


| | |
|----------------------------|---|
| Gericht: | FG Hamburg 5. Senat |
| Entscheidungsdatum: | 05.12.2024 |
| Streitjahre: | 2014, 2015, 2016 |
| Aktenzeichen: | 5 K 125/23 |
| ECLI: | ECLI:DE:FGHH:2024:1205.5K125.23.00 |
| Dokumenttyp: | Urteil |
| Quelle: |  |
| Normen: | § 64 Abs 2 AO, § 14 AO, § 65 AO, §§ 65ff AO, § 5 Abs 1 Nr 9 KStG 2002 ... mehr |

Körperschaftsteuer, Gemeinnützigkeit: Zur Aufteilbarkeit von gemischt veranlassten Aufwendungen bei einem gemeinnützigen Verein - Für die Beurteilung, ob gemeinnützigkeitsschädliche Verluste vorliegen, ist auf die zusammengefassten Ergebnisse aller steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe eines Vereins abzustellen

Leitsatz

1. Übt ein gemeinnütziger Verein neben der ideellen Tätigkeit auch solche Tätigkeiten aus, die als Zweckbetrieb bzw. wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb einzuordnen sind, und werden einzelne Gegenstände (bspw. eine Sporthalle) von allen drei Bereichen genutzt, so sind die durch den Gegenstand veranlassten Aufwendungen den einzelnen Bereichen zuzuordnen, wenn und soweit objektivierbare zeitliche oder quantitative Abgrenzungskriterien vorhanden sind (vgl. BFH, Urteil vom 15. Januar 2015, I R 48/13, BStBl II 2015, 713).(Rn.83) (Rn.85)
2. Wenn die tatsächlichen Nutzungsanteile der einzelnen Bereiche feststehen, liegt ein objektivierbares zeitliches Abgrenzungskriterium vor. Aufteilungsmaßstab ist dann die jeweilige tatsächliche Nutzungszeit. Die Leerstandszeiten sind nicht allein dem ideellen Bereich zuzuordnen.(Rn.68) (Rn.85)
3. Bei einer Körperschaft, die mehrere steuerpflichtige wirtschaftliche Geschäftsbetriebe unterhält, ist für die Frage, ob gemeinnützigkeitsschädliche Verluste vorliegen, nicht auf das Ergebnis des einzelnen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs, sondern auf das zusammengefasste Ergebnis aller steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe abzustellen (§ 64 Abs. 2 AO).(Rn.104)

Tatbestand

- 1 Die Beteiligten streiten um die Frage, ob bei der Aufteilung von gemischt veranlassten Betriebsausgaben für Sportanlagen eines Sportvereins die auf die Zeiten des Leerstands entfallenden anteiligen Betriebsausgaben allein dem ideellen Bereich zuzuordnen sind, sowie um die Einordnung einer Jugendreise als Zweckbetrieb.
- 2 Der Kläger ist ein eingetragener Verein (VR XXX, Vereinsregister des Amtsgerichts XXX). Der Satzungszweck des Klägers ist die Pflege und Förderung des Amateursports und der Jugendarbeit. Der Kläger ist grundsätzlich von der Körperschaftsteuer nach § 5 Abs. 1

Nr. 9 des Körperschaftsteuergesetzes (KStG) und der Gewerbesteuer nach § 3 Nr. 6 des Gewerbesteuergesetzes (GewStG) befreit.

- 3 Der Kläger unterhielt eine Schwimm- und eine Tennishalle. Beide wurden sowohl für den ideellen Bereich als auch für den Zweckbetrieb (Vermietung mit Trainer bei der Schwimmhalle bzw. Vermietung an Mitglieder bei der Tennishalle) und den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb (wGB; Vermietung ohne Trainer bei der Schwimmhalle und Vermietung an Nichtmitglieder bei der Tennishalle) genutzt.
- 4 Zur Ermittlung der jeweiligen tatsächlichen Nutzungszeiten der Tennishalle legten die Beteiligten einvernehmlich die Nutzungszeiten der fünf Tennisplätze in der Wintersaison 2015 und 2016 zugrunde, um eine durchschnittliche Quote für den gesamten Streitzeitraum zu ermitteln. Hieraus ergeben sich folgende (zwischen den Beteiligten nicht streitige) Nutzungs- und Leerstandszeiten pro Woche:

5

| Tennishalle | 2015 in Std. | 2016 in Std. | Summe 2015 und 2016 in Std. | Anteil in Prozent tats. Nutzung |
|--|-----------------|-----------------|-----------------------------------|------------------------------------|
| Eigennutzung (ideeller Bereich) | 122 | 150 | 272 | 36,07 |
| Vermietung an Mitglieder (Zweckbetrieb) | 186 | 163 | 349 | 46,29 |
| Vermietung an Nichtmitglieder (wGb) | 74 | 59 | 133 | 17,64 |
| Summe tatsächliche Nutzungszeiten | 382 | 372 | 754 | 100,00 |
| Leerstand | 133 | 143 | 276 | |
| Summe inkl. Leerstand | 515 | 515 | 1030 | |

- 6 Für die Schwimmhalle (Lehrschwimmbecken) ergaben sich folgende (zwischen den Beteiligten unstrittige) Nutzungszeiten und Leerstandszeiten pro Woche:

7

| Schwimmhalle | 2014 in Std. | 2014 in Pro- zent tats. Nutzung | 2015 in Std. | 2015 in Pro- zent tats. Nutzung | 2016 in Std. | 2016 in Pro- zent tats. Nutzung |
|--------------|-----------------|---------------------------------------|-----------------|---------------------------------------|-----------------|---------------------------------------|
| | | | | | | |

| | | | | | | |
|---|-------|--------|-------|--------|-------|--------|
| Eigennutzung (ideeller Bereich) | 37,50 | 63,56 | 41,50 | 64,09 | 40,75 | 60,15 |
| Vermietung mit Trainer (Zweckbetrieb) | 5,75 | 9,75 | 5,25 | 8,11 | 5,25 | 7,75 |
| Vermietung ohne Trainer (wGb) | 15,75 | 26,69 | 18,00 | 27,80 | 21,75 | 32,10 |
| Summe tatsächliche Nutzungszeiten | 59,00 | 100,00 | 64,75 | 100,00 | 67,75 | 100,00 |
| Leerstand | 32,00 | | 26,25 | | 23,25 | |
| Summe inkl. Leerstand | 91,00 | | 91,00 | | 91,00 | |

- 8 Zudem führte der Kläger im Streitjahr 2014 eine Jugendreise nach A, B, durch. Bereits seit dem Jahr 1990 (letztmalig im Streitjahr 2014) bot der Kläger solche Jugendreisen an. Dabei fanden jährlich wechselweise in B und in Deutschland internationale Jugendbegegnungen statt. Partnerorganisation des Klägers für diesen Austausch ist die Sportjugend in C, einem Ortsteil von A. Hierbei wohnten die jugendlichen Reiseteilnehmer (im Alter zwischen 14 und 18 Jahren) vom ... 2014 bis zum ... 2014 einzeln bei Gasteltern in C und nahmen dort an diversen lokalen sportlichen und kulturellen Programmpunkten teil, bevor die Reise mit einem viertägigen Besuch (... bis ... 2014) in D endete. Vor der Reise fanden in Hamburg mehrere Vorbereitungstreffen statt, um den Teilnehmern die xxx Kultur und die xxx Sportarten näher zu bringen und sie auf das besondere Verhalten in den Gastfamilien vorzubereiten. Auf den Reisebericht (...) wird Bezug genommen. Der Kläger ordnete diese Reise als Zweckbetrieb ein.
- 9 Der Beklagte erließ zunächst erklärungs-gemäße Bescheide, jeweils unter dem Vorbehalt der Nachprüfung (§ 164 der Abgabenordnung -AO-): Körperschaftsteuer 2014 vom 21. März 2016, 2015 und 2016 vom 3. Juli 2018.; Gewerbesteuermessbetrag 2014 vom 21. März 2016, 2015 vom 21. Juni 2018 und 2016 vom 3. Juli 2018. Die Umsatzsteuerjahreserklärungen gingen am 9. Februar 2016 (2014), 17. März 2017 (2015) und 26. März 2018 (2016) ein. Für das Jahr 2014 erteilte der Beklagte am 21. März 2016 die Zustimmung und erließ (aus hier nicht streitigem Anlass) am 29. Oktober 2014 einen Änderungsbescheid. Der Umsatzsteuerbescheid 2015 erging am 21. Juni 2018. Für die Umsatzsteuerjahreserklärung 2016 wurde am 26. März 2018 die Zustimmung erteilt.

10 Aufgrund einer Prüfungsanordnung vom 14. Dezember 2018 begann der Beklagte am 4. Februar 2019 mit der Außenprüfung für die Jahre 2014 bis 2016 (Streitjahre). Der Betriebsprüfer traf folgende Feststellungen (soweit hier streitig):

11 Sowohl bei der Schwimmhalle als auch bei der Tennishalle seien die Leerstandszeiten allein dem ideellen Bereich des Klägers zuzuordnen. Die Betriebsausgaben seien demnach nach folgendem Maßstab aufzuteilen und dem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb Schwimmhalle bzw. Tennishalle sei nur folgender Anteil an den Betriebskosten zuzuordnen:

12 Dem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb Schwimmhalle sei ein Anteil der Betriebsausgaben i.H.v. 17,31 % (2014), 19,78 % (2015) und 23,90 % (2016) zuzuordnen:

| Schwimmhalle | 2014 in Std. | 2014 in Pro- zent (inkl. Leer- stand) | 2015 in Std. | 2015 in Pro- zent (inkl. Leer- stand) | 2016 in Std. | 2016 in Pro- zent (inkl. Leer- stand) |
|---|-----------------|--|-----------------|--|-----------------|--|
| Eigennutzung (ideeller Be- reich) | 37,50 | 41,21 | 41,50 | 45,60 | 40,75 | 44,78 |
| Vermietung mit Trainer, auch an Nichtmitglieder (Zweckbetrieb) | 5,75 | 6,32 | 5,25 | 5,77 | 5,25 | 5,77 |
| Vermietung ohne Trai- ner, auch an Nichtmit- glieder (wGb) | 15,75 | 17,31 | 18,00 | 19,78 | 21,75 | 23,90 |
| Summe tatsächliche Nutzungszeiten | 59,00 | | 64,75 | | 67,75 | |
| Leerstand | 32,00 | 35,16 | 26,25 | 28,85 | 23,25 | 25,55 |
| Summe inkl. Leerstand | 91,00 | 100,00 | 91,00 | 100,00 | 91,00 | 100,00 |

14 Schwimmhalle

| | 2014 | 2015 | 2016 |
|--------------------------------|------|------|------|
| Betriebsausgaben in € | ... | ... | ... |
| 17,31 % / 19,78 % / 23,90 % | ... | ... | ... |
| Gewinn aus Schwimmhalle lt. BP | ... | -... | ... |

15 In den Gesamt-Betriebsausgaben für die Schwimmhalle sind jeweils Absetzungen für Abnutzungen (AfA) i.H.v. ... € (2014), ... € (2015) und ... € (2016) enthalten.

16 Bei der Tennishalle gelte dies entsprechend; dem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb sei nur ein Anteil von 12,9 % (rechnerisch wären es 12,91 %) der Betriebsausgaben zuzurechnen:

17

| Tennishalle | | |
|--|--------------------------------|--|
| | Summe 2015 und 2016 in Std. | Anteil in Prozent (inkl. Leerstand) |
| Eigennutzung (ideeller Bereich) | 272 | 26,41 |
| Vermietung an Mitglieder (Zweckbetrieb) | 349 | 33,88 |
| Vermietung an Nichtmitglieder (wGb) | 133 | 12,91 |
| Summe tatsächliche Nutzungszeiten | 754 | |
| Leerstand | 276 | 26,80 |
| Summe inkl. Leerstand | 1030 | 100,00 |

18

| Tennishalle | 2014 | 2015 | 2016 |
|-------------------------------|------|------|------|
| Betriebsausgaben in € | ... | ... | ... |
| 12,9 % (lt. BP) | ... | ... | ... |
| Gewinn aus Tennishalle lt. BP | ... | ... | ... |

19 In den Gesamt-Betriebsausgaben für die Tennishalle sind jeweils Aufwendungen für Abschreibungen i.H.v. ... € (2014), ... € (2015) und ... € (2016) enthalten.

