

Urteil vom 21. April 2022, V R 26/20

Organisation und Durchführung der Jägerprüfung als Zweckbetrieb

ECLI:DE:BFH:2022:U.210422.VR26.20.0

BFH V. Senat

AO § 14, AO § 65, KStG § 5 Abs 1 Nr 9, GewStG § 3 Nr 6, AEUV Art 107 Abs 1, AEUV Art 108 Abs 3, KStG VZ 2008 , KStG VZ 2009 , GewStG VZ 2008 , GewStG VZ 2009

vorgehend Finanzgericht Berlin-Brandenburg , 18. Juni 2020, Az: 10 K 10264/15

Leitsätze

1. Ein gemeinnütziger Verein, zu dessen satzungsmäßigen Zwecken auch der Naturschutz und die Landschaftspflege gehören, begründet mit der Organisation und Durchführung der Jägerprüfung einen allgemeinen Zweckbetrieb.
2. Die Steuerbefreiung für die Organisation und Durchführung der Jägerprüfung ist keine unionsrechtlich unzulässige Beihilfe.

Tenor

Die Revision des Beklagten gegen das Urteil des Finanzgerichts Berlin-Brandenburg vom 18.06.2020 - 10 K 10264/15 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Beklagte zu tragen.

Tatbestand

- I.
 - 1 Streitig ist, ob die Organisation und Durchführung (Abnahme) von Jägerprüfungen durch den Kläger und Revisionsbeklagten (Kläger) in den Jahren 2008 und 2009 (Streitjahre) einen (steuerfreien) Zweckbetrieb begründet.
 - 2 Der Kläger ist ein eingetragener gemeinnütziger Verein. Er fördert u.a. den Naturschutz und die Landschaftspflege, den Tierschutz sowie die Aus- und Weiterbildung, wie auch Maßnahmen zur Unfallverhütung und die Wahrung des Brauchtums.
 - 3 Diese Zwecke sollen u.a. erreicht werden durch die Hege, Sicherung und Verbesserung der natürlichen Lebensgrundlagen der heimischen Tier- und Pflanzenwelt sowie die Aus- und Weiterbildung der Mitglieder, insbesondere auf den Gebieten des Naturschutzes, der Hege, der Jagdpraxis, der Wildhygiene sowie des traditionellen Brauchtums.
 - 4 Mit den unter Vorbehalt der Nachprüfung ergangenen Bescheiden vom 13.02.2012 stellte der Beklagte und Revisionskläger (Finanzamt --FA--) fest, dass der Kläger für die Jahre 2008 bis 2010 von der Körperschaft- und Gewerbesteuer befreit ist, weil er ausschließlich und unmittelbar steuerbegünstigten gemeinnützigen Zwecken i.S. der §§ 51 ff. der Abgabenordnung (AO) dient. Dabei wies das FA darauf hin, dass die Körperschaft folgende gemeinnützige Zwecke fördere: Naturschutz und Landschaftspflege (§ 52 Abs. 2 Satz 1 Nr. 8 AO), Tierschutz (§ 52 Abs. 2 Satz 1 Nr. 14 AO), Bildung (§ 52 Abs. 2 Satz 1 Nr. 7 AO), Unfallverhütung (§ 52 Abs. 2 Satz 1 Nr. 12 AO) und Brauchtum (§ 52 Abs. 2 Satz 1 Nr. 23 AO).
 - 5 Durch Verwaltungsakt vom xx.xx.2008 übertrug das Ministerium für ... (Ministerium) dem Kläger für den Zeitraum 01.01.2009 bis 31.12.2013 die Organisation und Durchführung der Jägerprüfung im Wege der Beleihung. Die

Jägerprüfung besteht aus einer Schießprüfung, einem schriftlichen und einem mündlich-praktischen Teil. Dabei müssen ausreichende Kenntnisse der Wildarten, der Wildbiologie, der Wildhege, des Jagdbetriebs, der Wildschadensverhütung, des Land- und Waldbaus, des Jagd- und Waffenrechts, der Unfallverhütungsvorschriften, der Waffentechnik, der sicheren Führung von Jagdwaffen, der Führung von Jagdhunden, in der Behandlung des erlegten Wildes unter Berücksichtigung der hygienisch erforderlichen Maßnahmen, in der Beurteilung der gesundheitlich unbedenklichen Beschaffenheit des Wildbrets und im Jagd-, Tier-, Naturschutz sowie im Landschaftspflegerecht nachgewiesen werden.

