Urteil vom 12. Juli 2012, I R 106/10

Kommunaler Kindergarten als Betrieb gewerblicher Art - Gemeinnützigkeit

BFH I. Senat

KStG § 1 Abs 1 Nr 6, KStG § 4 Abs 1, KStG § 4 Abs 5 S 1, SGB 8 § 22, SGB 8 § 24, SGB 8 § 74a, AO §§ 51ff, AO § 51, AO § 52 Abs 2 Nr 4, AO § 52 Abs 2 Nr 7

vorgehend FG Düsseldorf, 01. November 2010, Az: 6 K 2138/08 K

Leitsätze

Von einer Kommune betriebene Kindergärten sind unbeschadet des Rechtsanspruchs von Kindern ab dem vollendeten dritten Lebensjahr auf Förderung in Tageseinrichtungen nach § 24 SGB VIII keine Hoheitsbetriebe, sondern Betriebe gewerblicher Art .

Tatbestand

I.

1 Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) ist eine (kreisfreie) nordrhein-westfälische Stadt. Sie unterhielt im Streitjahr 2005 als Trägerin der öffentlichen Jugendhilfe eigene Kindertagesstätten (Kindergärten). Für die Aufnahme der Kinder fand ein privatrechtlich ausgestalteter Mustervertrag Anwendung.

2 Für den Besuch der kommunalen oder von freien Trägern der Jugendhilfe betriebenen Kindertagesstätten hatten die Eltern nach § 90 des Sozialgesetzbuchs - Achtes Buch (SGB VIII) --in der für das Streitjahr maßgebenden Fassung-- i.V.m. § 17 des Gesetzes über Tageseinrichtungen für Kinder vom 29. Oktober 1991 --GTK-NW-- (GV.NW 1991, 380) entsprechend ihrer wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit gestaffelte Beiträge zu den Jahresbetriebskosten zu entrichten, wobei die Beitragspflicht ab dem zweiten Kind entfiel. Die Elternbeiträge wurden von der Klägerin durch Verwaltungsakt festgesetzt und in den kommunalen Haushalt eingestellt.

3 Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) vertrat die Auffassung, dass es sich bei den von der Klägerin unterhaltenen Kindergärten um einen Betrieb gewerblicher Art (BgA) handelt (vgl. Oberfinanzdirektion --OFD-- Düsseldorf, Verfügung vom 26. November 2002 S 2706 A-St 134, juris; koordinierter Ländererlass, z.B. OFD Hannover, Verfügung vom 12. Oktober 2004 S 2706 - 182 - StO 241, Der Betrieb 2004, 2612). Dementsprechend setzte er unter Ansatz eines geschätzten Steuerbilanzgewinns von 5.000 € die Körperschaftsteuer für das Streitjahr auf 291 € fest.

4 Die dagegen erhobene Klage war erfolgreich; das Finanzgericht (FG) Düsseldorf gab ihr durch Urteil vom 2. November 2010 6 K 2138/08 K, abgedruckt in Entscheidungen der Finanzgerichte 2011, 482, statt.

5 Seine Revision stützt das FA auf Verletzung materiellen Rechts. Es beantragt, das FG-Urteil aufzuheben und die Klage abzuweisen.

6 Die Klägerin beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

7 Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung des angefochtenen Urteils und zur Zurückverweisung der Sache an das FG (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Die Klägerin unterhält mit den Kindergärten einen BgA (§ 4 Abs. 1 des Körperschaftsteuergesetzes --KStG 2002--) und keinen Hoheitsbetrieb i.S.

des § 4 Abs. 5 KStG 2002. Es fehlt jedoch die Spruchreife. Die tatrichterlichen Feststellungen zu der vom FA vorgenommenen Schätzung der Besteuerungsgrundlagen und möglicherweise auch dazu, ob die Klägerin mit ihrem BgA die Gemeinnützigkeitserfordernisse der §§ 51 ff. der Abgabenordnung (AO) erfüllt, reichen nicht aus, um durchzuerkennen.

8 1. Juristische Personen des öffentlichen Rechts sind mit ihren BgA unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig (§ 1 Abs. 1 Nr. 6 KStG 2002). BgA sind alle Einrichtungen, die einer nachhaltigen wirtschaftlichen Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen außerhalb der Land- und Forstwirtschaft dienen und die sich innerhalb der Gesamtbetätigung der juristischen Person wirtschaftlich herausheben (§ 4 Abs. 1 KStG 2002).