20 Insgesamt ergaben sich folgende Gewinne aus sämtlichen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben sowie aus dem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb Tennishalle und dem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb Schwimmhalle in den Vor- und Folgejahren (in €):

21

| | 2011 | 2012 | 2013 | 2014 | 2015 | 2016 |
|--|-----------------|-----------------|-----------------|-------------|-------------|-------------|
| Summe Gewinne sämtliche wirtschaftliche Geschäftsbetriebe vor BP/ bzw. Vor- und Folgejahre | ... | ... | ... | ... | ... | ... |
| Summe Gewinne sämtliche wirtschaftliche Geschäftsbetriebe nach BP | | | | ... | ... | ... |
| Gewinn aus Tennishalle Vor- und Folgejahre | nicht ermittelt | nicht ermittelt | nicht ermittelt | | | |
| Gewinn aus Schwimmhalle Vor- und Folgejahre | -... | ... | 0,00 | | | |
| | | | | | | |
| | | | | | | |
| | 2017 | 2018 | 2019 | 2020 | 2021 | 2022 |
| Summe Gewinne sämtliche wirtschaftliche Geschäftsbetriebe vor BP/ bzw. Vor- und Folgejahre | ... | -... | | | | |
| Gewinn aus Tennishalle Vor- und Folgejahre | | | | ... | -... | ... |
| Gewinn aus Schwimmhalle Vor- und Folgejahre | | | ... | -... | ... | ... |

- 22 Für die Vorsteuer (insofern hier nicht im Streit) nahm der Betriebsprüfer eine Aufteilung nach den tatsächlichen Nutzungszeiten (ohne Berücksichtigung der Leerstandszeiten) vor.
- 23 Nach Auffassung des Betriebsprüfers war die Jugendreise nach B nicht als Zweckbetrieb, sondern als wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb einzuordnen, denn der Kläger trete hiermit in den Wettbewerb zu nicht begünstigten Wettbewerbern (vgl. § 65 Nr. 3 AO). Soweit der Kläger auf den koordinierten Ländererlass vom 23. Februar 1981 (herausgegeben vom Finanzministerium Rheinland-Pfalz) Bezug nehme, folge hieraus nichts Anderes: Nach den in der Betriebsprüfung vorgelegten Unterlagen überwiege der Freizeitcharakter der Reise. Der erzieherische Charakter sei nicht nachgewiesen worden. Die Reise sei also kein im Erlass benannter Regelfall. Der Gewinn aus dem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb „Reiseleistung B“ betrage ... €:

24

| | | |
|---|-----|--|
| Gewinn des wGb "Reiseleistung B" | | |
| | | |
| Einnahmen | ... | |
| Ausgaben | ... | |
| USt nach BP | ... | |
| Mehr Gewinn wGB "Reiseleistung B" | ... | |

- 25 Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf den geänderten Bericht über die Außenprüfung vom 21. April 2021 Bezug genommen (...)
- 26 Entsprechend den Feststellungen der Betriebsprüfung erließ der Beklagte am 1. Juni 2021 Änderungsbescheide.
- 27 Am 29. Juni 2021 legte der Kläger Einspruch ein. Mit Einspruchsentscheidung vom 8. November 2023 wies der Beklagte den Einspruch als unbegründet zurück.
- 28 Hiergegen hat der Kläger am 7. Dezember 2023 Klage erhoben.
- 29 Der Kläger trägt vor, dass bei der Tennishalle die Nutzungszeiten wie folgt festgelegt worden seien: Vor der Saison sei der Tennisabteilung des Klägers eine bestimmte Wochenstundenanzahl für Training und Jugendtraining zugeteilt worden. Diese Anzahl sei

aus langjähriger Übung ermittelt worden. Diese Wochenstunden habe die Tennisabteilung in eigener Verantwortung auf die verschiedenen Wochentage, Uhrzeiten und Tennisplätze verteilt. Nachdem diese Belegung der Tennishalle durch den ideellen Bereich festgestanden habe, hätten Mitglieder die Möglichkeit gehabt, aus den verbleibenden Zeiten und Plätzen Dauervermietungen abzuschließen. Hieran anschließend hätten auch Nichtmitglieder Dauervermietungen abschließen können. Die verbleibenden Zeiten seien in die sog. Spontanbuchung gegangen, d.h., jeder habe zur Rezeption gehen und direkt einen freien Tennisplatz buchen können. Entsprechend sei es bei der Schwimmhalle gewesen: Die diesbezüglichen Zeiten für Schwimmkurse und Wassergymnastik im ideellen Bereich hätten seit Jahren kaum Änderungen erfahren. Lediglich dann noch freigebliebene Randzeiten seien (mit oder ohne Trainer) bspw. an Kindertagesstätten vermietet worden. In der Muster-Buchungsbestätigung für die Tennishalle an Mitglieder heißt es u.a.: „Der Vorstand behält sich vor, im Bedarfsfall den Platz gegen Kostenerstattung zu sperren.“ Auf die mit Schriftsatz des Klägers vom 25. September 2024 übermittelten Buchungsformulare für die Tennishalle (...) und die Vertragsbedingungen der Schwimmschule des Klägers (...) wird Bezug genommen.

- 30 Die Nutzung der Tennishalle sei vorrangig durch den Zweckbetrieb Vermietung an Mitglieder und den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb Vermietung an Nichtmitglieder verursacht. Die Eigennutzung im ideellen Bereich durch Jugendtraining und Punktspiele sei von untergeordneter Bedeutung. Primärer Anlass der Kosten der Tennishalle sei zwar der ertragsteuerfreie Bereich der Vermietung an Mitglieder als Zweckbetrieb und der Eigennutzung im ideellen Bereich. Unabhängig von der primären Veranlassung sei aber eine anteilige Berücksichtigung von gemischt veranlassten Kosten zulässig, wenn ein objektiver Maßstab für die Aufteilung der Aufwendungen (z.B. nach zeitlichen Gesichtspunkten) auf den ideellen Bereich einschließlich Zweckbetrieb und den steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb bestehe (Anwendungserlass zur AO -AEAO- zu § 64 Abs. 1 Nr. 6). In den im Erlass angeführten Beispielen für die Abgrenzbarkeit der auf den steuerlichen Geschäftsbetrieb entfallenden Betriebsausgaben seien die Leerstandszeiten nicht erwähnt.
- 31 Die Betriebsausgaben der Tennis- und Schwimmhalle seien allein nach dem Anteil an der tatsächlichen Nutzung aufzuteilen. Der Leerstand sei hierbei nicht zu berücksichtigen. Zudem sei nicht ersichtlich, weshalb der Beklagte die hier begehrte Aufteilung für den Vorsteuerabzug klaglos anwende, dies bei der Ertragsteuer aber verwehre. Denn für den Vorsteuerabzug komme es darauf an, ob eine Leistung für den unternehmerischen Bereich bezogen werden. Dieses sei nach dem Innenverhältnis zu beurteilen. Danach müsse die Verwendung der bezogenen Leistung für unternehmerische Tätigkeiten objektiv möglich und auch durchgeführt sein (Umsatzsteuer-Anwendungserlass -UStAE- Abschnitt 15.2b Abs. 3 Sätze 1 und 2). Für die Einkommensteuer seien nach § 4 Abs. 4 des Einkommensteuergesetzes (EStG) Betriebsausgaben Aufwendungen, die durch den Betrieb veranlasst seien. Eine unterschiedliche Beurteilung der betrieblichen Veranlassung für den Abzug von Vorsteuern und Betriebsausgaben sei damit nicht erkennbar.

32 Es seien daher entsprechend dem Anteil an der tatsächlichen Nutzung 17,64 % der Betriebsausgaben dem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb zuzuordnen. Dies entspreche gegenüber der Annahme des Beklagten einem Mehr an Betriebsausgaben für den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb Tennishalle von ... € (2014), ... € (2015) und ... € (2016):

33

| Aufteilungsschlüssel | Betriebsausgaben 2014 in € | Betriebsausgaben 2015 in € | Betriebsausgaben 2016 in € |
|------------------------|-------------------------------|-------------------------------|-------------------------------|
| | ... | ... | ... |
| 17,6 % (lt. Kl.) | ... | ... | ... |
| 12,9 % (lt. BP) | ... | ... | ... |
| Mehr BA lt. Kl. | ... | ... | ... |

34 Ausgehend von den Feststellungen der Betriebsprüfung ergebe sich für den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb Tennishalle folgender Gewinn/Verlust (in €):

35

| | 2014 | 2015 | 2016 |
|-------------------------------------|-------------|------------|------------|
| Einnahmen | ... | ... | ... |
| BA lt. BP | ... | ... | ... |
| Ergebnis lt. BP | ... | ... | ... |
| Mehr BA lt. Kl. | ... | ... | ... |
| Ergebnis wGB Tennishalle | -... | ... | ... |

36 Hilfsweise müsse jedenfalls bei den nutzungsabhängigen Kosten eine Aufteilung nach dem Anteil an der tatsächlichen Nutzung (ohne Leerstand) erfolgen. Denn Aufwendungen für Reinigung oder auch die Erneuerung des Hallenbodens der Tennishalle seien allein durch die Nutzung, nicht aber durch den Leerstand verursacht. Für nicht nutzungsabhängige Kosten sei ein pauschaler Abschlag von 10 % vorzunehmen, so dass die nutzungsabhängigen Kosten mit 90 % der variablen Kosten im Schätzungswege anzusetzen seien. Es ergebe sich folgende Aufteilung:

37

| Zusammensetzung der Betriebsausgaben der Tennishalle lt. Buchführung des Kl. | | | |
|--|-----------|-----------|-----------|
| | 2014 in € | 2015 in € | 2016 in € |
| Personalkosten | ... | ... | ... |
| Betriebskosten | ... | ... | ... |
| Verwaltung Tennishalle | ... | ... | ... |

| | | | |
|--|-----|-----|-----|
| Instandhaltung | ... | ... | ... |
| Zinsen | ... | ... | ... |
| Versicherung | ... | ... | ... |
| Abschreibung | ... | ... | ... |
| Zwischensumme | ... | ... | ... |
| Abzüglich Vorsteuer lt. BP 7 % | ... | ... | ... |
| Abzüglich Vorsteuer lt. BP 19 % | ... | ... | ... |
| Zwischensumme | ... | ... | ... |
| Rundungsdifferenz | ... | ... | ... |
| Betriebsausgaben lt. BP | ... | ... | ... |
| | | | |
| abzüglich feste Kosten: | | | |
| Zinsen | ... | ... | ... |
| Versicherung | ... | ... | ... |
| Abschreibung | ... | ... | ... |
| | | | |
| Ergebnis= Variable Kosten | ... | ... | ... |
| | | | |
| 10 % (geschätzt) nicht nutzungsabhängig | ... | ... | ... |
| variable Kosten | ... | ... | ... |
| Zwischensumme | ... | ... | ... |
| Aufteilungsschlüssel 12,9 lt. BP | ... | ... | ... |
| | | | |
| 90 % (geschätzt) nutzungsabhängig | ... | ... | ... |
| Aufteilungsschlüssel 17,6 lt. Kl. | ... | ... | ... |
| | | | |
| Summe Betriebsausgaben | ... | ... | ... |
| | | | |
| Betriebsausgaben lt. BP | ... | ... | ... |
| | | | |
| Mehr BA lt. Kl. | ... | ... | ... |
| | | | |
| Ergebnis lt. BP | ... | ... | ... |
| | | | |
| hilfsweise Ergebnis wGB Tennishalle | ... | ... | ... |

38 Entsprechendes gelte hinsichtlich der Schwimmhalle. Hier seien die von der Betriebsprüfung festgestellten Betriebsausgaben entsprechend dem Anteil an der tatsächlichen Nutzung (2014: 26,69 %; 2015: 27,80 % und 2016: 32,10 %) anzusetzen, so dass sich folgende Betriebsausgaben ergäben:

39

| Schwimmhalle | | | |
|---------------------------|-------------------------------|-------------------------------|-------------------------------|
| Aufteilungs- schlüssel | Betriebsausgaben 2014 in € | Betriebsausgaben 2015 in € | Betriebsausgaben 2016 in € |
| | ... | ... | ... |
| Anteil lt. Kl. | ... | ... | ... |
| BA lt. Kl. | ... | ... | ... |
| BA lt. BP | ... | ... | ... |
| Mehr BA lt. Kl. | ... | ... | ... |

40

| | 2014 | 2015 | 2016 |
|----------------------------------|------|------|------|
| Einnahmen | ... | ... | ... |
| BA lt. BP | ... | ... | ... |
| Ergebnis lt. BP | ... | -... | ... |
| Mehr BA lt. Kl. | ... | ... | ... |
| Ergebnis wGB Schwimmhalle | -... | -... | -... |

41 Auch für die Schwimmhalle wären ggf. hilfsweise noch die nutzungsabhängigen Kosten zu ermitteln.

42 Der Kläger ist weiter der Auffassung, die Jugendreise nach B sei als Zweckbetrieb einzuordnen und die Einkünfte seien im Jahr 2014 dementsprechend um ... € zu verringern. An der Jugendreise hätten nur Jugendliche im Alter zwischen 15 und 17 Jahren teilgenommen. Die Reise habe der Jugendbegegnung gedient. Bei der Reise habe der Freizeitcharakter nicht überwogen, sondern es habe der Kulturaustausch durch die Unterbringung bei Gastfamilien im Vordergrund gestanden. Gemäß dem Erlass des Niedersächsischen Finanzministeriums vom 2. März 1981 (Ministerium der Finanzen Rheinland-Pfalz, 23.02.1981, S 0171 A-444, FMNR062000081), welcher im Einvernehmen mit dem Bundesfinanzministerium (BMF) und der Finanzbehörde Hamburg ergangen sei, liege eine Wettbewerbsverletzung nur vor, wenn die Reise lediglich der Erholung der Jugendlichen diene. Dies sei, so der Erlass, insbesondere dann anzunehmen, wenn die Jugendlichen den Urlaub frei gestalten könnten. Soweit der Beklagte annehme, durch einen möglichen

Wettbewerb zu steuerlich nicht begünstigten Unternehmen scheidet eine Annahme eines Zweckbetriebes grundsätzlich aus, stehe dies im Widerspruch zu § 65 Nr. 3 AO, der diese Grundsätzlichkeit gerade nicht enthalte.

