

# Urteil vom 18. August 2022, V R 49/19

## Allgemeiner Zweckbetrieb einer Beschäftigungsgesellschaft

ECLI:DE:BFH:2022:U.180822.VR49.19.0

BFH V. Senat

AO § 14, AO § 52 Abs 2 S 1 Nr 9, AO § 64, AO § 65, AO § 66, AO § 68 Nr 3, KStG § 5 Abs 1 Nr 9, GewStG § 3 Nr 6, KStG VZ 2012 , KStG VZ 2013 , GewStG VZ 2012 , GewStG VZ 2013 , GWB § 118 Abs 2, SGB 9 § 215 Abs 3

vorgehend FG Düsseldorf, 03. September 2019, Az: 6 K 3315/17 K,G

## Leitsätze

Entgeltliche Dienstleistungen einer arbeitstherapeutischen Beschäftigungsgesellschaft begründen einen allgemeinen Zweckbetrieb nur dann, wenn die gegenüber ihren Auftraggebern erbrachten Leistungen das ausschließliche Ergebnis der Arbeitstherapie und somit notwendige Folge der Erfüllung des gemeinnützigen Zwecks sind (Bestätigung der BFH-Rechtsprechung).

## Tenor

Auf die Revision der Beigeladenen wird das Urteil des Finanzgerichts Düsseldorf vom 03.09.2019 - 6 K 3315/17 K,G aufgehoben.

Die Sache wird an das Finanzgericht Düsseldorf zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Verfahrens übertragen.

## Tatbestand

I.

- 1** Die Beteiligten streiten darüber, ob es sich bei der Wäscherei der Beigeladenen und Revisionsklägerin (Beigeladene) in den Jahren 2012 und 2013 (Streitjahre) um einen Zweckbetrieb handelte.
- 2** Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) ist eine GmbH, die in G ein auf die textile Vollversorgung von Krankenhäusern und Seniorenheimen mit Mietwäsche spezialisiertes Dienstleistungsunternehmen für Textilpflege betreibt.
- 3** Die Beigeladene mit Sitz in H ist eine wegen Förderung des Wohlfahrtswesens nach § 52 Abs. 2 Satz 1 Nr. 9 der Abgabenordnung (AO) als gemeinnützig anerkannte GmbH, deren alleiniger Gesellschafter ... e.V. ist. Ihr Unternehmensgegenstand besteht in ... . Die Angebote der Beigeladenen richten sich insbesondere an schwer vermittelbare Arbeitslose. Ziel der Beigeladenen ist es, die von ihr betreuten Beschäftigten durch Rehabilitation und Resozialisierung wieder in den allgemeinen Arbeitsmarkt zu integrieren. Zudem bietet die Beigeladene Kontakt- und Betreuungsangebote mit integrativem Charakter für Jugendliche und Erwachsene mit Behinderung.
- 4** Die Beigeladene ist alleinige Gesellschafterin der A-GmbH und der B-gGmbH. Die A-GmbH betreibt insbesondere die Bereitstellung ... von Textilien für Einrichtungen des Gesundheits- und Pflegewesens und erzielte in den Streitjahren Gewinne in Höhe von ... € (bei Umsätzen von ca. ... €) und von ... € (bei Umsätzen von ca. ... €). Gegenstand der B-gGmbH sind ... . Bei Umsätzen von jeweils ca. ... € erzielte sie in 2012 einen Jahresüberschuss von ca. ... € und in 2013 von ca. ... €.
- 5** Die Beigeladene betrieb in den Streitjahren zur Beschäftigung von langzeitarbeitslosen Menschen mit besonderen

Einschränkungen und von Menschen mit Behinderung u.a. eine Großwäscherei. Ausweislich ihres Lageberichts bot sie zusammen mit ihren Tochtergesellschaften maßgeschneiderte Leistungspakete an. Obwohl die Marktsituation durch einen Verdrängungswettbewerb gekennzeichnet sei, beurteilte sie ihre Stellung im Sektor der Senioren- und Altenheime als sehr gut. Die Ausrichtung der A-GmbH auf den Bereich der Mietwäsche sichere den Wäschereibetrieb ab. Hier werde in den nächsten Jahren der Schwerpunkt der Tätigkeit liegen.

