BFH v. 27.11.2013 - I R 17/12 BStBl 2016 II S. 68

Steuerbegünstigung einer kommunalen Eigengesellschaft (Rettungsdienst) als gemeinnützig

Leitsatz

1. Eine Eigengesellschaft (hier: GmbH) einer juristischen Person des öffentlichen Rechts (hier: Landkreis) kann nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG 2002 und § 3 Nr. 6 Satz 1 GewStG 2002 steuerbegünstigt sein. Das gilt auch, soweit sie in die Erfüllung hoheitlicher Pflichtaufgaben der Trägerkörperschaft (hier: Durchführung des bodengebundenen Rettungsdiensts) eingebunden ist.

2. Stehen kommunale Trägerkörperschaft und Eigengesellschaft in vertraglichen Leistungsbeziehungen, ist es als begünstigungsschädliche Gewinnausschüttung i.S. von § 55 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 AO anzusehen, wenn die Eigengesellschaft für die von ihr zu erbringenden Leistungen ein Entgelt erhält, das einem Fremdvergleich (in Gestalt des Kostenausgleichs zzgl. eines marktüblichen Gewinnaufschlags) nicht standhält. Die Voraussetzungen des § 58 Nr. 2 AO sind in diesem Fall nicht erfüllt.

3. Eine Einrichtung der Wohlfahrtspflege gemäß § 66 AO setzt nicht voraus, dass diese in unmittelbaren vertraglichen Beziehungen zu den von ihr betreuten Hilfsbedürftigen steht (Änderung der Rechtsprechung). Maßgeblich ist, dass die Hilfeleistungen in tatsächlicher Hinsicht selbst und unmittelbar gegenüber den Hilfsbedürftigen erbracht werden (Änderung der Spruchpraxis des Senats).

4. Ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb agiert nicht allein deshalb „des Erwerbs wegen" i.S. von § 66 Abs. 2 Satz 1 AO, weil er seine Leistungen zu denselben Bedingungen anbietet, wie private gewerbliche Unternehmen (Abgrenzung zum Senatsbeschluss vom 18. September 2007 I R 30/06, BFHE 219, 184, BStBl II 2009, 126). Maßgeblich ist, dass mit dem Betrieb keine Gewinne angestrebt werden, die über seinen konkreten Finanzierungsbedarf hinausgehen.

5. Die Steuerbefreiungen für Einrichtungen der Wohlfahrtspflege sind bestehende Beihilfen („Alt-Beihilfen"), für die das Durchführungsverbot des Art. 108 Abs. 3 Satz 3 AEUV nicht gilt.

Gesetz(e):

KStG 2002 § 1 Abs. 1 Nr. 6KStG 2002 § 4KStG 2002 § 5 Abs. 1 Nr. 9KStG 2002 § 8 Abs. 3 Satz 2GewStG 2002 § 3 Nr. 6AO i.d.F. vor dem Gesetz zur weiteren Stärkung des bürgerschaftlichen Engagements AO i.d.F. vor dem Gesetz zur weiteren Stärkung des bürgerschaftlichen Engagements § 52 Abs. 1 Satz 3, Abs. 2 Nr. 2AO i.d.F. vor dem Gesetz zur weiteren Stärkung des bürgerschaftlichen Engagements § 53 Nr. 1AO i.d.F. vor dem Gesetz zur weiteren Stärkung des bürgerschaftlichen Engagements § 55 Abs. 1 Nr. 1, Abs. 3AO i.d.F. vor dem Gesetz zur weiteren Stärkung des bürgerschaftlichen Engagements § 57 Abs. 1 Satz 2AO i.d.F. vor dem Gesetz zur weiteren Stärkung des bürgerschaftlichen Engagements § 58 Nr. 2AO i.d.F. vor dem Gesetz zur weiteren Stärkung des bürgerschaftlichen Engagements § 65 Nr. 3AO i.d.F. vor dem Gesetz zur weiteren Stärkung des bürgerschaftlichen Engagements § 66AO i.d.F. des Gesetzes zur weiteren Stärkung des bürgerschaftlichen Engagements AO i.d.F. des Gesetzes zur weiteren Stärkung des bürgerschaftlichen Engagements § 52 Abs. 2 Nr. 11EGAO Art. 97 § 1dGemV § 1GemV § 7EG Art. 87 Abs. 1AEUV Art. 108 Abs. 3 Satz 3

Instanzenzug:

FG Berlin-Brandenburg vom 7. Februar 2012 6 K 6086/08 (EFG 2012, 1088) BFH I R 17/12 (Verfahrensverlauf) BFH - I R 17/12, Verfahrensverlauf

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

Gründe

I.

1 Streitpunkt ist die Gemeinnützigkeit der Klägerin und Revisionsbeklagten (Klägerin), einer im September 2002 (Streitjahr) von einem Landkreis als alleinigem Gesellschafter mit einem Stammkapital von 100.000 € gegründeten GmbH. Gemäß dem Brandenburgischen Rettungsdienstgesetz sind Träger des bodengebundenen Rettungsdienstes die Landkreise und kreisfreien Städte, die diese Aufgabe als pflichtige Selbstverwaltungsaufgabe erfüllen.

2 Der Zweck der Klägerin ist nach § 2 Abs. 2 des Gesellschaftsvertrags (GV) die Wahrnehmung der Aufgaben nach dem Brandenburgischen Rettungsdienstgesetz, insbesondere die bedarfsgerechte und flächendeckende Notfallrettung, der Krankentransport, die Sofortreaktion in besonderen Fällen sowie die Errichtung und der Betrieb von Rettungswachen. Gemäß § 3 Abs. 1 GV soll die Klägerin selbstlos tätig sein und nicht in erster Linie eigenwirtschaftliche Zwecke verfolgen. Die Mittel der Klägerin dürfen nur für satzungsmäßige Zwecke verwendet werden; etwaige Überschüsse sind einer Rücklage zuzuführen, die nur zur Sicherung und Erfüllung des Gesellschaftszwecks verwendet werden darf (§ 3 Abs. 2 GV). Der Landkreis darf weder Gewinnanteile noch —in seiner Eigenschaft als Gesellschafter— sonstige Zuwendungen aus Mitteln der Klägerin erhalten (§ 3 Abs. 3 Satz 1 GV). Bei seinem Ausscheiden, bei Auflösung der Klägerin oder bei Wegfall der Gemeinnützigkeit erhält der Landkreis nicht mehr als seine eingezahlten Kapitalanteile und den gemeinen Wert seiner geleisteten Sacheinlagen zurück (§ 3 Abs. 3 Satz 2 GV). Bei ihrer Auflösung oder bei Wegfall der steuerbegünstigten Zwecke fällt das Vermögen der Klägerin an den Landkreis zurück, soweit das Vermögen die eingezahlten Kapitalanteile des Landkreises und den gemeinen Wert seiner geleisteten Sacheinlagen übersteigt; der Landkreis ist verpflichtet, das Vermögen zu steuerbegünstigten Zwecken zu verwenden; Beschlüsse über die zukünftige Verwendung des Vermögens dürfen erst nach Einwilligung des Finanzamts ausgeführt werden (§ 3 Abs. 5 GV).

