Folgen des Entzugs der Gemeinnützigkeit eines Sportvereins: Keine Verrechnung mit Verlusten aus Zweckbetrieben

FG Hessen, Urteil vom 26.04.2012, Az. 4 K 2789/11

Tatbestand

Die Beteiligten streiten um die Verrechnung von Verlusten bzw. Aufwendungen des ideellen Vereinsbereichs mit positiven Einkünften aus Gewerbebetrieb nach Aberkennung der Gemeinnützigkeit. Der Kläger ist ein im Vereinsregister des Amtsgerichts … unter VR … eingetragener …verein, dessen Herrenmannschaft seit längerer Zeit in der … (…) spielt und der gemäß den entsprechend erteilten Freistellungsbescheiden des Beklagten (des Finanzamts, im Folgenden: ‚FA') in den Streitjahren wegen der Verfolgung steuerbegünstigter gemeinnütziger Zwecke i.S.d. § 5 Abs. 1 Nr. 9 des Körperschaftsteuergesetzes (KStG) und i.S.d. § 3 Nr. 6 des Gewerbesteuergesetzes (GewStG) von der Körperschaft- und Gewerbesteuer befreit war. In seinen beim FA eingereichten Steuererklärungen und den dazu gefertigten Gewinnermittlungen gab der Kläger jeweils an, neben Einkünften aus Vermietung und Verpachtung auch gewerbliche Einkünfte erzielt zu haben, wobei er als Gewinn aus dem Geschäftsbetrieb "Werbung" nach § 64 Abs. 6 der Abgabenordnung (AO) ab 2003 jeweils pauschal 15 % der erzielten Nettoeinnahmen zu Grunde legte. Wegen der weiteren Einzelheiten der abgegebenen Steuererklärungen wird auf die vom FA vorgelegten Körperschaft- und Gewerbesteuerakten und den Bilanzband verwiesen.
In der Zeit vom 28.10.2009 bis zum 20.01.2010 führte das FA auf Anregung des für die Veranlagung zuständigen Innendienstes für die Streitjahre eine Betriebs- und Steuerfahndungsprüfung durch, die es mit Bericht vom 12.03.2010 abschloss. Hierauf wird Bezug genommen (Bl. 22 bis 65 des Ersatzbandes Betriebsprüfungsberichte). Darin stellten die Prüfer fest, dass der Kläger bezüglich der an die Spieler der Herrenmannschaft geleisteten regelmäßigen Lohnzahlungen entgegen seiner entsprechenden gesetzlichen Verpflichtung beim FA vom 01.01.2005 bis zum 01.01.2008 keine Lohnsteueranmeldungen abgegeben hatte. Das "Arbeitgebersignal" sei beim FA gelöscht worden. Ferner seien auch die aus verschiedenen geselligen Veranstaltungen erzielten Einnahmen (insbesondere aus dem jährlich stattfindenden "…", dem "…" und einer im Jahre 2006 durchgeführten Jubiläumsveranstaltung) im Rahmen der eingereichten Steuererklärungen nicht in voller Höhe erklärt worden.

WINHELLER
Rechtsanwaltsgesellschaft mbH

Corneliusstr. 34, 60325 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: http://www.winheller.com

Frankfurt | Karlsruhe | Berlin
Hamburg | München

Aus Anlass der dadurch eingetretenen Steuerverkürzungen, die Anlass für die Eröffnung eines Steuerstrafverfahrens gegen die Verantwortlichen des Klägers waren, sei die Steuerbefreiung des Klägers nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG und § 3 Nr. 6 GewStG trotz Erfüllung der satzungsmäßigen Voraussetzungen der §§ 60, 61 AO für die Jahre 2002 bis 2009 zu versagen und vorbehaltlich der Erfüllung der Vorgaben des § 59 AO erst ab 2010 wieder zu gewähren.

Die Außenprüfung korrigierte den vom Kläger im Rahmen seiner Steuererklärungen bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb angegebenen Jahresüberschuss i.S.v. § 4 Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes (EStG), indem sie die pauschalierte Ermittlung der Gewinne aus Werbung nach § 64 Abs. 6 AO rückgängig machte und die Verluste aus dem ehemaligen Zweckbetrieb "Sport" sowie die bisher nicht versteuerten Einnahmen aus geselligen und ähnlichen Veranstaltungen anhand der im Rahmen der Prüfung sichergestellten Unterlagen nach § 162 AO schätzte. Bei der Ermittlung des nunmehr anzusetzenden Jahresüberschusses nach Prüfung ging sie von einer Verrechnung der Verluste aus dem ehemaligen Zweckbetrieb "Sport" mit den positiven Einkünften aus Gewerbebetrieb aus. Danach ergaben sich folgende Jahresüberschüsse (Beträge in Euro):

[…]

