

Die Steuerbegünstigung der gemeinnützigen Tätigkeit der öffentlichen Hand

Gedanken zur Anwendung des Gemeinnützigkeitsrechts auf die öffentliche Hand

Dr. JOHANNA HEY, Köln

Inhaltsübersicht

- | | |
|--|---|
| <p>I. Einführung</p> <p>II. Steuerstrukturelle Gemeinsamkeiten und Unterschiede zwischen Körperschaften des öffentlichen Rechts und steuerbegünstigten Körperschaften des Privatrechts</p> <p>1. Übereinstimmung von Idealsphäre und Hoheitsbetrieb?</p> <p>2. Übereinstimmung von Betrieb gewerblicher Art und wirtschaftlichem Geschäftsbetrieb?</p> <p>3. Steuersubjektivität</p> | <p>III. Eingeschränktes Bedürfnis nach der Anwendung des Gemeinnützigkeitsrechts auf die juristische Person des öffentlichen Rechts</p> <p>IV. Subjekt der Gemeinnützigkeit</p> <p>V. Konsequenzen der Anwendung der Vorschriften des Gemeinnützigkeitsrechts</p> <p>1. Zweckbetriebe gemeinnütziger Körperschaften des öffentlichen Rechts</p> <p>2. Anwendbarkeit von § 64 Abs. 2 AO?</p> |
|--|---|

I. Einführung

Gemeinnützigkeit und öffentliche Aufgabe sind eng miteinander verwoben¹. So war sich die Gemeinnützigkeitskommission, der auch Joachim Lang angehört hat, einig, daß eine Körperschaft zumindest dann gemeinnützig handelt, wenn sie gesetzliche Pflichtaufgaben des Staates oder der Kommunen übernimmt². Die Idee des Gemeinnützigkeitsrechts, den Staat durch Förderung von Privatinitiative zu entlasten, legt es nahe, die *Parallelen* zwischen der Besteuerung gemeinnütziger Körperschaften und der öffentlichen Hand zu betonen³. Daß es in der gemeinnützigen Tätigkeit von Körperschaften des öffentlichen Rechts auch eine *Schnittmenge* von Gemeinnützigkeitsrecht und Besteuerung der öffentlichen Hand gibt, ist indes wenig beachtet. Zwar ist unbestritten, daß das Gemeinnützigkeitsrecht für alle Körperschaftsteuersubjekte i.S. des KStG gilt, folglich auch für die gemein-

nützig betätigt der öffentlichen Hand, soweit diese einen Betrieb gewerblicher Art (BgA) begründet⁴. Doch wie *Joachim Lang* herausgestellt hat, bereitet die Anwendung des Gemeinnützigkeitsrechts auf die JPöR nicht unerhebliche Schwierigkeiten, weil der Gesetzgeber die Steuerbegünstigungen mit Blick auf die private Unterstützung der öffentlichen Hand geschaffen hat⁵.

Dieser Beitrag hat das Ziel, die Verbindungslinien zwischen der Besteuerung der öffentlichen Hand und dem Gemeinnützigkeitsrecht deutlicher zu machen. Um zu ermitteln, wo das Gemeinnützigkeitsrecht im Rahmen der Besteuerung der öffentlichen Hand Wirkungen entfalten kann, werden zunächst Gemeinsamkeiten und Unterschiede zwischen gemeinnützigen und öffentlich-rechtlichen Körperschaften untersucht. Sodann stellt sich die Frage, wer bei der gemeinnützigen Körperschaft des öffentlichen Rechts Inhaber des Gemeinnützigkeitsstatus i.S. der §§ 51 ff.

1 Vgl. die Definition der Gemeinnützigkeit als „Wohl der Allgemeinheit“, „öffentliches Wohl“ oder „öffentliches Interesse“, *K. Tipke* in *Tipke/Kruse, Abgabenordnung/Finanzgerichtsordnung*, § 52 AO Tz. 2.

2 Gutachten der Unabhängigen Sachverständigenkommission zur Prüfung des Gemeinnützigkeits- und Spendenrechts, *BMF-Schriftenreihe*, Heft 40 (1988), 94 f. Ob er sich hierin erschöpft, ist eine andere – umstrittene – Frage, vgl. *J. Isensee* in *FS G. Dürig*, 1990, S. 33, 47 f.

3 So etwa *J. Lang*, *StuW* 1987, 221 (228); *H. G. Bader*, *Hoheitsbetrieb und Betrieb gewerblicher Art im Umsatz- und Körperschaftsteuerrecht*, 1997, S. 83; *M. Strahl*, *FR* 1998, 761 f.

4 *BT-Drucks. 7/4292 v. 7.11.1975*, 20 (zu § 51 AO); *RFH v. 29.4.1935 – I A 57/34*, *RStBl.* 1935, 857; *BFH v. 13.3.1974 – I R 7/71*, *BStBl.* II 1974, 391 (395) = *StRK KStG 1934–1975* § 1 R. 76; v. 31.10.1984 – *I R 21/81*, *BStBl.* II 1985, 162 (163) = *StRK KStG 1977* § 5 Abs. 1 Nr. 9 R. 2; v. 11.2.1997 – *I R 161/94*, *BFH/NV* 1997, 625 (626) = *StRK KStG 1977* § 4 R. 15; offengelassen in *BFH v. 15.12.1993 – X R 115/91*, *BStBl.* II 1994, 314 = *StRK AO 1977* § 65 R. 13; s. ferner

J. Lang in *WP-Handbuch*, 3. Aufl., Kapitel T Rz. 1, 41, 172; *G. Frotzcher* in *Schwarz, AO*, § 51 Rz. 9; *K. Tipke* (FN 1), § 51 AO Tz. 3; *H. Fichtelmann*, *DStR* 1993, 1514 (1515); *P. Olbertz*, *BB* 1997, 1768; *BMF-Schriftenreihe*, Heft 40 (FN 2), S. 29; *R.-D. Scholtz* in *Koch/Scholtz, AO*, 5. Aufl. 1996, § 51 Rz. 6; *H. Spanner* in *Hübschmann/Hepp/Spitaler (HHSp)*, *AO*, § 51 Rz. 5; *P. Fischer* in *HHSp, Abgabenordnung/Finanzgerichtsordnung*, § 55 AO Rz. 58; *Kießling/Buchna*, *Gemeinnützigkeit im Steuerrecht*, 7. Aufl. 1999, S. 29. Ausdrücklich erwähnt werden die Körperschaften des öffentlichen Rechts in § 55 Abs. 3 AO; vgl. ferner die Gesetzesbegründung zu § 68 Nr. 9 AO (BR-Drucks. 390/96, 88 f.); vgl. auch § 2 Abs. 2 GemVO; einschränkend *Isensee/Knobbe-Keuk*, *Sondervotum zum Gutachten der Unabhängigen Sachverständigenkommission zur Prüfung des Gemeinnützigkeits- und Spendenrechts*, *BMF-Schriftenreihe*, Heft 40 (1988), S. 331, 402, die eine Anwendung des Gemeinnützigkeitsrechts auf staatliche Einrichtungen grds. ablehnen, hiervon aber für BgA eine Ausnahme machen; hierzu ausführlicher IV.

5 *J. Lang* in *WP-Handbuch*, Kapitel T Rz. 172.

AO ist – die Trägerkörperschaft oder der einzelne BgA. Diese eng mit der umstrittenen Subjektivität der öffentlich-rechtlichen Körperschaft verknüpfte Frage hat maßgeblichen Einfluß auf die Anwendung der Einzelvorschriften des Gemeinnützigkeitsrechts, wie exemplarisch an § 64 Abs. 2 AO verdeutlicht werden soll.

II. Steuerstrukturelle Gemeinsamkeiten und Unterschiede zwischen Körperschaften des öffentlichen Rechts und steuerbegünstigten Körperschaften des Privatrechts

1. Übereinstimmung von Idealsphäre und Hoheitsbetrieb?

