
Datum: 10.10.2002
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 13. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 13 K 1465/00
ECLI: ECLI:DE:FGK:2002:1010.13K1465.00.00

Tenor:

Anmerkung: Die Klage wurde abgewiesen.

Tatbestand

1

Der Kläger ist ein eingetragener Verein. Sein satzungsmäßiger Zweck ist die leibliche und seelische Erziehung seiner Mitglieder durch Pflege und Förderung des Luftsports. Nach der in den Streitjahren geltenden Fassung der Satzung soll der Vereinszweck dadurch verwirklicht werden, dass den Mitgliedern ausreichend Möglichkeit zur Ausübung der aktiven Fliegerei gegeben wird.

2

Für die Jahre 1992 bis 1994 wurde vom Beklagten die Gemeinnützigkeit des Klägers durch Erlaß entsprechender Freistellungsbescheide für die Körperschaftsteuer, die Gewerbesteuer und die Vermögensteuer anerkannt.

3

Aus den vom Kläger 1998 vorgelegten Vorstands- und Tätigkeitsberichten für die Jahre 1995 und 1996 ergibt sich, dass die Vereinsaktivitäten 1995 im Wesentlichen darin bestanden,

4

- den Mitgliedern erfahrene Flugzeugführer als "sog Sicherheitspiloten" (unentgeltlich) zur Verfügung zu stellen, durch die diese ihre Flugkenntnisse auffrischen konnten,

5

- ein Fortbildungsseminar "Navigation mittels GPS" durchzuführen und

6

- den Mitgliedern zahlreiche Flugtouren (u.a. nach Malaga, Paris, London, Rom und Stockholm) anzubieten.

7

1996 wurden ebenfalls zahlreiche Touren geplant. Zudem wurden vom Kläger drei Seminare durchgeführt ("Besondere Flugzustände", Wiederholungsveranstaltung "GPS-Navigation" sowie "Luftraumstruktur und neue Sprechfunkverfahren"), die jeweils von 12 bis 30 Mitgliedern besucht wurden.

8

- Nach einem Rundschreiben des Klägers vom Januar 1997 sollten in 1997 u.a. wiederum mehrere Flugtouren und Seminare ("Fliegen im Winter", "GPS, Hilfe oder Gefahr?", "Luftraumstruktur und Änderungen der Sprechfunkverfahren") stattfinden. Außerdem standen ein Dia- und Videovortrag sowie mehrere gesellige Abende auf dem Programm. 9
- Der Kläger besitzt keine eigenen Flugzeuge. Er verfolgt seinen Vereinszweck im Wesentlichen dadurch, dass er bei der Fa. X-GmbH Flugzeuge chartert, um diese an seine Mitglieder zum gleichen Preis weiter zu verchartern. Die Fa X-GmbH ist ein gewerbliches Charterunternehmen mit Flugschule am Flugplatz N. Außer der Fa. X-GmbH gibt es am Flughafen N kein weiteres Charterunternehmen. Die nächsten Unternehmen dieser Art befinden sich in O, P und Q. Neben dem Kläger gibt es am Flughafen N noch einen weiteren Motorflugverein und acht Segelflugvereine. Der Motorflugverein besitzt vier eigene Flugzeuge. Die Segelflugvereine haben ebenfalls eigene Motorflugzeuge. 10
- Gesellschafter-Geschäftsführer der Fa. X-GmbH waren in den Streitjahren die Herren AL., BL. und CL. CL war vom 18.8.1993 bis zum 7.3. 1995 Vorsitzender des Klägers. BL bekleidete ab dem 7.3.1995 das Amt des 2. Vorsitzenden. DL, die Ehefrau von CL, war in den Streitjahren Schatzmeisterin des Klägers. 11
- Die Fa. X-GmbH berechnete dem Kläger 15 % Umsatzsteuer, während der Kläger bei der Weitervercharterung seinen Mitgliedern unter Anwendung von § 12 Abs. 2 Nr. 8a UStG lediglich den ermäßigten Steuersatz von 7% in Rechnung stellte. Hierdurch ergaben sich regelmäßig Vorsteuerüberschüsse zugunsten des Klägers. 12
- Wenn ein Mitglied des Klägers ein Flugzeug chartern wollte, wandte es sich unter Hinweis auf seine Vereinsmitgliedschaft unmittelbar an die Fa. X-GmbH. In jedem Einzelfall wurde dann über einen Mitarbeiter der Fa. X-GmbH - gleichzeitig - jeweils ein mündlicher Vertrag zwischen dem Kläger und dem Mitglied sowie zwischen dem Kläger und der Fa. X-GmbH abgeschlossen. Abgerechnet wurde sodann von der Fa. X-GmbH gegenüber dem Kläger in sog. Sammelrechnungen, die die Flüge mehrerer Mitglieder innerhalb eines bestimmten Zeitraums betrafen, und vom Kläger gegenüber jedem einzelnen Mitglied. Die Rechnungsstellung an die Vereinsmitglieder erfolgte durch das Personal der Fa. X-GmbH. Die Fa. X-GmbH stellte dem Kläger hierfür am Ende des Jahres anteilige Personal- und Telefonkosten in Rechnung, die von der Fa. X-GmbH überschlägig geschätzt wurden. Konkrete Vereinbarungen zwischen dem Kläger und der Fa. X-GmbH über den Abrechnungsmodus und die Kostenverteilung gab es nicht. 13
- Ein Rahmenvertrag wurde zwischen dem Kläger und der Fa. X-GmbH im Hinblick auf die Vercharterung der Flugzeuge an die Vereinsmitglieder nicht abgeschlossen. Es existiert lediglich eine Vereinbarung vom 17.12.1989, nach der die Fa. X-GmbH dem Kläger alle ihre Luftfahrzeuge zu den jeweils gültigen Normalpreisen - Preis ohne Chartervertrag - verchartert und die Fa. X-GmbH dem Kläger für die Charterung aller X-GmbH -Flugzeuge einen Rabatt in Höhe von 5% gewährt, wenn ein Jahresumsatz von 300.000 DM erreicht wird. Die Mitglieder des Klägers konnten mit dem Kläger auch einen Chartervertrag (Vielfliegerrabatt gegen monatliche Grundgebühr) abschließen. Der Kläger stellte in einem solchen Fall dem jeweiligen Mitglied den verbilligten Charterpreis in Rechnung, den die Fa. X-GmbH Nichtmitgliedern mit einem Chartervertrag berechnete. Der Kläger selbst erhielt allerdings von der Fa. X-GmbH nur den o. g. "Mengenrabatt". 14
- Der Kläger hatte außerdem mit der Fa. X-GmbH ab 1996 eine Haftungsbeschränkung für seine Mitglieder in der Weise vereinbart, dass die Haftung für Schäden am Flugzeug auf 1.000 DM beschränkt wird, wenn ein Vereinsmitglied, das erstmalig im Kalenderjahr ein X- 15

