

Gericht:	Finanzgericht des Saarlandes 1. Senat
Entscheidungsdatum:	30.06.2023
Rechtskraft:	ja
Streitjahre:	2012, 2013, 2014, 2015, 2016, 2017
Aktenzeichen:	1 K 1232/21
ECLI:	ECLI:DE:FGSL:2023:0630.1K1232.21.00
Dokumenttyp:	Gerichtsbescheid
Quelle:	
Normen:	§ 3 Nr 6 GewStG 2002, § 5 Abs 1 Nr 9 KStG 2002, § 53 AO, § 57 AO, § 65 AO <u>...</u> <u>mehr</u>

Beleihung eines Vereins mit der Durchführung des Kostenausgleichs der Umlage zur Finanzierung der Altenpflegeausbildung - Einordnung als Zweckbetrieb - Keine Körperschaftsteuerpflicht und Gewerbesteuerpflicht

Leitsatz

Wird ein Verein, dessen Satzungszweck die Förderung der Altenhilfe und Pflege ist, mit der Durchführung des Kostenausgleichs der Umlage zur Finanzierung der Altenpflegeausbildung beliehen und erhält er dafür eine Verwaltungskostenpauschale, so handelt es sich zwar um einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb; dieser erfüllt aber die Voraussetzungen eines allgemeinen Zweckbetriebs, so dass der Verein mit diesen Einnahmen nicht körperschaftsteuer- und gewerbesteuerpflichtig ist.[\(Rn.27\)](#).

Orientierungssatz

Durch die Beleihung mit einer originär öffentlich-rechtlichen Tätigkeit wird ein Verein nicht zu einer Körperschaft des öffentlichen Rechts.[\(Rn.26\)](#).

Tenor

1. Unter Änderung der Bescheide über Körperschaftsteuer für 2012, 2013 und 2015 bis 2017 sowie der Bescheide über den Gewerbesteuermessbetrag für 2012 bis 2017 - alle vom ... und in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom ... 2021 - wird die Körperschaftsteuer für 2012, 2013 und 2015 bis 2017 sowie der Gewerbesteuermessbetrag für 2012 bis 2017 jeweils auf null Euro festgesetzt.

2. Die Kosten des Verfahrens werden dem Beklagten auferlegt.

3. Der Gerichtsbescheid ist – soweit er als Urteil wirkt – hinsichtlich der Kosten vorläufig vollstreckbar. Der Beklagte kann die Vollstreckung durch Sicherheitsleistung in Höhe des Kostenerstattungsanspruchs des Klägers abwenden, wenn nicht der Kläger vor der Vollstreckung Sicherheit in derselben Höhe leistet.

