

# Gemeinnützigkeitsrecht im Wettbewerb – Determinanten der Gemeinwohlförderung im offenen Steuerstaat

MICHAEL DROEGE

I. Von der neuen Subsidiarität des »Dritten Sektors« ..... 9	III. Verfassungsrechtliche Determinanten partieller Steuerpflicht – Gemeinwohlförderung durch Steuersubventionsrecht ..... 21
II. Gemeinnützigkeit und Wirtschaft – Zur Dogmatik der partiellen Steuerpflicht..... 12	1. Zur Förderung Bürgerschaftlichen Engagements – Die öffentliche Aufgabe als Fluchtpunkt der Gemeinnützigkeit ..... 21
1. Wettbewerbsneutralität als Besteuerungsprinzip im Gemeinnützigkeitsrecht ..... 13	2. Gemeinnützigkeit und das Verfassungsrecht der Steuersubventionen..... 24
2. Der Zweckbetrieb als Synthese von wirtschaftlicher Betätigung und Gemeinnützigkeit..... 14	3. Gemeinnützigkeit und das Prinzip der Wettbewerbsneutralität der Besteuerung .. 25
3. Gemeinnützigkeitsrecht als Epiphyt im ökonomisierten Sozialstaat ..... 19	IV. Gemeinwohl im Wettbewerb – Die partielle Steuerpflicht im beweglichen System..... 27
	V. Summary ..... 29

## I. Von der neuen Subsidiarität des »Dritten Sektors«

Das Spenden- und Gemeinnützigkeitsrecht sieht sich in seiner Rolle als Sondersteuerrecht des »Dritten Sektors« einer erheblichen Dynamik ausgesetzt. Als Dynamisierungsfaktor wirkt insbesondere das Konzept des Wettbewerbs. Wirkmächtig ist der Gedanke des Wettbewerbs auf zwei Feldern: Wettbewerb nach außen in der transnationalen Dimension der Gemeinnützigkeit und Wettbewerb in der transektoralen Dimension der Gemeinnützigkeit, also der Abgrenzung des Non-Profit- von dem For-Profit-Sektor. Wettbewerb im europäischen Kontext hat zu einer Öffnung des deutschen Gemeinnützigkeitsrechts für im Unionsraum ansässige gemeinnützige Akteure ebenso geführt, wie zu fragwürdigen Abwehrreaktionen des deutschen Gesetzgebers, der mit dem strukturellen Inlandsbezug des § 51 Abs. 2 AO eine Reterritorialisierung anstrebt. Die wettbewerbsstrukturierenden Gehalte einer Idee des europäischen Gemeinwohlförderungsbundes als Leitbild und Leitvorgabe für die mitgliedstaatlichen Steuerrechtsordnungen werden kaum erkannt, obgleich sie die negative Integrationswirkung der Grundfreiheiten und die Steuerhoheit der Mitgliedstaaten im Sinne eines differenzierten Anerkennungsregimes transnationaler gemeinnütziger Zwecke austarieren können<sup>1</sup>. Der Gedanke des transektoralen Wettbewerbs hingegen fordert die Frage nach der Legitimation der steuerlichen Förderung gemeinnütziger Akteure heraus, tragen doch gewinnorientierte Wirtschaftsunternehmen wie altruistisch-motivierte Organisationen des Dritten Sektors gleichermaßen zum Gemeinwohl bei. Dem transektoralen Wettbewerb ist

1 Dazu: *Droege, Gemeinnützigkeit im offenen Steuerstaat*, 2010, 524 ff. m. w. N.

das Sphärenmodell geschuldet, dem die §§ 51 ff. AO folgen<sup>2</sup>. Die steuerliche Privilegierung der einen hat ein erhebliches wettbewerbsverzerrendes Potential und wird deshalb grundsätzlich auf die marktfernen Sphären der Idealsphäre und der Vermögensverwaltung beschränkt. Die partielle Steuerpflicht des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes im Sinne des § 64 AO findet hier ihren Grund und verhindert Übergriffe in den fairen Markt Wettbewerb. Zum Schwur im intersektoralen Wettbewerb kommt es dabei vor allem im Rahmen der Steuerfreiheit des Zweckbetriebes im Sinne der §§ 65 ff. AO. Einerseits ist hier die wirtschaftliche Betätigung in die Finalität der altruistischen Verfolgung gemeinnütziger Zwecke einbezogenen, andererseits findet sie zumindest auf einem potentiellen Markt statt. Die Sicherstellung fairen Wettbewerbs im Angesicht wettbewerbsverzerrender Steuerfreiheit gilt es zum Ausgleich mit der steuerlichen Förderung gemeinwohldienlicher und altruistischer Tätigkeit zu bringen. In den Ausgleichsmechanismen ist in jüngster Vergangenheit eine von der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs getragene Akzentverschiebung unter deutlicher Betonung des Prinzips der Wettbewerbsneutralität der Besteuerung festzustellen.

Der Bundesfinanzhof hat in den letzten Jahren insbesondere den Katalogzweckbetrieb für Einrichtungen der Wohlfahrtspflege nach § 66 AO unter dem Paradigma der Wettbewerbsneutralität restriktiv interpretiert. Schon in seiner aufsehenerregenden Entscheidung zu Rettungs- und Krankenfahrten aus dem Jahr 2007 hat der Bundesfinanzhof einen Zweckbetrieb verneint, wenn »die Sorge für notleidende oder gefährdete Mitmenschen um des Erwerbes wegen ausgeübt wird«. Hierfür sei allein maßgeblich, »ob die Bedingungen, unter denen sie ausgeübt wird, objektiv geeignet sind, Gewinne zu erzielen«. Davon sei regelmäßig auszugehen, wenn »die gleichen Leistungen zu denselben Bedingungen von nicht steuerbefreiten Anbietern erbracht werden und deren Tätigkeit als Gewerbebetrieb einzuordnen ist«<sup>3</sup>. Diese tatbestandliche Reduktion der Norm und damit der Wohlfahrtspflege auf einen Arkanbereich jenseits des Marktes hat der Gerichtshof im vergangenen Jahr ausgebaut und bestätigt. Der Bundesfinanzhof hatte die Tätigkeit einer GmbH zu beurteilen, die Leistungen zur Betreuung von entwicklungsgestörten und behinderten Menschen, insbesondere Abend- und Nachtdienste, im Auftrag von selbst gemeinnützigen Einrichtungsträgern erbracht hat<sup>4</sup>. Im Rahmen des § 66 AO qualifizierte der Senat die Betreuungsleistungen als bloße Betätigung einer Hilfsperson, fehle es doch wegen der vertraglichen Verpflichtung allein den Einrichtungsträgern gegenüber an der »Unmittelbarkeit« der Leistungserbringung gegenüber den Hilfsbedürftigen und damit an dem Kriterium der Wohlfahrtspflege im Sinne des § 66 AO. Hierbei implementiert der erste Senat das Kriterium der Unmittelbarkeit des »Zugutekommen« der Leistungen nicht aus dem Grundsatz der Selbstverwirklichung gemeinnütziger Zwecke des § 57 AO, sondern innovativ, aber systematisch verfehlt aus der Rechtsprechung

2 *Hüttemann*, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 2008, § 6 Rz. 1 ff.; *Hey*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 20. Aufl., 2010, § 20 Rz. 7; Igl/Jachmann/Eichenhofer, Rechtliche Rahmenbedingungen bürgerschaftlichen Engagements, 116 ff. So auch: Enquete-Kommission »Zukunft des bürgerschaftlichen Engagements«, Abschlussbericht, BT-Drucks. 14/8900, 298.

3 BFH v. 18.9.2007 - I R 30/06, BStBl. II 2009, 126. Nichtanwendungserlass: BMF v. 20.1.2009 - IV C 4 – S 0185/08/10001, DStR 2009, 165.

4 BFH v. 17.2.2010 - I R 2/08, BStBl. II 2010, 1006.

des Fünften Senats zur umsatzsteuerlichen Befreiungsnorm des § 4 Nr. 18 UStG<sup>5</sup>. Hinsichtlich der Voraussetzungen der Zweckbetriebsbefreiung nach § 65 AO hat der Bundesfinanzhof die Sache zurückverwiesen, indes erneut auch hier eine restriktive Interpretation der Tatbestandsmerkmale erkennen lassen. Die Frage, ob der Wettbewerb unvermeidbar i.S.v. § 65 Nr. 3 AO ist, sei vor dem Hintergrund der von Art. 3 Abs. 1 GG gebotenen staatlichen Wettbewerbsneutralität zu beantworten<sup>6</sup>. Ob die Klägerin mit ihren entgeltlichen Betreuungsleistungen und Arbeitsmaßnahmen einen Zweckbetrieb unterhalten habe, hänge letztlich davon ab, ob private Unternehmen gegenüber behinderten und entwicklungsgestörten Personen vergleichbare Leistungen zu ähnlichen Bedingungen erbringen könnten. Würde der von der Klägerin geförderte Personenkreis in gleicher Weise auch durch steuerpflichtige Unternehmen betreut und gefördert oder wäre dies zu ähnlichen Bedingungen möglich, bedürfte es keiner Steuerbefreiung der wirtschaftlichen Tätigkeit der Klägerin. Vielmehr sei für diesen Fall der Wettbewerbsneutralität der Vorzug zu geben<sup>7</sup>. Der Senat konnte insoweit an seine Entscheidung zur entgeltlichen Übernahme von Leistungen eines eingetragenen Vereins der freien Wohlfahrtspflege gegenüber einem selbst nicht gemeinnützigen Vermieter altenbetreuer Wohnungen anknüpfen<sup>8</sup>. Auch hier scheiterte die Steuerfreiheit als Betrieb der Wohlfahrtspflege im Sinne des § 66 AO an der mangelnden »Unmittelbarkeit« der Leistungserbringung. Eine Steuerbefreiung als Zweckbetrieb im Sinne des § 65 AO ließ der Senat schon an der fehlenden Zwangsläufigkeit der wirtschaftlichen Betätigung im Sinne des § 65 Nr. 2 AO scheitern, enthielt sich aber nicht eines obiter dictum zur Wettbewerbsklausel des § 65 Nr. 3 AO. Von einem vermeidbaren Wettbewerb sei schon deshalb auszugehen, »weil es zu einer zusätzlichen, durch die Verwirklichung der steuerbegünstigten Zwecke nicht erforderlichen Beeinträchtigung des Wettbewerbs führen würde, wären auch Leistungen im Bereich des altenbetreuten Wohnens, die gegenüber steuerpflichtigen Rechtssubjekten erbracht werden, die nicht zu dem durch die Satzung begünstigten Personenkreis gehören, in die Steuerfreiheit einbezogen. Denn dadurch würden sich die Leistungen auch in wettbewerbsrelevanter Weise auf den Bereich auswirken, auf dem sich der steuerpflichtige Leistungsempfänger betätigt<sup>9</sup>.

Auch jenseits der genannten Rechtsprechung im Bereich der Wohlfahrtspflege drängt die Rechtsprechung den Zweckbetrieb immer weiter zurück. Sei es, dass sie im Falle eines Totalisatorbetriebes eines Traberbuchtvereins nicht mehr von einem vom Rennbetrieb trennbaren Zweck-, sondern von einem einheitlichen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb ausgeht<sup>10</sup>; sei es, dass sie Außenumsätze von Selbstversorgungseinrichtungen nur dann im Rahmen eines Zweckbetriebes im Sinne des § 68 Nr. 2 b. AO ansiedeln will, wenn entsprechende

5 Diese betreffen die von BFH v. 17.2.2010 - I R 2/08, BStBl. II 2010, 1006, angeführten Entscheidungen des V. Senats (BFH v. 18.3.2004 - V R 101/01, BStBl. II 2004, 798; v. 18.10.1990 - V R 76/89, BStBl. II 1991, 268; v. 18.10.1990 - V R 35/85, BStBl. II 1991, 157). Dazu krit. auch schon: P. Fischer, jurisPR-SteuerR 33/2010 Anm. 2; von Holt, Steuerrechtliche Streitpunkte der arbeitsteiligen Zusammenarbeit gemeinnütziger Träger der Wohlfahrtspflege, DB 2010, 1791 ff.

