

VOLLTEXTSERVICE

Fußball-Leistungszentren: Welche Mannschaften gehören zum wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb?

FG Hessen, Urteil vom 17.05.2019 – 4 K 1480/17

Tatbestand

(auszugsweise)

Die Beteiligten streiten im Wesentlichen über den Umfang eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs und die damit zusammenhängende Zuordnung von Ausgaben und Einnahmen zum ideellen Bereich eines Vereins oder seines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs im Hinblick auf ein Fußball-Nachwuchsleistungszentrum.

Der Kläger ist ein gemeinnütziger Verein des Breitensports.

Er war und ist darüber hinaus insbesondere im (Jugend-)Fußball sehr aktiv und unterhält dafür ein Leistungszentrum. Der Fußballlizenz-Spielbetrieb wurde in den Streitjahren (und wird immer noch) über eine der Tochtergesellschaften des Klägers organisiert. Der Kläger ist Mitglied des Deutschen Fußballbundes.

Fußballmannschaften bedurften in den Streitjahren für die Teilnahme in der Fußballliga einer Lizenz des Ligaverbandes. Unter anderem setzte die Lizenzerteilung nach den Vorgaben der verbandsrechtlich vorgesehenen Lizenzierungsordnung den Betrieb eines Leistungszentrums als Förderleistung des Juniorenfußballs voraus. Das Leistungszentrum musste den Richtlinien für die Errichtung und Unterhaltung von Leistungszentren der Teilnehmer der Lizenzligen entsprechen (Anhang V der Lizenzierungsordnung). Das Leistungszentrum gliederte sich in einen Grundlagenbereich (U 10 und 11), einen Aufbaubereich (U 12 bis U 15) und einen Leistungsbereich (U 16 aufwärts). Im Aufbau- und Leistungsbereich mussten mindestens 7 bis max. 9 Mannschaften geführt werden, die (mit möglichen Einschränkungen betreffend U 12 und U 13) verpflichtend am Wettspielbetrieb des Deutschen Fußballbundes bzw. seiner Untergliederungen teilnahmen. Die Anzahl der Spieler im Leistungszentrum wurde auf 20 Personen (Aufbaubereich) bzw. 22 (Leistungsbereich) je Altersbereich begrenzt. Die Richtlinien schrieben weiterhin umfangreiche infrastrukturelle Bedingungen hinsichtlich Trainingsgelände, qualifizierter sportlicher Betreuung, physiotherapeutischer Betreuung sowie außersportlicher Betreuung auswärtiger Spieler vor und sie verlangten die Kooperation mit einer Schule, um Trainingseinheiten und schulische Belange zu koordinieren. Insoweit wird Bezug genommen auf § 3 Nr. 2 i.V.m. Anhang V der Lizenzierungsordnung.

Der Kläger betrieb in den Streitjahren ein der Lizenzierungsordnung entsprechendes Leistungszentrum, welches acht Juniorenmannschaften (U 12, U 13, U 14, U 15, U 16, U 17, U 19 und U 23) des Aufbau- und Leistungsbereichs umfasste. Außerhalb des Leistungszentrums unterhielt der Kläger keine entsprechenden

WINHELLER
Rechtsanwaltsgesellschaft mbH

Tower 185
Friedrich-Ebert-Anlage 35-37
60327 Frankfurt am Main

Tel.: +49 (0)69 76 75 77 80
Fax: +49 (0)69 76 75 77 810

E-Mail: info@winheller.com
Internet: www.winheller.com

Frankfurt | Karlsruhe | Berlin
Hamburg | München

Für die Teilnahme am Training und Spielbetrieb der Juniorenmannschaften des Leistungszentrums reicht es nicht aus, Mitglied des Klägers zu sein und sein Interesse anzumelden. Spieler des Leistungszentrums wurden üblicherweise über Scouts gefunden, die Talente mit dem Potenzial für eine Profi-Fußballerkarriere aktiv suchten.

Die Jugendordnung des Deutschen Fußballbundes erlaubte unter bestimmten Bedingungen den Einsatz von Spielern der Juniorenmannschaften ab U 16 als Lizenzspieler. Es besteht sogar die Verpflichtung, zur Förderung der Nachwuchsarbeit im deutschen Fußball eine Mindestanzahl lokal ausgebildeter Spieler als Lizenzspieler unter Vertrag zu nehmen.

Der Kläger übertrug seinen Geschäftsbetrieb „Lizenzfußball“ auf eine Kapitalgesellschaft (GmbH). Laut eines Kooperationsvertrages verpflichtete sich der Kläger insbesondere zur Einhaltung der vom Deutschen Fußballbund vorgesehenen Regelungen des Lizenz-Fußballs, wozu auch die Führung eines Leistungszentrums als Fördereinrichtung des Juniorenfußballs gehörte. Der Kläger verpflichtete sich ferner, sämtliche Amateur- und Jugendmannschaften selbst zu unterhalten und zu betreuen. Die GmbH erhielt das Recht des ersten Zugriffs auf sämtliche Spieler, die aus dem Amateur- oder Jugendbereich in den Lizenzspielerkader wechselten. Zudem konnte die GmbH Mitglieder der Amateur- und Jugendmannschaften zum Einsatz in ihrem Lizenzkader anfordern. Im Gegenzug verpflichtete sich die GmbH, den Kläger insbesondere bei der Förderung des Fußballsports und dem Unterhalt der Junioren- und Amateurmannschaften durch ein jährliches Förderungsbudget zu unterstützen. Der Vertrag sah keine näheren Bestimmungen für die Aufteilung der Unterstützungsleistungen auf die einzelnen Mannschaften vor.

Die Mannschaften der U 10 und U 11 partizipierten nicht an den Zahlungen der GmbH. Das gleiche galt für Mannschaften im Breitensport Fußball.

Für die Streitjahre ergaben sich für das Leistungszentrum der U 12 bis U 23 folgende Einnahmen und Ausgaben in Euro:

Der Kläger ordnete die Einnahmen vollumfänglich und die Ausgaben zu 95 % dem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb zu. Bei 5 % der Ausgaben sah der Kläger keinen Bezug zu den steuerpflichtigen Einnahmen. Die Ausgaben konnten auf Grund einer bestehenden Kostenstellenrechnung einzeln zugeordnet werden.

Der Kläger unterhielt mehrere wirtschaftliche Geschäftsbetriebe. Dazu zählten unter anderem das Leistungszentrum. Der Kläger ermittelte seinen Gesamtgewinn in den Streitjahren im Rahmen eines Betriebsvermögensvergleichs. Anschließend wurde aus dem durch Betriebsvermögensvergleich ermittelten Gesamtergebnis anhand einer Nebenrechnung das steuerpflichtige Einkommen des einheitlichen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs ermittelt. Dabei wurden Erlöse und Aufwendungen aus der Gesamtgewinn- und -verlustrechnung, die nicht dem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb zuzuordnen waren, teilweise pauschal zu- oder abgerechnet.

