

Schriftenreihe des Instituts für Stiftungsrecht
und das Recht der Non-Profit-Organisationen

28

Melina Kammerer

Gemeinnützigkeit und Wettbewerb

Deutsche Zweckbetriebe und US-amerikanische
Substantially Related Businesses im Rechtsvergleich



Nomos



BUCERIUS LAW SCHOOL
HOCHSCHULE FÜR RECHTSWISSENSCHAFT

Schriftenreihe des Instituts für Stiftungsrecht
und das Recht der Non-Profit-Organisationen

Herausgegeben von

Prof. Dr. Birgit Weitemeyer

Prof. Dr. Dr. h.c. mult. Karsten Schmidt

Prof. Dr. Rainer Hüttemann

Prof. Dr. Michael Droege

Band 28

Melina Kammerer

Gemeinnützigkeit und Wettbewerb

Deutsche Zweckbetriebe und US-amerikanische
Substantially Related Businesses im Rechtsvergleich



Nomos



BUCERIUS LAW SCHOOL
HOCHSCHULE FÜR RECHTSWISSENSCHAFT



Onlineversion
Nomos eLibrary

Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über <http://dnb.d-nb.de> abrufbar.

Zugl.: Hamburg, Bucerius Law School –
Hochschule für Rechtswissenschaft, Diss., 2023

ISBN 978-3-7560-1700-3 (Print)
ISBN 978-3-7489-4430-0 (ePDF)

Die Bände 9–22 sind bei Bucerius Law School Press erschienen.

1. Auflage 2024

© Nomos Verlagsgesellschaft, Baden-Baden 2024. Gesamtverantwortung für Druck und Herstellung bei der Nomos Verlagsgesellschaft mbH & Co. KG. Alle Rechte, auch die des Nachdrucks von Auszügen, der fotomechanischen Wiedergabe und der Übersetzung, vorbehalten. Gedruckt auf alterungsbeständigem Papier.

Meiner Familie

Vorwort

Die vorliegende Arbeit wurde im Herbsttrimester 2023 an der Bucerius Law School – Hochschule für Rechtswissenschaft – als Dissertation angenommen. Die Untersuchung entspricht inhaltlich dem Stand der Einreichung der Arbeit im März 2023. Die mündliche Prüfung fand am 26. Oktober 2023 statt. Für die Drucklegung wurden ausgewählte Literatur und Rechtsprechung bis Oktober 2023 berücksichtigt.

Mein besonderer Dank gilt meiner Doktormutter, Frau Prof. Dr. Birgit Weitemeyer, die schon zu Studienzeiten mein Interesse für das Steuerrecht geweckt hat. Für die stetige Unterstützung, die hilfreichen Anregungen und das herzliche Betreuungsverhältnis während der Promotionszeit bin ich überaus dankbar. Herrn Prof. Dr. Michael Droege danke ich für die schnelle Erstellung des Zweitgutachtens und die weiterführenden Hinweise.

Darüber hinaus danke ich ihnen sowie den weiteren Herausgebern, Herrn Prof. Dr. Rainer Hüttemann und Herrn Prof. Dr. Dr. h.c. mult. Karsten Schmidt, für die Aufnahme in die Schriftenreihe des Instituts für Stiftungsrecht und das Recht der Non-Profit-Organisationen.

Für meinen Forschungsaufenthalt an der Columbia Law School in New York war die finanzielle Unterstützung der Joachim Herz Stiftung – in Ergänzung zu der langjährigen Promotionsförderung durch die Stiftung der Deutschen Wirtschaft – eine große Hilfe, für die ich mich an dieser Stelle ebenfalls bedanken möchte.

Darüber hinaus danke ich den zahlreichen Gesprächspartnerinnen und -partnern in Deutschland und den USA für ihre wertvollen Einblicke und Denkanstöße. Zum einen zählen dazu die hilfsbereiten Professorinnen und Professoren sowie Expertinnen und Experten aus der Steuerrechtspraxis, die sich die Zeit genommen haben, meine Fragen zum in- und ausländischen Gemeinnützigkeitsrecht und zur Rechtsvergleichung zu beantworten und zu diskutieren. Zum anderen zählen dazu meine Kolleginnen und Kollegen am Lehrstuhl für Steuerrecht sowie am Institut für Stiftungsrecht und das Recht der Non-Profit-Organisationen, die mich mit kurzweiligen Kaffeepausen und erfrischenden Diskussionen stets motiviert haben.

Mein herzlicher Dank gilt zudem allen Freundinnen und Freunden, die mir in den letzten Jahren zur Seite gestanden und meine Promotionszeit in vielerlei Hinsicht bereichert haben.

Vorwort

Zu guter Letzt möchte ich mich von Herzen bei meinen Eltern und meinen Großeltern bedanken. Sie haben mein Promotionsprojekt stets interessiert mitverfolgt und mich in jeder Lebenslage liebevoll unterstützt. Ihnen ist diese Arbeit gewidmet.

München, im Februar 2024

Melina Kammerer

Inhaltsverzeichnis

Kapitel 1: Einleitung	19
A. Zielkonflikt zwischen Gemeinnützigkeit und Wettbewerb	19
B. Abgrenzung zwischen steuerpflichtigem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb und steuerbegünstigtem Zweckbetrieb	21
C. Methodik der Rechtsvergleichung	22
D. Rechtsvergleich zum amerikanischen Substantially Related Business	23
E. Eingrenzungen und Fokus der Arbeit	25
F. Begriffe	26
G. Gang der Untersuchung	27
Teil I Rahmenbedingungen für Zweckbetriebe und Substantially Related Businesses	29
Kapitel 2: Soziohistorische Rahmenbedingungen	31
A. Soziohistorische Rahmenbedingungen in Deutschland	31
I. Deutsches Kaiserreich	33
II. Weimarer Republik und Nationalsozialismus	37
III. Nachkriegszeit	41
IV. Sozialstaatliche Expansion	42
V. Sozialstaatlicher Kurswechsel und Konsolidierung	46
VI. Folgen für Zweckbetriebe	51
B. Soziohistorische Rahmenbedingungen in den USA	54
I. Bürgerkrieg und Industrialisierung	55
II. Weltwirtschaftskrise und New Deal	57
III. Zweiter Weltkrieg und Nachkriegszeit	59
IV. Medicare und Medicaid	60
V. Frühes 21. Jahrhundert und „Obamacare“	61
VI. Folgen für Substantially Related Businesses	62

