


<b>Gericht:</b>	Finanzgericht Berlin-Brandenburg 10. Senat
<b>Entscheidungsdatum:</b>	18.06.2020
<b>Streitjahre:</b>	2008, 2009, 2010
<b>Aktenzeichen:</b>	10 K 10264/15
<b>ECLI:</b>	ECLI:DE:FGBEBB:2020:0618.10K10264.15.00
<b>Dokumenttyp:</b>	Urteil
<b>Quelle:</b>	
<b>Normen:</b>	§ 51 AO, § 52 AO, § 64 Abs 3 AO, § 57 AO, § 65 Nr 1 AO ... mehr

---

### **Gemeinnützigkeit bei der Abnahme von Jägerprüfungen im Wege der Beleihung**

#### **Leitsatz**

Wird ein gemeinnütziger Verein, zu dessen Vereinszweck u. a. Naturschutz und Landschaftspflege durch Hege und Pflege von Wild gehört, mit der Durchführung der Jägerprüfung beliehen, sind Einnahmen und Ausgaben im Zusammenhang mit der Organisation und Durchführung der Jägerprüfung einem Zweckbetrieb zuzuordnen, so dass die Gewinne hieraus nicht dem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb zuzurechnen sind und damit steuerfrei bleiben.(Rn.41)(Rn.42)

#### **Orientierungssatz**

1. Die Organisation und die Abnahme der Jägerprüfung stellen einen Zweckbetrieb dar; zur Erreichung des Vereinszwecks "Pflege und Sicherung der Lebensräume der Gesamtheit der wildlebenden Arten und die Hege und Erhaltung artenreicher Wildbestände" sind Jäger notwendig und ohne die Organisation und Abnahme der Jagdprüfung gäbe es binnen absehbarer Zeit keine Jäger mehr. Die Prüfung ist unentbehrlich.(Rn.41)(Rn.42)(Rn.46)
2. Ein noch engeres Kausalitätserfordernis (ein notwendiger noch stärkerer unmittelbarer Zusammenhang) zwischen dem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb und der Förderung des satzungsmäßigen Zwecks lässt sich auch aus § 65 Nr. 2 AO nicht entnehmen (vgl. FG Münster-Urteil vom 19.06.2019 9 K 2483/19).(Rn.47)
3. Revision eingelegt (Az. des BFH: V R 26/20).

#### **Tenor**

Die Bescheide über Körperschaftsteuer 2008 und Gewerbesteuermessbetrag 2008 und 2009 vom 13.03.2014, teilweise geändert mit Bescheid vom 02.04.2014 und sämtlich in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 08.09.2015, werden aufgehoben.

Im Übrigen wird die Klage abgewiesen.

Die Revision zum Bundesfinanzhof wird zugelassen.

Von den Kosten des Verfahrens tragen der Kläger 37 % und der Beklagte 63 %.

Das Urteil ist 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 Die Beteiligten streiten um die Gemeinnützigkeit im Zusammenhang mit der Abnahme von Jägerprüfungen.

I.1.

- 2 Der Kläger ist ein eingetragener Verein. Nach § 2 Abs. 1 seiner Satzung vom 21.05.2005 fördert er:

- den Naturschutz und die Landschaftspflege im Sinne des Bundesnaturschutzgesetzes und des Landesnaturschutzgesetzes, des Bundesjagdgesetzes und des Landesjagdgesetzes durch die Pflege und Sicherung der Lebensräume der Gesamtheit der wildlebenden Arten und die Hege und Erhaltung artenreicher Wildbestände unter Wahrung der Landeskultur,
- den Tierschutz,
- die Aus- und Weiterbildung,
- Maßnahmen zur Unfallverhütung und
- die Wahrung des Brauchtums.

Die Zwecke sollen nach § 2 Abs. 2 der Satzung erreicht werden durch:

- die Hege, Sicherung und Verbesserung der natürlichen Lebensgrundlagen der heimischen Tier- und Pflanzenwelt,
- die Darstellung und Realisierung von Zielen des Naturschutzes, der Landschaftspflege und des Tierschutzes, deren Förderung und Verbreitung in der Öffentlichkeit,
- die Pflege und Förderung humanistischer Traditionen des Brauchtums,
- die aktive Unterstützung bei der Bekämpfung von Tierseuchen,
- die Ausbildung von Jagdgebrauchshunden im Sinne des Tierschutzes,
- die Förderung von Arbeitsschutz und Unfallverhütung bei den satzungsgemäßen Tätigkeiten der Mitglieder,
- die Förderung des Übungsschießens,
- die Aus- und Weiterbildung der Mitglieder, insbesondere auf den Gebieten des Naturschutzes, der Hege, der Jagdpraxis, der Wildhygiene sowie des traditionellen Brauchtums.