6 BFH v. 17.2.2010 - I R 2/08, BStBl. II 2010, 1006.

7 BFH v. 17.2.2010 - I R 2/08, BStBl. II 2010, 1006.

8 BFH v. 16.12.2009 - I R 49/08, DStR 2010, 599.

9 BFH v. 16.12.2009 - I R 49/08, DStR 2010, 599, 601.

10 BFH v. 22.4.2009 - I R 15/07, BFHE 224, 405, DStR 2009, 1089.

Überkapazitäten nur gelegentlich genutzt werden, nicht aber »über Jahre hinweg« entsprechende Kapazitäten über den eigenen Bedarf aufrechterhalten werden<sup>11</sup>.

Die Rechtsprechung liefert mit einiger Vergrößerung ein klares Bild: Die Steuerfreiheit des Zweckbetriebes scheint im Wettbewerb die wettbewerbsverzerrende und darum restriktiv zu handhabende Ausnahme zu sein. Die Wettbewerbsnachteile des nicht begünstigten Konkurrenten sind in ein subjektiv-öffentliches Recht gekleidet nicht nur im Wege der Konkurrentenklage prozessual gut abgesichert<sup>12</sup>, sie scheinen als Gemeinwohlnachteile die steuerliche Privilegierung gemeinnütziger Akteure weitgehend auszuschließen. Die Wettbewerbsneutralität der Besteuerung wird zur Regel, die den Non-Profit-Sektor weitgehend in »marktferne« Felder verlagert. Diese neue und in gewisser Weise gerade umgekehrte Subsidiarität des »Dritten Sektors« fordert eine grundsätzliche Ortsbestimmung des Gemeinnützigkeitsrechts im Schnittbereich zur gewinnorientierten Wirtschaft<sup>13</sup>.

## II. Gemeinnützigkeit und Wirtschaft – Zur Dogmatik der partiellen Steuerpflicht

Der dogmatische Ausgangspunkt der Verhältnisbestimmung zur Erwerbswirtschaft ist traditionell eindeutig beschrieben: Der Status steuerlicher Gemeinnützigkeit ist in seinem Kern ein Aliud zur wirtschaftlichen, gewerblichen Teilnahme am Markt. Die Partizipation des Staates am Erfolg eigennützigen Gewinnstrebens mit dem Mitteln der Steuerbelastung steht in »konzeptioneller Alternativität«<sup>14</sup> zum staatlichen Steuerverzicht im Falle der uneigennützigen, privaten Förderung des Gemeinwohls. Beide Wege haben einen unterschiedlichen Ausgangspunkt, aber laufen auf dasselbe Ziel zu – »Gemeinwohlfinanzierung«<sup>15</sup>. Mehr noch: auf der Strecke gibt es Berührungspunkte und gemeinsame Wegstrecken. Letztere sind auch Ausdruck dessen, dass in der Terminologie des § 55 AO »eigenwirtschaftliche« Betätigungen für gemeinnützige Körperschaften ein wesentliches Element der Finanzierung

11 BFH v. 29.1.2009 - V R 46/06, BStBl. II 2009, 560.

12 Zuletzt: BFH v. 18.9.2007 - I R 30/06, BStBl. II 2009, 126. Grundlegend: BFH v. 15.10.1997 - I R 10/92, BStBl. II 1998, 63. Siehe auch: BFH v. 8.7.2004 - VII R 24/03, BStBl. II 2004, 1034; v. 5.10.2006 - VII R 24/03, BStBl. II 2007, 243; v. 18.9.2007 - I R 30/06, DStR 2008, 290 ff. Zu unzulässigen, aber immerhin erwogenen Konkurrentenklagen außerhalb des Gemeinnützigkeitsrechts etwa: BFH v. 18.9.1984 - VII R 50-51/82, BStBl. II 1985, 12; v. 13.10.1987 - VII B 96/87, BStBl. II 1988, 67. Zur Konkurrentenklage aus der Literatur: *Enders*, Die Konkurrentenklage im Steuerrecht, 1993; *van Lishaut*, Die Konkurrentenklage im Steuerrecht, 1993; *Seer*, Verständigungen im Steuerverfahren, 1996 273 ff.; *Englisch*, Die negative Konkurrentenklage im Unternehmenssteuerrecht, StuW 2008, 43 ff.; *Knobbe-Keuk*, Die Konkurrentenklage im Steuerrecht, BB 1982, 385 ff.

13 Die nachfolgenden Erörterungen stellen im Wesentlichen eine Zusammenfassung einiger Thesen dar, die der Verfasser in: Gemeinnützigkeit im offenen Steuerstaat, 2010, ausführlich dargelegt hat.

14 *Kirchhof*, Gemeinnützigkeit – Erfüllung staatsähnlicher Aufgaben durch selbstlose Einkommensverwendung, in: DStJG 26 (2003), I, 5.

15 *Kirchhof* (Fn. 14), 4.

ihrer Tätigkeiten sind<sup>16</sup>. Soweit gemeinnützige Körperschaften wirtschaftliche Geschäftsbetriebe unterhalten, geraten sie in Konkurrenz mit nicht steuerbegünstigten Unternehmen, die wirtschaftlich am Markt agieren. Der Gesetzgeber versucht diese Konkurrenzsituation mit dem Mittel der partiellen Steuerpflicht gemeinnütziger Körperschaften mit ihren wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben zu entschärfen und »einen Interessenausgleich zwischen der steuerbelasteten Privatwirtschaft und den gemeinnützigen Körperschaften«<sup>17</sup> zu finden. Die Grenzziehung zwischen der Verfolgung gemeinnütziger Zwecke und dem eigennützigen Gewinnstreben wird in Rechtsprechung<sup>18</sup> und Literatur<sup>19</sup> gemeinhin auf den Gedanken der Wettbewerbsneutralität der Besteuerung zurückgeführt. Die jüngste Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes wahrt insoweit Kontinuität. Durch das Gemeinnützigkeitsrecht sollen grundsätzlich keine steuerlichen Vorteile begründet werden, die »Marktwettbewerb und Freiheitswahrnehmung verfremden«<sup>20</sup>.

### 1. Wettbewerbsneutralität als Besteuerungsprinzip im Gemeinnützigkeitsrecht

Die Wettbewerbsneutralität ihrerseits ist als Besteuerungsprinzip seit langem anerkannt. Der Reichsfinanzhof hatte schon Ende der 1920er Jahre die Wettbewerbsneutralität der Besteuerung als Gebot »der steuerlichen Gerechtigkeit« und der »gleichmäßigen Lastenverteilung« begriffen<sup>21</sup>. Auch *Alfred Riewald* hat Mitte der 1950er Jahre darauf hingewiesen, dass die Rechtfertigung der Gemeinnützigkeit am Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung dann ihre Grenze fände, »wenn sie einzelnen Personen steuerliche Vorteile bringen oder in den freien Wettbewerb störend eingreifen würde«<sup>22</sup>. Als flexibles Besteuerungsprinzip wird die Wettbewerbsneutralität in ihrer Rezeption im Gemeinnützigkeitsrecht zur relativ starren Regel. So wird etwa im Sondervotum zum Gutachten der unabhängigen Sachverständigenkommission ausgeführt, dass der verfassungsrechtliche Rechtfertigungszwang für Abweichungen von der »Gleichheit des Wettbewerbs« für die Steuer besonders streng sei, »weil diese gegenleistungsfreie Abgabe nur als allgemeine und gleiche Last legitimierbar« sei<sup>23</sup>. Die Nichtbesteuerung von Zweckbetrieben wird von *Joachim Lang* gar als Verstoß gegen die Wettbewerbsneutralität qualifiziert, »wenn der Zweckbetrieb am Wettbewerb teil-

16 *Schauhoff*, Finanzierung der gemeinnützigen Tätigkeiten, in: *ders.* (Hrsg.), Handbuch der Gemeinnützigkeit, 3. Aufl., 2010, § 6 Rz. 4 ff.

17 *Hey* (Fn. 2), § 20 Rz. 8.

18 BFH v. 15.10.1997 - I R 10/92, BStBl. II 1998, 63 m. w. N. zur st. Rspr., etwa auch: BFH v. 23.11.1988 - I R 11/88, BStBl. II 1989, 391; v. 13.8.1986 - II R 246/81, BStBl. II 1986, 831.

19 *Hüttemann* (Fn. 2), § 6 Rz. 68 ff.; *Unabhängige Sachverständigenkommission zur Prüfung des Spenden- und Gemeinnützigkeitsrechts*, Gutachten, 1988, 156, und Minderheitsvotum *Isensee/Knobbe-Keuk*, daselbst, 442 f.; *Hüttemann*, Wirtschaftliche Betätigung und steuerliche Gemeinnützigkeit, 1991, 118 m. w. N.

20 So die Umschreibung der Wettbewerbsneutralität in: *Isensee/Kirchhof* (Hrsg.), Die Steuern, Handbuch des Staatsrechts, Band V, 3. Aufl., 2004, § 118 Rz. 214.

21 RFH v. 6.6.1928 - I A 192/27, RFHE 23, 309, 343. Zur Rechtsprechung ausführlich: *Mattern/Meßmer*, RAO, 1964, §§ 17 – 19 StAnpG Anm. 2887 f.

22 *Riewald*, Die Gemeinnützigkeit im Steuerrecht, BB 1954, 385, 385.

23 *Isensee/Knobbe-Keuk*, Sondervotum, in: *Sachverständigenkommission zur Prüfung des Gemeinnützigkeits- und Spendenrechts*, Gutachten, 1988, 331, 443.

nimmt«; ungeachtet dessen, dass die »verunglückte und umstrittene Wettbewerbsklausel des § 65 Nr. 3 AO« dies im unvermeidbaren Umfang konzediere<sup>24</sup>. Die Rechtfertigung einer Wettbewerbsverzerrung wird nicht einmal mehr erwogen. Die Wettbewerbsneutralität wird als »ratio legis« des Normregimes wirtschaftlicher Betätigung gemeinnütziger Körperschaften zum beherrschenden Leitprinzip der Norminterpretation<sup>25</sup> – bis in die Verästelungen der Gewinnermittlung im wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb<sup>26</sup>. Kurz: Gemeinnützigkeit scheint im ihrem Kern in der Tat mit Marktferne einherzugehen.

Sucht man nach Gründen hierfür, kann man auf die Regelung des § 65 Nr. 3 AO verweisen, in der der Wettbewerbsgedanke als *ratio legis* ausdrücklich verankert sein soll<sup>27</sup>. Hiernach ist ein Zweckbetrieb nur gegeben, wenn »der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb zu nicht begünstigten Betrieben derselben oder ähnlicher Art nicht in größerem Umfang in Wettbewerb tritt, als es bei Erfüllung der steuerbegünstigten Zwecke unvermeidbar ist«. Letztlich ist der Gedanke der Wettbewerbsneutralität auch in der Entstehungsgeschichte dieser Norm wie der §§ 14, 64 ff. AO überhaupt unmittelbar angelegt. Im Konzert mit dem Argument des Marktversagens, das sich auch der wissenschaftliche Beirat beim Bundesministerium der Finanzen zu eigen gemacht hatte<sup>28</sup>, werden die Grenzen der steuerbefreiten gemeinnützigen Sphäre gegenüber dem Wettbewerb am Markt gezogen. Die Steuerfreiheit des Zweckbetriebes nach § 64 Abs. 1 letzter Halbsatz AO in Verbindung mit den §§ 65 ff. AO bildet insoweit die »Nagelprobe« im Verhältnis der Förderung gemeinnütziger Zwecke durch Steuerbefreiung und der Wettbewerbsneutralität des Steuerrechts<sup>29</sup>.

