

# Urteil vom 15. January 2015, I R 48/13

## Gemischt veranlasste Aufwendungen eines eingetragenen Vereins - Kein Gewinnpauschalierungswahlrecht für Werbeeinnahmen für nicht steuerbegünstigte Vereine

BFH I. Senat

EStG § 4 Abs 4, EStG § 12 Nr 1 S 2, EStG § 15 Abs 1 S 1 Nr 1, EStG § 15 Abs 2 S 1, AO § 64 Abs 6 Nr 1, KStG § 5 Abs 1 Nr 9, GewStG § 3 Nr 6, BGB § 21, EStG VZ 2005 , EStG VZ 2006 , EStG VZ 2007 , EStG VZ 2008 , GewStG VZ 2005 , GewStG VZ 2006 , GewStG VZ 2007 , GewStG VZ 2008 , KStG VZ 2005 , KStG VZ 2006 , KStG VZ 2007 , KStG VZ 2008 , GG Art 3 Abs 1

vorgehend Hessisches Finanzgericht , 25. April 2012, Az: 4 K 2789/11

## Leitsätze

1. Ein eingetragener Verein hat eine außersteuerliche Sphäre.
2. Vorrangig durch den ideellen (außersteuerlichen) Bereich eines Sportvereins (hier: Spielbetrieb) veranlasste Aufwendungen, die durch einen Gewerbebetrieb (hier: Werbung) mitveranlasst sind, können anteilig dem gewerblichen Bereich zuzuordnen sein (Änderung der Rechtsprechung). Die gewerbliche Mitveranlassung kann aber nur berücksichtigt werden, wenn objektivierbare zeitliche oder quantitative Kriterien für die Abgrenzung der Veranlassungszusammenhänge vorhanden sind. Sind die ideellen und gewerblichen Beweggründe untrennbar ineinander verwoben, ist nur der primäre Veranlassungszusammenhang zu berücksichtigen.
3. Das Gewinnpauschalierungswahlrecht für Werbeeinnahmen nach § 64 Abs. 6 Nr. 1 AO gilt nicht für nicht steuerbegünstigte Körperschaften.

## Tenor

Auf die Revision des Klägers wird das Urteil des Hessischen Finanzgerichts vom 26. April 2012 4 K 2789/11 aufgehoben.

Die Sache wird an das Hessische Finanzgericht zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Revisionsverfahrens übertragen.

## Tatbestand

I.

- 1 Die Beteiligten streiten um die Verrechnung von Verlusten bzw. Aufwendungen des ideellen Bereichs eines eingetragenen Vereins mit positiven Einkünften aus Gewerbebetrieb nach Aberkennung der Gemeinnützigkeit.
- 2 Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) ist ein eingetragener Sportverein, dessen Herrenmannschaft seit längerer Zeit in der ... spielt und der gemäß den entsprechend erteilten Freistellungsbescheiden des Beklagten und Revisionsbeklagten (Finanzamt --FA--) in den Streitjahren (2002 bis 2008) wegen der Verfolgung gemeinnütziger Zwecke i.S. von § 5 Abs. 1 Nr. 9 des Körperschaftsteuergesetzes (KStG 2002) und § 3 Nr. 6 des Gewerbesteuergesetzes (GewStG 2002) von der Körperschaft- und Gewerbesteuer befreit war. In seinen 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 wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb "Werbung" nach § 64 Abs. 6 der Abgabenordnung (AO) ab 2003 jeweils pauschal 15% der erzielten Nettoeinnahmen zu Grunde legte.
- 3 Nachdem im Rahmen einer Außenprüfung festgestellt worden war, dass der Kläger bezüglich der an die Spieler der