- 3 Gegenstand der Tätigkeit des Klägers ist unter anderem das Abhalten verschiedener Kurse in der Jagdschule, der Verkauf von Büchern, die Vermittlung von Jägerschutzbrie-  
fen und die Werbung für bestimmte Fahrzeuge im Bereich der Jagd. Diese Tätigkeiten  
sind unstreitig als wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb anzusehen und demzufolge nicht  
steuerlich begünstigt.
- 2.
- 4 Das Ministerium für Ländliche Entwicklung, Umwelt und Verbraucherschutz -MLUV- über-  
trug dem Kläger für den Zeitraum vom 01.01.2009 bis zum 31.12.2013 die Organisati-  
on und Durchführung der Jägerprüfung im Wege der Beleihung. Für die Durchführung der  
Prüfungen erhob der Kläger Gebühren nach dem Gebührengesetz des Landes Branden-  
burg sowie der Gebührenordnung des MLUV. Für die Maßnahmen „Beleihung Jägerprü-  
fung - Vorbereitung“ und „Überarbeitung der Fragen für die schriftliche Jägerprüfung“  
wurden dem Kläger in den Jahren 2008 und 2009 Zuwendungen vom MLUV gewährt. Die  
Jagdprüfung besteht aus einer Schießprüfung, einem schriftlichen und einem mündlich-  
praktischen Teil. Dabei müssen ausreichende Kenntnisse der Wildarten, der Wildbiologie,  
der Wildhege, des Jagdbetriebes, der Wildschadensverhütung, des Land- und Waldbaus,  
des Jagd- und Waffenrechts sowie 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 und im Landschaftspflegerecht nachgewiesen werden.
- 5 Der Kläger ordnete die Gebühren einem Zweckbetrieb „Organisation und Durchführung  
der Jägerprüfung“ zu.

## II.1.

- 6 Mit gem. § 164 Abgabenordnung -AO- unter dem Vorbehalt der Nachprüfung ergange-  
nen Bescheiden vom 13.02.2012 für die Jahre 2008 bis 2010 stellte der Beklagte fest,  
dass der Kläger von der Körperschaftsteuer und der Gewerbesteuer befreit ist, weil er  
ausschließlich und unmittelbar steuerbegünstigten gemeinnützigen Zwecken i. S. d.  
§§ 51 ff. AO dient. Für die Jahre 2008 und 2010 ergab sich auch für den wirtschaftlichen  
Geschäftsbetrieb keine Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer aufgrund der Freigren-  
ze des § 64 Abs. 3 AO. Für das Jahr 2009 setzte der Beklagte Körperschaftsteuer i.H.v.  
4.928,00 € fest, wobei darauf hingewiesen wurde, dass sich die Steuerpflicht ausschließ-  
lich auf den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb erstreckte. Hintergrund war, dass der Klä-  
ger in allen drei Jahren aus dem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb Gewinne erklärt hat-  
te, jedoch nur im Jahr 2009 Einnahmen über der einnahmenbezogenen Grenze des § 64  
Abs. 3 AO.
- 2.
- 7 Aufgrund Prüfungsanordnung vom 16.04.2012 begann der Beklagte, das Finanzamt -FA-  
, mit einer Betriebsprüfung für die Jahre 2008 bis 2010. Nach Abschluss der Prüfung er-  
ließ es am 13.03.2014 erstmals Gewerbesteuermessbescheide für 2008 bis 2010 und ei-  
nen Bescheid über die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustvortrages zur

Körperschaftsteuer zum 31.12.2010 und die gesonderte Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes auf den 31.12.2010, außerdem änderte es die Körperschaftsteuerbescheide für die Jahre 2008 bis 2010. Der Beklagte berief sich dabei im Wesentlichen darauf, dass auch die Übernahme und die Durchführung der Abnahme der Jägerprüfung zu einem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb und damit zur steuerpflichtigen unternehmerischen Tätigkeit des Klägers gehören. Es handele sich nicht um einen Zweckbetrieb, da die Abnahme der Prüfung nicht der unmittelbaren Verwirklichung der steuerbegünstigten Zwecke des Klägers diene. Ebenfalls stünde die Beleihung der Abnahme eines Zweckbetriebs entgegen, da der Verein lediglich aufgrund des öffentlichen Rechts und nicht aufgrund der Vereinssatzung tätig werde.

