Urteil vom 28. September 2022, X R 7/21

Kein Abzug von Mitgliedsbeiträgen an Körperschaften, die kulturelle Betätigungen fördern, die in erster Linie der Freizeitgestaltung dienen

ECLI:DE:BFH:2022:U.280922.XR7.21.0

BFH X. Senat

EStG § 10b Abs 1 S 7, EStG § 10b Abs 1 S 8 Nr 2, EStDV 2000 § 48 Abs 2, EStDV 2000 § 48 Abs 4 S 2, EStDV 2000 § 48 Abs 2 Anl 1, GG Art 3 Abs 1, FGO § 41 Abs 1, FGO § 41 Abs 2, AO § 52 Abs 2 S 1 Nr 5, AO § 52 Abs 2 S 1 Nr 7, EStG VZ 2017 , EStR 2012 R 10b.1 Abs 1 S 1, AO § 42

vorgehend FG Köln, 25. Februar 2021, Az: 10 K 1622/18

Leitsätze

1. § 10b Abs. 1 Satz 8 Nr. 2 EStG ist dahin auszulegen, dass Mitgliedsbeiträge an eine gemeinnützige Körperschaft, die kulturelle Betätigungen fördert, die in erster Linie der Freizeitgestaltung dienen, auch dann nicht als Sonderausgaben abziehbar sind, wenn die Körperschaft daneben noch einen weiteren Zweck fördert, der nicht in § 10b Abs. 1 Satz 8 EStG genannt ist.

2. Die Rechtmäßigkeit der --in Körperschaftsteuer-Freistellungsbescheiden für die unter § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG fallenden Körperschaften regelmäßig enthaltenen-- Hinweise zur Ausstellung von Zuwendungsbestätigungen kann im Wege der Feststellungsklage überprüft werden.

3. Für die Beurteilung von Feststellungsklagen ist die Sach- und Rechtslage im Zeitpunkt der letzten mündlichen Verhandlung vor dem FG maßgeblich.

Tenor

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Finanzgerichts Köln vom 25.02.2021 - 10 K 1622/18 aufgehoben.

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kosten des gesamten Verfahrens hat der Kläger zu tragen.

Tatbestand

I.

1 Der Kläger und Revisionsbeklagte (Kläger) ist ein gemäß § 5 Abs. 1 Nr. 9 des Körperschaftsteuergesetzes (KStG) wegen Verfolgung gemeinnütziger Zwecke steuerbefreiter Verein. Satzungsmäßiger Zweck des Klägers ist seit 2009 die Förderung der Volksbildung, der Erziehung und Ausbildung sowie der Kunst im Bereich der Bläsermusik (§ 2 Abs. 2 der Vereinssatzung). Gemäß § 2 Abs. 3 der Satzung wird der Satzungszweck insbesondere durch Unterhaltung und Betrieb eines sinfonischen Blasorchesters, die Förderung der musikalischen Bildung und Ausbildung von Jugendlichen und Erwachsenen in praktischer und theoretischer Hinsicht sowie die Aufführung von und Mitwirkung an Konzerten, Platzmusiken, kulturellen und kirchenmusikalischen Veranstaltungen, Musikfesten und -wettbewerben verwirklicht. Aktive Mitglieder mit einer mindestens fünfjährigen Mitgliedschaft sind berechtigt, bei besonderen persönlichen Anlässen das Orchester in vereinsüblichem Umfang in Anspruch zu nehmen (§ 7 Abs. 2 Satz 2 der Satzung).

2 Ausweislich der vom Finanzgericht (FG) in Bezug genommenen Geschäftsberichte sowie Einnahmen-Überschuss-Rechnungen hatte der Kläger in den Jahren 2017 bis 2019 die folgenden Mitgliederzahlen bzw. Beitrags- und

Spendeneinnahmen:

Jahr	2017	2018	2019
aktive Mitglieder	26	30	28
Fördermitglieder	6	4	7
Mitgliedsbeiträge	1.164,00 €	1.466,00 €	1.576,00 €
Spenden	1.334,70 €	340,00 €	1.332,50 €

3 Der jährliche Mitgliedsbeitrag für erwachsene, nicht in Ausbildung befindliche Mitglieder beläuft sich auf 36 €. Nach dem vom FG übernommenen, nicht mit konkreten Zahlenangaben unterlegten Sachvortrag des Klägers sind die Mitglieder des Klägers "überwiegend" musikalische Laien, "teilweise" Musikstudenten und "vereinzelt" Berufsmusiker.

4 Der Kläger unterhält ein Blasorchester, seit 2017 auch ein Vororchester (Juniororchester mit Kindern und Jugendlichen), seit 2019 zudem ein Zwischenorchester, das ausweislich des Geschäftsberichts 2019 der vertieften Ausbildung für fortgeschrittene Mitglieder des Vororchesters und zur ergänzenden Probenarbeit für Mitglieder des Orchesters dient. Orchesterproben finden grundsätzlich wöchentlich statt.

5 Ausweislich des Geschäftsberichts hat der Kläger im Jahr 2019 im ideellen Bereich (Veranstaltungen ohne Einnahmeerzielung) eine Kirchenmusik und eine Totenehrung musikalisch gestaltet; ferner ist er in Altenheimen und einem Blindenheim aufgetreten. Zur Einnahmeerzielung (Zweckbetriebe) hat er vier Konzerte durchgeführt sowie gegen Entgelt an vier Schützenfesten und drei Martinsumzügen die Marschmusik gespielt. Darüber hinaus hat er einen viertägigen Bigband-Workshop veranstaltet, für den ein Teilnehmerbeitrag von 115 € (für Mitglieder 65 €) erhoben wurde; Zielgruppe waren ausweislich der --vom Kläger für das Jahr 2017 vorgelegten-- Werbebroschüre "junge und junggebliebene Musikerinnen und Musiker". Der Workshop wurde im Rahmen der Kulturförderung des zuständigen Landkreises bezuschusst.

6 Für Mitglieder, die Führungsaufgaben im Orchester innehaben (z.B. Dirigenten, Stimmführerschaft, Durchführung von Satzproben), übernimmt der Kläger die Kosten von Fortbildungen. Gelegentlich spielen Musikstudenten Solopartien oder dirigieren das Orchester.

7 Am 31.05.2017 erließ der Beklagte und Revisionskläger (Finanzamt --FA--) einen Freistellungsbescheid für 2014 bis 2016 zur Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer. Darin wurden für den Kläger die folgenden gemeinnützigen Zwecke aufgeführt:

- Förderung von Kunst und Kultur (§ 52 Abs. 2 Satz 1 Nr. 5 der Abgabenordnung --AO--);
- Förderung der Erziehung (aus § 52 Abs. 2 Satz 1 Nr. 7 AO).

8 Unter der Überschrift "Hinweise zur Ausstellung von Zuwendungsbestätigungen" hieß es: "Die Körperschaft ist nicht berechtigt, für Mitgliedsbeiträge Zuwendungsbestätigungen nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck (§ 50 Abs. 1 EStDV) auszustellen, weil Zwecke im Sinne des § 10b Abs. 1 Satz 8 EStG gefördert werden." In den Freistellungsbescheiden für die Vorjahre waren hingegen noch Hinweise dahingehend enthalten, dass der Kläger sowohl für Spenden als auch für Mitgliedsbeiträge Zuwendungsbestätigungen ausstellen dürfe.

9 Am 16.06.2017 erging ein nach § 129 AO berichtigter Freistellungsbescheid, in dem als zusätzlicher gemeinnütziger Zweck die Förderung der Volks- und Berufsbildung einschließlich der Studentenhilfe (aus § 52 Abs. 2 Satz 1 Nr. 7 AO) aufgeführt wurde.

10 Mit einem weiteren Bescheid vom 06.06.2017 stellte das FA gemäß § 60a Abs. 1 AO gegenüber dem Kläger die Einhaltung der satzungsmäßigen Voraussetzungen gesondert fest. Im Hinweisteil dieses Bescheids wurde hinsichtlich der Ausstellung von Zuwendungsbestätigungen auf den letzten Freistellungsbescheid verwiesen.

11 Der Kläger legte gegen alle genannten Bescheide Einspruch ein und wandte sich gegen den Hinweis, dass für Mitgliedsbeiträge keine Zuwendungsbestätigungen erteilt werden dürften.

