

# Urteil vom 07. Mai 2014, I R 65/12

## Ausgabe von Presseausweisen als wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb

BFH I. Senat

KStG § 5 Abs 1 Nr 5 S 1, KStG § 5 Abs 1 Nr 5 S 2 Buchst a, AO § 14 S 1, GG Art 5 Abs 1 S 2, KStG VZ 2005 , KStG VZ 2006

vorgehend FG Düsseldorf, 09. Juli 2012, Az: 6 K 218/10 K

## Leitsätze

Ein nach § 5 Abs. 1 Nr. 5 KStG 2002 steuerbefreiter Berufsverband von Zeitungsverlegern, der gegen Entgelt Presseausweise an Journalisten ausgibt, die nicht bei einem seiner Verbandsmitglieder beschäftigt sind, unterhält insoweit einen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb .

## Tatbestand

I.

- 1** Die Beteiligten streiten darüber, ob die Ausgabe von Presseausweisen gegen Entgelt an Nichtmitglieder einen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb eines steuerbefreiten Berufsverbands begründet. Streitjahre sind 2004 bis 2006.
- 2** Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) ist ein Zusammenschluss von Zeitungsverlegern in der Rechtsform eines eingetragenen Vereins. Er ist als Berufsverband nach § 5 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 des Körperschaftsteuergesetzes 2002 (KStG 2002) von der Körperschaftsteuer befreit. Gestützt auf den Runderlass des Innenministeriums des Landes Nordrhein-Westfalen vom 25. November 1993 I A 3/22-10.1.13 (Ministerialblatt des Landes Nordrhein-Westfalen 1993, 1854) gab er in den Streitjahren an Mitarbeiter seiner Mitglieder ohne Weiteres und an Journalisten, die bei keinem seiner Mitglieder angestellt waren (Nichtmitglieder), nach besonderer Prüfung und gegen eine Gebühr von 60 € Presseausweise aus.
- 3** In dem Runderlass heißt es u.a.: "Der Presseausweis soll den Behörden die Überprüfung erleichtern, wer als Vertreter(in) der Presse tätig ist. Es wird darauf hingewiesen, daß Journalisten, die keinen Presseausweis besitzen (z.B. nebenberufliche Journalisten), nach Maßgabe des Landespressegesetzes den gleichen Zugang zu Informationen fordern können wie Inhaber von Presseausweisen, wenn sie sich auf andere Weise als Vertreter der Presse legitimieren können."
- 4** Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) sah in der entgeltlichen Ausgabe der Presseausweise an Nichtmitglieder einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb des Klägers, der von der Steuerbefreiung ausgeschlossen sei. Er erließ dementsprechend Körperschaftsteuerbescheide für die Streitjahre. Die deswegen erhobene Klage hatte keinen Erfolg. Das Finanzgericht (FG) Düsseldorf hat sie als unbegründet abgewiesen; sein Urteil vom 10. Juli 2012 6 K 218/10 K ist in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2012, 2060 abgedruckt.
- 5** Gegen das FG-Urteil richtet sich die auf die Verletzung materiellen Rechts gestützte Revision des Klägers.
- 6** Der Kläger beantragt, das FG-Urteil und die angefochtenen Bescheide aufzuheben.
- 7** Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.

