



Stefan Köhler

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



PETER LANG

Einleitung

I. Problemstellung

Neben der Deregulierung und der Verwaltungsmodernisierung steht die Privatisierung im Zentrum der politischen Aufmerksamkeit auf den verschiedenen Verwaltungsebenen des Staates, insbesondere bei den Kommunen.¹ Die Gründe für Privatisierungen sind in der Regel nicht vorrangig steuerliche. Vielmehr stehen die Einsparung von Kosten und die Nutzung der Flexibilität einer privaten Organisationsform in personalwirtschaftlicher Hinsicht im Vordergrund.² Gegenstand der Untersuchung ist nur die sogenannte „formelle Privatisierung“, bei der ein kommunales Unternehmen aus einer rein öffentlich-rechtlichen Organisationsform in eine private Rechtsform überführt wird.³

Daneben kann die formelle Privatisierung erster Schritt für die Zusammenarbeit mit anderen öffentlichen, kirchlichen oder privaten juristischen oder natürlichen Personen auf gesellschaftsrechtlicher Grundlage sein. Die formelle Privatisierung erleichtert eine Abgrenzung der gemeinsamen Tätigkeit von den übrigen Aktivitäten der jeweiligen juristischen Person des öffentlichen Rechts – gerade im Hinblick auf die kommunalrechtlich zwingend gebotene Begrenzung der Risiken für den jeweiligen öffentlichen Träger.⁴ Ohne eine formelle Privatisierung wird sich eine Zusammenarbeit mit anderen Trägern, insbesondere privaten oder kirchlichen, deshalb oft kaum realisieren lassen. Sie kann dann auch Vorstufe für eine vollständige Auslagerung dieser wirtschaftlichen Aktivitäten der öffentlichen Hand auf private Träger sein, d.h. für eine materielle Privatisierung.

Für die Untersuchung von ausgewählten, sich bei der formellen Privatisierung von kommunalen Betrieben stellenden Steuerfragen wird die Privatisierung eines beispielhaften Krankenhausbetriebs herausgegriffen. Krankenhäuser standen und stehen im Fokus der Privatisierungsbemühungen. Der Anteil öffentlicher Krankenhäuser, insbesondere in kommunaler Trägerschaft, liegt in

1 *Burgi*, Funktionale Privatisierung und Verwaltungshilfe, 4.

2 *Heckschen* in Widmann/Mayer, § 168 UmwG Rn. 19; *Schröder*, DStR 2001, 1415.

3 *Cronauge*, Kommunale Unternehmen, Rn. 509. – Die daneben mögliche „materielle Privatisierung“ bei der das Unternehmen der öffentlichen Hand vollständig auf einen privaten Investor übertragen wird und die öffentliche Hand ihren Einfluss verliert, ist nicht Gegenstand der Untersuchung.

4 So verlangt etwa § 92 Abs. 1 Nr. 3 BayGO, dass Gemeinden ihre Haftung für ihre wirtschaftliche Tätigkeit in private Rechtsformen auf einen bestimmten, ihre Leistungsfähigkeit angemessenen Betrag begrenzen müssen.

Deutschland bei nur noch ca. 32 %.⁵ Kommunalrechtlich handelt es sich bei rechtlich unselbständigen kommunalen Krankenhäusern im Regelfall um Eigenbetriebe⁶, die als gemeinnützige Betriebe gewerblicher Art von der Körperschaftsteuer befreit sind (§§ 1 Abs. 1 Nr. 6, 4 Abs. 1, 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG).⁷

Schon die vor dem Privatisierungsvorgang in der Praxis stattfindende steuerliche Behandlung als steuerbegünstigte Betriebe gewerblicher Art⁸ wirft Fragen auf, denen im Rahmen der Untersuchung nachgegangen werden soll.

Es ist fraglich, warum Unternehmen in öffentlicher Trägerschaft überhaupt Steuerbegünstigungen wegen Gemeinnützigkeit in Anspruch nehmen können. Schließlich ist die öffentliche Hand Berechtigte des Steueraufkommens und könnte so ihren Einnahmebedarf decken.⁹ Warum es zusätzlich einer Steuerbefreiung bedarf, ist fraglich. Die dabei zu klärende Vorfrage ist, warum und in welchem Umfang Betätigungen der öffentlichen Hand steuerlich erfasst werden.

Die Steuerbegünstigung wegen Gemeinnützigkeit knüpft in §§ 52, 54 AO an die selbstlose Verfolgung steuerbegünstigter Zwecke an. Das Selbstlosigkeitsgebot verbietet eine Tätigkeit im Interesse der Gesellschafter einer steuerbegünstigten Körperschaft sowie Gewinnausschüttungen an diese (§ 55 Abs. 1 Nr. 1 AO). Vor diesem Hintergrund sind sowohl die Tatsache einzuordnen, dass eine Gemeinde mit dem Betrieb eines Krankenhauses kommunale Aufgaben im Rahmen der Daseinsvorsorge wahrnimmt, als auch die jüngst durch den BFH in seiner Entscheidung vom 22. August 2007¹⁰ bestätigte These, dass eine dauerdefizitäre Tätigkeit einer kommunalen Eigengesellschaft eine verdeckte Gewinnausschüttung an die Kommune sein kann.