C. Vergleichende Synthese der soziohistorischen Rahmenbedingungen	65
I. Gemeinsamkeiten	66
II. Unterschiede	66
Kapitel 3: Verfassungsrechtliche Rahmenbedingungen	73
A. Verfassungsrechtliche Rahmenbedingungen in Deutschland	73
I. Betroffene grundrechtliche Gewährleistungen	74
II. Beeinträchtigungen der Wettbewerbsneutralität	76
1. Konstitutive Wirkung der Steuerbefreiungen für Zweckbetriebe	77
2. Konkrete Beeinträchtigung	79
III. Verfassungsrechtliche Rechtfertigung	81
1. Sozialstaatsgebot als Konkretisierung einer verfassungsimmanenten Schranke	81
2. Steuervergünstigungen für Zweckbetriebe als verfassungsmäßige Konkretisierung des Sozialstaatsgebots	83
a) Legitimer Zweck	84
b) Geeignetheit	87
c) Erforderlichkeit im Sinne eines Interventionsminimums (Subsidiaritätsprinzip)	88
d) Angemessenheit	89
IV. Folgen für Zweckbetriebe	91
B. Verfassungsrechtliche Rahmenbedingungen in den USA	91
I. Einführung in das föderale Steuersystem der USA	92
II. Bedeutung des Verfassungsrechts für das Steuerrecht	96
III. Betroffene grundrechtlichen Gewährleistungen	98
IV. Konstitutive Wirkung von Steuervergünstigungen für gemeinnützige Organisationen	99
V. Rechtfertigung von Steuervergünstigungen	102
VI. Folgen für Substantially Related Businesses	104
C. Vergleichende Synthese der verfassungsrechtlichen Rahmenbedingungen	105
I. Gemeinsamkeiten	105
II. Unterschiede	106

Kapitel 4: Steuerrechtliche Rahmenbedingungen	109
A. Steuerrechtliche Rahmenbedingungen in Deutschland	109
I. Das Vier-Sphären-Modell	110
1. Ideelle Sphäre	112
2. Wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb	114
3. Vermögensverwaltung	115
a) Abgrenzungskriterien	116
b) Gesellschaftsbeteiligungen	118
aa) Beteiligung an einer Personengesellschaft	118
bb) Beteiligung an einer gewerblichen Kapitalgesellschaft	119
cc) Beteiligung an einer gemeinnützigen Kapitalgesellschaft	121
4. Zweckbetrieb	122
5. Folgen der Sphärenzuordnung	123
II. Gemeinnützigkeitsrechtliche Anforderungen an gemeinnützige Organisationen und deren Zweckbetriebe	126
1. Selbstlosigkeit	126
a) Grundsatz der Mittelbindung / Verbot der zweckwidrigen Mittelverwendung	127
b) Gebot der zeitnahen Mittelverwendung	129
c) Exkurs: Gepräge­theorie zur Eingrenzung wirtschaftlicher Betätigung	130
2. Ausschließlichkeit	132
3. Unmittelbarkeit	133
III. Folgen für Zweckbetriebe	137
B. Steuerrechtliche Rahmenbedingungen in den USA	138
I. Einführung in das Steuerrecht der USA	139
II. Einführung in das Gemeinnützigkeitsrecht der USA	141
1. Steuerbefreite Organisationen im Allgemeinen	141
2. Gemeinnützige 501(c)(3) Organisationen	142
3. Private Foundations und Public Charities	145
III. UBIT und Fragmentation Rule	146
1. Unrelated oder Substantially Related Trade or Business	146
2. Passive Income	148
3. Auswirkung auf Gesellschaftsbeteiligungen	149

IV. Gemeinnützigkeitsrechtliche Anforderungen an § 501(c)(3) Organisationen und deren Substantially Related Businesses	151
1. Private Inurement Prohibition	151
2. Organizational Test und Operational Test	151
3. Exclusively Standard	152
4. Primary Purpose Test	153
5. Commerciality Doctrine	156
V. Folgen für Substantially Related Businesses	159
C. Vergleichende Synthese der steuerrechtlichen Rahmenbedingungen	161
I. Gemeinsamkeiten	161
II. Unterschiede	164
Kapitel 5: Vergleich der Rahmenbedingungen	169
A. Zusammenfassung und Erklärung der gemeinsamen und unterschiedlichen Rahmenbedingungen	169
B. Bewertung der gemeinsamen und unterschiedlichen Rahmenbedingungen und Schlussfolgerungen	172
Teil II Zweckbetriebe und Substantially Related Businesses im Einzelnen	175
Kapitel 6: Historische Entwicklung der Regelungen für Zweckbetriebe und Substantially Related Businesses	177
A. Historische Entwicklung der Regelungen für Zweckbetriebe in Deutschland	177
I. Besteuerung der wirtschaftlichen Betätigung	177
II. Ausnahme für Zweckbetriebe	180
B. Historische Entwicklung der Regelungen für Substantially Related Businesses in den USA	185
I. Besteuerung der wirtschaftlichen Betätigung	185
1. Die Entscheidung des Obersten Gerichtshofs im Fall Trinidad v. Sagrada Orden de Predicadores	186
2. Destination-of-Income-Test	187
3. Commerciality Doctrine	188
4. Der Fall der Mueller Macaroni Company	189