12 Das FA entschied nur über den Einspruch gegen den Freistellungsbescheid, den es als unzulässig verwarf. Zur Begründung führte es aus, ein Einspruch sei nicht statthaft, da der Hinweis keinen Verwaltungsakt darstelle, sondern die unverbindliche Äußerung einer Rechtsauffassung des FA. In der Sache sei der Hinweis allerdings zutreffend. Gemäß § 10b Abs. 1 Satz 8 Nr. 2 des Einkommensteuergesetzes (EStG) seien Mitgliedsbeiträge bei Körperschaften, die kulturelle Betätigungen förderten, die in erster Linie der Freizeitgestaltung dienten, nicht abziehbar. Das Musizieren der Mitglieder des Klägers bei Auftritten und Proben sei eine Form der Freizeitgestaltung.

13 Der Kläger erhob Anfechtungsklage gegen den Freistellungsbescheid und Untätigkeitsklage wegen des nicht beschiedenen Einspruchs gegen den Feststellungsbescheid. Diese Begehren wurden im weiteren Verlauf des Klageverfahrens vom FG und den Beteiligten einvernehmlich als Feststellungsklage behandelt. Zur Begründung dieser Klage führte der Kläger aus, § 10b Abs. 1 Satz 8 Nr. 2 EStG enthalte eine gesetzliche Typisierung, die bei einem atypischen Fall nicht anwendbar sei. Der Kläger fördere nicht in erster Linie kulturelle Betätigungen, die der Freizeitgestaltung dienten. Vielmehr hätten zahlreiche Betätigungen des Klägers ausschließlich bildenden Charakter, insbesondere der Bigband-Workshop und das Vororchester. Letzteres sei Teil der Neustrukturierung der Nachwuchsarbeit des Vereins; hier seien Vereinsmitglieder mit erheblichem organisatorischen und musikpädagogischen Aufwand unterrichtend tätig. Auch bei der Gestaltung von Gottesdiensten spiele der Freizeitaspekt keine Rolle; diese Auftritte seien in erster Linie dem Umstand geschuldet, dass der Kläger kirchliche Räume für Proben nutzen könne. Die Auftritte in den Heimen seien durch eine soziale Komponente gekennzeichnet. Die Marschmusiken seien Zweckbetriebe zur Einnahmeerzielung; sie seien für die Vereinsmitglieder wegen des niedrigen musikalischen Niveaus und der erforderlichen Anreise unattraktiv. Soweit Musikstudenten und Berufsmusiker an den Orchesterproben und Konzerten teilnähmen, sei dies nicht Freizeitgestaltung, sondern Teil ihrer Ausbildung bzw. beruflichen Fortbildung. Die Aus- und Fortbildungsmaßnahmen seien im Interesse aller Mitglieder, weil sie für den Bestand und die Entwicklung des Orchesters unerlässlich seien. Die Ausgaben des Klägers seien zu mehr als 50 % unmittelbar für Zwecke der Ausbildung verwendet worden. Aufgrund der gegenwärtigen Pandemielage könne das Orchester derzeit nicht proben, die Ausbildungstätigkeiten würden allerdings über Videokonferenzen fortgeführt.

14 Es verstoße gegen das Gebot der Folgerichtigkeit, wenn Mitgliedsbeiträge bei passiven Kulturvereinen (Fördervereine i.S. des § 10b Abs. 1 Satz 7 EStG) abziehbar seien, bei aktiven Kulturvereinen (Freizeitgestaltung i.S. des § 10b Abs. 1 Satz 8 Nr. 2 EStG) aber nicht. Große Vereine seien in der Lage, diese Beschränkung durch Aufspaltung in einen aktiven und einen passiven Teil zu umgehen, kleine Vereine hingegen nicht.

15 Das FA brachte demgegenüber vor, die Wendung "in erster Linie" stehe im Gesetzeswortlaut nicht vor dem Begriff "kulturelle Betätigungen", sondern vor dem Begriff "der Freizeitgestaltung". Daraus folge, dass ein Abzug von Mitgliedsbeiträgen schon dann ausgeschlossen sei, wenn --unabhängig davon, welche Tätigkeiten der Verein ansonsten ausübe-- *auch* die in § 10b Abs. 1 Satz 8 Nr. 2 EStG genannten kulturellen Betätigungen gefördert würden. Dies sei hier der Fall. Zwar entfalte ein Laienorchester regelmäßig auch Nebenwirkungen wie die Jugendbildung. Im Wesentlichen handele es sich aber um Freizeitgestaltung, so dass in Bezug auf die Mitgliedsbeiträge der Gegenleistungsgedanke überwiege. Auch das Vor- und Zwischenorchester solle den Fortbestand des Vereins und seines Orchesters sichern; die Ausbildung der Mitglieder solle das kulturelle Niveau des Orchesters heben; daher seien diese Betätigungen ebenfalls als der Förderung von Kunst und Kultur dienend anzusehen. Aus den Bigband-Workshops habe der Kläger aufgrund von Einnahmen und Zuschüssen einen Überschuss erzielt, so dass hierfür keine Mitgliedsbeiträge verwendet worden sein könnten.

16 Das FG stellte mit dem angegriffenen Urteil fest, der Kläger sei berechtigt, auch für Mitgliedsbeiträge Zuwendungsbestätigungen nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck (§ 50 Abs. 1 der Einkommensteuer-Durchführungsverordnung --EStDV--) auszustellen (Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2021, 1167).

17 Die Feststellungsklage sei zulässig, da eine andere Klageart nicht zur Verfügung stehe und der Kläger ein berechtigtes Interesse an der begehrten Feststellung habe. Die Klage sei auch begründet, da § 10b Abs. 1 Satz 8 Nr. 2 EStG nicht anwendbar sei, wenn die Körperschaft unterschiedliche Zwecke verfolge und einer der --nicht untergeordneten-- Zwecke nicht der Freizeitgestaltung diene. Dies zeige die Entstehungsgeschichte: In § 48 Abs. 4 Satz 2 EStDV in der von 2000 bis 2006 geltenden Fassung (EStDV 2000), der Vorläuferregelung des § 10b Abs. 1 Satz 8 EStG, sei ausdrücklich geregelt worden, dass Mitgliedsbeiträge an Körperschaften, die sowohl kulturelle als

auch andere Zwecke förderten, nicht abziehbar seien. Diese Regelung sei indes nicht in das EStG übernommen worden. Dies müsse als bewusste Entscheidung des Gesetzgebers angesehen werden. Die vom Kläger betriebene musikalische Ausbildung und Anleitung junger Menschen erscheine in der heutigen Zeit überragend wichtig und förderungswürdig. Der Kläger beschränke sich nicht auf die Förderung von Kunst und Kultur, sondern fördere auch die Erziehung, Volks- und Berufsbildung. Exemplarisch seien die Bigband-Workshops und das Vororchester zu nennen. Insofern unterscheide sich der Kläger von einem klassischen Laienorchester, dessen Aktivitäten sich im Orchesterbetrieb erschöpften.

18 Mit seiner Revision hält das FA --insbesondere unter Verweis auf den Gesetzeswortlaut-- an seiner Auffassung fest.

19 Das FA beantragt sinngemäß,
das angefochtene Urteil aufzuheben und die Klage abzuweisen.

20 Der Kläger beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

21 Er hält die Revisionsbegründung des FA für unzureichend, da die erforderliche Auseinandersetzung mit den Entscheidungsgründen des angefochtenen Urteils fehle. Der Gesetzeswortlaut sei gerade nicht eindeutig, sondern lasse auch die vom FG vertretene Auslegung zu. § 10b Abs. 1 Satz 8 Nr. 2 EStG gelte nur für Einkommensteuersubjekte, jedoch nicht für Körperschaften wie den Kläger. Die für den Kläger geltende Norm des § 50 Abs. 1 EStDV differenziere gerade nicht zwischen Spenden und Mitgliedsbeiträgen. Daher dürfe der Kläger für beide Arten der Zuwendungen Bestätigungen ausstellen.