Mit dem Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht verfolgt der Gesetzgeber das Ziel, Private in die Erfüllung von Staatsaufgaben einzubinden, den Staat auf diese Weise zu entlasten und gleichzeitig den Gemeinsinn in der Bevölkerung zu schärfen⁶. Deshalb werden gemeinnützig tätigen Körperschaften Steuerbefreiungen gewährt (§ 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG, § 3 Nr. 6 GewStG und § 3 Abs. 1 Nr. 3b GrStG). Diese Steuerbefreiung der gemeinnützigen Körperschaft des Privatrechts korrespondiert mit der Steuerfreiheit der Wahrnehmung öffentlicher Aufgaben durch den Staat. Die Ausübung „öffentlicher Gewalt“ im Hoheitsbetrieb (§ 4 Abs. 5 KStG) umfaßt neben den klassisch hoheitlichen Tätigkeiten auch die öffentliche Daseinsvorsorge⁷ und damit all jene Felder, die zu den Kernbereichen auch des Gemeinnützigkeitsrechts gehören⁸. Der Einsatz für das Gemeinwohl ist, unabhängig davon, ob er durch Private oder durch den Staat erfolgt, nicht steuerwürdig. In beiden Fällen sprechen Effizienzgesichtspunkte gegen eine Besteuerung. Die Selbstbesteuerung des Staates verursacht Kosten, ohne zusätzliche Staatseinnahmen zu generieren⁹. Die Besteuerung der Idealtätigkeit gemeinnütziger Körperschaften würde dem Fiskus zwar zusätzliche Einnahmen beschern, wäre aber ein Hemmschuh privater, den Staat entlastender Gemeinwohliniative, so daß letztlich wiederum der Staat einspringen müßte.

Damit drängt sich eine Gleichsetzung des steuerbefreiten Idealbereichs der gemeinnützigen Körperschaft des Privatrechts mit dem steuerfreien Bereich hoheitlichen Handelns der JPöR auf¹⁰. In der konkreten Ausgestaltung unterscheiden sich steuerbegünstigte Idealsphäre und Hoheitsbetrieb jedoch erheblich, denn die Steuerfreiheit des gemeinnützigen Handelns der öffentlichen Hand ist nicht an die strengen formellen und materiellen Voraussetzungen des Gemeinnützigkeitsrechts geknüpft. Ihr drohen bei nicht zweckgerechter Mittelverwendung oder einer gemeinnützigen Zwecken widersprechenden Ausübung der öffentlichen Gewalt keine steuerlichen Sanktionen, solange die Tätigkeit sich als Ausübung öffentlicher Gewalt i.S. des § 4 Abs. 5 S. 1 KStG einordnen läßt. Steuerrechtliche Restriktionen, wie sie die §§ 55 ff. AO für gemeinnützige Körperschaften des Privatrechts vorsehen, sind bei der öffentlich-rechtlichen Körperschaft auch grundsätzlich nicht erforderlich, weil die Vorgaben des Haushaltsrechts¹¹ und außersteuerliche Kontrollen im Rahmen der Staatsaufsicht die bestimmungsgemäße Vermögensverwendung sicherstellen¹². Allerdings unterliegt auch die JPöR, soweit sie gemäß §§ 10b EStG, 49 Nr. 1 EStDV Spenden empfängt, dem Gebot zweckgerechter Mittelverwendung mit der Konsequenz der Haftung für entgangene Steuer des Spenders nach Maßgabe von § 10b Abs. 4 S. 2 EStG im Fall der Fehlverwendung.

2. Übereinstimmung von Betrieb gewerblicher Art und wirtschaftlichem Geschäftsbetrieb?

Eine Grenze finden Steuerbefreiung der gemeinnützigen Körperschaft des Privatrechts und Steuerfreiheit der öffentlichen Hand im Grundsatz der Wettbewerbsneutralität des Steuerrechts¹³. Ausgehend von einem Verständnis der Steuer, und zwar der direkten wie der indirekten, als Kostenfaktor, wird die Steuerfreiheit dort nicht gewährt, wo ein Konkurrenzverhältnis mit steuerpflichtigen Unternehmen besteht. Deshalb sind gemeinnützige Körperschaften mit ihren wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben, öffentlich-rechtliche Körperschaften mit ihren BgA körperschaft- und umsatz-

6 J. Isensee (FN 1) S. 33, 61; Boettcher/Leibrecht, Gemeinnützigkeitsverordnung, 1971, Einführung, S. 11; BMF-Schriftenreihe, Heft 40 (FN 2), S. 92 f.

7 Hierzu H. W. Louis, Die Besteuerung der öffentlichen Unternehmen und Einrichtungen der Daseinsvorsorge, 1981.

8 Am deutlichsten kommt die Verwandtschaft zwischen öffentlicher Aufgabe und der Verfolgung gemeinnütziger Zwecke in Bemühungen zum Ausdruck, den Begriff der Gemeinnützigkeit der §§ 51 S. 1, 52 AO durch einen Rekurs auf die Staatsaufgabenlehre zu klären und einen Gleichlauf mit dem Begriff des öffentlichen Interesses herzustellen, so z.B. G. Frotscher in Schwarz, AO, § 52 Rz. 1 (Stand 6/99). Dagegen weisen B. Kugel, Die Besteuerung öffentlicher Betriebe, 1989, S. 65; G. Pflaumer, Der Begriff „Ausübung öffentlicher Gewalt“ im Steuerrecht, 1964, S. 172; J. König, Die subjektive Steuerpflicht der Betriebe gewerblicher Art von juristischen Personen des öffentlichen Rechts nach dem deutschen Körperschaftsteuerrecht, 1958, S. 14 ff., darauf hin, daß die gemeinnützige Tätigkeit von JPöR nicht deckungsgleich ist mit dem Bereich der Ausübung öffentlicher Gewalt.

9 R. Seer, DStR 1992, 1751 (1752). Ein fiskalischer Grund für die Besteuerung des Betriebs gewerblicher Art kann allerdings darin gesehen werden, daß auf diese Weise ein Teil der Einnahmen der jeweiligen Körperschaft über die Steuererhebung dem allgemeinen Staatshaushalt zugeführt werden kann und damit den Regelungen der Finanzverfassung über die Verteilung der Steuereinnahmen unterfällt; i.d.S. auch J. Boetius, DB 1996, Beilage 17, 8.

10 Isensee/Knobbe-Keuk (FN 4), S. 331, 404.

11 Z. B. § 14 HGrG.

12 Dem entspricht auch § 62 AO, der von dem formellen (nicht von dem materiellen) Erfordernis der Vermögensbindung absieht, weil diese durch die Aufsicht staatlicher Stellen kontrolliert wird, s. P. Fischer (FN 4), § 62 AO Rz. 2.

13 Sondervotum zum Gutachten (FN 4), S. 213; K. Tipke (FN 1), § 14 AO Tz. 2; P. Fischer (FN 4), § 14 AO Rz. 49; § 64 Rz. 9; K. H. Friauf in Friedrich/Kupsch (Hrsg.), Die Besteuerung öffentlicher Unternehmen, 1981, S. 57, 61.

steuerpflichtig¹⁴. Ausgenommen von dieser partiellen Steuerpflicht wird in beiden Fällen die Vermögensverwaltung. Für die gemeinnützige Körperschaft ergibt sich dies positivrechtlich aus § 14 S. 1 u. 3 AO. Die Ausgrenzung der Vermögensverwaltung öffentlich-rechtlicher Körperschaften aus dem BgA entnimmt der Bundesfinanzhof dessen typologischer Ähnlichkeit mit dem Gewerbebetrieb¹⁵.

Die gemeinsame Wurzel im Begriff des Gewerbebetriebs des Preußischen OVG¹⁶ erlaubt den Schluß auf eine weitgehende inhaltliche Übereinstimmung von wirtschaftlichem Geschäftsbetrieb i.S. des § 14 AO und BgA i.S. von § 4 Abs. 1 KStG¹⁷. Wichtiger noch als die gemeinsame Tradition ist die gemeinsame Funktion: Die Wahrung der Wettbewerbsneutralität des Steuerrechts¹⁸. Deshalb wird § 14 AO nicht nur im Rahmen von § 64 Abs. 1 AO kraft gesetzlicher Anordnung, sondern auch bei der Auslegung von § 4 Abs. 1 S. 1 KStG aufgrund der Ähnlichkeit der Formulierung und Besteuerungszwecke¹⁹ im Wege der Analogie herangezogen²⁰.