- 6 Für die Organisation und Durchführung der Jägerprüfungen erhob der Kläger Gebühren nach dem Gebührengesetz des Bundeslandes X sowie der Gebührenordnung des Ministeriums in Höhe von ... € (2008) und ... € (2009). Außerdem erhielt der Kläger für die Maßnahmen "Beleihung Jägerprüfung - Vorbereitung" und "Überarbeitung der Fragen für die schriftliche Jägerprüfung" Zuwendungen vom Ministerium in Höhe von ... € (2008) und ... € (2009). Sowohl die Gebühren als auch die Zuwendungen ordnete der Kläger seinem steuerfreien Zweckbetrieb zu, während er das Abhalten von Kursen in der Jagdschule, den Verkauf von Büchern, die Vermittlung von Jägerschutzbrieffen und Werbeleistungen als wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb behandelte.
- 7 Nach einer Außenprüfung für die Jahre 2008 bis 2010 vertrat das FA die Auffassung, dass auch die Übernahme und Durchführung der Jägerprüfung zum wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb des Klägers gehöre. Es liege kein Zweckbetrieb nach § 65 AO vor, weil die Abnahme der Prüfung nicht der unmittelbaren Verwirklichung der steuerbegünstigten Zwecke des Klägers diene. Außerdem stünde die Beleihung der Annahme eines Zweckbetriebs entgegen, da der Verein aufgrund öffentlichen Rechts und nicht aufgrund der Vereinsatzung tätig geworden sei. Der Kläger habe mit dem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb "Abnahme der Jägerprüfung" im Jahr 2008 einen Gewinn von ... € erzielt und im Jahr 2009 einen Verlust in Höhe von ... € erlitten. Dem Ergebnis der Außenprüfung folgend erließ das FA u.a. für die Streitjahre geänderte Körperschaftsteuerbescheide sowie erstmals Gewerbesteuerermessbescheide. Die dagegen eingelegten Einsprüche wies das FA mit Einspruchsentscheidung vom 08.09.2015 als unbegründet zurück. Die hiergegen gerichtete Klage hatte hingegen (mit Ausnahme der Klage gegen den Bescheid über die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags zur Körperschaftsteuer zum 31.12.2010) nach dem in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2021, 261 veröffentlichten Urteil des Finanzgerichts (FG) insoweit Erfolg. Der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb "Abnahme der Jägerprüfung" erfülle die Voraussetzungen eines steuerbegünstigten Zweckbetriebs, sodass die Gewinne hieraus nicht dem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb zuzurechnen seien.
- 8 Mit der auf Körperschaftsteuer 2008 sowie Gewerbesteuerermessbeträge 2008 und 2009 beschränkten Revision rügt das FA die Verletzung materiellen Rechts (§ 65 AO). Die Organisation und Durchführung der Jägerprüfung diene nicht i.S. des § 65 Nr. 1 AO in seiner Gesamtheit dazu, die steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke der Körperschaft zu verwirklichen und sie sei auch kein für die Vereinszwecke "unentbehrlicher Hilfsbetrieb" i.S. des § 65 Nr. 2 AO.
- 9 Ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb, dessen Gesamtrichtung wesentlich vom auftragsgemäßen Tätigwerden für einen Dritten geprägt sei und der deshalb nicht unmittelbar, sondern nur mittelbar steuerbegünstigte satzungsmäßige Zwecke der Körperschaft verwirkliche, erfülle nach dem Urteil des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 30.11.1995 - V R 29/91 (BFHE 179, 447, BStBl II 1997, 189) nicht die Voraussetzungen des § 65 AO. Im Streitfall erfolge die Organisation und Durchführung der Jägerprüfung im Auftrag des Ministeriums. Die Gesamtrichtung dieses wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs werde durch den Auftrag des Ministeriums bestimmt und diene unmittelbar der Erfüllung einer öffentlich-rechtlichen Aufgabe. Soweit der Kläger neuen Jägern die Berechtigung zur Jagdausübung verschaffe und Jäger ihrerseits für die Verwirklichung der steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke erforderlich seien, handele der Kläger nur mittelbar gemeinnützig. Die Abnahme der Jägerprüfung als öffentlich-rechtlicher Verwaltungsakt sei regelmäßig durch die Landesjagdgesetze bei den öffentlich-rechtlichen Körperschaften angesiedelt. Lediglich das Bundesland X bediene sich des Klägers im Wege der Beleihung. Von einer "untrennbaren Einheit" oder dem Vorliegen eines "unentbehrlichen und einzigen Mittels zur Erreichung des steuerbegünstigten Zwecks" könne daher mit Blick auf das restliche Bundesgebiet nicht ausgegangen werden. Durch das Handeln als Beliehener werde vielmehr offenkundig, dass es sich hierbei gerade nicht um eigene (satzungsmäßige) Aufgaben des Klägers handele, sondern um die gesetzlich einem anderen Rechtsträger zugewiesene Aufgabe.
- 10 Soweit das FG davon ausgehe, dass der Zweckbetrieb nicht zwingend selbst unmittelbar die steuerbegünstigten Zwecke verwirklichen müsse, sei dem nicht zu folgen. Der hierfür vom FG zitierten Rechtsprechung (BFH-Urteile vom 13.06.2012 - I R 71/11, BFH/NV 2013, 89; vom 26.04.1995 - I R 35/93, BFHE 177, 339, BStBl II 1995, 767, und