- 6 Nach Gewinnen zwischen ... € und ... € in den Jahren 2009 bis 2011 erzielte die Beigeladene im Streitjahr 2012 einen Gewinn in Höhe von ca. ... € (bei Umsätzen von insgesamt ca. ... €, davon ca. ... € aus dem Betrieb der Wäscherei) und im Streitjahr 2013 einen Gewinn in Höhe von ca. ... € (bei Umsätzen in Höhe von insgesamt ca. ... €, davon ca. ... € aus dem Betrieb der Wäscherei).
- 7 Die Beigeladene war der Auffassung, dass es sich bei der Wäscherei gleichwohl um einen allgemeinen Zweckbetrieb handele. Dementsprechend setzte der Beklagte (Finanzamt --FA--) die Körperschaftsteuer und den Gewerbesteuermessbetrag der Streitjahre erklärungsgemäß fest.
- 8 Die Klägerin beantragte beim FA erfolglos, die Körperschaftsteuerbescheide sowie die Gewerbesteuermessbescheide (einschließlich der Bescheide über die Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes) der Beigeladenen für 2012 bis 2014 zu ändern, weil die Wäscherei als wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb anzusehen sei. Ihren Einspruch gegen die Ablehnung ihrer Änderungsanträge wies das FA --nach Hinzuziehung der Beigeladenen-- als unbegründet zurück. Die Voraussetzungen des § 65 AO lägen hinsichtlich der Wäscherei vor, insbesondere trete die Beigeladene mit anderen Wäschereibetrieben nicht über das unvermeidbare Maß hinaus in Wettbewerb.
- 9 Mit der hiergegen gerichteten Konkurrentenklage beantragte die Klägerin, die Steuerfestsetzungen der Beigeladenen für 2012 und 2013 dahingehend zu ändern, dass der Betrieb der Wäscherei als steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb behandelt wird. Das Finanzgericht (FG) gab der Klage mit seinem in Entscheidungen der Finanzgerichte 2020, 65 veröffentlichten Urteil statt und begründete dies damit, dass die Beigeladene in drei aufeinanderfolgenden Veranlagungszeiträumen jeweils Gewinne erwirtschaftet habe, die ihren konkreten Finanzierungsbedarf überstiegen. In diesem Falle sei --entsprechend dem Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen (BMF) vom 06.12.2017 (BStBl I 2017, 1603)-- widerlegbar von einer zweckbetriebsschädlichen Absicht der Körperschaft auszugehen, den Zweckbetrieb des Erwerbs wegen auszuüben. Zudem führe das enge Zusammenwirken der Beigeladenen mit ihrer gewerblichen Tochtergesellschaft dazu, dass die Gewerblichkeit der Tochtergesellschaft auf die Beigeladene abfärbe.
- 10 Hiergegen wendet sich die Beigeladene mit der Revision. Die Klage sei bereits unzulässig. Die Klägerin habe im finanzgerichtlichen Verfahren --unter Verstoß gegen ihre prozessuale Wahrheitspflicht-- eine nachteilige Wettbewerbsverzerrung damit begründet, dass sie ein mittelständisches Unternehmen sei und im bestehenden Verdrängungswettbewerb voraussichtlich gegen die Beigeladene unterliegen werde. Die Prozessbevollmächtigten der Klägerin hätten während des finanzgerichtlichen Verfahrens den Verkauf sowie die Eingliederung der Klägerin in den K-Konzern beratend begleitet. Auch wenn die Eingliederung der Klägerin in diesen Konzern erst nach den Streitjahren vollzogen wurde, sei nicht zu befürchten, dass die Klägerin von ihr, der Beigeladenen, aus dem Markt verdrängt werden könne. Die Entwicklung ihrer Geschäftsergebnisse in den Folgejahren zeige vielmehr, dass sie, die Beigeladene, von der Klägerin aus dem Markt gedrängt werde. Zudem habe die Klägerin keine konkrete Wettbewerbsrelevanz dargelegt. Es fehle insbesondere die Darlegung ihrer eigenen wirtschaftlichen Situation und ihrer Marktstrategie. Die Klägerin habe auch keine auf der Steuerbegünstigung der Beigeladenen beruhende Rechtsverletzung geltend gemacht.
- 11 In der Sache sei die Entscheidung des FG rechtsfehlerhaft, weil die Höhe des ausgewiesenen Gewinns ein ungeeigneter Maßstab für eine gemeinnützigkeitsrechtliche Bewertung sei. Der Bundesfinanzhof (BFH) stelle in seinem Urteil vom 27.11.2013 - I R 17/12 (BFHE 244, 194, BStBl II 2016, 68, Rz 44 f.) auf den nachhaltigen Mittelbedarf ab; dieser umfasse auch die Tilgung der langfristigen Kredite. Ihre Zusammenarbeit mit der gewerblich tätigen Tochtergesellschaft führe nicht zu einer gemeinnützigkeitsschädlichen Abfärbung. Ergänzend trägt die Beigeladene vor, ihr Betrieb erfülle die Voraussetzungen eines allgemeinen Zweckbetriebs nach § 65 AO, der nicht rechtswidrig zu günstig besteuert worden sei. Die Integration von Langzeitarbeitslosen erfolge im Rahmen von Einzelprojekten, die mit Zuschüssen der Arbeits- und Sozialverwaltung gefördert würden. Im Hinblick auf praktische Probleme müsse die Zweckbetriebseigenschaft vorbehaltlich zwingender Vorgaben der Sozial- und Arbeitsverwaltung geprüft werden. Zudem sei im Rahmen der Wettbewerbsprüfung der zur Bevorzugung von Beschäftigungsgesellschaften führende Wertewandel zu berücksichtigen. Dieser Wertewandel habe dazu geführt,