## 2. Der Zweckbetrieb als Synthese von wirtschaftlicher Betätigung und Gemeinnützigkeit

Die Einschätzungen über die gesetzliche Auflösung dieses Zielkonflikts fallen entsprechend unterschiedlich aus. Ist dem einen der Zweckbetrieb eine überflüssige Kategorie<sup>30</sup>, so bildet er für den anderen den unverzichtbaren Ausdruck staatlicher Verantwortung für die Daseinsvorsorge<sup>31</sup>. Einigkeit scheint aber im skeptischen Blick auf die derzeitige gesetzliche Ausgestaltung des Zweckbetriebs zu bestehen: der gegenwärtige Rechtsbestand wird als

- 24 Lang, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, in: WP-Handbuch der Unternehmensbesteuerung, 3. Aufl., 2001, Kap. T Rz. 13.
- 25 Deutlich in der Arbeit von Hüttemann (Fn. 19), 113 ff.
- 26 Etwa: Hüttemann, Grundfragen der partiellen Steuerpflicht, in: Kohl u.a. (Hrsg.), Zwischen Markt und Staat, Gedächtnisschrift Walz, 2008, 269, 274 ff.
- 27 Hüttemann (Fn. 26), 270. Auf § 65 Nr. 3 AO hebt auch die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs ab, siehe: BFH v. 15.10.1997 - I R 10/92, BStBl. II 1998, 63.
- 28 Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen, Die abgabenrechtliche Privilegierung gemeinnütziger Zwecke auf dem Prüfstand, August 2006, 19 ff.
- 29 Lang (Fn. 24), Kap. T Rz. 152.
- 30 Seer, Gemeinwohlzwecke und steuerliche Entlastung, in: DStJG 26 (2003), 11, 37 f. Vgl. auch: Fischer, Gemeinwohl, Daseinsvorsorge und bürgerschaftliches Engagement – eine Gedanken-skizze zum Zweckbetrieb, in: Tipke/Söhn (Hrsg.), Gedächtnisschrift Trzaskalik, 2005, 49, 55 f.
- 31 Vor allem Fischer (Fn. 30), 49 ff.

»grundlegend unbefriedigend« qualifiziert, Gesetzgebung und Rechtspraxis operierten »weitgehend theorielos auf der Grundlage der Wortwahl der einschlägigen Gesetzestexte, überkommenen Vorstellungen über die Gegensätze von altruistischer, angeblich wirtschaftsfremder und eigenwirtschaftlicher Tätigkeit und natürlich mit einem Schuss Pragmatik«<sup>32</sup> – ein Pragmatismus, der wahrscheinlich nicht hinreichend ist, die »Grenzlinie zwischen der partiellen Steuerpflicht und der Steuerbefreiung« aus der Perspektive sowohl des nationalen Verfassungsrechts und insbesondere der europäischen Ebene zu verteidigen<sup>33</sup>.

Was macht das Unbefriedigende des gegenwärtigen Rechtsbestandes aus? Der Gesetzgeber hat den Zweckbetrieb im Grundtatbestand des § 65 AO relativ abstrakt definiert. Dieser umschreibt durch kumulativ zusammenwirkende<sup>34</sup> Merkmale eine besonders enge Beziehung zwischen wirtschaftlichem Geschäftsbetrieb und der Teleologie der gemeinnützigen Körperschaften, der Förderung der gemeinnützigen Zwecke: Nach § 65 Nr. 1 AO muss der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb in seiner Gesamtrichtung dazu dienen, die steuerbegünstigten satzungsgemäßen Zwecke der Körperschaft zu verwirklichen. Kumulativ macht § 65 Nr. 2 AO das Vorliegen eines Zweckbetriebes davon abhängig, dass dieser ultima ratio der Zweckverwirklichung ist, also »die Zwecke nur durch einen solchen Geschäftsbetrieb erreicht werden können«. Und schließlich hängt die Annahme eines Zweckbetriebes nach § 65 Nr. 3 AO davon ab, dass der »wirtschaftliche Geschäftsbetrieb zu nicht begünstigten Betrieben derselben oder ähnlicher Art nicht in größerem Umfang in Wettbewerb tritt, als es bei Erfüllung der steuerbegünstigten Zwecke unvermeidbar ist«. § 65 Nr. 1 und Nr. 2 AO beziehen sich auf das Verhältnis der Idealsphäre zum wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb, Nr. 3 hingegen nimmt externe Folgen im Verhältnis zu nicht begünstigten Wettbewerbern in den Blick. Die erste Relation hat schon der Reichsfinanzhof in ständiger Rechtsprechung dadurch gekennzeichnet gesehen, dass »steuerbegünstigter Zweck und wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb sich nicht voneinander trennen lassen und gleichsam eine Einheit bilden«<sup>35</sup>; die Erfüllung des Zwecks dürfe ohne den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb nicht »denkbar« sein<sup>36</sup>. In Kontinuität zu diesen Formeln verlangt auch der Bundesfinanzhof in seiner Rechtsprechung, dass »sich steuerbegünstigter Zweck und wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb decken, sich praktisch nicht voneinander trennen lassen und somit der steuerbegünstigte Zweck in jenem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb seine einzig mögliche Erfüllung findet«<sup>37</sup>; die steuerbegünstigten Zwecke dürften »ohne die wirtschaftliche Betätigung nicht

32 *Walz*, Sinn und Zweck der partiellen Steuerpflicht für Erträge aus wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben, in: *Non Profit Law Yearbook* 2001, 197, 199.

33 So auch die Einschätzung von *Walz* (Fn. 32), 197.

34 Hierzu: BFH v. 13.3.1992 - I R 8/88, BStBl. II 1992, 101.

35 Siehe etwa: RFH v. 24.7.1937 - VI a A 1/35, RStBl. 1937, 1103; v. 23.10.1937 - VI a 25/36, RStBl. 1937, 1159; v. 27.11.1937 - V A 500/34, RStBl. 1938, 38; v. 23.7.1938 - VI a 92/37, RStBl. 1938, 913.

36 RFH v. 23.7.1938 - VI a 92/37, RStBl. 1938, 913.

37 BFH v. 2.10.1968 - I R 40/68, BStBl. II 1969, 43, st. Rspr.

erreichbar« sein<sup>38</sup>. Letztere muss mit anderen Worten das »unentbehrliche und einzige Mittel« zu ihrer Erreichung sein<sup>39</sup>.

Neben diese »Abwägungsrelation« zwischen Zwecksetzung der gemeinnützigen Körperschaft und dem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb tritt aber noch die im hiesigen Kontext ausschlaggebende und in § 65 Nr. 3 AO angelegte Abwägung zwischen dem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb und der Wettbewerbsneutralität der Besteuerung<sup>40</sup>. Hiernach soll der vom wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb ausgehende Wettbewerb auf das zur Erfüllung des steuerbegünstigten Zwecks unvermeidbare Maß beschränkt werden<sup>41</sup>. Ein unvermeidbarer Wettbewerb ist anzunehmen, wenn die »Allgemeinwohlvorteile«, die aus der Förderung der gemeinnützigen Zwecke durch den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb resultieren, die »Wohlfahrtsverluste aus Wettbewerbsbeeinträchtigungen« überwiegen<sup>42</sup>. Bei dem geringen Grad an tatbestandlicher Einhegung dieses Abwägungsvorganges verwundert es kaum, dass § 65 Nr. 3 AO als »etwas dunkle Bestimmung«<sup>43</sup> erscheint und die Anwendung des § 65 AO mit großen Unsicherheiten belastet ist<sup>44</sup>. Der Bundesfinanzhof begegnet diesen Unsicherheiten dadurch, dass er den Gedanken des Wettbewerbsschutzes ganz in den Vordergrund seiner Überlegungen stellt und dabei die steuerrechtliche Dogmatik unmittelbar für verfassungsrechtlich angeleitete Abwägungsvorgänge öffnet<sup>45</sup>. Durch steuerliche Regelungen dürften weder Marktzutrittsschranken errichtet oder Wettbewerber vom Markt verdrängt

- 38 BFH v. 13.8.1986 - II R 246/81, BStBl. II 1986, 831; v. 15.10.1997 - II R 94/94, DStRE 1997, 1014 m. w. N.
- 39 BFH v. 12.6.2008 - V R 33/05, BStBl. II 2009, 221, st. Rspr. etwa: BFH v. 9.4.1987 - V R 150/78, BStBl. II 1987, 659. Aus der Lit. näher: *Franz*, Grundlagen der Besteuerung gemeinnütziger Körperschaften bei wirtschaftlicher Betätigung, 1991, 247 f. Ähnlich Nr. 3 zu § 65 AEAO, wonach die Körperschaft den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb zur Verwirklichung ihrer satzungsmäßigen Zwecke »unbedingt und unmittelbar« benötigen müsse. Die Rechtsprechung nimmt allerdings dieses Kriterium gelegentlich selbst nicht wirklich ernst: Ob eine Pferdepension für einen Trabrennverein tatsächlich – wie der Bundesfinanzhof annimmt (BFH v. 19.2.2004 - V R 39/02, BStBl. II 2004, 672) – »unentbehrliches Mittel« bei der Verfolgung des ideellen Vereinsrechts ist, darf wohl bezweifelt werden. Zur Veranstaltung von Trabrennen als wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb nunmehr auch: BFH v. 22.4.2009 - I R 15/07, DStRE 2009, 762; v. 19.12.2007 - I R 15/07, BStBl. II 2009, 262. Zur Kritik auch: *Fischer* (Fn. 30), 57 m. Fn. 16.
- 40 Dies verkennt augenscheinlich *Fischer*, jurisPR-SteuerR 14/2001, 1, 3, wenn er der Rechtsprechung vorwirft, durch die zuvor genannte »salvierende Abwägungsrelation« »Sinn und Zweck des Zweckbetriebes« zu verfälschen. Zur Abwägung auch schon: *Koch/Becker/Riewald*, RAO, 9. Aufl. 1963, § 17 StAnpG Anm. 10 b.
- 41 Siehe BFH v. 28.10.1960 - III 134/56 U, BStBl. III 1961, 109; *Lang* (Fn. 24), Kap. T Rz. 155 m. w. N.
- 42 *Hüttemann* (Fn. 19), 190. Zu den hier vernachlässigbaren alternativen Deutungen: *Wunsch*, Die Wettbewerbsklausel des § 65 Nr. 3 AO als Schutznorm, 2002, 112 ff.
- 43 So *Riewald* (Fn. 40), § 17 StAnpG Anm. 10 b Ab 3, zu § 7 Ab 1 GemVO.
- 44 Zur Kasuistik: *Schauhoff*, Wettbewerbschutz und steuerliche Gemeinnützigkeit, in: Kohl u.a. (Hrsg.), Zwischen Markt und Staat, Gedächtnisschrift Walz, 661, 666 f.
- 45 BFH v. 27.10.1993 - I R 60/91, BStBl. II 1994, 573; v. 15.12.1993 - X R 115/91, BStBl. II 1994, 314; v. 26.4.1995 - I R 35/93, BStBl. II 1995, 767. Siehe auch: *Wallenhorst/Halaczinsky*, Die Besteuerung gemeinnütziger Vereine, Stiftungen und der juristischen Personen des öffentlichen Rechts, 2009, F Rz. 14 ff.



