Gericht:	Finanzgericht Berlin-Brandenburg 8. Senat
Entscheidungsdatum:	07.10.2020
Streitjahre:	2003, 2004, 2005, 2006, 2007, 2008, 2009
Aktenzeichen:	8 K 8260/16
ECLI:	ECLI:DE:FGBEBB:2020:1007.8K8260.16.00
Dokumenttyp:	Urteil
Quelle:	juris
Normen:	§ 52 Abs 1 S 1 AO, § 52 Abs 2 Nr 21 AO, § 52 Abs 1 S 2 AO, § 124 Abs 3 AO, § 1 UStG 1999 ... mehr

---

Zur Frage der Gemeinnützigkeit bei einem Golfclub - Eintrittsspende

Orientierungssatz

1. Zutreffend geht die Rechtsprechung des BFH (z.B. BFH-Urteil vom 13.08.1997 I R 152/93) davon aus, dass die Förderung der Allgemeinheit nur erfordert, dass grundsätzlich jedermann freien Zutritt zur Körperschaft hat und keine Verpflichtungen bestehen, deren Höhe eine Repräsentation der Allgemeinheit im Mitgliederbestand nicht mehr gewährleistet. Zu berücksichtigen ist hierbei, dass das Gesetz nur allgemein Sport als gemeinnützigen Zweck nennt, aber nicht ausdrücklich nur sog. Breitensport anerkennt, sondern auch "kostspielige" Sportarten, wozu neben Segeln, Motorsport, Fliegen auch der Golfsport gehört.(Rn.69)

2. Das Gericht hält insbesondere die von der Finanzverwaltung aufgestellte widerlegbare Vermutung (75 %-Grenze) in AEAO Nr. 1.3.1.7 zu § 52 AO nicht für einen tauglichen Maßstab. Die Annahme einer "faktischen" Verpflichtung bei Überschreiten der 75 %-Grenze kann nur ein Indiz für die weitere Prüfung des Einzelfalls darstellen, nicht aber im Sinne einer (durch den Verein) zu widerlegenden Vermutung.(Rn.70)

3. Allein die Tatsache, dass das erwartete Spendenaufkommen zur Finanzierung des Vereinsbetriebs zwingend erforderlich war und entsprechend in Kostenkalkulationen aufgenommen wurde, führt nicht dazu, dass von Verpflichtungen auszugehen ist.(Rn.72)

4. Steht die Zahlung der Spenden weder im Zusammenhang mit der Begründung der Mitgliedschaft bzw. der Beibehaltung des Status "Vereinsmitglied", liegt kein gesondertes - über die Vereinsmitgliedschaft hinausgehendes - Rechtsverhältnis vor, in dessen Rahmen gegenseitige Leistungen ausgetauscht werden, so dass keine steuerbaren und steuerpflichtigen sonstige Leistungen im Sinne der Umsatzsteuer vorliegen.(Rn.83)

5. Revision eingelegt (Az. des BFH: V R 43/20).

Tenor

Die Bescheide über Körperschaftsteuer, Gewerbesteuermessbetrag und Umsatzsteuer für 2003 vom 22. Dezember 2014 und für 2004 bis 2009 vom 16. Dezember 2015 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 21. November 2016 werden aufgehoben.

Die Revision zum Bundesfinanzhof wird zugelassen.

Die Kosten des Verfahrens werden dem Beklagten auferlegt.

Die Hinzuziehung eines Bevollmächtigten für das Vorverfahren wird für notwendig erklärt.

Das Urteil ist hinsichtlich der Kosten vorläufig vollstreckbar. Der Beklagte kann die Vollstreckung durch Sicherheitsleistung in Höhe des Kostenerstattungsanspruchs des Klägers abwenden, wenn nicht der Kläger vor der Vollstreckung Sicherheit in derselben Höhe leistet.

Tatbestand

1 Die Beteiligten streiten um die Zulässigkeit von Änderungsbescheiden aus den Jahren 2014 und 2015 für die Jahre 2003 bis 2009 und damit um die Gemeinnützigkeit des Klägers.

2 Beim Kläger handelt es sich um einen erstmals im Jahr ... gegründeten Golfclub in C.... Zweck des Klägers ist nach § 2 der Satzung die Pflege, Förderung und Ausübung des Golfsports nach den Grundsätzen des Amateursports. Der Kläger verfolgt nach seiner Satzung ausschließlich und unmittelbar gemeinnützige Zwecke im Sinne des Abschnitts „Steuerbegünstigte Zwecke“ der Abgabenordnung -AO-. Die Gebührenordnung des Klägers sah in den Streitjahren – neben jährlichen Mitgliedsbeiträgen – die Zahlung einer einmaligen Aufnahmegebühr von ... € sowie die Zahlung einer einmaligen Investitionsumlage für Neumitglieder von ... € vor. Minderjährige konnten ohne Entrichtung einer Aufnahmegebühr aufgenommen werden. Grundsätzlich endete die Jugendmitgliedschaft durch Erreichung eines bestimmten Alters. Eine Fortführung der Mitgliedschaft als ordentliches Mitglied war von einer gesonderten Aufnahme abhängig.

3 [von einer Veröffentlichung wird aus Gründen des Steuergeheimnisses abgesehen]

4 Die Körperschaft- und Gewerbesteuererklärungen des Klägers gingen beim Beklagten jeweils im folgenden Kalenderjahr bzw. für 2009 im übernächsten Kalenderjahr ein. Der Kläger wurde in den Streitjahren (2003 bis 2009) zunächst erklärungsgemäß und jeweils unter dem Vorbehalt der Nachprüfung (§ 164 AO) veranlagt, insbesondere wurde für alle Streitjahre die Gemeinnützigkeit zur Förderung des Sports festgestellt. Erste Festsetzungen erfolgten für die Streitjahre 2003 bis 2005 im jeweiligen Folgejahr, für 2006 bis 2008 im übernächsten und für 2009 im dritten Folgejahr (2012). Den Umsatzsteuererklärungen für 2003, 2004 sowie 2006 bis 2009 wurde zunächst gem. § 168 Satz 2 AO zugestimmt. Für 2005 kam es zu einer – hier nicht strittigen – Umsatzsteuerfestsetzung. In den Anlagen zu den Körperschaftsteuerbescheiden wies der Beklagte jeweils darauf hin, dass für Mitgliedsbeiträge keine Zuwendungsbestätigungen im Sinne des § 10b Einkommensteuergesetz -EStG- ausgestellt werden dürften.

5 [von einer Veröffentlichung wird aus Gründen des Steuergeheimnisses abgesehen]

6 In einem Mitgliederschreiben vom ... schrieb der vormalige Vorstand B... an die Mitglieder, dass seine Verhandlungen mit der Finanzverwaltung die Gemeinnützigkeit des Klägers gesichert habe. Mittelfristig sei die Fortführung der Gemeinnützigkeit aber unmöglich geworden, denn die Beiträge seien an der obersten Grenze angelangt. Der einzig

mögliche Weg sei es, Eintrittsgebühren zu erheben. Ein Betrag von 20.000 € sei angedacht. Die Schulden seien zurückgeführt; es bleibe nur die Verbindlichkeit aus der Einmalzahlung für das Erbbaurecht, dafür entfielen aber laufende Pachtzahlungen. Der Kläger stehe blendend dar. Dies alles sei nur erreicht worden, weil „durch das erheblich gestiegene Renommee ausnahmslos die finanziellen Vorstellungen des [Klägers] bei der Aufnahme von Neumitgliedern hätten durchgesetzt werden können".

7 [von einer Veröffentlichung wird aus Gründen des Steuergeheimnisses abgesehen]

8 In der Folge kam es zu vielfältigen Auseinandersetzungen gerichtlicher und außergerichtlicher Art zwischen Alt- und Neuvorständen.

9 [von einer Veröffentlichung wird aus Gründen des Steuergeheimnisses abgesehen]

10 Im Frühjahr 2014 gingen beim Beklagten insgesamt vier Anzeigen ein, wonach der Kläger Steuern hinterzogen haben soll. Nach diesen – teilweise anonymen – Anzeigen habe der Kläger zu hohe Aufnahmegebühren von Neumitgliedern verlangt und damit sei die Gemeinnützigkeit zu Unrecht festgestellt worden.

11 [von einer Veröffentlichung wird aus Gründen des Steuergeheimnisses abgesehen]

12 Der Beklagte schloss sich den vorläufigen steuerrechtlichen Feststellungen der Steuerfahndung an und erließ – aus Gründen drohender Festsetzungsverjährung – bereits am 22. Dezember 2014 geänderte Bescheide für das Streitjahr 2003. Hierbei ging der Beklagte von einer 10-jährigen Festsetzungsverjährung sowie einer Änderungsmöglichkeit nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO aus. Die verlängerte Festsetzungsfrist ergebe sich aus der Tatsache, dass die Vorstände des Klägers vorsätzlich falsche Angaben zu Spenden gemacht hätten. Bei steuerpflichtigen Einkünften von … € setzte der Beklagte die Körperschaftsteuer auf … € und den Gewerbesteuermessbetrag auf … € fest. Die Umsatzsteuer setzte er auf insgesamt … € fest.

13 Hiergegen legte der Kläger fristgerecht Einspruch ein.

14 Die Steuerfahndung kam in einem Aktenvermerk vom … zu folgenden vorläufigen Feststellungen: Die „Listen" sowie … Mitgliederakten seien gesichtet worden. Aus etlichen Akten würden sich Hinweise auf durch Mitglieder in Aussicht gestellte bzw. geleistete Spendenzahlungen ergeben, die im Zusammenhang mit einer Aufnahme als Mitglied stehen könnten. In den Akten sei ein wiederholt auftretender Vermerk des Vorstands B… mit dem Wortlaut „freiwillige Spende 20.000 € über mehrere Jahre verteilbar 5 Jahre beginnend …" vorhanden gewesen. Aus der wesentlichen Mehrzahl der vorliegenden Mitgliederakten seien aber keine Hinweise auf (geplante) Spendenzahlungen o.ä. hervorgegangen. Neben den in vielen Fällen nicht kongruenten, vermeintlichen Spendenzusagen und den als tatsächlich gezahlt notierten Beträgen gemäß der „Listen" sei nach dem Vermerk festzuhalten, dass die Bezeichnung einer (avisierten) Spende eines Neumitglieds als zusätzliche bzw. verdeckte Aufnahmegebühr nicht habe festgestellt werden können.

