

Steuerliche Konsequenzen von Privatisierungen bei öffentlich-rechtlichen Krankenhäusern

Dissertation

der Wirtschaftswissenschaftlichen Fakultät
der Heinrich-Heine-Universität Düsseldorf

zur Erlangung der Würde
eines Doktors der Wirtschaftswissenschaft

vorgelegt von:
Dipl.-Kauffrau Petra Bittrolff

- Stralsund -

Erstgutachter:
Univ.-Prof. Dr. Guido Förster

Zweitgutachter:
Univ.-Prof. Dr. Klaus-Peter Franz

Ort und Tag der mündlichen Prüfung:
Düsseldorf, 28. Juni 2007

INHALTSVERZEICHNIS

	Seite	
Abbildungsverzeichnis	VIII	
Abkürzungsverzeichnis	IX	
A.	Einführung	1
B.	Der Begriff Krankenhaus	12
C.	Systematisierung der Krankenhäuser	15
I.	Trägerschaft	15
II.	Rechtsformen	17
III.	Krankenhaustypen und Zulassung	28
D.	Besteuerung gemeinnütziger Krankenhäuser in öffentlich-rechtlicher Trägerschaft	30
I.	Öffentlich-rechtliche Organisationsform	30
1.	Körperschaftsteuer	30
2.	Gewerbsteuer	54
3.	Umsatzsteuer	56
II.	Privatrechtliche Organisationsform	58
1.	Körperschaftsteuer	58
2.	Gewerbsteuer	59
3.	Umsatzsteuer	60
E.	Privatisierungsgründe	61
I.	Ordnungs- und wettbewerbspolitische Gründe	61
II.	Wirtschaftliche Gründe	63
III.	Rechtliche Gründe	68
IV.	Europarechtliche Gesichtspunkte	73
F.	Steuerliche Zielsetzung der Privatisierung	76
G.	Begriff und Arten der Privatisierung	78
I.	Die formelle Privatisierung	79
II.	Die materielle Privatisierung	81
III.	Public-Private-Partnership	82

H.	Privatisierung des gesamten Krankenhauses	87
I.	Formell – Einbringung des Zweckbetriebes in eine GmbH	87
1.	Zivilrechtliche Grundlagen	89
a.	Einzelrechtsnachfolge	90
b.	Partielle Gesamtrechtsnachfolge	91
2.	Ertragsteuerliche Aspekte	100
a.	Besteuerung des Einbringungsvorgangs	101
b.	Qualifikation der Anteile	104
3.	Gemeinnützigkeitsrechtliche Aspekte	108
a.	Grundsatz der satzungsgemäßen Mittelverwendung	111
b.	Grundsatz der Vermögensbindung	118
4.	Verkehrsteuerliche Aspekte	123
a.	Umsatzsteuer	123
b.	Grunderwerbsteuer	124
5.	Zusammenfassung	130
II.	Materielle Privatisierung - Veräußerung des Zweckbetriebes	131
1.	Zivilrechtliche Grundlagen	131
2.	Ertragsteuerliche Aspekte	133
3.	Gemeinnützigkeitsrechtliche Aspekte	133
4.	Verkehrsteuerliche Aspekte	135
a.	Umsatzsteuer	135
b.	Grunderwerbsteuer	135
5.	Zusammenfassung	136
III.	Materielle Privatisierung – Veräußerung durch share deal	137
1.	Zivilrechtliche Grundlagen	137
2.	Ertragsteuerliche Aspekte	137
3.	Verkehrsteuerliche Aspekte	138
a.	Umsatzsteuer	138
b.	Grunderwerbsteuer	139
4.	Zusammenfassung	139

I.	Privatisierung von Teileinheiten	140
I.	Formelle - Einbringung von bestehenden „virtuellen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben“ in steuerpflichtige Kapitalgesellschaften	140
1.	Zivilrechtliche Grundlagen	144
a.	Einzelrechtsnachfolge	144
b.	Partielle Gesamtrechtsnachfolge	144
2.	Ertragsteuerliche Aspekte	152
a.	Besteuerung des Einbringungsvorgangs	152
(aa)	Einbringender	154
(ab)	Aufnehmende Kapitalgesellschaft	155
(ac)	Zeitpunkt der Einbringung	156
(ad)	Gewährung neuer Anteile	157
(ae)	Gegenstand der Einbringung	157
(af)	Wesentliche Betriebsgrundlage	164
(ag)	Zwischenergebnis	168
b.	Bewertung des eingebrachten Vermögens	179
c.	Qualifikation der Anteile	183
3.	Gemeinnützigkeitsrechtliche Aspekte	204
a.	Grundsatz der satzungsgemäßen Mittelverwendung	204
b.	Grundsatz der Vermögensbindung	205
4.	Verkehrsteuerliche Aspekte	209
a.	Umsatzsteuer	209
b.	Grunderwerbsteuer	209
5.	Zusammenfassung	210
II.	Verpachtung von „virtuellen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben“	211
1.	Ertragsteuerliche Aspekte	214
2.	Gemeinnützigkeitsrechtliche Aspekte	220
3.	Verkehrsteuerliche Aspekte	221
4.	Zusammenfassung	224

J.	Public-Private-Partnership	225
I.	Kooperationen bei Großgeräten	226
1.	Ertragsteuerliche Aspekte	227
a.	Anschaffung des Geräts durch einen niedergelassenen Arzt	227
b.	Anschaffung des Geräts durch das Krankenhaus	227
2.	Gemeinnützigkeitsrechtliche Aspekte	227
a.	Anschaffung des Geräts durch einen niedergelassenen Arzt	227
b.	Anschaffung des Geräts durch das Krankenhaus	229
3.	Verkehrsteuerliche Aspekte	233
a	Anschaffung des Geräts durch einen niedergelassenen Arzt	234
b	Anschaffung des Geräts durch das Krankenhaus	234
II.	Public-Private-Partnerships auf gesellschafts- rechtlicher Basis	236
1.	Gesellschaften ohne eigene Rechtspersönlichkeit	236
a.	Ertragsteuerliche Aspekte	237
(aa)	„Kosten-GbR“	238
(ab)	„Betreiber-GbR“	240
b.	Gemeinnützigkeitsrechtliche Aspekte	244
(aa)	„Kosten-GbR“	244
(bb)	„Betreiber-GbR“	244
c.	Verkehrsteuerliche Aspekte	245
(aa)	„Kosten-GbR“	246
(bb)	„Betreiber-GbR“	247

2.	Gesellschaften mit eigener Rechtspersönlichkeit	248
a.	Zivilrechtliche Grundlagen	248
b.	Ertragsteuerliche Aspekte	249
c.	Verkehrsteuerliche Aspekte	253
K.	Zusammenfassung	257
	Literaturverzeichnis	263
	Verzeichnis der Gerichtsentscheidungen und Verwaltungsanweisungen	307

ABBILDUNGSVERZEICHNIS

	Seite
Abbildung 1: Juristische Person des öffentlichen Rechts: Körperschaft-steuerliche Behandlung	38
Abbildung 2: Sphären der gemeinnützigen Körperschaft des Privatrechts	45
Abbildung 3: Der Zweckbetrieb Krankenhaus als virtuelle Körperschaft	53
Abbildung 4: Formalisierungsgrad von Public-Private-Partnerships	85
Abbildung 5: Ausgliederung auf eine gemeinnützige Krankenhaus GmbH	89
Abbildung 6: Materielle Privatisierung – share deal	137
Abbildung 7: Modell einer Service-GmbH	143
Abbildung 8: Service-Gesellschaft: Beteiligungsformen	184
Abbildung 9: Beispiel 1 – virtuelle Körperschaft	198
Abbildung 10: Beispiel 2 – virtuelle Körperschaft	200
Abbildung 11: Service-Gesellschaften als PPP	248

ABKÜRZUNGSVERZEICHNIS

a.A.	anderer Ansicht
Abl. EG Nr. L	Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften (Ausgabe L Rechtsvorschriften)
Abs.	Absatz
Abschn.	Abschnitt
AEAO	Anwendungserlass zur AO
AG	1. Aktiengesellschaft; 2. Aktiengesellschaft, Verlag Dr Otto Schmidt KG, Köln
AktG	Aktiengesetz
Anh.	Anhang
AO	Abgabenordnung
ApoG	Gesetz über das Apothekenwesen
Art	Artikel
Az	Aktenzeichen
Ba-Wü	Baden-Württemberg
Bay	Bayern
BB	Betriebs-Berater, Verlagsgesellschaft Recht und Wirtschaft mbH, Heidelberg
Begr.	Begründung
Beschl.	Beschluss
BewG	Bewertungsgesetz
BFH	Bundesfinanzhof
BFH/NV	Sammlung amtlich nicht veröffentlichter Entscheidungen des BFH, Haufe-Verlag, Freiburg
BFHE	Sammlung der Entscheidungen und Gutachten des BFH, Stollfuß Verlag, Bonn
BgA	Betrieb gewerblicher Art
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BGBI.	Bundesgesetzblatt
BGH	Bundesgerichtshof
BPfIV	Verordnung zur Regelung der Krankenhauspflegesätze
B-Rat	Bundesrat
BR-Drucks.	Bundesrats-Drucksache
Bsp.	Beispiel
BStBl	Bundessteuerblatt, Stollfuß Verlag, Bonn.

DB	Der Betrieb, Handelsblatt GmbH, Düsseldorf
Diss.	Dissertation
DKG	Deutsche Krankenhausgesellschaft
DöV	Die öffentliche Verwaltung, Vlg Kohlhammer, Stuttgart
DRG	Diagnosis Related Groups
Drs.	Drucksache
DStJG	Jahrbuch der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft
DStR	Deutsches Steuerrecht, Verlag C.H. Beck, München
DStRE	Deutsches Steuerrecht-Entscheidungssammlung, Verlag C.H. Beck, München
DStZ	Deutsche Steuer-Zeitung, Ausgabe A, Stollfuß Verlag, Bonn
DV	Durchführungsverordnung
DVBl.	Deutsches Verwaltungsblatt, Carl Heymanns Verlag
EEAO	Einführungserlass zur AO
EFG	Entscheidungen der Finanzgerichte, Stollfuß Verlag, Bonn
eG	Eingetragene Genossenschaft
EG	Europäische Gemeinschaft
EGV	Vertrag zur Gründung der Europäischen Gemeinschaften
Einf.	Einführung
Entw.	Entwurf
ErbSt.	Erbschaftsteuer
ErbStG	Erbschaftsteuergesetz
Erg-Lfg.	Ergänzungslieferung
ESt	Einkommensteuer
EStB	Der Ertragsteuer-Berater, Otto Schmidt Verlag
EStG	Einkommensteuergesetz
EStH	Einkommensteuer-Handbuch
EStR	Einkommensteuer-Richtlinien
EU	Europäische Union
EuGH	Europäischer Gerichtshof
e.V.	eingetragener Verein
EWR	Europäischer Wirtschaftsraum
f., ff.	folgend, fortfolgende
FG	Finanzgericht
FinMin	Finanzministerium
FR	Finanz-Rundschau, Verlag Dr Otto Schmidt KG, Köln
GbR	Gesellschaft des bürgerlichen Rechts
GewO	Gewerbeordnung

GewSt.	Gewerbsteuer
GewStG	Gewerbsteuergesetz
GG	Grundgesetz
glA.	gleicher Ansicht
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GmbHG	Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung
GmbHR	GmbH-Rundschau, Verlag Dr Otto Schmidt KG, Köln
GmbHStB	GmbH-Steuerberater, Verlag Dr Otto Schmidt, Köln
Grds.	grundsätzlich
GrEst	Grunderwerbsteuer
GrEstG	Grunderwerbsteuergesetz
GrS	Großer Senat des BFH
GStB	Gestaltende Steuerberatung IWW- und IFU-Institut, Nordkirchen
HGB	Handelsgesetzbuch
Hinw.	Hinweis
h.M.	herrschende Meinung
HS	Halbsatz
idF.	in der Fassung
idR.	in der Regel
idS.	in dem Sinn, in diesem Sinn
IDW	Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V., Düsseldorf
INF	Die Information über Steuer und Wirtschaft, Haufe Verlagsgruppe, Freiburg
i.S.	im Sinne
iSd.	im Sinne des
IStR	Internationales Steuerrecht, Verlag C. H. Beck, München
iSv.	im Sinne von
iVm	in Verbindung mit
JbFStR	Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht
JZ	Juristenzeitung, Verlag J.C.B. Mohr (Paul Siebeck), Tübingen
KapEst	Kapitalertragsteuer
KapV	Kapitalvermögen
KG	Kommanditgesellschaft
KGaA	Kommanditgesellschaft auf Aktien
KHG	Gesetz zur wirtschaftlichen Sicherung der Krankenhäuser und zur Regelung der Krankenhauspflegesätze
KÖSDI	Kölner Steuerdialog, Verlag Arbeitskreis für Steuerrecht GmbH, Köln
KSt	Körperschaftsteuer

KStDV	Körperschaftsteuer-Durchführungsverordnung
KStG	Körperschaftsteuergesetz
KStR	Körperschaftsteuer-Richtlinien
KU	Krankenhaus-Umschau, Kohlhammer
lfd.	laufend
lt.	laut
MV	Mecklenburg-Vorpommern
mwN	mit weiteren Nachweisen
nF.	neuer Fassung
NJW	Neue Juristische Wochenschrift
NotBZ	Zeitschrift für die notarielle Beratungs- und Beurkundungspraxis
Nr.	Nummer
NWB	Neue Wirtschafts-Briefe
OFD	Oberfinanzdirektion
OHG	Offene Handelsgesellschaft
o.V.	ohne Verfasser
PartG	Partnerschaftsgesellschaft
PflegeVG	Gesetz zur sozialen Absicherung des Risikos der Pflegebedürftigkeit
PPP	Public-Private-Partnership
R	Richtlinie
RFH	Reichsfinanzhof
Rspr.	Rechtsprechung
RStBl	Reichssteuerblatt
Rz	Randziffer
s.	siehe
S.	Seite, Satz
SCE	Europäische Genossenschaft
Schr.	Schreiben
SE	Societas Europaea
SEStEG	Gesetz über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerrechtlicher Vorschriften
SGB	Sozialgesetzbuch
SoLZ	Solidaritätszuschlag
SoLZG	Solidaritätszuschlagsgesetz
StBP	Die steuerliche Betriebsprüfung, Erich-Schmidt-Verlag
StÄndG	Steueränderungsgesetz

StB	Der Steuerberater, Verlagsgesellschaft Recht und Wirtschaft mbH, Heidelberg
Stbg	Die Steuerberatung, Stollfuß Verlag, Bonn
StbJb	Steuerberater-Jahrbuch, Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln
StBp	Die steuerliche Betriebsprüfung, Erich Schmidt Verlag, Berlin/Bielefeld/München
StEntlG	Steuerentlastungsgesetz
StuW	Steuer und Wirtschaft, Verlag Dr. Otto Schmidt KG, Köln
u.a.	unter anderem
UmwG	Umwandlungsgesetz
UmwStG	Umwandlungssteuergesetz
UntStFG	Gesetz zur Fortentwicklung des Unternehmenssteuerrechts (Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetz)
Urt	Urteil
USt	Umsatzsteuer
USTB	Der Umsatz-Steuer-Berater, Verlag Dr. Otto Schmidt KG, Köln
UStG	Umsatzsteuergesetz
UStR	Umsatzsteuer-Richtlinien
v.	vom
vgl.	vergleiche
v.H.	vom Hundert
Vlg	Verlag
VO	Verordnung
VvaG	Versicherungsverein auf Gegenseitigkeit
VVDStRL	Veröffentlichungen der Vereinigung der Deutschen Staatsrechtslehrer
WiSt	Wirtschaftswissenschaftliches Studium, Verlag Vahlen
WPg	Die Wirtschaftsprüfung, IDW-Verlag, Düsseldorf
WP-Handbuch	Wirtschaftsprüfer-Handbuch, Verlagsbuchhandlung des Instituts der Wirtschaftsprüfer GmbH, Düsseldorf
ZASt	Zinsabschlagsteuer
ZGR	Zeitschrift für Unternehmens- und Gesellschaftsrecht, Verlag Walter de Gruyter und Co, Berlin/New York
ZIP	Zeitschrift für Wirtschaftsrecht
ZögU	Zeitschrift für öffentliche und gemeinwirtschaftliche Unternehmen

A. Einführung

Der Öffentliche Dienst verabschiedet sich von Dienstleistungen. Noch vor einigen Jahren selbstverständliche Aufgabenbereiche werden in immer größerem Umfang privatwirtschaftlich organisiert.¹ Eine Entwicklung, die sich auch in den kommenden Jahren fortsetzen wird.

Dabei ist die Privatisierungsdiskussion bei der Abfall- und Abwasserentsorgung, als Pflichtaufgaben der Kommunen, am weitesten fortgeschritten. Hinzuweisen ist vor allem auf das Niedersächsische Betreibermodell², das die Privatisierung kommunaler Kläranlagen zum Gegenstand hat. Dieser Ansatz hat eine bundesweite Diskussion über das Thema ausgelöst, wie die vielfältigen Reaktionen in der Fachliteratur zeigen.

Auch in der Krankenhauslandschaft hat sich ein erheblicher Wandel vollzogen.³ Die Umstrukturierung der Einrichtungen begann vor wenigen Jahren. Die durch die Gesundheitsreform geplanten Änderungen im Krankenhauswesen erhöhen den Druck auf die öffentlich-rechtlichen Träger. Die Kliniken leiden zum einen unter großen Überkapazitäten und zum anderen unter steigenden Gehältern für Ärzte und Pflegepersonal, steigenden Energiekosten und einem neuen leistungsorientierten Abrechnungs- und Vergütungssystem. Dies belegt der neue Krankenhaus Rating Report 2007 des Rheinisch-Westfälischen Instituts für Wirtschaftsforschung.⁴

Viele der öffentlichen Träger stellen sich nicht diesen Problemen und verkaufen kurzerhand ihre Kliniken.⁵ Die Zahl privater Krankenhäuser in Deutschland wächst sprunghaft. Der Anteil privater Einrichtungen ist von 14,8 % im Jahre

¹ Vgl. Sachße, C., Organisation, in: Anheier, K. / Then, V., Gemeinwohl, 2004, S. 80 ff.

² Das Niedersächsische Betreibermodell ist eine Variante des Eigentumsmodells, bei der sich Besitz und Betrieb in einer Gesellschaft befinden, an der Private zu 100 % beteiligt sind. Vgl. hierzu ausführlich Seifert, K. / Metschkoll, M., Privatisierung, in: DB, 1991, S. 2449 ff.; Schuppert, G., Verwaltungswissenschaft, 2000, S. 295 ff.

³ Vgl. zur Situation der Kliniken beispielsweise: Rocke, B., Krankenhauslandschaft, in: Der Landkreis, 2003, S. 34 ff.; Schmidt, C. / Möller, J. / Grabbert, T. u.a., Krankenhauslandschaft, in: Dtsch. Med. Wochenschrift, 2004, S. 1209 ff.; Flintrop, J., Überlebenskampf, in: Deutsches Ärzteblatt, 2006, S. A 2596.; Rieser, S., Wirtschaftsmonopoly, in: Dt. Ärzteblatt, 2006, S. A1577.

⁴ Vgl. Augurzky, B. / Engel, D. / Krolop, S. u.a., Report 2007, S. 15.

⁵ Vgl. Martens, C. / Neumann, P., Klinik, in: Welt am Sonntag, 21.1.2007, S. 23.

1991 auf 26,6 % im Jahre 2005 angestiegen. Gleichzeitig ist der Anteil öffentlicher Kliniken von 46,0 % auf 35,1 % gesunken. Der Anteil freigemeinnütziger Krankenhäuser beträgt im Jahre 2005 38,2%.⁶

Daneben ist auch ein Trend zur formellen Privatisierung zu verzeichnen. Im Jahre 2005 erhöhte sich die Zahl öffentlicher Krankenhäuser im Vergleich zum Vorjahr in privatrechtlicher Form um 7,4 % auf 44,2 %. Die Zahl der öffentlichen Krankenhäuser, die als rechtlich unselbständige Einrichtungen (z.B. Eigen- oder Regiebetriebe) geführt werden, sank um 10,4 % auf 37,2 %.⁷

Nach dem in Art. 20 und 28 GG festgeschriebenen Sozialstaatsprinzip ist der Staat verpflichtet, für ein funktionierendes Krankenhauswesen im Sinne einer bedarfsgerechten Versorgung der Bevölkerung mit Krankenhäusern zu sorgen. Es ist dem Staat jedoch überlassen, wie er diesen Sicherstellungsauftrag erfüllt. Er kann entweder durch den Staat selbst, über öffentliche Krankenhausträger oder durch Gewährung bzw. Beauftragung von privaten und freigemeinnützigen Trägern erfolgen.

Die schlechte finanzielle Situation hat zu einer Vielzahl von Reformbestrebungen geführt. Das Ziel dieser Maßnahmen ist die Wirtschaftlichkeit und Leistungsfähigkeit der Krankenhäuser zu erhöhen. Im Jahre 1993 hat dies zu der Einführung von Fallpauschalen und Sonderentgelten als Abrechnungseinheit geführt. Der nächste Schritt war das im Jahre 2003 eingeführte pauschalierende Entgeltsystem auf der Basis der DRG-Systematik (Diagnosis Related Groups). Dieses System sieht für jeden Behandlungsfall im Krankenhaus einen prospektiv vereinbarten, Indikationen bezogenen Festpreis als Entgelt für die stationäre Einrichtung vor. Hiermit soll der Anreiz geschaffen werden, die Behandlung des Patienten möglichst wirtschaftlich durchzuführen.⁸

Der damit einhergehende Konkurrenz-, Wettbewerbs- und Kostendruck trifft die Krankenhäuser in öffentlicher Trägerschaft aufgrund ihrer teilweise desolaten finanziellen Situation umso stärker. Der Gesetzgeber erhofft sich durch die

⁶ Vgl. Statistisches Bundesamt (Hrsg.), Fachserie 12 / Reihe 6.1.1: Gesundheitswesen Grunddaten der Krankenhäuser 2005, Erschienen am 21.12.2006.

⁷ Vgl. Statistisches Bundesamt (Hrsg.), Fachserie 12 / Reihe 6.1.1: Gesundheitswesen Grunddaten der Krankenhäuser 2005, Erschienen am 21.12.2006.

⁸ Vgl. zu den Auswirkungen der DRG-Einführung auf die Patienten und die Beschäftigten in den Kliniken: Korzilius, H., Gesundheitswesen, in: Deutsches Ärzteblatt, 2006, S. A 2908; Flintrop, J., Auswirkungen, in: Deutsches Ärzteblatt, 2006, S. A 3082 ff. m.w.N.

Einführung leistungsorientierter Entgelte für Krankenhausleistungen die steigenden Ausgaben im Gesundheitswesen zu begrenzen.⁹ Diese Ausgangsdaten führen dazu, dass ein Trend zur Privatisierung bei Krankenhäusern in öffentlicher Trägerschaft auszumachen ist.¹⁰ Eine Entwicklung, die neben wirtschaftlichen¹¹ in der Folge insbesondere auch steuerliche Fragestellungen berührt. So rückt die aktuelle Diskussion um das Gemeinnützigkeitsrecht ins Zentrum des Interesses, wenn der staatlich begründete Versorgungsauftrag im Gesundheitswesen mit Privatisierungstendenzen einhergeht. Gleichzeitig verwundert es, dass den steuerlichen Fragen in diesem Zusammenhang noch wenig Beachtung geschenkt wird. Dies gilt gleichermaßen für Wissenschaft und Praxis, Ausnahmen erwähnt.

Das betriebswirtschaftliche Schrifttum beleuchtet „Privatisierung“ von Krankenhäusern insbesondere aus institutionenökonomischer Sicht¹² oder als entscheidungstheoretische Problemstellung¹³. Auf dem Gebiet der Rechtswissenschaft werden zum Beispiel verfassungsrechtliche¹⁴ und arbeitsrechtliche¹⁵ Aspekte thematisiert. Forschungen zum Gemeinnützigkeitsrecht rücken überwiegend Vereine und Stiftungen in privater Trägerschaft ins Zentrum der Analyse.¹⁶ Die wissenschaftliche Auseinandersetzung mit dem Themenkreis „Privatisierung“ wird in allen Disziplinen (noch) häufig prozessorientiert geführt. D.h. die Privatisierungstendenzen werden in ihren quantifizierbaren Auswirkungen unzurei-

⁹ Vgl. zur Lage der Krankenhäuser in Deutschland nach Einführung der Fallpauschalen: Buscher, F., Krankenhäuser, in: Das Krankenhaus, 2006, S. 11ff.

¹⁰ Vgl. Clade, H., Privatisierungswelle, in: Deutsches Ärzteblatt, 2002, S. 400; Schmidbauer, W. / Peters, D., Gemeinnützigkeit, in: KU, 2004, S. 196 ff.

¹¹ Quaas, M., Problemfälle, in: Ministerium, Krankenhausrechtstag, 2004, S. 84 geht sogar von einem zunehmenden Insolvenzrisiko für Krankenhäuser aus.

¹² Vgl. Ennemann, U., Krankenhäuser, 2003.

¹³ Vgl. Klockhaus, H., Krankenhaus-GmbH, 1998; Koppes, M., Privatisierung, 2000. Mit der Notwendigkeit, den Voraussetzungen, Zielen und Realisierungschancen der Privatisierung von Krankenhäusern setzt sich Babak, S., Privatisierung, 1994 auseinander. Karl, P., Privatisierung, 1999, stellt unterschiedliche Privatisierungsvarianten von Krankenhäusern dar. Dreßler, M., Kooperationen, 2000 untersucht mittels einer Fallstudienanalyse unterschiedliche Kooperationsprojekte von Krankenhäusern. Zu Kooperationen zwischen Krankenhäusern vgl. Gronemann, J., Kooperation, 1988; Patt, C., Krankenhaus, 1991 untersucht das Controllingsystem in Krankenhäusern.

¹⁴ Vgl. Gromoll, B., Privatisierung, 1982; Arnim, H. von, Privatisierung, 1995. Speziell zur Privatisierung von Landeskrankenhäusern: Bühring, P., Privatisierung, in: Deutsches Ärzteblatt, 2005, S. A 2605.

¹⁵ Vgl. O.V., Ausgliederung, in: Betrieb und Personal, 2000, S. 578 f.; Löser-Priester, I., Privatisierung, 2003.

¹⁶ Vgl. Lettl, T., Wirtschaftliche Betätigung, in: DB, 2000, S. 1449 ff.; Schmidt, M., Aspekte, 2001; Eversberg, H., Besonderheiten, 2003; Schießl, H., Ausgliederung, 2003; Fischer, H., Ausstieg, 2005; Henning, E., Sport, 2005.

chend wahrgenommen. Zudem erhält die Privatisierungsdebatte in der Bundesrepublik Deutschland durch den Problemkreis „Sanierung der Staatsfinanzen“ zwangsläufig eine gesteigerte Aufmerksamkeit. Und damit auch die steuerlichen Begleitumstände.

Im Fokus der vorliegenden Arbeit steht die Privatisierung von Krankenhäusern in öffentlich-rechtlicher Trägerschaft. Es werden unterschiedliche Privatisierungsvarianten kommunaler (öffentlich-rechtlicher) Krankenhäuser beschrieben und deren steuerliche Konsequenzen dargestellt. Basis der vorliegenden Untersuchung ist ein kommunales, in den Krankenhausplan aufgenommenes Allgemeinkrankenhaus, das in der Rechtsform des Regie- oder Eigenbetriebs geführt wird.

Insbesondere die Konsequenzen auf die Besteuerung ganzer Einheiten, aber auch auf die steuerlichen Gestaltungsmöglichkeiten bei der Privatisierung einzelner Hilfs- und Nebentätigkeiten sind von zentraler Bedeutung. Zum einen deshalb, weil hier mit einer Signalwirkung auch für andere staatlich sanktionierte Versorgungsbereiche zu rechnen ist, zum anderen, weil nicht zuletzt die absehbare Entwicklung im Gesundheitswesen ein neues Forschungsfeld für die betriebswirtschaftliche Steuerlehre skizzieren dürfte.

Die tragende Zielsetzung der folgenden Betrachtung ist es, die steuerlichen Folgen der Privatisierung im Krankenhausbereich aufzuzeigen, um über eine Darstellung der Probleme im Bereich der Ertrag- und Verkehrssteuer sowie im Gemeinnützigkeitsrecht schließlich Lösungsvorschläge für die steuerliche Gestaltung aus unternehmerischer Sicht zu erarbeiten.

Auf diesem Weg stellt das Steuerrecht im Bereich der Privatisierung von öffentlich-rechtlichen Krankenhäusern ein großes Hemmnis dar. Dafür ursächlich sind insbesondere die Regeln im Bereich der Gemeinnützigkeit. Ein Verstoß gegen die Gemeinnützigkeitsvorschriften der Abgabenordnung hat grundsätzlich die Nachversteuerung der letzten zehn Jahre zur Folge.¹⁷

¹⁷ S. § 61 Abs. 3 AO.

Ausgangspunkt der Betrachtung sind (deshalb) unternehmerische Entscheidungen. Um hieran anknüpfend zielkonforme Lösungsansätze für die steuerliche Gestaltung zu entwickeln, müssen die steuerlichen Auswirkungen verschiedener Handlungsmöglichkeiten bekannt sein. Daher ist eine Steuerwirkungsanalyse konstitutiver Ausgangspunkt für sämtliche Privatisierungsüberlegungen. Zu diesem Zwecke werden vorab die relevanten Grundlagen und Rahmenbedingungen erörtert.

In **Kapitel B** erfolgt eine Klärung des Begriffs „Krankenhaus“ im steuerrechtlichen Sinne. Dieser wird im Steuerrecht nicht explizit geregelt. Es muss folglich auf andere gesetzliche Regelungen zurückgegriffen werden.¹⁸

Kapitel C systematisiert den Begriff „Krankenhaus“ nach relevanten Unterscheidungsmerkmalen. Für die Untersuchung ist zum einen das Kriterium der Trägerschaft und zum anderen das Kriterium der Rechtsform von Bedeutung. Nach der Trägerschaft lassen sich unterscheiden: Öffentliche Häuser, freigemeinnützige Einrichtungen und private Krankenhäuser. Nach dem Kriterium der Rechtsform sind Krankenhäuser in öffentlich-rechtlicher und privater Rechtsform unterscheidbar.¹⁹

Ein Großteil der Krankenhäuser befindet sich in öffentlich-rechtlicher Trägerschaft. Die Steuerpflicht der juristischen Personen des öffentlichen Rechts ist Gegenstand komplexer gesetzlicher Regelungen und wird kontrovers diskutiert.²⁰ Die Problematik bei der Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts liegt darin begründet, dass nicht die gesamte Körperschaft von der Steuerpflicht erfasst wird. Denn juristische Personen des öffentlichen Rechts unterliegen grundsätzlich nicht der Besteuerung. Eine Ausnahmeregelung stellt hierzu § 1 Abs. 1 Nr. 6 KStG dar. Hiernach unterliegen juristische Personen des öffentlichen Rechts der Körperschaftsteuer, soweit sie einen Betrieb gewerblicher Art unterhalten. Bei Krankenhäusern handelt es sich um einen Betrieb gewerblicher Art im Sinne des § 4 KStG.

¹⁸ Vgl. BFH v. 22.10.2003 – I R 65/02, BStBl. II 2004, 300; v. 06.04.2005 – I R 85/04, BStBl. II 2005, 545.

¹⁹ Vgl. Statistisches Bundesamt (Hrsg.), Fachserie 12 / Reihe 6.1.1: Gesundheitswesen, Grunddaten der Krankenhäuser 2005, Erschienen am 21.12.2006.

²⁰ Vgl. statt aller Hüttemann, R., Besteuerung, 2002.

Bei der Besteuerung von Krankenhäusern tritt jedoch zu dieser Problematik eine weitere hinzu. Dies betrifft die Anwendung des Gemeinnützigkeitsrechts auf juristischen Personen des öffentlichen Rechts.²¹ Gemäß § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG sind solche Körperschaften von der Körperschaftsteuer befreit, die nach ihrer Satzung und nach der tatsächlichen Geschäftsführung gemeinnützige Zwecke im Sinne der Abgabenordnung verfolgen.

Strittig ist zunächst, wer Subjekt der Gemeinnützigkeit ist. Infrage kommt zum einen der Betrieb gewerblicher Art als solches und zum anderen die Trägerkörperschaft.

Darüber hinaus fehlt es einer Systematisierung der weiteren Behandlung einer gemeinnützigen juristischen Person des öffentlichen Rechts. Diese Problem-bereiche werden in **Kapitel D** untersucht. Insbesondere wird hierbei auf die Besteuerung der „virtuellen Körperschaft“ Krankenhaus eingegangen. Eine systematische Darstellung der Besteuerung der „virtuellen Körperschaft“ Krankenhaus ist notwendige Voraussetzung für die Darstellung der Konsequenzen eines Privatisierungsvorgangs.

Auch bei der Gewerbesteuer werden Krankenhäuser begünstigt. Die Regelung des § 3 Nr. 6 GewStG knüpft ebenso an das Kriterium der Gemeinnützigkeit an. Im Bereich der Umsatzsteuer findet sich die Begünstigung der Krankenhäuser in der Vorschrift des § 4 Nr. 16 UStG. Hier ist insbesondere die Regelung über die „eng verbundenen Umsätze“ nicht abschließend geregelt.

Ausgehend von den wettbewerbsrechtlichen, marktwirtschaftlichen und sozial-staatlichen Überlegungen untersucht **Kapitel E** die Motive für Privatisierungen im Krankenhaussektor. Insbesondere ordnungspolitische Zielsetzungen, Effizienzsteigerung bei der Leistungserstellung und finanzpolitische Argumente gelten als Beweggründe. Aber auch europarechtliche Normen haben verstärkt Einfluss auf die Privatisierung.²²

Die Reorganisation der gesellschaftsrechtlichen Struktur stellt ein äußerst komplexes Entscheidungsproblem dar. Neben rein betriebswirtschaftlichen und

²¹ Vgl. hierzu: Hey, J., Steuerbegünstigung, in: StuW, 2000, S. 467 ff.; Lang, J., Gemeinnützigkeit, 2001; Hüttemann, R., Besteuerung, 2002, S. 179 ff.

²² Vgl. Badura, P., öffentliche Unternehmen, in: ZGR, 1997, S. 291 ff.; Böhmman, K., Privatisierungsdruck, 2001; Seidel, M., Privatisierung, in: Hasse, R. / Schenk, K. / Straubhaar u.a., Wettbewerb, 2004.

zivilrechtlichen Fragestellungen sind diese Privatisierungsvorgänge auch durch eine besondere Steuersensibilität gekennzeichnet. Insbesondere das Problem der Besteuerung der stillen Reserven und der rückwirkende Wegfall von Steuerbegünstigungen sind hierbei zu nennen. Die Zielsetzung wird daher eine möglichst steuerneutrale Neuordnung sein (**Kapitel F**). In den folgenden Kapiteln werden begleitend hierzu die steuerlichen Konsequenzen der unterschiedlichen Privatisierungsformen erläutert und Gestaltungsmöglichkeiten aufgezeigt.

Für unternehmerische Privatisierungsentscheidungen, aber auch im Hinblick auf ordnungspolitische Zielsetzungen ist die Abgrenzung des Untersuchungsgegenstandes „Privatisierung von Krankenhäusern“ und „Public-Private-Partnership im Krankenhauswesen“ bedeutsam. **Kapitel G** beleuchtet diesen Themenkreis insbesondere auch deshalb, weil „Privatisierung“ und „Public-Private-Partnership“ in Schrifttum und Praxis nicht einheitlich interpretiert werden. Üblicherweise findet eine Kategorisierung in formelle und materielle Privatisierung statt.²³ Unter Public-Private-Partnership werden in der Literatur kooperative Zusammenarbeiten zwischen dem öffentlichen und dem privaten Sektor verstanden.²⁴ Die Begriffe Privatisierung und Public-Private-Partnership sind sich zum Teil sehr ähnlich und nicht trennscharf in deren Anwendung. Für die weitere Vorgehensweise ist es deshalb erforderlich eine Begriffsbestimmung festzulegen, um über eine Darstellung zivilrechtlicher und steuerlicher Möglichkeiten der Privatisierung schließlich zu entsprechenden Gestaltungsempfehlungen zu gelangen.

Kapitel H untersucht die Privatisierung des gesamten Zweckbetriebes. Soll nach der Privatisierung das Krankenhaus weiterhin in Genuss der gemeinnützigkeitsrechtlichen Vorschriften kommen, so müssen die Voraussetzungen der §§ 51 ff. AO und des § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG beachtet werden. Als übernehmender Rechtsträger kommt somit nur eine Körperschaft infrage.

Unter Kapitel H I. wird folglich die Einbringung des Zweckbetriebes gemäß § 20 UmwStG in eine steuerbegünstigte Kapitalgesellschaft behandelt. Das

²³ Vgl. Völmicke, C., Privatisierung, 1995, S. 43 ff.

²⁴ Vgl. Budäus, D. / Grüning, G., Public Private Partnership, 1997.

Umwandlungssteuergesetz wurde zuletzt durch das SEStEG²⁵ grundlegend geändert. Zielsetzung des SEStEG ist die Beseitigung steuerlicher Hemmnisse für betriebswirtschaftlich sinnvolle grenzüberschreitende Umstrukturierungen innerhalb der EU und des EWR und Sicherung deutscher Besteuerungsrechte und Einhaltung der Vorgaben des Gemeinschaftsrechts.²⁶ Durch das SEStEG sind Teile des EStG²⁷ und KStG²⁸ geändert worden. Des Weiteren ist eine vollständige Neufassung des UmwStG erfolgt. Die Änderungen betreffen im Wesentlichen grenzüberschreitende Sachverhalte. Sie sind aber auch für rein inländische Umwandlungen von Bedeutung.²⁹ Für den hier relevanten Sachverhalt der Einbringung nach § 20 UmwStG ist vor allem die Änderung hinsichtlich der Bewertung des eingebrachten Vermögens bedeutsam. Die übrigen Änderungen sind für die Einbringung eines inländischen Krankenhauses in der Rechtsform des Eigen- oder Regiebetrieb in eine inländische Kapitalgesellschaft nicht ausschlaggebend. Da auch der sachliche Anwendungsbereich weiterhin die Einbringung eines Betriebs oder Teilbetriebs voraussetzt, kann auch auf die bisherige Rechtsprechung und die hierzu ergangene Literaturmeinung zurückgegriffen werden.

Bei der Umwandlung eines bisher als Regie- oder Eigenbetrieb geführten Krankenhauses in eine steuerbegünstigte Kapitalgesellschaft entsteht unter Beibehaltung der Anforderungen des § 67 AO eine steuerbegünstigte Kapitalgesellschaft. Der Vorgang löst als unmittelbare Steuerfolge Grunderwerbsteuer aus, da die Grundstücke auf den neuen Rechtsträger übergehen. Als mittelbare Steuerfolge ist die Beteiligung des öffentlich-rechtlichen Trägers an der gemein-

²⁵ Das Gesetz über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerrechtlicher Vorschriften (SEStEG) ist am 13.11.2006 in Kraft getreten. S. BGBl. I 2006, S. 2782.

²⁶ Vgl. BT-Drucks. 16/2710, S. 25.

²⁷ Vgl. zu den Änderungen des EStG hinsichtlich der Einführung der Grundtatbestände der Entstrickung und Verstrickung von betrieblichen Wirtschaftsgütern: Förster, G., SEStEG, in: DB, 2007, S. 72 ff.; Bilitewski, A., SEStEG, in: FR, 2007, S. 57 ff.

²⁸ Vgl. zu den Änderungen im KStG: Blumberg, J. / Lechner, F., SEStEG, in: BB, 2006, Beilage 8 zu Heft 44 S. 25 ff.; Ortmann-Babel, M. / Bolik, A., SEStEG, in: BB, 2007, S. 73 ff.; Dötsch, E. / Pung, A., KStG, in: DB, 2006, S. 2648 ff.; Schönherr, F. / Lemaitre, C., SEStEG, in: GmbHR, 2006, S. 561 ff.

²⁹ Vgl. Benz, S. / Rosenberg, O., Einbringungsvorgänge, in: BB, 2006, Beilage 8 zu Heft 44, S. 51 ff.; Drüen, K., Unternehmensumstrukturierung, in: DStZ, 2006, S. 539 ff.; Dörfler, O. / Rautenstrauch, G. / Adrian, G., Einbringungen, in: BB, 2006, S. 1711 ff.; Dötsch, E. / Pung, A., SEStG I + II, in: DB, 2006, S. 2704 ff, 2763 ff.; Förster, G. / Felchner, J., Umwandlung, in: DB, 2006, S. 1072 ff.; Prinz zu Hohenlohe, F. / Rautenstrauch, G. / Adrian, G., SEStEG, in: GmbHR, 2006, S. 623 ff.; Pflüger, H., SEStEG, in: GStB, 2006, S. 359 ff.; Schafplitz, A. / Widmayer, G., Umwandlungen, in: BB, Beilage 8 zu Heft 44, S. 36 ff.

nützigen Kapitalgesellschaft zu bewerten. Die Folgen einer materiellen Privatisierung des gesamten Krankenhauses werden in Kapitel H II. dargestellt.

Kapitel I zeigt die steuerlichen Konsequenzen und Gestaltungsmöglichkeiten bei der Privatisierung von bereits bestehenden „virtuellen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben“ auf. Bei der formellen Privatisierung von Teilbereichen, wie etwa der Cafeteria, wird nicht der gesamte Zweckbetrieb erfasst. Der auszugliedernde Teil muss zum einen den Anforderungen des „Unternehmensbegriffs“ des § 168 UmwG entsprechen. Und darüber hinaus die „Betriebseigenschaft“ oder „Teilbetriebseigenschaft“ besitzen, um das Wahlrecht des § 20 UmwStG in Anspruch nehmen zu können.

Hierbei ist für die steuerliche Behandlung das „Wie“ der Ausgliederung nicht entscheidend. Beide Alternativen werden bei der Ausgliederung auf eine Kapitalgesellschaft als Einbringung im Sinne des § 20 UmwStG behandelt. Für das Steuerrecht dagegen relevant ist, welche Rechtsform der Zielträger hat. Die Ausgliederung auf eine Kapitalgesellschaft unterliegt der Regelung des § 20 UmwStG, während die Ausgliederung auf eine Personengesellschaft von § 24 UmwStG erfasst wird.

Die Risiken derartiger Gestaltungen liegen dabei im Bereich der Abgabenordnung, der Körperschaftsteuer und der Umsatzsteuer. Die Gestaltungen müssen, wenn sie den Anforderungen der Gemeinnützigkeit entsprechen sollen, insbesondere den Grundsätzen der Mittelverwendung (§ 55 Abs. 1 Nr. 1 AO) und der Vermögensbindung (§ 55 Abs. 1 Nr. 4 AO) entsprechen. Die auszugliedernden Teile unterliegen vor der Ausgliederung als „virtueller wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb“ der Körperschaftsteuer. Als Ergebnis derartiger Vorgänge entsteht eine eigene steuerpflichtige Kapitalgesellschaft.

Zu klären ist weiterhin die Einordnung der erhaltenen Anteile in die Vermögenssphäre der übertragenden Körperschaft. Die Beteiligung einer gemeinnützigen Körperschaft des Privatrechts an einer steuerpflichtigen Kapitalgesellschaft ist grundsätzlich dem Bereich der steuerfreien Vermögensverwaltung zuzuordnen. Nur in Ausnahmefällen kann die Beteiligung selbst wieder einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb darstellen. Ob diese Sichtweise auch auf die Beteiligung einer

juristischen Person des öffentlichen Rechts an einer Kapitalgesellschaft übertragbar ist, gilt es im Rahmen der Untersuchung zu analysieren.

Bei der Privatisierung einzelner Tätigkeiten auf Tochtergesellschaften ist die umsatzsteuerliche Problematik zu würdigen. Die Leistungen der Tochter an das Krankenhaus werden grundsätzlich umsatzsteuerpflichtig sein. Da das Krankenhaus aber seinerseits umsatzsteuerfreie Leistungen nach § 4 Nr. 16a UStG erbringt, insoweit aber auch ein Vorsteuerabzug ausscheidet, wird die Umsatzsteuer in voller Höhe zum Kostenfaktor. Die aus betriebswirtschaftlichen Gesichtspunkten gewünschte Privatisierung führt somit grundsätzlich zu umsatzsteuerlichen Nachteilen. Zu klären ist hier die Möglichkeit einer umsatzsteuerlichen Organschaft.

Bei der Verpachtung von Hilfs- und Nebentätigkeiten gilt es, die Besonderheiten bei öffentlich-rechtlichen Trägern zu beachten. Dieser Problemkreis wird in den Kapitel I. und II. behandelt.

Das häufig mit der Verpachtung verbundene Ziel des öffentlich-rechtlichen Trägers, den Aufgabegewinn mit vorhandenen Verlustvorträgen aus dem bisherigen laufenden Geschäft zu verrechnen, kann grundsätzlich nicht erreicht werden. Die Verpachtung gilt somit als Betrieb gewerblicher Art und unterliegt der Körperschaftsteuer gemäß §§ 1 Abs. 1 Nr. 6 i.V.m. § 4 Abs. 5 KStG. Allerdings besteht über die genauen Voraussetzungen der Anwendung des § 4 Abs. 4 KStG weder in der Literatur noch in der Rechtsprechung Einigkeit. Die Streitfrage geht insbesondere über die Voraussetzung des „wirtschaftlichen Heraushebens“. Hier gilt es zu klären, welche Gestaltungsmöglichkeiten das Krankenhaus besitzt, um die Verpachtung als steuerpflichtige Betriebsverpachtung oder als steuerfreie Vermögensverwaltung zu behandeln.

Kapitel J stellt die steuerlichen Aspekte bei der Public-Private-Partnership dar. Kooperationen finden sich überwiegend im Bereich der Anschaffung und Nutzung von medizinischen Großgeräten.³⁰ Es können hier grundsätzlich zwei Konstellationen unterschieden werden.

³⁰ Auch im Bereich der Kooperationen ist ein steigender Trend zu verzeichnen. Vgl. Clade, H., Größere Kooperationsbereitschaft, in: Deutsches Ärzteblatt, 1998, S. 654 f.

(1) Das Krankenhaus erwirbt das Gerät und stellt es im Rahmen eines Gebrauchsüberlassungsvertrags an niedergelassene Ärzte zur Verfügung.

(2) Anschaffung des Geräts durch eine von beiden Partnern gegründete GbR oder GmbH (Apparategemeinschaft).

Diese Kooperationsverträge können die Gemeinnützigkeit des Krankenhauses berühren. Unter diesen Voraussetzungen ist zu klären, inwieweit die entgeltliche Überlassung von Personal, Räumlichkeiten und Geräten zum Bereich der Vermögensverwaltung gehört oder zur Entstehung eines steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs führt. Auf dem Gebiet der Umsatzsteuer stellt sich bei den Kooperationsverträgen die Frage, ob sie als eng mit dem Betrieb von Krankenhäusern verbundene Umsätze zu qualifizieren sind. Des Weiteren werden die Aspekte von Public–Private–Partnership Verträgen auf gesellschaftsrechtlicher Basis analysiert.

In **Kapitel K** werden die Ergebnisse zusammengefasst, die gewonnenen Erkenntnisse für Theorie und Praxis aufgeführt und der weitere Forschungsbedarf dargelegt.

B. Der Begriff Krankenhaus

Im Fokus der vorliegenden Arbeit steht die Privatisierung von Krankenhäusern in öffentlich-rechtlicher Trägerschaft. Das Untersuchungsziel erfordert deshalb zunächst eine Begriffsbestimmung und Abgrenzung des Begriffs Krankenhaus im steuerlichen Sinne.

In den Steuergesetzen³¹ selbst findet sich keine Definition des Begriffs Krankenhaus.³² Dies trifft auch für die Abgabenordnung zu. Dies ist umso erstaunlicher, als im § 67 AO die Voraussetzungen für die steuerlichen Begünstigungen der Krankenhäuser geregelt werden. Die Regelungen des Gewerbesteuergesetzes, des Umsatzsteuergesetzes und auch der Abgabenordnung enthalten auch keinen tatbestandlichen Bezug zu entsprechenden Begriffen in anderen Gesetzen.

Die Rechtsprechung greift deshalb auf außersteuerliche Regelungen zurück³³. Die Abgabenordnung nimmt in § 67 AO Bezug auf die Verordnung zur Regelung der Krankenhauspflegesätze³⁴. Hieraus wird ein gewisser Bezug zum Sozialrecht abgeleitet. Die Vorschrift der Abgabenordnung knüpft somit an das Sozialrecht an, sodass die in § 2 Nr. 1 KHG und § 107 SGB V enthaltenen gesetzlichen Begriffsbestimmungen, nach Ansicht der Judikatur, erläuternd heranzuziehen sind.³⁵

Zum einen ist der Begriff des Krankenhauses im „Gesetz zur wirtschaftlichen Sicherung der Krankenhäuser und zur Regelung der Krankenhauspflegesätze“ (Krankenhausfinanzierungsgesetz) enthalten, zum anderen im Sozialgesetzbuch. Hierbei ist zu beachten, dass der Krankenhausbegriff des KHG teilweise weiter, teilweise enger gefasst ist als jener in § 107 SGB V. Dies betrifft insbesondere die Abgrenzung von Krankenhaus zu Vorsorge- und Rehabilitationseinrichtungen, die in § 107 Abs. 1 SGB V vorgenommen wird.³⁶ Krankenhäuser

³¹ Beispielsweise § 3 Nr. 20 GewStG oder § 4 Nr. 16 UStG.

³² Für einen historischen Vergleich der Begrifflichkeiten Krankenanstalt – Krankenhaus vgl.: Böhme, K., Grundlagen, in: DStZ, 1987, S. 552 ff.

³³ Vgl. BFH v. 02.03.1989 – IV R 83/86, BStBl. II 1989, 506; v. 02.10.2003 – IV R 48/01, BStBl. II 2004, 363; v. 22.10.2003 – I R 65/02, BStBl. II 2004, 300; v. 06.04.2005 – I R 85/04, BStBl. II 2005, 545.

³⁴ S. Bundespflegesatzverordnung - BPfIV v. 26.09.1994, BGBl. I 1994, 2750.

³⁵ BFH v. 02.03.1989 – IV R 83/86, BStBl. II, 1989, 506; v. 18.10.1990 – V R 35/85, BStBl. II 1991, 157; v. 22.10.2003 – I R 65/02, BStBl. II 2004, 300; 06.04.2005 – I R 85/04, DStR 2005, 1002.

³⁶ Vgl. Gunter, E., Gewerbesteuerpflicht, in: BB, 1994, S. 1903; FG München v. 5.5.1993 – 15 V 383/93, EFG, 1994, 177.

sind nach § 2 Nr. 1 KHG³⁷ „Einrichtungen, in denen durch ärztliche und pflegerische Hilfeleistungen vornehmlich Krankheiten, Leiden oder Körperschäden festgestellt, geheilt oder gelindert werden sollen oder Geburtshilfe geleistet wird und in denen die zu versorgenden Personen untergebracht und gepflegt werden können.“ Danach ist es erforderlich, dass die ärztliche und die pflegerische Hilfeleistung und Betreuung in der Einrichtung gegenüber den zu versorgenden Personen planmäßig und regelmäßig erbracht wird.³⁸ Auf diese Hilfeleistung und Betreuung muss die Einrichtung durch entsprechenden Einsatz personeller, sächlicher und organisatorischer Mittel, also insbesondere durch jederzeit rufbereite Ärzte, qualifiziertes Pflegepersonal und die dazu notwendige medizinisch-technische Ausstattung vorbereitet sein.

Die Definition des Sozialgesetzbuches findet sich im § 107 des Fünften Buches Sozialgesetzbuch und ist entscheidend für die Fragestellung der Zulassung von Einrichtungen für die Versorgung von Kassenpatienten.