Tatbestand

- 1 Der Kläger ist ein ... gegründeter eingetragener Verein, der nach § ... seiner ursprünglichen Satzung vom ... den Zweck hatte, die Pflege in ambulanten, teilstationären und stationären Einrichtungen ... zu fördern (vgl. Dok Bl. 2). Auf Grundlage dieses Satzungszwecks ist er als gemeinnützig anerkannt; der letzte Freistellungsbescheid für die Kalenderjahre 2009-2011 datiert auf den ... (KSt Bd. II Bl. 48).
- 2 § 4 der Satzung vom ... weist Folgendes aus:
„§ 4 Aufgaben des Vereins
 1. Beratung und Vertretung seiner Mitglieder bei der Wahrnehmung der Aufgaben nach dem Pflegeversicherungsgesetz bei Verhandlungen mit Kranken- und Pflegekassen, staatlichen, überregionalen und kommunalen Stellen bezüglich des Pflegeversicherungsgesetzes und anderer gesetzlicher Regelungen, die sich auf das Pflegeversicherungsgesetz beziehen oder mit ihm in Zusammenhang stehen.
 2. Die Zusammenarbeit und den Erfahrungsaustausch seiner Mitglieder untereinander zu fördern und zu koordinieren.
 3. Die Belange der Pflegeeinrichtungen bei der Vorbereitung und Durchführung von Gesetzen und Verordnungen wahrzunehmen.
 4. Zusammenarbeit mit der
 5. Zusammenarbeit mit der
 6. Beratung und Betreuung seiner Mitglieder in Angelegenheiten dieser Satzung.“
- 3 Die Mitgliederversammlung des Klägers hat ... den Satzungszweck wie folgt geändert: Neuer Zweck des Vereins ist die Förderung der Altenhilfe und Pflege In § 4 der Satzung (Aufgaben des Vereins) wurde zusätzlich aufgenommen: Behandlung grundsätzlicher Fragen der Altenhilfe und Pflege sowie der Umsetzung von Perspektiven zur Zukunft der Altenhilfe und Pflege, soweit diese die gemeinsamen Belange der Mitglieder betreffen, Öffentlichkeitsarbeit, Förderung und Entwicklung der pflegerischen Aus-, Fort- und Weiterbildung. In Abs. 2 wurde neu eingefügt: Der Verein kann zur Erfüllung seines Zwecks auch mit der Wahrnehmung öffentlich-rechtlicher Aufgaben (zum Beispiel mit der Übernahme der Funktion der zuständigen Stelle Altenpflegeausbildungsumlage gemäß der Verordnung über die Einführung einer Umlage in der Altenpflegeausbildung) durch Beleihung beauftragt werden (Bl. 18, Rbh Bd. I Bl. 25 ff.).
- 4 Mit Verordnung vom ... (Rechtsbehelf, Bd. 1 Bl. 37 ff. - VO) wurde der Kläger als „...“ [Stelle für Altenpflegeausbildungsumlage – kurz SFA] mit der Durchführung des Kostenausgleichs der ... Umlage zur Finanzierung der Altenpflegeausbildung beliehen. Die Durchführung des Kostenausgleichs erfolgt dabei im eigenen Namen und in den Handlungsformen des öffentlichen Rechts durch Beleihung (§ 2 VO). Der Kläger unterliegt dabei der Fachaufsicht. Dem Kläger stehen für seine Tätigkeiten ungeachtet der tatsächlichen Kosten pauschale Verwaltungskosten in Höhe von ... % der Ausbildungsumlage, welche den ausgleichspflichtigen Einrichtungen im Rahmen der Festsetzung der Ausgleichsbeträge mitgeteilt werden, zu (vgl. § 6 Abs. 2 Nr. 5 VO), die er von den eingezogenen Beträgen unmittelbar einbehält.

