

Schriften zum Steuerrecht

Herausgegeben von Prof. Dr. Joachim Lang
und Prof. Dr. Jens Peter Meincke

Band 38

Grundlagen der Besteuerung gemeinnütziger Körperschaften bei wirtschaftlicher Betätigung

Von

Dr. Christoph Franz



Duncker & Humblot · Berlin

CHRISTOPH FRANZ

**Grundlagen der Besteuerung gemeinnütziger
Körperschaften bei wirtschaftlicher Betätigung**

Schriften zum Steuerrecht

**Herausgegeben von Prof. Dr. Joachim Lang
und Prof. Dr. Jens Peter Meincke**

Band 38

Grundlagen der Besteuerung gemeinnütziger Körperschaften bei wirtschaftlicher Betätigung

Von

Dr. Christoph Franz



Duncker & Humblot · Berlin

Die Deutsche Bibliothek – CIP-Einheitsaufnahme

Franz, Christoph:

Grundlagen der Besteuerung gemeinnütziger Körperschaften bei wirtschaftlicher Betätigung / von Christoph Franz. – Berlin:

Duncker und Humblot, 1991

(Schriften zum Steuerrecht; Bd. 38)

Zugl.: Darmstadt, Techn. Hochsch., Diss., 1989

ISBN 3-428-07107-7

NE: GT

D 17

Alle Rechte vorbehalten

© 1991 Duncker & Humblot GmbH, Berlin 41

Fotoprint: Berliner Buchdruckerei Union GmbH, Berlin 61

Printed in Germany

ISSN 0582-0235

ISBN 3-428-07107-7

Meinen Eltern

Inhalt

Einleitung.....	21
A. Bestandsaufnahme.....	25
I. Umfang und systematische Einordnung gemeinnützigkeitsabhängiger Subventionen	25
II. Geschichte der Besteuerung wirtschaftlicher Betätigungen gemeinnütziger Körperschaften	29
III. Die Tätigkeitssphären der gemeinnützigen Körperschaft	35
1. Anforderungen an die Betätigung zur Erlangung des Gemeinnützigkeitsstatus	36
2. Anforderungen an die unterschiedlich steuerbegünstigten Tätigkeitssphären	38
3. Die gemeinnützige Körperschaft als Leitbild der Zwei-Sphären-Theorie im Körperschaft- und Umsatzsteuerrecht	40
B. Maßstäbe für die Bewertung gemeinnütziger Betätigung.....	43
I. Subventionszwecke	44
1. Zur Bestimmung von sach-inhaltlich "gemeinnützigen" Zwecken.....	44
2. Das Postulat der Subventionierung ideeller Zwecke	47
3. Zur Form und Ausgestaltung der Subvention	49
4. Zum Umfang der Subvention.....	50
II. Verfassungsrechtliche Grenzen der Subventionsgewährung	50
III. Wettbewerbsschutz Nichtbegünstigter im Gemeinnützigkeitsrecht.....	54
1. Wettbewerbsschutz und Mittelverwendung	55

2.	Wettbewerbsschutz und Mittelbeschaffung	56
a)	Problembeschreibung	56
b)	Analyse der Wettbewerbslagen	57
c)	Konsequenzen für die Gestaltung des Gemeinnützigkeits- rechts	61
IV.	Vereinfachungszwecke	65
C.	Kritische Analyse und Neugestaltung der Merkmale einer gemeinnützigen Betätigung	69
I.	Wirtschaftliche Betätigung und ideelle Zweckverfolgung	69
1.	Grundstrukturen der Beziehung zwischen Tätigkeiten und Zweckverfolgung	69
2.	Zulässigkeit wirtschaftlicher Tätigkeit bei Erhalt des Gemein- nützigkeitsstatus	73
II.	Analyse der Merkmale einer gemeinnützigen Betätigung	74
1.	Förderung der Allgemeinheit	74
2.	Unmittelbarkeit	77
a)	Funktionen und Bedeutung des Merkmals	77
b)	Ausnahmen von der persönlichen Unmittelbarkeit	80
c)	Zuwendungsaufgaben von Mittelbeschaffungskörperschaf- ten	82
3.	Ausschließlichkeit	84
a)	Funktionen und Bedeutung des Merkmals	84
b)	Ausnahme von der Ausschließlichkeit: der Stifterunter- halt	89
4.	Selbstlosigkeit	90
a)	Zur fehlenden immateriellen Selbstlosigkeit	90
b)	Funktionen des Merkmals materieller Selbstlosigkeit	92
aa)	Sicherung der durch den sach-inhaltlich gemein- nützigen Zweck vorgegebenen Legitimation	94