„(1) Krankenhäuser im Sinne dieses Gesetzbuchs sind Einrichtungen, die

1. der Krankenhausbehandlung oder Geburtshilfe dienen,
2. fachlich-medizinisch unter ständiger ärztlicher Leitung stehen, über ausreichende, ihrem Versorgungsauftrag entsprechende diagnostische und therapeutische Möglichkeiten verfügen und nach wissenschaftlich anerkannten Methoden arbeiten,
3. mit Hilfe von jederzeit verfügbarem ärztlichem, Pflege-, Funktions- und medizinisch-technischem Personal darauf eingerichtet sind, vorwiegend durch ärztliche und pflegerische Hilfeleistung Krankheiten der Patienten zu erkennen, zu heilen, ihre Verschlimmerung zu verhüten, Krankheitsbeschwerden zu lindern oder Geburtshilfe zu leisten - und in denen
4. die Patienten untergebracht und gepflegt werden können.“

Auf Seiten der Finanzverwaltung wurde die Definition des § 2 KHG in die Einkommensteuerhinweise übernommen. Die Regelung des H 82 EStH 2005

³⁷ S. § 2 Gesetz zur wirtschaftlichen Sicherung der Krankenhäuser und zur Regelung der Krankenhauspflegesätze (Krankenhausfinanzierungsgesetz KHG).

³⁸ Zum Krankenhausfinanzierungsgesetz vgl. Bruckenberger, E. / Klaue, S. / Schwintowski, H., Krankenhausmärkte, 2006, S. 152 ff.

betrifft die Bewertungsfreiheit für abnutzbare Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens privater Krankenhäuser.

Von der steuerlichen Begriffsbestimmung ausgenommen werden Alten- und Pflegeheime sowie Einrichtungen, in denen nur ambulante Leistungen erbracht werden.³⁹ Hierunter sind beispielsweise Röntgeninstitute⁴⁰ oder Dialyse-Institute⁴¹ von niedergelassenen Fachärzten einzuordnen. Für die Qualifikation als Krankenhaus ist es entscheidend, dass die Möglichkeit der „Unterbringung“⁴² oder „Unterkunft“ sowie der „Verpflegung“ besteht. Dies erfordert, dass sich der Lebensmittelpunkt des Kranken für die Dauer der Behandlung in das Krankenhaus verlagert.⁴³

Gegenstand der Untersuchung sind nur solche Einrichtungen, welche die Voraussetzungen des SGB und des KHG erfüllen und sich in öffentlich-rechtlicher Trägerschaft befinden. Für die weitere steuerliche Beurteilung ist deshalb zunächst von Bedeutung, wer das Krankenhaus eigenverantwortlich betreibt. Hier wird differenziert zwischen öffentlich-rechtlichen und privatrechtlichen Krankenhausträgern.

Ein weiteres wichtiges steuerliches Unterscheidungsmerkmal ist die Gemeinnützigkeit. Denn steuerlich werden nicht alle Krankenhäuser gleich behandelt. Hiernach werden die Krankenhäuser in gemeinnützige im Sinne der Abgabenordnung und nicht gemeinnützige Einrichtungen unterteilt. Bei Vorliegen der Gemeinnützigkeit werden diese Einrichtungen gegenüber anderen steuerlich begünstigt.

³⁹ Vgl. Knorr, K. / Klassmann, R., Krankenhäuser, 2004, S. 20.

⁴⁰ S. H 82 Abs. 4 EStH 2000.

⁴¹ Vgl. BFH v. 01.03.1995 – IV B 43/94, BStBl. II 1995, 418.

⁴² S. § 2 Nr. 1 KHG, § 107 Abs. 1 Nr. 4 SGB.

⁴³ Vgl. BFH v. 22.10.2003 – IR 65/02, BStBl. II 2004, 300.

C. Systematisierung der Krankenhäuser

Krankenhäuser können nach verschiedenen Kriterien systematisiert werden. Für das nachfolgende Untersuchungsobjekt beschränkt sich die Arbeit auf die Einteilung nach der Trägerschaft, Rechtsform und der Zulassung.⁴⁴

I. Trägerschaft

Krankenhäuser können nach der Trägerschaft unterteilt werden. Dabei wird als Träger derjenige bezeichnet, welcher das Krankenhaus eigenverantwortlich führt. Nach der Trägerschaft werden

- öffentlich-rechtliche
- frei-gemeinnützige und
- private

Einrichtungen unterschieden.⁴⁵

Öffentlich-rechtliche Einrichtungen

Öffentlich-rechtliche Einrichtungen sind solche, die von Gebietskörperschaften (Bund, Land, Bezirk, Kreis, Gemeinde) oder Zusammenschlüssen solcher Körperschaften betrieben werden.⁴⁶ Bei den Informationen des Statistischen Bundesamtes werden Einrichtungen in rechtlich selbständiger Form, bei denen Gebietskörperschaften oder Zusammenschlüsse dergleichen unmittelbar oder mittelbar zu mehr als 50 % am Nennkapital beteiligt sind oder mehr als 50 % der Stimmrechte besitzen, zu den öffentlichen Einrichtungen gerechnet.⁴⁷

⁴⁴ Differenzierungen können des Weiteren vorgenommen werden nach den Kriterien (1) Einbindung in den Anwendungsbereich des KHG (2) Art der ärztlich-pflegerischen Leistung. Vgl. hierzu: Babak, S., Privatisierung, 1994, S. 3 oder (3) Versorgungsstufen (4) Krankentypen. Vgl. hierzu: Hamann, E., Krankenhausfusion, 2000, S. 29 ff. Das Statistische Bundesamt gliedert noch nach den Kriterien (5) Art der Zulassung (6) Anzahl der Betten (7) Anzahl der Fachabteilungen.

⁴⁵ Vgl. Knorr, K. / Wernick, J., Rechtsformen, 1991, S. 67 f.; Babak, S., Privatisierung, 1994, S. 4; Karl, P., Privatisierung, 1999, S. 20; Hamann, E., Krankenhausfusion, 2000, S. 25; Ennemann, U., Krankenhäuser, 2003, S. 14 ff.; Henke, K. / Berhanu, S. / Mackethun, B., Zukunft, in: ZögU, 2004, S. 223.

⁴⁶ Vgl. Ennemann, U., Krankenhäuser, 2003, S. 14 f.; Babak, S., Privatisierung, 1994, S. 4.

⁴⁷ Vgl. Statistisches Bundesamt (Hrsg.), Fachserie 12 / Reihe 6.1.1: Gesundheitswesen Grunddaten der Krankenhäuser 2005, erschienen am 21.12.2006.

Freigemeinnützige Einrichtungen

Um freigemeinnützige Einrichtungen handelt es sich dagegen, wenn es sich um Träger der kirchlichen und freien Wohlfahrtspflege, Kirchengemeinden, Stiftungen oder Vereine handelt.⁴⁸ Es sind Einrichtungen, die nicht überwiegend erwerbswirtschaftliche Ziele verfolgen.⁴⁹ Vielmehr handeln sie im Sinne der Gemeinnützigkeitsregeln der Abgabenordnung ohne Gewinnerzielungsabsicht.⁵⁰ Die Motive ihres Handelns sind eher Prinzipien der Daseinsfürsorge, der Humanitas und der Caritas.⁵¹ Als Hauptziel wird die „Deckung des Bedarfs der Bevölkerung an voll- oder semistationärer Krankenhausversorgung“⁵² angestrebt.

Diese Einrichtungen werden auch als Nonprofit-Organisationen bezeichnet.⁵³ Die Abgrenzung zu anderen Organisationen erfolgt über die Einkünfteverwendung. Nonprofit-Organisationen fördern durch eine zielgerichtete Verwendung ihrer Einkünfte einen bestimmten Zweck.⁵⁴

Von staatlicher Seite werden diese Organisationen durch steuerliche Begünstigungen gefördert. Diese Begünstigung wird dadurch gerechtfertigt, dass der Staat durch diese Organisationen bei der Erfüllung seines eigenen Versorgungsauftrages entlastet wird.

Private Trägerschaft

Private Kliniken sind gewerbliche Unternehmen und benötigen eine Konzession gemäß § 30 GewO.⁵⁵ Der Betrieb der Kliniken erfolgt dementsprechend mit Gewinnerzielungsabsicht. Das Formalziel dieser Kliniken ist die Gewinnerzielung. Das Sachziel Erbringung von ärztlicher und krankenflegerischer

⁴⁸ Vgl. Statistisches Bundesamt (Hrsg.), Fachserie 12 / Reihe 6.1.1: Gesundheitswesen Grunddaten der Krankenhäuser 2005; Ennemann, U., Krankenhäuser, 2003, S. 15; Hamann, E., Krankenhausfusion, 2000, S. 25;

⁴⁹ Vgl. Karl, P., Privatisierung, 1999, S. 20; Henke, K. / Berhanu, S. / Mackenthun, B., Krankenhäuser, in: ZögU, 2004, S. 225.

⁵⁰ Vgl. Knorr, K. / Wernick, J., Rechtsformen, 1991, S. 68.

⁵¹ Vgl. Hamann, E., Krankenhausfusion, 2000, S. 25.

⁵² Eichhorn, S., Krankenhausbetriebslehre, 1987, S. 14.

⁵³ Vgl. Priester, H., Nonprofit-GmbH, in: GmbHR, 1999, S. 149 ff.; Streck, M., Non-Profi-GmbH, in: Gocke, R. / Gosch, D. / Lang, M., Festschrift, 2005, S. 110; Eichhorn, P., Betriebswirtschaftslehre, in: WiSt, 2001, S. 414.

⁵⁴ Zur Abgrenzung und Charakteristika der Non-Profit-Organisationen vgl. beispielsweise Schwarz, P. / Purtschert, R. / Giroud, C., Nonprofit-Organisationen, 1995, S. 17 ff.

⁵⁵ Vgl. Statistisches Bundesamt (Hrsg.), Fachserie 12 / Reihe 6.1.1: Gesundheitswesen Grunddaten der Krankenhäuser 2005.

Leistung dient hierbei nur als Mittel, um das Formalziel zu erreichen.⁵⁶ Auch private Krankenhäuser können in den Bedarfsplan eines Bundeslandes aufgenommen werden. In diesem Fall müssen sie den vertraglich bindenden Versorgungsplan wahrnehmen. Mithin besteht die Möglichkeit, dass auch private Krankenhäuser den Staat bei der Erfüllung seines Versorgungsauftrages unterstützen.

II. Rechtsformen

Die Rechtsform stellt die rechtliche Organisationsform eines Zusammenschlusses von Personen dar.⁵⁷ Die Rechtsform eines Krankenhauses kann als Ausdruck der gesetzlichen Form, welche die Rechtsbeziehungen zu Dritten im Außenverhältnis und im Innenverhältnis regelt, definiert werden.⁵⁸

Mit der Rechtsform wird folglich die innere und äußere Struktur für den Betrieb des Krankenhauses festgelegt. Mit der Wahl der Rechtsform eines Krankenhauses wird über mehrere Tatbestände zugleich disponiert.

Die Wahl der Rechtsform hat im Außenverhältnis beispielsweise Auswirkungen auf die Vertretung der Gesellschaft und auf die Haftung. Da es sich hierbei um die Rechtsbeziehungen zu Dritten handelt, sind die gesetzlichen Regeln weitgehend zwingender Natur.

Das Innenverhältnis betrifft dagegen die Rechtsbeziehungen der Gesellschafter zur Gesellschaft und der Gesellschafter zueinander. Aus diesem Grund sind die gesetzlichen Normen überwiegend dispositiv. Es wird der Rahmen für die interne Organisation festgelegt. Dieser umfasst die Regelungen für die Organe der Willensbildung, Beschlussfassung, Beschlussausführung und Ausführungskontrolle. Neben diesen allgemeinen Bedeutungen der Rechtsformwahl sind bei Krankenhäusern in öffentlich-rechtlicher Trägerschaft auch Auswirkungen hinsichtlich der Organisationsstruktur und der Bindung an den BAT von

⁵⁶ Vgl. Hamann, E., Krankenhausfusion, 2000, S. 33 f.

⁵⁷ Vgl. Kußmaul, H., Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, 2006, S. 558. Zu den Unterschieden des Begriffs Rechtsform in der Betriebswirtschaftslehre und in der Rechtswissenschaft vgl. Loeser, R., Berichtswesen, 1991, S. 52 ff.

⁵⁸ Vgl. Knorr, K. / Wernick, J., Rechtsformen, 1991, S. 12.

Bedeutung.⁵⁹ Die Wahl der Rechtsform stellt in der Regel eine langfristige Entscheidung dar.⁶⁰ Die Entscheidungsfindung vollzieht sich dabei durch einen Vergleich der innerhalb des numerus clausus⁶¹ der Gesellschaftsformen zur Verfügung stehenden Formen am Maßstab bestimmter Beurteilungskriterien. Üblicherweise erfolgt eine Einteilung in allgemein betriebswirtschaftliche, gesellschaftsrechtliche und steuerliche Kriterien.⁶²

Die Rechtsformen können eingeteilt werden in Organisationsformen des Privatrechts und solche des öffentlichen Rechts.⁶³ Unter Organisationsformen des öffentlichen Rechts werden solche Formen subsumiert, deren sich nur Träger der öffentlichen Verwaltung bedienen können. Organisationsformen des privaten Rechts stehen hingegen jeder Privatperson zur Verfügung, aber auch die öffentliche Verwaltung kann sie in Anspruch nehmen.⁶⁴

Bei den privatrechtlichen Formen kann differenziert werden in:

- Einzelunternehmen einerseits und andererseits Gesellschafts- bzw. Unternehmensformen die überwiegend in
 - + Personengesellschaften (GbR, OHG, KG, PartG, Stille Ges.),
 - + Kapitalgesellschaften (GmbH, AG, SE, KGaA),
 - + sonstige juristische Personen (eG, SCE, eV, VVaG) und so genannte
 - + Mischformen bzw. Kombinationsformen

weiter unterteilt werden.⁶⁵

Im Bereich der öffentlich-rechtlichen Formen wird zwischen Formen mit eigener Rechtspersönlichkeit und ohne eigene Rechtspersönlichkeit differenziert. Welche der Rechtsformen für den Betrieb eines Krankenhauses möglich sind, ist zum einen aus den allgemeinen Rechtsvorschriften und zum anderen anhand krankenhausrechtlicher Sondernormen zu bestimmen.

⁵⁹ Vgl. Bohle, T., Rechtsform, in: Eichhorn, S. / Schmidt-Rettig, B., Krankenhausmanagement, 2001, S. 154.

⁶⁰ Vgl. zur Auswirkungen der Rechtsformwahl auf die Wirtschaftlichkeit von Krankenhäusern aus der Sicht der Theorie der Property Rights: Brunner-Salten, R., Rechtsformwahl, 1999.

⁶¹ Vgl. zum numerus clausus der Rechtsformen: Schmidt, K., Gesellschaftsrecht, 2002, S. 96ff.

⁶² Vgl. zur Rechtsformwahl: Jacobs, O., Rechtsform, 1995; Jäger, A., Rechtsform, 1999, S. 11 ff.; Krüger, D., Wahl, in: Krüger, D., Unternehmensform, 2002, S. 11 ff.; speziell zur Rechtsformwahl gemeinnütziger Organisationen vgl. Schmidt, M., Aspekte, 2001.

⁶³ Vgl. Klunzinger, E., Gesellschaftsrecht, 2004, S. 1 f.; Brönner, H., Gesellschaften, 1999, S. 47.

⁶⁴ Vgl. Cronauge, U. / Westermann, G., Kommunale Unternehmen, 2003, S. 77.

⁶⁵ Vgl. Brönner, H., Gesellschaften, 1999, S. 47; Schneeloch, D., Rechtsformwahl, 2006, S. 2 f.

Bei der Rechtsformwahl stehen den Krankenhäusern in privater Trägerschaft und den Krankenhäusern in frei-gemeinnütziger Trägerschaft nur die Rechtsformen des Privatrechts zur Verfügung. Die öffentlich-rechtlichen Träger können dagegen grundsätzlich zwischen den privatrechtlichen Rechtsformen und den öffentlich-rechtlichen Rechtsformen wählen.⁶⁶

Als krankenhausspezifische Vorschriften, die bei der Entscheidung über die Rechtsform beachtet werden müssen, kommen in Betracht:

- KHG (Gesetz zur wirtschaftlichen Sicherung der Krankenhäuser und zur Regelung der Krankenhauspflegesätze)
- Bundespflegesatzverordnung und die Krankenhausbuchführungsverordnung
- die Landeskrankenhausgesetze.

Krankenhausfinanzierungsgesetz

Der Zweck des Krankenhausfinanzierungsrechts ist die Sicherstellung einer bedarfsgerechten stationären Versorgung der Bevölkerung unter der Nebenbedingung, dieses Ziel möglichst wirtschaftlich zu erreichen.⁶⁷

Das KHG ist allerdings hinsichtlich der Rechtsform, in welcher die Klinik betrieben wird, neutral. In § 1 KHG wird lediglich ein eigenverantwortlich wirtschaftendes Krankenhaus gefordert.⁶⁸

Bundespflegesatzverordnung und Krankenhausbuchführungsverordnung

Nach der Bundespflegesatzverordnung⁶⁹ bestimmt sich die Vergütung für die vollstationären und teilstationären Leistungen der Krankenhäuser und Krankenhausabteilungen, die nach dem Krankenhausfinanzierungsgesetz nicht in das DRG - Vergütungssystem einbezogen werden. Die Krankenhausbuchführungsverordnung⁷⁰ regelt die Rechnungs- und Buchführungspflichten der Krankenhäuser.⁷¹

⁶⁶ Kritisch zu der der öffentlichen Hand zugebilligten Wahlfreiheit: Wolf, J., Privilegien, in: DB, 2003, S. 849 ff.

⁶⁷ S. § 1 Abs. 1 KHG; Vgl. Knorr, K. / Wernick, J., Rechtsformen, 1991, S. 66; Babak, S., Krankenhäuser, 1995, S. 3; Karl, P., Privatisierung, 1999, S. 50.

⁶⁸ Vgl. Knorr, K. / Wernick, J., Rechtsformen, 1991, S. 65.

⁶⁹ Verordnung zur Regelung der Krankenhauspflegesätze, BGBl. I 1994, 2750.

⁷⁰ Verordnung über die Rechnungs- und Buchführungspflichten von Krankenhäusern, BGBl. I 1978, 473.

⁷¹ Zum Krankenhausrechnungswesen vgl. Oswald, G. / Vogelbusch, F., Krankenhausrechnungswesen, in: Betrieb und Wirtschaft, 2002, S. 925 ff.; Zu Buchführungs- und

Beide Verordnungen nehmen ausdrücklich Bezug auf das KHG. Eine Aussage über die Rechtsform, in der Krankenhäuser geführt werden müssen, ist damit indes nicht verbunden.

Landeskrankenhausgesetze

Das Krankenhausfinanzierungsgesetz ermächtigt in § 11 die Bundesländer, Näheres zur Förderung der Krankenhäuser in entsprechenden Landesgesetzen zu regeln. Die Länder haben von dieser Möglichkeit in Form von Landeskrankenhausgesetzen Gebrauch gemacht. In diesen Landesgesetzen finden sich allerdings auch keine expliziten Vorschriften über die Rechtsform.

Den Krankenhausträgern wird folglich durch krankenhausspezifische Normen keine bestimmte Rechtsform für den Betrieb des Krankenhauses vorgeschrieben.⁷²

Im Ergebnis stehen somit für private Krankenhausträger grundsätzlich alle Rechtsformen des Privatrechts zur Disposition.

Für öffentlich-rechtliche Träger stehen sowohl die Rechtsformen des Privatrechts als auch die des öffentlichen Rechts zur Verfügung.⁷³ Welche Rechtsform im Einzelnen möglich ist, richtet sich bei den öffentlichen Trägern zum einen nach dem jeweiligen Landeskrankenhausgesetz und zum anderen nach der jeweiligen Gemeindeordnung.

Die Gemeindeordnungen haben eine wichtige Bedeutung für die Rechtsform der öffentlich-rechtlichen Krankenhäuser. Die kommunalrechtlichen Vorgaben sind allerdings nicht einheitlich. Teilweise sind die Reglementierungen sehr restriktiv, sodass es de facto nicht möglich ist, ein kommunales Krankenhaus in privatrechtlicher Rechtsform zu betreiben.⁷⁴

Allerdings haben die Diskussionen über Reformen im Krankenhauswesen, die bis in die 70er Jahre des 20. Jahrhunderts zurückverfolgt werden können, auch hier zu Novellierungstendenzen geführt. In diesem Kontext kam es auch zu Überlegungen, welche die Rechtsformen der kommunalen Krankenhäuser

Aufzeichnungspflichten der Betriebe gewerblicher Art allgemein vgl. Stapelfeld, A. / Heyer, M., Betriebe gewerblicher Art, in: DB, 2003, S. 1818 ff.

⁷² Vgl. Knorr, K. / Wernick, J., Rechtsformen, 1991, S. 70.

⁷³ Zur geschichtlichen Entwicklung der Rechtsformen kommunaler Unternehmen vgl.: Vgl.

Püttner, G., Rechtsformen, in: Püttner, G., Handbuch, 1984, S. 121 f.

⁷⁴ Vgl. Knorr, K. / Wernick, J., Rechtsformen, 1991, S. 80f.

beträf. Ziel der Vorschläge war es, über einen Rechtsformwechsel zu einer Stärkung der organisatorischen und wirtschaftlichen Selbständigkeit der Krankenhäuser zu gelangen. Im Anschluss daran kam es zu einer Vielzahl von landesrechtlichen Änderungen in Bezug auf die Rechtsformmöglichkeiten der kommunalen Krankenhäuser.⁷⁵ Intention der Reformen ist es, den Wechsel in eine private Rechtsform zu ermöglichen.

Prinzipiell kommen für den Träger zunächst die Rechtsformen ohne eigene Rechtspersönlichkeit in Betracht. Dies ist

- der Regiebetrieb und
- der Eigenbetrieb.

Bei den Rechtsformen mit eigener Rechtspersönlichkeit stehen

- die Körperschaft des öffentlichen Rechts
- die Anstalt des öffentlichen Rechts und
- die Stiftung des öffentlichen Rechts

zur Verfügung.

Inwieweit sich diese für den Betrieb eines Krankenhauses eignen, hängt von einer Vielzahl von Kriterien ab.

Regiebetrieb

Der Regiebetrieb war aufgrund der kommunalrechtlichen Reglementierungen bis in die Siebziger Jahre des 20. Jahrhunderts oft die einzig zulässige Rechtsform der öffentlichen Krankenhäuser.⁷⁶ Der Regiebetrieb kann grundsätzlich durch die nachfolgenden Kriterien gekennzeichnet werden:

- Rechtliche Unselbständigkeit
- Organisatorisch unselbständig, keine eigenen Organe, die Leitung obliegt der jeweiligen Stelle in der Kommunalverwaltung
- Kein eigenes Betriebsvermögen
- Grundsätzlich kein eigenes Rechnungswesen.

⁷⁵ Einen Überblick über die Regelungen zu möglichen Rechtsformen kommunaler Krankenhäuser in den Bundesländern gibt Bohle, T., Rechtsform, in: Eichhorn, S. / Schmidt-Rettig, B., Krankenhausmanagement, 2001, S. 160 f.

⁷⁶ Vgl. Löser-Priester, I., Privatisierung, 2003, S. 143; Bohle, T., Rechtsformen, in: Eichhorn, S. / Schmidt-Rettig, B., Krankenhausmanagement, 2001, S. 154.

Eine gesetzliche Definition fehlt jedoch. Es handelt sich hierbei um eine Organisationsform ohne eigene Rechtspersönlichkeit, eine von der übrigen Verwaltung gesonderte Verwaltungseinheit ohne leitungs- oder haushaltsmäßige Verselbständigung. Der Regiebetrieb wird vielmehr als eine Art Abteilung der öffentlichen Verwaltung geführt.⁷⁷

Der Regiebetrieb ist folglich in die Organisation und die Rechnungslegung der Kommunalverwaltung integriert. Folglich werden der Wirtschaftsplan und der Jahresabschluss Bestandteil des Haushaltsplanes der Krankenhausträger und durch die Feststellungswirkung des jeweiligen Haushaltsgesetzes erfasst. Die Willensbildung erfolgt im Regiebetrieb nach den Regelungen der Kommunen. Diese Form der Willensbildung entspricht grundsätzlich nicht den Anforderungen einer modernen Unternehmensführung.⁷⁸

Die Vertretung des Regiebetriebs gegenüber Dritten geschieht durch die Organe des Verwaltungsträgers, dessen Bestandteil der Regiebetrieb ist. Aus diesen Gründen stellt der Regiebetrieb die Organisationsform mit der geringsten organisatorischen Selbständigkeit dar.⁷⁹

Bei einem Krankenhaus führt diese Art der Organisation dazu, dass das oberste Leitungsorgan die Ratsversammlung und der Magistrat und nicht etwa das Krankenhausdirektorium ist. Im Ergebnis fallen somit alle wesentlichen betriebswirtschaftlichen Entscheidungen in den Kompetenzbereich der Stadtverwaltung. Die Folge hiervon ist eine zum Teil bis ins Detail gehende kommunalpolitische Mitsprache.⁸⁰ Die konkrete Ausgestaltung hängt allerdings von der spezifischen Gemeindeordnung ab. Im Ergebnis führt diese Art der Eingliederung dazu, dass das als unselbständiger Verwaltungsteil betriebene Krankenhaus sämtliche öffentlich-rechtliche Vorschriften zu beachten hat.

Bei Krankenhäusern kann es dennoch im Vergleich zu anderen Regiebetrieben zu einer gewissen Eigenständigkeit kommen. Gegenüber anderen typischen

⁷⁷ Vgl. Preißinger, E., Privilegierung, 1990, S. 16; Seifert, K. / Metschkoll, M., Privatisierung, in: DB, 1991, S. 2452; Cronauge, U. / Westermann, G., Kommunale Unternehmen, 2003, S. 36; Köhler, T., Rechtsform, in: Krüger, D., Unternehmensform, 2002, S. 514; Gern, A., Kommunalrecht, 2003, Rz. 747.

⁷⁸ Vgl. Bohle, T., Rechtsformen, 2001, S. 154; Karl, P., Privatisierung, 1999, S. 167.

⁷⁹ Vgl. Knorr, K. / Wernick, J., Krankenhäuser, 1991, S. 57.

⁸⁰ Vgl. Karl, P., Privatisierung, 1999, S. 167.

Regiebetrieben⁸¹ kommen die Krankenhäuser über die Krankenhausbuchführungsverordnung⁸², welche eine Rechnungslegung vorschreibt, zu einer gewissen Eigenständigkeit. Deshalb werden Krankenhäuser teilweise auch als Netto-Regiebetriebe bezeichnet, da im Haushaltsplan des Krankenhausträgers nur das Ergebnis des Krankenhausbetriebes ausgewiesen wird.⁸³

Resultierend aus der grundsätzlich fehlenden organisatorischen Selbstständigkeit und der engen Verflechtung mit der restlichen Verwaltung, ergibt sich die Ungeeignetheit des Regiebetriebs für den Betrieb eines Krankenhauses. Gleichwohl wird noch immer eine Vielzahl von öffentlichen Kliniken als Regiebetrieb geführt.

Eigenbetrieb

Der Eigenbetrieb gilt als die „klassische“ Organisationsform für wirtschaftliche Unternehmen der Kommunen. Die rechtlichen Rahmenbedingungen werden in den jeweiligen Kommunalverfassungen und in den Eigenbetriebsrechten der Bundesländer geregelt.

Kennzeichen für den Eigenbetrieb sind:

- Rechtlich unselbständig
- Organisatorisch und wirtschaftlich verselbständigt
- Eigene Organe
- Kommunales Sondervermögen
- Grundsätzlich eigenes Rechnungswesen.

Der Eigenbetrieb stellt ebenso wie der Regiebetrieb eine nichtrechtsfähige Organisationsform dar.⁸⁴ Im Gegensatz zum Regiebetrieb, der ein Teil der Verwaltung darstellt, ist der Eigenbetrieb administrativ und wirtschaftlich selbständig.⁸⁵

⁸¹ Typische Regiebetriebe finden sich insbesondere auf dem Gebiet der kommunalen Hilfsbetriebe beispielsweise Werkstatt, Gärtnerei, Bauhof, Reparaturbetriebe.

⁸² S. Verordnung über die Rechnungs- und Buchführungspflichten von Krankenhäusern, BGBl. I 1978, 473.

⁸³ Vgl. Schär, W., Krankenhaus, 2002, S. 107.

⁸⁴ Vgl. Breuer, J., Eigenbetriebe, 1991, S. 3; Köhler, T., Rechtsform, in: Krüger, D., Unternehmensform, 2002, S. 516; Klaßmann, R., Steuerrecht, 2003, S. 29.

⁸⁵ Vgl. Bohle, T., Rechtsform, in: Eichhorn, S. / Schmidt-Rettig, B., Krankenhausmanagement, 2001, S.154; Cronauge, U. / Westermann, G., Kommunale Unternehmen, 2003, S.80 f.; Schick, S., Unternehmensformen, 2003, S. 97.

Seine organisatorische Selbständigkeit erlangt der Regiebetrieb durch eigene Organe, die so genannte Werkleitung und den Werkausschuss.⁸⁶ Die Willensbildung findet auch nicht nach kommunalrechtlichen Vorgaben statt, sondern erfolgt in Spezialregelungen der jeweiligen Bundesländer in Eigenbetriebsgesetzen und –verordnungen.⁸⁷

Der Eigenbetrieb verfolgt ein eigenes wirtschaftliches Ziel. Die finanzwirtschaftliche Selbständigkeit ist gekennzeichnet durch den Ausweis des Vermögens als Sondervermögen der Kommune, eigene Kassen- und Kreditwirtschaft, eigener kaufmännischer Buchführung sowie eigenem haushaltsrechtlichen und selbstständigen Wirtschafts-, Erfolgs-, Stellen- und Finanzplänen.

Grundsätzlich kann der Eigenbetrieb eine geeignete Organisationsform für den Betrieb eines Krankenhauses darstellen, die es der Betriebsleitung ermöglicht, das Unternehmen weitestgehend eigenverantwortlich zu führen.⁸⁸

Insgesamt kann festgestellt werden, dass sowohl der Regie- als auch der Eigenbetrieb den Kommunen im großen Umfang Einflussmöglichkeiten auf die Betriebsführung des Krankenhauses gestatten. Rechtsformen des öffentlichen Rechts mit eigener Rechtspersönlichkeit bilden zunächst:

Körperschaften des öffentlichen Rechts

Als Personenvereinigungen mit Selbstverwaltung (Autonomie) stellen sie das öffentlich-rechtliche Pendant zu den Vereinen dar. Die wichtigsten Körperschaften sind die so genannten Gebietskörperschaften (Gemeinden, Länder, die Bundesrepublik).

Die Körperschaft wird definiert als ein mitgliedschaftlich verfasster, unabhängig vom Wechsel der Mitglieder bestehender, mit Hoheitsgewalt ausgestatteter Verwaltungsträger.⁸⁹

Diese Rechtsform kommt für den Betrieb eines Krankenhauses dann in Betracht, wenn die Klinik als unselbständiger Teilbereich einer Körperschaft geführt werden soll. Eine weitere Anwendungsmöglichkeit dieser Rechtsform

⁸⁶ Vgl. hierzu Zeiss, F., Eigenbetriebe, in: Püttner, G., Handbuch, 1984, S. 161 ff.

⁸⁷ Vgl. Baden-Württemberg: § 96 Abs. 1 Nr. 3 GemO, § 48 LKro i.V.m. dem Eigenbetriebsgesetz; Berlin: §§ 29 ff. LKG; Brandenburg: §§ 103, 133 Abs. 1 Nr. 10 GO, § 63 LKrO i.V.m. der Eigenbetriebsverordnung. Zeiss, F., Eigenbetriebe, in: Püttner, G., Handbuch, 1984, S. 154 f.

⁸⁸ Vgl. Knorr, K. / Wernick, J., Rechtsformen, 1991, S 60.

⁸⁹ Vgl. Knorr, K. / Wernick, J., Rechtsformen, 1991, S. 50; Schick, S., Unternehmensformen, 2003, S. 96.

resultiert, wenn sich mehrere Gemeinden oder Landkreise zum Betrieb eines Krankenhauses zusammenschließen.⁹⁰

Rechtsfähige Anstalt des öffentlichen Rechts

Eine Anstalt des öffentlichen Rechts ist ein verselbständigter Bestand von Sach- und Personalmitteln, den ein Träger der öffentlichen Verwaltung zur Erfüllung eines bestimmten Zwecks errichtet und der den Anstaltsbenutzern zur Verfügung steht.⁹¹ Die Anstalt ist im Gegensatz zur Körperschaft des öffentlichen Rechts nicht mitgliedschaftlich organisiert. Ein weiterer Unterschied zur Körperschaft des öffentlichen Rechts besteht darin, dass die Anstalt des öffentlichen Rechts im Rahmen ihrer Tätigkeit keine Hoheitsgewalt ausüben muss.⁹²

Die Anstalt des öffentlichen Rechts wird durch einen rechtsfähigen Verwaltungsträger durch Gesetz oder aufgrund Gesetzes errichtet. Der Verwaltungsträger kann den Zweck der Anstalt bestimmen und die anstaltsleitenden Organe bestellen. Durch dieses Recht kann der Anstaltsträger Einfluss auf die Anstalt nehmen. Je nach Ausgestaltung der Kontroll- und Weisungsbefugnisse kann es bei der grundsätzlich selbständigen Anstalt des öffentlichen Rechts zur Entstehung eines faktischen Abhängigkeitsverhältnisses kommen. Die Anstalt des öffentlichen Rechts ist grundsätzlich eine geeignete Rechtsform für den Betrieb eines Krankenhauses.

Stiftung des Öffentlichen Rechts

Kennzeichnend für eine Stiftung des öffentlichen Rechts ist das Vorhandensein einer Vermögensmasse, die einem bestimmten Zweck (Stiftungszweck) dient.⁹³ Im Unterschied zu einer Körperschaft des öffentlichen Rechts oder einer Anstalt des öffentlichen Rechts hat eine Stiftung des öffentlichen Rechts weder Mitglieder noch Benutzer, sondern allenfalls Destinatäre (Nutznießer). Eine

⁹⁰ Vgl. Knorr, K. / Wernick, J., Rechtsformen, 1991, S. 50.

⁹¹ Vgl. Köhler, T., Rechtsform, in: Krüger, D., Unternehmensform, 2002, S. 516; Schick, S., Unternehmensformen, 2003, S. 95; Gern, A., Kommunalrecht, 2003, Rz. 750.

⁹² Zur weiteren Differenzierung vgl. beispielsweise: Peine, F., Verwaltungsrecht, 2004, S. 20 f.

⁹³ Vgl. Peine, F., Verwaltungsrecht, 2004, S. 22; Köhler, T., Rechtsform, in: Krüger, D., Unternehmensform, 2002, S. 519.

Stiftung des öffentlichen Rechts ist eine juristische Person. Sie kann nur durch ein Gesetz oder aufgrund eines solchen errichtet werden.⁹⁴

Der Unterschied zur Anstalt des öffentlichen Rechts liegt in der Möglichkeit der Einflussnahme durch den Träger. Bei der Anstalt ist eine Einflussnahme gesetzlich vorgesehen. Im Vergleich hierzu wird die Stiftung mit der Erlangung der Rechtsfähigkeit unabhängig von der Einflussnahme des Stifters.

Eine Einflussnahme der Kommune ist dadurch möglich, dass staats- oder kommunale Organe durch die Satzung als Stiftungsorgane eingesetzt werden.

Bei den Rechtsformen des Privatrechts stehen prinzipiell die Personengesellschaften und die Kapitalgesellschaften zur Wahl. Für den Betrieb eines Krankenhauses ungeeignet sind die Personengesellschaften. Die Ursache hierfür liegt im Gemeinnützigkeitsrecht. Die steuerlichen Vergünstigungen die aus Gemeinnützigkeit resultieren, können nur von Körperschaften im Sinne des Körperschaftsteuergesetzes in Anspruch genommen werden.⁹⁵ Die Haftungsproblematik bei den Personengesellschaften ist ein weiterer negativer Punkt. Als geeignete Rechtsformen verbleiben somit die Kapitalgesellschaften.

Gesellschaft mit beschränkter Haftung

Die GmbH ist eine juristische Person mit eigener Rechtspersönlichkeit. Sie ist Formkaufmann gemäß § 6 HGB i.V.m. § 13 Abs. 3 GmbHG. Sie kann zu jedem beliebigen, gesetzlich zulässigen Zweck gegründet werden.⁹⁶ Für die Verbindlichkeiten der Gesellschaft haftet nur das Gesellschaftsvermögen.⁹⁷

Als Organe sieht das GmbHG zwingend die Gesellschafterversammlung und den Geschäftsführer vor.⁹⁸ Der Aufsichtsrat ist dagegen nach dem GmbHG nur als fakultatives Organ vorgesehen. Allerdings kann ein Aufsichtsrat nach den Grundsätzen des Mitbestimmungs- und Betriebsverfassungsrechts zwingend vorgeschrieben sein.⁹⁹

Da Unternehmensgegenstand jeder gesetzlich zulässige Zweck sein kann, ist es also auch möglich, ein Krankenhaus in der Rechtsform der GmbH zu führen.

⁹⁴ Vgl. Schick, S., Unternehmensformen, 2003, S. 94.

⁹⁵ S. § 51 AO.

⁹⁶ S. § 1 GmbHG.

⁹⁷ S. § 13 GmbHG.

⁹⁸ S. § 6 Abs. 1 und § 46 GmbHG.

⁹⁹ S. § 77 BetrVG 1952.

Oftmals wird gerade für gemeinnützige Zwecke die Rechtsform der GmbH gewählt, um eine kaufmännische Vermögensverwaltung und die Möglichkeit einer weit gehend risikolosen Beteiligung für die Träger zu ermöglichen.¹⁰⁰ Die GmbH ist im Vergleich zur Aktiengesellschaft stärker personalistisch strukturiert. Da die öffentliche Hand bei der Verselbständigung sachlicher und personeller Mittel nicht auf die Organisationsformen der öffentlichen Körperschaften, Anstalten und Stiftungen beschränkt ist, kann sie beim Vorliegen entsprechender Kompetenzen auch die Rechtsformen des Privatrechts in Anspruch nehmen. Aus diesen Gründen findet sich die GmbH auch als Rechtsform von Unternehmen der öffentlichen Hand, vor allem auf Ebene der Kommunen.¹⁰¹ Auch im Rahmen der derzeitigen Privatisierungsdiskussion kommunaler Krankenhäuser erhält die GmbH besonderen Zuspruch.¹⁰² Die Vorteilhaftigkeit der Rechtsform der GmbH¹⁰³ für den Betrieb kommunaler Krankenhäuser liegt insbesondere darin, dass (1) Betriebsstrukturen für eine selbständige Betriebsführung möglich sind. Diese gestatten eine größere Effektivität. Außerdem (2) der Einfluss der Kommune hinsichtlich einer Sicherstellung des Versorgungsauftrags durch die Mitwirkung behördlicher Gremien in der Gesellschafterversammlung garantiert ist. Und (3) der Krankenhausträger die Möglichkeit besitzt, über den Aufsichtsrat seine strategische Entscheidungskompetenz auszuüben.¹⁰⁴

Aktiengesellschaft

Eine weitere mögliche Rechtsform für Krankenhäuser ist die Aktiengesellschaft. Auch die Aktiengesellschaft ist eine juristische Person mit eigener Rechtspersönlichkeit¹⁰⁵ und einem in Aktien zerlegten Grundkapital, für deren Verbindlichkeiten den Gläubigern gegenüber nur das Gesellschaftsvermögen haftet.¹⁰⁶ Die Aktiengesellschaft besitzt im Gegensatz zur GmbH eine stärker körper-

¹⁰⁰ Vgl. zur Eignung der GmbH für gemeinnützige Unternehmen beispielsweise: Hüttche, T., GmbH, in: GmbHHR, 1997, S. 1095 ff.; Thiel, J., gemeinnützige GmbH, in: GmbHHR, 1997, S. 10 ff.; Neumayer, J. / Schmidt, A., Gemeinnützigkeitsrecht, in: GmbHStB, 1998, S. 72 ff.

¹⁰¹ Vgl. zum Gründungsverfahren, Satzungsgestaltung einer gemeinnützigen GmbH: Schlüter, A., gemeinnützige GmbH I + II, in: GmbHHR, 2002, S. 535 ff., 578 ff.

¹⁰² Vgl. Brandebusemeyer, M., Steuerwesen, in: KU, 1991, S. 86.

¹⁰³ Aber auch in anderen Bereichen erfolgt die Privatisierung öffentlicher Aufgaben meist auf eine GmbH vgl.: Walter, W. / Groschupp, M., Gestaltungsinstrument, in: UR, 2000, S. 449.

¹⁰⁴ Vgl. Schär, W., Krankenhaus, in: Haubrock, M. / Schär, W., Krankenhaus, 2002, S. 7; Knorr, E. / Wernick, J., Rechtsformen, 1991, S. 33 ff.; Gern, A., Kommunalrecht, 2003, Rz. 763.

¹⁰⁵ Vgl. § 1 Abs. 1 S. 1 AktG.

¹⁰⁶ Vgl. § 1 Abs. 1 S. 2 AktG.

schaftliche Struktur. Bei dieser Gesellschaftsform als Organe gesetzlich vorgeschrieben sind

- der Vorstand (§§ 76-94 AktG),
- der Aufsichtsrat (§§ 95-116 AktG sowie Mitbestimmungsgesetze),
- die Hauptversammlung (§§ 118-147 AktG).

Die Gründung einer Aktiengesellschaft ist ebenfalls für jeden gesetzlich zulässigen Zweck möglich und kommt folglich auch als Rechtsform für den Betrieb eines Krankenhauses infrage. Der Struktur nach ist die Aktiengesellschaft hauptsächlich eine Organisationsform für Großunternehmen. Sie hat vor allem Kapitalsammlungsfunktion.

Als Rechtsform für den Betrieb eines Krankenhauses ist sie besonders für solche Träger interessant, die mehrere Kliniken nebeneinander bewirtschaften oder bei denen Krankenhäuser zusammen mit weiteren Einrichtungen, wie beispielsweise Alten- und Pflegeheime, betrieben werden.¹⁰⁷

III. Krankhaustypen und Zulassung

Nach der Art ihrer Aufgabenstellung werden die Krankenhäuser in drei Typen untergliedert.¹⁰⁸

Allgemeine Krankenhäuser

Unter Allgemeinkrankenhäusern werden solche Einrichtungen verstanden, die über vollstationäre Fachabteilungen verfügen, wobei die Betten nicht ausschließlich für psychiatrische und/oder neurologische Patienten vorgehalten werden.

Bei den Allgemeinkrankenhäusern nimmt das Statistische Bundesamt eine weitere Unterteilung nach der Art der Zulassung vor.

Die Einteilung nach der Art der Zulassung der Krankenhäuser orientiert sich an § 108 SGB V. Hiernach erfolgt eine Differenzierung in

¹⁰⁷ Vgl. Knorr, E. / Wernick, J., Rechtsformen, 1991, S. 46.

¹⁰⁸ Vgl. Vgl. Statistisches Bundesamt (Hrsg.), Fachserie 12 / Reihe 6.1.1: Gesundheitswesen, Grunddaten der Krankenhäuser 2005.

- *Hochschulkliniken* im Sinne des Hochschulbauförderungsgesetzes,
- *Plankrankenhäuser*, darunter sind solche Kliniken zu verstehen, die in den Krankenhausplan eines Bundeslandes aufgenommen wurden und folglich einen Anspruch auf Investitionsförderung und auf die Behandlung von Kassenpatienten erworben haben,
- *Krankenhäuser mit Versorgungsvertrag* nach § 108 Nr. 3 SGB V, d.h. Krankenhäuser, die aufgrund eines Versorgungsvertrages mit den Landesverbänden der Krankenkassen und den Verbänden der Ersatzkassen zur Krankenhausbehandlung Versicherter zugelassen sind,
- *sonstige Krankenhäuser*, d.h. solche Kliniken, die in keine der obigen Kategorien fallen.

Sonstige Krankenhäuser

Unter die Kategorie „sonstige Krankenhäuser“ fallen Krankenhäuser mit ausschließlich psychiatrischen, psychotherapeutischen und/oder neurologischen Betten und reine Tages- oder Nachtkliniken.

Bundeswehrkrankenhäuser

Bei Bundeswehrkrankenhäusern handelt es sich um Kliniken, die von der Bundeswehr betrieben werden. Diese Krankenhäuser erscheinen gesondert in den Berichten des Statistischen Bundesamtes soweit von diesen Krankenhäusern auch Leistungen an Zivilpatienten erbracht werden.

D. Besteuerung gemeinnütziger Krankenhäuser in öffentlich-rechtlicher Trägerschaft

I. Öffentlich-rechtliche Organisationsform

1. Körperschaftsteuer

Gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 6 KStG unterliegen die juristischen Personen des öffentlichen Rechts nur mit ihren Betrieben gewerblicher Art der Körperschaftsteuer, sofern sich Sitz (§ 11 AO) oder Geschäftsleitung (§ 10 AO) im Inland befindet.¹⁰⁹ Hieraus ergibt sich, dass juristische Personen des öffentlichen Rechts als solche grundsätzlich nicht der Körperschaftsteuer unterliegen.¹¹⁰ Erst durch die Begründung eines Betriebs gewerblicher Art entsteht die Körperschaftsteuerpflicht. Die Körperschaftsteuerpflicht beginnt mit der Aufnahme der wirtschaftlichen Tätigkeit, sofern diese einen Betrieb gewerblicher Art darstellt.¹¹¹ Im Rahmen der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht unterliegen grundsätzlich alle in- und ausländischen Einkünfte der Körperschaftsteuer.¹¹²

Das Steuerrecht verfügt über keine eigene Definition des Begriffs „juristische Person des öffentlichen Rechts“¹¹³. Aus diesem Grund erfolgt eine Abgrenzung mithilfe des allgemeinen Verwaltungsrechts.¹¹⁴

Hier geht man davon aus, dass der Staat und die Bundesländer entweder unmittelbar durch Verwaltungsbehörden und sonstige Stellen oder mittelbar durch rechtsfähige juristische Personen des öffentlichen Rechts handeln, die Bund und Länder im Rahmen ihrer Kompetenzen schaffen. Der BFH erfasst unter juristischen Personen des öffentlichen Rechts rechtsfähige Körper-

¹⁰⁹ Zum Begriff „Betrieb gewerblicher Art“ vgl. Reich, D. / Helios, M., Steuersenkungsgesetz, in: BB, 2001, S. 1442; Seer, R., Betrieb gewerblicher Art I, in: DStR, 1992, S. 1751; Siegel, M., Der Begriff des Betriebs gewerblicher Art, 1999; Gastl, C., Betriebe gewerblicher Art, 2002.

¹¹⁰ Vgl. Krämer, H., in: Dötsch, E. / Jost, W. / Pung, A. u.a., KStG, § 4 KStG, Rz. 1; Seer, R., Betrieb gewerblicher Art II, in: DStR, 1992, S. 1790; Hüttemann, R., Besteuerung, 2002, S. 20 ff.; Gastl, C., Besteuerung, in: DStZ, 2003, S. 101.

¹¹¹ S. Abschn. 2 Abs. 3 S. 6 KStR.

¹¹² Ausnahmen können sich in Folge von bestehenden Doppelbesteuerungsabkommen ergeben.

¹¹³ Auch beim vorherigen Begriff der „Körperschaften des öffentlichen Rechts“ fehlte es an einer eigenen steuerrechtlichen Definition: Vgl. Baurichter, F., Umsatzsteuerpflicht, in: BB, 1968, S. 4.

¹¹⁴ Vgl. zum Begriff juristische Person des öffentlichen Rechts: Ipsen, J., Verwaltungsrecht, 2005, § 4 Rz., 208-210; Maurer, H., Verwaltungsrecht, 2006, § 21, Rz.4-12.

schaften, die ihre Rechtsfähigkeit und ihre rechtliche Gestaltung aus dem öffentlichen Bundes- und Landesrecht herleiten.¹¹⁵ Als mögliche Rechtsformen kommen Körperschaften, Anstalten, Zweckvermögen oder Personenvereinigungen in Betracht. Juristische Personen des öffentlichen Rechts sind insbesondere

- die Gebietskörperschaften (Bund, Länder und Gemeinden),
- Zweckverbände,
- Organe der Wirtschaftsselbstverwaltung (IHK, Handwerks- oder Landwirtschaftskammern),
- berufsständische Kammern,
- Sozialversicherungsträger,
- Universitäten,
- öffentlich-rechtliche Religionsgemeinschaften.¹¹⁶

Steuersubjekt

Steuersubjekt ist nach der neueren Rechtsprechung des BFH nicht etwa der jeweilige Betrieb, sondern die juristische Person des öffentlichen Rechts selbst, hinsichtlich ihrer einzelnen Betriebe.¹¹⁷

Bis zum Urteil des BFH vom 13.03.1974¹¹⁸ galt dagegen der Betrieb gewerblicher Art als Steuersubjekt. Seit diesem Grundsatzurteil vertritt der BFH jedoch in ständiger Rechtsprechung die Auffassung, nicht der Betrieb gewerblicher Art, sondern dessen Trägerkörperschaft - die juristische Person

¹¹⁵ Vgl. BFH v. 01.03.1951 – I 52/50 U, BStBl. III 1951, 120; v.05.09.1958 – III 179/57 U, BStBl. III 1958, 478. Der Begriff der „juristischen Person des öffentlichen Rechts“ ist weiter gefasst als der vor 1977 verwendete Begriff der „Körperschaft des öffentlichen Rechts“. Vgl. Krämer, H., in: Dötsch, E. / Jost, W. / Pung, A. u.a., KStG, § 4 KStG, Rz. 11. Zur Begriffsbestimmung vgl. auch BFH v. 13.03.1974 – I R 7/71, BStBl. II 1974, 392.

¹¹⁶ Vgl. Krämer, H., in: Dötsch, E. / Jost, W. / Pung, A. u.a., KStG, § 4 KStG, Rz. 11 f.; Altendorf, K., in: Herrmann / Heuer / Raupach, KStG, § 1 KStG, Rz. 65; Lambrecht, C., in: Gosch, D., KStG, 2005, § 1 KStG Rz. 99; Althoefer, K., Betriebe gewerblicher Art, in: Raupach, A. / Uelner, A., Festschrift, 1993, S. 680; R 6 Abs. 1 KStR.

¹¹⁷ Vgl. Kußmaul, H., Ertragsbesteuerung, in: StB, 2001, S. 60; Kugel, B., Besteuerung, 1989, S. 340; Seer, R., Betrieb gewerblicher Art I, in: DStR, 1992, S. 1751 ff.; kritisch hierzu Wenk, R. / Stein, K., Verlustausgleich, in: FR, 1999, S. 573-580, die zum Ergebnis gelangen, dass die Auffassung des BFH systemwidrig sei, gegen den Gleichheitsgrundsatz verstoße und mit dem Sinn und Zweck des § 4 KStG nicht zu rechtfertigen sei.