Die Betriebsprüfung gelangte zu der Auffassung, dass – entsprechend der bundeseinheitlichen Behandlung von Jugendmannschaften – Mannschaften bis einschließlich zum Alter U 16 dem ideellen Bereich eines Vereins zuzuordnen seien. Insoweit seien Aufwendungen für diese Jugendmannschaften nicht abziehbar. Die Unterhaltung der Jugendmannschaften bis einschließlich U 16 sei originärer Vereinszweck. Würde man alle Jugendmannschaften des Leistungszentrums einem gemeinnützigkeitsschädlichen steuerpflichtigen Geschäftsbetrieb zuordnen, so führte dies nach Auffassung der Betriebsprüfung zu einem Verstoß gegen das Ausschließlichkeitsgebot des § 56 AO. Nach Auffassung der Betriebsprüfung sei der Aufwand anhand der vom Kläger durchgeführten Kostenstellenrechnung auf

den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb und den ideellen Bereich zu verteilen. Danach würden in den Wirtschaftsjahren 2005/2006 bis 2007/2008 81,25 % des Aufwands auf den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb entfallen, während dem ideellen Bereich 18,75 % zuzuordnen seien.

Während der Außenprüfung beantragte der Kläger, im Rahmen der zu erstellenden Prüferbilanzen Rückstellungen für Gewerbesteuer in den Jahren 2006 und 2007 zu bilden und Verbindlichkeiten für Umsatzsteuer zu berücksichtigen. Die Betriebsprüfung lehnte dies ab, da der Gewinn aus wirtschaftlichem Geschäftsbetrieb nach § 4 Abs. 3 EStG ermittelt worden sei.

Der Innendienst teilte zunächst die Auffassung der Betriebsprüfung. Entsprechende Änderungsbescheide ergingen unter dem Datum des 21. Oktober 2014.

Mit beim Beklagten am 6. November 2014 eingegangenem Schreiben legte der Kläger durch seinen Prozessbevollmächtigten Einspruch gegen die Änderungsbescheide ein und beantragte die Aussetzung der Vollziehung. Für die Zwecke der Aussetzung der Vollziehung sah der Kläger wegen der Einbeziehung der Kosten für die Mannschaften der U 12 bis U 16 in den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb den Aufwand für die Wirtschaftsjahre 2005/2006 bis 2007/2008 zu 93,23 % als im wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb und zu 6,77 % als im ideellen Bereich als veranlasst an.

... Im Übrigen wurde der Einspruch als unbegründet zurückgewiesen.

Am 11. August 2017 ging beim Hessischen Finanzgericht die dagegen gerichtete Klage ein.

Der Kläger meint, es sei haltlos, anzunehmen, das Interesse der GmbH konzentriere sich ausschließlich auf die Mannschaften ab der Mannschaft U 17 aufwärts. Die Zahlungen der GmbH, die auf der Vereinbarung vom 19. Dezember 2001 beruhen, dienen der Unterhaltung aller Mannschaften des Leistungszentrums, also auch der Unterhaltung für die Mannschaften der Altersklassen U 12 bis U 16. Eine Unterscheidung zwischen den Mannschaften sei im Vertrag nicht vorgesehen. Der Verein könne auch nicht mit seinen Mitgliedsbeiträgen aus eigener Kraft ein Leistungszentrum betreiben, da die Kosten aufgrund der Vorgaben des Deutschen Fußballbundes selbst bei den Jugendmannschaften der Altersklassen U 12 bis U 16 exorbitant hoch seien. Der Verein sei also auch bei den Jugendmannschaften der Altersklassen U 12 bis U 16 auf die Unterstützungsleistungen der GmbH angewiesen. Dies sei bei Vertragsabschluss allen Beteiligten klar gewesen. Auch würden bei den Jugendspielern der Altersklassen U 12 bis U 16 die Grundlagen für späteren sportlichen Erfolg gelegt. Die GmbH habe größtes Interesse daran gehabt, dass auch in diesen Altersklassen professionell trainiert und betreut werde. Eine U 17-Mannschaft ohne die Mannschaften U 12 bis U 16 sei undenkbar. Nahezu alle Spieler der Mannschaften U 17 bis U 23 hätten nämlich zuvor in den Jugendmannschaften der jüngeren Altersklassen trainiert und gespielt. Zudem treffe die GmbH aufgrund der Lizenzierungsbedingungen des Ligaverbandes eine Pflicht zur Unterhaltung eines Leistungszentrums, welches zwingend die Jahrgänge U 12 bis U 16 umfasse. Mit der Ausbildung der Mannschaften U 12 bis U 16 erfülle der Verein somit eine originäre Pflicht der AG, so dass keineswegs nur ein Interesse der AG an den Mannschaften U 17 bis U 23 bestehe. Eine Differenzierung zwischen den Altersstufen sei mit Blick auf die Lizenzierungsbedingungen, welche der Vereinbarung mit der GmbH zugrunde liegen, nicht angebracht. Schließlich gehe aus der fortentwickelten Rechtsprechung des BFH zum Veranlassungs- und Verursachungsprinzip im Gemeinnützigkeitsrecht hervor, dass nach heutigem Verständnis weniger die primäre Veranlassung als vielmehr das Prinzip der wertenden Selektion der Veranlassungsursache maßgebend sei, was sich aus der Entscheidung des BFH vom 15. Januar 2015 (I R 48/13) ergebe. Aufwendungen, die durch den ideellen Bereich veranlasst seien, könnten nach diesem BFH-Urteil dennoch

als Betriebsausgaben den Gewinn des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs mindern, wenn hinsichtlich dieser Aufwendungen eine ursächliche Mitveranlassung im wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb gegeben sei. Gerade wenn sich durch den ideellen Bereich veranlasste Ausgaben durch den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb erhöhten, könne der überschießende Betrag als ausschließlich durch den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb veranlasst angesehen werden. Hier sei die ursächliche Verpflichtung der Aufwendungen für die Unterhaltung der Jugendmannschaften der Altersklassen U 12 bis U 23 in der vertraglich fixierten Verpflichtung vom 19. Dezember 2001 und den damit generierten Einnahmen im wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb zu sehen. Anderenfalls komme es zu einer Übermaßbesteuerung und einer Abkehr vom objektiven Nettoprinzip. Eine solche Auslegung des Betriebsausgabenabzugs sei auch im Lichte der geänderten Rechtsprechung des BFH in der Entscheidung des Großen Senats vom 21. September 2009 (GrS 1/06) zum gemischten Aufwand im Zusammenhang mit § 12 Nr. 1 EStG unter Beachtung des Grundsatzes der Einheit der Rechtsordnung geboten. Eine objektivierbare Aufteilung der Aufwendungen sei vorliegend anhand der Kostenstellen- und Kostenartenrechnung problemlos möglich. Soweit sich der Beklagte auf eine gefestigte Verwaltungsmeinung und akzeptierte Prüfungspraxis berufe, fehle es dieser Begründung an steuerrechtlicher Relevanz. Hilfsweise macht der Kläger geltend, dass für den Fall, dass das Leistungszentrum nur in dem Bereich U 17 bis U 23 ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb sei, zumindest die Einnahmen der U 12 bis U 16 dem steuerfreien ideellen Bereich zuzuordnen seien. Es könne nicht angehen, dass die Zahlungen der GmbH für das Leistungszentrum in voller Höhe steuerpflichtig seien, während hinsichtlich der Ausgaben ein anteiliges Abzugsverbot gelten solle. Wenn der Verein Spieler der Jugendmannschaften der Altersklassen U 12 bis U 16 gegen eine Ausbildungsentschädigung an einen anderen Verein abgebe, unterfielen diese Einnahmen auch dem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb des Leistungszentrums. Der Aufwand für die Ausbildung der Spieler müsse deshalb auch zum Abzug zugelassen werden. Dass der Vertrag vom 19. Dezember 2001 keinen konkreten Zuweisungsschlüssel auf die einzelnen Jugendmannschaften enthalte, ergebe sich daraus, dass es sich um einen Kooperationsvertrag handele, der einer Ausfüllung bedürfe. Zudem sei wegen der wechselnden Leistungsstärke und damit zusammenhängenden Förderungs- und Kostenintensität der jeweiligen Jahrgänge keine starre Zuweisung möglich. Vielmehr erfolge die Aufteilung auf die Mannschaften im Rahmen der jeweiligen Budgets vor Saisonbeginn. Wenn man unterstelle, dass die Ausgaben für die einzelnen Jugendmannschaften in etwa den Einnahmen entsprechen würden, könne man schon aufgrund der exakten Kostenrechnung des Vereins problemlos die Einnahmen für die Jugendmannschaften der Altersklassen U 12 bis U 16 ermitteln. Auf dieser Basis habe der Beklagte auch die aus seiner Sicht nicht abziehbaren Betriebsausgaben der U 12 bis U 16 berechnet.