15 [von einer Veröffentlichung wird aus Gründen des Steuergeheimnisses abgesehen]

16 Konkrete Nachweise über eine bereits jahrelang von den Verantwortlichen des Klägers verlangte „Eintrittsspende" würden sich aus den Unterlagen aber nicht ergeben. Eine Verpflichtung zur Zahlung einer Spende als verdeckte Aufnahmegebühr ergebe sich aus

den „Listen“ grundsätzlich nicht. Da keine Anhaltspunkte für eine Nichterfassung von Einnahmen seitens des Klägers bestünden, sei davon auszugehen, dass die zugesagten Beträge demnach nicht annähernd gezahlt worden seien. Eine beitragsersetzende Funktion dürfte schon deshalb nicht gegeben sein, weil das Spendenaufkommen im Regelfall nur 20-30 % der Beiträge, Umlagen und Aufnahmegebühren ausgemacht habe. Unter dem Vorsitz von E… sei der Anteil in den Jahren 2010 bis 2012 auf unter 10 % gefallen.

17 Der Beklagte änderte dennoch auch für die Streitjahre 2004 bis 2009 die Steuerfestsetzungen durch Bescheide vom 16. Dezember 2015 wie folgt:

18 [von einer Veröffentlichung wird aus Gründen des Steuergeheimnisses abgesehen]

19 Auch hier ging der Beklagte von einer 10-jährigen Festsetzungsverjährung sowie einer Änderungsmöglichkeit nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO aus. Sämtliche Spenden und sonstigen Erträge erfasste der Beklagte für Zwecke der Änderungsbescheide als gewerbliche Einkünfte bzw. umsatzsteuerpflichtige Leistungen. Der Kläger legte auch gegen diese Bescheide fristgerechte Einsprüche ein.

20 Im abschließenden steuerstrafrechtlichen Bericht vom …

21 [von einer Veröffentlichung wird aus Gründen des Steuergeheimnisses abgesehen]

22 Im Bericht wird ausgeführt, dass – auch wenn die meisten Unterlagen Zeiträume nach 2009 betreffen würden – deutlich werde, dass beim Kläger mit einem zusätzlichen Eintrittsgeld von 20.000 € je Mitglied gerechnet worden sei. Die in den „Listen“ aufgeführten Summen der Neumitglieder wiesen überwiegend diesen Betrag auf; teilweise unterschiedlich verteilt auf mehrere Jahre. Dies erhärte die Annahme nicht freiwilliger Spenden. Lebensnah wäre zu erwarten gewesen, dass die Mitglieder nach ihrer persönlichen Leistungsfähigkeit gespendet hätten, nicht aber in Festbeträgen gleicher Höhe.

23 [von einer Veröffentlichung wird aus Gründen des Steuergeheimnisses abgesehen]

24 Danach sei ein Zusammenhang zwischen Neuaufnahme und Spende belegt. […] Die Verteilung der Spenden habe der Verschleierung der Vermutung nach AEAO Nr. 1.3.1.7 zu § 52 AO gedient, wonach eine schädliche Beitrittsspende vorliege, wenn innerhalb von drei Jahren nach dem Aufnahmeantrag 75 % der Mitglieder spenden würden. Diese 75 % Grenze sei nach den Buchhaltungsunterlagen nicht zu belegen, weil Zahlungszeitpunkte über den 3-jahres-Zeitraum hinaus festgelegt worden seien.

25 [von einer Veröffentlichung wird aus Gründen des Steuergeheimnisses abgesehen]

26 In strafrechtlicher Hinsicht kam die Steuerfahndung zu dem Ergebnis, das keinem Vorstandsmitglied der Tatvorwurf konkret nachgewiesen werden könne. Dies beziehe sich auf den Vorwurf zur Beihilfe der Einkommensteuerhinterziehung der Mitglieder sowie auf den Vorwurf der Hinterziehung von Steuern des Klägers der Jahre 2008 und 2009. Es hätten sich nur Indizien dafür ergeben, dass von Neumitgliedern Spenden von jeweils 20.000 € gefordert worden seien. Es habe aber kein durchsetzbarer Anspruch auf die erwarteten Spenden bestanden. Die Staatsanwaltschaft folgte dieser Würdigung und stellte am 03. Juni 2016 die strafrechtlichen Ermittlungsverfahren nach § 170 Abs. 2 StPO ein. Es bestünden aber weiterhin erhebliche Zweifel an der Gemeinnützigkeit des Klägers.

27 In steuerrechtlicher Hinsicht kam die Steuerfahndung im Bericht vom ... zu dem Ergebnis, dass die abschließende Würdigung dem Beklagten obliege. In diese Entscheidung sei einzubeziehen, dass der Kläger Spendenbescheinigungen ausgestellt habe, obgleich Aufnahmegebühren vorgelegen hätten. Unerheblich sei, dass der Kläger keine rechtliche Handhabe zur Einforderung der Spenden gehabt habe. Die Zahlungen seien stets als freiwillig anzusehen, denn Eintrittsspenden seien nie mit rechtlich durchsetzbaren Ansprüchen verbunden. Dennoch seien diese aus Sicht des Klägers Voraussetzung für die Aufnahme. Interessenten, die bereits anfänglich nicht mit dieser Praxis einverstanden gewesen seien, seien nicht mehr kontaktiert und schließlich nicht aufgenommen worden. Das Handeln sei bewusst verschleiert worden, um die sog. 75 %-Grenze nicht zu gefährden.

28 Im Einspruchsverfahren hat der Kläger umfangreich Stellung genommen. Die Voraussetzungen einer verlängerten Festsetzungsfrist für 2003 bis 2008 seien nicht gegeben. Die dafür erforderliche Steuerhinterziehung liege nicht vor. Die Ermittlungen hätten im Ergebnis keine tatsächlichen, konkret belastenden Beweise erbracht (so der Bericht vom ...). Die angeführten Tatsachen seien unter Berücksichtigung der Aussagen von insgesamt ... Zeugen und einem Beschuldigten nicht annähernd in der Lage, einen so hohen Grad der Wahrscheinlichkeit zu begründen, dass kein vernünftiger, die Lebensverhältnisse klar überschauender Mensch noch zweifle. Insbesondere der objektive Erklärungswert der nach den Ermittlungen (erst) im Jahr 2009 erstellten zwei Listen gehe nicht über den Zweck einer bloßen Dokumentation tatsächlicher Spendeneingänge hinaus.

29 [von einer Veröffentlichung wird aus Gründen des Steuergeheimnisses abgesehen]

30 Für das Jahr 2009 scheide eine Änderung zudem in materiell-rechtlicher Hinsicht aus, denn die Spenden seien allesamt freiwillig erfolgt. Eine nach Aufnahme im Kläger erfolgte freiwillige Spende könne deshalb nicht Voraussetzung der Aufnahme sein.

31 [von einer Veröffentlichung wird aus Gründen des Steuergeheimnisses abgesehen]

32 Ferner rügte der Kläger – hilfsweise – die Höhe der geschätzten Einkünfte und Umsätze. Rechtsfehlerhaft habe der Beklagte Mitgliedsbeiträge, Investitionsumlagen und Spenden als Einkünfte berücksichtigt. Dem stehe § 8 Abs. 5 Körperschaftsteuergesetz -KStG- entgegen. Es liege insoweit auch kein Leistungsaustausch vor (Abschn. 2.10 Abs. 1 Umsatzsteuer-Anwendungserlass -UStAE-).

33 Mit Einspruchsentscheidung vom 21. November 2016 setzte der Beklagte die festgesetzten Steuern wie folgt fest:

34 [von einer Veröffentlichung wird aus Gründen des Steuergeheimnisses abgesehen]

35 Im Übrigen wies er die Einsprüche als unbegründet zurück. Der Kläger fördere nicht die Allgemeinheit im Sinne von § 52 AO, weil er den Kreis der Mitglieder durch hohe Aufnahmegebühren klein gehalten habe. Im Regelfall sei zu prüfen, ob es sich bei Zahlungen von neu aufgenommenen Mitgliedern um freiwillige unentgeltliche Zuwendungen, d.h. um Spenden, oder um Sonderzahlungen handelte, zu deren Leistung die neu eintretenden Mitglieder verpflichtet seien. Eine faktische Verpflichtung sei regelmäßig anzunehmen, wenn mehr als 75 % der neu eingetretenen Mitglieder neben der Aufnahmegebühr eine gleich oder ähnlich hohe Sonderzahlung leisten. Diese Grenze sei eine widerlegbare Vermutung für das Vorliegen von Pflichtzahlungen. Maßgeblich seien die tatsächlichen

