

VOLLTEXTSERVICE

Grillen ist nicht gemeinnützig

FG Baden-Württemberg, Urteil vom 07.06.2016, Az. 6 K 2803/15

Tatbestand

Die Beteiligten streiten darum, ob die Satzung des Klägers die gemeinnützigkeitsrechtlichen Voraussetzungen erfüllt.

Der Kläger ist ein im Vereinsregister des Amtsgerichts X eingetragener Verein. Er wurde am 11. Oktober 2010 gegründet und hat seinen Sitz in der Gemeinde Y. Die Satzung des Klägers lautete zunächst --auszugsweise-- wie folgt:

"§ 2 - Zweck, Aufgaben und Grundsätze

I. (...) Der Zweck des Vereins ist die Förderung und Pflege der Grillkultur, der Kochkunst und der Sportarbeit.

Der Zweck wird insbesondere verwirklicht durch:

- Förderung von Auszubildenden im Gastronomiebereich,
- Jugend- und Nachwuchsarbeit im Grillsport,
- Teilnahme und Ausrichtung von nationalen und internationalen Vergleichswettbewerben,
- Förderung und Schulung der Kochkunst im Freien,
- die Vermittlung des verantwortlichen Umgangs mit Feuer und Grillgeräten,
- die Unterstützung und Förderung im Umgang mit Grillgut und Lebensmitteln,
- Verwendung von regionalen und saisonalen Lebensmitteln und Produkten,
- Unfallverhütung beim Grillen und Kochen.

(...)

§ 18 - Auflösung des Vereins

Bei Auflösung des Vereins oder bei Wegfall seines steuerbegünstigten Zwecks fällt das Vermögen des Vereins an die Gemeinde Y."

Am 28. Oktober 2010 beantragte der Kläger, vertreten durch den Vorsitzenden, beim Beklagten (Finanzamt --FA--) erstmals die Feststellung der Gemeinnützigkeit. Diesen Antrag lehnte das FA mit Bescheid vom 4. November 2010 ab, weil der Kläger mit dem Kochen einen nicht gemeinnützigen Zweck und damit nicht ausschließlich gemeinnützige Zwecke verfolge. Rechtsbehelfe dagegen legte der Kläger nicht ein.

In der Folgezeit bemühte sich der Kläger darum, im Rahmen der sog. Öffnungsklausel nach § 52 Abs. 2 Satz 2 der Abgabenordnung (AO) als gemeinnützig anerkannt zu werden. Demgegenüber berief sich das FA darauf, dass sich die gesellschaftlichen Verhältnisse nicht geändert hätten und dass der Satzungszweck der Kochkunst vom Gesetzgeber bereits in der Vergangenheit bewusst nicht in den Katalog der gemeinnützigen Zwecke aufgenommen worden sei.

WINHELLER

Rechtsanwaltsgesellschaft mbH

Tower 185

Friedrich-Ebert-Anlage 35-37

60327 Frankfurt am Main

Tel.: +49 (0)69 76 75 77 80

Fax: +49 (0)69 76 75 77 810

E-Mail: info@winheller.com

Internet: www.winheller.com

Frankfurt | Karlsruhe | Berlin

Hamburg | München

Eine Weiterleitung des Begehrens an das Finanzministerium des Landes Baden-Württemberg lehnte das FA ab. Daraufhin änderte der Kläger in seiner Mitgliederversammlung am 14. Oktober 2013 seine Satzung, indem er deren § 2 Abs. 1 wie folgt fasste:

"§ 2 - Zweck, Aufgaben und Grundsätze

I. (...) Der Zweck des Vereins ist die Förderung und Pflege der Grillkultur, der Kochkunst sowie die Förderung der technischen Grillkultur - geschichtlich - sowie die sportliche Abteilung des Vereins - Teilnahme an regionalen, deutschen und internationalen Meisterschaften.

Der Zweck wird insbesondere verwirklicht durch:

- Förderung von Auszubildenden im Rahmen von Grilltechniken,
- Jugend- und Nachwuchsarbeit im Grillsport,
- Teilnahme und Ausrichtung von nationalen und internationalen Vergleichswettbewerben,
- Förderung und Schulung der Kochkunst im Freien mit Feuer und Grillgeräten,
- die Unterstützung und Förderung im Umgang mit Grillgut und Lebensmitteln,
- Verwendung von regionalen und saisonalen Lebensmitteln und Produkten,
- Geschichte und Bau von historischen Grillgeräten und Neubau von Grillgeräten.

(...)"

§ 18 der Satzung blieb unverändert.

Unter Vorlage der geänderten Satzung beantragte der Kläger mit Schreiben vom 27. Dezember 2013 erneut die Anerkennung der Gemeinnützigkeit. Diesen Antrag lehnte das FA mit Bescheid vom 29. Januar 2014 ab, da die Förderung der Kochkunst nicht als eigenständiger gemeinnütziger Zweck anzuerkennen sei. Außerdem enthalte die Satzung in § 18 nicht die in der in Anlage 1 zu § 60 AO in das Gesetz übernommenen Mustersatzung enthaltenen Festlegungen.

Das daraufhin geführte Einspruchsverfahren blieb erfolglos. Die unter dem Az. 6 K 2053/14 geführte Klage wurde in der mündlichen Verhandlung am 10. März 2015 zurückgenommen.

Am 27. Februar 2015 änderte der Kläger seine Satzung erneut und in der Weise, dass er § 18 um den Halbsatz: "(...), die den ihr zufließenden Betrag unmittelbar und ausschließlich für gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke zu verwenden hat." ergänzte.

Mit Schreiben vom 29. April 2015 beantragte der Kläger erneut die Anerkennung der Gemeinnützigkeit. Nachdem das FA den Fall der Oberfinanzdirektion (OFD) vorgelegt und diese die Gemeinnützigkeit der vom Kläger verfolgten Zwecke --auch unter Anwendung der Öffnungsklausel des § 52 Abs. 2 Satz 2 AO-- verneint hatte, lehnte das FA den Antrag mit "Bescheid über die Ablehnung einer gesonderten Feststellung der Einhaltung der satzungsmäßigen Voraussetzungen nach § 60a Abs. 1 AO" am 10. Juni 2015 ab.