Im Hinblick auf die Überführung in die private Rechtsform ist zu untersuchen, welche Vorgaben bei der formellen Privatisierung aufgrund des gemeinnützigkeitsrechtlichen Grundsatzes der Vermögensbindung einzuhalten sind. Diese Vermögensbindung verlangt, dass bei Auflösung einer steuerbegünstigten Körperschaft deren Vermögen weiterhin, z.B. durch Übertragung auf eine ande-

5 Seit Anfang der 1990er Jahre hat sich der Anteil privater Krankenhäuser mehr als verdoppelt und liegt bei ca. 30 %. Die größte Gruppe bilden freigemeinnützige Einrichtungen (ca. 37,5 % vor allem in kirchlicher Trägerschaft). Der Anteil an öffentlichen Krankenhäusern (insgesamt 665 Stand 2008) beträgt 31,9 %, wobei davon 20,6 % rechtlich unselbständig, 21,7 % rechtlich selbständig und 57,7 % in privatrechtlicher Form geführt werden. Quelle: Statistisches Bundesamt, Fachserie 12 Reihe 6.1.1, Grunddaten der Krankenhäuser 2008, online verfügbar unter www.destatis.de.

6 Zum Begriff siehe unten Teil 1.I.2.1a.

7 Vgl. z.B. Positionspapier zur Entwicklung der kommunalen Krankenhausstrukturen in Baden-Württemberg; Schriftenreihe des Landkreistags Baden-Württemberg Band 29, 29.

8 Zum Begriff § 4 KStG und unten Teil 1.II.4.

9 Den Gemeinden steht gemäß Art. 106 Abs. 5 bis 7 GG ein Anteil am Einkommen- und Umsatzsteueraufkommen zu. Daneben gebürtigt ihnen das Aufkommen an Grund- und Gewerbesteuer.

10 I R 32/08, BStBl. II 2007, 961.

re steuerbegünstigte Körperschaft, für steuerbegünstigte Zwecke genutzt wird (§ 55 Abs. 1 Nr. 4 AO). Wird man bei der Privatisierung dem Grundsatz der Vermögensbindung nicht gerecht, droht der Verlust des Gemeinnützigenstatus und die Versteuerung der stillen Reserven des Betriebs, die häufig in Grundstücken liegen (§§ 61 Abs. 3, 63 Abs. 2 AO).

Ein kommunaler Krankenhausbetrieb verfügt in der Regel über Grundstücke, die steuerlich dem Betriebsvermögen zugeordnet sind. Die Grundstücke dürften deshalb mit zu dem Vermögen gehören, dass den gemeinnützigen rechtlichen Restriktionen hinsichtlich der Vermögensbindung unterliegt. Um einen Verstoß gegen den Grundsatz der Vermögensbindung zu vermeiden, liegt es nahe, die Grundstücke im Rahmen der formellen Privatisierung auf die Eigengesellschaft zu übertragen. Ein vollständiger zivilrechtlicher Rechtsträgerwechsel zur Einhaltung des Grundsatzes der Vermögensbindung, der die Übertragung von Grundstücken einschließt, löst Grunderwerbsteuer aus (§ 1 Abs. 1 GrEStG), falls keine Grunderwerbsteuerbefreiung eingreift.

Auf den ersten Blick ergibt sich ein Zielkonflikt zwischen dem in der Regel außersteuerlich motivierten Wunsch nach formeller Privatisierung und gleichzeitiger Vermeidung von Steuerkosten durch Ertrag- und Grunderwerbsteuer.

II. Zielsetzungen und Schwerpunkte

Ziel dieser Arbeit ist es, die aufgeworfenen Fragen einer Klärung zuzuführen. Dabei geht es um Fragestellungen, die sowohl den Ist-Zustand vor der formellen Privatisierung betreffen als auch den Privatisierungsvorgang selbst. Aus steuerlicher Sicht wird die Untersuchung auf ertragsteuerliche Aspekte und Fragen des Grunderwerbsteuerrechts beschränkt. Hinsichtlich der ertragsteuerlichen Behandlung soll die Untersuchung nur Bereiche umfassen, die für den Status der Steuerbegünstigung wegen Gemeinnützigkeit von Bedeutung sind. Steuerliche Fragen im Zusammenhang mit der laufenden Besteuerung werden deshalb nur erörtert, wenn sie für die Steuerbegünstigung grundsätzlich von Bedeutung sind. Es sollen aus der Untersuchung des Ist-Zustands Schlussfolgerungen für den Privatisierungsvorgang gezogen werden.

