

# VOLLTEXTSERVICE

## *Sind öffentliche Zuschüsse steuerbar?*

*FG Münster, Urteil vom 24. Mai 2019, Az. 10 K 477/16*

### **Tatbestand**

Die Beteiligten streiten über die Steuerbarkeit von Zuschüssen, die vom Landesbetrieb Wald und Holz Nordrhein-Westfalen gewährt wurden.

Der Kläger ist ein gemeinnütziger Verein. Nach Art. 2 Abs.1 seiner Satzung verfolgt er die Förderung des Naturschutzes, des Umweltschutzes und der Landschaftspflege, des Tierschutzes, der Volksbildung und der Wissenschaft und die Forschung in den genannten Gebieten. Er unterhält einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb, mit dem er Einnahmen aus Eintrittsgeldern aus Veranstaltungen, insbesondere ..., aus Sponsoring, Verkaufsabrechnungen und Provisionen sowie aus Mieten und Zinsen erzielt.

In den Streitjahren erhielt er vom Landesbetrieb Wald und Holz Nordrhein-Westfalen jeweils einen Zuschuss von ... € zu den Ausgaben für die Redaktion, die Herstellung und den Versand des Mitteilungsblatts und jeweils von ... € zu den Personal- und Sachausgaben der Geschäftsstelle. Beide Einrichtungen erbringen auch Leistungen im Rahmen des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs.

Die Zuschüsse ergingen aufgrund der Richtlinien über die Gewährung von Zuwendungen aus Mitteln der Jagdabgabe vom 24.09.2000 – III B 6-71-60-00.03. Gegenstand der Förderung sind nach Nr. 2.1 und 2.3 der Regelung die Personal- und Sachausgaben der Landesvereinigung der Jäger nach § 52 Abs. 1 JGG – NRW für die Geschäftsstellen sowie die Redaktions-, Herstellungs- und Versandkosten der Mitteilungsblätter der Landesvereinigung der Jäger. Nach Nr. 6.5 der Richtlinien gelten für die Bewilligung die Verwaltungsvorschriften zu § 44 der Landeshaushaltsordnung für das Land Nordrhein-Westfalen.

Diese Zuschüsse ordnete der Kläger im Rahmen seiner Gewinnermittlung jeweils vollständig dem ideellen Bereich zu. Die Ausgaben für die Geschäftsstelle und das Mitteilungsblatt berücksichtigte der Kläger mit folgenden Anteilen bei dem Geschäftsbetrieb als Betriebsausgaben:

Anteil der Aufwendungen für die Geschäftsstelle

Anteil der Aufwendungen für das Mitteilungsblatt

2008

**WINHELLER**  
Rechtsanwalts-gesellschaft mbH

Tower 185  
Friedrich-Ebert-Anlage 35-37  
60327 Frankfurt am Main

Tel.: +49 (0)69 76 75 77 80  
Fax: +49 (0)69 76 75 77 810

E-Mail: [info@winheller.com](mailto:info@winheller.com)  
Internet: [www.winheller.com](http://www.winheller.com)

Frankfurt | Karlsruhe | Berlin  
Hamburg | München

... %

... %

2009

... %

... %

2010

... %

... %

Aufgrund einer Anordnung vom 28.11.2013 führte der Beklagte bei dem Kläger eine Außenprüfung durch. Mit dem Betriebsprüfungsbericht vom 14.05.2014 ging der Beklagte davon aus, dass es sich bei den Aufwendungen der Klägerin für das Mitteilungsblatt um gemischte Aufwendungen handele. Die geltend gemachten Aufwendungen seien daher nicht berücksichtigungsfähig. Den Zuschuss zu den Personal- und Sachausgaben der Geschäftsstelle sah er für das Jahr 2008 mit 11,26 %, für das Jahr 2009 mit 9,45 % und für das Jahr 2010 mit 10,39 % als Betriebseinnahme an. In Höhe dieser Anteile ging er hinsichtlich der Aufwendungen für die Geschäftsstelle von Betriebsausgaben im Bereich des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes aus.

Die Ausführungen machte sich der Beklagte zu eigen und erließ unter dem 04.07.2015 entsprechend geänderte Bescheide über Körperschaftssteuer für die Jahre 2008-2010 und über die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags zur Körperschaftsteuer auf den 31.12.2008, unter dem 24.07.2014 Bescheide über den Gewerbesteuermessbetrag für die Jahre 2008-2010 sowie am 14.07.2014 einen Bescheid über die gesonderte Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes auf den 30.12.2008.

Gegen diese Bescheide legte der Kläger fristgerecht Einspruch ein. Hinsichtlich der Betriebsausgaben für das Mitteilungsblatt verwies er darauf, dass die Kosten entsprechend der jeweiligen betrieblichen Inanspruchnahme oder Nutzung aufzuteilen seien. Die Zuschüsse seien als echte Betriebskostenzuschüsse steuerfrei.