Dennoch bestehen zwischen § 14 AO und § 4 Abs. 1 KStG inhaltliche Unterschiede, die zu zum Teil unterschiedlichen Abgrenzungen führen, ohne daß diese der Sache nach begründbar wären. Eine Vereinheitlichung – wie sie jüngst *Joachim Lang* in den Brühler Empfehlungen zur Reform der Unternehmensbesteuerung gefordert hat²¹ – ist daher nicht nur als Gebot der Vereinfachung wünschenswert, sondern würde sachlich nicht gerechtfertigten Differenzierungen den Ansatz nehmen. Zu streichen wären die in der Praxis nur mit Schwierigkeiten handhabbaren Tatbestandsmerkmale der „Einrichtung“ und der „wirtschaftlichen Heraushebung“ in § 4 Abs. 1 S. 1 KStG. Sie haben keine Entsprechung in §§ 14 S. 1, 64 AO und lassen sich mit dem Normzweck der Vermeidung von Wettbewerbsverzerrungen nur schwer in Einklang bringen.

Ein Konkurrenzverhältnis wird nicht erst dann begründet, wenn eine Tätigkeit im Rahmen einer Einrichtung ausgeübt wird²². Soweit die „wirtschaftliche Heraushebung“ an die Aufgriffsgrenze von 60 000 DM Jahresumsatz geknüpft wird²³, ergibt sich insoweit zwar eine zu begrüßende Entsprechung mit § 64 Abs. 3 AO. In beiden Fällen bedeutet die Aufstellung einer Bagatellgrenze eine nicht unerhebliche Vereinfachung²⁴. Ein Unterschied ergibt sich allerdings daraus, daß § 64 Abs. 3 AO eine Grenze für den zusammengefaßten Umsatz aller wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe einer gemeinnützigen Körperschaft normiert, während sich die von der Verwaltung für die Annahme eines BgA aufgestellte 60 000-DM-Grenze auf den einzelnen Betrieb bezieht²⁵. Schließlich nimmt § 4 Abs. 1 S. 1 KStG die Land- und Forstwirtschaft aus dem BgA aus und privilegiert diesen damit gegenüber dem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb, ohne daß hierfür eine sachliche Rechtfertigung bestünde²⁶. Damit läßt sich festhalten, daß *de lege lata* der Begriff des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs gegenüber dem des BgA weiter ist. Daraus folgt, daß immer, wenn ein BgA vorliegt, automatisch auch die Kriterien des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs erfüllt sind, während dies umgekehrt nicht zwingend der Fall ist.

3. Steuersubjektivität

Einen – auch für die Anwendung des Gemeinnützigkeitsrechts auf letztere – gewichtigen Unterschied zwischen der gemeinnützigen Körperschaft des Privatrechts und der öffentlich-rechtlicher Körperschaft gibt es ferner hinsichtlich der Steuersubjektivität.

Nach der Konzeption von § 5 Abs. 1 Nr. 9 S. 2 KStG ist die gemeinnützige Körperschaft mit ihren wirtschaft-

14 BFH v. 30.11.1989 – I R 19/87, BStBl. II 1990, 246 (248) = StRK KStG 1977 § 4 R. 5; *H. Bott* in A. Andersen, KStG, § 4 Rz. 52 (Stand 11/1996); *M. Strahl*, FR 1998, 761 (771); *H. G. Bader* (FN 3), S. 83; *P. Fischer* (FN 4), § 14 AO Rz. 49; § 64 AO Rz. 9.

15 BFH v. 13.3.1974 (FN 4), 394; vgl. auch schon RFH v. 14.10.1941, RStBl. 1942, 609: Eine bloße Vermögensverwaltung ist keine betriebliche Einrichtung; RFH v. 29.3.1938, RStBl. 1938, 471: keine wirtschaftliche Tätigkeit. Teile der Literatur stellen dagegen vorrangig darauf ab, daß die Steuerfreiheit im Rahmen der Vermögensverwaltung typischerweise keine Wettbewerbsrelevanz entfaltet, vgl. *R. Hüttemann*, Wirtschaftliche Betätigung und steuerliche Gemeinnützigkeit, 1991, S. 148 ff.; zustimmend *H. G. Bader* (FN 3), S. 106 f.; ferner *K. Tipke* (FN 1), § 14 AO Tz. 11; kritisch demgegenüber *P. Fischer* (FN 4), § 14 AO Rz. 61 (Stand: 8/1998); *Prinz*, JbFSt. 1993/94, S. 366, 371 f.; gegen die Steuerfreiheit der Vermögensverwaltung als solcher spricht sich *D. Schneider*, DStR 1998, 1287 (1288) aus.

16 Für den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb s. *U. Herbert*, Der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb des gemeinnützigen Vereins, 1988, S. 17 ff.; zur Historie des Begriffs Betrieb gewerblicher Art s. *G. Laule*, DStZ 1988, 183 f.

17 *J. Lang* in WP-Handbuch, Kapitel T Rz. 143.

18 *J. Lang* in WP-Handbuch, Kapitel T Rz. 13, 41.

19 Tragendes Auslegungskriterium ist in beiden Fällen der Wettbewerbsgedanke s. BFH v. 2.10.1968 – I R 40/68, BStBl. II 1969, 43 (45) = StRK KStG 1934–1975 § 4 Abs. 1 Ziff. 6 R. 24; *Herrmann/Eversberg/Wagner* in Herrmann/

Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 5 KStG Anm. 173; *H. G. Schultze-Schlutius*, StuW 1938, 941 (956); a.A. *U. Herbert*, Der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb des gemeinnützigen Vereins, 1988, S. 35, der den Wettbewerbsgedanken zur Auslegung von § 14 AO für ungeeignet hält. Dem ist insoweit zuzustimmen, als § 14 AO auch außerhalb des Gemeinnützigkeitsrechts Bedeutung hat. Wird die Vorschrift jedoch i.V.m. § 64 Abs. 1 Satz 1 AO zur Anwendung gebracht, ist der Wettbewerbsgedanke auch bei der Anwendung von § 14 AO zu berücksichtigen.

20 S. etwa *R. Seer*, DStR 1992, 1751 (1753); *H. G. Bader* (FN 3), S. 83; *M. Siegel*, Der Begriff des „Betriebs gewerblicher Art“ im Körperschaft- und Umsatzsteuerrecht, 1999, S. 238; *M. Strahl*, FR 1998, 761.

21 *J. Lang* in Brühler Empfehlungen, BMF-Schriftenreihe Heft 66 (1999), Anhang Nr. 1, S. 35; so auch *R.-D. Scholtz* in Koch/Scholtz, AO, 5. Aufl. 1996 § 51 Rz. 6.

22 Kritisch ebenfalls *M. Siegel* (FN 20), S. 76.

23 Abschn. 5 Abs. 5 S. 3 KStR 1995.

24 Vgl. den Vorschlag der Unabhängigen Sachverständigenkommission (FN 4), S. 213, 315, wo die Einführung der Besteuerungsgrenze in § 64 Abs. 3 AO mit der für BgA geltenden Aufgriffsgrenze begründet wurde.

25 Diese Differenzierung ist Ausfluß der Anerkennung des einzelnen BgA wenn auch nicht als Steuersubjekt, so doch als Gewinnermittlungssubjekt.

26 *J. Lang* (FN 21), S. 35; a.A. *H. G. Bader* (FN 3), S. 117 gerechtfertigt mangels Wettbewerbsrelevanz.

lichen Geschäftsbetrieben *partiell* steuerpflichtig²⁷. Steuersubjekt ist die Körperschaft, nicht der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb. Mehrere steuerpflichtige Geschäftsbetriebe werden als ein einziger behandelt (§ 64 Abs. 2 AO). Die gemeinnützige Körperschaft versteuert „ein“ Einkommen.