- 43 Im Hinblick auf die Umsatzsteuer hat der Kläger die Klage am 27. November 2024 zurückgenommen. Insoweit ist das Verfahren mit Beschluss des Senates vom 3. Dezember 2024 abgetrennt und eingestellt worden.
- 44 Der Kläger beantragt,
die Bescheide über Körperschaftsteuer und Gewerbesteuermessbetrag für 2014 bis 2016 vom 1. Juni 2021, jeweils in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 8. November 2023, dahingehend zu ändern, dass die Einkünfte aus dem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb Tennishalle mit -... € (2014), ... € (2015) und ... € (2016) und die Einkünfte aus dem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb Schwimmhalle mit -... € (2014), -... € (2015) und -... € (2016) angesetzt werden und die Jugendreise nach B mit Einkünften in Höhe von ... € in 2014 als Zweckbetrieb eingeordnet wird.
- 45 Der Beklagte beantragt,
die Klage abzuweisen.
- 46 Er verweist auf sein bisheriges Vorbringen. Er ist der Ansicht, die Kosten des Leerstandes seien allein dem ideellen Bereich zuzuordnen. Anderes ergebe sich auch nicht aus dem Urteil des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 15. Januar 2015 (I R 48/13, BStBl II 2015, 713). Vielmehr folge aus Rn. 24 des benannten Urteils, dass eine anteilige Berücksichtigung einer gewerblichen Mitveranlassung möglich sei, wenn objektivierbare zeitliche Abgrenzungsmerkmale vorhanden seien, um diese dem ideellen Bereich einerseits und dem wirtschaftlichen Bereich andererseits zuzuordnen. Für die Kosten des Leerstandes seien gerade keine objektiven Abgrenzungsmerkmale vorhanden, um diese dem ideellen Bereich einerseits und dem wirtschaftlichen Bereich andererseits zuzuordnen, so dass es bei der Berücksichtigung nur des primären Veranlassungszusammenhangs bleiben müsse.
- 47 Den mit Schriftsatz des Klägers vom 25. September 2024 vorgelegten Unterlagen zur Buchung der Tennis- bzw. Schwimmhalle lasse sich nicht entnehmen, dass bereits Belegungszeiten für den ideellen Bereich herausgenommen worden seien. Damit seien die vorgelegten Unterlagen jedenfalls nicht geeignet, eine vollständige Zuweisung der Leerstandszeiten zum Zweckbetrieb oder dem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb vorzunehmen. Im Übrigen habe der Kläger nicht erläutert, warum einige Kosten pauschal nach der Nutzung aufzuteilen seien und andere nicht. Für eine Zuordnung von 90 % der Kosten zu den nutzungsabhängigen Kosten habe der Kläger keine tauglichen Zuordnungsgründe benannt.

- 48 Nach seiner, des Beklagten, Ansicht erscheine fraglich, ob und inwieweit die Rechtsprechung des BFH zur Frage von Leerstandszeiten bei Ferienwohnungen auf den hiesigen Fall zu übertragen sei. Die Rechtsprechung des BFH in diesem Bereich habe die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zum Gegenstand. Die Frage der Abziehbarkeit von Werbungskosten, die während der Leerstandszeiten entstanden seien, habe mit der Frage der Ernsthaftigkeit und Nachhaltigkeit der Vermietungsbemühungen und der (fort-)bestehenden Einkünfteerzielungsabsicht zusammen gehangen (BFH, Urteil vom 11. Dezember 2012, IX R 14/12, BStBl II 2013, 279). Vorliegend sei strittig, wie sich die Leerstandszeiten in das in der Gemeinnützigkeit vorherrschende System der vier Sphären einfügten. Die Zuordnung der Kosten hänge – anders als im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung – nicht von der Frage der Ernsthaftigkeit und Nachhaltigkeit der Vermietungsbemühungen sowie der Einkünfteerzielungsabsicht ab.
- 49 Aus dem AEAO zu § 64 AO, Nr. 5 und 6, ergebe sich, dass die Nutzung primär dem ideellen Bereich zuzuordnen sei, es sei denn, es sei anhand objektiver Kriterien, wie z.B. zeitlicher Gesichtspunkte, möglich, diese dem Zweckbetrieb oder dem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb zuzuordnen. Die konkrete Zuordnung einzelner Kosten anhand der Nutzungszeit wolle der Kläger im Übrigen auch für einzelne Kosten, wie z.B. Strom und Reinigung, anwenden (vgl. insofern Seite 4 des Sitzungsprotokolls vom 8. August 2024). Andere Kosten, die auch in Zeiten des Leerstandes entstünden, sollten hingegen nicht zugeordnet werden. Aber auch diese Kosten, die unabhängig von Belegung oder Leerstand entstünden, müssten zugeordnet werden und könnten nicht komplett unberücksichtigt bleiben. Hier müsse nach der Systematik des AEAO ein Aufteilungsmaßstab gefunden werden oder sie seien dem ideellen Bereich zuzuordnen. Dies habe er, der Beklagte, im Rahmen der Betriebsprüfung getan.
- 50 Auch aus den Urteilen des Hessischen Finanzgerichts (FG) vom 17. Mai 2019 (4 K 1480/17, EFG 2020, 951) und des FG Münster vom 13. Januar 2021 (13 K 167/17 E,K,G,F,Zerl., EFG 2024, 1736) ergebe sich nichts Anderes. Beide Entscheidungen gingen davon aus, dass ein objektiver Aufteilungsmaßstab erforderlich sei, um Kosten dem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb zuzuordnen. Daran fehle es hier aber im Hinblick auf die Leerstandszeiten.
- 51 Aus der Entscheidung des BFH vom 26. August 2014 (V R 23/16, BStBl II 2022, 743) könne der Kläger nichts zu seinen Gunsten herleiten. Zum einen sei die Entscheidung zum Umsatzsteuerrecht ergangen und schon deshalb nicht zu übertragen. Zum anderen stelle der BFH für eine Aufteilung nach Nutzungsblöcken, in die sowohl die tatsächliche Nutzung als auch die Leerstandszeiten eingingen, als sachgerechter Maßstab darauf ab, dass die sich unterschiedlich auswirkenden Nutzungen zeitlich strikt getrennt würden und dies anhand substantiiertes Aufzeichnungen nachvollziehbar sei. In vorliegendem Fall habe er, der Beklagte, eine Aufteilung der Nutzungszeiten vorgenommen, habe aber die Leerstandszeiten dem ideellen Bereich zugeordnet, da sie nicht dem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb zuzuordnen seien. Für eine Einbeziehung der Leerstandszeiten in den

wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb oder eine alternative Aufteilung sei der Kläger ausgehend von dieser Entscheidung des BFH in der Nachweispflicht. Der Kläger habe diesbezüglich aber mit den vorgelegten Buchungsunterlagen keine substantiierten Aufzeichnungen vorgelegt.

52 Im Übrigen wird auf die Niederschriften über einen Erörterungstermin vom 8. August 2024 und der mündlichen Verhandlung vom 5. Dezember 2024 Bezug genommen.

53 ...

Entscheidungsgründe

54 Die zulässige Klage ist teilweise begründet.

55 Die angefochtenen Bescheide sind zum Teil rechtswidrig und verletzen den Kläger insoweit in seinen Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 FGO). Die Leerstandzeiten sind entgegen der Ansicht des Beklagten nicht vollständig dem ideellen Bereich zuzuordnen (1.). Die Jugendreise nach B ist nicht als Zweckbetrieb einzuordnen (2.).

56 1. Die Kosten der Tennis- bzw. Schwimmhalle sind anteilig nach den tatsächlichen Nutzungszeiten dem ideellen Bereich sowie dem Zweckbetrieb und dem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb zuzuordnen. Eine vollständige Zuordnung der Leerstandszeiten allein zum ideellen Bereich scheidet aus, wenn – wie hier – die tatsächlichen Nutzungsanteile feststehen.

57 a) Nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 Satz 1 und 2 KStG ist eine Körperschaft von der Körperschaftsteuer befreit, wenn sie nach der Satzung und der tatsächlichen Geschäftsführung ausschließlich und unmittelbar gemeinnützigen, mildtätigen und kirchlichen Zwecken dient (§§ 51 bis 68 AO). Wird ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb unterhalten, ist die Steuerbefreiung insoweit ausgeschlossen. Trotz Vorliegens eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs bleibt die Steuerfreiheit bestehen, wenn es sich um einen Zweckbetrieb (§§ 65 ff. AO) handelt. Für die Gewerbesteuer gilt gemäß § 3 Nr. 6 GewStG Entsprechendes.

58 b) Einem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb sind die Einnahmen und Ausgaben zuzurechnen, deren Entstehen durch die den Geschäftsbetrieb begründende Tätigkeit veranlasst

ist (Gersch in Klein, AO, 17. Aufl. 2023, § 14 Rn. 22). Die hier fragliche Behandlung von gemischt veranlassten Betriebsausgaben war einem Wandel unterlegen.

- 59 aa) Zunächst hatte der BFH bei gemischt veranlassten Kosten eine Aufteilung zugelassen (BFH, Urteil vom 28. November 1961, I 34/61 U, BStBl III 1962, 73). Im Urteilsfall gab ein Verein eine Vereinszeitung heraus, welche auch einen Anzeigenteil beinhaltete, der als wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb zu behandeln war. Der BFH hielt eine Aufteilung im Wege einer griffweisen Schätzung für möglich, aber nicht für zwingend. Dies galt auch, obwohl der ideelle Bereich und der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb wirtschaftlich eng miteinander verflochten waren und sich gegenseitig bedingten.
- 60 bb) Mit Urteil vom 27. März 1991 (I R 31/89, BStBl II 1992, 103) gelangte der BFH zu einer restriktiveren Auslegung. Im Urteilsfall hatte ein gemeinnütziger Sportverein u.a. einen ideellen Bereich (u.a. auch Spielbetrieb in der Bundesliga) sowie einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb („Werbung bei Bundesligaspielen“). Es war streitig, ob und inwieweit Aufwendungen für den Spielbetrieb einer Bundesligamannschaft (also Aufwendungen für Übungsleiter, Trainer und Schiedsrichter, Fahrtkosten und Spesen, Sporthallenmiete, Aufräum- und Putzarbeiten, Abgaben an Verbände und Sportausstattungen) bei der Ermittlung der Erträge des steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs "Werbung bei Bundesligaspielen" zu berücksichtigen waren. Der BFH ging dabei zunächst davon aus, dass bei der Ermittlung des zu versteuernden Einkommens einer teilweise von der Körperschaftsteuer befreiten Körperschaft nur die Einnahmen und Ausgaben (Aufwendungen) zu berücksichtigen seien, die zu den steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben der Körperschaft gehörten (§ 64 AO 1977, BGBl I 1976, 613 (630)), d.h. die ihnen zuzuordnen seien (vgl. § 64 Abs. 1 AO). Die übrigen Einnahmen und Ausgaben dürften nicht berücksichtigt werden, weil sie zu den steuerbefreiten Bereichen der Körperschaft – dem ideellen Bereich, dem Bereich der Vermögensverwaltung oder dem der Zweckbetriebe – gehörten. Ausgaben – mit Ausnahme der Spenden, für die andere Zuordnungsregeln gälten – gehörten zu einem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb, wenn er der Anlass für ihr Entstehen sei. Beruhe das Entstehen einer Ausgabe auf mehreren, steuerrechtlich unterschiedlich zu beurteilenden Tätigkeiten, setze die Zuordnung der Ausgabe eine Gewichtung der verschiedenen Anlässe ihrer Entstehung voraus. Für die Gewichtung sei von Bedeutung, dass eine Körperschaft, die die teilweise Befreiung von der Körperschaftsteuer erlangen und bewahren wolle, nicht in erster Linie eigenwirtschaftliche Zwecke – z.B. gewerbliche Zwecke oder sonstige Erwerbszwecke – verfolgen dürfe (vgl. § 55 Abs. 1 Satz 1 AO). Deshalb sei davon auszugehen, dass primärer Anlass für das Entstehen einer sowohl mit steuerbefreiten als auch mit steuerpflichtigen Tätigkeiten zusammenhängenden Ausgabe die nicht erwerbswirtschaftliche, steuerbefreite Tätigkeit sei. Der primäre Anlass sei für die Zuordnung allein maßgebend, wenn die Ausgabe auch ohne den steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb entstanden wäre. Wirke sich der sekundäre Anlass der Entstehung auf die Höhe der Ausgabe nicht aus, bestehe kein Grund, ihn zu berücksichtigen. Wäre die Ausgabe aber ohne den steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb geringer gewesen, sei sie nach einem objektiven und sachgerechten Maßstab aufzuteilen. Eine Aufteilung entsprechend dem Verhältnis der durch die verschiedenen Tätigkeiten erzielten Einnahmen sei aber nur dann sachgerecht, wenn Anhaltspunkte dafür vorlägen, dass die Einnahmen

und Ausgaben ihrer Höhe nach direkt voneinander abhängen und dass diese Abhängigkeit für jede der Tätigkeiten gleich hoch sei.