dass --zur Umsetzung der unionsrechtlichen Vorgaben (Art. 20 Abs. 1 der Richtlinie (EU) 2014/24 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 26.02.2014 über die öffentliche Auftragsvergabe)-- die öffentlichen Auftraggeber das Recht zur Teilnahme an Vergabeverfahren bestimmten Werkstätten für Menschen mit Behinderung sowie solchen Unternehmen vorbehalten können, deren Hauptzweck die soziale und berufliche Integration von Menschen mit Behinderung oder von benachteiligten Personen ist (§ 118 des Gesetzes gegen Wettbewerbsbeschränkungen --GWB-- i.d.F. von Art. 1 Nr. 2 des Gesetzes zur Modernisierung des Vergaberechts vom 17.02.2016, BGBl I 2016, 203). Dabei sei die Förderung der Integration von Menschen mit Behinderungen und von benachteiligten Personen an eine Beschäftigungsquote von 30 % geknüpft (§ 118 Abs. 2 GWB).

- 12 Schließlich sei ihr Anspruch auf rechtliches Gehör dadurch verletzt worden, dass das FG sein Urteil u.a. mit der wirtschaftlichen Situation ihrer Tochtergesellschaft begründet habe.
- 13 Die Beigeladene beantragt, das Urteil des FG aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 14 Die Klägerin beantragt, die Revision der Beigeladenen als unbegründet zurückzuweisen.
- 15 Die Klage sei zulässig und der neue Sachvortrag der Beigeladenen im Revisionsverfahren nicht zu berücksichtigen. Auf den späteren Wechsel der Gesellschafter komme es ebenso wenig an wie auf die weitere wirtschaftliche Entwicklung der Beigeladenen, weil die Verhältnisse in den Streitjahren maßgeblich seien. Im Übrigen sei allein die Wettbewerbssituation zwischen der Beigeladenen und der Klägerin entscheidend, sodass es auf ihre Gesellschafterstruktur nicht ankomme.
- 16 Die gegen § 65 AO verstoßende Besteuerung der Beigeladenen beeinträchtige das Recht der Klägerin auf Teilnahme an einem steuerrechtlich nicht rechtswidrig zu ihrem Nachteil verfälschten Wettbewerb. Sie habe im finanzgerichtlichen Verfahren die Nettoumsatzrendite sowie die Entwicklungen der Jahresüberschüsse und der Umsatzerlöse der Klägerin und der Beigeladenen verglichen und verschiedene Vergabeverfahren aufgeführt, in denen sie der Beigeladenen unterlegen gewesen sei. Sie habe ferner konkrete Kunden benannt, die von der Beigeladenen aufgrund des günstigeren Preises abgeworben worden seien; dies betreffe ein Gesamtvolumen von ca. 1 400 Betten.
- 17 Die Vorentscheidung entspreche auch materiellem Recht. Der Wäschereibetrieb diene nicht der Verwirklichung des gemeinnützigen Zwecks, da er vorrangig auf Gewinnerzielung ausgerichtet sei. Die erzielten Gewinne hätten den konkreten Finanzierungsbedarf überstiegen. Die Beigeladene trete mit ihrer Wäscherei und im Zusammenwirken mit ihrer gewerblichen Tochtergesellschaft zu nicht begünstigten Wäschereibetrieben in einen Wettbewerb, der deutlich über das bei Erfüllung des steuerbegünstigten Zwecks unvermeidbare Maß hinausgehe.
- 18 Das FA hat keinen Antrag gestellt und auch keine Stellungnahme abgegeben.