Verhältnisse des Einzelfalls. Ein Verstoß gegen § 52 Satz 2 AO liege bereits dann vor, wenn zwar nicht alle neu aufzunehmenden Mitglieder zu Pflichtzahlungen angehalten werden. Es reiche aber aus, wenn nur einigen Aufnahmekandidaten der Zugang zum Kläger entweder verwehrt oder von der Zahlung einer bestimmten, über den zulässigen Mitgliedsbeitrag und die zulässige Aufnahmegebühr hinausgehenden Summe abhängig gemacht werde. Aus den vorliegenden Ermittlungsergebnissen der Steuerfahndung ergebe sich zur Gewissheit, dass von neu aufzunehmenden erwachsenen Mitgliedern – bis auf wenige Ausnahmen – die Entrichtung einer Aufnahmegebühr von 20.000 € erwartet worden sei. Die Zeugen S..., T..., U..., V..., X..., R... und W... hätten sich unzweifelhaft dahingehend geäußert, dass sie zur Zahlung einer Spende im Zusammenhang mit dem Vereinseintritt nicht nur aufgefordert wurden, sondern dass diese Handlung als unabdingbare Voraussetzung kommuniziert worden sei. Es könne dahingestellt bleiben, dass die Zeugen auf diese Aufforderungen unterschiedlich reagiert hätten. Das Gesamtbild der Umstände lasse keinen anderen Schluss zu, als dass von Seiten des Klägers den Aufnahmekandidaten offensiv nahegelegt worden sei, dass mit ihrem Vereinseintritt eine Spende erwartet werde. Um Missverständnissen und der eventuellen Leistung von symbolischen Kleinspenden vorzubeugen, sei zudem ein Spendenbetrag vorgegeben worden. Auch wenn sich $^{2}/_{3}$-tel der Zeugen anderweitig eingelassen und die Freiwilligkeit der Leistung beteuert hätten, spreche doch die Aussage von Herrn B..., dass „wir ausnahmslos unsere finanziellen Vorstellungen bei der Aufnahme von Neumitgliedern durchsetzen konnten“ für entsprechende Aufforderungen. Zum anderen seien die $^{2}/_{3}$-tel der Zeugenaussagen, wonach die Spenden im Zuge des Vereinseintritts freiwillig geleistet worden seien, dadurch zu erklären, dass beim Kläger ein Klima geherrscht habe, dass die Aufnahmepraxis gar nicht in Frage gestellt habe. Angesichts der Höhe der im Raum stehenden Pflichtspenden sei davon auszugehen, dass sich der angesprochene Personenkreis nur aus beruflich außerordentlich erfolgreichen Personen habe zusammensetzen können. Die Zahlung von 20.000 €, ob nun als Aufnahmegebühr oder als freiwillig geleistete Spende, dürfte den finanziellen Spielraum eines Durchschnittsverdieners weit überschritten haben. Im Nachhinein, also im Zuge der Befragung durch die Steuerfahndung, habe sich möglicherweise kein Vereinsmitglied dahingehend einlassen wollen, dass es sich um eine verpflichtende Aufnahmegebühr gehandelt habe. Aufgrund der beruflichen- und gesellschaftlichen Stellung sei die Bezeichnung dieser Zahlung als „Spende“ allemal naheliegender, zumal vom Kläger diese Sprachregelung vorgegeben und empfohlen worden sei. Die vorstehende Sichtweise mag in Teilen spekulativ sein, sie sei jedoch nicht völlig abwegig. Im Übrigen sprechen die Listen für diese Praxis. Die Änderung beruhe auf neuen Tatsachen im Sinne von § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO, da die zur Versagung der Gemeinnützigkeit führenden Tatsachen dem Beklagten erst im Zuge der Ermittlungen der Steuerfahndung bekannt worden seien.

36 Über den Ausschluss der Allgemeinheit sei der Beklagte auch gezielt getäuscht worden. Der Beklagte sei zu der Überzeugung gelangt, dass der Tatbestand der Steuerhinterziehung durch den Kläger objektiv erfüllt worden sei. Durch die Verschleierung der tatsächlich als Eintrittsspenden erlangten Mittel seien unrichtige bzw. unvollständige Angaben über steuerlich erhebliche Tatsachen gemacht und durch die dadurch zu Unrecht gewährte Gemeinnützigkeit auch Steuern zugunsten des Klägers verkürzt worden. Subjektiv sei der Tatbestand ebenfalls erfüllt. Auch wenn die Ermittlungen keinen konkreten Verdacht gegen ein einzelnes Vorstandsmitglied des Klägers hinreichend haben begründen können, sei erwiesen, dass verantwortliche Vorstandsmitglieder gezielt, mit direktem Vorsatz, von jedem Neumitglied neben den offiziellen Aufnahmegebühren weitere

Beträge als Eintrittsspenden verlangt bzw. erwartet hätten und diese unberechtigt als reguläre Spende bescheinigt hätten. Seitens dieser – letztlich nicht hinreichend benennbaren Täter – sei der Beklagte gezielt getäuscht worden.

37 Hiergegen hat der Kläger fristgerecht Klage erhoben. Er vertritt weiterhin die Auffassung, dass hinsichtlich der Streitjahre 2003 bis 2008 vor Erlass der Änderungsbescheide bereits Festsetzungsverjährung eingetreten sei. Die für die verlängerte Festsetzungsfrist erforderliche Steuerhinterziehung liege nicht vor und werde vom Beklagten nur behauptet. Nach der höchstrichterlichen Rechtsprechung seien die Voraussetzungen einer Steuerhinterziehung dem Grunde nach mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit festzustellen. Diese Feststellung dürfe sich nicht auf die Anwendung eines reduzierten Beweismaßes oder eine Schätzung beschränken. Verbleibende Zweifel gingen nach den Regeln der Feststellungslast zu Lasten des Beklagten. Es sei nicht nachzuvollziehen, wie der Beklagte eine Entscheidung über das Vorliegen aller Tatbestandsmerkmale einer Steuerhinterziehung allein auf der Grundlage des steuerstrafrechtlichen Berichts vom … meint treffen zu können. Hierbei handele es sich nur um eine Sekundärquelle. Die selektive Zitierung von lediglich … von … Zeugenaussagen genüge nicht. Zahlreiche Zeugenbehauptungen hierzu blieben unbelegt. Der Kläger hat deshalb die Vernehmung des Vernehmungsbeamten der Steuerfahndung, Herrn Y…, angeregt.

38 Ebenso tauge der objektive Erklärungswert einer im Jahr 2009 erstellten Liste „Zugesagte Spenden Stand …“ nicht zum Nachweis, dass die dort als zugesagt notierten Spenden überhaupt eine Voraussetzung für die – oft viele Jahre zurückliegende – Aufnahme gewesen wären. Der Beklagte lasse zudem offen, welchen Inhalt die angeführten Telefaxe aus dem „Büro B…“ hätten und aus welchen Jahren diese stammten. Es gebe im Ergebnis schlichtweg keine Person, die erwiesenermaßen in Betracht komme, den objektiven und subjektiven Tatbestand einer Steuerhinterziehung erfüllt zu haben.

39 Zudem seien sämtliche Änderungsbescheide vom 22. Dezember 2014 und vom 16. Dezember 2015 nichtig. Nichtige Bescheide könnten aber den Lauf der Festsetzungsfrist nicht beeinflussen. Die vor Abschluss der Ermittlungen erlassenen Änderungsbescheide seien nichtig und damit nach § 124 Abs. 3 AO unwirksam, weil sie besonders schwerwiegende inhaltliche Fehler i. S. des § 125 Abs. 1 AO aufweisen würden, die sie allesamt als mit der Rechtsordnung schlechthin unvereinbar erscheinen ließen. Das Schätzungsergebnis weiche – trotz der vorhandenen Möglichkeiten weiterer Aufklärung – krass von den tatsächlichen Gegebenheiten ab und es sei nicht erkennbar, dass der Beklagte überhaupt Erwägungen hierzu angestellt habe. Bei verständiger Würdigung aller in Betracht kommenden Umstände sei es offenkundig, dass bei der vom Beklagten vorgenommenen Schätzung die Mitgliedsbeiträge und Investitionsumlagen bzw. auch die Spenden gemäß § 8 Abs. 5 KStG außer Ansatz hätten bleiben müssen bzw. dass diese keinen umsatzsteuerlichen Leistungsaustausch begründen würden.

40 Hinsichtlich des Gewerbesteuermessbetrags für 2009 habe der Beklagte zudem keinen Hinweis auf eine mögliche Verböserung gemäß § 367 Abs. 2 Satz 2 AO erteilt. Dieser Verfahrensfehler rechtfertige bereits eine isolierte Aufhebung der Einspruchsentscheidung in diesem Punkt.

41 Zudem seien die angefochtenen Änderungsbescheide aus materiellen Gründen rechtswidrig. Der Kläger habe nach seiner tatsächlichen Geschäftsführung nicht gegen das Gebot der Förderung der Allgemeinheit verstoßen. Nach den Feststellungen in dem steuerstrafrechtlichen Bericht vom … habe eine rechtliche oder auch nur faktische Verpflich-

tung zur Spendenzahlung zu keiner Zeit bestanden und die Spenden seien „stets als freiwillig geleistet anzusehen“. Auch der Beklagte gehe in seiner Einspruchsentscheidung lediglich von einer Erwartungshaltung aus, die nach dem Maßstab des Bundesfinanzhofs jedoch unschädlich ist, da „erwartete Spenden“ einem zwingend zu leistenden Eintrittsgeld nicht gleichgestellt werden könnten.

42 Zu beachten sei, dass von den in den Jahren 2003 bis 2009 aufgenommenen Mitgliedern bis einschließlich 2012 mehr als die Hälfte (… aller … Neuaufnahmen) tatsächlich nicht an den Kläger gespendet hätten. Der Beklagte selbst habe bei seiner Berechnung auch nur eine Zahl von (…) ermittelt. Dabei habe er zugleich unberücksichtigt gelassen, dass davon nur … Mitglieder – und damit lediglich 14 % aller … Neuaufnahmen der Jahre 2003 bis 2009 – nach ihrer Aufnahme bis einschließlich des dritten nachfolgenden vollen Kalenderjahrs in Summe einen Betrag von 20.0000 € gespendet hätten (…). Deshalb sei auch die vom Beklagten in der Einspruchsentscheidung vorgenommene Durchschnittsbildung nicht nachvollziehbar. Den geänderten Festsetzungen liege die fehlerhafte Annahme von Aufnahmespenden in Höhe von jährlich … € zugrunde, die der Beklagte aus der Multiplikation von 20.000 € mit der durchschnittlichen Anzahl der in den Jahren 2003 bis 2009 aufgenommenen Mitglieder errechnet hat. Der Betrag von … € liege bereits über dem Durchschnitt der tatsächlich geleisteten Spenden (… €). Für die vom Kläger vorgelegten Zahlen nimmt das Gericht Bezug auf die Anlage 29 zur Klagebegründung (Blatt 197 der Gerichtsakte).

43 Unklar bleibe auch, warum der Beklagte zwar bei der Berechnung der Einkünfte einen Unsicherheitsabschlag von 20 % ansetzt, nicht aber auch bei der Bemessung des umsatzsteuerlichen Entgelts und wieso der Beklagte die (anteiligen) Aufwendungen des Klägers auf 50 % geschätzt hat.