Herrenmannschaft geleisteten regelmäßigen Lohnzahlungen von 2005 bis 2008 keine Lohnsteuer angemeldet und die aus verschiedenen geselligen Veranstaltungen in den Streitjahren erzielten Einnahmen nicht in voller Höhe erklärt hatte, versagte das FA ihm die Steuerbefreiung für die Jahre 2002 bis 2009. Es erließ geänderte Festsetzungsbescheide für die Streitjahre, in denen es unter Berufung auf die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs --BFH-- (Senatsurteil vom 27. März 1991 I R 31/89, BFHE 164, 508, BStBl II 1992, 103) bei der Ermittlung der Jahresüberschüsse i.S. von § 4 Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes (EStG 2002) die Einkünfte des Klägers aus Gewerbebetrieb und aus Vermietung und Verpachtung nicht mit den Verlusten aus dem ehemaligen Zweckbetrieb (Spielbetrieb und sonstige, zur Verwirklichung des Vereinszwecks bestimmte sportliche Aktivitäten) verrechnete. Die deswegen erhobene Klage blieb ohne Erfolg; das Hessische Finanzgericht (FG) hat sie als unbegründet abgewiesen. Sein Urteil vom 26. April 2012 4 K 2789/11 ist in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2012, 1776 abgedruckt.

- 4 Gegen das FG-Urteil richtet sich die auf Verletzung materiellen Rechts gestützte Revision.
- 5 Der Kläger beantragt, das FG-Urteil und die angefochtenen Bescheide aufzuheben und die Körperschaftsteuer und Gewerbesteuermessbeträge für die Streitjahre auf 0 € festzusetzen sowie die Hinzuziehung eines Bevollmächtigten im Vorverfahren für notwendig zu erklären.
- 6 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.

## Entscheidungsgründe

II.

- 7 Die Revision ist begründet und führt gemäß § 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zur Aufhebung des angefochtenen Urteils und zur Zurückverweisung der Sache an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung. Es bedarf weiterer Feststellungen dazu, ob und ggf. in welchem Umfang Aufwendungen aus dem Sportbereich des Klägers teilweise den Gewinn des Werbebetriebs gemindert haben. Die Anwendung des Gewinnpauschalierungswahlrechts nach § 64 Abs. 6 Nr. 1 AO auf die Werbeeinnahmen des Klägers hat die Vorinstanz indes zu Recht abgelehnt.
- 8 1. Der Kläger war in den Streitjahren nicht gemäß § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG 2002 und § 3 Nr. 6 GewStG 2002 von der Körperschaft- und der Gewerbesteuer befreit.
- 9 a) Nach den tatrichterlichen Feststellungen der Vorinstanz hat der Kläger in den Streitjahren die Einnahmen aus jährlich stattfindenden geselligen Veranstaltungen sowie aus einer im Jahr 2006 durchgeführten Jubiläumsveranstaltung gegenüber dem FA nicht in voller Höhe erklärt; im Zeitraum von Januar 2005 bis Anfang 2008 hat der Kläger keine Lohnsteueranmeldungen für die Leistungen an die Spieler der Herrenmannschaft abgegeben. Aufgrund der unrichtigen bzw. unterlassenen Erklärungen ist es zu Steuerverkürzungen gekommen. Diese Feststellungen des FG sind von den Beteiligten nicht mit zulässigen und begründeten Revisionsgründen angegriffen worden und deshalb für den erkennenden Senat verbindlich (§ 118 Abs. 2 FGO).
- 10 b) Zu Recht --und von der Revision nicht beanstandet-- hat das FG aus den wiederholten und nicht nur geringfügigen Verstößen gegen die steuerlichen Erklärungspflichten gefolgert, dass die tatsächliche Geschäftsführung des Klägers in den Streitjahren nicht den Anforderungen des § 59 letzter Halbsatz, § 63 Abs. 1 AO entsprochen hat und dass deshalb die Steuerbegünstigungen entfallen sind. Nach § 63 Abs. 1 AO muss die tatsächliche Geschäftsführung der begünstigten Körperschaft auf die ausschließliche und unmittelbare Erfüllung der steuerbegünstigten Zwecke gerichtet sein und den Bestimmungen der Satzung über die Voraussetzungen für Steuervergünstigungen entsprechen. Diesen Vorgaben hat das Verhalten des Klägers widersprochen. Denn eine Körperschaft verfolgt dann keine gemeinnützigen Zwecke, wenn sie Tätigkeiten nachgeht, die --wie die Steuerverkürzung-- gegen die Rechtsordnung verstoßen (vgl. BFH-Urteil vom 27. September 2001 V R 17/99, BFHE 197, 314, BStBl II 2002, 169, zur Lohnsteuerverkürzung durch einen Sportverein).
- 11 2. Die Vorinstanz hat zu Recht angenommen, dass die Werbeeinnahmen des sonach in den Streitjahren nicht steuerbegünstigten Klägers grundsätzlich nicht mit den Aufwendungen aus dem Spielbetrieb verrechnet werden können.
- 12 a) Als steuerpflichtige Körperschaft unterlag der Kläger in den Streitjahren gemäß § 8 Abs. 1 KStG 2002 (für die Gewerbesteuer i.V.m. § 7 Satz 1 GewStG 2002) mit jenem Einkommen der Besteuerung, das sich nach den

