



Stefan Köhler

Steuerrechtliche Aspekte
bei der formellen Privatisierung
steuerbegünstigter kommunaler
Betriebe gewerblicher Art
am Beispiel von Krankenhäusern



PETER LANG

Inhaltsverzeichnis

Einleitung	1
I. Problemstellung	1
II. Zielsetzungen und Schwerpunkte	4
III. Gang der Arbeit	5
1. Ablauf der Untersuchung.....	5
2. Typischer Sachverhalt als Grundlage der Untersuchung.....	5
Teil 1. Analyse der steuerrechtlichen Ausgangslage bei einem kommunalen gemeinnützigen (Krankenhaus-)Betrieb gewerblicher Art	7
I. Kommunalrechtlicher Hintergrund der kommunalen Krankenhasträgerschaft	8
1. Kommunalrechtliche Einordnung der Betätigung von Gemeinden als Krankenhasträger	8
1.1 Aufgabenzuweisung als Grundvoraussetzung.....	8
1.2 Schranken der Befugnis zur Betätigung	10
a. Öffentlicher Zweck	12
b. Angemessenes Verhältnis zur Leistungsfähigkeit der Gemeinde	13
c. Geeignetheit zur Aufgabenerfüllung	13
d. Subsidiarität	13
2. Konkrete Organisationsform.....	15
2.1 Öffentlich-rechtliche Gestaltungsform.....	15
a. Eigenbetrieb als unselbständige Organisation	15
b. Regiebetrieb als unselbständige Organisation	16
c. Rechtlich selbständige Organisationsformen.....	17
2.2 Privatrechtliche Organisationsformen.....	18
a. Organisationsformenwahl	18
b. Schlussfolgerung für Privatisierungsüberlegungen	22
II. Steuerrechtliche Einordnung des Gebildes kommunaler (Krankenhaus-)Betrieb gewerblicher Art	23
1. Ausgangspunkt: Partielle Steuerpflicht von Gemeinden	23
1.1 Hintergrund der Besteuerung von wirtschaftlichen Aktivitäten von Gemeinden	23

a.	Besteuerung aus Effizienzgründen	24
b.	Vermeidung von Wettbewerbsverzerrungen	25
c.	Öffentlicher Finanzausgleich	25
d.	Zusammenfassung	26
1.2	Besteuerung im Rahmen von Betrieben gewerblicher Art	26
2.	Dogmatische Einordnung des Begriffs „Betrieb gewerblicher Art“	27
2.1	Rechtsprechungsentwicklung	28
2.2	Auffassung der Finanzverwaltung	29
2.3	Auffassungen im Schrifttum	29
2.4	Stellungnahme	29
3.	Gewinnermittlung beim Betrieb gewerblicher Art	30
4.	Subsumtion eines Krankenhausbetriebes unter die einzelnen Tatbestandsmerkmale eines Betriebs gewerblicher Art	32
4.1	Einrichtung	33
a.	Auffassung der Rechtsprechung	33
b.	Auffassung der Finanzverwaltung	33
c.	Literaturauffassungen	34
d.	Stellungnahme	34
4.2	Nachhaltige wirtschaftliche Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen	36
4.3	Wirtschaftliche Bedeutsamkeit	36
4.4	Einnahmenerzielungsabsicht	37
4.5	Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr	38
4.6	Abgrenzung des Betriebs gewerblicher Art zum Hoheitsbetrieb	38
4.7	Abgrenzung des Betriebs gewerblicher Art zur Vermögensverwaltung	41
4.8	Zwischenergebnis	41
5.	Schlussfolgerung für Privatisierungsüberlegungen	41
III.	Steuerbegünstigung wegen Gemeinnützigkeit für kommunale (Krankenhaus-) Betriebe gewerblicher Art	43
1.	Begriffsbestimmung: Gemeinnützige Recht	43
1.1	Steuerbegünstigte Zwecke als Oberbegriff	43
1.2	Begründung der Steuerbegünstigung	44
1.3	Reichweite des „Gemeinnützige Rechts“	45
2.	Grundsätzliche Anwendbarkeit der Steuerbefreiung wegen Gemeinnützigkeit auf kommunale (Krankenhaus-)Betriebe gewerblicher Art	45
2.1	Gemeinnützige Fähigkeit der öffentlichen Hand, insbesondere von Kommunen	45

