
Datum: 18.04.2012
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 13. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 13 K 1075/08
ECLI: ECLI:DE:FGK:2012:0418.13K1075.08.00

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kosten des Verfahrens trägt die Klägerin.

Tatbestand

Die Beteiligten streiten darüber, ob Einkünfte der Klägerin aus dem Verkauf von Karnevalsorden körperschaftsteuerpflichtig sind. 1 2

Die Klägerin ist eine als gemeinnützig anerkannte Gesellschaft mit beschränkter Haftung. Alleiniger Gesellschafter der Klägerin ist der X Karnevals e.V., Die Klägerin hatte in den Streitjahren ein vom Kalenderjahr abweichendes Wirtschaftsjahr vom 1. Juli bis zum 30. Juni des Folgejahres; vom 1. Januar 2000 bis zum 30. Juni 2000 bestand ein Rumpfwirtschaftsjahr. 3

Satzungsmäßiger Zweck der Klägerin ist nach § 2 Abs. 1 Satz 1 des am ... 2000 geänderten Gesellschaftsvertrags die Förderung des traditionellen Brauchtums in X einschließlich des Karnevals. Nach § 2 Abs. 1 Satz 2 des Gesellschaftsvertrags wird dieser Zweck insbesondere verwirklicht durch 4

„die Sammlung von Gegenständen zur Geschichte des X Karnevals, 5

das Betreiben des „X Karnevalsmuseum“, 6

die Förderung des Jugendkarnevals und des Nachwuchses für die Bühne und in den Gesellschaften, 7

die Veranstaltungen von Sitzungen und/oder vergleichbarer Veranstaltungen in geschlossenen Räumen oder unter freiem Himmel, ... und/oder anderen Partnern sowie durch die Abgabe von Festabzeichen und Orden im Rahmen des ideellen Bereichs.“

Die Klägerin vergibt alljährlich in der Karnevalssession besonders gestaltete Karnevalsorden, die zu den Karnevalsveranstaltungen getragen werden. Die Abgabe von Karnevalsorden erfolgt nach dem Vortrag der Klägerin aus verschiedenen Gründen, so bspw. an

- ehrenamtlich tätige Vereinsmitglieder bzw. solche Vereinsmitglieder, die sich um den Verein besonders verdient gemacht haben
- Persönlichkeiten aus Wirtschaft, Politik und Gesellschaft
- Organe von befreundeten Karnevalsvereinen zur Pflege gesellschaftlicher Kontakte
- Mitglieder, anlässlich deren langjähriger Mitgliedschaft bzw. anlässlich eines Jubiläums des Vereins
- andere Personen ohne Entgelt
- andere Personen gegen Entgelt.

Aus dem Verkauf von Karnevalsorden erzielte die Klägerin in den Streitjahren folgende Netto-Erlöse und Gewinne:

	2000	2001	2002
Einkaufsmenge gesamt	Stück	Stück	Stück
Einkaufspreis	DM	DM	€
Verkaufsmenge	Stück	Stück	Stück
durchschnittlicher Verkaufspreis	DM	DM	€
Verkaufserlös	DM	DM	€
Gewinn	DM	DM	€

Die Klägerin behandelte den Gewinn aus dem Verkauf der Karnevalsorden als ertragsteuerfrei und unterwarf die Erlöse dem ermäßigten Umsatzsteuersatz.

Mit Bescheiden vom 29. Januar 2002, 27. Februar 2003 und 28. November 2003 wurde die Klägerin für die Streitjahre zunächst unter dem Vorbehalt der Nachprüfung erklärungsgemäß zur Körperschaftsteuer veranlagt. Die Körperschaftsteuer 2000 setzte der Beklagte auf ... DM fest, die Körperschaftsteuer 2001 auf ... DM und die Körperschaftsteuer 2002 auf ... €.

Im Rahmen einer steuerlichen Außenprüfung beanstandete die Prüferin unter anderem die Behandlung der Einkünfte aus dem Verkauf der Karnevalsorden. Sie vertrat die Auffassung, dass es sich bei dem Verkauf der Orden um einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb handele.

Die Umsätze seien mit dem Regelsteuersatz der Umsatzsteuer zu unterwerfen, der Gewinn sei körperschaftsteuerpflichtig. Wegen der Ermittlung des Gewinns durch die Bp wird auf den am 17. Oktober 2006 geänderten Bp-Bericht, Tz 2.4, verwiesen.