Bei der Untersuchung des Privatisierungsvorgangs soll zunächst überprüft werden, ob sich die These bestätigt, dass bei der formellen Privatisierung von grundbesitzenden steuerbegünstigten (Krankenhaus-)Betrieben gewerblicher Art ein Zielkonflikt besteht zwischen dem Wunsch nach einerseits ertragsteuerneutraler Behandlung einerseits und Vermeidung von Grunderwerbsteuerzahlungen andererseits. Es ist davon auszugehen, dass im Regelfall die Kommunen die Privatisierung ohne Steuerbelastung durchführen wollen.

Im Anschluss soll nach Wegen gesucht werden, diesen Zielkonflikt zu lösen. Ausgangspunkt ist dabei, dass es sich bei Ertragsteuern und der Grunderwerbsteuer um verschiedene Steuerarten handelt, die unterschiedliche Anknüpfungspunkte haben. Ertragsteuern knüpfen an die dynamische Stromgröße des Einkommens an, während die Grunderwerbsteuer das punktuelle Ereignis eines Rechtsträgerwechsels hinsichtlich eines Grundstücks zum Anlass der Besteuerung nimmt. Daraus könnten sich Lösungsmöglichkeiten für den Zielkonflikt ergeben, die zu untersuchen sind.

III. Gang der Arbeit

1. Ablauf der Untersuchung

Die Untersuchung gliedert sich in zwei Teile. Zunächst soll der Ist-Zustand eines steuerbegünstigten kommunalen (Krankenhaus-)Betriebs gewerblicher Art untersucht werden. Dabei soll zunächst der kommunalrechtliche Hintergrund der Betätigung einer Gemeinde als Krankenhasträger untersucht werden, weil das Steuerrecht an die kommunalrechtliche Situation anknüpft. Die steuerliche Analyse dient dazu, Schlussfolgerungen für steuerliche Vorgaben für die Privatisierung abzuleiten.

Im zweiten Teil soll der Privatisierungsvorgang selbst untersucht werden. Ziel ist zunächst die Verifizierung der These, dass bei der formellen Privatisierung von grundbesitzenden steuerbegünstigten (Krankenhaus-)Betrieben gewerblicher Art ein Zielkonflikt besteht zwischen dem Wunsch nach ertragsteuerneutraler Behandlung einerseits und Vermeidung von Grunderwerbsteuerzahlungen andererseits. Im Anschluss sollen Möglichkeiten zur Auflösung des Spannungsverhältnisses bzw. des Zielkonflikts untersucht werden.

2. Typischer Sachverhalt als Grundlage der Untersuchung

Der nachfolgenden Untersuchung wird ein typisierter Ausgangssachverhalt zugrunde gelegt, der sich an der Praxis orientiert. Dieser Sachverhalt dient zur Verdeutlichung der aufgeworfenen Rechtsprobleme.

Untersucht werden soll ein Krankenhaus in kommunaler Trägerschaft, das rechtlich unselbständig geführt wird und in steuerlicher Hinsicht als gemeinnützige Einrichtung anerkannt ist. Kommunale Krankenhäuser werden in der Regel unabhängig von ihrer Rechtsform steuerlich als gemeinnützige Einrichtungen geführt.¹¹

Eine organisatorische Trennung vom übrigen Gemeindevermögen und den Aktivitäten der Gemeinde hat stattgefunden. Dem Krankenhausbetrieb sind organisatorisch und steuerlich alle personellen und Sachmittel zugeordnet, die für den Krankenhausbetrieb notwendig bzw. sinnvoll sind. Zu den dem Krankenhausbetrieb zugeordneten Gegenständen gehören die für den Krankenhausbetrieb notwendigen Grundstücke, einschließlich der aufstehenden Gebäude,¹² sowie alle Vertragsbeziehungen.

¹¹ Vgl. z.B. Positionspapier zur Entwicklung der kommunalen Krankenhausstrukturen in Baden-Württemberg; Schriftenreihe des Landkreistags Baden-Württemberg Band 29, 29.

¹² Nachfolgend zusammengefasst bezeichnet als „Grundvermögen“.

Ohne eine verlässliche Aussage zur genauen tatsächlichen Verbreitung dieser Organisationsform machen zu können, legen empirische Erhebungen zur Organisationsstruktur von Krankenhäusern nahe, dass zahlreiche kommunale Krankenhäuser, sofern sie nicht bereits in rechtlich selbständiger Form betrieben werden, als rechtlich unselbständige und steuerlich als gemeinnützige Einrichtungen organisiert sind.¹³ Der Untersuchung wird also ein realitätsnaher Fall zugrunde gelegt.

13 Vgl. Fn. 5.