bb)	Sicherung des Postulats der Subventionierung ideeller Zwecke und des Wettbewerbsschutzes für Nichtbegünstigte	97
c)	Analyse der Legaldefinition des § 55 AO	99
aa)	Begrenzung eigenwirtschaftlicher Zwecke	99
bb)	Mittelbindungsvoraussetzungen	102
d)	Ausnahmen von § 55 AO	103
aa)	Mittelbeschaffungskörperschaften als Ausnahme von der Begrenzung wirtschaftlicher Tätigkeit?	104
bb)	Rücklagenbildung als Ausnahme von den Mittelbindungsvoraussetzungen	106
III.	Der zulässige Anteil wirtschaftlicher Tätigkeiten bei Erhalt des Gemeinnützigkeitsstatus	111
1.	Der Umfang wirtschaftlicher Geschäftsbetriebe	112
2.	Der Umfang der Zweckbetriebe	114
3.	Der Umfang der Vermögensverwaltung	116
IV.	Zwischenergebnisse und Vorschläge einer Neugestaltung der Merkmale gemeinnütziger Betätigung	118
1.	Strategien einer Reform	118
a)	Weiter Kreis von gemeinnützigen Zwecken	118
b)	Enger Kreis von gemeinnützigen Zwecken	119
2.	Zur Ausgestaltung der Tatbestandsmerkmale: Defizite und Reformvorschläge	120
D.	Kritische Analyse und Neugestaltung der Besteuerung einer wirtschaftlichen Betätigung	127
I.	Zur Auslegung des Begriffs "wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb"	127
II.	Funktionen des Begriffs "wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb"	130
1.	AO-Gemeinnützigkeitsrecht	130
2.	Sonstiges Steuerrecht	132
a)	Berufsverbände und politische Parteien	132

b)	Rechtsfähige Pensions-, Sterbe-, Kranken- und Unterstützungskassen	133
c)	Gewerbebetriebsfiktion i.S.d. § 2 III GewStG	134
d)	Definition des gewerblichen Betriebs i.S.d. § 97 II BewG.....	136
3.	Zivilrecht	137
4.	Ergebnis.....	138
III.	Geschichte des Begriffsinhalts des "wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs"	140
1.	Wirtschaftliche Tätigkeit.....	145
2.	Erwerbszweck	146
3.	Selbständigkeit.....	149
4.	Nachhaltigkeit.....	151
5.	Vermögensverwaltung.....	152
IV.	Analyse der Legaldefinition des § 14 S.1, 2 AO	154
1.	Abstrakt - klassifikatorischer Begriff oder Typus?	154
2.	Grundstruktur der Legaldefinition.....	158
3.	Allgemeiner Teil der Legaldefinition.....	159
a)	Tätigkeit.....	159
b)	Einnahmen oder andere wirtschaftliche Vorteile.....	167
c)	Erzielen von wirtschaftlichen Vorteilen und Gewinnerzielungsabsicht	168
d)	Zum Kausalzusammenhang zwischen Tätigkeit und Wertgrößen	170
4.	Besonderer Teil der Legaldefinition.....	175
a)	Selbständigkeit.....	175
b)	Nachhaltigkeit	178
c)	Wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb als "Betrieb"	181
d)	Hinausgehen über den Rahmen einer Vermögensverwaltung.....	185