¹¹⁸ Vgl. BFH v.13.03.1974 – I R 7/71, BStBl. II 1974, 391.

des öffentlichen Rechts - sei das Körperschaftsteuersubjekt.¹¹⁹ Über die Konsequenzen dieser Rechtsprechung herrscht noch keine abschließende Klarheit.¹²⁰ Nach Ansicht des BFH ist die juristische Person des öffentlichen Rechts Zuordnungssubjekt in Bezug auf jeden einzelnen Betrieb gewerblicher Art. Besitzt eine juristische Person des öffentlichen Rechts mehrere Betriebe gewerblicher Art, sind folglich die Besteuerungsgrundlagen grundsätzlich für jeden Betrieb gesondert zu ermitteln.¹²¹ Das Einkommen wird gesondert ermittelt und nachfolgend wird für jeden einzelnen Betrieb gewerblicher Art die Körperschaftsteuer getrennt ermittelt und gegen die juristische Person des öffentlichen Rechts festgesetzt.¹²²

Von dieser Vorgehensweise lässt der BFH zwei Ausnahmen zu. Eine Zusammenfassung mehrerer gleichartiger Betriebe ist zunächst dann möglich, sofern eine enge wechselseitige technisch-wirtschaftliche Verflechtung besteht.¹²³ Die zweite Ausnahme betrifft Betriebe, bei denen die Voraussetzung wechselseitige technisch-wirtschaftliche Verflechtung nicht gegeben ist, es sich aber um Versorgungs- oder Verkehrsbetriebe handelt.¹²⁴

Die Abgrenzung der Betriebe gewerblicher Art erfolgt einerseits gegenüber den Hoheitsbetrieben¹²⁵ und andererseits zur reinen Vermögensverwaltung. Die juristische Person des öffentlichen Rechts ist nicht im Rahmen eines Betriebes gewerblicher Art tätig, wenn die Betätigung gemäß § 4 Abs. 5 S. 1 KStG

¹¹⁹ Vgl. BFH v. 31.10.1984 – I R 21/81, BStBl. II 1985, 162; v. 08.11.1989 – I R 187/85, BStBl. II 1990, 242; v. 04.12.1991 – I R 74/89, BStBl. II 1992, 432; v. 03.02.1993 – I R 61/91, BStBl. II 1993, 459.

¹²⁰ Vgl. Rader, J., Verdeckte Gewinnausschüttungen, in: BB, 1977, S. 1443 ff.; Seer, R., Betrieb gewerbliche Art II, in: DStR, 1992, S. 1790; Streck, M., in: Streck, M., KStG, 2003, § 4 KStG, Rz. 3.

¹²¹ Vgl. Thieme, H. / Dorenkamp, N.; Gemeinnützigkeitsrecht, in: FR, 2003, S. 695; Krämer, H., in: Dötsch, E. / Jost, W. / Pung, A. u.a., KStG, § 4 KStG, Rz. 7.

¹²² Kritisch hierzu: Streck, M., in: Streck, M., KStG, 2003, § 4 KStG, Rz. 3; Steffen, U., Betrieb gewerblicher Art, 2001, S. 26 ff.

¹²³ Vgl. BFH v. 03.02.1993 – I R 61/91, BStBl. II 1993, 459; Vgl. Gastl, C., Besteuerung, in: DStZ, 2003, S. 104.

¹²⁴ Vgl. Krämer, H., in: Dötsch, E. / Jost, W. / Pung, A. u.a., KStG, § 4 KStG, Rz. 94 ff.; Heger, K., in: Gosch, D., KStG, 2005, § 4 KStG, Rz. 73.

¹²⁵ Zum Begriff Hoheitsbetrieb und den Merkmalen zur Ausgrenzung des Bereichs der Ausübung öffentlicher Gewalt vgl. Kugel, B., Besteuerung, 1989, S. 39 ff.; Hilgenstock, R., Besteuerung, 2002, S. 75 ff. Zur Rechtsentwicklung des Begriffs „Hoheitsbetrieb“ vgl. Boetius, J., Hoheitsbetrieb, in: DB, 1996, Beilage Nr. 17/1996, S. 4 ff.

überwiegend der Ausübung öffentlicher Gewalt¹²⁶ dient,¹²⁷ es sich folglich um einen so genannten Hoheitsbetrieb handelt.

Nach ständiger Rechtsprechung des BFH¹²⁸ liegt ein Hoheitsbetrieb grundsätzlich dann vor, wenn die Tätigkeit der Körperschaft des öffentlichen Rechts als Trägerin öffentlicher Gewalt eigentümlich und vorbehalten ist.¹²⁹ Im Gegensatz zu den Betrieben gewerblicher Art fehlt es hier am wirtschaftlichen Charakter der Tätigkeit. Beim Hoheitsbetrieb werden durch die Betätigung öffentlich-rechtliche Aufgaben erfüllt, die aus der Staatsgewalt abgeleitet sind und staatlichen Aufgaben dienen. Ein Indiz für das Vorliegen eines Hoheitsbetriebs ist, dass bei Leistungen der Leistungsempfänger zur Annahme auf Grund gesetzlicher oder behördlicher Anordnung verpflichtet ist.

Dagegen wird es nicht als ausreichend angesehen, wenn die juristische Person des öffentlichen Rechts die zu erfüllenden Aufgaben per Gesetz, Verordnung oder Gewohnheitsrecht zugewiesen bekommt oder ein besonderer öffentlich-rechtlicher Annahmezwang besteht. Abzustellen sei vielmehr auf die Wettbewerbsrelevanz der Tätigkeit.¹³⁰ Hierdurch soll eine wettbewerbsneutrale und gleichmäßige Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts einerseits und der Privatpersonen andererseits gewährleistet werden.¹³¹ Des Weiteren wird von § 4 Abs. 5 S. 1 KStG darauf abgestellt, dass die Tätigkeit überwiegend der Ausübung öffentlicher Gewalt dient.¹³² Für die Annahme eines Hoheitsbetriebes ist es auch nicht ausreichend, dass Zwangs- oder Monopolrechte vorliegen.¹³³ Die Abgrenzung kann jedoch im Einzelnen sehr

¹²⁶ Vgl. zum Problem der steuerrechtlichen Abgrenzung des Begriffs der „Ausübung öffentlicher Gewalt“: Bach, S., Konsequenzen, in: StuW, 1994, S. 52 f. Zur Abgrenzung Betrieb gewerblicher Art und Hoheitsbetriebe vgl. Lange, H., Körperschaftsteuerpflicht, in: DStZ, 2000, S. 200 ff.

¹²⁷ Der heutige Rechtszustand geht zurück auf das KStG 1934. Ausführlich zur Gesetzgebungsgeschichte vgl. Siegel, M., Der Begriff des Betriebs gewerblicher Art, 1999, S. 143 ff.

¹²⁸ Zur Rechtssprechung des RFH vgl. Hüttemann, R., Besteuerung, 2002, S. 78 ff.

¹²⁹ Vgl. BFH v. 09.02.1953 – V 84/52 U, BStBl. III 1953, 86; v. 15.03.1972 – I R 232/71, BStBl. 1972, 500; v. 22.09.1976 – I R 102/74, BStBl. II 1976, 793; v. 21.09.1989 – V R 89/85, BStBl. II 1990, 95; v. 14.03.1990 – I R 156/87, BStBl. 1990 II, 866; v. 23.10.1996, I R 1-2/94, BStBl. II 1997, 139; v. 08.01.1998 – V R 32/97, BStBl. II 1998, 410.

¹³⁰ Vgl. BFH v. 25.04.1968 – V 120/64, BStBl. II 1969, 94.

¹³¹ Vgl. BFH v. 30.06.1988 – V R 79/84, BStBl. II 1988, 910; Seer, R., Betrieb gewerblicher Art I, in: DStR, 1992, S. 1752.

¹³² Vgl. Hüttemann, R., Besteuerung, 2002, S. 101 ff.

¹³³ S. § 4 Abs. 5 S. 2 KStG. Vgl. Gastl, C., Besteuerung, in: DStZ, 2003, S. 100; Krämer, H., in: Dötsch, E. / Jost, W. / Pung, A. u.a., KStG, § 4 KStG, Rz. 120.

schwierig sein. Die Rechtsprechung des BFH versucht deshalb die Abgrenzung über den Gegenstand der Tätigkeit vorzunehmen.¹³⁴

Neben der Rechtsprechung des BFH muss aber auch die Rechtsprechung des EuGH berücksichtigt werden.¹³⁵ Danach liegt eine hoheitliche Tätigkeit vor, wenn sie von Einrichtungen des öffentlichen Rechts im Rahmen einer öffentlich-rechtlichen Sonderregelung ausgeübt wird.¹³⁶ Der EuGH greift dabei die Kriterien Eigentümlichkeit und Vorbehalt nicht auf. Somit sind der Annahme hoheitlicher Tätigkeiten wesentlich engere Grenzen gesetzt.¹³⁷

Auch die jüngere BFH-Rechtsprechung¹³⁸ nimmt jetzt die Abgrenzung in Einklang mit der EuGH-Rechtsprechung vor. Danach sind solche Tätigkeiten dem Hoheitsbereich zuzurechnen, die das Gebrauchmachen von hoheitlichen Tätigkeiten umfassen und deshalb im Sinne der Rechtsprechung des EuGH im Rahmen einer öffentlichen-rechtlichen Sonderregelung erfolgen.

Zentraler Anknüpfungspunkt für die Besteuerung der juristischen Person des öffentlichen Rechts ist folglich der „Betrieb gewerblicher Art“. Der Gesetzgeber definiert den Betrieb gewerblicher Art in § 4 KStG. Danach sind „alle Einrichtungen, die einer nachhaltigen wirtschaftlichen Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen außerhalb der Land- und Forstwirtschaft dienen und die sich innerhalb der Gesamtbetätigung der juristischen Person wirtschaftlich herausheben“,¹³⁹ Betriebe gewerblicher Art. Die Absicht Gewinn zu erwirtschaften und die Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr sind nicht erforderlich. Tatbestandsvoraussetzungen sind folglich:

- Einrichtung einer juristischen Person des öffentlichen Rechts
- wirtschaftliches Herausheben der Einrichtung aus der Gesamtbetätigung der juristischen Person des öffentlichen Rechts

¹³⁴ Solche hoheitlichen Betätigungen sind zum Beispiel Wetterwarten, Friedhöfe, Schlachthöfe in Gemeinden mit Schlachtzwang, Abwasserentsorgung. Vgl. auch Streck, M., in: Streck, M., KStG, 2003, § 4 KStG, Rz. 21; Dötsch, E. / Pinkos, E., KStR, in: DB, 2005, S. 127.

¹³⁵ Zum Problem der europarechtlichen Überlagerung des UStG vgl.: David, H., Umsatzsteuerpflicht, in: UR, 2000, S. 362 f.

¹³⁶ Vgl. grundlegend EuGH v. 17.10.1989 – 231/87, UR, 1991, S. 77-81; v. 15.5.1990 – C – 4/89, UR, 1991, S. 225 f.; v. 06.02.1997 – C 247/95, UR, 1997, S. 262; v. 14.12.2000 – Rs. C - 446/98, DStRE, 2001, S. 261.

¹³⁷ Vgl. Lange, H., Juristische Personen des öffentlichen Rechts, in: UR, 2000, S. 6 ff.

¹³⁸ Vgl. BFH v. 27.02.2003 – V R 78/01, BStBl. II 2004, S. 431.

¹³⁹ § 4 Abs. 1 KStG.

- Entfaltung einer nachhaltigen wirtschaftlichen Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen
- Entbehrlichkeit der Teilnahme am allgemeinen Wirtschaftsverkehr.

Beim „Betrieb gewerblicher Art“ handelt es sich um einen Typusbegriff, der sich schwer definitorisch erfassen lässt. Vielmehr wird versucht, den „Betrieb gewerblicher Art“ durch eine Vielzahl von Merkmalen zu umschreiben.¹⁴⁰

Einrichtung

Unter einer Einrichtung wird eine fortdauernde wirtschaftliche Verrichtung verstanden, die unter einem einheitlichen Willen auf ein bestimmtes Sachziel gerichtet ist und eine funktionelle Einheit bildet.¹⁴¹

Die Tätigkeit muss sich folglich von den übrigen Tätigkeiten der juristischen Person des öffentlichen Rechts organisatorisch – gegenständlich abgrenzen lassen.¹⁴² Dies kann sich beispielsweise aus einer besonderen Leitung, einem geschlossenen Geschäftskreis oder aus einer eigenen Buchführung ergeben.¹⁴³

Die zu diesem Problemkreis ergangene Rechtsprechung stellt allerdings keine hohen Anforderungen an den Grad der Verselbständigung.¹⁴⁴ Das Vorliegen einer Einrichtung wurde selbst dann noch bejaht, wenn die betriebliche Tätigkeit innerhalb der für andere Aufgaben der Körperschaft eingerichteten Organisation miterledigt wird.¹⁴⁵ Es ist anhand der von der Rechtsprechung aufgeführten Kriterien schwer möglich zu bestimmen, wann eine als Einrichtung zu qualifizierende funktionelle Einheit vorliegt. Die Finanzverwaltung versucht deshalb das Bedürfnis nach Rechtssicherheit und Verwaltungspraktikabilität über die Einführung einer Umsatzgrenze zu gewährleisten. Als Indiz für das Bestehen einer Einrichtung sieht die Verwaltung die Höhe des Jahresumsatzes an, wenn dieser einen Betrag von 130.000 € übersteigt.¹⁴⁶

¹⁴⁰ Vgl. Streck, M., in: Streck, M., KStG, 2003, § 4 KStG, Rz. 5; Bader, H., Hoheitsbetrieb, 1997, S. 82 f.

¹⁴¹ Vgl. BFH v. 13.03.1974 – I R 7/71, BStBl. II 1974, 394; v. 22.09.1976 – I R 102/74, BStBl. II 1976, 793; v. 11.01.1979 – V R 26/74, BStBl. II 1979, 746; Reich, D. / Helios, M., Steuersenkungsgesetz, in: BB, 2001, S. 1446.

¹⁴² Vgl. Kugel, B., Besteuerung, 1989, S. 15.

¹⁴³ Vgl. BFH v. 26.05.1977 – V R 15/74, BStBl. II 1977, 814.

¹⁴⁴ Vgl. Reich, D. / Helios, M., Steuersenkungsgesetz, in: BB, 2001, S. 1446.

¹⁴⁵ Vgl. BFH v. 13.03.1974 – I R 7/71, BStBl. II 1974, 394; v. 26.05.1977 – V R 15/74, BStBl. II 1977, 814; v. 11.01.1979 – V R 26/74, BStBl. II 1979, 748; v. 14.04.1983 – V R 3/79; BStBl. II 1983, 494.

¹⁴⁶ S. R 6 Abs. 4 KStR 2004.

Wirtschaftliches Herausheben innerhalb der Gesamtbetätigung der juristischen Person des öffentlichen Rechts

Für das Vorliegen eines Betriebs gewerblicher Art muss als weitere Tatbestandsvoraussetzung das „wirtschaftliche Herausheben“ der Einrichtung von der Gesamtbetätigung der juristischen Person des öffentlichen Rechts, vorliegen. Dies bedeutet die Einrichtungen müssen über eine gewisse wirtschaftliche Selbständigkeit verfügen.¹⁴⁷

Die Verwaltung nimmt dies an, wenn der Jahresumsatz 30.678 € nachhaltig übersteigt.¹⁴⁸ Demgegenüber lehnt die Rechtsprechung bestimmte Umsatzgrenzen ab.¹⁴⁹

Entfaltung einer nachhaltigen wirtschaftlichen Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen

Diese Tatbestandsvoraussetzung ist vergleichbar mit dem „Unternehmensbegriff“ des § 2 UStG.¹⁵⁰ Folglich wird vom „Betrieb gewerblicher Art“ jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen erfasst. Nachhaltig ist dabei eine Tätigkeit grundsätzlich dann, wenn sie mit Wiederholungsabsicht ausgeführt wird.¹⁵¹ Die Tätigkeit muss allerdings den Tatbestand der bloßen Vermögensverwaltung überschreiten. Der Betrieb gewerblicher Art wird somit gekennzeichnet durch eine Tätigkeit, die auf eine bestimmte Dauer angelegt ist bzw. sich in gleicher oder ähnlicher Weise wiederholt und über den Rahmen einer bloßen Vermögensverwaltung hinausgeht.¹⁵²

Die Betätigung muss der Erzielung von Einnahmen dienen. Gewinnerzielungsabsicht ist dagegen nicht erforderlich.¹⁵³ Der Begriff der Einnahmen umfasst nach dem insoweit maßgeblichen § 8 EStG nicht nur Geldleistungen, sondern

¹⁴⁷ Vgl. Kugel, B., Besteuerung, 1989, S. 18. Kritisch hierzu: Hüttemann, R., Besteuerung, 2002, S. 44 ff.

¹⁴⁸ S. R 6 Abs. 5 KStR 2004.

¹⁴⁹ Vgl. BFH v. 11.01.1979 – V R 26/74, BStBl. II 1979, 749; v. 02.03.1983 – I R 100/79, BStBl. II 1983, 389; v. 25.10.1989 – V R 111/85, BStBl. II 1989, 870.

¹⁵⁰ Vgl. Seer, R., Betrieb gewerblicher Art I, in: DStR, 1992, S. 1753; Reich, D. / Helios, M., Steuersenkungsgesetz, in: BB, 2001, S. 1446.

¹⁵¹ Vgl. Krämer, H., in: Dötsch, E. / Jost, W. / Pung, A. u.a., KStG, § 4 KStG, Rz. 35; Herrmann, C. in: Herrman / Heuer / Raupach, EStG, § 4 KStG, Rz. 13; Sädtler, J., Hoschschulen, 2006, S. 38.

¹⁵² Vgl. Reich, D. / Helios, M., Steuersenkungsgesetz, in: BB, 2001, S. 1446.

¹⁵³ S. § 4 Abs. 1 S. 2 KStG. Vgl. Heger, K., in: Gosch, D., KStG, 2005, § 4 KStG, Rz. 57.

auch geldwerte Vorteile, die der Einrichtung im Rahmen ihrer wirtschaftlichen Betätigung entstehen.¹⁵⁴ Folglich sind auch Selbstkosten orientierte Versorgungseinrichtungen körperschaftsteuerpflichtig.¹⁵⁵

Durch das Fehlen des Gebots der Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr sollen auch so genannte Selbstversorgungsbetriebe, die überwiegend Leistungen gegenüber ihrer Trägerkörperschaft erbringen, der Körperschaftsteuer unterworfen werden. In diesem Fall decken die juristischen Personen des öffentlichen Rechts ihren Bedarf nicht auf dem freien Markt und treten somit in Konkurrenz zu den steuerpflichtigen privaten Unternehmen.¹⁵⁶

Schließlich liegt nach der Regelung des § 4 KStG kein Betrieb gewerblicher Art vor, wenn es sich bei den Einnahmen der Einrichtung um solche aus einem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb oder reiner Vermögensverwaltung¹⁵⁷ handelt.

Die Zielsetzung des § 1 Abs. 1 Nr. 6 KStG lässt sich auf zwei Grundgedanken zurückführen. Die Grenze der Steuerbefreiung der öffentlichen Hand findet sich zum einen im Grundsatz der Wettbewerbsneutralität des Steuerrechts. Daraus ergibt sich die Steuerpflicht der juristischen Person des öffentlichen Rechts mit ihrem Betrieb gewerblicher Art im Körperschaftsteuerrecht. Dadurch soll die steuerliche Wettbewerbsneutralität zwischen privaten und öffentlichen Unternehmen gewährleistet werden. Soweit sich die öffentliche Hand privatwirtschaftlich betätigt, soll sie auch steuerlich wie eine Person des Privatrechts behandelt werden.¹⁵⁸

Zum anderen ist das föderale Finanzverfassungsrecht für die Steuerpflicht der Betriebe gewerblicher Art ursächlich. Beim Bestehen des Finanzausgleichs muss einerseits vermieden werden, dass die Steuerpflicht der öffentlichen

¹⁵⁴ Vgl. Krämer, H., in: Dötsch, E. / Jost, W. / Pung, A. u.a., KStG, § 4 KStG, Rz. 36; Sädler, J., Hochschulen, 2006, S. 38.

¹⁵⁵ Vgl. Krämer, H., in: Dötsch, E. / Jost, W. / Pung, A. u.a., KStG, § 4 KStG, Rz. 37.

¹⁵⁶ Vgl. Vgl. Krämer, H., in: Dötsch, E. / Jost, W. / Pung, A. u.a., KStG, § 4 KStG, Rz. 37-39;

¹⁵⁷ Vgl. Althoefer, K., Betriebe gewerblicher Art, in: Raupach, A. / Uelner, A., Festschrift, 1993, S. 680; Streck, M., in: Streck, M., KStG, 2003, § 4 KStG, Rz. 11; Gastl, C., Besteuerung, in: DStZ, 2003, S. 100.

¹⁵⁸ Vgl. Seer, R. / Wendt, V.: Strukturprobleme, in: DStR, 2001, S. 826; Kusmaul, H., Ertragsbesteuerung, in: StB, 2001, S. 62; Althoefer, K., in: Raupach, A. / Uelner, A., Festschrift, 1993, S. 678; Bott, H., in: Ernst & Young, KStG, § 4 KStG, Rz. 3.

Betriebe durch die Wahl einer bestimmten Organisationsform beeinflusst werden kann. Andererseits muss eine Gegenseitigkeitsbesteuerung im Kernbereich hoheitlicher Tätigkeiten ausgeschlossen werden.¹⁵⁹ Die Betätigung einer juristischen Person des öffentlichen Rechts kann folglich einen Hoheitsbetrieb, Vermögensverwaltung oder einen Betrieb gewerblicher Art darstellen.¹⁶⁰ Die körperschaftsteuerliche Behandlung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts lässt sich schematisch wie folgt darstellen:

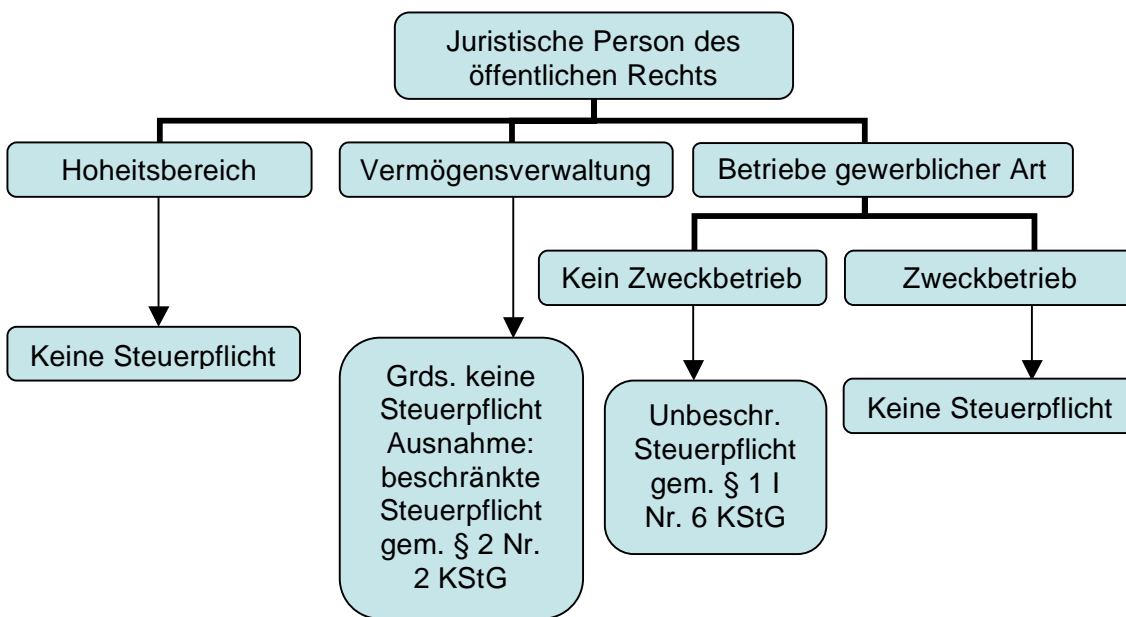


ABBILDUNG 1: JURISTISCHE PERSON DES ÖFFENTLICHEN RECHTS: KÖRPERSCHAFTSTEUERLICHE BEHANDLUNG

Für den Betrieb eines Krankenhauses in öffentlich-rechtlicher Trägerschaft, der als Regie- oder Eigenbetrieb geführt wird, ergeben sich hieraus folgende Konsequenzen:

Der Betrieb eines Krankenhauses führt zu einem Betrieb gewerblicher Art, mit dessen Einkünften die juristische Person des öffentlichen Rechts grundsätzlich körperschaftsteuerpflichtig ist.¹⁶¹ Diese Rechtsfolge ergibt sich aus § 1 Abs. 1 Nr. 6 i.V.m. § 4 KStG, da das Krankenhaus eine Einrichtung darstellt, deren Tätigkeit einer nachhaltigen Erzielung von Einnahmen dient und die sich innerhalb der Gesamtbetätigung der juristischen Person des öffentlichen Rechts

¹⁵⁹ Vgl. Hüttemann, R. Besteuerung, 2002, S. 90 ff.; Siegel, M., Der Begriff des Betriebs gewerblicher Art, 1999, S. 165.

¹⁶⁰ Vgl. Bauschatz, P. / Strahl, M., Vermögensübertragungen, in: DStR, 2004, S. 489.

¹⁶¹ Vgl. Ellermann, N. / Gietz, U., in: Bihr, D. / Hekking, K. / Krauskopf, D. u.a., Handbuch, 2001, S. 504.

wirtschaftlich heraushebt.¹⁶² Der Betrieb eines Krankenhauses stellt auch eine Tätigkeit außerhalb der Land- und Forstwirtschaft dar und ist nicht als Vermögensverwaltung zu qualifizieren.

Somit gelangt man zu folgendem **Zwischenergebnis**. Grundsätzlich unterliegen die Tätigkeiten der öffentlichen Hand nicht der Körperschaftsteuer. Begründet jedoch die juristische Person des öffentlichen Rechts einen Betrieb gewerblicher Art und tritt dadurch in Konkurrenz zu privaten Unternehmen, so muss diese Tätigkeit, unter dem Gesichtspunkt der Wettbewerbsneutralität der Besteuerung unterworfen werden.¹⁶³ In diesem Punkt existiert eine gewisse Parallelität zur Besteuerung gemeinnütziger Organisationen des Privatrechts.¹⁶⁴ Auch hier wird das Einkommen einer ansonsten steuerbegünstigten Körperschaft gemäß § 14 AO dann der Besteuerung unterworfen, wenn sie einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb¹⁶⁵ unterhält.

Die Grenze der Steuerfreiheit wird folglich dort gezogen, wo eine gemeinnützige Körperschaft des Privatrechts bzw. eine juristische Person des öffentlichen Rechts sich in einem Konkurrenzverhältnis zu steuerpflichtigen Unternehmen befindet.¹⁶⁶ Die Konsequenz hieraus ist, dass gemeinnützige Körperschaften des Privatrechts mit ihren wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben und Körperschaften des öffentlichen Rechts mit ihren Betrieben gewerblicher Art der Körperschaftsteuer unterliegen.¹⁶⁷

Auch von den Begrifflichkeiten existiert eine gewisse Übereinstimmung zwischen dem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb (§ 14 AO) und dem Betrieb gewerblicher Art (§ 4 KStG). Allerdings haben die Merkmale „Einrichtung“ und „wirtschaftliches Herausheben“ im Rahmen des § 4 KStG keine Entsprechung in § 14 AO.¹⁶⁸ Ein weiterer Unterschied wird durch die Herausnahme der Land- und Forstwirtschaft aus dem Betrieb gewerblicher Art begründet.

¹⁶² Vgl. BFH v. 31.10.1984 – I R 21/81, BStBl. II 1985, S. 162-164.

¹⁶³ Vgl. Olbertz, P., Befreiung, in: BB, 1997, S. 28.

¹⁶⁴ Vgl. Hey, J., Steuerbegünstigung, in: StuW, 2000, S. 467 ff.; Seer, R. / Wolsztyński, C., Gemeinnützigkeit, 2002, S. 57.

¹⁶⁵ Vgl. zum Begriff wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb und seiner Bedeutung: Christiansen, A., Der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb, in: Gocke, R. / Gosch, D. / Lang, M., Festschrift, 2005, S. 49 ff.

¹⁶⁶ Vgl. Seer, R. / Wolsztyński, C., Gemeinnützigkeit, 2002, S. 58.

¹⁶⁷ Vgl. Hey, J., Steuerbegünstigung, in: StuW, 2000, S. 468 f.; Oettle, K., Prinzipien, 1981, S. 57.

¹⁶⁸ In der Literatur wird deshalb auch eine Vereinheitlichung beider Regelungen gefordert. Vgl. Hey, J., Steuerbegünstigung, in: StuW, 2000, S. 469 m.w.N.

Auch hinsichtlich der Funktion der beiden Regelungen besteht Übereinstimmung. In beiden Fällen soll damit die Wettbewerbsneutralität des Steuerrechts gewährleistet werden.¹⁶⁹

Insgesamt kann festgestellt werden, dass der Begriff des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes weiter gefasst ist als der des Betriebs gewerblicher Art. Beim Vorliegen eines Betriebs gewerblicher Art sind also gleichzeitig auch die Kriterien des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs erfüllt.¹⁷⁰

Anwendung des Gemeinnützigkeitsrechts auf die öffentliche Hand

In einem weiteren Schritt ist allerdings zu prüfen, ob die wirtschaftliche Betätigung der juristischen Person des öffentlichen Rechts als gemeinnützig im Sinne der Abgabenordnung eingestuft werden kann.

Im Körperschaftsteuergesetz ist eine Anwendbarkeit des Gemeinnützigkeitsrechts auf die öffentliche Hand nicht ausdrücklich bestimmt.¹⁷¹ Die Regelung des § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG nennt nur allgemein Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen. Auch von der Zielsetzung des Gemeinnützigkeitsrechts erschließt sich die Anwendung der Regeln der Gemeinnützigkeit auf die öffentliche Hand nicht unmittelbar.¹⁷² Gemeinnützig handelt eine Körperschaft dann, wenn sie gesetzliche Pflichtaufgaben der öffentlichen Hand übernimmt.¹⁷³ Körperschaften, die den Staat von seinen Aufgaben entlasten, sollen somit steuerlich begünstigt werden.¹⁷⁴ Der Einsatz von Mitteln für Zwecke, für die ansonsten die öffentliche Hand aufkommen müsste, wird somit steuerlich privilegiert.¹⁷⁵

¹⁶⁹ Vgl. Hey, J., Steuerbegünstigung, in: StuW, 2000, S. 469.

¹⁷⁰ Vgl. Hey, J., Steuerbegünstigung, in: StuW, 2000, S. 469.

¹⁷¹ Vgl. hierzu die grundlegenden Ausführungen bei Seer, R. / Wolsztyński, C., Gemeinnützigkeit, 2002.

¹⁷² Vgl. Thieme, H. / Dorenkamp, N., Gemeinnützigkeitsrecht, in: FR, 2003, S. 693; zur geschichtlichen Entwicklung des Gemeinnützigkeitsrechts im Spiegel der deutschen Staats- und Verfassungsentwicklung: Hammer, F., Gemeinnützigkeitsregelungen, in: StuW, 2001, S. 19 ff. Allgemein zur Entwicklung: Hofmeister, F., Tendenzen, in: DStZ, 1999, S. 545 ff.; Steinhardt, R., Gemeinnützigkeitsrecht, 1954, S. 9 ff.; Bundesfinanzministerium, Gutachten des wissenschaftlichen Beirats, August 2006.

¹⁷³ Vgl. Gutachten der unabhängigen Sachverständigenkommission zur Prüfung des Gemeinnützigkeits- und Spendenrechts, BMF - Schriftenreihe, Heft 40, 1988.

¹⁷⁴ Kritisch zum Gemeinnützigkeitsrecht: Felix, G., Gemeinwohl, in: BB, 1982, S. 667 ff.; Hardorp, B., Förderung, in: BB, 1986, S. 2341 ff.; Fischer, P., Grundfragen, in: FR, 2006, S. 1001 ff.

¹⁷⁵ Vgl. zur Vereinbarkeit des deutschen Gemeinnützigkeitsrechts mit dem Europarecht: Helios, M., Gemeinnützigkeitsrecht, in: BB, 2002, S. 1893 ff.

Es gibt allerdings auch Bereiche, in denen der Staat selbst gemeinnützig tätig wird. Im Schrifttum und in der Judikatur gilt es deshalb als unbestritten, dass das Gemeinnützigkeitsrecht auch auf juristische Personen des öffentlichen Rechts anwendbar ist. Die Regelung des § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG findet deshalb nach Ansicht der herrschenden Meinung auf alle Körperschaften Anwendung und erfassen somit auch die juristischen Personen des öffentlichen Rechts, soweit sie einen Betrieb gewerblicher Art begründen.¹⁷⁶ Des Weiteren sind in den materiellen Regeln des Gemeinnützigkeitsrechts die juristischen Personen des öffentlichen Rechts ausdrücklich genannt.¹⁷⁷ Somit ergibt sich, die Anwendbarkeit des Gemeinnützigkeitsrechts auch auf die öffentliche Hand.¹⁷⁸ Allerdings gestaltet sich die konkrete Umsetzung des Gemeinnützigkeitsrechts auf die juristischen Personen des öffentlichen Rechts problematisch.¹⁷⁹ Dies ist insbesondere vor dem Hintergrund zu sehen, dass der Gesetzgeber die Regelungen der Gemeinnützigkeit in Hinsicht auf die private Unterstützung des Staates geschaffen hat.¹⁸⁰ Für gemeinnützige Krankenhäuser in öffentlich-rechtlicher Trägerschaft ist somit die Regelung des § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG zu beachten.

§ 5 Abs. 1 Nr. 9 S. 1 KStG bestimmt, dass „Körperschaften,……, die nach der Satzung, dem Stiftungsgeschäft oder der sonstigen Verfassung und nach der tatsächlichen Geschäftsführung ausschließlich und unmittelbar gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken dienen (§§ 51 bis 68 der Abgabenordnung)“, von der Körperschaftsteuer befreit sind.

§ 5 Abs. 1 Nr. 9 S. 2 KStG verwehrt jedoch die steuerliche Begünstigung, soweit ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb unterhalten wird. Wie bereits ausgeführt, sind die Begriffe wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb und Betrieb gewerb-

¹⁷⁶ Vgl. Tipke, K. in: Tipke, K. / Kruse, H., AO, § 51 AO, Rz. 3; Spanner, H., in: Hübschmann / Hepp / Spitaler, AO, § 51 AO, Rz. 5; Seer, R. / Wolsztynski, Gemeinnützigkeit, 2002, S. 51 ff.; Hey, J., Steuerbegünstigung, in: StuW, 2000, 467; Buchna, J., Gemeinnützigkeit, 2003, S. 29 ff.; Hüttemann, R., Besteuerung, 2002, S. 179 ff.; Schauhoff, S., in: Schauhoff, S., Handbuch, 2005, S. 215; Halaczinsky, R., in: Wallenhorst, R. / Halaczinsky, R., Besteuerung, 2004, S. 470; Schick, S., Gemeinnützigkeit, 2005, S. 24; BFH v. 13.03.1974 – I R 7/71, BStBl. II 1974, 395; v. 31.10.1984 – I R 21/81, BStBl. II 1985, 163; v. 11.02.1997 – I R 161/94, BFH/NV 1997, 626.

¹⁷⁷ S. § 55 Abs. 3 AO; § 62 AO.

¹⁷⁸ S. AEAO Nr. 1 S. 2 zu § 51 AO.

¹⁷⁹ „Der Gesetzgeber ist offensichtlich davon ausgegangen, daß Körperschaften des öffentlichen Rechts insgesamt nicht gemeinnützig sind“ Fichtelmann, H., Betriebe gewerblicher Art, in: DStR, 1993, S. 1515.

¹⁸⁰ Vgl. Hey, J., Steuerbegünstigung, in: StuW, 2000, S. 467 f.; Lang, J., Gemeinnützigkeit, 2001, S. 45; Seer, R. / Wolsztynski, C., Gemeinnützigkeit, 2002, S. 51.

licher Art ähnlich. Der Begriff Betrieb gewerblicher Art ist allerdings enger. Der Betrieb eines Krankenhauses erfüllt die Kriterien des Betriebs gewerblicher Art und somit gleichzeitig auch die des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs.

Die durch § 5 Abs. 1 Nr. 9 S. 1 KStG geschaffene Steuerbefreiung wird also durch § 5 Abs. 1 Nr. 9 S. 2 KStG zugleich für den Bereich der wirtschaftlichen Betätigung rückgängig gemacht. Somit ergibt sich für die öffentliche Hand eine von Lang als Paradoxon bezeichnete Situation.¹⁸¹ Für die juristischen Personen des öffentlichen Rechts können die Gemeinnützigkeitsregelungen nur im Bereich der Betriebe gewerblicher Art von Bedeutung sein, da der Bereich der Vermögensverwaltung und der Hoheitsbetrieb ohnehin steuerfrei sind. Die Betriebe gewerblicher Art erfüllen aber gleichzeitig die Voraussetzungen des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs, für den die Steuerbefreiung gemäß § 5 Abs. 1 Nr. 9 S. 2 KStG nicht greift. Als einzige Möglichkeit für eine Steuerbefreiung verbleibt somit der „Zweckbetrieb“.¹⁸²

Der Zweckbetrieb stellt folglich den gemeinnützigkeitsrechtlich begründeten Tatbestand der ausnahmsweisen Steuerbefreiung der öffentlichen Hand dar.¹⁸³ Nach Abgabenordnung unterliegt die juristische Person des öffentlichen Rechts dann nicht der Körperschaftsteuer, wenn sie die Voraussetzungen des Zweckbetriebes im Sinne der §§ 65 ff. AO erfüllt. Für Krankenhäuser ist allerdings die Besonderheit des § 67 AO zu beachten. Die Bedeutung des § 67 AO liegt darin, dass die allgemeinen Anforderungen an Zweckbetriebe nicht erfüllt werden müssen, sondern die spezielle Regelung des § 67 AO den allgemeinen Regelungen über den Zweckbetrieb vorgeht, da § 67 AO rechtssystematisch als vorrangige Spezialvorschrift zu verstehen ist.¹⁸⁴ § 67 AO unterscheidet dabei zwischen Krankenhäusern, die in den Anwendungsbereich der Bundespflege-satzverordnung oder des Krankenhausentgeltgesetzes fallen¹⁸⁵ und solchen,

¹⁸¹ Vgl. Lang, J., Gemeinnützigkeit, 2001, S. 45.

¹⁸² Vgl. Seer, R. / Wolsztynski, C., Gemeinnützigkeit, 2002, S.174; Wallenhorst, R., in: Wallenhorst, R. / Halaczinsky, R., Besteuerung, 2004, S. 71.

¹⁸³ Vgl. Hey, J., Steuerbegünstigung, in: StuW, 2000, S. 470; Lang, J., Gemeinnützigkeit, 2001, S. 45.

¹⁸⁴ Vgl. Jost, W., in: Dötsch, E. / Jost, W. / Pung u.a., KStG, § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG, Rz. 274; Scholz, R., in: Koch, K. / Scholz, R., AO, 1996, § 65 AO, Rz. 3; Tipke, K., in: Tipke, K. / Kruse, H., AO, § 65 AO, Rz. 1. Vgl. auch die ausführliche Darstellung bei Dehesselles, T., Zweckbetriebe, in: DStR, 2003, S. 53 ff. zum entsprechenden Fall des § 68 AO und BFH. v. 04.06.2003 – I R 25/02, BStBl. II 2004, 660.

¹⁸⁵ S. § 67 Abs. 1 AO.

die nicht in den Anwendungsbereich dieser Verordnungen fallen.¹⁸⁶ Bei den Krankenhäusern im Sinne des § 67 Abs. 1 AO stellt das Krankenhaus dann einen steuerbegünstigten Zweckbetrieb dar, wenn mindestens 40 % der jährlichen Belegungstage oder Berechnungstage auf Patienten entfallen, bei denen nur Entgelte für allgemeine Krankenhausleistungen berechnet werden. Ein Krankenhaus, das nicht in den Anwendungsbereich der Bundespflegesatzverordnung oder des Krankenhausentgeltgesetzes fällt, stellt dann einen Zweckbetrieb dar, wenn mindestens 40 % der jährlichen Belegungstage oder Berechnungstage auf Patienten entfallen, bei denen für die Krankenhausleistungen kein höheres Entgelt berechnet wird, als nach § 67 Abs. 1 AO für ein Krankenhaus zulässig ist, das in den Anwendungsbereich der Verordnungen fällt. Zu beachten ist allerdings, dass der Gesetzestext des § 67 AO zum 01.01.07 an die neue Finanzierungssystematik angeglichen wurde.¹⁸⁷

Im Ergebnis hat dies zur Konsequenz, dass der Betrieb gewerblicher Art der Körperschaft des öffentlich-rechtlichen Rechts nach seiner tatsächlichen Geschäftsführung ausschließlich und unmittelbar gemeinnützigen Zwecken dient, wenn die Voraussetzungen des § 67 AO erfüllt werden.¹⁸⁸

Für die Inanspruchnahme des § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG müssen aber neben einer ausschließlich und unmittelbar gemeinnützigen Zwecken dienenden tatsächlichen Geschäftsführung auch die übrigen Erfordernisse des Gemeinnützigkeitsrechts erfüllt werden. Hierzu rechnet, dass in der Satzung oder sonstigen Verfassung für den Betrieb gewerblicher Art der Körperschaft des öffentlichen Rechts alle Kriterien enthalten sind, aus denen eindeutig hervorgeht, dass der konkrete Betrieb ausschließlich und unmittelbar konkret aufgeführten gemein-

¹⁸⁶ S. § 67 Abs. 2 AO.

¹⁸⁷ Vgl. zu den bisherigen Bestimmungen das Grundsatzpapier der Deutschen Krankenhausgesellschaft zur aktuellen steuerrechtlichen Bewertung von Krankenhausleistungen aus dem Jahre 2005. Die DKG mahnt dort eine Änderung des § 67 AO an, da durch die Einführung des DRG ein durchgängiges, leistungsorientiertes und pauschaliertes Entgeltsystem eingeführt wurde. Durch diese Neuregelung gehen die Regelungen des § 67 AO für die Zeit ab 1. Januar 2004 ins Leere. Auch im Jahre 2006 wurde wiederholt im Rahmen eines Dialogs zwischen der DKG und dem Bundesministerium der Finanzen auf den Änderungsbedarf des § 67 AO hingewiesen. Originaltext unter: <http://www.dkgew.de/dkgev.php/cat/43/aid/1839> v. 12.10.06; Knorr, E. / Klassmann, R., Krankenhäuser, 2004, S. 147 ff.

¹⁸⁸ Vgl. BFH v. 31.10.1984 – I R 21/81, BStBl. II 1985, S. 162.

nützigen Zwecken dient.¹⁸⁹ Die Satzungszwecke müssen so detailliert bezeichnet sein, dass auf dieser Grundlage geprüft werden kann, ob die satzungsmäßigen Voraussetzungen für die Steuervergünstigung erfüllt sind und ob die tatsächliche Geschäftsführung mit der Satzung übereinstimmt.¹⁹⁰

Der somit dem Gemeinnützigkeitsrecht unterworfenen „Betrieb gewerblicher Art - Zweckbetrieb - Krankenhaus“ unterliegt dann ohne Einschränkungen den allgemeinen Erfordernissen der Gemeinnützigkeitsnormen der §§ 51 ff. AO.

Als **weiteres Zwischenergebnis** kann somit festgehalten werden, dass mit der Anwendbarkeit des Gemeinnützigkeitsrechts auf die öffentliche Hand, ein als Regie- oder Eigenbetrieb geführtes Krankenhaus grundsätzlich nicht der Körperschaftsteuer unterliegt.

Ausgehend von dieser Feststellung schließt sich dann aber die eigentliche Problematik der Anwendung des Gemeinnützigkeitsrechts auf die öffentliche Hand an. Die hieraus resultierenden Fragen betreffen zunächst die Problematik des Subjekts der Gemeinnützigkeit und darüber hinaus die weitere Behandlung des Krankenhauses, welches neben der eigentlichen Kerntätigkeit noch weitere Tätigkeiten ausübt.

Der Betrieb gewerblicher Art - Zweckbetrieb – Krankenhaus hat die Möglichkeit, selbst wiederum Mittelbeschaffungsbetriebe zu führen. Von der Beurteilung des Krankenhauses als Ganzes ist somit die Beurteilung zusätzlicher wirtschaftlicher Aktivitäten des Krankenhauses zu trennen.¹⁹¹

An dieser Stelle zeigt sich das Problem der Anwendung des Gemeinnützigkeitsrechts auf die juristischen Personen des öffentlichen Rechts. Bei den juristischen Personen des öffentlichen Rechts wird grundsätzlich zwischen den Bereichen Hoheitsbetrieb, Vermögensverwaltung und Betrieben gewerblicher Art unterschieden. Dabei ist nur der Bereich Betriebe gewerblicher Art für die

¹⁸⁹ Vgl. Schauhoff, S., in: Schauhoff, S., Handbuch, 2005, S. 219, der ausführt, dass es bei Körperschaften des öffentlichen Rechts keine sachliche Rechtfertigung gibt auf das Satzungserfordernis zu verzichten.

¹⁹⁰ Vgl. BFH v. 31.10.1984 – I R 21/81, BStBl. II 1985, S. 162.

¹⁹¹ Vergleichbare Probleme gibt es auch bei anderen gemeinnützigen Organisationen. Orth macht darauf aufmerksam, dass die Tätigkeiten der gemeinnützigen Organisationen immer mehr „atomisiert“ werden und somit profitable Teilbereiche wie Rosinen aus einem Kuchen herausgepickt werden. Vgl. Orth, M., Gemeinnützigkeit, in: FR 1995, S. 258.

Besteuerung relevant. Da die Bereiche Hoheitsbetrieb und Vermögensverwaltung keine Steuerpflicht der öffentlichen Hand begründen.¹⁹²

Die Betriebe gewerblicher Art führen folglich insoweit zu einer partiellen Steuerpflicht der öffentlichen Hand, da eine Steuerpflicht der juristischen Personen des öffentlichen Rechts nach den gesetzlichen Regeln die Ausnahme vom ungeschriebenen Grundsatz der Steuerfreiheit des Staates darstellt.¹⁹³

Bei den gemeinnützigen Körperschaften des privaten Rechts ist die Ausgangssituation dagegen eine andere. Hier gilt der Grundsatz einer Besteuerung der juristischen Personen des Privatrechts. Werden diese Organisationen allerdings gemeinnützig tätig, führt dies zu einer Steuerbefreiung. In der Folge werden bei gemeinnützigen Körperschaften des Privatrechts vier verschiedene Sphären betrachtet, namentlich die ideelle Sphäre, Vermögensverwaltung, wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb und Zweckbetrieb (vgl. Abbildung 2).¹⁹⁴

Gemeinnützige juristische Person des Privatrechts	
Ideelle Sphäre	Vermögensverwaltung
Wirtschaftlicherer Geschäftsbetrieb	Zweckbetrieb

ABBILDUNG 2: SPHÄREN DER GEMEINNÜTZIGEN KÖRPERSCHAFT DES PRIVATRECHTS

An die Prüfung auf Gemeinnützigkeit der Tätigkeit des Krankenhauses einer juristischen Person des Privatrechts als Ganzes hat sich folglich die Prüfung anderer zusätzlicher wirtschaftlicher Aktivitäten anzuschließen. Dies betrifft beispielsweise Nebenbetriebe, wie etwa die Besuchercafeteria, die Apotheke oder die Wäscherei. Dies ergibt sich aus § 5 Abs. 1 Nr. 9 S. 2 KStG, da die Steuerbefreiung insoweit ausgeschlossen wird, als ein wirtschaftlicher

¹⁹² Mit Ausnahme der beschränkten Steuerpflicht gemäß § 2 Nr. 2 KStG.

¹⁹³ Vgl. Hüttemann, R., Besteuerung, 2002, S. 5.

¹⁹⁴ Zu den Tätigkeits- und Vermögenssphären einer gemeinnützigen Körperschaft vgl.: Lang, J. / Seer, R., Betriebsausgabenabzug, in: FR, 1994, S. 523; Orth, M., Gemeinnützigkeit, in: FR, 1995, S. 253 ff.; Thiel, J., Sponsoring, in: DB, 1998, S. 842 ff.

Geschäftsbetrieb vorliegt.¹⁹⁵ Gemäß § 64 Abs. 1 AO verliert die Körperschaft die Steuervergünstigung für die dem wirtschaftlichem Geschäftsbetrieb zuzuordnenden Besteuerungsgrundlagen. Das Ergebnis der steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe unterliegt dann der Körperschaftsteuer. Bei einem als gemeinnützig anerkannten Krankenhaus in privater Rechtsform führt also das Bestehen von etwaigen Nebenbetrieben zu wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben im Sinne des § 14 AO.

Bei den zusätzlichen Aktivitäten sind zunächst sämtliche Merkmale eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs zu überprüfen.¹⁹⁶ Der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb ist gemäß § 14 AO "eine selbständige nachhaltige Tätigkeit, durch die Einnahmen oder andere wirtschaftliche Vorteile erzielt werden und die über den Rahmen einer Vermögensverwaltung hinaus geht".¹⁹⁷ Prinzipiell erfüllt jede wirtschaftliche Aktivität eines Krankenhausträgers diese Voraussetzungen. Nur in Ausnahmefällen wird der Bereich der bloßen Vermögensverwaltung nicht überschritten werden.

Ziel des § 14 AO ist es, die Wettbewerbsneutralität zu gewährleisten.¹⁹⁸ Wenn eine prinzipiell steuerbefreite gemeinnützige Körperschaft zusätzliche Tätigkeiten ausführt, die zu anderen Betrieben in Konkurrenz tritt, kann es nur eine Neutralität der Besteuerung geben, wenn diese Aktivitäten besteuert werden. Da der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb nicht der ideellen Sphäre, sondern der wirtschaftlichen Sphäre der Körperschaft zugerechnet wird, ist das Ziel nur durch eine Besteuerung zu erreichen. Dabei kommt es nicht auf eine tatsächliche Wettbewerbssituation an, vielmehr genügt der potenzielle Wettbewerb.¹⁹⁹

Bei den zu prüfenden Sachverhalten ist deshalb zu klären, ob die Tätigkeiten dem satzungsmäßigen Hauptzweck der begünstigten Körperschaft zuzuordnen

¹⁹⁵ Vgl. Lang, J. / Seer, R., Betriebsausgabenabzug, in: FR, 1994, S. 521.

¹⁹⁶ Vgl. Scholz, R., wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb, in: Raupach, A. / Uelner, A., Festschrift, 1993, S. 712.

¹⁹⁷ Zur Entstehung und Entwicklung der Vorschrift siehe Fischer, P., in: Hübschmann / Hepp / Spitaler, AO, § 14 AO, Rz. 1-20. Der Begriff des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs wird nicht innerhalb der §§ 51- 68 AO, sondern in § 14 AO normiert, weil er nicht nur für steuerbegünstigte Körperschaften, sondern auch für andere nach § 5 Abs. 1 KStG steuerbefreite Körperschaften Bedeutung hat.

¹⁹⁸ Vgl. Hüttemann, R., Gemeinnützigkeit, 1991, S. 148 ff.; Franz, C., Grundlagen, 1991, S. 161; Fischer, P., in: Hübschmann / Hepp / Spitaler, AO, § 14 AO, Rz. 35; Schmidt, M. / Fritz, T., Besteuerung, in: DB, 2002, S. 2509.

¹⁹⁹ Vgl. Tipke, K., in Tipke, K. / Kruse, H., AO, § 14 AO, Rz. 2.

sind oder nicht.²⁰⁰ Es ist hierbei darauf abzustellen, ob zwischen der fraglichen Aktivität und dem eigentlichen Krankenhausbetrieb ein unmittelbarer Zusammenhang besteht.²⁰¹ Geprüft werden muss folglich, ob die zusätzliche wirtschaftliche Aktivität zusammen mit dem Krankenhausbetrieb als eine einzige (einheitliche) Handlung gewertet werden kann. Um als wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb eingestuft werden zu können, muss es sich in Bezug auf die eigentliche Kerntätigkeit des Krankenhauses, um eine tatsächlich und/oder rechtlich verschiedenartige, inhaltlich unterschiedliche und in ihrer Ausführung voneinander abweichende Tätigkeit handeln. Für jede zusätzliche wirtschaftliche Aktivität des Krankenhauses muss überprüft werden, ob diese Tätigkeit unter steuerlichen Gesichtspunkten noch dem Kernbereich zugeordnet werden kann. Zum Beispiel, weil ein unmittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang gegeben ist.

