

Beschluss vom 15. März 2022, V R 46/19

Zweckbetrieb bei der Organisation des Zivildienstes

ECLI:DE:BFH:2022:B.150322.VR46.19.0

BFH V. Senat

KStG § 5 Abs 1 Nr 9, GewStG § 3 Nr 6, AO § 14, AO § 64, AO § 65, KStG VZ 2007 , KStG VZ 2008 , KStG VZ 2009 , KStG VZ 2010 , GewStG VZ 2007

vorgehend FG Münster, 19. Juni 2019, Az: 9 K 2483/19 K, G

Leitsätze

Die von einem gemeinnützigen Verein erbrachten Leistungen im Rahmen der Verwaltung des Zivildienstes nach § 5a Abs. 2 ZDG begründen --entgegen BMF-Schreiben vom 18.08.2015 (BStBl I 2015, 659)-- einen allgemeinen Zweckbetrieb nach § 65 AO (Anschluss an BFH-Urteil vom 23.07.2009 - V R 93/07, BFHE 226, 435, BStBl II 2015, 735).

Tenor

Die Revision des Beklagten gegen das Urteil des Finanzgerichts Münster vom 19.06.2019 - 9 K 2483/19 K, G wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Beklagte zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1 Streitig ist, ob die in 2007 bis 2010 (Streitjahre) erzielten Überschüsse aus Leistungen im Rahmen der Zivildienstverwaltung dem steuerfreien Zweckbetrieb des Klägers und Revisionsbeklagten (Kläger) zuzuordnen sind.
- 2 Kläger ist ein eingetragener Verein (e.V.). Er kooperiert mit anderen Spitzenverbänden der Freien Wohlfahrtspflege auf Landes- und auf Bundesebene. Nach seiner Satzung vom ... (in der Fassung vom ...) widmet sich der Kläger allen Aufgaben sozialer und caritativer Hilfe. § 2 Abs. 2 der Satzung regelt hierzu u.a.:

...

3 Diese Satzungszwecke (Aufgaben) erfüllt der Kläger (§ 2 Abs. 3 der Satzung) insbesondere durch

"(a) Hilfeangebote für hilfebedürftige Menschen, im Bedarfsfall auch durch den Betrieb eigener Einrichtungen
(b) Vorbeugung gegen individuelle und soziale Not (...)
(e) Unterstützung der Abstimmung und Zusammenarbeit angeschlossener Träger, Dienste und Einrichtungen in der Diözese [Y] sowie deren Begleitung und Unterstützung (...)".
- 4 Laut § 3 seiner Satzung verfolgt der Kläger ausschließlich und unmittelbar gemeinnützige, mildtätige und kirchliche Zwecke.
- 5 Mit Bescheid vom 27.11.2013 stellte der Beklagte und Revisionskläger (Finanzamt --FA--) gemäß § 60a der Abgabenordnung (AO) fest, dass die Satzung des Klägers den Voraussetzungen der §§ 51, 59, 60 und 61 AO entspricht (Förderung mildtätiger Zwecke nach § 53 AO; Förderung des Wohlfahrtswesens nach § 52 Abs. 2 Satz 1 Nr. 9 AO).
- 6 Zur Durchführung von Verwaltungsaufgaben im Zusammenhang mit der Beschäftigung von Zivildienstleistenden

geschlossen der X e.V. und das --nach § 2 Abs. 1 des Gesetzes über den Zivildienst der Kriegsdienstverweigerer (Zivildienstgesetz --ZDG--)-- für die Organisation des Zivildienstes zuständige Bundesamt für den Zivildienst zum 01.01.2006 einen Vertrag zur Übertragung von Verwaltungsaufgaben (sog. ÜVA). Dabei vertrat der X e.V. den Kläger und verpflichtete diesen, die nach § 1 ÜVA vertraglich übernommenen Verwaltungsaufgaben in seinem Bereich durchzuführen (§ 5 Abs. 1 ÜVA i.V.m. Anhang Nr. 2013/00 Münster). Auf dieser Grundlage übernahm der Kläger im Namen des Bundesamtes für den Zivildienst folgende Verwaltungsaufgaben:

...