5.	Zusammenfassung mehrerer wirtschaftlicher Geschäftsbetriebe	190
V.	Beziehung des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs zu den Entstehungstatbeständen der Einzelsteuern.....	192
1.	Grundlagen	192
2.	Ertragsteuern.....	194
a)	Körperschaftsteuer.....	194
aa)	Grundlagen	194
bb)	§ 8 II KStG und das körperschaftsteuerliche Sphärenkonzept	196
cc)	Ableich der steuerbaren Einkünfte mit dem allgemeinen Teil der Legaldefinition	198
dd)	Ableich der einzelnen Einkunftsarten mit dem besonderen Teil der Legaldefinition	203
ee)	Zwischenergebnis.....	204
ff)	Fälle des § 5 II Nr.1, 2 KStG.....	205
gg)	Ergebnis.....	210
b)	Gewerbeertragsteuer	211
aa)	Grundlagen der Gewerbesteuer	211
bb)	Ableich des gewerbesteuerlichen Gewerbebetriebs mit dem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb	213
cc)	Ableich des steuerbaren Gewerbeertrags mit dem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb.....	213
3.	Substanzsteuern.....	214
a)	Vermögensteuer	214
aa)	Grundlagen	215
bb)	Ableich der Vermögensarten mit dem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb	215
b)	Gewerbekapitalsteuer.....	217
c)	Grundsteuer	218
4.	Umsatzsteuer	219

a)	Grundlagen.....	220
b)	Abgleich des umsatzsteuerlichen Unternehmensbegriffs mit dem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb	221
c)	Vergünstigungswirkung der §§ 12 II Nr.8; 4a UStG.....	222
5.	Gesellschaftsteuer	223
VI.	Vergünstigungsumfang und Legitimation bei wirtschaftlicher und ideeller Betätigung außerhalb von Zweckbetrieben.....	224
1.	Vergünstigungsumfang und Legitimation bei wirtschaftlicher Betätigung	224
a)	Normalbesteueter wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb	224
b)	Gelegentliche Tätigkeiten i.S.d. § 22 Nr.3 EStG.....	230
c)	Wirtschaftliche Betätigung im Rahmen der Vermögens- verwaltung	231
2.	Vergünstigungsumfang und Legitimation bei ideeller Betäti- gung	237
VII.	Zwischenergebnisse und Schlußfolgerungen	240
VIII.	Funktion des Begriffs "Zweckbetrieb"	243
IX.	Analyse der Legaldefinition des § 65 AO	244
1.	Vorliegen eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs.....	244
2.	Besonderer Bezug zum gemeinnützigen Zweck	244
3.	Notwendigkeit zur Zweckverwirklichung.....	247
4.	Wettbewerbsklausel	249
X.	Vergünstigungsumfang und Legitimation bei Zweckbetrieben.....	252
XI.	Spezielle Zweckbetriebe i.S.d. §§ 66-68 AO	256
XII.	Zwischenergebnisse und Schlußfolgerungen	259
XIII.	Vorschläge einer Neugestaltung der Besteuerung bei wirtschaftli- cher Betätigung	261
1.	Strategie einer Reform	261

a)	Zur Besteuerung von Idealkörperschaften.....	262
b)	Zur Besteuerung von gemeinnützigen Idealkörperschaften	264
2.	Zur Ausgestaltung des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs und des Zweckbetriebs.....	267
E.	Zusammenfassung.....	271
	Anhang.....	275
	Literatur.....	277
	Materialien	292
I.	Gesetzes- und Regierungsmaterialien.....	292
II.	Kommissionsmaterialien	294
	Verzeichnis der Gesetze, Verordnungen und Verwaltungsanweisungen	295
I.	Gesetze und Verordnungen	295
II.	Verwaltungsanweisungen	299
	Entscheidungsregister	301
I.	Bundesverfassungsgericht	301
II.	Preußisches Oberverwaltungsgericht	302
III.	Reichsfinanzhof	302
IV.	Oberster Finanzgerichtshof	304
V.	Bundesfinanzhof.....	304
VI.	Finanzgerichte.....	306
VII.	Sonstige Gerichte	306

