzgeber allerdings ein weiter Ermessensspielraum eingeräumt.²²¹ Daher können zumindest verfassungsrechtliche Bedenken ausgeräumt werden, solange neben der reinen Freizeitgestaltung zumindest auch Gemeinwohlaufgaben durch Sport erfüllt werden. Folglich kann zumindest von einer Verfassungsmäßigkeit ausgegangen werden. Die Tatsache, dass mit Sport auch Freizeitgestaltung erfolgt, stellt auch hinsichtlich der Zweckmäßigkeit der Sportförderung kein Problem dar: Es wäre falsch, darauf abzustellen, ob Sport nun eher der Freizeitgestaltung oder dem Gemeinwohl dient, bzw. gar eine Abwägung zwischen beidem vorzunehmen. Sinnvollerweise sollte nur untersucht werden, ob eine hinreichende Gemeinwohlförderung erkennbar ist, denn die Freizeitkomponente hat auf diese keinen Einfluss und es spricht nichts dagegen, beides parallel durch dieselbe Aktivität umzusetzen.²²²

Folglich stellt sich die Frage, ob Sport hinreichend das Gemeinwohl fördert, um als gemeinnütziger Zweck aufgenommen zu werden. Als Erstes kommt als gemeinnütziger Zweck die Gesundheitsförderung in Betracht. Zumindest die potenzielle Möglichkeit einer Gesundheitsförderung ist allgemein anerkannt.²²³ Umgekehrt sind auch die Gesundheitsrisiken zu beachten. Diese sollten aber keinesfalls zu einer vollständigen Verneinung der Gesundheitsförderung des Sports führen, sondern könnten wohl eher den Ausschluss einzelner Sportarten begründen.²²⁴ Gleiches lässt sich hinsichtlich der übrigen negativen Auswirkungen des Sports festhalten, denn diese unterscheiden sich ebenfalls je nach Sportart erheblich.

Gegen die Kritik, dass die Gesundheit in erster Linie der Eigenverantwortung überlassen werden sollte, lässt sich anführen, dass die Begünstigung von Angeboten zur Gesundheitsförderung diese nicht beeinträchtigt. Darüber hinaus sprechen auch die Entlastung der Gesundheitssysteme sowie die Tatsache, dass die Gesundheit der Bevölkerung für Wohlstand und eine funktionierende Gesellschaft von signifikanter Bedeutung ist,²²⁵ dafür, Gesundheitsförderung als Gemeinwohlaufgabe anzusehen. Schließlich erscheint daher auch die Herleitung einer staatlichen Pflicht zur Gesundheitsvorsorge²²⁶ sinnvoll.

Die Vermittlung von Werten und Normen durch Sport dürfte eher differenziert zu beurteilen sein. Zutreffend ist zwar, dass Sport positive Werte vermittelt, zugleich kommt es auch immer wieder zu negativen Ereignissen wie Doping, Foulspiel, Tierquälerei oder Gewalt am Rande von Veranstaltungen. Besonders durch Erfolgsdruck bzw. -streben besteht dabei das Risiko, dass dadurch die positiven Werte wie Kooperation und Fair Play zugunsten eines unbedingten Strebens nach dem Sieg zurückgedrängt werden. Die besondere mediale Aufmerksamkeit, die derartigen negativen Ereignissen oftmals gewidmet wird, kann die Vermittlung positiver Werte erheblich mindern, da so der Sport insbesondere durch Negativbeispiele auffällt, wohingegen positive Werte eher weniger Beachtung finden.

Auch die integrierende und sozialisierende Wirkung des Sports dürfte wohl nicht in ganz so großem Ausmaß bestehen – zumindest bei Sportarten, die mit sehr hohen Kosten verbunden sind, wäre diese zu hinterfragen.

Im Jugend-Breitensport dagegen dürften gerade die letzten beiden Punkte anders zu bewerten sein. Hier ist eine noch größere Durchmischung zu erwarten und Probleme, die durch Erfolgsdruck hervorgerufen werden, spielen noch keine nennenswerte Rolle.

3. Zwischenfazit

Sport fördert mit der Gesundheit und der Völkerverständigung gemeinwohlbezogene Aufgaben. Im Falle des Jugendsports sind auch die Vermittlung von Normen und Werten sowie die Integration und Sozialisation zu beachten. Zugleich ist die zunehmende Kommerzialisierung des Sports als schädlich zu erachten und einzelne Sportarten können erhebliche negative Auswirkungen auf das Gemeinwohl haben.

²¹⁸ *Armin et al.* (Fn. 4), S. 127; *Lang*, DSStZ 1988, 18 (23 f.); *Thiel/Eversberg*, DB 1990, 290 (291); *Hey* (Fn. 8), Rn. 20.3.