9 Zu den BgA gehören nach § 4 Abs. 5 Satz 1 KStG 2002 jedoch nicht Betriebe, die überwiegend der Ausübung öffentlicher Gewalt dienen (Hoheitsbetriebe). Unter Ausübung öffentlicher Gewalt sind Tätigkeiten zu verstehen, die der juristischen Person des öffentlichen Rechts eigentümlich und vorbehalten sind. Kennzeichnend dafür ist die Erfüllung spezifisch öffentlich-rechtlicher Aufgaben, die aus der Staatsgewalt abgeleitet sind, staatlichen Zwecken dienen und zu deren Annahme der Leistungsempfänger aufgrund gesetzlicher oder behördlicher Anordnung verpflichtet ist. Eine Ausübung öffentlicher Gewalt ist allerdings insoweit ausgeschlossen, als sich die Körperschaft durch ihre Einrichtungen in den allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr einschaltet und eine Tätigkeit ausübt, die sich ihrem Inhalt nach von der Tätigkeit eines privaten gewerblichen Unternehmens nicht wesentlich unterscheidet. Dann bewegt sich auch die juristische Person des öffentlichen Rechts in Bereichen der unternehmerischen Berufs- und Gewerbeausübung, in denen private Unternehmen durch den --tatsächlichen oder auch nur potentiellen-- Wettbewerb mit (grundsätzlich nicht steuerpflichtigen) Körperschaften des öffentlichen Rechts ihrerseits nicht benachteiligt werden dürfen (ständige Senatsrechtsprechung, vgl. z.B. Urteile vom 7. November 2007 I R 52/06, BFHE 219, 563, BStBl II 2009, 248 --öffentliche Toilettenanlage--; vom 25. Januar 2005 I R 63/03, BFHE 209, 195, BStBl II 2005, 501 --Vermessungs- und Katasteramt--; vom 29. Oktober 2008 I R 51/07, BFHE 223, 232, BStBl II 2009, 1022, und Senatsbeschluss vom 17. März 2005 I B 245/04, BFH/NV 2005, 1135 --beide zu Kommunalen Krematorien--, jeweils m.w.N.; s. speziell zu Kindergärten auch bereits Reichsfinanzhof, Urteil vom 23. Oktober 1937 VIa 70/37, RFHE 42, 226, RStBl 1937, 1160; Schön, Deutsche Steuer-Zeitung --DStZ-- 1999, 701, 706; Wallenhorst in Wallenhorst/Halaczinsky, Die Besteuerung gemeinnütziger Vereine, Stiftungen und der juristischen Personen des öffentlichen Rechts, 6. Aufl., Rz H 70, und allgemein z.B. Baldauf, DStZ 2011, 35).

10 2. Nach diesen Rechtsgrundsätzen hat das FG im Streitfall den Betrieb der Kindergärten aus steuerlicher Sicht zu Unrecht als Hoheitsbetrieb beurteilt. Denn deren Unterhalten ist im Wettbewerb mit freigemeinnützigen und privatgewerblichen Anbietern gleichartiger Leistungen nicht juristischen Personen des öffentlichen Rechts als Trägern öffentlicher Gewalt eigentümlich und vorbehalten.

11 Die Vorinstanz stützt ihre entgegenstehende Auffassung in erster Linie auf den sozialgesetzlichen Auftrag in § 24 SGB VIII, wonach alle Kinder, für deren Wohl eine Förderung in Tageseinrichtungen oder in Tagespflege erforderlich ist, eine entsprechende Hilfe erhalten sollen. Den Ländern ist die Aufgabe übertragen worden, für einen bedarfsgerechten Ausbau Sorge zu tragen, und dementsprechend können Kinder vom vollendeten dritten Lebensjahr bis zum Schuleintritt den Besuch eines Kindergartens nach Maßgabe des Landesrechts beanspruchen. Dafür trifft die Träger der öffentlichen Jugendhilfe, zu denen § 69 Abs. 1 Satz 2 SGB VIII in Verbindung mit dem einschlägigen Landesrecht primär die Kreise und kreisfreien Städte bestimmt hat, die Aufgabe, darauf hinzuwirken, dass für jedes Kind vom vollendeten dritten Lebensjahr an bis zum Schuleintritt ein Kindergartenplatz zur Verfügung steht, und das Betreuungsangebot bedarfsgerecht auszubauen. Diese öffentliche Aufgabe der Daseinsvorsorge und ihre gesetzliche Verankerung werden auch vom Senat nicht in Zweifel gezogen. Nur besagt beides weder etwas darüber aus, in welcher Weise noch, durch wen diese Aufgaben erfüllt werden. Dafür stehen gleichermaßen die öffentlichen, die kirchlichen wie freigemeinnützigen Leistungsträger, aber --wie sich gerade aus dem neugeschaffenen und erstmals für das Streitjahr geltenden Gesetz zum qualitätsorientierten und bedarfsgerechten Ausbau der Tagesbetreuung für Kinder (Tagesbetreuungsausbaugesetz) vom 27. Dezember 2004 (BGBl I 2004, 3852) und konkret aus § 74a SGB VIII in der Fassung dieses Gesetzes ergibt-- auch privat-gewerbliche Anbieter zur Verfügung (vgl. z.B. Wiesner, SGB VIII, 4. Aufl., § 74a Rz 5 ff. und § 3 Rz 10a; Struck, daselbst, Vor § 22 Rz 14; Münder, Das Jugendamt 2011, 69, jeweils m.w.N.; s. aus sozialrechtlicher Sicht auch --unter Berufung auf Art. 12 Abs. 1 und Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes-- z.B. Oberverwaltungsgericht Lüneburg, Beschluss vom 9. Juli 2010 4 ME 306/09, Kostenerstattungspflichtige Entscheidungen der Sozial- und Verwaltungsgerichte --EuG-- 2011, 151; Verwaltungsgericht Oldenburg, Urteil vom 6. August 2010 13 A 2512/08, EuG 2011, 114). Dass für Letztere (und ohne dass dem weiter nachzugehen wäre) die Förderungsgrundsätze des § 22 SGB VIII und des § 2 GTK-NW nicht unmittelbar verpflichtend seien (s. auch Wiesner, a.a.O., § 3 Rz 12 ff.) und sie ihnen nur freiwillig Rechnung tragen mögen, ändert daran nichts. Ausschlaggebend ist allein, dass die jeweiligen Kindergarten- und