a.	Ablehnende Auffassung in der Literatur – Konstitutionelle Gemeinnützigekeitsunfähigkeit des Staates	46
b.	Überwiegende Meinung im Schrifttum – Grundsätzliche Gemeinnützigekeitsfähigkeit des Staates.....	47
c.	Auffassung der Rechtsprechung und Finanzverwaltung.....	47
d.	Stellungnahme	48
2.2	Steuerbegünstigung von kommunalen (Krankenhaus-)Betrieben gewerblicher Art	50
2.3	Schlussfolgerung für Privatisierungsüberlegungen	50
3.	Konkrete Anforderungen an einen kommunalen (Krankenhaus-)Betrieb gewerblicher Art zur Erlangung des Gemeinnützigekeitsstatus	51
3.1	Ausgangspunkt § 51 AO – ausschließliche und unmittelbare Verfolgung von steuerbegünstigten Zwecken durch den Krankenhausbetrieb	51
a.	Gemeinnützige Zwecke § 52 AO	51
b.	Einordnung des Krankenhausbetriebs in den Katalog gemeinnütziger Zwecke in § 52 Abs. 2 AO	53
c.	Verfolgung von mildtätigen Zwecken durch einen Krankenhausbetrieb	54
3.2	Weitere Voraussetzungen für die Steuerbegünstigung bei Verfolgung eines gemeinnützigen Zwecks.....	54
a.	Selbstlosigkeitsgebot (§ 55 AO)	54
b.	Ausschließlichkeitsgebot (§ 56 AO)	72
c.	Unmittelbarkeitserfordernis (§ 57 AO)	73
d.	Einordnung des Krankenhausbetriebs in die verschiedenen Vermögens- und Tätigkeitsebenen von steuerbegünstigten Körperschaften	75
e.	Satzungserfordernis – formelle Gemeinnützigkeit	92
3.3	Zwischenergebnis	94
IV.	Benennung der Problemfelder im Hinblick auf eine formelle Privatisierung	95
1.	Kommunalrecht	95
2.	Steuerrecht	95
2.1	Gemeinnützigekeitsrecht	96
a.	Selbstlosigkeitsgebot – Problembereich dauerdefizitäre Tätigkeit.....	96
b.	Grundsatz der Vermögensbindung	96
c.	Gebot der zeitnahen Mittelverwendung	97
2.2	Grunderwerbsteuer	97
Teil 2.	Steuerliche Untersuchung des Privatisierungsvorgangs	98

I. Klärung des Begriffs „formelle Privatisierung“	98
II. Steuerrechtliche Determinierung der privaten Zielrechtsform	99
1. Weitgehende kommunale Gestaltungsfreiheit bei der Rechtsformwahl	99
2. Gemeinnützigkeitsrechtlicher Einfluss auf die Rechtsformwahl	100
III. Steuerrechtliche Analyse einer vollständigen Überführung des steuerbegünstigten kommunalen (Krankenhaus-)Betriebs gewerblicher Art in eine kommunale Eigengesellschaft	101
1. Vorfrage: Zivilrechtlicher Übertragungsweg	101
1.1 Privatisierende Umwandlung durch Ausgliederung nach dem Umwandlungsgesetz	101
1.2 Formelle Privatisierung durch Einzelrechtsnachfolge	103
2. Ertragsteuerliche Behandlung der Ausgliederung	103
2.1 Gemeinnützigkeitsstatus der Eigengesellschaft.....	104
a. Parallelen zum früheren Betrieb gewerblicher Art	104
b. Verstoß gegen das Selbstlosigkeitsgebot durch dauerdefizitäre Tätigkeit ?	105
2.2 Ertragsteuerliche Behandlung des Ausgliederungsvorgangs auf den Ebenen Betrieb gewerblicher Art, übernehmende Eigengesellschaft und Gemeinde.....	112
a. Ertragsteuerliche Beurteilung und Behandlung beim steuerbegünstigten kommunalen (Krankenhaus-)Betrieb gewerblicher Art.....	113
b. Ertragsteuerliche Beurteilung bei der Eigengesellschaft	120
c. Ertragsteuerliche Behandlung der Ausgliederung bei der Kommune	120
3. Grunderwerbsteuer	129
3.1 Steuerbarer Vorgang	129
3.2 Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 2 GrEStG?	130
a. Offene Einlage gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten	130
b. Verdeckte Einlage.....	131
4. Ergebnis	133
IV. Zurückbehaltung von Grundvermögen als Alternative zur Vermeidung von Grunderwerbsteuer?	134
1. These: Auflösung des Spannungsfeldes zwischen Ertragsteuer und Grunderwerbsteuer durch Zurückbehaltung des Grundvermögens	134
2. Ertragsteuerliche Behandlung	135

