

Urteil vom 27. September 2018, V R 48/16

Gemeinnützigkeit eines Vereins zur Förderung des IPSC-Schießens

ECLI:DE:BFH:2018:U.270918.VR48.16.0

BFH V. Senat

GG Art 1 Abs 1, GG Art 2 Abs 2, AO § 52 Abs 1, AO § 52 Abs 2 Nr 20, AO § 52 Abs 2 Nr 21, AO § 60a, FGO § 96 Abs 1, FGO § 118 Abs 2, WaffG § 15, WaffG § 15a Abs 1

vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht , 03. August 2016, Az: 6 K 418/15

Leitsätze

Ein Verein, dessen Zweck in der Förderung des Schießsportes, insbesondere des IPSC-Schießens besteht, erfüllt (entgegen Ziffer 6 AEAO zu § 52 AO) die satzungsmäßigen Anforderungen an die Feststellung der Gemeinnützigkeit .

Tenor

Die Revision des Beklagten gegen das Urteil des Niedersächsischen Finanzgerichts vom 4. August 2016 6 K 418/15 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Beklagte zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1 Streitig ist, ob der Kläger und Revisionsbeklagte (Kläger) nach seiner Satzung vom 5. Juli 2015 i.d.F. vom 12. August 2015 gemeinnützige Zwecke verfolgt.
- 2 § 2 dieser Satzung bezeichnet als Zweck des Vereins die "Förderung des Schießsports, insbesondere
 - IPSC-Schießen (International Practical Shooting Confederation) und
 - sonstiges Sportschießen nach den Regeln des Bundes Deutscher Sportschützen 1975 e.V. (BDS), insbesondere durch
 - Durchführung von Schießveranstaltungen, insbesondere Übungsschießen und Vereinsmeisterschaften und
 - Teilnahme an regionalen, nationalen und internationalen Schießwettbewerben sowie
 - Mitgliedschaft im Bund Deutscher Sportschützen 1975 e.V., Landesverband 3 Niedersachsen".
- 3 Der Verein verfolgt nach § 3 (Gemeinnützigkeit) ausschließlich und unmittelbar gemeinnützige Zwecke i.S. des Abschnitts "Steuerbegünstigte Zwecke" der Abgabenordnung (AO). Er ist selbstlos tätig und verfolgt nicht in erster Linie eigenwirtschaftliche Zwecke.
- 4 Das von den Mitgliedern des Klägers ausgeübte IPSC-Schießen ist eine Schießsportdisziplin, die zu einer Disziplingruppe des BDS gehört. Der Kläger ist Mitglied im Landesverband Niedersachsen/Bremen des BDS, dieser ist seinerseits Mitglied des --durch Freistellungsbescheid vom 27. April 2015-- als gemeinnützig anerkannten Bundesverbands BDS. Der BDS ist seit 2004 nach § 15 des Waffengesetzes (WaffG) als Schießsportverband anerkannt. Die Sportordnung des BDS wurde nach § 15a WaffG genehmigt, wobei laut Schreiben des Bundesverwaltungsamtes vom 27. Oktober 2015 das IPSC-Schießen Bestandteil der genehmigten Sportordnung ist.
- 5 In Abgrenzung zum statischen Schießsport, bei dem der Schütze an einem festen Platz steht, wird das IPSC-Schießen dynamisch ausgeübt, indem der jeweilige Schütze in möglichst kurzer Zeit einen festgelegten Parcours mit verschiedenen Zielen absolviert. Geschossen wird auf abstrakte Zielscheiben, auf einfarbige achteckige

Pappscheiben mit verschiedenen Trefferzonen oder auf runde/längliche Metallplatten. Die Ausübung des IPSC-Schießens erfolgt nach einem umfassenden Regelwerk des BDS (aufgeteilt in Regeln für Kurzwaffen, Büchsen und Flintenregelungen). Nach Ziffer 1.1.8. des Regelwerkes für Kurzwaffen vom Januar 2015 (identische Regeln gelten für die anderen Schusswaffen) ist es beim IPSC-Schießen u.a. verboten,

"1. in deutlich erkennbarem Laufen zu schießen,

2. ohne genaues Anvisieren des Ziels zu schießen,

3. den Parcours so aufzubauen, dass

a) das Schießen aus Deckungen erfolgt,

b) nach der Abgabe des ersten Schusses Hindernisse überwunden werden,

c) schnelles Reagieren auf plötzlich und überraschend auftauchende Ziele gefordert wird,

d) Ziele aufgestellt werden, deren Verwendung und deren Position, bei beweglichen Zielen deren

Auslösemechanismus und die Position ihres Erscheinens dem Teilnehmer nicht vor Absolvierung der Übung bekannt gegeben wurden."