Hinsichtlich der begehrten Rückstellungen sei darauf hinzuweisen, dass der Verein aufgrund der Satzung verpflichtet sei, eine Handelsbilanz zu erstellen. Für die Ermittlung des zu versteuernden Einkommens werde das handelsrechtliche Ergebnis um die steuerfreien satzungsgebenden Einnahmen sowie die in diesem Zusammenhang anfallenden satzungsgebenden Aufwendungen in einer Nebenrechnung bereinigt. Ein Wechsel der Gewinnermittlungsart vom Betriebsvermögensvergleich zur Einnahme-Überschussrechnung habe nicht stattgefunden. Sämtliche Bilanzpositionen seien unverändert geblieben. Diese Möglichkeit der Einkommensermittlung biete ab dem Erklärungsjahr 2013 auch das amtliche Formular KSt 1A unter Zeile 20b an und ab dem Erklärungsjahr 2016 bestehe die Möglichkeit der E-Bilanzübermittlung nach der Gesamtbilanzlösung mit zusätzlicher Gewinn- und Verlustrechnung für den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb. Eine in der Handelsbilanz zulässigerweise gebildete Rückstellung sei steuerlich maßgeblich, falls keine steuerlichen Spezialvorschriften eingreifen würden. Der Grundsatz der Maßgeblichkeit greife hier also ein.

Der Kläger beantragt,

die Körperschaftsteuerbescheide 2006 bis 2008, die Gewerbesteuermessbetragsbescheide 2006 bis 2008 und die Umsatzsteuerbescheide 2006 bis 2008 jeweils vom 21. Oktober 2014 in der Fassung der Einspruchsentscheidung vom 28. Juli 2017 und hinsichtlich Körperschaftssteuer 2008 geändert durch Bescheid vom 21. Dezember 2018 dahingehend zu ändern, dass die Steuern und Messbeträge unter Berücksichtigung der Einbeziehung der U 12- bis U 16-Mannschaften in den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb sowie von Rückstellungen niedriger festgesetzt werden,

hilfsweise die Revision zuzulassen.

Der Beklagte beantragt,

die Klage abzuweisen.

Der Beklagte meint, dass die Juniorenmannschaften U 12 bis U 16 Teil der ideellen Sphäre des Klägers seien. Denn aus einer Gesamtschau der Satzung des Klägers und des Verbandsrechts der übergeordneten gemeinnützigen Dachverbände ergebe sich eine Förderung der fußballsportlichen Jugendarbeit als schwerpunktmäßige ideelle Zielsetzung der jeweiligen Körperschaft. Der Kläger sei dem Verbandsrecht des deutschen Fußballbundes unterworfen, aus dem sich ergebe, dass der Fußballsport und seine Entwicklung zu fördern sei, was insbesondere für den Jugendbereich gelte. Nach dem Verbandsrecht seien die Fußball-Jugendabteilungen der Vereine Träger der fußballsportlichen Jugendarbeit. Die fußballsportliche Jugendarbeit lasse sich auch nicht auf eine ausgegliederte Tochtergesellschaft übertragen. Der Kläger fördere mit seinen Fußball-Juniorenmannschaften grundsätzlich seine satzungsmäßigen ideellen Zwecke. Die Auswahl der Jugendspieler diene unter Beachtung ihres sportlichen Entwicklungspotenzials der Förderung des unsere Gesellschaft prägenden Leistungsprinzips. Die Förderung der Allgemeinheit sei auch nicht deshalb zu verneinen, weil die Plätze für interessierte Jugendliche in den Juniorenmannschaften auf 20 Spieler in den Mannschaften U 12 bis U 15 und 22 Spieler in den Mannschaften U 16 bis U 19 durch verbandsrechtliche Vorgaben begrenzt seien. Neben der leistungsbedingten Fluktuation herrsche eine konstante altersbedingte Fluktuation, so dass kontinuierlich neue Spieler aufgenommen würden und der Kreis der jugendlichen Fußballspieler niemals fest abgeschlossen sei. Auch die nach der Lizenzierungsordnung bestehende Verpflichtung, ein Leistungszentrum zu unterhalten, ändere nichts an der Förderung der Allgemeinheit durch den Kläger. Nur die GmbH müsse nämlich die Voraussetzungen erfüllen, um eine Lizenz zu erhalten. Die durch die Lizenzierungsordnung eingeräumte Möglichkeit für Tochtergesellschaften, sich ein durch den Mutterverein betriebenes Leistungszentrum auf die eigene Verpflichtung anrechnen zu lassen, stelle eine Vereinfachungsregelung dar. Auch vor der Einführung der Leistungszentren seien Fußballvereine mit Lizenzmannschaft selbstverständlich bemüht gewesen, eigenen talentierten Nachwuchs zu finden und auf einem entsprechenden Niveau zu trainieren. Die Verpflichtung zur Etablierung der Leistungszentren als Lizenzbedingungen habe lediglich dazu dienen sollen, die Ausbildung im Fußball strukturell zu vereinheitlichen und insbesondere Betreuung und Training der Juniorenmannschaften noch stärkerer Professionalisierung zu unterwerfen. Nach den verbandsrechtlichen Vorgaben und der Vereinbarung vom 19. Dezember 2001 sei ein wirtschaftlich gehaltvoller Leistungsaustausch zwischen der GmbH und dem Kläger bei den Mannschaften der U 17 bis U 23 zu sehen. Denn insoweit habe die GmbH ein Zugriffsrecht auf die Spieler. Das vom Kläger zitierte Urteil des BFH vom 15. Januar 2015 (I R 48/13) könne keine Anwendung finden. Danach könnten zwar primär ideell veranlasste Aufwendungen von Sportvereinen im Fall einer gewerblichen Mitveranlassung anteilig im wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb mitberücksichtigt werden, wenn und soweit objektivierbare zeitliche oder quantitative Abgrenzungskriterien vorhanden seien. Jedoch fehle es im Streitfall bereits an der gewerblichen Mitveranlassung der geltend gemachten Kosten. Auch die Vereinbarung vom 19. Dezember 2001 enthalte keine Regelung über die Aufteilung der Unterstützungsleistungen für die einzelnen Junioren- und Amateurmansschaften.