GmbH -Flugzeug fliegt, einmalig einen Betrag von 100 DM bezahlte. Dieser Betrag wurde vom Kläger gegenüber seinen Mitgliedern abgerechnet und dann in einer Summe an die Fa. X-GmbH bezahlt.

Der Kläger verfügt über keine eigenen Vereinsräume. Die Seminare oder Fortbildungsveranstaltungen fanden in der Regel in den Räumen der Fa. X-GmbH am Flugplatz N statt. Ein Lehr- oder Trainingsbetrieb wurde vom Kläger nicht unterhalten. 16

Der Kläger hatte Ende 1995 xxx und Ende 1996 xxx Mitglieder, die Mitgliedsbeiträge in Höhe von insgesamt 40.907 DM (1995) und 42.962 DM (1996) bezahlten. Die Verwaltungskosten des Klägers lagen in beiden Jahren jeweils bei ca. 20.000 DM; die Beiträge, die an übergeordnete Flugsportvereine oder Verbände jährlich entrichtet wurden, betrugen ebenfalls ca. 20.000 DM. Lt. G. u. V. - Rechnung des Klägers standen in 1995 den verausgabten Chartergebühren in Höhe von 578.000 DM (netto) Chartereinnahmen von 572.857 DM (netto) gegenüber. In 1996 wurden an die Fa. X-GmbH Chartergebühren (inkl. Beiträge für die Haftungsbeschränkung) in Höhe von insgesamt 537.759 DM (netto) gezahlt, während von den Mitgliedern für die Vercharterung (inkl. Beiträge für die Haftungsbeschränkung) insgesamt 543.552 DM (netto) an den Kläger bezahlt wurden. In 1997 und 1998 standen den Ausgaben für die Ancharterung der Flugzeuge in Höhe von ca. 647.000 DM bzw. 576.453 DM (netto) Chartereinnahmen von ca. 635.494 DM bzw. 538.549 DM (netto) gegenüber. Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf die Jahresabschlüsse und die Gewinnermittlungen des Klägers verwiesen. 17

Im Rahmen einer Umsatzsteuersonderprüfung beim Kläger für den Zeitraum 1995 bis Juni 1998 (Prüfbericht vom 7. 5. 1999) vertrat der Prüfer die Auffassung, dass dem Kläger die Gemeinnützigkeit abzuerkennen sei. 18

Der Beklagte folgte der Meinung des Umsatzsteuersonderprüfers und erließ am 20.04.1999 entsprechende Körperschaftsteuerbescheide für 1995 bis 1997, in denen er jeweils die Körperschaftsteuer auf 0 DM festsetzte. In der Anlage zu den Bescheiden begründete der Beklagte seine Entscheidung u.a. damit, dass die Satzung des Klägers nicht den Anforderungen des § 60 Abs. 1 AO entspreche, weil die Art der Verwirklichung des Satzungszwecks nicht hinreichend bestimmt sei. Außerdem könne der Kläger nicht den Sport i. S. des § 52 AO fördern, weil er nicht in der Lage sei, den Mitgliedern Vereinseinrichtungen zur Verfügung zu stellen. 19

Es fehle auch an der gemäß § 55 AO erforderlichen Selbstlosigkeit, weil durch die Umsatzförderung bei der Fa. X-GmbH in erheblichem Umfang eigenwirtschaftliche Interessen von Mitgliedern verfolgt würden. Ein Indiz hierfür sei auch die Bereitstellung eines zinslosen Darlehens an die Fa. X-GmbH. 20