Der Beklagte wertete den Bp-Bericht aus und erließ am 6. November 2006 die streitgegenständlichen Bescheide. Die Körperschaftsteuer 2000 setzte er auf ... DM fest, die Körperschaftsteuer 2001 auf ... DM und die Körperschaftsteuer 2002 auf ... €; die Nachprüfungsvorbehalte hob er auf. 21

Am 7. Dezember 2006 legte die Klägerin gegen die streitgegenständlichen Bescheide Einsprüche ein. Bei dem Verkauf der Karnevalsorden handele es sich um einen satzungsmäßigen Zweckbetrieb. Der steuerbegünstigte Zweck müsse sich mit dem Unterhalten des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs decken und in ihm unmittelbar seine Erfüllung finden bzw. mit ihm eine Einheit bilden. Dies sei beim Verkauf der Karnevalsorden der Fall, da sowohl die Überreichung als auch der Verkauf der Orden unmittelbar und von Anfang an mit der Pflege des Brauchtums in Zusammenhang stehe. Die Brauchtumspflege des Karnevals komme durch den Verkauf und das Tragen der Karnevalsorden, die jährlich neu ... ausgegeben würden, besonders zum Ausdruck. Der Orden sei Symbol der Persiflage auf die militärische Tradition, die ihren Anfang im ursprünglichen Karneval vor über 180 Jahren genommen habe. Aus allen historischen Publikationen zur Entwicklung des X Karnevals könne entnommen werden, dass die Karnevalsorden schon immer zum überlieferten Brauchtum gehörten. Die Vielfalt der alljährlichen Karnevalsorden dokumentiere nach außen sichtbar die tiefe Verbundenheit der Menschen mit dem karnevalistischen Brauchtum in X. Das Festkomitee sowie die anderen Karnevalsvereine erreichten damit die Festigung des Brauchtums über Generationen hinweg sowie die Bereitschaft der Bevölkerung, das traditionelle Brauchtum zu unterstützen. 22

Der gemeinnützige Zweck könne auch nur durch die Überreichung und den Verkauf der Orden erreicht werden. Die Verbreitung der Karnevalsorden sei ein unentbehrliches Hilfsmittel zur Erreichung des primären Vereinszwecks der Klägerin, der Förderung des traditionellen Brauchtums im Karneval. Die nach außen sichtbare Zugehörigkeit und Unterstützung des Brauchtums durch eine Vielzahl von Bürgern, die nicht unmittelbar im Karneval aktiv seien, sei eine wesentliche Voraussetzung für die andauernde Förderung des Brauchtums. Das Brauchtum werde durch die Karnevalsorden selbst verwirklicht. Ein Wettbewerb zu nichtbegünstigten Betrieben bestehe durch den Verkauf der Orden nicht. 23

Der Beklagte wies die Einsprüche am 3. März 2008 als unbegründet zurück. Der Verkauf der Karnevalsorden sei dem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb der Klägerin zuzuordnen, da durch den Verkauf der Orden ihr begünstigter Zweck nur mittelbar gefördert werde. Zwar sei der X Karneval eine Es sei aber ein Grundsatz, dass Orden für Verdienste verliehen und nicht verkauft würden. 24

Gegen die Einspruchsentscheidung hat die Klägerin am 27. März 2008 Klage erhoben. Nach ihrer Auffassung erfüllt der Verkauf der Karnevalsorden alle Voraussetzungen für die Annahme eines Zweckbetriebs im Sinne des § 65 der Abgabenordnung (AO). Der Gesamtkomplex „Abgabe von Karnevalsorden“ diene in seiner Gesamtrichtung der Verwirklichung ihrer steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke. Die historisch begründeten Karnevalsorden hätten eine ... Bedeutung und seien aus dem X Karneval nicht wegzudenken. Der Orden sei ein fester Bestandteil des Kostüm- und Umzugstradition, gewissermaßen ein „Utensil der Gemeinnützigkeit“. Die Situation sei eine andere, als wenn sie Kaltgetränke oder Bratwürstchen verkaufe. 25

Nach ihrer Satzung, die in enger Abstimmung mit dem Beklagten formuliert worden sei, werde ihr Zweck auch durch die „Abgabe von Festabzeichen und Orden im Rahmen des ideellen Bereichs“ verwirklicht. Der Verkauf diene daher nicht nur der Mittelbeschaffung. Dass die Karnevalsorden nicht nur unentgeltlich, sondern zu einem geringen Teil auch entgeltlich abgegeben würden, ändere nichts an der Zuordnung des Gesamtkomplexes „Abgabe von Karnevalsorden“ zum Zweckbetriebsbereich.