22 Das Bundesministerium der Finanzen (BMF) ist dem Revisionsverfahren beigetreten. Es hat keinen Antrag gestellt, unterstützt in der Sache jedoch die Position des FA. Die hier vorliegenden gemischten Mitgliedsbeiträge seien nach dem eindeutigen Gesetzeswortlaut vom Abzugsverbot umfasst. Der vom FG vermissten ausdrücklichen Kollisionsregelung (zuvor § 48 Abs. 4 Satz 2 EStDV 2000) habe es wegen der geänderten Gesetzessystematik nicht mehr bedurft. Der Normzweck spreche ebenfalls für die von der Finanzverwaltung vertretene Gesetzesauslegung, da Mitgliedsbeiträge sich nicht einzelnen Teilzwecken einer steuerbegünstigten Körperschaft, die mehrere Förderzwecke --darunter einen in § 10b Abs. 1 Satz 8 EStG genannten-- verfolge, zurechnen ließen, sondern stets die gesamte Körperschaft beträfen.

Entscheidungsgründe

II.

23 Die Revision ist zulässig. Insbesondere erfüllt die Revisionsbegründung trotz ihrer Kürze noch die Darlegungsanforderungen des § 120 Abs. 3 Nr. 2 Buchst. a der Finanzgerichtsordnung (FGO).

24 1. Die Revisionsbegründung muss die Gründe tatsächlicher oder rechtlicher Art enthalten, die das FG-Urteil als unrichtig erscheinen lassen, sowie angeben, welche Punkte des angefochtenen Urteils änderungsbedürftig sind. Erforderlich ist ferner eine --wenn auch kurze-- Auseinandersetzung mit den Gründen des vorinstanzlichen Urteils (ständige höchstrichterliche Rechtsprechung; vgl. statt aller nur Entscheidungen des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 16.03.2000 - III R 21/99, BFHE 192, 169, BStBl II 2000, 700, unter II.1.; vom 20.04.2010 - VI R 44/09, BFHE 228, 407, BStBl II 2010, 691, und vom 18.06.2015 - IV R 5/12, BFHE 250, 121, BStBl II 2015, 935, Rz 25). Die Revisionsbegründung muss erkennen lassen, dass der Revisionskläger sein eigenes bisheriges Vorbringen anhand der Begründung des FG-Urteils überprüft hat (BFH-Entscheidungen vom 08.03.1967 - I R 185/66, BFHE 88, 230, BStBl III 1967, 342; vom 01.06.2006 - I R 12/05, BFH/NV 2006, 2088, unter II.2., und vom 11.01.2017 - VI R 26/15, BFH/NV 2017, 473, Rz 20). Dabei ist allerdings keine vollständige und umfassende Auseinandersetzung mit dem FG-Urteil erforderlich; auch ist nicht geboten, dass die Revisionsbegründung die Argumentation des FG widerlegt (BFH-Urteil vom 03.02.2010 - IV R 26/07, BFHE 228, 365, BStBl II 2010, 751, unter II.1.).

25 2. Diese Anforderungen sind vorliegend noch erfüllt. Die erforderliche Auseinandersetzung mit den Gründen des angefochtenen Urteils ist schon darin zu sehen, dass das FA auf den Gesetzeswortlaut verweist, den das FG bei seiner Auslegung gerade nicht berücksichtigt hat (vgl. dazu noch unten III.3.a). Außerdem hat das FA in der Revisionsbegründung erstmals eine Auswertung von Teilen der einschlägigen Literatur vorgenommen.

III.

26 Die Revision ist auch begründet. Sie führt zur Aufhebung des angefochtenen Urteils und zur Abweisung der Klage (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 FGO).

27 Zwar hat das FG die vom Kläger erhobene Feststellungsklage zu Recht als zulässig angesehen (dazu unten 1.) und seiner Beurteilung --wenn auch unausgesprochen-- zutreffend die Sach- und Rechtslage im Zeitpunkt der tatrichterlichen mündlichen Verhandlung zugrunde gelegt (unten 2.). Die entscheidungserhebliche Norm des § 10b Abs. 1 Satz 8 Nr. 2 EStG ist aber gegenteilig zur Auffassung des FG auszulegen (unten 3.). Zudem dürfen Beträge, die keine Zuwendungen i.S. des § 10b EStG sind, entgegen der Ansicht des Klägers nicht in förmliche Zuwendungsbestätigungen nach § 50 EStDV aufgenommen werden (unten 4.). Da das FG alle maßgebenden Tatsachen festgestellt hat, kann der Senat selbst über die Klage entscheiden. Sie ist abzuweisen (unten 5.).

28 1. Die vom Kläger erhobene Feststellungsklage ist zulässig.

29 Gemäß § 41 Abs. 1 FGO kann durch Klage u.a. die Feststellung des Bestehens oder Nichtbestehens eines Rechtsverhältnisses (dazu unten a) begehrt werden, wenn der Kläger ein berechtigtes Interesse an der baldigen Feststellung hat (unten b). Dies gilt jedoch nicht, soweit der Kläger seine Rechte durch Gestaltungs- oder Leistungsklage verfolgen kann oder hätte verfolgen können (§ 41 Abs. 2 Satz 1 FGO; unten c).

30 a) "Rechtsverhältnis" i.S. des § 41 Abs. 1 FGO ist jede auf eine bestimmte, aus einem konkreten Sachverhalt resultierende, aufgrund von Rechtsnormen geordnete rechtliche Beziehung zwischen Personen oder zwischen Personen und Sachen, sofern es sich um ein abgabenrechtliches Verhältnis handelt, für das der Finanzrechtsweg eröffnet ist (BFH-Urteile vom 29.07.2003 - VII R 39, 43/02, BFHE 202, 411, BStBl II 2003, 828, unter 2.b, und vom 30.03.2011 - XI R 12/08, BFHE 233, 304, BStBl II 2011, 819, Rz 18 f.).

31 Ob der Kläger im Verhältnis zur Finanzverwaltung zur Ausstellung von Zuwendungsbestätigungen auch für Mitgliedsbeiträge berechtigt ist, ist eine Frage, die --schon wegen ihrer Normierung in § 10b Abs. 1 Satz 8 EStG-- ein "Rechtsverhältnis" i.S. des § 41 Abs. 1 FGO darstellt (ebenso für die Rechtslage vor Schaffung des § 10b Abs. 1 Satz 8 EStG in Bezug auf die Frage, ob die Befugnis zur Ausstellung von Spendenbescheinigungen nach früherem Recht besteht, BFH-Urteil vom 23.09.1999 - XI R 66/98, BFHE 190, 278, BStBl II 2000, 533, unter II.1.).

32 b) Für das erforderliche berechtigte Interesse an der baldigen Feststellung genügt nach ständiger höchstrichterlicher Rechtsprechung jedes konkrete, vernünftigerweise anzuerkennende schutzwürdige Interesse rechtlicher, wirtschaftlicher oder ideeller Art, sofern die begehrte Feststellung geeignet ist, in einem der genannten Bereiche zu einer Verbesserung der Position des Klägers zu führen (vgl. auch insoweit BFH-Urteil in BFHE 202, 411, BStBl II 2003, 828, unter 2.b, m.w.N.).

33 Dieses Interesse ergibt sich hier aus dem Umstand, dass der Kläger gemäß § 10b Abs. 4 Sätze 2 und 3 EStG für zumindest grob fahrlässig ausgestellte unrichtige Zuwendungsbestätigungen haftet. Darüber hinaus führt der Kläger zu Recht an, dass auch die Möglichkeit, mit der steuerlichen Abziehbarkeit von Mitgliedsbeiträgen werben --oder eben nicht werben-- zu können, ein berechtigtes Interesse an der baldigen Feststellung begründet (vgl. auch BFH-Urteil in BFHE 190, 278, BStBl II 2000, 533, unter II.1.).

34 c) Die Anforderungen der Subsidiaritätsklausel des § 41 Abs. 2 Satz 1 FGO sind ebenfalls gewahrt.

35 aa) Eine Anfechtungsklage kommt vorliegend nicht in Betracht, da es sich bei dem im Freistellungsbescheid enthaltenen bloßen Hinweis auf die vom FA vorgenommene Subsumtion unter § 10b Abs. 1 Satz 8 Nr. 2 EStG nicht um einen Verwaltungsakt (§ 118 AO) handelt. Schon nach seinem objektiven Gehalt fehlt dem Hinweis der für die Annahme eines Verwaltungsakts erforderliche Regelungscharakter. Darüber hinaus hat das FA auch keinen Anschein eines Verwaltungsakts gesetzt, denn der Hinweis ist optisch deutlich vom Regelungsteil des Feststellungsbescheids getrennt und die Rechtsbehelfsbelehrung bezieht sich ausdrücklich nicht auf den Hinweis.

36 bb) Die Verpflichtungsklage ist ebenfalls nicht eröffnet.