²¹⁹ *Armin et al.* (Fn. 4), S. 126; *Hüttemann* (Fn. 6), Rn. 1.87.

²²⁰ *Armin et al.* (Fn. 4), S. 144; *Herrnkind*, DSStZ 1988, 547 (554); *Hüttemann* (Fn. 6), Rn. 1.88.

²²¹ BVerfGE 138, 136 (181 f., 188 f.) = BStBl. II 2015, 50 = NJW 2015, 303 (306 f.); *Leisner-Egensperger* (Fn. 13), S. 895 (898); *Hüttemann* (Fn. 6), Rn. 1.88; *Musil* (Fn. 13), vor § 51 AO Rn. 44.

²²² So auch *Marx* (Fn. 11), S. 182 f. Auch der Ausschließlichkeitsgrundsatz (§ 56 AO) steht dem nicht im Weg, da sich dieser nur auf das tatsächliche Handeln der Körperschaft bezieht.

²²³ So stimmen auch zu: *Armin et al.* (Fn. 4), S. 139; *Herrnkind* (Fn. 8), S. 78 f.

²²⁴ So auch: *Igl/Eichenhofer/Jachmann* (Fn. 11), S. 215; *Bauer*, FR 1989, 61 (70); *Seer* (Fn. 6), § 52 AO Rn. 45.

²²⁵ Vgl. z.B. die Sustainable Development Goals der Vereinten Nationen, insb. SDG 3; s. auch: Bundesregierung, Gesundheit und Wohlergehen, <https://www.bundesregierung.de/breg-de/themen/nachhaltigkeitspolitik/gesundheits-und-wohlergehen-1509824>, zuletzt abgerufen am 16.1.2023.

²²⁶ Siehe dazu oben E. I. 1.

Da die Kommerzialisierung bislang vor allem im Leistungsbereich in stark unterschiedlichem Ausmaß stattfindet und damit nur einen kleinen Teil des Sports erfasst, spricht vieles dafür, Sport aufgrund der Gesundheitsförderung als gemeinnützigen Zweck grundsätzlich beizubehalten. Die Völkerverständigung dürfte wohl eher als positiver Nebeneffekt im Leistungsbereich einzuordnen sein, der auch auf anderem Wege erreichbar ist.²²⁷

Zu berücksichtigen bleibt aber noch immer, dass gemeinnützige Tätigkeiten durch Erfüllung gemeinwohlbezogener Aufgaben den Staat entlasten müssen. Gerade bei Sportarten, die nur in geringerem Ausmaß die Gesundheit fördern, dürfte fraglich sein, inwieweit hier eine Entlastung des Staats stattfindet.²²⁸

Es stellt sich damit die Frage, wie gewährleistet werden kann, dass die Begünstigung des Sports im Rahmen der Gemeinnützigkeit zu einer hinreichenden Entlastung des Staats führt. Die aktuelle Sportdefinition erfasst, selbst bei einer hier präferierten engeren Auslegung, noch immer Sportarten mit einem eher geringen Maß an Gesundheitsförderung wie den Motorsport, hat aber zugleich im aktuellen Recht eine gute Grundlage.²²⁹ Eine Verschärfung des Sportbegriffs wäre damit in erster Linie über eine Gesetzesänderung zu realisieren. So könnte der Sportbegriff in einer Weise geändert werden, welche die Anforderungen an die Gesundheitsförderung erhöht bzw. die Gesundheitsförderung selbst vielleicht sogar zu einer Voraussetzung für das Vorliegen von Sport macht. Zugleich könnte damit auch mehr Klarheit geschaffen und die kasuistische Zersplitterung²³⁰ verringert werden. Eine andere Option wäre es, den umstrittenen Begriff „Sport“²³¹ ganz durch einen anderen Begriff, z.B. in Richtung einer Gesundheitsförderung durch körperliche Bewegung, zu ersetzen, um Unterschiede zwischen „Sport“ im rechtlichen Sinne und „Sport“ im allgemeinen Sprachgebrauch zu vermeiden. Dies darf nicht darüber hinwegtäuschen, dass derartige Reformen aufgrund der großen Mitgliederzahl der Sportverbände politisch wohl nur schwer durchsetzbar sein dürften.²³²