## Entscheidungsgründe

II

- 8** Die Revision ist unbegründet und deshalb gemäß § 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zurückzuweisen. Die vom Kläger mit der Ausgabe von Presseausweisen an Nichtmitglieder erzielten Erträge unterliegen der Körperschaftsteuer.
- 9** 1. Gemäß § 5 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 KStG 2002 sind u.a. Berufsverbände ohne öffentlich-rechtlichen Charakter von der Körperschaftsteuer befreit. Wird allerdings ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb unterhalten, ist die Steuerbefreiung insoweit ausgeschlossen (§ 5 Abs. 1 Nr. 5 Satz 2 Buchst. a KStG 2002).
- 10** 2. Für den Begriff des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs in diesem Zusammenhang ist auf die Definition in § 14 der Abgabenordnung (AO) zurückzugreifen. Ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb ist danach eine selbständige nachhaltige Tätigkeit, durch die Einnahmen oder andere wirtschaftliche Vorteile erzielt werden und die über den Rahmen einer Vermögensverwaltung hinausgeht (Satz 1). Die Absicht, Gewinn zu erzielen, ist nicht erforderlich (Satz 2).
- 11** 3. Die fortgesetzte Ausgabe der Presseausweise gegen Zahlung der Gebühr von jeweils 60 € ist eine nachhaltige, über die Vermögensverwaltung hinausgehende Tätigkeit, mit der der Kläger Einnahmen erzielt. Das ist zwischen den Beteiligten nicht im Streit und bedarf keiner Erläuterung.
- 12** 4. Das FG hat diese Tätigkeit zu Recht als "selbständig" i.S. von § 14 Abs. 1 Satz 1 AO bewertet.
- 13** a) Nach der Rechtsprechung des Senats ist Selbständigkeit in diesem Zusammenhang nicht die persönliche Selbständigkeit einer juristischen Person, sondern die sachliche Selbständigkeit der Betätigung im Sinne einer Abgrenzbarkeit von einem steuerbegünstigten Wirkungsbereich (Senatsurteil vom 18. Januar 1984 I R 138/79, BFHE 140, 463, BStBl II 1984, 451; ebenso Buciek in Beermann/Gosch, AO § 14 Rz 26; Gosch/Heger, KStG, 2. Aufl., § 5 Rz 20; Werth in Kühn/v.Wedelstädt, 20. Aufl., § 14 AO Rz 3; Klein/Gersch, AO, 11. Aufl., § 14 AO Rz 7). Eine solcherart sachliche Selbständigkeit liegt vor, wenn die betreffende Tätigkeit nicht mit anderweitigen Betätigungen der Körperschaft dergestalt zusammenhängt, dass ihre Ausübung ohne die anderweitige Betätigung nicht möglich wäre (Senatsurteile in BFHE 140, 463, BStBl II 1984, 451; vom 15. Oktober 1997 I R 2/97, BFHE 184, 222, BStBl II 1998, 175; Senatsbeschluss vom 25. Juli 2001 I B 41, 42/01, BFH/NV 2001, 1445).
- 14** b) Nach diesen Maßgaben ist die Ausgabe der Presseausweise an Nichtmitglieder als selbständig zu beurteilen.
- 15** aa) Es ist nicht ersichtlich, dass ein Berufsverband von Zeitungsverlegern seine nach § 5 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 KStG 2002 begünstigte Verbandstätigkeit (Wahrnehmung der allgemeinen, aus der beruflichen oder unternehmerischen Tätigkeit erwachsenden ideellen und wirtschaftlichen Interessen des Berufsstands) nur ausüben kann, wenn er auch Presseausweise ausgibt. Auch umgekehrt besteht kein Anhalt dafür, dass Presseausweise an Journalisten zwingend nur durch nach § 5 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 KStG 2002 begünstigte Berufsverbände von Zeitungsverlegern ausgestellt werden können.
- 16** bb) Allein aus dem Umstand, dass die Ausgabe der Presseausweise dem begünstigten Verbandszweck des Klägers dienlich sein mag, kann die für die Verneinung der Selbständigkeit erforderliche Verflechtung nicht hergeleitet werden. Denn wäre das der Fall, wären bei den nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG 2002 Begünstigten (nach den §§ 51 bis 68 AO gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken dienende Körperschaftsteuersubjekte) keine wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe denkbar, die nicht auch die Zweckbetriebsvoraussetzungen des § 65 Nr. 1 AO erfüllen würden. Nach § 64 Abs. 1, § 65 Nr. 1 AO ist ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb i.S. von § 14 AO nämlich (u.a.) nur dann als allgemeiner Zweckbetrieb von der Steuer befreit, wenn er in seiner Gesamtrichtung dazu dient, die steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke der Körperschaft zu verwirklichen. Diese Zweckbetriebsvoraussetzung wäre überflüssig, wenn die dem begünstigten Zweck dienende Funktion der Tätigkeit zum Wegfall der Selbständigkeit i.S. von § 14 AO und damit dazu führen würde, dass schon kein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb vorliegt.
- 17** cc) Eine organisatorische Trennung --etwa dadurch, dass die mit der ideellen Verbandstätigkeit zusammenhängenden Tätigkeiten und der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb nicht von den gleichen Arbeitnehmern durchgeführt werden dürften-- bedarf es entgegen der Auffassung des Klägers zur Bejahung der Selbständigkeit nicht. Ein solches Erfordernis ergibt sich auch nicht aus dem Urteil des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 20. September 1963 III 328/59 U (BFHE 77, 578, BStBl III 1963, 532). Soweit der III. Senat des BFH dort die Selbständigkeit eines von einer gemeinnützigen Stiftung betriebenen Ritterguts damit begründet hat, dieses hebe sich von der übrigen