44 Der Kläger begehrt die Vernehmung des Herrn B… als Zeugen, soweit das Gericht dem Zeugenbeweisantrag des Beklagten nachkommen wolle.

45 Der Kläger beantragt,

1. **die Bescheide für 2003 vom 22. Dezember 2014 und für 2004 bis 2008 vom 16. Dezember 2015 jeweils über Körperschaftsteuer, über den Gewerbesteuermessbetrag und über Umsatzsteuer sowie für 2009 vom 16. Dezember 2015 jeweils über Körperschaftsteuer und über Umsatzsteuer in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 21. November 2016 aufzuheben und**
2. **die Einspruchsentscheidung vom 21. November 2016, soweit diese den Bescheid für 2009 über den Gewerbesteuermessbetrag betrifft, isoliert aufzuheben,**

   hilfsweise hierzu, auch den Bescheid für 2009 vom 16. Dezember 2015 über den Gewerbesteuermessbetrag in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 21. November 2016 aufzuheben

   sowie
3. **die Zuziehung eines Bevollmächtigten für das Vorverfahren für notwendig zu erklären.**

46 Der Beklagte beantragt,
die Klage abzuweisen.

47 Der Beklagte verweist auf seine Schriftsätze aus dem einstweiligen Rechtsschutz (Verfahrensakte 8 V 8009/17) sowie auf seine Einspruchsentscheidung. Im einstweiligen Rechtsschutz hat der Beklagte mit Schriftsatz vom 28. Februar 2017 erklärt, dass er die Unterlagen der Besteuerung mitgeteilt habe. Im steuerstrafrechtlichen Bericht der Steuerfahndung seien alle Unterlagen der Besteuerung entweder enthalten gewesen bzw. auf diese sei Bezug genommen worden.

48 Auf die Möglichkeit einer Verböserung sei der Kläger mit Schreiben vom 15. September 2016 hingewiesen worden, denn in diesem Schreiben seien ihm die Berechnungsgrundlagen für die festzusetzenden Ertragsteuern mitgeteilt worden. Eines ausdrücklichen Hinweises auf § 367 Abs. 2 Satz 2 AO habe es – da gerichtet an einen Steuerberater – nicht bedurft.

49 Die Bescheide seien auch nicht nichtig. Der Gewinn sei auf Grundlage des Bilanzergebnisses geschätzt worden. Zwar sei dabei die Steuerfreiheit der Mitgliedsbeiträge gem. § 8 Abs. 5 KStG unberücksichtigt geblieben, hierbei habe es sich aber nur um einen Rechtsanwendungsfehler gehandelt. Nichtigkeit erfordere aber eine Entscheidung, die objektiv willkürlich und unter keinem Gesichtspunkt rechtlich vertretbar sei; bei einer Schätzung demnach, wenn deren Ergebnis wirtschaftlich unmöglich und offensichtlich realitätsfremd sei. Dies liege bei einem Rechtsanwendungsfehler nicht vor.

50 Aus den Ermittlungsergebnissen der Steuerfahndung ergebe sich zur Gewissheit des Beklagten, dass von neu aufzunehmenden erwachsenen Mitgliedern – bis auf wenige Ausnahmen – die Entrichtung einer Aufnahmegebühr von 20.000 € erwartet worden sei. Dies ergebe sich insbesondere aus dem Schreiben des Herrn B... vom ..., in dem er von der Durchsetzung der finanziellen Vorstellungen bei der Aufnahme schrieb. Jedes potenzielle Neumitglied sei sich mit Gewissheit vor der Antragstellung seiner sich durch Mitgliedschaft ergebenden finanziellen Verpflichtungen bewusst. Einer darüberhinausgehenden Durchsetzung der Zahlung der Mitgliedsbeiträge und Umlagen durch den Vorstand des Antragstellers habe es nicht bedurft. Nach dem Verständnis des Verbs „durchsetzen“ und bei einer Gesamtbetrachtung könne die Aussage von Herrn B... mit größerer Wahrscheinlichkeit dahingehend zu erklären sein, dass die Zahlung von Eintrittsspenden entgegen möglicherweise vorhandener Widerstände potenzieller Neumitglieder aufgrund der Attraktivität des Klägers habe durchgesetzt werden können. Bemerkenswert an der Klagebegründung sei aus der Sicht des Beklagten die Tatsache, dass der Kläger auf das Zitat des Herrn B... aus der Anlage zum Mitgliederschreiben vom ... nicht eingehe. Für den Beklagten sei nach wie vor nicht nachvollziehbar, welchen Willens bzw. welcher Kraft es zur Durchsetzung satzungsmäßiger Mitglieds- und Aufnahmebeiträge bedurft hätte, soweit die finanziellen Vorstellungen des Vorstands des Klägers damit deckungsgleich gewesen seien. Sofern diese Vorstellungen jedoch darüber hinausgegangen sein sollten, würde dies die Durchsetzung von Aufnahmespenden durch Neumitglieder schlüssig machen.

51 Zudem habe er, der Beklagte, bereits im Einspruchsverfahren Verhandlungsbereitschaft über die Höhe der Steuerfestsetzungen signalisiert.

52 Hinsichtlich der Ausführungen des Gerichts im Beschluss vom 16. März 2018 merkt der Beklagte an, dass die 75 %-Grenze des AEAO eine widerlegbare Vermutung sei. Maßgeblich seien aber nur die tatsächlichen Verhältnisse des Einzelfalls. Im Streitfall sei belegbar, dass die Allgemeinheit durch die Forderung von Aufnahmegebühren ausgeschlossen worden sei. Die Indizwirkung der 75%-Grenze bedürfe daher im Streitfall keiner Prüfung. Die Förderung der Allgemeinheit sei bereits zu verneinen, wenn ein Verein nur eine Person zum Beispiel wegen einer verlangten Aufnahmegebühr, ihrer Hautfarbe, ihres Geschlechts oder wegen anderer Merkmale von der Mitgliedschaft ausschließe. So sei beispielsweise Herr W... im Jahr 2006 im Rahmen einer privaten Abendveranstaltung mit einem Mitglied des Klägers ins Gespräch gekommen und habe von den Aufnahmebedingungen des Klägers erfahren. Die Aufnahmekosten seien dabei auf etwa 30.000 € bis 40.000 € für die Eheleute beziffert worden.

53 Der Beklagte hat die Zeugenvernehmung verschiedener Mitglieder bzw. Interessenten beantragt, da diese gegenüber der Steuerfahndung ausgesagt hätten, dass es sich nicht um freiwillige Spendenzusagen sondern um Aufnahmegebühren gehandelt habe. Die Zeugen könnten bestätigen, dass die Aufnahme beim Kläger ausdrücklich von der Zusage zur Zahlung abhängig gemacht worden sei. Hierbei handelt es sich um die Zeugen R..., S..., T..., U..., V..., W... und X....

54 Auf den Hinweis des Gerichts, dass der benannte Herr R... von einem Telefonat im Oktober 1999 berichtet habe, Herr X... von einem Gespräch im Jahr 2002 berichtet habe und Herr U... im Jahr 1998 aufgenommen worden sei, und damit alle drei Personen sich zu Zeitpunkten eingelassen hätten, die außerhalb der Streitjahre lagen, hat der Beklagte erklärt, dass im Aktenvermerk zu Herrn R... ein Gespräch im Jahr 2003 vermerkt sei. Herr X... habe von Spenden bis in das Jahr 2004 berichtet. Am Antrag auf Vernehmung des Herrn U... werde nicht mehr festgehalten. Hinsichtlich der benannten „V..." hat der Beklagte auf den Hinweis des Gerichts seinen Antrag dahingehend substantiiert, dass Frau V... zu hören sei. Ferner hat das Gericht darauf hingewiesen, dass der benannte Herr W... nur über ein Gespräch mit einer ihm nicht bekannten Person berichtet habe und damit der Beweisantrag unsubstantiiert sein dürfte. Der Beklagte hat dazu erklärt, dass der Gesprächspartner die Forderung des Vorstands weitergegeben habe.

55 Ferner begehrt der Beklagte die Zeugenvernehmung des Herrn E..., der am ... als Beschuldigter vernommen worden sei. Ausweislich des Vernehmungsprotokolls habe dieser ausgesagt, dass ihm Listen von Herrn B... und Herrn N... übermittelt worden seien. Er habe diese aber gelöscht, da er bei freiwilligen Spenden keine Notwendigkeit für die Listen gehabt habe. Damals seien in ihm erste Zweifel hinsichtlich der Spendenkultur des Klägers aufgekommen. Der Rückgang der Spenden sei nicht erstaunlich, weil er Spenden von ca. ... € jährlich schon aus erstaunlich hoch empfunden habe. Höhere Spendenbeträge seien eher dubios. Der Kläger hätte sich auch ohne entsprechend hohes Spendenaufkommen finanzieren lassen. Zudem habe Herr E... in seiner E-Mail vom ... die Aufnahmepolitik des Klägers öffentlich gemacht.

56 Hinsichtlich der fraglichen Steuerhinterziehung weist der Beklagte darauf hin, dass das Finanzgericht gehalten sei, den Tatbestand der Steuerhinterziehung in eigener Zuständigkeit zu prüfen. Ein verfahrensrechtlicher Vorrang eines Strafverfahrens gegenüber dem Verfahren der Steuerfestsetzung bestehe nicht. Ein solcher ergebe sich auch nicht aus der strafrechtlichen Unschuldsvermutung. Dabei sei für die Feststellung einer Steuerhinterziehung kein größerer Grad von Gewissheit erforderlich, als für andere Tatsa-

chen, für die das Finanzamt die Feststellungslast trage. Es sei auch nicht erforderlich, dass das Finanzgericht den Straftäter ausfindig mache; es reiche aus, dass das Finanzgericht aufgrund seiner freien, aus dem Gesamtergebnis des Verfahrens gewonnenen Überzeugung zu dem Ergebnis gelange, dass von mehreren in Betracht kommen den Personen jedenfalls eine die Steuerhinterziehung begangen habe.