Letztlich seien auch die Voraussetzungen des § 65 AO nicht erfüllt, weil die Weitervercharterung durch den Kläger in größerem Umfang betrieben werde und er in direkte Konkurrenz zu gewerblichen Charterunternehmen trete. 21

Die Bilanz des Klägers zum 31.12.1995 wies "Debitoren" in Höhe von 21.474 DM und eine Forderung gegen die Fa. X-GmbH von 12.500 DM aus. Zum 31.12.1996 beliefen sich diese Beträge auf 16.918 DM (Debitoren) und 4.962 DM (X-GmbH). 22

Am 31.5.1999 erließ der Beklagte einen gemäß § 164 Abs. 2 AO geänderten Umsatzsteuerbescheid für 1995 und am 8.6.1999 erstmalige Jahressteuerbescheide für Umsatzsteuer 1996, 1997 und 1998, in denen er jeweils die Umsätze aus der Vercharterung 23

mit dem Regelsteuersatz besteuerte.

Gegen die vorgenannten Bescheide zur Körperschaft- und Umsatzsteuer legte der Kläger Einsprüche ein, mit denen er die Anerkennung der Gemeinnützigkeit und die ermäßigte Besteuerung seiner Umsätze begehrte. Die Einsprüche blieben ohne Erfolg (Einspruchsentscheidung vom 26.1.2000). 24

Mit der vorliegenden Klage macht der Kläger weiterhin geltend, er sei gemeinnützig und deshalb zum einen von der Körperschaftsteuer freizustellen und zum anderen mit dem ermäßigten Umsatzsteuersatz zu besteuern. Die Satzung des Klägers entspreche den Anforderungen des § 60 Abs. 1 AO, zumal nach ständiger BFH-Rechtsprechung ausreichend sei, wenn die erforderliche Konkretisierung sich durch Auslegung der Satzungsbestimmungen ergebe. Der Kläger überlasse seinen Mitgliedern auch Sportgeräte. Unerheblich für die Beurteilung der Gemeinnützigkeit sei, dass er nicht Eigentümer der vercharterten Flugzeuge sei. Hierbei sei auch zu berücksichtigen, dass er gerade dadurch eine möglichst große Breitenwirkung erziele, dass er Flugzeuge anmiete und damit die Vereinsmitgliedschaft erschwinglich mache. Bei einem Erwerb von Flugzeugen entstünden weitaus höhere Kosten für die Mitglieder. Die Flugzeugmieten würden deshalb nicht durch Beiträge finanziert, weil die Mitglieder, die wenig fliegen, die Vielflieger subventionieren würden. Deshalb habe die Mehrheit der Mitglieder des Klägers es für richtig gehalten, dass jedes Mitglied für die Kosten des Fluges selbst aufkommen müsse. So bestimme auch jedes Mitglied letztlich das Ausmaß seiner finanziellen Belastung durch die Vereinsmitgliedschaft selbst. 25

Außerdem sei der vom Kläger in Anspruch genommene USt-Satz von 7 % eine gewollte, bewußte und zielgerichtete gesetzgeberische Entscheidung zur Förderung des Sports. Es entspreche dieser gesetzlichen Entscheidung, wenn Personen, die den Luftsport im Rahmen eines Vereins ausübten, auch nur mit dem ermäßigten USt-Satz belastet würden. 26

CL besitze als erfahrener Fluglehrer und Pilot eine herausragende Stellung im gesamten Betrieb des Flugplatzes allein aufgrund seiner Kompetenz. Es wäre wenig sinnvoll, wenn gerade die kompetentesten Mitglieder des Klägers kein Vorstandsamt bekleiden dürften, um die Gemeinnützigkeit nicht zu gefährden. Es möge im Vereinsleben vorkommen, dass Mitglieder sich von Vorstandspositionen mittelbar Vorteile versprechen, etwa die Anbahnung von Kundenkontakten oder dergleichen. Bisher sei die Gemeinnützigkeit eines Vereins dadurch aber nicht in Frage gestellt worden. 27

Soweit Bürokosten von der Fa. X-GmbH umgelegt worden seien, sei dies streng kostenneutral und ohne Gewinn erfolgt. Der Kläger sei mit den vorhandenen finanziellen Mitteln überhaupt nicht in der Lage, diese Arbeiten selbst durchzuführen. Zu den Büro-, Steuerberatungs- und sonstigen Kosten in 1996 in Höhe von insgesamt 21.783 DM sei exemplarisch zu erläutern, dass sie in Höhe von 3.133 DM auf vom Verein unmittelbar getragene Bürokosten und in Höhe von 2.511 DM auf die Steuerberaterkosten entfielen. Im Übrigen seien sämtliche Leistungen von der Fa. X-GmbH ausgeführt und zunächst auch bezahlt worden. Diese Kosten (Fremdleistungen) seien dann Ende des Jahres gegenüber dem Kläger abgerechnet worden (z.B. Personal 9.000 DM = 200 Stunden x 45 DM; Telefon 3.500 DM, Portokosten 2.500 DM). 28

Bei den in den Bilanzen ausgewiesenen Forderungen des Klägers gegen die Fa. X-GmbH müsse es sich um Ansprüche aus einer Art Verrechnungskonto handeln. Dies ergebe sich schon daraus, daß der Kläger mit der Fa. X-GmbH in laufender Geschäftsverbindung stehe. Das "Verrechnungskonto" sei nicht verzinst worden. Trotz ständiger Vorleistungen der Fa. X-GmbH könnten sich Forderungen des Klägers zum Jahresabschluss durch den 29

Rückvergütungsanspruch aus der "Rabatt-vereinbarung" ergeben haben.