Den dagegen erhobenen Einspruch wies das FA mit Einspruchsentscheidung vom 3. September 2015 als unbegründet zurück. Die Förderung des Kochens, wozu auch das Grillen gehöre, könne als Freizeitaktivität nicht als eigenständiger gemeinnütziger Zweck anerkannt werden (Anwendungserlass zur Abgabenordnung --AEAO--, Tz 9 zu § 52). Das Grillen sei trotz der Teilnahme an Grillmeisterschaften auch kein Sport i.S. des § 52 Abs. 2 Satz 1 Nr. 21 AO, da es an der erforderlichen körperlichen Ertüchtigung fehle und das Grillen auch nicht durch eine bestimmte Kunstbewegung gekennzeichnet sei. Ferner könne in der Grillkultur keine Förderung der Kunst und Kultur i.S. des § 52 Abs. 2 Satz 1 Nr. 5 AO gesehen werden. Der Neu- bzw. Nachbau von (historischen) Grillgeräten erfülle insbesondere auch nicht den Tatbestand der Pflege und Erhaltung von Gegenständen künstlerischer oder sonstiger kultureller

Bedeutung (AEAO, Tz 2.2 zu § 52). Ebenso scheidet eine Einordnung unter die traditionelle Brauchtumpflege nach § 52 Abs. 2 Satz 1 Nr. 23 AO sowie unter die Heimatpflege und Heimatkunde nach § 52 Abs. 2 Satz 1 Nr. 22 AO aus, da das Grillen --im Gegensatz zu der Tätigkeit von Winzern im traditionellen Weinbaugebiet B.-- nicht zum überlieferten Brauchtum in der Region gehöre. Schließlich sei auch eine Förderung von Verbraucherberatung und Verbraucherschutz nach § 52 Abs. 2 Satz 1 Nr. 23 AO nicht erkennbar. Im Ergebnis enthalte die Satzung des Klägers damit (auch) nicht gemeinnützige Zwecke.

Zudem sei kein Fall der Öffnungsklausel nach § 52 Abs. 2 Satz 2 AO gegeben. Insbesondere würden auch nach Schaffung dieser Öffnungsklausel Aktivitäten zur Förderung der Freizeitgestaltung keine Förderung der Allgemeinheit darstellen.

Mit seiner am 5. Oktober 2015 erhobenen Klage verfolgt der Kläger sein Begehren weiter. Es sei nicht verständlich, warum das Grillen nicht als Sport i.S. des § 52 Abs. 2 Satz 1 Nr. 21 AO eingeordnet werden könne. Der Bundesfinanzhof (BFH) habe in seinem Urteil vom 29. Oktober 1997 I R 13/97 (BFHE 184, 226, BStBl II 1998, 9 [BFH 29.10.1997 - I R 13/97]) seine Rechtsprechung dahingehend geändert, dass der Begriff "Sport" im Sinne des § 52 AO keine körperliche Ertüchtigung durch Leibesübungen voraussetze. Vielmehr umfasse der Sportbegriff alle Betätigungen, die die allgemeine Definition des Sports erfüllten und der körperlichen Ertüchtigung dienten. Erforderlich sei daher eine körperliche, über das ansonsten übliche Maß hinausgehende Aktivität, die durch äußerlich zu beobachtende Anstrengungen oder durch die einem persönlichen Können zurechenbare Kunstbewegung gekennzeichnet sei (so auch das BFH-Urteil vom 17. Februar 2000 I R 108, 109/98, BFH/NV 2000, 1071). Diesen Voraussetzungen entspreche der Grillsport unter Wettkampfbedingungen, also insbesondere unter Zeitvorgabe.

Es sei nicht nachvollziehbar, den Sportbegriff beim Motorsport oder beim Ballonfahren als erfüllt anzusehen, beim Grillsport hingegen nicht. Auch die gesetzgeberische Einbeziehung des Schießsports bei Schützenvereinen unter die Förderung des traditionellen Brauchtums sowie des Amateurfunks durch § 52 Abs. 2 Satz 1 Nr. 23 AO offenbare ein eklatantes Auseinanderfallen der Bewertungsmaßstäbe, wolle man die Förderung des Grillsports nicht als gemeinnützig anerkennen.

Hinsichtlich der Einordnung des Grillsports als Sport i.S. des § 52 Abs. 2 Satz 1 Nr. 21 AO verweist der Kläger auf das zu Turnierbridge ergangene Urteil des Finanzgerichts --FG-- Köln vom 17. Oktober 2013 (13 K 3949/09, Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2014, 484, Rev. V R 69/14, V R 70/14). Das FG Köln habe zwar Turnierbridge nicht als Sport i.S. des § 52 Abs. 2 Satz 1 Nr. 21 AO eingeordnet. Nach seiner Entscheidung sei die Förderung von Turnierbridge jedoch nach § 52 Abs. 2 Satz 2 AO (sog. Öffnungsklausel) für gemeinnützig zu erklären. Damit sei auch die Förderung des Grillsports jedenfalls nach der Öffnungsklausel als gemeinnützig anzuerkennen.

Inhaltlich macht sich der Kläger die Ausführungen von Fischer in seiner Anmerkung zu der Entscheidung des FG Köln ([...] PraxisReport Steuerrecht 8/2014 Anm. 1) zu eigen: Auch wenn das FG am bisherigen "engen" Sportbegriff --unter Verweis auf die höchstrichterliche Rechtsprechung-- festhalte und das Merkmal der "körperlichen Ertüchtigung" als konstitutiv ansehe, lege es präzise den Finger in die Wunde der bisher unzureichenden Abgrenzungskriterien. In der Tat erscheine der bisherige überkommene Sportbegriff und der Verweis auf die "körperliche Ertüchtigung" als konturenlos und in Grenzen willkürlich. Es bleibe nach wie vor unklar, welcher körperlichen Ertüchtigung z.B. das 25 m-Liegendschießen (olympische Disziplin und damit "Sport") diene. Auch das in der AEAO, Tz 2.2 zu § 52, ausdrücklich als Sport aufgenommene Ballonfahren dürfe keine besondere körperliche, über das ansonsten übliche Maß hinausgehende Aktivität darstellen, die durch äußerlich zu beobachtende Anstrengungen oder durch die einem persönlichen Können zurechenbare Kunstbewegung gekennzeichnet sei. Soweit das 25 m-Liegendschießen mit

einer besonderen körperlichen "Kunstherrlichkeit" (nämlich des bewussten "Stillhaltens", der Atemkontrolle etc.) begründet werde, gelte diese Begründung auch für z.B. Mikado oder Pfahlsitz-Wettbewerbe. Zudem sei körperliche "Kunstherrlichkeit" nicht per se mit "körperlicher Ertüchtigung" als bisherigem konstitutiven Element des Sportbegriffs gleichzusetzen.