Die Bildung von Steuerrückstellungen im wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb komme nicht in Betracht. Dies ergebe sich daraus, dass in der Gesamtbilanz eine Vermischung von Bilanzpositionen vorliege, die sowohl den steuerbegünstigten Sphären des Vereins als auch dem einheitlichen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb zuzuordnen seien. Ordnungsmäßige Aufzeichnungen im Sinne des § 4 Abs. 1 bzw. § 5 Abs. 1 EStG für Geschäftsvorfälle des einheitlichen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb würden nicht vorliegen. Es sei lediglich von ableitenden Gewinnermittlungen außerhalb der doppelten Buchführung auszugehen. Bei dieser Gewinnermittlungsmethode handle es sich auch nicht um eine bilanzielle Anpassung im Sinne des § 60 Abs. 2 EStDV, da keine Anpassung der Bilanzposten an die steuerlichen Vorschriften erfolge. Es hätten alle Wirtschaftsgüter der aktiven und passiven Bilanzposition aus der Gesamtvereinsbilanz dem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb zugeordnet werden müssen. Nur so könne ein direkt zuordenbares Betriebsvermögen im Rahmen der Buchführung festgestellt werden. Im Ergebnis sei der Gewinn für den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb nach § 4 Abs. 3 EStG ermittelt worden. Mangels Aufforderung durch den Beklagten habe auch keine Bilanzierungspflicht des Klägers bestanden.

Weil der Beklagte nach der mündlichen Verhandlung von der bisherigen Aktenlage abweichendes Zahlenmaterial lieferte, ist die mündliche Verhandlung mit Beschluss vom 15. Januar 2019 wiedereröffnet worden. Daraufhin haben die Beteiligten nach einer Einigung über das Zahlenwerk einer Entscheidung ohne mündliche Verhandlung zugestimmt.

Dem Gericht haben neben der Prozessakte die Körperschaftsteuerakte, die Gewerbesteuerakte, die Umsatzsteuerakte und das Bilanz-Heft sowie ein zweiteiliger Band „Rechtsbehelf“ und ein Band „Betriebsprüfungsberichte“ vorgelegen. Ihr Inhalt ist zum Gegenstand des Verfahrens gemacht worden.

Entscheidungsgründe

(auszugsweise)

Die Klage ist zulässig und teilweise begründet. Die angefochtenen Bescheide sind insoweit, als die Klage begründet ist, rechtswidrig und verletzen den Kläger in seinen Rechten.

I. Der Antrag ist dahingehend auszulegen, dass in Ergänzung zu dem in der mündlichen Verhandlung vom 11. Dezember 2018 gestellten Antrag auch die im Schriftsatz vom 28. April 2019 dargestellte zusätzliche Umsatzsteuerkorrektur für 2006 begehrt wird. Nach der Änderung des Körperschaftsteuerbescheids für 2008 wegen eines Verlustrücktrags ist dieser geänderte Bescheid zum Gegenstand des Verfahrens geworden und davon auszugehen, dass sich der ursprüngliche Antrag an diesem Bescheid fortsetzt. ... Der auf die Rückstellungen bezogene Antrag wird dahingehend ausgelegt, dass Rückstellungen nur für die durch die Betriebsprüfung und das anschließende Rechtsbehelfsverfahren entstandenen Mehrsteuern gebildet werden sollen.

II. ...

III. Die Klage ist zulässig. Insbesondere gibt es keine entgegenstehende Rechtskraft. ...

IV. Die vom – in den Streitjahren als gemeinnützig anerkannten – Kläger geltend gemachten Ausgaben für die U 12 bis U 16 sind nicht im ideellen, sondern im wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb Leistungszentrum entstanden und

insoweit zum Abzug zuzulassen. Denn die Mannschaften U 12 bis U 16 sind entgegen der Auffassung des Beklagten dem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb „Leistungszentrum“ zuzurechnen.

1. Die Mannschaften U 12 bis U 16 sind Teil des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs „Leistungszentrum“.

Die persönliche Steuerbefreiung des § 5 Abs. 1 Nr. 9 S. 2 KStG wird, sofern es sich nicht um einen Zweckbetrieb im Sinne der §§ 65 ff. KStG handelt, im Umfang eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs sachlich ausgeschlossen. Gemäß § 14 S. 1 und 2 AO ist ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb eine selbständige nachhaltige Tätigkeit, durch die Einnahmen oder andere wirtschaftliche Vorteile erzielt werden und die über den Rahmen einer Vermögensverwaltung hinausgeht, auch wenn keine Gewinnerzielungsabsicht vorhanden sein muss. Ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb ist danach in der Regel dadurch gekennzeichnet, dass er Einnahmen aus Gewerbebetrieb im Sinne des § 15 EStG erzielt, auch wenn eine Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr nicht erforderlich ist (Gersch, in: Klein, AO, 14. Aufl., 2018, § 14 Rn. 6).

Unter Selbständigkeit ist in dem Zusammenhang eine sachliche Selbständigkeit zu verstehen (BFH-Urteil vom 7. Mai 2014 I R 65/12, BFH/NV 2014, 1670 m.w.N.). Eine solcherart sachliche Selbständigkeit liegt vor, wenn die betreffende Tätigkeit nicht mit anderweitigen Betätigungen der Körperschaft dergestalt zusammenhängt, dass ihre Ausübung ohne die anderweitige Betätigung nicht möglich wäre (BFH-Urteil vom 7. Mai 2014 I R 65/12, BFH/NV 2014, 1670 m.w.N.). Die Tätigkeit darf also mit anderen Tätigkeiten der Körperschaft nicht so zusammenhängen, dass ohne ihre Ausübung die andere Tätigkeit nicht möglich wäre (Gersch, in: Klein, AO, 14. Aufl., 2018, § 14 Rn. 7). Unterscheidungsmerkmale können etwa die Entgeltlichkeit oder die Höhe der verlangten Gegenleistung oder die Abgrenzung von den satzungsmäßigen Leistungen sein (BFH-Urteil vom 19. Mai 2005 V R 32/05, BStBl II 2005, 900; Urteil des FG Köln vom 18. April 2012 13 K 1075/08). Allein aus dem Umstand aber, dass der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb auch dem Satzungszweck dienlich sein mag, kann die für die Verneinung der Selbständigkeit erforderliche Verflechtung nicht hergeleitet werden, weil anderenfalls keine wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe denkbar wären, die nicht auch die Zweckbetriebsvoraussetzungen des § 65 Nr. 1 AO erfüllen würden (BFH-Urteil vom 7. Mai 2014 IR 65/12, BFH/NV 2014, 1670). Konkret im Hinblick auf den Fußballsport hat der BFH entschieden, dass in den Amateurabteilungen eines Vereins der Fußball-Bundesliga entstandene Verluste insoweit bei der Ermittlung des Steuerpflichtigen zum Abzug zugelassen sind, als die in der Amateurabteilung entfaltete Tätigkeit die Voraussetzungen einer einkommensteuerrechtlichen Einkunftsart erfüllt oder dergestalt mit dem Gewerbebetrieb der Lizenzspielerabteilung verbunden ist, dass dieser ohne die anderweitige Tätigkeit nicht ausgeübt werden könnte (BFH-Urteil vom 15. Juli 1987 I R 280/81, BStBl II 1988, 75).

