

Die Gewinnermittlung des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs von gemeinnützigen Körperschaften unter Berücksichtigung der aktuellen BFH-Rechtsprechung

Matthias Kock, Münster*/Mario Wallenfels, Münster**

Steuerbegünstigte Körperschaften sind verpflichtet, für die von ihnen betriebenen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe eine Gewinnermittlung zu erstellen und den ermittelten Gewinn den Ertragsteuern zu unterwerfen. In der Gewinnermittlung sind den erwirtschafteten Erträgen die im steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb angefallenen Aufwendungen gegenüberzustellen.

Die Finanzverwaltung ließ dabei bislang in einigen Fällen lediglich einen Ansatz der Einzelkosten zu, die durch den steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb direkt veranlasst sind. Durch eine neue Rechtsprechung des BFH ist nunmehr jedoch auch ein Ansatz der Gemeinkosten möglich, was in diesen Fällen zu einem geringeren Gewinn im steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb führt.

I. Gesetzliche Grundlagen

Körperschaften, die ausschließlich und unmittelbar gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken i.S.v. § 51 bis 68 AO dienen, sind grundsätzlich gemäß § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG von der Körperschaftsteuer und gemäß § 3 Nr. 6 GewStG von der Gewerbesteuer befreit. Dies gilt jedoch nicht für deren wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe, die keinen Zweckbetrieb im Sinne der §§ 65 bis 68 AO darstellen.¹ Unter einem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb wird jede selbstständige nachhaltige Tätigkeit verstanden, durch die Einnahmen oder andere wirtschaftliche Vorteile erzielt werden und die über den Rahmen der Vermögensverwaltung hinausgeht.² Bei diesem erfolgt eine Gewinnbesteuerung, sobald die Einnahmen aus allen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben einschließlich Umsatzsteuer die Freigrenze des § 64 Abs. 3 AO in Höhe von 35.000 € p.a. übersteigen.

II. Zuordnung von Einnahmen und Ausgaben

Steuerbegünstigte Körperschaften müssen demzufolge für jedes Geschäftsjahr die Ein- und Ausgaben ermitteln, die im Rahmen ihrer steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe angefallen sind. Sind in der Praxis die Einnahmen aus diesen Tätigkeiten schnell aus der Finanzbuchhaltung abzuleiten, stellt die Ermittlung der angefallenen Personal- und Sachaufwendungen die betroffenen Körperschaften häufig vor große Probleme.

Betriebsausgaben des steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs sind grundsätzlich solche Aufwendungen, die durch diesen veranlasst sind.³ So können dem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb zunächst die sog. Einzelkosten zugerechnet werden, d.h. Kosten, die durch diese veranlasst sind.

Darüber hinaus fallen im steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb neben den Einzelkosten jedoch auch solche Kosten an, die nicht ausschließlich durch diesen veranlasst sind. Die sog. gemischten Aufwendungen oder Gemeinkosten⁴ betreffen demnach nicht nur den steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb, sondern auch den Zweckbetrieb oder die vermögensverwaltende Sphäre einer steuerbe-

* Herr Dipl.-Betriebswirt (FH) Matthias Kock, Steuerberater, leitet die Steuerabteilung der Beratungs- und Prüfungsgesellschaft BPG mbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft (nachfolgend: BPG). Des Weiteren ist er als Prüfungsleiter bei der BPG tätig.

** Herr Dipl.-Kfm. Mario Wallenfels ist als Mitarbeiter der Steuerabteilung und Prüfungsleiter ebenfalls bei der BPG angestellt.

1 § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG, § 3 Nr. 6 GewStG, § 64 Abs. 1 AO.

2 § 14 S. 1 AO.

3 § 4 Abs. 4 EStG.

4 Buchna/Leichinger/Seeger/Brox, Gemeinnützigkeit im Steuerrecht, 11. Aufl. 2015, S. 502.

günstigen Körperschaft. Gemeinkosten können bspw. bei einem Mahlzeitendienst Personalaufwendungen für das Küchenpersonal oder Verwaltungsaufwendungen sein.

Steuerbegünstigte Körperschaften können die Gemeinkosten im Rahmen eines sachgerechten Schlüssels anteilig dem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb zuordnen⁵ und den Gewinn somit mindern. Ein in der Praxis häufig verwendeter Schlüssel ist dabei der sog. Umsatzschlüssel, bei dem die Erlöse des steuerpflichtigen Bereichs denen des steuerbegünstigten Bereichs gegenübergestellt werden. Die gemischt veranlasseten Kosten werden sodann mit dem ermittelten Schlüssel multipliziert und der sich ergebende Betrag in der Gewinnermittlung der steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe gewinnmindernd berücksichtigt.