werden sollen, noch solle in sonstiger Weise der Wettbewerb beeinträchtigt werden<sup>46</sup>. Die zu vermeidende Wettbewerbsbeeinträchtigung ist dabei prospektiv zu verstehen: Entscheidend ist nicht die aktuelle Wettbewerbssituation, sondern, ob eine Wettbewerbslage auf dem konkreten relevanten Markt, gegenüber dem potenziell kongruenten Kundenkreis bei lebensnaher Betrachtung möglich ist<sup>47</sup>. Die Rechtsprechung knüpft sodann für die Frage, ob der Wettbewerb unvermeidbar i. S. d. § 65 Nr. 3 AO ist, an die aus Art. 3 Abs. 1 GG gebotene »staatliche Wettbewerbsneutralität« an. Unter Rekurs auf die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts fordert der Bundesfinanzhof für einen steuerlichen Eingriff in den Wettbewerb einen diesen rechtfertigenden »hinreichenden sachlichen Grund für eine steuerliche Bevorzugung bzw. Benachteiligung«<sup>48</sup>. Insoweit sei zwischen dem Interesse der Allgemeinheit an einem intakten Wettbewerb und an der steuerlichen Förderung gemeinnütziger Tätigkeiten abzuwägen<sup>49</sup>. Der Bundesfinanzhof steht einerseits auf dem Standpunkt, dass dann, wenn die von der Körperschaft verfolgten steuerbegünstigten Zwecke auch ohne steuerlich begünstigte entgeltliche Tätigkeit zu erreichen sind, aus der Sicht des Gemeinnützigkeitsrechts eine Beeinträchtigung des Wettbewerbs vermeidbar ist<sup>50</sup>. Andererseits soll für die Abwägung der Gedanke des Marktversagens fruchtbar zu machen sein<sup>51</sup>. Wenn wirtschaftliche Geschäftsbetriebe Leistungen anbieten, die auf dem Markt nicht angeboten werden und zu marktüblichen Konditionen nicht angeboten werden könnten, ist ein eventueller »Restwettbewerb« hinzunehmen<sup>52</sup>. Schon der Reichsfinanzhof hatte es als Charakteristikum eines Zweckverwirklichungsbetriebes angesehen, wenn die Adressaten der wirtschaftlichen Betätigung »die wirtschaftliche Befriedigung ihrer Bedürfnisse aus irgendwelchen Notständen im freien Wettbewerb nicht finden können und daher auf die uneigennütze Hilfe angewiesen sind«<sup>53</sup>.

Die Unbestimmtheit der abwägungsoffenen Generalklausel des § 65 AO wird verständlich, wenn man sich vor Augen führt, dass sie und ihre Vorgängernorm § 7 GemVO Kondensate der notwendig einzelfallbezogenen Rechtsprechung des Reichsfinanzhofes sind; die in der Fallentscheidung erwünschte Flexibilität wird durch die Generalisierung der Kriterien im Gesetz zum Hemmschuh der Rechtsanwendung. Diese Rechtsunsicherheit hat dazu geführt, dass der Gesetzgeber den speziellen Zweckbetriebskatalog der §§ 66 bis 68 AO »mit immer

46 BFH v. 27.10.1993 – I R 60/91, BStBl. II 1994, 573.

47 BFH v. 30.3.2000 – V R 30/99, BStBl. II 2000, 705 (Vermietung von Schlittschuhen). Von dieser Entscheidung setzt sich Nr. 4 zu § 65 AEAO ab, wohl in dem Irrtum, der Bundesfinanzhof habe auf die konkrete Wettbewerbssituation abstellen wollen. Wie hier: *Tipke/Kruse* (Hrsg.), AO, Losebl., § 65 Rz. 4.

48 BFH v. 27.10.1993 – I R 60/91, BStBl. II 1994, 573 unter Bezug auf: BVerfGE 43, 58 (70), st. Rspr.

49 BFH v. 27.10.1993 – I R 60/91, BStBl. II 1994, 573; v. 26.4.1995 – I R 35/93, BStBl. II 1995, 767.

50 Schon: BFH v. 11.4.1990 – I R 122/87, BStBl. II 1990, 724; st. Rspr. etwa auch: BFH v. 27.10.1993 – I R 60/91, BStBl. II 1994, 573; v. 26.4.1995 – I R 35/93, BStBl. II 1995, 767.

51 Siehe: BFH v. 28.10.1960 – III 134/56 U, BStBl. III 1961, 109.

52 Näher: *Hüttemann* (Fn. 19), 187 ff.

53 RFH v. 30.3.1930 – II A 40/30, RStBl. 1930, 241 (»mensa academica«, siehe auch: »Freiburger Kosttisch«: RFH v. 25.5.1921 – I B 162/21, RFHE 6, 41); v. 24.7.1937 – VI a A 1/35, RFHE 42, 64, 65 (Krankenanstalt); v. 24.9.1937 – VI a A 42/37, RFHE 42, 131 (Armenküche). Hierzu: *Fischer* (Fn. 30), 58 f.

neuen Bestimmungen« ergänzt hat und »damit dem Rechtsanwender die Wertentscheidung abnimmt«<sup>54</sup>. In den speziellen Katalognormen kommt es insbesondere auf die Vermeidbarkeit des Wettbewerbs nicht an<sup>55</sup>, wohl aber muss die Einbeziehung in die besondere Teleologie der gemeinnützigen Körperschaft nach § 65 Nr. 1 und 2 AO gewahrt bleiben<sup>56</sup>. Die eingangs geschilderte Rechtsprechung des ersten Senats des Bundesfinanzhofs zum Zweckbetrieb der Wohlfahrtspflege setzt sich mit der Übertragung des Wettbewerbsarguments von § 65 Nr. 3 AO auf § 66 AO über diesen systematischen Zusammenhang hinweg und überzeugt schon deshalb nicht.

Versucht man trotz des wenig justiziablen und widersprüchlich angeleiteten Abwägungsprogramms des § 65 AO dasjenige zu beschreiben, das das Rechtsinstitut des Zweckbetriebs kennzeichnet, hilft die funktional-analytische Unterscheidung zwischen »daseinsvorsorgendem Zweckbetrieb« und der »Leistungserbringung in Verfolgung konkurrierender bzw. pluralistischer Gemeinwohlzwecke«<sup>57</sup> weiter: Mit dem erstere Zweckbetriebe kennzeichnenden Begriff der Daseinsvorsorge wird die im zeitgenössischen Diskurs des öffentlichen Rechts untrennbar mit *Ernst Forsthoff* verbundene Terminologie<sup>58</sup> zur Umschreibung der staatlichen Aufgabe, für den einzelnen Bürger zu sorgen und ihm im Zusammenwirken mit privaten Trägern, seine Bedürfnisse für eine »normale Lebensführung« zu befriedigen, genutzt<sup>59</sup>. Das steuerliche Gemeinnützigkeitsrecht erscheint hier als (Förder-) Instrument staatlicher Wohlfahrtspflege. Leistungen der Daseinsvorsorge bilden den historisch überkommenen Kern gemeinnütziger Betätigungen, bei denen das Rechtsinstitut Zweckbetrieb basal angesiedelt war und ist<sup>60</sup>.

Das Bild, das die Rechtsprechung des Reichsfinanzhofes vermittelt, stützt die Annahme, der Zweckbetrieb greife bei Daseinsvorsorgeleistungen im Falle des Marktversagens Platz<sup>61</sup>. Bei Zweckbetrieben im Bereich konkurrierender oder pluralistischer Gemeinwohlaufgaben, wie in der Zweckbetriebsausweisung für kulturelle Einrichtungen und Veranstaltungen nach § 68 Nr. 7 AO ist dies anders. Hier muss der Staat zur Förderung berechtigt sein, auch wenn hierdurch gemeinnützige Anbieter in Konkurrenz mit gewerblichen Anbietern treten, da insbesondere der kulturelle Sektor aus der »Vielfalt seines Angebots« lebt<sup>62</sup>. Hier deutet sich

54 *Schauhoff* (Fn. 16), § 6 Rz. 87. Freilich finden auch diese schon ihre Vorbilder in den §§ 8, 9 GemV. Die Regelungsgegenstände mögen teilweise neu sein, die Regelungstechnik ist es nicht.

55 Hierzu: BFH v. 18.10.1990 – V R 35/85, BStBl. II 1991, 157; v. 4.6.2003 – I R 25/02, BStBl. II 2004, 660 (für § 68 AO); *Hüttemann* (Fn. 2), § 6 Rz. 218; zur Spezialität auch: Nr. 1 zu § 68 AEAO.

56 BFH v. 4.6.2003 – I R 25/02, BStBl. II 2004, 660. Anders aber in Bezug auf die Beherbergung junger Erwachsener durch Jugendherbergen: BFH v. 18.1.1995 – V R 139-142/92, BStBl. II 1995, 446.

57 *Fischer* (Fn. 30), 57.

58 Grundlegend: *Forsthoff*, Die Verwaltung als Leistungsträger, 1938. S.a.: *ders*, Rechtsfragen der leistenden Verwaltung, 1959. Enger: *ders*, Lehrbuch des Allgemeinen Verwaltungsrecht, Band 1, hier: 6. Aufl., 1956, 304 ff.: »Der Daseinsvorsorge sollen alle Leistungen der Verwaltung an die Staatsgenossen zugerechnet werden. Dabei kann es zunächst keinen Unterschied ausmachen, ob diese Leistungen lebensnotwendig sind oder nicht (306)«.

59 Siehe auch: *Hellermann*, in: EvStL, 2006, Art. Daseinsvorsorge, Sp. 307 ff.

60 *Fischer* (Fn. 30), 57 ff. Ähnlich schon: *Hüttemann* (Fn. 19), 188 f.

61 *Fischer* (Fn. 30), 57 ff.

62 *Fischer* (Fn. 30), 66.

eine andere systematische Bedeutung des Marktgedankens an, die auch den Bundesfinanzhof umgetrieben hat, wenn auch er eben diese Angewiesenheit des »Kulturlebens« auf die »Vielfalt des Angebots« hervorhebt<sup>63</sup>.