37 Zwar dürfen mit einer (vorbeugenden) Feststellungsklage die gesetzlichen Regelungen über die Erteilung verbindlicher Auskünfte durch die Finanzbehörden (§ 89 Abs. 2 bis 7 AO) nicht unterlaufen werden (FG Münster, Urteil vom 27.07.2016 - 10 K 584/16, Deutsches Steuerrecht/Entscheidungsdienst 2018, 312, unter 3.); ein Anspruch auf Erteilung einer verbindlichen Auskunft wäre im Wege der Verpflichtungsklage geltend zu machen (Söhn in Hübschmann/Hepp/Spitaler --HHSp--, § 89 AO Rz 307, 308, m.w.N.).

38 Allerdings setzt die Erteilung einer verbindlichen Auskunft voraus, dass der maßgebliche Sachverhalt noch nicht verwirklicht worden ist (§ 89 Abs. 2 Satz 1 AO). Vorliegend geht es im Kern nicht um die Klärung des künftigen gemeinnützigkeits- und zuwendungsrechtlichen Status des Klägers, sondern um dessen gegenwärtigen Status. Der Rechtsstreit beruht auf einer vergangenheitsbezogenen Überprüfung der Tätigkeiten des Klägers durch das FA in Bezug auf frühere Veranlagungszeiträume. Damit könnte der Kläger im Streitfall keine verbindliche Auskunft für die streitgegenständliche Frage erhalten, so dass kein Konkurrenzverhältnis zu § 89 Abs. 2 AO besteht und eine Verpflichtungsklage ausscheidet.

39 cc) Auch im Wege einer allgemeinen Leistungsklage könnte vorliegend kein vorrangiger Rechtsschutz erlangt werden. Denn außerhalb des --hier nicht einschlägigen-- § 89 Abs. 2 AO besteht kein Anspruch auf Leistungen der Finanzverwaltung in Gestalt der Erteilung unverbindlicher Hinweise oder Rechtsauskünfte. Etwas anderes folgt auch nicht daraus, dass die Finanzverwaltung in Freistellungsbescheide regelmäßig Hinweise hinsichtlich der Befugnis zur Ausstellung von Zuwendungsbestätigungen aufnimmt; die früher gegenteilige Auffassung des FG Köln (Urteil vom 23.08.1991 - 13 K 3592/89, EFG 1992, 159, unter I., rkr.) ist jedenfalls durch die BFH-Urteile vom 10.06.1992 - I R 107/91 (BFH/NV 1993, 13) und in BFHE 190, 278, BStBl II 2000, 533 überholt (wie hier im Ergebnis auch FG Berlin, Urteile vom 06.10.2003 - 8 K 8844/99, EFG 2004, 316, rkr., und vom 23.03.2004 - 7 K 7175/02, EFG 2004, 1338, rkr.; FG Münster, Urteil vom 16.02.2007 - 9 K 4907/02, EFG 2007, 1434, unter II.1., rkr.).

40 2. Auch bei einer Feststellungsklage ist --wie bei Anfechtungsklagen (dazu BFH-Urteil vom 28.07.2005 - III R 68/04, BFHE 211, 107, BStBl II 2008, 350, unter II.2.)-- die Sach- und Rechtslage im Zeitpunkt der letzten mündlichen Verhandlung vor dem FG maßgeblich. Es kommt damit weder auf die Sach- und Rechtslage zum Schluss des Zeitraums, auf den sich der Freistellungsbescheid bezieht, an (hier: Ende 2016) noch auf den Zeitpunkt des Ergehens des beanstandeten Hinweises des FA (hier: Juni 2017).

41 a) Für das maßgebliche anwendbare *Recht* ist dies bereits entschieden (vgl. Urteil des Bundessozialgerichts vom 17.02.2009 - B 2 U 35/07 R, Neue Zeitschrift für Sozialrecht 2010, 49; Steinhauff in HHSp, § 41 FGO Rz 544). Hinsichtlich der *Sachlage*, die der Entscheidung zugrunde zu legen ist, kann indes nichts anderes gelten. Wäre auf einen früheren Zeitpunkt abzustellen und entschiede das FG auf dieser Tatsachengrundlage über den Feststellungsantrag, hätte sich die Sachlage aber bis zur Entscheidung des FG geändert, so bestünde sogleich ein Anspruch auf eine erneute --abweichende-- Entscheidung über den Feststellungsantrag. Dies wäre mit dem Gebot prozessökonomischen Handelns nicht vereinbar.

42 b) Das FG hat seiner Betrachtung daher zutreffend die vom Kläger in den Jahren 2017 bis 2019 entfalteten Aktivitäten zugrunde gelegt. Die gravierenden Einschränkungen der Tätigkeit des Klägers infolge der --insbesondere für Blasorchester geltenden-- gesetzlichen Beschränkungen zur Eindämmung der Covid-19-Pandemie seit März 2020, die noch bis zum Zeitpunkt der mündlichen Verhandlung vor dem FG im Februar 2021 andauerten, hat es demgegenüber in vertretbarer Weise außer Betracht gelassen, weil diese temporären Beschränkungen für die Beurteilung der Tätigkeit des Klägers nicht typisch sind.

43 3. Zu Unrecht hat das FG die streitentscheidende Norm des § 10b Abs. 1 Satz 8 Nr. 2 EStG indes dahin ausgelegt, dass diese dann nicht anwendbar sein soll, wenn die Körperschaft unterschiedliche Zwecke verfolgt und einer der --nicht untergeordneten-- Zwecke nicht der Freizeitgestaltung diene. Vielmehr tritt die Rechtsfolge der genannten Norm bereits dann ein, wenn die Körperschaft *auch* kulturelle Betätigungen fördert, die in erster Linie der Freizeitgestaltung dienen. Dies folgt sowohl aus dem klaren Wortlaut der Regelung (dazu unten a) als auch aus ihrer Entstehungsgeschichte (unten b) sowie aus dem Normzweck (unten c). Dieses Auslegungsergebnis ist nicht verfassungswidrig (unten d).

44 a) Das FG hat eine Betrachtung des Gesetzeswortlauts unterlassen. Wie das FA und das BMF zu Recht vorbringen, ist der Wortlaut des § 10b Abs. 1 Satz 8 Nr. 2 EStG eindeutig in dem dort formulierten Sinne, dass Mitgliedsbeiträge an Körperschaften, die kulturelle Betätigungen fördern, die in erster Linie der Freizeitgestaltung dienen, nicht abziehbar sind. Dabei kommt es nicht darauf an, ob die Körperschaft neben den beschriebenen kulturellen Betätigungen auch andere Zwecke fördert, da die im Gesetzeswortlaut für die Versagung des Abzugs von Mitgliedsbeiträgen genannte Voraussetzung schon erfüllt ist, wenn überhaupt derartige kulturelle Betätigungen gefördert werden.

45 Der Kläger und ihm folgend das FG lesen die Norm hingegen so, als ob darin formuliert wäre: "Mitgliedsbeiträge an Körperschaften, die in erster Linie kulturelle Betätigungen fördern, die der Freizeitgestaltung dienen." Auf dieser --vom tatsächlichen Gesetzeswortlaut abweichenden-- Grundlage gelangen sie zu ihrer Auffassung, dass eine Abwägung zwischen dem Gewicht der kulturellen Freizeitbetätigungen und anderen Betätigungen vorzunehmen sei.

Richtigerweise ist die Wendung "in erster Linie" aber kraft ihrer Stellung im Wortlaut des § 10b Abs. 1 Satz 8 Nr. 2 EStG --eindeutig-- dahingehend zu verstehen, dass eine quantitative oder qualitative Gewichtung bzw. Abwägung nur insoweit zu erfolgen hat, als zu beurteilen ist, ob eine kulturelle Betätigung in erster Linie der Freizeitgestaltung (dann tritt die Rechtsfolge des § 10b Abs. 1 Satz 8 Nr. 2 EStG ein) oder in erster Linie Nicht-Freizeitzwecken dient (dann fällt die Körperschaft unter die Komplementärregelung des § 10b Abs. 1 Satz 7 EStG). Für eine Abwägung mit weiteren Zwecken, die die Körperschaft neben den kulturellen Freizeitbetätigungen verfolgt, lässt der Wortlaut hingegen keinen Raum.