Anhand des hiernach insgesamt ermittelten Jahresüberschusses nach Prüfung schlug die Außenprüfung dem für den Erlass geänderter Steuerbescheide zuständigen Innendienst des FA für die Streitjahre den Ansatz eines zu versteuernden Einkommens und eines Gewerbesteuermessbetrags von jeweils 0,- Euro vor. Dem folgte der Innendienst unter Hinweis auf die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs zur Verlustverrechnung bei Vereinen (BFH vom 05.02.1992 - I R 59/91, BFH/NV 1993, 941; BFH vom 19.11.2003 - I R 33/02, BFH/NV 2004, 445) jedoch nicht. Der Innendienst vertrat vielmehr die Auffassung, dass es sich bei dem ehemaligen Zweckbetrieb des Klägers (d.h. dem laufenden Spielbetrieb und den sonstigen, zur unmittelbaren Verwirklichung des ideellen Vereinszwecks bestimmten sportlichen Aktivitäten) um einen eigenständig zu beurteilenden Tätigkeitsbereich handele, dessen fortlaufend negatives Ergebnis mangels Gewinnerzielungsabsicht i.S.d. § 8 Abs. 1 KStG i.V.m. §§ 15 Abs. 1 Nr. 1, 15 Abs. 2 EStG steuerlich nicht anzuerkennen sei und daher mit den sonstigen steuerpflichtigen Einnahmen des Vereins nicht verrechnet werden könne.

Unter Berücksichtigung dieser Rechtsauffassung hob das FA die vormals nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG und § 3 Nr. 6 GewStG ergangenen Freistellungsbescheide auf und erließ am 23.12.2010 geänderte Körperschaftsteuer- und Gewerbesteuermessbetragsbescheide unter Ansatz der nachfolgend dargestellten Besteuerungsgrundlagen. Dabei setzte es als Einkünfte aus Gewerbebetrieb die jeweilige Summe aus den Spalten 2 bis 5 der obigen Zusammenstellung an (Beträge in Euro):

[…]

Gegen diese Bescheide legte der Kläger am 21.01.2011 Einspruch ein, den er auf die Erwägung stützte, dass die Verluste aus dem ehemaligen Zweckbetrieb gemäß der Empfehlung der Außenprüfung und entgegen der nunmehrigen Auffassung des FA mit dem korrigierten positiven Ergebnis des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs zu verrechnen seien. Die Notwendigkeit einer Abgrenzung zwischen wirtschaftlichem Geschäftsbetrieb und Zweckbetrieb entfalle, wenn einer Körperschaft die Gemeinnützigkeit aberkannt werde. Soweit das FA auf die Rechtsprechung des BFH verweise, sei diese nur für als gemeinnützig anerkannte Körperschaften einschlägig. Im Falle des Klägers sei von einem einheitlichen Betrieb auszugehen.

Nachdem das FA die vom Kläger während des laufenden Einspruchsverfahrens beantragte Aussetzung der Vollziehung mit Bescheid vom 21.02.2011 abgelehnt hatte, setzte der Senat die Vollziehung der angegriffenen Bescheide auf Antrag des Klägers mit Beschluss vom 22.07.2011 in dem Verfahren 4 V 673/11 insoweit teilweise aus, als der Senat die Auffassung vertrat, dass zwar eine Verrechnung mit den Verlusten des ehemaligen Zweckbetriebes wegen dessen Eigenständigkeit und der fehlenden Gewinnerzielungsabsicht nicht in Betracht komme, dass aber ernstlich zweifelhaft sei, ob nicht entsprechend der neueren höchstrichterlichen Rechtsprechung zur Aufgabe des generellen Aufteilungs- und Abzugsverbotes bei gemischt veranlassten Aufwendungen i.S.d. § 12 Nr. 1 Satz 2 EStG (vgl. grundsätzlich BFH GrS vom

21.09.2009 - GrS 1/06, BStBl. II 2010, 672) nach Wegfall der pauschalierten Gewinnermittlung nach § 64 Abs. 6 AO bei den Einkünften des Klägers aus Werbung nicht zumindest anteilig und im Schätzwege Aufwendungen des ideellen Bereichs in Abzug gebracht werden müssten. Da sich aus den dem Gericht jedenfalls für die Jahre 2003 und 2004 vorliegenden detaillierten Überschussermittlungen (vgl. Bl. 50 ff. und Bl. 80 ff. der Körperschaftsteuerakten - das Bilanzheft war in dem Verfahren 4 V 673/11 noch nicht vorgelegt worden) ergab, dass die Einnahmen aus Werbung (ohne Berücksichtigung der verpachteten Werberechte) für 2003 in etwa 3 % und für 2004 in etwa 19 % der Gesamteinnahmen ausmachten, hielt es der Senat für angemessen, im Aussetzungsverfahren für 2003 einen anteiligen Verlust aus dem ehemaligen Zweckbetrieb von 3 % und für die späteren Jahre von 15 % anzusetzen und diesen bei den positiven Einkünften aus Gewerbebetrieb als Mischaufwand anteilig zum Abzug zuzulassen. Für 2002 blieb es im Beschluss vom 22.07.2011 dagegen mangels Erkennbarkeit von Werbeeinnahmen und einer Anwendung der Pauschalierungsvorschrift des § 64 Abs. 6 AO bei der vom FA angesetzten Bemessungsgrundlage.