Kindertagesstättenbetreiber unter den entsprechenden fachlichen wie personellen Voraussetzungen tatsächlich wie potentiell in gleicher oder jedenfalls vergleichbarer Weise auftreten und ihr Angebot dem gleichen "Kundenkreis" anbieten. In der besonderen und verpflichtenden Aufgabenlage, denen unmittelbar nur öffentliche Leistungserbringer unterworfen sind, lässt sich durchaus eine Parallele in ähnlichen öffentlichen (und ehemals in der Tat hoheitlich wahrgenommenen) Aufgaben erkennen, wie sie beispielsweise dem Post- und Eisenbahnwesen, der Energieversorgung und auch dem Betrieb von Hafenanlagen zu eigen sind. Auch in jenen Situationen bestehen --nur und insoweit abweichend von anderen Anbietern-- für die Deutsche Post, die Deutsche Bahn usf. Restriktionen und Aufgaben, etwa jene einer flächendeckenden, infrastrukturellen Grundversorgung der Briefzustellung oder des Verkehrszugangs, die heute von der Bundesnetzagentur sicherzustellen ist und vom Nutzer beansprucht werden kann, die aber den wirtschaftlichen Charakter der betreffenden Unternehmen ebenso wie solcher Mitbewerber, welche den Grundversorgungsanforderungen nicht ausgesetzt sind, gleichwohl unberührt belässt. Aus steuerlicher Sicht kann es deswegen keinen Unterschied machen, ob eine (auch öffentliche) Aufgabe in Gestalt eines Eigen- oder Regiebetriebs, eines BgA oder in einer privatrechtlichen Struktur wahrgenommen wird. Hier wie dort kommt es allein darauf an, ob die Aufgabenerfüllung einem öffentlichen Leistungserbringer eigentümlich ist, oder ob die Leistungen auch in einem wirtschaftlichen "Wettbewerb" erbracht werden können und werden.