46 Dies entspricht nicht nur der Auffassung der Finanzverwaltung (vgl. R 10b.1 Abs. 1 Satz 1 der Einkommensteuer-Richtlinien --EStR-- 2005 in der Fassung der Einkommensteuer-Änderungsrichtlinien --EStÄR-- 2008 [BStBl I 2008, 1017] und der EStÄR 2012 [BStBl I 2013, 276]), sondern auch des überwiegenden Teils der Literatur (vgl. Schauhoff/Kirchhain, Deutsches Steuerrecht --DStR-- 2007, 1985, 1987; Fritz, Betriebs-Berater 2007, 2546, 2547; Brandl in Brandis/Heuermann, § 10b EStG Rz 25; KKB/Eckardt, § 10b EStG, 7. Aufl., Rz 17; Pust in Littmann/Bitz/Pust, Das Einkommensteuerrecht, Kommentar, § 10b Rz 169; offengelassen von Drüen/Liedtke, Finanz-Rundschau 2008, 1, 4; andeutungsweise wie das FG hingegen Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 5. Aufl. 2021, Rz 8.101; für eine Aufteilung in einen abziehbaren und einen nicht abziehbaren Anteil Strahl/Stahl/Demuth in Korn, § 10b EStG Rz 28.7; differenzierend BeckOK EStG/Unger, 13. Ed. [01.07.2022], EStG § 10b Rz 107). Ganz einhellig wird diese Ansicht zudem zur --wortlautidentischen-- Parallelvorschrift des § 9 Abs. 1 Nr. 2 Satz 8 KStG vertreten, soweit sich in der Kommentarliteratur überhaupt Aussagen zu der vorliegend zu beurteilenden Problematik finden (vgl. Märtens in Gosch KStG, 4. Aufl., § 9 Rz 39; Kirchhain in Rödder/Herlinghaus/Neumann, KStG, 1. Aufl. 2015, § 9 Rz 225; Schulte in Erle/Sauter, KStG, 3. Aufl. 2010, § 9 Rz 53; Krämer in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, Kommentar zum KStG, § 9 Rz 125).

47 b) Das FG hat seine Gesetzesauslegung allein auf die Entstehungsgeschichte des § 10b Abs. 1 Satz 8 Nr. 2 EStG gestützt, diese jedoch nicht vollständig ausgewertet und ist so zu fehlerhaften Ergebnissen gelangt.

48 aa) Die genannte Norm geht auf eine lange Tradition zunächst außer-, später untergesetzlicher Regelungen zurück.

49 (1) Bis einschließlich des Veranlagungszeitraums 1999 mussten gemeinnützige Zwecke durch allgemeine Verwaltungsvorschrift der Bundesregierung, die der Zustimmung des Bundesrates bedurfte, allgemein als besonders förderungswürdig anerkannt sein (§ 48 Abs. 2 EStDV 1955/1990). Damit verwies die EStDV auf die Anlage 7 zu R 111 Abs. 1 EStR (zuletzt EStR 1999). Nach Anlage 7 Nr. 4 zu R 111 Abs. 1 EStR 1999 war u.a. die Förderung kultureller Zwecke als besonders förderungswürdig anerkannt; jedoch nur, wenn der Empfänger der Zuwendung eine juristische Person des öffentlichen Rechts oder eine öffentliche Dienststelle war. Das für derartige Zuwendungen damit angeordnete Durchlaufspendenverfahren schloss nach damaliger Verwaltungsauffassung Mitgliedsbeiträge aus (R 111 Abs. 3 Satz 1 EStR 1999), so dass die Mitglieder von Körperschaften, die kulturelle Zwecke förderten, ihre Pflichtbeiträge --anders als Spenden-- nicht als Sonderausgaben abziehen konnten.

50 In Bezug auf Körperschaften, die mehrere --rechtlich unterschiedlich zu behandelnde-- Förderzwecke verfolgten, hatte der BFH seinerzeit die Auffassung vertreten, dass alle Zuwendungen einheitlich zu beurteilen seien und es nicht auf den tatsächlichen Verwendungszweck der einzelnen Zuwendung ankomme (BFH-Urteil vom 18.11.1966 - VI R 167/66, BFHE 88, 282, BStBl III 1967, 365: für Zuwendungen an eine kirchliche Körperschaft sollten stets die --geringeren-- Abzugsmöglichkeiten gelten, auch wenn die Zuwendung im Einzelfall zur Förderung --steuerlich günstiger behandelter-- wissenschaftlicher Zwecke gegeben und tatsächlich verwendet wurde; später als "Überlagerungs- und Abfärbetheorie" bezeichnet).

51 (2) Da die Delegation der Abgrenzung des Anwendungsbereichs des § 10b EStG an die Finanzverwaltung in Rechtsprechung und Literatur zudem zunehmend kritisch gesehen wurde (vgl. statt aller Senatsurteil vom 24.11.1993 - X R 5/91, BFHE 173, 519, BStBl II 1994, 683, unter IV.), wurde mit Wirkung ab dem Veranlagungszeitraum 2000 die Bestimmung der als besonders förderungswürdig geltenden Zwecke nicht mehr der Finanzverwaltung überlassen, sondern erstmals (unter)gesetzlich --§ 48 Abs. 2 i.V.m. Anlage 1 EStDV 2000-- geregelt (Verordnung zur Änderung der EStDV vom 10.12.1999, BGBl I 1999, 2413). Für die in Anlage 1 Abschn. A zu § 48 Abs. 2 EStDV 2000 bezeichneten Zwecke waren sowohl Spenden als auch Mitgliedsbeiträge abziehbar; für die in Anlage 1 Abschn. B zu § 48 Abs. 2 EStDV 2000 bezeichneten Zwecke hingegen nur Spenden (§ 48 Abs. 4 Satz 1 EStDV 2000). Mitgliedsbeiträge an Körperschaften, die Zwecke förderten, die sowohl in Abschn. A als auch in Abschn. B der Anlage 1 bezeichnet waren, durften nach der ausdrücklichen Regelung des § 48 Abs. 4 Satz 2 EStDV 2000 nicht abgezogen werden.

52 Hinsichtlich aller in Anlage 1 Abschn. B zu § 48 Abs. 2 EStDV 2000 genannten Zwecke (u.a. kulturelle Betätigungen,

die in erster Linie der Freizeitgestaltung dienen, vgl. Nr. 2 des Abschn. B) war ein Abzug von Mitgliedsbeiträgen auch schon nach den früheren Regelungen der Anlage 7 zu R 111 Abs. 1 EStR ausgeschlossen gewesen. Für die Zuordnung zu den Abschn. A oder B war maßgeblich, ob die Mitgliedsbeiträge bei typisierender Betrachtung in der Regel aus altruistischen Motiven geleistet werden oder ob sie überwiegend der Finanzierung von Leistungen an Mitglieder dienen bzw. in erster Linie der eigenen Freizeitgestaltung förderlich sind (Begründung zum Entwurf der Verordnung zur Änderung der EStDV, BRDrucks 418/99, S. 11, 15). Das in § 48 Abs. 4 Satz 2 EStDV 2000 angeordnete Aufteilungsverbot wurde damit begründet, dass Mitgliedsbeiträge den Gesamtverein beträfen und nicht seinen einzelnen Zwecken zugeordnet werden könnten (BRDrucks 418/99, S. 15).

53 Nahezu zeitgleich gab der BFH --in Entscheidungen, die noch zur Rechtslage vor der EStDV 2000 ergangen waren-- die Rechtsprechung zur Überlagerungs- und Abfärbetheorie auf. Zuwendungen an Körperschaften, die mehrere Zwecke verfolgten, die hinsichtlich des Abzugs von Zuwendungen unterschiedlich behandelt wurden, waren nunmehr (außerhalb des zeitlichen Anwendungsbereichs des § 48 Abs. 4 Satz 2 EStDV 2000) nach Maßgabe derjenigen einkommensteuerrechtlichen Regelungen abziehbar, die für den Zweck galten, der durch die Verwendung der Spende tatsächlich gefördert wurde (BFH-Urteile in BFHE 190, 278, BStBl II 2000, 533, unter II.2.c, und vom 15.12.1999 - XI R 93/97, BFHE 190, 478, BStBl II 2000, 608, unter II.2.b).