Bei steuerbegünstigten Zweckbetrieben stehe die Absicht der Verwirklichung satzungsmäßiger Zwecke im Vordergrund. Dies schließe eine gewisse Gewinnerzielungsabsicht nicht aus, begründe aber einen qualitativen Unterschied zu steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben. Während letztere nur durch die Beschaffung zusätzlicher Mittel einen Beitrag zur Verwirklichung der steuerbegünstigten Zwecke leistete, fielen bei Zweckbetrieben wirtschaftliche Tätigkeit und Zweckverwirklichung zusammen. Verkauf und unentgeltliche Abgabe von Karnevalsorden seien ein einheitlicher Vorgang und könnten nicht in einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb einerseits und einen Zweckbetrieb andererseits aufgespalten werden. Bei der Abgabe der Karnevalsorden müsse sie sich an dem betriebswirtschaftlichen Kostendeckungsprinzip orientieren. Durch den Verkauf werde die unentgeltliche Abgabe zumindest im Teil ermöglicht. Dabei orientiere sich die Preisgestaltung an den Erfordernissen des ideellen Zwecks. 27

Gerade weil sie Karnevalsorden nur in geringer Anzahl verkauft habe, sei das Verbot der vorrangigen Verfolgung eigenwirtschaftlicher Interessen nicht verletzt. In allen Streitjahren seien weniger als 10% der insgesamt angeschafften Orden verkauft worden. In erster Linie verfolge sie daher keine eigenwirtschaftlichen Interessen. Der Verkauf der Orden sei auch nicht prägend für ihre an sich selbstlose Tätigkeit. 28

Der Verkauf von Karnevalsorden sei vergleichbar mit dem Verkauf von Festabzeichen. Das Gericht habe in einem anderen Verfahren hierzu festgestellt, dass der Verkauf von Festabzeichen einen Zweckbetrieb darstelle (13 K 3964/04). 29

In der mündlichen Verhandlung hat die Klägerin dargelegt, dass sie die unentgeltliche Abgabe der Karnevalsorden im Rahmen von Karnevalssitzungen im „Zweckbetrieb Karnevalssitzung“ erfasse; daneben würden Karnevalsorden auch im rein ideellen Bereich abgegeben. 30

Die Klägerin beantragt, 31

die angefochtenen Bescheide vom 6. November 2006 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 3. März 2008 dahingehend zu ändern, dass die Gewinne aus dem Verkauf der Karnevalsorden körperschaftsteuerfrei belassen werden. 32

Der Beklagte beantragt, 33

die Klage abzuweisen. 34

Er hält daran fest, dass es sich bei dem Verkauf der Orden um einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb handle, der von der unentgeltlichen Abgabe der Orden abzugrenzen sei. Die Voraussetzungen für die Annahme eines Zweckbetriebs lägen für den Verkauf der Orden nicht vor. Der Ordensverkauf wäre gemäß § 65 Nr. 2 AO nur dann ein Zweckbetrieb, wenn nur durch ihn der Zweck der Gesellschaft erreicht werden könnte. Aufgrund der umfangreichen anderen karnevalistischen Aktivitäten der Klägerin sei dies nicht der Fall. Zudem werde ein Großteil der Orden unentgeltlich abgegeben. Der Verkauf einer kleinen 35

Anzahl von Orden sei daher für die Verwirklichung der Satzungszwecke nicht unbedingt nötig.

Entscheidungsgründe

Die Klage ist unbegründet.

Die angefochtenen Bescheide sind rechtmäßig und verletzen die Klägerin nicht in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 der Finanzgerichtordnung - FGO -). Der Beklagte hat die in den Streitjahren erzielten, der Höhe nach unstreitigen Einkünfte der Klägerin aus dem Verkauf von Karnevalsorden zutreffend der Körperschaftsteuer unterworfen.

1. Die Klägerin ist als gemeinnützige Körperschaft gemäß § 5 Abs. 1 Nr. 9 Satz 1 des Körperschaftsteuergesetzes (KStG) von der Körperschaftsteuer befreit und gemäß § 5 Abs. 1 Nr. 9 Satz 2 KStG nur mit den Einkünften aus ihrem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb körperschaftsteuerpflichtig.

Nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 Satz 1 KStG ist eine Körperschaft von der Körperschaftsteuer befreit, wenn sie nach ihrer Satzung und ihrer tatsächlichen Geschäftsführung ausschließlich und unmittelbar gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken dient (§§ 51 bis 68 AO). Diese persönliche Steuerbefreiung ist gemäß § 5 Abs. 1 Nr. 9 Satz 2 KStG sachlich ausgeschlossen, soweit ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb (§ 14 AO) unterhalten wird. In diesem Fall verliert die Körperschaft gemäß § 64 Abs. 1 AO die Steuervergünstigung für die dem Geschäftsbetrieb zuzuordnenden Einkünfte, soweit der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb kein Zweckbetrieb (§§ 65 bis 68 AO) ist. Dies führt zu einer partiellen Steuerpflicht hinsichtlich der Einkünfte aus dem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb.