Typische Beispiele für wirtschaftliche Geschäftsbetriebe sind (1) die Krankenhausapotheke, die auch noch Dritte mit Medikamenten beliefert, (2) die Wäscherei, die auch für Dritte Dienstleistung erbringt, sowie (3) die Besuchercafeteria. In all diesen Fällen sind die Voraussetzungen des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs erfüllt. Diese neben dem eigentlichen Krankenhausbetrieb existierenden Betriebe unterliegen dann als wirtschaftliche Geschäftsbetriebe grundsätzlich der Körperschaftsteuer.

Hieran muss sich die Prüfung anschließen, ob diese neben der eigentlichen Kerntätigkeit vorhandenen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe wieder die Voraussetzungen eines Zweckbetriebes erfüllen.²⁰²

Die Ausgangssituation bei einem öffentlich-rechtlichen Krankenhaus ist umgekehrt. Die öffentliche Hand ist grundsätzlich nicht steuerpflichtig und unterliegt erst durch die Begründung eines Betriebs gewerblicher Art der Körperschaftsteuer.²⁰³ Da die Anwendbarkeit des Gemeinnützigkeitsrechts auch auf die öffentliche Hand bejaht wird, kann der Betrieb gewerblicher Art unter den Voraussetzungen des § 67 AO als steuerbegünstigter Zweckbetrieb einge-

²⁰⁰ Vgl. Scholz, R., wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb in: Raupach, A. / Uelner, A., Festschrift, 1993, S. 708.

²⁰¹ Vgl. BFH v. 21.08.1985 - IR 60/80, BStBl. II 1986, 91.

²⁰² Vgl. Knorr, K. / Klaßmann, R., Krankenhäuser, 2004, S. 144 f.

²⁰³ S. § 1 Abs. 1 Nr. 6 KStG.

ordnet werden. Somit unterliegt die juristische Person im Endergebnis mit ihrem Betrieb gewerblicher Art – Zweckbetrieb – Krankenhaus nicht der Körperschaftsteuer. Aber auch hier muss zwischen der eigentlichen Kerntätigkeit des Krankenhauses und weiteren wirtschaftlichen Aktivitäten unterschieden werden. Allerdings werden bei einer gemeinnützigen juristischen Person des öffentlichen Rechts nicht wie bei einer gemeinnützigen juristischen Person des Privatrechts vier Sphären unterstellt. Die Ursache hierfür liegt in dem Grundsatz der Steuerfreiheit der öffentlichen Hand begründet.

Zum Betrieb gewerblicher Art - Zweckbetrieb Krankenhaus rechnen alle Einnahmen und Ausgaben, die mit den ärztlichen und pflegerischen Leistungen an die Patienten des jeweiligen Krankenhauses zusammenhängen.²⁰⁴ Eine wirtschaftliche Betätigung mit anderem Gegenstand führt insoweit zu einer partiellen Steuerpflicht.

Der Betrieb gewerblicher Art – Zweckbetrieb – Krankenhaus wird zur weiteren steuerlichen Behandlung als so genannte „**virtuelle Körperschaft**“ betrachtet.²⁰⁵ Diese „virtuelle Körperschaft“ wird dann in einem zweiten Schritt weiter untergliedert. Denn die „virtuelle Körperschaft“ Krankenhaus kann weitere „Betriebe“ unterhalten. Für jeden dieser Betriebe muss dann geprüft werden, ob er steuerpflichtig oder steuerbegünstigt ist. Solche Tätigkeiten sind aber wegen der engen räumlichen Verbindung in den einheitlichen „Betrieb gewerblicher Art Krankenhaus“ mit einzubeziehen.²⁰⁶ In der „virtuellen Körperschaft“ wird folglich zwischen steuerbegünstigten und nicht steuerbegünstigten Bereichen unterschieden.

Für den Bereich des Krankenhauses bedeutet dies, dass es zum einen steuerfreie Bereiche gibt. Hierunter fällt der eigentliche Kernbereich, folglich alle Tätigkeiten, die als ärztliche oder pflegerische Leistungen angesehen werden können. Des Weiteren gibt es in der „virtuellen Körperschaft“ Bereiche, die nicht steuerlich begünstigt werden. Hierzu rechnet beispielsweise die Besuchercafeteria, die Apotheke mit Fremdotsätzen oder auch die Wäscherei mit Fremdotsätzen.

²⁰⁴ Vgl. BFH. v. 18.10.1990 – V R 35/85, BStBl. II 1991, 157; BFH v. 06.04.2005 – I R 85/04, BStBl. II 2005, S. 545.

²⁰⁵ Vgl. Wallenhorst, R., in: Wallenhorst, R. / Halaczinsky, R., Besteuerung, 2004, S. 72.

²⁰⁶ Vgl. Felder, in: Dötsch, E. / Jost, W. / Pung, A. u.a., KStG, § 4 KStG, Rz. 71 Hochschulkliniken, in der Erg.-Lfg. Oktober 2003.

In der Literatur werden diese steuerpflichtigen Teilbereiche teilweise als „wirtschaftliche Geschäftsbetriebe“ bezeichnet. Die Verwendung des Begriffs „wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb“ ist insoweit problematisch, da der Begriff eigentlich aus der Sphärentrennung der gemeinnützigen juristischen Personen des Privatrechts stammt. Felder führt beispielsweise für den Bereich einer Hochschulklinik Folgendes aus: „Soweit Nebenbetriebe von steuerbegünstigten Hochschulkliniken Leistungen an Dritte (z.B. Patientenbesucher, Laufkundschaft) erbringen, ist von einem partiell steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb auszugehen, der nach Maßgabe der allgemeinen Besteuerungsvorschriften der KSt, GewSt, USt und VSt unterliegt.“²⁰⁷

Auch Wallenhorst führt unter dem Thema Gemeinnützigkeit juristischer Personen des öffentlichen Rechts aus: „Jeder einzelne derartige Zweckbetrieb hat die Möglichkeit, selbst wiederum Mittelbeschaffungsbetriebe – und damit wirtschaftliche Geschäftsbetriebe – zu unterhalten, man denke etwa an die Cafeteria eines Museums oder an das Sponsoring. Hier gelten die Grundsätze der Steuerpflicht eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs im Sinne der §§ 14, 64 AO ohne Einschränkung, also auch die Zusammenfassung nach § 64 Abs. 2 AO“.²⁰⁸ Diese Vorgehensweise ist jedoch zweifelhaft und macht auch nochmals das Problem der Anwendung des Gemeinnützigkeitsrechts auf die öffentliche Hand deutlich.

Bei den gemeinnützigen juristischen Personen des Privatrechts wird zwischen den Sphären ideeller Bereich, Vermögensverwaltung, wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb, Zweckbetrieb differenziert. Bei den juristischen Personen des öffentlichen Rechts existieren die Sphären Hoheitsbetrieb, Vermögensverwaltung und Betriebe gewerblicher Art. Handelt es sich bei dem Betrieb gewerblicher Art allerdings um einen Zweckbetrieb, wird dieser Betrieb gewerblicher Art für Zwecke des Gemeinnützigkeitsrechts als **virtuelle Körperschaft** behandelt. Bei dieser virtuellen Körper-

²⁰⁷ Felder, in: Dötsch, E. / Jost, W. / Pung, A. u.a., KStG , § 4 KStG, Rz. 71 Hochschulkliniken, in der Erg. Lfg. Oktober 2003.

²⁰⁸ Wallenhorst, R., in: Wallenhorst, R. / Halaczinsky, R., Besteuerung, 2004, S. 73.

schaft wird dann zwischen der eigentlichen Kerntätigkeit, die steuerfrei und weiteren Aktivitäten, die unter Umständen steuerpflichtig sind, differenziert.

Folgt man der derzeit geltenden BFH – Rechtsprechung, so ist Steuersubjekt²⁰⁹ im Rahmen der Körperschaftsteuer nicht der einzelne Betrieb gewerblicher Art sondern die juristische Person des öffentlichen Rechts.²¹⁰ Die entsprechende Frage, die sich im Rahmen des Gemeinnützigkeitsrechts stellt, ist folglich: Wer ist Subjekt der Gemeinnützigkeit?²¹¹ Die Beantwortung dieser Frage ist - soweit ersichtlich - noch nicht abschließend geklärt. Sowohl in der Literatur als auch in der Rechtsprechung des BFH wird auf die Trägerkörperschaft und auf den Betrieb gewerblicher Art abgestellt.

Von der Beantwortung der Frage hängt es unter anderem ab, wer den Anforderungen der formellen Satzungsmäßigkeit entsprechen muss.²¹² Des Weiteren hängt davon auch die Reichweite der Steuervergünstigungen, beispielsweise im Rahmen der Anwendung des § 64 Abs. 2 AO, ab.²¹³

Die Problematik liegt in der Rechtsprechung des BFH, der als Steuersubjekt der Körperschaftsteuer - entgegen dem Wortlaut des Gesetzes - nicht den Betrieb gewerblicher Art, sondern die Trägerkörperschaft ansieht, begründet. Würde man die Norm dem Wortlaut entsprechend auslegen, wäre der Betrieb gewerblicher Art als solches Steuersubjekt und in logischer Konsequenz auch Subjekt der Gemeinnützigkeit.²¹⁴ Dies wäre insoweit auch sachgerecht, denn eine Steuerbefreiung setzt zunächst eine Steuerpflicht voraus, von der dann in einem weiteren Schritt befreit werden kann. Die juristische Person des öffentlichen Rechts ist aber gerade nicht steuerpflichtig.

Die Situation ist aber eine andere, wenn man als Steuersubjekt die Trägerkörperschaft ansieht. Dann ist es möglich, im Rahmen der Gemeinnützigkeit auch auf die Trägerkörperschaft als Subjekt zurückzugreifen. Mit dieser Variante wäre der Vorteil verbunden, die Anwendung des Gemeinnützigkeits-

²⁰⁹ Zum Begriff Steuersubjekt vgl. Lang, J., in: Tipke, K. / Lang, J., Steuerrecht, 2005, § 7, Rz. 22.

²¹⁰ Vgl. Rechtsprechung des BFH seit dem Urteil vom 13.03.1974 – I R 7/71, BStBl. II 1974, 391 ff.

²¹¹ Vgl. Thieme, H. / Dorenkamp, N., Gemeinnützigkeitsrecht, in: FR, 2003, S. 693 ff.; Schauhoff, S., in: Schauhoff, S., Handbuch, 2005, S. 219.

²¹² Vgl. Schauhoff, S., in: Schauhoff, S., Handbuch, 2005, S. 219.

²¹³ Vgl. Thieme, H. / Dorenkamp, N., Gemeinnützigkeitsrecht, in: FR, 2003, S. 697.

²¹⁴ Vgl. Hey, J., Steuerbegünstigung, in: StuW, 2000, S. 470.

rechts auf juristische Personen des öffentlichen Rechts dem der gemeinnützigen Personen des Privatrechts entsprechend nachzubilden.

Die vier Sphären, die im Rahmen der gemeinnützigen Körperschaften des Privatrechts unterschieden werden, namentlich (1a) ideeller Bereich, (2a) Vermögensverwaltung, (3a) wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb und (4a) Zweckbetrieb, würden bei analoger Anwendung auf juristische Personen des öffentlichen Rechts (1b) dem Hoheitsbereich, (2b) Vermögensverwaltung, (3b) Betrieb gewerblicher Art und (4b) dem Zweckbetrieb entsprechen. Indes wäre damit aber auch verbunden, dass die Körperschaft des öffentlichen Rechts insgesamt den Regelungen des Gemeinnützigkeitsrechts unterworfen wäre.

Nach der Auffassung der Finanzverwaltung ist Subjekt der Gemeinnützigkeit der Betrieb gewerblicher Art.²¹⁵ Diese Ansicht wird auch von einem Teil des Schrifttums geteilt.²¹⁶ Ein anderer Teil vertritt dagegen die Auffassung, dass als Steuersubjekt die steuerbegünstigte Körperschaft und nicht der Betrieb gewerblicher Art anzusehen sei.²¹⁷ Aber auch die Rechtsprechung des BFH ist nicht eindeutig, teilweise wird die Trägerkörperschaft²¹⁸ als Subjekt angesehen, teilweise aber auch der Betrieb gewerblicher Art.²¹⁹

Nach Ansicht der Finanzverwaltung muss die ausschließliche, unmittelbare und selbstlose Förderung des gemeinnützigen Zwecks jeweils im Hinblick auf den einzelnen Betrieb gewerblicher Art geprüft werden.²²⁰ Wird demnach als Subjekt der Gemeinnützigkeit die juristische Person des öffentlichen Rechts angesehen, ist neben dem Fakt, dass die gesamte Körperschaft dann den Vorschriften des Gemeinnützigkeitsrechts unterworfen wäre, noch Folgendes zu berücksichtigen: Ein Betrieb gewerblicher Art kann selbst wieder die Voraussetzungen eines Zweckbetriebes erfüllen. In einer solchen Konstellation

²¹⁵ Vgl. Mustersatzung für andere Körperschaften AEAO Anlage 3 zu § 60 AO.

²¹⁶ Vgl. Buchna, J., Gemeinnützigkeit, 2003, S. 30; Wallenhorst, R., in: Wallenhorst, R. / Halaczinsky, R., Besteuerung, 2004; Schauhoff, S., in: Schauhoff, S., Handbuch, 2005, S. 219; kritisch dagegen Hey, J., Steuerbegünstigung, in: StuW, 2000, S. 470 ff.; für ein Wahlrecht hinsichtlich der gemeinnützigen Zuordnung der Betriebe gewerblicher Art spricht sich Hüttemann aus. Vgl. Hüttemann, R., Besteuerung, 2002, S. 187.

²¹⁷ Vgl. Heger, K., in: Gosch, D., KStG, 2005, § 5, Rz.181; Thieme, H. / Dorenkamp, N., Gemeinnützigkeitsrecht, in: FR, 2003, S. 702.

²¹⁸ Vgl. BFH v. 31.10.1984 – I R 21/81, BStBl. II 1985, 163; v. 11.05.1988 – V R 76/83, BStBl. II 1988, 909 f.

²¹⁹ Vgl. BFH v. 11.02.1997 – I R 161/94, BFH/NV 1997, 626.

²²⁰ S. AEAO zu § 51 AO.

wäre die Übertragung des 4-Sphären-Modells der gemeinnützigen juristischen Personen des Privatrechts nicht mehr möglich. Die Umsetzung dieses Modells scheitert daran, dass weitere Tätigkeiten neben der eigentlichen Kerntätigkeit ausgeübt werden können.

Wie der Fall des gemeinnützigen Krankenhauses zeigt, ist die Umsetzung des Gemeinnützigkeitsrechts systematischer durch die Anwendung eines Zwei-Ebenen-Modells erreichbar. Auf der zweiten Ebene lässt sich der Betrieb gewerblicher Art als Subjekt der Gemeinnützigkeit ansehen, der dann in weitere Sphären - vergleichbar denen einer juristischen Person des Privatrechts - unterteilt werden kann.

Für den Bereich der Gemeinnützigkeit wird aus diesem Grund nachfolgend die Auffassung vertreten, dass Subjekt der Gemeinnützigkeit der einzelne Betrieb gewerblicher Art ist:

Im Weiteren stellt der Betrieb gewerblicher Art, der die Voraussetzungen des Zweckbetriebes erfüllt, eine virtuelle Körperschaft dar. **Der Zweckbetrieb Krankenhaus wird folglich als virtuelle Körperschaft behandelt.**

Dies sollte dann aber mit nachstehenden Konsequenzen verbunden sein. In der Folge muss dann streng zwischen zwei Ebenen getrennt werden. Die erste Ebene stellt die juristische Person des öffentlichen Rechts als Träger des Krankenhauses dar. Dies kann beispielsweise eine Kommune sein. Auf dieser Ebene wird zwischen drei Sphären differenziert. Dies sind der Hoheitsbereich, die Vermögensverwaltung und die Betriebe gewerblicher Art.

Die zweite Ebene stellt nun den einzelnen Betrieb gewerblicher Art dar. In der vorliegenden Betrachtung ist dieser Betrieb gewerblicher Art gleichzeitig als Zweckbetrieb einzustufen. Dieser Zweckbetrieb wird nun als virtuelle Körperschaft behandelt. Innerhalb dieser virtuellen Körperschaft Zweckbetrieb muss dann aber eine weitere Differenzierung erfolgen, die sich zwingend aus der Anwendung des Gemeinnützigkeitsrechts ergibt. Das Krankenhaus kann nämlich Tätigkeiten ausführen, die nicht mehr dem eigentlichen Kernbereich zugerechnet werden können.

Der Betrieb gewerblicher Art – Zweckbetrieb – Krankenhaus verfügt folglich über einzelne Sphären. Diese Sphären sind aber zu trennen von den Sphären der Trägerkörperschaft. Verwendet man die Begriffe aus dem Bereich des Gemeinnützigkeitsrechts der juristischen Personen des privaten Rechts, so wäre auch hier zwischen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben, Vermögensverwaltung, Zweckbetrieben und ideeller Sphäre zu unterscheiden.

Zur besseren Abgrenzung sollen im Folgenden die Begriffe **„virtueller wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb“**, **„virtuelle Vermögensverwaltung“** und **„virtueller Zweckbetrieb“** eingeführt werden (vgl. Abbildung 3).

Dem Bereich der „virtuellen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe“ wären solchen Tätigkeiten zuzurechnen, die nicht mehr zum Kernbereich der Krankenhaus-tätigkeit gehören. Dies sind beispielsweise die Besuchercafeteria, die Wäscherei mit Drittumsätzen, die Apotheke mit Drittumsätzen. Zum Bereich der „virtuellen Vermögensverwaltung“ können beispielsweise Beteiligungen an „Service-Gesellschaften“ rechnen.²²¹

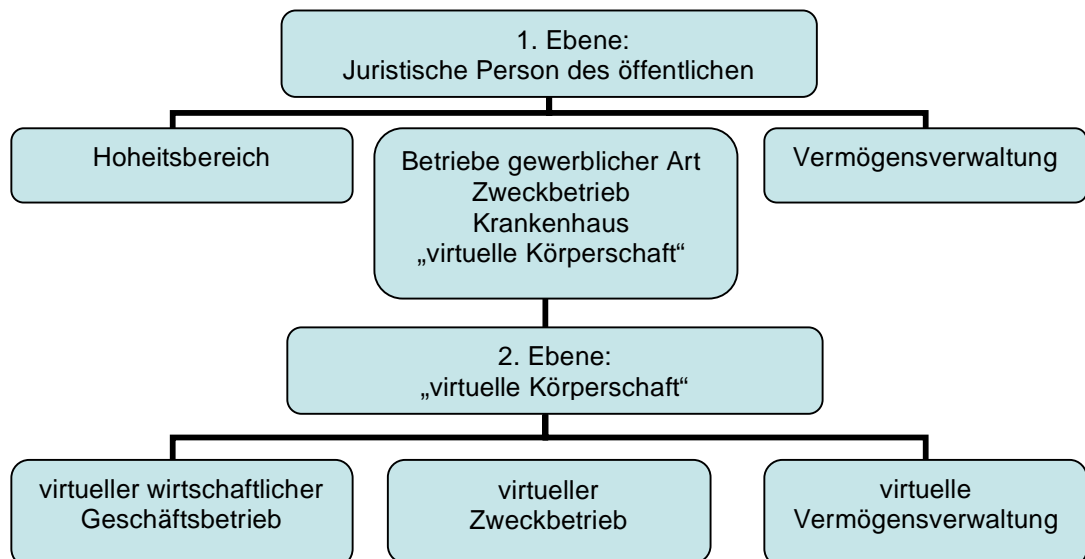


ABBILDUNG 3: DER ZWECKBETRIEB KRANKENHAUS ALS VIRTUELLE KÖRPERSCHAFT

²²¹ Vgl. Jost, W., in: Dötsch, E. / Jost, W. / Pung, A. u.a., KStG, § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG, Rz. 120.

2. Gewerbesteuer

Als weitere Ertragsteuer kommt die Gewerbesteuer in Betracht. Gemäß § 2 Abs. 1 GewStG unterliegt jeder Gewerbebetrieb, soweit er im Inland betrieben wird, der Gewerbesteuer. Die Besteuerung geht von drei Formen des Gewerbebetriebs aus. Es wird differenziert in die Arten Gewerbebetrieb

- Kraft gewerblicher Betätigung (§ 2 Abs. 1 GewStG)
- Kraft Rechtsform (§ 2 Abs. 2 GewStG)
- Kraft wirtschaftlichem Geschäftsbetrieb (§ 2 Abs. 3 GewStG).

Das Gewerbesteuergesetz nimmt im Unterschied zu anderen Einzelsteuergesetzen nicht Bezug auf den körperschaftsteuerlichen Begriff des „Betriebs gewerblicher Art“. Die Gewerbesteuerpflicht von Betrieben der öffentlichen Hand erfolgt somit nach den allgemeinen Vorschriften.²²²

Ergänzend ist für Betriebe, die von juristischen Personen des öffentlichen Rechts geführt werden, § 2 GewStDV zu beachten. Danach sind Unternehmen von juristischen Personen des öffentlichen Rechts gewerbesteuerpflichtig, wenn sie als stehende Gewerbebetriebe anzusehen sind. Zu den Gewerbebetrieben rechnen folglich keine Hoheitsbetriebe, da diese Tätigkeiten überwiegend der Ausübung öffentlicher Gewalt dienen.²²³

Dies hat zur Konsequenz, dass der Gewerbesteuer nur solche Betriebe unterworfen werden, die mit Gewinnerzielungsabsicht betrieben werden und sich am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr beteiligen.²²⁴ Hierdurch ergeben sich bei Unternehmen von juristischen Personen des öffentlichen Rechts Unterschiede hinsichtlich der Körperschaftsteuerpflicht und der Gewerbesteuerpflicht, da im Rahmen des Betriebs gewerblicher Art keine Gewinnerzielungsabsicht vorliegen muss. Ebenso wie bei der Körperschaftsteuer unterliegt die juristische Person des öffentlichen Rechts mit jedem einzelnen Gewerbebetrieb gesondert

²²² Vgl. Friedrich, P. / Kupsch, P., Besteuerung, 1981, S. 343; Kugel, B., Besteuerung, 1989, S. 34; Kessler, W. / Fritz, T. / Gastl, C., Behandlung, in: BB, 2001, S. 961 ff.; Hüttemann, R., Besteuerung, 2002, S. 21 f.; Güroff, G., in: Glanegger, P. / Güroff, G. / Selder, J., GewStG, 2006, § 2 GewStG, Rz. 160.

²²³ Vgl. Güroff, G., in: Glanegger, P. / Güroff, G. / Selder, J., GewStG, 2006, § 2 GewStG, Rz. 162.

²²⁴ Vgl. BFH v. 14.10.1964 – I 80/62 U, BStBl. III 1965, 95; v. 22.08.1984 – I R 102/81, BStBl. II 1985, 61.

der Gewerbesteuer. Dies folgt aus § 2 Abs. 1 S. 1 GewStG i.V.m. § 2 Abs. 1 GewStDV nach dem Unternehmen von juristischen Personen des öffentlichen Rechts gewerbesteuerpflichtig sind, wenn sie als stehende Gewerbebetriebe anzusehen sind.

Nach den Gewerbesteuerrichtlinien unterliegen die Betriebe der öffentlichen Hand der Gewerbesteuer, wenn sie die Voraussetzungen eines Betriebs gewerblicher Art im Sinne des § 4 KStG und eines Gewerbebetriebes im Sinne des § 15 EStG erfüllen.²²⁵ Dies bedeutet, dass die Tätigkeit selbständig, nachhaltig und mit Gewinnerzielungsabsicht unternommen werden muss und sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt.

Der öffentlich-rechtliche Träger eines Krankenhauses erfüllt die Kriterien eines stehenden Gewerbebetriebes, da die Tatbestandsvoraussetzungen der Selbständigkeit, Nachhaltigkeit, Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr und Gewinnerzielungsabsicht vorliegen. Somit ist ein Krankenhaus grundsätzlich als Gewerbebetrieb anzusehen.²²⁶

Vergleichbar mit der Regelung im Körperschaftsteuergesetz gibt es allerdings auch im Bereich der Gewerbesteuer eine Befreiung für gemeinnützige Körperschaften. Gemäß § 3 Nr. 6 GewStG sind Körperschaften, die nach den Vorschriften der Abgabenordnung als gemeinnützig anerkannt sind von der Gewerbesteuer befreit. Aber auch auf dem Gebiet der Gewerbesteuer führt das Vorhandensein eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes zu einer insoweit partiellen Steuerpflicht.²²⁷ Neben dieser Vorschrift existiert noch eine spezielle Befreiungsvorschrift für Krankenhäuser. Gemäß § 3 Nr. 20 a GewStG werden Krankenhäuser von juristischen Personen des öffentlichen Rechts von der Gewerbesteuer befreit. Die Norm verdrängt als *lex specialis* die allgemeinere Regelung des § 3 Nr. 6 GewStG. Diese Vorschrift kann von allen Krankenhäusern, die von juristischen Personen des öffentlichen Rechts betrieben werden, in Anspruch genommen werden. Und zwar ohne das Vorliegen zusätzlicher Voraussetzungen. Die Regelung greift jedoch nur, wenn das Krankenhaus durch die juristische Person des öffentlichen Rechts

²²⁵ S. R 17 Abs. 1 GewStR 1998.

²²⁶ Vgl. Knorr, K. / Klaßmann, R., Krankenhäuser, 2004, S. 310.

²²⁷ S. § 3 Nr. 6 S. 2 GewStG.

unmittelbar betrieben wird. Für die Fälle, in denen sich der öffentlich-rechtliche Träger einer privatrechtlichen Rechtsform bedient, ist die Befreiungsvorschrift nicht mehr anwendbar. Es verbleibt dann nur noch die Möglichkeit der Steuerbegünstigung über § 3 Nr. 6 GewStG.

3. Umsatzsteuer

Betreibt eine juristische Person des öffentlichen Rechts - beispielsweise eine Kommune - ein Krankenhaus, stellt sich die Frage der umsatzsteuerlichen Behandlung der Leistungen.²²⁸ Gemäß § 2 Abs. 3 S. 1 UStG²²⁹ sind juristische Personen des öffentlichen Rechts nur im Rahmen ihrer Betriebe gewerblicher Art²³⁰ und ihrer land- und forstwirtschaftlichen Betriebe gewerblich oder beruflich tätig.²³¹ Das Umsatzsteuergesetz verweist somit für die Unternehmereigenschaft von juristischen Personen des öffentlichen Rechts auf die Regelungen des Körperschaftsteuergesetzes.²³² Da der Betrieb eines Krankenhauses grundsätzlich einen Betrieb gewerblicher Art gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 6 i.V.m § 4 KStG darstellt, besitzt die juristische Person des öffentlichen Rechts mit dem Betrieb des Krankenhauses auch die Unternehmereigenschaft im Sinne des Umsatzsteuergesetzes.²³³ Für das Vorliegen einer umsatzsteuerbaren Tätigkeit der juristischen Person des öffentlichen Rechts muss gemäß § 1 UStG des Weiteren hinzukommen, dass die Umsätze im Inland

²²⁸ Zur Unternehmereigenschaft der öffentlichen Hand im Umsatzsteuerrecht vgl. Lange, H., Juristische Personen des öffentlichen Rechts, in: UR, 2000, S. 1 ff.; Seer, R. / Wendt, V., Strukturprobleme, in: DStR, 2001, S. 835.

²²⁹ Vgl. zur Problematik der Umsetzung europarechtlichen Vorgaben in deutsches Umsatzsteuerrecht: Hüttemann, R., Besteuerung, 2002, S. 165 ff.; Sädtler, J., Hochschulen, 2006, S. 75 ff. m.w.N. Insbesondere zum Spannungsverhältnis zwischen § 2 Abs. 3 UStG und Art. 4 Abs. 5 der 6. EG-Richtlinie: Heidner, H., in: Bunjes, J. / Geist, R., UStG, 2005, § 2 UStG, Rz. 151.

²³⁰ Dabei werden die Voraussetzungen für das Vorliegen eines Betriebes gewerblicher Art einheitlich für Körperschaftsteuer und Umsatzsteuer beurteilt. S. R 23 Abs. 4 UStR 2005. Vgl. Knorr, K. / Klaßmann, R., Krankenhäuser, 2004, S. 346.

²³¹ Vgl. Stadie, H., in: Rau, G. / Dürrwächter, E., UStG, § 2 UStG, Rz. 780 ff.; Klenk, F., in: Sölch / Ringleb, UStG, § 2 UStG, Rz. 245; Heidner, H., in: Bunjes, J. / Geist, R., UStG, 2005, § 2 UStG, Rz. 143.

²³² Vgl. Stadie, H., in: Rau, G. / Dürrwächter, E., UStG, § 2 UStG, Rz. 843; Hüttemann, R., Besteuerung, 2002, S. 164; Jakob, W., Umsatzsteuer, 2005, S. 68; Reiß, W., in: Reiß, W. / Kraeusel, J. / Langer, M., UStG, § 2 UStG, Rz. 133. Zur Problematik, die durch diesen Verweis entsteht, vgl. Sädtler, J., Hochschulen, 2006, S. 74 m.w.N. .

²³³ Vgl. Stadie, H., in: Rau, G. / Dürrwächter, E., UStG, § 2 UStG, Rz. 935; Heidner, H., in: Bunjes, J. / Geist, R., UStG, 2005, § 2 UStG, Rz. 158 Krankenhaus.

gegen Entgelt ausgeführt werden.²³⁴ Als Folge hieraus ergibt sich die grundsätzliche Umsatzsteuerpflicht der juristischen Person des öffentlichen Rechts mit ihrem Betrieb gewerblicher Art.²³⁵ Umsatzsteuerlich ist anerkannt, dass nicht der einzelne Betrieb gewerblicher Art Unternehmer und Steuersubjekt der Umsatzsteuer ist, sondern die Trägerkörperschaft.²³⁶

Der Betrieb eines Krankenhauses durch eine juristische Person des öffentlichen Rechts unterliegt somit den allgemeinen umsatzsteuerlichen Regelungen. Die Umsätze des Betriebs gewerblicher Art Krankenhaus sind somit umsatzsteuerbar. Für den Bereich des Krankenhauswesens sind allerdings die Steuerbefreiungsvorschriften des § 4 Nr. 16 UStG zu beachten. Nach § 4 Nr. 16 a UStG sind die mit dem Betrieb eines Krankenhauses einer juristischen Person des öffentlichen Rechts eng verbundenen Umsätze steuerfrei.²³⁷ Dabei rechnen zu den eng verbundenen Umsätzen solche, die für diese Einrichtung nach der Verkehrsanschauung (1) typisch und unerlässlich sind, (2) regelmäßig und allgemein beim laufenden Krankenhausbetrieb vorkommen und (3) damit unmittelbar oder mittelbar zusammenhängen.²³⁸

Die Umsatzsteuerrichtlinien enthalten hierzu eine beispielhafte Aufzählung, welche Umsätze als eng verbunden gelten können.²³⁹ Daneben ist auch die Rechtsprechung des EuGH²⁴⁰ zu berücksichtigen. Hiernach soll der Begriff „eng verbundene Umsätze“ nicht restriktiv ausgelegt und dabei das Ziel²⁴¹ der Regelung, den Zugang zu den Leistungen nicht durch höhere Kosten zu erschweren, beachtet werden.²⁴²

²³⁴ Vgl. Birkenfeld, W., Unternehmer, in: UR, 1989, S. 1.

²³⁵ Zur Vereinbarkeit der Regelung mit der EG-rechtlichen Lage, wenn die juristische Person des öffentlichen Rechts im Bereich der Vermögensverwaltung tätig wird, vgl. Heizmann, G. / Heizmann, E. / Schroeder, K., Vorsteuerabzug, in: DStR, 2004, S. 705 ff.

²³⁶ Vgl. BFH v. 18.08.1988 – V R 194/83, BStBl. II 1988, S. 933 ff.; R 23 Abs. 2 UStR 2005; Krupske, K., Betätigungsfelder, in: DStZ, 2001, S. 586; Hüttemann, R., Besteuerung, 2002, S. 164; Knorr, K. / Klaßmann, R., Krankenhäuser, 2004, S. 350.

²³⁷ Wird das Krankenhaus dagegen nicht von einer juristischen Person des öffentlichen Rechts betrieben, kann es nur unter den Einschränkungen des § 4 Nr. 16 b UStG zur begünstigten Einrichtung werden.

²³⁸ S. R 100 Abs. 1 UStR 2005. Vgl. Weymüller, R., in Sölch / Ringleb, UStG, § 4 Nr. 16 UStG, Rz. 66 ff.; Böhme, K., Probleme, in: DStZ, 2003, S. 423 ff.

²³⁹ S. R 100 Abs. 2 UStR 2005.

²⁴⁰ Vgl. EUGH v. 11.1.2001 – C -76/99, DStRE, 2001, 163; v. 06.11.2003 – C – 45/01, DStRE, 2004, 102.

²⁴¹ Zur Bedeutung der Vorschrift vgl. Heidner, H., in: Bunjes, J. / Geist, R., UStG, 2005, § 16 UStG, Rz. 2.

²⁴² Vgl. hierzu die ausführliche Darstellung bei: Knorr, K. / Klaßmann, R., Krankenhäuser, 2004, S. 336 ff.

II. Privatrechtliche Organisationsformen

1. Körperschaftsteuer

Wird das öffentlich-rechtliche Krankenhaus in privater Rechtsform betrieben, erfolgt die Besteuerung grundsätzlich nach den hierfür geltenden Besteuerungsregeln, d.h. nach den steuerlichen Vorschriften für Kapital- oder Personengesellschaften.²⁴³ Die privatrechtliche Organisationsform führt dazu, dass die öffentliche Hand somit das Sondersteuerrecht der §§ 1 Abs. 1 Nr. 6, 4 KStG verlässt und nach dem allgemeinen Unternehmenssteuerrecht behandelt wird.²⁴⁴ Es handelt sich bei dem Krankenhaus dann um eine so genannte Eigengesellschaft.²⁴⁵ In den meisten Fällen wird das Krankenhaus am Anschluss an eine formelle Privatisierung in der Rechtsform der GmbH geführt. Die Krankenhaus-GmbH in öffentlich-rechtlicher Trägerschaft ist somit Körperschaftsteuersubjekt im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG. Für die weitere steuerliche Behandlung ist es entscheidend, ob die Einrichtung den Anforderungen des Gemeinnützigkeitsrechts entspricht. Dabei ist die Zulässigkeit einer gemeinnützigen GmbH allgemein anerkannt,²⁴⁶ da nach zivilrechtlichen Regelungen die GmbH ideelle Zwecke verfolgt und demgemäß eine gemeinnützige Tätigkeit im Sinne der Abgabenordnung ausüben kann.

Grundsätzlich ist für diese Krankenhaus-GmbH die unbeschränkte Steuerpflicht gegeben, wenn sich – wovon im Folgenden ausgegangen wird – die Geschäftsleitung oder der Sitz im Inland befindet. Die unbeschränkte Steuerpflicht erstreckt sich grundsätzlich auf sämtliche Einkünfte.

Allerdings ist die gemeinnützige Krankenhaus-GmbH gemäß § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG hinsichtlich der Einkünfte des ideellen Bereichs, bei der Vermögensverwaltung sowie beim Zweckbetrieb von der Körperschaftsteuer befreit. Wird daneben ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb, der nicht als

²⁴³ Vgl. Müller, J., in: Nowak, E. / Markmiller, K., Rechnungslegung, 2005, S. 126.

²⁴⁴ Vgl. Siegel, M., Der Begriff des „Betriebs gewerblicher Art“, 1999, S. 23; Gastl, C., Betriebe gewerblicher Art, 2002, S. 1; Hüttemann, R., Besteuerung, 2002, S. 2; Augsten, U., in: Fabry, B. / Augsten, U., Handbuch, 2002, S. 302 f.; Häck, N., öffentliche Hand, 2004, S. 200.

²⁴⁵ Vgl. Siegel, M., Der Begriff des „Betriebs gewerblicher Art“, 1999, S. 12; Hüttemann, R., Besteuerung, 2002, S. 2; Wallenhorst, R., in: Wallenhorst, R. / Halaczinsky, R., Besteuerung, 2004, S. 27.

²⁴⁶ Vgl. Neumayer, J. / Schmidt, A., Gemeinnützigkeitsrecht, in: GmbHStB, 1998, S. 72.

Zweckbetrieb zu beurteilen ist, betrieben, kommt insoweit die Körperschaftsteuerbefreiung nicht zur Anwendung. Das Einkommen aus den steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben unterliegt vielmehr der Körperschaftsteuerpflicht. Die Einkünfte aus dem ideellen Bereich, der Vermögensverwaltung sowie dem Zweckbetrieb bleiben steuerfrei.

2. Gewerbesteuer

Der Gewerbesteuer unterliegen alle Krankenhäuser, die als Gewerbebetrieb gemäß § 2 Abs. 1 GewStG gelten. Hierzu rechnen grundsätzlich die in der Rechtsform der Kapitalgesellschaft betriebenen Einrichtungen. Der Betrieb eines Krankenhauses in öffentlich-rechtlicher Trägerschaft in der Rechtsform der GmbH führt somit zur so genannten Steuerpflicht kraft Rechtsform. Allerdings wird der Gewerbeertrag des Krankenhausbetriebs gemäß § 3 Nr. 6 GewStG von der Gewerbesteuer befreit, wenn der Krankenhausbetrieb in der Trägerschaft einer Körperschaft steht, die nach der Satzung und nach der tatsächlichen Geschäftsführung ausschließlich und unmittelbar gemeinnützige, mildtätige oder kirchlichen Zwecken dient und wenn der Krankenhausbetrieb als Zweckbetrieb zu beurteilen ist. Sollten jedoch zusätzlich steuerpflichtige wirtschaftliche Geschäftsbetriebe unterhalten werden, tritt nach § 3 Nr. 6 S. 2 GewStG insoweit partielle Steuerpflicht ein.

Neben der Regelung des § 3 Nr. 6 GewStG ist jedoch § 3 Nr. 20 GewStG zu berücksichtigen. Dabei geht § 3 Nr. 20 GewStG als Spezialregelung der allgemeinen Regelung des § 3 Nr. 6 GewStG vor. Wird das öffentlich-rechtliche Krankenhaus in der Rechtsform einer Kapitalgesellschaft geführt, scheidet § 3 Nr. 20 a GewStG aus, da diese Norm nur für Einrichtungen gilt, die unmittelbar von einer juristischen Person des öffentlichen Rechts betrieben werden.²⁴⁷ Für so genannte Eigengesellschaften sind die Voraussetzungen des § 3 Nr. 20 b GewStG zu erfüllen. Danach wird der Gewerbeertrag dann von der Gewerbesteuer befreit, wenn das Krankenhaus im Erhebungszeitraum die Voraussetzungen des § 67 AO erfüllt.

²⁴⁷ Vgl. Knorr, K. / Klaßmann, R., Krankenhäuser, 2004, S. 313.

3. Umsatzsteuer

Wird das Krankenhaus in privatrechtlicher Form geführt, ist die Eigengesellschaft grundsätzlich selbständiger Unternehmer. Der Betrieb des Krankenhauses unterliegt folglich ohne Rücksicht auf seine staatlichen „Anteilseigner“ der „normalen“ Umsatzbesteuerung nach § 2 Abs. 1 UStG.²⁴⁸

Gemäß § 4 Nr. 16 a UStG sind die mit dem Betrieb von Krankenhäusern eng verbundenen Umsätze von der Umsatzsteuer befreit, sofern diese Einrichtungen von juristischen Personen des öffentlichen Rechts betrieben werden. Anders verhält es sich bei kommunalen Gesellschaften, beispielsweise einer GmbH. Hier müssen die Voraussetzungen des § 4 Nr. 16 b UStG erfüllt sein, insofern das Krankenhaus den Voraussetzungen des § 67 Abs. 1 oder 2 AO unterliegt.²⁴⁹

²⁴⁸ Vgl. Heidner, H., in: Bunjes, J. / Geist, R., UStG, 2005, § 2 UStG, Rz. 145; Czempiel, B., Hoheitsbetrieb, in: UR, 1992, S. 287.

²⁴⁹ Vgl. Buchna, J., Gemeinnützigkeit, 2003, S. 434 f.; Wallenhorst, R., in: Wallenhorst, R. / Halaczinsky, R., Besteuerung, 2004, S. 590 f.

E. Privatisierungsgründe

I. Ordnungs- und wettbewerbspolitische Gründe

Ordnungspolitische Gründe

Im Rahmen der ordnungspolitischen Diskussion der Privatisierung geht es um die Frage, inwieweit die Privatisierung mit dem ordnungspolitischen Leitbild der Sozialen Marktwirtschaft in Einklang steht. Ziel der Sozialen Marktwirtschaft ist es auf der Basis einer funktionsfähigen Wettbewerbsordnung die freie Initiative mit einem gesicherten sozialen Fortschritt zu verbinden.²⁵⁰ Bei diesem Modell kommt dem Staat lediglich eine ordnende Funktion zu. Folglich gilt, dass grundsätzlich dem Staat nur eine Lenkungsfunktion zu teil wird. Angestrebt werden soll eine Synthese zwischen wirtschaftlicher Freiheit und sozialer Gerechtigkeit. Die beiden Extreme in der Diskussion bilden auf der einen Seite die Befürworter der liberalen Ordnungspolitik und auf der anderen Seite die sozialistischen Vertreter.

Nach der Ansicht der Vertreter der liberalen Sichtweise stellt die Ausdehnung staatlichen Handelns eine Fehlentwicklung dar. Der Staat besitze nur eine substituative Berechtigung für solche Tätigkeiten, die private Unternehmer ebenso gut erfüllen können. Hieraus wird im System der Sozialen Marktwirtschaft gefolgert, dass es grundsätzlich einen ordnungspolitischen Vorrang der individuellen Verfügung über Güter im Sinne des Privateigentums, gegenüber den kollektiven Formen von Staatseigentum und öffentlicher Verwaltungswirtschaft gibt. Jede staatliche Intervention, im Besonderen die Etablierung öffentlicher Unternehmen, bedarf folglich einer gesonderten Legitimation. Die Vertreter der liberalen Sichtweise berufen sich somit auf die Subsidiaritätstheorie, die von einer aus der Marktordnung begründeten Subsidiarität öffentlicher Produktion ausgeht.²⁵¹

Im Gegensatz zu der liberalen fordert die sozialistische Sichtweise den prinzipiellen Vorrang staatlicher Leistungserstellung. Öffentliche Unternehmen werden als unentbehrliche Instrumente angesehen, um öffentliche Aufgaben wahrzunehmen und die Ziele einer Sozialen Marktwirtschaft zu verwirklichen.

²⁵⁰ Vgl. Gablers Wirtschaftslexikon, 2005, S. 2699 f.

²⁵¹ Vgl. Hamer, E. / Gebhardt, R., Privatisierungspraxis, 1992, S. 16.

Aus dieser Perspektive stellt die Privatisierung einen „Angriff auf den Sozialstaat“ dar, unter dem Hinweis, dass dadurch Gewinne privatisiert und Verluste sozialisiert würden.²⁵² Nach Ansicht von Vertretern der liberalen Sichtweise, wie beispielsweise Hamer/Gebhard, hat sich allerdings die ordnungspolitische Diskussion durch den Zusammenbruch der sozialistischen Staatsverwaltungswirtschaften durch Großversuch entschieden.²⁵³ Eine Privatisierung ist aus Sicht der Sozialen Marktwirtschaft somit geboten, wenn die Leistungen ebenso effektiv von privaten Unternehmen erfüllt werden können.²⁵⁴

Auch im Bereich des Krankenhauswesens sind die ordnungspolitischen Vorstellungen der Deregulierung und der damit einhergehende Druck auf eine Privatisierung vorhanden. Gefördert wird die Privatisierung unter anderen durch die nachlassende Finanzierungsbereitschaft der Länder.²⁵⁵

Wettbewerbspolitische Gründe

In einer Marktwirtschaft stellt der Wettbewerb das konstitutive Element dar. Die Bedeutung des Wettbewerbs steht auch im Zusammenhang mit öffentlichen Unternehmen. Die Beteiligung öffentlicher Unternehmen wird unter wettbewerbspolitischen Gesichtspunkten kritisch beurteilt.²⁵⁶ Dabei kann grundsätzlich zwischen zwei Fällen differenziert werden. Im ersten Fall tritt das staatliche Unternehmen als Monopolist auf, d.h. der Wettbewerb wird vollständig ausgeschaltet. Agiert das staatliche Unternehmen im Monopolbereich, führt dies nach Ansicht der Kritiker zu einem niedrigeren Niveau der Leistungserstellung. Denn der fehlende Wettbewerbsdruck führt dazu, dass auch die Wohlfahrts- und Fortschrittswirkungen entfallen, Innovationen und Marktorientierung zurückgehen und den allgemeinen Degenerationsformen der öffentlichen Verwaltung unterliegen.²⁵⁷

Im zweiten Fall tritt das staatliche Unternehmen als Konkurrent zu privaten Anbietern auf. Auch hier herrscht kein wirklicher Wettbewerb, der zwingend

²⁵² Vgl. Erdmeier, P., Privatisierung, 2001, S.47.

²⁵³ Vgl. Hamer, E. / Gebhard, R., Privatisierungspraxis, 1992, S. 37.

²⁵⁴ Vgl. Erdmeier, P., Privatisierung, 2001, S. 48.

²⁵⁵ Vgl. Bruckenberger, E., Krankenhäuser, in: Deutsches Ärzteblatt, 2002, S. A 261 ff.; Bruckenberger, E., Wandel, in: Deutsches Ärzteblatt, 2006, S. A 238.

²⁵⁶ Vgl. Korthals, G., Privatisierung, in: Der Landkreis, 1997, S. 20 ff.

²⁵⁷ Vgl. Hamer, E. / Gebhard, R., Privatisierungspraxis, 1992; S. 17; Erdmeier, P., Privatisierung, 2001, S. 49.

voraussetzt, dass die Marktteilnehmer unter begrenzten Ressourcen handeln und auch negativ selektiert werden können. Denn bei staatlichen Unternehmen könne es zu einer Verlustabdeckung durch Steuergelder oder zu einer Quersubventionierung innerhalb eines öffentlichen Unternehmens kommen. Es resultiere eine Wettbewerbsverzerrung.

Trotz dieser grundsätzlichen Kritik können öffentliche Unternehmen auch unter ordnungspolitischen Gesichtspunkten sinnvolle Funktionen erfüllen, nämlich dann, wenn sie in einer marktschaffenden oder marktabsichernden Weise tätig werden.²⁵⁸ Öffentliche Unternehmen beteiligen sich in einer das Gemeinwohl unterstützenden Weise am privaten Markt.²⁵⁹

II. Wirtschaftliche Gründe

Entlastung öffentlicher Haushalte

Als Grund für die Privatisierung staatlicher Unternehmen wird häufig die schlechte finanzielle Situation der öffentlichen Hand aufgeführt.²⁶⁰ Das Ziel einer in dieser Weise motivierten Privatisierung ist es, die Finanzknappheit der öffentlichen Haushalte zu lösen.²⁶¹ Es sollen somit neue Geldquellen erschlossen und verlustbringende Tätigkeiten auf Private übertragen werden.

Intendiert ist einerseits die Entlastung der öffentlichen Haushalte durch die Übertragung der unrentablen Aufgaben auf Private. Andererseits bietet dieses Vorgehen die Möglichkeit der Kapitalbeschaffung unter gleichzeitiger Sicherstellung der Innovations- und Wettbewerbsfähigkeit.

Gegen diese Argumentationsweise spricht jedoch, dass der Verkauf staatlicher Betriebe zwar kurzfristig einen positiven Liquiditätseffekt mit sich bringt, jedoch langfristig das Problem der Kommunalverschuldung nicht zu lösen vermag.²⁶² Jene kurzfristige Sichtweise kann vielmehr zu einem Verlust staatlicher

²⁵⁸ Vgl. Erdmeier, P., Privatisierung, 2001, S 50.

²⁵⁹ Vgl. Loesch, A. von, Privatisierung, 1987, S. 95.

²⁶⁰ Vgl. Ehlers, D., Kommunalwirtschaft, in: DVBl., 1998, S. 497; Jorde, T., Private Public Partnership, in: BB, 1999, S. 2162.

²⁶¹ Vgl. Grünwald, J., Privatisierung, in: Ipsen, J., Privatisierung, 1994, S. 6, der als wichtigstes finanzpolitisches Ziel die Konsolidierung der öffentlichen Haushalte ansieht.

²⁶² Vgl. Däubler, W., Privatisierung, 1980, S. 35 ff.; ÖTV, Rechtsform- und Trägerwechsel, 1993, S. 30; Osterloh, L., Privatisierung, in: VVDStRL, 1995, S. 214 f.

Steuerungs- und Einflussmöglichkeiten führen, der aber keine langfristige Perspektive zur Sicherung neuer Einnahmequellen bietet.

Effizienz staatlicher Verwaltung

Der Hauptvorwurf gegenüber den öffentlichen Unternehmen besteht darin, dass ihnen eine ineffiziente Leistungserstellung unterstellt wird.²⁶³ Durch diese Vorwürfe angetrieben, steigt der Druck auf die öffentliche Hand effizienter und sparsamer zu wirtschaften.

Grundsätzlich lässt sich in der Bundesrepublik Deutschland ein Trend zur Privatisierung staatlicher Aufgaben feststellen.²⁶⁴ Im Rahmen der geführten Privatisierungsdiskussionen findet sich häufig das Argument, dass nur im Rahmen privatrechtlicher Unternehmensformen eine Orientierung der Verwaltungstätigkeit an Rentabilität und Wirtschaftlichkeit²⁶⁵ möglich wäre.²⁶⁶ Die Begründung dafür liegt in der Annahme, dass das alleinige Schaffen bestimmter institutioneller Bedingungen bereits das Verhaltensmuster der beteiligten Akteure verändern könne.²⁶⁷ Diese Sichtweise wird von anderen Autoren mit dem Hinweis angezweifelt, dass es weniger auf die Wahl eines bestimmten Organisationstypus, sondern vielmehr auf die Nutzung existierender Vorteile der Organisationsformen ankäme.²⁶⁸

Gaß weist in seinen Ausführungen darauf hin, dass auch bei der Führung öffentlicher Unternehmen die Grundsätze der Wirtschaftlichkeit und Sparsamkeit auf Grundlage der jeweiligen Gemeindeverordnungen zu beachten sind.²⁶⁹ Im Mittelpunkt der Privatisierungsdebatte steht vor allem die Effizienz staatlichen Handelns.²⁷⁰ Unter Effizienz wird dabei das Verhältnis zwischen Input

²⁶³ Vgl. Gromoll, B., Privatisierung, 1982, S. 185.

²⁶⁴ Vgl. Cronaue, U. / Westermann, G., Kommunale Unternehmen, 2003, S. 53.

²⁶⁵ Zum Begriff der Wirtschaftlichkeit in öffentlicher Perspektive vgl.: Goldbach, A., Wirtschaftlichkeit, in: Goldbach, A. / Söffke, C. / Di Pietro u.a., Entwicklungslinien, 2005, S. 3 ff.

²⁶⁶ Vgl. Lange, C., Privatisierung, 1984, S. 7; Gaß, A., Umwandlung, 2003, S. 58; Cronaue, U. / Westermann, G., Kommunale Unternehmen, 2003, S. 53. Kritisch hierzu Winkler, A., Privatisierungshemmnisse, 1999, S. 39 ff.

²⁶⁷ Vgl. zur Analyse von Unternehmensverfassungen unter ökonomischen Gesichtspunkten. Müller, N., Rechtsformwahl, 1993, S. 344 ff..

²⁶⁸ Vgl. Däubler, W., Privatisierung, 1980, S. 41 f.; Ehlers, D., Verwaltung, 1984, S. 299; Gaß, A., Umwandlung, 2003, S. 58; Kühne, K., gelangt zu der Schlussfolgerung, dass es sogar eine Reihe von Wirtschaftszweigen gibt, in denen öffentliche Unternehmen im Vergleich zu privaten ebenso kostengünstig arbeiten; vgl.: Kühne, K., Effizienz, in: Brede, H., Privatisierung, 1988, S. 233.