Vorschriften des Einkommensteuergesetzes ergibt. Aus diesen Vorschriften folgt, dass die Werbeeinnahmen des Klägers als gewerbliche Einkünfte gemäß § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG 2002 zum steuerpflichtigen Einkommen gehören, während die (positiven wie negativen) Ergebnisse aus dem Sportbereich keinem der Einkunftstatbestände des Einkommensteuergesetzes unterfallen und deshalb nicht steuerpflichtig sind (vgl. ebenfalls zu einem nicht steuerbegünstigten Sportverein Senatsurteil vom 19. November 2003 I R 33/02, BFHE 204, 21). Insbesondere handelt es sich dabei nicht um Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Denn nach den --von der Revision nicht angegriffenen-- Feststellungen der Vorinstanz hat der Kläger seinen Spielbetrieb nicht mit der gemäß § 15 Abs. 2 Satz 1 EStG 2002 für die Annahme eines Gewerbebetriebs erforderlichen Gewinnerzielungsabsicht geführt. Die aus dem Sportbereich herrührenden Aufwendungen (z.B. für Spieler, Trainer, Schiedsrichter, Sportplatz- oder Hallenmiete) sind demnach der außersteuerlichen Sphäre des Klägers zuzuordnen und mindern deshalb nicht sein steuerpflichtiges Einkommen.

