

Beschluss vom 24. Oktober 2024, I R 40/21

Sogenannte gemischte Aufwendungen als verdeckte Gewinnausschüttungen

ECLI:DE:BFH:2024:B.241024.IR40.21.0

BFH I. Senat

KStG § 8 Abs 3 S 2, EStG § 12 Nr 1 S 2, FGO § 118 Abs 2, KStG VZ 2013

vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht, 06. September 2021, Az: 10 K 92/18

Leitsätze

NV: Zur Frage der Zulässigkeit einer Revision, die im Kern die tatsächliche Würdigung des Finanzgerichts angreift, dass bei einer Kapitalgesellschaft, die nach ihrem Geschäftszweck am Profifußballbetrieb teilnimmt, keine verdeckten Gewinnausschüttungen insoweit anzusetzen sind, als auf Jugend-Fußballmannschaften (U12 bis U16) eines an der Gesellschaft beteiligten gemeinnützigen (Sport-)Vereins entfallende Aufwendungen im Zusammenhang mit einem Nachwuchsleistungszentrum und der Ausgabe von Freikarten zum Stadionbesuch getragen wurden.

Tenor

Die Revision des Beklagten gegen das Urteil des Niedersächsischen Finanzgerichts vom 06.09.2021 - 10 K 92/18 wird als unzulässig verworfen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Beklagte zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1** Streitig ist, ob bei einer Kapitalgesellschaft, die nach ihrem Geschäftszweck am Profifußballbetrieb teilnimmt, einkommenserhöhend verdeckte Gewinnausschüttungen (vGA) insoweit anzusetzen sind, als auf Jugend-Fußballmannschaften (U12 bis U16) eines an der Gesellschaft beteiligten gemeinnützigen (Sport-)Vereins entfallende Aufwendungen im Zusammenhang mit einem Nachwuchsleistungszentrum (NLZ) und der Ausgabe von Freikarten zum Stadionbesuch getragen wurden.
- 2** Gegenstand des Unternehmens der Klägerin und Revisionsbeklagten (Klägerin) ist es, sich am bezahlten und unbezahlten Fußballsport innerhalb und außerhalb der Lizenzligen des Deutschen Fußball-Bund e.V. (DFB) zu beteiligen. Sie ist Trägerin aller Lizenzen, die ihre Mannschaften zur Benutzung von Einrichtungen zur Durchführung nationaler oder internationaler Clubwettbewerbe berechtigen; ihre erste Herrenmannschaft spielte seit 2010 in verschiedenen Ligen.
- 3** Persönlich haftender Gesellschafter der Klägerin ist die ... GmbH, deren einziger Gesellschafter der ... e.V. (Verein) ist. Der Verein ist im Kalenderjahr 2013 (Streitjahr) wegen Förderung des Sports als gemeinnützig anerkannt und nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 des Körperschaftsteuergesetzes in der für das Streitjahr geltenden Fassung (KStG) von der Körperschaftsteuer mit Ausnahme der wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe (bezahlter Sport) befreit. Er hat nach Maßgabe eines Ausgliederungsplans Teile seines Vermögens (den wirtschaftlichen Geschäftsbereich Fußball [Herrenmannschaften Profis und U23 sowie männliche A1-Jugend/U19 und männliche B1-Jugend/U17]) mit seinen Aktiven und Passiven als Gesamtheit im Wege der Umwandlung auf die Klägerin als übernehmender Rechtsträgerin übertragen und die gesamten Stückaktien erhalten (Verein als alleiniger Kommanditaktionär).
- 4** Die Klägerin betreibt seit dem ... entsprechend einer in der Lizenzierungsordnung des DFL Deutsche Fußball Liga e.V. (LO) für die Lizenzerteilung zur Teilnahme von Profimannschaften an den Lizenzligen formulierten

Voraussetzung (§ 3 Nr. 2 LO) auf eigene Kosten ein NLZ (Aufwand im Wirtschaftsjahr 2012/2013: ... €). Eine Vereinbarung zwischen der Klägerin und dem Verein über die Aufteilung beziehungsweise Teilübernahme von Kosten existiert nicht. Im NLZ werden ausschließlich Mannschaften betreut, deren Spieler (die zugleich Mitglieder im Verein sind) aktiv von der Klägerin ausgewählt werden. Im Regelfall wird je Altersstufe (U8 bis U11 [Grundlagenbereich], U12 bis U16 [Aufbaubereich] und U17 bis U23 [Leistungsbereich]) eine Mannschaft betreut, die meist aus 12 Spielern besteht und bis zu 20 Spieler umfassen kann. Die Spieler werden ausschließlich durch Personal der Klägerin betreut und trainiert.