- 61 Im Urteilsfall gelangte der BFH damit zu dem Ergebnis, dass Aufwendungen für den Spielbetrieb einer Bundesligamannschaft bei der Ermittlung der Erträge des steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs "Werbung" nicht zu berücksichtigen seien. Primärer Anlass ihrer Entstehung seien die Spiele der Bundesligamannschaft. Die Aufwendungen wären auch entstanden, wenn der Verein auf die Werbetätigkeit verzichtet hätte. Dass für die Höhe der Aufwendungen andere als sportliche Überlegungen – z.B. Forderungen von Werbekunden, bestimmte Hallen anzumieten – maßgebend gewesen wären, sei nicht vorgetragen worden. Mit Urteil vom 5. Februar 1992 hat der BFH an dieser Rechtsprechung festgehalten und ergänzend ausgeführt, § 3c EStG stehe dem Auslegungsergebnis nicht entgegen (BFH, Urteil vom 5. Februar 1992, I R 59/91, BFH/NV 1993, 341).
- 62 cc) Die Rechtsprechung fand in der Literatur zum Teil Zustimmung (Pauly, DB 1994, 1160 f.) Pauly war der Ansicht, dass die fiktive Zuordnung von Kosten des gemeinnützigen Bereichs zu der gewerblichen Betätigung eines Vereins zu einer Gewinnminderung des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs und damit zu einer unzutreffend niedrigen Besteuerung führe. Andere Stimmen waren hingegen der Ansicht, dass die Versagung der anteiligen Berücksichtigung gemischt veranlasster Aufwendungen tendenziell zu einer Überbesteuerung gemeinnütziger Körperschaften führe (Thiel, DB 1993, 1208 ff.; Lang/Seer, FR 1994, 521 ff.).
- 63 dd) Auch der Gesetzgeber nahm im Jahr 2000 an, dass die Rechtsprechung zum Teil zu einer ungerechtfertigten Überbesteuerung führe (BT-Drs. 14/4626, 7 f.). Dies nahm er zum Anlass, für bestimmte Bereiche (Werbung, die Totalisatorbetriebe der gemeinnützigen Pferderennvereine und die zweite Fraktionierungsstufe der gemeinnützigen Blutspendedienste) eine Pauschalbesteuerung des Gewinns, der mit 15 % der Einnahmen zu bemessen sei, einzuführen (§ 64 Abs. 6 AO). In diesen Bereichen sei es typisch, dass der weitaus größte Teil der Aufwendungen, ohne die keine Einnahmen zufließen würden, auch die steuerbegünstigte Tätigkeit der Körperschaft betreffe und deshalb nach den Grundsätzen des BFH-Urteils vom 27. März 1991 nicht abziehbar sei. Die wirtschaftliche Betätigung wäre aber ohne die steuerbegünstigte Betätigung (einschließlich Zweckbetrieb) nicht möglich. Eine Überbesteuerung widerspreche dem Sinn und Zweck des Gemeinnützigkeitsrechts. Das Gebot der Wettbewerbsneutralität des Steuerrechts erfordere lediglich eine gleiche, nicht aber eine stärkere Besteuerung der wirtschaftlichen Betätigungen der gemeinnützigen Körperschaften.
- 64 ee) Die Verwaltung hatte sich der Rechtsprechung grundsätzlich angeschlossen (AEAO zu § 64 Abs. 1 Nr. 5), aber auch Ausnahmen zugelassen (AEAO zu § 64 Nr. 6, vgl. BStBl I 2008, 26). So sollten bei der Gewinnermittlung für einen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb „Greenfee“ von steuerbegünstigten Golfvereinen (abweichend von den Grundsätzen des Urteils des BFH vom 27. März 1991, I R 31/89, BStBl II 1992,

103) wegen der Abgrenzbarkeit nach objektiven Maßstäben (z.B. im Verhältnis der Nutzung der Golfanlage durch vereinsfremde Spieler zu den Golf spielenden Vereinsmitgliedern im Kalenderjahr) trotz primärer Veranlassung durch den ideellen Bereich des Golfvereins ein anteiliger Betriebsausgabenabzug (z.B. für Golfplatz- und Personalkosten) zulässig sein. Bei Kosten für die Errichtung und Unterhaltung eines Vereinsheimes sollte es hingegen an einem objektiven Aufteilungsmaßstab fehlen (AEAO zu § 64 Abs. 1 Nr. 6).

65 ff) (1) Zur Frage der Aufteilung gemischt veranlasster Aufwendungen bei den Ertragsteuern hat die Rechtsprechung in früheren Jahren aus § 12 Nr. 1 Satz 2 EStG ein allgemeines Aufteilungs- und Abzugsverbot hergeleitet (vgl. zu einer Übersicht hierzu Dreseck in Schmidt, EStG, 28. Auflage 2009, § 12 Rn. 11 ff.). Seit der Entscheidung des Großen Senats vom 21. September 2009 (GrS 1/06, BStBl II 2010, 672) wird hingegen ein solches allgemeines Aufteilungs- und Abzugsverbot nicht mehr angenommen. Vielmehr sei eine Aufteilung gemischt veranlasster Aufwendungen möglich, wenn und soweit objektivierbare zeitliche oder quantitative Abgrenzungskriterien vorhanden seien und die berufliche oder private Veranlassung nicht von völlig untergeordneter Bedeutung sei. Dabei gebiete das Leistungsfähigkeitsprinzip die Berücksichtigung des beruflichen Anteils durch Aufteilung. Wenn aber die – für sich gesehen jeweils nicht unbedeutenden – beruflichen und privaten Veranlassungsbeiträge so ineinandergriffen, dass eine Trennung nicht möglich sei, es also an objektivierbaren Kriterien für eine Aufteilung fehle, so komme ein Abzug der Aufwendungen insgesamt auch weiterhin nicht in Betracht (BFH, Beschluss des Großen Senats vom 21. September 2009, GrS 1/06, BStBl II 2010, 672; Thürmer in Brandis/Heuermann, Ertragsteuerrecht, § 12 EStG Rn. 108, Stand März 2024). Denn die dem gemischten Aufwand eigene Doppelmotivation lasse sich in einem solchen Fall nicht aufgrund handhabbarer äußerer Anzeichen einordnen (Thürmer in Brandis/Heuermann, Ertragsteuerrecht, § 12 EStG Rn. 108, Stand März 2024). Die Gründe für das Tätigen der Aufwendungen seien zugleich erwerbsbezogen und privat und deshalb einheitlich zu beurteilen (Fissenewert in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 12 EStG Rn. 73, Stand 3.2023). Eine Aufteilung wäre damit nur im Wege einer griffweisen Schätzung ohne objektive quantifizierbare Anhaltspunkte möglich, was aber unzulässig sei (Thürmer in Brandis/Heuermann, Ertragsteuerrecht, § 12 EStG Rn. 108, Stand März 2024; Fissenewert in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 12 EStG Rn. 73, Stand 3.2023; a.A. Steck, DStZ 2011, 191: Schätzung allgemein notwendig; und für den Fall, dass feststeht bzw. dass keine gewichtigen Zweifel daran bestehen, dass ein abgrenzbarer Teil der Aufwendungen betrieblich bzw. beruflich veranlasst ist: quantitative Schätzung möglich: BFH, Beschluss vom 21. März 2019, VIII B 129/18, BFH/NV 2019, 812; zudem bei Ferienwohnungen Aufteilung der Leerstandszeiten 50/50, wenn der konkrete Nutzungsanteil nicht feststellbar ist: BFH, Urteil vom 6. November 2001, IX R 97/00, BStBl II 2002, 726).

66 (2) Trennbar sind Veranlassungsbeiträge demnach nur, wenn ein sachgerechter Aufteilungsmaßstab zur Verfügung steht, der nach objektivierbaren (nach außen hin erkennbaren und nachvollziehbaren) Kriterien ermittelt wird (BFH, Beschluss vom 3. Mai 2011, VIII B 18/10, BFH/NV 2011, 1346) und so dem Wesen nach einer rechnerischen Überprüfung zugänglich ist (Thürmer in Brandis/Heuermann, Ertragsteuerrecht, § 12 EStG Rn. 114, Stand März 2024; Fissenewert in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 12 EStG Rn. 72, Stand 3.2023). Welcher Aufteilungsmaßstab geeignet ist, muss im jewei-

ligen Einzelfall unter Gewichtung der jeweiligen Veranlassungsbeiträge angepasst werden. In Betracht kommt eine Aufteilung nach Zeit-, Mengen- oder Flächenanteilen sowie eine Aufteilung nach Köpfen (Thürmer in Brandis/Heuermann, Ertragsteuerrecht, § 12 EStG Rn. 116, Stand März 2024; BMF vom 6. Juli 2010, BStBl I 2010, 614 Rn.15).

- 67 (3) Ausnahmen vom allgemeinen Aufteilungs- und Abzugsverbot hatte die Rechtsprechung schon früher zugelassen, soweit objektive Merkmale und Unterlagen eine zutreffende und leicht nachprüfbare Trennung ermöglichten und die berufliche Nutzung nicht von untergeordneter Bedeutung war (BFH, Beschluss des Großen Senats vom 19. Oktober 1970, GrS 2/70, BStBl II 1971, 17). Zu dieser Fallgruppe gehörten u.a. Fahrtkosten (BFH, Urteil vom 9. Oktober 1953, IV 536/52 U, BStBl III 1953, 337) und Telefonkosten (BFH, Urteil vom 21. November 1980, VI R 202/79, BStBl II 1981, 131), aber auch Zeiten des Leerstandes einer (zum Teil selbstgenutzten, zum Teil vermieteten) Ferienwohnung (BFH, Urteil vom 30. Juli 1991, IX R 49/90, BStBl II 1992, 27).
- 68 (4) Aufteilungsmaßstab bei einer Aufteilung nach Zeitanteilen ist regelmäßig die tatsächliche Nutzungszeit ohne Einbeziehung von Leerstandszeiten.
- 69 Fahrtkosten wurden und werden nach der Rechtsprechung nach gefahrenen Kilometern (und damit nach der tatsächlichen Nutzung) auf verschiedene Bereiche aufgeteilt (zur Aufteilung der Gesamtaufwendungen einschließlich der sogenannten festen Kosten bereits: BFH, Urteil vom 9. Oktober 1953, IV 536/52 U, BStBl III 1953, 337). Entsprechendes gilt für Telefonkosten, bei denen die Grundgebühr und Verbindungsentgelte nach dem Anteil dienstlicher und privater Gespräche aufgeteilt werden (BFH, Urteil vom 21. November 1980, VI R 202/79, BStBl II 1981, 131). Auch die Kosten einer Ferienwohnung werden nach diesem Maßstab aufgeteilt. Dies gilt auch für Kosten wie Schuldzinsen, Grundsteuer, AfA und Versicherungsbeiträge, die – wie die sog. festen Kosten beim Pkw – gerade nicht von der konkreten Nutzung abhängen (BFH, Urteil vom 30. Juli 1991, IX R 49/90, BStBl II 1992, 27).
- 70 Die Standzeiten eines Pkw sind nach der Rechtsprechung bei der Aufteilung von Kfz-Kosten auf den privaten und betrieblichen Bereich als nicht berücksichtigungsfähig angesehen worden (BFH, Urteil vom 20. November 2003, IV R 31/02, BStBl II 2006, 7). Die gefahrenen Kilometer stellen insoweit auch einen sachgerechteren Maßstab dar, da gerade durch die Fahrleistung neben den verbrauchten Betriebsstoffen auch die AfA abgebildet werde. Andererseits lasse sich für Kfz-Versicherung und -Steuer, Stellplatzmiete u.Ä. durchaus auch ein abweichender Aufteilungsmaßstab nach Nutzungszeiten begründen. Das Niedersächsische FG (Urteil vom 16. Juni 2004, 2 K 83/00, EFG 2004, 1668, im nachgehenden Revisionsverfahren war dieser Aspekt nicht mehr streitig: BFH, Urteil vom 2. März 2006, IV R 36/04, BFH/NV 2006, 1277) hat indes angenommen, eine Aufteilung von gemischt veranlassten Kosten sei bei Fahrzeugkosten nur bei einer Aufteilung entsprechend den gefahrenen Kilometer gegeben. Nur dann sei eine leichte und eindeutige Trennbarkeit gegeben (zu dieser damaligen Voraussetzung für eine Aufteilung vor dem Beschluss des Großen Senats vom 21. September 2009 vgl. Beschluss des Großen Se-

nats vom 21. September 2009 GrS 1/06, BStBl II 2010, 672). Demgegenüber begründen Umfang und Bedeutung des jeweiligen Vorhaltens eines Wirtschaftsgutes nach Auffassung des Niedersächsischen FG keinen leichten und eindeutig nachvollziehbaren Aufteilungsmaßstab.