## Entscheidungsgründe

II.

- 19 Die Revision der Beigeladenen gegen das auf eine zulässige Konkurrentenklage ergangene Sachurteil des FG ist begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und Zurückverweisung der Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das FG (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat unter Verstoß gegen § 65 Nr. 1 AO die Zweckbetriebseigenschaft des von der Beigeladenen unterhaltenen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs "Wäscherei" verneint. Für eine abschließende Entscheidung des Senats bedarf es weiterer Feststellungen durch das FG.
- 20 1. Entgegen der Ansicht der Beigeladenen hat das FG die Zulässigkeit der Konkurrentenklage im Ergebnis zu Recht bejaht.
- 21 a) Für die Zulässigkeit der Konkurrentenklage (Klagebefugnis) hat der Kläger nach dem BFH-Urteil vom 15.10.1997 - I R 10/92 (BFHE 184, 212, BStBl II 1998, 63, unter II.B.5.) nicht nur ein Konkurrenzverhältnis schlüssig darzulegen (BFH-Urteil in BFHE 184, 212, BStBl II 1998, 63, unter II.B.5.a), sondern auch die Wettbewerbsrelevanz der Nichtbesteuerung (BFH-Urteil in BFHE 184, 212, BStBl II 1998, 63, unter II.B.5.b); hierzu bedarf es detaillierter Angaben zum Wettbewerbsverhältnis (gleicher Kundenkreis, gleichartiges Güterangebot) und zu den Auswirkungen

einer Nichtbesteuerung auf das Wettbewerbsverhältnis (z.B. Verdrängungseffekte durch günstigere Preise). Maßgeblich für die Zulässigkeit einer Konkurrentenklage ist insoweit, dass das Klagevorbringen es als möglich erscheinen lässt, dass die angefochtene Entscheidung eigene subjektiv-öffentliche Rechte des Klägers verletzt. Die Klagebefugnis ist hingegen dann nicht gegeben, wenn offensichtlich und eindeutig nach keiner Betrachtungsweise die vom Kläger geltend gemachten Rechte bestehen oder ihm zustehen können (BFH-Urteil vom 25.09.2019 - I R 82/17, BFHE 266, 516, BStBl II 2020, 229, Rz 29).