5. Einführung der UBIT im Jahr 1950	191
6. Entwicklung der UBIT bis heute	192
7. Auswirkungen der UBIT auf die Commerciality Doctrine	193
II. Ausnahme für Substantially Related Businesses	196
C. Vergleichende Synthese der historischen Entwicklung	200
I. Gemeinsamkeiten	200
II. Unterschiede	200
 Kapitel 7: Sinn und Zweck der Regelungen für Zweckbetriebe und Substantially Related Businesses	 203
A. Sinn und Zweck der Regelungen für Zweckbetriebe in Deutschland	203
I. Wettbewerbsneutralität der Besteuerung	203
II. Angebotspluralität und Verhinderung von Marktversagen	205
III. Auflösung der widerstreitenden Motive	208
1. Generalklausel	208
2. Katalogzweckbetriebe	210
B. Sinn und Zweck der Regelungen für Substantially Related Businesses in den USA	210
I. „Unfairer“ Wettbewerb	210
II. Weitere Motive für die Einführung der Unrelated Business Income Tax	211
III. Motive für die Nicht-Besteuerung von Substantially Related Businesses	213
C. Vergleichende Synthese der Rationes Legis	216
I. Gemeinsamkeiten	216
II. Unterschiede	217
 Kapitel 8: Die Regelungen für Zweckbetriebe und Substantially Related Businesses im Einzelnen	 219
A. Die Regelungen für deutsche Zweckbetriebe im Einzelnen	219
I. Systematik der einzelnen Zweckbetriebsregelungen untereinander	219

II. Die Generalklausel des § 65 AO	221
1. Gesamtrichtung des Geschäftsbetriebs (§ 65 Nr. 1 AO)	222
a) Unmittelbarkeitserfordernis	223
b) Kostendeckungsprinzip	225
2. Erforderlichkeit des Geschäftsbetriebs (§ 65 Nr. 2 AO)	227
a) Eigener Regelungsgehalt der Nr. 1 und Nr. 2	227
b) Maßstab für die Erforderlichkeit	229
3. Unvermeidbarkeit des Wettbewerbs (§ 65 Nr. 3 AO)	234
a) Der Begriff des Wettbewerbs	234
aa) Konkret-örtliche Wettbewerbssituation	237
bb) Abstrakt-generelle Wettbewerbssituation	239
cc) Stellungnahme	242
b) Der Begriff der Unvermeidbarkeit	246
aa) Unvermeidbarkeit dem Grunde nach	247
(1) Restriktive Auslegung: Ausrichtung am Wettbewerbsgedanken	247
(2) Kritik an der restriktiven Auslegung	251
(3) Extensive Auslegung: Ausrichtung an den Satzungszwecken	254
(4) Stellungnahme	258
bb) Unvermeidbarkeit dem Umfang nach	260
(1) Gebot der Zurückhaltung am Markt	261
(2) Stellungnahme	263
c) Fazit zum unvermeidbaren Wettbewerb	266
4. Fazit zur Generalklausel des § 65 AO	267
III. Die Katalogzweckbetriebe der §§ 66 bis 68 AO	268
1. Wohlfahrtspflege (§ 66 AO)	271
a) Anwendungsbereich	271
b) Wettbewerbsrelevanz	272
aa) „nicht des Erwerbs wegen“	273
(1) Der Rettungsdienst-Beschluss des BFH	273
(a) Reaktion der Literatur	275
(b) Reaktion der Finanzverwaltung	276
(2) Änderung der Rechtsprechung durch das Rettungsdienst-Urteil	277
(a) Reaktion der Finanzverwaltung	280
(b) Reaktion der Literatur	281
(3) Stellungnahme	283

bb) „zugutekommen“	286
2. Krankenhäuser (§ 67 AO)	289
a) Anwendungsbereich	290
b) Wettbewerbsrelevanz	291
3. Sportliche Veranstaltungen (§ 67a AO)	294
a) Anwendungsbereich	295
b) Wettbewerbsrelevanz	298
4. Weitere einzelne Zweckbetriebe (§ 68 AO)	300
a) Heime und andere soziale Einrichtungen (§ 68 Nr. 1 AO)	301
aa) Anwendungsbereich	302
bb) Wettbewerbsrelevanz	303
b) Selbstversorgungsbetriebe (§ 68 Nr. 2 AO)	305
aa) Anwendungsbereich	305
bb) Wettbewerbsrelevanz	306
c) Einrichtungen für Menschen mit Behinderung (§ 68 Nr. 3 AO)	310
aa) Anwendungsbereich	310
bb) Wettbewerbsrelevanz	312
d) Einrichtungen der Fürsorge (§ 68 Nr. 4 AO)	316
aa) Anwendungsbereich	316
bb) Wettbewerbsrelevanz	317
e) Einrichtungen des betreuten Wohnens (§ 68 Nr. 5 AO)	317
aa) Anwendungsbereich	317
bb) Wettbewerbsrelevanz	318
f) Lotterien und Ausspielungen (§ 68 Nr. 6 AO)	318
aa) Anwendungsbereich	319
bb) Wettbewerbsrelevanz	320
g) Kulturelle Einrichtungen und Veranstaltungen (§ 68 Nr. 7 AO)	322
aa) Anwendungsbereich	322
bb) Wettbewerbsrelevanz	323
h) Volkshochschulen und andere Einrichtungen behrender Art (§ 68 Nr. 8 AO)	325
aa) Anwendungsbereich	325
bb) Wettbewerbsrelevanz	328

i) Wissenschafts- und Forschungseinrichtungen (§ 68 Nr. 9 AO)	329
aa) Anwendungsbereich	330
bb) Wettbewerbsrelevanz	333
IV. Prozessuale Folgen der §§ 65 ff. AO / Konkurrentenklage	334
B. Die Regelungen für amerikanische Substantially Related Businesses sowie vergleichbare Ausnahmen von der UBIT im Einzelnen	335
I. Trade or Business	336
II. Regularly Carried On	337
III. (Not) Substantially Related	338
1. Causal Relationship Test	339
2. Size and Extent Test	340
3. Same State Rule	342
4. Dual Use Rule	342
5. Exploitation Rule	343
6. Fazit zum Relatedness-Kriterium	344
IV. Einzelne vergleichbare UBIT-Ausnahmen	345
1. Ehrenamtlich geführte Betriebe	346
2. Zweckdienliche Betriebe	347
3. Verkauf gespendeter Artikel	347
4. Unterhaltende Aktivitäten und Messen	348
5. Krankenhausleistungen	348
6. Bingo	349
7. Kostengünstige Artikel und Adresslisten	349
8. Sponsoringzahlungen	350
9. Forschung	351
10. Weitere vergleichbare Ausnahmen von der UBIT	351
a) Bildung	352
b) Krankenhäuser und andere Gesundheitsdienstleister	352
c) Museen	355
d) Werkstätten für behinderte Menschen	356
e) Amateursport	357
V. Weitere Kriterien für den Relatedness Test aus der Rechtsprechung	358
1. Profit Motive Test	359
2. Commercial Manner Test	361