vom 15.10.1997 - II R 94/94, BFH/NV 1998, 150) sei ein derartiger Rechtssatz nicht zu entnehmen. Dagegen habe bereits der Reichsfinanzhof (RFH) in seinem Urteil vom 23.07.1938 - VI a 92/37 (RFHE 44, 277, RStBl 1938, 913) eine "unmittelbare" Erfüllung der satzungsmäßigen Zwecke durch den Zweckbetrieb gefordert; im Urteil vom 30.11.2016 - V R 53/15 (BFHE 255, 513, BStBl II 2017, 1224) führe der BFH in Rz 18 aus, dass entscheidend sei, ob mit der Leistungserbringung als solcher das Gemeinwohl unmittelbar gefördert werde.

- 11** Für die restriktive Auffassung des FG, wonach mit der BFH-Rechtsprechung zur Untrennbarkeit von Zweckbetrieb und Verfolgung des steuerbegünstigten Zwecks vor allem die reinen "Mittelbeschaffungsbetriebe" ausgesondert werden sollten, ergäben sich weder Anhaltspunkte aus dem Gesetz noch aus der BFH-Rechtsprechung. Vielmehr könnten Zweckbetriebe nur dann anerkannt werden, wenn die Körperschaft diesen Zweckbetrieb zur Verwirklichung ihrer satzungsmäßigen Zwecke unbedingt und unmittelbar benötige.
- 12** Das FA beantragt, das Urteil des FG hinsichtlich der Körperschaftsteuer 2008 und der Gewerbesteuermessbeträge 2008 und 2009 aufzuheben und die Klage insoweit abzuweisen.
- 13** Der Kläger beantragt, die Revision des FA zurückzuweisen.
- 14** Die Revision sei nicht i.S. von § 120 Abs. 3 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) hinreichend begründet worden und daher bereits unzulässig, jedenfalls aber unbegründet. Das FG habe zutreffend einen Zweckbetrieb bejaht.
- 15** § 65 Nr. 1 AO erfordere lediglich die Verwirklichung der steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke, nicht aber, dass der Zweckbetrieb sie selbst verwirklichen müsse.
- 16** Soweit das FA auch eine "unmittelbare" Verwirklichung verlange, ergebe sich dieses Erfordernis nicht aus dem Wortlaut des Gesetzes. Das FG habe sich in seinem Urteil mit der in Rechtsprechung und Teilen des Schrifttums geforderten unmittelbaren Verwirklichung der steuerbegünstigten Zwecke durch den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb eingehend auseinandergesetzt. Warum diese Ausführungen unzutreffend sein sollten, trage das FA nicht vor, sondern berufe sich auf die Ausführungen eines Urteils des RFH, das jedoch nicht zu einer Vorgängerregelung des § 65 AO ergangen sei; vielmehr beruhen umgekehrt § 65 AO bzw. seine Vorgängerregelung auf dieser Rechtsprechung.
