

Gleichheit im Unrecht? Über Konkurrentenklagen zur Steuerfreiheit – trotz materiell-rechtlicher Steuerpflicht?

Anmerkung zu BFH v. 18. 9. 2007, I R 30/06, BFH/NV 2008, 490

Stefan Winheller und Christoph Klein, Frankfurt am Main^{*)}

Gemeinnützig sein ist „in“. In vielen klassischen gemeinnützigen Bereichen wie Gesundheitsvorsorge, Altenpflege, Kinder- und Jugendhilfe drängen Social Entrepreneurs auf den Markt und begegnen dort angestammten Institutionen, mit denen sie um Abnehmer ihrer Dienstleistungen konkurrieren. Günstige Rahmenbedingungen im Wettbewerb schafft der Status der Gemeinnützigkeit. Umgekehrt bedeutet die Versagung der gemeinnützigkeitsrechtlich-steuerlichen Vorteile einen beachtlichen Nachteil, der für den im Wettbewerb stehenden Unternehmer nicht selten existenzgefährdende Züge annehmen kann. Gemeinnützigkeitsrechtliche Vergünstigungen stehen so seit jeher im natürlichen Widerstreit mit der verfassungsrechtlich gebotenen Wettbewerbsneutralität des Steuerrechts. Die Klage eines privaten Anbieters von Krankentransporten und Rettungsdiensten gegen einen Bescheid zur Festsetzung von Gewerbesteuermessbeträgen hat der BFH kürzlich zum Anlass genommen, im Spannungsfeld zwischen wirtschaftlichen Betätigungen gemeinnütziger und nichtgemeinnütziger Einrichtungen Stellung zu beziehen. Nichtgemeinnützigen Dienstleistern macht der BFH mit seiner Entscheidung Mut, sich mittels Konkurrentenklagen aktiv gegen überkommene rechtswidrige Steuerbefreiungen der gemeinnützigen Wettbewerber zur Wehr zu setzen.

Inhalt	Seite
I. Keine Gewerbesteuerbefreiung für private Anbieter von Rettungs- und Krankentransporten	378
II. Keine Gewerbesteuerbefreiung für gemeinnützige Anbieter von Rettungs- und Krankentransporten	378
III. Drittschützende Wirkung im Körperschafts- und Gewerbesteuerrecht: Anspruch auf Steuerbefreiung aufgrund gleichmäßiger Ermessensausübung?	379
IV. Fazit	380

^{*)} Stefan Winheller, LL.M. Tax (USA) ist Rechtsanwalt und Fachanwalt für Steuerrecht für die Frankfurter Kanzlei Winheller Rechtsanwälte. Mag. jur. Christoph Klein ist Rechtsreferendar und als wissenschaftlicher Mitarbeiter für die Kanzlei tätig.

Literatur: Buchna, Gemeinnützigkeit im Steuerrecht, 9. Auflage 2008; *Englisch*, Die negative Konkurrentenklage im Unternehmenssteuerrecht, StuW 2008, 43; Maurer, Allgemeines Verwaltungsrecht, 16. Auflage 2006; Winheller, Aktuelle Entwicklungen im Gemeinnützigkeitsrecht 2005, DStZ 2006, 215; Winheller, Aktuelle Entwicklungen im Gemeinnützigkeitsrecht 2007, DStZ 2008, 281.

I. Keine Gewerbesteuerbefreiung für private Anbieter von Rettungs- und Krankentransporten

Wenig überraschend geht der BFH in seinem Beschluss zunächst davon aus, dass die Klägerin als GmbH der Gewerbesteuer unterliegt und sich eine Steuerbefreiung für die Tätigkeit der Beförderung kranker und verletzter Personen aus § 3 Nr. 20 Buchst. d GewStG nicht ergibt.

Mangels eigener Definition der Begriffe „Einrichtungen zur vorübergehenden Aufnahme pflegebedürftiger Personen“ und „Einrichtungen zur ambulanten Pflege kranker und pflegebedürftiger Personen“ sei, so der BFH, auf die Begriffsbestimmungen in §§ 71 Abs. 1, 2 SGB XI, § 1 Abs. 3, 4 Heimgesetz zurückzugreifen. Allerdings sei eine Einbeziehung von Kranken- und Rettungstransporten insoweit – auch unter Berücksichtigung der Gesetzesbegründung – nicht ersichtlich. Auch die ausdrückliche Befreiung solcher Transporte im Umsatzsteuerrecht nach § 4 Nr. 17 Buchst. b UStG¹⁾ lasse nicht den Rückschluss einer Übertragbarkeit auf das Gewerbesteuerrecht zu. Vielmehr folge aus dem Fehlen eines korrespondierenden Tatbestands im GewStG, dass der Gesetzgeber im Gewerbesteuerrecht keine vergleichbare Steuerbefreiung angestrebt habe.