3. Competition with Taxable Entities	362
a) Potentieller Wettbewerb als Voraussetzung für die UBIT	363
b) „Unfairer“ Wettbewerb	365
c) Wettbewerb als Kriterium für den Relatedness Test	367
VI. Prozessuale Folgen der IRC § 511 ff.	368
C. Vergleichende Synthese der Regelungen für Zweckbetriebe und Substantially Related Businesses	369
I. Gemeinsamkeiten	369
1. Allgemeine Gemeinsamkeiten	369
2. Gemeinsamkeiten einzelner Regelungen	373
II. Unterschiede	375
1. Allgemeine Unterschiede	375
2. Unterschiede einzelner Regelungen	380
Kapitel 9: Fallbeispiel Krankenhauscafeteria	385
A. Steuerliche Behandlung einer Krankenhauscafeteria in Deutschland	385
I. § 67 AO	386
II. § 66 AO	386
III. § 68 Nr. 2 lit. b AO	387
IV. § 65 AO	389
V. Ergebnis	392
B. Steuerliche Behandlung einer Krankenhauscafeteria in den USA	393
I. IRS Revenue Ruling 69–268	393
II. Die Convenience Exception des IRC § 513(a)(2)	395
C. Vergleichende Synthese des Fallbeispiels Krankenhauscafeteria	396
I. Gemeinsamkeiten	396
II. Unterschiede	396
Kapitel 10: Vergleich der Regelungsinhalte	401
A. Résumé der Zweckbetriebsregelungen in Deutschland	401
B. Résumé der Regelungen für Substantially Related Businesses in den USA	403

Inhaltsverzeichnis

C. Zusammenfassung und Erklärung der Gemeinsamkeiten und Unterschiede der jeweiligen Regelungsinhalte	405
D. Bewertung der Regelungen im Einzelnen und Schlussfolgerungen	410
Kapitel 11: Zusammenfassung der wesentlichen Ergebnisse	413
Literaturverzeichnis	421

Kapitel 1: Einleitung

A. Zielkonflikt zwischen Gemeinnützigkeit und Wettbewerb

In Deutschland kommt es inzwischen immer häufiger vor, dass gewerbliche Unternehmen vor Gericht ziehen, um ihren gemeinnützigen Wettbewerbern mittels sogenannter Konkurrentenklagen für bestimmte Tätigkeitsbereiche die Steuerbegünstigung entziehen zu lassen.¹ So bestätigte der BFH jüngst die Zulässigkeit der Konkurrentenklage eines nicht gemeinnützigen Textilpflegeunternehmens gegen eine gemeinnützige GmbH, welche langzeitarbeitslose Menschen mit besonderen Einschränkungen und Menschen mit Behinderung in einem Wäschereibetrieb beschäftigte, um sie durch Rehabilitation und Resozialisierung wieder in den allgemeinen Arbeitsmarkt zu integrieren.² Die Klage zielte darauf ab, dass das Finanzamt den Wäschereibetrieb in gemeinnütziger Trägerschaft nicht mehr als steuerbefreiten Zweckbetrieb i.S.d. § 65 AO, sondern als steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb i.S.d. § 64 Abs. 1 AO behandelt. Der BFH befand zunächst, dass die Klägerin sowohl das bestehende Konkurrenzverhältnis als auch die Wettbewerbsrelevanz der Nichtbesteuerung schlüssig dargelegt habe. Ansonsten hob er das vorinstanzliche, die Zweckbetriebseigenschaft des Wäschereibetriebs verneinende Urteil³ auf und verwies die Sache an das FG Düsseldorf zurück, um die zur Prüfung der Voraussetzungen des § 65 AO erforderlichen Feststellungen nachzuholen.

Allgemein lässt sich auf Seiten der Finanzgerichte und des BFH seit einiger Zeit eine „Akzentverschiebung unter deutlicher Betonung des Prinzips der Wettbewerbsneutralität der Besteuerung“⁴ feststellen, was die Abgrenzung zwischen der steuerbefreiten wirtschaftlichen Betätigung einer gemeinnützigen Körperschaft, dem Zweckbetrieb, und dem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb angeht. Im Interesse eines umfangreichen Wettbewerbsschutzes muss die steuerliche Förderung gemeinwohl-

1 *Theuffel-Werhahn*, SB 2020, 36, 36.

2 Siehe BFH, Urteil v. 18.08.2022 – V R 49/19, BFHE 277, 57 = BStBl. II 2023, 298, juris Rn. 20 ff.

3 FG Düsseldorf, Urteil v. 03.09.2019 – 6 K 3315/17 K, G, EFG 2020, 65.

4 So schon *Droege*, in: Schmidt/Weitemeyer/Rawert/Hüttemann (Hrsg.), Non Profit Law Yearbook 2010/2011, 2011, S. 9, 10.

dienlicher Tätigkeiten durch den Zweckbetrieb häufig hintenanstehen. Die restriktive Rechtsprechung bezüglich der steuerlichen Behandlung von Zweckbetrieben traf in letzter Zeit vermehrt die gemeinnützigen Einrichtungen der Wohlfahrtspflege und handelte dem BFH zwischenzeitlich sogar den Spitznamen des „Wettbewerbschüters“⁵ ein. Aber auch über den Bereich der Wohlfahrtspflege hinaus entsteht der Eindruck, dass die Rechtsprechung den Zweckbetrieb immer weiter zurückdrängt.⁶