II. Schach

Auch die Gemeinnützigkeit des Schachs wird teilweise schon dem Grundsatz nach kritisiert.²³³ Zutreffenderweise stellt sich die Lage hier auch anders als beim Sport dar. Der Aspekt der Völkerverständigung ist aufgrund der geringeren Aufmerksamkeit nochmals weniger gewichtig und eine Gesundheitsförderung ist nicht erkennbar. An ihre Stelle tritt eine Förderung geistiger Fähigkeiten, insbesondere die

der Bildung und Erziehung.²³⁴ Wie groß die tatsächliche Förderung ausfällt, lässt sich nicht ohne Weiteres beurteilen; sie dürfte aber nicht allzu groß sein. Zur verfassungsrechtlichen Begründung einer Förderung des Schachspiels genügt diese aufgrund des weiten gesetzgeberischen Ermessensspielraums wohl noch.²³⁵ Zweckmäßig erscheint sie aber eher nicht mehr. Auch das Argument einer historischen Sonderstellung²³⁶ steht in keinem Zusammenhang mit der Staatsentlastung und ist an dieser Stelle daher nicht zielführend.²³⁷

Sollte die Gemeinnützigkeit von Schach dennoch beibehalten werden, so erscheint es aus Gleichheitsaspekten und Gründen der Rechtsklarheit geboten, auch andere hinreichend komplexe Denksportarten ohne Zufallskomponenten in den Katalog aufzunehmen.

III. E-Sport

Sollte am gegenwärtigen Sportverständnis festgehalten werden, so erscheint es in Anbetracht der obigen Erwägungen zum E-Sport aus Gründen der Rechtssicherheit geboten, diesen ausdrücklich in das Gesetz aufzunehmen.

Es stellt sich jedoch auch beim E-Sport – auch wenn er in Teilen bereits dem aktuellen Sportbegriff unterfällt – die Frage nach dessen Förderungswürdigkeit. Die Gesundheitsförderung fällt bei diesem nämlich deutlich geringer aus als bei anderen Sportarten. Der Beitrag zur Völkerverständigung könnte hier aufgrund der Tatsache, dass im digitalen Raum eine internationale Kommunikation einfacher möglich ist und häufiger stattfindet, etwas größer als beim regulären Sport sein. Ansonsten tritt keine weitere Gemeinwohlförderung hinzu. Damit ist es äußerst zweifelhaft, ob der Staat durch E-Sport in einem Umfang entlastet wird, der die Begünstigung des E-Sport sinnvoll erscheinen lässt. Bei einer Gemeinnützigkeit im Rahmen der Jugendförderung (§ 52 Abs. 2 S. 1 Nr. 4 AO) könnte sich die Situation aber anders darstellen. Hinsichtlich der Einstufung von Strategie- und Aufbauspielen lässt sich auf das zum Schach Gesagte verweisen. Die Pläne der aktuellen Regierungskoalition zur generellen Einstufung von E-Sport als gemeinnützig sind daher abzulehnen.²³⁸

Bei einer Verschärfung des Sportbegriffs nach obigen Kriterien und Streichung des Schachs würde ohnehin nur noch E-Sport mit besonderen körperlichen Bewegungen als Sport eingestuft werden können. Dieser leistet auch einen größeren Beitrag zur Gesundheitsförderung und entlastet damit den Staat, sodass eine Einordnung als gemeinnützig sinnvoll erscheint.

²²⁷ So auch: *Herrnkind* (Fn. 8), S. 82.

²²⁸ Ähnliche Kritik übend: *Hey* (Fn. 8), Rn. 20.3.

²²⁹ Vgl. dazu oben D. I. 1., 2.

²³⁰ Vgl. dazu oben D. I. 2., 3.

²³¹ Siehe dazu oben D. I. 1.

²³² Zu dieser: *Lang*, *StuW* 1987, 221 (234).

²³³ *Arndt/Immel* BB 1987, 1153 (1154); *Seer* (Fn. 6), § 52 AO Rn. 47.

²³⁴ Vgl. auch BT-Drucks. 8/3142, S. 3.

²³⁵ Vgl. dazu oben E. I. 2. bzw. Fn. 221.

²³⁶ *Musil* (Fn. 13), § 52 AO Rn. 190.

²³⁷ So auch *Seer* (Fn. 6), § 52 AO Rn. 47.

²³⁸ *Mehr Fortschritt wagen – Bündnis für Freiheit, Gerechtigkeit und Nachhaltigkeit* (Fn. 1), S. 125.