3 Hinsichtlich der Durchführung des Rettungsdienstes schloss die Klägerin im Dezember 2002 einen Vertrag (Dienstleistungsvertrag —DV—) mit dem Landkreis ab, der am 1. Januar 2003 in Kraft getreten ist. Die Höhe der Vergütung der Klägerin sollte sich nach dem Jahresbudget richten, das jährlich zwischen den Vertragspartnern festzulegen war. Das Budget sollte sich wiederum nach dem Ergebnis der mit den Krankenkassen vereinbarten Kosten- und Leistungsrechnung für den Rettungsdienst richten. Soweit in dieser Kosten- und Leistungsrechnung Gesamtkosten berücksichtigt wurden, sollten die bei der Kreisverwaltung selbst anfallenden Kosten abgezogen werden (§ 6 Abs. 1 DV). Das für die Klägerin vereinbarte Jahresbudget sollte in monatlichen Beträgen bis zum 5. eines jeden Monats ausgezahlt werden (§ 6 Abs. 2 und 3 DV). Der Landkreis sollte gemäß § 6 Abs. 5 DV nach Ablauf eines Vertragsjahrs berechtigt sein, die Leistungen einsatzbezogen anstatt budgetbezogen zu vergüten; die Ermittlung der einsatzbezogenen Vergütung sollte wiederum auf der Grundlage der Kosten- und Leistungsrechnung erfolgen und im Bedarfsfall gesondert vereinbart werden.

4 Die Klägerin setzte ihre Fahrzeuge ab dem 1. Januar 2003 auf dem Gebiet der Notfallrettung sowie für betreuungspflichtige Krankentransporte ein, d.h. für die Beförderung kranker Personen, für die ein ärztlicher Transportschein erforderlich ist, weil sie während der gesamten Fahrt auf Grund ihres Gesundheitszustands dauerhaft überwacht bzw. betreut werden müssen.

5 Die Klägerin erzielte im Streitjahr einen Verlust von ./. 9.583 €. In den Folgejahren erzielte sie folgende Ergebnisse (gerundet):

6

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

Jahr	Jahresüberschuss
2003	./. 171.000 Euro
2004	+ 122.000 Euro
2005	./. 17.000 Euro
2006	+ 48.000 Euro
2007	+ 20.000 Euro
2008	+ 90.000 Euro
2009	+ 37.000 Euro
2010	+ 72.000 Euro

7 Die Klägerin beantragte für das Streitjahr die Anerkennung als gemeinnützige und somit von der Körperschaft- und der Gewerbesteuer befreite Körperschaft i.S. der §§ 51 ff. der Abgabenordnung i.d.F. vor dem Gesetz zur weiteren Stärkung des bürgerschaftlichen Engagements vom 10. Oktober 2007 (BGBl I 2007, 2332, BStBl I 2007, 815) —AO—.

8 Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt —FA—) lehnte den Antrag ab und erließ sowohl einen Körperschaftsteuer- als auch einen Gewerbesteuermessbescheid, die jeweils über 0 € lauteten. Er war der Auffassung, die Klägerin werde nicht selbstlos tätig, weil sie als kommunale Eigengesellschaft eine hoheitliche Pflichtaufgabe ihres Gesellschafters erfülle. Die deswegen erhobene Klage hatte Erfolg; das Finanzgericht (FG) Berlin-Brandenburg hat die angefochtenen Bescheide aufgehoben; sein Urteil vom 7. Februar 2012 6 K 6086/08 ist in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2012, 1088 abgedruckt.

9 Gegen das FG-Urteil richtet sich die auf die Verletzung materiellen Rechts gestützte Revision des FA.

10 Das FA beantragt, das FG-Urteil aufzuheben und die Klage abzuweisen.

11 Die Klägerin beantragt, die Revision zurückzuweisen.

12 Das dem Revisionsverfahren gemäß § 122 Abs. 2 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO) beigetretene Bundesministerium der Finanzen (BMF) hat keinen Antrag gestellt, unterstützt jedoch in der Sache das Begehren des FA.

II.

13 Die Revision ist im Ergebnis begründet und führt gemäß § 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 FGO zur Aufhebung des angefochtenen Urteils und zur Zurückverweisung der Sache an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung. Zwar wird die Steuerbegünstigung der Klägerin nicht grundsätzlich dadurch ausgeschlossen, dass sie in die Erfüllung einer hoheitlichen Pflichtaufgabe des Landkreises eingeschaltet worden ist (II.3.). Jedoch muss noch geprüft werden, ob die Klägerin entgegen § 3 Abs. 3 GV und § 55 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 AO Zuwendungen an den Landkreis in dessen Eigenschaft als Gesellschafter geleistet und aus diesem Grund nicht den gesetzlichen Begünstigungsanforderungen entsprochen hat (II.4.). Außerdem bedarf es im Rahmen der Zweckbetriebsvoraussetzungen nach § 66 AO der Klärung, ob die Klägerin angestrebt hat, Gewinne zu erzielen, die über den konkreten Finanzierungsbedarf ihres Geschäftsbetriebs hinausgehen (II.5.). Beihilferechtliche Gesichtspunkte des Unionsrechts stehen einem Erfolg der Klage nicht entgegen (II.7.).

14 1. Zu Recht hat das FG die Klage als zulässig angesehen, obwohl mit den angefochtenen Bescheiden die Körperschaftsteuer und der Gewerbesteuermessbetrag für das Streitjahr auf 0 € festgesetzt worden sind. Denn durch den Erlass der Festsetzungsbescheide hat das FA der Klägerin für das Streitjahr die Steuerbefreiung versagt, wodurch diese beschwert ist (Senatsurteile vom 13. Juli 1994 I R 5/93, BFHE 175, 484, BStBl II 1995, 134; vom 21. Oktober 1999 I R 14/98, BFHE 190, 372, BStBl II 2000, 325).

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

15 2. Auf der Grundlage der tatrichterlichen Feststellungen des FG hat die Klägerin nach ihrem Gesellschaftsvertrag begünstigte Zwecke verfolgt.

16 a) Nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 Satz 1 des Körperschaftsteuergesetzes (KStG 2002) und § 3 Nr. 6 Satz 1 des Gewerbesteuergesetzes (GewStG 2002) sind Körperschaften, die nach der Satzung und nach der tatsächlichen Geschäftsführung ausschließlich und unmittelbar gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken dienen (§§ 51 bis 68 AO), von der Körperschaftsteuer und der Gewerbesteuer befreit.