- 13** b) Diese Rechtsfolge ergibt sich aus den zwingenden gesetzlichen Vorgaben des § 8 Abs. 1 KStG 2002 und des § 7 Satz 1 GewStG 2002 i.V.m. § 15 EStG 2002. Der Senat sieht weder eine rechtliche Möglichkeit noch eine sachliche Rechtfertigung für die Forderung der Revision, nicht steuerbegünstigten eingetragenen Vereinen --entsprechend der Senatsrechtsprechung zu Kapitalgesellschaften (z.B. Senatsurteil vom 22. August 2007 I R 32/06, BFHE 218, 523, BStBl II 2007, 961, m.w.N.)-- eine außersteuerliche Sphäre abzusprechen und deren sämtliche Einkünfte als steuerpflichtig zu behandeln. Das ist schon deshalb ausgeschlossen, weil der eingetragene Verein --unabhängig davon, ob er steuerlich als gemeinnützig zu beurteilen ist oder nicht-- gemäß § 21 des Bürgerlichen Gesetzbuchs (BGB) als "nicht wirtschaftlicher Verein" definiert ist und deshalb der jeweilige ideelle Vereinszweck im Vordergrund stehen muss. Der Verein darf sich wirtschaftlich nur nachrangig im Rahmen des sog. Nebenzweckprivilegs betätigen (vgl. z.B. MünchKommBGB/ Reuter, 6. Aufl., § 21 Rz 19ff.). Somit hat der eingetragene Verein per definitionem einen ideellen, nicht gewerblichen Bereich.
- 14** Im Übrigen ist --entgegen dem Petitum der Revision (ähnlich Dehesselles, Deutsches Steuerrecht --DStR-- 2012, 2309)-- die Anerkennung eines außersteuerlichen Bereichs bei einem eingetragenen Verein für diesen im Vergleich zur steuerlichen Behandlung von Kapitalgesellschaften jedenfalls nicht generell nachteilig und ist auch für den Streitfall nicht ausgemacht, dass eine Behandlung wie eine Kapitalgesellschaft für den Kläger zu für diesen niedrigeren Steuern führen würde. Es wäre dann nämlich zu erwägen, auf den Verein auch die für Kapitalgesellschaften geltenden Grundsätze zur Behandlung dauerdefizitärer Verlustbetriebe (dazu Senatsurteil in BFHE 218, 523, BStBl II 2007, 961) anzuwenden. Da es sich auf der Grundlage der Feststellungen des FG bei dem Spielbetrieb des Klägers um einen nicht mit Gewinnerzielungsabsicht geführten dauerdefizitären Verlustbetrieb gehandelt hat, wären dann möglicherweise dessen Verluste dem Gewinn des Klägers gemäß § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG 2002 als verdeckte Gewinnausschüttungen (vGA) hinzuzurechnen (vgl. zur Anwendbarkeit der vGA-Regeln auf Vereine z.B. Senatsurteil vom 13. August 1997 I R 85/96, BFHE 184, 311, BStBl II 1998, 161; Gosch, KStG, 2. Aufl., § 8 Rz 201, 1345, m.w.N.).
- 15** c) Der Umstand, dass der Sportbereich im Falle weiter bestehender Gemeinnützigkeit des Klägers als wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb i.S. von § 14 AO anzusehen (und jener Betrieb gegebenenfalls als Zweckbetrieb i.S. von § 65 oder § 67a AO steuerbefreit) gewesen wäre, widerspricht den vorstehenden Erwägungen nicht. Anders als der Gewerbebetrieb nach § 15 Abs. 2 Satz 1 EStG 2002 erfordert der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb steuerbegünstigter Körperschaften nach § 14 Satz 2 AO ausdrücklich keine Gewinnerzielungsabsicht, so dass die Voraussetzungen für Gewerbebetrieb und wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb in diesem Punkt nicht deckungsgleich sind. Für die Forderung, der Zweckbetrieb einer einstmals steuerbegünstigten Körperschaft müsse nach dem Wegfall der Begünstigung zwingend in der steuerlich beachtlichen Sphäre verbleiben (vgl. Dehesselles, DStR 2012, 2309), gibt es keine gesetzliche Grundlage.
- 16** 3. FA und FG haben die Aufwendungen des Sportbereichs ausschließlich der nicht steuerbaren Sphäre und nicht (teilweise) auch dem gewerblichen Bereich "Werbung" des Klägers zugeordnet. Ob das richtig ist, bedarf weiterer Sachaufklärung.
- 17** a) Keinen Zweifel hat der Senat allerdings daran, dass die Aufwendungen des Spielbetriebs primär durch diesen selbst veranlasst worden sind. Ausgaben eines Vereins z.B. für Spieler, Trainer, Schiedsrichter usw. werden primär deswegen getätigt, um die vom Verein bezweckte sportliche Betätigung zu organisieren und zu fördern und den mit den Vereinsmannschaften angestrebten sportlichen Erfolg zu erreichen. Das gilt nicht nur für Sportbetriebe als Zweckbetriebe steuerbegünstigter Vereine (Senatsurteile in BFHE 164, 508, BStBl II 1992, 103; vom 5. Februar 1992 I R 59/91, BFH/NV 1993, 341; vom 5. Juni 2003 I R 76/01, BFHE 202, 323, BStBl II 2005, 305), sondern auch dann, wenn ein satzungsmäßig gemeinnütziger Verein die Gemeinnützigkeitsvoraussetzungen aufgrund Fehlverhaltens

der tatsächlichen Geschäftsführung nicht erfüllt. Denn an dem Veranlassungszusammenhang der Ausgaben für den Sportbereich ändert sich dadurch prinzipiell nichts.