Unter Berücksichtigung dieser Grundsätze handelt es sich auch bei den Mannschaften der U 12 bis U 16 um einen Teil des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs „Leistungszentrum“. Es handelt sich um eine mit Wiederholungsabsicht betriebene, also nachhaltige Tätigkeit, durch die, ohne dass es sich um Vermögensverwaltung handelt, Einnahmen erzielt werden, wobei die Tätigkeit sachlich abgrenzbar und damit selbständig ist.

a) Entscheidend für diese Qualifizierung ist, dass zwischen der GmbH und dem Kläger ein Dienstleistungsvertrag besteht, nach dem der Kläger verpflichtet ist, das Leistungszentrum zu betreiben. Dafür erhält der Kläger ein Entgelt. Dass es sich bei dem Entgelt nicht um eine versteckte Unterstützungsleistung der GmbH handelt, sondern um ein auf dem Dienstleistungsvertrag beruhendes Entgelt, ergibt sich daraus, dass die GmbH ein vitales Interesse am Unterhalt des Leistungszentrums hat, um die Lizenzierung für die Liga erhalten zu können. Danach ist das Betreiben der Lizenzspielerabteilung ohne die Unterhaltung des Leistungszentrums nicht möglich, so dass von einer engen Verknüpfung zwischen dem in Form des Gewerbebetriebs betriebenen Lizenzspiels der GmbH und dem

Leistungszentrum des Klägers auszugehen ist. Würde nämlich der Kläger das Leistungszentrum nicht unterhalten, wäre nach den verbandsrechtlichen Bestimmungen der Lizenzierungsordnung die GmbH verpflichtet, dieses zu betreiben. Unerheblich ist es, wenn der Kläger mit dem Betreiben des Leistungszentrums auch satzungsmäßige Zwecke und Aufgaben – wie etwa die Förderung und Entwicklung des (Jugend-)Sports – berühren sollte. Denn dies steht der Annahme eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs nicht entgegen. Insoweit dient der Betrieb des Leistungszentrums nicht in erster Linie der gemeinnützigen Förderung des Breitensports, sondern einer vertraglichen Verpflichtung, für deren Erfüllung der Kläger – wie gezeigt – ein Entgelt erhält und die dem Vertragspartner, der GmbH, zur Aufrechterhaltung der Einnahmeerzielung im bezahlten Profisport dient. Aus diesem Grund scheidet auch die Annahme eines Zweckbetriebs nach § 65 AO aus. Beim Betreiben und der Unterhaltung des Leistungszentrums sind auch eindeutig die Grenzen der Vermögensverwaltung überschritten, weil nicht die Nutzung des Vermögens – etwa der Sportanlagen – im Vordergrund steht, sondern die Erbringung der Dienstleistungsverpflichtung.

b) Die Einwände des Beklagten überzeugen vor diesem Hintergrund nicht.

aa) Soweit der Beklagte meint, es fehle der Vereinbarung vom 19. Dezember 2001 eine konkrete Leistungsbeschreibung über die Führung des Amateur- und Jugendbereichs, ist darauf hinzuweisen, dass in der Vereinbarung hinreichend deutlich zum Ausdruck kommt, dass der Kläger die Amateur- und Jugendmannschaften ausbilden, dass die GmbH das Recht des ersten Zugriffs haben und dass im Gegenzug der Kläger von der AG eine Unterstützungszahlung für die Amateur- und Jugendmannschaft erhalten sollte. Für eine rechtliche Bindung spricht die Entgeltlichkeit der Vereinbarung, die sich auf bis zu x € belaufen konnte. Vor dem Hintergrund, dass die AG auf das Betreiben des Leistungszentrums als Voraussetzung für die Lizenzierung als Ligamannschaft angewiesen ist, ist der Vereinbarung vom 19. Dezember 2001 auch eine existentielle Bedeutung für die Parteien beizumessen, weil durch sie die Finanzierung des für den lizenzierten Spielbetrieb zwingend notwendigen Leistungszentrums geregelt wird.

bb) Jedenfalls kann das Interesse der Parteien der Vereinbarung vom 19. Dezember 2001 nicht darauf beschränkt werden, dass es der GmbH mit der Unterstützungsleistung in erster Linie darum gegangen sei, das Recht des ersten Zugriffs auf die Spieler ab der U 17 zu bekommen. Eine solche Auslegung der Vereinbarung verkennt die Bedeutung des Leistungszentrums für die Lizenzierung der GmbH. Denn nur der Betrieb des Leistungszentrums eröffnet – wie gezeigt – die Möglichkeit der Lizenzierung für den Spielbetrieb der Liga.

cc) Der satzungsmäßige Zweck des Klägers und das Verbandsrecht, wonach der Fußballsport und seine Entwicklung zu fördern ist, führen – wie gezeigt – nicht dazu, dass die Annahme eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs im Bereich des Leistungszentrums ausgeschlossen ist. Der Kläger fördert durch das Betreiben des Leistungszentrums nicht im gemeinnützigen Sinne die Allgemeinheit, auch wenn dort der Fußballsport durch intensive Jugendarbeit weiterentwickelt wird. Denn die Mannschaften der Leistungszentren stehen nur ausgewählten, mit besonderem Talent und Trainingsfleiß versehenen Jugendlichen offen. Die Allgemeinheit kann gerade nicht von dem Leistungszentrum allein durch Interessensbekundung profitieren. Auch wenn allein durch die altersbedingte Weiterentwicklung der Jugendspieler eine gewisse Fluktuation eintreten mag, steht einem jeweiligen Jahrgang angehörigen Jugendlichen eine Aufnahme im Leistungszentrum nur bei Vorhandensein eines Ausnahmetalents zu. Der dort erteilten Ausbildung kommt ein Wert zu, der sich in der Ausbildungsentschädigung ausdrückt, die bei Wechsel zu einem anderen Verein oder bei einem Wechsel zur GmbH dem Kläger zusteht.