- 6 Laut Ziffer 3.2. ("Schriftliche Parcoursbeschreibungen – Briefings") muss vor Beginn einer Schießveranstaltung eine vom sog. Range Master abgenommene schriftliche Parcoursbeschreibung ausgehängt werden. Die Beschreibung informiert den Schützen über die Ziele (Art, Anzahl, Position), über die Wertungsschusszahl, über den Zustand der Waffe am Start, über die Startposition sowie über den Beginn der Zeitnahme: akustisches oder optisches Signal. Vor Beginn der Veranstaltung erhalten sodann die Schützen die Möglichkeit zu einer Inspektion ("Walkthrough") des Parcours (3.2.4. des Regelwerks).
- 7 Die verschiedenen Parcoursarten ("short courses", "medium courses", "long courses") unterscheiden sich in der Anzahl der geforderten Schüsse (nicht mehr als 12 Schuss/nicht mehr als 24 Schuss/nicht mehr als 32 Schuss). Die Dauer eines sog. long courses liegt bei ungefähr einer Minute. Ziffer 5.3. (Akzeptable Bekleidung) verbietet grundsätzlich das Tragen von Tarnkleidung oder anderer ähnlicher militärischer oder polizeilicher Kleidungsstücke (Camouflage).
- 8 In 2010 war die Genehmigung der Sportordnung für das IPSC- Schießen Gegenstand einer erneuten Überprüfung durch das Bundesinnenministerium. Die Bundesregierung kam im Bericht vom 27. Januar 2010 (Unterrichtung durch die Bundesregierung, zu BRDrucks 577/09, unter 3. IPSC-Schießen) zu dem Ergebnis, dass IPSC-Schießen zu Recht eine genehmigte Schießsportdisziplin sei. Eine Vergleichbarkeit mit polizeilichem Schießtraining liege nur vordergründig vor. Maßgebliche Unterschiede lägen darin, dass Polizisten auch in/aus der Bewegung heraus schießen und der detaillierte Ablauf eines Parcours nicht bekannt sei. Darüber hinaus würden Ziele überraschend angezeigt oder durch Zuruf bezeichnet. Polizisten trainierten die Verteidigung gegen ein gewalttätiges Gegenüber und dessen Bekämpfung sowie das Schießen auf Wirkung.
- 9 Mit Schreiben vom 13. Juli 2015 beantragte der Vereinsvorsitzende des Klägers die gesonderte Feststellung der satzungsmäßigen Gemeinnützigkeit nach § 60a Abs. 1 AO. Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) lehnte den Antrag mit Bescheid vom 1. September 2015 ab, weil es sich beim IPSC-Schießen um keine die Allgemeinheit fördernde Sportart handele (Ziff. 6 des Anwendungserlasses der Abgabenordnung --AEO-- zu § 52 AO). Die --nach erfolglosem Einspruchsverfahren erhobene-- Klage vor dem Finanzgericht (FG) hatte dagegen Erfolg. Das FG verpflichtete das FA, unter Aufhebung des Ablehnungsbescheids vom 1. September 2015 und der Einspruchsentscheidung vom 8. Dezember 2015, die Einhaltung der satzungsmäßigen Voraussetzungen gemäß § 60a Abs. 1 Satz 1 AO festzustellen. Das FG begründete sein --in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2017, 179 veröffentlichtes-- Urteil damit, dass das IPSC-Schießen eine Förderung des Sportes i.S. des § 52 Abs. 2 Nr. 21 Satz 1 AO darstelle und nicht als allgemein wohl schädlich einzuordnen sei.
- 10 Mit seiner Revision wendet sich das FA gegen das Urteil des FG und rügt die Verletzung materiellen Rechts.
- 11 Die Tätigkeit der Klägerin fördere nicht die Allgemeinheit. Da das IPSC-Schießen kampfmäßigen Charakter habe und das Schießen auf Menschen trainiert werde, folge aus übergeordneten Wertentscheidungen, dass es nicht im Interesse des Gemeinwohls ausgeübt werde. Die Nähe zu kriegsähnlichen Situationen und der kampfmäßige Charakter der Schießübungen seien offensichtlich, denn gerade in kriegs- und kampfähnlichen Situationen komme der Schnelligkeit des Schützen neben der Präzision entscheidende Bedeutung zu. Die beim IPSC-Schießen durchgeführten Schießübungen würden sonst in Spezialeinheiten des Militärs trainiert. Das IPSC-Schießen unterscheide sich von der gemeinnützigen statischen Schießsportart in erheblicher Weise, denn bei diesen Sportarten komme es lediglich auf die Präzision der Schussabgabe auf die Zielscheibe an.
- 12 Soweit das FG zum Ergebnis komme, das IPSC-Schießen sei nicht mit kampfmäßigem Schießen vergleichbar und

dabei davon ausgehe, dass sich die IPSC-Schützen nur zwischen den Schussabgaben bewegten, sei diese Annahme nicht zutreffend. Das FG habe nicht berücksichtigt, dass das Tragen von militärischer oder polizeilicher Kleidungsstücke für solche Teilnehmer nicht verboten sei, die aktiven Militär- oder Polizeidienst leisten. Schließlich liege auch in der Verwendung von sog. Holstern eine Ähnlichkeit zum Polizei- oder Militärschießen.