- 5 In der Folgezeit erstellte der Kläger für den Bereich SFA separate Jahresabschlüsse, die einen Jahresüberschuss ausweisen. Im Rahmen der Gewinnermittlung für SFA ...ging der Kläger davon aus, dass die Erlöse nicht umsatzsteuerpflichtig sind. Der Beklagte ging hingegen zunächst von der Umsatzsteuerpflicht der entsprechenden Erlöse aus. Ebenfalls sieht er die Tätigkeit des Klägers als SFA als wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb an und setzte auf der Grundlage der ermittelten Gewinne der SFA Körperschaftsteuer entsprechend fest, wobei er für die Jahre 2012-2014 die Erlöse um die aus seiner Sicht enthaltene Umsatzsteuer reduzierte sowie entsprechende Anpassungen für nicht abziehbare Ausgaben bzw. Bewirtungskosten vornahm. So erließ der Beklagte am ... zunächst unter dem Vorbehalt der Nachprüfung gem. § 164 AO Bescheide über Körperschaftsteuer u.a. für 2012 und 2013 sowie über Vorauszahlungen zur Körperschaftsteuer für 2016 und 2017 (...). Hiergegen erhob der Kläger nach erfolglosem Einspruchsverfahren Klage, die zunächst unter dem Geschäftszeichen 1 K 1281/17 geführt wurde. Das Verfahren wurde sodann durch Klagerücknahme beendet. Nachdem der Kläger die entsprechenden Körperschaftsteuererklärungen für 2015, 2016 und 2017 eingereicht hatte, erließ der Beklagte auf dieser Grundlage entsprechende Erst- bzw. Änderungsbescheide für 2015 und 2016 vom ... bzw. für 2017 ..., jeweils unter dem Vorbehalt der Nachprüfung (...). Entsprechende Bescheide ergingen auch über den Gewerbesteuermessbetrag für 2012 bis 2017. Mit Bescheiden vom ... hob der Beklagte den Vorbehalt der Nachprüfung der Körperschaftsteuerfestsetzungen für die Jahre 2012, 2013 sowie 2015 bis 2017 (...) sowie der Festsetzungen des Gewerbesteuermessbetrages für 2012 bis 2017 (...) auf. Die hiergegen eingelegten Einsprüche wies der Beklagte mit Einspruchsentscheidung vom ... 2021 als unbegründet zurück (...).
- 6 Am 17. Juli 2021 hat der Kläger die vorliegende Klage erhoben (Bl. 1), die sich zunächst auch gegen die Körperschaftsteuerfestsetzung für 2014 richtete. Nachdem das Verfahren betr. Körperschaftsteuer 2014 nach Klagerücknahme abgetrennt und unter neuem Geschäftszeichen eingestellt worden war (vgl. Bl. 33), beantragt der Kläger nun sinngemäß (Bl. 1), unter Änderung der Bescheide über Körperschaftsteuer für 2012, 2013 und 2015 bis 2017 sowie der Bescheide über den Gewerbesteuermessbetrag für 2012 bis 2017 - alle vom ... und in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom ... 2021 - die Körperschaftsteuer für 2012, 2013 und 2015 bis 2017 und die Gewerbesteuermessbeträge für 2012 bis 2017 jeweils auf null Euro festzusetzen.
- 7 Der Kläger begründet die Klage im Wesentlichen wie folgt:
- 8 Der Kläger sei mit der Tätigkeit der SFA nicht körperschaftsteuer- und nicht gewerbesteuerpflichtig. Es liege kein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb vor.
- 9 Die Tätigkeit einer juristischen Person des öffentlichen Rechts sei, sofern es sich nicht um eine Tätigkeit im Sinne eines Betriebes gewerblicher Art nach § 4 Abs. 3 KStG handele, nur wirtschaftlich, wenn sie der juristischen Person des öffentlichen Rechts nicht eigentümlich und vorbehalten sei. Eine Tätigkeit sei der juristischen Person öffentlichen Rechts vorbehalten, soweit sie sie in Erfüllung einer ihr gesetzlich zugewiesenen Aufgabe ausübe. Entsprechendes gelte, soweit eine derart zugewiesene Aufgabe von einer juristischen Person des öffentlichen Rechts auf eine andere übertragen werde. Trotz einer Aufgabenzuweisung liege keine vorbehaltene Tätigkeit vor, wenn kein öffentlich-rechtlicher Benutzungszwang bestehe, sodass die Leistung auch bei einem Dritten nachgefragt werden könne, der keine juristische Person des öffentlichen Rechts sei. Vorliegend habe die ... ihre komplette Zuständigkeit für die Ausbildungsumlage abgegeben und zu diesem Zweck auf den Kläger übertragen. Diesem sei dabei der Status einer Körperschaft des öffentlichen Rechts zugesprochen worden (Bl. 10). Die Pflegebetriebe ... unterlägen hinsichtlich der mit Gebührenbescheid eingeforderten Abgaben auch einem Benutzerzwang. Es bestehe keine Möglichkeit, eine derartige Leistung bei einem Drittanbieter nachzufragen.