Im Laufe des Einspruchsverfahrens änderte der Beklagte den Betriebsprüfungsbericht dahingehend ab, dass 5 % der Aufwendungen für das Mitteilungsblatt als Betriebsausgaben bei dem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb berücksichtigungsfähig seien. Gleich-

zeitig berücksichtigte er jedoch auch die insoweit geleisteten Zuschüsse mit diesem Prozentsatz und erließ entsprechende Änderungsbescheide.

Hinsichtlich der weiteren Steuerbescheide wies er den Einspruch als unbegründet zurück. Zur Begründung vertiefte er die Ausführungen, dass die Zuschüsse in Höhe der anteiligen betrieblichen Veranlassung der Tätigkeit steuerpflichtige Einnahmen seien.

Dies führt zu folgenden Betriebseinnahmen im Bereich des Mitteilungsblattes

Zuschuss

Anteil Geschäftsbetrieb

2008

... €

...% = ...€

2009

... €

...% = ...€

2010

... €

...% = ...€

und im Bereich der Geschäftsstelle:

Zuschuss

Anteil Geschäftsbetrieb

2008

... €

... % = ... €

2009

... €

... % = ... €

2010

... €

... % = ... €

Mit der fristgerecht erhobenen Klage führt der Kläger ergänzend aus, dass die Zuschüsse nicht steuerbar seien. Er beruft sich im Wesentlichen darauf, dass sie ohne Gegenleistung gewährt worden seien, damit der ... die satzungsgemäßen Aufgaben erledigen könne.

Der Kläger beantragt,

die Körperschaftsteuerbescheide für die Jahre 2009 und 2010 vom 04.07.2015 sowie die Bescheide über den Gewerbesteuerermessbetrag für die Jahre 2009 und 2010 vom 24.07.2015, den Bescheid über die gesonderte Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes auf den 31.12.2008 vom 14.07.2008 sowie den Bescheid über die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustvortrages auf den 31.12.2008 vom 04.07.2008, jeweils in Gestalt der Einspruchsentscheidungen vom 18.01.2016, dahingehend abzuändern, dass die vom Landesbetrieb Wald und Holz gewährten Zuschüsse nicht mehr mit einem Anteil von ... EUR (2008), ... EUR (im Jahre 2009) und ... EUR (im Jahre 2010) als Betriebseinnahmen berücksichtigt werden.

Der Beklagte beantragt,

die Klage abzuweisen.

Zur Begründung vertieft er seine Ausführungen, dass die Zuschüsse anteilig dem Geschäftsbetrieb zuzurechnen seien.

Im Rahmen eines vor dem Berichterstatter durchgeführten Erörterungstermins und in der mündlichen Verhandlung haben die Beteiligten die angenommen Anteile der Ausgaben und Einnahmen jeweils unstreitig gestellt. Wegen der weiteren Einzelheiten des Sachverhalts wird Bezug genommen auf die Gerichtsakte und die beigezogenen Steuerakten des Beklagten.

## Gründe

Die zulässige Klage ist begründet. Die im Tenor bezeichneten angegriffenen Änderungsbescheide des Beklagten sind rechtswidrig und verletzen den Kläger in seinen Rechten.

Der Beklagte hat die Zuschüsse des Landesbetriebes Wald und Holz Nordrhein-Westfalen zu Unrecht anteilig als Einnahme dem vom Kläger unterhaltenen Geschäftsbetrieb zugeordnet und nicht allein dem Zweckbetrieb. Die Einnahmen sind nicht durch den Geschäftsbetrieb veranlasst.

Gemäß § 5 Abs.1 Nr.9 Satz 1 KStG ist eine Körperschaft, die im Streitjahr nach Satzung und tatsächlicher Geschäftsführung ausschließlich und unmittelbar gemeinnützigen Zwecken dient, von der Körperschaftsteuer befreit. Nach § 5 Abs.1 Nr.9 Satz 2 KStG i.V.m. § 64 AO ist die Steuerbefreiung insoweit ausgeschlossen, als die Körperschaft einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb unterhält, der kein Zweckbetrieb ist.

Ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb ist eine selbständige nachhaltige Tätigkeit, durch die Einnahmen oder andere wirtschaftliche Vorteile erzielt werden und die keine bloße Vermögensverwaltung ist (§ 14 Satz 1 AO).