- 13 Das Regelwerk des IPSC-Schießens sei zwar 2004/2005 vom Bundesverwaltungsamt genehmigt worden, dies stehe dem Ausschluss von der Gemeinnützigkeit allerdings nicht entgegen, da nicht jedes gesetzlich erlaubte Tun eine steuerliche Förderung verdiene.
- 14 Das Bundesministerium der Finanzen (BMF) hat --ohne einen Antrag zu stellen-- mit Schreiben vom 9. April 2018 den Beitritt zum Verfahren erklärt. Es trägt vor, nach dem FG-Urteil bleibe unklar, ob das IPSC-Schießen wegen der zu beobachtenden körperlichen Anstrengung das Tatbestandsmerkmal "Sport" erfülle oder ob dieses Tatbestandsmerkmal wegen der einem persönlichen Können zurechenbaren Kunstbewegung als verwirklicht angesehen werde. Für beide Alternativen fehlten jedoch entsprechende Feststellungen.
- 15 Die Feststellungen des FG, wonach keine kriegsähnlichen Situationen nachgestellt würden und eine Ähnlichkeit mit einem Häuserkampf nicht gegeben sei, beruhten auf einer fehlerhaften (lückenhaften) Beweiswürdigung und verstießen damit gegen § 96 Abs. 1 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO). Die Beweiswürdigung sei widersprüchlich, soweit das FG eine Ähnlichkeit des IPSC-Schießens mit einem "Häuserkampf" ablehne, obwohl es aufgrund des aufgebauten Szenariums (Trennwände, die an eine Hauswand mit einem Fenster erinnern) davon ausgehe, dass eine Vergleichbarkeit mit einem Schuss durch ein Fenster nicht gänzlich verneint werden könne.
- 16 Schließlich habe das FG nicht abgewogen, ob das IPSC-Schießen für das Gemeinwohl überwiegend nützlich oder schädlich sei. Diese Abwägung führe nach Auffassung des BMF dazu, dass im Hinblick auf den gemeinnützigen Zweck der Kriminalprävention (§ 52 Abs. 2 Satz 1 Nr. 20 AO) die für das Gemeinwohl negativen Folgen überwiegen.
- 17 In der mündlichen Verhandlung hat das BMF weiter vorgetragen, Zweck des Vereins sei u.a. die Teilnahme an internationalen Schießwettbewerben. Die dabei anzuwendenden Regeln würden so erheblich von den nationalen Regeln abweichen, dass sie in der Bundesrepublik Deutschland (Deutschland) nicht genehmigungsfähig seien.
- 18 Das FA beantragt,
das Urteil des Niedersächsischen FG vom 4. August 2016 6 K 418/15 aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 19 Die Klägerin beantragt,
die Revision als unzulässig, hilfsweise als unbegründet zurückzuweisen.
- 20 Die Revisionsbegründung bezeichne keine Rechtsverletzung und/oder keinen Verstoß gegen Denkgesetze und erfülle daher nicht die Anforderungen des § 120 Abs. 3 Nr. 2 Buchst. a FGO. Eine Revision könne nicht mit Angriffen gegen die tatsächliche Würdigung der Streitsache durch das FG begründet werden. Die Revisionsbegründung gehe daher fehl, wenn sie die vom FG getroffene Wertentscheidung durch eine eigene, abweichende Würdigung ersetze.
- 21 Fehlerhaft sei die Aussage, wonach durch den behaupteten kampfmäßigen Charakter des IPSC-Schießens das "Schießen auf Menschen trainiert" werde. Präzision und auch Geschwindigkeit sei dem Schießsport inhärent. Ohne Präzision sei Schießsport nicht vorstellbar, aber auch das Geschwindigkeitserfordernis sei ihm nicht wesensfremd, z.B. beim Wurfscheibenschießen.
- 22 Zu Recht gehe das FG davon aus, dass die Schussabgabe nur zwischen äußerlich wahrnehmbaren Ortsveränderungen erfolgte, aber nicht währenddessen. Dies ergebe sich aus Tz 1.1.8. der IPSC-Regeln.
- 23 Entgegen der Ansicht des BMF habe das FG beide Kriterien für das Vorliegen von "Sport" geprüft und bejaht. Eine Schwerpunktbildung zwischen körperlicher Ertüchtigung und Geschick im Schießsport sei ebenso überflüssig wie etwa beim Fußball, es lägen beide Kriterien vor. Ob im IPSC-Schießen in der einen oder anderen Parcoursgestaltung etwas mehr gelaufen oder etwas präziser geschossen werden müsse, um erfolgreich zu sein, spiele keine Rolle.
- 24 Das FG habe die Form und Gestaltung der Ziele dahingehend gewürdigt, dass sie in keiner Weise der menschlichen Gestalt ähnlich seien. Ferner habe das FG ausdrücklich erkannt, dass Stellwände (und Öffnungen in diesen) an Wände mit Fenstern erinnern, es sei aber durch Aufzählung von zahlreichen Abgrenzungskriterien (fehlender Kampf auf nahe Entfernung "Mann gegen Mann", fehlende Existenz eines feindlichen Gegenüber, Bekanntheit der Situation, Fehlen einsatztaktischer Entscheidungen, Fehlen unbekannter Ziele und Abläufe) gleichwohl zum Gesamtergebnis gekommen, dass eine Ähnlichkeit mit "Häuserkampf" nicht vorhanden sei.