17 b) Die insoweit vom FG herangezogene Bestimmung des § 52 Abs. 2 Nr. 11 AO i.d.F. des Gesetzes zur weiteren Stärkung des bürgerschaftlichen Engagements (AO n.F.), der zufolge die Förderung der Rettung aus Lebensgefahr zu den gemeinnützigen Zwecken gehört, ist allerdings gemäß Art. 97 § 1d des Einführungsgesetzes zur Abgabenordnung i.d.F. jenes Gesetzes erst ab dem 1. Januar 2007 in Kraft getreten und galt deshalb im Streitjahr noch nicht.

18 c) Die von der Klägerin durchgeführten Rettungsfahrten und Krankentransporte förderten entgegen der Auffassung der Vorinstanz nicht das öffentliche Gesundheitswesen i.S. des § 52 Abs. 2 Nr. 2 AO. Unter den Begriff der Förderung des öffentlichen Gesundheitswesens fallen Tätigkeiten, die der Gesundheit der Bürger dienen, insbesondere durch Verhinderung und Bekämpfung von Seuchen und Krankheiten (vgl. Senatsurteil vom 7. März 2007 I R 90/04, BFHE 217, 413, BStBl II 2007, 628; Gutachten der Unabhängigen Sachverständigenkommission zur Prüfung des Gemeinnützigkeits- und Spendenrechts, Schriftenreihe des BMF, Heft 40, 1988, S. 110). Die Tätigkeiten müssen indes eine von der individuellen Hilfe gegenüber dem einzelnen Patienten losgelöste, auf das öffentliche Gesundheitswesen bezogene, übergreifende Funktion haben; die Hilfe in individuellen Krankheitsfällen (dazu Senatsurteil vom 6. Februar 2013 I R 59/11, BFHE 241, 101, BStBl II 2013, 603, m.w.N.) und damit auch die Notfallrettung gehören deshalb nicht dazu.

19 d) Die Rettungsfahrten und Krankentransporte mit ärztlicher Betreuung sowie der Betrieb der Rettungswachen dienten jedoch mildtätigen Zwecken i.S. von § 53 Nr. 1 AO. Danach verfolgt eine Körperschaft mildtätige Zwecke, wenn ihre Tätigkeit darauf gerichtet ist, Personen selbstlos zu unterstützen, die infolge ihres körperlichen, geistigen oder seelischen Zustands auf die Hilfe anderer angewiesen sind.

20 3. Der Umstand, dass die Klägerin als sog. Eigengesellschaft des Landkreises in die Erfüllung der diesem durch das Brandenburgische Rettungsdienstgesetz auferlegten hoheitlichen Pflichtaufgabe eingeschaltet worden ist, steht der Steuerbegünstigung nicht aus grundsätzlichen Erwägungen entgegen.

21 a) Das BMF und ein Teil der Literatur sind allerdings der Auffassung, der Staat sei generell gemeinnützigkeitsunfähig. Das Kriterium der Selbstlosigkeit könnten nur Private erfüllen, denen die Grundrechte prinzipiell die Freiheit zum Eigennutz eröffneten. Für den Privaten sei die Erfüllung der Voraussetzungen der §§ 51 ff. AO das Werk freier Entscheidung. Dagegen sei für die staatlichen wie die kommunalen Körperschaften die ausschließliche, unmittelbare und selbstlose Erfüllung der Gemeinwohlaufgaben von vornherein Wesensbestimmung und verfassungsrechtliche Pflicht. Daraus folge, dass die Gemeinnützigkeit als staatliche Förderung des privaten Altruismus der hoheitlichen Verwaltung insgesamt verschlossen bleiben müsse (Sondervotum Isensee/Knobbe-Keuk zum Gutachten der Unabhängigen Sachverständigenkommission zur Prüfung des Gemeinnützigkeits- und Spendenrechts, a.a.O., S. 331, 404 ff.; Isensee in Maurer [Hrsg.], Das akzeptierte Grundgesetz, Festschrift für Günter Dürig, 1990, 33, 57 ff.; Hüttemann, Wirtschaftliche Betätigung und steuerliche Gemeinnützigkeit, 1991, S. 71).

22 Es wird auch die Ansicht vertreten, eine in Anteilseigentum einer Körperschaft des öffentlichen Rechts stehende GmbH, die Pflichtaufgaben ihres Gesellschafters erfülle, nehme damit dessen eigenwirtschaftliche Interessen und nicht die der Allgemeinheit wahr. Sie könne daher auch dann nicht nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG 2002 steuerbefreit sein, wenn sie objektiv gemeinnützige Zwecke

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

verfolge (Thiel in Widmann [Hrsg.], Besteuerung der GmbH und ihrer Gesellschafter, Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft, Bd. 20 [1997], S. 103, 113; Wallenhorst in Wallenhorst/Halaczinsky, Die Besteuerung gemeinnütziger Vereine, Stiftungen und der juristischen Personen des öffentlichen Rechts, 6. Aufl., Kapitel C Rz 71a, S. 117; Klein/Gersch, AO, 11. Aufl., § 55 Rz 3; Koenig in Pahlke/ Koenig, Abgabenordnung, 2. Aufl., § 55 Rz 14).

23 b) In der neueren Literatur überwiegt demgegenüber die Auffassung, die Gemeinnützigkeitsbestimmungen seien auch auf die öffentliche Hand anwendbar, wenn diese sich —gegebenenfalls auch im Rahmen der Erfüllung der ihr gesetzlich zugewiesenen Pflichtaufgaben— mit ihren Untergliederungen privatrechtlich im allgemeinen Wirtschaftsverkehr betätige. Dabei wird teilweise damit argumentiert, der Staat handele bei Wahrnehmung seiner Pflichtaufgaben uneigennützig und erfülle deshalb zwangsläufig die subjektiven Voraussetzungen der steuerlichen Gemeinnützigkeit; die hoheitliche Tätigkeit der öffentlichen Hand diene ebenfalls dem gemeinen Wohl und sei daher ebenso wenig steuerwürdig wie die Tätigkeit gemeinnütziger Körperschaften (vgl. Seer/Wolsztynski, Steuerrechtliche Gemeinnützigkeit der öffentlichen Hand, 2002, S. 86; Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 2. Aufl., § 4 Rz 83 ff.; Schauhoff, Handbuch der Gemeinnützigkeit, 3. Aufl., § 6 Rz 36 ff.; Hey, Steuer und Wirtschaft 2000, 467; Droege, Gemeinnützigkeit im offenen Steuerstaat, 2010, S. 275 ff., 280; Seer in Tipke/Kruse, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, § 55 AO Rz 7; Jachmann/Unger in Beermann/Gosch, AO § 55 Rz 31 f.; im Ergebnis auch Weitemeyer in Kohl/Kübler/Ott/ Schmidt [Hrsg.], Zwischen Markt und Staat, Gedächtnisschrift für Rainer Walz, 2008, S. 783, 795 ff.; Leisner-Egensperger in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 55 AO Rz 157; Regierer/Becker, Deutsche Steuer-Zeitung —DStZ— 2007, 597, 600 f.). Fördere die Eigengesellschaft durch ihre Tätigkeit gleichzeitig nichtwirtschaftliche, mithin uneigennützige Interessen ihrer Gesellschafter, indem sie hoheitliche Aufgaben wahrnehme, so liege darin lediglich ein „gleichsam in der Natur der Sache liegender Reflex" (Urteil des FG Hamburg vom 5. März 1986 II 144/83, EFG 1986, 516, 522).