- 7** In den Streitjahren betreute der Kläger insgesamt 1 464 (2007), 1 516 (2008), 1 504 (2009) und 1 522 (2010) Zivildienstleistende, die für amtliche Beschäftigungsstellen ganz überwiegend im Bereich der Sozialfürsorge und der sozialen Sicherheit tätig waren. Hieraus erzielte der Kläger Überschüsse in Höhe von ... € (2007), ... € (2008), ... € (2009) und ... € (2010).
- 8** Das FA berücksichtigte diese Überschüsse im Rahmen des für alle wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe ermittelten Gewinns aus Gewerbebetrieb und setzte mit dem (geänderten) Bescheid vom 11.05.2009 die Körperschaftsteuer 2007, mit Bescheid vom 12.10.2009 die Körperschaftsteuer 2008, mit Bescheid vom 15.10.2010 die Körperschaftsteuer 2009 sowie mit dem Änderungsbescheid vom 13.12.2013 die Körperschaftsteuer 2010 fest. Ebenso berücksichtigte es die Überschüsse in den Bescheiden über den Gewerbesteuermessbetrag 2007 bis 2010.
- 9** Die dagegen eingelegten Einsprüche wies das FA als unbegründet zurück, während die Klage vor dem Finanzgericht (FG) Erfolg hatte. Nach dem in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2020, 607 veröffentlichten Urteil begründet die entgeltliche Übernahme von Verwaltungsaufgaben auf der Grundlage eines nach § 5a Abs. 2 ZDG geschlossenen Vertrags einen Zweckbetrieb nach § 65 AO.
- 10** Mit seiner Revision rügt das FA die Verletzung materiellen Bundesrechts (§ 65 Nr. 1 und 2 AO) und trägt zur Begründung im Wesentlichen vor:
- 11** Die Voraussetzungen des § 65 Nr. 1 und 2 AO könnten zwar auch durch arbeitsteiliges Zusammenwirken mehrerer steuerbegünstigter Körperschaften erfüllt werden, eine einfache Zusammenarbeit reiche hierfür aber nicht aus. Ein Zweckbetrieb liege daher nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) nicht vor, wenn die Körperschaft mit ihrer Hilfstätigkeit nur die steuerbegünstigte Tätigkeit einer anderen Körperschaft unterstütze. Der Kläger unterstütze mit den übernommenen Verwaltungsaufgaben lediglich die Umsetzung der steuerbegünstigten Zwecke durch die jeweiligen Beschäftigungsstellen, dessen Tätigkeit sei aber für sich gesehen nicht geeignet, seine eigenen steuerbegünstigten Zwecke zu verwirklichen. Anders als in dem vom FG angeführten BFH-Urteil vom 18.03.2004 - V R 101/01 (BFHE 205, 342, BStBl II 2004, 798) dienten die Handlungen des Klägers nur dazu, den Dienst der Zivildienstleistenden administrativ zu begleiten und umzusetzen. Es handele sich um eine reine Dienstleistung gegenüber den Beschäftigungsstellen, aber nicht um die unmittelbare Verwirklichung steuerbegünstigter Zwecke.
- 12** Darüber hinaus seien die vom Kläger erbrachten Leistungen weder erforderlich noch zwingend gewesen, um die Zweckverwirklichung der Beschäftigungsstellen sicherzustellen. Mit seinen Leistungen seien lediglich günstigere Rahmenbedingungen geschaffen worden, was für § 65 Nr. 2 AO ("Erforderlichkeit") nicht ausreiche. Bestätigt werde dies durch § 5a Abs. 2 ZDG, wonach die Übernahme von Verwaltungsaufgaben nur zulässig, aber nicht verpflichtend sei. Da die Wahrnehmung der übernommenen Verwaltungsaufgaben auch durch das Bundesamt für den Zivildienst hätte erfolgen können, sei die Übernahme durch den Kläger nicht unentbehrliches und einziges Mittel zur Erreichung des steuerbegünstigten Zwecks.
- 13** Schließlich sei fraglich, ob der Kläger mit der Übernahme von Verwaltungsaufgaben stets seine satzungsmäßigen caritativen Zwecke verfolgt habe. Bei den Beschäftigungsstellen handele es sich auch um Jugend(aus)bildungsstätten. An der Erforderlichkeit fehle es jedenfalls insoweit, als diese Beschäftigungsstellen mit der Förderung der Bildung (§ 52 Abs. 2 Satz 1 Nr. 7 AO) einen anderen Zweck umsetzten als den in der Satzung des Klägers verankerten caritativen Zweck.
- 14** Das FA beantragt sinngemäß,
das Urteil des FG Münster vom 19.06.2019 - 9 K 2483/19 K, G in Gestalt des urteilsergänzenden Berichtigungsbeschlusses vom 17.10.2019 aufzuheben und die Klage als unbegründet abzuweisen.
- 15** Der Kläger beantragt,
die Revision des FA als unbegründet zurückzuweisen.