54 (3) Mit dem Gesetz zur weiteren Stärkung des bürgerschaftlichen Engagements (GSbE) vom 10.10.2007 (BGBl I 2007, 2332) wurden ab dem Veranlagungszeitraum 2007 die §§ 48, 49 EStDV 2000 sowie die Anlage 1 zu § 48 Abs. 2 EStDV 2000 aufgehoben. Die steuerbegünstigten Zwecke wurden fortan im Katalog des § 52 Abs. 2 AO --und damit in einem formellen Gesetz-- abschließend aufgeführt. § 10b Abs. 1 EStG wurde neu gefasst und enthielt in Satz 2 die Regelung, die heute in § 10b Abs. 1 Satz 8 EStG zu finden ist. Eine Norm, die dem Aufteilungsverbot des früheren § 48 Abs. 4 Satz 2 EStDV 2000 entspricht, wurde hingegen nicht in das EStG aufgenommen.

55 (4) Das Jahressteuergesetz (JStG) 2009 vom 19.12.2008 (BGBl I 2008, 2794) hat in § 10b Abs. 1 EStG den heutigen Satz 7 (damals Satz 2) eingefügt. Danach sind Mitgliedsbeiträge an Körperschaften, die Kunst und Kultur gemäß § 52 Abs. 2 Satz 1 Nr. 5 AO fördern, abziehbar, soweit es sich nicht um Mitgliedsbeiträge nach Satz 8 Nr. 2 handelt, auch wenn den Mitgliedern Vergünstigungen gewährt werden. Diese begünstigende Änderung sollte rückwirkend ab dem Veranlagungszeitraum 2007 --dem Inkrafttreten des GSbE-- gelten (§ 52 Abs. 24b EStG i.d.F. des JStG 2009). Sie diente der "Klarstellung", dass aufgrund des Wegfalls des § 48 Abs. 4 Satz 2 EStDV 2000 Mitgliedsbeiträge an Kulturfördervereine selbst bei Gewährung von Vergünstigungen abziehbar sein sollten (Begründung zum Regierungsentwurf des JStG 2009 vom 02.09.2008, BTDrucks 16/10189, S. 49).

56 bb) Aus dieser Gesetzeshistorie kann --entgegen der Auffassung des FG-- nicht abgeleitet werden, dass Mitgliedsbeiträge an Körperschaften, die neben kulturellen Betätigungen, die in erster Linie der Freizeitgestaltung dienen, noch einen anderen --nicht von § 10b Abs. 1 Satz 8 EStG erfassten-- Zweck fördern, abziehbar sein sollen, obwohl aus dem Gesetzeswortlaut das gegenteilige Ergebnis folgt.

57 (1) Das FG hat für seine abweichende Auffassung in erster Linie auf den Umstand hingewiesen, dass durch das GSbE die --für "Mehr-Zweck-Körperschaften" geltende-- Regelung des damaligen § 48 Abs. 4 Satz 2 EStDV 2000 aufgehoben worden ist, ohne zugleich eine identische Regelung in § 10b EStG zu schaffen. Es hat hierin eine "bewusste Entscheidung des Gesetzgebers" gesehen.

58 Damit lässt das FG jedoch außer Acht, dass sich die Regelungstechniken in § 48 Abs. 4 Satz 1 EStDV 2000 i.V.m. der Anlage 1 zu § 48 Abs. 2 EStDV 2000 einerseits und in § 10b Abs. 1 Sätze 7 und 8 EStG andererseits grundlegend voneinander unterscheiden. Für die bis 2006 geltende Rechtslage ergab sich allein aus der Anlage 1 zu § 48 Abs. 2 EStDV 2000 noch keine Antwort auf die Frage, wie Mitgliedsbeiträge an Körperschaften zu behandeln waren, die sowohl Zwecke nach Abschn. A als auch nach Abschn. B der Anlage 1 förderten. Beide Abschnitte waren gesetzestechnisch gleichrangig; ein Vorrang des Abschn. B konnte aus der Gesetzesfassung jedenfalls nicht herausgelesen werden. Es bedurfte daher --insbesondere nach der Aufgabe der Überlagerungs- und Abfärbetheorie durch den BFH-- der ausdrücklichen Kollisionsregelung des § 48 Abs. 4 Satz 2 EStDV 2000, um das vom Normgeber gewünschte Ergebnis zu erreichen, dass bei "Mehr-Zweck-Körperschaften" ein Abzug von Mitgliedsbeiträgen schon dann ausgeschlossen sein sollte, wenn die Körperschaft auch Zwecke nach Abschn. B der Anlage 1 förderte.

59 Die ab 2007 geltenden Normen sind demgegenüber grundlegend anders formuliert. § 10b Abs. 1 Satz 8 Nr. 2 EStG schließt den Abzug von Mitgliedsbeiträgen an Körperschaften, die kulturelle Betätigungen fördern, die in erster Linie der Freizeitgestaltung dienen, generell aus (vgl. ausführlich oben a). Ein Konkurrenzverhältnis zu einer anderen Norm, die den Abzug von Mitgliedsbeiträgen zulässt, kann bei dieser Regelungstechnik --anders als beim Konkurrenzverhältnis zwischen den gleichrangigen Abschn. A und B der Anlage 1 zu § 48 Abs. 2 EStDV 2000-- von

vornherein nicht entstehen, so dass es einer besonderen gesetzlichen Regelung, die ein solches Konkurrenzverhältnis auflöst (seinerzeit § 48 Abs. 4 Satz 2 EStDV 2000), nicht mehr bedurfte.

60 Dies wird durch § 10b Abs. 1 Satz 7 EStG bestätigt, der für Körperschaften, die Kunst und Kultur fördern, ausdrücklich den Vorrang des § 10b Abs. 1 Satz 8 Nr. 2 EStG anordnet und seine begünstigende Rechtsfolge nur auf die nicht von der zuletzt genannten Norm erfassten Körperschaften beschränkt.

61 (2) Darüber hinaus hat das FG sich entscheidend auf eine Passage in der Begründung des Gesetzentwurfs der Bundesregierung zum GSbE gestützt, in der es heißt, der Sonderausgabenabzug für Mitgliedsbeiträge an Vereine zur Förderung kultureller Einrichtungen solle verbessert werden (BTDrucks 16/5200, S. 12). Aus dieser --sehr allgemein gehaltenen-- Formulierung hat es gefolgert, der heutige § 10b Abs. 1 Satz 8 Nr. 2 EStG sei in besonderer Weise zugunsten kulturfördernder Vereine auszulegen. Dabei übersieht das FG jedoch, dass diese Formulierung in den Gesetzesmaterialien sich nicht auf jede Körperschaft bezieht, die auch die Kultur fördert, sondern nur auf die --heute durch § 10b Abs. 1 Satz 7 EStG begünstigten-- "passiven" Kulturfördervereine ("Förderung kultureller *Einrichtungen*"), worauf in den Gesetzesmaterialien nur zwei Absätze nach der vom FG herangezogenen Formulierung hingewiesen wird. Darüber hinaus heißt es in der Begründung des Gesetzentwurfs ausdrücklich, Mitgliedsbeiträge an Körperschaften, die "insbesondere die aktiv ausgeführten eigenen kulturellen Betätigungen der Mitglieder (z.B. im Laientheater, Laienchor, Laienorchester)" fördern, seien weiterhin vom Abzug ausgeschlossen; demgegenüber seien Mitgliedsbeiträge an Körperschaften zur Förderung kultureller *Einrichtungen* künftig als Sonderausgaben abziehbar (BTDrucks 16/5200, S. 16). Die vom FG vorgenommene Gleichsetzung der Förderung kultureller Einrichtungen mit der Förderung eigener kultureller Betätigungen der Mitglieder wird daher der vom Gesetzgeber gewollten und unmissverständlich in den Gesetzesmaterialien vorgenommenen Differenzierung zwischen diesen Betätigungen nicht gerecht.

62 c) Auch der erkennbare Normzweck spricht gegen die vom FG vorgenommene Auslegung des § 10b Abs. 1 Satz 8 Nr. 2 EStG.