²⁶⁹ Vgl. Gaß, A., Umwandlung, 2003, S. 58 f.

²⁷⁰ Vgl. zur Effizienzprüfung bei Outsourcing: Stößel, F., Outsourcing, 1998.

und Output verstanden.²⁷¹ Als ein Grund für die mangelnde Effizienz wird unter anderem der fehlende Wettbewerb²⁷² bei staatlichen Unternehmen angeführt. Abgesehen von den unterschiedlichen Gründen für die vermeintlich fehlende Effizienz der öffentlichen Hand sind allerdings auch die Probleme bei der Messung der Effizienz zu beachten.

Cronauge/Westermann demonstrieren die Probleme im Zusammenhang mit der Effizienzmessung am Beispiel von öffentlichen und privaten Krankenhäusern. Dabei wird deutlich, dass aufgrund der unterschiedlichen Ausgangssituationen es zu einem klaren Effizienzvorteil bei den privaten Häusern kommt. Dieser Vorteil ist auf die Tatsache zurückzuführen, dass öffentliche Krankenhäuser aufgrund ihres Versorgungsauftrages und einer politischen Zielsetzung beispielsweise eine bestimmte Bettenkapazität und Kapazitäten zur Ausbildung in Medizin- und Pflegeberufen vorhalten müssen. Im Unterschied dazu wird ein Krankenhaus in privater Trägerschaft nach rein betriebswirtschaftlichen Gesichtspunkten seine Kapazität optimieren. Effizienzvergleiche zwischen privaten und öffentlichen Unternehmen basieren zwar auf denselben mathematischen Relationen, aber haben unterschiedliche Ausgangslagen und sind deshalb wenig sinnvoll.²⁷³

Des Weiteren wird argumentiert, dass insbesondere im Bereich der öffentlichen Verwaltung finanzielle und existenzielle Anreize fehlen, die ursächlich für die Ineffizienzen der Verwaltung seien. Im Vergleich zur Privatwirtschaft könnten sich die Mitarbeiter im öffentlichen Dienst in der Regel auf ein gesichertes Einkommen als auch auf einen dauerhaften Arbeitsplatz verlassen. Dies führe im Ergebnis dazu, dass in der Privatwirtschaft eine höhere Leistungsbereitschaft und –fähigkeit vorläge.²⁷⁴

Die Wirtschaftswissenschaften versuchen die Effizienz der Leistungserstellung zu erklären. Gegenstand der so genannten „Neuen Institutionenökonomie“ ist

²⁷¹ Vgl. Cronauge, U. / Westermann, G., Kommunale Unternehmen, 2003, S. 54.

²⁷² Vgl. hierzu kritisch Däubler, W., Privatisierung, 1980, S. 41.

²⁷³ Vgl. Cronauge, U. / Westermann, G., Kommunale Unternehmen, 2003, S. 59 schlagen deshalb als Alternative ein Benchmarkingkonzept vor; zu methodischen Problemen von Effizienzanalysen und Problemen von Kostenvergleichsstudien: Vgl. auch zu den Problemen der Effizienzmessung im Krankenhauswesen: Breyer, F. / Zweifel, P. / Kifmann, M., Gesundheitsökonomik, 2005, S. 353 – 378; Budäus, D., Effizienzanalyse, in: Brede, H., Privatisierung, 1988, S. 203 ff.

²⁷⁴ Vgl. Budäus, D., Privatisierung, 1997, S. 20 f.

es in diesem Zusammenhang, allgemeine Untersuchungsansätze zu finden, die sowohl für öffentliche als auch für private Unternehmen gelten.²⁷⁵ Es werden hierbei zwei Ansätze unterschieden, die auch die Ineffizienz öffentlicher Leistungserstellung zu begründen versuchen.

Property-Rights-Theorie

Der Property-Rights-Ansatz untersucht die Frage, wie die Verteilung von Verfügungsrechten das Verhalten der Wirtschaftssubjekte beeinflusst.²⁷⁶ Nach Ansicht der Vertreter der Property-Rights-Theorie liegt die Ursache für die Ineffizienz staatlichen Handels im Auseinanderfallen von Verfügungs- und Eigentumsrechten. Danach ist die Motivation bei der Leistungserstellung umso größer, je umfassender die Verfügungsrechte mit den Eigentumsrechten an den Produktionsmitteln korrelieren. Daraus folgt, dass das Ziel eines privaten Unternehmers stets die kostengünstigste und zugleich qualitativ hochwertige Produktion ist, um seinen Gewinn zu maximieren. Dabei handelt er aus reinem Eigeninteresse am Gewinn.

Im Gegensatz hierzu fehlt es bei den Mitarbeitern der öffentlichen Hand gerade an dieser Motivation, da sie weder Eigentümer der Produktionsmittel, noch am Gewinn beteiligt sind. Es fehlt somit an Produktionseffizienz.²⁷⁷

Prinzipal-Agent-Modell

Das Prinzipal-Agent-Modell beschäftigt sich mit dem Vertragstyp Auftrag. Ziel dieses Ansatzes ist es, die optimale Ausgestaltung eines Vertrags innerhalb einer Auftragsbeziehung zu bestimmen.²⁷⁸ Der Prinzipal (Geschäftsherr) hat das Ziel der guten, schnellen und kostengünstigen Auftragsfertigung. Der Agent (Auftragnehmer) kann hingegen ganz andere Ziele verfolgen. Zur Lösung dieses Konflikts stehen dem Prinzipal generell die Instrumente der Überwachung und Ergebnisbeteiligung zur Verfügung.²⁷⁹

²⁷⁵ Vgl. Budäus, D., Privatisierung, 1997, S. 20. Einen Überblick liefern Wöhe, G. / Döring, U., *BWL*, 2005, S. 39 ff.

²⁷⁶ Vgl. Brunner-Salten, R., *Rechtsformwahl*, 1999, S. 25; Erdmeier, P., *Privatisierung*, 2001, S. 59 ff.; Wöhe, G. / Döring, U., *BWL*, 2005, S. 41.

²⁷⁷ Vgl. zur Anwendbarkeit der Property Rights – Theorie auf das Krankenhaus Brunner-Salten, R., *Rechtsformwahl*, 1999, S. 46 ff.

²⁷⁸ Vgl. Wöhe, G. / Döring, U., *BWL*, 2005, S. 41.

²⁷⁹ Vgl. Budäus, D., *Privatisierung*, 1997, S. 22.

Die effiziente Erfüllung staatlicher Aufgaben hängt folglich entscheidend von der Ausgestaltung des Vertragsverhältnisses zwischen dem Auftragnehmer und dem Auftraggeber ab.²⁸⁰

Überträgt man dieses Modell auf die Privatisierungsdiskussion, ergeben sich folgende Schlussfolgerungen. Im Unterschied zu einem privaten Prinzipal, der häufig nur die Gewinnmaximierung als Ziel verfolgt, verfolgt der Staat als Prinzipal eine Vielzahl von Zielsetzungen, beispielsweise Erfüllung der öffentlichen Aufgabe, aber auch sozialpolitische und wirtschaftspolitische Ziele. Daraus ergibt sich auch für den Agenten eines Privaten eine unmittelbare Produktionsorientierung, da er meist in irgendeiner Form am Gewinn beteiligt sein wird. Außerdem drohen ihm im Vergleich zum Agenten eines öffentlichen Prinzipals vermehrt Sanktionen in Form von Vertragskündigungen, da er bei mangelnder Konkurrenzfähigkeit durch einen anderen Agenten ersetzt wird. Der Agent eines öffentlichen Prinzipals wird in der Regel weder am Gewinn beteiligt, noch drohen ihm Sanktionen in der Form von Entlassung oder Lohnkürzungen. Er wird folglich auch weniger Interesse an der Effizienz seines eigenen Handelns haben.²⁸¹ Mit Hilfe des Prinzipal-Agent-Modells können bedeutsame Anhaltspunkte für die Analyse und Ausgestaltung von Privatisierungsmaßnahmen gewonnen werden. Aus dem Ansatz lässt sich die Relevanz einer Verknüpfung von Anreiz- und Sanktionssystem einerseits sowie Steuerungs- und Kontrollsystemen andererseits erkennen.²⁸²

Beide Modelle liefern zahlreiche Argumente die Ineffizienz staatlichen Handelns zu erklären. Einige Vertreter gelangen sogar zu einem Privatisierungsgebot.²⁸³ Die aus rein betriebswirtschaftlicher Sichtweise logische Schlussfolgerung kann trotzdem nicht uneingeschränkt auf jedes staatliche Tätigwerden übertragen werden. Besonders im Bereich der Sozialpolitik stoßen die Theorien auf Grenzen der praktischen Umsetzbarkeit. In diesem Bereich ist der Staat gerade

²⁸⁰ Vgl. Kraus, H., Privatisierung, 1997, S. 125.

²⁸¹ Zu den spezifischen Besonderheiten zwischen dem Beamten und seinem Dienstherrn vgl.: Kraus, H., Privatisierung, 1997, 127 ff.

²⁸² Vgl. Budäus, D., Privatisierung, 1997, S. 24.

²⁸³ Vgl. Erdmeier, P., Privatisierung, 2001, S. 78.

nicht aus Gründen der Einnahmenerzielungsabsicht tätig, sondern es überwiegen hier vielmehr Gründe des Gemeinwohlinteresses.²⁸⁴

Ein weiterer Kritikpunkt an den Theorien setzt bei den unterschiedlichen Rahmenbedingungen für staatliches und privates Handeln an. Häufig unterliegt die öffentliche Verwaltung viel strafferen gesetzlichen und politischen Vorgaben als ein privates Unternehmen. Ein Vergleich der Akteure scheitert deshalb schon an den völlig unterschiedlichen Voraussetzungen. Vorrangiges Ziel sollte deshalb zunächst eine Modernisierung der bisher vorhandenen Verwaltungsstrukturen sein.²⁸⁵

III. Rechtliche Gründe

Kennzeichnend für die Privatisierungsdiskussion ist, dass sie überwiegend aus wirtschaftlicher und politischer Sicht geführt wird. Grundlegende rechtliche Fragestellungen werden dagegen oft nur am Rande behandelt.²⁸⁶ Für eine ausgewogene Diskussion sollten allerdings auch diese betrachtet werden. Für die Bestimmung des Privatisierungspotenzials staatlicher Tätigkeiten in der Bundesrepublik Deutschland kommt es insbesondere darauf an, nach welchen rechtlichen Grundlagen sich Zulässigkeit und Umfang öffentlicher Leistungen in unserer Rechtsordnung determinieren.

Hierbei geht es vor allem um verfassungsrechtliche und haushaltsrechtliche Fragestellungen. Insbesondere die Frage nach den Grenzen der Privatisierung und das Gebot zur Privatisierung müssen problematisiert werden.

Verfassungsrechtlicher Rahmen

Von besonderer Bedeutung ist hierbei der durch die Verfassung gesetzte Rahmen, da dieser weder der Regierung noch dem einfachen Gesetzgeber zur

²⁸⁴ Vgl. Ennemann, U., Krankenhäuser, 2003 S. 86 ff. zur Anwendung der institutionenökonomischen Ansätze speziell im Krankenhaus.

²⁸⁵ Vgl. Ewald, I., Privatisierung, 2005, S. 31.

²⁸⁶ Eine ausführliche Darstellung der rechtlichen Grenzen der Privatisierung öffentlicher Aufgaben findet sich bei: Gromoll, B., Privatisierung, 1982.; zu Rechtsfragen der Privatisierung vgl.: Ehlers, D., Verwaltung, 1984; Arnim, von. H., Privatisierung, 1995; Stollmann, F., Privatisierung, in: Der Landkreis, 1999, S. 22 ff.; Schuppert, G., Staatswissenschaft, 2003, S. 337-342.

Disposition steht.²⁸⁷ Dem Grundgesetz können nur schwer wirtschaftspolitische Aussagen oder Regelungen für die Wirtschaftstätigkeit entnommen werden. Insoweit wird von der wirtschaftspolitischen Neutralität des Grundgesetzes gesprochen.²⁸⁸ Trotzdem sind durch die verfassungsrechtlichen Grundsätze einer freien Gestaltung der Wirtschaftstätigkeit durch den Gesetzgeber und die Verwaltung Schranken gesetzt²⁸⁹.

In den folgenden Ausführungen soll deshalb analysiert werden, ob und wieweit sich aus der Verfassung Handlungsgrenzen oder ein Privatisierungsverbot bzw. die Anwendung gewisser Privatisierungsformen auf öffentliche Leistungen im Bereich der Eingriffs- und Leistungsverwaltung ableiten lassen.²⁹⁰

Für rechtliche Restriktionen einer Privatisierung kommen insbesondere die nachfolgenden Artikel der Verfassung in Betracht:

- Art. 15 GG Sozialisierung
- Art. 20 GG Sozialstaatsprinzip
- Art. 20 GG Rechtsstaatsprinzip
- Art. 20 GG Demokratieprinzip
- Art 33 GG Beamtenprivileg
- Gemeinwohlgebot
- Subsidiaritätsprinzip

Sozialisierung

Art. 15 GG enthält lediglich eine Ermächtigung des Staates zur Sozialisierung.²⁹¹ Hieraus ergibt sich aber kein Verbot der Privatisierung. „Art. 15 GG schafft nur die Möglichkeit, nicht aber die Verpflichtung zur Sozialisierung. Umgekehrt verbietet die Verfassung auch nicht, erwerbswirtschaftliche Unternehmen des Bundes zu veräußern und zu reprivatisieren.“²⁹² In welchem

²⁸⁷ Vgl. Püttner, G., Rechtliche Rahmenbedingungen, in: Brede, H., Privatisierung, 1988, S. 257.

²⁸⁸ Vgl. Püttner, G., Rechtliche Rahmenbedingungen, in: Brede, H., Privatisierung, 1988, S. 258; Hauser, D., Wirtschaftliche Betätigung, 2004, S. 20.

²⁸⁹ Vgl. Völmicke, C., Privatisierung, 1996, S. 60.

²⁹⁰ Vgl. zu verfassungsrechtlichen Bedenken bei der Privatisierung von Landeskrankenhäusern: Bühring, P., Privatisierung, in: Deutsches Ärzteblatt, 2005, S. A – 2605.

²⁹¹ Vgl. Maurer, H., Staatsrecht, 2005, § 8 Rz. 93 ff.; Stein, E. / Frank, G., Staatsrecht, 2004, § 42 III 5;

²⁹² Zippelius, R. / Würtenberger, T., Staatsrecht, 2005, § 31 IV 2.

Umfang der Staat davon Gebrauch macht, ist letztendlich eine rein politische Entscheidung. Die Regelung stellt folglich keine Privatisierungsschranke dar.²⁹³

Sozialstaatsprinzip

Das in Art. 20 GG verankerte Sozialstaatsprinzip²⁹⁴ verpflichtet den Staat zur Herstellung und Erhaltung sozialer Gerechtigkeit und sozialer Sicherheit.²⁹⁵ Durch die Norm wird aber lediglich ein gewisser Versorgungsstandard für die Bevölkerung festgeschrieben. Dies betrifft die Bereitstellung lebensnotwendiger Bereiche, wie beispielsweise Krankenhäuser oder die Abfallentsorgung. Art 20 GG enthält aber keine Regelung über die Art der Bereitstellung.²⁹⁶ Der Staat hat also generell die Möglichkeit, benötigte Güter und Dienste selbst herzustellen oder sich Dritter zu bedienen.²⁹⁷ Eine Verpflichtung zur eigenen Bereitstellung besteht nur dann, wenn der Standard durch Private nicht gesichert ist. Folglich lässt sich aus dem Sozialstaatsprinzip kein Verbot der Privatisierung öffentlicher Aufgaben begründen.²⁹⁸

Rechtsstaatsprinzip

Das Ziel eines Verfassungsstaates ist es, die Staatsmacht durch Recht und Gesetz zu begrenzen und zu kontrollieren.²⁹⁹ Das Rechtsstaatsprinzip³⁰⁰ findet sich im Grundgesetz nicht konkret an einer expliziten Stelle, sondern ist vielmehr in einer Vielzahl von Artikeln enthalten.³⁰¹ Die wesentlichen rechtsstaatlichen Grundsätze enthält jedoch Art. 20 GG, der in Absatz 2 den Grundsatz der Gewaltenteilung und die Bindung der vollziehenden Gewalt (Exekutive) und der Judikative an Gesetz und Recht regelt.³⁰² Für die Beantwortung der Frage, ob die Privatisierung öffentlicher Aufgaben noch mit dem Rechtsstaatsprinzip vereinbar ist, ist vor allem der Gesetzesvorbehalt von Bedeutung. Dieser

²⁹³ Vgl. Püttner, G., Rechtliche Rahmenbedingungen, 1988, S. 258.

²⁹⁴ Zum Sozialstaatsprinzip allgemein vgl. Maurer, H., Staatsrecht, 2005, § 8 Rz. 95.

²⁹⁵ Ausführliche Diskussion zur Privatisierung und Sozialstaatsprinzip bei: Gromoll, B., Privatisierung, 1982, S. 203 ff.

²⁹⁶ Vgl. Stein, E. / Frank, G., Staatsrecht, 2004, § 21 II, III; Badura, P., Staatsrecht, 2003, S. 301 ff.; Metzger, M., Privatisierung, 1990, S. 59 f.

²⁹⁷ Vgl. Zippelius, R. / Würtenberger, T., Staatsrecht, 2005, § 13 I 3.

²⁹⁸ Vgl. Metzger, M., Privatisierung, 1990, S. 60 f.

²⁹⁹ Vgl. Gromoll, B., Privatisierung, 1982, S. 160; Stern, K., Staatsrecht, 1984, § 3 III 7.a).

³⁰⁰ Zum Begriff vgl. Badura, P., Staatsrecht, 2003, S. 311 ff.; Maurer, H., Staatsrecht, 2005, § 5 Rz. 5.

³⁰¹ Vgl. Arndt, H. / Rudolf, W., Öffentliches Recht, 1996, S. 30.

³⁰² Vgl. Metzger, M., Privatisierung, 1990, S. 55 f.

verpflichtet die öffentliche Verwaltung im Rahmen gesetzlicher Regelungen vorzugehen und von rechtsfremden Verhalten abzusehen. Es können bei der Verwaltung allgemein drei Erscheinungsformen ausgemacht werden:

- Hoheitsverwaltung (Eingriffsverwaltung)³⁰³
- Leistungsverwaltung³⁰⁴
- wirtschaftlich–fiskalische Tätigkeit.³⁰⁵

Nach herrschender Meinung unterliegen vorwiegend die Leistungen der Eingriffsverwaltung dem Gesetzesvorbehalt, da auf diesem Gebiet die Wahrnehmung öffentlicher Aufgaben mit hoheitlichen Eingriffen in die Freiheit und in das Eigentum des einzelnen verbunden ist. Nach dem Rechtsstaatsprinzip muss die Ausübung hoheitlicher Befugnisse frei von individuellen Interessen erfolgen.³⁰⁶ Dieser Grundsatz muss auch nach einer Privatisierung berücksichtigt werden, der Staat demgemäß weiterhin dafür Sorge tragen, dass der Gesetzesvollzug uneigennützig, unparteiisch und sachlich erfolgt sowie der Haftungsrückgriff des einzelnen bei Missbrauch der Staatsgewalt möglich ist. Die vorherrschende Meinung schließt daraus, dass funktionale Privatisierungen im Bereich der Eingriffsverwaltung nicht zulässig sind, da folglich den Gebietskörperschaften keinerlei Kontroll- und Einwirkungsmöglichkeiten verbleiben.³⁰⁷ Dagegen lässt sich aus dem Rechtsstaatsprinzip kein Verbot für eine formalrechtliche oder auch materiell-organisatorische Privatisierung im Bereich der Eingriffsverwaltung ableiten.

Das große Feld der Leistungsverwaltung gilt hinsichtlich des Rechtsstaatsprinzips als unproblematisch privatisierungsfähig.³⁰⁸

³⁰³ Militär, Polizei, Justiz, Finanzen.

³⁰⁴ Personennahverkehr, Schlachthofwesen, Müllabfuhr.

³⁰⁵ Vgl. Arnim, von H., Privatisierung, 1995, S. 29.

³⁰⁶ Vgl. Gromoll, B., Privatisierung, 1982, S.171

³⁰⁷ Vgl. Gromoll, B., Privatisierung, 1982, S. 146; Metzger, M., Privatisierung, 1990, S. 56.

³⁰⁸ Vgl. Gromoll, B., Privatisierung, 1982, S. 146; Metzger, M., Privatisierung, 1990, S. 56; Völmicke, C., Privatisierung, 1996, S. 66; Erdmeier, P., Privatisierung, 2001, S. 99.

Demokratieprinzip

Nach dem Demokratieprinzip muss alle Staatsgewalt demokratisch legitimiert sein.³⁰⁹ Dieser Grundsatz schließt aber eine Übertragung öffentlicher Aufgaben an Private nicht aus. Speziell auf dem Gebiet der Daseinsvorsorge kann die Privatisierung mit dem Demokratieprinzip vereinbar sein. Schranken ergeben sich auch hier wieder für den Bereich der hoheitlichen Verwaltung.

Beamtenprivileg

Gemäß Art. 33 GG ist die Ausübung hoheitlicher Tätigkeiten Angehörigen des öffentlichen Dienstes vorbehalten. Von Art. 33 GG wird nach herrschender Meinung allerdings nur der hoheitliche Bereich erfasst.³¹⁰ Weiterhin sind die verfassungsrechtlichen Grenzen einer wirtschaftlichen Betätigung der öffentlichen Hand und die sich eventuell ergebende Pflicht zur Privatisierung zu prüfen.

Gemeinwohlgebot

Nach ständiger Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts widersprechen Maßnahmen, die zur Erreichung eines legitimen öffentlichen Zwecks ungeeignet, nicht erforderlich oder nicht proportional sind, dem so genannten Gemeinwohlgebot. Eine rein erwerbswirtschaftlich begründete Tätigkeit der öffentlichen Hand ist daher unzulässig. Für einige Bereiche lässt sich deshalb aus dem Gemeinwohlgebot ein Privatisierungsgebot ableiten.

Subsidiaritätsprinzip

Grundgedanke ist, dass Aufgaben innerhalb eines Gemeinwesens immer von der kleinstmöglichen Einheit wahrgenommen werden sollen.³¹¹ Der Staat darf folglich nur subsidiär, d.h. helfend tätig werden. Das Subsidiaritätsprinzip hat mit Ausnahme des Art. 23 GG nicht unmittelbar Eingang in die Verfassung gefunden. Ob das Subsidiaritätsprinzip ein aus der Verfassung ableitbarer Grundsatz darstellt, dass die wirtschaftliche Betätigung des Staates beschränkt wird, wird kontrovers diskutiert. Folglich kann daraus auch kein Privatisierungsgebot und keine –pflicht abgeleitet werden.³¹²

³⁰⁹ Zum Demokratieprinzip vgl. Stein, E. / Frank, G., Staatsrecht, 2004, § 8 II.

³¹⁰ Vgl. Metzger, M., Privatisierung, 1990, S. 65 ff.

³¹¹ Vgl. Zippelius, R. / Würtenberger, T., Staatsrecht, 2005, § 10 II 3c.

³¹² Vgl. Metzger, M., Privatisierung, 1990, S. 68 ff.

IV. Europarechtliche Gesichtspunkte

Der EG-Vertrag ist hinsichtlich der Eigentumsordnung in den Mitgliedstaaten neutral.³¹³ Den Mitgliedstaaten ist es folglich freigestellt, sich wirtschaftlich zu betätigen, da der Vertrag kein Verbot hinsichtlich der Existenz öffentlicher Unternehmen enthält.³¹⁴ Dies ergibt sich einerseits aus der Regelung des Art. 86 EGV, der von der Existenz öffentlicher Unternehmen ausgeht, andererseits aus Art. 295 EGV, der die Eigentumsordnung in den Mitgliedstaaten explizit unberührt lässt.³¹⁵

Aus dem EGV können sich allerdings dann Schranken für die wirtschaftliche Betätigung der öffentlichen Hand ergeben, soweit die Tätigkeit gegen die Wettbewerbsordnung der Gemeinschaft verstößt. Der Vertrag statuiert den Grundsatz der Gleichbehandlung öffentlicher und privater Unternehmen. Hierdurch kommt auch die ordnungspolitische Grundentscheidung des Vertrags zum Ausdruck. Es soll dadurch verhindert werden, dass es durch den Einfluss der öffentlichen Hand auf die Unternehmen zu versteckten Diskriminierungen oder Wettbewerbsverzerrungen kommt.³¹⁶

Die Einhaltung dieser Grundsätze wird durch die Kommission sichergestellt. Dabei stehen ihr die Rechtsakte nach Art. 86 Abs. 3 EGV und das Vertragsverletzungsverfahren gemäß Art. 226 EGV zur Verfügung. Fraglich ist allerdings, ob durch die Normen ein privatisierungsfördernder Effekt ausgeht oder gar die Privatisierung öffentlicher Unternehmen dadurch aktiv vorangetrieben wird.

Der Regelungsgehalt des Art. 295 EGV garantiert den Bestand der nationalen Eigentumsordnungen in den Mitgliedstaaten.³¹⁷ Der Begriff der Eigentumsordnung umfasst die Gesamtheit aller Eigentumspositionen sowie die Regelungen über Enteignung und Privatisierung. Durch Art. 295 EGV wird den Mitgliedstaaten das Recht eingeräumt, Unternehmen zu verstaatlichen oder zu privatisieren. Art. 295 EGV enthält allerdings auch ein Gleichbehandlungsgebot,

³¹³ Vgl. Püttner, G., Rechtliche Rahmenbedingungen, in: Brede, H., Privatisierung, 1988, S. 261.

³¹⁴ Vgl. Ehlers, D., Gutachten, 2002, S. E 33.

³¹⁵ Vgl. Seidel, M., Privatisierung, in: Hasse, R. / Schenk, K. / Stausbhaar, T. u.a., Wettbewerb, 2004, S. 61.; Hellermann, J., Privatisierungs- und Deregulierungspolitik, 2000, S. 96 ff.

³¹⁶ Vgl. Badura, P., öffentliche Unternehmen, in: ZGR, 1997, S. 291 ff.

³¹⁷ Vgl. Hauser, D., Wirtschaftliche Betätigung, 2004, S. 16.

das gewährleisten soll, dass private und öffentliche Eigentümer gleich behandelt werden.³¹⁸ Als weitere Normen, welche die Privatisierung beeinflussen können, kommen

- Art. 86 EGV: Behandlung öffentlicher Unternehmen
 - Art. 87 EGV: Kontrolle von Beihilfen an öffentliche Unternehmen
- in Betracht.

Das Vorhandensein einer privatisierungsfreundlichen Tendenz des europäischen Rechts wird in der Literatur zunehmend bejaht.³¹⁹ Art. 86 EGV rechnet zu den Wettbewerbsregelungen der Europäischen Gemeinschaft. Das Ziel der Norm ist der Abbau wettbewerbsrechtlicher Privilegien.³²⁰ Art. 86 EGV ordnet dabei die Anwendung der Vertragsvorschriften auch für öffentliche Unternehmen an und verfolgt die Gleichstellung öffentlicher und privater Unternehmen.³²¹

Durch den Europäischen Gerichtshof erfolgt dabei eine vergleichsweise strenge Kontrolle. Die Vorschriften der Art. 86 Abs. 1 und Art. 82 EGV gelten bereits bei einer potenziellen Gefahr einer Wettbewerbsverletzung des öffentlichen Unternehmens. Ein tatsächlicher Verstoß ist nicht erforderlich.³²² Es muss allerdings berücksichtigt werden, dass die Anwendung des Art. 82 EGV einen grenzüberschreitenden Bezug voraussetzt. Somit fallen Unternehmen, deren Tätigkeitsfeld auf einen lokalen Bereich beschränkt bleibt, nicht unter den Anwendungsbereich der Norm.

Eine weitere Norm, von der ein gewisser Privatisierungsdruck ausgehen kann, ist Art. 87 EGV. Durch diese Vorschrift werden sowohl Beihilfen als auch Finanzhilfen an öffentliche Unternehmen kontrolliert.³²³ Die Prüfung erfolgt durch einen so genannten „Investortest“. Hierdurch soll eine Abgrenzung zwischen einer dem Verbot des Art. 87 Abs. 1 EGV unterworfenen Beihilfe und

³¹⁸ Vgl. Böhmann, K., Privatisierungsdruck, 2001, S. 143.

³¹⁹ Vgl. Osterloh, L., Privatisierung, in: VVDStRL, 1995, S. 206; Bauer, H., Privatisierung, in: VVDStRL, 1995, S. 245 ff.; Badura, P., öffentliche Unternehmen, in: ZGR, 1997, S. 291; Schmid, K. / Vollmöller, T., EU-Beihilferecht, in: NJW, 1998, 716; Brenner, M. / Huber, P., Europarecht, in: DVBl, 2004, 870 f.

³²⁰ Vgl. Seidel, M., Privatisierung, in: Hasse, R. / Schenk, K. / Staubhaar, T. u.a., Wettbewerb, 2004, S. 62.

³²¹ Vgl. Seidel, M., Privatisierung, in: Hasse, R. / Schenk, K. / Staubhaar, T. u.a., Wettbewerb, 2004, S. 62; Hauser, D., Wirtschaftliche Betätigung, 2004, S. 16.

³²² Vgl. Böhmann, K., Privatisierungsdruck, 2001, S. 157.

³²³ Vgl. Preißinger, E., Privilegierung, 1990, S. 87 ff.; Schäfer, C., Einwirkungen, 2004, S. 84 ff.

einer unternehmerischen Investition erfolgen. Will ein Mitgliedstaat Sanktionen vermeiden, so ist es aufgrund der von der Kommission vorgenommenen Bewertungen ratsam, Private an der Investition zu beteiligen, mithin Unternehmens- teile zu veräußern. Durch den Investortest entsteht somit ein faktischer Privatisierungsdruck.³²⁴

Die Vorschriften des Vergaberechts sind ein Mittel, um zu verhindern, dass die Auftragsvergabe als Mittel der Wirtschaftspolitik eingesetzt wird. Somit ist gewährleistet, dass öffentliche Unternehmen nicht durch öffentliche Aufträge finanzielle Unterstützung erlangen.³²⁵

Insgesamt betrachtet geht vom europäischen Recht ein spürbarer Privatisierungsdruck auf die öffentliche Hand aus.³²⁶ Allerdings kann aber - nach wohl herrschender Meinung im Schrifttum - keine allgemeine Verpflichtung zur Privatisierung staatlicher Unternehmen aus den europäischen Verträgen abgeleitet werden.³²⁷

³²⁴ Vgl. Böhmann, K., Privatisierungsdruck, 2001, S. 226.

³²⁵ Vgl. Böhmann, K., Privatisierungsdruck, 2001, S. 247.

³²⁶ Vgl. Böhmann, K., Privatisierungsdruck, 2001, S. 267; Seidel, M., Privatisierung, 2004, S. 71.

³²⁷ Vgl. Seidel, M., Privatisierung, in: Hasse, R. / Schenk, K. / Stausbhaar, T. u.a., Wettbewerb, 2004, S. 61.

F. Steuerliche Zielsetzung der Privatisierung

Die steuerliche Wertung eines Privatisierungsvorgangs setzt zunächst geeignete Beurteilungskriterien voraus. Dabei gilt es zu berücksichtigen, dass die steuerlichen Zielsetzungen als ein Teilgebiet des gesamten unternehmerischen Zielsystems betrachtet werden müssen.³²⁸ Eine geeignete Steuerplanung sollte deshalb einsetzen, bevor die wirtschaftlichen Entscheidungen anstehen. Nur so kann die Alternative, welche zu einer möglichst geringen steuerlichen Belastung führt, mit den anderen betriebswirtschaftlichen Sachverhalten ursächlich verknüpft werden.³²⁹ Bei den Effekten der Besteuerung sind hierbei Zeiteffekte, Tarifeffekte und Bemessungsgrundlageneffekte zu unterscheiden.³³⁰

Aus betriebswirtschaftlicher Sicht kann davon ausgegangen werden, dass die Wirtschaftssubjekte die Maximierung ihres Nettoergebnisses nach Steuern anstreben.³³¹ Aus diesem Streben können folgende ertragsteuerliche Subziele abgeleitet werden:

- die relative Steuerminimierung
- die relative Risikominimierung³³².

Dabei ist unter relativer Steuerminimierung eine legale Steuervermeidung zu verstehen.³³³ Des Weiteren kann das Ziel nur als eine partielle Vermeidung verstanden werden, da eine Minimierung auf Null mit der Einstellung der betrieblichen Tätigkeit verbunden wäre. Die Steuerbelastung soll folglich im Rahmen von legalen Möglichkeiten optimiert werden.³³⁴

Eine Privatisierung kann grundsätzlich unmittelbare und mittelbare Steuerfolgen auslösen. Dabei sind unter unmittelbaren Steuerfolgen solche zu verstehen, die durch die Privatisierungsentscheidung begründet werden. Mittelbare Steuerfolgen gehen dagegen auf die Tatsache zurück, dass durch die Privatisierung neue Rahmendaten entstehen, die eine andere Besteuerung in der Zukunft mit sich bringen. So ist bei Privatisierungsvorgängen insbesondere von Bedeutung,

³²⁸ Vgl. beispielsweise die Ausführungen zu Steuern im Rahmen des betrieblichen Organisationssystems bei: Nieland, M., Betriebliche Steuergestaltung, 1997, S. 58 ff.

³²⁹ Vgl. Kußmaul, H., Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, 2006, S. 1 ff.

³³⁰ Vgl. Wagner, F., Perspektiven, in: DB, 1991, S. 3.

³³¹ Vgl. Wagner, F., Perspektiven, in: DB, 1991, S. 2.

³³² Vgl. Förster, G., Umstrukturierung, 1991, S. 45.

³³³ Vgl. Wagner, F., Perspektiven, in: DB, 1991, S. 2; Förster, G., Umstrukturierung, 1991, S. 45.

³³⁴ Dies kann beispielsweise mit Hilfe eines Steuercontollings geschehen, vgl. hierzu Herzig, N. / Zimmermann, M., Steuercontrolling, in: DB, 1998, S. 1144.

ob der Vorgang zur Aufdeckung und Versteuerung der stillen Reserven führt. Weitere Aspekte, die Einfluss auf den Entscheidungsprozess besitzen, sind beispielsweise der Untergang von Verlustvorträgen, der Anfall von Grunderwerbsteuer³³⁵, der Wegfall von Investitionszulagen³³⁶ und Nachteile bei der sich anschließenden laufenden Besteuerung.³³⁷

Daneben sind bei der Privatisierung von öffentlich-rechtlichen Krankenhäusern auch die Vorschriften des Gemeinnützigkeitsrechts von großer Bedeutung, da unter gewissen Voraussetzungen ein Verstoß zu einer 10-jährigen Nachversteuerung führen kann.³³⁸

Das Ziel der relativen Risikominimierung ist eng mit dem Problem der Unsicherheit verknüpft. Die veränderten Rahmenbedingungen im Gesundheitswesen zwingen auch die öffentlich-rechtlichen Krankenhausträger zu Umstrukturierungen. Da sich aber derzeit die Gesundheitspolitik im Umbruch befindet, sind die zukünftigen Rahmenbedingungen ungewiss. Gleichzeitig herrscht auch auf dem Gebiet des geltenden Steuerrechts keine Rechtsklarheit. Dies gilt insbesondere für den Bereich der Besteuerung der öffentlichen Hand im Körperschaftsteuer- und Gemeinnützigkeitsrecht. Gerade auf diesem Gebiet gibt es noch zahlreiche offene Rechtsfragen. Alternativpläne gewinnen deshalb eine erhöhte Bedeutung. Daneben sollte zum Abbau der Unsicherheit unter Umständen eine Klärung der offenen Fragen mit dem zuständigen Finanzamt - vorzugsweise im Rahmen einer verbindlichen Auskunft³³⁹ - erfolgen.³⁴⁰ Nach § 89 Abs. 3 AO ist die Bearbeitung der entsprechenden Anträge gebührenpflichtig.³⁴¹

³³⁵ Vgl. auch zu Umstrukturierungen allgemein: Herzig, N., Gestaltung, in: DB, 2000, S. 2237 f.

³³⁶ Zum Problem der Rückforderung von Fördermitteln im Krankenhauswesen vgl. Werner, F. / Nörr Stiefenhofer, L., Stolperfälle, in: KU, 2005, S. 32 f.

³³⁷ Vgl. Herzig, N., in: Herzig, N., Umstrukturierung, 1997, S. 4 ff. für den allgemeinen Fall der Umstrukturierung von Unternehmen.

³³⁸ S. § 61 Abs. 3 AO.

³³⁹ Zur Verbindlichen Auskunft vgl. o.V., Neufassung, in: INF, 2004, S. 178 ff.

³⁴⁰ Vgl. Köhler, T., Rechtsform, in: Krüger, D., Unternehmensform, 2002, S. 534.

³⁴¹ Vgl. Lahme, S. / Reiser, H., Verbindliche Auskünfte, in: BB, 2007, S. 410 ff. zur Kritik an der Gebührenpflicht und zu verfassungsrechtlichen Bedenken in Bezug auf die Gegenstandsgebühr.

G. Begriff und Arten der Privatisierung

Der Begriff „Privatisierung“ wird in der Literatur nicht einheitlich verwendet.³⁴² Im Laufe der Zeit und im Rahmen zahlreicher Privatisierungsdiskussionen ist der Gegenstand, auf den sich dieser Begriff bezieht, immer umfangreicher geworden. Die Bandbreite³⁴³ ist dementsprechend groß und reicht von der Umwandlung kommunaler Unternehmen und Einrichtungen in Gesellschaften des Privatrechts über die Übertragung bzw. Veräußerung öffentlichen Vermögens an Private bis hin zur Übertragung öffentlicher Leistungen auf verwaltungsunabhängige Rechtspersonen des Privatrechts.³⁴⁴

Während vor einigen Jahren eine Differenzierung in drei³⁴⁵, vier³⁴⁶ oder maximal fünf Privatisierungsformen gebräuchlich war, so wird nunmehr teilweise eine Einteilung in sechs Kategorien³⁴⁷ vorgeschlagen.

Im Schrifttum üblich ist eine Differenzierung in die Kategorien der formellen und materiellen Privatisierung, die auch der folgenden Darstellung zu Grunde gelegt wird.³⁴⁸ Eine weitere Unterscheidung erscheint für die vorliegende Arbeit als nicht zielführend, da das Steuerrecht nicht an diese betriebswirtschaftliche Sichtweise anknüpft.³⁴⁹

³⁴² Vgl. Kund, U., Ausgliederung, 1988, S. 32; Arnim, H. von, Privatisierung, 1995, S. 16; Böhmman, K., Privatisierungsdruck, 2001, S. 25; Budäus, D., Privatisierung, 1997, S. 5; Weisel, K. Privatisierung, 2003, S. 46. Ein tabellarischen Überblick über die Terminologie in der Privatisierungsdiskussion findet sich bei: Proeller, I., Auslagerung, 2002, S. 23.

³⁴³ Ausführliche Begriffsdefinitionen und Abgrenzungen finden sich bei: Völmicke, V., Privatisierung, 1995, S. 43 ff.

³⁴⁴ Vgl. Erdmeier, P., Privatisierung, 2001, S. 20; Eine sehr enge Definition des Privatisierungsbegriffs verwenden beispielsweise Bolsenkötter, H., Privatisierung, in: DB, 1993, S. 445 ff. Unter Privatisierung versteht er nur die vollständig oder teilweise Übertragung von bisher in öffentlicher Trägerschaft wahrgenommenen Aufgaben auf Private. Ebenso: Gromoll, B., Privatisierung, 1982, S. 141 f.; Hamer, E. / Gebhardt, R., Privatisierungspraxis, 1992, S. 74 ff. verstehen unter Privatisierung nur Vorgänge, bei denen eine Veränderung auch mit einer Entstaatlichung einhergeht.

³⁴⁵ Vgl. Bauer, H., Privatisierung, in: VVDStRL, 1995, S. 251.

³⁴⁶ Vgl. Schmidt, R., Übergang, in: ZGR, 1996, S. 347.

³⁴⁷ Vgl. Kämmerer, J., Verfassungsstaat, in: JZ, 1996, S. 1043; Schuppert, G., Verwaltungswissenschaft, 2000, S. 370 ff.

³⁴⁸ Die Begriffe gehen zurück auf den Wissenschaftlichen Beirat beim Bundesministerium der Finanzen, Zur Lage und Entwicklung der Staatsfinanzen in der Bundesrepublik Deutschland, Bulletin der Bundesregierung 1975, 1007 f.

³⁴⁹ Neben den verschiedenen Privatisierungsformen lassen sich auch noch die Privatisierungsmethoden unterscheiden (Versteigerung / Verschenkung / Verhandlung) vgl. hierzu beispielsweise Erdmeier, P., Privatisierung, 2001, S. 28 ff.

I. Die formelle Privatisierung

Die formell-rechtliche Privatisierung

Unter einer formell-rechtlichen Privatisierung, die auch als Organisationsprivatisierung³⁵⁰ bezeichnet wird, versteht man im Allgemeinen die Übertragung bislang unmittelbar von den Gebietskörperschaften wahrgenommener Aufgaben auf rechtlich verselbständigte Gesellschaften des Privatrechts.³⁵¹ Kennzeichnend für eine derartige Privatisierung ist, dass das privatrechtliche Gesellschaftskapital ganz oder zumindest überwiegend in öffentlicher Hand verbleibt und damit der nachhaltige Einfluss der Gebietskörperschaft auf das Unternehmen sichergestellt wird.³⁵² Die formelle Privatisierung³⁵³ lässt mithin die Zuordnung einer Leistung als öffentliche Aufgabe unberührt.³⁵⁴ Der öffentlich-rechtliche Träger nutzt in diesem Fall den ihm zur Verfügung stehenden rechtlichen Rahmen aus und bedient sich zur Aufgabenwahrnehmung einer Rechtsform des Privatrechts.

Üblicherweise werden die Aufgaben auf Kapitalgesellschaften in Form der GmbH oder AG übertragen, deren Eigentümer die öffentlichen Gebietskörperschaften bleiben. Die Gesellschaften werden dann als so genannte Eigen- gesellschaften bezeichnet.³⁵⁵

Im Ergebnis „schlüpft die öffentliche Hand in das Gewand eines Privatrechts- subjekts, dessen „Inhaber“ sie bleibt, um ihre Aufgabe als AG, GmbH, e.V. oder in anderer privatrechtlicher Organisationsform wahrzunehmen.“³⁵⁶ Der Vorteil einer formellen Privatisierung wird mit der Entstehung kleinerer und somit steuerungsfähiger Einheiten begründet.³⁵⁷ Kritiker wenden dagegen ein, dass eine spürbare Entlastung öffentlicher Haushalte damit allerdings nicht verbun-

³⁵⁰ Vgl. Killian, W. / Richter, P. / Trapp, J., Ausgliederung, 2006, S. 21.

³⁵¹ Vgl. Arnim, H. von, Privatisierung, 1995, S. 17; Fuest, W. / Kroker, R., Privatisierung, 1981, S. 12; Landsberg, G., Privatisierung, 1997, S. 32; Völmicke, C., Privatisierung, 1995, S. 47; Ochmann, D., Privatisierung, 2005, S. 78 ff.

³⁵² Vgl. Cronauge, U. / Westermann, G., Kommunale Unternehmen, 2003, S. 171.

³⁵³ Das Schrifttum verwendet gleichbedeutend auch den Begriff „formale Privatisierung“; im Rahmen dieser Arbeit finden beide Formen Verwendung.

³⁵⁴ Vgl. Ennemann, U., Krankenhäuser, 2003, S. 34.

³⁵⁵ Vgl. Budäus, D., Privatisierung, 1997, S. 6; Karl, P., Privatisierung, 1999, S. 171; Nowak, E. / Markmiller, K., Rechnungslegung, 2005, S. 7 f.

³⁵⁶ Arnim, von H., Privatisierung, 1995, S. 17.

³⁵⁷ Vgl. Fuest, W. / Kroker, R., Privatisierung, 1981, S. 12.

den sei.³⁵⁸ Aufgrund der aufgeführten Merkmale wird die formelle Privatisierung auch als unechte oder Scheinprivatisierung bezeichnet und im Schrifttum zum Teil aus dem Privatisierungsbegriff ausgeschlossen.³⁵⁹

Im Rahmen dieser Arbeit wird die formelle Privatisierung mit in die Betrachtung einbezogen, da bereits der alleinige Rechtsformwechsel zu steuerlichen Konsequenzen führen kann. In der Praxis ist insbesondere der Rechtsformwechsel zu einer kommunalen Krankenhaus GmbH sehr populär.³⁶⁰ Der Wechsel zu einer privatrechtlichen Organisationsform soll mit kürzeren Entscheidungswegen, der Anwendung betriebswirtschaftlicher Führungs- und Steuerungsinstrumente und einer größeren Unabhängigkeit vom öffentlich-rechtlichen Träger einhergehen. Der Wechsel zur Privatrechtsform gilt bei einigen Autoren geradezu als Univerallslösung der unterstellten Effizienzprobleme im Krankenhaus.³⁶¹ Häufig stellt die formale Privatisierung eine Vorstufe für eine spätere materielle Privatisierung dar.

Die finanzwirtschaftliche Privatisierung

Die finanzwirtschaftliche Privatisierung stellt eine Unterart der formalen Privatisierung dar.³⁶² Bei dieser Form wird der private Sektor an der Finanzierung öffentlicher Aufgaben beteiligt. Dabei spielen weniger Entstaatlichungsgesichtspunkte eine Rolle, als vielmehr die freiwillige bzw. zwangsweise Beteiligung des privaten Sektors an der Finanzierung öffentlicher Aufgaben, um dadurch Einsparungen zu realisieren und den öffentlichen Haushalt zu entlasten.³⁶³ Als Beispiele seien aufgeführt

³⁵⁸ Vgl. Fuest, W. / Kroker, R., Privatisierung, 1981, S. 12.

³⁵⁹ Vgl. Hamer, E. / Gebhardt, R., Privatisierungspraxis, 1992, S. 75.

³⁶⁰ So sind beispielsweise die vier Krankenhäuser von Stadt und Kreis Heilbronn zu einer kommunalen GmbH fusioniert und werden unter dem Namen SLK-Kliniken Heilbronn GmbH geführt. Vgl. <http://www.slk-kliniken.de/export/slk/ueberuns.jsp>. Auch im Alb Donau Kreis wird das Krankenhaus des Landkreises in der Rechtsform der GmbH geführt. Vgl.: <http://www.kh-gmbh-adk.de/>. Auch das Landkreiskrankenhaus Passau wird in der Rechtsform der GmbH geführt. Vgl. <http://www.kh-lkr-pa.de/>. Vgl. Scherff, A., Gemeinnützigkeitsrechtliche Aspekte, in: DStR, 2003, S. 727.

³⁶¹ Vgl. Quaas, M., Krankenhaus-GmbH, in: Das Krankenhaus, 1992, S. 59 ff.

³⁶² Vgl. Erdmeier, P., Privatisierung, 2001, S. 24; Völmicke, C. Privatisierung, 1995, S. 48; Hamer, E. / Gebhardt, R., Privatisierungspraxis, 1992, S. 86.

³⁶³ Vgl. Hamer, E. / Gebhardt, R., Privatisierungspraxis, 1992, S. 86; Schuppert, G. Verwaltungswissenschaft, 2000, S. 371.

- Öffentliche Kreditgewährungen werden durch öffentliche Bürgschaften ersetzt
- Öffentliche Gebäude (Krankenhäuser, Schulen) werden von Privaten errichtet und von den Gebietskörperschaften angemietet
- öffentliche Objekte (Abwasser- und Abfallbeseitigungsanlagen) werden durch Leasing von privaten Leasinggebern finanziert.³⁶⁴

Im Ergebnis kommt es zu einer Privatisierung der Finanzierung.³⁶⁵ Auf den Bereich der Krankenhäuser übertragen, würde dies beispielsweise bedeuten, dass ein Klinikbau privat finanziert und dann von der Kommune gepachtet würde. Unter Umständen kann dies zu Einsparungen bei den Bauaufwendungen und Folgekosten führen. Diese Variante der Privatisierung wird jedoch hier nicht weiter verfolgt, da der Analyseschwerpunkt auf umfassende Privatisierungsvarianten gelegt wird und nicht auf kommunale Finanzierungsvarianten.

II. Die materielle Privatisierung

Im Gegensatz zur formalen Privatisierung erfolgt bei der materiellen Privatisierung eine Übertragung bisher öffentlich wahrgenommener Aufgaben auf Private.³⁶⁶ Dies hat zur Konsequenz, dass sich nicht nur das Ausmaß, sondern auch der Träger der Verfügungsrechte ändert.³⁶⁷

Es werden folglich Leistungen, die bislang durch die öffentliche Hand bereitgestellt wurden, nunmehr von Privaten erbracht, wobei sich nicht nur die äußere Rechtsform ändert, sondern auch privattypische Organisations- und Verfahrensmerkmale eingeführt werden. Die materielle Privatisierung wird deshalb auch als die stärkste Form der Privatisierung bezeichnet.³⁶⁸ Es handelt sich folglich um solche Maßnahmen, bei welchen die wesentliche Verantwortung für die Durchführung auf Private übertragen wird.

³⁶⁴ Vgl. Hamer, E. / Gebhardt, R., Privatisierungspraxis, 1992, S. 76.

³⁶⁵ Vgl. Karl, P., Privatisierung, 1999, S. 171.

³⁶⁶ Vgl. Arnim, H. von, Privatisierung, 1995, S. 17; Fuest, W. / Kroker, R., Privatisierung, 1981, S. 12 f.; Schuppert, G. Verwaltungswissenschaft, 2000, S. 371.

³⁶⁷ Vgl. Osterloh, L., Privatisierung, in: VVDStRL, 1995, S. 210; Erdmeier, P., Privatisierung, 2001, S. 25.

³⁶⁸ Vgl. Kund, U., Ausgliederung, 1988, S. 48.

Grundlage für diese Privatisierungsform ist das den Gemeinden auf kommunaler Ebene in Art. 28 GG eingeräumte Recht der Selbstverwaltung. Danach steht es den Kommunen frei, wie sie die Angelegenheiten der örtlichen Gemeinschaft regeln. Diese den Gemeinden übertragene Verantwortung ist als die wesentliche Verantwortlichkeit der Gemeinden für die Aufgabenerfüllung zu interpretieren.³⁶⁹ Die Übertragung der Aufgabenerfüllung darf allerdings nicht als die Übertragung der Entscheidungsbefugnis interpretiert werden (das „Ob“ der Aufgabenerfüllung). Es handelt sich vielmehr lediglich um die Übertragung der Verantwortung hinsichtlich der Art und Weise der Durchführung der Leistung (das „Wie“ der Aufgabenerfüllung).³⁷⁰ Bei der Kommune verbleibt die Entscheidung, ob die Leistungen überhaupt angeboten werden.

Das Wesentliche der materiellen Privatisierung ist folglich, dass sich nicht nur die Rechtsform ändert, sondern dass dadurch Risiko und Chancen der Leistungserstellung auf Private übergehen.

Die materielle Privatisierung kann weiter in eine funktionale und eine organisatorische unterteilt werden.³⁷¹

III. Public-Private-Partnership

Vergleichbar mit dem Begriff der „Privatisierung“ handelt es sich auch bei dem Begriff Public-Private-Partnership um einen Sammelbegriff, der vielfältige Phänomene und Sachverhalte umfasst.³⁷²

Mit dem Begriff „Public-Private-Partnership“ verbinden sich sowohl Definitionsschwierigkeiten als auch unterschiedliche normative und pragmatische Ansichten.³⁷³ Public-Private-Partnership lässt sich als Mischform der materiellen und formellen Privatisierung beschreiben. Public-Private-Partnership und

³⁶⁹ Vgl. Metzger, M., Privatisierung, 1990, S. 61 ff.