- 16** Er habe keine einfachen, sondern fachspezifische Verwaltungsleistungen für eine Vielzahl von Einrichtungen (wie z.B. Krankenhäuser, Altenwohnheime, Jugendheime, Kindergärten, Sozialstationen) durchgeführt. Hierzu habe er die operativ tätigen Hilfseinrichtungen bei der Schaffung der amtlichen Beschäftigungsstellen unterstützt und dazu beigetragen, dass diese ihren gemeinnützigen Auftrag erfüllen konnten. Die eigenen steuerbegünstigten Zwecke seien dadurch verwirklicht worden, dass er sich für die Entwicklung, Bereitstellung und Vorhaltung bedarfsgerechter Hilfsstrukturen eingesetzt habe; darüber hinaus habe er den Zivildienstleistenden als zentraler und kompetenter Ansprechpartner zur Verfügung gestanden.
- 17** Soweit das FA vorbringe, dass es sich bei den Beschäftigungsstellen auch um Familien- bzw. Jugend(aus)bildungsstätten gehandelt habe und daher keine Förderung der satzungsmäßigen caritativen Zwecke vorliege, berücksichtige es nicht, dass Wohlfahrtspflege die Sorge für notleidende oder gefährdete Mitmenschen umfasse, sich diese Sorge auf das gesundheitliche, sittliche oder erzieherische Wohl erstrecke und sowohl auf Abhilfe als auch auf Vorbeugung gerichtet sei.
- 18** Das dem Verfahren nach § 122 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) beigetretene Bundesministerium der Finanzen (BMF) trägt --ohne einen Antrag zu stellen-- ergänzend vor: Das FG habe entgegen dem BFH-Urteil vom 17.02.2010 - I R 2/08 (BFHE 228, 388, BStBl II 2010, 1006, Rz 26) entschieden, dass der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb die steuerbegünstigten Zwecke nicht unmittelbar erfüllen müsse. Bei arbeitsteiligem Zusammenwirken steuerbegünstigter Körperschaften müsse jede Körperschaft eine Leistung erbringen, die auch isoliert gesehen dazu geeignet und erforderlich sei, steuerbegünstigte Zwecke zu verwirklichen. Bereits die Anzahl der direkt betreuten Zivildienstleistenden (pro Jahr zwischen 560 und 640 Zivildienstleistenden) spreche gegen die Verfolgung eigener gemeinnütziger Zwecke. Der weitaus überwiegende Anteil seiner Betätigung habe in allgemeinen Verwaltungsaufgaben (Beratung von Verbandseinrichtungen, Pflege der Zivildienstbörse auf der Internetseite, Pflege von Vorgängen zu Dienststellenakten) bestanden. Diese Tätigkeiten stellten reine Dienstleistungen gegenüber den Beschäftigungsstellen dar, aber keine unmittelbare Verwirklichung steuerbegünstigter Zwecke.
- 19** Darüber hinaus sei auch § 65 Nr. 2 AO nicht erfüllt. Ebenso wie die Verwaltungsdienstleistungen im BFH-Urteil vom 29.01.2009 - V R 46/06 (BFHE 224, 176, BStBl II 2009, 560) hätten auch im Streitfall die rein administrativen Aufgaben deutlich im Vordergrund gestanden. Zudem könnten die Verbände nach § 5a Abs. 2 ZDG zwar mit der Wahrnehmung der Verwaltungsaufgaben beauftragt werden, eine Verpflichtung hierzu bestehe aber nicht. Die Übertragung der Verwaltungsaufgaben an den Kläger sei somit nicht das unentbehrliche und einzige Mittel zur Erreichung des steuerbegünstigten Zwecks gewesen.