- 8 Die Bescheide ergaben sich daraus, dass sich aus der Abnahme der Jägerprüfung im Jahr 2008 ein Gewinn, jedoch in den Jahren 2009 und 2010 ein Verlust ergab, durch die erheblichen Einnahmen jedoch nunmehr in allen drei Jahren die einnahmebezogene Grenze des § 64 Abs. 3 AO überschritten wurde, sowie aus dem Umstand, dass bei der Körperschaftsteuer ein Verlustrücktrag von 2010 nach 2009 möglich war, bei der Gewerbesteuer jedoch nicht. Daher wurden die Körperschaftsteuer 2009 und 2010 auf 0 € festgesetzt, der Gewerbesteuermessbetrag jedoch nur für 2010.
- 9 Aufgrund eines Änderungsantrages nach § 172 AO erließ der Beklagte am 02.04.2014 in hier nicht relevanten Punkten (Korrektur der erklärten Umsatzsteuer im Gewinn des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs 2009) geänderte Bescheide über Körperschaftsteuer und Solidaritätszuschlag für 2009 und 2010, den Gewerbesteuermessbetrag für 2009 und die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags zur Körperschaftsteuer zum 31.12.2010.
- 3.
- 10 Mit am 14.04.2014 beim Beklagten eingegangenem Schreiben legte der Kläger Einspruch gegen die aufgrund der Betriebsprüfung geänderten bzw. erlassenen Bescheide ein. Zur Begründung führte er im Wesentlichen aus, dass die Umsätze aus der Durchführung der Abnahme der Jagdprüfung weder körperschaft- noch gewerbesteuerpflichtig seien, da sie im Rahmen eines steuerfreien Zweckbetriebes ausgeführt würden. Er fördere mit der Abnahme der Jägerprüfung nicht lediglich Dritte bei deren Hegemaßnahmen, sondern unmittelbar die Hege des Wildes. Weiterhin sei die Unterstützung und Förderung des Naturschutzes und der Landschaftspflege ohne die Bejagung von Wild als Teil der Hege nur nach abgelegter Jägerprüfung möglich. Die Übertragung einer öffentlichen Aufgabe im Wege der Beleihung schließe die Verwirklichung eines satzungsmäßigen Zweckes nicht aus.
- 4.
- 11 Der Beklagte wies den Einspruch mit Einspruchsentscheidung vom 08.09.2015 als unbegründet zurück.
- 12 Die Tätigkeit des Klägers sei kein steuerlich unschädlicher Zweckbetrieb, da er keine satzungsmäßigen Zwecke verfolge. Vielmehr sei ihm diese Aufgabe im Wege der Beleihung übertragen worden, weshalb er aufgrund des öffentlichen Rechts tätig werde. Der steu-

erbegünstigte Zweck des Klägers könne nicht nur durch den Geschäftsbetrieb „Organisation und Durchführung der Jägerprüfung“ erreicht werden, da die Organisation und Durchführung der Jägerprüfung nicht unbedingt und unmittelbar zur Verwirklichung seiner steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke erforderlich sei.

### III.

- 13 Der Kläger hat mit am 08.10.2015 beim Gericht eingegangenen Schriftsatz Klage erhoben.
- 14 Der Kläger ist der Auffassung, die Abnahme der Jagdprüfungen stelle einen Zweckbetrieb dar. Er wendet sich gegen die Ansicht des Beklagten, eine Beleihung schließe das Vorliegen einer gemeinnützigen Tätigkeit aus. § 65 Nr. 1 AO verlange nicht, dass die mit dem Betrieb verfolgte Tätigkeit auf Grund der Satzung zu erfolgen habe. Sie müsse vielmehr nur zur Verwirklichung der steuerbegünstigten Zwecke dienen. Die Abnahme der Jagdprüfung diene der Unterstützung und Förderung des Naturschutzes und der Landschaftspflege im Sinne u.a. des Bundesjagdgesetzes und des Landesjagdgesetzes, insbesondere durch die Hege und Erhaltung artenreicher Wildbestände. Die Hege würde die Bejagung des Wildes voraussetzen, was durch den Jäger erst nach Abnahme der Jagdprüfung erfolgen könne.
- 15 Unerheblich sei, dass die steuerbegünstigten Zwecke nicht durch den Kläger selbst, sondern die späteren Jäger verwirklicht würden. Der Beklagte versteht hier nach Ansicht des Klägers die Voraussetzung der unmittelbaren Zweckverfolgung i.S.d. § 57 AO zu eng. Richtigerweise sei nicht zu fordern, dass die fragliche Tätigkeit als „letzter Schritt zur Erfüllung der satzungsmäßigen Zwecke erforderlich“ sei. An der Unmittelbarkeit fehle es vielmehr nur dann, wenn mit dem Geschäftsbetrieb lediglich finanzielle Mittel erlöst werden sollten, die dann ihrerseits zur Verwirklichung des satzungsmäßigen Zwecks eingesetzt werden.
- 16 Der Kläger macht geltend, dass die Durchführung der Jagdprüfung dem Satzungszweck der Förderung des Tierschutzes diene. Die Förderung des Tierschutzes sei ein gemeinnütziger Zweck. Nach dem Bundesjagdgesetz -BJagdG- habe der Jagdausübende aus Gründen des Tierschutzes krankes Wild nachzusuchen und zu erlegen. Dafür müsse der Jagdausübende über einen Jagdschein verfügen. Dies wiederum setze das Ablegen der Jägerprüfung voraus. Für die Nachsuche des Wildes würden zudem brauchbare Jagdhunde benötigt. Ein Hund erlange die Brauchbarkeit durch eine sog. Brauchbarkeitsprüfung. Ein Jagdschein - und somit die vorangehende Jägerprüfung - seien erforderlich, um einen Hund bei einer Brauchbarkeitsprüfung zu führen.
- 17 Der Kläger führt dazu weiter aus, dass im Bereich der Wissenschafts-, Kunst- und Kulturförderung die Vergabe von Stipendien oder die Auslobung von Preisen als gemeinnützig anerkannt sei, wenn die betroffenen Forschungen die Allgemeinheit förderten. Hier werde aber der unmittelbare gemeinnützige Zweck, Wissenschaft, Kunst oder Kultur, nur durch den Wissenschaftler oder Künstler verwirklicht. Gleichwohl werde auch in der Vergabe von Stipendien und der Auslobung von Preisen eine unmittelbare Förderung von Wissenschaft, Forschung, Kunst und Kultur gesehen.