- 17** Mit seiner Auffassung, wonach das auftragungsgemäße Tätigwerden für einen Dritten als Beliehener der Zweckbetriebseigenschaft entgegenstehe, verkenne das FA, dass ein Beliehener zwar bestimmte Aufgaben der öffentlichen Verwaltung wahrnehme, dies jedoch im eigenen Namen und in eigener Verantwortung erfolge. Nach dem BFH-Urteil vom 27.11.2013 - I R 17/12 (BFHE 244, 194, BStBl II 2016, 68) könne auch die Eigengesellschaft eines Landkreises, die in die Erfüllung hoheitlicher Pflichtaufgaben eingeschaltet sei, gemeinnützig sein. Es sei nicht erkennbar, weshalb dies bei privatrechtlichen Körperschaften, die im Rahmen einer Beleihung hoheitliche Aufgaben wahrnehmen, nicht auch der Fall sein könne.
- 18** Die Beteiligten haben mit ihren Schriftsätzen vom 17.11.2020 (Kläger) und vom 06.01.2021 (FA) auf die Durchführung einer mündlichen Verhandlung verzichtet.

Entscheidungsgründe

II.

- 19** Die --entgegen der Auffassung des Klägers-- den Begründungsanforderungen des § 120 Abs. 3 Nr. 2 FGO entsprechende und damit zulässige Revision des FA ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 FGO). Das FG hat zu Recht entschieden, dass die Organisation und Durchführung der Jägerprüfung zum steuerfreien Zweckbetrieb des Klägers (§ 65 AO) gehört.
- 20** 1. Die Beteiligten gehen zu Recht davon aus, dass der Kläger nach seiner Satzung und seiner tatsächlichen Geschäftsführung gemeinnützigen Zwecken diene, indem er ausschließlich und unmittelbar den Naturschutz und die Landschaftspflege (§ 52 Abs. 2 Satz 1 Nr. 8 AO), den Tierschutz (§ 52 Abs. 2 Satz 1 Nr. 14 AO), die Bildung (§ 52 Abs. 2 Satz 1 Nr. 7 AO), die Unfallverhütung (§ 52 Abs. 2 Satz 1 Nr. 12 AO) und das Brauchtum (§ 52 Abs. 2 Satz 1 Nr. 23 AO) förderte (Bescheide vom 13.02.2012). Die daraus folgende sachliche Steuerbefreiung (§ 5 Abs. 1 Nr. 9 Satz 1 des Körperschaftsteuergesetzes --KStG--, § 3 Nr. 6 des Gewerbesteuergesetzes --GewStG--) umfasst die

Organisation und Durchführung der Jägerprüfungen. Dabei handelt es sich zwar um einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb (§ 14 AO), dieser erfüllt jedoch die Voraussetzungen eines allgemeinen Zweckbetriebs nach § 65 AO.

