

## **Finanzgericht Köln, 13.Senat**

**Urteil vom 19.01.2017,**

**Aktenz. 13 K 1160/13 – nicht rechtskräftig**

### **Tenor**

- I. Unter Änderung der Körperschaftsteuerbescheide 2006 bis 2008 und der Gewerbesteuermessbescheide 2007 und 2008, alle in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 20. März 2013, werden die Körperschaftsteuern 2006 bis 2008 und die Gewerbesteuermessbeträge 2007 und 2008 nach Maßgabe der Urteilsgründe herabgesetzt. Die Berechnung der Steuern wird dem Beklagten übertragen.
- II. Im Übrigen wird die Klage abgewiesen.
- III. Die Kosten des Verfahrens trägt der Kläger.
- IV. Die Revision wird zugelassen.

### **Tatbestand**

Die Beteiligten streiten über die Frage, ob der Kläger die Voraussetzungen für die Freistellung von der Körperschaftsteuer und der Gewerbesteuer gemäß § 5 Abs. 1 Nr. 9 des Körperschaftsteuergesetzes – KStG – und § 3 Nr. 6 des Gewerbesteuergesetzes – GewStG – erfüllt, insbesondere, ob die Durchführung von Jugendreisen in vollem Umfang einen Zweckbetrieb darstellt.

Der Kläger ist ein im Jahr ... errichteter Verein, der unter der Nummer ... im Vereinsregister des Amtsgerichts M erfasst ist. Er wird ausweislich des Vereinsregisters und der Satzung in der Fassung vom ... 1997 durch den Vereinsvorsitzenden und seinen Stellvertreter gemeinsam vertreten (§ 6 Abs. 2 der Satzung). Sein Vereinszweck ist die Förderung von Kindern und Jugendlichen aus allen sozialen Schichten. Dieser Zweck wird insbesondere durch die Organisation und Durchführung von Kinder- und Jugendberufshilfen (§ 2 Abs. 1 Satz 2 der Vereinssatzung) verwirklicht.

Der Kläger wurde auf der Basis der von ihm eingereichten Jahresabschlüsse, die jährliche Einnahmen zwischen ca. ... Mio. € sowie Erträge zwischen ca. ... € und ca. ... € in den drei Streitjahren auswies, zunächst mit Freistellungsbescheid vom 22. Februar 2010 zur Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer 2006 bis 2008 veranlagt. Der Bescheid stand unter dem Vorbehalt der Nachprüfung.

Aus den – den eingereichten Jahresabschlüssen beigefügten – Kontennachweisen ergibt sich, dass wesentliche Teile der Einnahmen an professionelle Reiseveranstalter, wie ... verausgabt wurden. Die nach Abzug dieser, in Klasse 70 des Buchhaltungsprogramms erfassten, Kosten verbleibenden und in der Gewinn- und Verlustrechnung – GuV – allein ausgewiesenen Erlöse wurden weitgehend für die in Klasse 04 des Buchhaltungsprogramms ausgewiesenen eigenen Kosten des Klägers aufgewendet.

Die wesentlichen Kostenpositionen z.B. des Streitjahres 2006 waren Gehälter einschließlich Sozialabgaben von ca. ... € Mieten von ca. ... € Reiseversicherungen von ca. ... € oder die Kosten für Werbung

von ca. ... € (Werbekosten, Werbekosten Internet, Porto und Domainkosten). Daneben fielen Kosten für Kraftfahrzeuge in Höhe von ca. ... € Reisekosten von ca. ... € sowie Abschreibungen von ca. ... € als Kostenpositionen ins Gewicht. Die Gehälter veränderten sich in den beiden Folgejahren zunächst auf ca. ... € (2007) und dann auf ca. ... €. Die Werbekosten stiegen zunächst auf ca. ... € (2007), um dann auf ca. ... € (2008) abzufallen.

Im Zeitraum von März 2010 bis März 2011 fand bei dem Kläger eine steuerliche Außenprüfung statt, um die Voraussetzungen der Gemeinnützigkeit zu prüfen. Der Prüfer kam dabei zu der Überzeugung, die Buchführung des Klägers sei nicht ordnungsgemäß. Es seien keine Kontierungen auf den Belegen vorhanden gewesen, gegen das Saldierungsverbot sei verstoßen worden, die Kasse habe Kassenfehlbeträge ausgewiesen und der Kläger habe durch Bildung einer Ansparrücklage zum 31. Dezember 2005 und deren Auflösung zum 31. Dezember 2008 sein Vermögen unzutreffend ausgewiesen.

Der Kläger erhebe keine Mitgliedsbeiträge und erhalte keine Spenden oder Zuschüsse aus öffentlichen Mitteln. Die eingesetzten Betreuer, Reiseleiter und animateure seien zumeist Studenten mit einem Mindestalter von 21 Jahren. Sie würden vor Beginn ihres Einsatzes durch den Kläger geschult.

Weder aus dem Internetauftritt noch aus den Reiseprospekten sei zu erkennen, welche pädagogischen Programme der Kläger angeboten habe. Wegen der Feststellungen insoweit wird auf den in Kopie vorliegenden Reiseleitervertrag und die detaillierte Mitteilung über die Schulung im Jahresbericht 2008 sowie umfangreiche Auszüge aus dem Internetauftritt des Klägers, diverse Reiseprospekte des Klägers sowie Unterlagen zu gewerblichen Konkurrenten Bezug genommen.

Der Kläger habe Reisen für Kinder und Jugendliche, aber auch für Erwachsene unter der Marke Q vertrieben. Sprachreisen nach England seien über einen Sprachreiseveranstalter (U) angeboten worden. Im Übrigen seien insbesondere Reisen nach Spanien, Griechenland, Süditalien, Frankreich und Bulgarien angeboten worden.

Hinsichtlich der tatsächlichen Geschäftsführung stellte der Betriebsprüfer fest, dass trotz der satzungsgemäßen Gesamtvertretung wesentliche Geschäfte von dem Vereinsvorsitzenden H allein abgeschlossen und unterschrieben worden seien. So habe der Vorsitzende einen Mietvertrag zwischen sich und dem Verein sowie Kaufverträge über die Domains ... etc. ebenfalls zwischen sich und dem Verein allein abgeschlossen. Privatanteile einer Reise nach E (Asien) seien von dem Vereinsvorsitzenden trotz eines entsprechenden Beschlusses der Mitgliederversammlung nicht zurückgezahlt worden. Die Zahlung der Kaufpreise für die Domains (Verkauf und Zahlung erfolgten im November 2007), die Übernahme der Mietnebenkosten für die Wohnung des Vereinsmitglieds Frau W in dem Gebäude, in dem sowohl der vermietende Vereinsvorstand als auch der Kläger domizilieren, als auch die Übernahme von Reisekostenpauschalen für den Vereinsvorstand seien nicht durch die Mitgliederversammlung legitimiert worden.

Der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb, Durchführung von Jugendreisen, stelle keinen Zweckbetrieb dar, da zumindest die Voraussetzung des § 65 Nr. 3 der Abgabenordnung – AO – nicht erfüllt sei. Der Kläger habe einen weitergehenden Wettbewerb zu nichtbegünstigten Betrieben als zur Erfüllung der steuerbegünstigten Zwecke unvermeidbar betrieben.

Auf der Basis der Feststellungen und Bewertungen kam der Betriebsprüfer weiterhin zur Annahme verschiedener verdeckter Gewinnausschüttungen – vGA –, zur Annahme nicht abzugsfähiger Betriebsausgaben für die Durchführung einer Reise, bei der ein betrieblicher Bezug nicht erkennbar war,

und zur Auflösung der Ansparrücklage unter gleichzeitigem Ansatz entsprechender Zinsen. Ausgehend von den in den bisherigen Jahresabschlüssen ausgewiesenen Überschüssen berechnete der Prüfer folgende neuen Jahresüberschüsse:

	2006	2007	2008
Bisheriger Überschuss			
vGA-E (Asien)			
vGA Domains			
vGA Rheinenergie			
Nicht abzugsfähige Betriebsausg.			
§ 7g Abs. 5 EStG			
Neuer Überschuss			

Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf den Betriebsprüfungsbericht vom 23. März 2011 mit allen Anlagen Bezug genommen. Unter dem 16. Mai 2011 erging eine ergänzende Berechnung zum Betriebsprüfungsbericht, in der zuvor nicht berücksichtigte Rückstellungen eingearbeitet waren. Danach ergaben sich für die Jahre 2006 und 2007 im Ergebnis nur Minderungen durch die Gewerbesteuerrückstellungen i.H.v. ... €(2006) und ... € (2007). Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb wurden mit ... €(2006) und ... €(2007) berechnet. Hinsichtlich des Streitjahres 2008 wurden zwar die Körperschaftsteuer und der Solidaritätszuschlag betragsidentisch als Rückstellungen und als nicht abzugsfähige Aufwendungen im Sinne des § 10 KStG berücksichtigt. Jedoch wurde nach § 8 Abs. 1 KStG i.V.m. § 4 Abs. 5b des Einkommensteuergesetzes – EStG – eine Gewerbesteuerrückstellung i.H.v. ... €gebildet und durch eine gegenläufige Berücksichtigung i.H.v. ... €mehr als ausgeglichen, die Rückstellung für Zinsen auf Steuern i.H.v. ... €wurde (nur) i.H.v. ... €Zinsen auf Gewerbesteuer ausgeglichen. Trotz erneuter Überprüfung durch den Beklagten konnten weder die Gründe für die betragsmäßige Abweichung bei der Gewerbesteuerrückstellung und -hinzurechnung noch für den fehlenden Ausgleich der auf die Körperschaftsteuer entfallenden Zinsen von ... €gemäß § 10 KStG festgestellt werden.