Eine gemäß § 5 Abs.1 Nr.9 KStG teilweise von der Körperschaftsteuer befreite Körperschaft kann mehrere wirtschaftliche Geschäftsbetriebe unterhalten (s. § 8 der Gewerbesteuer-Durchführungsverordnung). Übt sie verschiedene, ihrer Art nach unterschiedliche Tätigkeiten i.S. des § 14 Satz 1 AO aus, sind diese grundsätzlich mehrere wirtschaftliche Geschäftsbetriebe. Dies gilt auch dann, wenn die Tätigkeiten wirtschaftlich eng miteinander verflochten sind und sich gegenseitig bedingen (s. BFH-Urteile vom 28.11.1961 I 34/61 U, BFHE 74, 192, BStBl III 1962, 73; vom 08.03.1967 I 145/64, BFHE 88, 240, BStBl III 1967, 373; vom 04.03.1976 IV R 189/71, BFHE 118, 346, BStBl II 1976, 472).

Bei der Ermittlung des zu versteuernden Einkommens einer teilweise von der Körperschaftsteuer befreiten Körperschaft sind nur die Einnahmen und Ausgaben (Aufwendungen) zu berücksichtigen, die zu den steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben der Körperschaft gehören (§ 64 AO), d.h. die ihnen zuzuordnen sind. Die übrigen Einnahmen und Ausgaben dürfen nicht berücksichtigt werden, weil sie zu den steuerbefreiten Bereichen der Körperschaft --dem ideellen Bereich, dem Bereich der Vermögensverwaltung oder dem der Zweckbetriebe-- gehören.

Eine Einnahme gehört gemäß § 4 Abs. 4 EStG i.V. mit § 8 Abs. 1 KStG zu einem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb, wenn sie durch die den Geschäftsbetrieb begründende Tätigkeit veranlasst ist (Seer in: Tipke/Kruse, AO/FGO, 64 AO Rdn. 10). Dies ist der Fall, wenn sie infolge der Tätigkeit entstanden ist.

Nach diesen Maßstäben sind die gewährten Zuwendungen nicht dem Geschäftsbetrieb der Klägerin zuzurechnen.

Bei der Zuordnung von Zuschüssen auf die ideelle Tätigkeit der gemeinnützigen Körperschaft oder den Geschäftsbetrieb, wird, teilweise unter Bezugnahme auf das Umsatzsteuerrecht, darauf abgestellt, ob der Zuschuss allein dazu dient, dass die Körperschaft ihre Zwecke erfüllen kann oder ob diese konkrete Gegenleistungen erbringt (vergleiche Schauhoff, Handbuch der Gemeinnützigkeit, § 7 Rn. 51m.w.N.).

Nach dieser Ansicht ist die Klage begründet, da eine Gegenleistung, die der Kläger für den Zuschuss erbringt, nicht ersichtlich ist und dies auch von keiner Seite vorgetragen worden ist. Im Gegenteil ist der Beklagte für umsatzsteuerliche Zwecke mit dieser Begründung von einer Steuerfreiheit der Zuschüsse ausgegangen.

Demgegenüber wird jedoch auch vertreten, dass sich die Zuordnung nach den Einzelsteuergesetzen richtet (Fischer in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 64 AO, Rdn. 43). Nach dieser Ansicht ist gemäß § 4 Abs. 4 EStG i.V. mit § 8 Abs. 1 KStG vom Veranlassungsprinzip auszugehen (vgl. BFH, Urteil vom 27.03.1991 – I R 31/89 –, BFHE 164, 508, BStBl II 1992, 103).

Einer Entscheidung zu den unterschiedlichen Auffassungen bedarf es vorliegend jedoch nicht. Denn auch nach der letztgenannten Ansicht ist die Klage begründet, da die Zuschüsse nicht durch den Geschäftsbetrieb veranlasst sind.

Sie beruhen vielmehr auf dem Betrieb der Geschäftsstelle und der Herausgabe des Mitteilungsblattes. Denn dieses sind die Projekte, die gemäß Nr. 2.1 und Nr. 2.3 der Richtlinien über die Gewährung von Zuwendungen aus Mitteln der Jagdabgabe gefördert werden.

Die Zuwendung differenziert zwar nicht danach, ob die Tätigkeit dieser Projekte auf die ideelle Tätigkeit der gemeinnützigen Körperschaft allein oder auch auf deren Geschäftsbetrieb entfällt. Gleichwohl ist nicht davon auszugehen, dass durch die öffentlichen Mittel der Geschäftsbetrieb gefördert werden sollte. Dies ergibt sich bereits aus der Ermächtigungsgrundlage der Förderrichtlinien. Diese beruhen auf § 57 des Landesjagdgesetzes. Im Streitzeitraum galten die Fassung in der Bekanntmachung vom 12.12.2006 (gültig vom 01.01.2007 bis zum 31.12.2009) sowie die Fassung vom 17.12.2009 (gültig vom 01.01.2010 bis zum 11.04.2014). In der Fassung vom 12.12.2006 ist gemäß Abs. 2 der Vorschrift das Aufkommen der Jagdabgabe, soweit es nicht zur Deckung der Kosten der obersten Jagdbehörde für die Wahrnehmung ihrer Aufgaben sowie der Kosten der Forschungsstelle benötigt wird, zur Förderung des Jagdwesens und zur Verhütung von Wildschäden zu verwenden. Die gleichen Verwendungszwecke ergeben sich nach Abs. 3 Nr. 1-3 der Fassung vom 17.12.2009.