Grundlegend anders ist dagegen – zumindest nach der gesetzlichen Konzeption – die steuerliche Struktur der öffentlich-rechtlichen Körperschaft. § 1 Abs. 1 Nr. 6 KStG definiert den einzelnen BgA als Steuersubjekt²⁸. Zwar geht der Bundesfinanzhof entgegen dem Wortlaut von § 1 Abs. 1 Nr. 6 KStG seit dem Aufzugsanlagen-Urteil vom 13. März 1974²⁹ in ständiger Rechtsprechung³⁰ davon aus, daß nicht der einzelne BgA, sondern die JPöR Subjekt der Körperschaftsteuer sei, und begründet dies mit der mangelnden Rechts- und Handlungsfähigkeit des BgA³¹. Dennoch ist die durch die Rechtsprechung hergestellte Übereinstimmung mit der gemeinnützigen Körperschaft nur eine scheinbare, denn der BgA bleibt Gewinnermittlungssubjekt. Die JPöR versteuert nicht das zusammengefaßte Ergebnis aller ihrer BgA, sondern ist hinsichtlich jedes einzelnen BgA gesondert steuerpflichtig, was zu der steuerrechtlich einzigartigen Konstruktion mehrerer Einkommen einer Person führt, die ihre Erklärung nur darin findet, daß die Körperschaft nicht ihr eigenes, sondern das Einkommen ihrer BgA versteuert.

III. Eingeschränktes Bedürfnis nach der Anwendung des Gemeinnützigkeitsrechts auf die juristische Person des öffentlichen Rechts

Wenngleich Gemeinnützigkeit und öffentliche Aufgabe keine Synonyme sind, so schränken die Parallelen³² zwischen der Förderung der Allgemeinheit (§ 52 AO) und der Wahrnehmung öffentlicher Aufgaben das Bedürfnis für die Anwendung des Gemeinnützigkeitsrechts auf die öffentliche Hand erheblich ein³³. Denn in der Regel werden Tätigkeiten, die sich unter § 52 AO subsumieren lassen, im Rahmen eines nach § 4 Abs. 5 KStG ohnehin nicht steuerpflichtigen Hoheitsbetriebs ausgeübt. Hieraus ergibt sich die von *Joachim Lang* als paradoxon bezeichnete Situation, daß das Gemeinnützigkeitsrecht für die JPöR erst dort Bedeutung erlangt, wo es regelmäßig gerade nicht zur Anwendung kommt, nämlich im Bereich wirtschaftlicher Betätigung³⁴. Da

die JPöR nicht qua Rechtsform, sondern erst durch die Begründung eines BgA Steuersubjekt i.S. des KStG wird, greift das Gemeinnützigkeitsrecht nur dort ein, wo die Steuerfreiheit der öffentlichen Hand aus Gründen steuerlicher Wettbewerbsneutralität gerade ausgeschlossen ist. Aufgrund der dargestellten inhaltlichen Übereinstimmung von wirtschaftlichem Geschäftsbetrieb und BgA wird ipso facto mit der Eröffnung des Anwendungsbereichs des Gemeinnützigkeitsrechts die Steuerbegünstigung durch § 5 Abs. 1 Nr. 9 S. 2 KStG i.V.m. § 64 AO wieder ausgeschlossen, so daß als gemeinnützigkeitsbedingte Ausnahme von der ausnahmsweisen Besteuerung der JPöR nur die Figur des Zweckbetriebs verbleibt. Ausgehend vom Gedanken der Wettbewerbsneutralität, die tragendes Prinzip sowohl der Besteuerung der öffentlichen Hand als auch der Einschränkung der Steuerbegünstigung der gemeinnützigen Körperschaft des Privatrechts ist, bedeutet dies, daß zwar eine Konkurrenzsituation mit steuerpflichtigen Unternehmen besteht – andernfalls käme es nicht zur Anwendung des Gemeinnützigkeitsrechts auf die JPöR –, daß aber andererseits Wettbewerbsverzerrungen hinnehmbar sind, weil sie im Rahmen eines Zweckbetriebes verursacht werden.

IV. Subjekt der Gemeinnützigkeit

Soll die Körperschaft des öffentlichen Rechts in den Genuß der Steuerbefreiung des § 5 Abs. 1 Nr. 9 S. 1 KStG kommen, so müssen sämtliche Voraussetzungen der §§ 51 ff. AO vorliegen. Fraglich ist dabei, wo der Anknüpfungspunkt für die Feststellung des Gemeinnützigkeitsstatus zu suchen ist: Bei der öffentlich-rechtlichen Körperschaft als solcher (Trägerkörperschaft) oder beim jeweiligen BgA. Diese Frage hängt eng zusammen mit der Struktur der §§ 1 Abs. 1 Nr. 6, 4 KStG. Würde man dem Wortlaut des § 1 Abs. 1 Nr. 6 KStG entsprechend den BgA selbst als Subjekt der Körperschaftsteuer auffassen, so gäbe es keinen Zweifel, daß der BgA und nicht die Trägerkörperschaft Subjekt der Gemeinnützigkeit ist. Denn Voraussetzung für die Anwendung der Steuerbefreiung des § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG i.V.m. §§ 51 ff. AO ist, daß überhaupt eine subjektive Steuerpflicht besteht, von der befreit werden kann. Weniger eindeutig ist dies, wenn man mit dem Bundesfinanzhof nicht den BgA, sondern die Träger-

27 P. Fischer (FN 4), § 64 AO Rz. 8.

28 Die Vorschrift lautet „unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig sind ... Betriebe gewerblicher Art von juristischen Person des öffentlichen Rechts“ und nicht „unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig sind juristische Personen des öffentlichen Rechts mit ihren Betrieben gewerblicher Art“.

29 BFH v. 13.3.1974 (FN 4), 393 in Abkehr von BFH v. 28.2.1956 – I 5/54 U, BStBl. III 1956, 133 (134); RFH v. 22.11.1938 – I 305/38, RStBl. 1939, 477. Auch die Literatur ging vor der Entscheidung von 1974 von der Steuerpflicht des BgA aus, s. etwa Chr. Ramme, Betriebe gewerblicher Art von Körperschaften des öffentlichen Rechts und die Ausübung öffentlicher Gewalt im Umsatzsteuerrecht, 1970, S. 78.

30 BFH v. 31.10.1984 (FN 4), 163; v. 8.11.1989 – I R 187/85, BStBl. II 1990, 242 (243) = StRK KStG 1977 § 4 R. 3; v. 4.12.1991 – I R 74/89, BStBl. II 1992, 432 (433) = StRK KStG

1977 § 8 Abs. 4 R. 4; v. 3.2.1993 – I R 61/91, BStBl. II 1993, 459 = StRK KStG 1977 § 4 R. 11.

31 Die Literatur hat sich dieser Auffassung größtenteils angeschlossen, s. K. Meßmer in FS H. v. Wallis, 1985, S. 341, 346; K. Stein in Gail/Goutier/Grützner, KStG § 4 Rz. 21 (Stand 2000); B. Felder in Dötsch/Eversberg/Jost/Witt, KStG, § 4 Rz. 14; H. Bott in Arthur Andersen, KStG, § 4 Rz. 2, 19 ff.; dagegen gehen H.-J. Pezzer in Tipke/Lang, Steuerrecht, 16. Aufl. 1998, § 11 Rz. 12; H. G. Bader (FN 3), S. 80 f.; J. Rader, BB 1977, 1441 (1444), nach wie vor dem Wortlaut folgend von der Steuerpflicht des BgA aus. Ebenso M. Siegel (FN 20), S. 52 ff., der allerdings darauf hinweist, daß beide Auffassungen grundsätzlich nicht zu unterschiedlichen Ergebnissen führen.

32 Deutlich etwa in FG Hbg. v. 5.3.1986 – II 144/83, EFG 1986, 516 (518).

33 Kießling/Buchna (FN 4), S. 30.

34 J. Lang in WP-Handbuch, Kapitel T Rz. 172.

körperschaft als Körperschaftsteuersubjekt ansieht³⁵. Dies eröffnet die Möglichkeit, für die Feststellung der Gemeinnützigkeit auf die Körperschaft selbst und nicht auf ihren BgA abzustellen, auch wenn weiterhin die Anwendbarkeit des Gemeinnützigkeitsrechts einen BgA voraussetzt, da andernfalls kein Bedürfnis nach einer Steuerbegünstigung besteht.