Abbildungsverzeichnis

Abb.1: Überblick über die Maßnahmen zur Förderung gemeinnütziger Einrichtungen	26
Abb.2: Struktur des Wettbewerbsschutzes im Gemeinnützigkeitsrecht	55
Abb.3: Systematik der Wettbewerbsvorteile gemeinnütziger Körperschaften.....	59
Abb.4: Schema eines finalen Handlungsmodells.....	70
Abb.5: Abgrenzungsfunktionen der Merkmale "Ausschließlichkeit" und "Selbstlosigkeit"	88
Abb.6: Abgrenzungsfunktion der Merkmalsbestandteile der "Selbstlosigkeit"	98
Abb.7: Gebrauch und Anwendungszwecke des "wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs" im Steuerrecht	139
Abb.8: Gebrauch und Anwendungszwecke des "wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs" im Steuerrecht bis 1935.....	142
Abb.9: Fundstellen der Legaldefinitionen des "wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs"	143
Abb.10: Überblick über die Wirkungen gemeinnützigkeitsabhängiger direkter Steuervergünstigungen auf unterschiedliche Tätigkeitssphären	226
Abb.11: Überblick über die Wirkungen gemeinnützigkeitsabhängiger direkter Steuervergünstigungen auf Konsumzweckbetriebe und Produktionszweckbetriebe i.S.d. § 65 AO	253

Abkürzungsverzeichnis

Gesetze und Verordnungen, die keine Geltung mehr haben, sind mit ihrer Abkürzung und der Jahreszahl ihres Erlasses bzw. der im Gesetz genannten Jahreszahl im Text genannt. Die Fundstellen finden sich im Verzeichnis der Gesetze und Verordnungen.

A	Abschnitt (in Steuerrichtlinien)
a.A.	anderer Auffassung, am Anfang
Abb.	Abbildung
Abs.	Absatz
Abschn.	Abschnitt
AcP	Archiv für die civilistische Praxis
ADBKVStG	Ausführungs- und Durchführungsbestimmungen zum Kapitalverkehrsteuergesetz
a.E.	am Ende
AEAO	Anwendungserlaß zur Abgabenordnung (BStBl.I 1987, 664)
a.F.	alte Fassung
AG	Aktiengesellschaft, Die Aktiengesellschaft (Zeitschrift)
AktG	Aktiengesetz
Anm.	Anmerkung
AO	Abgabenordnung
AO-AE	Alternativvorschlag zum Entwurf der Abgabenordnung der Gemeinnützigkeitskommission (Sondervotum J.Isensee/ B.Knobbe-Keuk)
AO-E	Entwurf der Abgabenordnung der Gemeinnützigkeitskommission (Mehrheitsvotum)
AO-EL	Entwurf zu Vorschriften der Abgabenordnung von J.Lang, StuW 1987, 221 ff.
AöR	Archiv des öffentlichen Rechts
Art.	Artikel
AStR	Allgemeine Steuer-Rundschau
AufbrG	Gesetz zur Aufbringung der Industriebelastung
Aufl.	Auflage
BB	Betriebs-Berater
Bd.	Band
Beschl.	Beschluß
BewG	Bewertungsgesetz