- 21** a) Ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb ist eine selbständige nachhaltige Tätigkeit, durch die Einnahmen erzielt werden und die über den Rahmen einer Vermögensverwaltung hinausgeht (§ 14 Satz 1 AO). Die Absicht, Gewinn zu erzielen, ist nicht erforderlich (§ 14 Satz 2 AO). Ebenso muss keine Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr vorliegen (BFH-Urteil vom 27.03.2001 - I R 78/99, BFHE 195, 239, BStBl II 2001, 449, unter II.1.a; Seer in Tipke/Kruse, § 14 AO Rz 2 a.E.).
- 22** b) Diese Voraussetzungen hat das FG zu Recht bejaht. Die über mehrere Jahre erfolgte Organisation und Abnahme der Jägerprüfung stellt eine selbständige und nachhaltige Tätigkeit dar, die über eine reine Vermögensverwaltung hinausgeht. Hierdurch erzielt der Kläger auch Einnahmen (Gebühren und Zuwendungen des Ministeriums). Dass sich der Kläger nicht am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr beteiligte, steht dem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb nicht entgegen.
- 23** 2. Dieser wirtschaftliche Geschäftsbetrieb erfüllt, wie das FG zu Recht entschieden hat, auch die Voraussetzungen des § 65 AO.
- 24** a) Der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb des Klägers diene in seiner Gesamtrichtung dazu, die steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke der Körperschaft zu verwirklichen (§ 65 Nr. 1 AO).
- 25** aa) 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 vom 17.02.2010 - I R 2/08, 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 in 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).
- 26** Das FG hat diese Voraussetzung zu Recht mit der Begründung bejaht, dass Jäger zur Pflege und Sicherung der Lebensräume der Gesamtheit der wildlebenden Arten notwendig sind und es ohne die Organisation und Abnahme der Jägerprüfung in absehbarer Zeit keine Jäger mehr gebe. Zu berücksichtigen ist in diesem Zusammenhang, dass die satzungsmäßigen Zwecke des Klägers insbesondere durch die "Hege, Sicherung und Verbesserung der natürlichen Lebensgrundlagen der heimischen Tier- und Pflanzenwelt" (Nr. 1) sowie die "Aus- und Weiterbildung der Mitglieder (...) auf den Gebieten des Naturschutzes, der Hege, der Jagdpraxis, der Wildhygiene (...)" verwirklicht werden. Die Ausübung der Jagd, zu der die Pflicht zur Hege gehört (vgl. § 1 Abs. 1 Satz 2 des Bundesjagdgesetzes), ist den Jägern vorbehalten, die hierzu über einen Jagdschein verfügen müssen. Diese Bindung des Jagdrechts an die Pflicht zur Hege und die strenge Reglementierung der Jagdausübung begründen eine dem Gemeinwohl verpflichtete naturschützende Tätigkeit (vgl. Beschluss des Bundesverfassungsgerichts vom 13.12.2006 - 1 BvR 2084/05, Neue Zeitschrift für Verwaltungsrecht 2007, 808 ff., unter II.1.b bb (1)). Die Aktivitäten des Klägers zur Organisation und Durchführung der Jägerprüfung dienen damit untrennbar der Verfolgung der o.g. steuerbegünstigten Zwecke.
- 27** bb) Entgegen der Auffassung des FA kann dem nicht entgegengehalten werden, dass der Kläger mit dem Zweckbetrieb nur mittelbar seine steuerbegünstigten Zwecke verwirkliche, da er angehenden Jägern die Berechtigung zur Jagdausübung verschaffe und erst diese Jäger die Verwirklichung von Naturschutz u.Ä. unmittelbar verwirklichen. Dieses Vorbringen lässt außer Betracht, dass der Kläger mit der Organisation und Durchführung der Jägerprüfung gerade die Zugangsberechtigung für das naturschützende Handeln der Jäger verschafft und diese Aktivitäten untrennbar der Verfolgung der eigenen steuerbegünstigten Zwecke des Klägers dienen (s. unter II.2.a aa).
- 28** Der vorliegende Sachverhalt unterscheidet sich insoweit erheblich von dem im Senatsurteil in BFHE 179, 447, BStBl II 1997, 189. Der diesem Urteil zugrunde liegende Fall betrifft u.a. Umsätze eines als gemeinnützige Körperschaft anerkannten eingetragenen Vereins aus der Tätigkeit als Projektträger für den Bundesminister für Forschung und Technologie. Dabei oblag ihm die fachliche und verwaltungsmäßige Betreuung und Abwicklung der Förderung des Bundes für bestimmte Forschungs- und Entwicklungsmaßnahmen Dritter. Das Ministerium bediente sich des Klägers, um gegenüber Dritten Forschungsförderung zu betreiben, wobei der Kläger das Ministerium lediglich bei dessen Förderungsmaßnahmen unterstützte. Eine derartige Beratungs- und Unterstützungstätigkeit genügt nach