Die Klägerin dient nach ihrem Gesellschaftsvertrag vom ... 2000 und ihrer tatsächlichen Geschäftsführung ausschließlich und unmittelbar gemeinnützigen Zwecken, denn sie fördert durch die Sammlung von Gegenständen zur Geschichte des X Karnevals, durch den Betrieb des „X Karnevalsmuseums“, durch ihr Engagement für den Jugendkarneval und den Nachwuchs in den verschiedenen X Karnevalsgesellschaften, durch die Veranstaltung von Karnevalssitzungen oder ähnlichen Veranstaltungen sowie durch die Abgabe von Festabzeichen und Karnevalsorden im Rahmen des ideellen Bereichs des Karnevals als Form des traditionellen Brauchtums im Sinne des § 52 Abs. 2 Nr. 4 AO.

Zwischen den Beteiligten ist unstreitig, dass die formellen und materiellen Voraussetzungen für die Gemeinnützigkeit der Klägerin vorliegen. Aus diesem Grund hat der Beklagte die Klägerin als gemeinnützig anerkannt.

2. Die, der Höhe nach unstreitigen, Einkünfte aus dem Verkauf der Karnevalsorden sind körperschaftsteuerpflichtig. Bei dem Verkauf von Karnevalsorden handelt es sich um einen, von der unentgeltlichen Abgabe von Karnevalsorden abzugrenzenden, wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb der Klägerin im Sinne des § 5 Abs. 1 Nr. 9 Satz 2 KStG in Verbindung mit § 14 AO.

Ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb wird gemäß § 14 Satz 1 AO durch eine selbständige nachhaltige Tätigkeit begründet, durch die Einnahmen oder andere wirtschaftliche Vorteile erzielt werden und die über den Rahmen einer Vermögensverwaltung hinausgeht; die Absicht, Gewinn zu erzielen, ist gemäß § 14 Satz 2 AO nicht erforderlich.