Daher ist die Jagdabgabe im hier gegebenen Zusammenhang allein zur Förderung des Jagdwesens einzusetzen. Damit ergibt sich, dass aus Sicht des Landes Nordrhein-Westfalen als Zuschussgeber nicht der Geschäftsbetrieb des Klägers gefördert werden sollte. Es bestehen keine Anhaltspunkte, dass mit der Förderung des Jagdwesens auch eine Förderung des Geschäftsbetriebes des ... erfasst sein sollte. Denn unter Jagdwesen können in diesem Zusammenhang nur maximal die satzungsmäßigen Zwecke des Klägers verstanden werden. Diese umfassen in der Zielbeschreibung nicht das Betreiben eines Geschäftsbetriebes.

Die fehlende Zurechenbarkeit des Zuschusses auf den Geschäftsbetrieb folgt auch daraus, dass die Förderrichtlinien unter Nr. 4.2.2 und 4.3 ausdrücklich bestimmen, dass die Förderung als Festbetragsfinanzierung in Form eines Zuschusses erfolgen soll. Unter 6.5 der Förderrichtlinien ist geregelt, dass dieser unter der Geltung der Verwaltungsvorschriften zu § 44 der Landeshaushaltsordnung (HO NW) ergeht. Der so mittelbar in Bezug genommene § 44 Abs. 1 Satz 1 HO NW selbst verweist auf die Regelung des § 23 HO NW. Danach dürfen Ausgaben und Verpflichtungsermächtigungen für Leistungen an Stellen außerhalb der Landesverwaltung zur Erfüllung bestimmter Zwecke (Zuwen-

dungen) nur veranschlagt werden, wenn das Land an der Erfüllung durch solche Stellen ein erhebliches Interesse hat, das ohne die Zuwendungen nicht oder nicht im notwendigen Umfang befriedigt werden kann.

Dies spricht ebenfalls dafür, dass mit der Zuwendungen nur die gemeinnützige Tätigkeit des ... gefördert werden sollte. Denn ein Interesse des Landes an der Förderung des Geschäftsbetriebes des ... ist nicht erkennbar. Vielmehr dürften im Interesse des Landes primär die Ziele im Bereich des Umwelt- und Naturschutzes und des Tierschutzes liegen. Auch deshalb ist davon auszugehen, dass der Zuschuss allein die gemeinnützige Arbeit des ... fördern sollte. Mithin sollte sie dem Geschäftsbetrieb nicht zugutekommen und ist bereits aus diesem Grunde nicht durch dessen Existenz oder Tätigkeit veranlasst.

Dies ergibt sich auch daraus, dass die Gesamtaufwendungen des ... für die Herausgabe des Mitteilungsblattes und den Betrieb der Geschäftsstelle den Zuschuss jeweils deutlich überstiegen haben. Insofern bestehen nach Aktenlage für das Gericht auch keine Anhaltspunkte, dass mit der Ausführung von Tätigkeiten für den Geschäftsbetrieb durch die Geschäftsstelle oder im Rahmen des Mitteilungsblattes eine zweckwidrige Mittelverwendung durch den ... vorliegt.

Die fehlende betriebliche Veranlassung der Zuschüsse führt auch nicht dazu, dass - unter dem Gesichtspunkt einer Kompensation der Streichung der Betriebseinnahmen in Höhe der anteiligen Zuschüsse - die Betriebsausgaben nicht abgezogen werden können. Ein Korrespondenzverhältnis zwischen den Zuschüssen und den Betriebsausgaben besteht nicht. Dies folgt vorliegend schon daraus, dass die Zuwendungen nicht für den Geschäftsbetrieb gedacht waren. Dem kann nicht entgegengehalten werden, dass die Klägerin die geförderten Projekte auch für den Geschäftsbetrieb genutzt hat, da die gesamten Aufwendungen für die Geschäftsstelle und das Mitteilungsblatt die Förderersumme - wie ausgeführt - jeweils deutlich überschritten haben.

Die Zulassung der Revision beruht auf § 115 Abs. 2 Nr. 2 FGO.

Die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit beruht auf §§ 151 Abs. 3, 155 FGO i. V. m. § 709 der Zivilprozessordnung.