Entscheidungsgründe

II.

- 20** Die Entscheidung ergeht gemäß § 126a FGO. Der Senat hält einstimmig die Revision für unbegründet und eine mündliche Verhandlung nicht für erforderlich. Die Beteiligten sind davon unterrichtet worden und hatten Gelegenheit zur Stellungnahme. Die Revisionszulassung durch das FG, auf die das FA hinweist, steht dem nicht entgegen. Dasselbe gilt für den Antrag eines Verfahrensbeteiligten auf mündliche Verhandlung nach der "Anhörungsmitteilung" (Bergkemper in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 126a FGO Rz 7). Einer Entscheidung nach § 126a FGO steht auch der Wechsel in der Person des Senatsvorsitzenden nicht entgegen (vgl. hierzu BFH-Beschluss vom 15.09.2021 - XI R 12/21 (XI R 25/19), BFH/NV 2022, 291, Rz 21).
- 21** Das FG hat zu Recht entschieden, dass der Kläger mit der Übernahme von Verwaltungsaufgaben für das Bundesamt für den Zivildienst bei der Betreuung des Einsatzes von Zivildienstleistenden bei amtlichen Beschäftigungsstellen im Rahmen eines allgemeinen Zweckbetriebs nach § 65 AO tätig war.
- 22** 1. Die entgeltliche Tätigkeit des Klägers im Rahmen der Zivildienstverwaltung steht einer Befreiung von der Körperschaftsteuer (§ 5 Abs. 1 Nr. 9 Satz 1 des Körperschaftsteuergesetzes --KStG-- i.V.m. § 64 Abs. 1 AO) sowie von der Gewerbesteuer (§ 3 Nr. 6 des Gewerbesteuergesetzes --GewStG-- i.V.m. § 64 Abs. 1 AO) nicht entgegen. Der mit dieser selbständigen und nachhaltigen Tätigkeit begründete wirtschaftliche Geschäftsbetrieb (§ 14 AO) erfüllt --wie das FG zu Recht entschieden hat-- die Voraussetzungen eines allgemeinen Zweckbetriebs nach § 65 AO. Dieser Zweckbetrieb liegt vor, wenn der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb in seiner Gesamtrichtung dazu dient, die steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke der Körperschaft zu verwirklichen (§ 65 Nr. 1 AO), diese Zwecke nur

durch einen solchen Geschäftsbetrieb erreicht werden können (§ 65 Nr. 2 AO) und der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb zu nicht begünstigten Betrieben derselben oder ähnlicher Art nicht in größerem Umfang in Wettbewerb tritt, als es bei Erfüllung der steuerbegünstigten Zwecke unvermeidbar ist (§ 65 Nr. 3 AO). Für die Annahme eines Zweckbetriebs müssen alle drei Voraussetzungen erfüllt sein (Senatsurteile vom 26.06.2019 - V R 70/17, BFHE 264, 417, BStBl II 2019, 654; vom 30.11.2016 - V R 53/15, BFHE 255, 513, BStBl II 2017, 1224, sowie BFH-Urteil vom 13.06.2012 - I R 71/11, BFH/NV 2013, 89, Rz 11).