- 18 Die Voraussetzungen von § 65 Nr. 2 AO lägen ebenfalls vor. Ein Zweckbetrieb sei dann gegeben, wenn die Zwecke nur durch einen solchen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb erreicht werden können. Der Zweckbetrieb müsse für die Erreichung der satzungsmäßigen begünstigten Zwecke erforderlich sein. Dies sei nach der Rechtsprechung gegeben, wenn der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb sich von der Verfolgung der steuerbegünstigten Zwecke nicht trennen lasse, sondern als das unentbehrliche und einzige Mittel zur Erreichung der steuerbegünstigten Zwecke anzusehen sei. Die Abnahme der Jägerprüfung sei für die Hege artenreicher Wildbestände und damit Förderung des Naturschutzes und der Landschaftspflege unentbehrlich. Er, der Kläger, fördere durch die Abnahme der Jagdprüfung Zwecke im Sinne des § 52 Abs. 2 Nr. 7, 8, 14 und 22 AO. Es sei nicht erforderlich, dass der Zweckbetrieb das einzige Mittel sein müsse, alle gemeinnützigen Zwecke zu verwirklichen. Es genüge, wenn er das unentbehrliche und einzige Mittel sei, um einen von mehreren gemeinnützigen Zwecken zu fördern.
- 19 Es stehe der Anerkennung als Zweckbetrieb auch nicht entgegen, dass die Zweckverwirklichung teilweise auch ohne Geschäftsbetrieb möglich sei. So sei die Förderung des öffentlichen Gesundheitswesens und der öffentlichen Gesundheitspflege rein ideell, z.B. durch aufklärende Vorträge, aber auch durch den Betrieb eines Krankenhauses möglich. Das führe aber nicht dazu, dass dem Betrieb eines Krankenhauses die Verwirklichung des gemeinnützigen Zwecks abgesprochen werden könne.
- 20 Zu Unrecht stelle der Beklagte darauf ab, dass die steuerbegünstigten Zwecke nicht durch die Organisation und Abnahme der Jägerprüfung, sondern später durch die Jäger verwirklicht würden, und er, der Kläger, keine Einflussmöglichkeit auf die spätere tatsächliche Verwirklichung der steuerbegünstigten Zwecke habe, mit der Folge, dass das spätere Wirken der Jäger nicht als sein, des Klägers, Wirken im Bereich der gemeinnützigen Zwecke angesehen werden könne. Dem stehe entgegen, dass auch in anderen Bereichen die Zweckverwirklichung nicht so eng wie von dem Beklagten gesehen werde. So würden auch Bürgerinitiativen, die sich gegen Planungen staatlicher Stellen oder gegen technische Großprojekte, z.B. Kernkraftanlagen, Endlager für Atommüll o. ä. wendeten, als gemeinnützig anerkannt, obwohl der Naturschutz bzw. die Landschaftspflege letztlich durch diejenigen Institutionen, die die Planung in der Folge ändern oder aufgeben, verwirklicht würde. Ebenso werde der Tierschutz auch durch die Aufklärung der Allgemeinheit über Missstände wie z.B. unnötige Tierversuche oder Massentierhaltung verwirklicht, obwohl der unmittelbare Schutz der Tiere durch die Änderung bei der Massentierhaltung oder das Unterlassen unnötiger Tierversuche geschehe. Im Bereich des Denkmalschutzes sei die Vergabe von Zuschüssen zur Pflege von denkmalgeschützten Objekten als gemeinnützig anerkannt, obwohl der unmittelbare Schutz des Objekts durch den Zuschussempfänger geschehe. Schließlich betrieben Sportvereine, die als gemeinnützig anerkannt seien, nicht selbst Sport, sondern nur die Sportler. In den meisten der genannten Fälle habe die gemeinnützige Körperschaft ebenfalls keinen Einfluss auf die tatsächliche Zweckverwirklichung. Der Beklagte verkenne, dass sein, des Klägers, gemeinnütziger Zweck nicht in der Durchführung des Tier- und Naturschutzes, sondern in der Förderung des Tier- und Naturschutzes liege. Die entsprechende gesetzliche Bestimmung stelle klar, dass eine Körperschaft lediglich Tätigkeiten entfalten müsse, die auf die Förderung der im Gesetz genannten Zwecke gerichtet seien; die tatsächliche Umsetzung dieser Zwecke sei nicht zu fördern, insbesondere wenn hierzu ein Tätigwer-

den Dritter erforderlich sei. Mit der Abnahme der Jägerprüfung versetze er, der Kläger, die Jäger in die Lage, den Tier- und Naturschutz zu verwirklichen; darin liege die Förderung dieser Zwecke durch ihn, den Kläger.