dem Senatsurteil nicht zur Erfüllung des § 65 Nr. 1 AO, selbst wenn dabei "mittelbar" auch eigene Forschungsförderungszwecke verfolgt werden. Anders als in diesem Fall geht die Tätigkeit des Klägers im Streitfall über eine Förderberatung und administrative Begleitung von Forschungsvorhaben weit hinaus, denn der Kläger unterstützt nicht nur Jäger bei deren Hegemaßnahmen, sondern schafft mit der Abnahme der Jägerprüfungen erst die Voraussetzungen dafür, dass überhaupt förderungswürdige Tätigkeiten auf dem Gebiet des Naturschutzes und der Landschaftspflege geleistet werden können.

- 29** c) Der Zweckbetriebseigenschaft steht auch nicht entgegen, dass der Kläger die Aufgaben der Organisation und Durchführung der Jägerprüfung aufgrund einer Beleihung wahrnimmt. Abgesehen davon, dass auch der Staat und seine Untergliederungen gemeinnützigkeitsfähig sein können (vgl. hierzu BFH-Urteile vom 12.07.2012 - I R 106/10, BFHE 238, 98, BStBl II 2012, 837, sowie in BFHE 244, 194, BStBl II 2016, 68; Senatsurteil vom 18.10.2017 - V R 46/16, BFHE 259, 488, BStBl II 2018, 672) setzt die Qualifikation als Zweckbetrieb nicht voraus, dass dieser allein aufgrund der Satzung betrieben wird (a.A. Niedersächsisches FG, Urteil vom 08.07.1999 - V 362/97, EFG 1999, 1256, für die Beleihung nach § 44 Abs. 3 der Landeshaushaltsordnung). Es ist daher nicht ausgeschlossen, dass eine gemeinnützige Körperschaft zugleich mit ihrem Satzungszweck auch öffentlich-rechtlich tätig wird und ihre Verpflichtungen gegenüber der beleihenden Körperschaft erfüllt (vgl. Schauhoff, Handbuch der Gemeinnützigkeit, 3. Aufl., § 7 Rz 85). So beruht ein Zweckbetrieb nicht selten auf vertraglichen Verpflichtungen der gemeinnützigen Körperschaft, wie z.B. der entgeltliche Musikunterricht einer gemeinnützigen Jugendmusikschule (BFH-Urteil vom 19.01.1990 - III R 22/88, BFH/NV 1990, 673), die Übernahme von besonderen Verwaltungsaufgaben, die das Bundesamt nach § 5a Abs. 2 des Zivildienstgesetzes auf den dortigen Kläger übertragen hatte (Senatsurteil vom 23.07.2009 - V R 93/07, BFHE 226, 435, BStBl II 2015, 735 - Zivildienst) oder die entgeltliche Vermittlung ("Schutzgebühren") von herrenlosen Tieren durch einen gemeinnützigen Tierschutzverein (vgl. FG Nürnberg, Urteil vom 21.01.2020 - 2 K 114/19, EFG 2020, 425, Revision anhängig unter XI R 4/20). Da in diesen Fällen keine monokausale Tätigkeit vorliegt, kann für eine öffentliche Tätigkeit aufgrund einer Beleihung nichts anderes gelten (so auch FG Berlin, Urteil vom 15.01.2002 - 7 K 8618/99, EFG 2002, 518 im Falle einer vertraglichen Verpflichtung gegenüber dem Land Berlin), solange die jeweilige Tätigkeit --wie im Streitfall-- vom Satzungszweck getragen wird (ähnlich Bott, Betriebs-Berater 2021, 414 f., 416, unter 5. "Friedhöfe und Gedenkstätten (§ 52 Abs. 2 Seite 1 Nr. 26 AO - neu)" für die zulässige Beleihung eines gemeinnützigen Vereins mit der Friedhofsverwaltung).