Die Frage nach dem Zuordnungssubjekt des Gemeinnützigkeitsstatus ist keineswegs nur theoretischer Natur, sondern für die Reichweite der Anwendung des Gemeinnützigkeitsrechts auf die öffentliche Hand von entscheidender Bedeutung. Das Abstellen auf die JPöR hätte den Vorteil, die Besteuerungssituation der gemeinnützigen Körperschaft des Privatrechts präziser nachzuzeichnen, wogegen der Blick nur auf den BgA den gesamten Idealbereich, den bei der JPöR der Hoheitsbetrieb ausfüllt, abtrennt. Stellt man für die Begründung des Gemeinnützigkeitsstatus allein auf den BgA ab, so fehlt es, wenn der BgA nicht in vollem Umfang Zweckbetrieb ist³⁶, mangels Ausschließlichkeit und Selbstlosigkeit bereits an den Voraussetzungen der Gemeinnützigkeit i.S. der §§ 51 ff. Als gemeinnützig kann eine Körperschaft nicht anerkannt werden, wenn ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb in den Vordergrund des Gesamtwirkens der Körperschaft tritt und ihr das Gepräge gibt³⁷. Bei Mittelbeschaffungsbetrieben, deren Geschäftstätigkeit keinerlei Bezug zu einem der gemeinnützigen Zwecke des § 52 AO aufweist, scheidet die Gemeinnützigkeit sogar noch früher, nämlich am Kriterium der Unmittelbarkeit³⁸. Denn der BgA ist nicht allein deshalb gemeinnützig, weil er von einer öffentlich-rechtlichen Körperschaft unterhalten wird oder weil seine Erträge einer öffentlich-rechtlichen Körperschaft zufließen³⁹. Ob die formellen oder materiellen Voraussetzungen der Gemeinnützigkeit im übrigen erfüllt sind⁴⁰, ist

demnach irrelevant. Zieht man hingegen die Trägerkörperschaft heran, so wird der Einstieg in das Gemeinnützigkeitsrecht ermöglicht und nur partiell für den BgA ausgeschlossen. Es kommt zunächst zur Anwendung von § 5 Abs. 1 Nr. 9 S. 1 KStG, wobei jedoch der BgA – nun als wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb – gemäß § 5 Abs. 1 Nr. 9 S. 2 KStG sogleich wieder aus der Steuerbefreiung herausgenommen wird, soweit er nicht Zweckbetrieb i.S. des § 65 AO ist. Praktische Bedeutung hat die Unterscheidung einerseits für die Anwendung von § 64 Abs. 2 AO. Folge der Anwendung des Gemeinnützigkeitsrechts auf die öffentlich-rechtliche Körperschaft wäre andererseits, daß diese in ihrer Gesamtheit den Restriktionen des Gemeinnützigkeitsrechts zu unterwerfen wäre.

Der Gesetzgeber der AO 1977 hat trotz der Entscheidung des Bundesfinanzhofs vom 13. März 1974⁴¹ daran festgehalten, daß der BgA und nicht die Trägerkörperschaft Subjekt der Gemeinnützigkeit ist⁴². Die Literatur hat diese Sichtweise weitgehend kritiklos übernommen⁴³. Nicht immer einheitlich agiert der Bundesfinanzhof: Mal spricht er von der Gemeinnützigkeit des BgA⁴⁴, mal der Körperschaft⁴⁵. *Joachim Lang*⁴⁶ hält hingegen im Hinblick darauf, daß die JPöR Steuersubjekt ist, diese für die Inhaberin des Gemeinnützigkeitsstatus und nicht den von ihr unterhaltenen BgA. Auch *Helmar Fichtelmann* möchte auf die öffentlich-rechtliche Körperschaft abstellen und zieht zur Begründung den Wortlaut von § 51 S. 1 AO heran, der zwischen öffentlich-rechtlichen und privatrechtlichen Körperschaften nicht differenziert⁴⁷, ein Argument das allerdings zweifelhaft ist, weil § 51 S. 2 AO die in § 51 S. 1 AO genannten Körperschaften als solche des KStG definiert. Das KStG erfaßt aber gerade nicht die Trägerkörperschaft, sondern nur deren BgA.

35 S. FN 29.

36 *J. Lang* in WP-Handbuch, Kapitel T Rz. 146.

37 *J. Lang* in WP-Handbuch, Kapitel T Rz. 146 führt als Beispiel für das Gesamtwirken der Körperschaft beherrschende Zweckbetriebe (Krankenhäuser, Theater, Museen) die rechtlich verselbständigten BgA i.S. des § 4 Abs. 2 KStG an. Stellt man für den Gemeinnützigkeitsstatus nur auf den BgA ab, würde es indes auf dessen rechtliche Verselbständigung nicht mehr ankommen, weil beim BgA zwingend die wirtschaftliche Betätigung der Körperschaft i.S. des § 5 I Nr. 9 KStG das Gepräge gibt.

38 *P. Fischer* (FN 4), § 57 AO Rz. 6.

39 RFH v. 11.7.1933 – I A 410/32, RStBl. 1933, 1055 (1056); *P. Fischer* (FN 4), § 55 AO Rz. 60. Auch § 58 Nr. 1 AO ändert hieran nichts, weil die Vorschrift lediglich vom Unmittelbarkeitsgebot befreit (s. *K. Tipke* [FN 1], § 58 AO Tz. 2), nicht aber über das Fehlen der übrigen Voraussetzungen der Gemeinnützigkeit bei der Mittelbeschaffungskörperschaft hinweghilft (so zutreffend *P. Fischer* (FN 4), § 58 AO Rz. 16; *Chr. Franz*, Grundlagen der Besteuerung gemeinnütziger Körperschaften bei wirtschaftlicher Betätigung, 1991, S. 104 ff.

40 BFH v. 15.12.1993 – X R 115/91, BStBl. II 1994, 314 (315) = StRK AO 1977 § 65 R. 13; v. 27.10.1993 – I R 60/91, BStBl. II 1994, 573 = StRK AO 1977 § 65 R. 14. So wird etwa bei der Veranstaltung von Universitätsbällen nicht darauf abgestellt, daß die Universität die gemeinnützigen Zwecke Wissenschaft und Forschung verfolgt. Der Geschäftszweck des Betriebs gewerblicher Art – Organisation von Festen – gibt keinen Raum für die Anwendung des Ge-

meinnützigkeitsrechts, so daß sich die Frage, ob es sich um einen Zweckbetrieb handelt, nicht stellt; vgl. auch FG München v. 7.11.1996 – 14 K 1749/96, UVR 1997, 174; *M. Strahl*, FR 1998, 761 (772).

41 S. FN 29.

42 BT-Drucks. 7/4292 v. 7.11.1975, 20 (zu § 51); vgl. auch die FinVerw.: Mustersatzung für Betriebe gewerblicher Art von JPöR AEAO Anlage 2 zu § 60 AO.

43 *H. W. Louis* (FN 7), S. 144; *D. v. Twickel* in Blümich, KStG, § 5 Rz. 111; *M. Streck*, KStG, 4. Aufl. 1995, § 5 Anm. 60; *K. Tipke* (FN 1), § 51 AO Tz. 3; *H. Woitschell* in Arthur Andersen, KStG, § 5 Rz. 369; zuvor bereits *Boettcher/Leibrecht* (FN 6), § 2 GemVO Anm. 7.

44 BFH v. 11.2.1997 (FN 4), 626; v. 31.10.1984 (FN 4), 163.

45 BFH v. 11.5.1988 – V R 76/83, BStBl. II 1988, 908 (909 f.), wo für die Beurteilung der Gemeinnützigkeit einer von einem Studentenwerk betriebenen Cafeteria auf das Studentenwerk als Anstalt öffentlichen Rechts abgestellt wurde.

46 WP-Handbuch, Kapitel T Rz. 41; scheinbar ebenso *G. Frotzcher* in Schwarz, AO, § 51 Rz. 9. Andererseits bezieht auch *J. Lang* in WP-Handbuch, Kapitel T Rz. 104 das Erfordernis einer Satzung, die die Verfolgung des gemeinnützigen Zwecks dokumentiert, auf den Betrieb gewerblicher Art und nicht auf die Körperschaft.

47 DStR 1993, 1514 (1515). Insb. widerspricht *Fichtelmann* der Auffassung eines Vorrangs von § 1 Abs. 1 Nr. 6 KStG vor § 51 AO, da es sich im Gegenteil bei § 51 AO um das spezielle Gesetz handle.