12 Das ist bei den genannten "Grundversorgungsbetrieben" der Fall, nichts anderes gilt aber auch für die (entgeltliche) Unterbringung von Kindern in Kindergärten und Kindertagesstätten. Es besteht dafür ein einschlägiger wettbewerbsrelevanter "Anbieter-" wie "Nachfragermarkt", der letzten Endes auch von der Klägerin und der Vorinstanz nicht geleugnet wird. Für ein sog. Marktversagen --also das Fehlen eines "echten" Markts mangels einschlägiger Anbieter (s. auch Gosch, BFH/PR 2009, 58)-- ist nichts ersichtlich. Die Einbeziehung privater Betreiber ist, um das Bedarfsangebot deutlich zu erhöhen, im Gegenteil politisch sogar "gewollt" (s. z.B. BTDrucks 16/10357 zum Entwurf eines Gesetzes zur Förderung von Kindern unter drei Jahren in Tageseinrichtungen und in der Kindertagespflege --Kinderförderungsgesetz--; Gewerkschaft Erziehung und Wissenschaft, Privatisierungsreport – 7 Kindertagesstätten, S. 37 f.); gestritten wird nur um die Verteilung öffentlicher Fördergelder und Subventionen. In Einklang damit agieren alle Leistungserbringer --gleichviel, ob öffentlicher oder privater "Provenienz"-- einschließlich der Klägerin denn auch im selben Umfeld und auf derselben schuldrechtlichen Basis gegenüber den Erziehungsberechtigten, die ihre Kinder der Obhut der Kindergärten und Kindertagesstätten anvertrauen. Soweit seitens der Klägerin und auch der Vorinstanz im Ausgangspunkt --vor dem sozialgesetzlichen und -politischen Hintergrund-- eine mangelnde Vergleichbarkeit der einschlägig tätigen Kindergartenbetreiber vertreten wird, ist solches aus den beschriebenen Gründen jedenfalls für das Steuerrecht ungerechtfertigt. Auch der Abgleich mit öffentlichen und privaten Schulträgern ist insoweit nicht weiterführend, weil sich die gesetzliche Schulpflicht von der (öffentlichen) Aufgabe, Kindergarten- und Kindertagesstättenplätze zur Verfügung zu stellen (keine "Kita-Pflicht"), jedenfalls unter den Gegebenheiten des Streitjahres schon im Ansatz grundsätzlich unterscheidet (und Schulen denn auch früher aus verwaltungswissenschaftlicher Sicht als Institutionen im Rahmen eines prinzipiell grundrechtsgeminderten "besonderen Gewaltverhältnisses" begriffen wurden; s. zur Abgrenzung für Kindergärten und Kindertagesstätten auch Struck in Wiesner, a.a.O., Vor § 22 Rz 12, m.w.N.).

13 Die Annahme eines BgA scheitert schließlich, wie vom FG jedoch angedacht, ebenso wenig an der hierfür nach § 4 Abs. 1 KStG 2002 notwendigen Einnahmeerzielungsabsicht. Denn die zur Finanzierung der Kindergärten eingeforderten sog. Elternbeiträge sind nach Maßgabe des einschlägigen Landesrechts Gegenleistung für die individuelle Inanspruchnahme der Kindergärten. Dass die Beiträge im Rahmen eines hoheitlichen Beitragserhebungsverfahrens durch Verwaltungsakt festgesetzt werden, widerspricht dem nicht. Auch dass sie im Einzelnen nach sozialen Gesichtspunkten und nach sozialer Bedürftigkeit gestaffelt und begrenzt sind (vgl. § 90 SGB VIII), als solche an eine zentrale kommunale Stelle abgeführt werden und erst sodann den jeweiligen Kindergärten und Kindertagesstätten zugutekommen, steht insbesondere besagter Einnahmeerzielung nicht entgegen. Das deckt sich --unbeschadet der unterschiedlichen gesetzlichen Ausgangslagen-- mit der entsprechenden Qualifikation im Umsatzsteuerrecht (vgl. z.B. Urteil des Bundesfinanzhofs vom 18. Dezember 2003 V R 66/01, BFH/NV 2004, 985; s. auch Meier/Semelka in Herrmann/Heuer/Raupach, § 4 KStG Rz 140).

14 3. Ist der Betrieb der Kindergärten damit als BgA zu qualifizieren, streiten die Beteiligten bislang allerdings weiterhin über die Höhe der vom FA auf Schätzungsbasis festgesetzten Körperschaftsteuer. Die Klägerin hat im Klageverfahren dagegen eingewandt, sie habe im Streitjahr keineswegs einen Überschuss von --hier geschätzten-- 5.000 € erwirtschaftet, vielmehr stehe eine Unterdeckung in Höhe von 60 Mio. € in Rede. Beide Beteiligten haben in der mündlichen Verhandlung vor dem Senat zwar bekundet, diesen Streit zwischenzeitlich ausgeräumt zu haben. Es bleibt jedoch dabei, dass die Schätzungsgrundlagen vom FG nicht festgestellt worden und für den Senat nicht transparent sind. Die Vorinstanz musste dem aus ihrer Sicht auch nicht weiter nachgehen. Das wird im zweiten

Rechtsgang nunmehr ebenso nachzuholen sein wie die Rechtsprüfung, ob die Klägerin mit ihrem BgA Kindergärten/Kindertagesstätten die tatbestandlichen Erfordernisse der Gemeinnützigkeit gemäß §§ 51 ff. AO --hier konkret von § 52 Abs. 2 Nr. 4 und 7 AO-- erfüllt (zur prinzipiellen Anwendbarkeit dieser Regeln auch auf juristische Personen des öffentlichen Rechts und ihre BgA s. z.B. Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 2. Aufl., § 1 Rz 7; Eversberg/Baldauf, DStZ 2011, 597, jeweils m.w.N.).

Quelle: www.bundesfinanzhof.de