### 3. Gemeinnützigkeitsrecht als Epiphyt im ökonomisierten Sozialstaat

Durch das Leitbild der weitgehenden Marktferne des Zweckbetriebes im Bereich der klassischen Leistungen der Daseinsvorsorge begibt sich das steuerliche Gemeinnützigkeitsrecht in weitem Umfang in die Hand des Sozialgesetzgebers, der die Architektur der Sozialsysteme gestaltet und umgestaltet. Das Steuerrecht scheint hier dazu verdammt oder berufen zu sein, die konzeptionellen Ausgestaltungen der Sozialleistungssysteme nachzuverfolgen. Die steuerliche Förderung gemeinnütziger Akteure wird hier dann fragwürdig, wenn der Gesetzgeber den Bereich der Erbringung von Sozialleistungen nach Marktgesetzen konzipiert oder diese doch zumindest nachzuahmen sucht. Im Bereich der Erbringung von sozialen Leistungen ebnen sich die Unterschiede zwischen Trägern der »freien Wohlfahrtspflege« und privaten Anbietern zunehmend ein. Der klassische Vorrang der freien Wohlfahrtspflege vor der staatlichen Leistungserbringung wurde durch § 11 Abs. 2 Satz 3 SGB XI auf private gewerbliche Anbieter erweitert und der Markt der Pflegeleistungen so erst ermöglicht. So wird dem Bürger nicht nur nahegelegt, über die Grundsicherung in den gesetzlichen Sicherungssystem hinaus seinen Bedarf nach weiterer Absicherung auf dem Markt der Anbieter, sei es in Gestalt einer privaten Zusatzrente, privater Zusatzversicherung in der Krankenversicherung etc., zu decken; der Gedanke der Bedarfsdeckung auf dem Markt der Anbieter wird auch in das Leistungserbringerrecht zunächst des Pflegeversicherungs- und des Sozialhilferechts übertragen, indem den freien Trägern ihre gleichheitsrechtlich schon immer angegriffene Vorzugsbehandlung gegenüber gewerblichen privaten Anbietern genommen wird. Hier scheinen Rufe nach mehr Wettbewerb und nach dem Aufbrechen neokorporatistischer Strukturen Gehör zu finden<sup>64</sup>. Auch kann durchaus gefragt werden, warum es der gemeinnützigen Förderung der Leistungserbringer, insbesondere der Krankenhäuser nach § 67 AO noch bedürfe, wenn diese doch durch Entgelte und ihre Einbindung in das System der staatlichen Krankenhausfinanzierung in ihrer daseinsvorsorgenden Funktion schon berücksichtigt werden<sup>65</sup>.

Der die Entwicklung des Sozialstaates im letzten Jahrzehnt prägende Zug zur Ökonomisierung des Sozialen ist so auch für das steuerliche Gemeinnützigkeitsrecht nicht folgenlos. Dem Rückzug des daseinsvorsorgenden Staates, hin zur residualen Gewährleistungsverantwortung gegenüber und im Verhältnis zur marktmäßig erbrachten sozialen Dienstleistung, folgt der Rückzug des Zweckbetriebes scheinbar unaufhaltsam nach. Dies jedenfalls legt die geschilderte jüngere Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs, etwa zur Erbringung von

63 BFH v. 15.12.1993 – X R 115/91, BStBl. II 1994, 314.

64 *Monopolkommission*, Hauptgutachten 1996/97, Marktöffnung umfassend verwirklichen, 330. Dazu schon: *Droege*, Staatsleistungen an Religionsgemeinschaften, 2004, 437 f.

65 So die Erwägung bei *Bertelsmann-Stiftung* (Hrsg.), Expertenkommission zur Reform des Stiftungs- und Gemeinnützigkeitsrechts, Materialien, 1999, 89. Diese aufgreifend: *Fischer* (Fn. 30), 61.

Krankentransporten durch gemeinnützige Körperschaften, nahe<sup>66</sup>. Hier soll allein maßgeblich sein, »ob die Bedingungen, unter denen [die Sorge für notleidende oder gefährdete Mitmenschen im Sinne des § 66 Abs. 2 AO] ausgeübt wird, objektiv geeignet sind, Gewinne zu erzielen«<sup>67</sup>. Nochmals: Von solchen Bedingungen, bei denen eine Gewinnerzielung möglich ist, sei regelmäßig auszugehen, wenn »die gleichen Leistungen zu denselben Bedingungen von nicht steuerbefreiten Anbietern erbracht werden und deren Tätigkeit als Gewerbebetrieb einzuordnen« sei<sup>68</sup>. Auf den subjektiven Gemeinsinn scheint die Rechtsprechung jedenfalls im Bereich der Zweckbetriebe der Wohlfahrtspflege nicht mehr abstellen zu wollen, allein die objektive Wettbewerbslage mit gewinnorientierten gewerblichen Anbietern führt bei vergleichbaren Leistungen zur Erwerbsbezogenheit letzterer. Diese Wettbewerbslage wird nun gerade durch den Sozialgesetzgeber geschaffen, setzt dieser doch auf die realitätsnahe Simulation der Gesetze des Marktes, um auf die explodierenden Kosten der sozialen Sicherungssysteme begrenzend einzuwirken. In der Handhabung der »Unmittelbarkeit« der Leistungserbringung stellen sich im Rahmen des § 66 AO entsprechende Fragen. Wer hier mit dem Bundesfinanzhof tragend auf die vertraglichen Beziehungen der Beteiligten abstellen will, wird sich fragen lassen müssen, wie das sozialversicherungsrechtliche Leistungsdreieck zwischen Versichertem, Kostenträger und Leistungserbringer in diese Form der Exegese vertraglicher Beziehungen eingestellt werden kann.

Unabhängig davon, ob man den weitreichenden Annahmen der Rechtsprechung folgen will, wird auch jenseits der sozialen Daseinsvorsorge der Wettbewerbsgedanke dann den Zweckbetrieb tendenziell zurückdrängen, wenn der Staat für Daseinsvorsorgeleistungen Marktinstrumente nutzt, die Erbringung von Leistungen der Daseinsvorsorge liberalisiert und so für private Anbieter öffnet<sup>69</sup>. Ob und in welchem Maße in dieser Situation dem nivellierenden Zug der Marktgesetzmäßigkeiten »Besonderheiten des durch die Zivilgesellschaft getragenen Dritten Sektors«<sup>70</sup> entgegengehalten werden können, ist auf anderer Ebene nicht nur eine Frage der Kompatibilisierung des offenen Sozialstaats mit den Marktfreiheiten und dem Beihilferegime des unionsalen Rechts<sup>71</sup>, sondern ist auch eine Frage der konzeptionellen Einhegung und Selbstversicherung des steuerlichen Gemeinnützigkeitsrecht im Widerstreit zwischen steuerlicher Gemeinwohlförderung und Wettbewerbsfreiheit. Ohne grundlegende konstitutionelle Grundierung dieses Spannungsverhältnisses wird auch die Dogmatik des Zweckbetriebes der §§ 65 ff. AO ihr erratisches Moment kaum ablegen, solange nicht belastbare Prinzipien für die Ausgestaltung eines Zweckbetriebskanons gefunden sind. Wenn jene aber identifizierbar sind, dann besteht kein Grund, den Grundtatbestand des Zweckbetriebes nach § 65 AO im Wettbewerb aufzugeben.

66 BFH v. 18.9.2007 - I R 30/06, DStR 2008, 290.

67 BFH v. 18.9.2007 - I R 30/06, DStR 2008, 290, 292.

68 BFH v. 18.9.2007 - I R 30/06, DStR 2008, 290, 292.

69 Deutlich wird dies etwa am Beispiel der Abfallverwertung: BFH v. 27.10.1993 – I R 60/91, BStBl. II 1994, 573.

70 Fischer, juris-PR-SteuerR 14/2008, Nr. 1 Ziff. 12.

71 Siehe aber neben der Ausnahme für gemeinnützige Erbringer Gesundheitsdienstleistungen nach Art. 2 Ab 2 lit. f und von Leistungen in Erfüllung mildtätiger Zwecke nach Maßgabe des Art. 2 Ab 2 lit. j. der Dienstleistungs-RL (RL 2006/123/EG; ABl. 2006, L 376, 35 ff.) auch: *Europäische Kommission*, Europas neues Engagement, KOM(2007) 7259.

### III. Verfassungsrechtliche Determinanten partieller Steuerpflicht – Gemeinwohlförderung durch Steuersubventionsrecht

Auf der Basis des geschilderten einfachgesetzlichen Austarierens des Wettbewerbsverhältnisses sind zwei Beobachtungen zu treffen: Zum ersten stellt sich die Frage nach der grundsätzlichen Legitimation der Steuerfreiheit gemeinnütziger Körperschaften unausweichlich im Rahmen des Verhältnisses zur Wirtschaft. Zu zweiten steht die vorherrschende Dogmatik ganz unter dem Eindruck des Gebots der Wettbewerbsneutralität und lebt von der Prämisse dessen verfassungsrechtlicher Ableitung. Diese Prämisse bedarf der Ergänzung. Der Blick in das Verfassungsrecht der steuerlichen Gemeinnützigkeit kann ein ganz anderes Bild zu Tage fördern. Die Steuerbefreiungen gemeinnütziger Körperschaften rechtfertigen sich als Förderung der Erfüllung öffentlicher Aufgaben im Gemeinwesen. Letztere tragen in gesetzlicher Konkretisierung des Gemeinwohls auch die verfassungsrechtliche Grundierung des Gemeinnützigkeitsrechts. Soweit die Steuerbefreiungen wegen der Verfolgung gemeinnütziger Zwecke nicht rein deklaratorisch die Sphäre der Nichtsteuerbarkeit nachzeichnen, sondern konstitutiv wirtschaftliche Leistungsfähigkeit von der Normalbesteuerung ausnehmen, sind sie als Steuersubventionen zu qualifizieren und damit am Maßstab der Wettbewerbsneutralität der Besteuerung zu rechtfertigen. Die »Marktferne« der Gemeinnützigkeit ist dabei von Verfassungs wegen nicht geboten, sondern Ergebnis eines kontingenten Prozesses der Rechtssetzung und der dogmatischen Durchdringung des einfachen Rechts.

#### 1. Zur Förderung Bürgerschaftlichen Engagements – Die öffentliche Aufgabe als Fluchtpunkt der Gemeinnützigkeit

Das Gemeinnützigkeitsrecht kann als Förderung bürgerschaftlichen Engagements ausgewiesen werden<sup>72</sup>. Die Wiederentdeckung der Zivilgesellschaft und des bürgerschaftlichen Engagements ist dabei sicher auch ein Versuch, das vermeintliche Steuerungsversagen des Nationalstaates und die Überforderung des Wohlfahrtsstaates nicht als Verlustgeschichte zu begreifen, sondern ins Positive zu wenden: Der Rückzug des Staates wird umgedeutet in einen Prozess, der den Formen bürgerschaftlicher, gesellschaftlicher Selbstorganisation – als aktivierender Staat – den ihnen gebührenden Raum gibt<sup>73</sup>. Hier ist die Förderung bürgerschaftlichen Engagements funktionales Äquivalent zu den Prozessen der Privatisierung und Aktivierung des Verteilungsmechanismus des Marktes für ursprünglich staatlich verwaltete Bereiche<sup>74</sup>. Mit der Zivilgesellschaft scheint dabei nicht nur ein Gegenkonzept zum Großtrend der Ökonomisierung der Sozialwissenschaften gefunden zu sein, Zivilgesellschaft findet sich auch als stabilisierender Topos in den dynamischen Prozessen der Entgrenzung des Nationalstaates nach außen: Europäisierung und Globalisierung decken ihren Legitimi-

72 Statt Vieler: *Enquete-Kommission »Zukunft des Bürgerschaftlichen Engagements«*, Abschlussbericht, BT-Drucks. 14/8900, 297 ff.; *Igl/Jachmann/Eichenhofer*, Rechtliche Rahmenbedingungen bürgerschaftlichen Engagements, 54 ff.

73 *Münkler*, Konzepte der Zivilgesellschaft, in: Sprengel (Hrsg.), *Philanthropie und Zivilgesellschaft*, 2007, 41, 48 ff.

74 Näher: *Droege* (Fn. 1), 292 ff. m. w. N.

onsbedarf des Regierens, der Normgebung jenseits des Staates, durch den Rückgriff auf zivilgesellschaftliche Konzepte<sup>75</sup>.

Mit bürgerschaftlichem Engagement und Zivilgesellschaft scheinen gesellschaftstheoretische Konzeptionen gefunden zu sein, die die Eigengesetzlichkeit und Autonomie des Dritten Sektors und mit ihm den Anwendungsbereich des Gemeinnützigkeitsrechts adäquat beschreiben. Hier geht es um die Generierung des Kitts der Gesellschaft, die Pflege der Hervorbringung von Sozialkapital<sup>76</sup>.