Jenseits des Wortlauts von § 51 AO und § 1 Abs. 1 Nr. 6 KStG tut sich eine sehr viel grundlegendere Frage auf: Kann hoheitliches Handeln des Staates, insbesondere die Erfüllung staatlicher Pflichten, überhaupt als gemeinnützig i.S. der §§ 51 ff. AO bezeichnet werden? Dies wird überwiegend abgelehnt⁴⁸. Zwar werden Staat und Kommunen stets zur Förderung der Allgemeinheit tätig. Indes – so führen etwa *Josef Isensee* und *Brigitte Knobbe-Keuk*⁴⁹ aus – fehle es bei der Wahrnehmung öffentlicher Pflichten an dem für die gemeinnützige Tätigkeit charakteristischen Element der Freiwilligkeit⁵⁰. Diese zu prämiieren, sei die zentrale Rechtfertigung des Gemeinnützigkeitsrechts. Staatliche Gemeinwohlförderung müsse hingegen nicht prämiert werden, da sie Wesensbestimmung und verfassungsrechtliche Pflicht der handelnden Körperschaften sei⁵¹. Zu rechtfertigen sei die Gewährung der gemeinnützigkeitsrechtlichen Steuervergünstigungen nur dort, wo die öffentliche Hand um der Wettbewerbsgleichheit willen der allgemeinen Steuerpflicht unterworfen werde⁵².

Dem ist insoweit zuzustimmen, als in der Regel kein Bedürfnis für eine Anwendung der gemeinnützigkeitsrechtlichen Steuerbefreiungen auf die öffentliche Hand besteht. Andererseits konkurriert der Staat zunehmend auch auf in der Vergangenheit als klassisch öffentlich-rechtlich qualifizierten Gebieten mit Privaten, insbesondere auch mit gemeinnützigen Organisationen des Privatrechts. Grenzt man nun den Hoheitsbetrieb i.S. von § 4 Abs. 5 S. 1 KStG am Maßstab der Wettbewerbsrelevanz vom steuerpflichtigen BgA ab, und läßt sich nicht ausschließen, daß sich unter den konkurrierenden privaten Wettbewerbern auch steuerpflichtige Unternehmen befinden, so werden Tätigkeiten, die früher dem steuerpflichtigen Hoheitsbetrieb zuzuordnen waren, nunmehr steuerpflichtig. Schrumpft damit der Bereich steuerfreien hoheitlichen Handelns der öffentlichen Hand zusammen, so entsteht ein Bedürfnis danach, dem Staat dieselben Vergünstigungen zu gewähren wie privaten Institutionen. Im Interesse einer größtmöglichen Annäherung der Behandlung der gemeinnützigen Körperschaft des öffentlichen Rechts an die gemeinnützige Körperschaft des Privatrechts sollte

daher danach differenziert werden, ob die JPöR ihrem Verbandszweck nach ideelle Zwecke i.S. des § 52 AO verfolgt⁵³. Hier rechtfertigt es die Vergleichbarkeit mit einer gemeinnützigen Körperschaft des Privatrechts, die Körperschaft selbst zur Inhaberin des Gemeinnützigkeitsstatus zu machen. Die Körperschaft öffentlichen Rechts ist *insgesamt* und *ausschließlich* gemeinnützig tätig⁵⁴. So verfolgen etwa Universitäten, Studentenwerke oder öffentlich-rechtliche Stiftungen auf dem Gebiet der Wohlfahrtspflege in ihrer Gesamtheit einen einheitlichen gemeinnützigen Zweck. Hingegen ist auf den BgA abzustellen, wenn nur einzelne Betätigungen der öffentlich-rechtlichen Körperschaft die Kriterien des § 52 AO erfüllen. So widmen sich etwa Gebietskörperschaften (Bund, Länder, Gemeinden, Landkreise etc.) als solche nicht ausschließlich ideellen Zwecken, wohl aber die von ihnen unterhaltenen Krankenhäuser und Schulen. Die Anwendung des Gemeinnützigkeitsstatus auf die Gebietskörperschaft selbst scheidet schon deshalb aus, weil die Gebietskörperschaft heterogene Zwecke verfolgt, die sich gemeinnützigkeitsrechtlich nicht zusammenfassen lassen⁵⁵.

Die Differenzierung zwischen ausschließlich einem steuerbegünstigten Zweck gewidmeten JPöR und Gebietskörperschaften ist auch im Hinblick auf § 55 AO sachgerecht. Nach § 55 AO wird die JPöR im Verhältnis zu ihrem gemeinnützigen BgA wie ein potentiell selbstsüchtiges Mitglied behandelt. Mittel des BgA werden folglich nicht bereits dann steuerunschädlich verwendet, wenn sie einer öffentlich-rechtlichen Körperschaft zufließen⁵⁶, wohl aber – wie sich aus § 58 Nr. 2 AO ergibt –, wenn sie von der Körperschaft öffentlichen Rechts zu steuerbegünstigten Zwecken verwendet werden. Ist die Körperschaft öffentlichen Rechts insgesamt der Verfolgung eines steuerbegünstigten Zwecks i.S. des § 52 AO gewidmet, so lassen sich im Verhältnis zu ihren BgA dieselben Grundsätze anwenden wie im Verhältnis zwischen Idealsphäre und wirtschaftlichem Geschäftsbetrieb gemeinnütziger Körperschaften des Privatrechts. Bei Zufluß der Mittel des BgA an die Trägerkörperschaft kann davon ausgegangen werden, daß sie zur Erfüllung steuerbegünstigter Zwecke eingesetzt werden.

48 *R. Hüttemann* (FN 15), S. 71; *J. Isensee* (FN 6), S. 33 (57 f.): „konstitutionelle Gemeinnützigkeits-Unfähigkeit“; *Isensee/Knobbe-Keuk*, Sondervotum zum Gutachten (FN 4), S. 331, 402, 404 ff.; BMF-Schr. v. 22.8.1985, BStBl. I 1985, 583; BMF-Erlaß v. 27.12.1990, UR 1991, 57 (zur Einschaltung von Eigengesellschaften in die Abfallbeseitigung, wobei in beiden Fällen im Hinblick auf die Wahrnehmung von Pflichten der Trägerkörperschaft die Selbstlosigkeit verneint wurde und keine grundsätzlichen Ausführungen zur Gemeinnützigkeit hoheitlicher Tätigkeit erfolgten); a.A. *W. Theobald*, BB 1985, 1911 (1912).

49 *Isensee/Knobbe-Keuk*, (FN 4), S. 331, 402, 404 ff.

50 *J. Isensee* (FN 6), S. 33 (57).

51 Auch bei einer organisatorischen Ausgliederung der öffentlichen Aufgabe in eine privatrechtliche Körperschaft soll die Anerkennung der Gemeinnützigkeit ausscheiden, BMF v. 22.8.1985, BB 1985, 1712; BMF-Schr. v. 27.12.1990, BStBl. I 1991, 81; FinMin. NW, Erlaß v. 14.5.1985, BB 1985, 1118 (wegen fehlender Selbstlosigkeit); ebenso *R. Hüttemann* (FN 15), S. 71, der die Gemeinnützigkeit jedoch nicht an der Selbstlosigkeit, sondern an der Gemeinnützigkeitsunfähigkeit der öffent-

lichen Hand scheitern läßt; a.A. *W. Theobald*, BB 1985, 1911 (1912); *F. Kirchhartz*, DB 1982, 2158 ff.; *J. Seemann*, DB 1991, 2359 (2361).

52 *J. Isensee* (FN 6), S. 33 (58 FN 55).

53 In diese Richtung auch *H. Fichtelmann*, DStR 1993, 1514.

54 Ein weiteres Indiz ist § 44c Abs. 1 S. 1 Nr. 2 und 3 EStG, der (insgesamt) gemeinnützige Stiftungen des öffentlichen Rechts und Körperschaften des öffentlichen Rechts, die kirchlichen Zwecken dienen, den gemeinnützigen Körperschaften i.S. des § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG für Zwecke der Kapitalertragsteuererstattung gleichstellt. Beide zeichnen sich dadurch aus, daß sie ausschließlich gemeinnützige Zwecke verfolgen.