- 21 Mit Schriftsatz vom 17.06.2020 hat der Kläger nach Hinweis des Berichterstatters die Klage hinsichtlich der Körperschaftsteuerbescheide 2009 und 2010, des Gewerbesteuerermessbescheids 2010 und des Bescheids über die Feststellung des Gewerbeverlustes zum 31.12.2010 zurückgenommen, nicht jedoch hinsichtlich des Körperschaftsteuerverlustfeststellungsbescheids zum 31.12.2010.
- 22 Der Kläger beantragt,  
die Bescheide vom 13.03.2014, teilweise geändert mit Bescheiden vom 02.04.2014 und alle in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 08.09.2015, über Körperschaftsteuer 2008, Gewerbesteuerermessbetrag 2008 und 2009 sowie die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags zur Körperschaftsteuer zum 31.12.2010 aufzuheben.
- 23 Der Beklagte beantragt,  
die Klage abzuweisen.
- 24 Der Beklagte hält an seiner in der Einspruchsentscheidung geäußerten Rechtsauffassung fest und führt ergänzend aus, dass kein steuerlich begünstigter Zweckbetrieb gegeben sei, da es an einer unmittelbaren Verwirklichung steuerbegünstigter Zwecke fehle. Auf die Ausübung der steuerbegünstigten Zwecke durch die Jäger selbst habe der Kläger keinen rechtlichen oder tatsächlichen Einfluss. Weiterhin seien auch die Voraussetzungen des § 65 Nr. 2 AO nicht erfüllt. Die Organisation und Durchführung der Jägerprüfung würde nicht unbedingt und unmittelbar der Verwirklichung seiner steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke dienen. Stattdessen sei die wirtschaftliche Betätigung von der steuerbegünstigten Tätigkeit abtrennbar und damit isoliert zu betrachten, was die Annahme eines Zweckbetriebes ausschließe.
- 25 Die Verleihung von Stipendien und Preisen sieht der Beklagte als nicht mit dem Streitfall vergleichbar an, weil damit ein Anreiz geschaffen werde, auf gemeinnützigem Gebiet tätig zu werden. Die Ergebnisse der ausgezeichneten Tätigkeit würden der Allgemeinheit zur Verfügung gestellt. Preise und Stipendien seien nach gemeinnützigkeitsorientierten, allgemeingültigen und offenzulegenden „Vergaberichtlinien“ zu vergeben. Dadurch werde die Einrichtung, die den Preis oder das Stipendium vergebe, unmittelbar im Bereich der Förderung der Wissenschaft, Kunst oder Kultur tätig. Der Beklagte hält daran fest, dass die steuerbegünstigten Zwecke des Klägers auch ohne die Organisation und Abnahme der Jägerprüfung verwirklicht werden könnten.

IV.1.

- 26 Die Beteiligten haben auf mündliche Verhandlung verzichtet.

2.

- 27 Folgende Akten lagen vor:
- 28 Betriebsprüfungsakte Bd. 1 und 2, Finanzgerichtsakte 2 K 2080/16 (betreffend Umsatzsteuer 2008 bis 2010)

### **Entscheidungsgründe**

I.

- 29 Die Klage gegen den Körperschaftsteuerverlustfeststellungsbescheid zum 31.12.2010 ist unzulässig mangels Beschwer (§ 40 Abs. 2 FGO), da nach dem Vorbringen des Klägers kein Verlust festzustellen wäre und der Kläger durch eine gleichwohl erfolgte Feststellung eines Verlustes nur begünstigt ist.

II.

- 30 Im Übrigen ist die Klage zulässig und begründet.
- 31 Die angefochtenen Bescheide sind rechtswidrig und verletzen den Kläger in seinen Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 Finanzgerichtsordnung -FGO-).
- 32 Entgegen der Ansicht des Beklagten sind die Einnahmen und Ausgaben im Zusammenhang mit der Organisation und Durchführung der Jägerprüfung einem Zweckbetrieb zuzuordnen, so dass die Gewinne hieraus nicht dem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb zuzurechnen sind.

1.a)

- 33 Von der Körperschaftsteuer befreit sind gemäß § 5 Abs. 1 Nr. 9 Satz 1 des Körperschaftsteuergesetzes -KStG- die Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, die nach der Satzung, dem Stiftungsgeschäft oder der sonstigen Verfassung und nach der tatsächlichen Geschäftsführung ausschließlich und unmittelbar gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken dienen (§§ 51 bis 68 AO). Die Steuerbefreiung ist ausgeschlossen, soweit ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb unterhalten wird (§ 5 Abs. 1 Nr. 9 Satz 2 KStG). Dieser Ausschluss gilt indes nur, soweit der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb nicht als Zweckbetrieb i.S. der §§ 65 bis 68 AO anzusehen ist (§ 64 Abs. 1 AO - Rückausnahme). Nach § 64 Abs. 2 AO werden nur die wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe, die keine Zweckbetriebe sind, als ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb behandelt (zum Ganzen vgl. Finanzgericht -FG- Münster, Urteil vom 19.06.2019 - 9 K 2483/19 K, G, Entscheidungen der Finanzgerichte -EFG- 2020, 607, Tz. 49).