Mit der anders getönten Brille der Ökonomik betrachtet, durch die der wissenschaftliche Beirat unerhört auf das Spenden- und Gemeinnützigkeitsrecht geblickt hat<sup>77</sup>, kommt der steuerrechtlichen Gemeinnützigkeit eine klare Aufgabe zu: Es kompensiert Marktversagen<sup>78</sup>. Die Theorie der öffentlichen Güter liefert hier eine präzise Demarkationslinie zwischen Staat und Markt<sup>79</sup>. Wendet man sie auf das Gemeinnützigkeitsrecht an, stellen sich erhebliche Rationalitätsgewinne ein. Die Ziele der Gemeinnützigkeit werden mit kollektiven Gütern leicht identifizierbar und ihre Förderungswürdigkeit am Kriterium des Marktversagens messbar<sup>80</sup>. Dritter Sektor und steuerliches Gemeinnützigkeitsrecht wechseln in der ökonomischen Perspektive aber grundlegend ihr Antlitz: Die Förderung bürgerschaftlichen Engagements findet sich als an Effizienz gemessene private Bereitstellung kollektiver Güter wieder. Der Dritte Sektor wird in dieser Rolle als Güterproduzent zu den Privaten gezählt, für die der Markt als Handlungsbereich gilt. Öffentliche Funktion und altruistische Motivation werden in der Logik rationaler Bedürfnisbefriedigung in geldwerte Vorteile umgemünzt und zur Quantität neglible<sup>81</sup>. Ausgeblendet bleiben in diesem Fokus jedoch meritokratische Güter, zu denen weite Felder gemeinnützigen Engagements zählen. Öffentliche Museen, Theater, Ausbildungseinrichtungen, Kindergärten und Sportstätten sollen doch gerade in einem größeren Umfang bereitgestellt werden, als es den in der individuellen Zahlungsbereitschaft zum Ausdruck kommenden Präferenzen der Bürger entspricht<sup>82</sup>. Die wohlfahrtsökonomische Analyse des Gemeinnützigkeitsrechts offenbart auch, dass die altruistische Motivation gemeinnütziger Akteure die Modellannahmen des nutzenmaximierenden homo oeconomicus<sup>83</sup> an ihre Grenzen und darüber hinaus führt. Unter dem Prinzip des den Nutzen maximierenden homo oeconomicus ist privater Altruismus aber nicht von vornherein irrational oder gar außerhalb des Modells anzusiedeln. Entscheidend ist lediglich, was unter dem Nutzen des jeweiligen Akteurs zu verstehen ist. Die Freude um den Nutzen des Anderen kann ebenso erfasst werden wie der Nutzen aus dem eigenen philanthropischen

75 *Knodt/Finke*, Europäische Zivilgesellschaft, 2005; *Hewa/Stapleton*, Globalization, Philanthropy, and Civil Society, 2005; *Keane/Shapiro/Russell*, Global Civil Society?, 2003; *Curbach*, Global Governance und NGOs: Transnationale Zivilgesellschaft in internationalen Politiknetzwerken, 2003; *Adloff*, Zivilgesellschaft, 2005, 137 ff.

76 *Droege* (Fn. 1), 297 ff.

77 *Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen* (Anm. 28).

78 *Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen* (Anm. 28), 14 ff. Dazu auch: *Neumärker*, Die politische Ökonomie der privaten Bereitstellung öffentlicher Güter, 2003.

79 *Paqué*, Gemeinnützigkeit und Steuerbegünstigung, in: *Non Profit Law Yearbook 2007*, 1, 5.

80 Zur Wertung: *Droege* (Fn. 1), 304 ff.

81 *Anderheiden*, Gemeinwohl in Republik und Union, 2006, 197 ff.

82 Dazu: *Droege* (Fn. 1), 304 ff.

83 *Kirchgässner*, Homo Oeconomicus, 2. Aufl., 2000, 12 ff.

Verhalten<sup>84</sup>. Diese von der ökonomischen Theorie unter dem Begriff »warm glow«<sup>85</sup> erschlossene Nutzenquelle stellt etwa darauf ab, dass dem Spender die Spende ein gutes Gefühl bereitet, das den Nutzenverlust aus verringerten Konsummöglichkeiten überkompensiert<sup>86</sup>.

Für die rechtswissenschaftliche Weiterentwicklung und Erfassung des steuerlichen Gemeinnützigkeitsrechts sind die Erkenntnisse der Rechts- wie der Verhaltensökonomik nur begrenzt aussagekräftig. Zwar können spieltheoretisch angeleitete experimentelle Settings Phänomene der Ausbeutung von Kollektivgütern als Folge von Verhaltenspräferenzen Einzelner erklärbar machen, zur Frage der Ausgestaltung des steuerlichen Gemeinnützigkeitsrechts können die verhaltensökonomischen Ergebnisse jedoch nur relativ wenig beitragen. Auch spricht gegen allzu große Hoffnungen auf eine ökonomisch-inspirierte Weiterbildung des steuerlichen Gemeinnützigkeitsrechts die Bedeutungsvielfalt des um altruistische Interessen erweiterten Nutzenbegriffes<sup>87</sup>. Wenn die ökonomische Theorie den Einwänden gegen rationale Wahlentscheidungen am Maßstab des Konsumnutzens dadurch begegnet, dass sie Phänomene der beschränkten Rationalität in den Nutzenbegriff einstellt, handelt sie sich eine mehrwertige Nutzenlogik ein, in der der Nutzen seine Rolle als allen Markt- bzw. Spielteilnehmern gemeinsame Größe verliert.

Die Lehre vom Dritten Sektor hat hingegen das Bewusstsein dafür geschärft, dass die Bereiche Staat und Gesellschaft einen »Brückensektor« mit fließenden Übergängen aufweisen<sup>88</sup>. Dieser wird gemeinhin mittels des Begriffs des Öffentlichen identifiziert. Das steuerliche Gemeinnützigkeitsrecht ist in seiner Ausrichtung auf die Förderung privater Gemeinwohlförderung letztlich in diesem Brückensektor anzusiedeln<sup>89</sup>, bezieht sich auf das Öffentliche – und damit auf die Erfüllung öffentlicher Aufgaben<sup>90</sup>. Öffentliche Aufgaben sind eine eigenständige Kategorie neben den staatlichen und gesellschaftlichen Aufgaben. Die rechtlichen und rechtsdogmatischen Folgen der Rückführung des steuerlichen Gemeinnützigkeitsrechts auf den Gedanken der Wahrnehmung öffentlicher Aufgaben sind freilich nicht zu überschätzen, dafür mangelt es der Kategorie der öffentlichen Aufgabe an Differenzierungspotential und damit an dogmatischer Leistungsfähigkeit<sup>91</sup>. Für die Rekonstruktion der steuerlichen Gemeinnützigkeit als Förderung der Erfüllung öffentlicher Aufgaben

84 Nur: v. Auer, Philanthropie in der ökonomischen Theorie, in: Non Profit Law Yearbook 2004, 207, 209 ff.

85 Becker, A Theory of Social Interactions, Journal of Political Economy 82 (1974), 1063 ff.

86 v. Auer (Fn. 84), 213.

87 Näher: Droege (Fn. 1), 310 ff.

88 Nur: Salomon/Anheier, Der Dritte Sektor, Aktuelle internationale Trends – eine Zusammenfassung, The Johns Hopkins Comparative Nonprofit Sector Project, Phase II, 1999; Länderergebnisse für Deutschland bei: Zimmer/Priller, Gemeinnützige Organisationen im Wandel, 2007; dies., Der Dritte Sektor: Wachstum und Wandel, 2001.

89 Zum schillernden Begriff des Gemeinwohls: Hofmann, Verfassungsrechtliche Annäherungen an den Begriff des Gemeinwohls, in: Münkler/Fischer (Hrsg.), Gemeinwohl und Gemeinsinn im Recht, 2002, 25, 25 ff.; Isensee, Gemeinwohl im Verfassungsstaat, in: Kirchhof/ders. (Hrsg.), Handbuch des Staatsrechts, Band IV, 2004, 3. Aufl., § 71 Rz. 2 ff.; Droege (Fn. 1), 318 ff.

90 Zu diesen grundlegend: H. Peters, Öffentliche und staatliche Aufgaben, in: Dietz/Hübner (Hrsg.), Festschrift Nipperdey, Band 2, 1965, 877 ff.

91 Diesen Ertrag kann man der Diskussion um öffentliche Aufgaben als Privatisierungsschranken entnehmen, etwa: Gramm, Privatisierung und notwendige Staatsaufgaben, 2001, 56 ff.

spielt die beschränkte Trennschärfe des Begriffs indes keine Rolle. Mit ihm wird an den Prozess der über den Staat hinausweisenden Gemeinwohlkonkretisierung angeknüpft und damit die besondere Zielsetzung des Gemeinnützigkeitsrechts auf den Punkt gebracht. Der Begriff der öffentlichen Aufgabe leistet hier immerhin die Verdeutlichung dessen, dass der Staat kein Gemeinwohlmonopol hat und öffentliche Interessen auch und gerade durch Private verfolgt werden<sup>92</sup>. Der Grundgedanke, wegen der Substitution von Staatsaufgaben von der Pflicht entbunden zu werden, die staatliche Aufgabenerfüllung durch Steuerzahlung zu finanzieren, stellt eben nicht darauf ab, dass der Staat bei Ausbleiben des privaten Engagements tatsächlich Aufwendungen tätigen und seinerseits das private Gemeinwohlangagement ersetzen müsste<sup>93</sup>. Im Bereich der sog. »pluralistischen Gemeinwohlaufgaben«<sup>94</sup> wäre dem Staat dies von Verfassungs wegen sogar versagt. Im Verhältnis zu Kultur und Religion ist er zur Neutralität verpflichtet und deshalb darauf beschränkt, zur privaten Verwirklichung des Gemeinwohls zu ermuntern und zu ermutigen<sup>95</sup>. Insoweit weist die steuerliche Gemeinnützigkeit eine überschießende Tendenz zur Gemeinwohlverwirklichung auf. Nicht die Schonung staatlicher Ressourcen, die Aktivierung der Bürger ist Zielsetzung des Gemeinnützigkeitsrechts<sup>96</sup>.

## 2. Gemeinnützigkeit und das Verfassungsrecht der Steuersubventionen

Ein diese Zusammenhänge aufgreifendes Verfassungsrecht des Gemeinnützigkeitsrechts hat mit dessen steuer- und steuerverfassungssystematische Einordnung zu beginnen<sup>97</sup>. Das Gemeinnützigkeitsrecht ist als Steuersubvention zu qualifizieren<sup>98</sup>. Die altruistische Förderung des Gemeinwohls ist dabei steuerlich irrelevant, wenn sie sich außerhalb der steuerbaren Sphäre bewegt. Neben der Vermögensverwaltung haben die Befreiungsnormen aber insbesondere für die wirtschaftliche Betätigung, also die Sphären des Zweckbetriebes und des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes, konstitutive Bedeutung. In diesem Feld konstitutiver Wirkung der gemeinnützigkeitsrechtlichen Steuerbefreiungen kann deren Subventionscharakter nicht mit dem Hinweis in Abrede gestellt werden, die Befreiungen entsprächen einem Verfassungsprinzip der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit. Die Gehalte steuerlicher Leistungsfähigkeit sind vom Gesetzgeber in den weiten Grenzen des Art. 3 Abs. 1 GG erst

92 Dazu: *Weiß*, Privatisierung und Staatsaufgaben, 2002, 26.

93 Hierzu nur: *Isensee*, Gemeinnützigkeitsrecht und Europäisches Gemeinschaftsrecht, in: *DStJG* 26 (2003), 93, 98 f.

94 *Isensee/Knobbe-Keuk*, Minderheitsvotum, in: Unabhängige Sachverständigenkommission zur Prüfung des Spenden- und Gemeinnützigkeitsrechts, Gutachten, 331, 350 ff.