Neben diesen in rechtlicher Hinsicht geäußerten Zweifeln sah der Senat im Beschluss vom 22.07.2011 darüber hinaus auch Zweifel in tatsächlicher Hinsicht, soweit die Außenprüfung für 2006 bis 2008 eine Hinzurechnung von "Einnahmen Zweckbetrieb Sport" vorgenommen hatte, da im gerichtlichen Aussetzungsverfahren nicht habe geklärt werden können, ob es sich hierbei um (mangels Gewinnerzielungsabsicht nicht steuerbare) Einnahmen des ehemaligen Zweckbetriebs oder um sonstige (z.B. Werbe-)Einnahmen des Klägers handelte. Infolgedessen setzte der Senat die Vollziehung der Bescheide vom 23.12.2010 im Beschluss vom 22.07.2011 insoweit aus, als das FA einen die nachfolgenden Beträge übersteigenden Gewinn aus Gewerbebetrieb (siehe nachfolgend Spalte 4) bzw. ein übersteigendes zu versteuerndes Einkommen (siehe nachfolgend Spalte 5) angesetzt hatte (Beträge in Euro):

[…]

Im weiteren Verlauf des Einspruchsverfahrens verständigten sich die Beteiligten darauf, dass es sich bei den vom Senat im Beschluss vom 22.07.2011 als zweifelhaft erachteten und von der Außenprüfung zusätzlich hinzugerechneten Überschüssen eines "Zweckbetriebs Sport" um steuerpflichtige Erlöse aus Werbung handelte, diese jedoch in den Jahren 2006 bis 2008 insoweit vom FA mehrfach erfasst worden seien, als diese sowohl in der von der Außenprüfung gebildeten Position "Wegfall Pauschalierung § 64 Abs. 6 AO" als auch in der Position "Zweckbetrieb Sport" enthalten seien. Aus diesem Grund erließ das FA am 18.10.2011 nochmals geänderte Körperschaftsteuer- und Gewerbesteuermessbetragsbescheide für 2006 bis 2008 (Bescheidkopien Bl. 22 bis 33 der Akten 4 K 2789/11), in denen es - ausweislich der Erläuterungen zum Bescheid - nunmehr einen Gewinn aus Gewerbebetrieb in folgender Höhe zu Grunde legte (Beträge in Euro):

[…]

Im Übrigen wies das FA den Einspruch des Klägers mit Einspruchsentscheidung vom 19.10.2011 als unbegründet zurück (Kopien Bl. 10 bis 12 der Akten 4 V 2790/11 und Bl. 34 bis 36 der Akten 4 K 2789/11), wobei es weder der Auffassung des Klägers zur vollständigen Verrechnung der Verluste aus dem Zweckbetrieb noch der bei summarischer Prüfung gewonnenen Einschätzung des Senats im Beschluss vom 22.07.2011 zur anteiligen Berücksichtigung von Verlusten als jedenfalls im Schätzwege anzusetzenden Mischaufwand folgte.

Mit seiner hiergegen am 21.11.2011 erhobenen und unter dem Aktenzeichen 4 K 2789/11 erfassten Klage verfolgt der Kläger sein Rechtsbegehren weiter.

Nach nochmaliger Ablehnung der Vollziehungsaussetzung durch das FA setzte der Senat die Vollziehung der angefochtenen Verwaltungsakte durch Beschluss vom 13.01.2012 (Aktenzeichen 4 V 2790/11) auch für die Dauer des Klageverfahrens nochmals teilweise aus, allerdings unter Berücksichtigung der zwischenzeitlich in tatsächlicher Hinsicht geklärten Besteuerungsgrundlagen. Auf diesen Beschluss wird Bezug genommen (Bl. 37 ff. der Akten des Verfahrens 4 V 2790/11). Dem zwischen den Beteiligten für die Streitjahre der Höhe nach unstreitigen Gewinn aus Gewerbebetrieb stellte der Senat dabei jeweils im Schätzwege wiederum einen prozentualen Anteil des - zwischen den Beteiligten der Höhe nach ebenfalls unstreitigen - Verlustes aus dem ehemaligen "Zweckbetrieb Sport" als Betriebsausgabe gegenüber, wobei er dies wiederum auf eine entsprechende Anwendung des Tatbestandes des § 12 Nr. 1 Satz 2 EStG unter Berücksichtigung

der hierzu ergangenen neueren höchstrichterlichen Rechtsprechung zur Aufteilung von sog. gemischt (d.h. sowohl privat als auch betrieblich) veranlassten Aufwendungen (BFH GrS vom 21.09.2009 - GrS 1/06, BStBl. II 2010, 672) stützte. Hinsichtlich der Höhe der abziehbaren Betriebsausgaben stellte der Senat i.S.v. § 162 AO auf das Verhältnis ab, in dem die Einnahmen des Klägers aus Werbung (mit Ausnahme der Verpachtungseinnahmen) zu den Gesamteinnahmen im jeweiligen Streitjahre standen. Die jeweiligen Anteile ermittelte der Senat anhand der Jahresabschlüsse des Klägers, woraus sich die nachfolgenden Beträge ergaben (in Euro):

[…]

Hinsichtlich der Werte für den Veranlagungs- und Erhebungszeitraum 2003 stellte der Senat mangels Aussagekraft des Jahresabschlusses weiterhin auf die detaillierten Überschussermittlungen des Klägers (Bl. 50 ff. der Körperschaftsteuerakten) ab. Für 2002 konnten anhand der vorliegenden Unterlagen - wie bereits im gerichtlichen Aussetzungsverfahren - weder bestimmte Werbeinnahmen noch die Anwendung der Regelung des § 64 Abs. 6 AO erkannt werden. Für 2004 legte der Senat hinsichtlich der Gesamteinnahmen den Jahresabschluss und die Überschussermittlungen (Bl. 80 ff. der Körperschaftsteuerakten) zu Grunde. Für 2005 bis 2008 stellte er hinsichtlich der Gesamteinnahmen auf die jeweilige Zusammenfassung am Anfang des Jahresabschlusses und hinsichtlich der Werbeeinnahmen auf die Konten Nr. ..., ... und ... (für 2005) bzw. (für 2006 bis 2008) auf die Konten Nr. ... , ... , ... , ... und ... ab.