Bereits aufgrund der zwischenzeitlichen Erörterungen im Rahmen der Außenprüfung hatten die Vereinsmitglieder des Klägers in der Mitgliederversammlung vom 30. Dezember 2010 den Kaufvertrag über die Domains genehmigt, die fehlende Abrechnung der Nebenkosten für das Vermietungsobjekt eingefordert, die nachträgliche Zahlung der Privatanteile für die E (Asien) akzeptiert und den Vereinsvorsitzenden von den Beschränkungen des § 181 des Bürgerlichen Gesetzbuches – BGB – befreit. Der Schaden, der dem Kläger durch die Durchführung einer Reise für dritte Personen entstanden war, wurde durch den Vereinsvorsitzenden erstattet. Der dahinter stehende Lebenssachverhalt konnte in der mündlichen Verhandlung als Fall einer versehentlich unterlassenen Weiterbelastung verauslagter Kosten geklärt werden.

Der Kläger trat den Schlussfolgerungen des Betriebsprüfers mit Schriftsatz vom 31. Mai 2011 entgegen. Er vertrat darin die Auffassung, Mängel in der Buchführung lägen nicht vor, da er sich nicht in einer Buchführungspflicht im Sinne der §§ 140 ff. AO sehe und nach bestem Wissen und Gewissen seine Geschäftsführung dokumentiert habe. Eine besondere Form der Aufzeichnung sei nach § 63 Abs. 3 AO nicht erforderlich. Er fördere die allgemeine Kinder- und Jugendarbeit sowie die erzieherische Betreuung von Kindern und Jugendlichen aller sozialen Schichten insbesondere bei der Organisation und Durchführung von Kinder- und Jugenderholungsmaßnahmen. Er bekämpfe den Alkohol- und Drogenmissbrauch, fördere sportliche Aktivitäten und Leistungen, die Gleichberechtigung junger Menschen, die internationale Gesinnung sowie die Toleranz auf allen Gebieten der Kultur und des Völkerverständigungsgedankens. Er verstehe sich als Anbieter von Spezialprogrammen z.B. für Fahrten für Kinder und Jugendliche aus sozialen Brennpunkten.

Die im Betriebsprüfungsbericht genannten Mängel seien zwischenzeitlich im Rahmen der Mitgliederversammlung vom 30. Dezember 2010 beseitigt worden. Zwar biete er Leistungen an, die auch gewerbliche Anbieter anböten. Aber die Qualität des Betreuungskonzepts stelle das wesentliche Unterscheidungsmerkmal dar. Es liege daher auch kein Verstoß gegen § 65 Nr. 3 AO vor, da für ihn der entscheidende Satzungszweck die Organisation und Durchführung von Kinder- und Jugendholungsmaßnahmen sei, bei deren Durchführung ein Wettbewerb mit anderen gewerblichen Anbietern unvermeidbar sei. Bei der danach erforderlichen Abwägung zwischen den Interessen der Allgemeinheit an einem ungestörten Wettbewerb und der Förderung der steuerbegünstigten Zwecke habe der Beklagte zu Unrecht die einschlägigen Verwaltungsanweisungen außer Acht gelassen, wonach bei Reisen, an denen nur Jugendliche unter 18 Jahren teilnehmen, davon ausgegangen werden könne, dass mit der Jugendreise eine erzieherische Betreuung verbunden sei. Weiter werde außer Acht gelassen, dass er als Träger der freien Jugendhilfe von der Stadt M anerkannt sei. Außerdem betreibe er auch eine Einrichtung der Wohlfahrtspflege im Sinne des § 66 AO.

Dem Vorbringen des Klägers trat der Betriebsprüfer mit Schreiben vom 15. Dezember 2011 im Wesentlichen unter Bekräftigung und weiterer Erläuterung der im Betriebsprüfungsbericht niedergelegten Auffassung entgegen. Der Beklagte folgte der Einschätzung des Betriebsprüfers und erließ unter dem 5. und 12. Januar 2012 die hier streitbefangenen, nach § 164 Abs. 2 AO geänderten, Bescheide über Körperschaftsteuer und Gewerbesteuerermessbeträge, mit denen die Körperschaftsteuer auf ... €(2006), auf ... €(2007) sowie ... €(2008) und die Gewerbesteuerermessbeträge auf ... €(2006), ... €(2007) und auf ... €(2008) festgesetzt wurden.

Gegen alle Bescheide wandte sich der Kläger mit fristgerecht erhobenen Einsprüchen. Die Einspruchsbegründung folgte im Wesentlichen der Stellungnahme zum Betriebsprüfungsbericht, rügte aber insbesondere die Annahme der Betriebsprüfung, er betreibe ein Reisebüro.

Dem hielt der Betriebsprüfer entgegen, der Kläger betreibe ein Reisebüro. Die in seinem Prospekt abgedruckten Reisebedingungen verwiesen ausdrücklich darauf, dass Reiseverträge abgeschlossen und Reisepreissicherungsscheine ausgestellt würden. Auch sei der Wettbewerb zu anderen Reisebüros vermeidbar, da Satzungszweck nicht der Betrieb eines Reisebüros, sondern die Organisation und Durchführung von Kinder- und Jugendholungsmaßnahmen sei.

Der Beklagte wies die Einsprüche mit verbundener Einspruchsentscheidung vom 20. März 2013 als unbegründet zurück. Der Kläger erbringe übliche Reiseleistungen für Kinder, Jugendliche und Erwachsene unter Beachtung der gesetzlichen Jugendvorschriften, handle wie andere Reiseveranstalter und setze als Betreuer Studenten und ehemalige Reiseteilnehmer ohne pädagogische Ausbildung ein. Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf die Einspruchsentscheidung verwiesen.

Dagegen wendet sich der Kläger mit der vorliegenden Klage. Er verweist erneut darauf, dass er von der Stadt M als Träger der freien Jugendhilfe im Sinne des § 75 des Sozialgesetzbuches – SGB – VIII anerkannt sei und nach seiner Satzung die Förderung von Kindern und Jugendlichen aus allen sozialen Schichten, insbesondere durch die Organisation und Durchführung von Kinder- und Jugendholungsmaßnahmen als Satzungszweck verfolge. Er sei auch Mitglied im Deutschen Paritätischen Wohlfahrtsverband.

Er lege bei der Durchführung der Reisen besonderen Wert auf die Bekämpfung des Alkohol- und Drogenmissbrauchs, er fördere sportliche Aktivitäten und Leistungen, die Gleichberechtigung junger Menschen, die internationale Gesinnung sowie die Toleranz auf allen Gebieten der Kultur und den Völkerverständigungsgedanken. Er verstehe sich als Anbieter von Spezialprogrammen z.B. für Fahrten für Kinder und Jugendliche aus sozialen Brennpunkten.

Der Fehler des Beklagten liege darin, dass er ihn als Reisebüro qualifiziere, ohne der Frage nachzugehen, ob er durch seine Tätigkeit förderungswürdige gemeinnützige Zwecke im Sinne des Gesetzes erfülle. Entgegen der Auffassung des Beklagten sei auch nicht entscheidungserheblich, ob er gleichartige Angebote mache wie ge-

werbliche Anbieter, was ausdrücklich in Abrede gestellt werde. Vielmehr sei entscheidend, ob die Zweckbetriebsvoraussetzungen der §§ 65 ff. AO erfüllt seien.