Die Pflege und Erhaltung des Grillsports sei im Übrigen ein Kulturwert, so dass § 52 Abs. 2 Satz 1 Nr. 5 AO einschlägig sei. Die Betätigung des Vereins diene auch der Förderung des bürgerschaftlichen Engagements nach § 52 Abs. 2 Satz 1 Nr. 25 AO.

Schließlich werde durch den Verein das Brauchtum nach § 52 Abs. 2 Satz 1 Nr. 23 bzw. 22 AO gefördert. Die Grillkunst sei schon Tausende von Jahren alt und gehöre zum überlieferten Brauchtum in der Region, in Deutschland und auf der Welt.

Im Erörterungstermin am 5. April 2016 hat der erste Vorsitzende des Klägers, Herr A., weiter zum Sachverhalt vorgelesen. Bei Gründung habe der Verein über 13 Mitglieder verfügt. Seit 2012 seien es durchgehend etwa 50 Mitglieder gewesen. Aktuell betrage die Mitgliederzahl 61 zuzüglich der neu aufgebauten Jugendgruppe, die aus fünf Mitgliedern bestehe.

Die Mitglieder trafen sich einmal im Monat, um zu besprechen, wie sie die Vereinszwecke im Einzelnen umsetzen wollten. Dabei würden Anregungen aufgegriffen, inwieweit man Grilltechniken verfeinern und Speisen anders zubereiten könne. Anschließend werde im Mitgliederkreis, zu dem gelegentlich auch Gäste eingeladen worden seien, gemeinsam gegrillt. Einzelne der verwendeten Grillgeräte müssten die Mitglieder selbst bauen, da derartige Vorrichtungen käuflich nicht zu erwerben seien. Daneben seien noch weitere Veranstaltungen durchgeführt worden, z.B. habe man das Kinderferienprogramm der Gemeinde unterstützt.

Einen hohen Stellenwert im Vereinsleben habe die Vorbereitung und Teilnahme an Grill-Meisterschaften, insbesondere an der Deutschen Grill- und BBQ-Meisterschaft und an regionalen Meisterschaften. Bei der Vorbereitung werde im Mitgliederkreis überlegt und trainiert, wie der ausgeschriebene Gang --insbesondere Grill-Weise und Temperatur-- am besten gegrillt werden könne.

Die einzige Mitgliedschaft des Klägers bestehe bei der Z.. e.V.

Der Kläger beantragt,

den Beklagten unter Aufhebung des Bescheids über die Ablehnung einer gesonderten Feststellung der Einhaltung der satzungsmäßigen Voraussetzungen nach § 60a Abs. 1 AO vom 10. Juni 2015 und der Einspruchsentscheidung vom 3. September 2015 zu verpflichten, die Einhaltung der satzungsmäßigen Voraussetzungen nach § 60a Abs. 1 AO gesondert festzustellen,

hilfsweise, den Beklagten unter Aufhebung des Bescheids über die Ablehnung einer gesonderten Feststellung der Einhaltung der satzungsmäßigen Voraussetzungen nach § 60a Abs. 1 AO vom 10. Juni 2015 und der Einspruchsentscheidung vom 3. September 2015 zu verpflichten, den auf Feststellung der Einhaltung der satzungsmäßigen Voraussetzungen nach § 60a Abs. 1 AO gerichteten Antrag des Klägers unter Beachtung der Rechtsauffassung des Gerichts erneut zu bescheiden,

hilfsweise, die Revision zuzulassen.

Das FA beantragt,

die Klage abzuweisen,

hilfsweise, die Revision zuzulassen

Es verweist im Wesentlichen auf die Ausführungen im Einspruchsverfahren sowie auf die Rechtsauffassung der OFD, die für sie bindend sei.

Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf die Satzung des Klägers, die im Einspruchs- und Klageverfahren gewechselten Schriftsätze und eingereichten Unterlagen sowie auf die Niederschrift über den am 5. April 2016 stattgefundenen Erörterungstermin sowie über die mündliche Verhandlung vom 7. Juni 2016 verwiesen.

Entscheidungsgründe

I. Die Klage ist zulässig. Auch im Hinblick auf die Frage der Anerkennung der vom Kläger verfolgten Zwecke als gemeinnützig nach der in § 52 Abs. 2 Satz 2 AO enthaltenen Öffnungsklausel war das FA die nach § 63 Abs. 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zu verklagende Behörde. Im Streitfall stellte sich nicht die Frage, wer bei einer Klage betreffend eine Entscheidung nach § 52 Abs. 2 Satz 2 AO der hierfür zuständig erklärten Finanzbehörde (§ 52 Abs. 2 Satz 3 AO), also in Baden Württemberg des Ministeriums für Finanzen, der richtige Beklagte ist (vgl. zum Verfahren: --insoweit zutreffend-- Erlass des Finanzministeriums Rheinland-Pfalz vom 12. Dezember 2009, Der Betrieb --DB-- 2010, 756; ebenso Jachmann in Beermann/Gosch, AO/FGO, § 52 AO Rz 125; a.A. FG Köln, Urteil vom 17. Oktober 2013 13 K 3949/09, EFG 2014, 484; Seer in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 52 AO Rz 72).