Hieraus ergab sich nach der Einschätzung des Senats im Aussetzungsbeschluss vom 13.01.2012 folgender, vom FA bei der Besteuerung nur noch anzusetzender Gewinn aus Gewerbebetrieb (Beträge in Euro):

[…]

Der Kläger hält an der im Einspruchsverfahren vertretenen Rechtsauffassung fest, wonach die von der Außenprüfung festgestellten Verluste aus dem ehemaligen Zweckbetrieb in voller Höhe mit den positiven Einkünften aus Gewerbebetrieb zu verrechnen seien. Das ergebe sich bereits aus der Annahme eines einheitlichen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes. Ferner gebiete dies der Grundsatz der Rechtsformneutralität. Hätte es sich beim Kläger nicht um einen eingetragenen Verein, sondern z.B. um eine AG oder eine GmbH gehandelt, seien die Verluste wegen der Einheitlichkeit des Betriebs und der Undenkbarkeit einer Privatsphäre ohne Weiteres zu saldieren. Würde einer AG bzw. einer GmbH die Gemeinnützigkeit entzogen, ergebe sich zwangsläufig ein anderes Ergebnis als in dem hier vorliegenden Fall, in dem einem eingetragenen Verein die Gemeinnützigkeit entzogen wurde. Im Übrigen stelle auch der Tätigkeitsbereich "Sport" einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb dar, dessen Ergebnis steuerlich zu berücksichtigen sei. Auch hier sollten Einnahmen (z.B. in Gestalt von Eintrittsgeldern und Ablösezahlungen) erzielt werden. Eine Gewinnerzielungsabsicht sei nach § 14 Satz 2 AO nicht erforderlich. Ein nicht (mehr) gemeinnütziger Verein habe keinen Zweckbetrieb. Infolgedessen seien eine Körperschaftsteuer und ein Gewerbesteuermessbetrag von jeweils 0,- Euro festzusetzen. Jedenfalls aber müsse eine anteilige Einbeziehung von Aufwendungen des Sportbereichs stattfinden, da diese Aufwendungen, soweit sie der Leistungssteigerung der Mannschaft gewidmet waren, letztlich auch eine Erhöhung der Werbeeinnahmen bewirken würden. Je besser die Mannschaft sei, desto mehr Zuschauer würden sich für die Mannschaft interessieren, was die Werbechancen steigere. Da eine exakte Zuordnung der Aufwendungen nicht möglich sei, sei die Pauschalierung des § 64 Abs. 6 AO entsprechend anzuwenden. Diese Vorschrift diene gerade nicht der (im Übrigen auch nicht gerechtfertigten) Privilegierung gemeinnütziger Vereine. Ihr liege vielmehr der Gedanke einer schätzweisen Einbeziehung von Aufwendungen des ideellen Vereinsbereichs in die Gewinnermittlung zu Grunde. Der vom Senat im Aussetzungsverfahren gewählte Ansatz sei hingegen nicht überzeugend. Eine Schlechterstellung des Klägers im Vergleich zu der ansonsten nach § 64 Abs. 6 AO bestehenden Rechtslage verstoße gegen Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes (GG).

Der Kläger beantragt,

die Bescheide des Beklagten vom 23.12.2010 über Körperschaftsteuer und Gewerbesteuermessbeträge für 2002 bis 2005 und die Bescheide des Beklagten vom 18.10.2010 über Körperschaftsteuer und Gewerbesteuermessbeträge für 2006 bis 2008 in Gestalt der Einspruchsentscheidung des Beklagten vom 19.10.2011 aufzuheben und die Körperschaftsteuer und die Gewerbesteuermessbeträge für die betreffenden Zeiträume mit jeweils 0,- Euro anzusetzen, die Hinzuzie-

hung eines Bevollmächtigten im Vorverfahren für notwendig zu erklären und hilfsweise im Unterliegensfall die Revision zuzulassen.

Das FA beantragt,

die Klage abzuweisen sowie hilfsweise im Unterliegensfall die Revision zuzulassen.

Das FA hält sowohl den Rechtsstandpunkt des Klägers als auch die in den Beschlüssen des Senats vom 22.07.2011 und 13.01.2012 vertretene summarische Auffassung für unzutreffend. Die Aufwendungen des ideellen Bereichs seien nicht, auch nicht anteilig abzuziehen. Auf die Einspruchsentscheidung sei zu verweisen. Ein Abzug der ideell veranlassten Aufwendungen bzw. Verluste entsprechend § 12 Nr. 1 Satz 2 EStG sei nicht möglich, da diese Aufwendungen bzw. Verluste nicht gemischt veranlasst seien. Sie seien ausschließlich durch die sportliche Betätigung des Klägers veranlasst und stünden insbesondere in keinem Zusammenhang mit den erzielten Werbeeinnahmen.