Betätigung der Stiftung als eine "gesonderte wirtschaftliche Einheit" ab, folgt daraus nicht, dass dies in jedem Fall unerlässliche Voraussetzung der Selbständigkeit wäre.

- 18** dd) Nicht gefolgt werden kann dem Kläger auch in seiner Argumentation, die Ausgabe der Presseausweise an Mitarbeiter von Mitgliedern wie auch an Nichtmitglieder sei deshalb untrennbar mit der übrigen Verbandstätigkeit verflochten, weil dieser Tätigkeit aufgrund der Ermächtigung in dem Runderlass vom 25. November 1993 ein gleichsam hoheitlicher Charakter zukomme und außerdem der Gewährleistung des durch Art. 5 Abs. 1 Satz 2 des Grundgesetzes geschützten Grundrechts der Pressefreiheit diene. Unabhängig davon, ob diese Beurteilung der Sache nach zutrifft, würde eine etwaige Grundrechtsrelevanz der Ausgabe von Presseausweisen das Trennbarkeitskriterium des Selbständigkeitserfordernisses nach § 14 AO nicht beeinflussen. Die beiden Fragenkreise bewegen sich auf unterschiedlichen rechtlichen Ebenen und beeinflussen einander nicht. Und dass die Bejahung eines steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs im Streitfall den Schutzbereich des Grundrechts der Pressefreiheit berühren könnte, ist nicht ersichtlich.
- 19** c) Die Vorinstanz hält den von der Rechtsprechung befürworteten sachlichen Selbständigkeitsbegriff für überprüfungsbedürftig und leitet stattdessen aus dem wettbewerbsbezogenen Konzept der partiellen Steuerpflicht wirtschaftlicher Geschäftsbetriebe steuerbegünstigter Körperschaften eine "wirkungsorientierte" und "allein tätigkeitsbezogene" Auslegung des Tatbestandsmerkmals ab. Dies sei gegenüber einer Qualifikation und Differenzierung einheitlicher oder verbundener Tätigkeiten allein aus der organisatorischen Perspektive der steuerbegünstigten Körperschaft vorzugswürdig.
- 20** Da indes --wie vorstehend ausgeführt-- auch auf der Grundlage des Verständnisses der Senatsrechtsprechung eine organisatorische Trennung der Tätigkeitsbereiche für das Selbständigkeitserfordernis nicht erforderlich ist und die vom FG bevorzugte wirkungs- und tätigkeitsbezogene Betrachtungsweise auf der Basis der bisherigen Rechtsprechung als taugliche Trennbarkeitskriterien in Betracht kommen, erkennt der Senat keine grundsätzliche Unvereinbarkeit beider Definitionsversuche. Jedenfalls bietet der Streitfall, in dem beide Ansätze --wie es auch das FG nicht anders gesehen hat-- zum gleichen Ergebnis führen, keinen Anlass, die bisherige Betrachtungsweise grundsätzlich infrage zu stellen.
- 21** d) Auch erfordert der Streitfall keine Auseinandersetzung mit der in der Literatur vertretenen Auffassung (z.B. Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 2. Aufl., § 6 Rz 98 f., S. 422; Fischer in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 14 AO Rz 60 f.; Seer in Tipke/Kruse, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, § 14 AO Rz 7; Müller-Gatermann, Finanz-Rundschau 1995, 261; dagegen Buciek in Beermann/Gosch, AO § 14 Rz 26), die sich von einer sachlichen Definition des Selbständigkeitsbegriffs löst und unter Selbständigkeit i.S. von § 14 AO eine persönliche Selbständigkeit i.S. des Einkommen- und Umsatzsteuerrechts versteht, die Tätigkeit also (nur) auf eigene Gefahr und frei von Weisungen Dritter ausgeübt werden müsse - was bei der wirtschaftlichen Betätigung von Körperschaften praktisch immer der Fall ist. Denn auch nach dieser Auffassung wäre die Selbständigkeit im Streitfall zu bejahen.