II. Die Klage ist jedoch unbegründet. Sie hat weder mit dem Hauptantrag noch mit dem Hilfsantrag Erfolg, da die vom Kläger vorgelegte Satzung nicht die satzungsmäßigen Voraussetzungen nach den §§ 51, 59, 60 und 61 AO erfüllt (vgl. § 60a Abs. 1 Satz 1 AO). Die Ablehnung der gesonderten Feststellung der Einhaltung der satzungsmäßigen Voraussetzungen nach § 60a Abs. 1 AO war rechtmäßig (vgl. § 101 FGO).

1. Gewährt das Gesetz eine Steuervergünstigung, weil eine Körperschaft ausschließlich und unmittelbar gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke (steuerbegünstigte Zwecke) verfolgt, so gelten nach § 51 Abs. 1 Satz 1 AO die folgenden Vorschriften:

Nach § 52 Abs. 1 AO verfolgt eine Körperschaft gemeinnützige Zwecke, wenn ihre Tätigkeit darauf gerichtet ist, die Allgemeinheit auf materiellem, geistigem oder sittlichem Gebiet selbstlos zu fördern. Eine Förderung der Allgemeinheit ist nicht gegeben, wenn der Kreis der Personen, dem die Förderung zu Gute kommt, fest abgeschlossen ist, zum Beispiel Zugehörigkeit zu einer Familie oder zur Belegschaft eines Unternehmens, oder infolge seiner Abgrenzung, insbesondere nach räumlichen oder beruflichen Merkmalen, dauernd nur klein sein kann (§ 52 Abs. 1 Satz 2 AO). Nach § 52 Abs. 2 Satz 1 AO sind unter den Voraussetzungen des § 52 Abs. 1 AO als Förderung der Allgemeinheit anzuerkennen: [...]

Nr. 5 die Förderung von Kunst und Kultur; [...]

Nr. 21 die Förderung des Sports (Schach gilt als Sport);

Nr. 22 die Förderung der Heimatpflege und Heimatkunde;

Nr. 23 die Förderung der Tierzucht, der Pflanzenzucht, der Kleingärtnerei, des traditionellen Brauchtums einschließlich des Karnevals, der Fastnacht und des Faschings, der Soldaten- und Reservistenbetreuung, des Amateurfunken, des Modellflugs und des Hundesports; [...]

Nr. 25 die Förderung des bürgerschaftlichen Engagements zugunsten gemeinnütziger, mildtätiger und kirchlicher Zwecke.

Sofern der von der Körperschaft verfolgte Zweck nicht unter § 52 Abs. 2 Satz 1 AO fällt, aber die Allgemeinheit auf materiellem, geistigem oder sittlichem Gebiet entsprechend selbstlos gefördert wird, kann dieser Zweck für gemeinnützig erklärt werden (§ 52 Abs. 2 Satz 2 AO). Nach § 52 Abs. 2 Satz 3 AO haben die obersten Finanzbehörden der Länder jeweils eine Finanzbehörde im Sinne des Finanzverwaltungsgesetzes zu bestimmen, die für Entscheidungen nach § 52 Abs. 2 Satz 2 AO zuständig ist.

Nach § 56 AO liegt Ausschließlichkeit vor, wenn eine Körperschaft nur ihre steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke verfolgt.

Die Steuervergünstigung wird nach § 58 Nr. 7 AO nicht dadurch ausgeschlossen, dass eine Körperschaft gesellige Zusammenkünfte veranstaltet, die im Vergleich zu ihrer steuerbegünstigten Tätigkeit von untergeordneter Bedeutung sind.

2. Der Kläger verfolgt nach seiner eingereichten Satzung nicht (ausschließlich) gemeinnützige Zwecke. Die vom ihm verfolgten Zwecke fallen nicht unter den abschließenden Katalog des § 52 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1-25 AO. Der Kläger fördert nicht den Sport i.S.d. § 52 Abs. 2 Satz 1 Nr. 21 AO (unten a). Die geförderten Zwecke werden auch nicht von den anderen Katalogzwecken des § 52 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1-25 AO erfasst (unten b).

a) Die Förderung des Grillsports ist keine Förderung des Sports gem. § 52 Abs. 2 Satz 1 Nr. 21 AO. Nach dieser Regelung ist die Förderung des Sports unter den Voraussetzungen des § 52 Abs. 1 AO als Förderung der Allgemeinheit anzuerkennen, wobei Schach als Sport gilt.

aa) Nach der höchstrichterlichen Rechtsprechung umfasst der Begriff "Sport" im Sinne dieser Gesetzesvorschrift Betätigungen, die die allgemeine Definition des Sports erfüllen und der körperlichen Ertüchtigung dienen (BFH-Urteil vom 17. Februar 2000 I R 108, 109/98, BFH/NV 2000, 1071). Vorauszusetzen ist nach Auffassung des BFH daher eine körperliche, über das ansonsten übliche Maß hinausgehende Aktivität, die durch äußerlich zu beobachtende Anstrengungen oder durch die einem persönlichen Können zurechenbare Kunstbewegung gekennzeichnet ist (BFH-Urteile vom 29. Oktober 1997 I R 13/97, BFHE 184, 226, BStBl II 1998, 9, [BFH 29.10.1997 - I R 13/97] und vom 17. Februar 2000 I R 108, 109/98, BFH/NV 2000, 1071). Die körperliche Ertüchtigung durch Leibesübungen ist -- entgegen der früheren Rechtsprechung (so noch BFH-Urteil vom 12. November 1986 I R 204/85, BFH/NV 1987, 705)-- nicht mehr Voraussetzung für die Anerkennung einer Betätigung als Sport (BFH-Urteil vom 29. Oktober 1997, I R 13/97, BFHE 184, 226, BStBl II 1998, 9 [BFH 29.10.1997 - I R 13/97]). Die Ausführung eines Spiels in Form von Wettkämpfen und unter einer besonderen Organisation allein machen dieses noch nicht zum Sport i.S. des § 52 Abs. 2 Nr. 21 AO (BFH-Urteile vom 12. November 1986 I R 204/85, BFH/NV 1987, 705, und vom 17. Februar 2000 I R 108, 109/98, BFH/NV 2000, 1071).