Auf die dem Gericht vorgelegten Steuerakten (1 Band Körperschaftsteuerakten, 1 Band Gewerbesteuerakten, 1 Bilanzheft, 1 Ersatzband Betriebsprüfungsberichte, 1 Sonderband Einspruchsverfahren) wird ergänzend Bezug genommen. Sie waren Gegenstand des Verfahrens. Das Gericht hat ferner die Akten der vorangegangenen Verfahren 4 V 673/11 und 4 V 2790/11 wegen Aussetzung der Vollziehung beigezogen. Im Übrigen wird auf die zu den Gerichtsakten gereichten Schriftsätze der Beteiligten nebst Anlagen ergänzend Bezug genommen.

Entscheidungsgründe

Die Klage ist unbegründet. Die vom Kläger sinngemäß angefochtenen Bescheide vom 23.12.2010 und 18.10.2011 sind in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 19.10.2011 rechtmäßig und verletzten den Kläger nicht in seinen Rechten.

1. Das vom Kläger in den Streitjahren erzielte Betriebsergebnis war nicht nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG bzw. § 3 Nr. 6 GewStG von der Körperschaft- und Gewerbesteuer befreit. Zu Recht ist das FA davon ausgegangen, dass die Voraussetzungen der Steuerbefreiung für die Streitjahre nicht vorliegen, weil der Kläger im Rahmen seiner tatsächlichen Geschäftsführung i.S.d. §§ 60 Abs. 1 u. Abs. 2, 63 Abs. 1 AO in erheblicher Weise gegen die gesetzliche Verpflichtung zur Einbehaltung und Abführung der Lohnsteuer und zur Abgabe wahrheitsgemäßer Jahressteuererklärungen verstoßen hat (BFH vom 27.09.2001 - V R 17/99, BStBl. II 2002, 169; FG Berlin vom 24.02.1997 - 8435/96, EFG 1997, 1006). Ein nur als geringfügig einzustufender Verstoß gegen die Rechtsordnung, der eine Versagung der Steuerbefreiung nicht ohne weiteres rechtfertigen würde (vgl. FG Münster vom 30.06.2011 - 9 K 2649/10, EFG 2012, 492) liegt gerade nicht vor. Hiergegen spricht insbesondere der Umstand, dass die Lohn- und Umsatzsteuerverkürzung auf einer mehrere Jahre andauernden Praxis beruht.

2. Die vom Kläger in der Hauptsache begehrte vollständige Verrechnung der Verluste des ehemaligen Zweckbetriebs "Sport" mit dem vom FA der Besteuerung unterworfenen positiven Ergebnis ist nicht möglich. Zutreffend hat das FA angenommen, dass die von der Außenprüfung ermittelten Verluste des Klägers aus dem ehemaligen "Zweckbetrieb Sport" wegen der fehlenden Gewinnerzielungsabsicht des Klägers hinsichtlich seines Sportbereichs i.S.v. § 8 Abs. 1 KStG i.V.m. § 15 Abs. 2 EStG für sich genommen steuerlich nicht relevant sind und auch eine Verrechnung mit den im Einspruchsverfahren zu Grunde gelegten positiven Einkünften bzw. Gewinnen aus Gewerbebetrieb grundsätzlich ausscheidet, da kein einheitlicher wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb vorliegt, sondern zwei voneinander zu unterscheidende Tätigkeitssphären anzunehmen sind.

a) Ihrer Art nach unterschiedliche Tätigkeiten eines Vereins sind grundsätzlich mehreren wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben bzw. Tätigkeitsbereichen zuzuordnen. Dies gilt auch dann, wenn die Tätigkeiten wirtschaftlich verflochten sind und sich gegenseitig bedingen (BFH vom 28.11.1961 - I 34/61, BStBl. III 1962, 73; BFH vom 08.03.1967 - I 145/64, BStBl. III 1967, 373, BFH vom 04.03.1976 - IV R 189/71, BStBl. II 1976, 472). Daraus folgt im Umkehrschluss, dass mehrere gleichartige Tätigkeiten als einheitlicher wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb zu beurteilen sind. Gleichartigkeit besteht nach

der Rechtsprechung des BFH nicht erst, wenn die Tätigkeiten gleich sind, der Ablauf der jeweiligen betrieblichen Vorgänge also identisch ist. "Gleichartig" sind Tätigkeiten bereits dann, wenn die wesentlichen, die jeweilige Tätigkeit kennzeichnenden betrieblichen Handlungen übereinstimmen. Diese Grundsätze gelten auch für solche Vereine, die nicht von der Körperschaftsteuer befreit sind, denn die Kriterien, nach denen zu beurteilen ist, ob Betätigungen eines Vereins einen einzigen Betrieb oder mehrere Betriebe bilden, sind von den Voraussetzungen der Steuerbefreiung nicht abhängig (BFH vom 19.11.2003 - I R 33/02, BFH/NV 2004, 445).