- 18** b) Jedoch hat der Kläger geltend gemacht, die Ausgaben für den Sportbereich (z.B. Spielergehälter) seien jedenfalls teilweise auch aus dem Grund getätigt worden, um die Attraktivität des Vereins für die Werbepartner des Vereins zu erhalten und zu steigern, d.h. um die Einnahmen aus dem Werbetrieb zu erzielen bzw. zu erhöhen. Bei Annahme eines derartigen zusätzlichen Veranlassungszusammenhangs wäre eine partielle Zuordnung von Aufwendungen des Sportbereichs zum Werbetrieb entgegen der Annahme der Vorinstanz im vorliegenden Fall nicht grundsätzlich ausgeschlossen.
- 19** aa) Das FG hat sich für sein Ergebnis auf die bisherige Rechtsprechung des Senats zur Einkommensermittlung von (steuerpflichtigen) wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben gemeinnütziger Vereine gestützt. Danach ist die nach § 4 Abs. 4 EStG 2002 erforderliche Veranlassung durch die wirtschaftliche Tätigkeit nur für solche Ausgaben gegeben, die ihre Ursache im Unterhalten des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs haben. Wäre eine Betriebsausgabe auch ohne den steuerpflichtigen Geschäftsbetrieb entstanden, so darf sie den steuerpflichtigen Gewinn nicht mindern. Ergibt die Gewichtung, dass eine Ausgabe vorrangig durch den ideellen Bereich bzw. den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb veranlasst ist, so ist sie dem jeweiligen Bereich in vollem Umfang zuzuordnen. Eine anteilige Schätzung entfällt. Etwas anderes gilt nur, wenn z.B. eine primär durch den ideellen Bereich veranlasste Ausgabe sich aufgrund der wirtschaftlichen Tätigkeit erhöht. Der überschießende Betrag kann als ausschließlich durch den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb veranlasst angesehen werden. Führt die Gewichtung zu keinem eindeutigen Ergebnis, so ist davon auszugehen, dass die steuerbegünstigte Körperschaft "in erster Linie" ideale Zwecke verfolgt (vgl. Senatsurteile in BFHE 164, 508, BStBl II 1992, 103; in BFH/NV 1993, 341, in BFHE 202, 323, BStBl II 2005, 305; sowie vom 27. März 1991 I R 30/89, BFH/NV 1992, 412; Senatsbeschluss vom 21. September 1995 I B 85/94, BFH/NV 1996, 268; vgl. auch Senatsurteil vom 21. Juli 1999 I R 55/98, BFH/NV 2000, 85, zu einem Feuerwehrverein).
- 20** bb) Das aus dieser Senatsrechtsprechung abgeleitete "Aufteilungsverbot" für gemischt veranlasste Aufwendungen von Sportvereinen (z.B. für notwendige Gemeinkosten, wenn diese sowohl dem Sportbereich als auch dem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb dienen) ist in der Literatur vielfach als zu einer Übermaßbesteuerung führend kritisiert worden (z.B. Thiel, Der Betrieb 1993, 1208; Lang/Seer, Finanz-Rundschau --FR-- 1994, 521, 522ff.; Seer in Tipke/Kruse, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, § 64 AO Rz 11; Jachmann/Unger in Beermann/ Gosch, AO § 64 Rz 86; Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 3. Aufl., Rz 7.52f.; Bott in Schauhoff, Handbuch der Gemeinnützigkeit, 3. Aufl., § 8 Rz 274; s. auch Bericht des Finanzausschusses [7. Ausschuss] des Deutschen Bundestags zum Regierungsentwurf eines Gesetzes zur Änderung des Investitionszulagengesetzes 1999, BTDrucks 14/4626, S. 3f., 7f.). Der Gesetzgeber hat diese Kritik insofern aufgegriffen, als er mit dem Gesetz zur Änderung des Investitionszulagengesetzes 1999 vom 20. Dezember 2000 (BGBl I 2000, 1850, BStBl I 2001, 28) durch Anfügung des § 64 Abs. 6 AO für einzelne wirtschaftliche Geschäftsbetriebe steuerbegünstigter Körperschaften (Werbung, Totalisatorbetriebe und Blutspendedienste) Gewinnpauschalierungswahlrechte eingeführt hat.
- 21** cc) Der Senat hält an der geschilderten Rechtsprechung nicht uneingeschränkt fest.
- 22** aaa) Es besteht zwar kein Grund, diese Rechtsprechung aufgrund der behaupteten Nachteile wirtschaftlich tätiger Vereine gegenüber "gewerblichen Wettbewerbern" (so BTDrucks 14/4626, S. 4) grundsätzlich zu revidieren. Der "nicht wirtschaftliche" Verein i.S. von § 21 BGB unterscheidet sich durch die strukturelle Nachrangigkeit der wirtschaftlichen Betätigung gegenüber dem (steuerfreien) Idealbereich von vorrangig erwerbswirtschaftlich tätigen Körperschaften, bei welchen es einer Gewichtung und Abgrenzung von steuerfreien zu steuerpflichtigen Einnahmen und Ausgaben in dieser Form nicht bedarf. Auch erscheint das Veranlassungsprinzip nach wie vor als der in diesem Zusammenhang geeignete und sachgerechte Abgrenzungsmaßstab.
- 23** bbb) Die bisherige Rechtsprechung wird indes insoweit der zwischenzeitlichen Entwicklung des Veranlassungsprinzips nicht gerecht, als danach auf der Grundlage einer rein kausalen Betrachtung bei vorrangiger Veranlassung durch den Sportbereich die Berücksichtigung einer etwaigen Mitveranlassung durch den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb vollständig ausscheiden soll. Der für die steuerliche Beurteilung maßgebliche Veranlassungszusammenhang ist nach heutigem Verständnis weniger durch die (naturwissenschaftliche) Kausalität, als vielmehr durch das Prinzip der wertenden Selektion der Aufwandsursachen gekennzeichnet (vgl. Senatsurteil vom 27. März 2013 I R 14/12, BFH/NV 2013, 1768; Wacker, DStR 1999, 1001, jeweils m.w.N.). Darüber hinaus können unter bestimmten Umständen mehrere Veranlassungszusammenhänge jeweils anteilig Berücksichtigung