- 23** 2. Der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb des Klägers diene in seiner Gesamtrichtung dazu, die steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke der Körperschaft zu verwirklichen (§ 65 Nr. 1 AO).
- 24** a) Erforderlich ist hierfür, dass der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb mit den ihn begründenden Tätigkeiten und nicht nur mit den durch ihn erzielten Einnahmen unmittelbar der Verwirklichung des steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecks diene (BFH-Urteile in BFHE 228, 388, BStBl II 2010, 1006, Rz 26; vom 06.04.2005 - I R 85/04, BFHE 209, 345, BStBl II 2005, 545, unter II.4.a, sowie vom 26.04.1995 - I R 35/93, BFHE 177, 339, BStBl II 1995, 767, unter II.3.a). Die Feststellung dieser Voraussetzung bedarf einer Gesamtwürdigung anhand des objektiven Charakters der Betätigung (BFH-Urteil vom 22.04.2009 - I R 15/07, BFHE 224, 405, BStBl II 2011, 475, sowie Senatsurteil vom 05.08.2010 - V R 54/09, BFHE 231, 289, BStBl II 2011, 191, Rz 31).
- 25** b) Im Streitfall hat das FG ohne Rechtsfehler entschieden, dass die Übernahme der Verwaltungsaufgaben für das Bundesamt für den Zivildienst bei der Betreuung des Einsatzes von Zivildienstleistenden bei amtlichen Beschäftigungsstellen der Verwirklichung der steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke des Klägers diene. Zu diesen gehörte insbesondere, dass er sich zugunsten von Menschen in Not "für die Entwicklung, Bereitstellung und Vorhaltung bedarfsgerechter Hilfestrukturen" einsetzte (§ 2 Abs. 2 Buchst. d der Satzung). Die Übernahme dieser speziellen Verwaltungsaufgaben erfolgte auch insoweit im Rahmen der satzungsmäßigen Zwecke des Klägers, als Zivildienstleistende in Beschäftigungsstellen tätig wurden, die Familien- oder Jugend(aus)bildungsstätten unterhalten. Die satzungsmäßigen Zwecke des Klägers umfassen alle Aufgaben sozialer und caritativer Hilfe. Wie der Kläger zu Recht ausführt, gehört nach § 66 Abs. 2 AO zur Wohlfahrtspflege die Sorge für notleidende oder gefährdete Mitmenschen, wobei sich die Sorge u.a. auf das erzieherische Wohl erstrecken und sowohl Vorbeugung als auch Abhilfe bezwecken kann. Dieses weite Begriffsverständnis beinhaltet auch die Unterstützung von Familien- oder Jugend(aus)bildungsstätten.
- 26** Dabei diene die Tätigkeit des Klägers seinen Satzungszwecken, indem er den Zivildienst von Zivildienstleistenden im sozialen Bereich (Krankenhäusern, Altenwohnheimen, Jugendheimen, Kindergärten, Sozialstationen, Familienbildungsstätten, ambulanten Pflegediensten, Kirchengemeinden, Werkstätten für Menschen mit Behinderungen sowie in Jugendbildungsstätten und Jugendausbildungsstätten) organisierte und betreute. Er war insoweit in die Zivildienstverwaltung als "unerlässliches Bindeglied" zwischen den Zivildienstleistenden und den Beschäftigungsdienststellen eingebunden. Der Kläger trug mit seinen Leistungen wesentlich dazu bei, dass ein funktionierender Zivildienst gewährleistet war und damit die infolge Krankheit, Armut oder Alters hilfebedürftige Menschen durch die Arbeit von Zivildienstleistenden unterstützt werden konnten.
- 27** Es handelte sich nicht um eine nur mittelbare Förderung steuerbegünstigter Zwecke (BFH-Urteil in BFHE 228, 388, BStBl II 2010, 1006, Rz 26). Denn diese liegt --wie das FG zu Recht entschieden hat-- dann nicht vor, wenn der Satzungszweck arbeitsteilig in Zusammenarbeit mit anderen Körperschaften (hier: Zusammenwirken mit den jeweiligen Beschäftigungsstellen) erreicht wird. Im Streitfall ermöglichten die Leistungen des Klägers im Zusammenwirken mit den Hilfseinrichtungen erst, dass Zivildienstleistende den in Not befindlichen Menschen halfen und sie unterstützen. Hierzu organisierte der Kläger den Zivildienst und betreute sowohl die Zivildienstleistenden als auch die Hilfseinrichtungen. Weiterhin war er für die Erledigung der Rahmenhandlungen zuständig, damit die Zivildienstleistenden bei ihren Dienststellen die Hilfeleistungen im sozialen Bereich überhaupt erst erbringen konnten. Damit förderte der Kläger nicht nur fremde gemeinnützige Zwecke, sondern erfüllte gleichzeitig seine eigenen steuerbegünstigten Zwecke, zu denen die Bereitstellung und Vorhaltung bedarfsgerechter Hilfestrukturen gehört.
- 28** c) Die hiergegen gerichteten Einwendungen greifen nicht durch.
- 29** aa) Entgegen der Auffassung von FA und BMF erfüllte der Kläger durch die Zivildienstverwaltung nicht nur rein administrative Aufgaben. Wie der Senat in seinem Urteil vom 23.07.2009 - V R 93/07 (BFHE 226, 435, BStBl II 2015, 735; zur Abgrenzung allgemeiner Geschäftsführungs- und Verwaltungsleistungen zu Leistungen der Sozialfürsorge oder sozialen Sicherheit) entschieden hat, beziehen sich die auf der Grundlage von § 5a Abs. 2 Nr. 1 ZDG übertragenen Verwaltungsaufgaben nicht auf bloß allgemeine Verwaltungstätigkeiten. Bei der Unterstützung der