- 22** b) Unter Berücksichtigung dieser Grundsätze hat das FG im Ergebnis zu Recht bejaht, dass die Klägerin die Möglichkeit einer Rechtsverletzung hinreichend dargelegt hat. Zum Konkurrenzverhältnis hatte die Klägerin insbesondere vorgetragen, ihre Wäscherei sei lediglich 10 km vom Standort der Wäscherei der Beigeladenen entfernt und habe daher denselben örtlichen Einzugsbereich. Beide erbrächten mit Wäschereileistungen aus dem Bereich der textilen Vollversorgung dieselben Leistungen und hätten ihre Kunden nahezu ausschließlich in den Sektoren Krankenhäuser sowie Alten- und Pflegeheime. Dementsprechend konkurriere sie regelmäßig bei Ausschreibungen mit der Beigeladenen; zudem habe die Beigeladene diverse Großkunden von ihr abwerben können, weil diese aufgrund der steuerlichen Begünstigung niedrigere Preise anbieten könne. Die Wettbewerbsrelevanz der Nichtbesteuerung folgt bereits daraus, dass selbst nach der eigenen Einschätzung der Beigeladenen in ihren Lageberichten zwischen ihr und der Klägerin ein Verdrängungswettbewerb stattfinde. Soweit die Beigeladene auf die weitere Entwicklung nach den Streitjahren verweist, berücksichtigt sie nicht hinreichend das für die Körperschaft- und Gewerbesteuer geltende Prinzip der Abschnittsbesteuerung (Jahressteuerprinzip).
- 23** Entgegen der Auffassung der Beigeladenen sind keine weitergehenden Anforderungen im Sinne einer "spezifischen Benachteiligung" an die Geltendmachung einer Verletzung eigener Rechte zu stellen. Ob die von der Klägerin als möglich erachtete Rechtsverletzung tatsächlich vorliegt, ist eine Frage der Begründetheit der Klage.
- 24** 2. Die Revision der Beigeladenen ist begründet. Das FG hat rechtsfehlerhaft angenommen, dass die Zweckbetriebseigenschaft einer gemeinnützigen Beschäftigungsgesellschaft bereits dadurch gemäß § 65 Nr. 1 AO ausgeschlossen sei, dass der Zweckbetrieb in drei aufeinanderfolgenden Veranlagungszeiträumen erhebliche Gewinne erzielt.
- 25** Die entgeltliche Tätigkeit einer gemeinnützigen Körperschaft ist von der Körperschaftsteuer (§ 5 Abs. 1 Nr. 9 Satz 1 des Körperschaftsteuergesetzes i.V.m. § 64 Abs. 1 AO) und der Gewerbesteuer (§ 3 Nr. 6 des Gewerbesteuergesetzes i.V.m. § 64 Abs. 1 AO) befreit, wenn der mit dieser selbständigen und nachhaltigen Tätigkeit begründete wirtschaftliche Geschäftsbetrieb (§ 14 AO) die Voraussetzungen eines allgemeinen Zweckbetriebs nach § 65 AO erfüllt.
- 26** a) Ein Zweckbetrieb setzt insbesondere voraus, dass der Betrieb in seiner Gesamtrichtung dazu dient, die steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke der Körperschaft zu verwirklichen (§ 65 Nr. 1 AO).
- 27** Nach ständiger Rechtsprechung verlangt dies, dass der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb mit den ihn begründenden Tätigkeiten und nicht nur mit den durch ihn erzielten Einnahmen unmittelbar der Verwirklichung des steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecks dient (BFH-Urteile vom 17.02.2010 - I R 2/08, BFHE 228, 388, BStBl II 2010, 1006, Rz 26; vom 06.04.2005 - I R 85/04, BFHE 209, 345, BStBl II 2005, 545, unter II.4.a, und vom 26.04.1995 - I R 35/93, BFHE 177, 339, BStBl II 1995, 767, unter II.3.). Die Feststellung dieser Voraussetzung bedarf einer Gesamtwürdigung anhand des objektiven Charakters der Betätigung (BFH-Urteil vom 22.04.2009 - I R 15/07, BFHE 224, 405, BStBl II 2011, 475; Senatsurteil vom 05.08.2010 - V R 54/09, BFHE 231, 289, BStBl II 2011, 191, Rz 31).
- 28** b) Im Gegensatz hierzu hat das FG die Zweckbetriebseigenschaft damit verneint, dass die Beigeladene in drei aufeinanderfolgenden Veranlagungszeiträumen erhebliche Gewinne erzielt habe. Es hat sich insoweit dem Schreiben des BMF in BStBl I 2017, 1603 angeschlossen, das aber ebenso wie das dort in Bezug genommene BFH-Urteil in BFHE 244, 194, BStBl II 2016, 68 Zweckbetriebe der Wohlfahrtspflege nach § 66 AO und die Frage betrifft, unter welchen Voraussetzungen die Wohlfahrtspflege "nicht des Erwerbs wegen" (§ 66 Abs. 2 Satz 1 AO) ausgeübt wird. Damit hat das FG verkannt, dass es nicht zulässig ist, die Einschränkung des § 66 Abs. 2 AO in die allgemeine Definition des Zweckbetriebs nach § 65 AO "hineinzulesen" (ebenso Weitemeyer, GmbH-Rundschau 2021, 57 ff., 66).
- 29** c) Abweichendes ergibt sich nicht aus dem vom FG herangezogenen Senatsurteil vom 21.09.2016 - V R 50/15 (BFHE 255, 216, BStBl II 2017, 1173, Rz 47). Zwar hat der Senat dort entschieden, dass eine Tätigkeit in ihrer Gesamtrichtung nur dann den steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecken dient, wenn durch die Förderung der in der Satzung der Körperschaft dienenden Zwecke Einnahmen erzielt werden und sich das erhobene Entgelt