BFH	Bundesfinanzhof
BFH/NV	Sammlung amtlich nicht veröffentlichter Entscheidungen des Bundesfinanzhofs
BFHE	Sammlung der Entscheidungen des Bundesfinanzhofs
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BGBI.	Bundesgesetzblatt
BGH	Bundesgerichtshof
BGHZ	Entscheidungen des Bundesgerichtshofs in Zivilsachen
BMF	Bundesminister(ium) der Finanzen
BMWF	Bundesminister(ium) für Wirtschaft und Finanzen
BR-Drucksache	Bundesrats-Drucksache
BSHG	Bundessozialhilfegesetz
BStBl.	Bundessteuerblatt
BT-Drucksache	Bundestags-Drucksache
BVerfG	Bundesverfassungsgericht
BVerfGE	Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts
bzgl.	bezüglich
DB	Der Betrieb
ders.	derselbe
dh.	das heißt
dies.	dieselbe(n)
Diss.	Dissertation
DSJG	Veröffentlichungen der Jahrestagung der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft
DStBl	Deutsches Steuerblatt
DStR	Deutsches Steuerrecht
DStRdsch	Deutsche Steuer-Rundschau
DStZ	Deutsche Steuerzeitung
DStZ/A oder /E	Deutsche Steuerzeitung Ausgabe A oder Eildienst
DV-AufbrG (II.,X.)	(Zweite/Zehnte) Durchführungsverordnung zum Aufbringungsgesetz
DV-AufbrUml (1.)	Erste Durchführungsverordnung zur Aufbringungsumlage
DVR	Deutsche Verkehrsteuer-Rundschau
EAO 1969	Entwurf einer Abgabenordnung des Arbeitskreises für die Reform der Reichsabgabenordnung
EAO 1974	Entwurf einer Abgabenordnung in BT-Drucksachen VI/1982, 7/79
ebda.	ebenda
EEAO	Einführungserlaß zur Abgabenordnung (BStBl.I 1976, 576)
EFG	Entscheidungen der Finanzgerichte
Einls	Einleitungssatz
ErbStG	Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz
Erl.	Erlaß
ESTDV	Einkommensteuer-Durchführungsverordnung
ESTG	Einkommensteuergesetz

EStR	Einkommensteuer-Richtlinien
e.V.	eingetragener Verein
f.	folgende
ff.	fortfolgende
FG	Finanzgericht
FN	Fußnote
FR	Finanz-Rundschau
FS	Festschrift
gem.	gemäß
GemVO	Verordnung zur Durchführung der §§ 17 bis 19 des Steueranpassungsgesetzes (Gemeinnützigkeitsverordnung)
GemVO-KStG	Verordnung über die Anerkennung der Gemeinnützigkeit und Mildtätigkeit im Sinne des Körperschaftsteuergesetzes
GemVO-KVStG	Verordnung über die Gemeinnützigkeit und Mildtätigkeit bei der Kapitalverkehrsteuer
GenG	Genossenschaftsgesetz
GewStDV(O)	Gewerbesteuer-Durchführungsverordnung, Verordnung zur Durchführung des Gewerbesteuergesetzes
GewStG	Gewerbesteuergesetz
GewStR	Gewerbesteuer-Richtlinien
GewStRG	Gewerbesteuerrahmengesetz
GG	Grundgesetz
gl.A.	gleicher Auffassung
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GmbHG	Gesetz betreffend Gesellschaften mit beschränkter Haftung
GrESTG	Grunderwerbsteuergesetz
GrS	Großer Senat
GrStDVO	Verordnung zur Durchführung des Grundsteuergesetzes
GrStG	Grundsteuergesetz
GrStR	Grundsteuer-Richtlinien
GVBl.	Gesetz- und Verordnungsblatt
H.	Heft
HFR	Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung
HGB	Handelsgesetzbuch
Hrsg.	Herausgeber
HS	Halbsatz
i.d.F.	in der Fassung
i.e.S.	im engeren Sinne
insb.	insbesondere
i.S.d.	im Sinne des/der
i.S.v.	im Sinne von
IuSt	Industrie und Steuer (Zeitschrift)
i.V.m.	in Verbindung mit