- 25** Schließlich gingen die wertenden Ausführungen des BMF zur Gemeinwohlschädlichkeit fehl. Das FG habe die erforderlichen Abwägungen an- und das Vorliegen der Allgemeinwohlnützlichkeits positiv festgestellt. Mit den Ausführungen, wonach beim IPSC-Schießen die negativen Folgen für das Gemeinwohl überwiegen würden, ersetze das BMF die Abwägung des FG durch die eigene.

Entscheidungsgründe

II.

- 26** Die Revision des FA ist zulässig, da das FA --entgegen der Ansicht der Klägerin-- nicht nur die Würdigung des FG angegriffen, sondern auch die Verletzung des § 52 Abs. 1 AO und damit die Verletzung materiellen Rechts gerügt hat, sie ist aber unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 FGO). Das FG hat zutreffend entschieden, dass der Ablehnungsbescheid vom 1. September 2015 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 8. Dezember 2015 rechtswidrig ist und das FA daher verpflichtet war, die Einhaltung der satzungsmäßigen Voraussetzungen für die Gemeinnützigkeit gemäß § 60a Abs. 1 Satz 1 AO gesondert festzustellen.
- 27** 1. Gemäß § 60a Abs. 1 Satz 1 AO wird die Einhaltung der satzungsmäßigen Voraussetzungen nach den §§ 51, 59, 60 und 61 AO gesondert festgestellt, wenn die Körperschaft dies beantragt (§ 60a Abs. 2 Nr. 1 AO). Die beantragte Feststellung erfolgt, wenn sich aus der Satzung ergibt, welchen Zweck die Körperschaft verfolgt, ob dieser Zweck den Anforderungen der §§ 52 bis 55 AO entspricht und ob er ausschließlich und unmittelbar verfolgt wird (§ 59 AO).
- 28** 2. Im Streitfall ergibt sich der Satzungszweck hinreichend deutlich aus § 2 ("Förderung des Schießsports, insbesondere IPSC"); dieser Zweck wird nach § 3 der Satzung auch ausschließlich und unmittelbar verfolgt. Der satzungsgemäß verfolgte Zweck entspricht, wie das FG zu Recht entschieden hat, auch den Anforderungen des § 52 AO. Danach verfolgt eine Körperschaft gemeinnützige Zwecke, wenn ihre Tätigkeit darauf gerichtet ist, die Allgemeinheit auf materiellem, geistigem oder sittlichem Gebiet selbstlos zu fördern. Unter den Voraussetzungen des Absatzes 1 sind gemäß § 52 Abs. 2 Nr. 21 AO als Förderung der Allgemeinheit u.a. anzuerkennen: "die Förderung des Sports (Schach gilt als Sport)".
- 29** a) IPSC-Schießen ist Sport i.S. des § 52 Abs. 1 i.V.m. Abs. 2 Nr. 21 AO.
- 30** aa) Nach höchstrichterlicher Rechtsprechung umfasst der Begriff "Sport" solche Betätigungen, die die allgemeine Definition des Sports erfüllen und der körperlichen Ertüchtigung dienen (Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 17. Februar 2000 I R 108, 109/98, BFH/NV 2000, 1071). Vorausgesetzt wird 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, sowie in BFH/NV 2000, 1071). Die Ausführung eines Spiels in Form von Wettkämpfen und unter einer besonderen Organisation allein machen dieses allerdings 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, sowie in BFH/NV 2000, 1071).
- 31** bb) Das IPSC-Schießen erfüllt beide Alternativen der körperlichen Ertüchtigung: Es erfordert im Hinblick auf das schnelle Durchlaufen des Parcours äußerlich zu beobachtende körperliche Anstrengungen und in Bezug auf die dem persönlichen Können zurechenbare Kunstbewegung (präzise Schussabgabe) auch Geschick im Umgang mit der Waffe, Konzentrationsfähigkeit und Körperbeherrschung (vgl. hierzu BFH-Urteil in BFH/NV 1987, 705, Rz 16, sowie BFH-Beschluss vom 28. Mai 1986 I S 17/85, unter Rz 18 zur Körperbeherrschung beim Sportschießen; ebenso Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 3. Aufl., Rz 3.120 a.E.).
- 32** cc) Das BMF rügt insoweit ohne Erfolg, nach dem FG-Urteil bleibe unklar, welche der beiden Alternativen es für das Vorliegen des Tatbestandsmerkmals "Sport" bejaht habe, und dass tatsächliche Feststellungen zum Vorliegen einer körperlichen Anstrengung oder einer Körperbeherrschung fehlten. Im Anschluss an die Ausführungen zur Auslegung des Begriffs "Sport" (S. 7 der Urteilsgründe) bejaht das FG auf S. 8 der Urteilsgründe beide Kriterien. Das Vorliegen einer dem persönlichen Können zurechenbaren Kunstbewegung begründet es mit dem hierfür erforderlichen Geschick im Umgang mit der Waffe, der Konzentrationsfähigkeit, der Körperbeherrschung und dem körperlichen Leistungsvermögen in Bezug auf das präzise Schießen; aus dem möglichst schnellen Durchlaufen des Parcours schließt es ohne Rechtsfehler auf eine körperliche Anstrengung. Die Feststellungen zu diesen Folgerungen ergeben sich nicht nur aus der Beschreibung des IPSC-Schießens auf S. 3 des Tatbestands, sondern auch aus dem in Bezug