insoweit letztlich an dem Prinzip der Kostendeckung orientiert (vgl. hierzu auch Senatsurteil vom 26.06.2019 - V R 70/17, BFHE 264, 417, BStBl II 2019, 654, Rz 11) und dass diese Voraussetzung beispielsweise nicht erfüllt ist, wenn ein Zweckbetrieb der Wohlfahrtspflege im Wesentlichen um des Erwerbs Willen anstatt zum Wohle der Allgemeinheit tätig wird. Dem kommt indes keine andere Bedeutung zu, als dass ein nach § 65 Nr. 1 AO schädliches Gewinnstreben erst dann anzunehmen ist, wenn die Erfüllung der steuerbegünstigten Satzungszwecke gegenüber der Absicht zur Erzielung von finanziellen Überschüssen in den Hintergrund tritt. Eine Gewinnerzielung in drei aufeinanderfolgenden Jahren reicht hierfür nicht aus.

- 30** d) Die Entscheidung des FG stellt sich auch nicht unter Berücksichtigung der Hilfsbegründung des FG zur Abfärbung der Gewerblichkeit einer Tochtergesellschaft als zutreffend dar. Insoweit ist bereits nicht ersichtlich, in welchem Zusammenhang dies zu den in § 65 AO genannten Kriterien steht.
- 31** 3. Die Sache ist mangels Spruchreife zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das FG zurückzuverweisen. Es sind weitere tatsächliche Feststellungen des FG erforderlich, um entscheiden zu können, ob der von der Beigeladenen unterhaltene wirtschaftliche Geschäftsbetrieb "Wäscherei" die Voraussetzungen eines allgemeinen Zweckbetriebs i.S. des § 65 AO erfüllt.
- 32** a) Führt eine Körperschaft, die schwer vermittelbare Arbeitslose arbeitstherapeutisch beschäftigt und berufs- und sozialpädagogisch betreut, um dadurch deren Eingliederung in den normalen Arbeitsprozess zu fördern (arbeitstherapeutische Beschäftigungsgesellschaften), und die --wie im Streitfall die Klägerin-- wegen "Förderung des Wohlfahrtswesens" nach § 52 Abs. 2 Satz 1 Nr. 9 AO (vgl. Seer in Tipke/Kruse, § 52 AO Rz 32) gemeinnützig ist, entgeltliche Dienstleistungen für Dritte aus, um den von ihnen geförderten Personen eine sinnvolle Arbeitstherapie anzubieten, die keine Zweckbetriebe nach § 66 AO oder § 68 Nr. 3 Buchst. c AO a.F. begründen, schließt dies --wovon das FG zu Recht ausgeht-- nicht aus, dass die jeweilige Körperschaft einen allgemeinen Zweckbetrieb nach § 65 AO unterhält (Senatsurteil in BFHE 255, 216, BStBl II 2017, 1173, Rz 44; BFH-Urteil vom 13.06.2012 - I R 71/11, BFH/NV 2013, 89, Rz 11). Allerdings ergibt sich diese Zweckbetriebseigenschaft nicht bereits daraus, dass die wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe von Körperschaften den von Arbeitslosigkeit bedrohten Personen oder Arbeitslosen eine Beschäftigungsmöglichkeit bieten (BFH-Urteil in BFHE 177, 339, BStBl II 1995, 767, Rz 24).
- 33** b) Vielmehr sind nach Maßgabe dieser BFH-Rechtsprechung die Voraussetzungen des § 65 AO eingehend zu prüfen.