Alle Voraussetzungen des § 65 AO seien im Streitfall erfüllt. Insbesondere trete der Verein nicht in schädlichem Umfang in Wettbewerb zu anderen Unternehmen, solange er an Mitglieder vermiete. Der Kläger könne den Luftsport satzungsgemäß nur dadurch fördern, dass er seinen Mitgliedern Fluggeräte zur Ausübung des Luftsports zur Verfügung stelle. 30

Der Kläger beantragt, 31

die Körperschaftsteuerbescheide 1995 bis 1997 vom 20.4.1999, den Umsatzsteuerbescheid 1995 vom 31.5.1999 sowie die hierzu ergangene Einspruchsentscheidung vom 26.1.2000 aufzuheben und die Umsatzsteuerbescheide 1996 bis 1998 vom 8.6.1999 dahingehend zu ändern, dass die Umsätze mit dem ermäßigten Steuersatz besteuert werden, 32

hilfsweise die Revision zuzulassen. 33

Der Beklagte beantragt, 34

die Klage abzuweisen, 35

hilfsweise die Revision zuzulassen. 36

Entscheidungsgründe 37

Die Klage ist nicht begründet. 38

Der Beklagte hat dem Kläger zu Recht die Steuerbefreiung gemäß § 5 Abs. 1 Nr. 9 Satz 1 KStG und die Steuervergünstigung nach § 12 Abs. 2 Nr. 8a UStG versagt, weil der Kläger gegen das Gebot der Selbstlosigkeit aus § 55 Abs. 1 AO verstoßen hat. 39

Die Steuerbefreiung gemäß § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG setzt voraus, daß die Körperschaft nach ihrer tatsächlichen Geschäftsführung ausschließlich und unmittelbar gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken dient. Gemäß § 52 Abs. 1 Satz 1 AO verfolgt eine Körperschaft gemeinnützige Zwecke, wenn ihre Tätigkeit darauf gerichtet ist, die Allgemeinheit auf materiellem, geistigem oder sittlichem Gebiet selbstlos zu fördern. Gemäß § 55 Abs. 1 Satz 1 AO geschieht eine Förderung oder Unterstützung selbstlos, wenn dadurch nicht in erster Linie eigenwirtschaftliche Zwecke - z. B. gewerbliche Zwecke oder sonstige Erwerbszwecke - verfolgt werden. 40

Im Streitfall handelt der Kläger somit nicht selbstlos, weil er in erster Linie eigenwirtschaftliche Zwecke verfolgt. 41

Eigenwirtschaftliche Zwecke werden nämlich nicht nur verfolgt, wenn es um die wirtschaftlichen Interessen und Vorteile der Körperschaft selbst geht. Eine Körperschaft handelt auch dann nicht selbstlos, wenn sie in erster Linie unmittelbar oder mittelbar die wirtschaftlichen Interessen ihrer Mitglieder wahrnimmt (vgl. BFH-Urteile vom 13.12.1978 I R 39/78, BStBl II 1979, 482; vom 26.4.1989 I R 209/85, BStBl II 1989, 670; vom 23.10.1991 I R 19/91, BStBl II 1992, 62). Eine Körperschaft handelt insbesondere nicht selbstlos, wenn sie im Erwerbsinteresse ihrer Mitglieder oder zum Zwecke der materiellen (gegenseitigen) Selbsthilfe gegründet worden ist. Nicht selbstlos ist auch die wirtschaftliche Förderung von Angehörigen der Mitglieder oder von anderen ihnen nahe stehenden Personen. Die wirtschaftlichen Vorteile der Mitglieder oder ihnen nahe stehender Personen können dabei auch darin bestehen, dass diesen Ausgaben erspart werden (vgl. Tipke/Kruse, AO und FGO, 42