- 5 Im Zuge einer Außenprüfung gingen die Prüfer und nachfolgend auch der Beklagte und Revisionskläger (Finanzamt --FA--) davon aus, dass die Kostentragung (Kosten des NLZ), soweit sie auf die Mannschaften U12 bis U16 entfällt, als eine Förderung des ideellen und nichtunternehmerischen Tätigkeitsbereichs des Vereins (als Gesellschafter der Klägerin) anzusehen sei, was steuerrechtlich als vGA qualifiziere. Die Jugendfußballmannschaften U12 bis U16 seien nicht der Klägerin, sondern zwingend dem ideellen Bereich des Vereins zuzuordnen. Daher habe auch die Überlassung von Freikarten an die U12- bis U16-Spieler des NLZ jeweils eine vGA ausgelöst.
- 6 Die gegen den auf dieser Grundlage ergangenen geänderten Körperschaftsteuerbescheid für das Streitjahr erhobene Klage war erfolgreich (Niedersächsisches Finanzgericht --FG--, Urteil vom 06.09.2021 - 10 K 92/18, nicht veröffentlicht).
- 7 Dagegen wendet sich das FA mit seiner Revision. Es beantragt, das Urteil der Vorinstanz aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 8 Die Klägerin beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 9 Die Revision ist unzulässig und daher gemäß § 126 Abs. 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO) durch Beschluss zu verwerfen.
- 10 1. Mit einer Revision kann nach § 118 Abs. 1 Satz 1 FGO nur geltend gemacht werden, dass das angefochtene Urteil auf der Verletzung von Bundesrecht beruht. An die in dem angefochtenen Urteil getroffenen tatsächlichen Feststellungen ist der Bundesfinanzhof (BFH) hingegen nach § 118 Abs. 2 FGO grundsätzlich gebunden, es sei denn, dass in Bezug auf diese Feststellungen zulässige und begründete Revisionsgründe vorgebracht sind. Daher kann eine Revision --soweit sie sich gegen die tatsächlichen finanzgerichtlichen Feststellungen oder gegen die tatsächliche Würdigung des Sachverhalts durch die Vorinstanz wendet-- nur entweder auf das Vorliegen eines Verfahrensmangels (§ 120 Abs. 3 Nr. 2 Buchst. b FGO) oder in materiell-rechtlicher Hinsicht (§ 120 Abs. 3 Nr. 2 Buchst. a FGO [Rechtsfehler]) grundsätzlich nur darauf gestützt werden, dass die tatsächliche Würdigung mit den Denkgesetzen oder mit allgemeinen Erfahrungssätzen nicht vereinbar oder dass sie widersprüchlich oder aus den Gründen des angefochtenen Urteils nicht nachvollziehbar sei (ständige Rechtsprechung, vgl. z.B. Senatsbeschluss vom 05.06.2012 - I R 51/11, BFH/NV 2012, 1800; BFH-Beschlüsse vom 23.03.2006 - VI R 13/03, BFH/NV 2006, 1321; vom 20.09.2012 - VII R 42/11, BFH/NV 2013, 942; vom 28.07.2015 - VI R 1/15, BFH/NV 2015, 1591).
- 11 2. Gemessen an diesen Maßstäben ist die Revision des FA unzulässig. Denn das FA hat keine Verstöße gegen Denkgesetze (Gesetze der Logik) oder Erfahrungssätze bezeichnet, es will die konkreten Umstände des Einzelfalls hinsichtlich der Veranlassung der streitigen Aufwendungen vielmehr nur abweichend von der Vorinstanz gewürdigt wissen. Das genügt für die Zulässigkeit einer auf die Verletzung sachlichen Rechts gegründeten Revision nicht.
- 12 a) aa) Unter einer vGA im Sinne des § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG ist bei einer Kapitalgesellschaft eine Vermögensminderung (verhinderte Vermögensmehrung) zu verstehen, die durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist, sich auf die Höhe des Unterschiedsbetrages gemäß § 4 Abs. 1 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) i.V.m. § 8 Abs. 1 KStG auswirkt und in keinem Zusammenhang zu einer offenen Ausschüttung steht. Für den größten Teil der entschiedenen Fälle hat der Senat die Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis angenommen, wenn die Kapitalgesellschaft ihrem Gesellschafter einen Vermögensvorteil zuwendet, den sie bei der Sorgfalt eines ordentlichen und gewissenhaft handelnden Geschäftsleiters einem Nichtgesellschafter nicht gewährt hätte (ständige Rechtsprechung des Senats seit Urteil vom 16.03.1967 - I 261/63, BFHE 89, 208, BStBl III 1967, 626). Außerdem muss der Vorgang geeignet sein, bei dem begünstigten Gesellschafter einen Bezug im Sinne des

§ 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG auszulösen (ständige Rechtsprechung, z.B. Senatsurteile vom 07.08.2002 - I R 2/02, BFHE 200, 197, BStBl II 2004, 131; vom 08.09.2010 - I R 6/09, BFHE 231, 75, BStBl II 2013, 186; Senatsbeschluss vom 13.07.2021 - I R 16/18, BFHE 274, 36, BStBl II 2022, 119; Senatsurteil vom 22.05.2024 - I R 2/21, BFH/NV 2024, 1337).