- 71 Die Kosten der An- und Abreise einer sowohl beruflich als auch privat veranlassten Reise können grundsätzlich nach Maßgabe der beruflich und privat veranlassten Zeitanteile aufgeteilt werden, wenn die beruflich veranlassten Zeitanteile feststehen und nicht von untergeordneter Bedeutung sind. Das unterschiedliche Gewicht der verschiedenen Veranlassungsbeiträge kann es jedoch im Einzelfall erfordern, einen anderen Aufteilungsmaßstab heranzuziehen oder ganz von einer Aufteilung abzusehen (BFH, Beschluss vom 24. August 2012, III B 21/12, BFH/NV 2012, 1973; Beschluss des Großen Senats vom 21. September 2009 GrS 1/06, BStBl II 2010, 672).
- 72 Bei (selbstgenutzten und vermieteten) Ferienwohnungen sind die angefallenen Kosten aufzuteilen. Zunächst sind die allein für die Vermietung angefallenen Kosten als entsprechende Werbungskosten zu berücksichtigen (BFH, Urteil vom 6. November 2001, IX R 97/00, BStBl II 2002, 726). Für die übrigen Aufwendungen komme als Aufteilungsmaßstab nur das Verhältnis der beiden Zeiträume (Vermietung einerseits, Selbstnutzung andererseits) in Betracht (BFH, Urteile vom 6. November 2001, IX R 97/00, BStBl II 2002, 726; vom 30. Juli 1991, IX R 49/90, BStBl II 1992, 27). Bei der Ermittlung des für den Aufteilungsmaßstab relevanten Zeitanteils der Selbstnutzungszeit und der Vermietungszeit ist zu unterscheiden: Wenn die Vermietung über eine Agentur erfolgt und dem Steuerpflichtigen nur eine konkrete Zeit zur Eigennutzung zur Verfügung steht, sind nur diese Zeiten der Eigennutzung zuzurechnen. Die übrigen Zeiten (auch, soweit die Ferienwohnung in der Zeit leerstehen sollte) sind der Vermietungstätigkeit zuzurechnen (BFH, Urteile vom 17. Februar 2002, IX R 16/02, BFH/NV 2003, 106, vom 6. November 2001, IX R 97/00, BStBl II 2002, 726). Ist die Selbstnutzung hingegen jederzeit möglich, sind die Leerstandszeiten im Wege der Schätzung aufzuteilen (BFH, Urteil vom 6. November 2001, IX R 97/00, BStBl II 2002, 726). Als Aufteilungsmaßstab ist dann das Verhältnis der tatsächlichen Selbstnutzung zur tatsächlichen Vermietung heranzuziehen (BFH, Urteil vom 6. November 2001, IX R 97/00, BStBl II 2002, 726). Lässt sich der genaue Umfang der Selbstnutzung nicht aufklären – der Steuerpflichtige trägt dafür die Feststellungslast –, ist im Wege einer typisierenden Schätzung davon auszugehen, dass die Leerstandszeiten (einschließlich der nicht feststellbaren Zeit der Selbstnutzung) zu gleichen Teilen durch das Vorhalten zur Selbstnutzung und das Bereithalten zur Vermietung entstanden und die darauf entfallenden Aufwendungen zu je 50 % der Selbstnutzung und der Vermietung zuzuordnen sind. Stein (StBp 2010, 101) hält dieser Ansicht entgegen, dass es kaum denkbar sei, dass der Anteil objektiv nicht feststellbar sei, und im Übrigen der BFH als Revisionsinstanz nicht berechtigt sei, im Vorhinein für eine große Zahl unterschiedlicher Fallgruppen ein Schätzungsergebnis vorzuschreiben.
- 73 gg) Obwohl es eine Regelung wie § 12 Nr. 1 EStG, wonach Kosten der allgemeinen Lebensführung nicht abziehbar sind, für gemeinnützige Körperschaften nicht gibt, wurde nach der Entscheidung des Großen Senats vom 21. September 2009 (GrS 1/06, BStBl II

2010, 672) in der Literatur die Frage aufgeworfen, ob dem folgend auch im Bereich des Gemeinnützigkeitsrechts die Rechtsprechung zu überdenken wäre (Fischer in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 64 Rn. 70 ff., Rn 81, Stand 3/2012,).

- 74 hh) Mit Urteil vom 15. Januar 2015 (I R 48/13, BStBl II 2015, 713) hat der BFH seine Rechtsprechung zur Aufteilung von gemischt veranlassten Kosten (auch im Gemeinnützigkeitsrecht) geändert. Der Urteilsfall betraf einen Sportverein, dem für die Streitjahre die Gemeinnützigkeit aberkannt war. Der BFH ordnete den Spielbetrieb, der bei fortbestehender Gemeinnützigkeit als wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb, ggf. auch als Zweckbetrieb, einzuordnen gewesen wäre, mangels Gewinnerzielungsabsicht der außerbetrieblichen Sphäre des Vereins zu. Der BFH kam zu dem Ergebnis, dass es weiterer Aufklärung bedürfe, ob und inwieweit die aus dem Sportbereich herrührenden Aufwendungen (z.B. für Spieler, Trainer, Schiedsrichter, Sportplatz- oder Hallenmiete) dem Bereich der „Werbung“ zuzuordnen seien.
- 75 Die Rechtsprechung zur Zuordnung primär durch den Sportbetrieb veranlasster Aufwendungen von Sportvereinen sei dahin zu modifizieren, dass eine anteilige – ggf. auch schätzungsweise – Berücksichtigung einer gewerblichen Mitveranlassung möglich sei, wenn und soweit objektivierbare zeitliche oder quantitative Abgrenzungskriterien vorhanden seien. Seien die ideellen und gewerblichen Beweggründe für die Aufwendungen mangels objektivierbarer Abgrenzungskriterien untrennbar ineinander verwoben, müsse es demgegenüber zur Vermeidung willkürlicher Schätzungen bei der Berücksichtigung nur des primären Veranlassungszusammenhangs verbleiben (BFH, Urteil vom 15. Januar 2015, I R 48/13, BStBl II 2015, 713). Damit werde aber nicht die gesamte bisherige Rechtsprechung revidiert. Der "nicht wirtschaftliche" Verein i.S. von § 21 des Bürgerlichen Gesetzbuchs (BGB) unterscheide sich durch die strukturelle Nachrangigkeit der wirtschaftlichen Betätigung gegenüber dem (steuerfreien) Idealbereich von vorrangig erwerbswirtschaftlich tätigen Körperschaften, bei welchen es einer Gewichtung und Abgrenzung von steuerfreien zu steuerpflichtigen Einnahmen und Ausgaben in dieser Form nicht bedürfe. Das Veranlassungsprinzip erscheine hier als der in diesem Zusammenhang geeignete und sachgerechte Abgrenzungsmaßstab. Die bisherige Rechtsprechung sei dem geänderten Verständnis des Veranlassungsprinzips anzupassen. Es dürfe demnach nicht mehr auf der Grundlage einer rein kausalen Betrachtung bei vorrangiger Veranlassung durch den Sportbereich die Berücksichtigung einer etwaigen Mitveranlassung durch den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb vollständig ausscheiden. Der für die steuerliche Beurteilung maßgebliche Veranlassungszusammenhang sei nach heutigem Verständnis weniger durch die (naturwissenschaftliche) Kausalität, als vielmehr durch das Prinzip der wertenden Selektion der Aufwandsursachen gekennzeichnet (vgl. BFH, Urteil vom 27. März 2013, I R 14/12, BFH/NV 2013, 1768; Wacker, DStR 1999, 1001, jeweils m.w.N.). Darüber hinaus könnten unter bestimmten Umständen mehrere Veranlassungszusammenhänge jeweils anteilig Berücksichtigung finden (vgl. BFH Beschluss des Großen Senats vom 21. September 2009, GrS 1/06, BStBl II 2010, 672).

- 76 ii) In der finanzgerichtlichen Rechtsprechung ist diese Rechtsprechung des BFH aufgegriffen worden.
- 77 (1) Das Hessische FG entschied einen Fall, bei dem die Zuordnung von Jugendmannschaften im Aufbau- und Leistungsbereich zum ideellen oder wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb streitig war. Den Urteilsgründen lässt sich aber nicht entnehmen, wie die dort zur Aufteilung herangezogenen Zahlen ermittelt worden sind und welche konkreten Aufwendungen aufgeteilt worden sind (Hessisches FG, Urteil vom 17. Mai 2019, 4 K 1480/17, EFG 2020, 951; Revision zurückgenommen).
- 78 (2) Das FG Münster (Urteil vom 13. Januar 2021, 13 K 167/17 E,K,G,F,Zerl., EFG 2024, 1736), kam zu dem Ergebnis, dass Betriebsausgaben des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs „Krankenhaus-Cafeteria“ zu 15 % dem Zweckbetrieb Krankenhaus zuzuordnen seien. Es stellte dabei maßgeblich auf den Veranlassungsgesichtspunkt ab, der sich im konkreten Fall nach Auffassung des FG Münster daraus ergeben sollte, dass die Körperschaft sich arbeitsvertraglich gegenüber ihren Mitarbeitern zur verbilligten Verköstigung verpflichtet habe. Der BFH (Urteil vom 14. Dezember 2023, V R 8/21, BStBl II 2024, 425) hob diese Entscheidung auf, da die bisherigen Tatsachenfeststellungen des FG Münster diese Zuordnung nach Veranlassungsgesichtspunkten zu 15 % nicht trügen.
- 79 jj) In der Literatur hat die Rechtsprechung Zustimmung erfahren. Regelmäßig wird betont, dass es zur Frage der Aufteilung und eines Aufteilungsmaßstabs auf die konkreten tatsächlichen Feststellungen und dementsprechend auf die Aufzeichnungen des Steuerpflichtigen ankomme (Gosch, BFH/PR 2015, 235; Lohse/Zanziger, DStR 2016, 1241; Fritz, DStZ 2017, 190; Schmidt/Engelsing, NWB 2015, 2783;). Schmidt/Engelsing (NWB 2015, 2783) nennen als dem Veranlassungsprinzip entsprechende sachgerechte Aufteilungsmaßstäbe: Grad der Beanspruchung, Personenanzahl, Flächenanteil, Aufenthaltsdauer, Zeitanteil, Seitenzahl, sachgerecht ermittelte Gemeinkostenumlagen, Verhältnisse der Einnahmen zueinander, jedenfalls, wenn sie voneinander abhängen. Kock/Wallenfels (ZStV 2016, 111) weisen darauf hin, dass in der Praxis häufig die Gemeinkosten nach dem sog. Umsatzschlüssel den einzelnen Bereichen zugeordnet würden. Der Umsatzschlüssel stelle die Erlöse des steuerpflichtigen Bereichs denen des steuerbegünstigten Bereichs gegenüber. Die gemischt veranlassten Kosten würden sodann mit dem ermittelten Schlüssel multipliziert und der sich ergebene Betrag in der Gewinnermittlung der steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe gewinnmindernd berücksichtigt. Zudem sei es empfehlenswert, die Berechnungsgrundlage für die Zuordnung der Gemeinkosten zu den Steuerunterlagen zu nehmen.
- 80 kk) Die Verwaltung hat im Anschluss Nr. 6 des AEAO zu § 64 Abs. 1 dahingehend geändert, dass nunmehr für die bisher schon dort vertretene Auffassung ausdrücklich auf das Urteil des BFH vom 15. Januar 2015 (I R 48/13, BStBl II 2015, 713) Bezug genommen wird (BMF, Schreiben vom 26. Januar 2016, BStBl I 2016, 155).

- 81 b) Ausgehend von den Grundsätzen des BFH im Urteil vom 15. Januar 2015 (I R 48/13, BStBl II 2015, 713), denen der Senat sich anschließt, ist für den hiesigen Streitfall davon auszugehen, dass die Kosten für die Tennis- und Schwimmhalle nach den tatsächlichen Nutzungszeiten aufzuteilen sind, da die konkreten Nutzungszeiten zwischen den Beteiligten feststehen.
- 82 aa) Nach der genannten Rechtsprechung sind immer (nur) dann, wenn die ideellen und gewerblichen Beweggründe für die Aufwendungen mangels objektivierbarer Abgrenzungskriterien untrennbar ineinander verwoben sind, die Aufwendungen insgesamt nicht abziehbar und es verbleibt bei einer Berücksichtigung nur des primären Veranlassungszusammenhangs. Eine solche untrennbare Verflechtung ist hier für die Leerstandszeiten indes nicht ersichtlich. Aufgeteilt werden sollen (und müssen) insgesamt die Aufwendungen für die Tennis- und die Schwimmhalle. Diese sind sowohl durch den ideellen Bereich als auch durch den Zweckbetrieb und den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb veranlasst. Alle diese Bereiche nutzen zu bestimmten Zeiten die Halle. Bei der Schwimmhalle betrifft dies jeweils die Nutzung der gesamten Schwimmhalle. Bei der Tennishalle ist der Nutzungsanteil zudem ergänzend und noch genauer dadurch ermittelt worden, dass die konkrete Belegung der Tennishalle mit ihren insgesamt fünf Tennisplätzen für einen bestimmten Zeitraum konkret aufgeschlüsselt worden ist. Die Aufteilung als solche ist zwischen den Beteiligten auch unstreitig und im Übrigen sachgerecht.
- 83 bb) In seinem Urteil vom 15. Januar 2015 (I R 48/13, BStBl II 2015, 713) nimmt der BFH ausdrücklich Bezug auf das gewandelte Verständnis des Veranlassungsprinzips hin zu einem Prinzip der wertenden Selektion der Aufwandsursachen und auf die Entscheidung des Großen Senats vom 21. September 2009 (GrS 1/06, BStBl II 2010, 672), wonach eine Aufteilung gemischt veranlasster Aufwendungen möglich ist, wenn und soweit objektivierbare zeitliche oder quantitative Abgrenzungskriterien vorhanden sind. Diese Rechtsprechung überträgt er ausdrücklich auf den hier streitigen Bereich der Zuordnung zu den verschiedenen Bereichen einer gemeinnützigen Körperschaft. Dabei nimmt er ausdrücklich Bezug auf die bis dahin schon vom BMF vertretene Ansicht (Nr. 6 im früheren AEAO zu § 64 Abs. 1). Dort hatte das BMF für den Bereich „Greenfee“ aber gerade wegen der Abgrenzbarkeit nach objektiven Maßstäben eine Aufteilbarkeit angenommen und als Aufteilungsmaßstab das Verhältnis der Nutzung der Golfanlage durch vereinsfremde Spieler zu den Golf spielenden Vereinsmitgliedern im Kalenderjahr benannt und damit im Ergebnis die auch bei einem Golfplatz vorhandenen „Leerstandszeiten“ nach diesem Verhältnis aufgeteilt, statt sie – wie vorliegend der Beklagte – allein dem ideellen Bereich zuzuordnen.
- 84 cc) Der Aufteilungsmaßstab nach der tatsächlichen Nutzung ist zudem auch aus dem Bereich der Aufteilung von Kfz- und Telefonkosten bekannt und insgesamt als zutreffend beurteilt worden (vgl. oben unter 1.b)ff)(4)). Aber auch für Leerstandszeiten einer Ferienwohnung, was der Beurteilung der Aufteilbarkeit einer Schwimm- und einer Sporthalle etwas näherkommt als Kfz- und Telefonkosten, ist eine Aufteilung nach den tatsächlichen

chen Kosten bereits früh in der der Rechtsprechung angenommen worden. Dies galt sogar unter der früheren noch strengeren Rechtsprechung, so dass dieser Maßstab bereits Anwendung fand, als noch eine leichte und eindeutige Trennbarkeit für erforderlich gehalten worden war (vgl. unter 1.b)ff)(4)).