36

37

38

39

40

41

42

43

44

45

- a) Mit dem alljährlichen Einkauf neugestalteter Karnevalsorden und dem anschließenden Verkauf mit einem erheblichen – in den Streitjahren zwischen ... % und ... % liegenden – Gewinnaufschlag unterhält die Klägerin hiernach einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb. Dies ist zwischen den Beteiligten hinsichtlich der nachhaltigen, über eine Vermögensverwaltung hinausgehenden Tätigkeit und hinsichtlich der Erzielung von Einnahmen zu Recht unstreitig und bedarf keiner weiteren Ausführungen.
- b) Der Verkauf der Karnevalsorden stellt auch eine selbständige Tätigkeit im Sinne des § 14 Satz 1 AO dar, die entgegen der Ansicht der Klägerin von der unentgeltlichen Abgabe der übrigen Karnevalsorden abzugrenzen und isoliert zu beurteilen ist. 46
- aa) Nach der vom erkennenden Senat geteilten Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) ist das Tatbestandsmerkmal der „Selbständigkeit“ im Sinne des § 14 Satz 1 AO dahingehend zu verstehen, dass eine Tätigkeit dann selbständig ist, wenn sie von anderen Tätigkeiten der Körperschaft abgrenzbar ist, wenn sie also mit ihren anderen Betätigungen nicht dergestalt zusammenhängt, dass ihre Ausübung ohne die anderweitige Betätigung nicht möglich wäre. Selbständigkeit in diesem Zusammenhang ist danach nicht die persönliche Selbständigkeit einer juristischen Person, sondern die sachliche Selbständigkeit der Betätigung im Sinne einer Abgrenzbarkeit insbesondere von ihrem steuerbegünstigten Wirkungsbereich (bspw. BFH-Urteile vom 18. Januar 1984 I R 138/79, Sammlung der Entscheidungen des Bundesfinanzhofs – BFHE – 140, 463, Bundessteuerblatt Teil II – BStBl II – 1984, 451; vom 15. Oktober 1997 I R 2/97, BFHE 184, 222, BStBl II 1998, 175; vgl. auch Urteil des Finanzgerichts Rheinland-Pfalz vom 27. Mai 2010 6 K 1104/09, Entscheidungen der Finanzgerichte – EFG – 2010, 1552, rkr. nach BFH-Beschluss vom 28. Dezember 2010 XI B 60/10, Sammlung amtlich nicht veröffentlichter Entscheidungen des Bundesfinanzhofs – BFH/NV – 2011, 660; Gersch in Klein, Abgabenordnung, 10. Aufl. 2009, § 14 Rz 7; Schauhoff, Handbuch der Gemeinnützigkeit, 3. Aufl. 2010, S. 373, 410; a.A., wonach dem Tatbestandsmerkmal der Selbständigkeit in Übereinstimmung mit der Begriffsverwendung in anderen Steuergesetzen über die Abgrenzung von „nichtselbständiger Tätigkeit“ keine, bzw. lediglich im Zusammenhang mit Organschaftsregelungen Bedeutung zukommt, sind bspw. Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 2. Aufl. 2012, S. 422; Fischer in Hübschmann/Hepp/Spitaler, Abgabenordnung/Finanzgerichtsordnung, Stand März 2011, § 14 Rz 59 und Tipke in Tipke/Kruse, Abgabenordnung/Finanzgerichtsordnung, Stand September 2009, § 14 Rz 7, jeweils m.w.N. auch zur h.M.). 47
- Mehrere Tätigkeiten einer gemäß §§ 51 bis 68 AO gemeinnützigen Körperschaft können einen einzigen oder mehrere Betriebe bilden; ihrer Art nach unterschiedliche Tätigkeiten sind grundsätzlich mehrere wirtschaftliche Geschäftsbetriebe (BFH-Urteile vom 10. Januar 1992 III R 201/90, BFHE 167, 470, BStBl II 1992, 684; vom 18. Januar 1995 V R 139-142/92, BFHE 177, 147, BStBl II 1995, 446; vom 27. März 1991 I R 31/89, BFHE 164, 508, BStBl II 1992, 103; vom 19. November 2003 I R 33/02, BFHE 204, 21, BFH/NV 2004, 445; vom 19. Mai 2005 V R 32/03, BFHE 210, 175, BStBl II 2005, 900). Daraus folgt im Umkehrschluss, dass mehrere gleichartige Tätigkeiten als ein einheitlicher wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb zu beurteilen sind. Andernfalls verlöre der Begriff „Betrieb“ seine Funktion, einzelne Tätigkeiten zu einer Einheit zusammenzufassen. Aus dem gleichen Grund setzt die Qualifizierung mehrerer gleichartiger Tätigkeiten als ein Betrieb auch nicht voraus, dass die Tätigkeiten wirtschaftlich miteinander verflochten sind oder sich gegenseitig bedingen (BFH-Urteil in BFH/NV 2004, 445). Gleichartigkeit der Tätigkeiten besteht dabei nicht erst, wenn der Ablauf der jeweiligen betrieblichen Vorgänge identisch ist. Gleichartig sind Tätigkeiten vielmehr bereits dann, wenn die wesentlichen die jeweilige Tätigkeit kennzeichnenden betrieblichen Handlungen übereinstimmen (vgl. BFH-Urteile vom 9. August 1989 X R 130/87, BFHE 158, 48

80, BStBl II 1989, 901; in BFH/NV 2004, 445). Kriterium der Unterscheidbarkeit von Tätigkeiten ist dagegen bspw. die Höhe der als Gegenleistung verlangten Entgelte (BFH-Urteile vom 2. März 1990 III R 77/88, BFHE 160, 370, BStBl II 1990, 750; in BStBl II 1992, 684; in BStBl II 2005, 900).

bb) Hiernach ist der Verkauf von Karnevalsorden von deren unentgeltlicher Abgabe in dem Sinne abzugrenzen, dass der Verkauf einen eigenständig zu beurteilenden wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb im Sinne des § 14 AO darstellt. 49

Die unentgeltliche Abgabe der Karnevalsorden ist ihrer Art nach mit dem Verkauf von Orden nicht zu vergleichen. Der Orden erhält seine besondere Bedeutung gerade auch durch die Form seiner Überreichung, durch die Verleihung im Rahmen einer gewissen Zeremonie und durch die damit bewirkte Auszeichnung des Ordensempfängers. Die von der Klägerin betonte ...- und damit verbundene Ordenswesen bedarf auch der besonderen Form der Übergabe des Ordens durch Verleihung. Auch wenn der karnevalistischen Ordenstradition die Ernsthaftigkeit des ursprünglichen, militärischen Ordenswesens in der Regel fehlt, so soll auch im Karneval mit der Verleihung von Karnevalsorden eine besondere Leistung, eine besondere Stellung oder eine sonstige besondere Verbundenheit zum Karneval honoriert werden. Die Verleihung der Orden und damit die Unentgeltlichkeit der Abgabe ist Wesensmerkmal auch der karnevalistischen Ordenstradition. Beim Verkauf der Karnevalsorden fehlt demgegenüber diese in der Verleihung und der damit verbundenen Auszeichnung liegende, über den reinen Besitz eines „Schmuckstücks“ hinausgehende Bedeutung der Orden. Zwar kann auch ein gekaufter Karnevalsorden als Karnevalsschmuck getragen werden, da ihm nicht anzusehen ist, ob er gekauft oder verliehen wurde. Dies ändert jedoch nichts daran, dass dem Ordenswesen die Verleihung der Orden als Auszeichnung und damit die Unentgeltlichkeit immanent ist. Würden Karnevalsorden ausschließlich verkauft und nicht mehr im Rahmen karnevalistischer Veranstaltungen verliehen werden, würde die ursprüngliche Tradition, auf die sich die Klägerin beruft, nicht mehr fortgeführt. 50