Die Brisanz dieses altbekannten „Wertungs- und Zielkonflikts“⁷ zwischen Gemeinwohlförderung und Wettbewerbsneutralität hängt auch mit dem veränderten Wettbewerbsumfeld für gemeinnützige Organisationen zusammen. Der Markt der Pflegeleistungen hat sich beispielsweise maßgeblich verändert, seitdem der Gesetzgeber weite Bereiche des sozialrechtlichen Leistungserbringungsrechts dem Markt geöffnet hat.⁸ Klassisch gemeinnützige Märkte werden zunehmend auch für erwerbswirtschaftliche Unternehmen lukrativ. Zudem etabliert sich die Idee eines privatwirtschaftlichen sozialen Unternehmertums, welches zwar gewinnorientiert wirtschaftlich tätig wird und – anders als gemeinnützige Organisationen – diese Gewinne auch ausschütten darf, aber gleichzeitig sozial motiviert ist.⁹ Gemeinnützige Organisationen unterliegen dadurch immer mehr einem Professionalisierungsdruck, der neben dem Gesundheitswesen unter anderem auch das Sozial- und Bildungswesen sowie den Kulturbereich erfasst. An der „Sektorengrenze zum zweiten Sektor Wirtschaft“¹⁰ stellt sich die Frage, ob und wie sich das traditionelle Idealbild eines marktfernen bzw. wirtschaftsfremden Zweckbetriebs¹¹ noch mit der Realität gemeinnütziger Organisationen im 21. Jahrhundert vereinbaren lässt.

5 Siehe Hüttemann/Schauhoff, DB 2011, 319, 319.

6 Droege, in: Schmidt/Weitemeyer/Rawert/Hüttemann (Hrsg.), Non Profit Law Yearbook 2010/2011, 2011, S. 9, 11 m.w.N.

7 Unabhängige Sachverständigenkommission zur Prüfung des Gemeinnützigkeits- und Spendenrechts (Hrsg.), Gutachten der Unabhängigen Sachverständigenkommission zur Prüfung des Gemeinnützigkeits- und Spendenrechts, 1988, S. 167.

8 Siehe Droege, Gemeinnützigkeit im offenen Steuerstaat, 2010, S. 249 f., 421; Fischer, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, 270. Auflage 2022, § 65 AO Rn. 38.

9 Toepler/Anheier, in: Hopt/von Hippel/Walz (Hrsg.), Nonprofit-Organisationen in Recht, Wirtschaft und Gesellschaft, 2005, S. 47, 57.

10 Droege, Gemeinnützigkeit im offenen Steuerstaat, 2010, S. 413.

11 Kritisch Walz, in: Kötz/Rawert/Schmidt/Walz (Hrsg.), Non Profit Law Yearbook 2001, 2002, S. 197, 199; Droege, Gemeinnützigkeit im offenen Steuerstaat, 2010, S. 414 ff.; Droege, Gemeinnützigkeit als normatives Ordnungsmuster jenseits des Steuerrechts, 2015, S. 22.

B. Abgrenzung zwischen steuerpflichtigem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb und steuerbegünstigtem Zweckbetrieb

Nach wie vor ungeklärt ist insbesondere die grundsätzliche Frage, wie viel Wettbewerb den Zweckbetrieben – insbesondere den Zweckbetrieben i.S.d. § 65 AO – erlaubt ist. Die Zweckbetriebsproblematik betrifft solche wirtschaftlichen Aktivitäten gemeinnütziger Organisationen, die entgeltlich erbracht werden, damit die Organisationen ihre steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke verfolgen können. Diese Aktivitäten werden wettbewerbsrelevant, wenn auch andere, gewerbliche Unternehmen entsprechende Tätigkeiten anbieten. Dennoch dürfen gemeinnützige Organisationen ihre Zweckbetriebsaktivitäten steuerbegünstigt ausführen, weil die Konkurrenz dies aus übergeordneten Gemeinwohlgründen hinzunehmen hat.¹²

Wo verläuft also die Grenze zwischen steuerbegünstigten zweckbetrieblichen und regulär zu besteuern den wirtschaftlichen Tätigkeiten gemeinnütziger Organisationen? Bereits im Jahr 1954 stellte *Riewald* fest, dass eine eindeutige logische Abgrenzung nicht existiere.¹³ Daher verwundert es kaum, dass die Zweckbetriebsnormen bis heute zu den am häufigsten kritisierten Vorschriften des Gemeinnützigkeitsrechts gehören und als in der Praxis schwer handhabbar gelten.¹⁴ Mit Blick auf die Generalklausel des § 65 AO wird vielfach der Wunsch nach einer „allgemeingültigen Formel“¹⁵ bzw. „verallgemeinerungsfähigen Kriterien“¹⁶ für die Abgrenzung geäußert. Zudem kritisieren einige Autoren die Kasuistik, die der Zweckbetriebskatalog der §§ 66 bis 68 AO sowie die zahlreichen Entscheidungen in Finanzverwaltung und Rechtsprechung zu § 65 AO mit sich bringen.¹⁷

12 Vgl. etwa BFH, Urteil v. 13.08.1986 – II R 246/81, BFHE 147, 299 = BStBl. II 1986, 831, juris Rn. 19.

13 *Riewald*, BB 1954, 385, 387.

14 *Walz*, in: Kötz/Rawert/Schmidt/Walz (Hrsg.), Non Profit Law Yearbook 2001, 2002, S. 197, 217; zustimmend *Fischer*, in: Tipke/Seer/Hey/Englisch (Hrsg.), Festschrift für Joachim Lang zum 70. Geburtstag, 2011, S. 281, 292; siehe auch *Schauhoff*, in: Kohl/Kübler/Ott/Schmidt (Hrsg.), Zwischen Markt und Staat, 2008, S. 661, 661.

15 *Rabenschlag*, DStZ 1997, 717, 717.

16 *Isensee*, in: Jachmann (Hrsg.), Gemeinnützigkeit, 2003, S. 93, 104; zustimmend *Hummel*, in: Weitemeyer/Schauhoff/Achatz (Hrsg.), Umsatzsteuerrecht für den Nonprofitsektor, 2019, Rn. 26.69.

17 *Lang*, StuW 1987, 221, 231; *Droege*, Gemeinnützigkeit im offenen Steuerstaat, 2010, S. 422; siehe auch *Fischer*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, 270. Auflage 2022, § 65 AO Rn. 79.