55 So bietet das Gemeinnützigkeitsrecht nicht die Möglichkeit, wirtschaftliche Geschäftsbetriebe unterschiedlicher Körperschaften zusammenzufassen, und kennt keine gemeinnützige Organschaft, s. hierzu *Kiebling/Buchna* (FN 4), S. 194 f.

56 *P. Fischer* (FN 4), § 55 AO Rz. 149; nach a.A. (s. FN 48) kein Problem der Selbstlosigkeit, sondern der „Gemeinnützigkeitsunfähigkeit“ der öffentlichen Hand.

V. Konsequenzen der Anwendung der Vorschriften des Gemeinnützigkeitsrechts

1. Zweckbetriebe gemeinnütziger Körperschaften des öffentlichen Rechts

Da Voraussetzung dafür, daß das Gemeinnützigkeitsrecht überhaupt zum Tragen kommt, die Feststellung ist, daß die JPöR einen BgA begründet, kann ohne weitere Zwischenschritte auf das Vorliegen eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs i.S. des § 64 AO geschlossen werden. Die soeben begründete Steuervergünstigung wäre also sofort wieder verloren. Für die Anwendung des Gemeinnützigkeitsrechts gibt es folglich nur dann Raum, wenn die wirtschaftliche Geschäftstätigkeit im Rahmen eines Zweckbetriebs erfolgt. Hier liegt das Schwergewicht der Bedeutung des Gemeinnützigkeitsrechts für die öffentliche Hand.

Ob die wirtschaftliche Betätigung eines gemeinnützigen BgA jemals die strengen Kriterien der allgemeinen Zweckbetriebsregelung des § 65 AO wird erfüllen können, ist indes zweifelhaft. Gerade der gemeinnützige BgA enthüllt die Problematik der Wettbewerbsklausel des § 65 Nr. 3 AO. Die Schwierigkeit der Figur des Zweckbetriebs liegt ganz allgemein darin, daß einerseits ein Wettbewerbsverhältnis – tatsächlich oder potentiell – festgestellt ist, daß aber andererseits etwaige Wettbewerbsverzerrungen im Hinblick auf die enge Verknüpfung mit der ideellen Tätigkeit als hinnehmbar erscheinen. § 65 AO dient dem Ausgleich zwischen dem Gebot der Wettbewerbsneutralität und der Förderung ideeller Zwecke. Die Subsumtion erfordert eine Abwägung, ob der Förderung der Allgemeinheit gegenüber der Benachteiligung potentieller Wettbewerber ein größeres Gewicht zukommt⁵⁷. Hierbei handelt es sich um eine Wertungsfrage, die dem Rechtsanwender zwangsläufig einen großen Beurteilungsspielraum läßt. Deshalb bedient sich der Gesetzgeber in § 65 Nr. 3 AO gleich zweier unbestimmter Rechtsbegriffe und schränkt ein, der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb dürfe zu nicht begünstigten Betrieben derselben oder ähnlicher Art nicht *in größerem Umfang* in Wettbewerb treten, als es bei der Erfüllung der steuerbegünstigten Zwecke *unvermeidbar* ist.

Damit weist § 65 Nr. 3 AO gewisse Parallelen zu § 4 Abs. 1 S. 1 i.V.m. § 4 Abs. 5 S. 1 KStG und zu dem zur Auslegung heranzuziehenden Art. 4 Abs. 5 der 6.

RLEWG auf. Denn für die Begründung eines BgA reicht ebenfalls nicht jedwedes Wettbewerbsverhältnis mit steuerpflichtigen Unternehmen aus, sondern es muß sich um ein qualifiziertes Wettbewerbsverhältnis handeln. Art. 4 Abs. 5 S. 2 der 6. RLEWG spricht von „*größeren Wettbewerbsverzerrungen*“. Desgleichen schränkt die „Überwiegensregelung“ in § 4 Abs. 5 S. 1 KStG die Steuerpflicht des BgA in einer Weise ein, die für die Anwendung von § 65 AO kaum noch Raum läßt. Setzt man die Ausübung der öffentlichen Gewalt mit der Verfolgung des gemeinnützigen Zwecks gleich, so ist steuerpflichtig nur jene wirtschaftliche Betätigung der öffentlichen Hand, die nicht überwiegend der Ausübung öffentlicher Gewalt dient. Rechtsprechung⁵⁸ und Verwaltung⁵⁹ gehen von einem Überwiegen der hoheitlichen Tätigkeit dann aus, wenn die wirtschaftliche mit der hoheitlichen Tätigkeit unlösbar verbunden ist, wenn also beide eine Einheit bilden. Genau dies sind aber auch die von der Rechtsprechung für die Annahme eines Zweckbetriebs i.S. des § 65 AO zugrundegelegten Voraussetzungen⁶⁰, so daß, wenn die Voraussetzungen der Überwiegensregelung des § 4 Abs. 5 S. 1 KStG nicht vorliegen, die Tätigkeit also nicht *überwiegend* hoheitlich ist, automatisch auch die Voraussetzungen des § 65 AO verfehlt werden. Denn zum einen dient die Tätigkeit dann nicht in ihrer *Gesamtrichtung* dazu, den steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zweck zu erfüllen (§ 65 Nr. 1 AO), zum anderen überschreitet ihre Wettbewerbsrelevanz die Grenzen der Nr. 3. Anders gewendet fehlt es am Bedürfnis der Anwendung von § 65 AO, weil Tätigkeiten, die bei der gemeinnützigen Körperschaft einen Zweckbetrieb nach der allgemeinen Regel des § 65 AO begründen, bei der JPöR in der Regel gar nicht erst zur Annahme eines BgA führen⁶¹. Bedeutung erlangen für den BgA folglich in erster Linie die Zweckbetriebsfiktionen der §§ 66 ff. AO, und zwar hier besonders § 67 AO (Krankenhäuser)⁶², § 68 Nr. 7 AO (Museen, Theater) und Nr. 9 (Wissenschafts- und Forschungseinrichtungen)⁶³.

2. Anwendbarkeit von § 64 Abs. 2 AO?

Umstritten ist, ob die Vereinfachungsvorschriften des § 64 Abs. 2, 3 und 5 AO auch für öffentlich-rechtliche Körperschaften Anwendung finden. Dabei ist insbesondere die Anwendung des durch das Vereinsförde-

57 P. Fischer (FN 4), § 65 AO Rz. 27 f.

58 BFH v. 10.7.1962 – I 164/59 S, BStBl. III 1962, 448 (449) = StRK KStG 1934–1975 § 1 R. 43; v. 26.5.1977 – V R 15/74, BStBl. II 1977, 813 (814) = StRK UStG 1967 § 2 Abs. 3 R. 4; v. 14.4.1983 – V R 3/79, BStBl. II 1983, 491 (494) = StRK UStG 1967 § 2 Abs. 3 R. 9; v. 27.6.1990 – I R 166/85, BFH/NV 1991, 628 = StRK KStG 1977 § 4 R. 8.

59 Abschn. 5 Abs. 3 S. 3 KStR 1995.

60 BFH v. 2.10.1968 – I R 40/68, BStBl. II 1969, 43 (45) = StRK KStG 1934–1975 § 4 Abs. 1 Ziff. 6 R. 24; v. 9.4.1987 – V R 150/78, BStBl. II 1987, 659 (661) = StRK UStG 1967 § 12 Abs. 2 Nr. 8 R. 1.

61 Diese Beziehung läßt sich auch in der Rechtsprechung nachweisen. So ordnet der BFH – im Hinblick auf die Überwiegensregel – den Absatz von in Gefängniswerkstätten produzierten Waren dem steuerfreien Hoheitsbetrieb zu (BFH v. 14.10.1964 – I 80/62 U, BStBl. III 1965, 95

[96] = StRK GewStG [bis 1977] § 2 Abs. 1 R. 213). Handelt es sich um eine privatrechtlich organisierte Besserungsanstalt, so wird ein Zweckbetrieb angenommen (RFH v. 4.10.1938 – VIa 43/38, RStBl. 1939, 92). In beiden Fällen ist ausschlaggebend, daß die wirtschaftliche Betätigung untrennbar mit der einmal als öffentliche, einmal als gemeinnützige Aufgabe ausgeübten Resozialisierung zusammenhängt.