24 c) Der Bundesfinanzhof (BFH) hat die Frage bisher offen gelassen (Urteile vom 15. Dezember 1993 X R 115/91, BFHE 173, 254, BStBl II 1994, 314; in BFHE 217, 413, BStBl II 2007, 628). Dem letztgenannten Urteil war eine Beitrittsaufforderung an das BMF vorausgegangen (Senatsbeschluss vom 27. April 2005 I R 90/04, BFHE 209, 489, BStBl II 2006, 198), in dem dieses aufgefordert wurde, zu der Problematik Stellung zu nehmen. In dem anschließenden Urteil musste die Frage aber nicht entschieden werden, weil sie nach Auffassung des Senats für den dortigen Rechtsstreit letztlich nicht entscheidungserheblich war.

25 d) Der Senat beantwortet die Frage nunmehr dahin, dass eine Eigengesellschaft einer juristischen Person des öffentlichen Rechts grundsätzlich —auch dann, wenn sie in die Erfüllung gesetzlicher Pflichtaufgaben ihres Gesellschafters eingebunden ist— nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 Satz 1 KStG 2002 und § 3 Nr. 6 Satz 1 GewStG 2002 i.V.m. §§ 51 ff. AO steuerbegünstigt sein kann.

26 aa) Dass der Staat mit seinen Untergliederungen nicht per se „gemeinnützigkeitsunfähig" ist, zeigt sich daran, dass nach einhelliger Auffassung die juristischen Personen des öffentlichen Rechts mit ihren nach § 1 Abs. 1 Nr. 6, § 4 KStG 2002 steuerpflichtigen Betrieben gewerblicher Art (BgA) die Begünstigungen nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 Satz 1 KStG 2002 und § 3 Nr. 6 Satz 1 GewStG 2002 in Anspruch nehmen können (Senatsurteile vom 31. Oktober 1984 I R 21/81, BFHE 142, 386, BStBl II 1985, 162; vom 12. Juli 2012 I R 106/10, BFHE 238, 98, BStBl II 2012, 837; BMF, Anwendungserlass zur Abgabenordnung —AEAO— i.d.F. vom 10. September 2002, BStBl I 2002, 867, Nr. 1 Satz 2 zu § 51 Abs. 1; Eversberg/Baldauf, DStZ 2011, 597; Heger in Gosch, KStG, 2. Aufl., § 5 Rz 181; Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, a.a.O., § 4 Rz 84). Das ergibt sich auch aus § 55 Abs. 3 AO, der u.a. festlegt, dass bestimmte Vorschriften des Absatzes 1 dieser Norm, die die „Mitglieder" der Körperschaft betreffen, bei BgA für die Körperschaft sinngemäß gelten. Die Befürworter einer Gemeinnützigkeitsunfähigkeit des Staates rechtfertigen die Einbeziehung der BgA in die Begünstigungsregeln damit, der Staat müsse dann, wenn er zu den Privaten in Wettbewerb trete

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

und deshalb um der Wettbewerbsgleichheit willen der Steuer unterworfen werde, auch von den gleichen Steuerprivilegien partizipieren können (Sondervotum Isensee/Knobbe-Keuk zum Gutachten der Unabhängigen Sachverständigenkommission zur Prüfung des Gemeinnützigkeits- und Spendenrechts, a.a.O., S. 331, 405). Aus welchem Grund jedoch dann etwas anderes gelten soll, wenn die juristische Person des öffentlichen Rechts nicht durch einen BgA, sondern durch eine ebenfalls der Besteuerung unterworfene Eigengesellschaft z.B. in der Rechtsform der GmbH zu den Privaten in Wettbewerb tritt, ist nicht einzusehen.

27 bb) Das Erfordernis der Selbstlosigkeit des gemeinnützigen Handelns kann auch gewahrt sein, wenn die Eigengesellschaft in die Erfüllung gesetzlicher Pflichtaufgaben der Trägerkörperschaft einbezogen wird.

28 Gemäß § 55 Abs. 1 AO ist die Förderung begünstigter Zwecke selbstlos, wenn dadurch nicht in erster Linie eigenwirtschaftliche Zwecke —zum Beispiel gewerbliche Zwecke oder sonstige Erwerbszwecke— verfolgt werden und die besonderen Voraussetzungen des § 55 Abs. 1 Nr. 1 bis 5 AO erfüllt sind. Eine Körperschaft verfolgt in erster Linie eigenwirtschaftliche Zwecke, wenn sie vorrangig und somit nicht nur nebenbei ihre eigenen wirtschaftlichen Interessen oder die ihrer Mitglieder oder Gesellschafter fördert (Senatsurteil vom 23. Oktober 1991 I R 19/91, BFHE 165, 484, BStBl II 1992, 62; Senatsbeschluss in BFHE 209, 489, BStBl II 2006, 198). Allerdings führt nicht jede auf Verbesserung der Einkünfte oder des Vermögens gerichtete Tätigkeit zum Ausschluss der Selbstlosigkeit. Bei vielen Körperschaften ist die Förderung der Mitglieder oder Gesellschafter notwendiges Nebenprodukt der Tätigkeit. An der Selbstlosigkeit fehlt es erst dann, wenn der Eigennutz der Mitglieder in den Vordergrund tritt (Senatsurteil vom 13. Dezember 1978 I R 39/78, BFHE 127, 330, BStBl II 1979, 482).

29 Die zur Erfüllung von Pflichtaufgaben einer juristischen Person des öffentlichen Rechts eingesetzte Eigengesellschaft verfolgt keine in diesem Sinne vordergründig eigennützigen Interessen ihres Gesellschafters. Der Senat hat bereits in dem Aufforderungsbeschluss in BFHE 209, 489, BStBl II 2006, 198 darauf verwiesen, dass dem Staat die selbstlose und ausschließliche Erfüllung seiner Aufgaben zum Wohle der Allgemeinheit durch die Verfassung vorgegeben und seinem Wesen nach zu eigen ist. Auch wenn die Träger öffentlicher Verwaltung von ihrem —jedenfalls im Bereich der Leistungsverwaltung bestehenden— Wahlrecht Gebrauch machen, ihre Aufgaben anstatt in hoheitlicher in privatrechtlicher Form zu erledigen (vgl. Wolff/Bachof/Stober/Kluth, Verwaltungsrecht Band 1, 12. Aufl., § 23 Rz 6 ff.; Ehlers in Erichsen/Ehlers [Hrsg.], Allgemeines Verwaltungsrecht, 12. Aufl., § 2 IV 3 Rz 78; Urteil des Bundesgerichtshofs vom 5. April 1984 III ZR 12/83, BGHZ 91, 84, 95 f., m.w.N.), ändert sich der Charakter der Tätigkeit nicht. Diese bleibt „öffentliche Verwaltung" und unterliegt den gleichen Bindungen, wie wenn sie unmittelbar in öffentlich-rechtlicher Form ausgeübt werden würde (Senatsbeschluss in BFHE 209, 489, BStBl II 2006, 198; Wolff/Bachof/Stober/Kluth, a.a.O., § 23 Rz 40, 64 ff.; Ehlers in Erichsen/Ehlers, a.a.O., § 2 IV 3 Rz 83 ff.). Die damit verfolgten Ziele sind mithin am Wohl der Allgemeinheit orientiert und deshalb nicht als eigenwirtschaftlich i.S. von § 55 Abs. 1 AO anzusehen.