finden. Zur Vorschrift des § 12 Nr. 1 Satz 2 EStG 2002 hat der Große Senat des BFH (Beschluss vom 21. September 2009 GrS 1/06, BFHE 227, 1, BStBl II 2010, 672) entschieden, dass entgegen der bis dahin vertretenen Sichtweise Reisen nicht mehr in jedem Falle insgesamt als Einheit zu beurteilen sind, sondern dass unterschiedliche Reiseabschnitte unterschiedlich beruflich oder privat veranlasst und die Aufwendungen hierfür entsprechend aufzuteilen sein können. Voraussetzung für eine Aufteilung ist danach, dass die Aufwendungen abwechselnd oder nebeneinander trennbar sowohl beruflich (betrieblich) oder privat veranlasst sind. Für solche Aufwendungen, deren berufliche (betriebliche) und private Beweggründe untrennbar ineinander verwoben sind und in denen es an objektivierbaren Kriterien für eine Aufteilung der Aufwendungen fehlt, bleibt es hingegen nach dem Beschluss des Großen Senats dabei, dass ein Abzug als Betriebsausgaben oder Werbungskosten insgesamt nicht möglich ist (vgl. Dötsch in juris PraxisReport Steuerrecht 10/2010 Anm. 1.; Schwenke, FR 2011, 1051, 1053f.).