Zur Dokumentation gegenüber der Finanzverwaltung sollten steuerbegünstigte Körperschaften die Berechnungsgrundlagen für den angewandten Schlüssel stets zu ihren Steuerunterlagen nehmen, da diese regelmäßig im Rahmen der Steuerfestsetzung oder von Betriebsprüfungen seitens der Finanzverwaltung hinterfragt werden.

Nach unseren Erfahrungen in der Praxis empfiehlt sich darüber hinaus, dass steuerbegünstigte Körperschaften für jeden steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb in ihrem internen Rechnungswesen bzw. Controlling eine separate Kostenstelle einrichten, der sie die Einzelkosten direkt und die Gemeinkosten anteilig zuweisen. Im Rahmen der Erstellung der Jahressteuererklärungen kann der Gewinn der steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe dann leicht ermittelt werden.

III. Aktuelle BFH-Rechtsprechung

Mit Urteil vom 15. Januar 2015⁶ änderte der *Bundesfinanzhof* (nachfolgend: *BFH*) seine bisherige Rechtsauffassung und lässt nun grundsätzlich auch die anteilige Zuordnung von Aufwendungen, die zwar primär durch den außersteuerlichen Bereich veranlasst, jedoch auch durch den wirtschaftlichen Bereich mitbegründet werden, beim wirtschaftlichen Bereich zu. Voraussetzung hierfür ist, dass „objektive zeitliche oder quantitative Kriterien für die Abgrenzung der Veranlassungszusammenhänge vorhanden sind“. Ist eine Trennung zwischen dem außersteuerlichen und dem wirtschaftlichen Bereich nicht möglich, ist (weiterhin) nur der primäre Veranlassungszusammenhang zu berücksichtigen und die erwähnten Aufwendungen sind demzufolge vollständig dem außersteuerlichen Bereich zuzuordnen.

Im Streitfall umfasste die Tätigkeit eines Sportvereins (nachfolgend: e.V.) neben dem laufenden Betrieb (Zweckbetrieb) und der Vermögensverwaltung auch den steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb „Werbung“. Die Ermittlung des Gewinns des steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes erfolgte gemäß dem Wahlrecht nach § 64 Abs. 6 Nr. 1 AO pauschal mit 15 % der Gesamteinnahmen. In Folge von festgestellten erheblichen Verstößen der Vertreter des Vereins gegen die Anforderungen an eine tatsächliche Geschäftsführung nach § 63 Abs. 1 AO (fehlende Abführung von Lohnsteuer für Spielergehälter, Einnahmen aus geselligen

Veranstaltungen wurden nicht vollständig erklärt) versagte die Finanzverwaltung dem e.V. rückwirkend die Gemeinnützigkeit und demzufolge auch die Anwendung der Gewinnpauschalierung für den steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb, da diese nur von steuerbegünstigten Körperschaften i.S.v. §§ 51ff. AO ausgeübt werden könne und ermittelte den Gewinn im Wege der Schätzung. Sie erließ geänderte Steuerbescheide, in denen sie unter Berufung auf das Urteil des *BFH* vom 27. März 1991⁷ bei der Ermittlung der Jahresüberschüsse im Wege der Einnahmen-Überschuss-Rechnung nach § 4 Abs. 3 EStG die Einkünfte aus Gewerbebetrieb und Vermietung und Verpachtung nicht mit Verlusten aus dem vormaligen Zweckbetrieb verrechnete. Der e.V. trug hingegen u.a. vor, dass ein Teil der Aufwendungen des Bereichs Sport auch dem wirtschaftlichen Bereich zuzuordnen sei, weil diese Aufwendungen ebenfalls den Betrieb „Werbung“ fördere, indem sportliche Erfolge auch letztendlich durch ein gesteigertes öffentliches Interesse, gestiegene Vereinsattraktivität und erhöhte Zuschauerzahlen zu einer Erhöhung der Werbeeinnahmen beitrage. Die vom e.V. erhobene Klage wies das *Finanzgericht Hessen* als unbegründet ab.⁸

Die Tatsache, dass das Urteil zu einem Fall betreffend einer nicht steuerbegünstigten Organisation erging, dem die Gemeinnützigkeit rückwirkend aberkannt wurde, macht deutlich, dass das Urteil des *BFH* vom 15. Januar 2015 nicht nur auf steuerbegünstigte Körperschaften i.S.v. §§ 51ff. AO, sondern auch auf diejenigen Körperschaften, die entweder nach anderen Vorschriften (partiell) steuerbefreit sind (bspw. Berufsverbände) oder anderweitig eine außersteuerliche Sphäre haben (wie bspw. der o.g. e.V.) Anwendung findet.⁹