- § 55 AO Rz. 6). Allerdings schadet nicht jeder Nutzen für die Mitglieder. Bei vielen Körperschaften ist die Förderung der Mitglieder notwendiges Nebenprodukt der Tätigkeit. Die Selbstlosigkeit scheidet erst dann aus, wenn der wirtschaftliche Eigennutz der Mitglieder in den Vordergrund tritt (vgl. BFH-Urteil vom 13.12.1998 I R 39/78, BStBl II 1979, 482; Uterhark in Schwarz, AO, 11. Auflage 2000, § 55 Rz. 6). 43
- Ob Selbstlosigkeit oder Verfolgung schädlicher wirtschaftlicher Interessen vorliegt, muss nach objektiven Maßstäben nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse festgestellt werden. Dabei können sich aus der Satzung, der tatsächlichen Geschäftsführung, dem Auftreten der Körperschaft, der Organe und der Mitglieder Vermutungen für oder gegen die Selbstlosigkeit ergeben (vgl. Uterhark in Schwarz, a. a. O., AO, § 55 Rz. 7). 44
- Hiervon ausgehend ist der Senat bei einer Gesamtwürdigung aller Umstände davon überzeugt, dass der Kläger nicht selbstlos handelt, weil er in erster Linie die wirtschaftlichen Interessen seiner Mitglieder wahrnimmt. 45
- Nach seiner tatsächlichen Geschäftsführung geht es dem Kläger vorrangig darum, dem wesentlichen Teil seiner Mitglieder den ermäßigten Steuersatz gemäß § 12 Abs. 2 Nr. 8a UStG für die Ancharterung der Flugzeuge zu vermitteln und ihnen somit Ausgaben zu ersparen. Durch diesen "Sparanreiz" soll außerdem in erheblichem Umfang der Umsatz der Fa. X-GmbH und somit das Erwerbsinteresse der Mitglieder aus der Familie L gefördert werden. 46
- Zu dieser Überzeugung gelangt der Senat vor allem deshalb, weil der Kläger bei der An- und Vercharterung der Flugzeuge im Grunde keinerlei wirtschaftliche oder tatsächliche Funktion wahrnimmt. Auch wenn der Kläger sich darauf beruft, dass er seinen satzungsgemäßen Zweck, nämlich den Mitgliedern ausreichend Möglichkeit zur Ausübung der aktiven Fliegerei zu geben, nur dadurch verwirklichen könne, dass er den Mitgliedern Flugzeuge zur Verfügung stelle, so wird er doch in dieser Zweckverwirklichung tatsächlich nicht tätig. 47
- Wie sich aus dem Vortrag des zweiten Vorsitzenden des Klägers in der mündlichen Verhandlung ergibt, unterscheidet sich die Vercharterung der Flugzeuge durch die Fa. X-GmbH an die Vereinsmitglieder in keiner wesentlichen Weise von der Vercharterung an Nichtmitglieder. Der Kläger bzw. dessen Funktionsträger treten beim Abschluss der einzelnen Charterverträge überhaupt nicht in Erscheinung. Es gibt zudem weder einen Rahmenvertrag, noch hat sich der Kläger in irgendeiner Weise gegenüber der Fa. X-GmbH ein Flugzeug-Kontingent gesichert. Wären alle Flugzeuge der Fa. X-GmbH an Nichtmitglieder verchartert, so müssten die Mitglieder des Klägers ihre Flugwünsche ebenso zurückstellen, wie wenn sie unmittelbar bei der Fa. X-GmbH ein Flugzeug anmieten wollten. 48
- Die Vercharterung eines Flugzeuges erfolgt ausschließlich durch das Personal der Fa. X-GmbH. Die Beschäftigten der Fa. X-GmbH schließen als "Bevollmächtigte" des Klägers die Verträge mit den Mitgliedern ab. Sie verwalten offensichtlich die gesamten Daten der Mitglieder wie die der anderen Kunden. Der einzige Unterschied liegt darin, dass die Fa. X-GmbH aufgrund der "Zwischenschaltung" des Klägers vor der Abrechnung gegenüber den einzelnen Vereinsmitgliedern zunächst eine Rechnung an den Kläger stellt. Die anschließenden Rechnungen an die einzelnen Mitglieder werden dann wiederum vom Personal der Firma X-GmbH erstellt und den Mitgliedern des Klägers übersandt. Hierfür werden dem Kläger Porto-, Personal- und Telefonkosten in Rechnung gestellt, die ohne eine Zwischenschaltung des Klägers im Wesentlichen von der Fa. X-GmbH selbst zu tragen 49

wären. Im Verhältnis zu anderen Kunden werden die Rechnungen nämlich selbstverständlich auf Kosten der Fa. X-GmbH erstellt und verschickt. So wäre z. B. im Jahre 1996 von den abgerechneten Portokosten in Höhe von 2.500 DM, den Personalkosten für die Rechnungserstellung in Höhe von 9.000 DM und den Telefonkosten in Höhe von 3.500 DM ein erheblicher Anteil bei der Fa. X-GmbH selbst angefallen, wenn der Kläger nicht "als Kunde" der Fa. X-GmbH zwischengeschaltet worden wäre.

Diese Gestaltung macht nach Auffassung des Senats deutlich, dass der wirtschaftliche Vorteil durch die Inanspruchnahme des ermäßigten Umsatzsteuersatzes nach 50