Die Frage nach einem angemessenen Ausgleich zwischen Gemeinnützigkeit und Wettbewerb, die sich im Angesicht der Abgrenzung zwischen Zweckbetrieb und steuerpflichtigem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb stellt, berührt ganz grundsätzliche Aspekte des Steuer- bzw. Gemeinnützigkeitsrechts. Es geht um nicht weniger als um die Frage, „warum der Fiskus auf Steuereinnahmen verzichtet, warum der Verzicht auf Steuern nicht weiter geht, als er geht, ob er weit genug geht oder vielleicht zu weit.“¹⁸

C. Methodik der Rechtsvergleichung

Zu dieser „Nagelprobe für die Wettbewerbsneutralität des Gemeinnützigkeitsrechts“¹⁹ haben *Hüttemann* und *Droege* bereits grundlegende Arbeiten vorgelegt.²⁰ Darauf aufbauend soll in dieser Arbeit die Methode der Rechtsvergleichung fruchtbar gemacht werden, um die Frage nach einem angemessenen Ausgleich zwischen Gemeinnützigkeit und Wettbewerb bei der Auslegung der deutschen Zweckbetriebsregelungen zu beantworten. Denn die geschilderte Problematik der steuerlichen Begünstigung gemeinnütziger Träger in einer verfassungsrechtlich gewährleisteten Wettbewerbsordnung stellt sich naturgemäß nicht nur in Deutschland, sondern auch in vielen anderen Rechtsordnungen. Oder wie *Zweigert* und *Kötz* es ausdrücken: „Keine Wissenschaft kann es sich leisten, sich allein auf Erkenntnisse zu stützen, die innerhalb ihrer nationalen Grenzen produziert worden sind.“²¹ Entsprechend stellte *Walz* bereits vor zwanzig Jahren fest, dass es sich beim sogenannten Dritten Sektor zwischen Markt und Staat um ein internationales Phänomen handele, welches „auch in Deutschland einer international und interdisziplinär geführten Analyse“ bedürfe.²²

Dennoch wird der Rechtsvergleichung im Steuerrecht im Allgemeinen und speziell im Gemeinnützigkeitsrecht bislang eine geringe Bedeutung beigemessen. Das hat zweierlei Gründe. Zum einen ist das Steuerrecht

18 *Walz*, in: *Kötz/Rawert/Schmidt/Walz* (Hrsg.), *Non Profit Law Yearbook* 2001, 2002, S. 197, 198.

19 *Lang*, in: *Alber* (Hrsg.), *WP-Handbuch der Unternehmensbesteuerung*, 3. Aufl. 2001, Kapitel T Rn. 152; zustimmend *Droege*, *Gemeinnützigkeit im offenen Steuerstaat*, 2010, S. 235.

20 Siehe *Hüttemann*, *Wirtschaftliche Betätigung und steuerliche Gemeinnützigkeit*, 1991; *Droege*, *Gemeinnützigkeit im offenen Steuerstaat*, 2010.

21 *Zweigert/Kötz*, *Einführung in die Rechtsvergleichung*, 3. Auflage 1996, S. 13.

22 *Walz*, *JZ* 2002, 268, 270.

so komplex, dass sich schon innerhalb der eigenen Rechtsordnung umfangreiche Rechtserkenntnisquellen finden lassen. Zum anderen ist das Steuerrecht – anders als beispielsweise das Privatrecht²³ – vergleichsweise politisch, was den Rechtsvergleich zusätzlich erschwert. Das Steuerrecht steht in einer interdisziplinären Tradition, die insbesondere durch wirtschafts- und politikwissenschaftliche Einflüsse geprägt ist und dadurch teils von der allgemeinen Rechtstradition abweicht. Rechtsvergleichung im Steuerrecht bedeutet somit, dass man nicht nur das allgemeine sowie das Steuerrechtssystem der anderen Rechtsordnung, sondern zusätzlich auch dessen Rechtsgeschichte, -soziologie und -ökonomie in den Blick nehmen muss. Denn all diese Faktoren haben einen Einfluss auf die relevanten steuerlichen Vorschriften.²⁴ Das gilt nicht nur für das Steuerrecht im Allgemeinen, sondern insbesondere auch für das Gemeinnützigkeitsrecht. So schreibt *Isensee*: „Es gibt kein freischwebendes Gemeinwohl, sondern nur das Gemeinwohl eines bestimmten Gemeinwesens. Aus ihm bezieht es Inhalt und Geltung. Es wird geprägt durch Land und Leute, geschichtliche Herkunft und geopolitische Lage, Notwendigkeiten und Bedürfnisse.“²⁵

Trotz der genannten Schwierigkeiten unternimmt diese Arbeit den Versuch einer rechtsvergleichenden Untersuchung, um die von *Walz* geforderte international geführte Analyse des Dritten Sektors ein Stück weit voranzubringen. Dabei werden in steuerrechtlicher Tradition auch interdisziplinäre Überlegungen angestellt, soweit es zum Beispiel um die soziohistorischen Rahmenbedingungen oder rechtsökonomischen Begründungen für die relevanten steuerlichen Vorschriften geht. Interdisziplinarität im engeren Sinn, das heißt in Form einer echten Kooperation²⁶ mit anderen Wissenschaften, wird dabei jedoch nicht angestrebt.

D. Rechtsvergleich zum amerikanischen Substantially Related Business

Für den Rechtsvergleich bietet sich insbesondere die US-amerikanische Rechtsordnung an. Das US-Steuerrecht definiert die gemeinnützigen Zwe-

23 *Zweigert/Kötz*, Einführung in die Rechtsvergleichung, 3. Auflage 1996, S. 39.

24 *Thuronyi/Brooks/Kolozs*, Comparative Tax Law, 2016, S. 17.

25 *Isensee*, in: *Isensee/Kirchhof* (Hrsg.), Handbuch des Staatsrechts der Bundesrepublik Deutschland, 3. Auflage 2004, § 71 Rn. 9.