30 4. Anhand der tatrichterlichen Feststellungen lässt sich indes nicht beurteilen, ob die Klägerin dem Selbstlosigkeitsgebot insofern gerecht geworden ist, als es um die Verwendung ihrer Mittel geht.

31 a) Gemäß § 55 Abs. 1 Nr. 1 AO dürfen die Mittel der Körperschaft nur für die satzungsmäßigen Zwecke verwendet werden (Satz 1) und die Mitglieder oder Gesellschafter keine Gewinnanteile und in dieser Eigenschaft auch keine sonstigen Zuwendungen aus Mitteln der Körperschaft erhalten (Satz 2). Eine entsprechende Regelung wurde hier explizit in § 3 Abs. 3 GV aufgenommen. Gewinnanteile in diesem Sinne sind nicht nur offene, sondern auch verdeckte Gewinnausschüttungen (vGA) i.S. von § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG 2002 (Senatsbeschluss vom 8. August 2001 I B 40/01, BFH/NV 2001, 1536) und damit auch vGA in Gestalt verhinderter Vermögensmehrungen, die u.a. dann vorliegen, wenn die Kapitalgesellschaft gegenüber ihrem Gesellschafter Leistungen erbringt,

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

für die sie kein angemessenes Entgelt erhält (vgl. z.B. Senatsurteile vom 23. Juni 1993 I R 72/92, BFHE 172, 51, BStBl II 1993, 801; vom 12. Juni 2013 I R 109-111/10, BFHE 241, 549, BStBl II 2013, 1024). Diese Maßgaben finden grundsätzlich auch Anwendung, wenn der die Zuwendung erhaltende Gesellschafter eine Körperschaft des öffentlichen Rechts ist.

32 b) Treten eine Eigengesellschaft und ihre öffentlich-rechtliche Trägerkörperschaft in Leistungsbeziehungen —wie im Streitfall Klägerin und Landkreis durch den Abschluss des Dienstleistungsvertrags—, kommt sonach eine Steuerbegünstigung der Eigengesellschaft grundsätzlich nur in Betracht, wenn die von ihr erbrachten Leistungen angemessen vergütet werden, d.h. in einer Höhe, wie sie von einem ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiter auch mit einem Nichtgesellschafter als Auftraggeber vereinbart worden wäre, regelmäßig also in Gestalt des Kostenausgleichs zzgl. eines marktüblichen Gewinnaufschlags. Etwaige positive Auswirkungen einer dem Fremdvergleich nicht standhaltenden Vergütung für den Haushalt der Trägerkörperschaft wären unbeachtlich (vgl. auch Senatsurteil vom 22. August 2007 I R 32/06, BFHE 218, 523, BStBl II 2007, 961 zur vGA bei kommunalen Dauerverlustbetrieben).

33 Die durch einen Verzicht auf einen Gewinnaufschlag indizierte Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis würde nicht dadurch entfallen, dass die Klägerin in die Erfüllung der gesetzlichen Pflichtaufgabe des Landkreises eingebunden war. Aus dem Senatsurteil vom 17. November 1999 I R 4/99 (BFH/NV 2000, 1502) ergibt sich nichts Gegenteiliges. Zwar hat der Senat dort den Verzicht einer (satzungsmäßig gewinnlosen) GmbH auf einen Gewinnaufschlag im Verhältnis zu einer öffentlich-rechtlichen Anstalt, die von der GmbH bei der Erfüllung ihrer gesetzlichen Aufgaben unterstützt wurde, als nicht durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst angesehen. Diese Beurteilung beruhte aber im Wesentlichen darauf, dass der Vorteil des Gewinnverzichts dort nicht — wie es bei der Klägerin der Fall wäre— unmittelbar den Gesellschaftern der GmbH, sondern der Anstalt zugute gekommen war, bei der es sich nicht um eine den Gesellschaftern nahe stehende Person handelte. Das Senatsurteil in BFH/NV 2000, 1502 betraf eine Sonderkonstellation und ist (entgegen Hüttemann, DB 2007, 2508, 2510; Heger in Gosch, a.a.O., § 4 Rz 65) nicht dahin zu verstehen, dass bei Einschaltung einer Kapitalgesellschaft in die öffentlich-rechtliche Aufgabenerfüllung deren Gewinnlosigkeit steuerlich grundsätzlich zu akzeptieren ist (vgl. Gosch, a.a.O., § 8 Rz 1038).

34 c) An dieser Beurteilung würde sich im Streitfall durch § 58 Nr. 2 AO nichts ändern. Nach dieser Bestimmung wird die Steuerbegünstigung nicht dadurch ausgeschlossen, dass eine Körperschaft ihre Mittel teilweise einer anderen, ebenfalls steuerbegünstigten Körperschaft oder einer Körperschaft des öffentlichen Rechts zu steuerbegünstigten Zwecken zuwendet. Zwar ist der Landkreis eine Körperschaft des öffentlichen Rechts. Doch würde es sich bei einer eventuellen vGA in Form der verhinderten Vermögensmehrung nicht um eine Zuwendung „zu steuerbegünstigten Zwecken" i.S. von § 58 Nr. 2 AO handeln. Denn der damit auf Seiten der Trägerkörperschaft als Empfänger korrespondierende Vorteil des vermiedenen Mittelabflusses ist der von § 58 Nr. 2 AO verlangten Bestimmung „zur Verwendung zu steuerbegünstigten Zwecken" nicht zugänglich; vielmehr käme die Ersparnis letztlich dem Gesamthaushalt der Trägerkörperschaft zugute. Da der Landkreis aber im Rahmen seiner Gesamttätigkeit nicht ausschließlich Zwecke verfolgt, die nach Maßgabe der §§ 51 ff. AO steuerbegünstigt sind, könnte somit im Streitfall nicht von einer Verwendung der Zuwendung zu steuerbegünstigten Zwecken ausgegangen werden (vgl. auch § 52 Abs. 1 Satz 3 AO, dem zufolge eine Förderung der Allgemeinheit nicht allein deswegen vorliegt, weil eine Körperschaft ihre Mittel einer Körperschaft des öffentlichen Rechts zuführt). An einer solchen Prüfung der im Dienstleistungsvertrag vereinbarten Vergütungsregelung anhand eines Fremdvergleichs fehlt es bislang; sie ist im zweiten Rechtsgang nachzuholen.