³⁷⁰ Vgl. Kund, U., Ausgliederung, 1988, S. 50; Völmicke, C., Privatisierung, 1996, S. 49.

³⁷¹ Vgl. Völmicke, C., Privatisierung, 1996, S. 50; Ennemann, U., Krankenhäuser, 2003, S. 35 ff. Eine entscheidungstheoretische Analyse eines gescheiterten Privatisierungsversuchs eines Krankenhauses wurde von Koppes durchgeführt. Vgl. Koppes, M., Privatisierung, 2000.

³⁷² Ein Überblick über die deutsche Public-Private-Partnership Entwicklung findet sich bei: Sack, D., Gratwanderung, in: ZögU, 2003, S. 353 ff.

³⁷³ Vgl. Sack, D., Gratwanderung, in: ZögU, 2003, S. 355.

(finanzwirtschaftliche) Privatisierung sind sich sehr ähnlich und weisen mitunter sachliche, faktische und konzeptionelle Überschneidungen auf.³⁷⁴

Unter finanzwirtschaftlicher Privatisierung wird der Fall der Finanzierung einer öffentlichen Aufgabe mit privaten Geldern verstanden.³⁷⁵ Im Unterschied hierzu dient Public-Private-Partnership nicht allein der Finanzierung, sondern kann als Teil einer Managementreform im öffentlichen Sektor verstanden werden.³⁷⁶ Durch die Beteiligung Privater lassen sich in konzeptioneller Betrachtung Leistungserbringungsprozesse der öffentlichen Hand durch die Einbindung von Managementinstrumentarien der Privatwirtschaft optimieren. Public-Private-Partnership beinhaltet demgemäß ein gemeinschaftliches Miteinander der Partner. Es wird sowohl privates Kapital als auch privates Know-how in die Aufgabenerfüllung eingebracht. Erst die Bereitstellung von zusätzlichen Leistungen durch einen Privaten im Rahmen einer Finanzierung führt zu einer Private-Public-Partnership.

Nachfolgend wird beispielhaft aufgezeigt, wie unterschiedlich der Begriff und das Verständnis einer Public-Private-Partnership im Schrifttum Verwendung finden.

Schuppert versteht unter Public-Private-Partnership eine „abkürzende und insoweit auch praktische Chiffre [...] für durchaus verschiedene Erscheinungsformen des kooperativen Handelns von öffentlicher Verwaltung und nicht staatlichen Akteuren.“³⁷⁷

Als Hauptmerkmale von Public-Private-Partnership (PPP) nennt er:

- „PPP fungiert als Sektoren verschränkendes Arrangement öffentlicher Aufgabenerfüllung
- PPP bedeutet weder, die an der Kooperation beteiligten nicht-staatlichen Akteure zu etatisieren, noch die staatlichen Akteure zu privatisieren: staatliche wie nicht-staatliche Akteure bleiben mit ihrer je spezifischen Funktionslogik ihrem Herkunftssektor verhaftet;

³⁷⁴ Vgl. Ennemann, U., Krankenhäuser, 2003, S. 40.

³⁷⁵ Vgl. Karl, P., Privatisierung, 1999, S. 171.

³⁷⁶ Vgl. Nowak, E. / Markmiller, K., Rechnungslegung, 2005, S. 49.

³⁷⁷ Schuppert, G., Verwaltungskooperationsrecht, 2001, S. 5.

- die Funktionslogik von PPP besteht also in der erfolgreichen Parallelschaltung der Interessen der beteiligten Akteure, von öffentlichem und privatem Interesse;
- diese Parallelschaltung der Interessen bedarf in der Regel einer formalisierten Verständigung über die Ziele und Modi der Kooperation, also einer vertraglichen Ausgestaltung.³⁷⁸

Daraus resultiert ein Definitionsvorschlag von Budäus und Grüning mit folgenden Merkmalen für Public-Private-Partnerships:

- „Interaktion zwischen öffentlicher Hand und Akteuren aus dem privaten Sektor
- Fokus auf Verfolgung komplementärer Ziele
- Synergiepotenziale bei der Zusammenarbeit
- Prozessorientierung
- Identität und Verantwortung der Partner bleiben intakt und
- die Zusammenarbeit ist (gesellschafts-)vertraglich formuliert.³⁷⁹

Public-Private-Partnerships können nach verschiedenen Formen bzw. Typen kategorisiert werden. Als Differenzierungskriterien bieten sich an:

Art und Herkunft der Kooperationspartner

In Deutschland geht die öffentliche Hand häufig Kooperationen mit den Industrie- und Handelskammern, Unternehmen und Kreditinstituten ein.³⁸⁰

Gegenstandsbereich von Public-Private-Partnerships

Als Arbeitsfelder werden in der Literatur besonders folgende Bereiche aufgeführt:

- Städtebau und Stadtentwicklung³⁸¹
- Wirtschaftsförderung
- Infrastrukturentwicklung³⁸²

³⁷⁸ Schuppert, G., Verwaltungskooperationsrecht, 2001, S. 8 f.

³⁷⁹ Budäus, D. / Grüning, G., Public Private Partnership, in: Budäus, D. / Eichhorn, P., Public Private Partnership, 1997, S. 54.

³⁸⁰ Vgl. hierzu die Studien beispielsweise zur Freien und Hansestadt Hamburg von: Mirow, T., Public Private Partnership, 1997, S. 13 ff.

³⁸¹ Vgl. hierzu Mirow, T., Public Private Partnership, in: Budäus, D. / Eichhorn, P., Public Private Partnership, 1997, S. 20 f.

- Forschung und Entwicklung, Technologietransfer³⁸³
- Kommunale Ver- und Entsorgung³⁸⁴
- Umweltschutz
- Freizeit, Tourismus, Kultur³⁸⁵
- Bildungsbereich
- Sozialpolitik³⁸⁶

Formalisierungsgrad einer Public-Private-Partnership

Beim Formalisierungsgrad kann differenziert werden, inwieweit es sich bei der Public-Private-Partnership um eine

- eher informelle Kooperationsform,
- eine auf vertragliche Vereinbarung beruhende Kooperation
- oder um einen gesellschaftsrechtlichen Zusammenschluss von Privaten und der öffentlichen Hand handelt.

Grafisch veranschaulicht ergibt sich folgende Kategorisierung nach dem Formalisierungsgrad.

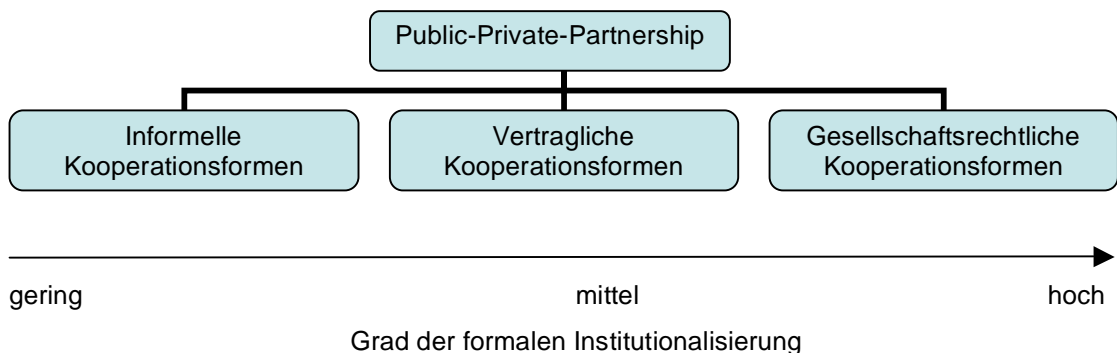


ABBILDUNG 4: FORMALISIERUNGSGRAD VON PUBLIC-PRIVATE-PARTNERSHIPS

³⁸² Vgl. als Beispiel zur Verkehrsinfrastrukturentwicklung: Warnowquerung, Travequerung. Das Gesetz über den Bau und die Finanzierung von Bundesfernstraßen durch Private bietet seit 1994 die Möglichkeit zur Finanzierung durch Private-Public-Partnership.

³⁸³ Vgl. beispielsweise zur Wirtschafts- und Technologieförderung in Kassel: Gerstlberger, W., Public Private Partnership, 1999, 87.

³⁸⁴ Vgl. beispielsweise: Sinz, K., Praktische Erfahrungen, in: Budäus, D. / Eichhorn, P., Public Private Partnership, 1997, 185 ff.

³⁸⁵ Vgl. beispielsweise zur Kulturförderung in Kassel: Gerstlberger, W., Public Private Partnership, 1999, 101 f.

³⁸⁶ Vgl. Programm zur Armutsbekämpfung in Hamburg: Mirow, T., Public Private Partnership, in: Budäus, D. / Eichhorn, P., Public Private Partnership, 1997, S. 16 f.

Public-Private-Partnerships gewinnen gerade bei Krankenhäusern eine zunehmende Bedeutung. Während noch in den 1990er-Jahren Kooperationen mit Privaten überwiegend auf den Bereich Großgeräte, wie etwa Computer-Tomographie-Geräte, Magnet-Resonanz-Geräte und Ähnliches beschränkt waren, finden heute Kooperationen in vielfältigen Bereichen des medizinischen Sektors (z.B. Radiologiekoooperation, Gestellung von ärztlichem und nichtärztlichem Personal, anästhesiologische Versorgung) sowie des nicht medizinischen Sektors (z.B. Catering, Reinigung, Wäscherei, Management, Arzneimittelversorgung) statt.³⁸⁷

Als Gründe für diese Entwicklung werden neben dem zunehmenden Kostendruck und Wettbewerb auch die vom Gesetzgeber geförderten neuen Kooperationsmodelle, so z.B. im Bereich der "Integrierten Versorgung" oder der "Medizinischen Versorgungszentren", genannt.³⁸⁸

³⁸⁷ Vgl. Karl, P., Privatisierung, 1999, S. 5; Grotowski, T., Krankenhaus, in: KU, 2004, S. 183 f.

³⁸⁸ Vgl. Deutsche Krankenhausgesellschaft e.V., Beratungs- und Formulierungshilfe, 2005, S. 9.

H. Privatisierung des gesamten Krankenhauses

I. Formell – Einbringung des Zweckbetriebes in eine GmbH

Die veränderten Rahmenbedingungen im Gesundheitswesen zwingen auch verstärkt die Träger von öffentlich-rechtlichen Krankenhäusern über eine Rechtsformänderung nachzudenken. Dabei sind neben den nachfolgend behandelten umwandlungsrechtlichen und steuerrechtlichen Aspekten auch vielfältige andere rechtliche³⁸⁹, politische³⁹⁰ und sonstige außerrechtliche Aspekte³⁹¹ zu beachten.

Bei einer formellen Privatisierung des Krankenhauses findet ein Rechtsformwechsel von einer öffentlich-rechtlichen zu einer privatrechtlichen Unternehmensform - und zwar unter Beibehaltung der staatlichen Eigentümerstellung - statt.³⁹² Es stellt sich somit zunächst die Frage nach der geeigneten Rechtsform.³⁹³ Nach der wohl herrschenden Meinung³⁹⁴ steht es den Kommunen frei, welcher Rechtsform sie sich zur Erfüllung ihrer Aufgaben bedienen.³⁹⁵ Für die Gemeinden wird dieser Tatbestand insbesondere aus dem verfassungsrechtlich garantierten Selbstverwaltungsrecht abgeleitet. Zu beachten ist allerdings, dass das Selbstverwaltungsrecht nur im Rahmen der Gesetze besteht.

Prinzipiell kann somit ein Rechtsformwechsel zu jeder privatrechtlichen Unternehmensform durchgeführt werden.³⁹⁶ In der Praxis überwiegt allerdings im Krankenhaussektor der Wechsel zur GmbH.³⁹⁷

³⁸⁹ Vgl. zu personalrechtlichen Aspekten bei der Umwandlung gemeindlicher Unternehmen beispielsweise: Gaß, A., Umwandlung, 2003, S. 128-136; Schweier, in: Fabry, B. / Augsten, U., Handbuch, 2002, S. 179 ff. ; allgemein zum Arbeitsrecht in der Ausgliederung: Fuhrmann, L. / Simon, S., Ausgliederung, in: AG, 2000, S. 51 f.

³⁹⁰ Vgl. zu der politischen Diskussion: Bruckenberger, E., Wandel, in: Deutsches Ärzteblatt, 2006, S A 238 ff.

³⁹¹ Zu den Auswirkungen einer formellen Krankenhausprivatisierung hinsichtlich der Leistungskomponente, monetären Komponente, Mitarbeiterinteressen vgl. beispielsweise: Karl, P., Privatisierung, 1999, S. 173 ff.; Einen Überblick über typische Probleme bei einer Krankenhausprivatisierung gibt Schneider, H., Krankenhäuser, in: KU, 2004, S. 181.

³⁹² Vgl. Karl, P., Privatisierung, 1999, S. 171.

³⁹³ Zur grundsätzlichen Wahlfreiheit der Gemeinden bezüglich der Rechtsform vgl.: Gaß, A., Umwandlung, 2003, S. 54 ff.

³⁹⁴ Kritisch zu der Fomenwahlfreiheit: Unruh, P., Kritik, in: DÖV, 1997, 658 ff.; Ossenbühl, F., Öffentliches Rech, in: DVBl., 1974, 541 ff..

³⁹⁵ Vgl. Püttner, G., Rechtsformen, in: Püttner, G., Handbuch, 1984, S. 119 f.

³⁹⁶ Einen Überblick der möglichen Rechtsformen für Krankenhäuser geben Knorr, K. / Wernick, J., Rechtsformen, 1991.

Eine weitere Möglichkeit wäre der Wechsel zur Aktiengesellschaft. Gerade Kliniken in privater Trägerschaft werden in dieser Rechtsform geführt.³⁹⁸ Buchholz³⁹⁹ bezeichnet die Aktiengesellschaft gerade für große Krankenhäuser als optimale Rechtsform und auch Knorr und Wernick⁴⁰⁰ sehen die Aktiengesellschaft für Träger, die mehrere Kliniken betreiben, als interessant an. Ob dies auf den öffentlich-rechtlichen Sektor übertragbar ist, bleibt fraglich. Denn es gilt zu beachten, dass bezüglich der Rechtsform der Aktiengesellschaft in verschiedenen Gemeindeordnungen expressis verbis restriktive Sonderregelungen enthalten sind.⁴⁰¹ Häufig ist dort die Aktiengesellschaft nur als nachrangige Form vorgesehen. Aber selbst dann, wenn in den Gemeindeordnungen insoweit eine ausdrückliche Regelung fehlt, wird in aller Regel die Rechtsform der GmbH präferiert.⁴⁰² Ein Grund hierfür liegt auch im Wesen der Aktiengesellschaft und der damit verbundenen herausragenden Stellung des Vorstandes, der die Geschäfte gemäß § 76 Abs. 1 AktG eigenverantwortlich leiten muss. Somit verbleiben der öffentlichen Hand nur geringe Möglichkeiten, Einfluss auf die Gesellschaft zu nehmen.⁴⁰³ Aus diesem Grund wird auf die Analyse der Aktiengesellschaft verzichtet.

Der Übergang zu einer Personengesellschaft scheidet in zweierlei Hinsicht aus. Zum einen enthalten die meisten Gemeindeordnungen ein Verbot für die Errichtung von Gesellschaften, bei denen die Haftung nicht begrenzt ist.⁴⁰⁴ Zum anderen ist zu beachten, dass nur Körperschaften im Sinne des § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG i.V.m. §§ 51 ff. AO gemeinnützig sein können. Mithin wird der Wechsel zu einer Personengesellschaft nicht infrage kommen.

³⁹⁷ Vgl. beispielsweise Kliniken Landkreis Rottweil (<http://www.gesundheitszentren.de/>); Kliniken Landkreis Biberach (<http://www.kliniken-bc.de/>); Kliniken des Landkreises Friedrichshafen (<http://www.klinikum-fn.de>).

³⁹⁸ Beispiele hierfür sind: Rhön-Klinikum AG (<http://www.rhoen-klinikum-ag.com/rka/k0/ueberuns>); Amper-Kliniken AG (<http://www.amperkliniken.de>)

³⁹⁹ Vgl. Buchholz, W., Krankenhäuser, 1983, S.197.

⁴⁰⁰ Vgl. Knorr, K. / Wernick, J., Rechtsformen, 1991, S. 46.

⁴⁰¹ Vgl. beispielsweise: Art. 108 Abs. 3 Gemeindeordnung für das Land Nordrhein-Westfalen v. 14. Juli 1994; Art. 87 Abs. 2 Gemeindeordnung Rheinland Pfalz v. 31. Januar 1994, zuletzt geändert durch das Gesetz vom 2. März 2006.

⁴⁰² Vgl. zu den Vor- und Nachteilen einer kommunalen GmbH: Eichmann, P., GmbH, in: Ossola-Haring, GmbH, 2004, S. 176 f.

⁴⁰³ Vgl. Köhler, T., Rechtsform, in: Krüger, D., Unternehmensform, 2002, S. 525; Keßler, J., Grundlagen, in: Ossola-Haring, GmbH, 2004, S. 47 f.

⁴⁰⁴ Vgl. Köhler, T., Rechtsform, in: Krüger, D., Unternehmensform, 2002, S. 540.

1. Zivilrechtliche Grundlagen

Der formelle Rechtsformwechsel eines bisher als Eigen- oder Regiebetrieb geführten Krankenhauses in eine GmbH kann prinzipiell auf verschiedene Arten vorgenommen werden. Eine Möglichkeit wäre im Wege der Einzelrechtsnachfolge eine Sachgründung nach den Vorschriften des GmbHG durchzuführen. Als weitere Alternative käme eine stufenweise Gründung in Betracht. Zunächst würde eine Bargründung einer GmbH mit anschließender Sachkapitalerhöhung erfolgen. Als dritte Variante stünde die Ausgliederung nach den Vorschriften des Umwandlungsgesetzes zur Verfügung (vgl. Abbildung 5).

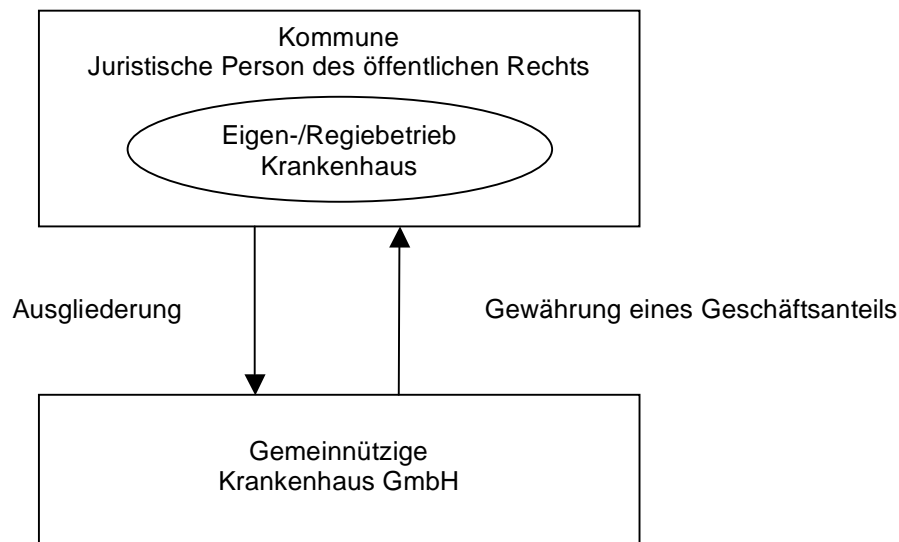


ABBILDUNG 5: AUSGLIEDERUNG AUF EINE GEMEINNÜTZIGE KRANKENHAUS GMBH

Da das Umwandlungssteuergesetz hinsichtlich der zivilrechtlichen Gestaltung sowohl die Einbringung im Wege der partiellen Gesamtrechtsnachfolge als auch im Wege der Einzelrechtsnachfolge erfaßt,⁴⁰⁵ wird im Folgenden auf beide Formen eingegangen.

⁴⁰⁵ S. § 20 Abs. 6 S. 3 UmwStG, § 23 Abs. 4 UmwStG. Vgl. Schaflitzl, A. / Widmayer, G., Umwandlungen, in: BB, 2006, Beilage 8 zu Heft 44, S. 37; Benz, S. / Rosenberg, O., Einbringungsvorgänge, in: BB, 2006, Beilage 8 zu Heft 44, S. 51.

a. Einzelrechtsnachfolge

Die Ausgliederung im Wege der Einzelrechtsnachfolge wird im Schrifttum im Vergleich zur Gesamtrechtsnachfolge wenig beachtet.⁴⁰⁶ Üblich ist, dass zunächst eine Gesellschaft gegründet wird. Im Anschluss daran folgt eine Kapitalerhöhung gegen Sacheinlage. Folglich werden die zu übertragende Aktiva und Passiva als Sacheinlage in die Gesellschaft eingebracht. Dies bedingt, dass jeder Gegenstand einzeln übertragen werden muss⁴⁰⁷.

Der Vertrag über die Ausgliederung im Wege der Einzelrechtsnachfolge kann grundsätzlich formfrei abgeschlossen werden.⁴⁰⁸ Ausnahmen ergeben sich bei der Übertragung von Grundstücken oder GmbH-Anteilen (§ 311 b BGB, § 2 GmbHG). Aus Gründen der Rechtssicherheit und Rechtsklarheit sollten die Verträge allerdings notariell beurkundet werden.⁴⁰⁹

Von der inhaltlichen Gestaltung ist es erforderlich, die zu übertragenden Aktiva und Passiva zu konkretisieren. Dies kann bei umfangreicheren Ausgliederungen durch eine Bezugsurkunde erfolgen.⁴¹⁰

Hinsichtlich des Vermögensübergangs ist eine Einzelübertragung jedes einzelnen Vermögensgegenstandes und jeder einzelnen Schuld erforderlich. Dieser Tatbestand ist umständlich und fehleranfällig und stellt deshalb einen gewichtigen Nachteil gegenüber der Ausgliederung im Wege der partiellen Gesamtrechtsnachfolge dar.⁴¹¹

Der Eigentumsübergang selbst erfolgt dann nach den allgemeinen Normen des BGB. Für Rechte gemäß §§ 398 ff., 414 ff. BGB für bewegliche Sachen nach §§ 929 ff. BGB und für Grundstücke nach §§ 873 ff., 925 ff. BGB. Folglich kann der Eigentumsübergang sofort mit Abschluss des dinglichen Vertrages erfolgen. Die

⁴⁰⁶ Zur Gegenüberstellung UmwG / Einzelrechtsnachfolge vgl. Feddersen, D. / Kiem, R., Ausgliederung, in: ZIP, 1994, S. 1078 ff.; Nagl, R., Spaltung, in: DB, 1996, S. 1221 ff.

⁴⁰⁷ Vgl. Engelmeyer, C., Ausgliederung, in: AG, 1999, S. 264; Kußmaul, H., Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, 2006, S. 563.

⁴⁰⁸ Vgl. Aha, C., Ausgliederung, in: AG, 197, S. 348; Krüger, D., in: Krüger, D., Unternehmensform, 2002, S. 452.

⁴⁰⁹ Vgl. Aha, C., Ausgliederung, in: AG, 1997, S. 348.

⁴¹⁰ Vgl. Aha, C., Ausgliederung, in: AG, 1997, S. 348.

⁴¹¹ Vgl. Gaß, A., Umwandlung, 2003, S. 228; Krüger, D., in: Krüger, D., Unternehmensform, 2002, S. 454; Kußmaul, H., Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, 2006, S. 563.

Ausgliederung im Wege der Einzelrechtsnachfolge stellt mithin einen rechtsgeschäftlichen Erwerbstatbestand dar.

Für die Ausgliederung im Wege der Einzelrechtsnachfolge sind des Weiteren die §§ 414 ff. BGB zu beachten. Aufgrund dieser Normen ist die Genehmigung des Gläubigers für die Übertragung einer Verbindlichkeit erforderlich. Hieraus können Probleme bei dieser Gestaltungsvariante entstehen, wenn die Vertragspartner die Zustimmung gemäß § 415 Abs. 1 BGB verweigern, da alle Übertragungsbeschränkungen zu beachten sind. Gerade bei Dauerschuldverhältnissen kann sich dieser Sachverhalt nachteilhaft auswirken und die gesamte Umstrukturierung gefährden.

Als positiver Aspekt dieser Umstrukturierungsvariante ist zu erwähnen, dass die Ausgliederung im Wege der Einzelrechtsnachfolge grundsätzlich zu keiner Haftungsübernahme bzw. –fortdauer der beteiligten Rechtsträger führt.⁴¹² Ausnahmen können sich aus den Normen § 419 Abs. 1 bzw. § 613a Abs. 2 BGB ergeben. Diese Rechtsfolge ist insoweit gerechtfertigt, da es auf Seiten der Gläubiger auch zu keinem Verlust von Haftungsmasse kommen kann.⁴¹³ Aus den aufgeführten Gründen kann eine Ausgliederung im Wege der Einzelrechtsnachfolge gerade für Unternehmen mit zahlreichen Wirtschaftsgütern und Vertragsbeziehungen von Nachteil sein.

b. Partielle Gesamtrechtsnachfolge

Einführung

Als weitere Variante steht im Rahmen des Umwandlungsgesetzes die Ausgliederung zur Verfügung. Eine Überführung der von Gebietskörperschaften geführten Unternehmen in eine private Rechtsform ist prinzipiell auch nach dem Umwandlungsgesetz möglich. Nach der Systematik des Umwandlungsgesetzes werden vier Typen von Umwandlungen unterschieden. Dies sind die Verschmelzung (§§ 2-122 UmwG), die Spaltung (§§ 123-173 UmwG), die

⁴¹² Vgl. Veil, R., Ausgliederungsrecht, in: ZIP, 1998, 366 hält es für denkbar, dass dem Umwandlungsgesetz Wertungen zu entnehmen sind, welche auf für die Singularsukzessionen anwendbar sind.

⁴¹³ Vgl. Aha, C., Ausgliederung, in: AG, 1997, S. 352.

Vermögensübertragung (§§ 174-189 UmwG) und der Formwechsel (§§ 190-304 UmwG).⁴¹⁴ Im Schrifttum werden infolge der Kombination von unterschiedlichen Umwandlungsarten mit möglichen umwandlungsfähigen Rechtsträgern bis zu 200 theoretische Gestaltungsvarianten unterschieden.⁴¹⁵

Für den hier bedeutsamen Bereich der Privatisierung öffentlich-rechtlicher Krankenhäuser in der Rechtsform des Eigen- oder Regiebetriebs reduziert sich die Anzahl der möglichen Umwandlungsarten jedoch auf einige wenige relevante Gestaltungen. Das Umwandlungsgesetz sieht für den Bereich der öffentlichen Unternehmen grundsätzlich den Formwechsel und die Spaltung in der Art der Ausgliederung vor.

Der Formwechsel im Sinne der §§ 190 - 304 UmwG steht auch den öffentlichen Unternehmen zur Verfügung. Diese Art der Umwandlung ermöglicht prinzipiell den Rechtsformwechsel einer Körperschaft oder Anstalt des öffentlichen Rechts in eine Kapitalgesellschaft. Von der Regelung werden namentlich kommunale Zweckverbände oder als Anstalt des öffentlichen Rechts organisierte Sparkassen, Rundfunkanstalten oder Ähnliches erfasst. Die Voraussetzung für die Durchführung des Formwechsels sind in § 301 Abs. 2 UmwG geregelt. Hiernach ist zwingende Tatbestandsvoraussetzung die Rechtsfähigkeit der Körperschaft oder Anstalt. Gleichfalls muss das für sie maßgebende Bundes- oder Landesrecht einen Formwechsel vorsehen oder zulassen. Da bislang entsprechende explizite Ermächtigungen zu einem Formwechsel nach den Regelungen des Umwandlungsgesetzes weder in allgemeiner Form noch in Einzelgesetzen existieren, wird nach herrschender Meinung gefolgert, dass es jeweils einer Einzelfallregelung bedarf. Dass der Formwechsel durch Bundes- oder Landesgesetz nicht verboten wird, soll nicht ausreichend sein.⁴¹⁶ Aus diesen Gründen stellt der Formwechsel im Sinne der §§ 301 ff. UmwG keine Alternative dar.⁴¹⁷

Im Bereich des Krankenhauswesens ist die überwiegende Zahl der kommunalen Kliniken in der Rechtsform des Eigen- oder Regiebetriebes

⁴¹⁴ Vgl. beispielsweise die Kurzdarstellung bei: Kußmaul, H., Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, 2006, S. 564 ff.; Krüger, D., in: Krüger, D., Unternehmensform, 2002, S. 443 ff.

⁴¹⁵ Vgl. Sagasser, B., in: Sagasser, B. / Bula, T. / Brünger, T., Umwandlungen, 2002., S. 4.

⁴¹⁶ Vgl. Schmidt, H., in: Lutter, M. / Winter, M., 2004, § 301 UmwG, Rz. 7; Perlitt, J., in: Semler, J. / Stengel, A., UmwG, 2003, § 301 UmwG, Rz. 31; Stratz, C., in: Schmitt, J. / Hörtnagel, R. / Stratz, R., UmwG/UmwStG, 2006, § 301 UmwG, Rz. 3.

⁴¹⁷ Vgl. Nowak, E. / Markmiller, K., Rechnungslegung, 2005, S. 170.

organisiert⁴¹⁸, mithin gerade nicht rechtsfähig. Insoweit besitzt der Formwechsel im Krankenhauswesen keine bedeutende Rolle und wird in der folgenden Betrachtung nicht weiter verfolgt. Von Relevanz sind hingegen die Regelungen der Spaltung.

Die formelle Privatisierung eines öffentlich-rechtlich organisierten Unternehmens stellt nach der Systematik des Umwandlungsgesetzes einen Unterfall der Spaltung dar. Nach dem Umwandlungsgesetz beinhaltet die Spaltung ihrerseits die Fälle der Aufspaltung, Abspaltung und der Ausgliederung, welche in den §§ 123 – 173 UmwG geregelt werden.⁴¹⁹ Auch hier sind die Gestaltungsmöglichkeiten für den öffentlich-rechtlichen Bereich eingeschränkt. Für als Eigen- oder Regiebetriebe organisierte Krankenhäuser kommt lediglich die Ausgliederung gemäß § 168 UmwG in Betracht. Alle anderen Spaltungsarten sind nicht für öffentlich-rechtliche Unternehmen vorgesehen.

Die Ausgliederung unterscheidet sich von den Fällen Aufspaltung und Abspaltung im Wesentlichen darin, dass die Gewährung von Anteilen des übernehmenden Rechtsträgers als Gegenleistung für die Spaltung nicht an die Anteilsinhaber des übertragenden Rechtsträgers, sondern unmittelbar an den übertragenden Rechtsträger selbst erfolgt.⁴²⁰

Die Vorteilhaftigkeit der Ausgliederung ergibt sich aus der Tatsache, dass eine im Wege des Umwandlungsgesetzes durchgeführte Umwandlung zu einem Übergang sämtlicher bestehender Vertragsverhältnisse und Verbindlichkeiten führt und es hierzu keiner Zustimmung der Geschäftspartner bzw. Gläubiger bedarf. Vorteilhaft ist auch, dass der umständliche Weg der Einzelrechtsübertragung nicht notwendig ist. Der praktische Nutzen dieser Regelung ist nicht zu unterschätzen.⁴²¹ Die nachfolgenden Regelungen betreffen allerdings nur die handelsrechtlichen Voraussetzungen. Davon unabhängig ist in jedem Einzelfall die öffentlich-rechtliche Zulässigkeit nach dem maßgeblichen Bundes- oder Landesrecht zu prüfen.

⁴¹⁸ Vgl. Statistisches Bundesamt (Hrsg.), Fachserie 12 / Reihe 6.1.1: Gesundheitswesen, Grunddaten der Krankenhäuser 2005, erschienen am 21.12.2006.

⁴¹⁹ Vgl. Herzig, N. / Förster, G., Problembereiche, in: DB, 1995, S. 338; Steding, R., Ausgliederung, in: Betrieb und Wirtschaft, 2002, S. 31.

⁴²⁰ Vgl. Hörtnagl, R., in: Schmitt, J. / Hörtnagl, R. / Stratz, R., UmwG/UmwStG, 2006, § 123 UmwG, Rz. 11.

⁴²¹ Vgl. Steuck, J.; Umwandlung, in: NJW, 1995, S. 2887.

Ausgliederung

Die Ausgliederung stellt eine Unterart der Spaltung dar. Kennzeichnend für die Ausgliederung ist die Übertragung des Vermögens eines Rechtsträgers auf einen anderen, bereits bestehenden oder erst zu gründenden Zielrechtsträger. Der übertragende Rechtsträger erhält im Gegenzug Anteile an der aufzunehmenden Gesellschaft. Mit Vollzug der Registereintragung (§ 171 i.V.m. § 131 UmwG) wird die Ausgliederung wirksam. Mit der Eintragung der Ausgliederung im Handelsregister gehen die im Ausgliederungsvertrag näher bezeichneten Vermögensgegenstände und Schulden als Ganzes auf den übernehmenden Rechtsträger über.⁴²²

Die Norm des § 168 UmwG zielt darauf, die Privatisierung der als Regie- oder Eigenbetriebe geführten Unternehmen der öffentlichen Hand zu erleichtern. Dabei bietet § 168 UmwG nichtrechtsfähigen Unternehmen der öffentlichen Hand die Möglichkeit der Ausgliederung.

Voraussetzungen der Ausgliederung: Übertragende Rechtsträger

Als übertragende Rechtsträger können zunächst Gebietskörperschaften beteiligt sein. Dabei wird unter dem Begriff Gebietskörperschaft eine Erscheinungsform staatlicher oder kommunaler Organisation verstanden, die durch die Mitgliedschaft natürlicher Personen aufgrund des Wohnsitzes innerhalb ihres Gebiets gekennzeichnet ist.⁴²³

Unter diesen Begriff werden Gemeinden, Gemeindeverbände, Ämter, Kreise, Landkreise und auch der Bund und die Länder subsumiert.⁴²⁴ Ausgliedernde Unternehmensträger können des Weiteren auch Zusammenschlüsse von Gebietskörperschaften sein.⁴²⁵ Dies betrifft solche Organisationen, die selbst keinen gebietskörperschaftlichen Charakter besitzen, sondern bundkörperlicher Natur⁴²⁶ sind. Im Bereich des Krankenhauswesens finden sich insbesondere die

⁴²² Vgl. Thiel, J., Spaltung I, in: DStR, 1995, S. 239.

⁴²³ Vgl. Peine, F., Verwaltungsrecht, 2004, S. 19; Heckschen, H., in: Widmann, S. / Mayer, D., Umwandlungsrecht, § 168 UmwG, Rz. 135.

⁴²⁴ Vgl. Steuck, J., Umwandlung, in: NJW, 1995, S. 2888; Schmidt, H., in: Lutter, M. / Winter, M., UmwG, 2004, § 168 UmwG, Rz. 6.

⁴²⁵ Vgl. Schmidt, H., in: Lutter, M. / Winter, M., UmwG, 2004, § 168 UmwG, Rz. 8; Heckschen, H., in: Widmann, S. / Mayer, D., Umwandlungsrecht, § 168 UmwG, Rz. 136.

⁴²⁶ Zum Begriff „Bundkörperlichkeiten“ vgl.: Peine, F. Verwaltungsrecht, 2004, S. 19.

kommunalen Zweckverbände, die der Unterhaltung von Krankenhäusern dienen.⁴²⁷ Bei kommunalen Arbeitsgemeinschaften oder öffentlich-rechtlichen Vereinbarungen zwischen einzelnen Gebietskörperschaften, die lediglich der gemeinsamen Aufgabenerfüllung dienen, liegt allerdings kein Zusammenschluss im Sinne des § 168 UmwG vor.⁴²⁸

Unternehmen als Gegenstand der Ausgliederung

Gemäß § 168 UmwG kann der Gegenstand der Ausgliederung nur ein „Unternehmen“ sein. Gegenüber der allgemeinen Regelung des § 123 Abs. 3 UmwG erfolgt somit eine Einschränkung, da die allgemeine Regelung die Übertragung jedes Vermögensteils zulässt.⁴²⁹

Eine allgemein gültige Definition des Rechtsbegriffs Unternehmen existiert nicht. Für den Begriff des Unternehmens im Sinne des § 168 UmwG kann nach der herrschenden Meinung nicht auf den kommunalverfassungsrechtlichen⁴³⁰ oder handelsrechtlichen Unternehmensbegriff⁴³¹ zurückgegriffen werden. Für den Anwendungsbereich des § 168 UmwG ist vielmehr eine eigene, auf den Sinn und Zweck der Norm abstellende Definition maßgebend. Somit sollte ein funktionaler Unternehmensbegriff herangezogen werden.⁴³² Es ist deshalb für die Bestimmung des Unternehmensbegriffs vom Zweck der Norm, nämlich die Privatisierung von Betrieben der öffentlichen Hand zu erleichtern, auszugehen.⁴³³ Auf eine enge Auslegung des Begriffs sollte mithin verzichtet werden.⁴³⁴ Der Unternehmensbegriff umfasst demgemäß die Eigenbetriebe, welche innerhalb des Verwaltungsträgers verselbständigt sind und als Sondervermögen geführt werden, über einen eigenen Haushaltsplan und eine eigene Buchführung verfügen. Darüber hinaus auch die Regiebetriebe, welche in haushaltsrechtlicher, rechnungstechnischer und organisatorischer Hinsicht

⁴²⁷ Weitere Beispiele sind Zweckverbände zur Unterhaltung von Sparkassen, Versorgungs- und Verkehrsunternehmen, Kläranlagen oder Schlachthöfen.

⁴²⁸ Vgl. Schmidt, H., in: Lutter, M. / Winter, M., UmwG, 2004, § 168 UmwG, Rz. 8.

⁴²⁹ Vgl. Schmidt, H., in: Lutter, M. / Winter, M., UmwG, 2004, § 168 UmwG, Rz. 10.

⁴³⁰ Vgl. hierzu: Cronauge; U. / Westermann, G., Kommunale Unternehmen, 2003, Rz. 22 ff.

⁴³¹ Vgl. hierzu: Schmidt, K. Handelsrecht, 1999, § 4 I 2.

⁴³² Vgl. Heckschen, H., in: Heckschen, H. / Simon, S., Umwandlungsrecht, 2003, S. 242; Steuck, J. Umwandlungen, in: NJW, 1995, S. 2888.

⁴³³ Vgl. Schmidt, H., in: Lutter, M. / Winter, M., UmwG, 2004, § 168 UmwG, Rz. 10.; Hörtnagl, R., in: Schmitt, J. / Hörtnagl, R. / Stratz, R., UmwG/UmwStG, 2006, § 168 UmwG, Rz. 3

⁴³⁴ Vgl. Steuck, J., Umwandlung, in: NJW, 1995, S. 2888.

unselbständige Bestandteile eines Verwaltungsträgers sind.⁴³⁵ Hieraus ergibt sich, dass auch ein als Regiebetrieb geführtes Krankenhaus nach den Vorschriften des Umwandlungsgesetzes ausgegliedert werden kann. Strittig in der Literatur ist dagegen, inwieweit auch andere Organisationen unter den Begriff des Unternehmens subsumiert werden können.⁴³⁶ Der Gegenstand der unternehmerischen Tätigkeit ist dagegen im Bereich des § 168 UmwG nicht von Bedeutung. Ebenso ist es nicht erforderlich, dass die Tätigkeit mit Gewinnerzielungsabsicht betrieben wird.⁴³⁷ Von der Norm wird insbesondere nicht das Vorhandensein eines Gewerbebetriebs gefordert. Daraus ergibt sich, dass nicht nur erwerbswirtschaftliche oder auf Gewinn orientierte Einrichtungen, wie beispielsweise Sparkassen oder Versicherungsanstalten, sondern auch nicht Kosten deckende Einrichtungen von der Regelung des § 168 UmwG erfasst werden.

Vielmehr ist es entscheidend, dass der Ausgliederungsgegenstand für sich genommen wirtschaftlich funktionsfähig ist. Ein Krankenhaus erfüllt folglich die Voraussetzungen des Unternehmensbegriffs des § 168 UmwG. Aus der Gesetzesformulierung und der Regierungsbegründung ergibt sich, dass das Unternehmen in seiner Gesamtheit ausgegliedert werden muss.⁴³⁸ Dies unterscheidet die Ausgliederung von den allgemeinen Grundsätzen des Spaltungsrechts, nach denen beliebige Vermögensteile einer Spaltung zugänglich sind.

Es soll mithin eine Abgrenzung zur der Übertragung einzelner Vermögensteile erfolgen. Auch vor dem Hintergrund der Zielsetzung der Norm wird hieraus gefolgert, dass bereits die Ausgliederung des Unternehmenskerns hierfür ausreichend sei.⁴³⁹ An den steuerlichen Begriff des notwendigen Betriebsvermögens wird nicht angeknüpft, da nach dem Willen des Gesetzgebers eine

⁴³⁵ Vgl. Gaß, A., *Umwandlung*, 2003, S. 191; Schindhelm, M. / Stein, K., *Ausgliederung*, in: DB, 1999, S. 1377; Schmidt, H., in: Lutter, M. / Winter, M., *UmwG*, 2004, § 168 UmwG, Rz. 10.

⁴³⁶ Vgl. Hörtnagl, R., in: Schmitt, J. / Hörtnagl, R. / Stratz, R., *UmwG/UmwStG*, 2006, § 168 UmwG, Rz. 3 der nur Eigen- und Regiebetriebe einbezieht; Heckschen, H., in: Widmann, S. / Mayer, D., *Umwandlungsrecht*, § 168 UmwG, Rz. 123; Suppliet, R., *Ausgliederung*, 2005, S. 157. Eine weitere Auslegung, die auch nicht rechtsfähige Anstalten berücksichtigt, dagegen bei Schmidt, H., in: Lutter, M. / Winter, M., *UmwG*, 2004, § 168 UmwG, Rz. 10; Perlitt, J., in: Semler, J. / Stengel, A., *UmwG*, 2003, §168 UmwG, Rz. 30; Schindhelm, M. / Stein, K., *Ausgliederung*, in: DB 1999, 1357.

⁴³⁷ Vgl. Steuck, J., *Umwandlung*, in: NJW, 1995, S. 2888.

⁴³⁸ Vgl. Schmidt, H., in: Lutter, M. / Winter, M., *UmwG*, 2004, § 168 UmwG, Rz. 12; Heckschen, H., in: Widmann, S. / Mayer, D., *Umwandlungsrecht*, § 168 UmwG, Rz. 125.

⁴³⁹ Vgl. Heckschen, H., in: Widmann, S. / Mayer, D., *Umwandlungsrecht*, § 168 UmwG, Rz. 126.

Trennung von umwandlungsrechtlichem und steuerrechtlichem Vermögensübergang erfolgt. Nach Ansicht von Heckschen ist es ausreichend, eine als Unternehmen funktionsfähige Vermögenseinheit zu übertragen.⁴⁴⁰ Die Ausgliederung einzelner Vermögensteile scheidet dagegen aus. Dies wären beispielsweise einzelne Wohnungsbestände einer kommunalen Wohnungsverwaltung oder nur der Straßenbahnbetrieb einer den Bus- und Bahnbetrieb umfassenden kommunalen Verkehrsbetriebs.

Auf das Krankenhauswesen bezogen, wäre eine Ausgliederung nur einzelner Abteilungen regelmäßig nicht möglich. In diesem Fall verbliebe nur die Möglichkeit der Vermögensübertragung im Wege der Einzelrechtsnachfolge.⁴⁴¹

Voraussetzungen der Ausgliederung: Übernehmende Rechtsträger

Hinsichtlich des übernehmenden Rechtsträgers differenziert der Gesetzgeber zwischen der Neugründung und der Ausgliederung auf einen bereits bestehenden Rechtsträger.

Im Falle der Neugründung stehen als aufnehmende Rechtsträger die Gesellschaft mit beschränkter Haftung, die Aktiengesellschaft, die Kommanditgesellschaft auf Aktien sowie die eingetragene Genossenschaft gemäß § 168 UmwG zur Verfügung.

Des Weiteren lässt § 168 UmwG auch die Ausgliederung auf bereits bestehende Rechtsträger zu. Der Kreis der aufnehmenden Rechtsträger ist dabei weiter gefasst als im Falle der Ausgliederung zur Neugründung. Zusätzlich zu den bereits aufgeführten Gesellschaften kommen noch die Personenhandels-gesellschaften (OHG, KG) einschließlich der GmbH & Co KG hinzu.

Keine Einschränkung durch Bundes- oder Landerecht

Das Umwandlungsgesetz regelt nur die zivilrechtlichen Voraussetzungen einer Umwandlung. Daneben sind stets die öffentlich-rechtlichen Erfordernisse zu beachten. Eine Ausgliederung ist folglich immer zulässig, soweit Bundes- oder Landesrecht nicht entgegenstehen.

Im Unterschied zur alten Regelung der §§ 57, 58 UmwG 1969 ist es jedoch nicht mehr erforderlich, dass eine Umwandlung durch Bundes- oder Landesrecht ausdrücklich zugelassen ist.⁴⁴²

⁴⁴⁰ Vgl. Heckschen, H., in: Widmann, S. / Mayer, D., Umwandlungsrecht, § 168 UmwG, Rz. 127.

⁴⁴¹ Vgl. Schmidt, H., in: Lutter, M. / Winter, M., UmwG, 2004, § 168, UmwG, Rz. 12.

Soweit ersichtlich gibt es weder bundes- noch landesrechtliche Normen, die eine Ausgliederung verbieten würden.⁴⁴³ Darüber hinaus sind noch die Vorschriften der Gemeindeordnungen und Kreisordnungen zu beachten. Dort ist neben anderen Bedingungen geregelt, dass ein Unternehmen in Privatrechtsform nur dann geführt werden darf, wenn

- sichergestellt wird, dass der öffentliche Zweck erreicht wird,
- die Kommune einen angemessenen Einfluss auf das Unternehmen behält,
- und die Haftung der Kommune begrenzt wird.⁴⁴⁴

Dies führt in der Regel zu einer weiteren Einschränkung hinsichtlich der Rechtsformwahl. Somit ist nach den einschlägigen Gesetzen die Ausgliederung auf einen Rechtsträger, bei dem die Gebietskörperschaft unbeschränkt persönlich haftet, verboten.⁴⁴⁵

Der Ablauf einer Ausgliederung zur Neugründung einer hundertprozentigen Tochter gliedert sich nach der vom Umwandlungsgesetz vorgegebenen Systematik in drei Phasen:

- Vorbereitungsphase
- Beschlussphase
- Vollzugsphase

Dabei verweist § 135 Abs. 1 UmwG auf die §§ 126 – 134 UmwG. Darüber hinaus gelten grundsätzlich die allgemeinen Regeln des Spaltungsrechts in den §§ 123 – 125 UmwG. Zudem finden nach § 135 Abs. 2 UmwG die für die jeweilige Rechtsform des neuen Rechtsträgers maßgeblichen Gründungsvorschriften Anwendung, soweit das Umwandlungsgesetz keine abweichenden Regelungen enthält.

⁴⁴² Vgl. Heckschen, H., in: Widmann, S. / Mayer, D., Umwandlungsrecht, § 168 UmwG, Rz. 392; Schmidt, H., in: Lutter, M. / Winter, M., UmwG, 2004, § 168 UmwG, Rz. 17; Steuck, J., Umwandlung, in: NJW, 1995, S. 2888; Gaß, A., Umwandlung, 2003, S. 196.

⁴⁴³ Vgl. dazu den Überblick bei Heckschen, H., in: Widmann, S. / Mayer, D., Umwandlungsrecht, § 168 UmwG, Rz 396 ff. mit einer Übersicht der in den einzelnen Bundesländern geltenden Regelungen; Suppliet, R., Gebietskörperschaften – Teil 1, in: NotBZ, 1997, S. 39 f.; zu Bayern vgl. Gaß, A., Umwandlung, 2003, S. 196.

⁴⁴⁴ Vgl. Heckschen, H., in: Widmann, S. / Mayer, D., Umwandlungsrecht, § 168 UmwG, Rz. 400.

⁴⁴⁵ Zum Beispiel gem. § 103 Abs. 1 Nr. 4 GemO.BW, Art. 92 Abs. 1 Nr. 3 BayGO.

Vorbereitungsphase

In der Vorbereitungsphase ist der Ausgliederungsplan (§ 131 Abs. 1 Nr. 3 S. 3 UmwG) zu erstellen, welcher die Mindestangaben gemäß § 126 UmwG enthalten muss. Darin muss die zu übertragende Aktiva und Passiva aufgeführt werden. Hier genügt im Vergleich zur Ausgliederung im Wege der Einzelrechtsnachfolge eine generalklauselartige Beschreibung der Gegenstände.⁴⁴⁶ Es kann hierbei auf Urkunden Bezug genommen werden, deren Inhalt eine Zuweisung der einzelnen Gegenstände gestatten.⁴⁴⁷ Bei Grundstücken sind allerdings Besonderheiten zu beachten, ursächlich hierfür ist der sich bei der Umwandlung vollziehende Rechtsübergang außerhalb des Grundbuches.⁴⁴⁸

Der Ausgliederungsplan ist formbedürftig und bedarf zur Wirksamkeit der notariellen Beurkundung (§ 125 i.V.m. § 136 Satz 1 i.V.m. § 6 UmwG). Die Aufstellung muss gemäß § 136 UmwG vom Vertretungsorgan der ausgliedernden Körperschaft aufgestellt werden. Des Weiteren ist der Ausgliederungsstichtag zu bestimmen und eine Schlussbilanz auf den Ausgliederungsstichtag zu erstellen.⁴⁴⁹

Für Ausgliederungen aus dem Vermögen von Gebietskörperschaften ist gemäß § 169 UmwG kein Ausgliederungsbericht zu erstellen. Da jedoch die Ausgliederung materiell eine Sachgründung darstellt, sind die Gründungsvorschriften des jeweiligen Rechtsträgers zu beachten.⁴⁵⁰ Bei Gründung einer GmbH ist zur Sicherung der Kapitalaufbringung gemäß §§ 170, 58 Abs. 1 UmwG, § 5 Abs. 4 GmbHG ein Sachgründungsbericht zu erstellen.

Beschlussphase

Die Ausgliederung bedarf der Zustimmung der zuständigen Gremien. Nach den Regelungen des § 169 UmwG bestimmt das Organisationsrecht der Körperschaft, ob und unter welchen Voraussetzungen ein Ausgleichsbericht erforderlich ist. In den jeweiligen Kommunalverfassungen ist in der Regel bestimmt,

⁴⁴⁶ Vgl. Fabry, B., in: Fabry, B. / Augsten, U., Handbuch, 2002, S. 164.

⁴⁴⁷ S. § 126 Abs. 2 UmwG; Vgl. Steuck, J., Umwandlung, in: NJW, 1995, S. 2889; Marx, T., Spaltung, 2001, S. 44.

⁴⁴⁸ S. § 126 Abs. 2 UmwG.

⁴⁴⁹ Zum Problem der Wahl des handelsrechtlichen und steuerrechtlichen Umwandlungsstichtags und die sich hieraus ergebende Problematik der Rückwirkung im Umwandlungssteuerrecht vgl.: Renner, G., Rückwirkung, 2002.

⁴⁵⁰ Vgl. Perlitt, J., in: Semler, J. / Stengel, A., UmwG, 2003, § 168 UmwG, Rz. 80; Heckschen, H., in: Widmann, S. / Mayer, D., Umwandlungsrecht, § 168 UmwG, Rz. 249.

dass eine derartige Umstrukturierung der Zustimmung des Rats bedarf, da es sich um kein laufendes Geschäft der Verwaltung handelt.⁴⁵¹

Vollzugsphase

In der Vollzugsphase ist die Anmeldung zum Handelsregister von den Vertretern der Gebietskörperschaft durchzuführen. Mit der Registereintragung treten die Wirkungen der Ausgliederung gemäß § 171 i.V.m. § 131 UmwG ein. Gemäß den §§ 172 ff. UmwG führt die Ausgliederung zu einer Nachhaftung des übertragenden Rechtsträgers für die übergehenden Verbindlichkeiten. Grundsätzlich ist die Nachhaftung auf einen Zeitraum von fünf Jahren beschränkt.