- 85 Dabei werden im Bereich der Ferienwohnungen die Zeiten des Leerstands jedenfalls dann entsprechend dem Verhältnis der tatsächlichen Selbstnutzung zur tatsächlichen Vermietung an Feriengäste aufgeteilt, wenn der Anteil der tatsächlichen Selbstnutzung feststeht. Übertragen auf die hiesigen Verhältnisse spricht dies dafür, eine Aufteilung nach den tatsächlichen Nutzungsanteilen vorzunehmen, da gerade sowohl der Zeitanteil der ideellen Nutzung als auch der Zeitanteil der übrigen Nutzungen zwischen den Beteiligten nicht im Streit ist.
- 86 Darüber hinaus hat der BFH auch in einem Fall, bei dem es um die Gewährung einer Beschäftigungszulage nach § 4b des Investitionszulagengesetzes 1982 (InvZuLG 1982, BGBl I 1982, 646) ging, entschieden, dass die Beschäftigungszulage nach § 4b InvZuLG 1982 für einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb „Vermietung einer Tennishalle an Nichtmitglieder“ nur gewährt werden konnte, wenn die Überlassung der Tennishalle an Vereinsmitglieder (als Zweckbetrieb) nicht über einen ganz unbedeutenden Umfang hinausging. Die Grenze, bis zu der eine Nutzung der Halle durch die Mitglieder in ganz unbedeutendem Umfang anzunehmen sei, bemaß der BFH mit 10 % und nahm als Maßstab die Stundenanzahl an. Damit hat er auch in diesem Fall auf die tatsächliche Nutzungszeit, nicht auf die Zeit der bloßen Nutzungsmöglichkeit abgestellt.
- 87 dd) Dem lässt sich nicht, wie der Beklagte meint, entgegenhalten, dass die Rechtsprechung zur Aufteilung der Werbungskosten von Leerstandszeiten bei Ferienwohnungen (auch) zur Frage der Feststellung der Einkünfteerzielungsabsicht ergangen ist (so: BFH, Urteil vom 6. November 2001, IX R 97/00, BStBl II 2002, 726, anders aber BFH, Urteil vom 30. Juli 1991, IX R 49/90, BStBl II 1992, 27). Selbst wenn dies ausschließlich der Fall wäre, spräche dies nicht gegen eine Berücksichtigung im hiesigen Fall. Denn die Frage der Einkünfteerzielung setzt eine Prüfung voraus, ob die Absicht besteht, einen Totalüberschuss zu erzielen. Hierzu müssen Einnahmen und zugehörige Werbungskosten gegenübergestellt werden und zwangsläufig zuvor die Werbungskosten ermittelt werden. Gerade die Ermittlung und Zuordnung von gemischt veranlassten Kosten ist aber hier auch streitig.
- 88 ee) Anders als der Beklagte meint, sprechen auch nicht die Besonderheiten des Rechts der gemeinnützigen Körperschaften für eine andere Beurteilung. Der BFH führt an, der "nicht wirtschaftliche" Verein i.S. von § 21 BGB unterscheidet sich durch die strukturelle Nachrangigkeit der wirtschaftlichen Betätigung gegenüber dem (steuerfreien) Idealbereich von vorrangig erwerbswirtschaftlich tätigen Körperschaften, bei welchen es einer Gewichtung und Abgrenzung von steuerfreien zu steuerpflichtigen Einnahmen und Ausgaben in dieser Form nicht bedürfe (Urteil vom 15. Januar 2015, I R 48/13, BStBl II 2015, 713). Dem ist grundsätzlich zuzustimmen. Allerdings fordert gerade diese strukturelle

Nachrangigkeit der wirtschaftlichen Betätigung eine möglichst präzise und nach Veranlassungsgesichtspunkten vorgenommene Zuordnungsentscheidung für Einnahmen und Ausgaben: Für gemeinnützige Körperschaften ist es besonders relevant, die Einnahmen und Ausgaben den jeweiligen Bereichen zutreffend zuzuordnen. Das Erfordernis der Ausschließlichkeit (§ 56 AO) erfordert, dass das Vermögen der gemeinnützigen Körperschaft zweckgerichtet für die ideellen Zwecke eingesetzt wird und die Einnahmen aus der nicht begünstigten Tätigkeit für die begünstigte Tätigkeit eingesetzt werden (BFH, Urteil vom 4. April 2007, I R 76/05, BStBl II 2007, 631; Musil in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 55 AO Rn. 94, Stand 2/2021). Mit einzubeziehen ist zudem das Gebot der Verwendung von ideell gebundenen Mitteln für satzungsmäßige Zwecke i.S.d. § 55 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 AO. Hieraus folgert die Rechtsprechung, dass Verluste aus einem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb grundsätzlich (jedenfalls über längere Zeit) nicht mit Mitteln aus anderen Sphären der gemeinnützigen Körperschaft ausgeglichen werden dürfen (BFH, Urteile vom 14. Dezember 2023, V R 28/21, BStBl II 2024, 425; vom 13. November 1996, I R 152/93, BStBl II 1998, 711). Dies zeigt aber, dass allein eine Zuordnung nach der konkreten Veranlassung die Einhaltung dieser Vorschrift ermöglicht und zugleich am besten die Verwirklichung der Besteuerung nach der finanziellen Leistungsfähigkeit und den gebotenen Belangen des ungestörten Wettbewerbs wahrt.

89 Der dahinterstehende Dualismus der nichtsteuerbaren Mittelverwendung einerseits und der steuerbaren Sphäre der Einkünfteerzielung andererseits (vgl. hierzu Fischer in Hübschmann, Hepp, Spitaler, AO/FGO, § 64 AO Rn. 42, Stand 3/2012, unter Verweis auf die Begründung des Entwurfs eines Körperschaftsteuergesetzes 1934, RStBl 1935, 81, 85, zu § 12 dieses Entwurfs) ist aber der Sache nach genau die Zuordnungsentscheidung, die das Veranlassungsprinzip (verstanden im Sinne eines Prinzips der wertenden Selektion der Aufwandsursachen) vornimmt.

90 ff) Es ist auch eine Aufteilung der gesamten der Schwimm- bzw. Tennishalle zugeordneten Betriebsausgaben nach diesem einheitlichen Aufteilungsmaßstab möglich. Eine noch genauere Trennung wird in der Rechtsprechung weder bei Kfz-Kosten noch bei Kosten einer Ferienwohnung vorgenommen und es ist nicht ersichtlich, weshalb hier anders vorgegangen werden sollte.

91 c) Ausgehend hiervon erzielte der Kläger in den Streitjahren folgende Einkünfte aus den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben:

92

| | 2014 | 2015 | 2016 |
|---------------------------------|-------------|------------|------------|
| Einnahmen | ... | ... | ... |
| BA lt. BP | ... | ... | ... |
| Ergebnis lt. BP | ... | ... | ... |
| Mehr BA | ... | ... | ... |
| Ergebnis wGB Tennishalle | -... | ... | ... |

| | | | |
|----------------------------------|-------------|-------------|-------------|
| | | | |
| | | | |
| | 2014 | 2015 | 2016 |
| Einnahmen | ... | ... | ... |
| BA lt. BP | ... | ... | ... |
| Ergebnis lt. BP | ... | -... | ... |
| Mehr BA | ... | ... | ... |
| Ergebnis wGB Schwimmhalle | -... | -... | -... |

93

| | 2014 | 2015 | 2016 |
|---|------|------|------|
| Summe Gewinne sämtliche wirtschaftliche Geschäftsbetriebe nach BP | ... | ... | ... |
| mehr BA aus Tennishalle | ... | ... | ... |
| mehr BA aus Schwimmhalle | ... | ... | ... |
| Änderung Jugendreise | 0,00 | 0,00 | 0,00 |
| Summe Gewinne sämtliche wirtschaftliche Geschäftsbetriebe | -... | -... | ... |

94 c) Die hierdurch entstandenen Verluste führen nicht zu einem Verstoß gegen das Gebot der Selbstlosigkeit (§ 55 Abs. 1 Nr. 1 AO), denn es liegen keine Dauerverluste vor.

95 aa) Die Steuerbefreiung gemäß § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG setzt voraus, dass die Körperschaft nach ihrer tatsächlichen Geschäftsführung ausschließlich und unmittelbar gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken dient. Gemäß § 52 Abs. 1 Satz 1 AO verfolgt eine Körperschaft gemeinnützige Zwecke, wenn ihre Tätigkeit darauf gerichtet ist, die Allgemeinheit auf materiellem, geistigem oder sittlichem Gebiet selbstlos zu fördern.

96 bb) Selbstlosigkeit setzt unter anderem voraus, dass die Mittel der Körperschaft nur für die satzungsmäßigen Zwecke, das heißt für die in der Satzung festgelegten gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecke, verwendet werden (§ 55 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 AO). Ausnahmen von diesem sog. Mittelverwendungsgebot enthält § 58 AO. Im Streitfall kommen diese nicht in Betracht.

97 cc) Die Verwaltung und Teile der Literatur gehen davon aus, dass unter Berücksichtigung von § 64 Abs. 2 AO bei einer Körperschaft, die mehrere steuerpflichtige wirtschaftliche Geschäftsbetriebe unterhält, für die Frage, ob gemeinnützigkeitsschädliche Verluste vor-

liegen, die entgegen dem Mittelverwendungsgebot durch Mittel aus dem ideellen Bereich ausgeglichen werden müssen, nicht auf das Ergebnis des einzelnen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs, sondern auf das zusammengefasste Ergebnis aller steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe abzustellen ist (AEAO Nr. 17 zu § 64 AO, Seer in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 55 AO Rn. 13 und § 64 Rn. 16, Stand 5/2021, Gersch in Klein, AO, 18. Auflage 2024, § 64 Rn. 5, Koenig in Koenig, AO, 5. Auflage 2024, § 64 Rn. 16, mit der Einschränkung, dass wirtschaftliche Geschäftsbetriebe, die erkennbar keine Überschüsse oder zumindest Kostendeckung erreichen könnten, nicht in die Verlustverrechnung einzubeziehen seien, da die Fortführung derartiger Betriebe nicht auf gemeinnützigkeitsrelevanten Motiven beruhe, sondern der Befriedigung privater Interessen der Vereinsmitglieder diene).

- 98 Hiernach läge im Streitfall kein gemeinnützigkeitsschädlicher Dauerverlust in den Streitjahren 2014 bis 2016 vor. Denn den hier in den Streitjahren insgesamt erwirtschafteten Verlusten von ... € in 2014 und ... € in 2015 stehen Gewinne i.H.v. ... € (2011), ... € (2012), ... € (2013) in den Vorjahren und ... € (2016) und ... € (2017) in den Folgejahren gegenüber, bevor in 2018 wieder ein Verlust von ... € entsteht. Bei dieser Sachgrundlage wären aber gerade keine Mittel des ideellen Bereichs zum Ausgleich von Verlusten aus wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben verwendet worden.
- 99 dd) Nach anderer Ansicht gefährdet ein Dauerverlustbetrieb die Steuerbegünstigung auch dann, wenn seine Verluste dauerhaft durch die Gewinne anderer wirtschaftlicher Geschäftsbetriebe ausgeglichen werden (Jachmann/Unger in Gosch, AO/FGO, § 64 AO Rn. 98, Stand Februar 2011; Fischer in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 64 AO Rn. 97, Stand 3/2012, Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 5. Aufl. 2021, Rn. 6.23 ff. und 6.33). Denn mit der Einführung des § 64 Abs. 2 AO sei weder § 55 Abs. 1 Nr. 1 AO noch das Ausschließlichkeitsgebot des § 56 AO eingeschränkt worden. Eine einzelne wirtschaftliche Betätigung, die zu Dauerverlusten führe, fördere nicht mehr ausschließlich den satzungsmäßigen Zweck. Ein Verstoß gegen das Ausschließlichkeitsgebot sei anzunehmen, wenn von vornherein keine Überschüsse zu erwarten gewesen seien oder eine zunächst erfolgversprechende Tätigkeit sich im Nachhinein als Verlustgeschäft erweise und keine Reaktion (Änderung des Konzeptes oder auch Einstellung der Tätigkeit) erfolge; es sei das Konzept der Liebhaberei entsprechend anzuwenden (Jachmann/Unger in Gosch, AO/FGO, § 64 AO Rn. 98, Stand Februar 2011 und Unger in Gosch, AO/FGO, § 55 AO Rn. 128 ff, Stand Februar 2016; Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 5. Aufl. 2021, Rn. 6.22 ff. und 6.33).
- 100 Nach dieser Ansicht wären die wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe Tennishalle und Schwimmhalle separat zu betrachten. Bei der Tennishalle wäre auch nach dieser Ansicht kein schädlicher Dauerverlust anzunehmen, da hier dem Verlust des Jahres 2014 i.H.v. ... € Gewinne der Folgejahre i.H.v. ... € (2015) und ... € (2016) gegenüberstehen und keine Anhaltspunkte dafür vorliegen, dass hier von vornherein keine Überschüsse zu erzielen gewesen wären oder aber sich die Tennishalle im Nachhinein als Verlustgeschäft erwiesen hätte.