35 5. Sollte hiernach eine vGA nicht gegeben sein, wird das FG sich im zweiten Rechtsgang nochmals mit der Frage befassen müssen, ob der Geschäftsbetrieb der Klägerin die Voraussetzungen eines Zweckbetriebs erfüllt. Denn die Aktivitäten der Klägerin beschränken sich auf die Unterhaltung ei-

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

nes wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs i.S. von § 14 AO. Die Steuerbefreiung ist aber nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 Satz 2 KStG 2002 ausgeschlossen, soweit ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb unterhalten wird. Entsprechendes gilt gemäß § 3 Nr. 6 Satz 2 GewStG 2002 für die Gewerbesteuer (außerhalb des Bereichs der land- und forstwirtschaftlichen Geschäftsbetriebe). Diese Begünstigungsausschlüsse kommen gemäß § 64 Abs. 1 AO nur dann nicht zum Tragen —und die Steuerbegünstigungen sind folglich doch zu gewähren— soweit der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb ein Zweckbetrieb i.S. der §§ 65 bis 68 AO ist. Ob das der Fall ist, lässt sich anhand der vorinstanzlichen Feststellungen ebenfalls nicht sicher beurteilen.

36 a) Bei dem Betrieb der Klägerin könnte es sich um einen Betrieb der Wohlfahrtspflege i.S. des § 66 AO handeln. Nach dieser Vorschrift ist eine Einrichtung der Wohlfahrtspflege ein Zweckbetrieb, wenn sie in besonderem Maße den in § 53 AO genannten Personen dient. Wohlfahrtspflege ist die planmäßige, zum Wohle der Allgemeinheit und nicht des Erwerbs wegen ausgeübte Sorge für notleidende oder gefährdete Mitmenschen (§ 66 Abs. 2 Satz 1 AO). Nach Abs. 3 Satz 1 der Vorschrift dient eine Einrichtung der Wohlfahrtspflege in besonderem Maße den in § 53 AO genannten Personen, wenn diesen mindestens zwei Drittel ihrer Leistungen zugutekommen.

37 b) Die Anwendung des § 66 AO ist im Streitfall nicht deshalb ausgeschlossen, weil die Klägerin die Rettungsleistungen im Rahmen des Vertragsverhältnisses mit dem Landkreis und nicht in Vertragsverhältnissen jeweils unmittelbar mit den Hilfsbedürftigen erbracht hat und folglich nur der Landkreis und nicht die Klägerin in Leistungsbeziehungen gegenüber den Hilfsbedürftigen bzw. deren Krankenkassen gestanden hat.

38 aa) Allerdings entspricht es bisheriger Rechtsprechung des Senats, dass wirtschaftliche Geschäftsbetriebe, die die Wohlfahrtspflege in dieser Weise als durchführende Erfüllungsgehilfen eines Dritten erbringen, keine Einrichtungen der Wohlfahrtspflege i.S. von § 66 AO sein können (vgl. Senatsurteile vom 17. Februar 2010 I R 2/08, BFHE 228, 388, BStBl II 2010, 1006, und vom 13. Juni 2012 I R 71/11, BFH/NV 2013, 89 unter Bezugnahme auf die BFH-Urteile vom 18. März 2004 V R 101/01, BFHE 205, 342, BStBl II 2004, 798; vom 18. Oktober 1990 V R 76/89, BFHE 162, 510, BStBl II 1991, 268, und vom 18. Oktober 1990 V R 35/85, BFHE 162, 502, BStBl II 1991, 157; kritisch z.B. Hüttemann/Schauhoff, Der Betrieb —DB— 2011, 319; Fischer, juris Praxisreport Steuerrecht —jurisPR-SteuerR— 33/2010, Anm. 2; von Holt, DB 2010, 1791).

39 bb) An diesen Maßgaben hält der Senat nicht fest. Nach der neueren Rechtsprechung zur Einschaltung Dritter durch steuerbegünstigte Körperschaften (§ 57 Abs. 1 Satz 2 AO) kann auch die „Hilfsperson" steuerbegünstigt sein, wenn sie mit der Hilfstätigkeit zugleich eigene steuerbegünstigte Zwecke verfolgt und soweit sie ihren Beitrag selbständig und eigenverantwortlich erbringt und die übrigen Voraussetzungen erfüllt sind (vgl. Senatsurteil in BFHE 228, 388, BStBl II 2010, 1006; dem folgend BMF, AEAO i.d.F. vom 12. Januar 2012, BStBl I 2012, 83, Nr. 2 zu § 57). Soweit es um den steuerbegünstigten Zweck der Mildtätigkeit geht, erfordert dies, dass die Leistungen der „Hilfsperson" zumindest faktisch unmittelbar gegenüber den Hilfsbedürftigen erbracht werden (Senatsurteil in BFHE 241, 101, BStBl II 2013, 603). Da anhand des Gesetzeswortlauts oder des Normzwecks nicht zu ersehen ist, dass mit dem Terminus des Zugutekommens im Rahmen der Zweckbetriebsvoraussetzungen des § 66 Abs. 3 AO ein engeres Unmittelbarkeitserfordernis statuiert werden soll, als es im Rahmen der allgemeinen Unmittelbarkeitsregelung des § 57 AO oder im Zusammenhang mit den Zweckbetriebsvoraussetzungen des § 65 AO gilt, ist es sachgerecht, die vorgenannten Überlegungen auf § 66 AO zu übertragen.

40 cc) Wendet man diese Grundsätze auf den Streitfall an, erfüllt die Tätigkeit der Klägerin die Unmittelbarkeitsvoraussetzungen. Insbesondere war die Klägerin diejenige Person, die die Rettungsleistungen durch ihre Mitarbeiter direkt „an den Patienten" erbracht hat. Insoweit sind ihre Beiträge folglich nicht nur als Dienstleistungen gegenüber dem Landkreis zu charakterisieren, sondern sind faktisch unmittelbare Hilfeleistungen gegenüber den Hilfsbedürftigen. Es bedarf daher keiner Ent-

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

scheidung, ob die zur Begünstigungsfähigkeit der Hilfspersonentätigkeit entwickelten Grundsätze auch anzuwenden sind, wenn die Hilfspersonentätigkeit —wie hier— dem Auftraggeber nicht gemäß § 57 Abs. 1 Satz 2 AO die Begünstigung vermittelt (gemäß AEAO Nr. 2 [letzter Satz] zu § 57 soll in diesem Fall keine Hilfspersonentätigkeit vorliegen, sondern eine eigene unmittelbare Tätigkeit).