Beschäftigungsstellen und bei der Betreuung der Zivildienstleistenden während ihrer Dienstzeit handelt es sich vielmehr um Leistungen, die ausschließlich und unmittelbar darauf gerichtet sind, den Einsatz von Zivildienstleistenden im sozialen Bereich zu ermöglichen und durchzuführen, sodass eine besondere Nähe zum sozialen Bereich besteht (Senatsurteil in BFHE 226, 435, BStBl II 2015, 735, unter II.4.b, Rz 35).

- 30** bb) Soweit FA und BMF vorbringen, schon die Anzahl der betreuten Zivildienstleistenden spreche gegen die Verfolgung eigener Zwecke, weil ein Mitarbeiter des Klägers nach dem Übernahmevertrag "pro Jahr lediglich zwischen 560 bis 640 Zivildienstleistende direkt zu betreuen" habe und der weitaus überwiegende Anteil der Betätigung in allgemeinen Verwaltungsaufgaben bestehe, verkennen sie, dass gerade die große Anzahl von betreuten Zivildienstleistenden dazu führt, dass diese ihre sozialen Dienste in zahlreichen Krankenhäusern, Altenwohnheimen, Kindergärten, Sozialstationen ausüben können.
- 31** cc) Entgegen dem Vorbringen des BMF hat das FG nicht im Widerspruch zum BFH-Urteil in BFHE 228, 388, BStBl II 2010, 1006, Rz 26 entschieden, dass der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb die steuerbegünstigten Zwecke nicht unmittelbar erfüllen müsse, sondern lediglich, dass der Zweckbetrieb nicht zwingend "selbst unmittelbar" die steuerbegünstigten Satzungszwecke verwirklichen muss (FG-Urteil in EFG 2020, 607, Rz 61). Diese Auffassung steht im Einklang mit den Ausführungen im BFH-Urteil in BFHE 228, 338, BStBl II 2010, 1006, wonach das Handeln als Hilfsperson allein zwar keine eigene steuerbegünstigte Tätigkeit begründet, weil sie damit nur mittelbar steuerbefreite Zwecke fördert. Dies gilt jedoch nicht, "wenn die Körperschaft mit ihrer Hilfstätigkeit nicht nur die steuerbegünstigte Tätigkeit einer anderen Körperschaft unterstützt, sondern --wie im Streitfall-- zugleich eigene steuerbegünstigte Satzungsziele verfolgt".
- 32** 3. Die steuerbegünstigten Zwecke konnten auch nur durch den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb (Organisation der Zivildienstverwaltung) erreicht werden (§ 65 Nr. 2 AO).
- 33** a) Für die Frage, ob die steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke nur durch einen solchen Geschäftsbetrieb erreicht werden können, kommt es darauf an, dass sich der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb von der Verfolgung des steuerbegünstigten Zwecks nicht trennen lässt, sondern das unentbehrliche und einzige Mittel zur Erreichung des steuerbegünstigten Zwecks ist. Dabei kann der Satzungszweck auch in Zusammenarbeit mit anderen Körperschaften erreicht werden (Senatsurteile vom 26.08.2021 - V R 5/19, BFH/NV 2022, 166, Rz 32; in BFHE 255, 513, BStBl II 2017, 1224, Rz 18; in BFHE 226, 435, BStBl II 2015, 735, m.w.N., sowie in BFHE 224, 176, BStBl II 2009, 560, unter II.2.c bb (1)).