Unstreitig habe er zur Erfüllung des Vereinszwecks Kinder- und Jugendreisen organisiert und durchgeführt. Sein Satzungszweck und die ausgeübte Tätigkeit seien untrennbar miteinander verbunden. Damit seien die Voraussetzungen des § 65 Nr. 1 und Nr. 2 AO erfüllt. Es liege auch kein Verstoß gegen die Wettbewerbsklausel in § 65 Nr. 3 AO vor. Er könnte seine Satzungszwecke nur durch die Durchführung der Erholungsmaßnahmen verwirklichen. Der dadurch ausgelöste Wettbewerb sei daher unvermeidlich und bei der gebotenen Interessenabwägung nachrangig gegenüber der vorrangigen Verwirklichung der Satzungszwecke.

Der Beklagte missachte außerdem den koordinierten Ländererlass vom 26. Februar 1981, wonach bei Jugendreisen, an denen nur Jugendliche unter 18 Jahren teilnahmen, in der Regel davon ausgegangen werden könne, dass mit der Jugendreisen auch eine erzieherische Betreuung verbunden sei. Die Jugendreisen könnten deshalb als Zweckbetrieb im Sinne des § 65 AO behandelt werden. Insoweit verweist der Kläger auf das – als Anl. 2 zur Klageschrift beigelegte – Grundsatzpapier zur Verwendung bei Betreuerschulungen.

Außerdem liege bei ihm auch ein Zweckbetrieb im Sinne des § 66 AO vor. Eine Einrichtung der Wohlfahrtspflege sei ein Zweckbetrieb, wenn sie in besonderem Maße den in § 53 AO genannten Personen diene. Dabei könne gerade bei Jugendlichen angenommen werden, dass eine Hilfsbedürftigkeit im Sinne des § 66 Abs. 3 AO i.V.m. § 53 Nr. 1 AO schon dadurch vorliegen könne, dass der Jugendliche einen Anspruch auf vorbeugende bzw. vorsorgende Maßnahmen habe. Dies werde auch durch die besondere Privilegierung von Zweckbetrieben im Sinne des § 68 Nr. 1b AO, wie z.B. Jugendherbergen, unterstrichen.

Hilfsweise verweist er darauf, dass auch von einer materiellen Hilfsbedürftigkeit im Sinne des § 53 Nr. 2 AO ausgegangen werden könne, da viele Teilnehmer vom Jugendamt oder dem Bundesbahnsozialwerk unterstützt worden seien. Darüber habe er zwar keine formalen Nachweise geführt, dies sei aber entbehrlich, da schon nach der Art des Geschäftsbetriebs angenommen werden könne, dass die Voraussetzungen erfüllt seien.

Der Kläger beantragt,

die Bescheide vom 5. und 12. Januar 2012 über Körperschaftsteuer und Gewerbesteuermessbeträge 2006 bis 2008, alle in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 20. März 2013, unter Berücksichtigung der unstreitig gewordenen vGA abzuändern und die Gemeinnützigkeit anzuerkennen sowie den Hauptgeschäftsbetrieb dem Zweckbetrieb zuzuordnen.

Der Beklagte beantragt,

die Klage abzuweisen.

Er verweist insoweit auf die einvernehmlichen Ausführungen in der mündlichen Verhandlung zu den Rückstellungen und Gegenrechnungen sowie zur übereinstimmenden Einschätzung hinsichtlich der vGA im Zusammenhang mit der Überlassung der Domains. Im Übrigen tritt er der Klage unter Hinweis auf den Betriebsprüfungsbericht und die Einspruchsentscheidung entgegen.

Die Anerkennung des Klägers als Träger der freien Jugendhilfe durch die Stadt M gebe keine Veranlassung zu einer abweichenden Beurteilung. Die Entscheidung der Stadt M sei auf der Basis der vom Kläger vorgelegten Unterlagen erfolgt. Die tatsächliche Geschäftsführung weiche aber, wie auch der Beklagte erst im Rahmen der Betriebsprüfung festgestellt habe, davon ab.

Die enge Zusammenarbeit mit den Jugendämtern habe nach den Feststellungen in der Außenprüfung in den Streitjahren nicht stattgefunden. Wenn überhaupt, sei das Jugendamt (...) als Vermittler gegenüber den Kunden des Klägers aufgetreten. Die Buchung der Reisen sei durch die Eltern der Kinder und Jugendlichen ausschließlich im eigenen Namen erfolgt. Eine finanzielle Förderung von Jugendlichen sei weder durch das Jugendamt noch durch den Kläger erfolgt.

Das Gericht hat zur Vorbereitung der mündlichen Verhandlung eine Auskunft der Stadt M eingeholt, auf der Grundlage welcher Fakten die Entscheidung des Jugendhilfeausschusses zur Anerkennung des Klägers als Träger der freien Jugendhilfe (vgl. Bescheinigung vom 19.01.2005) getroffen wurde. Die Stadt M hat daraufhin erklärt, die Entscheidung sei auf der Basis der vorgelegten Vereinssatzung, einer Konzeption und des Tätigkeitsberichts 2002, des Freistellungsbescheides des Beklagten für die Jahre 2000 bis 2002 und eines Führungszeugnisses des Vereinsvorstandes getroffen worden. Eine weitere Überprüfung während des finanzgerichtlichen Klageverfahrens habe nicht zu Beanstandungen geführt. Beide Verfahrensbeteiligten haben unter Aufrechterhaltung ihrer bisherigen Auffassungen zu den Auskünften der Stadt M Stellung genommen.

In der mündlichen Verhandlung bestand zwischen den Verfahrensbeteiligten und dem Gericht Einvernehmen, dass selbst bei Aberkennung der Gemeinnützigkeit der Ansatz der vGA wegen der Veräußerung der Domains keinen Bestand haben könne und mangels Nachvollziehbarkeit der Abweichungen die Rückstellungen wegen Gewerbesteuer und Zinsen im Streitjahr 2008 durch betragsidentische Gegenpositionen ausgeglichen werden müssen. Der Beklagte hat insoweit seinen Klageabweisungsantrag mit einem modifizierenden Zusatz versehen. Wegen der Einzelheiten wird auf das Protokoll der mündlichen Verhandlung verwiesen.

### **Entscheidungsgründe**

Die Klage ist nur hinsichtlich der Berechnung der Jahresüberschüsse der Streitjahre 2007 und 2008 teilweise begründet, was wegen des dadurch ausgelösten Verlustrücktrages bei der Körperschaftsteuer auch zur Änderung des Körperschaftsteuerbescheides 2006 führt. Der entstehende (höhere) vortragsfähige Gewerbeverlust zum 31. Dezember 2007 kann demgegenüber nur nach 2008 vorgetragen werden.

Hinsichtlich der im Kern streitigen Frage der Anerkennung der Gemeinnützigkeit des Klägers bleibt der Klage der Erfolg versagt. Insoweit sind die angefochtenen Körperschaftsteuer- und Gewerbesteuermessbescheide rechtmäßig und verletzen den Kläger nicht in seinen Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung – FGO –).

Der Beklagte ist – insoweit unstrittig – zu Recht davon ausgegangen, dass der Kläger eine nach § 1 Abs. 1 Nr. 4 KStG unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtige und nach § 2 Abs. 3 GewStG der Gewerbesteuer unterliegende juristische Person des Privatrechts ist und ihm – insoweit strittig – keine Steuerbefreiung nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG und § 3 Nr. 6 GewStG als einer Körperschaft, die nach der Satzung und nach der tatsächlichen Geschäftsführung ausschließlich und unmittelbar gemeinnützigen oder mildtätigen Zwecken dient, zusteht.

Dabei besteht zwischen den Verfahrensbeteiligten im Ausgangspunkt Einvernehmen, dass die Entscheidung über die Gemeinnützigkeit des Klägers wegen seiner ausschließlichen Verwirklichung durch den Geschäftsbetrieb (§ 14 AO) „Jugendreisen“ von der Qualifikation dieses Geschäftsbetriebes als Zweckbetrieb abhängig ist. Da die einzige Geschäftstätigkeit des Klägers in der Durchführung der Reisen besteht und ein daneben bestehender (weiterer) ideeller Bereich weder feststellbar noch behauptet ist und folgerichtig die teilweise erheblichen Jahresüberschüsse nur im Rahmen dieses Geschäftsbetriebes eingesetzt wurden, steht und fällt die Steuerbegünstigung wegen der erforderlichen Selbstlosigkeit (§ 55 AO) und Ausschließlichkeit (§ 56 AO) hinsichtlich der Verfolgung steuerbegünstigter satzungsmäßiger Zwecke mit der Qualifikation des Reisebetriebes.

Entgegen der Auffassung des Klägers ist der Reisebetrieb aber kein Zweckbetrieb im Sinne der §§ 65 ff. AO.

1. Zunächst ist der Reisebetrieb weder ein Zweckbetrieb im Sinne des § 68 Nr. 1 Buchst. b AO noch im Sinne des § 66 Abs. 1 AO.