63 aa) Die mit dieser Regelung für bestimmte Körperschaften angeordnete Differenzierung zwischen Spenden und Mitgliedsbeiträgen nimmt die erheblichen rechtlichen und tatsächlichen Unterschiede zwischen diesen beiden Unterfällen der "Zuwendung" (§ 10b Abs. 1 Satz 1 EStG) auf. Spenden sind begrifflich entscheidend durch ihre Freiwilligkeit und Unentgeltlichkeit --d.h. das Fehlen einer Gegenleistung-- gekennzeichnet (Senatsurteil vom 15.01.2019 - X R 6/17, BFHE 263, 325, BStBl II 2019, 318, Rz 40, m.w.N.). Demgegenüber fehlt es Mitgliedsbeiträgen infolge der rechtlichen Verpflichtung zu ihrer Zahlung zumindest an der Freiwilligkeit. Darüber hinaus wird in vielen Fällen ein Mitgliedsbeitrag auch in Erwartung einer Gegenleistung --zumindest im wirtschaftlichen Sinne-- gezahlt werden (vgl. zu Mitgliedsbeiträgen an Sportvereine BFH-Urteil vom 28.04.1987 - IX R 7/83, BFHE 150, 406, BStBl II 1987, 814, m.w.N. auf die Literatur; zur umsatzsteuerrechtlichen Beurteilung BFH-Urteil vom 09.08.2007 - V R 27/04, BFHE 217, 314, unter II.4.).

64 Der Katalog des § 10b Abs. 1 Satz 8 EStG will erkennbar aus den zahlreichen in § 52 Abs. 2 AO genannten begünstigten Förderzwecken diejenigen herausgreifen, in denen bei typisierender Betrachtung die Wertung, Mitgliedsbeiträge seien zumindest im wirtschaftlichen Sinne als Gegenleistung anzusehen, naheliegt. Dies wird --hinsichtlich der Vorläuferregelung-- schon aus der Begründung der Verordnung zur Änderung der EStDV deutlich (vgl. ausführlich oben III.3.b aa (2); ebenso zur aktuellen Gesetzesfassung nochmals die Antwort der Bundesregierung vom 08.09.2021 auf eine Kleine Anfrage von Bundestagsabgeordneten, BTDrucks 19/32370, S. 2).

65 Die in § 10b Abs. 1 Satz 8 EStG getroffene Abgrenzung ist auch sachgerecht und bildet den Normzweck zutreffend ab. Alle dort genannten Förderzwecke zeichnen sich durch eine große Nähe zum Freizeit- bzw. Hobbybereich aus. Es wäre --auch verfassungsrechtlich-- kaum zu rechtfertigen, wenn Steuerpflichtige ihre Aufwendungen für die Freizeitgestaltung nur deshalb einkommensteuerlich geltend machen könnten, weil die Freizeitgestaltung mittels Zusammenschlusses zu einer Körperschaft erfolgt, während alle anderen Steuerpflichtigen ihre Freizeitaufwendungen aus versteuertem Einkommen decken müssten.

66 Der Abzug von (echten) Spenden bleibt demgegenüber auch im Anwendungsbereich des § 10b Abs. 1 Satz 8 EStG im Rahmen der allgemeinen Höchstbeträge möglich. Bei Spenden geht der Gesetzgeber, auch wenn diese an einen --im Übrigen Mitgliedsbeiträge erhebenden-- Freizeitverein geleistet werden, in typisierender Weise davon aus, dass sie nicht in erster Linie für die eigene Freizeitgestaltung geleistet werden, deren Kosten schon durch die nicht abziehbaren Mitgliedsbeiträge abgedeckt sein sollten.

67 bb) Vor diesem Hintergrund stützt der Normzweck die bereits aus dem Gesetzeswortlaut und der

Entstehungsgeschichte folgende Auslegung, dass die Rechtsfolge des § 10b Abs. 1 Satz 8 Nr. 2 EStG bereits dann eintritt, wenn die Körperschaft neben einem der dort genannten Zwecke auch noch einen anderen Zweck verfolgt. Denn wenn der gegenteiligen Auffassung des FG zu folgen wäre, könnten Mitgliedsbeiträge, die der Finanzierung eigener Freizeitaktivitäten des Steuerpflichtigen dienen, allein deshalb abgezogen werden, weil die Körperschaft neben dem Freizeitzweck noch einen anderen Zweck verfolgt. Dies stünde dem erkennbaren Bestreben des Gesetzgebers, die Finanzierung eigener Freizeitaktivitäten von der einkommensteuerlichen Begünstigung auszuschließen, gerade entgegen.

68 cc) Die gesetzliche Differenzierung zwischen den in § 10b Abs. 1 Satz 8 EStG genannten Körperschaften einerseits und den übrigen Körperschaften andererseits lässt damit eine klare Entscheidung des Gesetzgebers erkennen. Diese darf nicht --so aber das FG-- mit der Erwägung überlagert werden, die vom Kläger betriebene musikalische Ausbildung und Anleitung junger Menschen erscheine "in der heutigen Zeit" überragend wichtig und förderungswürdig.

69 d) Entgegen der Auffassung des Klägers ist weder die gesetzliche Regelung als solche noch die vom Senat vorgenommene Gesetzesauslegung verfassungswidrig.

70 aa) Der Kläger sieht --im Anschluss an Nacke, Deutsche Steuerzeitung 2008, 445, 447 f.-- einen Verstoß gegen das aus Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes (GG) abzuleitende Gebot folgerichtiger Normausgestaltung darin, dass passive Kulturvereine Mitgliedsbeiträge abziehen können (§ 10b Abs. 1 Satz 7 EStG), aktive Kulturvereine aber nicht (§ 10b Abs. 1 Satz 8 Nr. 2 EStG).

71 bb) Nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts (BVerfG; grundlegend zum Folgenden Urteil vom 09.12.2008 - 2 BvL 1/07, BVerfGE 122, 210, unter C.I.2., m.w.N.) wird der bei der Auswahl des Steuergegenstands und der Bestimmung des Steuersatzes grundsätzlich weitreichende Entscheidungsspielraum des Gesetzgebers im Bereich des EStG vor allem durch zwei eng miteinander verbundene Leitlinien begrenzt, nämlich das Gebot der Ausrichtung der Steuerlast am Prinzip der finanziellen Leistungsfähigkeit und das Gebot der Folgerichtigkeit. Letzteres bedeutet, dass die einmal getroffene Belastungsentscheidung bei der Ausgestaltung des steuerrechtlichen Ausgangstatbestands folgerichtig im Sinne der Belastungsgleichheit umgesetzt werden muss. Ausnahmen von einer solchen folgerichtigen Umsetzung bedürfen eines besonderen sachlichen Grundes; insoweit sind außerfiskalische Förderungs- und Lenkungszwecke sowie Typisierungs- und Vereinfachungserfordernisse anerkannt. Der Gesetzgeber darf grundsätzlich generalisierende, typisierende und pauschalierende Regelungen treffen, ohne allein schon wegen der damit unvermeidlich verbundenen Härten gegen den allgemeinen Gleichheitssatz zu verstoßen. Er darf sich grundsätzlich am Regelfall orientieren und ist nicht gehalten, allen Besonderheiten jeweils durch Sonderregelungen Rechnung zu tragen. Die gesetzlichen Verallgemeinerungen müssen allerdings auf eine möglichst breite, alle betroffenen Gruppen und Regelungsgegenstände einschließende Beobachtung aufbauen. Insbesondere darf der Gesetzgeber für eine gesetzliche Typisierung keinen atypischen Fall als Leitbild wählen, sondern muss realitätsgerecht den typischen Fall als Maßstab zugrunde legen.

72 Im Übrigen geht das Gebot folgerichtiger Ausgestaltung der Normen über die allgemeinen Anforderungen aus Art. 3 Abs. 1 GG nicht hinaus (BVerfG-Beschluss vom 06.06.2018 - 1 BvL 7/14, 1 BvR 1375/14, BVerfGE 149, 126, Rz 70).

73 cc) Nach diesen Maßstäben ist Art. 3 Abs. 1 GG in Gestalt des Gebots folgerichtiger Normausgestaltung vorliegend nicht verletzt, da die Grenzen zulässiger Typisierung gewahrt sind. Es ist nicht sachwidrig, dass der Gesetzgeber davon ausgeht, durch die aktive Mitwirkung in Laienorchestern usw. werde auch ein Freizeitbedürfnis des Mitglieds verfolgt, so dass gezahlte Mitgliedsbeiträge bei typisierender Betrachtung auch der Finanzierung eigener Freizeitaktivitäten dienten. Umgekehrt ist es noch vertretbar, in den Fällen des § 10b Abs. 1 Satz 7 EStG einen Abzug von Mitgliedsbeiträgen zuzulassen, wenn zwar ein kultureller Zweck gefördert wird, aber eben keine *selbst* ausgeübte laienkulturelle Freizeittätigkeit. Der Gesetzgeber ist hier in typisierender Weise davon ausgegangen, dass das altruistische Handeln einen eventuellen eigenen Vorteil des Mitglieds aus der kulturfördernden Tätigkeit der Einrichtung überwiegt. Es kann dahinstehen, ob die vorgenommene Differenzierung zwingend ist, sie stellt sich aber nicht als evident sachwidrig dar (kritisch aber wesentliche Teile der Literatur; vgl. Hüttemann, Der Betrieb 2007, 2053, 2058: "rechtspolitisch wenig einleuchtend"; Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 5. Aufl. 2021, Rz 8.99: "inhaltlich nicht befriedigende Regelung"; Schauhoff/Kirchhain, DStR 2007, 1985, 1987: "Wertungsentscheidung des Gesetzgebers bleibt ungewiss"; Strahl/Stahl/Demuth in Korn, § 10b EStG Rz 28.6: "kein vernünftiger Grund ersichtlich").