dd) Soweit der Beklagte meint, der Kläger laufe Gefahr, die Gemeinnützigkeit als Verein insgesamt zu verlieren, wenn die Mannschaften U 12 bis U 16 in das Leistungszentrum einbezogen werden, so ist darauf hinzuweisen, dass

der Kläger mit x00 Breitensportlern und über x Sportarten nicht allein auf den Bereich Fußball bei einer Betrachtung der Gemeinnützigkeit eingeschränkt werden kann. Zudem geht auch das Argument des Beklagten insofern fehl, weil damit von einer (ungewünschten) Folge in unzulässiger Weise auf das Fehlen bestimmter Voraussetzungen geschlossen wird.

ee) Aus der Rechtsprechung einiger Finanzgerichte kann entgegen der im Rechtsbehelfsverfahren geäußerten Ansicht des Beklagten nicht der Schluss gezogen werden, Jugendabteilungen in Vereinen seien stets dem ideellen Bereich zuzurechnen. Nach der Rechtsprechung einiger Finanzgerichte zur umsatzsteuerlichen Behandlung von Vereinen sollen zwar die Jugendabteilungen auch dann keine wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe darstellen, wenn argumentiert wird, es handele sich beim Jugendbereich um eine Vorphase der Profitätigkeit (Urteil des FG Nürnberg vom 11. September 2007 II 335/2004, DStRE 2008, 500; Urteil des FG Nürnberg vom 11. September 2007 II 238/2004, DStRE 2008,498; Urteil des FG Köln vom 17. Februar 2006 11 K 827/03, EFG 2006, 1108; a.A. mit Blick auf die Eintrittsgelder im Jugend- und Schülerbereich FG München 18. Januar 1984 III 312/79 U, EFG 1984, 420, das aufgehoben und zum Zwecke weiterer Ermittlungen (hinsichtlich weiterer als dem Betrieb des Eistadions dienenden Zwecken der angefallenen Vorsteuerbeträge) zurückverwiesen worden ist durch BFH-Urteil vom 11. Januar 1990 V R 86/84, juris). Zum einen bezieht sich diese Rechtsprechung jedoch ausschließlich auf umsatzsteuerliche Fragestellungen im Zusammenhang mit Werbung, Eintrittsgeldern und Nutzung von Sportanlagen. Zum anderen ergibt sich aus den Urteilen lediglich, dass es sich um Jugendabteilungen von Sportvereinen handeln soll, ohne dazu nähere Feststellungen zu treffen. Insbesondere sind Streitjahre betroffen, in denen es noch keine Leistungszentren im Fußballsport gab. Vorliegend handelt es sich jedoch nicht um eine einfache Jugendabteilung, sondern um ein Leistungszentrum, das Voraussetzung für die Lizenzerteilung in der Bundesliga ist und nur talentierten Nachwuchsspielern offensteht. Anders als in den vom Beklagten zitierten Entscheidungen handelt es sich bei den Mannschaften des Leistungszentrums nicht nur um eine mögliche Vorbereitungsphase für eine etwaige Profikarriere, sondern um eine zwingende Voraussetzung für die Lizenzerteilung der GmbH (mit nur sehr begrenzten Aufnahmekapazitäten für talentierten Nachwuchs). Zur Erfüllung dieser Voraussetzung hat sich der Kläger gegenüber der GmbH vertraglich verpflichtet und dafür ein Entgelt erhalten.

ff) Soweit die Betriebsprüfung in ihrem Bericht auf eine Fundstelle in der Literatur Bezug nimmt (Wallenhorst, in: Wallenhorst/Halaczinsky, Die Besteuerung gemeinnütziger und öffentlich-rechtlicher Körperschaften, 7. Aufl. 2017, Kapitel G Rn. 129), wonach „man den Jugendbereich auch mit dem Argument, er sei Vorphase der Profitätigkeit in der Liga, nicht zum wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb rechnen“ dürfe, ist darauf hinzuweisen, dass zur Begründung dieser Auffassung auf die oben zitierten Urteile der Finanzgerichte Nürnberg und Köln Bezug genommen wird. Die Einwände, die gegen die Übertragbarkeit der Aussagen dieser Entscheidungen auf den vorliegenden Fall aufgeführt worden sind, gelten in gleicher Weise auch für die Auffassung von Wallenhorst. Sie mag in ihrer Allgemeinheit zutreffend sein, jedoch im vorliegenden Fall deshalb nicht zum Tragen kommen, weil die Besonderheiten des Einzelfalls – nämlich die Dienstleistungsverpflichtung des Klägers gegenüber der GmbH – nicht hinreichend Berücksichtigung finden.

gg) Soweit unter dem Datum des 11. November 2007 eine neue Vereinbarung zwischen dem Kläger und der GmbH ausgehandelt worden ist, die – worauf der Beklagte in der mündlichen Verhandlung hinwies – die Zusammenarbeit auf die Mannschaften U 17 bis U 23 beschränkt, findet diese – wie unter 6. der Vereinbarung aufgeführt – für die Streitjahre keine Anwendung. Auch gibt es keine Anhaltspunkte dafür, dass sie bereits vor Inkrafttreten durchgeführt worden wäre.

c) Es erscheint auch sachgemäß, den Schnitt zwischen dem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb „Leistungszentrum“ und dem ideellen Bereich des Klägers zwischen U 11 und U 12 zu ziehen. Zwar sieht der Anhang V der Lizenzierungsordnung vor, dass U 10 und U 11 den Grundlagenbereich eines Leistungszentrums darstellen. Die Vereine oder die den Lizenzspielbetrieb unterhaltenen Kapitalgesellschaften sind jedoch nach diesen Regelungen nicht verpflichtet, in den Bereichen U 10 und U 11 Mannschaften zu unterhalten. Denn die „Vereine bzw. Kapitalgesellschaften haben im Aufbau- und Leistungsbereich den Nachweis über die Anzahl von mindestens 7 bis max. 9 Mannschaften zu führen, die am Wettspielbetrieb des DFB bzw. der Regional- und Landesverbände oder an einer adäquaten anderen Spielrunde teilnehmen.“ Auch ist nach diesen Vorschriften der Richtlinien für die Errichtung und Unterhaltung von Leistungszentren der Teilnehmer der Lizenzligen im Grundlagenbereich keine Einschränkung hinsichtlich der Anzahl der Mannschaften und der Anzahl der Spieler vorgesehen. Auch die verpflichtende Teilnahme am Wettspielbetrieb trifft den Grundlagenbereich des Leistungszentrums nicht, wohl aber den Aufbau- und Leistungsbereich, auch wenn Ausnahmen für die D-Junioren zugelassen sind. Dies zeigt, dass die Ausbildung im Grundlagenbereich zum einen offener und damit allgemein zugänglicher ist und zum anderen das Leistungsniveau nach der Darstellung in den Richtlinien niedriger ist und kein Zwang zum Wettspielbetrieb besteht. Auch die Anforderungen an die sportliche Betreuung sind dem Grundlagenbereich niedriger als im Aufbau- und Leistungsbereich. So ist für die Lizenzerteilung der Spielzeit 2007/2008 eine C-Trainer-Lizenz des DFB bzw. der UEFA für die Ausbildung im Grundlagenbereich ausreichend, während im Aufbau- und Leistungsbereich eine Trainer-B-Lizenz vorliegen bzw. mit einem entsprechenden Lehrgang seitens des Trainers bereits begonnen worden sein muss.