Bei Zugrundelegung des Sportbegriffs des BFH ist der nach der Satzung geförderte Grillsport nicht als Sport i.S. des § 52 Abs. 2 Satz 1 Nr. 21 AO anzusehen. Es fehlt beim Grillsport offensichtlich an einer körperlichen, über das ansonsten übliche Maß hinausgehenden Aktivität, die durch äußerlich zu beobachtende Anstrengungen gekennzeichnet ist. Nach Auffassung des erkennenden Senats ist der Grillsport zudem nicht durch die einem persönlichen Kö-

nen zurechenbare Kunstbewegung gekennzeichnet. Der "Erfolg des Grillens" ist vielmehr von Überlegungen abhängig, auf welche Weise und mit welcher Temperatur die Lebensmittel gegrillt werden. Entsprechend hat der erste Vorsitzende des Klägers, Herr A., im Erörterungstermin zu den Vorbereitungen der Grill-Meisterschaften vorgetragen, dass dazu im Mitgliederkreis überlegt und trainiert werde, wie der ausgeschriebene Gang --insbesondere Grill-Weise und Temperatur-- am besten gegrillt werden könne.

Die in der Satzung vorgesehene Teilnahme an regionalen, deutschen und internationalen (Grill-)Meisterschaften als solche ist für die Erfüllung des Sportbegriffs allein nicht ausreichend und führt damit nicht zu einem anderen Ergebnis (vgl. BFH-Urteile vom 12. November 1986 I R 204/85, BFH/NV 1987, 705, und vom 17. Februar 2000 I R 108, 109/98, BFH/NV 2000, 1071). Andernfalls würden jegliche Freizeittätigkeiten durch die bloße turniermäßige Ausgestaltung zum Sport "erstarken" (zutreffend: Urteil des FG Köln vom 17. Oktober 2013 13 K 3949/09, EFG 2014, 484).

bb) Etwas anderes ergibt sich auch nicht aus dem Vortrag des Klägers, es sei nicht nachvollziehbar, den Sportbegriff beim Motorsport, Liegendschießen oder beim Ballonfahren als erfüllt anzusehen, beim Grillsport hingegen nicht. Der erkennende Senat erachtet den vom BFH geprägten Sportbegriff als zutreffend. Eine Ausweitung des ohnehin schon extensiven Sportbegriffs (zutreffend: Koenig/Koenig, AO, § 52 Rz 54) würde diesen nach Auffassung des erkennenden Senats inhaltsleer und völlig konturenlos erscheinen lassen. Dabei verkennt er nicht, dass --letztlich wie bei jeder juristischen Begriffsbildung-- im Einzelfall Abgrenzungsschwierigkeiten entstehen können. Motorsport und Liegendschießen verlangen --insoweit im Gegensatz zu Mikado und Pfahlsitzwettbewerben-- eine körperliche, über das ansonsten übliche Maß hinausgehende Aktivität, die durch eine Körperbeherrschung gekennzeichnet ist, die in der Regel nur durch Training erlangt und aufrechterhalten werden kann (zutreffend: BFH-Urteil vom 29. Oktober 1997 I R 13/97, BFHE 184, 226, BStBl II 1998, 9 [BFH 29.10.1997 - I R 13/97]; vgl. auch BFH-Urteil vom 12. November 1986 I R 204/85, BFH/NV 1987, 705) und dienen deshalb der körperlichen Ertüchtigung.

Eine Vergleichbarkeit mit dem Grillsport ist somit --entgegen der Auffassung des Klägers-- nicht gegeben. Auch das von der Finanzverwaltung als Sport i.S. des § 52 Abs. 2 Satz 1 Nr. 21 AO anerkannte Ballonfahren (AEAO, Tz 6 zu § 52; ebenso Gersch in Klein, AO, 13. Aufl., § 52 Rz 40) enthält --wenn auch in geringem Maße-- eine der körperlichen Ertüchtigung dienende, über das ansonsten übliche Maß hinausgehende Aktivität (vgl. zum Segelsport: BFH-Urteil vom 20. Januar 1982 I R 256/78, BFHE 135, 197, BStBl II 1982, 336).

cc) Zudem ist zu berücksichtigen, dass der vom Kläger verfolgte Zwecke der Förderung des Grillsports auch deshalb nicht als Förderung des Sports i.S. des § 52 Abs. 2 Satz 1 Nr. 21 AO angesehen werden kann, weil nach Überzeugung des Senats --(auch) nach den Formulierungen der Satzung-- die Veranstaltung geselliger Zusammenkünfte (vor allem) der Vereinsmitglieder im Vordergrund steht. Eine Förderung der Allgemeinheit scheidet dann aus (vgl. § 58 Nr. 7 AO; ebenso --ausdrücklich zur Förderung des Sports-- Leisner-Egensperger in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 52 AO Rz 186; vgl. BFH-Urteil vom 11. März 1999 V R 57, 58/96, BFHE 188, 124, BStBl II 1999, 331). Die private Freizeitgestaltung zum Zwecke der Erholung, zu der auch gesellige Zusammenkünfte zählen, stellt keine Förderung der Allgemeinheit dar (BFH-Urteil vom 30. September 1981 III R 2/80, BFHE 134, 507, BStBl II 1982, 148 [BFH 30.09.1981 - III R 2/80]). Dies gilt auch für gesellige Zusammenkünfte zum Zweck der gemeinsamen Nahrungzubereitung. Dass die Geselligkeit beim gemeinsamen Grillen im Vordergrund steht, ergibt sich im Streitfall bereits aus der Satzung des Klägers. Danach soll die Förderung der Grillkultur und der Kochkunst insbesondere durch die Förderung und Schulung der Kochkunst im Freien mit Feuer und Grillgeräten, die Unterstützung und Förderung im Umgang mit Grillgut und Lebensmitteln sowie die Verwendung von regionalen und saisonalen Lebensmitteln und Produkten verwirklicht werden (§ 2 Abs. 1 der Satzung). Darunter lässt sich übliches Freizeitgrillen problemlos

subsumieren. Aus diesen Formulierungen ist hinreichend erkennbar, dass das gesellige Zusammenkommen der Mitglieder im Rahmen der privaten Freizeitgestaltung im Vordergrund steht.