62 Hierzu ausführlich O. Depenheuer, Staatliche Finanzierung und Planung im Krankenhauswesen, 1986, S. 89 ff.

63 S. Gesetzesbegründung BR-Drucks. 390/86, 88 f. So ist es kaum verwunderlich, daß die Fälle, in denen die Rechtsprechung einen BgA als gemeinnützigen Zweckbetrieb anerkannte, Fälle der §§ 66 ff. AO waren; s. z.B. BFH v. 31.10.1984 – I R 21/81, BStBl. II 1985, 162 = StRK KStG 1977 § 5 Abs. 1 Nr. 9 R. 2.

rungsgesetz⁶⁴ eingeführten § 64 Abs. 2 AO angesichts des vom Bundesfinanzhof in ständiger Rechtsprechung praktizierten Verbots einer Ergebniszusammenfassung verschiedenartiger BgA⁶⁵ von erheblichem Interesse.

Der Bundesfinanzhof hat jedoch mit Urteil vom 11. Februar 1997⁶⁶ hinsichtlich zweier BgA einer im Bereich der Diakonie tätigen JPöR die Anwendung von § 64 Abs. 2 AO als mit § 1 Abs. 1 Nr. 6 KStG unvereinbar abgelehnt. Bereits der Wortlaut der Vorschrift („wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb“) stehe der Anwendung auf BgA entgegen. Zwar müsse als Körperschaftsteuer-subjekt die JPöR angesehen werden, doch unterliege diese hinsichtlich jedes einzelnen BgA gesondert der Besteuerung. Auch an einer analogen Anwendung auf BgA, führt die Entscheidung weiter aus, bestehe kein Interesse, denn anders als die gemeinnützige Körperschaft des Privatrechts bestehe für die JPöR nicht die Gefahr des Verlusts der Steuerbegünstigung, wenn Verluste eines BgA durch Gewinne einer anderen erwerbswirtschaftlichen Betätigung abgedeckt würden⁶⁷. Dies ergebe sich daraus, daß die Gemeinnützigkeit für jeden BgA gesondert festgestellt werde. Der Ausschluß der JPöR von der Vergünstigung des § 64 Abs. 2 AO verursachte dem Bundesfinanzhof auch keine verfassungsrechtlichen Bedenken, denn die isolierte Betrachtung jedes einzelnen BgA benachteilige die JPöR nicht. Im Gegenteil, sie ermögliche es, Verluste des BgA mit Mitteln des nichterwerbswirtschaftlichen Bereichs – dem bei der steuerbegünstigten Körperschaft des Privatrechts die Idealsphäre entspricht – auszugleichen, ohne daß insoweit die Steuerfreiheit gefährdet werde.

Indes greift diese Interpretation von § 64 Abs. 2 AO zu kurz. Schützt die Vorschrift doch nicht nur vor dem Verlust der Gemeinnützigkeit, sondern reduziert durch den Ergebnisausgleich auch die Steuerlast. Gerade im

Hinblick auf die rigide Jurisdiktion zur Zusammenfassung von BgA muß in der Nichtanwendung von § 64 Abs. 2 AO eine Benachteiligung gesehen werden. Zudem treffen auch die Ausführungen des Bundesfinanzhofs hinsichtlich der Ausgleichsmöglichkeit des Verlusts mit Mitteln des nichtwirtschaftlichen Bereichs der JPöR nur bedingt zu. Zumindest gemäß §§ 10b EStG, 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG i.V.m. § 49 Nr. 1 EStDV empfangene Spenden können nicht ohne Verstoß gegen das Gebot zweckgerechter Verwendung zum Ausgleich von Verlusten wirtschaftlicher Geschäftsbetriebe bzw. BgA eingesetzt werden⁶⁸.

Sieht man in der Trägerkörperschaft den Anknüpfungspunkt der Gemeinnützigkeit, dann ergibt sich zwanglos, daß § 64 Abs. 2 AO die Ergebnisverrechnung zwischen mehreren BgA erlaubt, weil diese durch die Anwendung des Gemeinnützigkeitsrechts zu wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben werden. Insoweit kann § 65 Abs. 2 AO sogar unmittelbar angewendet werden. Problematisch ist die Anwendung von § 64 Abs. 2 AO hingegen, wenn man mit dem Bundesfinanzhof für die Anwendung des Gemeinnützigkeitsrechts isoliert den einzelnen BgA betrachtet. Dann wäre in der Tat ein Verlustausgleich gemäß § 64 Abs. 2 AO ausgeschlossen. Denn verschiedene BgA wären wie eigenständige gemeinnützige Körperschaften zu behandeln. Eine solche Betrachtung ist – wie oben dargelegt – bei gemeinnützigen BgA von Gebietskörperschaften aufgrund der fehlenden Homogenität ihrer Zwecke sachgerecht, nicht jedoch bei den Körperschaften, die insgesamt einen einheitlichen gemeinnützigen Zweck verfolgen, wie etwa Kirchen oder Universitäten. Hier gebietet es das Willkürverbot⁶⁹ öffentlich-rechtliche und privatrechtliche Körperschaften, soweit sie sich allein durch ihren rechtlichen Status, nicht aber hinsichtlich der gemeinnützigen Tätigkeit unterscheiden, gleichzubehandeln.

64 Gesetz zur Verbesserung und Vereinfachung der Ver-einsbesteuerung v. 18.12.1989, BGBl. I, 2212 = BStBl. I 1989, 499.

65 BFH v. 20.3.1956 – I 317/55 U, BStBl. III 1956, 166 (167 f.) = StRK KStG 1934–1975 § 1 R. 21. Im Fall nicht gleichartiger BgA geht der BFH über die an die Zusammenfassung mehrerer gewerblicher Betätigungen natürlicher Personen zu einem Betrieb gestellten Kriterien der „sachlichen Verbindung“ hinaus, wenn er eine „enge wechselseitige technisch-wirtschaftliche Verflechtung“ fordert, s. BFH v. 16.1.1967 – GrS 4/66, BStBl. III 1967, 240 = StRK BewG 1934 § 2 R. 25; krit. F. Hofmeister in FS L. Schmidt, 1993, S. 691 (696).

66 BFH v. 11.2.1997 (FN 4), 625 f.

67 BFH v. 11.2.1997 (FN 4), 626.

68 Vgl. J. Lang in WP-Handbuch, Kapitel T Rz. 120: Problematisch kann z.B. die Unterstützung von Theatern etc. sein, wenn diese als Betriebe gewerblicher Art geführt werden und nicht allen gemeinnützigen Anforderungen genügen.

69 Unabhängig von der umstrittenen Frage, ob sich öffentlich-rechtliche Körperschaften auf Art. 3 Abs. 1 GG berufen können, läßt sich das Willkürverbot, auf das sich auch Hoheitsträger berufen können, allgemein aus dem Rechtsstaatsprinzip ableiten, s. M. Gubelt in v. Münch, GG, 5. Aufl. 2000, Bd. 1 Art. 3 Rz. 6; Ph. Kunig, Das Rechtsstaatsprinzip, 1986, S. 316 ff.

Sonderdruck aus Nr. 4 · November 2000

STEUER UND WIRTSCHAFT

Zeitschrift für die gesamten
Steuerwissenschaften

Joachim Lang 60 Jahre

Herausgegeben von
Prof. Dr. Roman Seer

mit Beiträgen von

Prof. Dr. Dieter Birk · Prof. Dr. Walter Dreseck
Prof. Dr. Norbert Herzig · Dr. Johanna Hey · Prof.
Dr. Paul Kirchhof · Prof. Dr. Heinrich Wilhelm
Kruse · Anna Lessova LL. M. · Dr. Jürgen Pelka
Dr. Heinz-Jürgen Pezzer · Prof. Dr. Arndt Raupach
Prof. Dr. Wolfram Reiß · Prof. Dr. Harald Schaum-
burg · Prof. Dr. Dr. h.c. mult. Dieter Schneider
Prof. Dr. Hartmut Söhn · Prof. Dr. Jochen Thiel
Prof. Dr. Klaus Tipke · Prof. Dr. Franz W. Wagner

www.otto-schmidt.de

ols
Verlag
Dr. Otto Schmidt
Köln