- 101 Bei der Schwimmhalle hingegen entstehen in den Streitjahren Verluste i.H.v. ... € (2014), ... € (2015) und ... € (2016), nachdem bereits in den Vorjahren für die Schwimmhalle im Jahr 2011 ein Verlust i.H.v. ... € entstanden war, dem ein Gewinn des Jahres 2012 i.H.v. ... € und ein Ergebnis von 0,00 € (2013) gegenübersteht. Insofern ließe sich hier durchaus überlegen, dass auf Verluste nicht hinreichend reagiert worden ist. Dies hätte dann eine schädliche Mittelverwendung zur Folge.
- 102 ee) Für das Streitjahr 1982, also vor Einführung des § 64 Abs. 2 AO durch das Vereinsförderungsgesetz vom 18. Dezember 1989 (BGBl I 1989, 499), hat der BFH in einem Fall, in dem ein Verein mehrere wirtschaftliche Geschäftsbetriebe unterhielt und aus dem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb einer Gaststätte über mehrere Jahre Verluste erzielte, entschieden, dass ein Ausgleich von Verlusten eines Nicht-Zweckbetriebes mit Mitteln des ideellen Tätigkeitsbereichs nur dann kein Verstoß gegen das Mittelverwendungsgebot sei, wenn die Verluste auf einer Fehlkalkulation beruhen und die Körperschaft bis zum Ende des dem Verlustentstehungsjahr folgenden Wirtschaftsjahrs – bei Rumpfwirtschaftsjahren: innerhalb von zwölf Monaten nach Ende des Wirtschaftsjahrs, in dem der Verlust entstanden ist – dem ideellen Tätigkeitsbereich wieder Mittel in entsprechender Höhe zuführt. Die wieder zugeführten Mittel dürften weder aus Zweckbetrieben oder dem Bereich der steuerbegünstigten vermögensverwaltenden Tätigkeiten noch aus Beiträgen oder anderen Zuwendungen stammen, die zur Förderung der steuerbegünstigten Zwecke der Körperschaft bestimmt sind (BFH, Urteil vom 13. November 1996, I R 152/93, BStBl II 1998, 711).
- 103 Für die Streitjahre 1999 bis 2001 hat der BFH (Beschluss vom 1. Juli 2009, I R 6/08, BFH/NV 2009, 1837) geäußert, für das Vorliegen eines Verlustes sei das Ergebnis des einheitlichen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes (§ 64 Abs. 2 AO) maßgeblich. Der Entscheidung lag indes ein Fall zugrunde, bei dem nicht mehrere wirtschaftliche Geschäftsbetriebe unterhalten wurden. Zuletzt hat der BFH diese Frage ausdrücklich offengelassen (Urteil vom 14. Dezember 2023, V R 28/21, BStBl II 2024, 425).
- 104 ff) Der Senat schließt sich der Auffassung der Verwaltung an. Maßgeblich ist nach § 64 Abs. 2 AO das Ergebnis aller wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe gemeinsam. Nimmt man dies an, hat der Kläger gerade keine Mittel des ideellen Bereichs zum Ausgleich von Verlusten aus wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben verwendet. Gerade hierauf kommt es nach Auffassung des BFH aber bereits an, wenn Verluste noch innerhalb eines Jahres mit Gewinnen ausgeglichen werden (Beschluss vom 1. Juli 2009, I R 6/08, BFH/NV 2009, 1837). Diese Überlegung ist auf den hiesigen Fall zu übertragen, denn gerade die Frage der Mittelverwendung ist zur Einhaltung des Gebotes der Selbstlosigkeit maßgeblich. Auch in der Entscheidung aus dem Jahr 1996 (BFH, Urteil vom 13. November 1996, I R 152/93, BStBl II 1998, 711) hatte der BFH ganz maßgeblich darauf abgestellt, dass Dauerverluste nicht vorliegen, wenn (u.a.) die Körperschaft bis zum Ende des dem Verlustentstehungsjahr folgenden Wirtschaftsjahres dem ideellen Tätigkeitsbereich wieder Mittel in entsprechender Höhe zugeführt würden. Auch aus der Gesetzesbegründung (BT-Drs. 11/4176, 11) ergibt sich, dass gerade eine Verrechnung von Gewinnen und Verlusten

ten erreicht werden sollte und die Gemeinnützigkeit nach Vorstellung des Gesetzgebers nur noch gefährdet sein sollte, wenn die steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe insgesamt einen Verlust erwirtschafteten. Soweit eingewandt wird, ein Dauerverlustbetrieb fördere nicht mehr ausschließlich den Satzungszweck, ist dem entgegen zu halten, dass § 64 AO eine Ausnahmeregelung zum Gebot der Ausschließlichkeit enthält (Seer in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 56 AO Rn. 2, Stand 4/2020). Dann aber ist es nur konsequent, erst nach Anwendung des § 64 Abs. 2 AO zu prüfen, ob ein Verstoß gegen das Ausschließlichkeitsgebot vorliegt.

- 105 2. Entgegen der Auffassung des Klägers ist die Reise nach B nicht als Zweckbetrieb im Sinne der §§ 65 ff. AO einzuordnen.
- 106 a) Wird ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb unterhalten, ist die Steuerbefreiung einer Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse, die nach der Satzung, dem Stiftungsgeschäft oder der sonstigen Verfassung und nach der tatsächlichen Geschäftsführung ausschließlich und unmittelbar gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken dient, insoweit ausgeschlossen (§ 5 Abs. 1 Nr. 9 Satz 2 KStG). Ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb ist nach § 14 AO eine selbständige nachhaltige Tätigkeit, durch die Einnahmen oder andere wirtschaftliche Vorteile erzielt werden und die über den Rahmen einer Vermögensverwaltung hinausgeht. Die Absicht, Gewinn zu erzielen, ist nicht erforderlich. Eine Vermögensverwaltung liegt in der Regel vor, wenn Vermögen genutzt, zum Beispiel Kapitalvermögen verzinslich angelegt oder unbewegliches Vermögen vermietet oder verpachtet wird. Allerdings sieht § 64 Abs. 1 AO – i.S. einer Gegen Ausnahme – vor, dass dieser Begünstigungsausschluss nicht zum Tragen kommt und damit die Steuerbefreiung zu gewähren ist, soweit der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb ein Zweckbetrieb i.S. der §§ 65 bis 68 AO ist (BFH, Urteil vom 13. Juni 2012, I R 71/11, BFH/NV 2013, 89).
- 107 b) Die Jugendreise ist grundsätzlich zunächst als wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb einzuordnen, denn der Kläger erbrachte über viele Jahre diese Reiseleistung und erzielte hierdurch Einnahmen. Eine bloße Vermögensverwaltung ist in der konkreten Tätigkeit nicht zu erkennen.
- 108 c) Zunächst ist die Jugendreise weder ein Zweckbetrieb im Sinne des § 68 Nr. 1 Buchst. b AO noch im Sinne des § 66 Abs. 1 AO, denn der Kläger betreibt weder ein Schullandheim oder eine Jugendherberge i.S.d. § 68 Abs. 1 Buchst. b AO noch ist dargelegt oder liegen Anhaltspunkte dafür vor, dass der Teilnehmerkreis der Reise derart zusammengesetzt gewesen wäre, dass die Leistungen des Klägers in besonderem Maße (vgl. § 66 Abs. 3 AO), also zu mindestens zwei Dritteln, Hilfe- oder Hilfsbedürftigen im Sinne des § 53 Satz 1 Nr. 1 und/oder Nr. 2 AO zugutegekommen wären.

- 109 d) Die Jugendreise nach A in B stellt auch keinen Zweckbetrieb gemäß § 65 AO dar.
- 110 Ein Zweckbetrieb im Sinne der Vorschrift ist nur gegeben, wenn der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb in seiner Gesamtrichtung dazu dient, die steuerbegünstigten satzungsgemäßen Zwecke der Körperschaft zu verwirklichen (§ 65 Nr. 1 AO; dazu aa.), die Zwecke nur durch einen solchen Geschäftsbetrieb erreicht werden können (Nr. 2; bb.) und der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb zu steuerpflichtigen Betrieben derselben oder ähnlichen Art nicht in größerem Umfang in Wettbewerb tritt, als es bei Erfüllung der steuerbegünstigten Zwecke unvermeidbar ist (Nr. 3; cc.). Für die Annahme eines Zweckbetriebes müssen alle drei Voraussetzungen des § 65 AO gegeben sein (BFH, Urteile vom 13. Juni 2012 I R 71/11, BFH/NV 2013, 89; vom 18. März 2004, V R 101/01, BStBl II 2004, 798, m.w.N.). Hier aber sind die Voraussetzungen des § 65 Nr. 2 und 3 AO nicht erfüllt.
- 111 aa) Die Jugendreise nach A, B, dient in ihrer Gesamtrichtung dazu, den steuerbegünstigten satzungsgemäßen Zweck des Klägers zu verwirklichen.
- 112 (1) Der Wortlaut des § 65 Nr. 1 AO verlangt lediglich, dass der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb zur Verwirklichung der steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke „dient“, nicht aber eine „unmittelbare“ Erfüllung der gemeinnützigen satzungsmäßigen Zwecke durch den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb (Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 5. Aufl. 2021, Rn. 6.189). Soweit in der Rechtsprechung, von der Finanzverwaltung und zumindest teilweise in der Literatur für die Annahme eines Zweckbetriebs i.S. des § 65 AO eine unmittelbare Verwirklichung der steuerbegünstigten Zwecke durch den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb verlangt wird, ist im Einzelnen unklar bzw. streitig, wie das Unmittelbarkeitserfordernis in diesem Zusammenhang zu verstehen ist (krit. zur Abgrenzung nach dem Begriffspaar „unmittelbar/mittelbar“ Fischer in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 65 AO Rn. 81, Stand 6/2012). Notwendig ist zumindest eine Förderung der steuerbegünstigten Zwecke in dem Sinne, dass die Tätigkeit selbst der Verwirklichung der steuerbegünstigten Satzungszwecke dient; allein die Mittelbeschaffung zur Verwirklichung der begünstigten satzungsmäßigen Zwecke (als nur mittelbare Förderung derselben) genügt nicht (BFH, Urteil vom 6. April 2005, I R 85/04, BStBl II 2005, 545; FG Berlin-Brandenburg, Urteil vom 18. Juni 2020, 10 K 10264/15, EFG 2021, 261; AEAO zu § 65 AO, Nr. 2 Satz 3, 4). Der Zweckbetrieb muss sich nach seiner Tätigkeit als „unentbehrlicher Hilfsbetrieb“ für die steuerbegünstigten Satzungszwecke darstellen (BFH, Urteil vom 5. August 2010, V R 54/09, BStBl II 2011, 191), diesen also „dienen“ (vgl. Unger in Gosch, AO/FGO, § 65 AO Rn. 13, Stand Januar 2013).
- 113 (2) So verhält es sich im Streitfall. Die Jugendreise in ihrer konkreten Ausgestaltung dient dem Satzungszweck der Pflege und Förderung der Jugendarbeit.

- 114 (a) Der Kläger unterfällt nach seinem Satzungszweck der Regelung in § 52 Abs. 2 Satz 1 Nr. 4 AO (Förderung der Jugendhilfe).
- 115 Zur Jugendhilfe i.S.d. § 52 Abs. 2 Nr. 4 AO zählen insbesondere die Bildung und Erziehung Jugendlicher, ferner mildtätige Maßnahmen zugunsten Jugendlicher sowie die Unterstützung der Erziehungsberechtigten, wie im Sozialgesetzbuch -SGB- Achtes Buch - VIII- geregelt (Seer in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 52 AO Rn. 23, Stand 5/2021; Jachmann in Gosch, AO/FGO, § 52 AO Rn. 58, Stand November 2007). Zu den förderungswürdigen (vgl. Musil in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 52 AO Rn. 133, Stand 11/2021) Leistungen der Jugendhilfe gehört nach § 11 SGB VIII die Jugendarbeit.
- 116 Nach allgemeinem Sprachgebrauch wird unter Erziehung die planmäßige Tätigkeit zur körperlichen, geistigen und charakterlichen Formung junger Menschen zu tüchtigen, mündigen Menschen verstanden, wobei unter Mündigkeit die Fähigkeit verstanden wird, selbständig und verantwortlich die Aufgaben des Lebens zu bewältigen. Erziehung erfasst damit alle Bestrebungen, Vorgänge und Tätigkeiten, die den Erziehungsvorgang (Entwicklungsvorgang) beeinflussen. Zur Erziehung gehören außer der - regelmäßig im Wege des Unterrichts dargebotenen - Wissensvermittlung die Willensbildung und die Charakterbildung (Wissensbildung; Tätigkeiten, die darauf zielen, dass sich der Erzogene selbst zu sehen und zu beurteilen lernt; Bildung der Entscheidungsfähigkeit; das Lernen, Entscheidungen als rationale Akte zu steuern, Folgen zu bedenken usw.). Die Freizeitgestaltung dient beim Jugendlichen der Erziehung (BFH, Urteil vom 21. November 1974, II R 107/68, BStBl II 1975, 389).
- 117 Entsprechend sieht § 11 Abs. 1 SGB VIII (Jugendarbeit) vor, dass jungen Menschen die zur Förderung ihrer Entwicklung erforderlichen Angebote der Jugendarbeit zur Verfügung zu stellen sind. Sie sollen an den Interessen junger Menschen anknüpfen und von ihnen mitbestimmt und mitgestaltet werden, sie zur Selbstbestimmung befähigen und zu gesellschaftlicher Mitverantwortung und zu sozialem Engagement anregen und hinführen. Dabei sollen die Zugänglichkeit und Nutzbarkeit der Angebote für junge Menschen mit Behinderungen sichergestellt werden. Zu den Schwerpunkten der Jugendarbeit gehören nach § 11 Abs. 3 SGB VIII:
- 118
1. außerschulische Jugendbildung mit allgemeiner, politischer, sozialer, gesundheitlicher, kultureller, naturkundlicher und technischer Bildung,
 2. Jugendarbeit in Sport, Spiel und Geselligkeit,
 3. arbeitswelt-, schul- und familienbezogene Jugendarbeit,
 4. internationale Jugendarbeit,
 5. Kinder- und Jugenderholung,
 6. Jugendberatung.