26 Dazu eingehend *Kirste*, in: *Kirste* (Hrsg.), Interdisziplinarität in den Rechtswissenschaften, 2016, S. 35, 55 ff.

cke ähnlich wie das deutsche und statuiert ebenfalls ein Gewinnausschüttungsverbot für gemeinnützige Organisationen.²⁷ Darüber hinaus führt die wirtschaftliche Betätigung gemeinnütziger Organisationen auch dort nicht grundsätzlich zum Verlust der Gemeinnützigkeit. Vielmehr werden die wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe (*Unrelated Businesses*) gemeinnütziger Organisationen durch die *Unrelated Business Income Tax (UBIT)* besteuert, sind aber von steuerbegünstigten, funktional mit Zweckbetrieben vergleichbaren *Substantially Related Businesses* abzugrenzen.²⁸ Entsprechend stellt sich auch in den USA die Frage nach einem angemessenen Ausgleich zwischen der steuerlichen Förderung von Gemeinnützigkeit und der Ermöglichung eines fairen Wettbewerbs – insbesondere, weil sich auch dort die Auswirkungen eines veränderten Wettbewerbsumfelds auf gemeinnützige Organisationen bemerkbar machen.²⁹ Dies gilt umso mehr, als die Vereinigten Staaten als Wiege des Wettbewerbsrechts gelten, seit sie mit dem sogenannten *Sherman Antitrust Act* von 1890 als erster moderner Industriestaat ein Wettbewerbsgesetz einführten.³⁰ Daher lohnt in Bezug auf die vorliegende Fragestellung der rechtsvergleichende Blick auf die USA, deren Recht im Vergleich zum deutschen Recht insgesamt stärker „ökonomisiert“, das heißt weniger staatsbezogen und stärker marktorientiert ist.³¹

Über diese materiellen Argumente hinaus zeichnen sich die USA durch eine elaborierte Rechtsdogmatik und eine umfangreiche Literatur aus.³² Zudem spielen die US-Steuerbehörden, ähnlich wie die deutschen, eine maßgebliche Rolle für die steuerliche Behandlung gemeinnütziger Organisationen.³³ Auch unter volkswirtschaftlichen Gesichtspunkten sind Deutschland

27 Zu diesen beiden zentralen normativen Voraussetzungen für den Rechtsvergleich Walz, JZ 2002, 268, 270.

28 Siehe für einen relativ knappen Vergleich der steuerlichen Behandlung von „Zweckbetrieben“ in 27 Ländern Friedrich/Kaltschütz/Nam/Parsche/Wellich, Die Besteuerung gemeinnütziger Organisationen im internationalen Vergleich, 2005, S. 6 f.

29 Im Detail Hopkins, *The Law of Tax-Exempt Organizations*, 2016, S. 127; siehe auch Colombo, in: Hopt/von Hippel (Hrsg.), *Comparative Corporate Governance of Non-Profit Organizations*, 2010, S. 914, 936.

30 Ausführlich zum Einfluss der US-amerikanischen Antitrust-Gesetzgebung auf das deutsche und das europäische Wettbewerbsrecht von Götz, WRP 2007, 741, 741 ff.; siehe auch Kaufmann, *Varianten des Wohlfahrtsstaats*, 2003, S. 91.

31 Walz, in: Kötz/Rawert/Schmidt/Walz (Hrsg.), *Non Profit Law Yearbook 2001, 2002*, S. 197, 200; vgl. auch Anheier/Lang/Toepler, in: Powell/Bromley (Hrsg.), *The Non-profit Sector*, 3. Auflage 2020, S. 648, 666; Thuronyi/Brooks/Kolozs, *Comparative Tax Law*, 2016, S. 48.

32 Vgl. Thuronyi/Brooks/Kolozs, *Comparative Tax Law*, 2016, S. 18.

33 Näher dazu Thuronyi/Brooks/Kolozs, *Comparative Tax Law*, 2016, S. 183.

und die USA gut vergleichbar. So sind zum Beispiel beide Länder Mitgliedstaaten der OECD³⁴ und verfügen über einen großen Non-Profit-Sektor³⁵. Dass sie zu verschiedenen Rechtskreisen gezählt werden – das deutsche (Steuer-)Recht entspringt der Tradition der *Civil-Law*-Rechtsordnungen, während das amerikanische (Steuer-)Recht in der *Common-Law*-Tradition verwurzelt ist – kann für den Rechtsvergleich ebenfalls gewinnbringend sein, was zum Beispiel den Umgang mit den bereits erwähnten kasuistischen Erscheinungsformen des deutschen Zweckbetriebs angeht.

E. Eingrenzungen und Fokus der Arbeit

Da das Gemeinnützigkeitsrecht in mancherlei Hinsicht den Querschnitt aus verschiedenen Disziplinen darstellt, sollen an dieser Stelle einige Eingrenzungen vorgenommen werden. Diese Arbeit konzentriert sich auf den steuerrechtlichen Aspekt der beschriebenen Problemstellung und enthält daher keine Erwägungen zu den verschiedenen Gesellschaftsformen, die momentan diskutiert werden, um eine Synthese zwischen Gemeinwohlförderung und Gewinnerwirtschaftung zu ermöglichen.³⁶

Der Fokus dieser Arbeit liegt dabei auf den Ertragsteuern, insbesondere auf der Körperschaftsteuer. Diese lässt sich gut mit der *Corporate Income Tax* in den USA vergleichen, welche ebenso wie die deutsche Körperschaftsteuer Bundesrecht darstellt und den Schwerpunkt der amerikanischen Steuerrechtsdogmatik bildet.³⁷ Wichtig ist an dieser Stelle, dass die Zweckbetriebsbefreiung im deutschen Ertragsteuerrecht – ähnlich wie ihr ame-

34 Zur besseren Vergleichbarkeit ähnlich großer Volkswirtschaften *Thuronyi/Brooks/Kolozs*, *Comparative Tax Law*, 2016, S. 19.

35 Siehe *Salamon/Anheier/List/Toepler/Sokolowski*, *Global Civil Society*, 1999, S. 102, 265; *Salamon/Sokolowski/Haddock*, *Explaining Civil Society Development*, 2017, S. 276 ff.