Diesem Verständnis der Satzung entsprechen die Ausführungen des ersten Vorsitzenden des Klägers, Herr A., zu der tatsächlichen Betätigung des Klägers. Im Erörterungstermin am 5. April 2016 hat dieser vorgetragen, die Mitglieder trafen sich regelmäßig, um zu besprechen, wie sie die Vereinszwecke im Einzelnen umsetzen wollten. Dabei würden Anregungen aufgegriffen, inwieweit man Grilltechniken verfeinern und Speisen anders zubereiten könne. Anschließend werde im Mitgliederkreis, zu dem gelegentlich auch Gäste eingeladen worden seien, gemeinsam gegrillt. Auch wenn nach den Ausführungen des ersten Vorsitzenden die Vorbereitung und Teilnahme an Grillmeisterschaften einen hohen Stellenwert im Vereinsleben haben, ist der Senat davon überzeugt, dass --wie schon aus der Satzung erkennbar-- vordergründig die Geselligkeit gefördert wird und die gemeinsame Nahrungszubereitung von nicht lediglich untergeordneter Bedeutung ist.

b) Die vom Kläger geförderten Zwecke sind auch nicht von anderen Katalogzwecken des § 52 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1-25 AO erfasst.

aa) Die vom Kläger verfolgten Zwecke, wie insbesondere die Förderung der Kochkunst und der Grillkultur, dienen nicht der Förderung von Kunst und Kultur (§ 52 Abs. 2 Satz 1 Nr. 5 AO).

Was als Kunst und als "künstlerisch" anzusehen ist, entzieht sich einer allgemeingültigen Definition. Nach Auffassung des Bundesverfassungsgerichts (BVerfG) ist das Wesentliche der künstlerischen Betätigung die freie schöpferische Gestaltung, in der persönliche Eindrücke, Erfahrungen und Erlebnisse des Künstlers durch das Medium einer bestimmten Formensprache zu unmittelbarer Anschauung gebracht werden. Künstlerisches Schaffen ist primär Ausdruck der individuellen Persönlichkeit des Künstlers (BVerfG-Beschluss vom 24. Februar 1971 1 BvR 435/68, BVerfGE 30, 173, 188 f.). Nach der Rechtsprechung des BFH übt ein Steuerpflichtiger eine künstlerische Tätigkeit nur dann aus, wenn er eine eigenschöpferische Leistung vollbringt, d.h. eine Leistung, in der seine individuelle Anschauungsweise und seine besondere Gestaltungskraft zum Ausdruck kommen (z.B. BFH-Urteil vom 22. März 1990 IV R 145/88, BFHE 160, 253, BStBl II 1990, 643 [BFH 22.03.1990 - IV R 145/88]). Im Streitfall kann die Betätigung des Klägers in Form der sog. Kochkunst nach Auffassung des Senats nicht als Förderung der Kunst angesehen werden, da --auch wenn es keinen allgemeingültigen Kunstbegriff gibt-- die Grillgerichte augenscheinlich nicht Ergebnis einer persönlichen, besonderen schöpferischen Gestaltung der Mitglieder des Klägers sind. Unabhängig davon ist die vom Kläger geförderte Kochkunst jedenfalls auch deshalb nicht ausreichend, da --wie oben dargestellt-- die Durchführung geselliger Zusammenkünfte im Vordergrund steht (vgl. Koenig/Koenig, AO, § 52 Rz 68, Stichwort "Kochclub").

Der Begriff der Kultur umfasst die Gesamtheit der geistigen und künstlerischen Ausdrucksformen eines Volkes. Von der Förderung der Kultur ist auch die Förderung und Erhaltung von Kulturwerten erfasst. Als Kulturwerte sind Gegenstände von künstlerischer und sonstiger kultureller Bedeutung zu verstehen, wie etwa Kunstsammlungen, Kunstdenkmäler, Archive und Bibliotheken mit Schriftsammlungen von allgemeinem Interesse und andere vergleichbare Einrichtungen zu verstehen (Koenig/Koenig, AO, § 52 Rz 33). Die vom Kläger betriebene Förderung und Pflege der (auch historischen und technischen) Grillkultur, insbesondere durch den Neu- und Nachbau von historischen Grillgeräten, erfüllt diesen Tatbestand nach Auffassung des Senats nicht. Auch wenn das Grillen Teil des heutigen, menschlichen Zusammenlebens in unserer Gesellschaft ist und auch auf eine gewisse Historie zurückblicken kann, so ist es jedoch --hinsichtlich seiner Qualität-- nicht zu den geistigen und künstlerischen Ausdrucksformen eines Volkes zu zählen. Dies gilt auch hinsichtlich der vom Kläger geförderten "technischen Grillkultur", insbesondere durch

Nachbau von Grillgeräten, da die Grillgeräte sich nur durch eine begrenzte technische Bedeutung und Komplexität auszeichnen.

bb) Die Förderung des Grillsports stellt keine Förderung des traditionellen Brauchtums i.S. des § 52 Abs. 2 Satz 1 Nr. 23 AO dar. Unter Brauchtum sind herkömmliche, traditionelle und landsmannschaftliche Gebräuche und Verhaltensweisen zu verstehen, wie z.B. Trachten, Lieder, Gedichte, Märchen, traditionelle Volksfeste und Riten. Das Brauchtum ist Sammelbegriff für Bräuche als Ausdruck aus früherer Zeit überlieferter oder neu entstehender und für unterschiedliche Zeitdauer verbindlicher Formen menschlichen und gesellschaftlichen Verhaltens. Dabei wird der im Gesetz verwendete Begriff des "traditionellen Brauchtums" geprägt durch die Überlieferung und bewusste Pflege landsmannschaftlich-kultureller Elemente. Mit diesem Gehalt ist das traditionelle Brauchtum auf Erhalt landsmannschaftlicher Vielfalt und kultureller Werte und damit darauf gerichtet, die Allgemeinheit i.S. des § 52 Abs. 1 AO zu fördern (eingehend z.B. BFH-Urteil vom 17. Februar 2000 I R 108, 109/98, BFH/NV 2000, 1071).