F. Fazit

In Anbetracht der Situation de lege lata lässt sich festhalten: Die gegenwärtig verwendete Sportdefinition ist prinzipiell zur Eingrenzung des Sportbegriffs geeignet und lässt sich aus dem gegenwärtigen Recht überzeugend ableiten, wird in der Rechtspraxis teilweise jedoch zu weit ausgelegt.²³⁹ Auch unter Zugrundelegung eines hier befürworteten engeren Verständnisses könnte ihr der E-Sport in Teilen unterfallen; andere Teilbereiche des E-Sports könnten im Rahmen der Öffnungsklausel aufgrund von Ähnlichkeiten zum Schach für gemeinnützig erklärt werden.²⁴⁰

Unter Berücksichtigung des Zwecks der Gemeinnützigkeit – der Staatsentlastung – erschiene de lege ferenda jedoch ein

noch engeres Sportverständnis sinnvoll.²⁴¹ Das aktuelle Recht gibt dieses jedoch nicht her,²⁴² sodass hier eine Gesetzesänderung zur Verschärfung des Sportbegriffs zu befürworten wäre. Ebenso sollte aus den gleichen Erwägungen Schach gänzlich aus dem Katalog der gemeinnützigen Zwecke gestrichen werden.²⁴³ Dieses Vorgehen hätte zur Folge, dass auch E-Sport nur noch in begrenzten Einzelfällen gemeinnützig wäre.²⁴⁴ Ohne Gesetzesänderung im gerade vorgeschlagenen Sinne wäre zur Schaffung von Rechtssicherheit und Gleichheit zu erwägen, andere Denksportarten und E-Sport ausdrücklich als gemeinnützige Zwecke zu normieren.²⁴⁵

August Kleinlein*

Der verfassungsunmittelbare Auskunftsanspruch der Presse gegenüber Behörden

Als das Bundesverwaltungsgericht mit seinem Urteil vom 20.2.2013 erstmals die Existenz eines verfassungsunmittelbaren Auskunftsanspruches der Presse bejahte, betonte es, dass dieser Anspruch auf ein Mindestmaß zu beschränken sei, das durch den Gesetzgeber nicht unterschritten werden dürfe, sofern er einen einfachgesetzlichen Presseauskunftsanspruch erlasse. Diese „Minimalstandard-Rechtsprechung“ gab das Gericht mit Urteil vom 8.7.2021 endgültig auf. Dies nimmt der Verfasser zum Anlass, Voraussetzungen und Grenzen des Anspruches zu untersuchen, sowie dessen Verhältnis zu den sechzehn landesrechtlichen Presseauskunftsansprüchen zu klären. Schließlich plädiert er dafür, die „Minimalstandard-Rechtsprechung“ beizubehalten und weiterhin konsequent umzusetzen, um den Bedenken gegen die aktuelle Rechtsprechung der Verwaltungsgerichte im Hinblick auf die Grenzen des Anspruches sowie dessen Vereinbarkeit mit dem Vorbehalt des Gesetzes gerecht zu werden.

Inhaltsübersicht

A. Ein Auskunftsanspruch aus der Pressefreiheit? Die Rechtsprechung des Bundesverwaltungsgerichts	47
B. Rechtsgrundlage: Auskunftsanspruch aus der Pressefreiheit	47

I. Anforderungen an die Herleitung	47
II. Historische Auslegung des Art. 5 Abs. 1 S. 2 Var. 1 GG	48
III. Argumentation des Bundesverwaltungsgerichts anhand der „öffentlichen Aufgabe der Presse“	49
IV. Auslegung im Lichte der europäischen Menschenrechtskonvention	50
V. Zwischenergebnis	51
C. Keine Verdrängung des Anspruches durch die LPresseG	51
I. Keine Annexkompetenz des Bundes	51
II. Sperrwirkung der Art. 30, 83 ff. GG	53
D. Voraussetzungen des Presseauskunftsanspruches	54
I. Aktivlegitimation	54
II. Hinreichend bestimmte Frage	54
III. Anspruch nur auf tatsächlich vorhandene Informationen	54
IV. Auskunftsverpflichtete	54
E. Grenzen des Presseauskunftsanspruches	54
I. Beschränkung auf einen Minimalstandard	54
II. Bestimmung des verfassungsrechtlichen Minimalstandards	56
1. Die Befugnis zur typisierenden Regelung	56
2. Die Grenzen des Anspruches im Einzelnen	56
F. Fazit	59

²³⁹ Siehe dazu oben D. I.

²⁴⁰ Siehe dazu oben D. III.

²⁴¹ Siehe dazu oben E. I.

²⁴² Siehe dazu oben D. I. 1.

²⁴³ Siehe dazu oben E. II.

²⁴⁴ Siehe dazu oben E. III.

²⁴⁵ Siehe dazu oben D. II., III. sowie E. II., III.

* Der Verfasser studiert im achten Semester Rechtswissenschaft an der Freien Universität Berlin. Die vorliegende Untersuchung wurde als Studienabschlussarbeit im Unterschwerpunkt Immaterialgüterrecht und gewerblicher Rechtsschutz bei Prof. Dr. Jan Hegemann erarbeitet.