JbFfSt	Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht
KapErtrStG	Kapitalertragsteuergesetz
KG	Kommanditgesellschaft
KGaA	Kommanditgesellschaft auf Aktien
krit.	kritisch
KSt	Körperschaftsteuer
KStDV(O)	Körperschaftsteuer-Durchführungsverordnung, Verordnung zur Durchführung des Körperschaftsteuergesetzes
KStG	Körperschaftsteuergesetz
KStR	Körperschaftsteuerrichtlinien
KStZ	Kommunale Steuer-Zeitschrift
KVStDB	Durchführungsbestimmungen zum Kapitalverkehrsteuergesetz
KVStG	Kapitalverkehrsteuergesetz
LStR	Lohnsteuerrichtlinien
LuF	Land- und Forstwirtschaft
m.E.	meines Erachtens
m.w.N.	mit weiteren Nachweisen
Nr.	Nummer
OFD	Oberfinanzdirektion
OFH	Oberster Finanzgerichtshof
OFHE	Entscheidungen und Gutachten des Reichsfinanzhofs und des Obersten Finanzgerichtshofs
PrEStG	Preußisches Einkommensteuergesetz
PrOVG	Preußisches Oberverwaltungsgericht, Entscheidungen des Preußischen Oberverwaltungsgerichts
PrOVG-St	Entscheidungen des Preußischen Oberverwaltungsgerichts in Staatssteuersachen
RAO	Reichsabgabenordnung
RBewG	Reichsbewertungsgesetz
RBewVStDB	Durchführungsbestimmungen zum Reichsbewertungsgesetz (...) und (zum) Vermögensteuergesetz
RdErlaß	Runderlaß
RdF	Reichminister(ium) der Finanzen
Rdnr.	Randnummer
RennwLottStG	Rennwett- und Lotteriesteuerergesetz
RFH	Reichsfinanzhof
RFHE	Sammlung von Entscheidungen und Gutachten des Reichsfinanzhofs
RGBl.	Reichsgesetzblatt
RMinBl.	Reichsministerialblatt
RNOG	Gesetz über das Reichsnotopfer
Rspr.	Rechtsprechung
RStBl.	Reichssteuerblatt
RT-Drucksache	Reichstags-Drucksache

Rz.	Randziffer
S.	Satz, Seite
s.o.	siehe oben
Sp.	Spalte
StabG	Gesetz zur Förderung der Stabilität und des Wachstums der Wirtschaft
StAnpG	Steueranpassungsgesetz
StbJb	Steuerberater-Jahrbuch
StbKRep	Steuer(berater)kongreß-Report
StEK	Steuererlasse in Karteiform
StGB	Strafgesetzbuch
StPO	Strafprozeßordnung
StRK	Steuerrechtsprechung in Karteiform
st.Rspr.	ständige Rechtsprechung
StuW	Steuer und Wirtschaft
Tz.	Textziffer
u.a.	und andere, unter anderem
UR	Umsatzsteuer-Rundschau
UStG	Umsatzsteuergesetz
UStR	Umsatzsteuerrichtlinien
usw.	und so weiter
v.	von, vom
v.a.	vor allem
vgl.	vergleiche
VJSchrStuFR	Vierteljahresschrift für Steuer- und Finanzrecht
VO	Verordnung
VOdrPräs	Verordnung des Reichspräsidenten vom 1.12.1930
VStDB	Durchführungsbestimmungen zum Vermögensteuergesetz
VStG	Vermögensteuergesetz
VStR	Vermögensteuerrichtlinien
VVaG	Versicherungsverein auf Gegenseitigkeit
VVDStRL	Veröffentlichungen der Vereinigung Deutscher Staatsrechtslehrer
WGG	Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetz
wiGB	wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb
z.B.	zum Beispiel
ZPO	Zivilprozeßordnung
z.T.	zum Teil

Einleitung

Demokratie verlangt Respekt vor dem Mitmenschen. Im Steuerstaat spiegelt sich dieser Respekt im Prinzip der Lastengerechtigkeit wider: "...une contribution commune est indispensable; elle doit être également répartie entre tous les citoyens, en raison de leurs facultés."¹ Wenn einzelne Bürger nicht zur finanziellen Handlungsfreiheit des Gemeinwesens beitragen müssen, verlangt der Respekt vor dem nichtbegünstigten Mitbürger, nicht jedes Tun, das "gemeinnützig" zu sein vorgibt, staatlich zu prämiieren. Das latente Unbehagen vieler Bürger gegenüber dem steuerlichen Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht mag mit dem Gefühl zusammenhängen, hier werde nicht nur demjenigen Dispens von der Steuerbürde erteilt, der diesen Dispens benötigt, und nicht nur für diejenigen Tätigkeiten, die tatsächlich das förderungswürdige Ziel verfolgen. Nach einer INFAS-Umfrage vom März 1988 waren z.B. 56 % aller Befragten der Ansicht, Spenden an Dritte-Welt-Vereine, an Hunger- oder Katastrophenhilfswerke erreichten selten oder nie den Empfänger². Unbehagen wird von Unwissenheit genährt, und insoweit ist das Unbehagen gerade gegenüber den direkten Steuerbegünstigungen gemeinnütziger Körperschaften durchaus berechtigt.