74 dd) Auch ist darauf hinzuweisen, dass die "Eingriffsintensität" des § 10b Abs. 1 Satz 8 Nr. 2 EStG --tatsächlich bewegt sich diese Norm im Bereich der Einschränkung einer Begünstigung und ist daher für die

verfassungsrechtliche Betrachtung eher dem Subventions- als dem Eingriffsrecht zuzuordnen-- sich als vergleichsweise gering darstellt. Zum einen betrifft die Regelung nur den Abzug von Mitgliedsbeiträgen; demgegenüber können Spenden --also freiwillige und unentgeltliche Zuwendungen-- auch bei aktiven Kulturvereinen in dem für alle steuerbegünstigten Körperschaften geltenden Umfang abgezogen werden. Zum anderen sind gerade im Fall des Klägers die vom Abzug ausgeschlossenen Mitgliedsbeiträge sowohl aus Sicht der Mitglieder des Klägers (36 € jährlich) als auch aus Sicht des Klägers absolut und relativ geringfügig. Beim Kläger belaufen sich die Mitgliedsbeiträge in den drei Jahren, zu denen das FG Feststellungen getroffen hat (2017 bis 2019), auf durchschnittlich weniger als 1.400 € jährlich und deutlich weniger als 10 % seiner Gesamteinnahmen.

75 ee) Einen weiteren Verstoß gegen den allgemeinen Gleichheitssatz sieht der Kläger darin, dass große Vereine die durch § 10b Abs. 1 Satz 8 Nr. 2 EStG angeordnete Beschränkung --seiner Auffassung nach-- dadurch umgehen könnten, dass sie sich in einen aktiven und einen passiven Kulturverein aufspalten, während kleine Vereine --wie der Kläger-- diese Möglichkeit nicht hätten.

76 Jedoch würde es sich wertungsmäßig um einen mit dem Streitfall nicht vergleichbaren Sachverhalt handeln, wenn das Ergebnis einer solchen "Aufspaltung" wäre, dass die aktiven Mitglieder weiterhin unter § 10b Abs. 1 Satz 8 Nr. 2 EStG fallende Mitgliedsbeiträge zahlen, während andere --nicht aktiv im Bereich der Laienmusik tätige-- Personen dem Förderverein beitreten und ihre dortigen Mitgliedsbeiträge gemäß § 10b Abs. 1 Satz 7 EStG abziehen könnten. Denn diese Personen würden dann gerade nicht ihre eigene Freizeitgestaltung fördern, sondern die Freizeitgestaltung Dritter. Ein solches --im Kern altruistisches-- Verhalten durfte der Gesetzgeber in auch verfassungsrechtlich vertretbarer Weise vom Anwendungsbereich des § 10b Abs. 1 Satz 8 Nr. 2 EStG ausnehmen.

77 Sollte das --nicht näher erläuterte-- Beispiel des Klägers hingegen dahingehend zu verstehen sein, dass ein bisher einheitlicher Verein in zwei Vereine aufgespalten wird, der aktive Kulturverein fortan auf die Erhebung von Mitgliedsbeiträgen verzichtet, die aktiv im Bereich der Freizeitmusik tätigen Mitglieder zugleich Mitglieder des Fördervereins werden und dort ihre bisherigen Mitgliedsbeiträge leisten, die der Förderverein verabredungsgemäß dem aktiv tätigen Kulturverein zur Verfügung stellt, könnte die Annahme eines Gestaltungsmissbrauchs (§ 42 AO) naheliegen. Mit der theoretischen Möglichkeit der Gesetzesumgehung durch eine missbräuchliche Gestaltung kann aber ein Verfassungsverstoß der allgemein geltenden gesetzlichen Regelung nicht begründet werden.

78 4. Der vom Kläger sowohl während des Klage- als auch während des Revisionsverfahrens --wohl hilfsweise-- geäußerten Auffassung, § 50 EStDV enthalte keine Regelung, die die Ausstellung von Zuwendungsbestätigungen für Mitgliedsbeiträge untersage, vermag der Senat nicht zu folgen.

79 Einer derartigen ausdrücklichen Regelung bedarf es angesichts der klaren Gesetzessystematik nicht. Zum einen nimmt § 50 Abs. 1 EStDV auf "Zuwendungen im Sinne der §§ 10b, 34g des Gesetzes" Bezug und bezieht damit auch die Regelung des § 10b Abs. 1 Satz 8 EStG ein, wonach Mitgliedsbeiträge an bestimmte Körperschaften nicht nach § 10b EStG abziehbar sind. Hieraus ergibt sich denklogisch, dass derartige Beiträge in einer Zuwendungsbestätigung nicht als "Zuwendung i.S. des § 10b EStG" bescheinigt werden dürfen. Entgegen der Auffassung des Klägers folgt aus dem Umstand, dass § 10b Abs. 1 Satz 8 EStG unmittelbar nur für Einkommensteuersubjekte gilt, nichts anderes, da diese Regelung durch § 50 Abs. 1 EStDV in Bezug genommen wird und die Vorschriften über die Ausstellung von Zuwendungsbestätigungen gerade für steuerbegünstigte Körperschaften wie den Kläger gelten.

80 Zum anderen zeigt § 10b Abs. 4 Satz 2 EStG, dass der Gesetzgeber das mindestens grob fahrlässige Ausstellen einer unrichtigen Zuwendungsbestätigung durch eine Haftungsfolge sanktioniert.

81 5. Die Sache ist entscheidungsreif.

82 Der Kläger fördert --was auch das FG im Ausgangspunkt nicht anders sieht-- durch den Betrieb des Laienorchesters kulturelle Betätigungen, die in erster Linie der Freizeitgestaltung dienen. Denn die tatsächliche Geschäftsführung des Klägers wird ausweislich der vorgelegten und vom FG in Bezug genommenen --und damit i.S. des § 118 Abs. 2 FGO festgestellten-- Unterlagen durch das Unterhalten von Laien-Blasorchestern, die gemeinsamen Proben der Mitglieder sowie die Auftritte der Blasorchester bei Konzerten und Marschmusiken geprägt. Damit erfüllt der Kläger die Voraussetzungen des § 10b Abs. 1 Satz 8 Nr. 2 EStG, so dass Mitgliedsbeiträge nicht als Sonderausgaben abziehbar sind.

83 Hierfür kommt es nach den Rechtsausführungen unter 3. nicht darauf an, ob der Kläger zusätzlich auch noch andere Zwecke fördert, so dass es für die Entscheidung über die Klage und die Revision unerheblich ist, ob bzw. in welchem Umfang derartige Zweckverfolgungen beim Kläger überhaupt feststellbar sind. Damit steht der begehrte

Feststellungsausspruch dem Kläger nicht zu, weil der von ihm beanstandete Hinweis des FA in den Freistellungsbescheiden für die Jahre 2014 bis 2016 und 2017 bis 2019 zutreffend ist; die Feststellungsklage ist abzuweisen.

84 6. Der Senat entscheidet mit Einverständnis des Klägers und des FA --auf das (hier nicht erklärte) Einverständnis des beigetretenen BMF soll es nicht ankommen (BFH-Urteile vom 06.10.2005 - V R 64/00, BFHE 212, 132, BStBl II 2006, 212, unter II.5., und vom 11.11.2010 - VI R 17/09, BFHE 232, 40, BStBl II 2011, 969, Rz 11)-- ohne mündliche Verhandlung (§ 90 Abs. 2, § 121 Satz 1 FGO).

85 7. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de