Die fraglichen Tätigkeiten des Klägers (d.h. der "Zweckbetrieb Sport" und die übrigen Tätigkeiten einschließlich der Werbetätigkeit) waren nicht gleichartig. Die Trainings- und Sportveranstaltungen unterscheiden sich ihrer Struktur nach von den Tätigkeiten, mit denen der Kläger für Unternehmen und andere Personen geworben hat und die zur Durchführung größerer geselligen Veranstaltungen oder sonstiger Veranstaltungen erforderlich waren. Die den Trainings- und Spielbetrieb des Klägers kennzeichnenden wesentlichen Handlungen stimmen nicht mit den für die anderen Bereiche wesentlichen Handlungen überein. Das gilt jedenfalls unter Zugrundelegung einer - mangels anderer aussagekräftiger Anhaltspunkte auch hier einschlägigen - Organisationsstruktur eines typischen Sportvereins. Gegenteiliges hat der Kläger nicht nachgewiesen.

b) Hinsichtlich des ehemaligen Zweckbetriebs "Sport" fehlte dem Kläger in den Streitjahren die erforderliche Gewinn- bzw. Einkünfteerzielungsabsicht. Dies ergibt sich bereits aus dem Umstand, dass in diesem Tätigkeitsbereich nachhaltig Verluste erzielt wurden. Ferner war primärer Anlass für die Entstehung der entsprechenden Aufwendungen auch nicht die Erzielung eines Gewinns, sondern die Verwirklichung des in der Satzung festgelegten ideellen Vereinszwecks (BFH vom 05.02.1992 - I R 59/91, BFH/NV 1993, 341; BFH vom 27.03.1991 - I R 31/89, BStBl. II 1992, 103). Entgegen der Auffassung des Klägers widerspricht es auch nicht der Systematik des Körperschaftsteuergesetzes bzw. der Abgabenordnung, außerhalb des Bereichs der anerkannten Gemeinnützigkeit generell zwischen Aktivitäten, die mit Gewinnerzielungsabsicht betrieben werden, und solchen Aktivitäten, die lediglich zu ideellen Zwecken stattfinden, zu unterscheiden. Vielmehr ist es dem gesamten System des Ertragsteuerrechts wesensimmanent, dass für die Besteuerung zwischen solchen (steuerlich relevanten) Tätigkeiten, die mit Überschuss- oder Gewinnerzielungsabsicht betrieben werden, und solchen (steuerlich nicht relevanten) Tätigkeiten zu unterscheiden ist, die ohne eine solche Absicht entfaltet werden. Aufgrund der Maßgeblichkeit der über § 8 Abs. 1 KStG auch für Vereine einschlägigen Einkunftsarten des § 2 Abs. 1 Satz 1 EStG ist das Vorliegen einer im Einzelnen bestehenden Einkünfteerzielungsabsicht entsprechend § 15 Abs. 2 EStG zu fordern (vgl. Weber-Grellet in L. Schmidt, EStG, 31. Aufl. 2012, § 2 EStG Rz. 22).

3. Auch eine nur anteilige Berücksichtigung der Verluste bzw. von einzelnen Aufwendungen des ehemaligen Zweckbetriebs "Sport" kommt im Streitfall nicht in Betracht.

a) Der Senat hält an der im Aussetzungsverfahren nach summarischer Prüfung vertretenen Auffassung, dass zumindest ernstlich zweifelhaft sei, ob nicht unter entsprechender Berücksichtigung der neueren höchstrichterlichen Rechtsprechung zum Aufteilungs- und Abzugsverbot nach § 12 Nr. 1 Satz 2 EStG (BFH GrS vom 21.09.2009 - GrS 1/06, BStBl. II 2010, 672) dem vom Kläger erzielten Gewinn aus Gewerbebetrieb im Schätzwege ein prozentualer Anteil des Verlustes aus dem ehemaligen "Zweckbetrieb Sport" als Betriebsausgabe gegenüberzustellen ist, nicht mehr fest. Die Anwendung des Rechtsgedankens des § 12 Nr. 1 Satz 2 EStG in seiner jüngsten Auslegung durch die Rechtsprechung setzt voraus, dass dem Grunde nach sog. gemischt veranlasster Aufwand vorliegt, der bei wirtschaftlicher Betrachtung - bei Fehlen anderweitiger Anhaltspunkte auch notfalls im Schätzwege - in einen betrieblich veranlassten und einen außerbetrieblich (hier: privat) veranlassten Teil aufgeteilt werden kann. Eine derartige Mischveranlassung ist hinsichtlich der dem ehemaligen Zweckbetrieb "Sport" gewidmeten Aufwendungen im Streitfall jedoch nicht erkennbar.

Nach der zu einem als gemeinnützig anerkannten Sportverein ergangenen Rechtsprechung des BFH mindern Ausgaben für das Training und die Spiele der Vereinsmannschaft (z.B. Aufwendungen für Trainer, Schiedsrichter, Fahrtkosten und Hallenmiete) nicht die Einkünfte, die der Verein durch Werbung für Dritte während der Spiele erzielt, sofern diese Ausgaben auch ohne die Werbetätigkeit entstanden sind (BFH vom 27.03.1991 - I R 31/89, BStBl. II 1992, 103). Dies folgt aus

der Überlegung, dass Anlass für das Entstehen einer sowohl mit steuerbefreiten als auch mit steuerpflichtigen Tätigkeiten zusammenhängenden Ausgabe die nicht erwerbswirtschaftliche, steuerbefreite Tätigkeit des Vereins ist. Wirkt sich die erwerbswirtschaftliche Tätigkeit (z.B. die Werbetätigkeit) auf die Höhe der Ausgabe nicht aus, besteht kein Grund, diese insoweit steuerlich zu berücksichtigen. Eine anteilige Zuordnung der Aufwendungen zum steuerpflichtigen Bereich kommt nur dann in Betracht, wenn und soweit durch den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb eine Erhöhung der Ausgabe veranlasst worden ist (BFH vom 05.02.1992 - I R 59/91, BFH/NV 1993, 341).