- 13** bb) Diese Grundsätze hatte der Senat auch bereits für die Beurteilung sogenannter gemischter Aufwendungen (Veranlassung nicht ausschließlich im betrieblichen Bereich) konkretisiert. Übernimmt danach eine Kapitalgesellschaft Aufwendungen für den Gesellschafter, die in nicht nur untergeordnetem Umfang dessen private Interessen berühren oder die sonst mit dem außersteuerlichen Bereich zusammenhängen, ist dieses Verhalten regelmäßig durch das Gesellschaftsverhältnis zumindest mitveranlasst. Zwar gelten im Bereich der vGA die Regelung des § 12 Nr. 1 Satz 2 EStG und die hierzu vom Großen Senat des BFH entwickelten Rechtsgrundsätze zur Behandlung gemischt veranlasster Aufwendungen (zunächst Beschluss des Großen Senats des BFH vom 19.10.1970 - GrS 2/70, BFHE 100, 309, BStBl II 1971, 17, später --mit einer Einschränkung des sogenannten Aufteilungs- und Abzugsverbots-- Beschluss des Großen Senats des BFH vom 21.09.2009 - GrS 1/06, BFHE 227, 1, BStBl II 2010, 672) nicht unmittelbar, weil diese Vorschrift spezialgesetzlich von § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG verdrängt wird. Jedoch kommen bei nicht nur in untergeordnetem Maße durch private Interessen des Gesellschafters mitveranlassten Aufwendungen sachlich im Kern dieselben Maßstäbe zur Anwendung (vgl. Senatsurteil vom 06.04.2005 - I R 86/04, BFHE 209, 468, BStBl II 2005, 666 zu einer überwiegend touristisch veranlassten Auslandsreise eines Gesellschafter-Geschäftsführers; vgl. auch Gosch in Gosch, KStG, 4. Aufl., § 8 Rz 835; Brandis/Heuermann/Rengers, § 8 KStG Rz 376; s. zur Entwicklung der Rechtsprechung auch Oppenländer, Verdeckte Gewinnausschüttung, 2004, S. 80 ff.).
- 14** cc) Dass es bei gemischt veranlassten Aufwendungen im Anwendungsbereich der vGA keine Rechtsgrundlage für ein striktes Aufteilungsverbot gibt (so bereits Senatsurteile vom 07.07.1976 - I R 180/74, BFHE 119, 434, BStBl II 1976, 753; vom 13.03.1985 - I R 122/83, BFH/NV 1986, 48; s.a. Gosch in Gosch, KStG, 4. Aufl., § 8 Rz 835; Brandis/Heuermann/Rengers, § 8 KStG Rz 376; Pfirrmann in Herrmann/Heuer/Raupach, § 8 KStG Rz 30), beweist sich mittelbar auch daran, dass der Große Senat des BFH (Beschluss vom 21.09.2009 - GrS 1/06, BFHE 227, 1, BStBl II 2010, 672) unter Änderung seiner Rechtsprechung ein "Aufteilungs- und Abzugsverbot" im Anwendungsbereich des § 12 Nr. 1 Satz 2 EStG nicht mehr anwendet. Das hat zur Folge, dass mehrere Veranlassungszusammenhänge auch jeweils anteilig Berücksichtigung finden können. Voraussetzung für die Aufteilung ist aber die Trennbarkeit der jeweiligen