Nach der Rechtsprechung des BFH ist die Höhe des Entgelts (BFH-Urteile in BStBl II 1990, 750; in BStBl II 1992, 684; in BStBl II 2005, 900) und damit auch die Entgeltlichkeit einer Leistung entscheidendes Kriterium für die Abgrenzung von Tätigkeiten im Rahmen eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs von anderen Tätigkeiten einer Körperschaft. Denn mit einer entgeltlichen Leistungserbringung am Markt wird die Körperschaft wirtschaftlich tätig (§ 14 Satz 1 AO: „durch die Einnahmen oder andere wirtschaftlichen Vorteile erzielt werden“), während bei einer unentgeltlichen Leistungserbringung die steuerbegünstigte Verwirklichung der satzungsmäßigen Zwecke im Vordergrund stehen kann. Unabhängig von der Tatsache, dass die unentgeltliche Abgabe der Karnevalsorden dem Satzungszweck dient, ist der Verkauf der Karnevalsorden eine hiervon abzugrenzende und für sich zu beurteilende Tätigkeit der Klägerin. Der Senat sieht sich insoweit in Übereinstimmung mit der Rechtsprechung des BFH, der auch die entgeltliche Vermietung von Tennis- oder Golfplätzen an Nichtmitglieder gegenüber der unentgeltlichen Nutzungsüberlassung an Mitglieder eines Vereins als eigenständigen Betrieb angesehen hat (vgl. zum Greenfee eines Golfclubs BFH-Urteil vom 9. April 1987 V R 150/78, BFHE 149, 319, BStBl II 1987, 659; zur unterschiedslosen Vermietung von Tennisplätzen an Mitglieder und Nichtmitglieder BFH-Urteil in BStBl II 1990, 1012; vgl. auch Schauhoff, a.a.O., S. 373), ebenso die entgeltliche Nutzung einer im Übrigen satzungsmäßig genutzten Sportstätte für Bandenwerbung (BFH-Urteil vom 13. März 1991 I R 8/88, BFHE 164, 57, BStBl II 1992, 101) sowie den Verkauf von gesammelten Altkleidern gegenüber der satzungsmäßigen unentgeltlichen Abgabe von Altkleidern an Bedürftige (BFH-Urteile vom 26. Februar 1992 I R 149/90, BFHE 167, 147, 51

Aus der Satzung der Klägerin und ihrer eigenen steuerlichen Behandlung der Karnevalsorden ergibt sich die von der Klägerin behauptete Notwendigkeit, den Gesamtkomplex „Karnevalsorden“ einheitlich zu beurteilen, nicht. Vielmehr ist festzustellen, dass hiernach auch die Klägerin tatsächlich davon ausging, dass es keinen einheitlich zu beurteilenden Gesamtkomplex „Karnevalsorden“, sondern unterschiedliche Betriebe gibt, die jeweils auf ihre Zuordnung zum steuerbegünstigten oder steuerschädlichen Bereich zu untersuchen sind. Denn nach der Satzung der Klägerin wird der Gesellschaftszweck u.a. durch die Abgabe von Karnevalsorden „im ideellen Bereich“ verwirklicht, was impliziert, dass es auch eine Abgabe im steuerschädlichen Bereich geben kann. In der mündlichen Verhandlung hat die Klägerin zudem dargelegt, dass sie die im Rahmen von Karnevalssitzungen verliehenen Orden dem jeweiligen Zweckbetrieb „Karnevalssitzung“ zugeordnet und damit ebenfalls unterschiedliche Betriebe angenommen hat. 52