Nach § 68 Abs. 1 Buchst. b AO sind Kindergärten, Kinder-, Jugend- und Studentenheime, Schullandheime und Jugendherbergen ausdrücklich als Zweckbetriebe anerkannt.

Dabei ist im Unterschied zu den in § 68 Nr. 1 Buchst. a AO genannten Einrichtungen (Altenheime, Mahlzeiten-dienste etc.) eine Prüfung der Voraussetzungen des § 53 AO entbehrlich, weil der Gesetzgeber mit Rücksicht auf die besondere Zielgruppe insoweit von einem vorrangigen Allgemeininteresse ausgeht (vgl. Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 3. Auflage, 2015 Rdnr. 6.256).

Wegen des rechtssystematischen Vorrangs des § 68 AO, der als spezielle Vorschrift einen gesetzlichen Katalog einzelner Zweckbetriebe enthält, geht er der allgemeinen Regelung in § 65 AO vor. Insbesondere ist daher entgegen der Regelung in § 65 Nr. 3 AO nicht erforderlich, dass der Betrieb nicht „wettbewerbsrelevant“ in Erscheinung tritt, die von ihm ausgehende Wettbewerbswirkung daher das zur Erfüllung des steuerbegünstigten Zwecks unvermeidbare Maß nicht übersteigt (vgl. BFH-Urteil vom 4. Juni 2003 I R 25/02, BStBl II 2004, 660; Tz 1 des Anwendungserlasses zur Abgabenordnung - AEAO - zu § 68).

Der Kläger kann sich aber trotz der besonderen Privilegierung, unabhängig von hier besonders umstrittenen Fragen der Zugehörigkeit der Leistungsempfänger zu den privilegierten Personen im Sinne des § 53 AO und der Frage des unvermeidbaren Wettbewerbs im Sinne des § 65 Nr. 3 AO, im Ergebnis nicht auf § 68 Nr. 1 Buchst. b AO stützen, da er weder Kinder- oder Jugendheime noch Schullandheime oder Jugendherbergen betreibt. Vielmehr führen die von ihm durchgeführten Jugendreisen ganz überwiegend in (fremd geführte) Hotels, in Ausnahmefällen in Apartments oder eine Clubanlage und nur hinsichtlich eines Ziels in ... in ein von Dritten geführtes Jugendzentrum. Die Sprachreisen nach ... und die Reisen nach ... werden tatsächlich durch andere Veranstalter durchgeführt.

b. Der Reisebetrieb ist auch kein Zweckbetrieb im Sinne des § 66 AO.

Auch § 66 AO geht als Spezialvorschrift der allgemeinen Regelung in § 65 AO vor. Daher ist auch insoweit die Wettbewerbsklausel des § 65 Nr. 3 AO nicht anzuwenden (vgl. Musil in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 66 AO Rdnr. 3; Seer in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 66 AO Rdnr. 1; Schauhoff, Handbuch der Gemeinnützigkeit, 3. Auflage, 2010, § 7 Rdnr. 90 m.w.N.).

Es kann aber nicht festgestellt werden, dass der Kläger die gegenüber der Grundnorm für Zweckbetriebe in § 65 AO engeren Voraussetzungen (vgl. dazu Uterhark in Schwarz/Pahlke, AO, § 65 Rdnr. 1 m.w.N.) einer Einrichtung der Wohlfahrtspflege im Sinne des § 66 Abs. 2 AO erfüllt, also seine Leistungen in besonderem Maße (vgl. § 66 Abs. 3 AO) den in § 53 genannten Personen zugutekommen.

Dabei trifft denjenigen, der die Gemeinnützigkeit geltend macht, hier also den Kläger, die Darlegungslast. Er muss die Voraussetzungen der Privilegierungsvorschrift nachweisen (vgl. BFH-Urteile vom 28.10.1960 III 134/56 U, BStBl III 1961, 109; vom 11.04.1990 I R 122/87, BStBl II 1990, 724; weitere Nachweise im BFH-Urteil vom 21.09.2016 V R 50/15, BFH/NV 2017, 80).

Der Senat geht zu Gunsten des Klägers davon aus, dass er grundsätzlich eine Einrichtung der Wohlfahrtspflege im Sinne des § 66 Abs. 1 AO als auch im Sinne des § 52 Abs. 2 Nr. 9 AO i. d. Fassung ab 01.01.2007 ist. Dafür

spricht sowohl die Anerkennung als Träger der freien Jugendhilfe im Sinne des § 75 Achten Buch Sozialgesetzbuch ( SGB VIII) wie auch seine in den Streitjahren bereits bestehende Mitgliedschaft im Deutschen Paritätischen Wohlfahrtsverband.

Es bleibt zunächst offen, ob die Voraussetzungen des § 66 Abs. 2 Satz 2 AO erfüllt sind, also die planmäßige Tätigkeit des Klägers auf das allein streitige erzieherische Wohl der bei den Erholungsmaßnahmen angesprochenen Jugendlichen abzielte und nicht wegen des Erwerbs (vgl. dazu BFH-Beschluss vom 18.09.2007 I R 30/06, BStBl II 2009, 126 zur indiziellen Wirkung gleicher Konditionen) ausgeübt wurde.

Jedenfalls kann nicht festgestellt werden, dass die Tätigkeit des Klägers in besonderem Maße den in § 53 AO genannten Personen zu Gute gekommen ist.

Bei der Prüfung, ob die Leistungen des Klägers zu mindestens zwei Dritteln Hilfe- oder Hilfsbedürftigen im Sinne des § 53 Satz 1 Nr. 1 und/oder Nr. 2 AO zugutekommen, kommt es bezogen auf den begünstigten Personenkreis nicht auf das Zahlenverhältnis der in § 53 AO genannten zu den übrigen Personen an; entscheidend ist der Wert der an persönlich Hilfebedürftige und an wirtschaftlich Hilfsbedürftige erbrachten Leistungen im Verhältnis zu den Gesamtleistungen der Einrichtung (vgl. z.B. Seer a.a.O. § 66 AO Rdnr. 4; Krüger in Schwarz/Pahlke, AO, § 66 Rdnr. 6).

Personen im Sinne des § 53 AO sind solche, die infolge ihres körperlichen, geistigen oder seelischen Zustands auf die Hilfe anderer angewiesen sind (§ 53 Satz 1 Nr. 1 AO) oder deren Bezüge nicht höher sind als das Vierfache des Regelsatzes der Sozialhilfe im Sinne des § 28 des Zwölften Buches Sozialgesetzbuch – SGB XII –. (§ 53 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 AO) Bezüge im Sinne der Vorschrift sind zunächst Einkünfte und Bezüge im Sinne des § 53 Satz 1 Nr. 2 Satz 4 AO aller Haushaltsangehörigen der geförderten Personen.

Dabei ist die Hilfebedürftigkeit im Sinne von § 53 Satz 1 Nr. 1 AO von Kindern oder Jugendlichen nach den gleichen Grundsätzen wie bei Erwachsenen zu beurteilen (vgl. Musil a.a.O. § 53 AO Rdnr. 25). Lediglich bei Kleinkindern ist die Hilfebedürftigkeit generell zu unterstellen (Koenig in Pahlke/Koenig, AO, 3. Auflage, 2014, § 53 Rdnr. 7; Musil a.a.O. § 53 AO Rdnr. 25 Unger in Burmann/Gosch, AO/FGO, § 63 AO Rdnr. 18 m.w.N.). Anhaltspunkte für eine Hilfebedürftigkeit im Sinne des § 53 Satz 1 Nr. 1 AO der überwiegend 16- bis 18-jährigen Teilnehmer der vom Kläger veranstalteten Jugendreisen sind nicht ersichtlich. Entgegen der Auffassung des Klägers indiziert auch das SGB VIII nichts anderes. Es sieht vielmehr Hilfen für Kinder, Jugendliche und junge Volljährige bis zum Alter von 27 Jahren (vgl. § 7 SGB VIII) vor. Daraus auf die generelle Hilfebedürftigkeit i.S.d. § 53 Satz 1 Nr. 1 AO zu schließen, würde bedeuten, dass auch alle Erwachsenen zwischen 18 und 27 Jahren den wegen körperlichen, geistigen oder seelischen Zustands Hilfebedürftigen zuzurechnen wären. Eine solche Annahme wäre offensichtlich lebensfremd. Folgerichtig geht auch der AEAO nur hinsichtlich der über 75-jährigen Personen pauschal von körperlicher Hilfsbedürftigkeit aus (Tz. 4 des AEAO zu § 53), stellt aber für Kinder und Jugendliche keine Vermutung auf.