57 Das Gericht hat am 07. Oktober 2020 Beweis erhoben durch Vernehmung der Zeugen Frau V..., Herr X..., Herr B... und Herr E.... Für das Ergebnis der Beweisaufnahme sowie den Verzicht auf Vernehmung weiterer Zeugen wird Bezug genommen auf das Sitzungsprotokoll.

Entscheidungsgründe

58 Die zulässige Klage ist begründet.

59 **I.** Das Gericht legt den in der mündlichen Verhandlung gestellten Haupt- und Hilfsantrag zum Bescheid für 2009 über den Gewerbesteuermessbetrag dahingehend aus, dass der Kläger in der Hauptsache – wie hinsichtlich der übrigen Streitjahre – die vollständige Aufhebung des Änderungsbescheids begehrt und nur hilfsweise die isolierte Aufhebung der Einspruchsentscheidung in diesem Punkt, denn der Kläger hat diesen Antrag – an dessen Fassung das Gericht gem. § 96 Abs. 1 Satz 2 Finanzgerichtsordnung -FGO- nicht gebunden ist – nur hinsichtlich der unterstellten Verböserung durch die Einspruchsentscheidung gestellt. Insoweit ist aber die hilfsweise Aufhebung der Einspruchsentscheidung der Regelfall (vgl. Seer in Tipke/Kruse, § 367 AO Rn. 32).

60 **II.** Die angefochtenen Bescheide sind rechtswidrig und verletzen den Kläger in seinen Rechten (§ 100 Abs. 1 FGO).

61 **1.** Die angefochtenen Bescheide vom 22. Dezember 2014 und vom 16. Dezember 2015 sind nicht bereits nichtig i.S. von § 125 Abs. 1 AO. Hiernach ist ein Verwaltungsakt nichtig, soweit er an einem besonders schwerwiegenden Fehler leidet und dies bei verständiger Würdigung aller in Betracht kommenden Umstände offenkundig ist. Fehler bei der Anwendung des geltenden Rechts führen in der Regel nicht zur Nichtigkeit des Verwaltungsakts. Auch wenn eine Schätzung den durch die Umstände des Falles gezogenen Schätzungsrahmen verlässt, ist die Schätzung grundsätzlich nicht nichtig, sondern rechtswidrig (vgl. Ratschow in Klein, 15. Aufl. 2020, § 125 AO Rn. 12 f.). Allein die Tatsache, dass der Beklagte bei den Änderungsbescheiden sämtliche Erträge als gewerbliche Einkünfte behandelt hatte und zugleich § 8 Abs. 5 KStG unangewendet ließ, macht die Bescheide nicht nichtig. Zwar behandelte er auch unstreitige Mitgliedsbeiträge, Aufnahmegebühren und Investitionsumlagen als gewerbliche Einkünfte, obgleich nur die erklärten Spenden in Streit standen, damit hatte er aber noch nicht einmal den Schätzungsrahmen verlassen.

62 **2.** Die angefochtenen Verwaltungsakte und die Einspruchsentscheidung sind aber rechtswidrig und deshalb aufzuheben. Der Beklagte ist unzutreffend davon ausgegangen, dass der Kläger in den Streitjahren nicht die Voraussetzungen des § 52 Abs. 1 AO erfüllte, weil er nicht die Allgemeinheit gefördert habe. Die „Spendenpraxis“ beim Kläger führte nicht zum Ausschluss der Förderung der Allgemeinheit.

63 **a)** Die Steuerbefreiung gemäß § 5 Abs.1 Nr. 9 KStG und § 3 Nr. 6 GewStG setzt voraus, das die Körperschaft nach ihrer tatsächlichen Geschäftsführung ausschließlich und un-

mittelbar gemeinnützigen 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 – hier durch Förderung des Sports (§ 52 Abs. 2 Nr. 21 AO) – selbstlos zu fördern.

64 Die Allgemeinheit wird nicht gefördert, wenn der Kreis der Personen, dem die Förderung zu Gute kommt, fest abgeschlossen ist oder infolge seiner Abgrenzung dauernd nur klein sein kann (§ 52 Abs. 1 Satz 2 AO). Dies ist bei Sportvereinen der Fall, wenn aufgrund der Höhe der Beiträge anzunehmen ist, dass nur Angehörige eines exklusiven Personenkreises, bspw. nur Personen mit hohem Einkommen und/oder größerem Vermögen, Mitglieder werden sollen (BFH, Urteil vom 13. November 1996, I R 152/93, BStBl. II 1998, 711, m.w.N.), weil bei Sportvereinen die Tätigkeit der Körperschaft im Wesentlichen nur ihren Mitgliedern zu Gute kommt (BFH, Urteil vom 13. August 1997, I R 19/96, BStBl. II 1997, 794). Von einer Förderung der Allgemeinheit kann daher nur dann ausgegangen werden, wenn im Grundsatz jedermann freien Zutritt zur Körperschaft hat und die Mitglieder sich dementsprechend zumindest als Ausschnitt der Allgemeinheit darstellen. Gemeinnützigkeitsschädlich sind somit Verpflichtungen zur Zahlung von laufenden Beiträgen, Aufnahmebeiträgen und Umlagen, deren Höhe eine Repräsentation der Allgemeinheit im Mitgliederbestand nicht mehr gewährleistet (BFH, Urteil vom 23. Juli 2003, I R 41/03, BStBl. II 2005, 443).

65 Der BFH hat ferner ausgeführt, dass es auf die Wirkung der Gesamtbeitragsbelastung ankommt, wenn der Verein die Mitgliedschaft nicht nur von der Zahlung laufender Mitgliedsbeiträge, sondern auch von der Entrichtung eines Aufnahmebeitrags oder von Sonderbeiträgen abhängig macht (so BFH, Urteil vom 13. November 1996, I R 152/93, BStBl. II 1998, 711). Eine sog. „Eintrittsspende“ sah der BFH als schädlich – und einzubeziehen – an, wenn diese von dem Verein tatsächlich verlangt wurde (so in der Konstellation BFH, Urteil vom 23. Juli 2003, I R 41/03, BStBl. II 2005, 443, wo die Eintrittsspende durch Zeichnung eines Kommanditanteils ersetzt werden konnte). Im Urteil des finanzgerichtlichen Urteils heißt es, dass neben den Mitgliedsbeiträgen und Eintrittsgeldern ein weiterer Betrag „erhoben“ bzw. „verlangt“ wurde (FG Münster, Urteil vom 22. Januar 2001, 9 K 1222/97 K u. 9 K 1265/97 K, juris, Rn. 20 f.). Nicht einbezogen hat der BFH aber nur sog. „erwartete Spenden“, mit denen der Verein zwar kalkulierte und auf deren Zahlung der Verein „mit einigem Nachdruck bestand“, denn diese Beträge könnten nicht einem zwingend zu leistenden Eintrittsgeld gleichgestellt werden, da keine rechtliche Verpflichtung zur Zahlung, z.B. aufgrund der Beitragsordnung oder entsprechender Klauseln in den Aufnahmeanträgen, bestand bzw. keinem Bewerber die Mitgliedschaft vorenthalten oder wieder entzogen wurde, weil er nicht die vom Verein kalkulierte Spende, eine geringere oder gar keine Spende geleistet hatte. Allein die Tatsache, dass ein Verein seine Mitglieder wiederholt und nachdrücklich zur Leistung von Spenden auffordert, um die von ihm angestrebten Satzungszwecke verwirklichen zu können, macht eine Spende nicht zum Pflichtbeitrag (BFH, Urteil vom 13. August 1997, I R 19/96, BStBl. II 1997, 794). Die Freiwilligkeit der Spende werde durch – in welcher Form auch immer ausgeübten – moralischen Druck nicht ausgeschlossen (BFH, Urteil vom 13. Dezember 1978, I R 64/77, BStBl. II 1979, 488).

66 **b)** Die Finanzverwaltung prüft bei der Aufnahme in Sportvereinen, ob als Spenden bezeichnete Zahlungen als freiwillige unentgeltliche Zuwendungen (Spenden) oder Sonderzahlungen zu behandeln sind (AEAO Nr. 1.3.1.7 zu § 52 AO). Sonderzahlungen seien dann einzubeziehen, wenn kein durch die Satzung oder durch Beschluss der Mitglieder-

versammlung festgelegter Rechtsanspruch des Vereins besteht, die Aufnahme in den Verein aber faktisch von der Leistung einer Sonderzahlung abhängt. Eine solche faktische Verpflichtung sei regelmäßig dann anzunehmen, wenn mehr als 75 % der neu eingetretenen Mitglieder neben der Aufnahmegebühr eine gleich oder ähnlich hohe Sonderzahlung leisten würden. Die gleiche oder ähnliche Höhe sei auf Grund einer Zusammenrechnung der Leistungen des Mitglieds innerhalb von drei Jahren nach Stellung des Aufnahmeantrags zu ermitteln. Wenn zwischen dem Aufnahmeantrag und der tatsächlichen Aufnahme in den Verein ein ungewöhnlich langer Zeitraum liege, seien auch Zahlungen zu erfassen, die nach der Aufnahme im Verein geleistet würden. Nach Auffassung der Finanzverwaltung handele es sich bei der 75 %-Grenze um eine widerlegbare Vermutung für das Vorliegen von Pflichtzahlungen. Sonderzahlungen seien deshalb auch dann als zusätzliche Aufnahmegebühren zu behandeln, wenn sie zwar von weniger als 75 % der neu eingetretenen Mitglieder geleistet werden, diese Mitglieder aber nach den Umständen des Einzelfalls zu den Zahlungen nachweisbar verpflichtet worden sind.