b)

- 34 Der Kläger ist unstreitig steuerbefreit; ebenfalls unstreitig unterhält er einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb in Gestalt des Abhaltens von Kursen in der Jagdschule, des Verkaufs von Büchern, der Vermittlung von Jägerschutzbriefen und der Werbung für bestimmte Fahrzeuge im Bereich der Jagd.



c)

- 35 Die Organisation und Abnahme der Jägerprüfung stellt ebenfalls einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb des Klägers dar.
- 36 Ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb ist eine selbstständige nachhaltige Tätigkeit, durch die Einnahmen oder andere wirtschaftliche Vorteile erzielt werden und die über den Rahmen der Vermögensverwaltung gem. § 14 S. 3 AO hinausgehen. Der Kläger erhebt für die Durchführung und Abnahme der Jagdprüfung eine Gebühr und erzielt damit wirtschaftliche Vorteile, die über reine Vermögensverwaltung hinausgehen. Die Tätigkeit stellt auch eine selbstständige nachhaltige Tätigkeit dar.

2.

- 37 Die Voraussetzungen eines Zweckbetriebs sind gegeben.
- 38 Ein Zweckbetrieb liegt vor, wenn (1) der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb in seiner Gesamtrichtung dazu dient, die steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke der Körperschaft zu verwirklichen, (2) die Zwecke nur durch einen solchen Geschäftsbetrieb erreicht werden können und (3) 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. Für die Annahme eines Zweckbetriebs müssen alle drei Voraussetzungen erfüllt werden (Bundesfinanzhof -BFH-, Urteil vom 26.06.2019 - V R 70/17, BStBl II 2019, 654, Tz. 9; FG Mecklenburg-Vorpommern, Urteil vom 28.08.2019 - 3 K 114/15, EFG 2020, 140, Tz. 79 m.w.N.; FG Münster, Urteil vom 19.06.2019 - 9 K 2483/19 K, G, EFG 2020, 607, Tz. 55 m.w.N.).

39 a) aa)

- 40 Für die Prüfung, ob die Voraussetzungen des § 65 Nr. 1 AO vorliegen, bedarf es einer Gesamtwürdigung unter Berücksichtigung zum einen der Art der Tätigkeit und zum anderen der Beziehung zum konkreten Satzungszweck. Diese Würdigung ist anhand des objektiven Charakters der Betätigung zu beurteilen (FG Münster, Urteil vom 19.06.2019 - 9 K 2483/19 K, G, EFG 2020, 607, Tz. 57 m.w.N.). Der Wortlaut des § 65 Nr. 1 AO verlangt lediglich, dass der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb zur Verwirklichung der steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke „dient“, nicht aber eine „unmittelbare“ Erfüllung der gemeinnützigen satzungsmäßigen Zwecke durch den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb (Hüttemann/Schauhoff, Der Betrieb 2011, 319). Soweit in der Rechtsprechung, von der Finanzverwaltung und zumindest teilweise in der Literatur für die Annahme eines Zweckbetriebs i.S. des § 65 AO eine unmittelbare Verwirklichung der steuerbegünstigten Zwecke durch den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb verlangt wird, ist im Einzelnen unklar bzw. streitig, wie das Unmittelbarkeitserfordernis in diesem Zusammenhang zu verstehen ist (krit. zur Abgrenzung nach dem Begriffspaar „unmittelbar/mittelbar“ Fischer in Hübschmann/Hepp/Spitaler -H/H/Sp-, § 65 AO Rz. 81). Notwendig ist zumindest eine Förderung der steuerbegünstigten Zwecke in dem Sinne, dass die Tätigkeit selbst der Verwirklichung der steuerbegünstigten Satzungszwecke dient; allein die Mittelbeschaffung zur Verwirklichung der begünstigten satzungsmäßigen Zwecke (als nur mittelbare Förderung derselben) genügt nicht (BFH-Urteil vom 06.04.2005 - I R 85/04, BFHE 209,

345, BStBl II 2005, 545; Anwendungserlass zur AO zu § 65 AO, Nr. 2 S. 3, 4). Der Zweckbetrieb muss sich nach seiner Tätigkeit zwar als „unentbehrlicher Hilfsbetrieb“ für die steuerbegünstigten Satzungszwecke darstellen (BFH-Urteil vom 05.08.2010 - V R 54/09, BFHE 231, 289, BStBl II 2011, 191), diesen also „dienen“ (s.a. Unger in Gosch, § 65 AO Rz. 13), jedoch nicht zwingend selbst unmittelbar die steuerbegünstigten Satzungszwecke verwirklichen (Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 4. Aufl. 2018, Rz. 6.178; eventuell ebenso BFH-Urteile vom 13.06.2012 - I R 71/11, BFH/NV 2013, 89, und vom 26.04.1995 - I R 35/93, BFHE 177, 339, BStBl II 1995, 767, jeweils zur Verwertung des Arbeitsprodukts als notwendige Folge einer gemeinnützigen Arbeitstherapie; vgl. auch BFH-Urteil vom 15.10.1997 - II R 94/94, BFH/NV 1998, 150, dort zumindest erwidert, dass der Zentraleinkauf eines Dachverbandes die Voraussetzungen des § 65 Nr. 1 AO erfüllen könne; möglicherweise a.A. BFH-Urteil vom 30.11.1995 - V R 29/91, BFHE 179, 447, BStBl II 1997, 189, wonach einerseits nur mittelbar gemeinnützige Handlungen den Tatbestand des § 65 Nr. 1 AO nicht erfüllen sollen, andererseits gleichwohl noch geprüft wurde, ob die Tätigkeit des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs in ihrer Gesamtrichtung der Verwirklichung steuerbegünstigter satzungsgemäßer Zwecke diene; Anwendungserlass zur AO zu § 65 AO, Nr. 2 S. 1; Brandl in AO - eKommentar, § 65 Rz. 4; Erdbrügger in Pfirrmann/Rosenke/Wagner, BeckOK AO, § 65 Rz. 22; Klein/Gersch, AO, 14. Aufl. 2018, § 65 Rz. 3; Seer in Tipke/Kruse, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, § 65 AO Rz. 7).