genommenen Filmmaterial des BDS ("Faszination IPSC-Schießen") und den als Anlage beigefügten Beispielparcours (S. 5 a.E. des Tatbestands).

- 33** b) IPSC-Schießen als "Sport" i.S. von § 52 Abs. 2 Nr. 21 AO fördert zugleich die Allgemeinheit (§ 52 Abs. 1 Satz 1 AO). Eine Körperschaft verfolgt gemeinnützige Zwecke, wenn ihre Tätigkeit darauf gerichtet ist, die Allgemeinheit auf materiellem, geistigem oder sittlichem Gebiet selbstlos zu fördern. Die materielle Förderung der Allgemeinheit betrifft den Bereich des wirtschaftlichen Lebensstandards (BFH-Urteil vom 23. November 1988 I R 11/88, BFHE 155, 461, BStBl II 1989, 391, Rz 22). Sie liegt vor, wenn die Lebensumstände der Geförderten verbessert werden und kann sich auch auf die körperliche und geistige Gesundheit beziehen (Krüger in Schwarz/Pahlke, AO/FGO, § 52 AO Rz 17).
- 34** 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, a.a.O., § 52 AO Rz 40; FG Baden-Württemberg, Urteil vom 7. Juni 2016 6 K 2803/15, EFG 2017, 1, Rz 60).
- 35** c) Das FG hat den Sachverhalt in revisionsrechtlich nicht zu beanstandender Weise dahingehend gewürdigt, dass das IPSC-Schießen auch nicht aus anderen Gründen als allgemeinwohlschädlich anzusehen ist.
- 36** aa) Bei dem Tatbestandsmerkmal einer Förderung der "Allgemeinheit" handelt es sich um einen unbestimmten Rechtsbegriff, dessen Gehalt wesentlich geprägt wird durch die *objektive Wertordnung*, wie sie insbesondere im Grundrechtskatalog der Art. 1 bis 19 des Grundgesetzes (GG) zum Ausdruck kommt. Eine Tätigkeit, die mit diesen Wertvorstellungen nicht vereinbar ist, ist keine Förderung der Allgemeinheit (BFH-Urteile vom 17. Mai 2017 V R 52/15, BFHE 258, 124, BStBl II 2018, 218, Rz 21; vom 11. April 2012 I R 11/11, BFHE 237, 22, BStBl II 2013, 146, Rz 16; Seer in Tipke/Kruse, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, § 52 Rz 3). Eine Förderung der Allgemeinheit liegt auch dann nicht vor, wenn sich der Zweck der Körperschaft gegen Gesetze richtet, die zur verfassungsmäßigen Ordnung gehören (BFH-Urteil vom 29. August 1984 I R 215/81, BFHE 142, 243, BStBl II 1985, 106, Leitsatz 1; BFH-Urteil vom 13. Juli 1994 I R 5/93, BFHE 175, 484, BStBl II 1995, 134, Rz 17). Denn von einer Förderung der Allgemeinheit kann bei einer Missachtung der Rechtsordnung, die gerade den Schutz des Einzelnen und damit auch den der Allgemeinheit sichern soll und sichert, nicht (mehr) die Rede sein (BFH-Urteil in BFHE 142, 243, BStBl II 1985, 106, unter Rz 36 und 37).
- 37** bb) Im Streitfall enthält die Satzung des Klägers weder einen Verstoß gegen die Grundrechte noch gegen die allgemeine Rechtsordnung:
- 38** (1) Dem FA ist zwar insoweit zuzustimmen, als eine Tätigkeit, die kampfmäßigen Charakter hätte und das Schießen auf Menschen trainierte, gegen die --durch den Schutz der Menschenwürde (Art. 1 Abs. 1 GG) und den Schutz des menschlichen Lebens (Art. 2 Abs. 2 GG) geprägte-- Werteordnung des GG verstieße und daher nicht die Allgemeinheit förderte.
- 39** (a) Die Finanzverwaltung verneint die Gemeinnützigkeit des IPSC-Schießens im direkten Zusammenhang mit Gotcha und Paintball (AEAO Nr. 6 zu § 52). Der Senat braucht vorliegend nicht zu entscheiden, ob Paintball/Gotcha gegen die Werteordnung des GG verstößt (bejahend: FG Rheinland-Pfalz, Urteil vom 19. Februar 2014 1 K 2423/11, Deutsches Steuerrecht/Entscheidungsdienst 2015, 294; ablehnend: Verwaltungsgerichtshof München, Urteil vom 27. November 2012 15 BV 09.2719, Gewerbearchiv 2013, 218; Oberverwaltungsgericht Lüneburg, Urteil vom 18. Februar 2010 1 LC 244/07, Gewerbearchiv 2010, 499; Scheidler, Jura 2009, 575). Denn das IPSC-Schießen unterscheidet sich von dem Paintball/Gotcha derart, dass die von der Finanzverwaltung vorgenommene Gleichstellung nicht gerechtfertigt ist. Das FG hat auf S. 8 der Urteilsgründe den Sachverhalt in nachvollziehbarer Weise dahingehend gewürdigt, dass im Rahmen des IPSC-Schießens keine kriegsähnlichen Situationen nachgestellt werden, sodass es nicht mit Paintball vergleichbar sei. Anders als beim Paintball würden beim IPSC-Schießen keine Gegenspieler "eliminiert", es gehe auch nicht um die Eroberung und/oder Verteidigung von Flaggen oder Landschaftsmarken, das sportliche Ziel beim IPSC-Schießen liege vielmehr darin, den Schießparcours mit möglichst hoher Trefferquote in möglichst kurzer Zeit zu durchlaufen. Die Ziele beim IPSC-Schießen seien auch in keiner Weise der menschlichen Gestalt ähnlich, nach dem Regelwerk dürfe nur auf Papp- oder Metallziele geschossen werden, die eine runde/ovale oder achteckige Form aufwiesen.
- 40** Soweit das BMF dagegen vorbringt, die Beweiswürdigung des FG sei unvollständig, weil es nicht berücksichtigt habe, dass die Form der Ziele eine Ähnlichkeit mit dem menschlichen Körper aufweise, beachtet es nicht, dass die Würdigung des FG revisionsrechtlich bindend ist, soweit sie verfahrensrechtlich einwandfrei zustande gekommen ist und nicht durch Denkfehler oder durch die Verletzung von Erfahrungssätzen beeinflusst wurde. Dabei muss das

Ergebnis der Beweiswürdigung nicht zwingend, sondern nur möglich sein (Senatsurteil vom 23. Mai 1990 V R 167/84, BFHE 161, 191, BStBl II 1990, 1095; Lange in Hübschmann/Hepp/Spitaler --HHSp--, § 96 FGO, Rz 164, m.w.N.). Bei hoher Abstraktion könnte zwar eine Ähnlichkeit der Ziele zu Teilen einer menschlichen Silhouette angenommen werden, ebenso ist es jedoch möglich, im Hinblick auf die wesentlichen Unterschiede und das Fehlen von Gesicht und Gliedmaßen mit dem FG davon auszugehen, dass keinerlei Ähnlichkeit mit einer menschlichen Gestalt besteht.