- 22** 5. Die Annahme eines steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs scheitert nicht an einer fehlenden Wettbewerbsrelevanz der wirtschaftlichen Betätigung. Allerdings hat die Besteuerung der wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe steuerbegünstigter Körperschaften ihren wesentlichen Beweggrund im Wettbewerbsgedanken, der eine Gleichbehandlung der begünstigten Körperschaften mit konkurrierenden erwerbswirtschaftlichen Unternehmen fordert (vgl. zu den gemeinnützigen Körperschaften z.B. Senatsurteil vom 21. August 1985 I R 3/82, BFHE 145, 40, BStBl II 1986, 92; Hüttemann, a.a.O., § 6 Rz 69, S. 410, m.w.N.).
- 23** Ob deshalb die Möglichkeit von Wettbewerbsbeeinträchtigungen als ungeschriebene Voraussetzung anzusehen ist, die jeweils zusätzlich zu den gesetzlichen Tatbestandsmerkmalen des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs geprüft und bejaht werden müsste, um dessen Steuerpflicht zu bejahen, bedarf im Streitfall keiner Entscheidung. Denn jedenfalls kann es für die Bejahung eines Wettbewerbsverhältnisses nicht darauf ankommen, ob im jeweiligen Einzelfall eine konkrete, aktuelle Wettbewerbssituation besteht. Vielmehr muss es ausreichen, dass möglicherweise --auch in der Zukunft-- eine Beeinträchtigung des Wettbewerbs in Betracht kommt (Seer in Tipke/Kruse, a.a.O., § 14 AO Rz 2; s. auch die Rechtsprechung zur Wettbewerbsklausel des § 65 Nr. 3 AO, z.B. Senatsurteil vom 27. Oktober 1993 I R 60/91, BFHE 174, 97, BStBl II 1994, 573). Und eine mögliche Beeinflussung zumindest potentiellen Wettbewerbs mit nicht steuerbegünstigten Unternehmen kann im Streitfall nicht ausgeschlossen werden. Denn es erscheint nicht fernliegend, dass sich gegebenenfalls auch ein nicht steuerbegünstigter Verband oder Unternehmer jetzt oder in Zukunft dafür interessieren könnte, Presseausweise gegen Entgelt an Journalisten auszugeben. Dafür spricht, dass die in dem oben zitierten Runderlass des Innenministeriums vom 25. November 1993 enthaltene Liste

bundesweit immerhin mehr als 40 Verbände verschiedener Art aufführt (Verleger- und Journalistenverbände, Gewerkschaften), die als zur Ausstellung von Presseausweisen befugt bezeichnet werden. Es ist nicht zwingend, dass sämtliche dort aufgeführten Verbände und Vereinigungen die Voraussetzungen für Steuerbefreiungen erfüllen. Überdies hat das Verwaltungsgericht Düsseldorf mit Urteil vom 17. September 2004 1 K 1651/01 (Neue Juristische Wochenschrift-Rechtsprechungs-Report Zivilrecht 2005, 1353) festgestellt, dass dem dortigen Kläger (einem Verein von Fotojournalisten) das Recht zur Ausstellung von Presseausweisen zusteht, obwohl er nicht in dem Runderlass aufgeführt ist. Auch dies lässt ein Interesse anderer --nicht zwingend steuerbegünstigter-- potentieller Marktteilnehmer an der entgeltlichen Ausgabe von Presseausweisen als nicht ausgeschlossen erscheinen.

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