- 30** dd) Etwas anderes folgt auch nicht aus dem vom FA herangezogenen Urteil des RFH in RFHE 44, 277, RStBl 1938, 913, das auf der Grundlage einer anderen Rechtslage erging.
- 31** b) Die steuerbegünstigten Zwecke konnten auch nur durch den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb (Organisation und Durchführung der Jägerprüfungen) erreicht werden (§ 65 Nr. 2 AO).
- 32** aa) 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 (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 vom 29.01.2009 - V R 46/06, BFHE 224, 176, BStBl II 2009, 560, unter II.2.c bb (1)).
- 33** Das FG hat dies ohne Rechtsverstoß damit begründet, dass die Prüfung künftiger Jäger zur Erreichung des Vereinszwecks notwendig und die Prüfung damit unentbehrlich ist. Denn es gibt keine andere Möglichkeit zur ordnungsgemäßen und sachkundigen Verfolgung der gemeinnützigen Zwecke der Hege und Erhaltung artenreicher Wildbestände, als die vorherige Ablegung der Jägerprüfung (so auch Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 5. Aufl., Rz 6.190).
- 34** bb) Soweit das FA vorbringt, der erkennende Senat habe in Rz 18 des Urteils in BFHE 255, 513, BStBl II 2017, 1224 für entscheidend gehalten, dass mit der Leistungserbringung als solcher das Gemeinwohl unmittelbar gefördert werde, widerspricht das Urteil des FG dem nicht. Denn bei der Abnahme der Jägerprüfung handelt es sich um eine hoheitliche Maßnahme, die --ohne Beleihung in fast allen anderen Bundesländern-- von Landesbehörden wahrgenommen wird. Im Hinblick darauf, dass der Staat dem gemeinen Wohl verpflichtet ist und daher per definitionem (a priori) uneigennützig handelt, wenn er hoheitliche Tätigkeiten durchführt (vgl. Seer in Tipke/Kruse, § 55 AO Rz 7, sowie Seer/Wolsztynski, Steuerrechtliche Gemeinnützigkeit der öffentlichen Hand, 2002, S. 103 ff., 132; Hüttemann, a.a.O., Rz 4.137; Schauhoff, a.a.O., § 6 Rz 36 ff.; Hey, Steuer und Wirtschaft 2000, 467; Musil in Hübschmann/Hepp/Spitaler --HHSp--, § 55 AO Rz 75 und 76; Regierer/Becker, Deutsche Steuer-Zeitung 2007, 597, 600 f.), kann nichts anderes gelten, wenn die hoheitliche Tätigkeit --wie im Streitfall-- zulässigerweise im Wege der

Beleihung auf Private übertragen wird. Auch diese Tätigkeit dient dann unmittelbar der Förderung des Gemeinwohls, zumal der Kläger im Streitfall mit der Organisation und Durchführung der Jägerprüfung untrennbar eigene satzungsmäßige Zwecke verfolgt.