Auch hinsichtlich der Feststellung der wirtschaftlichen Hilfsbedürftigkeit (§ 53 Satz 1 Nr. 2 AO) ergeben sich bei Kindern und Jugendlichen keine Besonderheiten gegenüber der Prüfung bei Erwachsenen. Bei Kindern, die sich noch in Berufsausbildung befinden und die ihren Unterhalt von den Eltern beziehen, kommt es für die Frage der wirtschaftlichen Hilfsbedürftigkeit auf die Einkommens- und Vermögensverhältnisse der Eltern an (vgl. Seer a.a.O. § 53 AO Rdnr. 8)

Der Kläger hat das Erreichen der genannten Zwei-Drittel-Grenze im Streitfall nicht nachgewiesen, so dass er bereits aus diesem Grund die Voraussetzungen des § 66 AO nicht erfüllt.

Für den Nachweis wären Aufzeichnungen darüber erforderlich gewesen, wem die Unterstützung zugutegekommen ist; diese hätten Aufschluss darüber geben müssen, in welchem Umfang und aufgrund welcher Ermittlungs-



art der Kläger die Leistungsempfänger seines Reisebetriebes (einer) der in § 53 AO genannten Personengruppe(n) zugeordnet hat (vgl. z.B. Musil a.a.O. § 66 AO Rdnr. 27 m.w.N.). Derartige Aufzeichnungen existieren unstreitig beim Kläger nicht. Er hat selbst sowohl im außergerichtlichen Verfahren als auch in der Klagebegründung ausgeführt, er habe keine Nachweise geführt.

Entgegen seiner Auffassung ist die Beweisführung auch nicht entbehrlich. Zwar kann, worauf der Kläger zutreffend hinweist, auf den formalen Nachweis der Hilfsbedürftigkeit verzichtet werden, wenn schon nach der Art des Geschäftsbetriebes und der Höhe des Entgelts angenommen werden kann, dass die Voraussetzungen erfüllt sind (vgl. jetzt Tz. 12 des AEAO zu § 53). Dies hat zwischenzeitlich (nach den Streitjahren) seinen Ausdruck auch darin gefunden, dass der Gesetzgeber zum 01.01.2013 in § 53 Satz 1 Nr. 2 Satz 8 AO bestimmte Beweiserleichterungen eingeführt hat. Diese Bestimmung erfasst Fälle, in denen es der Körperschaft faktisch unmöglich ist, den für die Anwendung von § 53 Satz 1 Nr. 2 AO erforderlichen Nachweis zu führen. Für die Anwendung der Regelung ist aber entscheidend, ob die Leistung typischerweise nur Bedürftigen zugutekommt (vgl. z.B. Gersch in Klein, AO, 13. Auflage, 2016, § 53 Rdnr. 13; Seer a.a.O. § 53 AO Rdnr. 9). Die in diesem Zusammenhang genannten Suppenküchen und Kleiderkammern oder die Unterstützung von Obdachlosen betreffen Angebote, die regelmäßig von Bedürftigen in Anspruch genommen werden. Abgesehen davon, dass die Streitjahre 2006 bis 2008 weit vor Inkrafttreten des § 53 Satz 1 Nr. 2 Satz 8 AO liegen, wäre im Streitfall auch diese Voraussetzung nicht erfüllt, weil das Reiseangebot des Klägers, insbesondere von Vergnügungsreisen für Jugendliche, sich nicht typischerweise an Hilfebedürftige im Sinne des § 53 Satz 1 Nr. 1 AO oder an Personen mit geringem Einkommen im Sinne des § 53 Satz 1 Nr. 2 AO richtet.

Auch wenn die Bezügelgrenzen des § 53 Satz 1 Nr. 2 AO z.B. für eine vierköpfige Familie leicht den Betrag von ca. 5.000 €/Monat erreichen (vgl. Berechnungsbeispiele bei Seer a.a.O. § 53 AO Rdnr. 4 und Hüttemann a.a.O. Rdnr. 3.168), kann – auch unter Berücksichtigung der zusätzlich zu berücksichtigenden Vermögen – nicht ohne weiteres davon ausgegangen werden, dass Eltern, die für ein Kind z.B. 10-Tage-Reisen mit einem (Grund-)Preis von z.B. ca. 600 € buchen, typischerweise wirtschaftlich Hilfsbedürftige im Sinne des § 53 AO sind. Es bestehen keine durchgreifenden Indizien für die überwiegende Nutzung des Angebots des Klägers durch sozial Bedürftige.

Der Vergleich der Konditionen des Klägers mit den in der Betriebsprüfungshandakte III dokumentierten Angeboten gewerblicher Anbieter zeigt auch nicht so gravierende Abweichungen, dass daraus auf eine überwiegende Nutzung durch sozial Bedürftige geschlossen werden könnte. Auch – die in ihrem Umfang vollkommen unklare – Vermittlung durch das Jugendamt der Stadt D vermag die erforderliche Nutzung zu 2/3 durch sozial Bedürftige nicht zu indizieren. Weder der Umfang der durch das Jugendamt vermittelten Reisen noch die tatsächliche Bedürftigkeit der Familien, deren Kinder über diese Vermittlung die Reisen des Klägers gebucht haben, können überprüft werden. Dies schlägt zum Nachteil des Klägers aus, der insoweit die Beweislast (Feststellungslast) trägt. Die Vermittlung von Reisen auch über das Sozialwerk der Bundesbahn indiziert ohnehin keine Nutzung durch sozial Bedürftige. Das Sozialwerk steht allen Bahnbediensteten und Arbeitnehmern anderer, verbundener Unternehmen offen. Es hat nichts mit „sozial bedürftig“ zu tun.

Soweit teilweise die Auffassung vertreten wird, bei Kindern und Jugendlichen sei die wirtschaftliche Hilfsbedürftigkeit zu unterstellen (vgl. z.B. OFD Hannover vom 18.10.2000 S 0184-8-StO 214, FR 2000, 1296 unter Verweis auf BFH-Urteil vom 11.05.1988 V R 76/83, BStBl II 1988, 908 jeweils zu Mahlzeitendiensten im Sinne des § 68 Nr. 1a AO; vgl. auch Hüttemann a.a.O. Rdnr. 3.174), vermag der Senat dem nicht zu folgen.

Das BMF hat in BStBl I 1985, 55 aus nachvollziehbaren Gründen die in dem Erlass vom 03.01.1969 (IV A/2-S 7175-7/68) geäußerte Auffassung, Studenten gehörten in ihrer Gesamtheit zu dem nach § 8 Abs. 2 der Gemeinnützigkeitsverordnung begünstigten Personenkreis (vgl. dazu die spürbar abweichende Definition der minderbemittelten Person im Sinne des § 8 Abs. 3 i.V.m. § 3 Abs. 2 Gemeinnützigkeitsverordnung) wohl unter Berücksichtigung der geänderten gesellschaftlichen, ökonomischen und rechtlichen Bedingungen aufgehoben.

Die Annahme einzelner Stellen der Finanzverwaltung, deren tatsächliche Grundlagen – wie oft bei Verwaltungsanweisungen – im Dunkeln liegen, kann jedenfalls für die Hauptzielgruppe des Klägers, Jugendliche zwischen 16 und 18 Jahren, die regelmäßig noch im Haushalt ihrer Eltern leben, nicht als zutreffende Sachverhaltsschätzung zugrunde gelegt werden.

Bei der Ermittlung der wirtschaftlichen Hilfsbedürftigkeit einzelner Angehöriger einer Haushaltsgemeinschaft sind die Bezüge aller Haushaltsangehörigen zusammenzurechnen (vgl. Musil a.a.O. § 53 AO Rdnr. 34 ff.; Krüger a.a.O. § 53 Rdnr. 7; Seer a.a.O. § 53 AO Rdnr. 5). Sachliche Veränderungen haben sich insoweit durch die Änderung des § 53 Nr. 2 Satz 4 AO ab 01.01.2014 nicht ergeben (in den Streitjahren: ... die der Alleinstehende oder der Haushaltsvorstand und die sonstigen Haushaltsangehörigen haben, ab 2014: ... aller Haushaltsangehörigen). Wenn man also die wirtschaftliche Hilfsbedürftigkeit von Schülern unterstellt (so z.B. auch OFD Frankfurt/Main, Verfügung vom 14.01.2014 S 7181 A-4-St 16, MwStR 2014, 217 unter Tz 4.1), so unterstellt man, dass alle, zumindest aber mehr als zwei Drittel aller Familien mit schulpflichtigen Kindern wirtschaftlich hilfsbedürftig im Sinne des § 53 AO sind.