§ 12 Abs. 2 Nr. 8a UStG zwischen den übrigen Mitgliedern und den Mitgliedern aus der Familie L bzw. der Fa. X-GmbH aufgeteilt werden sollte. Hierfür spricht auch die tatsächliche Durchführung der Geschäftsverbindung zwischen dem Kläger und der Fa. X-GmbH. Der Kläger weist zwar darauf hin, dass er bei den jährlichen Abrechnungen der Verwaltungskosten durch die Fa. X-GmbH keinesfalls übervorteilt worden sei, zumal er sich selbst solche aufwendigen Verwaltungsarbeiten gar nicht hätte leisten können. Allerdings wird aus dem Vortrag des Klägers und den Erläuterungen des zweiten Vorsitzenden in der mündlichen Verhandlung auch deutlich, dass es für die Abrechnung zwischen dem Kläger und der Fa. X-GmbH keinerlei konkrete Vereinbarungen bezüglich der Berechnungsgrundlagen gab. Die Telefonkosten wurden anhand der Mitgliederzahl des Klägers von der Fa. X-GmbH geschätzt. Die abgerechneten Personalkosten basierten ebenfalls auf einer Schätzung und wurden nicht durch Stundennachweise etc. unterlegt. Dies zeigt, dass die (wirtschaftlichen) Interessen des Klägers und der Fa. X-GmbH so eng miteinander verknüpft waren, dass eine klare und eindeutige Abgrenzung zumindest im tatsächlichen Bereich nicht für erforderlich gehalten wurde. Dieser Eindruck wird dadurch verstärkt, dass in den Streitjahren durchweg Mitglieder der Familie L in verantwortlicher Position beim Kläger vertreten waren. So war zunächst bis zum 7.3.1995 CL der erste Vorsitzende des Klägers. Ab dem 7.3.1995 wurde BL zum zweiten Vorsitzenden des Klägers gewählt. Frau DL, die Ehefrau von CL, war durchgehend die Schatzmeisterin des Klägers. Kann sich der Kläger bezüglich der Person von CL noch auf dessen außerordentliche fliegerische Kompetenz berufen, so trägt dieses Argument nach den eigenen Angaben des zweiten Vorsitzenden, BL, für seine Person nicht mehr, da er sich im fliegerischen Bereich nicht besonders auszeichne und lediglich die Privatfluglizenz besitzt. 51

Auch das geltend gemachte "Verrechnungskonto" und dessen Nichtverzinsung machen deutlich, dass eine strikte Abgrenzung zwischen dem Kläger und der Fa. X-GmbH im finanziellen Bereich nicht erfolgt ist. 52

Der Kläger kann sich auch nicht mit Erfolg darauf berufen, dass ein eigenwirtschaftliches Interesse der Familie L bzw. der Fa. X-GmbH an der An- und Vercharterung durch den Kläger schon deshalb nicht bestanden habe, weil am Flughafen N ohnehin kein anderer Anbieter vorhanden gewesen sei und die Vereinsmitglieder somit gezwungen gewesen wären, bei der Fa. X-GmbH die Flugzeuge zu chartern. Bei dieser Argumentation bleibt nämlich außer Acht, dass die Fa. X-GmbH sehr wohl ein Interesse daran hatte, sich durch die Einschaltung des Klägers und die dadurch erzielte Steuerermäßigung ein (erhöhtes) Umsatzpotential zu sichern. So wäre jeder Flieger, der Mitglied in dem anderen am Flughafen N ansässigen Motorsportverein würde, als möglicher Kunde verloren, weil dieser Verein eigene Flugzeuge besitzt. Vor diesem Hintergrund wird deutlich, dass der Fa. X-GmbH tatsächlich daran gelegen sein mußte, durch "Einschaltung" des Klägers ein Umfeld zu schaffen bzw. zu sichern, das es für die Flieger bzw. Kunden wirtschaftlich interessant macht, ihre Flugzeuge in Anspruch zu nehmen und nicht durch Mitgliedschaft in dem bereits 53

bestehenden anderen Verein oder durch Gründung eines eigenen Vereins das Kundenpotential der Fa. X-GmbH erheblich einzuschränken.

Der Senat übersieht nicht, dass die eigenwirtschaftlichen Interessen der einzelnen Vereinsmitglieder - soweit sie nicht der Familie L angehören - erheblich davon abhängen, wie häufig sie fliegen. So erscheint es durchaus möglich, dass bei einem Mitglied, das selten fliegt, in einzelnen Jahren die Vorteile aus der Umsatzsteuerermäßigung betragsmäßig den Mitgliedsbeitrag nicht erreichen. Demgegenüber können allerdings Vielflieger in erheblichem Umfang Ausgaben ersparen. Dass letztlich die Vereinsmitgliedschaft für eine Vielzahl der Mitglieder im eigenwirtschaftlichen Interesse stand, zeigt sich daran, dass die Mitgliedsbeiträge sich jährlich auf ca. 40.000 DM belaufen, während die Vorteile aus der Steuerermäßigung bei einem Netto-Umsatz von 600.000 DM ca. 50.000 DM betragen. Zu berücksichtigen ist hierbei auch, dass diese Vorteile sich erhöhen würden, wenn die Fa. X-GmbH die Personal-, Porto- und Telefonkosten, die ihr auch ohne Zwischenschaltung des Klägers entstehen würden, nicht dem Kläger in Rechnung stellen würde. 54

Da somit der Kläger zumindest für eine Vielzahl seiner Mitglieder eigenwirtschaftliche Interessen verfolgt, kann es im Streitfall offen bleiben, ob die Selbstlosigkeit bereits dann zu verneinen ist, wenn nur die eigenwirtschaftlichen Zwecke eines bzw. einiger Mitglieder (hier die Mitglieder aus der Familie L) gefördert werden (vgl. zum Streitstand Fischer in Hübschmann/Hepp/Spitaler, Abgabenordnung - Finanzgerichtsordnung, § 55 AO Rz. 32). 55