36 Überblickartig zu den „Hybridformen der Gemeinwohlproduktion“ *Graf Strachwitz/Priller/Triebe*, *Handbuch Zivilgesellschaft*, 2020, S. 153 ff.; zu Reformperspektiven im Recht sozialen Unternehmertums *Möslein*, *ZRP* 2017, 175; zu *Benefit Corporations* und *Certified B Corporations* im US-amerikanischen Gesellschaftsrecht *Möslein/Mittwoch*, *RabelsZ* 2016, 399; eingehend zum Sozialunternehmertum im Spannungsfeld zwischen Gesellschafts- und Gemeinnützigkeitsrecht *Momberger*, *Social Entrepreneurship*, 2015; zu den alternativen Organisationsformen der Unternehmensstiftung, der gGmbH sowie der Benefit Corporation *Weitemeyer*, *ZGR* 2022, 627.

37 *Thuronyi/Brooks/Kolozs*, *Comparative Tax Law*, 2016, S. 19.

rikanisches Pendant³⁸ – nicht in erster Linie der Steuerfreistellung von erzielten Gewinnen dient. Im Vordergrund der ertragsteuerlichen Begünstigungen steht vielmehr, dass Zweckbetriebe etwa aus steuerfreien Erträgen der Vermögensverwaltung, Stiftungen, Schenkungen und steuerbegünstigten Spenden an die Trägerorganisation finanziert werden können (dazu ausführlich in Kapitel 4 unter A.III.).³⁹

Obwohl die Steuerbefreiungen und -ermäßigungen des Umsatzsteuerrechts⁴⁰ ebenfalls von hoher Relevanz für gemeinnützige Organisationen und deren Zweckbetriebe sind, wird die Umsatzsteuer für die Zwecke dieser Arbeit größtenteils ausgeklammert, da in den USA keine vergleichbare Steuerart im Sinne einer Mehrwertsteuer bzw. *Value Added Tax* existiert. Stattdessen erheben einzelne Bundesstaaten und Kommunen *Sales Taxes*. Diese sind nicht auf der Bundesebene, sondern landes- bzw. kommunalrechtlich geregelt, was wiederum zur schweren Vergleichbarkeit beiträgt.

Unionsrechtliche Aspekte werden in dieser Arbeit bewusst kurzgehalten, da sie für den Rechtsvergleich zum US-Recht keinen großen Erkenntnisgewinn versprechen. Ohne Zweifel hat das Europarecht aber Auswirkungen auf das deutsche Gemeinnützigkeitsrecht, soweit es zum Beispiel um die Vereinbarkeit des nationalen Gemeinnützigkeitsrechts mit dem EU-Beihilfenrecht⁴¹ oder um die weitgehend unionsrechtlich determinierte Umsatzsteuer⁴² geht. Soweit sie relevant werden, enthält diese Arbeit daher entsprechende Ausführungen zu den europarechtlichen Aspekten des Zweckbetriebs.

F. Begriffe

Für die Zwecke dieser Arbeit dient der Begriff der „gemeinnützigen Organisation“ als Überbegriff für steuerbegünstigte gemeinnützige Körperschaften i.S.d. §§ 51 ff. AO bzw. nach dem *Internal Revenue Code* (IRC) steuerbefrei-

38 Im Detail *Hopkins*, *The Law of Tax-Exempt Organizations*, 2016, S. 48 ff.

39 *Schauhoff*, in: Kohl/Kübler/Ott/Schmidt (Hrsg.), *Zwischen Markt und Staat*, 2008, S. 661, 664, 668.

40 Siehe dazu im Detail *Weitemeyer/Schauhoff/Achatz* (Hrsg.), *Umsatzsteuerrecht für den Nonprofitsektor*, 2019.

41 Siehe dazu *von Hippel/Walz*, in: Walz/von Auer/von Hippel (Hrsg.), *Spenden- und Gemeinnützigkeitsrecht in Europa*, 2007, S. 89, 93; *Hüttemann*, *Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht*, 5. Auflage 2021, Rn. 1.III ff.

42 Umfassend *Weitemeyer/Schauhoff/Achatz* (Hrsg.), *Umsatzsteuerrecht für den Nonprofitsektor*, 2019.

te § 501(c)(3) Organisationen (dazu ausführlich in Kapitel 4 unter A.II. sowie B.II.). „Amerikanisch“ meint stets „US-amerikanisch“. Die Bezeichnungen des „Unrelated Business“ bzw. der „Unrelated Activities“ werden synonym für *Unrelated Trades or Businesses* i.S.d. IRC § 513 bzw. deren Tätigkeiten verwendet. Entsprechendes gilt für die Bezeichnung des „Substantially Related Business“ (dazu ausführlich in Kapitel 4 unter B.III.1.).

Aufgrund der besseren Lesbarkeit wird im Text das generische Maskulinum verwendet. Gemeint sind jedoch immer alle Geschlechter.

G. Gang der Untersuchung

Diese Arbeit beschreibt, erklärt und bewertet⁴³ in Teil I die soziohistorischen, verfassungs- und steuerrechtlichen Rahmenbedingungen für deutsche Zweckbetriebe und amerikanische *Substantially Related Businesses*. Darauf folgt in Teil II der Vergleich der Zweckbetriebe und *Substantially Related Businesses* im Hinblick auf deren historische Entwicklung, Sinn und Zweck sowie die Regelungen im Einzelnen. Den Rechtsvergleich illustriert ein Fallbeispiel, das die steuerliche Behandlung der Cafeteria eines gemeinnützigen Krankenhauses in Deutschland bzw. den USA gegenüberstellt. Die Arbeit endet mit den aus dem Rechtsvergleich zu ziehenden Schlussfolgerungen.

43 Zu den einzelnen Schritten des Vergleichsprozesses siehe *Zweigert/Kötz*, Einführung in die Rechtsvergleichung, 3. Auflage 1996, S. 42 ff.; zur wertenden Rechtsvergleichung siehe *Zweigert/Puttfarcken*, in: *Zweigert/Puttfarcken* (Hrsg.), Rechtsvergleichung, 1978, S. 395, 404 f.

Teil I
Rahmenbedingungen für Zweckbetriebe und Substantially
Related Businesses