Dies mag objektiv in Anbetracht der extrem hohen Schwellenwerte (vgl. Beispiel bei Seer a.a.O. § 53 Rdnr. 4, Familie mit zwei Kindern von 8 und 14 Jahren im Jahr 2016: 5.072 €) und einem vom Statistischen Bundesamt ermittelten durchschnittlichen Haushaltsbruttoeinkommen in Deutschland im Jahr 2015 von 4.196 € ([www.destatis.de/DE/ZahlenFakten/GesellschaftStaat/EinkommenKonsumLebensbedingungenWohnen/Einkommen,Einnahmen\\_und\\_Ausgaben\\_privater\\_Haushalte\\_nach\\_der\\_Haushaltsgr\\_o\\_2015;Ausdrucke\\_in\\_der\\_Gerichtsakte](http://www.destatis.de/DE/ZahlenFakten/GesellschaftStaat/EinkommenKonsumLebensbedingungenWohnen/Einkommen,Einnahmen_und_Ausgaben_privater_Haushalte_nach_der_Haushaltsgr_o_2015;Ausdrucke_in_der_Gerichtsakte)) zutreffen, kann aber ohne konkrete statistische Erhebungen der Entscheidungsfindung nicht zugrunde gelegt werden.

Dabei ist es nicht Aufgabe des Gerichts, den Sachverhalt insoweit weiter aufzuklären. Das Gesetz sieht vielmehr ausdrücklich eine Beweisführung durch den Steuerpflichtigen vor. Der Kläger hat aber erklärt, zu einer derartigen Beweisführung nicht im Stande zu sein.

Ohne dass es an dieser Stelle entscheidungserheblich wäre, weist der erkennende Senat darauf hin, dass, bei genereller Annahme der wirtschaftlichen Hilfsbedürftigkeit von Jugendlichen und Kindern, die extrem weite Definition von Jugendhilfe im Sinne des § 1 SGB VIII, wonach Jugendhilfe unter anderem dazu beitragen soll, „positive Lebensbedingungen für junge Menschen“ zu erhalten oder zu schaffen, die Bereitstellung eines nahezu umfassenden Angebots von Leistungen für Kinder und Jugendliche im Rahmen gemeinnütziger Gestaltungen ermöglichen würde, Rücksicht auf konkurrierende gewerblicher Anbieter müsste nicht genommen werden müsste. Der Senat hätte insoweit erhebliche verfassungs- und europarechtliche Bedenken.

2. Letztlich stellt der Reisebetrieb des Klägers auch keinen Zweckbetrieb gemäß § 65 AO dar.

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), die Zwecke nur durch einen solchen Geschäftsbetrieb erreicht werden können (Nr. 2) 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). Für die Annahme eines Zweckbetriebes müssen alle drei Voraussetzungen des § 65 AO gegeben sein (vgl. BFH-Urteile vom 18.03.2004 V R 101/01, BStBl II 2004, 798 m.w.N.; vom 13.06.2012 I R 71/11, BFH/NV 2013, 89).

Zwar dient der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb des Klägers in seiner Gesamtrichtung dazu, die steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke des Klägers zu verwirklichen. Der Kläger verfolgt den Satzungszweck der Förderung von Kindern und Jugendlichen aus allen sozialen Schichten, insbesondere durch die Organisation und Durchführung von Kinder- und Jugendholungsmaßnahmen. Damit unterfällt er nach seinem Satzungszweck

der Regelung in § 52 Abs. 2 Nr. 2 (2006) und Nr. 4 (2007/2008) AO (Förderung der Jugendhilfe). Auf die Anerkennung als Träger der freien Jugendhilfe kommt es insoweit nicht an.

Es bleibt offen, ob der Kläger daneben auch die Voraussetzungen des § 52 Abs. 2 Nr. 1 (2006) und Nr. 7 (2007/2008) AO (Förderung der Erziehung etc.) erfüllt. Der Senat hat insoweit größte Zweifel, dass die Durchführung von regelmäßig kurzen Reisen (überwiegend) für Jugendliche zwischen 16 und 18 Jahren, der unstreitigen Hauptzielgruppe des Klägers, zu einer erzieherischen Betreuung führt.

Die tatsächlichen Grundlagen der (wohl) gegenteiligen Verwaltungsauffassung (vgl. z.B. Ministerium der Finanzen Rheinland-Pfalz, koordinierter Ländererlass vom 23.02.1981 S 0171 A-444, juris) liegen erneut im Dunkeln. Auch liegt kein dem Sachverhalt, der der Entscheidung des BFH vom 21.11.1974 (II R 107/68, BStBl II 1975, 389) zugrunde lag, vergleichbarer Fall vor.

Ausweislich der vorliegenden Prospekte des Klägers liegt der Schwerpunkt der angebotenen Reisen im Bereich der Freizeitgestaltung. So heißt es exemplarisch im Prospekt für 2007 zu dem Zielort ...: „...“

Zum Zielort ... heißt es: „...“

Auch hinsichtlich der weiteren Ziele für die Altersgruppe „16 (+)“ unterscheiden sich die werblichen Ausführungen kaum. Demgegenüber weisen die Aussagen zu den Reisen für jüngere Teilnehmer weniger intensiv auf die Freizeitgestaltung durch Party und Disko hin.

Letztlich kann auch offen bleiben, ob möglicherweise wegen der Mitgliedschaft im Deutschen Paritätischen Wohlfahrtsverband ein Fall des § 52 Abs. 2 Nr. 9 AO (nur 2007/2008) gegeben ist.

Auch die Voraussetzung des § 65 Nr. 2 AO ist in Anbetracht der engen Zweckvorgabe in der Satzung des Klägers, der den Vereinszweck auf die Durchführung von Kinder- und Jugendholungsmaßnahmen beschränkt, bei der Durchführung von Reisen für die Zielgruppe – ungeachtet der konkreten Ausgestaltung – erfüllt. Der Senat sieht sich insoweit in Übereinstimmung mit der Rechtsprechung des BFH, wonach die Voraussetzungen des § 65 Nr. 2 AO erfüllt sind, wenn der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb sich von der Verfolgung des steuerbegünstigten Zwecks nicht trennen lässt, sondern als das unentbehrliche und einzige Mittel zur Erreichung des steuerbegünstigten Zwecks anzusehen ist (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 16.12.2009 I R 49/08, BStBl II 2011, 398 m.w.N.).

Der Klage bleibt aber der Erfolg versagt, weil der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb des Klägers entgegen der Voraussetzung gemäß § 65 Nr. 3 AO zu nicht begünstigten Betrieben derselben Art in größerem Umfang in Wettbewerb tritt, als zur Erfüllung der steuerbegünstigten Zwecke unvermeidbar.

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 Rdnr. 111 m.w.N.). 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 entgeltliche Tätigkeit zu erreichen, so ist aus der Sicht des Gemeinnützigkeitsrechts eine Beeinträchtigung des Wettbewerbs vermeidbar (vgl. BFH-Urteil vom 17.02.2010 I R 2/08, BStBl II 2010, 1006 m.w.N.).

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. Seer a.a.O. § 65 AO Rdnr. 11 m.w.N.; Uterhark a.a.O. § 65 Rdnr. 7; Fischer a.a.O. § 65 AO Rdnr. 111; Hüttemann a.a.O. Rdnr. 6.189).

Diese Voraussetzung liegt im Streitfall vor. Der Betriebsprüfer hat Prospekte konkurrierender wirtschaftlicher Anbieter von Jugendreisen zu den Akten genommen. Daraus ergeben sich ähnliche Ferenziele und auch ein ähnliches Verständnis einer sachgerechten Betreuung. Der Vortrag, der Kläger unterscheide sich durch ein besonderes Betreuungsangebot, lässt sich aus den vorgelegten Unterlagen nicht bestätigen. Vielmehr weisen die dokumentierten Angebote des gewerblichen Anbieters wesentlich genauere Angaben zu günstigen Betreuungsschlüsseln und zumindest vergleichbare Aussagen zur besonderen Ausbildung der Betreuer aus. Auch die Aussagen zur Einhaltung der gesetzlichen Vorgaben des Jugendschutzes entsprechen sich. So weisen die Prospekte des Klägers z.B. nur eine individuelle auf die jeweilige Altersgruppe bezogene Betreuung aus (vgl. z. B. Prospekt für 2007, Seite 4/5). Demgegenüber weist der gewerbliche Anbieter unter „Informationen zur Organisation“ differenzierte Betreuungsschlüssel von ca. 1:6 bei Kinderreisen, 1:10 bei Jugendlichen ab 13 und ca. 1:12 bei Jugendlichen ab 16 aus (BpHA III, letzte Lasche).

Auch bei dem Umgang mit Regeln, Alkohol oder Zigaretten sind die Aussagen im Prospekt des gewerblichen Anbieters (a.a.O. Seite 3/4) klar und eindeutig. Während es beim Kläger heißt: „...“, lautet die vergleichbare Passage beim gewerblichen Anbieter: „...“

Entsprechend ergeben sich keine wesentlichen Abweichungen bei Gruppengröße oder Betreuerauswahl, die für eine bessere oder intensivere Gestaltung beim Kläger deuten würden. Vielmehr gibt nur der gewerbliche Anbieter Gruppengrößen vor, die Betreuerauswahl ist bei ihm professionell organisiert.