- 10** Gegen einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb spreche auch, dass keine Beteiligung am wirtschaftlichen Verkehr vorliege. Dies würde erfordern, dass der Steuerpflichtige nach außen hin in Erscheinung trete und er sich an eine Allgemeinheit wende und damit seinen Willen zu erkennen gebe, ein Gewerbe zu betreiben. Der Kläger wende sich aber nicht an die Allgemeinheit, um eine Dienstleistung anzubieten. Er gebe auch nicht den Willen zu erkennen, ein Gewerbe zu betreiben. Er erziele lediglich eine Verwaltungskostenpauschale von ... %, die per Rechtsverordnung festgelegt sei. Eine unter Wettbewerbsbedingungen stehende Preisbildung habe nicht stattgefunden. Die betroffenen Pflegeeinrichtungen hätten auch nicht die Möglichkeit, sich an einen anderen Wettbewerber zu wenden. Dem Kläger fehle es daher am Merkmal der Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr und damit an einer gewerblichen Tätigkeit. Der Kläger fordere die Ausbildungsumlage von allen Mitgliedern im Auftrag der Gemeinschaft ein, verwalte dieses Geld im Auftrag der Mitglieder und schütte es schließlich wieder an die Mitglieder aus.
- 11** Es liege auch keine Gewinnerzielungsabsicht vor. Die ... %ige Verwaltungskostenpauschale sei in Anlehnung an die Handhabung beim ... beschlossen worden. Ob diese Pauschale ausreichen würde oder eine Überdeckung stattfinde, sei zum Zeitpunkt des Beschlusses noch nicht bekannt gewesen. Um dies ermitteln zu können, sei die SFA zum Zwecke der Abgrenzung organisatorisch und finanziell vollständig getrennt geführt worden, was sich durch einen eigenen Telefonanschluss, Nebenkostenabrechnung, Reinigungskraft, Buchhaltung und Jahresabschluss ausdrücke. Eine exakte Kostentrennung sei zweifelsfrei möglich. Lediglich bei den Personalkosten sei eine Aufteilung erfolgt. Durch den Jahresabschluss für 2012 sei zum ersten Mal deutlich geworden, dass die erhobene Verwaltungskostenpauschale zu einer Überdeckung führe. Die nicht verbrauchte Verwaltungskostenpauschale werde den Mitgliedern jedoch in Form einer zukünftig geminderten Pauschale zurückgewährt. Hierzu sei allerdings noch eine Änderung der Verordnung ... erforderlich. Das Geld werde jedenfalls nicht bei dem Kläger verbleiben und sei auch nicht im Rahmen einer Gewinnerzielungsabsicht vereinnahmt worden (Bl. 13).
- 12** Dass die Tätigkeit des Klägers auf Wiederholung angelegt sei und den Begriff der Einnahmen erfülle, sei nicht maßgeblich, denn das treffe auf jeden hoheitlichen Betrieb bzw. hoheitliche Tätigkeit zu. Es gehe auch vorliegend nicht um Abrechnungsleistungen für fremde Dienstleistungen, die weder hoheitlich per Gebührenbescheid festgesetzt würden, noch einem Benutzerzwang unterlägen. Es liege auch kein umsatzsteuerlicher Leistungsaustausch vor, wovon wohl auch der Beklagte inzwischen ausgehe. So sei es auch dem Schreiben des ... zu entnehmen. Auch hieraus sei abzuleiten, dass mangels Gegenleistung auch keine wirtschaftliche Leistung des Klägers vorliege (Bl. 14).
- 13** Im Übrigen sei auch der Beklagte ursprünglich selbst von einer hoheitlichen Tätigkeit ausgegangen und habe auf dieser Grundlage keine Körperschaftsteuerbescheide erlassen.
- 14** Der Sachverhalt sei vergleichbar mit der Erhebung des Rundfunkbeitrags, der ebenfalls von Rundfunkanstalten vollständig steuerfrei vereinnahmt werde (Bl. 30). Vorliegend habe es auch keinen potentiellen Wettbewerb gegeben. Ein solcher setze voraus, dass es andere Anbieter geben könnte. Dies sei jedoch nicht der Fall gewesen. Es bestehe vielmehr Abnahmepflicht und Benutzungszwang. Dass diese Aufgabe auch anderweitig hätte vergeben werden können, spiele keine Rolle. Es handele sich auch nicht um allgemeine Geschäftsführungs- und Verwaltungsleistungen, sondern um Leistungen, bei denen kein unmittelbarer Zusammenhang mit den zu zahlenden Gebühren bestehe und die aus diesem Grund auch nicht durch Rechnung, sondern in Form eines Verwaltungsaktes erlassen würden (Bl. 31).
- 15** Der Beklagte beantragt (Bl. 17, Rückseite), die Klage als unbegründet abzuweisen.