41 dd) Mit der Änderung seiner Rechtsprechung weicht der erkennende Senat nicht in einer gemäß § 11 Abs. 3 FGO eine Divergenzanfrage erfordernden Weise von der oben zitierten Rechtsprechung des V. Senats des BFH ab. Das ergibt sich jedenfalls daraus, dass Gegenstand der Entscheidungen des V. Senats jeweils keine im vorstehend beschriebenen Sinne unmittelbaren Leistungen „am Hilfsbedürftigen" waren, sondern solche „Nebenleistungen", die auch nach der Senatsrechtsprechung (vgl. insbesondere Senatsurteil in BFHE 241, 101, BStBl II 2013, 603) dem Unmittelbarkeitserfordernis nicht gerecht würden (BFH-Urteile in BFHE 205, 342, BStBl II 2004, 798: Vorbereitungshandlungen für Blutspendedienst; in BFHE 162, 510, BStBl II 1991, 268: Krankenhausapotheke; in BFHE 162, 502, BStBl II 1991, 157: Krankenhauswäscherei). Im Übrigen vertritt der V. Senat zum Unmittelbarkeitsbegriff der die Wohlfahrtspflege betreffenden Begünstigungsvorschrift des § 4 Nr. 18 des Umsatzsteuergesetzes ebenfalls die Auffassung, dass es für den auch dort verwendeten Begriff des Zugutekommens nicht auf die Vertragsbeziehungen, sondern nur darauf ankommt, dass die Leistungen tatsächlich und selbst an die nach der Satzung begünstigten Personen erbracht werden (BFH-Urteile vom 23. Juli 2009 V R 93/07, BFHE 226, 435, und —betreffend einen ärztlichen Notfalldienst— vom 8. August 2013 V R 13/12, BFHE 242, 557).

42 c) Zu klären ist aber, ob im Fall der Klägerin das in § 66 Abs. 2 Satz 1 AO als Bestandteil der Definition der Wohlfahrtspflege enthaltene Tatbestandselement der „zum Wohle der Allgemeinheit und nicht des Erwerbs wegen" ausgeübten Sorge gegeben ist.

43 aa) Der erkennende Senat hat hierzu mit Beschluss vom 18. September 2007 I R 30/06 (BFHE 219, 184, BStBl II 2009, 126), betreffend eine auf Gewerbesteuerbefreiung gerichtete Klage eines nicht steuerbegünstigten privaten Rettungsdienst- und Krankentransportbetreibers ausgeführt, Krankentransporte und Rettungsdienste, die Wohlfahrtsverbände zu denselben Bedingungen wie private gewerbliche Unternehmen anböten, würden um des Erwerbs willen und nicht zum Wohle der Allgemeinheit ausgeübt; eine objektiv auf Gewinnerzielung gerichtete Tätigkeit ändere nicht dadurch ihren Charakter, dass sie statt von gewerblichen Unternehmen von Wohlfahrtsverbänden erbracht würde, mögen diese mit ihren Leistungen im öffentlichen Rettungsdienst einen Überschuss der Einnahmen über die Ausgaben anstreben und tatsächlich erzielen oder nicht. Diese (für den seinerzeitigen Beschluss allerdings nicht entscheidungserhebliche) Aussage hat zum Teil erhebliche Kritik erfahren (z.B. BMF, Nichtanwendungsschreiben vom 20. Januar 2009, BStBl I 2009, 339, inzwischen verankert in AEAO Nr. 6 zu § 66; Schauhoff/Kirchhain, Deutsches Steuerrecht —DStR— 2008, 1713; Hüttemann/Schauhoff, DB 2011, 325; Fischer, jurisPR-SteuerR 14/2008 Anm. 1; Seer in Tipke/Kruse, a.a.O., § 66 AO Rz 1 f.; differenzierend Winheller/Klein, DStZ 2008, 377; gegen die Kritik: Heger, DStR 2008, 807).

44 bb) Der Senat hält die Kritik insofern für berechtigt, als nicht schon die bloße objektive Eignung eines Wohlfahrtsbetriebs zur Gewinnerzielung ein die Zweckbetriebseigenschaft nach § 66 AO ausschließendes Handeln „des Erwerbs wegen" indiziert. Denn zum einen deutet der Ausdruck „wegen" auf eine subjektive, individuelle Zweckbestimmung hin und zum anderen kann die Erzielung von Gewinnen in gewissem Umfang —z.B. zum Inflationsausgleich oder zur Finanzierung von betrieblichen Erhaltungs- und Modernisierungsmaßnahmen— geboten sein, ohne in Konflikt mit dem Zweck der steuerlichen Begünstigung zu stehen. Und schließlich enthält § 66 AO keine Wettbewerbsklausel, wie sie in § 65 Nr. 3 AO für allgemeine Zweckbetriebe vorgesehen ist, welche zu nicht begünstigten Betrieben derselben oder ähnlichen Art nicht in größerem Umfang in Wettbewerb treten dürfen, als es bei Erfüllung der steuerbegünstigten Zwecke unvermeidbar ist. Nach der Senatsrechtsprechung ist diese Wettbewerbsklausel im Bereich der im Gesetz speziell geregel-

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

ten Zweckbetriebe nicht entsprechend anzuwenden (vgl. zu Krankenhäusern nach § 67 AO: Senatsurteil vom 31. Juli 2013 I R 82/12, BFHE 243, 180; BFH-Urteil in BFHE 162, 502, BStBl II 1991, 157; zu Zweckbetrieben nach § 68 AO: Senatsurteil vom 4. Juni 2003 I R 25/02, BFHE 202, 391, BStBl II 2004, 660). Entsprechendes gilt für Einrichtungen der Wohlfahrtspflege nach § 66 AO. Auch in diesem Bereich ist mangels Implementierung einer solchen Klausel anzunehmen, dass der Gesetzgeber ein Nebeneinander von steuerbegünstigten und primär gewinnorientierten Betrieben grundsätzlich akzeptiert (vgl. zum Aspekt eines insoweit vom Gesetzgeber angenommenen „Marktversagens" Fischer, jurisPR-SteuerR 14/2008 Anm. 1, m.w.N.).

45 cc) Die in dem Senatsbeschluss in BFHE 219, 184, BStBl II 2009, 126 getroffene Aussage ist demnach dahin einzuschränken, dass eine den Zweckbetrieb nach § 66 AO ausschließende Erwerbsorientierung dann gegeben ist, wenn damit Gewinne angestrebt werden, die den konkreten Finanzierungsbedarf des jeweiligen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs übersteigen (vgl. Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, a.a.O., § 4 Rz 101), die Wohlfahrtspflege mithin nur als Vorwand dient, um das eigene Vermögen zu mehren (Seer in Tipke/Kruse, a.a.O., § 66 Rz 2). Unter diesem Aspekt hat das FG den Sachverhalt noch nicht geprüft.

46 6. Die Vorinstanz ist von einer anderen rechtlichen Beurteilung ausgegangen. Ihr Urteil ist deshalb aufzuheben. Die Sache ist zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückzuverweisen, damit das FG die erforderlichen Feststellungen treffen kann.

47 7. Aspekte des unionsrechtlichen Beihilferechts stehen der Zurückverweisung nicht entgegen. Diese gebieten keine Abweisung der Klage; FA und BMF haben solches auch nicht geltend gemacht.