Für Letzteres bestehen im Streitfall nach dem Inhalt der Akten und dem Vortrag der Beteiligten keinerlei Anhaltspunkte. Es ist nicht ersichtlich, dass der Kläger im Rahmen seines Sportbetriebs gezielt höhere Ausgaben getätigt hat, um höhere Werbeeinnahmen zu erzielen. Soweit der Kläger vorträgt, durch die Leistungssteigerung der Mannschaft erhöhten sich mittelbar auch die Chancen auf höhere Werbeeinnahmen, steht der primäre Anlass der Verausgabung (nämlich die Verwirklichung der sportlichen Betätigung) im Vordergrund. Dieser Anlass (und mithin die daraus resultierenden Ausgaben z.B. für die Verbesserung der Trainingsbedingungen oder die Akquisition besonders qualifizierter Spieler) wäre auch ohne die Werbetätigkeit angefallen. Dass die Werbeeinnahmen zur Finanzierung des ideellen Bereichs beitragen, kann jedenfalls nach der dargestellten Prämisse des BFH (Urteil vom 27.03.1991 a.a.O.) nicht ausreichen. Insoweit kann nicht (was der Senat im Aussetzungsverfahren noch anders sah) auf den Umstand verwiesen werden, dass die allgemeinen Grundsätze der Ausgabenveranlassung nach dem derzeitigen Stand der Diskussion nicht mehr streng final ausgelegt und angewandt werden (vgl. Stapperfend in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, Stand 09/2010, § 4 EStG Anm. 790 ff. m.w.N.).

Diesem Ergebnis steht auch nicht entgegen, dass der Kläger zum Zeitpunkt der mündlichen Verhandlung nicht mehr als gemeinnützig anerkannt war. Der Kläger unterscheidet sich insoweit in keiner Weise von einem auch heute noch als gemeinnützig anerkannten Verein, als ihm die Gemeinnützigkeit vom FA erst nachträglich entzogen wurde und er zum Zeitpunkt der Tätigung der jeweiligen Ausgaben uneingeschränkt das Ziel verfolgte, den satzungsmäßigen Zweck zu verwirklichen und die Gemeinnützigkeit zu erhalten. So hat auch der BFH seine Rechtsauffassung zur Konkretisierung des Veranlassungsprinzips bei durch den ideellen Bereich bedingten Aufwendungen auf die Erwägung gestützt, dass eine Körperschaft, die die teilweise Befreiung von der Körperschaftsteuer erlangen und bewahren will, nicht in erster Linie eigenwirtschaftliche Zwecke verfolgen darf, was die Annahme rechtfertigt, dass primärer Anlass für das Entstehen der sowohl mit den steuerbefreiten als auch mit den steuerpflichtigen Tätigkeiten zusammenhängenden Ausgaben die ideelle und steuerbefreite Tätigkeit ist (BFH vom 27.03.1991 a.a.O. unter II. 3. b.). Diese Erwägung greift unabhängig von der Frage, ob dem zum Zeitpunkt der Verausgabung als gemeinnützig anerkannten Verein später die Gemeinnützigkeit entzogen wird. Im Übrigen kommt ein entsprechender Rechtsgedanke auch bei dem in § 10 Nr. 1 KStG geregelten Abzugsverbot zum Ausdruck. Dieses greift unabhängig von der Erwägung, ob die mit der Verausgabung im Sinne dieser Vorschrift "erfüllten" und dem Verein "vorgeschriebenen" Satzungszwecke von der zuständigen Finanzbehörde als gemeinnützig anerkannt worden sind oder nicht.

b) Entgegen der Rechtsauffassung des Klägers scheidet auch eine entsprechende Anwendung der Pauschalierungsregelung des § 64 Abs. 6 AO im Falle eines nicht mehr als gemeinnützig anerkannten Vereins aus. Eine dementsprechend verfassungskonforme Auslegung dieser Vorschrift, die ihrem Wortlaut und ihrer systematischen Stellung nach nur für gemeinnützige Vereine gilt, ist nicht geboten. Anlass für das in § 64 Abs. 6 AO enthaltene und durch das Gesetz zur Änderung des Investitionszulagengesetzes 1999 vom 20.12.2000 (BGBl. I 2000, 1850) mit Wirkung vom 01.01.2000 (Art. 97 § 1b EGAO) eingeführte Wahlrecht zur pauschalierten Gewinnermittlung bei Werbeeinnahmen eines gemeinnützigen Vereins basiert auf dem zitierten BFH-Urteil zum Veranlassungszusammenhang bei zur Verwirklichung des Vereinszwecks angefallenen Ausgaben eines zugleich werbend tätigen Sportvereins (BFH vom 27.03.1991 - I R 31/89, BStBl. II 1992, 103). Der Gesetzgeber vertrat dabei die Auffassung, dass in den Fällen, in denen nach dem genannten BFH-Urteil ein Abzug von Ausgaben des ideellen Bereichs bei der Ermittlung des Gewinns aus der werbenden (oder ähnlichen) Tätigkeit nicht möglich ist, im Vergleich zu unternehmerisch tätigen Steuersubjekten eine Überbesteuerung eintrete, die

durch eine pauschalierte Gewinnermittlung beseitigt werden müsse (Bericht des Finanzausschusses des Deutschen Bundestages vom 16.11.2000, BT-Drucksache 14/4626, S. 7 f.).