- 16** Vorliegend gehe es allein um die Frage, ob es sich bei der Verwaltungstätigkeit des Klägers um einen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb oder einen steuerlich unschädlichen Zweckbetrieb handle. Der Beklagte bleibe bei seiner Auffassung, dass der Kläger einen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb unterhalte und kein Zweckbetrieb vorliege. Ertragsteuerpflichtig sei nicht die Ausbildungsumlage selbst, sondern lediglich die pauschale Verwaltungsgebühr in Höhe von ... % (Bl. 38).
- 17** Der Kläger sei - entgegen seiner Ansicht - zu keinem Zeitpunkt eine Körperschaft des öffentlichen Rechts geworden. ... bediene sich des Klägers lediglich als beliehenem Unternehmer, um einzelne Hoheitsaufgaben ohne eigene Behörde wahrnehmen zu lassen. Mit der Übernahme und Durchführung dieser Tätigkeit übe der Kläger eine selbstständige und nachhaltige Tätigkeit aus, durch die er Einnahmen erziele und die über den Rahmen der Vermögensverwaltung gemäß § 14 AO hinausgehe.
- 18** Der mithin vorhandene wirtschaftliche Geschäftsbetrieb sei - entgegen der vom Kläger im Einspruchsverfahren geäußerten Ansicht - auch kein steuerlich unschädlicher Zweckbetrieb i.S.v. § 65 AO oder § 66 AO. Ein Zweckbetrieb gemäß § 65 AO scheide aus; ein solcher sei nur gegeben, wenn die dort genannten Voraussetzungen kumulativ vorlägen. Hier diene der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb „Durchführung des Kostenausgleichs in der Altenpflege- und Altenpflegehilfeausbildung“ in seiner Gesamtrichtung nicht dazu, die steuerbegünstigten Zwecke des Klägers zu verwirklichen. Durch die Übernahme der Aufgabe werde dem Kläger als Beliehener eine öffentlich-rechtliche Rechts- und Pflichtenstellung übertragen, der Kläger werde dadurch praktisch zu einem Teil öffentlich-rechtlicher Verwaltung. Als Beliehener habe der Kläger in alleiniger Zuständigkeit die Festsetzung der Umlagebeiträge durchzuführen. Der Kläger werde mithin aufgrund öffentlichen Rechts und nicht aufgrund seiner Vereinsatzung tätig. Dass der Kläger mit der Übernahme dieser Tätigkeit für ... mittelbar auch Aufgaben wahrnehme, die einen Bezug zu seiner satzungsmäßigen Tätigkeit (hier: Förderung und Entwicklung der pflegerischen Aus-, Fort- und Weiterbildung) habe, führe zu keiner anderen Beurteilung. Denn § 57 AO verlange ausdrücklich die unmittelbare Erfüllung der steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke (so auch Niedersächsisches FG vom 8. Juli 1999, Bl. 21). Nach der Rechtsprechung des BFH liege in der entgeltlichen Übernahme von allgemeinen Geschäftsführungs- und Verwaltungsleistungen kein Zweckbetrieb, sondern ein steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb (Bl. 22).
- 19** Der Kläger stehe auch im Wettbewerb zu anderen Unternehmen. Wettbewerb in diesem Sinne setze nicht voraus, dass die Körperschaft auf einem Gebiet tätig sei, indem sie tatsächlich in Konkurrenz zu steuerpflichtigen Betrieben derselben oder ähnlicher Art trete. Der Sinn und Zweck von § 65 Nr. 3 AO liege in einem umfänglichen Schutz des Wettbewerbs, der nach der Rechtsprechung des BFH auch den potentiellen Wettbewerb umfasse. Gerade weil in ... und ... diese Tätigkeiten von landeseigenen Behörden erbracht würden, sei deutlich, dass auch anderen Körperschaften die Möglichkeit eröffnet sei, zu dem Kläger in Wettbewerb zu treten (Bl. 21). Soweit der Kläger ausführe, er habe gegenüber dem ... seine Bereitschaft erklärt, die Verwaltung des ... durchzuführen, lasse dies den Rückschluss zu, dass ... dem Grunde nach eine Ausschreibung mit nachfolgendem Vergabeverfahren hätte durchführen und insoweit auf andere potentielle Bewerber hätte zurückgreifen können (Bl. 21). Allein daher sei ein Zweckbetrieb gemäß § 65 AO zu versagen. Der Kläger sei hinsichtlich des Wettbewerbs zu anderen Unternehmen mit einer privatärztlichen Verrechnungsstelle vergleichbar.
- 20** Der Kläger könne seine Argumentation auch nicht darauf stützen, dass umsatzsteuerlich kein Leistungsaustausch vorliege. Es sei nicht bekannt, dass eine Übertragung der umsatzsteuerlichen Grundsätze auch auf die Ertragsteuerebene erfolgt sei oder vollzogen werden solle. Die Verneinung des Entgeltcharakters bedeute nicht zwangsläufig, dass auch keine steuerbaren Einnahmen generiert würden (Bl. 22). Der Vergleich des Klägers mit der

Erhebung von Rundfunkgebühren gehe ebenfalls fehl, denn bei der Rundfunkanstalt handele es sich um eine öffentlich-rechtliche Anstalt (Bl. 37). Auch der Vergleich mit einer privatärztlichen Verrechnungsstelle sei nicht überzeugend. Der Kläger müsse gegenüber jeder Pflegeeinrichtung in Ausübung seiner Beleihung tätig werden (Bl. 38).

- 21** Dem Kläger könne auch nicht dahingehend gefolgt werden, er übe als Einrichtung der Wohlfahrtspflege einen Zweckbetrieb nach § 66 AO aus. In Überarbeitung des AEAO zu § 66 AO sei von einer für einen Zweckbetrieb schädlichen Absicht einer Gewinnerzielung auszugehen, wenn – wie vorliegend – in drei aufeinanderfolgenden Veranlagungszeiträumen Gewinne erwirtschaftet worden seien. Ungeachtet dessen kämen die Leistungen des Klägers nicht in besonderem Maße den in § 53 AO genannten Personen zugute, wie es § 66 Abs. 1 und 3 AO voraussetzten.
- 22** Hinsichtlich weiterer Einzelheiten wird auf die Schriftsätze der Beteiligten und auf die Verwaltungsakten des Beklagten (vgl. Bl. 42) Bezug genommen.