Bereits die Anzahl steuerbegünstigter Körperschaften in der Bundesrepublik ist unbekannt. Schätzungen gehen von über 200.000 aus³. Begünstigt werden gemeinnützige, mildtätige und kirchliche Körperschaften i.S.d. §§ 51-54 AO, in dieser Arbeit kurz "gemeinnützige" Körperschaften genannt. Dies seien doch erheblich viele Einrichtungen, wird sich der interessierte Bürger sagen und daraufhin die Frage nach dem Umfang der gewährten di-

¹ Auszug aus Art.13 der Französischen Deklaration der Menschen- und Bürgerrechte vom 26.8.1789, zitiert nach: Les Constitutions de la France depuis 1789, Paris 1979.

² Vgl. Frankfurter Allgemeine Zeitung vom 18.11.1988, S.9.

³ Vgl. Gutachten der *Gemeinnützigkeitskommission*, Schriftenreihe des BMF H.40, Bonn 1988, S.30. Zum Vergleich: in den USA gab es 1987 907.000 religiöse Institutionen und steuerbefreite Organisationen i.S.d. Internal Revenue Code of 1986 § 501(c)(3),(4) (The Chronicle of Philanthropy, 9.1.1990, S.8).

rekten Steuerbegünstigungen stellen. Im Unterschied zum Spendenrecht⁴ verweist der Subventionsbericht der Bundesregierung darauf, es handle sich um sogenannte "Anmerkung 8b"-Subventionen⁵: "Bezifferung des Steuerausfalls wegen besonderer Schwierigkeiten kaum möglich."⁶ Sollte sich hier noch kein Unbehagen eingestellt haben, müssen den Bürger spätestens Rügen des Bundesrechnungshofs aufschrecken, eine Kontrolle steuerbefreiter Organisationen fände in der Praxis überhaupt nicht statt⁷.

Diese Arbeit will dem angesichts der desolaten Datenlage berechtigten Unbehagen des Steuerbürgers begegnen. Sie versucht dazu beizutragen, das Wissen über den Aufbau, die Wirkungsmechanismen, den Umfang und die Rechtfertigung von gemeinnützigkeitsabhängigen direkten Steuervergünstigungen zu mehren. Das besondere Interesse gilt dem Fall der Finanzierung gemeinnütziger Zwecke über erwerbswirtschaftliche Betätigungen der Körperschaft.

Diese Aufgabe stellt sich mit gleicher Aktualität auch nach Inkrafttreten des Vereinsförderungsgesetzes vom 18.12.1989⁸. Die vom Parlament im Gesetz getroffene Wertentscheidung, den Kreis gemeinnütziger Zwecke auf zahlreiche Freizeitbetätigungen auszudehnen, hat *K.Tipke* zu dem Diktum veranlaßt, die Gemeinnützigkeit sei "geistig und sittlich auf dem Hund"⁹. Was "gemeinnützig" ist, bleibt als Vorfrage außerhalb dieser Arbeit. Analysiert wird allein die *Sicherung* des vorgegebenen "gemeinnützigen" ideellen Zwecks angesichts wirtschaftlicher Betätigung und die Sicherung des vom Gesetzgeber intendierten Subventionsumfangs auf der Ebene der Besteue-

⁴ Der Steuerausfall durch abzugsfähige Spenden wird im 11. Subventionsbericht, BT-Drucksache 11/1338, Anlage 3, S.196, 206, 218 für 1988 auf ca. 1 Mrd. DM geschätzt.