- 119 Nach § 16 Abs. 2 SGB VIII sind Leistungen zur Förderung der Erziehung in der Familie insbesondere
1. Angebote der Familienbildung, die auf Bedürfnisse und Interessen sowie auf Erfahrungen von Familien in unterschiedlichen Lebenslagen und Erziehungssituationen eingehen, die Familien in ihrer Gesundheitskompetenz stärken, die Familie zur Mitarbeit in Erziehungseinrichtungen und in Formen der Selbst- und Nachbarschaftshilfe besser befähigen, zu ihrer Teilhabe beitragen sowie junge Menschen auf Ehe, Partnerschaft und das Zusammenleben mit Kindern vorbereiten,
 2. Angebote der Beratung in allgemeinen Fragen der Erziehung und Entwicklung junger Menschen,
 3. Angebote der Familienfreizeit und der Familienerholung, insbesondere in belastenden Familiensituationen, die bei Bedarf die erzieherische Betreuung der Kinder einschließen.
- 120 (b) Zu beachten ist aber, dass weitere mögliche gemeinnützige Zwecke nach § 52 Abs. 2 Satz 1 Nr. 7 AO die Förderung der Erziehung, Volks- und Berufsbildung einschließlich der Studentenhilfe sowie nach § 52 Abs. 2 Satz 1 Nr. 13 AO die Förderung internationaler Gesinnung, der Toleranz auf allen Gebieten der Kultur und des Völkerverständigungsgedankens sind.
- 121 (3) Vor diesem Hintergrund dient die konkret angebotene Jugendreise der Förderung und Pflege der Jugendarbeit im Sinne der Satzung. Die konkreten Erlebnisse während der Jugendreise, wie sie sich aus dem Reisebericht ergeben, dienen der geistigen und charakterlichen Formung junger Menschen zu tüchtigen, mündigen Menschen. Denn durch die Teilnahme am konkreten Familienalltag einer anderen Kultur wird die Fähigkeit gefördert, selbständig und verantwortlich die Aufgaben des Lebens zu bewältigen. Erforderlich ist es, um die Aufgabe zu bewältigen, sich auf die andere Kultur einzulassen, sich zuvor darauf einzustellen und Besonderheiten vorab zu erlernen und sich während des Aufenthalts entsprechend anzupassen und in den Alltag einzufügen. Dies erfordert Einfühlungsvermögen. Gerade anhand eines solchen Aufenthalts in den Familien gepaart mit dem Besuch diverser kleiner örtlicher kultureller und sportlicher, aber auch schulischer Veranstaltungen wird gewährleistet, innerhalb eines kurzen Zeitraums die andere Kultur zu erleben und diese Unterschiede wahrzunehmen und sie einzuordnen. Dass dies im Rahmen einer Reise stattfindet, die auch (zu einem kleinen Anteil) Erholungszwecken dient, ist nach den obigen Ausführungen zur Jugendarbeit unschädlich. Der hiesige Fall ist insbesondere nicht mit dem vom FG Köln entschiedenen Fall vergleichbar, bei dem „Partyreisen“ angeboten wurden (FG Köln, Urteil vom 19. Januar 2017, 13 K 1160/13, EFG 2017, 1378).
- 122 bb) Allerdings ist die Voraussetzung des § 65 Nr. 2 AO in Anbetracht des Satzungszweckes „Jugendarbeit“ bei der Durchführung von Reisen für die Zielgruppe nicht erfüllt.

- 123 (1) Der Satzungszweck Jugendarbeit kann nicht nur durch den Zweckbetrieb Jugendreise erreicht werden (§ 65 Nr. 2 AO). Nach der Rechtsprechung des BFH ist ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb einer gemeinnützigen Körperschaft nur dann unschädlich, wenn er sich von der Verfolgung des steuerbegünstigten Zwecks nicht trennen lässt, er vielmehr als das unentbehrliche und einzige Mittel zur Erreichung des steuerbegünstigten Zwecks anzusehen ist (BFH, Urteile vom 30. November 2016, V R 53/15, BStBl II 2017, 1224; vom 5. August 2010, V R 54/09, BStBl II 2011, 191; FG Berlin-Brandenburg, Urteil vom 18. Juni 2020, 10 K 10264/15, EFG 2021, 261). Damit sollen zum einen die reinen „Mittelbeschaffungsbetriebe“ ausgesondert werden (FG Berlin-Brandenburg, Urteil vom 18. Juni 2020, 10 K 10264/15, EFG 2021, 261; ähnlich auch Hüttemann, Gemeinnützigkeitsrecht und Spendenrecht, 5. Aufl. 2021, Rn. 6.191).
- 124 Die Einnahmen und Ausgaben des Zweckbetriebs Jugendreise gleichen sich grundsätzlich annähernd aus, so dass der Zweckbetrieb hier nicht der Mittlerwirtschaftung dient.
- 125 Zum anderen ist aber bereits auf der Ebene des § 65 Nr. 2 AO eine Wertung vorzunehmen. Zu prüfen ist, ob die Leistung als solche das gemeine Wohl unmittelbar fördert und zwar besser, als dies nichtprivilegierte Unternehmer mit einer gleichen Leistung tun würden (Fischer in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 65 AO Rn. 103, Stand 6/2012). Daran fehlt es bereits. Es ist nicht ersichtlich, dass der Kläger mit einer solchen Jugendreise ein qualitativ besseres Angebot machen könnte als ein nichtprivilegierter Unternehmer.
- 126 cc) Jedenfalls aber liegt ein Verstoß gegen § 65 Nr. 3 AO vor. Der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb Jugendreise des Klägers tritt zu nicht begünstigten Betrieben derselben Art in größerem Umfang in Wettbewerb, als es zur Erfüllung der steuerbegünstigten Zwecke unvermeidbar war.
- 127 (1) Die Wettbewerbsklausel des § 65 Nr. 3 AO dient dem Schutz des Wettbewerbs, der durch selektive Begünstigungen nicht zu Lasten steuerpflichtiger Unternehmen gestört werden soll. Sie regelt den abwägenden Ausgleich zwischen der staatlichen Förderung des Allgemeinwohls und der durch Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes (GG) gebotenen Wettbewerbsneutralität des Steuerrechts (Fischer in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 65 AO Rn. 111 m.w.N., Stand 6/2012). Die Frage, ob der Wettbewerb unvermeidbar im Sinne von § 65 Nr. 3 AO ist, ist vor dem Hintergrund der von Art. 3 Abs. 1 GG gebotenen staatlichen Wettbewerbsneutralität zu beantworten. Ein steuerlicher Eingriff in den Wettbewerb ist vor Art. 3 Abs. 1 GG nur gerechtfertigt, wenn ein hinreichender sachlicher Grund für eine steuerliche Bevorzugung bzw. Benachteiligung vorliegt. Es ist zwischen dem Interesse der Allgemeinheit an einem intakten Wettbewerb und an der steuerlichen Förderung gemeinnütziger Tätigkeiten abzuwägen. Sind die von der Körperschaft verfolgten steuerbegünstigten Zwecke auch ohne steuerlich begünstigte ent-

geltliche Tätigkeit zu erreichen, so ist aus der Sicht des Gemeinnützigkeitsrecht eine Beeinträchtigung des Wettbewerbs vermeidbar (BFH, Beschluss vom 18. Oktober 2023, XI R 4/20, BFH/NV 2024, 476; Urteil vom 17. Februar 2010, I R 2/08, BStBl II 2010, 1006 m.w.N.).

- 128 Ein Wettbewerb im Sinne der Vorschrift ist gegeben, wenn der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb und der oder die nicht begünstigten Betriebe dem gleichen Kundenkreis im gleichen Einzugsgebiet gleiche Leistungen anbieten oder anbieten könnten (vgl. Unger in Gosch, AO/FGO, § 65 AO Rn. 20 ff. m.w.N., Stand Januar 2012; Fischer in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 65 AO Rn. 111 ff., Stand 6/2012; Hüttemann, Gemeinnützigkeitsrecht und Spendenrecht, 5. Aufl. 2021, Rn. 6.206); umfasst ist damit auch der potentielle Wettbewerb (BFH, Urteil vom 18. August 2011, V R 64/09, HFR 2012, 784). Ein rein theoretischer Wettbewerb genügt hingegen nicht (BFH, Beschluss vom 18. Oktober 2023, XI R 4/20, BFH/NV 2024, 476).
- 129 (2) Im konkreten Fall liegt ein solcher Wettbewerb vor. Zum Schluss der mündlichen Verhandlung gibt es durchaus Anbieter für Jugendreisen nach B, die dies auch mit einem Aufenthalt bei Gasteltern verbinden (...). Anhaltspunkte dafür, dass dies im Streitjahr anders gewesen wäre, liegen nicht vor.
- 130 (3) Es ist eine Abwägung zwischen dem Allgemeininteresse an einem nicht durch steuerliche Begünstigung beeinträchtigten Wettbewerb und dem Allgemeininteresse an der Förderung des steuerbegünstigten Zwecks vorzunehmen (BFH, Urteile vom 17. Februar 2010, I R 2/08, BStBl II 2010, 1006; vom 15. Dezember 1993, X R 115/91, BStBl II 1994, 314; vom 27. Oktober 1993, I R 60/91, BStBl II 1994, 573). Das Gesetz nimmt in § 65 Nr. 3 AO Wohlfahrtsverluste aus Wettbewerbsbeeinträchtigungen in Kauf, wenn dies aus Gründen der Erfüllung gemeinwohldienlicher Zwecke unvermeidbar ist (Fischer in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO § 65 AO Rn. 111, Stand 6/2012). Dabei ist das Ausmaß der Wettbewerbsbeeinträchtigung zu berücksichtigen (BFH, Beschluss vom 19. Juli 2010, I B 203/09, BFH/NV 2011, 1). Ausgehend von der vorhandenen Marktstruktur ist abzuschätzen, ob der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb steuerpflichtige Anbieter verdrängen kann oder eher zur Ausweitung des Güterangebots insgesamt führt (Hüttemann, Gemeinnützigkeitsrecht und Spendenrecht, 5. Aufl. 2021, Rn. 6.205 ff.). Die Wettbewerbsbeeinträchtigung fällt nicht ins Gewicht, wenn der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb seine Waren und Dienstleistungen Abnehmern anbietet, die ein vergleichbares Waren- und Dienstleistungsangebot privatwirtschaftlicher Unternehmen nicht annehmen (FG Köln, Urteil vom 18. Juni 2015, 10 K 759/13, EFG 2015, 1634). Darüber hinaus gilt allgemein: Soweit der steuerbegünstigte Zweck ohne den Wettbewerbseingriff (in seiner tatsächlichen Intensität) nicht erreicht werden könnte, der Wettbewerb also zur Erfüllung des steuerbegünstigten Zwecks unvermeidbar ist (weil eben der Zweck sonst nicht erreicht werden könnte), ist die Wettbewerbsklausel erfüllt (BFH, Urteil vom 17. Februar 2010, I R 2/08, BStBl II 2010, 1006).

- 131 (4) Ausgehend hiervon steht für das Gericht nach dem Gesamtergebnis des Verfahrens fest, dass das Angebot der Jugendreise durch den Kläger generell geeignet ist, andere Anbieter zu verdrängen. Es ist zudem auch nicht dazu geeignet, zu einer Ausweitung des Güterangebots insgesamt zu führen. Auch ist nicht ersichtlich, dass gerade solche Jugendlichen das Angebot annehmen würden, die eine solche Jugendreise nicht auch von einem entgeltlichen Anbieter in Anspruch nehmen würden. Diese Art der Jugendarbeit ist auch ohne eine steuerrechtlich begünstigte Tätigkeit zu erreichen (s.o.).
- 132 4. Die Kostenentscheidung folgt aus § 136 Abs. 1 Satz 3 FGO.
- 133 Die Revision wird nach § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO wegen grundsätzlicher Bedeutung zugelassen, weil höchstrichterlich noch nicht geklärt ist, ob unter Berücksichtigung von § 64 Abs. 2 AO bei einer Körperschaft, die mehrere steuerpflichtige wirtschaftliche Geschäftsbetriebe unterhält, für die Frage, ob gemeinnützigkeitsschädliche Verluste vorliegen, auf das Ergebnis des einzelnen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs oder auf das zusammengefasste Ergebnis aller steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe abzustellen ist.