67 **c)** Die Literatur stellt in den Vordergrund, ob sich – bei wertender Betrachtung – die Feststellung treffen lasse, dass eine Förderung nicht mehr zum Wohle der Allgemeinheit, sondern im Partikularinteresse erfolge. Von einer Förderung der Allgemeinheit könne nicht gesprochen werden, wenn sich Durchschnittsverdiener die Vereinszugehörigkeit nicht leisten könnten (Musil in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 52 AO Rn. 78; Seer in Tipke/Kruse, § 52 AO Rn. 11 f.). Der Beitritt zu einem Sportverein dürfe für weite Bevölkerungskreise nicht praktisch dadurch ausgeschlossen sein, dass hohe Eintrittsgelder und Mitgliedsbeiträge erhoben würden. Dies gelte auch, wenn der Verbleib in dem Verein faktisch von der Zahlung einer verhältnismäßig hohen „Spende“ abhängig gemacht werde. Die absolute Höhe der Zahlungen könne aber nur ein Indiz dafür sein, ob der Verein im Interesse der Allgemeinheit das Gemeinwohl fördert, oder bloß dem Individualwohl seiner Mitglieder diene (so ausdrücklich Seer in Tipke/Kruse, § 52 AO Rn. 11 f.). Andererseits wird bezweifelt, ob Gemeinnützigkeit tatsächlich voraussetze, dass sich praktisch jedermann die Mitgliedschaft leisten könne. § 52 Abs. 1 Satz 2 AO wolle nur „sachfremde“ Beschränkungen untersagen; deshalb sei gegen die Erhebung von Beiträgen nichts einzuwenden, soweit diese zur Zweckerfüllung notwendig seien. Da der Gesetzgeber insbesondere kostenintensive Sportarten (Segeln und Golfspielen) selbst nicht ausklammere, sei auch die Kostenberücksichtigung dieser Sportarten nicht sachfremd (Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 4. Aufl. 2018, Rn. 3.45). Die Literatur folgt zudem teilweise der Rechtsprechung, dass freiwillige oder auch „erwartete“ Spenden nicht zu berücksichtigen seien (Martini in Winheller/Geibel/Jachmann, Gesamtes Gemeinnützigkeitsrecht, 1. Aufl. 2017, § 52 AO Rn. 31; Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 4. Aufl. 2018, Rn. 3.43). Das Gros der Literatur folgt aber der Auffassung der Finanzverwaltung im AEAO (Gersch in Klein, § 52 AO Rn. 6; Jachmann in Gosch, § 52 AO Rn. 25; Erdbrügger in BeckOK AO, Pfirrmann/Rosenke/Wagner, 10. Edition, § 52 AO Rn. 98 ff.).

68 **d)** Das Gericht schließt sich hinsichtlich der Berücksichtigung der geleisteten Spenden der Neumitglieder des Klägers der bisherigen Rechtsprechung des BFH an.

69 Soweit in der Literatur ausgeführt wird, dass von einer Förderung der Allgemeinheit nicht gesprochen werden könne, wenn Durchschnittsverdiener sich die Vereinszugehörigkeit nicht leisten könnten (Musil in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 52 AO Rn. 78; Seer in Tipke/Kruse, § 52 AO Rn. 11 f.), ist dies zwar aus rechtspolitischer Sicht nachvollziehbar, ergibt sich aber nicht aus dem Gesetz. Zutreffend geht die Rechtsprechung des BFH da-

von aus, dass die Förderung der Allgemeinheit nur erfordert, dass grundsätzlich jedermann freien Zutritt zur Körperschaft hat und keine Verpflichtungen bestehen, deren Höhe eine Repräsentation der Allgemeinheit im Mitgliederbestand nicht mehr gewährleistet. Zu berücksichtigen ist hierbei, dass das Gesetz nur allgemein Sport als gemeinnützigen Zweck nennt, aber nicht ausdrücklich nur sog. Breitensport anerkennt, sondern auch „kostspielige" Sportarten, wozu neben Segeln, Motorsport, Fliegen auch der hier strittige Golfsport gehört. Entsprechende Sportarten erfordern einen erheblichen finanziellen Einsatz; sei es weil besondere Sportgeräte (Boote, Flugzeuge, Autos) erforderlich sind oder weil der nutzbare Raum beschränkt ist (hier der Golfplatz, der eine zeitgleiche Bespielung nur durch wenige Mitglieder zulässt). Es ist offenkundig, dass sich der sog. Durchschnittsverdiener keine dieser Sportarten leisten kann, wenn die Sportvereine nicht umfangreich auf Sponsoren zurückgreifen können. Deshalb kann es nur darauf ankommen, ob eine Verpflichtung des Mitglieds zur Zahlung (Aufnahmebeitrag, laufende Beiträge, Investitionsumlagen) im Verhältnis zu den Aufwendungen und Leistungen des jeweiligen Vereins steht. Dies wird auch im Umkehrschluss deutlich, wenn im Breitensport geringe Kosten entstehen bzw. nur ganz persönliche Ausrüstung erforderlich ist (bspw. Sportbekleidung beim Laufsport), denn in diesen Fällen wäre bereits der durch AEAO Nr. 1.1 zu § 52 AO gebilligte Jahresmitgliedsbeitrag von 1.023 € und eine Aufnahmegebühr von 1.534 € fraglich, weil sachwidrig ausschließend. Soweit ein Verein Spenden erwartet, an die Nichtleistung aber keine negativen Folgen knüpft, sind diese Erwartungen nicht bei der Frage zu berücksichtigen, ob die Höhe der verpflichtenden Leistungen eine Repräsentation der Allgemeinheit im Mitgliederbestand noch gewährleistet. Eine teleologische Reduktion der Norm mit dem Ziel, dass nur sog. Breitensport erfasst ist, ist dem Gericht nicht möglich. Die Problematik der Förderung sämtlicher Sportarten über das Gemeinnützigkeitsrecht ist dem Gesetzgeber hinlänglich bekannt. Es fehlt an einer planwidrigen Regelungslücke.

70 **e)** Im Streitfall lagen Spenden vor, die die Mitglieder freiwillig geleistet hatten. Diese sind damit bei der Ermittlung der Gesamtleistungen nicht als Sonderzahlungen i.S. des AEAO Nr. 1.3.1.7 zu § 52 AO zu berücksichtigen. Das Gericht hält insbesondere die von der Finanzverwaltung aufgestellte widerlegbare Vermutung (75 %-Grenze) weder für einschlägig noch für einen tauglichen Maßstab. Es lag auch sonst keine nachweisbare Verpflichtung der (Neu)Mitglieder zur Zahlung vor. Die Annahme einer „faktischen" Verpflichtung bei Überschreiten der 75 %-Grenze kann nur ein Indiz für die weitere Prüfung des Einzelfalls darstellen, nicht aber im Sinne einer (durch den Verein) zu widerlegenden Vermutung. Rein faktisches Verhalten lässt nur dann den Schluss auf eine Verpflichtung zu, wenn tatsächlich und nachweisbar nahezu sämtliche Mitglieder sich entsprechend verhalten, bspw. aufgrund eines Aufnahmeantrags in einem bestimmten Zeitraum als Spenden deklarierte Aufnahmegebühren geleistet werden und erst deren Erfüllung zur Aufnahme im Verein bzw. deren Nichtleistung zum Ausschluss aus dem Verein bzw. sonstigen schwerwiegenden Nachteilen (bspw. nachrangige Spielmöglichkeit nur zu Randzeiten und in der Woche etc.) führen. Das Gericht kann offenlassen, ob insoweit 75 % genügen können.

71 Der Beklagte hat nicht nachweisen können, dass der Kläger „Eintrittsspenden" tatsächlich verlangt hatte und die Nichtzahlung mit Nachteilen (verzögerte Aufnahme in den Verein, keine Spielberechtigung oder späterer Ausschluss aus dem Verein etc.) verbunden war und damit die Allgemeinheit nicht mehr Gegenstand der Förderung des Klägers war. Das Gericht hat aus dem Gesamtergebnis des Verfahrens vielmehr nur die Überzeugung gewonnen, dass der ehemalige Vorstand B... zwar mit Nachdruck zur Spende