⁵ Ebd., S.204, 212, 216, 228. Zahlenangaben finden sich allein für die Umsatzsteuerermäßigung des § 12 II Nr.8 UStG (Steuerausfall 1988: 65 Mio. DM) und für die Lotteriesteuerbefreiung (Steuerausfall 1988: 5 Mio. DM).

⁶ Ebd., S.232.

⁷ Vgl. Handelsblatt vom 14./15.10.1988, S.5.

⁸ BGBl. I 1989 S.2212. Diese Arbeit ist vor Verabschiedung des Vereinsförderungsgesetzes fertiggestellt worden. Der Verfasser hat die neuen Bestimmungen in den Text eingearbeitet. Das verabschiedete Gesetz weicht ohnehin nur geringfügig von der Entwurfsfassung in BT-Drucksache 11/4176 ab. Die seit Verabschiedung erschienene Literatur zum Vereinsförderungsgesetz konnte nicht mehr berücksichtigt werden.

⁹ So *Ders.*, Die deklassierte Gemeinnützigkeit. Geistig und sittlich auf dem Hund, StuW 1989, 165 ff.

zung. Ausgeklammert bleiben das Spendenrecht, die sonstige indirekte Zuwendungsförderung sowie das Bündel außersteuerlicher Subventionen¹⁰.

Die Arbeit gliedert sich wie folgt:

- Im *Teil A* werden die historische Entwicklung und die wesentlichen Linien des geltenden Rechts nachgezeichnet.
- *Teil B* stellt die zwei wesentlichen Ansätze zur Rechtfertigung von Steuerentlastungen vor: das Subventionsargument und das Vereinfachungsargument. Beide Ansätze messen sich an den Vorgaben der Verfassung. Es wird ausgeleuchtet, inwieweit Verfassungsvorgaben den Gestaltungsfreiraum des Gesetzgebers nach höchstrichterlicher Rechtsprechung beschneiden. Die hohe Bedeutung, die dem Wettbewerbsschutz Nichtbegünstigter zugemessen wird, läßt es sinnvoll erscheinen, die Wettbewerbsvor- und -nachteile gemeinnütziger Körperschaften bereits an dieser Stelle aufzuschlüsseln.
- *Teil C* analysiert kritisch die in der Abgabenordnung normierten Tatbestandsmerkmale gemeinnütziger Betätigung. Prämisse des Gemeinnützigkeitsstatus ist der überwiegend ideelle Charakter der Betätigung. Wirtschaftliche Betätigungen werden aus dieser Sicht danach befragt, wie sie mit den ideellen Gemeinwohlzwecken zusammenhängen und bis zu welchem Umfang sie mit den Tatbestandsmerkmalen gemeinnütziger Betätigung vereinbar sind.
- *Teil D* geht anhand der Einzelsteuergesetze auf die Besteuerung von erwerbswirtschaftlichen Betätigungen gemeinnütziger Körperschaften ein. Zunächst wird der Gehalt des Rechtsbegriffs "wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb" (wiGB) bestimmt. Dieser Begriff sondert gesetzesübergreifend eine "vergünstigungskritische" Sphäre¹¹ gegenüber der gemeinnützigen Sphäre ab. Der Umfang der Einzelsteuervergünstigung kann erst anhand eines Vergleichs der gemeinnützigen Sphäre mit dem Entstehungstatbestand der Einzelsteuer "abgeschichtet"¹² werden. Anschließend ist die Bewertung des Um-

¹⁰ Siehe unten Teil A, Abschnitt I, Abb.1.

¹¹ Zum Sphären-Begriff: *D.v.Schenk*, Der Begriff der "Sphäre" in der Rechtswissenschaft, 1977.

¹² Zur Methode: *K. Vogel*, Die Abschichtung von Rechtsfolgen im Steuerrecht, *StuW* 1977, 97 ff.