Veranlassungsbeiträge. Fehlt es an objektivierbaren Kriterien für die Aufteilung, führt die für den Ansatz einer vGA genügende Mitveranlassung im Gesellschaftsverhältnis (z.B. Senatsurteil vom 24.10.2018 - I R 78/16, BFHE 263, 153, BStBl II 2019, 570, m.w.N.; s.a. Oppenländer, Verdeckte Gewinnausschüttung, 2004, S. 83 ff.) dazu, dass ein Abzug als Betriebsausgaben einkommenserhöhend durch den Ansatz einer vGA ausgeglichen wird (vgl. Senatsurteil vom 15.01.2015 - I R 48/13, BFHE 248, 535, BStBl II 2015, 713; Oppenländer, Verdeckte Gewinnausschüttung, 2004, S. 84).
- 15** dd) Bei der Prüfung der Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis und damit auch für die Prüfung einer gemischten Veranlassung ist auf die allgemeine Dogmatik des Veranlassungsprinzips zurückzugreifen (vgl. Senatsurteile vom 24.10.2018 - I R 78/16, BFHE 263, 153, BStBl II 2019, 570; vom 15.01.2015 - I R 48/13, BFHE 248, 535, BStBl II 2015, 713 - zu gemischt veranlassten Aufwendungen eines Vereins). Maßgeblich ist danach die --wertende-- Beurteilung des die betreffenden Aufwendungen "auslösenden Moments" (Beschlüsse des Großen Senats des BFH vom 21.09.2009 - GrS 1/06, BFHE 227, 1, BStBl II 2010, 672 sowie bereits vom 04.07.1990 - GrS 2-3/88, BFHE 161, 290, BStBl II 1990, 817). Der Veranlassungszusammenhang ist mithin nicht durch die (naturwissenschaftliche) Kausalität, sondern durch das Prinzip der wertenden Selektion der Aufwandsursachen gekennzeichnet (s. nur Senatsurteil vom 27.03.2013 - I R 14/12, BFH/NV 2013, 1768). Stehen Ausgaben in mehreren Veranlassungszusammenhängen, ist zunächst zu prüfen, ob sich die Ausgaben den unterschiedlichen Ursachen zuordnen lassen. Ist eine anteilige Zuordnung nicht möglich, ist der vorrangige Veranlassungszusammenhang maßgeblich.
- 16** ee) Der hiernach maßgebliche Veranlassungszusammenhang muss jeweils nach den Gesamtumständen des konkreten Einzelfalls beurteilt werden. Die die Aufwendungen auslösenden Momente müssen gewichtet und gegeneinander abgewogen werden, um festzustellen, welches Moment das letztlich maßgebende war. Diese Abwägung und Gewichtung der einzelnen zu berücksichtigenden Umstände ist als Bestandteil der tatrichterlichen Würdigung in erster Linie Aufgabe des FG. Dessen Beurteilung kann im Revisionsverfahren nur daraufhin überprüft werden, ob sie verfahrensfehlerfrei zustande gekommen ist und ob sie gegen Denkgesetze oder gegen allgemeine Erfahrungssätze verstößt (s. nur Senatsurteile vom 28.11.1991 - I R 13/90, BFHE 166, 251, BStBl II 1992, 359; vom 06.04.2005 - I R 86/04, BFHE 209, 468, BStBl II 2005, 666).