Dass die Finanzverwaltung Krankentransporte der Konkurrenz, insbesondere wirtschaftliche Geschäftsbetriebe gemeinnütziger Körperschaften (Deutsches Rotes Kreuz, Arbeiter-Samariter-Bund etc.) und Betriebe gewerblicher Art öffentlich-rechtlicher Körperschaften (bspw. die Feuerwehren), regelmäßig von der Gewerbesteuer befreie, ändere nichts daran, dass der dem Fall zugrunde liegende Steuerbescheid rechtmäßig sei.

II. Keine Gewerbesteuerbefreiung für gemeinnützige Anbieter von Rettungs- und Krankentransporten

Kurzen Prozess macht der BFH auch mit der seit langem geübten Verwaltungspraxis, gemeinnützige Anbieter von Rettungs- und Krankentransporten von der Gewerbesteuerpflicht zu befreien. Die Finanzverwaltung stützt sich traditionell auf AEAO zu § 66 AO Nr. 6, wonach „Krankentransporte von Personen, für die während der Fahrt eine fachliche Betreuung bzw. der Einsatz besonderer Einrichtungen eines Krankentransport- oder Rettungswagens erforderlich ist oder möglicherweise notwendig wird“ als Zweckbetriebe zu qualifizieren sind. Der BFH lässt keinen Zweifel daran, dass diese verwaltungsseitige Gesetzesauslegung verfehlt ist.

Der Betrieb von Krankentransport- und Rettungsdiensten stelle, so der BFH, keinen Zweckbetrieb i.S.d. § 66 Abs. 1 AO dar. Ein solcher Betrieb könne nicht der „Wohlfahrtspflege“ zugerechnet werden, da er – anders als von § 66 Abs. 2 AO verlangt – nicht zum Wohle der Allgemeinheit ausgeübt werde, sondern um des Erwerbs willen.²⁾

Die Sorge für notleidende oder gefährdete Mitmenschen werde nicht schon etwa deswegen „zum Wohle der Allgemeinheit“ ausgeübt, weil der Träger des zu prüfenden wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs steuerbegünstigte Zwecke i.S.d. § 53 AO verfolge. Vielmehr sei für die Zweckbetriebsprüfung auf den konkreten wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb abzustellen. Den im wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb erzielten Gewinn für steuerbegünstigte Zwecke einzusetzen, genüge, so der BFH weiter, ebenfalls nicht für eine Qualifizierung des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs als Zweckbetrieb. Gemeinnützige Körperschaften unterliegen umfassend dem Gebot der Mittelverwendung gem. § 55 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 AO, müssen mithin sowieso alle Mittel – auch solche aus wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben – für ihre steuerbegünstigten Zwecke verwenden. Für die Charakterisierung einer wirtschaftlichen Betätigung als Zweckbetrieb sei das Kriterium der Mittelverwendung daher nicht brauchbar.

Der BFH formuliert insoweit Selbstverständlichkeiten, die einer gesonderten Erwähnung nicht zwingend bedürftig hätten. Interessanter ist der Hinweis des Senats zum auch im Rahmen von § 66 AO anzuwendenden Unmittelbarkeitsgebot³⁾, durch den er seine jüngste Rechtsprechung zur fehlenden Gemeinnützigkeit von Hilfspersonen⁴⁾ festigt: Wohlfahrtsorganisationen seien in Bezug auf den Rettungsdienst ebenso wie private Mitbewerber lediglich als Hilfspersonen zur Erfüllung öffentlicher Aufgaben eingeschaltet. Durch ihre Tätigkeit für den Staat fehle es ihnen an der unmittelbaren Verwirklichung eigener steuerbegünstigter Zwecke. Die Zwecke des Staates würden von den Hilfspersonen nur mittelbar gefördert, was nicht genüge.⁵⁾ Trotz der unbestreitbaren Förderung des Allgemeinwohls durch Krankentransporte und Rettungsdienste könne in diesen Diensten ein Zweckbetrieb daher nicht erblickt werden.