- 41 bb)  
Nach Auffassung des Senats ergibt die erforderliche Gesamtwürdigung, dass ein Zweckbetrieb vorliegt.
- 42 Für den Senat entscheidend ist dabei, dass zur „Pflege und Sicherung der Lebensräume der Gesamtheit der wildlebenden Arten und die Hege und Erhaltung artenreicher Wildbestände“ Jäger notwendig sind und es ohne die Organisation und Abnahme der Jagdprüfung binnen absehbarer Zeit keine Jäger mehr gäbe.
- 43 b)  
Auch die Voraussetzung des § 65 Nr. 2 AO liegt vor.
- 44 Zwar hat der BFH ausgesprochen, dass ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb einer gemeinnützigen Körperschaft nur dann unschädlich sei, wenn er sich von der Verfolgung des steuerbegünstigten Zwecks nicht trennen lasse, er vielmehr als das unentbehrliche und einzige Mittel zur Erreichung des steuerbegünstigten Zwecks anzusehen sei (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 15.10.1997 - II R 94/94, BFH/NV 1998, 150, BFH-Urteil vom 05.08.2010 - V R 54/09, BStBl II 2011, 191 m. w. N.; ähnlich FG Mecklenburg-Vorpommern, Urteil vom 28.08.2019 - 3 K 114/15, EFG 2020, 140, Tz. 81 m. w. N.; FG Münster, Urteil vom 19.06.2019 - 9 K 2483/19 K, G, EFG 2020, 607, Tz. 64 m. w. N.)
- 45 Damit sollen jedoch vor allem die reinen „Mittelbeschaffungsbetriebe“ ausgesondert werden. Um einen solchen handelt es sich hier aber nicht.
- 46 Wie bereits erwähnt, ist die Prüfung künftiger Jäger zur Erreichung des Vereinszwecks notwendig. Die Prüfung ist unentbehrlich.
- 47 Ein noch engeres Kausalitätserfordernis (ein notwendiger noch stärkerer unmittelbarer Zusammenhang) zwischen dem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb und der Förderung

des satzungsmäßigen Zwecks lässt sich auch aus § 65 Nr. 2 AO nicht entnehmen (vgl. FG Münster, Urteil vom 19.06.2019 - 9 K 2483/19, EFG 2020, 607, Juris Rn. 61, 64).