Entscheidungsgründe

- 23** Die form- und fristgerecht erhobene Klage ist zulässig. Sie ist auch begründet. Die angefochtenen Bescheide sind rechtswidrig und verletzen den Kläger in seinen Rechten. Der Senat sieht die Tätigkeit des Klägers als Beliehener im Zusammenhang mit der Altenpflegeausbildungsumlage (SFA) nicht als steuerpflichtig an, so dass die Festsetzungen von Körperschaftsteuer und Gewerbesteuermessbetrag jeweils auf 0 € herabzusetzen sind.
- 24** **I.** Nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 Satz 1 KStG sind von der Körperschaftsteuer befreit u.a. die Körperschaften, die nach der Satzung und nach der tatsächlichen Geschäftsführung ausschließlich und unmittelbar gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken dienen (§§ 51 bis 68 AO). Wird ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb unterhalten, ist die Steuerbefreiung insoweit ausgeschlossen (§ 5 Abs. 1 Nr. 9 Satz 2 KStG). Trotz Vorliegens eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs bleibt die Steuerfreiheit bestehen, wenn es sich um einen Zweckbetrieb i.S. der §§ 65 bis 68 AO handelt. Entsprechendes gilt nach § 3 Nr. 6 GewStG für die Gewerbesteuer (vgl. auch BFH vom 26. August 2021 V R 5/19, BFH/NV 2022, 166).
- 25** **II.** Nach dieser Maßgabe liegt zwar ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb vor, dieser erfüllt aber die Voraussetzungen eines allgemeinen Zweckbetriebs.
- 26** **1.** Entgegen der Ansicht des Klägers unterhält er mit seiner Tätigkeit als SFA einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb i.S.v. § 14 AO. Danach ist ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb eine selbständige nachhaltige Tätigkeit, durch die Einnahmen oder andere wirtschaftliche Vorteile erzielt werden und die über den Rahmen einer Vermögensverwaltung hinausgeht. Diese Voraussetzungen sind vorliegend gegeben. Die selbständig und im eigenen Namen ausgeübte Tätigkeit der Altenpflegeausbildungsumlage durch den Kläger erfolgte über viele Jahre hinweg, und damit nachhaltig, und ging über eine reine Verwaltung eigenen Vermögens ohne Zweifel hinaus. Durch die Tätigkeit erzielte der Kläger auch Einnahmen in Form von sog. Verwaltungskosten. Dass diese pauschal berechnet wurden, steht der Einnahmenerzielung ebenso wenig entgegen wie der Umstand, dass sich der Kläger nicht am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr beteiligt hat. Denn darauf kommt es bei der Beurteilung der Voraussetzungen nach § 14 AO nicht an (vgl. BFH vom 21. April 2022 V R 26/20, BStBl II 2022, 599). Dass es sich – wie der Kläger meint – um eine hoheitliche Tätigkeit handelt, die von ... auf ihn übertragen wurde, steht ebenfalls einem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb nicht entgegen. Der Kläger wurde – entgegen seiner Ansicht – durch die Aufgabenzuweisung auch nicht selbst zu einer Körperschaft des öffentlichen Rechts; vielmehr wurde er lediglich mit einer originär öffentlich-rechtlichen Tätigkeit beliehen.