Für letztlich entscheidend für die Verneinung der Zweckbetriebseigenschaft hält der BFH allerdings folgende Erwägung: Die Dienste der Körperschaft würden um des Erwerbs willen betrieben und könnten daher nicht als Zweckbetrieb nach § 66 Abs. 1, 2 AO anerkannt werden, weil, so der BFH, „die Bedingungen, unter denen [die Sorge für notleidende oder gefährdete Mitmenschen] ausgeübt [werde], objektiv geeignet [seien], Gewinne zu erzielen“.⁶⁾

Da Krankentransporte und Rettungsdienste häufig von nichtsteuerbefreiten Anbietern wie der Kläger-GmbH im Rahmen gewöhnlicher Gewerbebetriebe erbracht werden, ist es in der Tat nicht von der Hand zu weisen, dass sich die Umstände, unter denen die Leistungen üblicherweise erbracht werden, objektiv zur Gewinnerzielung eignen. Der BFH handelt daher nur konsequent, wenn er dem Betrieb „Krankentransport und Rettungsdienst“ die Zweckbetriebsqualität abspricht. Gleichwohl metet die Argumentation des BFH befremdlich an: Das Verbot der Erwerbsorientierung in § 66 Abs. 2 AO wird allgemein als

1) Auch § 3 Nr. 5 KraftStG sieht eine Befreiung vor.

2) A. A. Buchna, Gemeinnützigkeit im Steuerrecht, 9. Aufl., 304.

3) Siehe Buchna, a. a. O., 303.

4) BFH v. 7. 3. 2007, I R 90/04, BStBl II 2007, 628.

5) BFH v. 7. 3. 2007, I R 90/04, a. a. O. Anders ist es freilich in Fällen, in denen die gemeinnützige Körperschaft durch die Tätigkeit als Hilfsperson für einen Dritten zumindest auch eigene steuerbegünstigte Zwecke verfolgt, vgl. Schleswig-Holsteinisches FG v. 6. 12. 2007, 1 K 104/00, HaufeIndex 1873130.

6) BFH v. 18. 9. 2007, I R 30/06, BFH/NV 2008, 490.

Ausfluss des Selbstlosigkeitsgebots verstanden.⁷⁾ Insofern liegt die Betonung der „objektiven Geeignetheit“ nicht auf der Linie des BFH. Für die Beurteilung der Selbstlosigkeit einer Körperschaft blickt der BFH üblicherweise kritisch hinter die objektiv erkennbare und von der Finanzverwaltung nur zu gerne ins Feld geführte Fassade einer gemeinnützigen Körperschaft und überprüft richtigerweise deren eigentlichen (gemeinnützigen) Zweck.⁸⁾ Dass allein die objektive Eignung zur Gewinnerzielung zur Versagung der Zweckbetriebseigenschaft ausreichen soll, ist daher verwunderlich – nicht zuletzt, weil auch der Wortlaut des § 66 Abs. 2 AO eher auf einen subjektiven Einschlag, d. h. auf die individuelle Zweckbestimmung, die die Körperschaft ihrem Handeln gibt, hinweist („nicht des Erwerbs wegen“).⁹⁾

III. Drittschützende Wirkung im Körperschafts- und Gewerbesteuerrecht: Anspruch auf Steuerbefreiung aufgrund gleichmäßiger Ermessensausübung?

In einem interessanten Obiter dictum geht der BFH auf die Rechtsschutzmöglichkeiten des Klägers ein. Er verweist auf die mittlerweile gefestigte höchstrichterliche Rechtsprechung¹⁰⁾, wonach den §§ 4, 5 Abs. 1 Nr. 9 Satz 2 KStG, § 3 Nr. 6 Satz 2 GewStG i. V. m. §§ 64 – 68 AO drittschützende Wirkung zukommt. Der nichtgemeinnützige Wettbewerber kann daher im Wege des Vorverfahrens bzw. einer Konkurrentenklage¹¹⁾ die Nichtbesteuerung der wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe seiner gemeinnützigen Konkurrenten bzw. der Betriebe gewerblicher Art juristischer Personen des öffentlichen Rechts als Verletzung eigener Rechte rügen und eine Besteuerung der Konkurrenz erzwingen.

Der Konkurrentenklage im Weg stehen könnte freilich AEAO zu § 66 AO Nr. 6, der Rettungsdienste und Krankentransporte als steuerbefreite Zweckbetriebe behandelt. Ob die Vorschrift einer Konkurrentenklage die Erfolgsaussichten nehmen kann, hängt im Wesentlichen davon ab, ob die Vorschrift für die Gerichte bindende Wirkung entfaltet oder nicht. Gewöhnlich würde man von Letzterem ausgehen – mit der einhelligen Auffassung in Literatur und Rechtsprechung.¹²⁾ Die Vorschrift wäre mithin für die Gerichte nicht bindend; der zu Unrecht nicht besteuerte Konkurrent könnte qua gerichtlichen Gebots zur Steuer herangezogen werden.