95 Auch: *Kube*, Öffentliche Aufgaben in privater Hand – Sachverantwortung und Finanzierungslast, *Die Verwaltung* 41 (2008), 1, 6 f.

96 So auch: *Isensee* (Fn. 93), 100, der von einer »Aktivierung der Bürgerkompetenz« spricht.

97 Zur Forderung nach einem solchen: *Leisner-Egensperger*, Verfassungsrecht der steuerlichen Gemeinnützigkeit, in: *Depenheuer u.a.* (Hrsg.), *Staat im Wort*, Festschrift *Isensee*, 2007, 895 ff.

98 Dazu: *Droege* (Fn. 1), 347 ff.



zu konkretisieren<sup>99</sup>. Das Leistungsfähigkeitsprinzip ist damit allenfalls ein gesetzliches Besteuerungsprinzip. Das freiwillige Opfer für das Gemeinwohl wandelt sich so auch unter grundrechtsgeleiteter Perspektive auf das insoweit maßgebliche Nettoprinzip nicht zum zwangsläufigen, pflichtbestimmten Aufwand<sup>100</sup>.

Die Steuererleichterungen wegen Gemeinnützigkeit durchbrechen die Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit in ihrer Rolle als steuergesetzliches Prinzip. Als solche sind sie allerdings nicht unzulässig, sondern lediglich rechtfertigungsbedürftig<sup>101</sup>. Spenden- und Gemeinnützigkeitsrecht sind also rechtfertigungsfähige Durchbrechungen der grundsätzlichen steuerlichen Belastungsentscheidungen in der Handlungsform der Subvention<sup>102</sup>. Die negative Konnotation des Subventionsbegriffs bleibt dem Spenden- und Gemeinnützigkeitsrecht damit ebenso wenig erspart wie die zahlreichen verfassungsrechtlichen Problemlagen staatlicher Subventionspolitik<sup>103</sup>. Das Verfassungsrecht der steuerlichen Gemeinnützigkeit ist nicht nur das Verfassungsrecht der Gemeinwohlkonkretisierung, es ist auch Subventionsverfassungsrecht<sup>104</sup>.

### 3. Gemeinnützigkeit und das Prinzip der Wettbewerbsneutralität der Besteuerung

Die Grenze der Wettbewerbsneutralität wird gemeinhin als verfassungsrechtliche Grenze ausgewiesen<sup>105</sup>. Ihre verfassungsrechtlichen Grundierungen sind dabei ebenso unklar wie

99 Demgegenüber spricht die überwiegende Auffassung in der Literatur dem Leistungsfähigkeitsprinzip Verfassungsrang zu, etwa *Birk*, Das Leistungsfähigkeitsprinzip, 1983, 123 ff., 179 ff., 202 ff.; *Kirchhof*, Besteuerung im Verfassungsstaat, 2000, 17 ff.; *Englisch*, Verfassungsrechtliche Grundlagen und Grenzen des objektiven Nettoprinzips, DStR-Beihefte 34 (2009), 92 ff.; *J. Lang*, Der Stellenwert des objektiven Nettoprinzips im deutschen Einkommensteuerrecht, StuW 2007, 3 ff. Das Bundesverfassungsgericht konnte die Frage nach dem Verfassungsrang des Leistungsfähigkeitsprinzip bislang offen lassen, etwa: BVerfG v. 6.7.2010 - 2 BvL 13/09, DStR 2010, 1563, 1566; v. 9.12.2008 - 2 BvL 1/07, 2 BvL 2/07, 2 BvL 1/08, 2 BvL 2/08, BVerfGE 122, 210, 234, 242; v. 12.5.2009 - 2 BvL 1/00, BVerfGE 123, 111, 121; v. 23.1.1990 - 1 BvL 4/87, 1 BvL 5/87, 1 BvL 6/87, 1 BvL 7/87, BVerfGE 81, 228, 237; v. 4.12.2002 - 2 BvR 400/98, 2 BvR 1735/00, BVerfGE 107, 27, 48. Und schon: BVerfG v. 2.10.1969 - 1 BvL 12/68, BVerfGE 27, 58, 64 f.; v. 7.11.1972 - 1 BvR 338/68, BVerfGE 34, 103, 115 f.

100 Anders: *Kirchhof* (Fn. 14), 5.

101 Näher: *Droege* (Fn. 1), 351 ff.

102 Zu steuerlichen Verschonungssubventionen und dem Einsatz von Steuern als Lenkungsmittel: BVerfG v. 20.4.2004 - 1 BvR 1748/99, 1 BvR 905/00, BVerfGE 110, 274 ff.

103 Etwa: *Selmer*, Steuerinterventionismus und Verfassungsrecht, 1971; *Friauf*, Verfassungsrechtliche Grenzen der Wirtschaftslenkung und Sozialgestaltung durch Steuergesetze, 1966; *Kirchhof*, Steuersubventionen, in: Osterloh u. a. (Hrsg.), Staat, Wirtschaft, Finanzverfassung, Festschrift Selmer, 2004, 745 ff.; *Mußnug*, Gesetzesgestaltung und Gesetzesanwendung im Leistungsrecht, VVDStRL 47 (1989), 113, 120: Steuersubvention als »Irrweg«. Anders: *Weber-Grellet*, Lenkungssteuern im Rechtssystem, NJW 2001, 3657, 3664: »Lenkungssteuern sind weder anachronistisch noch verstaubt, sondern ganz im Gegenteil ein hochmodernes Instrument mit hoher Effizienz und relativ geringer Eingriffsintensität«.

104 Näher m. zahlr. w. N.: *Droege* (Fn. 1), 360 ff., 366.

105 Statt Vieler: *Hüttemann* (Fn. 19), 198 f.

der Grenzverlauf. Das Prinzip der Wettbewerbsneutralität der Besteuerung setzt dem Gemeinnützigkeitsrecht – insbesondere im Rahmen der Steuerfreiheit der Zweckbetriebe – jedenfalls keine starren Grenzen<sup>106</sup>. Im Grundsatz der Wettbewerbsneutralität verschränken sich Wettbewerbsgleichheit und Wettbewerbsfreiheit und damit auf der Verfassungsebene gleichheits- und freiheitsrechtliche Gehalte<sup>107</sup>. Diese Dichotomie lässt sich auch in der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts nachzeichnen. Im Bereich der indirekten Steuern siedelt das Gericht in ständiger Rechtsprechung ein Gebot gleicher Chancen im Wettbewerb im Rahmen des Art. 3 Abs. 1 GG an<sup>108</sup>. Das Gericht hat aber auch hier die Gestaltungsfreiheit des Gesetzgebers betont und dieser erst eine Grenze gezogen, wenn »ganze Gruppen von Steuerpflichtigen wesentlich stärker belastet sind als andere und dadurch in eine empfindlich ungünstigere Wettbewerbslage geraten«<sup>109</sup>. Selbst die empfindliche Wettbewerbsbenachteiligung wird vom Gericht aber nicht von vornherein als gleichheits- und damit als verfassungswidrig angesehen<sup>110</sup>. Auch im Wettbewerb zielt der Gleichheitssatz nicht auf strikte Gleichbehandlung von Marktteilnehmern. Wettbewerbsgleichheit ist also nicht Produkt der gleichheitsrechtlichen Gewährleistung, sondern deren Edukt. Abweichungen von der Wettbewerbsneutralität als Maßstab der Gleichheit sind mithin rechtfertigungsbedürftig, aber eben auch vor Art. 3 Abs. 1 GG rechtfertigungsfähig. Das Verdikt der Verfassungswidrigkeit trifft eine Wettbewerbsverzerrung erst dann, wenn sie nicht durch einen hinreichend gewichtigen Grund zu rechtfertigen ist. Das Bundesverfassungsgericht führt in diesem Sinne aus, dass es für die am Maßstab des Gleichheitssatzes vorzunehmende Prüfung darauf ankomme, »ob eine ganze Gruppe von Steuerpflichtigen *ohne hinreichenden sachlichen Grund* stärker belastet wird als andere und dadurch in eine empfindlich ungünstigere Wettbewerbslage gerät«<sup>111</sup>. Unabhängig davon, ob die Wettbewerbsneutralität der Besteuerung im Rahmen des Art. 3 Abs. 1 GG oder des Art. 12 Abs. 1 GG zu verorten ist, oder kumulativ beiden Gewährleistungen zugewiesen wird, ist sie jedenfalls nicht unverrückbares Ergebnis einer grundrechtsgeleiteten Abwägung zwischen Wettbewerbsfreiheit und -gleichheit einerseits und für eine Wettbewerbsintervention streitender Gemeinwohlbelange andererseits, sondern steht an deren Anfang<sup>112</sup>. Wegen der freiheitsrechtlichen Verbürgung der Teilnahme am Wettbewerb sind die Rechtfertigungsanforderungen aus dem Gleichheitssatz und der Berufsfreiheit weitgehend parallelisiert<sup>113</sup>. Die Marktferne des geltenden

106 Anders: *Hüttemann* (Fn. 19), 118 ff.; *Lang* (Fn. 24), Kap. T Rz. 13.

107 Hierzu umfassend: *Englisch*, Wettbewerbsgleichheit im grenzüberschreitenden Handel mit Schlussfolgerungen für indirekte Steuern, 520 ff.

108 BVerfG v. 20.12.1966 - 1 BvR 320/57, 1 BvR 70/63, BVerfGE 21, 12, 27 f.; v. 28.1.1970 - 1 BvL 4/67, BVerfGE 27, 375, 386; v. 5.3.1974 - 1 BvR 712/68, BVerfGE 36, 321, 334; v. 26.10.1976 - 1 BvR 191/74, BVerfGE 43, 58, 72; v. 11.2.1992 - 1 BvL 29/87, BVerfGE 85, 238, 245; v. 29.10.1999 - 2 BvR 1264/90, BVerfGE 101, 132, 139; v. 10.11.1999 - 2 BvR 2861/93, BVerfGE 101, 151, 155 f.

109 BVerfG v. 20.12.1966 - 1 BvR 320/57, 1 BvR 70/63, BVerfGE 21, 12, 27 f.

110 So die Deutung bei *Kirchhof*, Die Steuern, in: Isensee/ders. (Hrsg.), Handbuch des Staatsrechts, Band V, 3. Aufl. 2004, § 118 Rz. 214.

111 BVerfG v. 11.2.1992 - 1 BvL 29/87, BVerfGE 85, 238, 245, Hervorhebung nur hier.

112 Näher: *Droege* (Fn. 1), 415 ff. m. w. N.

113 *Droege* (Fn. 1), 418 f.

Gemeinnützigkeitsrechts erweist sich vor diesem Hintergrund als Entscheidung des Gesetzgebers, die von Verfassungs wegen nicht zwingend ist<sup>114</sup>.