Dies trifft auf den vom Kläger geförderten Grillsport bzw. die Grillkunst nicht zu. Auch wenn das Grillen, wie der Kläger ausführt, eine lange Geschichte hat, fehlt ihm --entgegen der Auffassung des Klägers-- der Charakter als Teil landsmannschaftlicher oder kultureller Überlieferungen, die das traditionelle Brauchtum auszeichnen. Der Grillsport ist insoweit --wie das FA zutreffend ausführt-- nicht vergleichbar mit der Tätigkeit von Winzern im traditionellen Weinbaugebiet B...

Im Übrigen kommt eine Analogie zu den in § 52 Abs. 2 Satz 1 Nr. 23 AO genannten "privilegierten Freizeit Zwecken" - auch nicht unter der Voraussetzung, dass die verfolgten Zwecke hinsichtlich der ihre steuerrechtliche Förderung rechtfertigenden Merkmale mit den in der Regelung genannten Freizeitaktivitäten identisch sind (so zur nicht abschließenden Vorgängerregelung des § 52 Abs. 2 AO: BFH-Urteil vom 14. September 1994 I R 153/93, BFHE 176, 229, BStBl II 1995, 499 [BFH 14.09.1994 - I R 153/93])-- angesichts des --aufgrund des eindeutigen Wortlautes-- abschließenden Charakters der Regelung nicht in Betracht (zutreffend Seer in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 52 AO Rz 68, a.A. offenbar der Gesetzgeber: Regierungsentwurf eines Gesetzes zur weiteren Stärkung des bürgerschaftlichen Engagements, BTDrucks 16/5200, S. 20). Damit greift der klägerische Verweis auf die Vergleichbarkeit des Grillsports mit den in § 52 Abs. 2 Satz 1 Nr. 23 AO genannten Betätigungen, wie z.B. den Amateurfunk, nicht durch.

cc) Eine Einordnung der Betätigung des Klägers als Förderung der Heimatpflege und Heimatkunde i.S. des § 52 Abs. 2 Satz 1 Nr. 22 AO ist ebenso ausgeschlossen. Heimatpflege und Heimatkunde sind Ausprägungen des Heimatgedankens. Mit der Erhaltung und Weitergabe der einer regionalen Landschaft eigentümlichen Sprache, geschichtlichen und kulturellen Tradition und ihrer besonderen Lebensformen trägt die Förderung des Heimatgedankens zur Pflege nationaler Identität bei (Koenig/Koenig, AO, § 52 Rz 56). Dem Grillen fehlt --wie dargestellt-- der Charakter als (wesentlicher) Teil der geschichtlichen oder kulturellen Tradition.

dd) Schließlich fördert der Kläger auch nicht das bürgerschaftliche Engagement zugunsten gemeinnütziger, mildtätiger oder kirchlicher Zwecke i.S. des § 52 Abs. 2 Satz 1 Nr. 25 AO. Bürgerschaftliches Engagement ist der soziale und Gemeinwohl fördernde freiwillige, persönliche Einsatz von Bürgern zur Erreichung gemeinsamer Ziele. Steuerbegünstigt ist damit nicht nur die unmittelbare Verfolgung gemeinnütziger Zwecke (nach § 52 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1-24 AO), sondern ganz allgemein die Stärkung des Bewusstseins für die Notwendigkeit des persönlichen Einsatzes im Interesse des Gemeinwohls (Koenig/Koenig, AO, § 52 Rz 66; kritisch zur Regelung Seer in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 52 AO Rz 69). Dass der Kläger allgemein das Bewusstsein für die Notwendigkeit des persönlichen Einsatzes im Interesse des Gemeinwohls fördern will, ist aus der Satzung nicht erkennbar. Vielmehr enthält sie unmittelbar verfolgte Zwecke, die nach Auffassung des Klägers als gemeinnützig anzuerkennen sind.

ee) Dass andere in § 52 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1-25 AO genannte Katalogzwecke einschlägig sind, ist nicht ersichtlich.

3. Eine Anerkennung der vom Kläger verfolgten Zwecke als gemeinnützig kommt auch nicht nach § 52 Abs. 2 Satz 2 AO (sog. Öffnungsklausel) in Betracht.

a) Nach dieser Vorschrift kann der von der Körperschaft verfolgte Zweck für gemeinnützig erklärt werden, sofern er nicht unter § 52 Abs. 2 Satz 1 AO fällt, aber die Allgemeinheit auf materiellem, geistigem oder sittlichem Gebiet entsprechend selbstlos gefördert wird.

b) Dabei ist der gerichtliche Prüfungsumfang nach Auffassung des Senats nicht gemäß § 102 FGO eingeschränkt. Die Regelung des § 52 Abs. 2 Satz 2 AO ist keine Ermessensvorschrift i.S. des § 5 AO, sondern als eine besondere Kompetenzregelung innerhalb der Finanzverwaltung zu verstehen (ebenso: FG Köln, Urteil vom 17. Oktober 2013 13 K 3949/09, EFG 2014, 484; Hüttemann, DB 2007, 2053, 2055; Schauhoff/Kirchhain, Deutsches Steuerrecht 2007, 1985, 1990; Leisner-Egensperger in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 52 AO Rz 258; Seer in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 52 AO Rz 72; Koenig/Koenig, AO, § 52 Rz 67; a.A. Jachmann in Beermann/Gosch, AO/FGO, § 52 AO Rz 127). Gegen eine Ermessensvorschrift spricht, dass § 52 Abs. 2 Satz 2 AO selbst die Tatbestandsmerkmale benennt, nämlich dass der jeweilige Zweck die Allgemeinheit auf materiellem, geistigem oder sittlichem Gebiet entsprechend fördern muss. Es ist nicht ersichtlich, warum der Verwaltung bei Vorliegen der Voraussetzungen noch ein weitergehendes Ermessen eingeräumt werden soll und welche Ermessensgesichtspunkte geeignet sein könnten. Der Anspruch auf Anerkennung neuer Zwecke ist damit gerichtlich voll überprüfbar.