- 34** aa) Dabei kommt es darauf an,
- ob Lohnaufträge nur ausgeführt werden, um Klienten mit sinnvoller Arbeit zu beschäftigen und dadurch den steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zweck --die (Wieder-)Eingliederung von schwer vermittelbaren Arbeitslosen in den normalen Arbeitsprozess-- verwirklichen zu können (BFH-Urteil in BFHE 177, 339, BStBl II 1995, 767, Rz 18 zu § 65 Nr. 1 AO),
  - ob erst die Lohnaufträge es ermöglichen, Klienten mit Arbeiten zu beschäftigen, die für die Klienten und ihre künftigen Arbeitgeber klar erkennbar wirtschaftlich sinnvoll und damit praxisrelevant waren, was eine Grundvoraussetzung für eine Wiedereingliederung von Langzeitarbeitslosen in den normalen Arbeitsprozess ist (BFH-Urteil in BFHE 177, 339, BStBl II 1995, 767, Rz 19 zu § 65 Nr. 2 AO) und
  - ob der Wettbewerb mit anderen --steuerpflichtigen-- Betrieben, die vergleichbare Lohnaufträge ausführen oder ausführen wollen, für die Erfüllung des steuerbegünstigten Zwecks unvermeidbar ist, da Aufträge übernommen werden müssen, um den Klienten eine sinnvolle Arbeitstherapie anzubieten, da diese ohne die Lohnaufträge nicht in einen normalen Arbeitsprozess eingegliedert werden können. Werden nur Klienten mit den Arbeiten für die Lohnauftraggeber beschäftigt, sind die Leistungen an die Auftraggeber ausschließlich Ergebnis der Arbeitstherapie und somit notwendige Folge der Erfüllung des von der Klägerin verfolgten gemeinnützigen Zwecks. In derartigen Fällen besteht ein hinreichend sachlicher Grund für eine steuerrechtliche Begünstigung gegenüber den Wettbewerbern (vgl. BFH-Urteil in BFHE 177, 339, BStBl II 1995, 767, Rz 22 zu § 65 Nr. 3 AO).
- 35** Bei Lohnaufträgen einer arbeitstherapeutischen Beschäftigungsgesellschaft wird ein Zweckbetrieb somit nur dann begründet, wenn die gegenüber den Auftraggebern erbrachten Leistungen das "ausschließliche Ergebnis der Arbeitstherapie und somit notwendige Folge der Erfüllung des gemeinnützigen Zwecks" sind (BFH-Urteile in BFH/NV 2013, 89, Rz 17, und in BFHE 177, 339, BStBl II 1995, 767, Rz 22). Dies schließt es zwar nicht aus, dass die Beschäftigungsgesellschaft auch nicht förderungsbedürftige Mitarbeiter bei der Ausführung von Lohnaufträgen

einsetzt. Dies gilt jedoch nur, soweit die nicht förderungsbedürftigen Mitarbeiter lediglich in einer Weise oder in einem Umfang tätig werden, der zum Erreichen der steuerbegünstigten Zwecke unvermeidbar ist, etwa weil dies vor allem der Ausbildung, Anleitung oder Beaufsichtigung der förderungsbedürftigen Mitarbeiter dient. Ein unvermeidbarer Wettbewerb i.S. von § 65 Nr. 3 AO liegt dagegen nicht mehr vor, wenn die Marktteilnahme den für die Integrationsarbeit notwendigen Umfang überschreitet (vgl. BFH-Urteil in BFH/NV 2013, 89, Rz 17).