#### IV. Gemeinwohl im Wettbewerb – Die partielle Steuerpflicht im beweglichen System

Die Grenzen der Steuerfreiheit wegen Gemeinnützigkeit werden nicht starr durch das Prinzip der Wettbewerbsneutralität der Besteuerung gezogen. Dieses bleibt auch im Gemeinnützigkeitsrechts angesichts seiner verfassungsrechtlichen Fundamente flexibles Rechtsprinzip und taugt nicht als strikte Rechtsregel. Mag die Wettbewerbsneutralität auch die »gesetzliche Förderungssystematik des Gemeinnützigkeitsrechts« als Leitprinzip prägen<sup>115</sup>, so beschränken sich doch die guten Argumente aus dieser Fördersystematik auf die Normarchitektur der §§ 14, 64 ff. AO und gewinnen aus diesen Normzusammenhängen ihre Überzeugungskraft. Eine Überzeugungskraft, die schwindet, wenn man das Gemeinnützigkeitsrecht als Steuersubventionsrecht qualifiziert<sup>116</sup>. Die relativ rigide zum Ausdruck kommende Furcht vor Auswirkungen auf den Wettbewerb ist schon deshalb bemerkenswert, weil doch dem Staat im Wirtschaftsverwaltungsrecht die wettbewerbsverzerrende Subvention aus Gründen des Gemeinwohls überhaupt nicht fremd ist. Der funktionale Ersatz der Subvention durch die steuerliche Verschonungssubvention im Binnenraum des Gemeinnützigkeitsrechts scheint hier mit einer Verengung der Handlungsoptionen einher zu gehen.

Der Abgleich der Wirkungen wettbewerbsrelevanter Steuerbefreiungen im Gemeinnützigkeitsrecht mit den beweglichen, um der Grundrechte gewerblicher Wettbewerber willen gezogenen Grenzen der Wettbewerbsfreiheit, findet im Kern im Rahmen der Steuerfreiheit gemeinnütziger Zweckbetriebe statt. Die grundrechtliche Absicherung der Wettbewerbsfreiheit begründet hier sowohl den drittschützenden Gehalt der §§ 65 ff. AO – und mit der Konkurrentenklage das Mittel zu dessen prozessualer Durchsetzung – als auch ein Abwägungsgebot in Normstruktur und Anwendung. Verfassungsgeboten ist dabei nicht die Wettbewerbsneutralität als Abwägungsergebnis, sondern der Abwägungsvorgang. Wenn der Gesetzgeber es zum Tatbestandsmerkmal des Zweckbetriebes in § 65 Nr. 3 AO erhebt, dass der »wirtschaftliche Geschäftsbetrieb zu nicht begünstigten Betrieben derselben oder ähnlicher Art nicht in größerem Umfang in Wettbewerb tritt, als es bei Erfüllung der steuerbegünstigten Zwecke unvermeidbar ist«, ist dies kein Beispiel einer »verunglückten«<sup>117</sup> Norm, sondern adäquater Verweis auf den zugrundeliegenden verfassungsrechtlichen Abwägungsauftrag. Entscheidend ist hier, dass die Allgemeinwohlvorteile, die aus der Steuerfreiheit des Zweckbetriebes resultieren, gegenüber den »Wohlfahrtsverlusten aus Wettbewerbsbeeinträchtigungen«<sup>118</sup> überwiegen. Die abwägungsoffene Generalklausel des § 65 AO lässt die Entscheidung, welches Maß an Wettbewerbsbeeinträchtigung um der gemeinnützigen Zwecke hinzunehmen ist, offen und verlagert sie auf die Ebene der Normanwendung und

114 *Droege* (Fn. 1), 419 ff.

115 Im Einzelnen: *Hüttemann* (Fn. 19), 118 ff.

116 *Trzaskalik*, Die steuerliche Förderung des Sports, *StuW* 1986, 219, 226 f.

117 *Lang* (Fn. 24), Kap. T Rz. 13.

118 Schon: *Riewald*, *BB* 1954, 385, 387.

ihrer gerichtlichen Kontrolle. Hier obliegt es Finanzverwaltungen und -gerichtsbarkeit, im Einzelfall die erstrebte Förderung des Gemeinwohls und die Einbuße an Marktchancen der Konkurrenten in ein angemessenes Verhältnis zu setzen. Hierfür bietet § 65 Nr. 3 AO ein hinreichend elastisches Entscheidungsprogramm.

Dort hingegen, wo der Gesetzgeber der Verwaltung diese Aufgabe unmittelbar abzunehmen sucht, ist die Normarchitektur des Gemeinnützigkeitsrechts nicht in gleicher Weise geeignet, die Steuerbefreiungen mit der Gewährleistung der Wettbewerbsfreiheit zu angemessenen Ausgleich zu bringen. Innerhalb der gesetzesunmittelbaren Ausweisungen von Zweckbetrieben in den §§ 66 ff. AO kommt es, auch wenn der erste Senat des Bundesfinanzhofes es vergessen zu haben scheint, auf die Wettbewerbsrelevanz gerade nicht mehr an<sup>119</sup>. Nicht Normanwendung, sondern schon die Normsetzung hat damit die Förderung der gemeinnützigen Zwecke und ihre Auswirkungen auf die Wettbewerbsfreiheit grundrechtskonform auszugleichen. Die ganz unterschiedliche Bedeutung des Marktes innerhalb der einzelnen in den §§ 66 ff. AO erfassten Sachbereiche deutet auf unterschiedliche Ergebnisse der Abwägung mit der Wettbewerbsfreiheit hin. Im Bereich von Kunst und Kultur sind die Gesetze des Marktes um der Angebotspluralität willen in größerem Maße auszuschalten als im Bereich der liberalisierten Daseinsvorsorge<sup>120</sup>. Entscheidend ist für das Gelingen der Rechtfertigung einer Wettbewerbsverzerrung jedenfalls das Gewicht des im Zweckbetrieb sich verwirklichenden gemeinnützigen Zwecks. Der weite Auswahlspielraum des Gesetzgebers, Gemeinwohlbelange als gemeinnützige Zwecke auszuweisen, ist im Bereich der Wettbewerbsbeeinflussung um der Berufsfreiheit der Konkurrenten willen an das Verhältnismäßigkeitsprinzip gebunden und damit verfassungsrechtlich enger geführt.

Die starre gesetzliche Ausweisung von Zweckbetrieben ist ihrerseits kaum in der Lage, auf Änderungen in der Gewichtung zwischen gemeinnützigen Zwecken und der Wettbewerbsfreiheit oder eine Ausweitung des Marktes in bislang nicht nach seinen Gesetzen organisierte Lebensbereiche zu reagieren. Die konkreten Zweckbetriebsausweisungen der §§ 66 ff. AO beziehen sich im Kern auf die Erbringung von sozialen Dienstleistungen und betrafen ursprünglich Bereiche, in denen der Markt kein Angebot an Marktteilnehmer machen würde<sup>121</sup>. Nachdem der Gesetzgeber weite Bereiche des Leistungserbringerrechts dem Markt geöffnet hat, gewinnen die Zweckbetriebsausweisungen erheblich an Wettbewerbsrelevanz. Gewerbliche Krankenhäuser stehen im Wettbewerb mit freigemeinnützigen, die sich als Zweckbetriebe auf § 67 AO berufen können. Gemeinnützige Rettungsdienste konkurrieren als steuerbefreite Zweckbetriebe im Sinne des § 66 AO mit gewerblichen Konkurrenzunternehmen. Die ursprüngliche Wertung des Steuergesetzgebers hat ihre sozialrechtliche Basis verloren und steht vor der Herausforderung, ein hinreichendes Maß an Schutz der Wettbewerbsfreiheit der gewerblichen Konkurrenten zu gewährleisten. Ein ähnlich flexibles Instrument, wie das Abwägungsprogramm des § 65 Nr. 3 AO, steht nicht zur Verfügung. Die dogmatische Reaktion läuft auf eine tatbestandliche Reduktion in Fällen von Wettbewerbsrelevanz hinaus. Auch hier mutiert die zu gewährleistende Wettbewerbsfreiheit und Chancengleichheit zur starren Grenze. Der Bundesfinanzhof verschließt sich augenscheinlich vor

119 BFH v. 18.10.1990 – V R 35/85, BStBl. II 1991, 157; v. 4.6.2003 – I R 25/02, BStBl. II 2004, 660.

120 Fischer (Fn. 30), 57 ff., 66.

121 Schauhoff (Fn. 16), § 6 Rz. 88.

der Erkenntnis, dass die Erträge einer Einrichtung der Wohlfahrtspflege im Sinne des § 66 AO der gemeinnützigen Zweckbindung unterliegen. Sie dienen der Wohlfahrtspflege und damit einer Kernaufgabe des freiheitlichen Sozialstaats, der als hinreichender Gemeinwohlbelang als solcher durchaus in der Lage ist, Eingriffe in die in Art. 12 Abs. 1 GG garantierte Freiheit zur Teilnahme am Wettbewerb zu rechtfertigen.

Das Gemeinnützigkeitsrecht teilt mit dem Steuersubventionsrecht die Handlungsform und mit dieser auch ein spezifisches Zwecksicherungsregime, nämlich neben dem Selbstlosigkeitsgebot auch die ihm eigene Vermögensbindung. Diese erfasst auch die Erträge des Zweckbetriebs und kann die Benachteiligung der mit der gemeinnützigen Körperschaft konkurrierenden freien Unternehmer ihrerseits verfassungsrechtlich rechtfertigen<sup>122</sup>. Die Förderung bürgerschaftlichen Engagements ist dabei fest im verfassungsrechtlichen Humus der Förderung öffentlicher Aufgaben zu verankern. Das Gemeinnützigkeitsrecht ist nicht beliebiges Steuersubventionsrecht, bleibt es doch stets in den Prozess der steten und variablen Gemeinwohlkonkretisierung auch durch Gesetzgebung einbezogen.

Zukünftig mag die Ausweitung des Marktes und seiner Gesetze auf immer weitere Bereiche der Gemeinnützigkeit über die Grundrechtsposition des Nichtbegünstigten in weit höherem Maße eine disziplinierende Wirkung in der Frage der Ausweisung gemeinnütziger Zwecke auf den Gesetzgeber haben, kommt es doch bei der Rechtfertigung der Wettbewerbsbeeinflussung letztlich auf die Gewichtigkeit der geförderten Gemeinwohlbelange an. Die verfassungsrechtliche Grundierung der Wettbewerbsneutralität und ihrer Grenzen vermag für die verfassungsrechtliche Legitimität der Gemeinnützigkeit so mehr zu leisten als die Forderung nach Systemkonsequenz. Als verfassungsrechtliches Prinzip implementiert die Wettbewerbsneutralität an den Sektorgrenzen der Gemeinnützigkeit und an den Grenzen der partiellen Steuerpflicht ein bewegliches System, dem in der Dogmatik der §§ 64 ff. AO stärker Rechnung getragen werden sollte. Wettbewerbsneutralität im europäischen Gemeinwohlverbund und mit ihr die Grundfreiheiten und das Beihilfeverbot<sup>123</sup> als Zuchtmeister des Steuergesetzgebers, der Steuerverwaltung und letztlich auch der steuerrechtlichen Dogmatik werden kaum Alternativen hierzu belassen.

## **V. Summary**

With the right to nonprofit status, tax law offers an incentive to private persons working as volunteers in the public interest. It is however riddled with inconsistencies and ill-prepared for the integration of the German tax state into the Single European Market. Against this backdrop, this article deals with the basic theoretical principles and the legal dogmatics of nonprofit law and its relationship to neutrality of taxation in fair competition. Going beyond the field of tax law the foundations for public law appear in between the state and the market on the terms of the Europeanisation of the law. Lawmaking, legal dogmatics and the application of the law will have to adjust to the framework of a pluralistic Europeanised public welfare.

122 *Trzaskalik* (Fn. 116), 227.

123 *Droege* (Fn. 1), 480 ff., 512 ff.