Überraschenderweise zieht der BFH diesen Schluss nicht. Der Senat hinterfragt stattdessen den Charakter der Verwaltungsvorschrift. Er unterscheidet zwischen norminterpretierenden Verwaltungsvorschriften und allgemeinen Regelungen zum Ermessen der Finanzbehörde nach § 163 AO. Die beiden Kategorien zeitigen unterschiedliche Rechtsfolgen:

Norminterpretierende Verwaltungsvorschriften entfalten für die Gerichte grundsätzlich keine Bindungswirkung. Die Gerichte wären daher nicht gehindert, die Norm des § 66 AO ungeachtet der fehlerhaften Interpretation durch die Verwaltung korrekt im Sinne der Auslegung durch den BFH anzuwenden. Die Konkurrentenklage wäre damit auf das Ziel gerichtet, die bislang ungerechtfertigterweise verschonten Wettbewerber zur Steuer heranzuziehen. Ein Anspruch des nichtgemeinnützigen Klägers auf Steuerbefreiung, gleichsam eine „Gleichheit im Unrecht“, wäre hingegen nicht durchsetzbar.¹³⁾

Anders stellt sich die Rechtslage nach dem Verständnis des BFH dar, wenn AEAO zu § 66 Nr. 6 als Ermessensrichtlinie nach § 163 AO zu qualifizieren wäre. Eine solche sei grundsätzlich von den Gerichten zu beachten. Dies hätte zur Konsequenz, dass das Gericht – gebunden an die ermessenslenkende Verwaltungsvorschrift und ggf. entgegen der eigenen Überzeugung – dem Finanzamt die Besteuerung des gemeinnützigen Konkurrenten nicht aufgeben könnte. Freilich stünde dem nichtgemeinnützigen Anbieter ein Anspruch auf Gleichbehandlung/gleiche Ermessensausübung aus Art. 3 Abs. 1 GG zu. An der eigenen Auslegung der Norm muss sich die Finanzverwaltung also messen lassen. Denkt man die Argumentation des BFH zu Ende, wäre Art. 3 Abs. 1 GG somit für den nichtgemeinnützigen Kläger ein geeignetes Vehikel zur Durchsetzung seiner Befreiung von der Gewerbesteuer – entgegen § 3 Nr. 20 Buchst. d GewStG. Das sonderbare Ergebnis wäre seine Steuerfreiheit trotz materiell-rechtlicher Steuerpflicht, oder kurz: Gleichheit im Unrecht.

Mangels Entscheidungserheblichkeit nimmt der BFH keine Zuordnung von AEAO zu § 66 AO Nr. 6 zu einer der beiden ins Feld geführten Kategorien vor. So entlässt er den überraschten Rechtsanwender mit mehr Fragen als Antworten: Soll der eherne Grundsatz „keine Gleichheit im Unrecht“ mit dieser Entscheidung tatsächlich eine Durchbrechung erfahren? Wohl nein. Bei näherer Betrachtung erweist sich die vom BFH postulierte Sonderstellung der „allgemeinen Ermessensregelung zu § 163 AO“ gegenüber sonstigen interpretierenden Verwaltungsvorschriften als Trugschluss: ermessenslenkende Verwaltungsvorschriften setzen definitionsgemäß einen vom Gesetzgeber der Verwaltung verliehenen Ermessensspielraum voraus. Bindende Wirkung für die Gerichte kann Verwaltungsermessen aber nur solange haben, als es sich in-

7) Siehe *Pahlke/Koenig*, AO, § 66 Rn. 4; BFH v. 18. 10. 1990, V R 76/89, BStBl II 1991, 268.

8) Siehe z. B. BFH v. 4. 4. 2007, I R 76/05, BStBl II 2007, 631 und hierzu *Winheller*, DStZ 2008, 281, wonach einer Körperschaft nicht allein deswegen die Selbstlosigkeit abgesprochen werden kann, weil sie sich überwiegend über Mittelbeschaffungsbetriebe finanziert, es vielmehr auf den Zweck ankommt, den die Körperschaft verfolgt. Das objektive Kriterium der überwiegenden Finanzierung ist für den BFH also nicht entscheidend und hat höchstens Indizwirkung. Entscheidend ist die gemeinnützige Zielrichtung der Körperschaft.