- 27** 2. Allerdings erfüllt dieser wirtschaftliche Geschäftsbetrieb die Voraussetzungen des § 65 AO und stellt damit einen nicht steuerpflichtigen Zweckbetrieb dar.
- 28** Ein Zweckbetrieb liegt vor, wenn der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb in seiner Gesamtrichtung dazu dient, die steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke der Körperschaft zu verwirklichen (2.1), die Zwecke nur durch einen solchen Geschäftsbetrieb erreicht werden können (2.2) und der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb zu nicht begünstigten Betrieben derselben oder ähnlichen Art nicht in größerem Umfang in Wettbewerb tritt, als es bei Erfüllung der steuerbegünstigten Zwecke unvermeidbar ist (2.3). Für die Annahme eines Zweckbetriebs müssen alle drei Voraussetzungen erfüllt sein (vgl. zum Zweckbetrieb auch BFH vom 26. Juni 2019 V R 70/17, BStBl II 2019, 654; FG Münster vom 19. Juni 2019 9 K 2483/19 K, G, EFG 2020, 607; FG Berlin-Brandenburg vom 18. Juni 2020 10 K 10264/15, EFG 2021, 261). Dies ist vorliegend gegeben.
- 29** 2.1. Der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb dient in seiner Gesamtrichtung dazu, die steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke der Körperschaft zu verwirklichen.
- 30** Dies erfordert, 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 dient. Die Feststellung dieser Voraussetzung bedarf einer Gesamtwürdigung anhand des objektiven Charakters der Betätigung (vgl. BFH vom 21. April 2022 V R 26/20, BStBl II 2022, 599 m.w.N.; vgl. ausführlich dazu FG Berlin-Brandenburg vom 18. Juni 2020 10 K 10264/15, EFG 2021, 261). Nicht ausreichend ist es, dass lediglich eine unterstützende Hilfstätigkeit ausgeübt wird, selbst wenn dadurch mittelbar auch eigene Förderungszwecke verfolgt werden (so etwa bei Beratungsleistungen, siehe hierzu BFH vom 30. November 1995 V R 29/91, BStBl II 1997, 189). Unschädlich ist hingegen, dass die Aufgaben auf Grund einer Beleihung ausgeübt werden, so dass es durchaus möglich ist, dass eine gemeinnützige Körperschaft zugleich mit ihrem Satzungszweck auch öffentlich-rechtlich tätig wird und ihre Verpflichtung gegenüber der beleihenden Körperschaft erfüllt (vgl. BFH vom 21. April 2022 V R 26/20, BStBl II 2022, 599 m.w.N.).
- 31** Vereinszweck des Klägers in der durch Mitgliederversammlung vom ... beschlossenen Form ist die Förderung der Altenhilfe und Pflege ... Der Senat ist davon überzeugt, dass die Tätigkeit der SFA diesem Zweck unmittelbar dient. Denn die Übernahme der Kostenumlage, die sich nach der VO im Wesentlichen so gestaltet, dass Trägern der praktischen Ausbildung in Altenpflegehilfberufen die Ausbildungsvergütungen in pauschalierter Form nebst Arbeitgeberanteilen zur Sozialversicherung erstattet werden (§ 4 VO) und die Mittel, die für diese Erstattungen (und den dem Kläger zustehenden Verwaltungskosten) erforderlich sind, als Ausgleichsbeträge von den (Pflege-)Einrichtungen erhoben werden (§ 5 VO), soll nach dem Zweck der Verordnung gerade dazu dienen, einen Mangel an Ausbildungsplätzen zu verhindern. Nur durch die dadurch ermöglichte Ausbildung von Altenpflegehilfekräften in erforderlichem Umfang kann die Altenpflege überhaupt betrieben werden, da es für diese Pflege entsprechender ausgebildeter Fachkräfte bedarf. Das Umlageverfahren dient hierbei auch nicht lediglich der Mittelbeschaffung. Vielmehr reguliert der Kläger mit dieser ihm aufgetragenen Tätigkeit die Zurverfügungstellung der Ausbildungsmöglichkeiten dem Grunde nach. Ohne dieses Umlageverfahren bestünde offenbar die Gefahr, dass viel weniger Betriebe ausbilden mit der Folge, dass ein (noch größerer) Personalnotstand entstünde. Die Tätigkeit des Klägers verwirklicht auch entgegen der Ansicht des Beklagten nicht nur mittelbar den Vereinszweck des Klägers; denn die durch die Tätigkeit gesicherte Ausbildung in Altenpflegehilfberufen schafft gerade erst die Möglichkeit der Berufsausübung der Altenpflege, so dass die Tätigkeit untrennbar mit der Verfolgung der eigenen steuerbegünstigten Zwecke des Klägers verbunden ist.