Diese Argumentation des Gesetzgebers setzt - worauf der Kläger zutreffend hinweist - zwar voraus, dass entgegen der Auffassung der Rechtsprechung (BFH vom 27.03.1991 a.a.O.) dem Grunde nach von einer steuerlich beachtlichen (Mit-)Veranlassung des ideellen Vereinsaufwands durch die Werbetätigkeit ausgegangen wird. Der damit der gesetzlichen Regelung offenbar zu Grunde liegende Gedanke, wonach in den in § 64 Abs. 6 AO genannten drei Fällen bei einem großen Teil der Ausgaben des ideellen Bereichs typischerweise von gemischt veranlasstem Aufwand auszugehen ist, führt nach der Überzeugung des Senats jedoch nicht dazu, dass die Vorschrift über ihren Wortlaut hinaus auch für nicht bzw. ehemals gemeinnützige Vereine zum Tragen kommen kann. Denn der ihr zu Grunde liegende Gedanke widerspricht der nach der Überzeugung des Senats zutreffenden Auffassung des BFH, wonach typischerweise gerade kein gemischt veranlasster Aufwand vorliegt, soweit die Ausgaben des ideellen Bereichs - wie im Streitfall - auch ohne die Werbetätigkeit angefallen wären. Im Übrigen ist wertend zu berücksichtigen, dass der in erster Linie nach der Verwirklichung seiner satzungsmäßigen Zwecke strebende Verein diese Ausgaben primär zur Erlangung und Erhaltung der Gemeinnützigkeit tätigt und deshalb eigenwirtschaftliche Zwecke nur eine untergeordnete Rolle spielen dürfen (BFH vom 27.03.1991 a.a.O.). Mit § 64 Abs. 6 AO hat der Gesetzgeber letztlich der an der Rechtsprechung des BFH geäußerten Kritik Rechnung getragen (vgl. z.B. Schmidt/Fritz DB 2001, 2062 [2064]), wobei die Regelung wegen ihrer gegriffenen Begrenzung auf drei Einzelfälle unvollkommen geblieben und daher verfassungsrechtlich nicht unbedenklich ist (vgl. König in Pahlke/König, AO, 2. Auflage 2009, § 64 Rn. 28; Uterhark in Schwarz, AO, Stand 02/2004, § 64 Rn. 38; Tipke in Tipke/Kruse, AO/FGO, Stand 02/2009, § 64 AO Rn. 21 am Ende m.w.N.). Im Ergebnis ist mit § 64 Abs. 6 AO zum 01.01.2000 eine Sonderregelung eingeführt worden, die für die drei erfassten Fälle wie eine steuerliche Begünstigung wirkt und als solche nicht verallgemeinerungsfähig ist.

c) Etwas anderes folgt auch nicht aus der Rechtsprechung des BFH, nach der jedenfalls Kapitalgesellschaften nicht über eine außerbetriebliche Sphäre verfügen (BFH vom 22.08.2007 - I R 32/06, BStBl II 2007, 961) und insoweit eine Ungleichbehandlung zur Situation eines eingetragenen Vereins besteht. Der Kläger verkennt, dass außerbetrieblich veranlasste Aufwendungen im Falle einer Kapitalgesellschaft gegebenenfalls als verdeckte Gewinnausschüttungen außerbilanziell wieder zu korrigieren sind. Dieses Korrektiv führt bei zutreffender Anwendung zu ähnlichen Ergebnissen wie das im Streitfall zur Anwendung kommende Verlustverrechnungsverbot aus Anlass der Annahme eines gesonderten Tätigkeitsbereichs ohne Einkünfteerzielungsabsicht. Vor diesem Hintergrund erscheint es zumindest fraglich, ob es zu der in der Gesetzesbegründung zu § 64 Abs. 6 AO vorausgesetzten Überbesteuerung in der praktischen Anwendung für den Regelfall tatsächlich kommen kann.

4. Die noch im Beschluss des Senats vom 22.07.2011 geäußerten Zweifel hinsichtlich der Behandlung der von der Außenprüfung eingeführten Position "Zweckbetrieb Sport" bestehen im Anschluss an die Änderungen des FA für 2006 bis 2008 vom 18.10.2011 nicht mehr. Insoweit ist nach den Ausführungen der Beteiligten zwischenzeitlich unstreitig, dass es sich um Erlöse aus Werbung handelte, deren mehrfache Besteuerung das FA durch den Erlass von Änderungsbescheiden vor bzw. im Zusammenhang mit dem Erlass der Einspruchsentscheidung in zutreffender Weise beseitigt hat.

5. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. Gründe für die Zulassung der Revision i.S.d. § 115 Abs. 2 FGO lagen nicht vor. Die Sache hat insbesondere keine grundsätzliche Bedeutung. Die Grundsätze zur Anwendung des in § 4 Abs. 4 EStG geregelten Veranlassungsprinzips in Bezug auf Ausgaben, die ein zum Zeitpunkt der Verausgabung gemeinnütziger Sportverein in erster Linie zur Verwirklichung seines satzungsmäßigen Vereinszwecks tätigt, sind durch die höchstrichterliche Rechtsprechung hinreichend geklärt (grundlegend BFH vom 27.03.1991 - I R 31/89, BStBl. II 1992, 103).