Es ist nicht entscheidungserheblich, dass die Klägerin in den Streitjahren jeweils etwas weniger als 10 % der angeschafften Karnevalsorden verkauft, die Übrigen dagegen unentgeltlich abgegeben hat. Eine Geringfügigkeitsgrenze, bei deren Unterschreiten eine Aufteilung zwischen unentgeltlicher und entgeltlicher Leistungserbringung nicht zu erfolgen habe, existiert nicht. Zwar hat der BFH in den Fällen, in denen mangels Abgrenzbarkeit verschiedener Tätigkeiten nach den oben genannten Grundsätzen im Rahmen eines einheitlichen Zweckbetriebs auch satzungsfremde Tätigkeiten ausgeübt wurden, dies unter Rückgriff auf eine allgemeine Grenze unbedeutender wirtschaftlicher Tätigkeit von weniger als 10% für steuerunschädlich gehalten (BFH-Urteile in BStBl II 1992, 684; in BStBl II 1995, 446). Voraussetzung hierfür aber wäre, dass der Verkauf der Karnevalsorden nicht als eigenständiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb zu beurteilen wäre. Liegt dagegen – wie im Streitfall – aufgrund der Trennbarkeit der Tätigkeiten ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb vor, so kommt es auf den Umfang der wirtschaftlichen Tätigkeit im Vergleich zu steuerbegünstigten ideellen Tätigkeit der Körperschaft nicht an (vgl. Schauhoff, a.a.O., S. 378). 53

4. Die aus dem Verkauf von Karnevalsorden erzielten Einkünfte sind gemäß § 5 Abs. 1 Nr. 9 Satz 2 KStG i.V.m. § 64 Abs. 1 AO körperschaftsteuerpflichtig. Der im Verkauf von Karnevalsorden bestehende, selbständig zu beurteilende wirtschaftliche Geschäftsbetrieb ist kein Zweckbetrieb gemäß § 65 AO. 54

Sofern – wie im Streitfall – einer der in § 68 AO aufgezählten einzelnen Zweckbetriebe nicht vorliegt, ist ein Zweckbetrieb dann zu bejahen, wenn der Betrieb in seiner Gesamtrichtung dazu dient, die steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke der Körperschaft zu verwirklichen (§ 65 Nr. 1 AO), diese Zwecke nur durch einen solchen Geschäftsbetrieb erreicht werden können (§ 65 Nr. 2 AO) und der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb zu nicht begünstigten Betrieben derselben oder ähnlicher Art nicht in größerem Umfang in Wettbewerb tritt als es bei Erfüllung der steuerbegünstigten Zwecke unvermeidbar ist (§ 65 Nr. 3 AO); es muss sich somit um einen für Vereinszwecke „unentbehrlichen Hilfsbetrieb“ handeln (vgl. BFH-Urteil vom 5. Juni 2003 I R 76/01, BFHE 202, 323, BStBl II 2005, 305 m.w.N.). Für die Annahme eines Zweckbetriebes müssen alle drei Voraussetzungen des § 65 AO kumulativ gegeben sein (BFH-Urteile vom 1. August 2002 V R 21/01, BFHE 200, 101, BStBl II 2003, 438 und vom 18. März 2004 V R 101/01, BFHE 205, 342, BStBl II 2004, 798, jeweils m.w.N.; aktuell BFH-Beschluss vom 19. Juli 2010 I B 203/09, BFH/NV 2011, 1). 55

Hieran fehlt es im Streitfall. 56

Das Gericht hat bereits erhebliche Zweifel daran, ob der Verkauf von Karnevalsorden – im Gegensatz zum Verleihen der Karnevalsorden – im Sinne des § 65 Nr. 1 AO dazu dient, das traditionelle Brauchtum in Form des X Karnevals und damit die satzungsmäßigen Zwecke der Klägerin zu fördern. Nach der Satzung der Klägerin wird der Satzungszweck zwar u.a. durch die Abgabe von Karnevalsorden im ideellen Bereich verwirklicht. Wie bereits dargelegt gehört es nach Auffassung des erkennenden Senats aber zum Wesen auch der karnevalistischen Ordenstradition, dass Orden als Auszeichnung verliehen und nicht als Schmuck verkauft werden.