- 32** Der Senat sieht auch den Einwand des Beklagten, der Kläger übe lediglich eine Verwaltungstätigkeit für ... aus und er werde öffentlich-rechtlich und nicht auf Grund seiner Vereinssatzung tätig, als nicht durchgreifend an. Zu den zweckgerichteten Aufgaben des Klägers zählen auch die Behandlung grundsätzlicher Fragen der Altenhilfe und Pflege sowie der Entwicklung und Umsetzung von Perspektiven zur Zukunft der Altenhilfe und Pflege, soweit diese die gemeinsamen Belange der Mitglieder betreffen. Ferner gehören auch die Förderung und Entwicklung der pflegerischen Aus-, Fort- und Weiterbildung zu seinen Aufgaben. Das Kostenumlageverfahren, das der Kläger als Beliehener für ... ausübt, gehört zu diesen Aufgaben, durch die der Kläger seinen Satzungszweck unmittelbar verwirklicht. Denn verwirklicht eine Körperschaft mit einer Hilfstätigkeit nicht nur die steuerbegünstigte Tätigkeit einer anderen Körperschaft, sondern verfolgt zugleich eigene steuerbegünstigte Satzungsziele, so ist die Unmittelbarkeit der Zweckverfolgung gewahrt (vgl. BFH vom 15. März 2022 V R 46/19, BStBl II 2022, 595 zum Zweckbetrieb bei Organisation des Zivildienstes). Dass die Vergütung, die der Kläger für seine Tätigkeit erhält, in der VO „Verwaltungskosten“ genannt wird, hat auf die Qualifikation der Tätigkeit keinen Einfluss.
- 33 2.2.** Die steuerbegünstigten Zwecke konnten auch nur durch den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb SFA erreicht werden (§ 65 Nr. 2 AO). Für die Frage, ob die steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke nur durch einen solchen Geschäftsbetrieb erreicht werden können, kommt es nämlich 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 (vgl. BFH vom 26. August 2021 V R 5/19, BFH/NV 2022, 166).
- 34** Die Tätigkeit als SFA dient unmittelbar der Ermöglichung geeigneter Ausbildung zu Altenpflegehilferberufen, die unabwendbare Voraussetzung für die Altenpflege und damit unentbehrlich für die Erreichung des Vereinszwecks ist. Ohne die durch die Tätigkeit ermöglichte Ausbildung wäre eine fortdauernde Berufsausübung in der Altenpflegehilfe gefährdet und damit eine Zweckverfolgung durch den Kläger nicht möglich. Dass mit dieser Aufgabe als solcher das Gemeinwohl unmittelbar gefördert wird, ist auch daran erkennbar, dass in ... – wie auch der Beklagte einräumt – die hoheitliche Maßnahme durch Landesbehörden wahrgenommen wird, der Staat dem gemeinen Wohl verpflichtet ist und a priori uneigennützig handelt (vgl. BFH vom 21. April 2022 V R 26/20, BStBl II 2022, 599).
- 35 2.3.** Schließlich sind auch Wettbewerbsverzerrungen i.S. von § 65 Nr. 3 AO zu nicht begünstigten Personen im Streitfall ausgeschlossen. Für die Frage von Wettbewerbsverzerrungen ist naturgemäß auf ein bestimmtes Gebiet abzustellen. Der Senat sieht als maßgebliches Gebiet ... an. ... [Dort] gibt es für die Organisation und Durchführung des Kostenumlageverfahrens in der Altenpflegehilfeausbildung keine andere Stelle als den Kläger und damit keinen Konkurrenten, zu dem der Kläger in Wettbewerb treten könnte. In ... ist für diese Umlage in der Regel die ... zuständig; diese sieht der Senat nicht als (potentielle) Wettbewerber für die ... Kostenumlage an. Dass eine Ausschreibung hätte durchgeführt werden können, wie der Beklagte vorträgt, ändert an der Beurteilung nichts. Zwar mag es sein, dass im Rahmen des Ausschreibeverfahrens mehrere Interessenten nebeneinander und damit in Konkurrenz zueinander angetreten wären. Dies bedeutet aber nicht, dass es einen (potentiellen) Wettbewerb nach Vergabe der Tätigkeiten an nur einen der Bewerber geben würde. Tatsächlich gibt es für diese Tätigkeit in praxi ... keinen Markt.
- 36 3.** Da bereits ein Zweckbetrieb nach § 65 AO vorliegt, kam es auf die Frage, ob auch die Voraussetzungen des § 66 AO vorliegen, nicht mehr an.
- 37 III.** Der Kostenausspruch folgt aus § 135 Abs. 1 FGO. Die Anordnung der vorläufigen Vollstreckbarkeit folgt aus § 151 FGO i.V.m. §§ 708 Nr. 10, 711 ZPO.

- 38** Der Senat sah keinen Anlass für die Zulassung der Revision gem. § 115 Abs. 1, 2 FGO. Die einschlägigen Rechtsfragen sind durch die neuere, oben zitierte Rechtsprechung des BFH geklärt.
- 39** Der Senat hielt die Entscheidung durch Gerichtsbescheid gem. § 90a FGO für sachgerecht.