Die technischen Regelungen in den Reisebedingungen des Klägers entsprechen denen gewerblicher Anbieter. Insbesondere werden Reiseverträge abgeschlossen und Reisepreissicherungsscheine ausgegeben.

Der danach gegebene Wettbewerb war zur Verwirklichung des steuerbegünstigten Satzungszwecks nicht unvermeidbar.

Bei der Entscheidung über die Unvermeidbarkeit des Wettbewerbes bedarf es, wie der Kläger zutreffend vorgebracht hat, einer Abwägung zwischen dem Allgemeininteresse an dem nicht durch steuerliche Begünstigungen beeinträchtigten Wettbewerb und dem Allgemeininteresse an der Förderung des steuerbegünstigten Zwecks (Seer a.a.O. § 65 AO Rdnr. 12; Hüttemann a.a.O. Rdnr. 6.198; BFH-Urteile vom 24.04.1995 I R 35/93, BStBl II 1995, 767; vom 17.02.2010 I R 2/08, BStBl II 2010, 1006).

Bei dieser Abwägung ist zu bedenken, dass § 65 Nr. 3 AO Wohlfahrtsverluste aus Wettbewerbsbeeinträchtigungen nur in Kauf nimmt, wenn dies aus Gründen der Erfüllung gemeinwohldienlicher Zwecke unvermeidbar ist (vgl. Nachweise bei Fischer a.a.O. § 65 AO Rdnr. 111, Fußnote 2). Ist die von der Körperschaft verfolgte Mehrung des Gemeinwohls auch ohne steuerrechtlich begünstigte entgeltliche Tätigkeit zu erreichen, so ist aus der Sicht des Gemeinnützigkeitsrechts eine Beeinträchtigung des Wettbewerbs vermeidbar (Fischer a.a.O. § 65 AO Rdnr. 111 m.w.N.; Buchna/Leichinger/ Seeger/Brox, Gemeinnützigkeit im Steuerrecht, 11. Auflage, 2015, Seite 325; BFH, BStBl II 2010, 1006 m.w.N.).

Von einem Zweckbetrieb im Sinne des § 65 AO ist daher im Rahmen der Abwägung nicht auszugehen, wenn ein nicht steuerbegünstigter Unternehmer gleiche Leistungen wie die steuerbegünstigte Körperschaft in ihrem Einzugsbereich erbringt oder erbringen könnte (Gersch a.a.O. § 65 Rdnr. 6; Uterhark a.a.O. § 65 Rdnr. 7; BFH-Urteil vom 13.08.1986 II R 246/81, BStBl II 1986, 831). Erweist sich, dass der steuerbegünstigte Zweck auch ohne die steuerrechtlich begünstigte entgeltliche Tätigkeit zu erreichen ist, dann ist das Interesse an der Wahrung

der Wettbewerbsneutralität regelmäßig vorrangig und aus Sicht der Gemeinnützigkeit der Wettbewerb vermeidbar (vgl. BFH-Urteil vom 26.04.1995 I R 35/93, BStBl II 1995, 767; Hüttemann a.a.O. Rdnr. 6.200 bis 6.205).

Ausgehend von diesen vom Senat geteilten und allgemein anerkannten Kriterien für die Abwägung zwischen den Allgemeininteressen bei der Förderung von Jugendlichen durch Erholungsmaßnahmen und der Wettbewerbsneutralität, hätte nur ein von den privatwirtschaftlichen Anbietern, insbesondere hinsichtlich einer erzieherischen Betreuung abweichendes Angebot, im Gegensatz zu Reisen, die im Wesentlichen der Erholung dienen (vgl. Fischer a.a.O. § 65 AO Rdnr. 142; Uterhark a.a.O. § 65 Rdnr. 13 jeweils unter Bezugnahme auf das BMF-Schreiben vom 18.02.1981 IV B 4 S 0171 – 8/81, DSStR 1981, 255), einen Vorrang der steuerbegünstigten Zwecke vor dem Prinzip der Wettbewerbsneutralität begründen können. Eine solche besondere erzieherische Betreuung kann aber aus den bereits angesprochenen Gründen nicht festgestellt werden.

Die festgestellten Lebenssachverhalte indizieren keine besondere erzieherische Betreuung. Die angebotenen Sprachreisen für Jugendliche unter 16 Jahren werden von dem Kläger gar nicht durchgeführt, sondern nur vermittelt (an die Firma U). Auch ein Teil der übrigen Reisen wird nur vermittelt. Nach den gesamten vorliegenden Prospekten und auch dem Vortrag in der mündlichen Verhandlung liegt der Schwerpunkt der Tätigkeit des Klägers bei der Durchführung von Reisen für 16- bis 18-jährige. Wie bereits dargelegt, indizieren insoweit die vorliegenden Prospekte und die durch Ausdrücke dokumentierten Internetauftritte im Schwerpunkt Vergnügungsreisen, die der Erholung, nicht der Erziehung dienen.

Der Senat muss insoweit den Sachverhalt hinsichtlich der Zusammensetzung der einzelnen Reisegruppen nicht weiter aufklären, um festzustellen inwieweit der Kläger Reisen durchgeführt hat, an denen nur Jugendliche unter 18 Jahren teilgenommen haben. Auch insoweit müsste eine - die Angebote gewerblicher Konkurrenten übersteigende - erzieherische Betreuung nach Überzeugung des erkennenden Senats durch den Kläger nachgewiesen werden. Aus den o.b. dargestellten Gründen fehlt es daran, da weder besondere Betreuungsschlüssel noch andere durchgreifende Unterschiede festgestellt werden können.

Soweit der Kläger auf die Verwaltungsanweisung vom 23.02.1981 Bezug genommen hat, so entbindet ihn dies nicht von dem Nachweiserfordernis. Die Anweisung enthält nur die Aussage, dass bei Jugendreisen, an denen nur Jugendliche unter 18 Jahren teilnehmen, „in der Regel“ davon ausgegangen werden könne, dass mit der Reise auch eine erzieherische Betreuung verbunden sei.

Abgesehen davon, dass die Verwaltungsanweisung keine Bindungswirkung entfalten kann, fehlen auch Hinweise darauf, worauf die Verwaltung die formulierte (Regel-) Annahme - 25 Jahre nach Erlass der Verwaltungsanweisung - (noch) stützen will. Die Annahme, eine Vergnügungs- oder Partyreise an die Costa Brava beinhalte eine Erziehung im Sinne der Rechtsprechung des BFH (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 21.11.1974 II R 107/68, BStBl II 1975, 389) von 16- bis 18-jährigen, ist nach Überzeugung des Senats unter Berücksichtigung der weitgehend freien Zeitgestaltung lebensfremd.

Der Senat findet keine Anhaltspunkte dafür, dass im Rahmen der vom Kläger angebotenen Reisen eine planmäßige Tätigkeit zur körperlichen, geistigen und charakterlichen Formung junger Menschen zu tüchtigen, mündigen Menschen stattgefunden hat (vgl. BFH a.a.O.). Vielmehr spricht alles für eine flankierende, organisierende und sicherlich auch schützende Reiseleitung durch Betreuer, die den Jugendlichen schon aufgrund ihres ähnlichen Alters nahe stehen. Im Übrigen dokumentieren die Prospekte des gewerblichen Konkurrenten eine fast identische Betreuung.

Bei der hier gebotenen Abwägung im Einzelfall ist nach Überzeugung des Senats letztlich in Übereinstimmung mit der neueren BFH-Rechtsprechung (vgl. Urteil vom 13.06.2012 I R 71/11, BFH/NV 2013, 89 Rdnr. 17) auch darauf abzustellen, dass der Geschäftsbetrieb des Klägers durch intensive Werbung auch auf eine Ausdehnung angelegt war.

Der Kläger hat sich danach nicht auf eine Marktteilnahme beschränkt, die zur Erreichung seines satzungsgemäßen steuerbegünstigten Zwecks erforderlich war, sondern hat von seinen nicht unmittelbar an (Reise-)Subunternehmer durchgereichten Einnahmen einen hohen Prozentsatz für Werbung aufgewendet (in zwei der drei Streitjahre über 30 %). Er zielte damit auf eine Ausweitung seiner Geschäftstätigkeit. Dabei war die Werbung nicht zielgerichtet auf Problemgruppen oder sozial benachteiligte Jugendliche ausgerichtet, sondern nutzte die allgemeinen Medien Internet und Prospekte. Exemplarisch ist der ca. ... €umfassende Werbeaufwand Internet im Streitjahr 2008 (Kto. ...).