- 36** bb) Entgegen der Ansicht der Beigeladenen gelten diese Anforderungen auch im Falle von praktischen Problemen nicht nur "vorbehaltlich zwingender Vorgaben der Sozial- und Arbeitsverwaltung". Eine Rechtsgrundlage für diese Auffassung ist nicht ersichtlich. Wer --wie die Beigeladene-- steuerliche Begünstigungen in Anspruch nehmen möchte, hat die daran geknüpften Voraussetzungen zu erfüllen. Dabei besteht keine Bindung zwischen Arbeits- und Sozialversicherungsrecht einerseits und Steuerrecht andererseits (vgl. zur fehlenden Bindungswirkung auch BFH-Urteil vom 23.04.2009 - VI R 81/06, BFHE 225, 33, BStBl II 2012, 262, unter II.2.c a.E., sowie Senatsbeschluss vom 17.02.2006 - V B 103/05, BFH/NV 2006, 1361).
- 37** cc) Die Privilegierung von Werkstätten für Menschen mit Behinderungen und bestimmten Integrationsunternehmen durch § 118 Abs. 2 GWB führt ebenfalls nicht zu einer Änderung der Anerkennungsvoraussetzungen für allgemeine Zweckbetriebe i.S. von § 65 AO. Denn derartige Werkstätten, Einrichtungen für Beschäftigungs- und Arbeitstherapie sowie bestimmte Inklusionsbetriebe i.S. des § 215 Abs. 1 des Neunten Buches Sozialgesetzbuch (SGB IX) werden steuerrechtlich bereits unter den Voraussetzungen des § 68 Nr. 3 Buchst. a bis c AO als besondere Zweckbetriebe anerkannt.
- 38** Obwohl das Sozialrecht vor dem Hintergrund einer Harmonisierung mit dem Vergaberecht (vgl. hierzu BTDrucks 18/9522, S. 310) für Inklusionsbetriebe eine Beschäftigungsquote von mindestens 30 % an besonders betroffenen schwerbehinderten Menschen genügen lässt (§ 215 Abs. 3 SGB IX), hat der Steuergesetzgeber die Beschäftigungsquote in § 68 Nr. 3 Buchst. c AO auf mindestens 40 % erhöht. Diese spezialgesetzliche Entscheidung des Gesetzgebers (vgl. BTDrucks 15/2357, S. 15, 16) kann nicht unter Bezugnahme auf § 118 Abs. 2 GWB konterkariert und auf 30 % vermindert werden. Zum einen ist § 118 Abs. 2 GWB erst nach den Streitjahren in Kraft getreten und zum anderen ist weder vorgetragen noch für den Senat ersichtlich, dass die Beigeladene bei unstreitiger Nichterfüllung der Tatbestandsvoraussetzungen des § 68 Nr. 3 Buchst. c AO (sog. 40 %-Quote) in den Streitjahren eine Mindestbeschäftigungsquote von 30 % erreicht hätte.
- 39** c) Die zur Prüfung der o.g. Voraussetzungen erforderlichen Feststellungen sind vom FG in einem zweiten Rechtsgang nachzuholen. Ergänzend wird das FG die Senatsurteile vom 26.08.2021 - V R 5/19 (BFHE 274, 284, Rz 37) sowie vom 30.03.2000 - V R 30/99 (BFHE 191, 434, BStBl II 2000, 705, unter II.2.c bb) --zur Frage eines Wettbewerbsverhältnisses-- zu berücksichtigen und eine Abwägung vorzunehmen haben zwischen dem Interesse der Allgemeinheit an einem intakten (d.h. steuerlich nicht beeinflussten) Wettbewerb einerseits und der steuerlichen Förderung gemeinnütziger Tätigkeiten andererseits (vgl. Senatsurteil in BFHE 274, 284, Rz 36; BFH-Urteil in BFH/NV 2013, 89). Im Rahmen dieser Abwägung ist zu berücksichtigen, dass sich der Geschäftsbetrieb in seinem Umfang auf eine Marktteilnahme beschränken muss, die zur Erreichung der satzungsmäßigen (steuerbegünstigten) Ziele erforderlich ist.
- 40** 4. Auf den von der Klägerin geltend gemachten Verfahrensfehler (Verletzung des rechtlichen Gehörs) kommt es im Hinblick auf die Zurückverweisung an das FG ebenso wenig an wie auf die Frage, ob die Klägerin das zu ihren Gunsten ergangene FG-Urteil durch den von der Beigeladenen behaupteten "Prozessbetrug" erwirkt hat.
- 41** 5. Die Übertragung der Kostenentscheidung auf das FG beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)