Diese Frage muss aber nicht abschließend entschieden werden. Denn der satzungsmäßige Zweck der Klägerin kann nicht gemäß § 65 Nr. 2 AO nur durch den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb „Verkauf von Karnevalsorden“ verwirklicht werden. Die steuerbegünstigten Zwecke im Sinne des § 65 Nr. 2 AO sind ohne die wirtschaftliche Betätigung nur dann nicht erreichbar, wenn der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb sich von der Verfolgung des steuerbegünstigten Zwecks nicht trennen lässt (vgl. BFH-Urteile in BStBl II 2003, 438; vom 6. Juni 2000 V B 159/99, BFH/NV 2000, 1506; vom 23. Februar 1999 XI B 128/98, BFH/NV 1999, 1055; vom 23. Februar 1999 XI B 130/98, BFH/NV 1999, 1089). Das bedeutet, dass die Tätigkeit selbst der Zweckerreichung und nicht lediglich zur Mittelbeschaffung der Erhebung von Entgelten dient (BFH-Urteil in BStBl II 2004, 798; Schauhoff, a.a.O., S. 378; Hüttemann, a.a.O., S. 463). 58

Dies ist im Streitfall nicht erkennbar. Der satzungsmäßige, steuerbegünstigte Zweck der Klägerin kann nach der Überzeugung des Senats auch ohne den Verkauf der Karnevalsorden verwirklicht werden. Dies ergibt sich bereits aus der Satzung, wonach der Satzungszweck durch eine Vielzahl unterschiedlicher Tätigkeiten zu erreichen ist. Darüber hinaus kann der Satzungszweck offenkundig auch durch die unentgeltliche Abgabe, die Verleihung der Orden verwirklicht werden. Ist die Tätigkeit einer Körperschaft von einer steuerbegünstigten Tätigkeit im oben dargestellten Sinn abtrennbar und damit isoliert zu betrachten, so kommt hinsichtlich des darin liegenden wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs ohnehin regelmäßig die Annahme eines Zweckbetriebs nicht in Betracht (so Schauhoff, a.a.O., S. 378), da mit dieser Tätigkeit der Satzungszweck allenfalls mittelbar gefördert wird. Aus diesem Grund hat es der BFH in den Fällen der Golfplatzvermietung sowie des Altkleiderverkaufs auch unter Berücksichtigung des Gesichtspunkts, dass die Körperschaften zur Erfüllung ihrer gemeinnützigen Zwecke auf Geld angewiesen sind, abgelehnt, die Einnahmen aus dem Verkauf der Altkleider bzw. der Golfgebühr als einziges und unentbehrliches Mittel zur Erreichung des steuerbegünstigten Zwecks anzusehen (BFH-Urteile in BFH/NV 1992, 839; in BStBl II 1987, 659). Der Gedanke der Finanzierung der Verwirklichung steuerbegünstigter Zwecke in Form der Mittelbeschaffung allein, kann danach einen Zweckbetrieb nicht begründen. 59

c) Die Klägerin kann sich für ihre Ansicht nicht auf das Urteil des erkennenden Senats vom 23. August 2006 in der Sache 13 K 3964/04 berufen. 60

Der Senat hatte in diesem Verfahren für eine Karnevalsgesellschaft, deren Satzungszweck „Förderung des traditionellen Brauchtums einschließlich des Karnevals“ nach deren Satzung unter anderem durch die Beteiligung am Rosenmontagszug verwirklicht werden sollte, entschieden, dass der Verkauf von sogenannten Festabzeichen ein Zweckbetrieb ist. Er hatte seine Entscheidung darauf gestützt, dass für die Teilnahme am Rosenmontagszug die Mitgliedschaft im Festkomitee X Karneval erforderlich war, was wiederum mit der Verpflichtung zur entgeltlichen Abnahme eines festen Kontingents von Festabzeichen verbunden war. Der Senat hatte es zum einen als entscheidend angesehen, dass durch den Weiterverkauf der Festabzeichen die Aufwendungen aus der Abnahme der Festabzeichen, 61

die zur Verwirklichung des Satzungszweckes unvermeidbar sei, refinanziert würden. Zum anderen werde durch den Verkauf der Festabzeichen zu einem maßvollen Preis von ca. drei bis vier DM ein Anteil von ca. 10% der Gesamtbevölkerung erreicht, was zudem zu einer breiten Verbundenheit der Bevölkerung mit dem heimischen Brauchtum führe und auch insoweit dem Satzungszweck diene.

Diese Begründung, an der der Senat weiter festhält, ist auf den Streitfall nicht zu übertragen. 62
Weder ist erkennbar, dass die Aufwendungen der Klägerin zum Einkauf der Karnevalsorden entsprechend der Aufwendungen für die Abnahme der Festabzeichen unvermeidbar wären. Noch kann bei einem Verkauf von weniger als 600 Karnevalsorden im Jahr davon gesprochen werden, dass hierdurch eine breite Verbundenheit der Bevölkerung mit dem heimischen Brauchtum geschaffen würde.

5. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. Gründe für die Zulassung 63
der Revision im Sinne des § 115 Abs. 2 FGO liegen nicht vor.