- 17** b) Das FG hat seinem Urteil diese Rechtsgrundsätze zugrunde gelegt. Es ist nach Würdigung der Einzelfallumstände und Gewichtung der Veranlassungsbeiträge davon ausgegangen, dass der Betrieb des NLZ in seiner Gesamtheit auf betrieblicher Grundlage erfolgt und die Einrichtung auch nicht teilweise durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst war (keine "gemischten Aufwendungen").
- 18** Das FG hat bei seiner Beurteilung der Veranlassungszusammenhänge im Wesentlichen darauf abgestellt, dass der geschäftliche Hauptzweck der Klägerin die Teilnahme der Profimannschaften an den Lizenzligen gewesen sei. Zur Erreichung des Zwecks sei nach den verbandsrechtlichen Vorgaben (§ 3 Nr. 2 LO) der Betrieb des NLZ sowohl im Aufbaubereich (U12- bis U16-Mannschaften) als auch im Leistungsbereich (Jugendmannschaften bis U23) erforderlich gewesen, weshalb ein ordentlicher und gewissenhaft handelnder Geschäftsleiter ein solches NLZ betrieben hätte. Demgegenüber habe es für die Verfolgung des gemeinnützigen Zwecks des Gesellschafters der Klägerin des Betriebs eines NLZ nicht bedurft. Jungen Breitensportlern habe dieses zudem nicht offen gestanden. Maßgeblich habe das NLZ daher nicht der Förderung des Breitensports, sondern dem Erwerb der Spielberechtigung für die Ligamannschaften der Klägerin gedient. Dass die U12- bis U16-Mannschaften noch nicht im Profibereich einsetzbar seien, stehe dieser Würdigung nicht entgegen. Denn diese Begrenzung diene nach den Vorgaben der Deutschen Fußball Liga (DFL) alleine dem Jugendschutz und führe nicht dazu, die Spieler dieser Mannschaften als allgemeine Breitensportler betrachten zu können.
- 19** c) Die Einwendungen des FA zeigen keinen revisiblen Rechtsfehler auf.
- 20** aa) Es wird vom FA nicht dargelegt und es ist auch nicht sonst ersichtlich, dass die Würdigung des FG gegen Denkgesetze oder allgemeine Erfahrungssätze verstößt. Auch Verfahrensrügen hat das FA nicht erhoben.
- 21** bb) Vielmehr setzt der Revisionskläger seine eigene tatsächliche Würdigung der Veranlassungszusammenhänge an die Stelle der tatrichterlichen Würdigung, was den Erfolg einer Revision nicht herbeiführen kann. So qualifiziert das FA die Kosten für den Betrieb des NLZ, was die Betreuung der U12- bis U16-Mannschaften anbelangt, als gemischte Aufwendungen, mit denen zumindest auch die dem ideellen Bereich des Vereins (als Gesellschafter der Klägerin) zuzuordnenden Aufgaben gefördert würden. Da die Veranlassungsbeiträge untrennbar miteinander verwoben seien, folge daraus die Nichtabziehbarkeit als Betriebsausgaben.
- 22** Das FG hat aber der Sache nach bei der ihm obliegenden Feststellung und Gewichtung der Veranlassungsbeiträge als auslösendes und damit ausschlaggebendes Moment für die Kostentragung auf den Umstand abgestellt, dass das NLZ --auch hinsichtlich der U12- bis U16-Mannschaften-- betrieben werden musste, um die Spielberechtigung im Profifußballbereich zu erlangen. Die damit einhergehende allenfalls mittelbare Mitförderung der ideellen Sphäre des Vereins hat das FG der Sache nach als geringfügig und damit vernachlässigbar gewürdigt. Da die Rechtsprechungsgrundsätze zur Behandlung gemischter Aufwendungen vorsehen, dass geringfügige Veranlassungsbeiträge, die der gesellschafterbezogenen Sphäre der Kapitalgesellschaft zuzuordnen sind, dem vollständigen Betriebsausgabenabzug nicht entgegen stehen (vgl. auch Beschluss des Großen Senats des BFH vom 21.09.2009 - GrS 1/06, BFHE 227, 1, BStBl II 2010, 672), ist das nicht zu beanstanden. So hat der Senat für die umgekehrte Fallkonstellation entschieden, dass geringfügige betriebliche Veranlassungsbeiträge der Würdigung sämtlicher getätigter Aufwendungen als vGA nicht entgegenstehen (vgl. z.B. Senatsurteil vom 28.11.1991 - I R 13/90, BFHE 166, 251, BStBl II 1992, 359 zu Kosten der Geburtstagsfeier eines Gesellschafter-Geschäftsführers; s.a. nochmals Oppenländer, Verdeckte Gewinnausschüttung, 2004, S. 85 f.).
- 23** cc) Auch mit dem weiteren Revisionsvorbringen versucht das FA, seine Tatsachenwürdigung an die Stelle der tatrichterlichen Würdigung zu setzen, ohne hierbei einen revisiblen Rechtsfehler zu bezeichnen. Schon deshalb können die Revisionsangriffe nicht durchdringen.
- 24** dd) Gegen die Würdigung des FG, dass auch die Vergabe von Freikarten an die Spieler der U12- bis U16-Mannschaften des NLZ keine vGA auslöse, hat das FA ebenfalls keine revisionsrechtlich durchgreifenden Gesichtspunkte ins Feld geführt. Das FG hat seine Entscheidung darauf gestützt, dass diese dem NLZ zugehörigen Mannschaften, wie zuvor festgestellt, dem betrieblichen Bereich der Klägerin zuzuordnen seien und die Freikartenvergabe zudem Ausbildungszwecken gedient habe. Dem setzt das FA lediglich die abweichende eigene Würdigung entgegen, dass die U12- bis U16-Mannschaften dem ideellen Bereich des Vereins zuzuordnen seien. Verfahrensrügen, etwa zum fehlenden Ausbildungscharakter im Zusammenhang mit der Freikartenvergabe, wurden nicht erhoben.
- 25** 3. Die Entscheidung über die Unzulässigkeit der Revision ergeht in der Besetzung von fünf Richtern. Sie beruht auf der mündlichen Verhandlung (s. den Wortlaut des § 10 Abs. 3 Variante 1 FGO); erst in der abschließenden Beratung

über die Revision hat sich die Unzulässigkeit des Rechtsmittels ergeben (z.B. BFH-Beschluss vom 14.12.2021 - VIII R 6/21, BFH/NV 2022, 332, m.w.N.).

26 4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de