Vor Veröffentlichung des Urteils vom 15. Januar 2015 vertrat der *BFH* die Auffassung, dass Aufwendungen, die keiner Sphäre direkt zugeordnet werden können, grundsätzlich primär den steuerbegünstigten Bereich betreffen und diesem zuzuordnen sind.¹⁰ Davon wurde zumindest immer dann ausgegangen, wenn die Aufwendungen auch ohne den wirtschaftlichen Betrieb in derselben Höhe angefallen wären. Die Aufwendungen konnten nur dem wirtschaftlichen Bereich zugeordnet werden, wenn eine zuvor vorgenommene Gewichtung ergab, dass die Aufwendungen in erster Linie durch den wirtschaftlichen Bereich verursacht wurden. Diese Auffassung des *BFH* wurde in der Literatur häufiger kritisiert.¹¹

5 Buchna/Leichinger/Seeger/Brox, Gemeinnützigkeit im Steuerrecht, S. 501ff.

6 *BFH*, Urte. v. 15.01.2015 – I R 48/13, BFHE 248, 535, BStBl. II 2015, 713.

7 *BFH*, Urte. v. 27.03.1991 – I R 31/89, BFHE 164, 508, BStBl. II 1992, 103.

8 *FG Hessen*, Urte. v. 26.04.2012 – 4 K 2789/11, EFG 2012, 1776.

9 Schmidt/Engelsing, NWB Nr. 38 v. 14.09.2015, 2783, 2785.

10 *BFH*, Urte. v. 27.03.1991 – I R 31/89, BFHE 164, 508, BStBl. II 1992, 103.

11 Z.B. Seer, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, 143. EL, Stand: Februar 2016, § 64 AO, Rn. 11. m.w. N.

IV. Auffassung der Finanzverwaltung

In Betriebsprüfungen vertritt die Finanzverwaltung in einigen Fällen die Auffassung, dass dem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb nur solche Aufwendungen zugeordnet werden können, die durch diesen primär veranlasst sind. Die Finanzverwaltung stützt sich dabei auf die bislang geltende Rechtsprechung des *BFH*, der mit Urteil vom 27. März 1991 das sog. Primärveranlassungsprinzip für gemischt genutzte Aufwendungen vorgegeben hat.

Dies führt regelmäßig dazu, dass die seitens der steuerbegünstigten Körperschaften erstellten Gewinnermittlungen dahingehend korrigiert werden, dass die Finanzverwaltung die Gemeinkosten nicht als Betriebsausgaben des steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs anerkennt und den Gewinn des jeweiligen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs erhöht. In der Folge werden seitens der Finanzverwaltungen Nachzahlungen an Körperschaft- und Gewerbesteuer festgesetzt und Nachzahlungszinsen erhoben. Rechtsbehelfe gegen diese Vorgehensweise der Finanzverwaltung schienen aufgrund der alten Rechtsprechung des *BFH* aussichtslos.

Im Anwendungserlass zur Abgabenordnung (AEAO)¹² äußert sich die Finanzverwaltung zu den gemischt genutzten Aufwendungen ebenfalls nicht eindeutig. Einerseits untermauert der AEAO zu § 64, Nr. 5 AO das *BFH*-Urteil vom 27. März 1991, indem dort formuliert ist, dass die Zuordnung von Aufwendungen zum steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb ausgeschlossen ist, wenn sie ihren primären Anlass im steuerfreien Bereich haben. Dem entgegen steht im

AEAO zu § 64, Nr. 6, dass, unabhängig von der primären Veranlassung, eine anteilige Berücksichtigung von gemischt veranlassten Aufwendungen zum steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb möglich ist, falls ein objektiver Maßstab für deren Aufteilung existiert.

V. Fazit und Praxishinweise

Das Urteil des *BFH* vom 15. Januar 2015 sollten die (partiell) steuerbefreiten Körperschaften zum Anlass nehmen, ihre Ermittlung des steuerpflichtigen Betriebs zu überprüfen und gegebenenfalls an die neue Rechtsprechung anzupassen. Unter Umständen lassen sich nun Aufwendungen dem steuerpflichtigen Bereich zuordnen, die vorher aufgrund des Primärveranlassungsprinzips ausschließlich dem steuerfreien Bereich zuzuordnen waren, um den Gewinn und letztendlich die Steuerlast zu vermindern.

Das Führen einer geeigneten Kostenrechnung kann die Ermittlung des steuerpflichtigen Gewinns von gemeinnützigen Körperschaften erheblich erleichtern. Um Diskussionen mit der Finanzverwaltung zu vereinfachen, empfiehlt es sich, die Berechnungsgrundlagen zur Ermittlung der Gemeinkosten zu den Steuerunterlagen zu nehmen.

Es bleibt zunächst abzuwarten, wie die Finanzverwaltung auf die neue Rechtsprechung des *BFH* reagieren bzw. diese in zukünftigen Betriebsprüfungen umsetzen wird.

12 Vgl. zu den Änderungen des AEAO den Beitrag von *Winheller/Dzionsko* in diesem Heft.