aufforderte und auch mit entsprechenden Einnahmen kalkulierte bzw. kalkulieren musste, er ggf. auch potentielle Mitglieder sozialem Druck aussetzte, nach dem Altmitglieder die Neumitglieder ebenfalls zur Spende aufforderten, um eine „Aufkommensgerechtigkeit“ zu erzielen, es aber nicht zu Nachteilen bei Nichtzahlung gekommen war. Aus den vorgelegten Unterlagen und Akten ergibt sich kein Leistungszwang der potentiellen Mitglieder. Nicht abgeleitet werden kann dies allein aus dem Schreiben des Herrn B… vom …, in dem er selbst ausführte, dass „ausnahmslos die finanziellen Vorstellungen des [Klägers] (Vorstands) bei der Aufnahme von Neumitgliedern hätten durchgesetzt werden können“. Der Beklagte überdehnt nach Auffassung des Gerichts den Wortlaut dieses Schreibens an die Mitgliederversammlung, das – gemessen am Zeitpunkt und Zweck des Schreibens, die eigene Leistung für den Verein herauszustellen – auch werbenden bzw. rechtfertigenden Charakter hatte. Insbesondere spricht Herr B… in diesem Schreiben von „Vorstellungen“ und deren Durchsetzung, nicht aber bspw. von Forderungen, Beiträgen, Gebühren o.ä. Damit kann sich die Formulierung aber gerade auch auf die Vorstellung von erwarteten Spenden beziehen. Anhaltspunkte für die Auffassung des Beklagten ergeben sich nur aus den Formulierungen des Herrn B… in seinen späteren Mitgliederschreiben, in denen er rügt: „… verzichten wir Jahr für Jahr auf ca. € … an Aufnahmegebühren …“ und „… wir haben alle gezahlt!“. Zwar ist hier ausdrücklich die Rede von Aufnahmegebühren und so mag auch die Anwerbung von Spenden verstanden worden sein, allerdings ergab sich nach Überzeugung des Gerichts gerade kein Gebührencharakter bzw. ein sonstiges Gegenleistungsverhältnis. Vielmehr verweist die Formulierung „wir haben alle gezahlt“ auf den Aspekt, dass (Alt)Mitglieder (zu denen Herr B… zählte) ebenfalls gespendet hatten und deshalb eine weitere Spendenwerbung durch (Alt)Mitglieder gewünscht und gefordert wurde. Daraus ergibt sich aber nicht, dass die Aufnahme als Mitglied von der Leistung einer Spende abhängig war. Soweit die Mitglieder E…, H…, I… und K… auf der Mitgliederversammlung vom … darauf hingewiesen haben, dass ihnen bekannt gewesen sei, dass Aufnahmen von Zahlungen abhängig gemacht worden seien, die gegen die steuerrechtlichen Regeln der Gemeinnützigkeit verstoßen hätten, weil Zahlungen verlangt worden seien, die fehlerhaft als „Spenden“ bezeichnet worden wären, liegt dem entweder ein abweichendes Verständnis des Spendenbegriffs bzw. unvollständige Sachverhaltskenntnis zu Grunde. Hierbei ist zu berücksichtigen, dass diese Behauptungen durch das Gericht nicht verifiziert werden konnten. Weder aus den schriftlich dokumentierten Zeugenaussagen vor der Steuerfahndung noch aus sonstigen schriftlichen Unterlagen, insbesondere den vorgelegten Listen „Zugesagte Spenden Stand …“ sowie „Neuaufnahmen [Kläger] 1999-2008 / dazugehörige Spendeneingänge (in Euro)“, ergibt sich, dass die Aufnahme in den Verein (Kläger) von solchen Zahlungen abhängig gemacht wurde. Zuzugeben ist dem Beklagten nur, dass die Spendenpraxis beim Kläger „durchgeplant“ wurde (vgl. die Liste „Zugesagte Spenden“) und insbesondere noch erhebliche Zeit nach der Währungsumstellung von DM auf € zahlreiche Mitglieder Spenden in zugesagter DM-Höhe anwiesen (bspw. P… in den Jahren 2002 und 2003 in Höhe von 20.000 DM bzw. 10.000 DM bzw. Z… und AA… in 2003 in Höhe von 10.000 DM). Im Übrigen ergibt die Liste „Neuaufnahmen …“ deutlich, dass gerade nicht sämtliche Neumitglieder Spenden geleistet haben, sondern nur durchschnittlich 68 % aller Neumitglieder (von 63,8 % in 2007 bis 76,2 % in 1999). Der Durchschnitt der Spenden von denjenigen Neumitgliedern, die tatsächlich gespendet hatten, lag zudem nicht wie vom Beklagten unterstellt bei 20.000 €, sondern bei 16.045,95 € (…). Auch wenn die Spendensumme bei einer Vielzahl von Neumitgliedern den Betrag von exakt 20.000 € (bzw. bei Ehegatten von 40.000 €) ausmachte, entspricht dies gerade nicht dem Regelfall oder einer überwiegenden Mehrheit der Neumitglieder. In den Streitjahren

ab 2002 (Eurobeträge) haben von … Neumitgliedern insgesamt … eine Spende geleistet (entspricht 67,8 %), davon haben aber nur … (entspricht 32,2 % aller Neumitglieder) exakt 20.000 € geleistet. Von den übrigen Spendern leisteten … (6,6 %) mehr als 20.000 € und … (29 %) Spender weniger als 20.000 €. Erheblich ist insoweit, dass weitere … Neumitglieder gar keine Spenden geleistet hatten und dennoch weiterhin als Vereinsmitglieder geführt wurden. Dies betraf zudem nicht hauptsächlich „junge" Mitglieder, die erst zum Ende des Streitzeitraums dem Kläger beigetreten waren, sondern auch Mitglieder aus früheren Streitjahren. So wurden in der Liste „Neuaufnahmen …" im Jahr 2009 noch aus allen Aufnahmejahren entsprechende Mitglieder geführt (…). Anhaltspunkte für eine endgültige Nichtaufnahme bzw. einen späteren Ausschluss von Mitgliedern, die nicht gespendet haben, liegen damit gerade nicht vor.

72 Allein die Tatsache, dass das erwartete Spendenaufkommen zur Finanzierung des Vereinsbetriebs des Klägers zwingend erforderlich war und entsprechend in Kostenkalkulationen aufgenommen wurde, führt nicht dazu, dass von Verpflichtungen auszugehen ist. Aus der Liste „Zugesagte Spenden …" ergeben sich zwar in einer Vielzahl von Fällen „offene" Beträge der Jahre 2009 bis 2016 auch für Mitglieder, für die mehr als drei Kalenderjahre nach der Aufnahme (also Aufnahme bis 2005) noch Spenden kalkuliert wurden (AB…, AC…, AD…, AE…, AF…, AG…, AH…, AI…, AJ… und AK…), dies lässt – entgegen der Auffassung des Beklagten – allerdings nicht den zwingenden Schluss zu, dass mit den betroffenen Personen im Zeitpunkt der Aufnahme in den Verein jeweils Vereinbarungen getroffen wurden, nach denen Zahlungen in einen Zeitraum nach Ablauf der Dreijahresfrist des AEAO Nr. 1.3.1.7 zu § 52 AO verlagert werden sollten, um die widerlegbare Vermutung (75 %-Grenze) unanwendbar zu lassen. Möglich – und dafür spricht insbesondere die Situation des Klägers in den Jahren 2008 und 2009 unter den Vorständen B… und D…, die …

73 [von einer Veröffentlichung wird aus Gründen des Steuergeheimnisses abgesehen]

74 … beruhten die Zusagen in der Liste auch nur auf generellen Spendenaufrufen bei Mitgliedern, die zuvor nicht in erheblicher Weise gespendet hatten. Entsprechend hatte sich der Kläger bzw. Herr B… im Strafverfahren bereits eingelassen. Letztlich wird auch aus dieser Liste keine Spendenzusage von 20.000 € ersichtlich, vielmehr beträgt der Durchschnitt der offenen „Zusagen" 12.605 €.

75 Auch die weiteren Schreiben des Herrn B… nach der Abwahl aus dem Jahr 2010 lassen nicht den sicheren Schluss zu, dass in den Streitjahren nicht nur die Spendenbereitschaft forciert wurde, sondern von der Zahlung die Aufnahme in den Kläger abhängig war. Herr B… schrieb am … selbst von „freiwilligen Spendenzusagen" von … Mio. €. Zwar erklärte er zugleich, dass neue Mitglieder nunmehr zum „Schnäppchenpreis von … €" (entspricht Aufnahmegebühr und Investitionsumlage) aufgenommen würden, aber insgesamt lässt dies nur den Schluss zu, dass er – entsprechend seiner Zeugenaussage – das Spendenthema mit Nachdruck angegangen ist und entsprechend seiner Mentalität die Mitglieder immer wieder und fortwährend um Geld gebeten hatte. Für tatsächliche Nachteile bei „Nichtzusage" zu einer Spende – ungeachtet der fehlenden rechtlichen Bindungswirkung einer Spendenzusage – liegen dem Gericht keine hinreichenden Anhaltspunkte vor. Auch der Beklagte konnte entsprechende Vorfälle nicht ermitteln. Die Mitglieder, die tatsächlich nicht spendeten, mögen zwar nachhaltig an Zusagen erinnert worden sein, Nachteile hatten diese aber nicht. Dem Gericht liegen keine Anhaltspunkte dafür vor, dass der Vorstand bspw. „Nichtspender" gegenüber anderen Mitgliedern preisgegeben hatte, um

diese einem individuellen Druck auszusetzen. Tatsächlich war die „Nichtspendereigenschaft“ nur dem Vorstand und dem Geschäftsführer bekannt. Die Mitglieder gingen vielmehr selbst davon aus, dass alle Mitglieder entsprechende Spenden leisten würden, da sie von der Anwerbung der Spenden durch Herrn B… ausgingen. Dies ist auch nachvollziehbar, denn es kam in den 1990er Jahren nach den übereinstimmenden Zeugenaussagen des Herrn B… und des Herrn E… zu einer umfangreichen Spendenkampagne …

76 [von einer Veröffentlichung wird aus Gründen des Steuergeheimnisses abgesehen]

77 Insoweit entsprach es dem Willen der „Altmitglieder“ (spendeten in den 1990er Jahren), dass auch „Neumitglieder“ entsprechende Spenden zur Verfügung stellen würden, bspw. um …

78 [von einer Veröffentlichung wird aus Gründen des Steuergeheimnisses abgesehen]

79 Der soziale Druck genügt aber nicht, um eine Förderung der Allgemeinheit auszuschließen, denn bereits die – auch vom Beklagten nicht beanstandeten – allgemeinen Aufnahmegebühren und Investitionsumlagen (zusammen … €) nebst jährlicher Mitgliedsbeiträge verhindern im Ergebnis, dass sich „Jedermann“ bzw. ein „Durchschnittsverdiener“ zum Golfsport beim Kläger entscheiden könnte. Zudem ist zu berücksichtigen, dass die Mitgliederzahlbeschränkung – ebenfalls unstrittig zulässig, weil die bespielbare Fläche begrenzt ist (dazu ausdrücklich BFH, Urteil vom 23. Juli 2003, I R 41/03, BStBl. II 2005, 443) – und deshalb auch der Kreis der potentiellen Neumitglieder bereits zahlenmäßig beschränkt war. Der Zeuge B… berichtete über ca. … Neumitglieder jährlich. Da es auch bei diesem überschaubaren Kreis zu „Nichtspendern“ gekommen war spricht vielmehr dafür, dass der Kläger der Nichtzahlung zwar nicht wohlgesonnen gewesen war, er aber daran auch keine Nachteile knüpfte.

80 Soweit der Beklagte aus dem geänderten Spendenverhalten nach Wechsel des Vorstands ableiten will, dass unter dem Vorstand B… von potentiellen Mitgliedern Zusagen zu zukünftigen Spenden erteilt worden seien, kann das Gericht dem ebenfalls nicht folgen bzw. eine irgendwie geartete Rechtsbindung des Mitglieds beimessen. Anhaltspunkte dafür, dass der neue Vorstand (E…) bereits eingetretenen Mitgliedern gegenüber Zusagen/Verpflichtungen erlassen hatte, sind nicht ersichtlich und wurden vom Beklagten auch nicht geltend gemacht. Vielmehr geht auch der Beklagte davon aus, dass allein das Ausscheiden von Herrn B… zum Wegfall der Spendenzusagen geführt habe. Damit wird aber zugleich deutlich, dass seitens der Neumitglieder keine Verpflichtung gegenüber dem Kläger bestanden hatte, sondern – wenn überhaupt – nur eine moralische Verpflichtung gegenüber Herrn B….