Zusammenfassend kann festgestellt werden, dass das Verfahren der Ausgliederung nach den Regeln des Umwandlungsgesetzes offensichtliche verfahrensrechtliche Vorteile aufweist. Hierzu gehört, dass keine eigene Eröffnungsbilanz der aufnehmenden Gesellschaft notwendig ist und dass grundsätzlich keine Zustimmungspflichten der Gläubiger und anderer Vertragspartner zur Übertragung der Rechtsverhältnisse existieren. Diesen Vorteilen stehen als Nachteil die hohen formalrechtlichen Anforderungen gegenüber.

2. Ertragsteuerliche Aspekte

Der öffentlich-rechtliche Träger eines Krankenhauses unterliegt grundsätzlich als juristische Person des öffentlichen Rechts nicht der Körperschaftsteuer. Der Betrieb des Krankenhauses führt jedoch zum Entstehen eines Betriebs gewerblicher Art im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 6 i.V.m. § 4 KStG. Daraus ergibt sich die grundsätzliche Körperschaftsteuerpflicht der juristischen Person des öffentlichen Rechts mit ihrem Betrieb gewerblicher Art.

Da jedoch der Betrieb eines Krankenhauses als gemeinnützig gilt, sofern die Voraussetzungen des § 67 AO erfüllt sind, liegt ein Zweckbetrieb vor, der von der Körperschaftsteuer gemäß § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG i.V.m. § 67 AO befreit ist. Die Ausgliederung kann sowohl zu ertragsteuerlichen als auch zu gemeinnützigkeitsrechtlichen Konsequenzen führen.

⁴⁵¹ Vgl. beispielsweise § 39 Abs. 2 Nr. 12 GemO. BW.

Bei der ertragsteuerlichen Problematik geht es vor allem um die folgenden Fragestellungen:

- (1) Führt die Ausgliederung des gesamten Zweckbetriebes zur Aufdeckung und Versteuerung der stillen Reserven?
- (2) Wie sind die gewährten Anteile bei der ausgliedernden Körperschaft zu behandeln?

Im Rahmen der gemeinnützigkeitsrechtlichen Regelungen muss geprüft werden, ob die Ausgliederung gegen die Regelungen der §§ 51 ff. AO verstößt. Im Einzelnen stellen sich dabei die folgenden Fragen:

- (1) Ist die Ausgliederung vereinbar mit der satzungsmäßigen Vermögensbindung der Übertragerin?
- (2) Ist die Ausgliederung vereinbar mit dem Mittelverwendungsgebot?

a. Besteuerung des Einbringungsvorgangs

Unter ertragsteuerlichen Gesichtspunkten muss zunächst geklärt werden, ob die Ausgliederung die steuerpflichtige Aufdeckung und Versteuerung der stillen Reserven zur Konsequenz hat. Für die Beantwortung ist es entscheidend, ob die auszugliedernde Tätigkeit bei der juristischen Person des öffentlichen Rechts einen Hoheitsbetrieb, eine Vermögensverwaltung oder einen Betrieb gewerblicher Art darstellt. Im Falle des Vorliegens eines Betriebs gewerblicher Art muss weiter differenziert werden, ob dieser nach den Regeln des Gemeinnützigkeitsrechts steuerlich begünstigt oder steuerpflichtig ist.

Die Qualifikation als Hoheitsbetrieb oder Vermögensverwaltung hat zur Konsequenz, dass das Vermögen nicht steuerverstrickt ist und die Ausgliederung ohne ertragsteuerliche Belastungen vorgenommen werden kann.⁴⁵² Es handelt sich hierbei um Vermögen, das einer steuerrechtlich nicht relevanten Sphäre der Körperschaft des öffentlichen Rechts zugeordnet wird.

Von körperschaftsteuerlicher Relevanz sind dagegen grundsätzlich Vermögensübertragungen von einem Betrieb gewerblicher Art auf einen Hoheitsbetrieb, auf

⁴⁵² Vgl. Bauschatz, P. / Strahl, M., Vermögensübertragungen, in: DStR, 2004, S. 490.

einen anderen Betrieb gewerblicher Art oder in den Bereich der Vermögensverwaltung.⁴⁵³ Der Betrieb eines Krankenhauses stellt weder einen Hoheitsbetrieb dar, noch ist er der Sphäre der Vermögensverwaltung zuzuordnen. Mit dem Betrieb des Krankenhauses wird vielmehr ein Betrieb gewerblicher Art gemäß § 1 Nr. 6 i.V.m. § 4 KStG begründet.

Somit stellt die Ausgliederung grundsätzlich einen steuerpflichtigen Vorgang gemäß § 16 EStG dar. Es ist allerdings zu berücksichtigen, dass der Betrieb gewerblicher Art Krankenhaus unter den Voraussetzungen des § 67 AO als steuerbegünstigter Zweckbetrieb behandelt wird. Das Krankenhaus kann also insoweit die Steuerbefreiung auf Grund des § 67 AO i.V.m. § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG in Anspruch nehmen. Somit erfolgt die Vermögensübertragung im steuerbefreiten Bereich. Die Ausgliederung eines kommunalen Krankenhauses, welches die Voraussetzungen des Zweckbetriebs erfüllt, kann somit ohne ertragsteuerliche Belastungen in eine gemeinnützige Kapitalgesellschaft umgewandelt werden.

Zu beachten ist jedoch, dass von der Beurteilung der Klinik als Ganzes die Beurteilung einzelner damit in Zusammenhang stehender wirtschaftlicher Tätigkeiten getrennt werden muss.

Stehen mit dem steuerbegünstigten Zweckbetrieb – Krankenhaus andere steuerpflichtige Einheiten in wirtschaftlichem Zusammenhang, sind diese „**virtuellen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe**“ körperschaftsteuerlich gesondert zu beurteilen.

Ertragsteuerlich ist folglich für die Umwandlung eines gemeinnützigen Krankenhauses zu unterscheiden zwischen Umwandlungen im steuerbefreiten Bereich und Umwandlungen im steuerlich relevanten Bereich. Umwandlungen im steuerbefreiten Bereich sind somit steuerfrei möglich.⁴⁵⁴

Fraglich erscheint des Weiteren, inwieweit für den Fall einer formellen Privatisierung des gesamten Krankenhauses auf die Regelungen des Umwandlungs-

⁴⁵³ Vgl. Bauschatz, P. / Strahl, M., Vermögensübertragungen, in: DStR, 2004, S. 490; Schiffers, J., Kapitalertragsteuer, in: BB, 2003, S. 398.

⁴⁵⁴ Zur steuerlichen Behandlung der „virtuellen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe“ siehe Kapitel I. I.

steuergesetzes zurückgegriffen werden kann. Unstreitig ist in der Literatur, dass ein Betrieb gewerblicher Art einer juristischen Person des öffentlichen Rechts Gegenstand einer Einbringung im Sinne des § 20 UmwStG sein kann. Denn die Anwendbarkeit der Normen des Umwandlungssteuergesetzes auf Betriebe gewerblicher Art wird grundsätzlich bejaht.⁴⁵⁵ Dies gilt auch weiterhin für das Umwandlungssteuergesetz 2006.⁴⁵⁶

Der Rückgriff auf § 20 UmwStG wird für die Fälle bejaht, bei denen sämtliche wesentliche Betriebsgrundlagen des Betriebs gewerblicher Art in eine Kapitalgesellschaft eingebracht werden und die Trägerkörperschaft dafür Anteile an der Kapitalgesellschaft erhält.⁴⁵⁷ In diesem Fall wird die Trägerkörperschaft als Einbringende im Sinne des § 20 UmwStG angesehen.⁴⁵⁸ Dies dürfte auch weiterhin so gelten, da die Vorschriften zu Einbringungen nach dem UmwStG i.d.F. des SEStEG⁴⁵⁹ das bisherige Regelungsprinzip grundsätzlich beibehalten.⁴⁶⁰

Die Besonderheit bei der formellen Privatisierung eines als gemeinnützig anerkannten Krankenhauses ist jedoch, dass der Betrieb gewerblicher Art von der Körperschaftsteuer gemäß § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG i.V.m. § 67 AO befreit ist. Fraglich erscheint, ob § 20 UmwStG auch bei der Einbringung eines steuerbefreiten Betriebs gewerblicher Art Anwendung finden kann.⁴⁶¹ Nach dem Wortlaut des § 20 UmwStG müsste dies möglich sein, denn Gegenstand der Sacheinlage kann ein Betrieb oder Teilbetrieb sein. Die Sacheinlage eines steuerbefreiten Betriebs gewerblicher Art wäre dann allerdings grundsätzlich mit den Konsequenzen des § 22 UmwStG (bisher § 21 UmwStG) verbunden.⁴⁶²

⁴⁵⁵ Vgl. Widmann, S. / Mayer, D., Umwandlungsrecht, § 1 UmwStG, Rz. 56 m.w.N.; Neumayer, J. / Schulz, A., Verschmelzung, in: DStR, 1996, S. 876; Raupach, A. / Böckstiegel, M., Umwandlungen, in: Wassermeyer, F. / Mayer, D. / Rieger, N., Festschrift, 2000, S. 476; Halaczinsky, R., in: Wallenhorst, R. / Halaczinsky, R., Besteuerung, 2004, S.477f.; Jost, W., in: Dötsch, E. / Jost, W. / Pung, A. u.a., KStG, § 5 Abs. 1 Nr. 9 Anh. 04 KStG, Rz. 439.

⁴⁵⁶ Vgl. Patt, J., in: Dötsch, E. / Jost, W. / Pung, A. u.a., KStG, § 20 UmwStG (SEStEG), Rz. 16; Orth, M., Einbringung, in: DB, 2007, S. 420 f.; Benz, S. / Rosenberg, O., Einbringungsvorgänge, in: BB, 2006, S. 51.

⁴⁵⁷ Vgl. Bauschatz, P. / Strahl, M., Vermögensübertragungen, in: DStR, 2004, S. 492; Reich, D. / Helios, M., Steuersenkungsgesetz, in: BB, 2001, S. 1445.

⁴⁵⁸ Vgl. Bauschatz, P. / Strahl, M., Vermögensübertragungen, in: DStR, 2004, S. 492; BMF – Schreiben v. 25.03.1998, BStBl. I 1998, 269, Rz. 20.05.

⁴⁵⁹ S. BGBl. I 2006, 2782.

⁴⁶⁰ Vgl. Benz, S. / Rosenberg, O., Einbringungsvorgänge, in: BB, 2006, S. 51.

⁴⁶¹ Vgl. Patt, J., in: Dötsch, E. / Jost, W. / Pung, A. u.a. KStG, § 20 UmwStG, Rz. 15.

⁴⁶² Zum Problem „einbringungsgeborene Anteile“ und Übereinstimmung mit europarechtlichen Vorschriften vgl.: Haritz, D., Anteile, in: DStR, 2004, S. 889 ff.

Die gleiche Problematik stellt sich auch bei gemeinnützigen Organisationen des Privatrechts, die ihren Zweckbetrieb in eine gemeinnützige Kapitalgesellschaft auslagern. Im Fall des steuerbefreiten Betriebs gewerblicher Art als Sacheinlage unter dem gemeinen Wert würde dies zu den Rechtsfolgen des § 22 UmwStG führen.

Orth kommt in seinen Ausführungen zu dem Ergebnis, dass Zweckbetriebe im Sinne der §§ 65 – 68 AO nicht einbringungsfähig sind.⁴⁶³ Sie verfügen zwar über Betriebsvermögen, dieses ist aber nicht steuerverstrickt. Dieser Auffassung wird gefolgt. Da keine Steuerverstrickung vorliegt, gibt es auch keine Veranlassung zur Buchwertfortführung.⁴⁶⁴

Um die Problematik zu vermeiden, ist es sinnvoll, die formelle Privatisierung zu gemeinen Werten vorzunehmen.⁴⁶⁵ Der dabei entstehende Einbringungsgewinn ist wegen § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG i.V.m. § 67 AO nicht steuerpflichtig und es kann somit auch nicht zu der Problematik des § 22 UmwStG kommen.

b. Qualifikation der Anteile

Nach erfolgter formeller Privatisierung ist aus dem vormals rechtlich nicht selbstständigen Krankenhaus (Eigen- oder Regiebetrieb) eine rechtlich selbstständige juristische Person in der Rechtsform der GmbH entstanden.

Die juristische Person des öffentlichen Rechts (beispielsweise Kommune) betreibt folglich nicht mehr das Krankenhaus, sondern verfügt über eine hundertprozentige Beteiligung an einer GmbH. Die GmbH wird unter den Voraussetzungen des § 67 AO als gemeinnützig anerkannt, da sich die Tätigkeit der Klinik nicht geändert hat, sondern lediglich die Rechtsform.

Daraus resultiert aus steuerrechtlicher Sicht zunächst die Frage, in welche Sphäre der juristischen Person des öffentlichen Rechts die Beteiligung einzuordnen ist. Die Beteiligung an der Krankenhaus–GmbH könnte dem

⁴⁶³ Vgl. Orth, M., Einbringung, in: DB, 2007, S. 421.

⁴⁶⁴ Bisher war damit das Entstehen von einbringungsgeborenen Anteilen verbunden. Die damit verbundenen Konsequenzen waren sachlich nicht gerechtfertigt. Vgl. hierzu: Patt, J., in: Dötsch, E. / Jost, W. / Pung, A. u.a., KStG, § 20 UmwStG, Rz. 15; Kümpel, A., Zweckbetriebe, in: DStR, 1999, S. 97.

⁴⁶⁵ Zur steuerlichen Behandlung der „virtuellen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe“ vgl. die Ausführungen im Kapitel I. I.

Hoheitsbereich oder dem Bereich der Vermögensverwaltung zuzurechnen sein oder selbst einen Betrieb gewerblicher Art darstellen.

Grundsätzlich ist die Beteiligung einer juristischen Person des öffentlichen Rechts an einer Kapitalgesellschaft dem Bereich der Vermögensverwaltung zuzuordnen.⁴⁶⁶ In Ausnahmefällen stellt die Beteiligung selbst wieder einen Betrieb gewerblicher Art dar. Die erste Ausnahme geht zurück auf zwei Urteile des BFH vom 21.05.1957⁴⁶⁷ und vom 30.06.1971⁴⁶⁸, nachdem ein Durchgriff durch die Rechtsform der Kapitalgesellschaft dann zulässig ist, wenn die Körperschaft "tatsächlich entscheidenden Einfluss auf die Geschäftsführung der Gesellschaft nimmt und damit durch sie unmittelbar selbst am allgemeinen wirtschaftlichen Geschäftsverkehr teilnimmt"⁴⁶⁹. Die zweite Ausnahme betrifft die analoge Anwendung der Grundsätze der Betriebsaufspaltung.⁴⁷⁰

Bei der formellen Privatisierung des gesamten Zweckbetriebes – Krankenhaus ist jedoch eine Besonderheit zu beachten. Im Normalfall verliert das Krankenhaus durch die Änderung der Rechtsform nicht die Anerkennung der Gemeinnützigkeit. Hier erscheint es fraglich die Ausnahmegrundsätze anzuwenden, da es sich bei der Tochtergesellschaft um eine gemeinnützige, also steuerbegünstigte Gesellschaft handelt.

Nach Ansicht der Finanzverwaltung sollen die vom BFH aufgestellten Betriebsaufspaltungs - Grundsätze dann nicht zur Anwendung gelangen, wenn sowohl das Besitz- als auch das Betriebsunternehmen gemeinnützig tätig sind⁴⁷¹, die beherrschte Tochterkapitalgesellschaft vermögensverwaltend tätig wird⁴⁷² oder es sich bei der Tochter um eine steuerbegünstigte Körperschaft handelt.⁴⁷³

⁴⁶⁶ Vgl. Thieme, H., Steuersenkungsgesetz, in: FR, 2000, S. 1074 f.; Kessler, W. / Fritz, T. / Gastl, C., Behandlung, in: BB, 2001, S. 963; Strahl, M., Steuerliche Chancen, in: FR, 2002, S. 917; Streck, M., in: Streck, M., KStG, 2003, § 4 KStG, Rz. 12; Klafmann, R., Steuerrecht, 2003, S. 89 f.; Heger, K., in: Gosch, D., KStG, 2005, § 4 Rz. 52; Dötsch, E. / Pinkos, E., KStR, in: DB, 2005, S. 126. S. R 6 Abs. 2 S. 6 KStR 2004.

⁴⁶⁷ Vgl. BFH v. 21.05.1957 – I 228/56 S, BStBl. III 1957, 251.

⁴⁶⁸ Vgl. BFH v. 30.06.1971 - I R 57/70, BStBl. II 1971, 753.

⁴⁶⁹ BFH v. 30.06.1971 - I R 57/70, BStBl. II 1971, 753.

⁴⁷⁰ Siehe hierzu auch die Ausführung im Kapitel I. I. 2.c.

⁴⁷¹ S. AEAO Nr. 3 S. 7 zu § 64 Abs. 1 AO.

⁴⁷² S. AEAO Nr. 3 S. 5 zu § 64 Abs. 1 AO.

⁴⁷³ S. AEAO Nr. 3 S. 6 zu § 64 Abs. 1 AO.

Im Rahmen der Beteiligung einer steuerbegünstigten Kapitalgesellschaft an einer weiteren steuerbegünstigten Kapitalgesellschaft erfolgt die Begründung über die Tatbestandsvoraussetzungen des § 14 AO. Ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb setzt neben weiteren Merkmalen voraus, dass durch die Tätigkeit Einnahmen oder andere wirtschaftliche Vorteile erzielt werden. Dies ist aber gerade durch das Halten einer Beteiligung an einer steuerbegünstigten Kapitalgesellschaft nicht möglich. Diese Voraussetzung des § 14 AO kann somit nicht erfüllt werden. Dafür ursächlich sind die Regelungen des Gemeinnützigkeitsrechts, welche in § 55 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 AO ein grundsätzliches Ausschüttungsverbot beinhalten. Die Wertung der Beteiligung an einer gemeinnützigen Gesellschaft als wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb (§ 14 AO) oder Zweckbetrieb ist daher grundsätzlich nicht möglich.⁴⁷⁴ Die Beteiligung an einer gemeinnützigen Kapitalgesellschaft wird deshalb von der herrschenden Meinung der Sphäre der Vermögensverwaltung zugerechnet.⁴⁷⁵

Diese Sichtweise soll auf den Fall der Beteiligung einer juristischen Person des öffentlichen Rechts an einer gemeinnützigen Kapitalgesellschaft analog übertragen werden.⁴⁷⁶ Auch für einen Betrieb gewerblicher Art (§ 4 KStG) ist Tatbestandsvoraussetzung, dass die Tätigkeit mit dem Ziel der Erzielung von Einnahmen oder anderen wirtschaftlichen Vorteilen verbunden ist. Handelt es sich aber bei der Tochtergesellschaft um eine gemeinnützige Gesellschaft, können grundsätzlich wegen § 55 Abs. 1 Nr. 1 S. 1 AO keine Einnahmen erzielt werden. Die Beteiligung einer juristischen Person des öffentlichen Rechts an einer gemeinnützigen Gesellschaft kann somit nicht als Betrieb gewerblicher Art qualifiziert werden. Die Beteiligung an einer gemeinnützigen Körperschaft kann auch nicht als Hoheitsbetrieb eingestuft werden, da das Halten einer Beteiligung nicht überwiegend der Ausübung öffentlicher Gewalt dient. Es verbleibt der Bereich der Vermögensverwaltung.

⁴⁷⁴ Vgl. Fritz, T., Aufnahme, 2003, S. 124.

⁴⁷⁵ Vgl. Jost, W., in: Dötsch, E. / Jost, W. / Pung, A. u.a., KStG, § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG, Rz. 118; Gietz, U. / Sommerfeld, D., Gewinnausschüttungen, in: BB, 2001, S. 1502; Buchna, J., Gemeinnützigkeit, 2003, S. 211 ff.; a.A. Funnemann, C., Ausgliederung, in: DStR, 2002, S. 2017; kritisch auch Fritz, T., Aufnahme, 2003, S. 124 ff.

⁴⁷⁶ Vgl. Strahl, M., Steuerliche Chancen, in: FR, 2002, S. 917; Kessler, W. / Fritz, T. / Gastl, C., Behandlung, in: BB, 2001, S. 963.

Auf die formelle Privatisierung eines Krankenhauses hat dies folgende Auswirkungen: Durch die formelle Privatisierung ändert sich nur die Rechtsform des Unternehmens. Aus einem vormaligen Regie- oder Eigenbetrieb wird eine juristische Person des Privatrechts. Die Art der Tätigkeit der Klinik bleibt unverändert. Auch nach der formellen Privatisierung wird das Krankenhaus deshalb die Voraussetzungen des § 67 AO erfüllen und einen steuerbegünstigten Zweckbetrieb darstellen.

Hieraus folgt, dass der aus der Übertragung des Zweckbetriebes resultierende Geschäftsanteil, den die juristische Person des öffentlichen Rechts (beispielsweise eine Kommune) als Gegenleistung erhält, bei der juristischen Person des öffentlichen Rechts dem Bereich der Vermögensverwaltung zuzuordnen ist. Dies muss selbst dann gelten, wenn die juristische Person des öffentlichen Rechts über eine entscheidende Einflussnahme verfügt. Denn es handelt sich insoweit um eine Beteiligung an einer steuerbegünstigten Gesellschaft, die mangels Einnahmenerzielung zu keinem Betrieb gewerblicher Art führen kann.

Die Anteile werden somit der Sphäre der Vermögensverwaltung zugerechnet. Dies führt zur beschränkten Körperschaftsteuerpflicht nach § 2 Nr. 2 KStG. Hierzu rechnen inländische Körperschaften des öffentlichen Rechts, die nicht unter § 1 Abs. 1 Nr. 6 KStG fallen.⁴⁷⁷ Von der Regelung des § 2 Nr. 2 KStG werden in sachlicher Hinsicht die von der juristischen Person des öffentlichen Rechts bezogenen inländischen Einkünfte, von denen ein Steuerabzug nach den Regeln des Einkommensteuergesetzes vorzunehmen ist, erfasst. Dazu rechnen in erster Linie sämtliche in § 43 EStG aufgeführte Kapitalerträge. Dies wären folglich Gewinnausschüttungen der Krankenhaus-GmbH gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 1, § 43 Abs. 1 Nr. 1 EStG.

Für den Fall der Ausschüttung müsste im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht des § 2 Nr. 2 KStG Kapitalertragsteuer einbehalten werden. Allerdings bestimmt § 44 a Abs. 4 S. 1 Nr. 2 S. 2 EStG im Falle der inländischen juristischen Person des öffentlichen Rechts als Gläubiger, dass Kapitalertragsteuer nicht einbehalten wird, sofern die Kapitalerträge von einer Körperschaft bezogen werden, die von der Körperschaftsteuer befreit ist. Weitere Voraussetzung ist, dass der Gläubiger durch eine Bescheinigung des

⁴⁷⁷ Vgl. Kalbfleisch, in: Ernst & Young, KStG, § 2 KStG, Rz. 32; Streck, M., in: Streck, M., KStG, 2003, § 2 KStG, Rz. 6.

zuständigen Finanzamtes nachweist, dass er eine inländische juristische Person des öffentlichen Rechts ist.⁴⁷⁸ Da die Krankenhaus-GmbH unter den bereits genannten Voraussetzung als gemeinnützig anerkannt wird, ist sie eine von der Körperschaftsteuer gemäß § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG i.V.m § 67 AO befreite Körperschaft. Unter der Voraussetzung, dass eine Bescheinigung gemäß § 44 a Abs. 4 S. 3 EStG vorliegt, kommt es somit zu keinem Abzug von Kapitalertragsteuer.⁴⁷⁹

3. Gemeinnützigkeitsrechtliche Aspekte

Im Rahmen der Gemeinnützigkeit liegen die Probleme im Bereich der Anwendung des Gemeinnützigkeitsrechts auf die juristischen Personen des öffentlichen Rechts. Wie bereits in Kapitel D erwähnt, resultieren die Probleme bei Anwendung des Gemeinnützigkeitsrechts auf die öffentliche Hand überwiegend daraus, dass der Gesetzgeber die Regelungen mit Blick auf die juristischen Personen des Privatrechts geschaffen hat. Die analoge Anwendung dieser Grundsätze auf gemeinnützige juristische Personen des öffentlichen Rechts ist infolgedessen schwierig.

Im Rahmen dieser Arbeit wird der Auffassung gefolgt, dass Subjekt der Gemeinnützigkeit der jeweilige Betrieb gewerblicher Art ist.

Für die Beurteilung der Ausgliederung aus gemeinnützigkeitsrechtlicher Sicht ist es somit von Bedeutung, dass die juristische Person des öffentlichen Rechts mit jedem einzelnen Betrieb gewerblicher Art körperschaftsteuerpflichtig ist. Daraus folgt, dass für jeden einzelnen Betrieb gewerblicher Art, der gemeinnützige Zwecke verfolgt, eine zusätzliche Steuerbefreiung erforderlich ist.⁴⁸⁰ Da der Betrieb gewerblicher Art als Tatbestandsmerkmal die Einnahmenerzielung voraussetzt, kommt die von einem Betrieb gewerblicher Art ausgeübte steuerbegünstigte Tätigkeit stets nur in der Form eines Zweckbetriebes vor.

Als Konsequenz ergibt sich hieraus, dass der Zweckbetrieb – Krankenhaus ohne Einschränkungen den allgemeinen Bedingungen des Gemeinnützigkeits-

⁴⁷⁸ S. § 44 a Abs. 4 S. 3 KStG.

⁴⁷⁹ Vgl. Weber- Grellet, H., in: Schmidt, L., EStG, 2006, § 44a EStG, Rz. 10 ff.

⁴⁸⁰ Vgl. Jost, W., in: Dötsch, E. / Jost, W. / Pung, A. u.a., KStG, § 5 Abs. 1 Nr. 9, Rz.4; Buchna, J., Gemeinnützigkeit, 2003, S. 30 f.

rechts unterliegt.⁴⁸¹ Es sind folglich die Gebote der Selbstlosigkeit, Ausschließlichkeit, Unmittelbarkeit, Vermögensbindung usw. zu beachten.⁴⁸² Für den Fall der formellen Privatisierung des Krankenhauses ist daher unabhängig davon, dass die Vermögensübertragung gemäß § 67 AO i.V.m. § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG im steuerbefreiten Bereich stattfindet, die Einhaltung der Vorschriften des Gemeinnützigkeitsrechts zu beachten. Dabei stellen die Normen des Gemeinnützigkeitsrechts eine nicht zu unterschätzende Problematik dar. Dies auch im Hinblick darauf, dass es in den letzten Jahren zu einer Verschärfung des Gesetzesvollzugs in diesem Bereich gekommen ist.⁴⁸³ Insbesondere durch den Grundsatz der Mittelverwendung (§ 55 Abs. 1 Nr. 1 AO) und der Grundsatz der Vermögensbindung (§ 55 Abs. 1 Nr. 4 AO) können sich Restriktionen ergeben. Liegt ein Verstoß vor, so kann die Übertragung von Vermögen in den Bereich der Vermögensverwaltung oder in einen Betrieb gewerblicher Art gemeinnützigkeitsschädlich sein.⁴⁸⁴

Nach den Regelungen des § 52 AO ist eine Körperschaft gemeinnützig, wenn ihre Tätigkeit darauf gerichtet ist, die Allgemeinheit auf materiellem, geistigem oder sittlichem Gebiet selbstlos zu fördern. Dies erfordert, dass die Förderung durch die Körperschaft ausschließlich und unmittelbar auf die gemeinnützigen Zwecke gerichtet ist. Des Weiteren sind noch besondere Regeln für die Behandlung des Vermögens zu beachten. Die Berücksichtigung der folgenden Grundsätze ist gesetzlich vorgeschrieben:

- Grundsatz der Selbstlosigkeit (§ 55 AO)
- Grundsatz der Ausschließlichkeit (§ 56 AO)
- Grundsatz der Unmittelbarkeit (§ 57 AO)⁴⁸⁵

Der Grundsatz der Selbstlosigkeit ist in § 55 AO geregelt. Selbstlosigkeit liegt danach vor, wenn eine Körperschaft nicht in erster Linie eigenwirtschaftliche Zwecke verfolgt.⁴⁸⁶ Dies beinhaltet im Einzelnen:

⁴⁸¹ Vgl. Wallenhorst, R., in: Wallenhorst, R. / Halaczinsky, R., Besteuerung, 2004, S. 73.

⁴⁸² Vgl. BFH v. 31.10.1984 - I R 21/81, BStBl. II 1985, 162 zum Problem einer fehlenden Satzung.

⁴⁸³ Vgl. Orth, M., Gemeinnützigkeit, in: FR, 1995, S. 254.

⁴⁸⁴ Vgl. Hüttemann, R., Gemeinnützigkeit, 1991, S. 104; Schauhoff, S., Verlust, in: DStR, 1998, S. 701; Hüttemann, R., Anwendungserlass, in: FR, 2002, S. 1337.

⁴⁸⁵ Zu den Auswirkungen der Ausschließlichkeit und Unmittelbarkeit auf die Satzung vgl. Müller, A., Rahembedingungen, 2003, S. 170 ff.

- **Grundsatz der satzungsgemäßen Mittelverwendung** (§ 55 Abs. 1 Nr. 1 S. 1 AO): Die Mittel der Körperschaft dürfen nur für satzungsmäßige Zwecke verwendet werden.
- **Zuwendungsverbot** (§ 55 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 AO): § 55 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 verbietet der Körperschaft offene und verdeckte Gewinnausschüttungen oder sonstige Zuwendungen jedweder Art an ihre Mitglieder.⁴⁸⁷
- **Begünstigungsverbot** (§ 55 Abs. 1 Nr. 3 AO)⁴⁸⁸.
- **Grundsatz der Vermögensbindung** (§ 55 Abs. 1 Nr. 4 AO): Dieser Grundsatz beinhaltet das Gebot, dass bei Auflösung oder Aufhebung der Körperschaft das Vermögen nur für steuerbegünstigte Zwecke verwendet werden darf.
- **Grundsatz der zeitnahen Mittelverwendung** (§ 55 Abs. 1 Nr. 5 AO): Dieser Grundsatz besagt, dass die Körperschaft ihre Mittel grundsätzlich zeitnah für die steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke verwenden muss.

Das Tatbestandsmerkmal der Selbstlosigkeit ist neben der Ausschließlichkeit das bedeutsamste Element des Gemeinnützigkeitsrechts.⁴⁸⁹ Die Selbstlosigkeit wird gemäß § 55 AO unter rein wirtschaftlichen Aspekten definiert.⁴⁹⁰ Selbstlosigkeit liegt vor, wenn nicht vorrangig eigenwirtschaftliche Ziele verfolgt und die übrigen in § 55 Abs. 1 AO genannten Voraussetzungen erfüllt werden.⁴⁹¹ Durch die Tätigkeit dürfen somit nicht in erster Linie eigene Ziele oder Ziele der Mitglieder verfolgt werden. Dies bedeutet, dass das gemeinnützige Handeln der Körperschaft das Gepräge geben muss. Somit dürfen eigenwirtschaftliche

⁴⁸⁶ Vgl. Scholtz, R., in: Koch, K. / Scholtz, R., AO, 1996, § 55 AO, Rz. 3; Bopp, G., Selbstlosigkeit, in: DStZ, 1999, S. 123; Ax, R. / Große, T. / Melchior, J., AO, 2003, S. 73; Kühn, AO, 2004, § 55 AO, Rz. 1.

⁴⁸⁷ Vgl. Scholtz, R., in: Koch, K. / Scholtz, R., AO, 1996, § 55 AO, Rz. 8; Tipke, K., in: Tipke, K. / Kruse, H., AO, § 55 AO, Rz. 9.

⁴⁸⁸ Vgl. Scholtz, R., in: Koch, K. / Scholtz, R., AO, 1996, § 55 AO, Rz. 11; Tipke, K., in: Tipke, K. / Kruse, H., AO, § 55 AO, Rz. 10; Herbert, U., Körperschaften, in: BB, 1991, S. 180 ff.

⁴⁸⁹ Vgl. Ellermann, N. / Gietz, U., in: Bihl, D. / Hekking, K. / Krauskopf, D. u.a., Handbuch, 2001, S. 518; Koenig, U., in: Pahlke, A. / Koenig, U., AO, 2004, § 55 AO, Rz. 1.

⁴⁹⁰ Vgl. Koenig, U., in: Pahlke, A. / Koenig, U., AO, 2004, § 55 AO, Rz. 1. Vgl. zur Abgrenzung Selbstlosigkeit – Eigenwirtschaftlichkeit: Schienke, T., Besteuerung, 2004, S. 85 f.

⁴⁹¹ Der Regelungsinhalt dieser Definition ist aber strittig. Vgl. Orth, M., Gemeinnützigkeit, in: FR, 1995, S. 253 und den ausführlichen Überblick bei Seer, R. / Wolsztynski, C., Gemeinnützigkeit, 2002, S. 210 ff.

Zwecke - wenn überhaupt - nur nachrangig verfolgt werden. Der Grundsatz der Selbstlosigkeit ist unstreitig auch von den Zweckbetrieben zu beachten.⁴⁹²

Zu prüfen ist, ob die Ausgliederung des gesamten Zweckbetriebes der juristischen Person des öffentlichen Rechts auf eine Tochter-Kapitalgesellschaft mit dem Mittelverwendungsgebot gemäß § 55 Abs. 1 Nr. 1 AO sowie dem Grundsatz der Vermögensbindung nach § 55 Abs. 1 Nr. 4 AO in Einklang steht. Besondere Rechtsfragen ergeben sich insbesondere daraus, dass eine Körperschaft des öffentlichen Rechts an dem Privatisierungsvorgang beteiligt ist und der Betrieb gewerblicher Art gleichzeitig die Voraussetzungen des Zweckbetriebs erfüllt.

a. Grundsatz der satzungsgemäßen Mittelverwendung

Gemäß dem Grundsatz der satzungsgemäßen Mittelverwendung dürfen die Mittel der Körperschaft grundsätzlich nur für satzungsmäßige Zwecke verwendet werden.⁴⁹³

Ein Zweckbetrieb ist dadurch gekennzeichnet, dass es sich im Grunde um einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb handelt.⁴⁹⁴ Der Gegenstand eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs ist die selbständige und nachhaltige Tätigkeit, durch die Einnahmen oder andere Vorteile erwirtschaftet werden.

Im Zusammenhang mit dem Grundsatz der Mittelverwendung bedeutet dies, dass die Mittelbeschaffung mit der gemeinnützigen Mittelverwendung bei einem Zweckbetrieb einher geht.⁴⁹⁵ Denn mit der Tätigkeit, die gemeinnützigen Zwecken dient, werden gleichzeitig auch Einnahmen erwirtschaftet.

Durch den Betrieb eines Krankenhauses werden gemeinnützige Zwecke verfolgt, aber eben auch Einnahmen erwirtschaftet. Da aber auch für den Zweckbetrieb die Gemeinnützigkeitsvorschriften zu Anwendung gelangen, muss die Mittelverwendung dem § 55 AO entsprechen.

⁴⁹² Vgl. Orth, M., Gemeinnützigkeit, in: FR, 1995, S. 254.

⁴⁹³ Vgl. zum Nachweis der entsprechenden Mittelverwendung durch eine so genannte Mittelverwendungsrechnung: Thiel, J., Mittelverwendung, in: DB, 1992, S. 1900 ff.; Ley, U., Mittelverwendungsrechnung, in: KÖSDI, 1998, S. 11683 ff.; Knorr, K. / Klaßmann, E., Krankenhäuser, 2004, S. 113 ff.

⁴⁹⁴ Vgl. Scholtz, R., in: Koch, K. / Scholtz, R., AO, 1996, § 65 AO, Rz. 2.

⁴⁹⁵ Vgl. Schauhoff, S., in: Schauhoff, S., Handbuch, 2005, S. 597.

Die Konsequenz aus dem Gebot der satzungsmäßigen Mittelverwendung ist zum einen, dass die Mittel für gemeinnützige Zwecke verwendet werden müssen,⁴⁹⁶ und zum anderen, dass sie grundsätzlich vollständig und zeitnah den satzungsmäßigen Zwecken zuzuführen sind.⁴⁹⁷

Bei gemeinnützigen juristischen Personen des privaten Rechts besagt dies auch, dass die Mittel der gemeinnützigen Sphäre weder der Vermögensverwaltung, noch einem wirtschaftlichem Geschäftsbetrieb zugeführt werden dürfen.⁴⁹⁸

Unschädlich ist dagegen eine ertragbringende Nutzung des ideellen Vermögens, soweit die zeitnahe Mittelverwendung berücksichtigt wird.⁴⁹⁹

Der durch das „Gesetz zur weiteren Förderung von Stiftungen“⁵⁰⁰ nunmehr ausdrücklich in die Abgabenordnung mitaufgenommene Grundsatz der zeitnahen Verwendung der Mittel⁵⁰¹ verpflichtet die Körperschaft, ihre Mittel grundsätzlich zeitnah für ihre steuerbegünstigten satzungsmäßigen Mittel zu verwenden.⁵⁰² Dies verpflichtet die Körperschaft dafür Sorge zu tragen, liquide Mittel und Vermögenswerte so zeitnah, wie es bei wirtschaftlich sinnvoller Betätigung möglich ist, für satzungsmäßige Zwecke zu verwenden.⁵⁰³ Eine Ausnahme vom Grundsatz der zeitnahen Mittelverwendung ist nur im Rahmen der gesetzlich zulässigen Rücklagenbildung⁵⁰⁴ möglich.⁵⁰⁵

„Mittel“

Der Begriff „Mittel“ im Sinne des § 55 AO⁵⁰⁶ ist hierbei weit auszulegen. Darunter subsumiert werden nicht nur Spenden und Zuschüsse, sondern sämtliche Vermögenswerte die im Eigentum und in der Verfügungsmacht der

⁴⁹⁶ Vgl. BFH v. 23.10.1991 - I R 19/91, BStBl. II 1992, 62.

⁴⁹⁷ Vgl. BFH v. 13.09.1989 - I R 19/85, BStBl. II 1990, 28; Koenig, U., in: Pahlke, A. / Koenig, U., AO, 2004, § 55, Rz. 15.

⁴⁹⁸ Vgl. Koenig, U., in: Pahlke, A. / Koenig, U., AO, 2004, § 55 AO, Rz. 16.

⁴⁹⁹ Vgl. Scholtz, R., in: Koch, K. / Scholtz, R., AO, 1996, § 55 AO, Rz. 7.

⁵⁰⁰ Vgl. zur Anwendung Art. 97 § 1a Abs. 1 EGAO.

⁵⁰¹ S. § 55 Abs. 1 Nr. 5 AO.

⁵⁰² Vgl. Thiel, J., Mittelverwendung, in: DB, 1992, S. 1901; Hüttemann, R., Gemeinnützigkeit, 1991, S. 23f.; Fritz, T., Aufnahme, 2003, S. 54; Schienke, T., Besteuerung, 2004, S. 91.

⁵⁰³ Vgl. Koenig, U., in: Pahlke, A. / Koenig, U., AO, 2004, § 55 AO, Rz. 29.

⁵⁰⁴ Vgl. zur Problematik der Rücklagenbildung beispielsweise: Ley, U., Rücklagenbildung, in: BB, 1999, S. 626 ff.

⁵⁰⁵ Vgl. Fritz, T., Aufnahme, 2003, S. 54. Dieser Grundsatz steht nach Ansicht von Kümpel regelmäßig mit dem Verhalten von Vereinsvorständen im Widerspruch, die Mittel für „schlechte Zeiten“ zurückzuhalten. Vgl. Kümpel, A., Anforderungen, in: DStR, 2001, S. 153.

⁵⁰⁶ Auch in § 52 Abs. 1 S. 3 AO, § 58 Nr. 6 AO verwendet das Gemeinnützigkeitsrecht den Begriff Mittel. Der Begriff „Mittel“ ist für das Gemeinnützigkeitsrecht einheitlich auszulegen. Vgl. Hüttemann, R., Gemeinnützigkeit, 1991, S. 81; Fritz, T., Aufnahme, 2003, S. 51.

Körperschaft stehen.⁵⁰⁷ Vom Mittelverwendungsgebot werden bei gemeinnützigen juristischen Personen des Privatrechts somit die Einnahmen des ideellen Bereichs, Gewinne des Zweckbetriebes, aus den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben sowie die Überschüsse aus der Vermögensverwaltung erfasst.⁵⁰⁸ Eine Verwendung für satzungsmäßige Zwecke ist allerdings nur im Zweckbetrieb und in der Idealsphäre möglich.⁵⁰⁹

Dies hat zur Konsequenz, dass die Mittel des gemeinnützigen Sektors nicht einem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb zugeführt werden dürfen,⁵¹⁰ sofern dieser kein Zweckbetrieb ist. Dagegen ist die Verwendung der Mittel der gemeinnützigen Sphäre in einem Zweckbetrieb gemeinnützigkeitsrechtlich unschädlich.⁵¹¹

Eine Übertragung dieser Regelung auf den Bereich der juristischen Personen des öffentlichen Rechts bedeutet, dass sämtliche Vermögenswerte die dem Betrieb gewerblicher Art - Zweckbetrieb - Krankenhaus zugerechnet werden, für satzungsmäßige Zwecke verwendet werden müssen. Dabei ist es unerheblich, ob sie im steuerlich begünstigten Bereich (Zweckbetrieb) oder in nicht begünstigten Bereichen (beispielsweise Besuchercafeteria) erwirtschaftet werden.

„Verwendung“

Der Begriff „Verwendung für satzungsmäßige Zwecke“⁵¹² meint sowohl den Einsatz (Verbrauch) liquider Mittel in der Idealsphäre als auch die Mittelverwendung für Anschaffung, Herstellung und anschließende Nutzung von Vermögensgegenständen, die satzungsmäßigen Zwecken dienen. Dazu zählt im Übrigen auch der Zweckbetrieb.⁵¹³

⁵⁰⁷ Vgl. Jost, W., in: Dötsch, E. / Jost, W. / Pung, A. u.a., KStG, § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG, Rz. 55; Herbert, U., Körperschaften, in: BB, 1991, S. 178; Thiel, J., Mittelverwendung, in: DB, 1992, S. 1900 f.; Buchna, J., Gemeinnützigkeit, 2003, S. 98; Fritz, T., Aufnahme, 2003, S. 51; Kühn, AO, 2004, § 55 AO, Rz. 5; Schauhoff, S., in: Schauhoff, S., Handbuch, S. 2005, S. 575; Patt, H. / Patt, I., Neue Entwicklungen, in: DStR, 2005, S. 1509; BFH v. 23.10.1991 - I R 19/91, BStBl. II 1992, 64; v. 20.12.1995 - I B 111/94, BFH/NV 1996, 383.

⁵⁰⁸ Vgl. Thiel, J., Mittelverwendung, in: DB, 1992, S. 1900; Fritz, T., Aufnahme, 2003, S. 51.

⁵⁰⁹ Vgl. Herbert, U., Körperschaften, in: BB, 1991, S. 186; Fritz, T., Aufnahme, 2003, S. 53.

⁵¹⁰ Vgl. BFH v. 30.09.1997 - I X 80/94, BStBl. II 1998, 771.

⁵¹¹ Vgl. Tipke, K., in: Tipke, K. / Kruse, H., AO, § 55 Rz. 8.

⁵¹² Vgl. BFH v. 05.02.1992 - I R 63/91, BStBl. II 1992, S. 748.

⁵¹³ Vgl. Koenig, U., in: Pahlke, A. / Koenig, U., AO, 2004, § 55 AO, Rz. 30.

Der Begriff der Mittelverwendung darf somit nicht gleichgesetzt werden mit Mittelabfluss, sondern umfasst jede gesetzeskonforme Disposition.⁵¹⁴ Hierzu rechnet auch die Bildung einer zulässigen Rücklage.⁵¹⁵ Vom Mittelverwendungsgebot nicht erfasst werden dagegen gebundene Mittel. Dies ist insbesondere das zur Erhaltung des Grund- oder Stammkapitals einer gemeinnützigen Körperschaft erforderliche Vermögen.⁵¹⁶

Zusammenfassend bedeutet der Grundsatz der satzungsgemäßen Mittelverwendung, dass die Mittel der Körperschaft grundsätzlich nur für gemeinnützige Zwecke verwendet werden dürfen. Von dieser generellen Regelung macht § 58 AO einige bedeutsame Ausnahmen.⁵¹⁷ Danach wird die Steuerbegünstigung durch bestimmte Betätigungen nicht ausgeschlossen. Es handelt sich dabei um Tätigkeiten, die an sich mit den Vorschriften über die Ausschließlichkeit, Unmittelbarkeit und Selbstlosigkeit nicht vereinbar sind. Für die Problematik der Privatisierung sind insbesondere zwei Regelungen von Bedeutung. Nach § 58 Nr. 2 AO ist es für die Steuervergünstigung unschädlich, wenn die Körperschaft Mittel teilweise einer anderen, ebenfalls steuerbegünstigten Körperschaft oder einer Körperschaft des öffentlichen Rechts zur Verwendung steuerbegünstigter Zwecke zuwendet.

Daneben ist es gemäß § 58 Nr. 7 b AO unschädlich, wenn die Körperschaft Mittel zum Erwerb von Gesellschaftsanteilen zur Erhaltung der prozentualen Beteiligung an Kapitalgesellschaften ansammelt oder im Jahr des Zuflusses verwendet.

Ein Verstoß gegen den Grundsatz der Mittelverwendung würde vorliegen, wenn die Überführung des bisherigen Regie- bzw. Eigenbetriebs in eine GmbH eine Mittelfehlverwendung darstellen würde. Dabei ist Folgendes zu beachten:

Zum einen übt die neu gegründete Krankenhaus-GmbH die gleiche Tätigkeit aus, die bisher in der Rechtsform des Eigen- bzw. Regiebetriebes ausgeführt wurde. Die GmbH wird deshalb als gemeinnützig anerkannt werden, sofern daneben auch die materiellen Satzungserfordernisse erfüllt werden. Zum

⁵¹⁴ Vgl. Hüttemann, R., Gemeinnützigkeit, 1991, S. 82; Fitz, T., Aufnahme, 2003, S. 52.

⁵¹⁵ Vgl. Thiel, J., Mittelverwendung, in: DB, 1992, S. 1901; Fritz, T., Aufnahme, 2003, S. 52.

⁵¹⁶ Vgl. Thiel, J., Mittelverwendung, in: DB, 1992, S. 1902.

⁵¹⁷ Vgl. Koenig, U., in: Pahlke, A. / Koenig, U., AO, 2004, § 58 AO, Rz. 2.

anderen ist die Beteiligung der juristischen Person des öffentlichen Rechts an der gemeinnützigen Krankenhaus-GmbH grundsätzlich dem Bereich der Vermögensverwaltung zuzurechnen.⁵¹⁸

Die Überführung des bisherigen Eigen-/Regiebetriebs in eine Kapitalgesellschaft stößt teilweise im Schrifttum auf gemeinnützigkeitsrechtliche Einwände. Die Bedenken resultieren daraus, dass Vermögen aus der steuerbefreiten Sphäre auf eine Kapitalgesellschaft übergeht. Durch die Ausgliederung erhält die Körperschaft Anteile an der neu gegründeten GmbH. Es liegt somit eine Verwendung von Mitteln durch die Anschaffung des Vermögensgegenstands Beteiligung vor.

Die Verwendung von Mitteln für die Neugründung einer Gesellschaft ist im Gesetz nicht ausdrücklich geregelt, es besteht insoweit eine Gesetzeslücke. Jost erachtet eine analoge Anwendung des § 58 Nr. 7b AO für möglich.⁵¹⁹ Nach § 58 Nr. 7b AO ist die Verwendung von „Mitteln zum Erwerb von Gesellschaftsrechten zur Erhaltung der prozentualen Beteiligung an Kapitalgesellschaften“ unschädlich. Die Regelung gilt auch für Kapitalerhöhungen zur Erhaltung einer hundertprozentigen Beteiligung. Aus diesem Grund müsste die Regelung nicht nur im Falle der Kapitalerhöhung, sondern auch im Fall der Gründung anwendbar sein. Orth schlägt als Alternative zu dieser Sichtweise vor, die Einbringung dem Strukturwandel entsprechend zu behandeln.⁵²⁰

Eine weitere Sichtweise wird von Raupach und Böckstiegel vertreten.⁵²¹ Ihrer Ansicht nach kann es bei Umwandlungen, bei denen das Vermögen einer Körperschaft ganz oder überwiegend auf eine neue Gesellschaft übergeht, zu Problemen kommen. Ihr Ansatzpunkt ist dabei § 58 Nr. 2 AO, nach dem kein Verstoß gegen die Gemeinnützigkeit vorliegt, wenn eine Körperschaft ihre Mittel teilweise einer anderen, ebenfalls steuerbegünstigten Körperschaft oder einer Körperschaft des öffentlichen Rechts für steuerbegünstigte Zwecke zuwendet. Nach Raupach und Böckstiegel kann gemäß dem Wortlaut der Vorschrift die Überführung des gesamten Vermögens nicht mehr als „teilweise Überführung“ angesehen werden. Dieser Fall wäre also steuerschädlich. Deshalb sollte zur

⁵¹⁸ S. R 6 Abs. 2 S. 6 KStR 2004 und die Ausführungen in Kapitel H I. 2 b.

⁵¹⁹ Jost, W., in: Dötsch, E. / Jost, W., Pung, A. u.a., KStG, § 5 KStG, Rz. 58 d.

⁵²⁰ Vgl. Orth, M., Verein, in: Deutsches Anwaltsinstitut e.V., Jahrbuch, 1994, S. 361.

⁵²¹ Vgl. Raupach, A. / Böckstiegel, M., Umwandlungen, 2000, S. 477 f.

Lösung der Problematik § 58 Nr. 2 AO eng ausgelegt werden und die „Vermögensübertragung im Rahmen einer Ausgliederung auf einen gleichermaßen gemeinnützigen Rechtsträger nicht als „Zuwendung“ angesehen werden“⁵²².

Nach einer weiteren Ansicht im Schrifttum stellt die Einbringung eines Zweckbetriebes eine zulässige Mittelverwendung gemäß § 58 Nr. 1 oder Nr. 2 AO dar, wenn die aufnehmende Gesellschaft den eingebrachten Betrieb wieder im Rahmen eines steuerbegünstigten Zweckbetriebes nutzen sollte.⁵²³

Auf dem Gebiet der juristischen Personen des Privatrechts führt Buchna Folgendes aus. Die Ausgliederung eines Krankenhauses durch einen gemeinnützigen Verein auf eine GmbH, die ebenfalls als gemeinnützig anerkannt ist, stellt keinen gemeinnützigkeitsschädlichen Vorgang dar. Der Vorgang führt zu keinem Vermögensverlust.⁵²⁴

Durch die Ausgliederung des Zweckbetriebes werden der Trägerkörperschaft scheinbar Mittel entzogen, sodass der Mitteltransfer als gemeinnützigkeitsschädlich eingestuft werden könnte. Die juristische Person des öffentlichen Rechts ist am Ende des Privatisierungsvorgangs nicht mehr Träger des bisher als Eigen- oder Regiebetrieb geführten Krankenhauses, da dieser nicht mehr existent ist. Folglich werden ihr vordergründig Mittel entzogen.