48 a) Ob durch die Gewährung der Steuerbefreiungen im Streitjahr 2002 das Beihilfeverbot des Art. 87 Abs. 1 des Vertrags zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft i.d.F. des Vertrags von Nizza zur Änderung des Vertrags über die Europäische Union, der Verträge zur Gründung der Europäischen Gemeinschaften und einiger damit zusammenhängender Rechtsakte —EG— (Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften 2002, Nr. C-325, 1) —jetzt Art. 107 Abs. 1 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union i.d.F. des Vertrags von Lissabon zur Änderung des Vertrags über die Europäische Union und des Vertrags zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft —AEUV— (Amtsblatt der Europäischen Union 2008, Nr. C-115, 47) verletzt wird, ist im vorliegenden Verfahren nicht zu prüfen. Es obliegt dem mitgliedstaatlichen Gericht nicht, darüber zu entscheiden, ob eine staatliche Beihilfe mit dem Binnenmarkt vereinbar ist (Urteile des Gerichtshofs der Europäischen Gemeinschaften —seit 2008 Gerichtshof der Europäischen Union— [EuGH] vom 18. Juli 2007 C-119/05, Lucchini, Slg. 2007, I-6199, Rz 51; vom 18. Juli 2013 C-6/12, P, DStR, 2013, 1588, Rz 38; Senatsurteil in BFHE 243, 180, m.w.N.).

49 b) Auch das Durchführungsverbot des Art. 108 Abs. 3 Satz 3 AEUV könnte nicht zur Abweisung der Klage führen. Gemäß Art. 108 Abs. 3 Satz 3 AEUV darf ein Mitgliedstaat eine Beihilfe nicht einführen oder umgestalten, bevor die Kommission einen abschließenden Beschluss erlassen hat. Dieses Verbot gilt allein für neue Beihilfen; demgegenüber dürfen bestehende Beihilfen regelmäßig durchgeführt werden, solange die Kommission nicht ihre Unionsrechtswidrigkeit festgestellt hat (EuGH-Urteile vom 15. März 1994 C-387/92, Banco Exterior de España, Slg. 1994, I-877, Rz 20; vom 29. November 2012 C-262/11, Kremikovtzi, juris, Rz 49; in DStR 2013, 1588, Rz 36). Bestehende Beihilfen sind insbesondere die Beihilferegelungen, die vor Inkrafttreten des Vertrags eingeführt wurden und auch nach dessen Inkrafttreten noch anwendbar sind (Art. 1 Buchst. b Unterbuchst. i der Verordnung (EG) Nr. 659/1999 des Rates vom 22. März 1999 über besondere Vorschriften für die Anwendung von Art. 93 des EG-Vertrags).

50 c) Von diesen Maßgaben ausgehend ist das Durchführungsverbot im Streitfall nicht anwendbar. § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG 2002 i.V.m. § 66 AO ist eine bestehende Beihilfe („Alt-Beihilfe"), für die das Durchführungsverbot nicht gilt. Die Steuerbefreiungen bestanden schon vor dem Inkrafttreten des Vertrags über die Gründung der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft am 1. Januar 1958 (Be-

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

kanntmachung über das Inkrafttreten der Verträge zur Gründung der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft und der Europäischen Atomgemeinschaft vom 27. Dezember 1957, BGBl II 1958, 1). § 5 Abs. 1 Nr. 9 Satz 1 und 2 KStG 2002 geht zurück auf den im Wesentlichen inhaltsgleichen § 4 Abs. 1 Nr. 6 KStG 1934 vom 16. Oktober 1934 (RGBl I 1934, 1031). Die Gewerbesteuerbefreiung des § 3 Nr. 6 GewStG 2002 geht zurück auf § 3 Nr. 6 GewStG 1936 vom 1. Dezember 1936 (RGBl I 1936, 979). Nach § 8 der Verordnung zur Durchführung der §§ 17 bis 19 des Steueranpassungsgesetzes (Gemeinnützigkeitsverordnung) vom 24. Dezember 1953 (BGBl I 1953, 1592, BStBl I 1954, 6), der im Wesentlichen mit § 66 AO übereinstimmt, konnten steuerbegünstigte Körperschaften auch seinerzeit schon steuerlich unschädlich Einrichtungen der Wohlfahrtspflege unterhalten.

Auf diese Entscheidung wird Bezug genommen in folgenden Verwaltungsanweisungen:
BMF 6.12.2017 - S 0185
FinMin Schleswig-Holstein 6.10.2016 - S 0170, , Kurzinfo KSt 8/2016
BMF 26.1.2016 - S 0062
Auf diese Entscheidung wird Bezug genommen in folgenden Gerichtsentscheidungen:
FG Düsseldorf 28.10.2019 - 6 K 94/16 K
FG Mecklenburg-Vorpommern 28.8.2019 - 3 K 114/15
FG Münster 19.6.2019 - 9 K 2483/19 K, G
FG Düsseldorf 12.4.2019 - 6 K 3664/16 K,F,AO
FG Münster 19.2.2018 - 13 K 3313/15 F
BFH 18.10.2017 - V R 46/16
BFH 22.6.2016 - V R 49/15
FG München 25.4.2016 - 7 K 1252/14
FG Köln 19.2.2015 - 13 K 3354/10
FG Berlin 7.2.2012 - 6 K 6086/08

Fundstelle(n):
AO-StB 2014 S. 174 Nr. 6
BB 2014 S. 1173 Nr. 20
BFH/NV 2014 S. 984 Nr. 6
BFH/PR 2014 S. 261 Nr. 8
BStBl II 2016 S. 68 Nr. 3
DB 2014 S. 11 Nr. 19
DB 2014 S. 1173 Nr. 21
DB 2014 S. 6 Nr. 19
DStR 2014 S. 944 Nr. 19
DStR 2015 S. 1274 Nr. 24
DStRE 2014 S. 699 Nr. 11
DStZ 2014 S. 401 Nr. 12
EStB 2014 S. 211 Nr. 6
FR 2014 S. 769 Nr. 16
FR 2014 S. 846 Nr. 18
GStB 2014 S. 30 Nr. 8
GmbH-StB 2014 S. 162 Nr. 6
GmbHR 2014 S. 778 Nr. 14
HFR 2014 S. 529 Nr. 6
KÖSDI 2014 S. 18871 Nr. 6
NWB-Eilnachricht Nr. 20/2014 S. 1483
NWB-Eilnachricht Nr. 50/2014 S. 3798
NWB-Eilnachricht Nr. 50/2014 S. 3798

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

StB 2014 S. 174 Nr. 6
StBW 2014 S. 404 Nr. 11
StBW 2014 S. 738 Nr. 19
StBp 2014 S. 239 Nr. 8
StuB-Bilanzreport Nr. 10/2014 S. 387
WPg 2014 S. 598 Nr. 12
WPg 2014 S. 636 Nr. 12
NWB WAAAE-63500

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.