Ausgehend von der Bestätigung der Grundsatzentscheidung des Beklagten zur Aberkennung der Gemeinnützigkeit, hat die Klage aber hinsichtlich der Besteuerungsgrundlagen teilweise Erfolg.

Der Beklagte ist davon ausgegangen, dass für den Kläger die allgemeinen Vorschriften über die Gewinnermittlung (§ 8 Abs. 1 KStG bzw. § 7 GewStG i.V.m. §§ 4, 5 EStG) Gültigkeit beanspruchen können, wenn keine Gemeinnützigkeit gegeben ist. Davon ausgehend bedarf die nach der Außenprüfung der Besteuerung unterworfenene Gewinnermittlung einer Korrektur.

Der Beklagte ist insoweit zu Recht davon ausgegangen, dass auch beim Kläger als Verein eine fehlerhafte Gewinnermittlung zu korrigieren ist und ggf. auch eine vGA zur Korrektur nicht ausschließlich betrieblich veranlasster Aufwendungen in Betracht kommt. Grundsätzlich sind dabei die Regeln über die vGA bei Vereinen modifiziert anzuwenden (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 19.08.1998 I R 21/98, BStBl II 1999, 99; Frotscher, KStG, Anhang zu § 8, ABC der verdeckten Gewinnausschüttung, Verein; Gosch, Körperschaftsteuergesetz, 3. Aufl., 2015, § 8 Rdnr. 1345; Klingebiel in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, KStG, Anhang zu § 8 Abs. 3, Stichwort Vereine und verdeckte Gewinnausschüttung, Rdnr. 1 bis 8). Danach ist bei Vereinen eine vGA im Sinne des § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG eine Vermögensminderung oder verhinderte Vermögensmehrung, die durch das Mitgliedschaftsverhältnis veranlasst ist, und sich auf die Höhe der Einkünfte auswirkt. Eine vGA liegt bei einem Verein daher nur vor, wenn die Vorteilsgewährung an das jeweilige Mitglied mit dem Verhalten eines ordentlichen und gewissenhaften Vereinsvorstandes nicht im Einklang steht.

Danach hat der Beklagte zu Unrecht eine vGA wegen des Verkaufs der Domains vom Vereinsvorsitzenden an den Kläger angenommen. Der Vereinsvorsitzende hat dem Kläger eine entsprechende Rechnung gestellt, in der auf die Notwendigkeit einer Zustimmung durch die Mitgliederversammlung hingewiesen wurde und für den Fall der Verweigerung eine Rückabwicklung angekündigt wurde. Rechnungsstellung und Kaufpreiszahlung fallen in den gleichen Monat. Zwischenzeitlich ist der Kauf durch die Mitgliederversammlung ausdrücklich genehmigt worden. Dass die Domains durch den Kläger tatsächlich genutzt werden, ist unstreitig.

Die vorübergehende, schwebende Unwirksamkeit des Vertrages war den Beteiligten ebenso bewusst, wie das alleinige und damit nicht satzungsgemäße Handeln des Vereinsvorsitzenden. In Anbetracht dieser von den Vereinsmitgliedern unbeanstandeten Abweichung von der Satzung des Vereins, kommt der Senat zu der Wertung, dass auch der gedachte ordentliche und gewissenhafte Vereinsvorstand in vergleichbarer Situation so gehandelt haben könnte. Die Annahme einer vGA liefe im Wesentlichen darauf hinaus, mittelbar die Sonderbedingungen für beherrschende Gesellschafter auch auf den agierenden Vereinsvorstand, also das Erfordernis zivilrechtlich wirksamer, klar und eindeutig und im Voraus getroffener Vereinbarungen, anzuwenden. Dies scheint dem Senat unter Berücksichtigung der Unterschiede zwischen Gesellschaften mit Kapitalbeteiligung und Vereinen mit bloßen Mitgliedschaftsrechten zu weit gehend. Auf weitere Ausführungen wird im Hinblick auf die in der mündlichen Verhandlung zum Ausdruck gekommene übereinstimmende Wertung des Sachverhaltes verzichtet.

Die weiteren Korrekturen mit Ausnahme der Rückstellungsbildung und deren außerbilanzieller Neutralisierung im Streitjahr 2008 sind nicht zu beanstanden.

Im Ergebnis kann der Senat offen lassen, ob es sich bei der fehlenden Einbuchung der Forderung gegen den Vereinsvorsitzenden auf Rückzahlung der – unstreitig – privat veranlassten Teile der Reise nach E (Asien) um einen

versehentlichen Buchungsfehler im Streitjahr 2006 handelte, der durch Einbuchung der Forderung korrigiert werden muss oder um eine durch das Mitgliedschaftsverhältnis veranlasste Vermögensminderung. In beiden Fällen erfolgt (bilanziell oder außerbilanziell) eine Erhöhung des Jahresüberschusses des Klägers in der unstrittigen Höhe. Die Erstattung des Betrages ist ebenfalls unstrittig nach den Streitjahren erfolgt. Die Erfassung des Vorgangs als zu Recht die Bemessungsgrundlage erhöhend ist nach der mündlichen Verhandlung auch unstrittig.

In der Sache gilt das Gleiche hinsichtlich der dem Kläger in allen drei Streitjahren belasteten Nebenkosten für die Wohnung des Vereinsmitgliedes W. Auch insoweit ist entweder eine Rückforderung zu aktivieren oder das Ergebnis außerbilanziell durch Ansatz einer vGA zu neutralisieren. Auch insoweit bestehen hinsichtlich des Grundes und der Höhe keine Streitigkeiten zwischen den Beteiligten.

Der Ansatz nicht abzugsfähiger Betriebsausgaben im Zusammenhang mit der Bezahlung der Reise für die Familie F nach L ist im Ergebnis ebenfalls nicht zu beanstanden. Eine betriebliche Veranlassung zur Übernahme dieser Kosten hat - wie in der mündlichen Verhandlung nochmals bestätigt wurde - nicht bestanden. Auch insoweit ist gleichgültig, ob alternativ ggf. eine Forderung gegen die Familie F oder eine Schadensersatzforderung gegen den Vereinsvorstand einzubuchen war. Wie sich aus der Niederschrift über die Mitgliederversammlung vom 30. Dezember 2010 ergibt, ist es dem Kläger gelungen ... €beizutreiben, die Zahlung des Restbetrags ist durch den Vereinsvorstand übernommen worden.

Letztlich besteht dem Grunde nach auch kein Streit zwischen den Beteiligten über die Rechtsfolgen der Auflösung der Rücklage gemäß § 7g EStG. Nach § 7g Abs. 5 EStG in der im Streitfall einschlägigen Fassung musste in den Fällen, in denen die Auflösung der Rücklage nicht auf § 7g Abs. 4 Satz 1 EStG (Anschaffung des Wirtschaftsgutes) beruhte, der Gewinn des Wirtschaftsjahres, in dem die Rücklage aufgelöst wurde (hier 2008), für jedes volle Wirtschaftsjahr, in dem die Rücklage bestanden hatte, um 6 vom Hundert des aufgelösten Rücklagenbetrages erhöht werden. Danach war der rechnerisch unstrittige Zinsbetrag im Streitjahr 2008 anzusetzen.

Hinsichtlich der in der Gewinnermittlung des Jahres 2008 berücksichtigten Gewerbesteuerückstellung sowie der Rückstellung für Zinsen besteht zwischen den Verfahrensbeteiligten Einvernehmen, dass ab 2008 die Gewerbesteuer nicht mehr als Betriebsausgabe berücksichtigt werden kann (§ 4 Abs. 5b EStG) und deshalb eine außerbilanzielle gegenläufige Hinzurechnung der Gewerbesteuer vorzunehmen ist. Hinsichtlich der Zinsen zur Körperschaftsteuer besteht eine Notwendigkeit der außerbilanziellen Zurechnung nach § 10 Nr. 2 KStG.

Da auch der Beklagte nicht im Stande war, die betragsmäßigen Abweichungen in der ergänzenden Berechnung des Betriebsprüfers vom 16.05.2011 zu begründen, ist die Bemessungsgrundlage insoweit durch betragsmäßig ausgeglichene Rückstellungen und den Zurechnungen bei der Gewerbesteuer und den Zinsen zur Körperschaftsteuer zu korrigieren, im Ergebnis also um 199 € zu vermindern. Auch insoweit bestand in der mündlichen Verhandlung Einvernehmen.

Die Berechnung der Steuern wird dem Beklagten nach § 100 Abs. 2 Satz 2 FGO übertragen.

Die Kostenentscheidung beruht auf § 136 Abs. 1 Satz 3 FGO.

Die Revision wird wegen grundsätzlicher Bedeutung zugelassen.