Eine andere Beurteilung ergibt sich auch nicht im Hinblick auf den Hinweis des Klägers, dass der ermäßigte Umsatzsteuersatz für gemeinnützige Körperschaften eine bewußte und zielgerichtete gesetzgeberische Entscheidung u.a. zur Förderung des Sports sei und es daher nicht den gesetzlichen Entscheidungen widersprechen könne, wenn Personen, die den Luftsport im Rahmen eines Vereins ausübten, auch nur mit dem ermäßigten Umsatzsteuersatz belastet würden. Die Regelung in § 12 Abs. 2 Nr. 8a UStG will nämlich nur solche Körperschaften unterstützen, deren Mitglieder sich zur Förderung der Allgemeinheit und nicht (überwiegend) zur Förderung ihrer eigenen wirtschaftlichen Interessen zusammengeschlossen haben. Die Intention des Gesetzgebers bei Einführung der Steuerermäßigung nach § 12 Abs. 2 Nr. 8 a UStG schließt es deshalb nicht aus, einer Körperschaft deshalb die Gemeinnützigkeit zu verwehren, weil sie nach ihrer tatsächlichen Geschäftsführung in erster Linie darauf ausgerichtet ist, ihren Mitgliedern die Steuerermäßigung und weitere wirtschaftliche Vorteile zu verschaffen. 56

Der Senat verkennt auch nicht, dass der Kläger neben den wirtschaftlichen Interessen seiner Mitglieder - entsprechend seiner Satzung - auch, den Motorflugsport und somit eine Sportart im Sinne des § 52 Abs. 2 Nr. 2 Satz 1 AO fördert (vgl. BFH-Urteil vom 29.10.1997 I R 13/97, BStBl II 1998, 9). § 52 Abs. 2 AO bestimmt allerdings nicht absolut, daß die in Nrn. 1 bis 3 aufgeführten Förderungsarten in jedem Fall die Allgemeinheit materiell, geistig oder sittlich fördern. Vielmehr ist immer noch zu prüfen, ob die Voraussetzungen des § 52 Abs. 1 Satz 1 bis 3 AO vorliegen. Dies ergibt sich aus dem Einleitungssatz des § 52 Abs. 2 (vgl. Tipke/Kruse, AO, § 52 Rz. 11). Überwiegen daher bei der vorzunehmenden Abwägung die eigenwirtschaftlichen Vorteile der Mitglieder die Förderung der Allgemeinheit, so ist mangels Selbstlosigkeit gleichwohl die Anerkennung der Gemeinnützigkeit zu versagen (vgl. Fischer a. a. O., § 55 AO Rz. 32). 57

Im Streitfall überwiegen die eigenwirtschaftlichen Interessen der Vereinsmitglieder die vom Kläger durchgeführten Maßnahmen zu Förderung des Flugsports (im wesentlichen die Durchführung von Flugtours und die Veranstaltung flugspezifischer Seminare) erheblich. Bei dieser Gewichtung ist insbesondere zu berücksichtigen, dass der Kläger bei der 58

"Bereitstellung" der Flugzeuge letztlich keinen maßgebenden Beitrag leistet. Er lässt sich lediglich rein formal in die Geschäftsbeziehung zwischen der Fa. X-GmbH und den Vereinsmitgliedern einbinden. Er erbringt aber gegenüber seinen Mitgliedern im Grunde keinerlei Leistung, die insoweit als Förderung des Flugsports qualifiziert werden könnte. Dies gilt auch unter Berücksichtigung der "Rabattvereinbarung" aus dem Jahre 1989 und der vermittelten "Haftungsbeschränkung" ab dem Jahre 1996. In der Rabattvereinbarung liegt schon deshalb keine wesentliche Unterstützung und Förderung des Flugsports, weil den Mitgliedern letztlich die Preise in Rechnung gestellt wurden, die ihnen bei Abschluss eines Chartervertrages auch unmittelbar von der Fa. X-GmbH berechnet worden wären. Aber selbst wenn durch den vereinbarten "Mengenrabatt" neben der Steuerermäßigung weitere wirtschaftliche Vorteile an die Mitglieder vermittelt worden wären, würde dies nicht für die Gemeinnützigkeit des Klägers sprechen. Auch hier würde es sich wiederum um eigenwirtschaftliche Vorteile der Mitglieder handeln, die im Grunde durch jede Einkaufsgemeinschaft oder durch jedes private Unternehmen für seine Arbeitnehmer erreicht werden könnten. Entsprechendes gilt für die Vereinbarung einer Haftungsbeschränkung.

Da eine Befreiung von der Körperschaftsteuer gemäß § 5 Abs. 1 Nr. 9 Satz 1 KStG bereits an der fehlenden Selbstlosigkeit scheitert, kann offen bleiben, ob die übrigen vom Beklagten geltend gemachten Bedenken gegen die Gemeinnützigkeit des Klägers begründet sind. 59

Die vom Kläger begehrte Ermäßigung der Umsatzsteuer gemäß § 12 Abs. 2 Nr. 8a UStG wäre im übrigen selbst dann nicht zu gewähren, wenn die Gemeinnützigkeit des Klägers anzuerkennen wäre. 60

Nach § 12 Abs. 2 Nr. 8a UStG ermäßigt sich die Umsatzsteuer u. a. für die Leistungen der Körperschaften, die ausschließlich und unmittelbar gemeinnützige Zwecke verfolgen (§§ 51 bis 68 AO). Das gilt nach Satz 2 dieser Vorschrift aber nicht für Leistungen, die im Rahmen eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes ausgeführt werden. 61

