



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 Krankenhausträgerschaft | 8 |
| 1. Kommunalrechtliche Einordnung der Betätigung von Gemeinden als Krankenhausträger | 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

| | | |
|-----|--|----|
| 1. | Begriffsbestimmung: Gemeinnützigkeitsrecht | 43 |
| 1.1 | Steuerbegünstigte Zwecke als Oberbegriff | 43 |
| 1.2 | Begründung der Steuerbegünstigung | 44 |
| 1.3 | Reichweite des „Gemeinnützigkeitsrechts“ | 45 |
| 2. | Grundsätzliche Anwendbarkeit der Steuerbefreiung wegen Gemeinnützigkeit auf kommunale (Krankenhaus-) Betriebe gewerblicher Art | 45 |
| 2.1 | Gemeinnützigkeitsfähigkeit der öffentlichen Hand, insbesondere von Kommunen | 45 |

| | | |
|----------------|---|-----------|
| a. | Ablehnende Auffassung in der Literatur – Konstitutionelle Gemeinnützigkeitsunfähigkeit des Staates | 46 |
| b. | Überwiegende Meinung im Schrifttum – Grundsätz- liche Gemeinnützigkeitsfähigkeit des Staates..... | 47 |
| c. | Auffassung der Rechtsprechung und Finanzverwaltung..... | 47 |
| d. | Stellungnahme | 48 |
| 2.2 | Steuerbegünstigung von kommunalen (Krankenhaus-)Be- trieben gewerblicher Art | 50 |
| 2.3 | Schlussfolgerung für Privatisierungsüberlegungen | 50 |
| 3. | Konkrete Anforderungen an einen kommunalen (Krankenhaus-) Betrieb gewerblicher Art zur Erlangung des Gemeinnützig- keitsstatus | 51 |
| 3.1 | Ausgangspunkt § 51 AO – ausschließliche und unmittel- bare 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 verschie- denen 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 | Gemeinnützigkeitsrecht | 96 |
| a. | Selbstlosigkeitsgebot – Problembereich dauerdefi- zitäre 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 Gemeinnützigkeitsrecht – 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 Gemeinnützigkeitsrecht | 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 |