9) Im Rahmen des § 66 Abs. 2 AO hätte der BFH die Möglichkeit gehabt, sich auch noch in anderer Hinsicht zur Selbstlosigkeit gem. § 55 AO zu äußern. Regelmäßig stellt sich nämlich die Frage, ob in einem originär staatlichen Aufgabenbereich tätig werdende Hilfspersonen überhaupt selbstlos agieren. Zum Teil wird die Auffassung vertreten, dass öffentliche Aufgaben im Kernbereich der Daseinsvorsorge, die aufgrund verfassungsrechtlicher Vorgaben unmittelbar und ausschließlich durch staatliche Stellen wahrzunehmen sind und für deren Durchführung sich der Staat Hilfspersonen bedient, ausschließlich im Interesse der beauftragenden staatlichen Stellen wahrgenommen werden und ein selbstloses Handeln der Hilfsperson daher ausscheidet, vgl. FG Köln v. 15. 7. 2004, 13 K 2530/03, EFG 2005, 222. Der BFH hat diese Frage bislang, und so auch hier, offen gelassen, vgl. BFH v. 27. 4. 2005, I R 90/04, BStBl II 2006, 198 sowie BFH v. 7. 3. 2007, I R 90/04, a. a. O. Gegen einen Verstoß gegen das Selbstlosigkeitsgebot *Winheller*, DStZ 2006, 215, 217.

10) BFH v. 15. 10. 1997, I R 10/92, BStBl II 1998, 63; BFH v. 5. 10. 2006, VII R 24/03, BStBl II 2007, 243; EuGH v. 8. 6. 2006, C-430/04, DStR 2006, 1082.

11) Zur (streitigen) Frage der richtigen Klageart siehe *Englisch*, StuW 2008, 43 ff.

12) Vgl. *Pahlke/Koenig*, AO, § 4 Rn. 54 m. w. N.

13) Vgl. *Pahlke/Koenig*, AO, a. a. O.

nerhalb des vorgegebenen Spielraums hält. Eine gerichtliche Kontrolle jeder Überschreitung dieses Entscheidungsspielraums – so wie nach Auffassung des BFH hier – ist nicht nur möglich, sondern aus rechtsstaatlichen Gründen zwingend erforderlich. Für einen nicht überprüfbaren Beurteilungsspielraum der Behörden, wie er im Verwaltungsrecht unter dem Begriff der „normkonkretisierenden Verwaltungsvorschrift“ diskutiert wird¹⁴⁾, fehlt es vorliegend an jedem Anhaltspunkt.

Es wäre mit dem Rechtsstaatsprinzip nach Art. 1 Abs. 3, 20 Abs. 3 GG unvereinbar, wenn den Gerichten durch AEAO zu § 66 AO Nr. 6 i. V. m. Art. 3 GG die Hände gebunden wären und der benachteiligte private Mitbewerber trotz des entgegenstehenden Gewerbesteuerrechts letztlich einen Anspruch auf Steuerbefreiung hätte. Es ist anzunehmen, dass auch der BFH eine solche Interpretation nicht beabsichtigt hat. Gleichwohl dürfte es ihm mit der vorliegenden Entscheidung gelungen sein, der Finanzverwaltung Beine zu machen und sie zu einem sorgfältigeren Umgang mit gemeinnützigkeitsrechtlichen Begünstigungstatbeständen anzuhalten.

IV. Fazit

Trotz des etwas überraschenden, zumindest missverständlichen Ausflugs des BFH in die Frage der Bestim-

mung des Charakters der Verwaltungsvorschrift des AEAO zu § 66 AO Nr. 6 muss das Verbot der „Gleichheit im Unrecht“ nicht aufgegeben werden. Im Ergebnis bleibt es für den benachteiligten Kläger also bei Altbewährtem: Mittels einer negativen Konkurrentenklage kann er darauf hinwirken, dass der Wettbewerber der ordnungsgemäßen Besteuerung unterworfen wird. Die negative Konkurrentenklage ist geeignet, faire Wettbewerbsbedingungen wiederherzustellen und stellt damit ein hinreichend „scharfes Schwert“ für private Anbieter im Wettbewerb mit gemeinnützigen Organisationen dar. Einer rechtswidrigen Steuerverschonung für den Kläger bedarf es hingegen nicht.

Abzuwarten gilt es, wie lange AEAO zu § 66 AO Nr. 6 angesichts der überholenden Rechtsprechung unverändert beibehalten wird bzw. ob und wann der Gesetzgeber durch eine Änderung des Gemeinnützigkeitsrechts und/oder der Befreiungsvorschriften im Gewerbesteuerrecht klarstellend einschreitet.

14) *Maurer*, Allgemeines Verwaltungsrecht, 16. Aufl., § 24 Rn. 25a. Siehe parallel hierzu im Steuerrecht *Pahlke/Koenig*, AO, § 4 Rn. 56 ff. zu den „typisierenden“ bzw. „verfahrensvereinfachenden“ und „verfahrensleitenden“ Verwaltungsvorschriften.