- 41 (b) Nicht zu beanstanden ist auch die Würdigung des FG, wonach eine Ähnlichkeit mit einem Häuserkampf nicht gegeben ist. Ohne Erfolg rügt das BMF insoweit eine widersprüchliche Beweiswürdigung. Das FG ist auf S. 8 seines Urteils zwar davon ausgegangen, dass im Hinblick auf die an eine Hauswand mit Fenster erinnernden Trennwände, eine Vergleichbarkeit mit einem Schuss durch ein Fenster in ein Gebäude nicht gänzlich verneint werden könne, es hat die Ähnlichkeit mit einem Häuserkampf aber im Rahmen einer Gesamtwürdigung deswegen abgelehnt, weil das wesentliche Element eines militärischen Häuserkampfes (Kampf auf nahe Entfernungen "Mann gegen Mann") nicht Teil des IPSC-Schießens sei. Auch werde der Schuss auf ein feindliches Gegenüber nicht nachgestellt. Schließlich sei der Parcoursaufbau nicht mit dem Einnehmen eines Gebäudes vergleichbar, da dem IPSC-Schützen das Ziel bereits bekannt sei. Die Würdigung des FG, dass es für eine Ähnlichkeit des IPSC-Schießens mit einem Häuserkampf an dem wesentlichen Element ("Kampf") fehlt, ist nicht widersprüchlich, sondern ohne Verstoß gegen Denkgesetze möglich.
- 42 (c) Ohne Rechtsfehler ist das FG schließlich davon ausgegangen, dass das IPSC-Schießen nicht mit "kampfmäßigen Schießen" vergleichbar ist, wie es in der Polizei- oder Militärausbildung durchgeführt wird.
- 43 (aa) Diese Schlussfolgerung wird in nachvollziehbarer Weise von den zahlreichen Unterschieden getragen, die das FG in seinem Urteil herausgearbeitet hat. So wird beim einsatzmäßigen Schießtraining der Polizei auch in der Bewegung oder aus der Bewegung heraus geschossen, während sich die IPSC-Schützen nur zwischen den Schussabgaben bewegen. Ferner kennen Polizisten im Training den Ablauf der abzugebenden Schüsse in einem Trainingsparcours nicht, da die einsatztaktischen Entscheidungen einen Bestandteil der Schießübung darstellen. Im Gegensatz dazu kennt der IPSC-Schütze alle Ziele des Parcours, der von den Schützen vor dem Wettbewerb sogar inspiziert werden kann. Darüber hinaus tauchen die Ziele, anders als im Polizeitraining, nicht überraschend auf und ein Schießen aus der Deckung ist beim IPSC-Schießen verboten. Entscheidungserheblich ist darüber hinaus, dass beim IPSC-Schießen kein menschliches Gegenüber bekämpft und nicht "auf Wirkung" geschossen wird.
- 44 (bb) Dieser Auffassung entspricht die Bewertung des IPSC-Schießens durch die Bundesregierung. Danach unterscheidet sich IPSC-Schießen als sportliches Schießen sowohl in der Planung als auch in der Durchführung und Ausgestaltung grundlegend vom kampfmäßigen Schießen (BTDrucks 17/1305 vom 1. April 2010 S. 3; Unterrichtung des Bundesrats durch die Bundesregierung, zu Drucksache 577/09, S. 13 a.E.). Im Einklang damit steht, dass nach dem einschlägigen Schrifttum das IPSC-Schießen nicht unter den Begriff des "kampfmäßigen Schießens" i.S. von § 15a Abs. 1 Satz 2 des WaffG fällt (vgl. Heller/Soschinka, Waffenrecht, 2. Aufl. 2008, Rz 1653). Damit unterscheidet sich das "dynamische" oder IPSC-Schießen von dem unstrittig als gemeinnützig anerkannten "statischen" Sportschießen vor allem in der Weise, dass die Schüsse nicht von einer festen Position, sondern an unterschiedlichen Stellen eines Parcours abgegeben werden müssen. Die Kombination von Schussabgaben und Bewegungselementen findet sich jedoch auch in anderen Sportarten (wie etwa dem Biathlon), ohne dass damit eine Allgemeinschädlichkeit verbunden wäre.
- 45 (2) Im Streitfall liegt auch kein Verstoß gegen die (sonstige) Rechtsordnung vor, vielmehr ist das IPSC-Schießen als Bestandteil der Sportordnung vom Bundesverwaltungsamt ausdrücklich und nach nochmaliger Überprüfung auf der Grundlage von § 15 WaffG genehmigt worden. Dass diese Genehmigung (offensichtlich) rechtswidrig wäre, ist weder vorgebracht noch für den erkennenden Senat ersichtlich. Der Satzungszweck des Klägers steht auch mit der sonstigen Rechtsordnung im Einklang. Es widerspräche dem Rechtsgedanken der "Einheit der Rechtsordnung", wenn eine staatlich genehmigte Tätigkeit zugleich geeignet wäre, die Allgemeinheit zu schädigen.
- 46 Soweit das FA in diesem Zusammenhang vorträgt, nicht jedes gesetzlich erlaubte Tun verdiene bereits eine steuerliche Förderung, verkennt es, dass die steuerliche Förderung durch die Qualifizierung als Sport erlangt wird und die Anerkennung dann nur versagt werden darf, wenn (ausnahmsweise) besondere, die Allgemeinheit schädigende Umstände vorliegen (BFH-Urteil in BFHE 184, 226, BStBl II 1998, 9, unter II.3., Rz 16; Hüttemann, a.a.O., Rz 3.122). Dies ist aus den o.g. Gründen vorliegend jedoch nicht der Fall.
- 47 d) Ohne Erfolg rügt das BMF, das FG habe berücksichtigen müssen, dass das IPSC-Schießen dem gemeinnützigen Zweck der Kriminalprävention (§ 52 Abs. 2 Satz 1 Nr. 20 AO) widerspreche und im Rahmen einer Abwägung die für