- 24** ccc) Auf der Grundlage dieses zwischenzeitlichen Anschauungswandels ist die Senatsrechtsprechung zur Zuordnung primär durch den Sportbetrieb veranlasster Aufwendungen von Sportvereinen dahin zu modifizieren, dass eine anteilige --ggf. auch schätzungsweise-- Berücksichtigung einer gewerblichen Mitveranlassung möglich ist, wenn und soweit objektivierbare zeitliche oder quantitative Abgrenzungskriterien vorhanden sind (ebenso AO-Anwendungserlass zu § 64 Nr. 6; vgl. auch Fischer in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 64 AO Rz 81). Sind die ideellen und gewerblichen Beweggründe für die Aufwendungen mangels objektivierbarer Abgrenzungskriterien untrennbar ineinander verwoben, muss es demgegenüber zur Vermeidung willkürlicher Schätzungen bei der Berücksichtigung nur des primären Veranlassungszusammenhangs verbleiben.
- 25** c) Ob und inwieweit nach diesen Kriterien im Streitfall die Aufwendungen des Sportbereichs dem Werbetreibenden des Klägers zuzuordnen sind, lässt sich anhand der tatrichterlichen Feststellungen der Vorinstanz nicht sicher beurteilen. Es ist zwar nicht unplausibel, dass bestimmte Ausgaben des Sportbereichs eines Vereins (beispielsweise für die Verpflichtung bekannter --"werbewirksamer"-- Spieler) auch mit Blick auf die Möglichkeit höherer Werbeeinnahmen getätigt werden. Doch hat das FG hierzu --aus seiner rechtlichen Sicht konsequent-- für den Streitfall ebenso wenig Feststellungen getroffen wie zu der Frage, ob für eine Abgrenzung der Beweggründe objektive Kriterien vorhanden sind. Das ist im zweiten Rechtsgang nachzuholen. Die Feststellungslast trägt insoweit der Kläger.
- 26** 4. Zutreffend hat das FG entschieden, dass dem Kläger kein Wahlrecht entsprechend § 64 Abs. 6 Nr. 1 AO zusteht. Die Vorschrift gilt für steuerpflichtige wirtschaftliche Geschäftsbetriebe steuerbegünstigter Körperschaften und besagt, dass der Besteuerung eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs, der in der Werbung für Unternehmen besteht, die im Zusammenhang mit der steuerbegünstigten Tätigkeit einschließlich Zweckbetrieben stattfindet, ein Gewinn in Höhe von 15% der Einnahmen zugrunde gelegt werden kann. Die Bestimmung ist sowohl von der systematischen Stellung als auch vom Wortlaut her eindeutig auf steuerbegünstigte Körperschaften zugeschnitten und kann entgegen der Auffassung der Revision mangels planwidriger Regelungslücke nicht analog auf nicht begünstigte Körperschaften angewendet werden. Aus der Gesetzesbegründung folgt unmissverständlich, dass der Gesetzgeber mit der Regelung ausschließlich die geschilderte Rechtsprechung (Senatsurteil in BFHE 164, 508, BStBl II 1992, 103) hat "korrigieren" wollen, weil diese tendenziell dazu führe, dass gemeinnützige Körperschaften stärker besteuert würden als die entsprechenden Tätigkeiten gewerblicher Unternehmen (BTDrucks 15/4626, S. 8). Es besteht daher kein Anhalt dafür, dass der Gesetzgeber die nicht steuerbegünstigten Körperschaften (Vereine) nur versehentlich (und planwidrig) aus dem Anwendungsbereich der Pauschalierungswahlrechte ausgespart hat.
- 27** Der Revision ist auch nicht darin zu folgen, dass die Begrenzung des Anwendungsbereichs des Wahlrechts nach § 64 Abs. 6 Nr. 1 AO auf steuerbegünstigte Körperschaften gegen das verfassungsrechtliche Gleichbehandlungsgebot des Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes verstößt. Denn das Wahlrecht setzt voraus, dass die betreffende Werbung "im Zusammenhang mit der steuerbegünstigten Tätigkeit einschließlich Zweckbetrieben" stehen muss. Dieser spezifische Zusammenhang mit einer steuerlich privilegierten Tätigkeit ist ein (hinreichender) sachlicher Anknüpfungspunkt für eine auf steuerbegünstigte Körperschaften begrenzte Regelung.
- 28** 5. Das angefochtene Urteil beruht teilweise auf einer anderen Auffassung. Es ist deshalb aufzuheben. Die Sache ist an das FG zurückzuverweisen, damit im zweiten Rechtsgang die noch erforderlichen tatsächlichen Feststellungen getroffen werden können.
- 29** 6. Die Übertragung der Kostenentscheidung beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.
- 30** Der Antrag, die Hinzuziehung eines Bevollmächtigten für das Vorverfahren für erforderlich zu erklären, betrifft das Verfahren der Kostenfestsetzung; im hier anhängigen Revisionsverfahren ist er unzulässig (z.B. BFH-Urteil vom

5. Oktober 2011 VI R 91/10, BFHE 235, 372, BStBl II 2012, 127, und Senatsurteil vom 6. Juni 2012 I R 3/11, BFHE 238, 46, BStBl II 2013, 430).

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)