Die (Weiter-)Vercharterung der Flugzeuge durch den Kläger stellt einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb im Sinne der §§ 14, 64 AO dar, der auch bei Anerkennung der Gemeinnützigkeit der Umsatzsteuerermäßigung entgegenstehen würde. Die Voraussetzungen für die Annahme eines Zweckbetriebes im Sinne der §§ 65 bis 68 AO wären im Streitfall nicht erfüllt. 62

Der Kläger könnte sich insbesondere nicht darauf berufen, dass den Anforderungen des § 65 AO immer dann Rechnung getragen wird, wenn ein Verein Sportgeräte ausschließlich seinen Mitgliedern zur Verfügung stelle. Nach der Rechtsprechung des BFH, der sich der erkennende Senat anschließt, kann die Vermietung von Sportgeräten oder Sportstätten an Mitglieder eines Vereins zwar die Merkmale eines Zweckbetriebes erfüllen, eine Prüfung der Tatbestandsvoraussetzungen des § 65 AO wird dadurch jedoch nicht entbehrlich (vgl. BFH-Urteil vom 2.3.1990 III R 89/87, BStBl II 1990, 1012). 63

Im Streitfall würde die Anerkennung eines Zweckbetriebes an § 65 Nr. 2 AO scheitern, wonach ein Zweckbetrieb nur dann gegeben ist, wenn die satzungsmäßigen Zwecke der Körperschaft nur durch einen solchen Geschäftsbetrieb erreicht werden können. An dieser Voraussetzung fehlt es, wenn die Erfüllung der Zwecke auch ohne den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb möglich ist (BFH-Urteile vom 10.5.1955 I 173/53 U, BStBl III 1955, 177; und vom 9.4.1987 V R 150/78, BStBl II 1987, 659; Tipke/Kruse, a.a.O., § 65 AO Rz. 3). Der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb muss das einzige Mittel sein, den steuerbegünstigten Zweck zu erreichen (BFH in BStBl II 1987, 659). Diese Voraussetzungen sind insbesondere nicht gegeben, wenn der Zweck ohne weiteres auch durch Inanspruchnahme selbständiger 64

Unternehmer erreicht werden könnte (Tipke/Kruse, a.a.O., § 65 AO, Rz. 3). Die An- und Weitervercharterung der Flugzeuge an seine Mitglieder war, zumindest in der Art und Weise wie sie vom Kläger betrieben wurde, nicht erforderlich, um seinen Satzungszweck, nämlich die Pflege und Förderung des Luftsports, zu verwirklichen. Wie sich aus den vorhergehenden Ausführungen ergibt, hatten die Vereinsmitglieder durch die Zwischenschaltung des Klägers in das Charterverhältnis mit der Fa. X-GmbH

- mit Ausnahme der Steuerermäßigung - keinerlei Vorteile. Auch wenn der Kläger nicht die Flugzeuge zunächst angechartert und an seine Mitglieder weiterverchartert hätte, hätten die Mitglieder in exakt dem gleichen Umfang den Flugsport betreiben können. Der Kläger hat bei der Bereitstellung der Flugzeuge im Grunde keinerlei ins Gewicht fallende Leistung erbracht. Die Förderung des Flugsports beschränkte sich damit auf das Anbieten von Flugtouren, die Durchführung einiger Seminare und die Organisation gelegentlicher Zusammenkünfte der Flieger. Diese Art der Förderung wäre aber auch ohne das Betreiben des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes "Flugzeugvercharterung" möglich gewesen. 65

Offen bleiben kann bei dieser Beurteilung, ob etwas anderes dann zu gelten hätte, wenn der Kläger durch einen Rahmenvertrag mit der Fa. X-GmbH ein bestimmtes jährliches Kontingent an Flugminuten angemietet oder auf andere Weise vertragliche Bedingungen geschaffen hätte, aufgrund derer seine Mitglieder gegenüber anderen Kunden der Fa. X-GmbH bevorzugt gewesen wären. 66

Die Flugzeugvercharterung durch den Kläger stellt auch keinen Zweckbetrag im Sinne des § 67 a AO dar, weil es sich bei dieser Tätigkeit nicht um "sportliche Veranstaltungen" eines Sportvereins im Sinne dieser Vorschrift handelt. Die bloße Nutzungsüberlassung von Sportgeräten bzw. -anlagen stellt nämlich selbst keine sportliche Veranstaltung dar, sondern bereitet diese lediglich vor (BFH-Urteil vom 25.7.1996 V R 7/95, BStBl II 1997, 154). Letztlich würde aber auch eine Qualifizierung der Vercharterung als sportliche Veranstaltung nicht zu der vom Kläger begehrten Änderung der Umsatzsteuerfestsetzungen führen, weil Umsätze aus solchen sportlichen Veranstaltungen gemäß § 4 Nr. 22 b UStG umsatzsteuerfrei wären und der Kläger daher die ihm von der Fa. X-GmbH in Rechnung gestellten Vorsteuerbeträge gemäß § 15 Abs. 2 Nr. 1 UStG nicht zum Abzug bringen könnte. 67

Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. 68

Eine Zulassung der Revision war im Streitfall nicht geboten, da sich die Entscheidung des Senats auf der Grundlage der Rechtsprechung des BFH als eine Einzelfallentscheidung darstellt, deren Ergebnis allein Ausfluss einer Würdigung der tatsächlichen Umstände des vorliegenden Streitfalles ist. 69