2. Die geltend gemachten Ausgaben sind als Aufwand im wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb „Leistungszentrum“ entstanden.

Aufwand ist einem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb immer dann zuzurechnen, wenn der primäre Anlass für die Entstehung des Aufwands im wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb liegt (Gersch, in: Klein, AO, 14. Aufl., 2018, § 14 Rn. 22). Sofern die Ausgaben auch ohne den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb entstanden wären, scheidet ein Abzug aus, weil insoweit der ideelle Bereich betroffen ist (BFH-Urteil vom 27. März 1991 I R 31/89, BStBl II 1992, 103). Gemischte Aufwendungen, also solche, die sowohl den ideellen Bereich als auch den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb betreffen, sind früher durch den ideellen Bereich als veranlasst angesehen worden (BFH-Urteil vom 27. März 1991 I R 31/89, BStBl II 1992, 103). Mittlerweile gilt das nicht mehr, wenn objektive und zeitliche Abgrenzungskriterien vorhanden sind (BFH-Urteil vom 15. Januar 2015 I R 48/13, BStBl II 2015, 713).

Unter Berücksichtigung dieser Grundsätze sind die angefallenen Ausgaben für die Mannschaften U 12 bis U 16 im die Mannschaften der U 12 bis U 23 umfassenden wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb „Leistungszentrum“ angefallen. Denn sie können nach der Kostenstellenrechnung des Klägers diesen Mannschaften zugerechnet werden. Diese Ausgaben würden auch nicht ohne den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb „Leistungszentrum“ anfallen. Die Ausgaben waren nicht erforderlich, um in den betroffenen Altersklassen einen Spielbetrieb des vom Satzungszweck erfassten (Breiten-)Sports zu organisieren. Außerhalb des Leistungszentrums kann der Kläger nämlich entsprechende Mannschaften der betroffenen Altersklassen einrichten, soweit diese nicht in den Spielklassen des Leistungszentrums auftreten. Die Ausgaben dienten vielmehr dazu, der vertraglichen Verpflichtung gegenüber der GmbH vom 19. Dezember 2001 nachzukommen.

3. Der Aufwand für die Mannschaften U 12 bis U 16 ist danach wie folgt im wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb „Leistungszentrum“ zu erfassen:

a) Der Anteil der Gesamtkosten für das Leistungszentrum, der auf den ideellen Bereich entfällt, beläuft sich auf 9,12 % für die Wirtschaftsjahre 2005/2006 bis 2007/2008.

b) In dem Zusammenhang ergeben sich Folgeänderungen für den allgemeinen Aufwand der Amateure und die Verwaltungskosten, weil sich insoweit das Verhältnis zwischen ideellem Bereich und wirtschaftlichem Geschäftsbetrieb durch die andere Zuordnung der U 12 bis U 16 verschoben hat.

V. Die Einbeziehung der Mannschaften U 12 bis U 16 in den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb „Leistungszentrum“ führt hinsichtlich der Aufwendungen für die Sportanlage und für den Aufwand durch den Verbrauch von Ausrüstungsgegenständen, die dem Kläger von der GmbH wegen dessen Ausrüstervertrags mit der B AG überlassen worden, zu einer weitreichenderen Anerkennung, und zwar in dem Umfang, in dem der Aufwand auf den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb „Leistungszentrum“ entfällt.

In dem Umfang, in dem weiterer Aufwand anzuerkennen ist, ist mit Blick auf den Ausrüstervertrag auch der Vorsteuerabzug anzuerkennen bzw. die von der Betriebsprüfung angenommenen Umsatzerhöhungen zu reduzieren. Denn insoweit entfällt er dann entgegen der Ansicht des Beklagten nicht auf den ideellen Bereich.

1. Anhand der Trainingspläne ermittelte der Kläger im Rahmen des Einspruchsverfahrens, dass die Sportanlage wöchentlich 14,5 Stunden vom Breitensport und wöchentlich 50 Stunden für die Mannschaften U 12 bis U 23 genutzt wurde. Unter Zugrundelegung dieser Berechnung anhand der Nutzungspläne entfallen nach Auskunft des Klägers 22 % der Aufwendungen für die Sportanlage auf den ideellen Bereich und 78 % auf den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb.

2. Der von der Betriebsprüfung nicht anerkannte Aufwand für Verbrauch von Ausrüstungsgegenständen i.H.v. x € ist in dem Umfang anzuerkennen, in dem er auf die U 12 bis U 16 entfällt.

Für den Bereich der Umsatzsteuer beläuft sich der Umfang der auf den Bereich U 12 bis U 16 entfallenden Sachleistungen auf x €.

VI. Hinsichtlich der eigenen Ausrüsterverträge des Klägers mit der C GmbH und der B AG hat der Beklagte zu Recht eine pauschalierte Gewinnermittlung vorgenommen. Eine weitergehende Aufwandsberücksichtigung, wie sie der Kläger unter Berufung auf das Urteil des BFH vom 15. Januar 2015 (I R 48/13) fordert, kommt nicht in Betracht.

Die Sachzuwendungen der Sportausrüster sind Einnahmen des Klägers aus einem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb. Denn die Produktüberlassung erfolgt als Gegenleistung für den Einsatz und die Platzierung der Sportausrüstung im Rahmen des Spielbetriebs der Mannschaften. Der Verbrauch der Ausrüstungsgegenstände erfolgte jedoch zu 85 % im ideellen Bereich. Betroffen sind die Abteilungen Soweit diese Abteilungen betroffen sind, handelt es sich um Ausübung solchen Sports, der vom Satzungszweck erfasst ist. Insoweit scheidet die Erfassung des Verbrauchs der Ausrüstungsgegenstände als Aufwand aus. Nur in den Abteilungen ... und der Abteilung ... sind prozentuale Anteile beim wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb erfasst worden, wobei diese prozentuale Aufteilung vom Kläger nicht angegriffen wird. Soweit der Kläger meint, der durch den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb „Werbung“ mitveranlasste Aufwand müsste auch dort erfasst werden, ist dies nicht zutreffend. Der Verbrauch ist nämlich im ideellen Bereich veranlasst. Dass dies zutreffend ist, ergibt sich daraus, dass die sportlichen Aktivitäten unabhängig von den Einnahmen durch den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb betrieben werden. Dort ist die primäre Veranlassung zu sehen. Für eine Aufteilung des Aufwands auf den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb und den ideellen Bereich besteht kein Raum.

Soweit der steuerpflichtige Gewinn aus dem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb „Werbung“ im Rahmen des Einspruchsverfahrens nach § 64 Abs. 6 AO berechnet worden ist, entspricht dies dem vom Kläger im Verwaltungsverfahren vorgelegten Zahlenmaterial. Die Berechnung an sich wurde vom Kläger im Klageverfahren nicht infrage gestellt.

VII. Soweit der Kläger die Bildung von Steuerrückstellungen für die sich ergebenden Mehrsteuern im wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb begehrt, weist der Beklagte zu Recht darauf hin, dass für solche Rückstellungen die Voraussetzungen nicht erfüllt sind.