81 Auch die weitere Beweisaufnahme des Gerichts durch Vernehmung von Zeugen hat nicht erbracht, dass der Kläger eine Aufnahme als Mitglied von der Leistung einer verdeckten Aufnahmegebühr abhängig gemacht hat. Die Zeugin V… hat ausgesagt, dass sie im Jahr 2008 zwar 20.000 € als Spendenbetrag genannt bekommen hatte. Berichtet hat die Zeugin ausdrücklich von einer Spende, auch wenn ihr dies zweifelhaft vorgekommen sei. Weiter konnte die Zeugin zum Streitzeitraum nicht beitragen, weil sie tatsächlich erst im Jahr 2014 einen Antrag auf Aufnahme gestellt hatte, aber bereits nach etwas weniger als einem Jahr Wartezeit das Interesse verloren hatte. Selbst wenn dies im Streitzeitraum gewesen wäre, würde doch die längere Wartezeit nicht für den Standpunkt des Beklagten sprechen, denn in ihrer Aussage vor der Steuerfahndung erklärte sie zugleich, dass damals … freie Plätze für … Bewerber vorhanden gewesen seien. Der

Zeuge X… hat zudem erklärt, dass ihm die „Zahlung eines Obolus nahegelegt“ worden sei und er „den Eindruck [hatte], dass die Zahlungen von [ihm] erwartet wurden“. Dies genügt nach der Überzeugung des Gerichts nicht, um davon auszugehen, dass die Zahlung tatsächlich Voraussetzung der Aufnahme als Mitglied war. Vielmehr spricht dagegen, dass der Zeuge X… die Zahlung über drei Jahre verteilt geleistet hatte und der Kläger keine Sicherung der Zahlungsbereitschaft hatte.

82 Das Gericht konnte auch nicht aus der Aussage des Zeugen E… eine abweichende Überzeugung gewinnen. Der Zeuge E… hat zunächst erklärt, dass er in den Streitjahren keinen Einblick in die Geschäfte des Klägers hatte, er vielmehr sich nach der Amtsübernahme Ende 2009 einen Überblick über die Vergangenheit geschafft hatte. Er erklärte ausdrücklich, dass er die zuvor gelebte „Spendenpraxis“ nicht mehr fortführen wollte und er keinen Zweifel daran hatte, dass die Spenden freiwillig geleistet wurden. Zwar hat er zugleich erklärt, dass er von Freiwilligkeit nur ausgegangen sei, weil das Gegenteil nicht nachweisbar sei, aber damit wird zugleich deutlich, dass auch der Zeuge E… nur ein Problem mit der Ausübung sozialen Drucks und der ständigen Ansprache der Mitglieder hatte. Anhaltspunkte für einen Zwang zum Austritt bei Nichtleistung hatte er nicht bzw. nur soweit er behauptet hat, dass auf einem – nicht weiter benannten – Zettel gestanden habe „Entweder 20.000,- € oder Austritt“. Allein eine solche Formulierung deutet zwar in die Richtung, dass die Spendenzahlung mit dem Verbleib im Kläger verbunden war, sie kann aber – was der Zeuge B… ausgesagt hat – auch dahingehend gedeutet werden, dass das Mitglied erklärte Spenden zu wollen, wenn es nicht – beruflich bedingt – ohnehin aus dem Kläger austreten wolle. Soweit der Zeuge E… von späterer Ächtung seiner Person berichtet hat, weil er „Billigmitgliedschaften vergeben“ hätte, stimmt dies mit dem Brief des Herrn B… vom … überein, in dem er von „Schnäppchenpreisen“ berichtete. Dies lässt aber ebenfalls nur den Schluss auf eine gewisse Druckausübung zu, entsprechend der Gepflogenheiten zu spenden und im Interesse der „Altmitglieder“ auch Neumitglieder entsprechend anzusprechen bzw. die aufgenommenen Mitglieder, die bisher nur Spenden zugesagt hatten, an ihre Zusagen zu erinnern („wir haben alle gezahlt!“). Wie der Bevollmächtigte des Klägers zutreffend ausgeführt hat, genügt die Ausübung von sozialem Druck in der Gemeinschaft des Klägers bzw. die mehrmalige Ansprache und Erinnerung an Spenden aber nicht, solange an die Nichteinhaltung kein Übel anknüpft, insb. der Ausschluss aus dem Kläger. Von einem Erwachsenen kann – vergleichbar zur strafrechtlich relevanten Nötigung – erwartet werden, der ständigen Spendenaufforderung in besonnener Selbstbehauptung standzuhalten. Dies gilt nach der Überzeugung des Gerichts insbesondere, da die übrigen Mitglieder keine Kenntnis von der Nichtleistung von Spenden hatten. Im Übrigen hat der Zeuge E… nur eigene Schlussfolgerungen vorgetragen, die er für sich gezogen hatte, weitere Tatsachen für eine tatsächliche Verknüpfung zwischen Spendenleistung und Mitgliedschaft konnte er auch auf Nachfrage des Bevollmächtigten des Klägers nicht nennen.

83 **3.** Die geänderten Umsatzsteuerfestsetzungen sind ebenso rechtswidrig und aufzuheben, da der Beklagte unzutreffend davon ausgegangen ist, dass weitere steuerbare und steuerpflichtige sonstige Leistungen vorlagen und der Kläger hierfür (geschätzte) Entgelte von … € erzielte und vorsteuerbelastete Aufwendungen in Höhe von 50 % davon aufwendete. Eine Zahlung ist nach der Rechtsprechung des Gerichtshofes der Europäischen Gemeinschaften (EuGH) wie der des BFH grundsätzlich (nur) dann Entgelt für eine bestimmte Leistung, wenn sie „für die Leistung“ bzw. „für diese Umsätze“ gewährt wird bzw. der Leistende sie hierfür erhält. Entscheidend ist, dass zwischen Leistendem und Leistungsempfänger ein Rechtsverhältnis besteht, in dessen Rahmen gegenseiti-

ge Leistungen ausgetauscht werden und zwischen der erbrachten Leistung und dem hierfür erhaltenen Gegenwert ein unmittelbarer Zusammenhang besteht (vgl. BFH, Beschluss vom 29. März 2007, V B 208/05, BFH/NV 2007, 1542, m.w.N.). Dies lag im Streitfall nicht vor, denn zwischen den Spendern und dem Kläger bestand kein gesondertes – über die Vereinsmitgliedschaft hinausgehendes – Rechtsverhältnis, in dessen Rahmen gegenseitige Leistungen ausgetauscht wurden und zu denen die Spenden in unmittelbarem Zusammenhang standen. Die Zahlung der Spenden stand weder im Zusammenhang mit der Begründung der Mitgliedschaft bzw. der Beibehaltung des Status „Vereinsmitglied" (dazu oben unter 2.) zudem führten geleistete Spenden auch nicht zu besonderen weiteren Leistungen des Klägers.

84 **4.** Hinsichtlich der Streitjahre 2003 bis 2008 war zudem im Zeitpunkt der Änderung der Steuerfestsetzungen (22. Dezember 2014 für 2003 und 16. Dezember 2015 für 2004 bis 2008) Festsetzungsverjährung eingetreten. Die reguläre Festsetzungsfrist der Streitjahre 2003 bis 2008 war im Zeitpunkt der Einleitung der Steuerstrafverfahren bereits abgelaufen. Die Frist begann für das Jahr 2008 mit Ablauf des Jahres 2009 (Eingang der Steuererklärungen beim Beklagten am 18. August 2009) und lief damit am 31. Dezember 2013 ab. Die Festsetzungsfrist bemaß sich auch nicht gem. § 169 Abs. 2 Satz 2 AO, denn das Gericht ist nicht davon überzeugt, dass Steuern des Klägers hinterzogen bzw. leichtfertig verkürzt worden sind. Nach dem oben unter 2. Ausgeführten fehlte es bereits in objektiver Hinsicht daran, dass die Vertreter des Klägers dem Beklagten gegenüber zu steuerlich erheblichen Tatsachen unrichtige oder unvollständige Angaben machten oder ihn pflichtwidrig über steuerlich erhebliche Tatsachen in Unkenntnis ließen. Vielmehr war dem Beklagten die Spendenhöhe aus den eingereichten Steuererklärungen ersichtlich. Die Tatsache, dass der Vorstand B... die Mitglieder regelmäßig zum Spenden aufforderte, ist keine steuerlich erhebliche Tatsache.

85 **5.** Das Gericht kann offenlassen, ob es durch die Einspruchsentscheidung hinsichtlich der Festsetzung des Gewerbesteuermessbetrags für 2009 zu einer unzulässigen Verböserung gekommen war, denn bereits der Änderungsbescheid war durch das Gericht vollständig aufzuheben.

86 **III.** Das Gericht hat die Revision nach § 115 Abs. 2 Nr. 2 FGO (Fortbildung des Rechts) zugelassen, damit der BFH die Gelegenheit erhält die Voraussetzungen der Förderung der Allgemeinheit (Statuierung eines Exklusivitätsverbots, Finanzielle Zugangsvoraussetzungen, 75 %-Regel als widerlegbare Vermutung durch die Finanzverwaltung) zu konkretisieren.

87 **IV.** Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO. Die Rechtssache war nicht so einfach, dass sich der Kläger im Vorverfahren ohne Mitwirkung eines Mitglieds der steuerberatenden Berufe vertreten konnte (§ 139 Abs. 3 Satz 3 FGO). Der Ausspruch über die vorläufige Vollstreckbarkeit hinsichtlich der Kosten des Verfahrens und des Vollstreckungsschutzes folgt aus § 151 Abs. 1 und 3 FGO i.V.m. §§ 708 Nr. 10, 711 Zivilprozessordnung -ZPO-.