- 35** c) Schließlich sind Wettbewerbsverzerrungen i.S. von § 65 Nr. 3 AO zu nicht begünstigten Personen im Streitfall ausgeschlossen. Im Bundesland X gibt es für die Organisation und Abnahme der Jägerprüfung keinen Konkurrenten, zu dem der Kläger in Wettbewerb treten könnte. In den anderen Bundesländern ist für die Jägerprüfung in der Regel die jeweilige Landesbehörde zuständig.
- 36** 3. Die Steuerbefreiung des Klägers für die Organisation und Durchführung der Jägerprüfung ist auch keine unionsrechtlich unzulässige Beihilfe.
- 37** a) Nach 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) sind, soweit in den Verträgen nicht etwas anderes bestimmt ist, staatliche oder aus staatlichen Mitteln gewährte Beihilfen gleich welcher Art, die durch die Begünstigung bestimmter Unternehmen oder Produktionszweige den Wettbewerb verfälschen oder zu verfälschen drohen, mit dem Binnenmarkt unvereinbar, soweit sie den Handel zwischen Mitgliedstaaten beeinträchtigen. Die Vorschrift verbietet grundsätzlich selektive Beihilfen für bestimmte Unternehmen oder Produktionszweige (Urteil des Gerichtshofs der Europäischen Union --EuGH-- P vom 18.07.2013 - C-6/12, EU:C:2013:525, Rz 17, Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung 2013, 862; Senatsbeschluss vom 07.05.2020 - V R 14/19, BFHE 268, 512, Rz 29). Dabei setzt die Einordnung einer nationalen Maßnahme als "staatliche Beihilfe" u.a. voraus, dass diese Maßnahme geeignet sein muss, den Handel zwischen den Mitgliedstaaten zu beeinträchtigen und den Wettbewerb zu verfälschen oder zu verfälschen drohen (EuGH-Urteile Kommission/World Duty Free Group u.a. vom 21.12.2016 - C-20/15 P und C-21/15 P, EU:C:2016:981, Rz 53; A-Brauerei vom 19.12.2018 - C-374/17, EU:C:2018:1024, Rz 19; Möhlenkamp, Zeitschrift für Wirtschaftsrecht 2018, 1907 ff., 1910, unter IV.1.1.).
- 38** b) Daran fehlt es hier. Die Steuerbefreiung ist weder geeignet, den Handel zwischen den Mitgliedstaaten zu beeinträchtigen noch den Wettbewerb zu verfälschen (vgl. BFH-Urteil vom 09.02.2011 - I R 47/09, BFHE 233, 109, BStBl II 2012, 601, Rz 20 zu einer öffentlich-rechtlichen Pflichtversicherungseinrichtung; Mrosek, Umsatzsteuer-Rundschau 2018, 469, 470, unter Hinweis auf den der Wahrung des Wettbewerbsinteresses Dritter Rechnung tragenden § 65 Nr. 3 AO). Die Organisation und Abnahme der Jägerprüfungen erfolgt im Rahmen einer Beleihung (§ 24 Abs. 5 i.V.m. § 57 Abs. 1 des Jagdgesetzes für das Land X) und damit hoheitlich. Beliehene bleiben zwar statusmäßig Privatrechtssubjekte, handeln jedoch funktionell in begrenztem Umfang hoheitlich und sind insoweit "öffentliche Stellen" und damit Behörden i.S. von § 6 Abs. 1 AO (Senatsurteil in BFHE 226, 435, BStBl II 2015, 735, unter II.2.b aa, Rz 21; Musil in HHSp, § 6 AO Rz 15). Im Bundesland X ist der Kläger der einzige Anbieter für Jägerprüfungen und damit konkurrenzlos. In den übrigen Bundesländern erfolgt die Organisation und Abnahme der Jägerprüfungen ganz überwiegend durch staatliche Behörden und damit ebenfalls hoheitlich. Der Senat ist danach nicht aufgrund von Art. 108 Abs. 3 Satz 3 AEUV verpflichtet, den EuGH nach Art. 267 Abs. 3 AEUV um Auslegung der einschlägigen unionsrechtlichen Bestimmungen zu ersuchen.
- 39** 4. Der Senat entscheidet mit Einverständnis der Beteiligten durch Urteil ohne mündliche Verhandlung (§ 90 Abs. 2 i.V.m. § 121 Satz 1 FGO).
- 40** 5. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de