c) Voraussetzung für die Anerkennung eines von der Körperschaft verfolgten Zwecks als gemeinnützig nach § 52 Abs. 2 Satz 2 AO ist, dass die Allgemeinheit auf materiellem, geistigem oder sittlichem Gebiet entsprechend selbstlos gefördert wird. Das ist nach Auffassung des Senats nur dann der Fall, wenn der verfolgte Zweck hinsichtlich der seine steuerrechtliche Förderung rechtfertigenden Merkmale mit einem im Katalog des § 52 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1-25 AO genannten Zweck identisch ist (Jachmann in Beermann/Gosch, AO/FGO, § 52 AO Rz 128; so schon BFH-Urteil vom 14. September 1994 I R 153/93, BFHE 176, 229, BStBl II 1995, 499 [BFH 14.09.1994 - I R 153/93] zur nicht abschließenden Vorgängerregelung des § 52 Abs. 2 AO), d.h. er muss der Gemeinwohlförderung in vergleichbarer Weise dienen (Koenig/Koenig, AO, § 52 Rz 67). Nur so kommt der Wille des Gesetzgebers, einen grundsätzlich abschließenden Katalog zu schaffen, hinreichend zum Ausdruck. Nicht ausreichend ist damit, dass die Betätigung einem Katalogzweck ähnlich ist (so schon BFH-Urteil vom 14. September 1994 I R 153/93, BFHE 176, 229, BStBl II 1995, 499 [BFH 14.09.1994 - I R 153/93] zur nicht abschließenden Vorgängerregelung des § 52 Abs. 2 AO).

Auch wenn der Gesetzgeber den Finanzbehörden mit der Öffnungsklausel die Möglichkeit geben wollte, auf sich ändernde gesellschaftliche Verhältnisse zu reagieren (Bericht des Finanzausschusses zum Entwurf eines Gesetzes zur weiteren Stärkung des bürgerschaftlichen Engagements, BTDrucks 16/5985, S. 11), sind geänderte gesellschaftliche Verhältnisse --mangels Aufnahme in den Gesetzestext-- nicht Voraussetzung für das Eingreifen der Öffnungsklausel (zutreffend Seer in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 52 AO Rz 70, a.A. Erlass des Finanzministeriums Rheinland-Pfalz vom 12. Dezember 2009, DB 2010, 756).

d) Die nach der klägerischen Satzung verfolgten Zwecke dienen nicht der Gemeinwohlförderung in vergleichbarer Weise wie die Katalogzwecke.

Sport dient in erster Linie der Gesundheitsförderung und leistet so einen Beitrag zur Volksgesundheit; Aggressionen können beim Sport in friedlichem Wettkampf abgebaut werden (Krüger in Schwarz/Pahlke, AO/FGO, § 52 Rz 40).

Betätigungen, die --wie der Grillsport-- nicht der körperlichen Ertüchtigung dienen, weil sie keine körperliche, über das ansonsten übliche Maß hinausgehende Aktivität beinhalten, leisten keinen vergleichbaren Beitrag zur Volksgesundheit.

Aber auch eine vergleichbare Gemeinwohlförderung wie bei den Katalogzwecken der Förderung des traditionellen Brauchtums (§ 52 Abs. 2 Satz 1 Nr. 23 AO), der Förderung der Kunst und Kultur (§ 52 Abs. 2 Satz 1 Nr. 4 AO) oder der Heimatpflege und Heimatkunde (§ 52 Abs. 2 Satz 1 Nr. 22 AO) ist bei den in der Satzung des Klägers enthaltenen Zwecken nicht erkennbar.

Entscheidend ist, dass der Gesetzgeber durch die Öffnungsklausel nichts daran ändern wollte, dass eine den Katalogzwecken entsprechende Gemeinwohlförderung dann zu verneinen ist, wenn --wie im Streitfall-- vordergründig die Geselligkeit gefördert wird. Dies ergibt sich aus dem unveränderten Fortbestehen der Vorschrift des § 58 Nr. 7 AO.

Dass im Ergebnis der Öffnungsklausel nur ein sehr begrenzter Anwendungsbereich verbleibt (so auch Hüttemann, DB 2007, 2053, 2055 f.), ist nach Auffassung des Senats aufgrund des gesetzgeberischen Willens, einen grundsätzlich abschließenden Katalog zu schaffen, gerechtfertigt.

4. Schließlich war die Ablehnung der gesonderten Feststellung der Einhaltung der satzungsmäßigen Voraussetzungen nach § 60a Abs. 1 AO auch deshalb zutreffend, weil das Gebot der Ausschließlichkeit nach § 56 AO verletzt ist (vgl. § 51 Abs. 1 Satz 1 AO). Unvereinbar mit dem Gebot der Ausschließlichkeit ist es (auch), einen Zweck zu fördern, der nicht steuerbegünstigt ist (Gersch in Klein, AO, 13. Aufl., § 56 Rz 1).

Im Umkehrschluss aus § 58 Nr. 7 AO ergibt sich, dass gesellige Veranstaltungen, die im Vergleich zur steuerbegünstigten Tätigkeit nicht nur von untergeordneter Bedeutung sind, wegen Verstoßes gegen das Gebot der Ausschließlichkeit steuerschädlich sind (vgl. Koenig/Koenig, AO, § 58 Rz 16). Nach den Formulierungen der Satzung wird --wie dargestellt-- vordergründig die Geselligkeit gefördert und damit ein Zweck, der nicht steuerbegünstigt ist.

III. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.

IV. Die Revision war nicht zuzulassen, da die Rechtssache keine grundsätzliche Bedeutung hat und eine Entscheidung des BFH zur Fortbildung des Rechts oder zur Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung nicht erforderlich ist (§ 115 Abs. 2 FGO). Gegenstand des Urteils war insbesondere nicht eine Entscheidung nach § 52 Abs. 2 Satz 2 AO der für zuständig erklärten Finanzbehörde (§ 52 Abs. 2 Satz 3 AO), also in Baden-Württemberg des Ministeriums für Finanzen, so dass sich die Frage ihrer Rechtsnatur sowie die des richtigen Beklagten bei Klagen gegen solche Entscheidungen nicht stellte.