- 48 In der „zweckbetrieblichen Leistungserbringung“ (H/H/Sp/Fischer, § 65 AO Rn. 101) muss sich der satzungsmäßige Zweck ausdrücken. Dies ist hier der Fall, denn für den Tiererschutz braucht es Jäger und diese brauchen eine Jagdprüfung. Durch das Vorhandensein von Jägern wird das Tierwohl gefördert.
- 49 c)  
Die Annahme eines Zweckbetriebs scheidet auch nicht an der Voraussetzung des § 65 Nr. 3 AO. Danach darf der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb zu nicht begünstigten Betrieben derselben oder ähnlicher Art nicht in größerem Umfang in Wettbewerb treten als es bei Erfüllung der steuerbegünstigten Zwecke unvermeidbar ist. Wettbewerb i. S. des § 65 Nr. 3 AO setzt dabei nicht voraus, dass die Körperschaft auf einem Gebiet tätig ist, in dem sie tatsächlich in Konkurrenz zu steuerpflichtigen Betrieben derselben oder ähnlicher Art tritt. Der Sinn und Zweck des § 65 Nr. 3 AO liegt in einem umfänglichen Schutz des Wettbewerbs, der auch den potentiellen Wettbewerb umfasst (BFH-Urteile vom 18.08.2011 - V R 64/09, HFR 2012, 784; vom 29.01.2009 - V R 46/06, BStBl II 2009, 560, m. w. N.; FG Mecklenburg-Vorpommern, Urteil vom 28. August 2019 - 3 K 114/15, EFG 2020, 140, Tz. 83 m.w.N.).
- 50 Im Land Brandenburg gibt es bezüglich der Abnahme der Jägerprüfung jedoch keinen Wettbewerb. Der Kläger ist nicht nur der einzige Anbieter. Potentielle weitere Interessenten könnten die Jägerprüfung zudem nicht anbieten, weil es dafür einer Beleihung bedarf. Es gibt keinen Markt.
- 51 In den anderen Bundesländern wird die Prüfung ohnehin ausschließlich von Behörden durchgeführt.
- 52 3.  
Dem Vorliegen eines Zweckbetriebes steht schließlich nicht entgegen, dass dem Kläger eine hoheitliche Aufgabe im Wege der Beleihung übertragen wurde.
- 53 Das Urteil des BFH vom 27.11.2013 - I R 17/12, BStBl II 2016, 68, erging nicht zu einem ähnlichen Sachverhalt. In dem dortigen Fall ging es um eine kommunale Eigengesellschaft einer juristischen Person des öffentlichen Rechts. Der Kläger ist jedoch nicht als Eigengesellschaft organisiert. Für die Beleihung einer Tätigkeit trifft dieses Urteil des BFH keine Aussage.
- 54 Soweit die Gemeinnützigkeitsfähigkeit durch einen Teil der Literatur abgelehnt wird, weil das Kriterium der Selbstlosigkeit nur durch Private erfüllt werden könne, greifen diese Überlegungen im vorliegenden Fall nicht durch, da es sich bei dem Kläger um einen privatrechtlich organisierten Verein handelt. Darüber hinaus hat der BFH mehrmals entschieden, dass der Staat und seine Untergliederungen nicht per se gemeinnützigkeitsunfähig sind (BFH vom 12.07.2012 - I R 106/10, BStBl II 2012, 837). Richtigerweise ist mit der neueren Literatur darauf abzustellen, ob die Erfüllung der hoheitlichen Aufgabe in privatrechtlicher Form im Rahmen des allgemeinen Wirtschaftsverkehrs geschieht.
- 55 Dagegen spricht nicht, dass die neuere Literatur sich für die Anwendbarkeit der Gemeinnützigkeitsbestimmungen auch auf die öffentliche Hand darauf bezieht, dass diese auf deren Untergliederungen Anwendung finden könnten. Im Rahmen einer Beleihung wird der Beliehene jedoch nicht zu einer Untergliederung der öffentlichen Hand. Allerdings

spricht die Möglichkeit, einer Eigengesellschaft die Gemeinnützigkeit nicht zu verwehren, dafür, dass die Beleihung die Gemeinnützigkeit nicht per se ausschließt. Richtigerweise ist eine Betrachtung des Einzelfalles erforderlich. Ein Beliehener ist weniger in die hoheitliche Eigenstruktur eingebunden, woraus sich ergibt, dass die Gemeinnützigkeitsvorschriften grundsätzlich Anwendung finden können.

### III.1.

- 56 Die Revision wird zur Fortbildung des Rechts, § 115 Abs. 2 Nr. 2 Alt. 1 FGO, zugelassen. Es erscheint noch nicht hinreichend geklärt, wie die Unmittelbarkeit der Verfolgung der satzungsmäßigen Zwecke für die Bestimmung eines Zweckbetriebs genau abzugrenzen ist.
- 57 2.a)  
Die Kostenentscheidung beruht insgesamt auf § 136 Abs. 1 Satz 1 FGO. Soweit die Klage zurückgenommen wurde (hinsichtlich der Körperschaftsteuerbescheide 2009 und 2010, des Gewerbesteuerermessbescheids 2010 und des Bescheids über die Feststellung des Gewerbeverlustes zum 31.12.2010), trägt der Kläger die Kosten gemäß § 136 Abs. 2 FGO. Soweit die Klage abgewiesen wurde (Körperschaftsteuerverlustfeststellung zum 31.12.2010), trägt der Kläger die Kosten gemäß § 135 Abs. 1 FGO. Soweit der Klage stattgegeben wurde, trägt der Beklagte die Kosten gemäß § 135 Abs. 1 FGO.
- 58 Bei der Quotenbildung schlägt insbesondere die Anfechtung des Körperschaftsteuerbescheids 2009 relativ stark zu Buche, denn auch wenn ein Änderungsbegehren auf eine Erhöhung der Steuer gerichtet ist, ist der Streitwert aus der Differenz zwischen der festgesetzten und der beantragten Steuer zu bemessen (BFH, Beschluss vom 26.11.2002 - VII E 9/02, BFH/NV 2003, 340, Juris; BFH, Beschluss vom 21.07.2017 - X S 15/17, BFH/NV 2017, 1460, Juris). Hingegen hat die Anfechtung der Nullbescheide des Jahres 2010 zusammen mit der Anfechtung der Verlustfeststellungsbescheide nur einen relativ geringen Streitwert.
- 59 b)  
Die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit folgt aus § 151 FGO in Verbindung mit §§ 708 Nr. 10, 711 Zivilprozessordnung -ZPO-.
- 60 3.  
Der Senat entscheidet ohne mündliche Verhandlung aufgrund des Verzichts der Beteiligten, § 90 Abs. 2 FGO.