das Gemeinwohl negativen Folgen überwiegen.

- 48** Der Senat kann offenlassen, ob er sich --entgegen dem BFH-Urteil in BFHE 184, 226, BStBl II 1998, 9, unter II.3., Rz 24-- einer im Schrifttum vertretenen Auffassung anschließen könnte, nach der eine Abwägung zwischen förderndem und förderungsschädlichem Verhalten vorzunehmen ist (vgl. Musil in HHSp, § 52 AO Rz 47; Seer in Tipke/Kruse, a.a.O., § 52 AO Rz 9; Hey in Tipke/Lang, Steuerrecht, 22. Aufl., § 20 Rz 2). Denn auch danach wäre eine Güterabwägung nur im Falle einer sich aufdrängenden Normkollision erforderlich (Seer in Tipke/Kruse, a.a.O., § 52 AO Rz 9). Daran fehlt es im Verhältnis von § 52 Abs. 2 Nr. 21 AO zu § 52 Abs. 2 Nr. 20 AO ("Kriminalprävention"). Förderungswürdig sind danach alle Maßnahmen, die Kriminalität als gesellschaftliches Phänomen oder individuelles Ereignis verhüten oder vermindern wollen (vgl. Jachmann in Gosch, AO § 52 Rz 104). Ein Abwägungserfordernis mit der im Streitfall vorliegenden Förderung des Sports (§ 52 Abs. 2 Nr. 21 AO) besteht schon deshalb nicht, weil weder vorgetragen wurde noch für den Senat ersichtlich ist, dass die Versagung der Gemeinnützigkeit für das IPSC-Schießen eine geeignete Maßnahme wäre, um Kriminalität zu verhüten oder zu vermindern. Trotz mehrfacher Überprüfungen durch das Bundesministerium des Innern ist bislang nicht bekannt geworden, dass IPSC-Sportler eine besondere Neigung zur Kriminalität hätten oder eine Sicherheitsgefährdung durch die hierfür verwendeten Waffen aufgetreten wäre. Nach dem Bericht der Bundesregierung (BRDrucks 577/09, S. 14) liegen keine belastbaren Erkenntnisse vor, dass IPSC-Schützen entgegen dem geltenden Regelwerk und insbesondere unter Verstoß gegen § 7 der Allgemeinen Waffengesetz-Verordnung unzulässige Schießübungen durchführen.
- 49** e) Ohne Erfolg bleibt auch der Vortrag des BMF, wonach die Teilnahme an internationalen Schießwettbewerben einer Anerkennung als gemeinnützige Körperschaft entgegenstehe. Soweit internationale Wettbewerbe in Deutschland (unter Beteiligung ausländischer Teilnehmer) stattfinden, geht der Senat davon aus, dass diese Wettbewerbe nach den in Deutschland genehmigten Regeln durchgeführt werden. Für die Teilnahme an internationalen Schießwettbewerben im Ausland gelten zwar landestypisch modifizierte Regeln für das IPSC-Schießen, es ist aber auch angesichts des Vortrags der Klägerin in der mündlichen Verhandlung zur Annäherung der ausländischen an die deutschen Regeln nicht ersichtlich, dass die ausländischen Wettbewerbsregeln so erheblich von den in Deutschland genehmigten Regeln abweichen, dass das IPSC-Schießen kampfmäßigen Charakter ("Häuserkampf") hätte oder das Schießen auf Menschen trainiert würde.
- 50** 3. Die Kostenentscheidung ergibt sich aus § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de