2.1	Ertragsteuerliche Behandlung beim steuerbegünstigten kommunalen (Krankenhaus-) Betrieb gewerblicher Art.....	136
a.	Gewinnrealisierung bei der Übertragung des Vermögens auf die Eigengesellschaft	136
b.	Gewinnrealisierung bei den nicht auf die Eigengesellschaft übertragenen Wirtschaftsgütern.....	137
c.	Untersuchung der Steuerpflicht des Gewinns aus der Aufdeckung der stillen Reserven	138
2.2	Ertragsteuerliche Behandlung bei der Eigengesellschaft.....	150
2.3	Ertragsteuerliche Behandlung bei der Kommune	151
3.	Grunderwerbsteuer	151
4.	Zwischenergebnis	152
V.	Ausnutzung eines etwaigen Unterschiedes in der ertragsteuerlichen bzw. grunderwerbsteuerlichen Zurechnung von Wirtschaftsgütern.....	153
1.	These: Auflösung des Spannungsfeldes zwischen Ertragsteuer und Grunderwerbsteuer durch zivilrechtliche Zurückbehaltung des Grundvermögens bei ertragsteuerlicher Zurechnung des Grundvermögens zur Eigengesellschaft als „wirtschaftlicher Eigentümerin“	153
2.	Anwendbarkeit von § 39 Abs. 2 Nr. 1 S. 1 AO im Gemeinnützigenrecht – Übertragung von „nur wirtschaftlichem“ Eigentum zur Einhaltung des Grundsatzes der Vermögensbindung	154
2.1	Relevanter Unterschied zur zivilrechtlichen Übertragung des gesamten Krankenhausbetriebs – Problemaufriss	154
2.2	Einhaltung des Grundsatzes der Vermögensbindung bei Übertragung von „nur wirtschaftlichem“ Eigentum	155
a.	Begriff des wirtschaftlichen Eigentums im Sinne des § 39 AO – Anwendbarkeit im Gemeinnützigenrecht	155
b.	Begriff des „Vermögens“ im Hinblick auf den Grundsatz der Vermögensbindung	159
c.	Begriff der „Übertragung“ auf eine andere steuerbegünstigte Körperschaft im Sinne von § 55 Abs. 1 Nr. 4 AO	163
d.	Zwischenergebnis	164
2.3	Zurechnung des Grundvermögens zur Eigengesellschaft aufgrund rein schuldrechtlicher Überlassung	164
a.	Allgemeine Voraussetzungen für die Zurechnung nach § 39 Abs. 2 Nr. 1 S. 1 AO	165

b.	Schlussfolgerungen für die tatsächliche Ausgestaltung des Nutzungsverhältnisses	170
c.	Kontrollüberlegungen – tatsächliche Wahrung des Grundsatzes der Vermögensbindung.....	172
d.	Zwischenergebnis	173
3.	Grunderwerbsteuer	173
3.1	Entstehung von Grunderwerbsteuer durch Rechtsträgerwechsel oder Anteilsübergang bzw. Anteilsvereinigung durch Übertragung von „wirtschaftlichem Grundstückseigentum“?	174
3.2	Auffangtatbestand des § 1 Abs. 2 GrEStG	175
a.	Regelungszweck des § 1 Abs. 2 GrEStG	175
b.	Regelungsinhalt	176
c.	Versuch der Systematisierung.....	177
d.	Fallgruppen des § 1 Abs. 2 GrEStG	178
3.3	Abgrenzung zwischen der Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums für Ertragsteuerzwecke und der Übertragung der wirtschaftlichen Verwertungsbefugnis für Grunderwerbsteuerzwecke – Definition der Lücke	186
Teil 3.	Zusammenfassung	191
Literaturverzeichnis	195	