- 34** b) Das FG hat dies ohne Rechtsverstoß damit begründet, dass die Erbringung der Verwaltungsdienstleistungen des Klägers untrennbar mit seiner steuerbegünstigten Tätigkeit verknüpft sei. Der Kläger habe sowohl gegenüber den Zivildienstleistenden als auch gegenüber den Hilfseinrichtungen substantielle Leistungen im Hinblick auf den Zivildienst erbracht. Durch seine Betätigung als Beratungs-, Betreuungs- und Fürsorgeeinrichtung für die Zivildienstleistenden und auch für die Einrichtungen der ihm angeschlossenen Vereine sei er weit über eine bloß formal verwaltende Geschäftsstelle hinausgegangen und habe Einfluss auf den tatsächlichen Verlauf des Zivildienstes der anvertrauten Personen genommen. Der Kläger habe damit Dienste erbracht, die für eine effektive Durchführung des Zivildienstes unerlässlich waren, aber durch die Hilfseinrichtungen selbst nicht erbracht werden konnten. Hierdurch hätten sich die Leistungen der Zivildienstleistenden, der Hilfseinrichtungen und des Klägers ergänzt und gemeinsam zur Erreichung des satzungsmäßigen Zwecks geführt.
- 35** Diese Würdigung des FG zur untrennbaren Verbindung der Verwaltungsleistungen des Klägers mit seiner gemeinnützigen Tätigkeit ist verfahrensrechtlich einwandfrei zustande gekommen und nicht durch Denkfehler oder durch die Verletzung von Erfahrungssätzen beeinflusst, sodass sie revisionsrechtlich nicht zu beanstanden ist (§ 118 Abs. 2 FGO). Sie steht im Einklang mit der bisherigen Senatsrechtsprechung im Urteil in BFHE 205, 342, BStBl II 2004, 798. Danach lagen die Voraussetzungen des § 65 Nr. 2 AO vor, weil die Tätigkeit des Klägers, der die Werbung für freiwillige Blutspenden, die Vorbereitung und Durchführung von Blutspendeaktionen sowie die Betreuung der Spender zur Gewinnung von Blutspenden zur medizinisch-technischen Verarbeitung durch die ebenfalls gemeinnützige gGmbH übernommen hatte, notwendige Voraussetzung für die Erfüllung des Satzungszwecks (Blutspendedienst) war. Dies folgte daraus, dass seine Tätigkeit selbst eine nicht wegzudenkende Voraussetzung für die Versorgung mit Blut und Blutbestandteilen durch die ebenfalls gemeinnützige gGmbH war (Senatsurteil in BFHE 205, 342, BStBl II 2004, 798, unter II.B.1.b bb). Ebenso wie dort --und entgegen der Auffassung des BMF im Schreiben vom 18.08.2015 (BStBl I 2015, 659) zum Senatsurteil in BFHE 226, 435, BStBl II 2015, 735-- ist auch die Tätigkeit des Klägers eine nicht wegzudenkende Voraussetzung für den Einsatz der Zivildienstleistenden durch die Beschäftigungsstellen (Krankenhäuser, Altenwohnheime, Kindergärten,

Sozialstationen, ambulante Pflegedienste, Behindertenwerkstätten) und damit für die satzungsmäßige Tätigkeit des Klägers (Aufgaben sozialer und caritativer Hilfe durch Bereitstellung und Vorhaltung bedarfsgerechter Hilfsstrukturen).