1. Zwar hat der Kläger seinen Gesamtgewinn in den Streitjahren mittels Betriebsvermögensvergleich (Bilanzierung) ermittelt. Doch hat er den Gewinn für den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb, der gemäß § 64 Abs. 2 AO alle einzelnen dem Kläger zuzurechnenden wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe (...) umfasst, letztlich nicht nach § 4 Abs. 1 EStG berechnet.

Rückstellungen sind für zu erwartende Mehrsteuern aus einer bereits begonnenen Betriebsprüfung zu bilden (Korn, EStG, 111. Lieferung, § 4 Rn. 277.75). Rückstellungen sind nur dann möglich, wenn bilanziert wird. Zwar ist ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb kein eigenes Rechtssubjekt, sondern stellt lediglich den Umfang der sachlichen Steuerpflicht der grundsätzlich steuerbegünstigten Körperschaft dar, so dass stets die Körperschaft steuerpflichtig und Gewinnermittlungsobjekt ist (Fischer, in: Hübschmann/Hepp/ Spitaler, AO/FGO, 249. Lieferung, § 64 AO Rn. 37). Jedoch bedarf es einer steuerlichen Gewinnermittlung, die gegenständlich auf die Einnahmen, Ausgaben und Wirtschaftsgüter des steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes beschränkt ist, und es muss die Ermittlung technisch die zu separierende Einheit „Betrieb“ im Sinne des § 4 Abs. 1 EStG erfassen (Fischer, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, 249. Lieferung, § 64 AO Rn. 52; Brandl, in: AO-eKommentar, 2015 Rn. 15).

In der Gesamtbilanz liegt eine Vermischung von Bilanzpositionen vor, die sowohl der steuerbegünstigten Sphäre des Vereins als auch dem einheitlichen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb zuzuordnen sind. Das steuerpflichtige Einkommen des einheitlichen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs ist durch eine Berechnung ermittelt worden, wonach Erlöse und Aufwendungen, die nicht im steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb zuzuordnen waren, teilweise pauschal im Bereich der Gewinn- und Verlustrechnung zu- oder abgerechnet worden sind. Damit sind die Voraussetzungen für die Ermittlung des Gewinns des einheitlichen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs durch Betriebsvermögensvergleich nach § 5 EStG bzw. 4 Abs. 1 EStG nicht erfüllt, so dass nicht davon ausgegangen werden kann, der Kläger habe mit seinem einheitlichen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb freiwillig bilanziert. Die Ermittlung des Gewinns des gesamten steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs entspricht wegen der durchgeführten Nebenrechnung zur Gewinn- und Verlustrechnung eher der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG.

2. Der Kläger ist nach § 141 AO auch nicht buchführungspflichtig.

Im Rahmen des § 141 AO ist hinsichtlich der dort vorgesehenen Grenzwerte auf den gesamten wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb und nicht etwa auf die Werte des einzelnen Betriebs abzustellen (Gersch, in: Klein, AO, 14. Aufl., 2018, § 64 Rn. 6; Koenig, in: Pahlke/Koenig, 3. Aufl., 2014, § 64 Rn. 16; Seer, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, 153. Lieferung, § 64 AO Rn. 16; Lachmann/Unger, in: Gosch, AO/FGO, 102 40. Lieferung, § 64 AO Rn. 82; AEAO zu § 64, Nr. 12, a.A. Hüttemann, Gemeinnützigkeit- und Spendenrecht, 3. Aufl., 2015, S. 619).

Zwar sind, wie der Beklagte in der Einspruchsentscheidung dargelegt hat, die Voraussetzungen, die an die Höhe des Umsatzes bzw. des Gewinns zu stellen sind, erfüllt. Doch setzt die Begründung der Buchführungspflicht nach § 141 Abs. 2 S. 1 AO voraus, dass die Verpflichtung zur Buchführung vom Beginn des Wirtschaftsjahres an zu erfüllen ist, das auf die Bekanntgabe der Mitteilung folgt, durch die die Finanzbehörde auf den Beginn dieser Verpflichtung hingewiesen hat. Bei der Mitteilung nach § 141 Abs. 2 S. 1 AO handelt es sich um einen rechtsgestaltenden belastenden Verwaltungsakt mit Dauerwirkung, der den Beginn der Buchführungspflicht konstitutiv auslöst (BFH-Urteil vom 2. Dezember 1982 IV R 8/82, BStBl II 1983, 254). Fehlt die Mitteilung, wird keine Buchführungspflicht begründet. Dies ist hier der Fall. Der Beklagte hat eine entsprechende Mitteilung nicht abgegeben.

3. Der Kläger hat auch nicht von seinem Wahlrecht Gebrauch gemacht, für den gesamten wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb einen Betriebsvermögensvergleich durchzuführen.

Soweit ein Wahlrecht zur Bilanzierung besteht, wird dieses in steuerrelevanter Weise ausgeübt durch nach außen erkennbares schlüssiges Verhalten. Nach ständiger Rechtsprechung wird von der Wahl der Gewinnermittlung durch Bestandsvergleich ausgegangen, wenn der Steuerpflichtige zeitnah eine Eröffnungsbilanz aufstellt, eine ordnungsmäßige Buchführung einrichtet und einen Abschluss erstellt (BFH-Urteil vom 19. März 2009 IV R 57/07, BStBl II 2009, 659; BFH-Urteil vom 2. März 2006 IV R 32/04, BFH/NV 2006, 1457).

Die auf den 1. Juli 2005 eingereichte Eröffnungsbilanz für den gesamten wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb wurde erst am 17. April 2015 erstellt und im Rahmen des Rechtsbehelfsverfahrens beim Beklagten am 30. April 2015 eingereicht. Insoweit kann nicht mehr von einer zeitnahen Erstellung einer Eröffnungsbilanz ausgegangen werden.

4. Unerheblich ist, dass der Kläger nach den Regelungen in seiner Satzung dazu verpflichtet sein mag, einen handelsrechtlichen Abschluss zu erstellen. Handelsrecht und Steuerrecht stehen insoweit unabhängig nebeneinander. Zudem trifft die in der Satzung vorgesehene Verpflichtung lediglich den Verein als Ganzes, der dieser Vorschrift durch die Erstellung des Jahresabschlusses gefolgt ist. Nur wurde für den gesamten wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb kein Jahresabschluss erstellt.

Soweit im Rahmen der Besteuerung für 2013 bestimmte Vordrucke und Formalien eine vereinfachte Berechnung zulassen, hat dies für die Streitjahre keine Auswirkung.

VIII. Die Kostenentscheidung beruht auf § 136 Abs. 1 FGO.

IX. Die Entscheidung über die Notwendigkeit der Hinzuziehung eines Bevollmächtigten für das Vorverfahren ergeht nach § 139 Abs. 3 S. 3 FGO.

X. Die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit wegen der Kosten erfolgt gemäß § 151 Abs. 1 und 3 FGO i.V.m. § 708 Nr. 10 und § 711 ZPO.

XI. Die Revision ist wegen der grundsätzlichen Bedeutung der Rechtssache zuzulassen.

XII. Der Streitwert wird auf x € festgesetzt.