- 36** c) Ohne Erfolg machen das FA und das BMF geltend, die Übernahme der Verwaltungsaufgaben stelle nicht das unentbehrliche und einzige Mittel zur Erreichung des steuerbegünstigten Zwecks dar, weil die Beauftragung von Verbänden nach § 5a Abs. 2 ZDG lediglich zulässig sei; daraus folge, dass das Bundesamt für den Zivildienst die Verwaltungsaufgaben auch selbst hätte durchführen oder andere Verbände beauftragen können.
- 37** Für die Erfüllung des § 65 Nr. 2 AO kommt es darauf an, ob der gemeinnützige Zweck auch ohne diesen Geschäftsbetrieb durch die jeweilige Körperschaft und nicht durch einen Dritten erreicht werden kann; ob ein Dritter (hier: Bundesamt oder andere Verbände) diese Leistungen auch erbringt oder erbringen kann, ist für die Beurteilung aus der maßgeblichen Perspektive der jeweiligen Körperschaft dagegen irrelevant (vgl. Senatsurteil in BFHE 205, 342, BStBl II 2004, 798; Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 5. Aufl., Rz 6.192; Hummel in Rau/Dürrewächter, Umsatzsteuergesetz, § 12 Abs. 2 Nr. 8 Rz 246; von Holt, Der Betrieb --DB-- 2010, 1791, 1792). Nach der Gesetzssystematik betrifft nicht § 65 Nr. 2 AO, sondern § 65 Nr. 3 AO das Verhältnis zu Dritten (aktuellen oder potentiellen Konkurrenten). Wäre das Vorliegen eines Zweckbetriebs bereits dann ausgeschlossen, wenn ein Dritter die gleichen oder vergleichbare Leistungen ausführt oder ausführen kann, bedürfte es keines § 65 Nr. 3 AO, wonach es bei Wettbewerbern mit dem Angebot zur Ausführung gleicher/gleichartiger Leistungen gerade darauf ankommt, ob der Wettbewerb zu diesen mehr als unvermeidbar eingeschränkt wird.
- 38** d) Die Anerkennung der Organisationsleistungen des Klägers als Zweckbetrieb steht nicht im Widerspruch zum Senatsurteil in BFHE 224, 176, BStBl II 2009, 560. Danach fehlte es an der Zweckbetriebseigenschaft, weil die satzungsmäßigen Zwecke des Klägers nicht nur durch den Geschäftsbetrieb seiner Verwaltungs- und Geschäftsstelle erreicht werden konnten (§ 65 Nr. 2 AO). Dabei ging es jedoch um die lediglich aus Kostengründen erfolgte Erbringung von "einfachen" Verwaltungsdienstleistungen, wie z.B. Kostenabrechnungen, Gehaltsabrechnungen, Führung von Personalakten, Buchhaltung und Jahresabschlussarbeiten für angeschlossene Vereine und Kindergärten (BFH-Urteil in BFHE 224, 176, BStBl II 2009, 560, unter II.2.c bb (1)). Im Unterschied dazu handelt es sich vorliegend um spezielle Verwaltungsleistungen, die sachlich auf das Engste mit dem sozialen Einsatz von Zivildienstleistungen verbunden waren und darüber durch eine übergeordnete Stelle im Zivildienstgesetz ausdrücklich vorgesehen sind (vgl. Hüttemann/Schauhoff, DB 2011, 319, 321).
- 39** 4. Schließlich sind Wettbewerbsverzerrungen i.S. von § 65 Nr. 3 AO zu nicht begünstigten Personen im Streitfall ausgeschlossen. Der Senat hat bereits im Urteil in BFHE 226, 435, BStBl II 2015, 735, unter II.5.b, Rz 42) darauf hingewiesen, dass ein Wettbewerb zu anderen Konkurrenten nicht in Betracht kommt, da nur Verbände für die ihnen angehörenden Beschäftigungsstellen als Beliehene vom Bundesamt mit der Wahrnehmung von Verwaltungsaufgaben beauftragt werden können.
- 40** 5. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de