Nach Vollzug der Überführung des Eigen- bzw. Regiebetrieb in eine gemeinnützige Krankenhaus-GmbH hält der Einbringende, also die juristische Person des öffentlichen Rechts, Anteile an der Gesellschaft.⁵²⁵ An die Stelle der hingegebenen Wirtschaftsgüter tritt jetzt die Beteiligung an der Gesellschaft. Mithin handelt es sich nicht um eine Vermögensminderung. Die formelle Privatisierung kann somit als Vermögensumschichtung gewertet werden.⁵²⁶ Die einzelnen Vermögensgegenstände des Betriebs gewerblicher Art – Krankenhaus werden durch eine Beteiligung ersetzt. Die an die Stelle der bisherigen Vermögenswerte tretende Beteiligung repräsentiert dann in anderer Form den realen Wert

⁵²² Raupach, A. / Böckstiegel, M., Umwandlungen, 2000, S. 478.

⁵²³ Vgl. Kümpel, A., Zweckbetriebe, in: DStR, 1999, S. 97; Schröder, F., Ausgliederungen, in: DStR, 2001, S. 1416; Schröder, F., Non-Profit-Organisationen Teil I, in: DStR, 2004, S. 1815.

⁵²⁴ Vgl. Buchna, J., Gemeinnützigkeit, 2003, S. 114.

⁵²⁵ S. § 123 Abs. 3 UmwG und § 20 UmwStG oder durch Einzelrechtsnachfolge.

⁵²⁶ Vgl. Schröder, F., Ausgliederung, in: DStR, 2001, S. 1417.

des vor der formellen Privatisierung vorhandenen Vermögens. Die Vermögensgegenstände als solche dienen aber weiterhin gemeinnützigen Zwecken. Es handelt sich somit um keinen Vermögensverlust sondern um eine Vermögensumschichtung. Letztendlich werden der juristischen Person des öffentlichen Rechts keine Mittel entzogen, sondern sie erhält im Austausch dafür die Anteile an der neuen Gesellschaft. Eine Vermögensumschichtung berührt die Selbstlosigkeit nicht und wäre somit unschädlich.⁵²⁷ Ein Verstoß gegen den Grundsatz der satzungsgemäßen Mittelverwendung ist somit zu verneinen.

Diese Betrachtungsweise setzt allerdings voraus, dass am Ende des Privatisierungsvorgangs die juristische Person des öffentlichen Rechts Alleingesellschafterin der Tochtergesellschaft ist.⁵²⁸ Dies ist bei einer reinen formellen Privatisierung der Fall.

Bei anderen Privatisierungsvarianten, beispielsweise wenn weitere Gesellschafter hinzutreten, ist es erforderlich, dass die juristische Person des öffentlichen Rechts einen dem Verkehrswert entsprechenden Wertausgleich erhalten muss.⁵²⁹ Dieser Ausgleich muss der juristischen Person des öffentlichen Rechts zufließen.

Die Ausgliederung des steuerbegünstigten Krankenhauses durch eine juristische Person des öffentlichen Rechts in eine wiederum gemeinnützige GmbH ist somit als ein nicht gegen den Grundsatz der Mittelverwendung verstößender Vorgang anzusehen.⁵³⁰

⁵²⁷ Vgl. Scholtz, R., in: Koch, K. / Scholtz, R., AO, 1996, § 55 AO, Rz. 7/3; Koenig, U., in: Pahlke, A. / Koenig, U., AO, 2004, § 55 AO, Rz. 16.

⁵²⁸ Vgl. Funnemann, C., Ausgliederung, in: DStR, 2002, S. 2014; Kläßmann, R., Steuerrecht, 2003, S. 46.

⁵²⁹ Vgl. Kläßmann, R., Steuerrecht, 2003, S. 46.

⁵³⁰ Vgl. das entsprechende Ergebnis für den Fall der Ausgliederung des Zweckbetriebs eines Vereins auf eine steuerbegünstigte Kapitalgesellschaft bei: Schießl, H., Ausgliederung, 2003, S. 182; Lang, J., Gemeinnützigkeit, in: IDW, WP-Handbuch, 2001, S. 34.

b. Grundsatz der Vermögensbindung

Das Mittelverwendungsgebot wird ergänzt durch den in § 55 Abs. 1 Nr. 4 AO normierten Grundsatz der Vermögensbindung. Danach dürfen die Mittel der Körperschaft auch bei deren Beendigung oder Auflösung nur für gemeinnützige Zwecke verwendet werden.⁵³¹ Diese Regelung soll verhindern, dass Vermögenswerte, die durch Steuerbegünstigungen entstanden sind, später für nicht begünstigte Zwecke Verwendung finden.⁵³² Es soll mithin sichergestellt werden, dass das Vermögen einer gemeinnützigen Körperschaft auf Dauer auch für gemeinnützige Zwecke verwendet wird.⁵³³ Die Vorschrift erfasst das gesamte Vermögen der Körperschaft. Es handelt sich um eine umfassende Zweckbindung, die nach Ansicht von Trzaskalik⁵³⁴ in bestimmten Fällen über ihren eigentlichen Zweck hinaus schießt.

Sofern die Satzung in der Weise nachträglich geändert wird, dass die Anforderungen des § 55 Abs. 1 Nr. 4 AO nicht mehr erfüllt werden, greift die Rechtsfolge des § 61 Abs. 3 AO. Konsequenz ist, dass die steuerlichen Begünstigungen komplett rückwirkend wegfallen und für einen Zeitraum von maximal zehn Kalenderjahren vor Änderung der Bestimmung über die Vermögensbindung die Anwendung der Änderungsbefugnis des § 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AO zwingend vorgeschrieben wird.⁵³⁵ Somit kann innerhalb der Festsetzungsfrist von vier Jahren nach Verstoß gegen die Vermögensbindung eine Nachversteuerung für den zehnjährigen Zeitraum erfolgen.

Durch den Verweis in § 63 Abs. 2 AO auf § 61 Abs. 3 AO treten die Rechtsfolgen nicht nur bei einer Satzungsänderung, sondern auch aufgrund einer tatsächlich der satzungsgemäßen Vermögensbindung widersprechenden Geschäftsführung ein. Die Ausgliederung auf eine gemeinnützige Körperschaft ist nur dann gemeinnützigkeitsrechtlich unschädlich, wenn dies mit der

⁵³¹ Vgl. Scholtz, R., in: Koch, K. / Scholtz, R., AO, 1996, § 55 AO, Rz. 12; Jost, W., in: Dötsch, E. / Jost, W. / Pung, A. u.a., KStG, § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG, Rz. 88.

⁵³² Herbert, U., Körperschaften, in: BB, 1991, S. 185; Ax, R. / Große, T. / Melchior, J., AO, 2003, S. 77; Wallenhorst, R., in: Wallenhorst, R. / Halaczinsky, R., Besteuerung, 2004, S. 154.

⁵³³ Vgl. Buchna, J., Gemeinnützigkeit, 2003, S. 122.; Wallenhorst, R., in: Wallenhorst, R. / Halaczinsky, R., Besteuerung, 2004, S. 154.

⁵³⁴ Vgl. Trzaskalik, C., Förderung, in: StuW, 1986, S. 230. Gleicher Ansicht ist auch Herbert, U., Körperschaften, in: BB 1991, S. 186.

⁵³⁵ Vgl. Scholtz, R., in: Koch, K. / Scholtz, R., AO, 1996, § 61 AO, Rz. 8; Lang, J., Gemeinnützigkeit, in: IDW, WP-Handbuch, 2001, S. 34.

Vermögensbindung in Einklang steht. Die Ausgliederung des Zweckbetriebes durch die Körperschaft des öffentlichen Rechts auf eine gemeinnützige Körperschaft führt dazu, dass der bisherige steuerlich begünstigte Betrieb gewerblicher Art - Zweckbetrieb als aufgelöst anzusehen ist.⁵³⁶ Die Ausgliederung bewirkt, dass an Stelle des aufgelösten Betriebs gewerblicher Art - Zweckbetrieb die „Beteiligung Krankenhaus-GmbH“ tritt.

Der Vorschrift wird entsprochen, wenn das Vermögen einer anderen steuerbegünstigten Körperschaft oder einer Körperschaft des öffentlichen Rechts für steuerbegünstigte Zwecke übertragen wird.⁵³⁷

Da die neue Krankenhaus-Gesellschaft als gemeinnützig anzuerkennen ist, entspricht die formelle Privatisierung dem Grundsatz der Vermögensbindung. Des Weiteren muss sichergestellt werden, dass die auf die Anteile entfallenden späteren Gewinnausschüttungen für gemeinnützige Zwecke verwendet werden.⁵³⁸

Neben § 55 Abs. 1 Nr. 4 AO ist auch die so genannte formelle Regelung⁵³⁹ zur Sicherstellung der Selbstlosigkeit in § 61 AO zu beachten. Danach muss die Vermögensbindung grundsätzlich gemäß § 61 AO in der Satzung ausdrücklich geregelt werden. Ist dies nicht der Fall oder werden nachträglich Änderungen vollzogen, sodass den steuerlichen Anforderungen nicht mehr entsprochen wird, gilt die Vermögensbindung von Anfang als nicht ausreichend. Konsequenterweise erfolgt die Nacherhebung von Steuern nach § 61 Abs. 3 AO. Für juristische Personen des öffentlichen Rechts ist jedoch die Ausnahmeregelung des § 62 AO zu beachten. Danach braucht bei Betrieben gewerblicher Art die Vermögensbindung nicht in der Satzung festgelegt werden.

Dabei handelt es sich allerdings nur um eine Befreiung von der formellen Vermögensbindung. Materiell sind auch Betriebe gewerblicher Art im Falle der Auflösung verpflichtet, ihr Vermögen für steuerbegünstigte Zwecke zu verwen-

⁵³⁶ Vgl. Jost, W., in Dötsch, E. / Jost, W. / Pung, A. u.a. KStG, § 5 Abs. 1 Nr. 9 Anh. 4 KStG, Rz. 328.

⁵³⁷ S. § 55 Abs. 1 Nr. 4 S. 2 AO. Vgl. Lang, J., Gemeinnützigkeit, in: IDW, WP-Handbuch, 2001, S. 34.

⁵³⁸ Vgl. Jost, W., in: Dötsch, E. / Jost, W. / Pung, A. u.a., KStG, § 5 Abs. 1 Nr. 9 Anh. 4 KStG, Rz. 328.

⁵³⁹ Vgl. Buchna, J., Gemeinnützigkeit, 2003, S. 183 f.

den. Wird die Ausnahmeregelung nicht in Anspruch genommen, muss die Satzung den Anforderungen des § 61 AO entsprechen.⁵⁴⁰

Die Ausgliederung auf eine ebenfalls gemeinnützige Körperschaft (GmbH) setzt somit gemeinnützigkeitsrechtlich voraus, dass die satzungsmäßige Vermögensbindung der Überträgerin diesem Vorhaben nicht entgegensteht (§ 61 Abs. 1 i.V.m. § 55 Abs. 1 Nr. 4 AO). Sofern in der Satzung des bisherigen Zweckbetriebes eine Vermögensbindung festgeschrieben war, darf diese der Ausgliederung nicht entgegenstehen. Gegebenenfalls ist die Satzung vor der formellen Privatisierung anzupassen.⁵⁴¹ Die satzungsmäßige Vermögensbindung steht der Ausgliederung dann nicht entgegen, wenn

- entweder die vorgesehene aufnehmende Gesellschaft in der Satzung schon als Vermögensempfänger vorgesehen ist (S. AEAO, Anlage 1 zu § 60 AO Mustersatzung für einen Verein, § 5 Variante a)

oder

- die Satzung die Vermögensverwendung für einen bestimmten steuerbegünstigten Zweck vorschreibt (S. AEAO, Anlage 1 zu § 60 AO Mustersatzung für einen Verein, § 5 Variante b) die übernehmende Gesellschaft diesen bestimmten steuerbegünstigten Zweck ebenfalls verfolgt.

Soweit der Anfall des Vermögens bei Auflösung des Betriebs gewerblicher Art an die Trägerkörperschaft mit der Maßgabe einer Verwendung für gemeinnützige Zwecke in der Satzung des Betriebs gewerblicher Art festgelegt war, sind die Voraussetzungen der Vermögensbindung erfüllt.

Bestand in der Satzung keine Vermögensbindungsklausel, könnte man es als ausreichend ansehen, wenn die Ausgliederung mit der expliziten Selbstbindung der übertragenden juristischen Person des öffentlichen Rechts versehen ist, etwaige Gewinnansprüche aus der Beteiligung sowie Veräußerungs- oder Liquidationserlöse - abzüglich des Wertes der Einlagen in den aufgelösten Betrieb gewerblicher Art – für gemeinnützige Zwecke zu verwenden.

Durch den Verweis in § 63 Abs. 2 AO auf die Regelung des § 61 Abs. 3 AO werden gravierende Verstöße der tatsächlichen Geschäftsführung gegen den

⁵⁴⁰ Vgl. Buchna, J., *Gemeinnützigkeit*, 2003, S. 188.

⁵⁴¹ Vgl. Jost, W., in Dötsch, E. / Jost, W. / Pung, A. u.a. *KStG*, § 5 Abs. 1 Nr. 9 Anh. 4, Rz. 328.

Grundsatz der Vermögensbindung einem rein formellen Verstoß gleich gestellt. Als gravierender Verstoß wird es gewertet, wenn die Körperschaft bei Auflösung ihr Vermögen tatsächlich nicht für begünstigte Zwecke verwendet.⁵⁴² Ein Verstoß gegen den Grundsatz der satzungsmäßigen Vermögensbindung, entweder durch die Änderung der Satzung in nicht zulässiger Weise (§ 61 Abs. 2 AO) oder durch eine dieser gleich kommenden tatsächlichen Geschäftsführung (§ 63 Abs. 2 AO), hat einen Wegfall der steuerlichen Vergünstigung von Anfang an zur Konsequenz. Der Wegfall der Begünstigung geht einher mit einer Nachversteuerung der letzten, dem Verstoß vorausgehenden zehn Kalenderjahre.

Der rückwirkende Verlust der Gemeinnützigkeit bedeutet für die Körperschaftsteuer, dass die juristische Person des öffentlichen Rechts mit ihrem Betrieb gewerblicher Art - Krankenhaus keine Steuerbefreiung im Sinne des § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG in Anspruch nehmen kann. Die Aberkennung der Vergünstigungen hat für die Einkommensermittlung zur Konsequenz, dass der Umfang der Einkünfte nach den allgemeinen Regeln des § 8 Abs. 1, 2 KStG erfolgen muss.

Gewerbsteuer

Im Bereich der Gewerbesteuer zieht der Verstoß gegen die Normen der Gemeinnützigkeit grundsätzlich keine Konsequenzen nach sich. Gemeinnützige Körperschaften sind nach § 3 Nr. 6 S. 1 GewStG von der Gewerbesteuer befreit. Ein Verstoß gegen die Regeln des Gemeinnützigkeitsrechts hat folglich die Unanwendbarkeit dieser Norm zur Folge. Neben § 3 Nr. 6 GewStG sieht allerdings § 3 Nr. 20 a GewStG eine Befreiung für Krankenhäuser vor, wenn diese Einrichtung von einer juristischen Person des öffentlichen Rechts betrieben wird.

Folglich hat der Verstoß gegen das Gemeinnützigkeitsrecht für die juristische Person des öffentlichen Rechts als Träger des Krankenhauses keinerlei Konsequenzen auf dem Gebiet der Gewerbesteuer, da hier auf jeden Fall § 3 Nr. 20 a GewStG greift.

⁵⁴² S. AEAO Nr. 7 zu § 61 AO.

Umsatzsteuer

Zu einem ähnlichen Ergebnis führt der Verstoß bei der Umsatzsteuer. Die mit dem Betrieb eines Krankenhauses in öffentlich-rechtlicher Trägerschaft eng verbundenen Umsätze sind aufgrund der Regelung des § 4 Nr. 20 a UStG von der Umsatzsteuer befreit. Tatbestandsvoraussetzung ist lediglich, dass die Einrichtung von einer juristischen Person des öffentlichen Rechts betrieben wird. Auch hier führt letztendlich die prinzipielle Nachversteuerung gemäß § 61 Abs. 3 AO zu keiner tatsächlichen Steuerbelastung, da § 4 Nr. 16 a UStG die Befreiung nicht vom Vorliegen der Gemeinnützigkeit abhängig macht, sondern nur auf die öffentlich-rechtliche Trägerschaft abstellt.

Grundsteuer

Entsprechendes gilt bei der Grundsteuer. § 3 Abs. 1 Nr. 3 GrStG befreit Grundbesitz, der von einer inländischen juristischen Person des öffentlichen Rechts für gemeinnützige Zwecke benutzt wird, von der Grundsteuer. Diese Norm würde beim Verstoß gegen die Gemeinnützigkeit nicht mehr greifen. Allerdings gilt auch hier normalerweise § 4 Nr. 6 GrStG. Die Vorschrift des § 4 Nr. 6 GrStG befreit Grundbesitz, der für die Zwecke eines Krankenhauses benutzt wird, sofern die Voraussetzungen des § 67 Abs. 1 oder 2 AO erfüllt sind.

Zwischenergebnis:

Im Hinblick auf den Wegfall der Gemeinnützigkeit bei einem Verstoß gegen den Grundsatz der Vermögensbindung ist festzustellen, dass dies in der Regel nur für die Körperschaftsteuer eine Bedeutung besitzt. Im Bereich der Gewerbe-, Umsatz- und Grundsteuer greifen in der Regel weitere Befreiungsvorschriften, sodass es im Ergebnis hier zu keiner tatsächlichen Nachversteuerung kommt.

Aber auch die Nachversteuerung im Bereich der Körperschaftsteuer kann unter Umständen ohne tatsächliche Steuerbelastung erfolgen, da viele Krankenhäuser in öffentlich-rechtlicher Trägerschaft Verluste erwirtschaften.

4. Verkehrsteuerliche Aspekte

a. Umsatzsteuer

Die Ausgliederung eines Krankenhauses in der Rechtsform eines Regie- oder Eigenbetriebes auf eine GmbH im Wege partieller Gesamtrechtsnachfolge oder Einzelrechtsnachfolge kann auch zu umsatzsteuerrechtlichen Konsequenzen führen.

Bei der formellen Privatisierung überträgt die juristische Person des öffentlichen Rechts das Krankenhaus auf einen neuen Rechtsträger. Somit liegt grundsätzlich eine Leistung gegen Entgelt und damit ein umsatzsteuerbarer Vorgang vor. Allerdings ist hier der Sondertatbestand der Geschäftsveräußerung⁵⁴³ im Ganzen des § 1 Abs. 1a UStG von Bedeutung.⁵⁴⁴ Durch § 1 Abs. 1a UStG wird die Steuerbarkeit eines solchen Vorgangs ausgeschlossen.⁵⁴⁵

Tatbestandsvoraussetzung ist, dass ein Unternehmer sein Unternehmen oder einen selbständig geführten Betrieb im Ganzen an einen anderen Unternehmer überträgt oder in eine Gesellschaft einbringt.⁵⁴⁶ Die Konsequenz dieses Vorgangs ist, dass der Erwerber die umsatzsteuerliche Rechtstellung des Übertragenden fortsetzt. Dabei sind die Begriffe „Geschäftsveräußerung“ und „Übereignung“ im wirtschaftlichen Sinne zu verstehen.⁵⁴⁷ Darunter subsumiert wird sowohl die zivilrechtliche Ausgliederung im Wege der Einzelrechtsnachfolge als auch die Einbringung eines Unternehmens in eine vorhandene oder neu zu gründende Gesellschaft gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten.

Eine Geschäftsveräußerung ist zu bejahen, wenn eine Wirtschaftseinheit übertragen wird, die dem Erwerber eine nachhaltige Fortsetzung der bisherigen unternehmerischen Aktivitäten ermöglicht.⁵⁴⁸ Dabei weicht die jüngere BFH-Rechtsprechung im Bereich des Umsatzsteuerrechts vom ertragsteuerlichen Vorverständnis ab.⁵⁴⁹ Insbesondere erlangt die europarechtliche und einheit-

⁵⁴³ Vgl. zur Entwicklung der „Geschäftsveräußerung“ in der Umsatzsteuer: Hofmann, R. / Klenk, F. / Wagner, W., Umsatzsteuer, in: DStR, 2003, S. 133 ff.

⁵⁴⁴ Vgl. Haritz, D. / Benkert, M., UmwStG, 2000, Einführung, Rz. 420.

⁵⁴⁵ Vgl. Klenk, F., in: Sölch / Ringleb, UStG, § 1 UStG, Rz. 472.

⁵⁴⁶ Vgl. Klenk, F., in: Sölch / Ringleb, UStG, § 1 UStG, Rz. 476.

⁵⁴⁷ Vgl. Zeuner, H., in: Bunjes, J. / Geist, R., UStG, § 1 UStG, Rz. 128; Jacob, W., Umsatzsteuer, 2005, S. 129.

⁵⁴⁸ Vgl. Klenk, F., in: Sölch / Ringleb, UStG, § 1 UStG, Rz. 476; Jacob, W., Umsatzsteuer, 2005, S. 130.

⁵⁴⁹ Vgl. BFH v. 04.07.2002 – V R 10/01, BStBl. II 2004, 662.

liche Auslegung der Begriffe „Gesamtvermögen“ und „Teilvermögen“ eine zunehmende Bedeutung. Daraus resultiert im Bereich des Umsatzsteuerrechts, dass nicht alle Wirtschaftsgüter übertragen werden müssen. Darüber hinaus braucht die Übertragung nicht zwingend auf einem einzigen Kausalgeschäft beruhen.⁵⁵⁰ Für die Anwendung dieser Vorschrift ist es dabei unerheblich, ob es sich um einen entgeltlichen oder unentgeltlichen Vorgang handelt.⁵⁵¹

Bei der Übertragung des gesamten Zweckbetriebes – Krankenhaus auf eine GmbH im Wege der Einzel- oder Gesamtrechtsnachfolge liegt somit eine nichtsteuerbare Geschäftsveräußerung im Sinne des § 1 Abs. 1a UStG vor. Der Vorgang ist mithin nicht steuerbar im Rahmen des Umsatzsteuergesetzes.

b. Grunderwerbsteuer

Im Rahmen von Umstrukturierungen ist als weitere Steuer die Grunderwerbsteuer von Bedeutung.⁵⁵² Denn je niedriger die ertragsteuerliche Belastung eines Umstrukturierungsvorganges ist, desto mehr rückt die bis dahin von der Ertragsteuerbelastung überlagerte grunderwerbsteuerliche Belastung des Vorganges in den Vordergrund.⁵⁵³

Die formale Privatisierung eines Krankenhauses kann zivilrechtlich - wie bereits dargestellt - im Wege der Einzelrechtsnachfolge oder im Wege der Gesamtrechtsnachfolge erfolgen.

Die Einbringung eines Krankenhauses im Wege der Einzelrechtsnachfolge stellt einen Tatbestand des § 1 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG dar. Dagegen rechnet die Einbringung im Wege der Gesamtrechtsnachfolge nicht zu den Verträgen im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG, da hier ein gesetzlicher Eigentumsübergang stattfindet. Die formelle Privatisierung eines öffentlich-rechtlichen Krankenhauses im Wege der Gesamtrechtsnachfolge, bei dem auch Grund-

⁵⁵⁰ Vgl. Klenk, F. in: Sölch / Ringleb, UStG, § 1 UStG, Rz. 479.

⁵⁵¹ S. § 1 Abs. 1a S. 2 UStG.

⁵⁵² Zur Frage der ertragsteuerlichen Behandlung der Grunderwerbsteuer im Rahmen von Umwandlungen: Vgl. Fatouros, N., Grunderwerbsteuer, in: DStR, 2003, S. 772 ff.

⁵⁵³ Vgl. Götz, H., Verkehrssteuern, in: GmbHR, 1998, S. 349; Vogelbusch, F., Ausgliederung, in: DB, 2004, S. 1391.

stücke übertragen werden, stellt somit regelmäßig einen Grunderwerbsteuerbaren Tatbestand nach § 1 Abs. 1 Nr. 3 GrEStG dar.

Steuerauslösendes Moment ist dabei der zivilrechtliche Eigentumsübergang an den Grundstücken durch Eintragung der Ausgliederung in das Handelsregister. Durch die Ausgliederung wird das Vermögen vom bisherigen Rechtsträger auf die GmbH übertragen. Zivilrechtlich betrachtet geht hierbei der Grundbesitz und das übrige Vermögen mit der Eintragung der Ausgliederung im Handelsregister auf die übernehmende GmbH kraft Gesetz (§§ 20, 125 UmwG) über. Der Übergang der im Vermögen enthaltenen Grundstücke stellt somit einen Grunderwerbsteuerbaren Tatbestand nach § 1 Abs. 1 Nr. 3 GrEStG dar. Die Steuer entsteht dabei mit der Eintragung der Ausgliederung im Handelsregister, die den zivilrechtlichen Eigentumsübergang darstellt.

Eine Grunderwerbsteuerbefreiung – insbesondere nach § 4 Nr. 1 GrEStG – kommt im Rahmen einer formellen Privatisierung nicht in Betracht. Im Schrifttum werden verschiedene Gestaltungen zur Vermeidung der Grundsteuer diskutiert.⁵⁵⁴ Eine Variante ist dabei die schenkungsweise Zuwendung der Grundstücke an die Tochtergesellschaft. Diese Gestaltung wird aber wohl von den kommunalen Rechtsaufsichtsbehörden nicht genehmigt, da Vermögensgegenstände regelmäßig zu ihrem vollen Wert zu übertragen sind.⁵⁵⁵ Darüber hinaus sind gleichzeitig auch die gemeinnützigkeitsrechtlichen Beschränkungen zu beachten.

Nach der Neufassung des § 8 Abs. 2 GrEStG ist die Steuer bei der Einbringung sowie bei anderen Erwerbsvorgängen auf gesellschaftsrechtlicher Grundlage nach den Bedarfswerten im Sinne der §§ 138 ff. BewG zu ermitteln. Hierunter fällt sowohl die Sachgründung, die Sachkapitalerhöhung als auch die Umwandlung.⁵⁵⁶ Die Bemessungsgrundlage ist in diesen Fällen in § 8 Abs. 2 Nr. 2 GrEStG festgelegt.

⁵⁵⁴ Vgl. Fleischer, H., Grunderwerbsteuer, in: DStR, 1996, S. 1390 ff.; Vogelbusch, F., Ausgliederung, in: BB, 2004, S. 1391 ff.

⁵⁵⁵ Vgl. Vogelbusch, F., Ausgliederung, in: DB, 2004, S. 1393.

⁵⁵⁶ Zur Ermittlung der Gegenleistung bei der Übertragung der Trägerschaft von Krankenhäusern vgl. OFD Düsseldorf v. 07.12.2004, S 4521 – 20 – St 233 – D, in: DB 2004, S. 2783.

Es ist danach grundsätzlich keine Gegenleistung zu bestimmen und folglich als „Ersatzwert“ der Grundbesitzwert im Sinne der §§ 138 ff. BewG anzusetzen. Die Frage nach der Gegenleistung⁵⁵⁷ stellt sich nicht mehr.⁵⁵⁸

Neben den allgemeinen Regelungen des Grunderwerbsteuergesetzes sind für den Bereich des Krankenhauswesens noch spezielle Verwaltungserlasse zu berücksichtigen, da es sich häufig um Grundstücke handelt, die mit Fördermitteln errichtet wurden. Der Bedarfswert für ein unbebautes Grundstück⁵⁵⁹ entspricht grundsätzlich dem 80 %igen Wert des Bodenrichtwerts multipliziert mit der Fläche des Grundstücks.

Für bebaute Grundstücke⁵⁶⁰ wird der Wert auf der Grundlage der Jahresrohmiete ermittelt. Da bei Krankenhäusern in öffentlich-rechtlicher Trägerschaft in der Regel eine Jahresrohmiete nicht existiert und auch eine übliche Miete sich nicht feststellen lässt, greift die Sonderregel des § 147 BewG. Dabei wird der Wert abweichend von § 146 BewG nach der Summe des Werts des Grund und Bodens und des Werts des Gebäudes⁵⁶¹ bestimmt. Bebaute Grundstücke sind mithin wie folgt zu bewerten. Für den Grund und Boden ist der um 30 % gekürzte Bodenrichtwert maßgeblich.⁵⁶²

Für das Gebäude ist der ertragsteuerliche Bilanzwert anzusetzen. Existiert keine Steuerbilanz, ist der Wert der Handelsbilanz zu übernehmen. Dies sind grundsätzlich die Anschaffungs- oder Herstellungskosten gemäß § 255 Abs. 1 und 2 HGB. Sonderabschreibungen sind bei der Wertermittlung nicht zu berücksichtigen.

Dagegen sind die in einem Wertberichtigungsposten eingestellten Fördermittel nach dem Krankenhausfinanzierungsgesetz und den darauf beruhenden Länderfördergesetzen, soweit sie wirtschaftlich auf das Gebäude entfallen, von

⁵⁵⁷ Zur Gegenleistung vgl. BFH v. 25.11.1992 – II R 67/89, BStBl. II 1993, 310; v. 26.02.2003 – II B 54/02, BstBl. II 2003, 484 f.

⁵⁵⁸ Vgl. Franz, M. / Golücke, M., Grunderwerbsteuer, in: DStR, 2003, S. 1154.

⁵⁵⁹ Zum Begriff „unbebautes Grundstück“ vgl. Christoffel, H., in: Gürsching, L. / Stenger, A., BewG, § 145, Rz. 9-39; Halaczinsky, R., in: Rössler, R. / Troll, M., BewG, § 145 BewG, Rz. 4; Knobel, W., in: Vilsdorf, H. / Glier, J. / Hübner, H. u.a., ErbStG, 2001, § 145 BewG, Rz. 3-15.

⁵⁶⁰ Zum Begriff „bebautes Grundstück“ vgl. Christoffel, H., in: Gürsching, L. / Stenger, A., BewG, § 146, Rz. 60; Halaczinsky, R., in: Rössler, R. / Troll, M., BewG, § 146 BewG, Rz. 18; Knobel, W., in: Vilsdorf, H. / Glier, J. / Hübner, H. u.a., ErbStG, 2001, § 146 BewG, Rz. 2-6.

⁵⁶¹ Zum Begriff Gebäude vgl. BFH v. 24.05.1963 – III 140/60 U, BStBl. III 1963, 367; v. 13.06.1969 – III R 123/67, BStBl. II 1969, 613.

⁵⁶² S. § 147 Abs. 2 S. 2 BewG.

dessen Anschaffungs- oder Herstellungskosten abzuziehen. Der verbleibende Betrag, gekürzt um die Abschreibung ist als Gebäudewert anzusetzen.⁵⁶³ Der so ermittelte Wert stellt grundsätzlich die Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer dar. Allerdings ist gerade im Krankenhauswesen die so genannte Öffnungsklausel der §§ 145 Abs. 3 S. 3, 146 Abs. 7 BewG zu beachten. Danach hat der Steuerpflichtige die Möglichkeit nachzuweisen, dass der gemeine Wert des Grundstücks niedriger ist als der Wert nach den Vorschriften der §§ 145 ff. BewG.

Über die Ermittlung des gemeinen Wertes gehen die Meinungen im Schrifttum jedoch auseinander. Zum einen wird angeführt, dass gerade bei Sozialimmobilien der gemeine Wert niedriger sein werde, da in diesem Bereich von den Kostenträgern nur die entstehenden Kosten vergütet würden und insbesondere die Kosten für Grundstücke nur begrenzt refinanzierbar seien.⁵⁶⁴ Andererseits seien auch solche Fälle denkbar, bei denen die Grundstücke des Krankenhauses im innerstädtischen Bereich lägen und somit einen hohen Bodenrichtwert besäßen. Eine solche Situation könnte dann letztendlich sogar den gesamten Umstrukturierungsvorgang gefährden.⁵⁶⁵

Allerdings sind bei der Wertermittlung des Grund und Bodens von Krankenhäusern weitere Besonderheiten zu berücksichtigen. Dies betrifft zunächst die stadtplanerische Einordnung des Grundstücks. Falls das Krankenhausgrundstück für den Gemeindebedarf vorgesehen ist, können die Bodenrichtwerte nur eine Orientierungshilfe darstellen.⁵⁶⁶ Der konkrete Einzelfall gestattet hier auch einen Abschlag. Dieser kann beispielsweise durch ein Sachverständigengutachten belegt werden.

Zudem ist bei fast allen Krankenhäusern in öffentlich-rechtlicher Trägerschaft zu berücksichtigen, dass hinsichtlich des Grund und Bodens eine Zweckbindung besteht. Diese betrifft die Versorgung der Bevölkerung mit medizinischen Leistungen. Siebert gelangt in seiner Analyse sogar zu dem Ergebnis, den Wert der betriebsnotwendigen Krankenhausgrundstücke mit Null zu veranschlagen.⁵⁶⁷

⁵⁶³ Vgl. FinMin Baden-Württemberg v. 31.7.1997 – S 3014/6, DB, 1997, S. 1896.

⁵⁶⁴ Vgl. Vogelbusch, F., Ausgliederung, in: DB, 2004, S. 1392.

⁵⁶⁵ Vgl. Vogelbusch, F., Ausgliederung, in: DB, 2004, S. 1391.

⁵⁶⁶ Vgl. Vogelbusch, F., Ausgliederung, in: DB, 2004, S. 1392.

⁵⁶⁷ Vgl. Siebert, M., Bewertung, in: WPg, 1994, S. 463.

Eine Variante, um die Grunderwerbsteuerpflicht zu vermeiden, wäre die Zurückbehaltung der Grundstücke. Die juristische Person des öffentlichen Rechts überführt als Träger des Krankenhauses nur das bewegliche Anlagevermögen und das Umlaufvermögen auf die GmbH. Die Grundstücke verbleiben im Eigentum der öffentlichen Hand. Im Anschluss daran werden die Grundstücke an die neue Krankenhaus-GmbH verpachtet. Die Anwendung des § 20 UmwStG kommt nun nicht mehr in Frage, da es an der Übertragung eines Betriebs bzw. Teilbetriebs mangelt. Der Vorgang kann aber trotzdem aufgrund der Regelung des § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG i.V.m. § 67 AO ohne Körperschaftsteuerbelastung erfolgen.

Unter ertragsteuerlichen Grundsätzen wären die Voraussetzungen einer Betriebsaufspaltung erfüllt. Die Krankenhaus-GmbH wäre als Betriebsunternehmen und die juristische Person des öffentlichen Rechts als Besitzunternehmen zu qualifizieren.

Nach einer Regelung der Finanzverwaltung sind die Grundsätze der Betriebsaufspaltung jedoch nicht anzuwenden, wenn bisher als Eigenbetrieb geführte gemeinnützige Einrichtungen unter Zurückbehaltung wesentlicher Betriebsgrundlagen in Eigengesellschaften umgewandelt wurden und dabei die zurückbehaltenen Wirtschaftsgüter einem Betrieb gewerblicher Art zuzuordnen und sowohl die Eigengesellschaft als auch der Betrieb gewerblicher Art gemeinnützig sind.⁵⁶⁸

Gleiches gilt, wenn die Trägerkörperschaft der bisherigen gemeinnützigen Einrichtung die zurückbehaltenen wesentlichen Betriebsgrundlagen der Eigengesellschaft in ihrer Eigenschaft als juristische Person des öffentlichen Rechts verpachtet und daher Einkünfte in der Sphäre „Vermögensverwaltung“ erzielt.⁵⁶⁹ Mit dieser Variante könnte der Vorgang der formellen Privatisierung ohne Belastung mit Körperschaftsteuer und Grunderwerbsteuer erfolgen. Der ursprüngliche Betrieb gewerblicher Art – Zweckbetrieb – Krankenhaus wird unter Zurückhaltung der Grundstücke in eine GmbH eingebracht. Anschließend

⁵⁶⁸ Vgl. OFD Frankfurt/Main v. 22.2.1999 – S 2729 A – 3 – St II 12, DStR, 1999, S. 1111.

⁵⁶⁹ Vgl. OFD Frankfurt/Main v. 22.2.1999 – S 2729 A – 3 – St II 12, DStR, 1999, S. 1111.

verpachtet die juristische Person des öffentlichen Rechts die Grundstücke an die neue gemeinnützige Krankenhaus-GmbH. Der Vorgang ist ertragsteuerlich gemäß § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG neutral und da kein Übergang von Grundstücken erfolgt auch nicht Grunderwerbsteuerpflichtig.

Die Nachteile dieser Gestaltung können sich allerdings bei den mittelbaren Folgen der Privatisierung ergeben. Sofern die juristische Person des öffentlichen Rechts die Pachteinnahmen in der Sphäre „Vermögensverwaltung“ erhält, wäre sie umsatzsteuerrechtlich nicht als Unternehmer anzuerkennen, da die Unternehmereigenschaft nach § 2 Abs. 3 UStG das Vorliegen eines Betriebs gewerblicher Art erfordert.⁵⁷⁰ Folglich verliert die juristische Person des öffentlichen Rechts, mangels Unternehmereigenschaft, ihre gesamten umsatzsteuerlichen Vergünstigungen. Es wäre demzufolge beispielsweise der Vorsteuerabzug nicht mehr möglich.

Die Grundsätze der gemeinnützigen Vermögensbindung sind, wie bereits dargestellt, einzuhalten.

⁵⁷⁰ Vgl. Schröder, F., Ausgliederungen, in: DStR, 2001, S. 1418.

5. Zusammenfassung

Unter zivilrechtlichen Aspekten ist eine formelle Privatisierung des gesamten Krankenhauses sowohl im Wege der Einzelrechtsnachfolge als auch im Wege der partiellen Gesamtrechtsnachfolge möglich. Das gesamte Krankenhaus erfüllt insbesondere den Begriff des „Unternehmens“ im Sinne des § 168 UmwG.

Eine Privatisierung gemäß § 168 UmwG bietet vor allem den Vorteil, dass alle bestehenden Vertragsverhältnisse und Verbindlichkeiten ohne Zustimmung der Vertragspartner auf den neuen Rechtsträger übergehen. Unter steuerlichen Gesichtspunkten ist die formelle Privatisierung ohne Aufdeckung und Versteuerung der stillen Reserven möglich, da das Vermögen des Zweckbetriebs Krankenhaus gemäß § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG i.V.m. § 67 AO nicht steuerverstrickt ist.

Unter gemeinnützigkeitsrechtlichen Gesichtspunkten ist insbesondere auf die Einhaltung der Grundsätze des § 55 Abs. 1 Nr. 1, Nr. 4 AO zu achten. Ein Verstoß gegen den Grundsatz der Mittelverwendung ist abzulehnen, da das Vermögen auch nach erfolgter formeller Privatisierung weiterhin gemeinnützigen Zwecken dient. Auch dem Grundsatz der Vermögensbindung wird entsprochen, wenn das Vermögen gemäß § 55 Abs. 1 Nr. 4 S. 2 AO auf eine andere steuerbegünstigte Körperschaft übertragen wird. Dies ist bei einer rein formellen Privatisierung gegeben. Die Norm des § 61 AO in Bezug auf die formelle Satzungsmäßigkeit ist unproblematisch.

Umsatzsteuerlich ist der Vorgang als Geschäftsveräußerung im Ganzen im Sinne des § 1 Abs. 1a UStG zu werten und somit nicht steuerbar. Steuerliche Belastungen können allerdings durch den Anfall von Grunderwerbsteuer entstehen. Der Übergang in die Rechtsform der GmbH wird durch § 1 GrEStG erfasst. Um bei dem Vorgang auch die Grunderwerbsteuer zu vermeiden, wäre als Gestaltung die Gründung der GmbH unter Zurückbehaltung der Grundstücke mit anschließender Verpachtung möglich.

II. Materielle Privatisierung - Veräußerung des Zweckbetriebes

1. Zivilrechtliche Grundlagen

Die weitest gehende Form der Privatisierung stellt die materielle Privatisierung des Krankenhauses dar.⁵⁷¹ Hier geht es darum, dass sich der öffentlich-rechtliche Träger von seinem Krankenhaus trennt.⁵⁷²

Ein Unternehmenskauf kann zivilrechtlich grundsätzlich auf zwei Arten durchgeführt werden.⁵⁷³ Zunächst existiert die Möglichkeit, die einzelnen Wirtschaftsgüter des Unternehmens im Wege der Singularsukzession zu erwerben. Diese Form wird als „echter Unternehmenskauf“, Vermögenskauf oder als „asset deal“ bezeichnet.⁵⁷⁴

Nach § 453 BGB ist dies zivilrechtlich möglich, da die Vorschriften des Sachkaufs auch auf den Kauf „sonstiger Gegenstände“ entsprechend anwendbar sind. § 453 BGB spricht ausdrücklich vom Kauf „sonstiger Gegenstände“. Der Verkauf des Unternehmens als einheitliche Gesamtheit wird somit unter die kaufrechtlichen Vorschriften eingeordnet.⁵⁷⁵ Vom Grundsatz her ist sowohl der Kaufvertrag als auch der Übertragungsvertrag formfrei. Von dieser Regelung gibt es allerdings drei bedeutsame Ausnahmen.

Die erste Ausnahme greift dann, wenn sich der Kaufvertrag u.a. auch auf ein Wirtschaftsgut bezieht, dessen Veräußerung formpflichtig ist. Bedeutsamer Fall ist der Vertrag über ein Grundstück. Bei einem solchen Vorgang ist nach

⁵⁷¹ Als die erste materielle Privatisierung eines Krankenhauses wird der Verkauf des Gemeindekrankenhauses von Hürth bei Köln 1984 genannt. Die Kommune verkaufte ihr Klinikum an die Sana Kliniken GmbH vgl. Karl, P., Privatisierung, 1999, S. 203 f.; Meyer-Timpe, U., Schmerz ist selten Privatsache in: <http://nurtext.zeit.de/online/2006/26/privatisierung-krankenhaeuser> v. 26.10.2006.

⁵⁷² Vgl. zu den Auswirkungen einer materiellen Privatisierung kommunaler Krankenhäuser hinsichtlich der Leistungskomponente, der monetären Komponente, der Mitarbeiterinteressen die ausführliche Darstellung bei: Karl, P., Privatisierung, 1998, S. 193 ff.

⁵⁷³ Zu zivilrechtlichen Fragestellungen nach der Schuldrechtsreform vgl. Seibt, C. / Reiche, F., Unternehmens- und Beteiligungskauf, in: DStR, 2002, S. 1135-1141; Weitnauer, W., Unternehmenskauf, in: DStR, 2002, S. 2511-2517. Insbesondere zur Mängelhaftung beim Unternehmenskauf vgl. Wolf, M. / Kaiser, J., Unternehmenskauf, in: DB, 2002, S. 411 ff.; Triebel, V. / Hölzle, G., Unternehmenskaufverträge, in: BB, 2002, S. 521 ff.; Gasteyer, T., / Branscheid, M., Unternehmenskauf, in: AG, 2003, S. 307 ff.

⁵⁷⁴ Vgl. Schmidt, K., Handelsrecht, 1999, S. 143; Wiesbrock, M., Unternehmenskauf, in: DB, 2002, S. 2311; Wolf, M. / Kaiser, J., Unternehmenskauf, in: DB, 2002, S. 411; Kazele, N., Unternehmenskauf, in: INF, 2003, S. 74; Putzo, T., in: Palandt, BGB, 2006, § 453 BGB, Rz. 7.

⁵⁷⁵ Vgl. Wolf, M. / Kaiser, J., Unternehmenskauf, in: DB, 2002, S. 411.

ständiger Rechtsprechung⁵⁷⁶, das gesamte Rechtsgeschäft, welches die Verpflichtung zur Grundstücksveräußerung beinhaltet, formpflichtig. Auf den Krankenhauskaufvertrag bezogen bedeutet dies, dass der gesamte Unternehmenskaufvertrag der notariellen Beurkundung gemäß § 311 b Abs. 1 S. 1 BGB bedarf.

Die zweite Ausnahme betrifft solche Sachverhalte, bei denen ein an sich nicht formbedürftiger Vertrag sowie ein zweiter, formbedürftiger Vertrag eine rechtsgeschäftliche Einheit bilden.⁵⁷⁷ Wird beispielsweise neben dem formpflichtigen Kaufvertrag über ein Grundstück auch ein grundsätzlich formfreier Unternehmenskaufvertrag abgeschlossen, unterliegt auch der Unternehmenskaufvertrag der Beurkundungspflicht, wenn beide Verträge eine rechtliche Einheit bilden.⁵⁷⁸ Dieser von der Rechtsprechung entwickelte Grundsatz führt gerade in der Praxis häufig zu Rechtsunsicherheit.⁵⁷⁹

Die dritte Ausnahme wird von § 311 b Abs. 3 BGB geregelt und erfasst solche Gestaltungen, durch die sich ein Vertragspartner verpflichtet, sein gesamtes gegenwärtiges Vermögen oder einen Bruchteil seines gegenwärtigen Vermögens zu übertragen.⁵⁸⁰

Als weitere Anforderung müssen die zu übertragenden Gegenstände im Rahmen eines asset deal in einer dem Bestimmtheitsgrundsatz genügenden Art und Weise konkretisiert werden.⁵⁸¹ Hierzu sind grundsätzlich umfangreiche und detaillierte Anlagen zum Vertrag notwendig.

Als Alternative zum asset deal steht grundsätzlich der „share deal“ zur Verfügung. Wird das Krankenhaus von dem öffentlich-rechtlichen Träger als Regie- oder Eigenbetrieb geführt, kann die Transaktion nur als asset deal durchgeführt werden.

⁵⁷⁶ Vgl. BGH v. 06.12.1979 – VII ZR 313/78, in: DB, 1980, S. 825; v. 19.11.1982 – V ZR 161/81, in: DB, 1983, S. 655; Kanzleiter, R. in: Münchener Kommentar BGB, 2001, § 313 BGB, Rz.50.

⁵⁷⁷ Vgl. Kanzleiter, R., in: Münchener Kommentar BGB, 2001, § 313 BGB, Rz. 53.

⁵⁷⁸ Vgl. BGH v. 06.12.1979 – VII ZR 313/78, in: DB, 1980, S. 825.

⁵⁷⁹ Vgl. Wiesbrock, M., Unternehmenskauf, in: DB, 2002, S. 2311.

⁵⁸⁰ Vgl. Thode, R., in: Münchener Kommentar BGB, 2001, § 311 BGB, Rz. 1.

⁵⁸¹ Vgl. Stiller, D., Unternehmenskauf, in: BB, 2002, S. 2622.

2. Ertragsteuerliche Aspekte

Die materielle Privatisierung des bisher als Regie- oder Eigenbetrieb geführten Krankenhauses stellt eine Betriebsveräußerung im Sinne des § 16 EStG dar. Der Betrieb gewerblicher Art – Krankenhaus stellt, sofern er die Anforderungen des § 67 AO erfüllt, allerdings einen Zweckbetrieb dar. Somit fällt die Veräußerung eines gemeinnützigen Krankenhauses aus ertragsteuerlicher Sicht unter die Regelungen der § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG i.V.m. § 67 AO und ist somit von der Körperschaftsteuer befreit. Die im Betriebsvermögen des Betriebs gewerblicher Art enthaltenen stillen Reserven, die bei der Veräußerung aufgedeckt werden, bleiben – da nicht steuerverstrickt – steuerfrei.⁵⁸²

Die bei einer herkömmlichen Unternehmensveräußerung auftretenden Interessengegensätze zwischen Veräußerer und Käufer existieren hier nicht.⁵⁸³

3. Gemeinnützigkeitsrechtliche Aspekte

Aus gemeinnützigkeitsrechtlicher Sicht können sich Probleme aus dem Gebot der Selbstlosigkeit und den damit zusammenhängenden Grundsätzen ergeben. Wie bereits erläutert, ist die steuerbegünstigte Körperschaft über die Regelungen der Abgabenordnung verpflichtet, ihre Mittel nur für die satzungsmäßigen Zwecke zu verwenden. Über § 55 Abs. 1 Nr. 4 AO i.V.m. § 61 AO ist die Körperschaft - auch für den Fall der Auflösung oder Aufhebung der Körperschaft sowie den Wegfall der steuerbegünstigten Zwecke - an den Grundsatz der Vermögensbindung gebunden. Die Regelungen des Gemeinnützigkeitsrechts verlangen somit, dass das Vermögen auch bei der Auflösung oder Aufhebung der Körperschaft für steuerbegünstigte Zwecke verwendet wird.⁵⁸⁴

Danach darf das gesamte Vermögen der Körperschaft, das sich in der Zeit der Steuerbegünstigung einschließlich entstandener Wertsteigerungen gebildet hat,

⁵⁸² Vgl. Kümpel, A., Zweckbetriebe, in: DStR, 1999, S. 95.

⁵⁸³ Vgl. Haun, J. / Winkler, H., Unternehmenskaufmodelle, in: DB, 2001, S. 1389; Scheffler, W., Veräußerung, in: StuW, 2001, S. 293; Stiller, D., Unternehmenskauf, in: BB, 2002, S. 2620.

⁵⁸⁴ Vgl. Grabau, F., GmbH, in: DStR, 1994, S. 1034; Buchna, J., Gemeinnützigkeit, 2003, S. 183; Märkle, R. / Alber, M., Der Verein, 2004, S. 175; Bott, H., in: Schauhoff, S., Handbuch, 2005, S. 639.

nur zu steuerbegünstigten Zwecken verwendet werden.⁵⁸⁵ Der Vermögensbindung unterliegt auch Vermögen der Körperschaft, das bereits vor Eintritt in die Steuerbegünstigung vorhanden war.⁵⁸⁶

Es handelt sich hierbei um eine umfassende Vermögensbindung, die selbst dann noch gilt, wenn die Körperschaft bereits steuerpflichtig ist und nicht mehr als gemeinnützig anerkannt sein sollte.⁵⁸⁷ Der Vermögensbindung unterliegt das gesamte am Schluss noch vorhandene Vermögen der Körperschaft. Dadurch soll gewährleistet werden, dass jenes Vermögen, das sich aufgrund der Steuerbegünstigung gebildet hat, auch später für begünstigte Zwecke Verwendung findet.⁵⁸⁸ Den Anforderungen wird entsprochen, wenn das vorhandene Vermögen auf eine andere steuerbegünstigte Körperschaft oder eine Körperschaft des öffentlichen Rechts zur Verwendung für steuerbegünstigte Zwecke übertragen wird.⁵⁸⁹ Daneben muss gemäß § 61 AO in der Satzung grundsätzlich die Vermögensbindung des § 55 Abs. 1 Nr. 4 AO genau bestimmt sein. Die Regelung des § 61 AO betrifft somit die formelle satzungsmäßige Vermögensbindung.⁵⁹⁰ Dem Erfordernis wird entsprochen, wenn der satzungsmäßige Zweck, für den das Vermögen bei Auflösung oder Aufhebung der Körperschaft verwendet werden soll, hinsichtlich seiner Steuerbegünstigung überprüfbar ist.

Bei einem Krankenhaus in öffentlich-rechtlicher Trägerschaft ist allerdings als Besonderheit noch die Regelung des § 62 AO zu beachten. Danach braucht bei Betrieben gewerblicher Art von Körperschaften des öffentlichen Rechts der Grundsatz der Vermögensbindung nicht in der Satzung festgeschrieben werden. § 62 AO enthält somit eine wesentliche Ausnahme von dem in § 61 AO normierten Grundsatz der formellen Vermögensbindung. Wird die Vereinfachungsregelung nicht in Anspruch genommen und in der Satzung eine Vermögensbindung festgeschrieben, die aber nicht vollständig den Anforde-

⁵⁸⁵ S. AEAO Nr. 15, 16 zu § 55.

⁵⁸⁶ Vgl. Buchna, J., Gemeinnützigkeit, 2003, S. 122; Märkle, R. / Alber, M., Der Verein, 2004, S. 175; Bott, H., in: Schauhoff, S., Handbuch, 2005, S. 639.

⁵⁸⁷ Vgl. AEAO Nr. 4 zu § 61; Bott, H., in: Schauhoff, S., Handbuch, 2005, S. 640.

⁵⁸⁸ S. AEAO Nr. 24 zu § 55 Abs. 1 Nr. 4 AO.

⁵⁸⁹ S. § 55 Abs. 1 Nr. 4 S. 2 AO.

⁵⁹⁰ Vgl. BFH v. 12.08.1997 - I B 134/96, BFH/NV 1998, 215; Knorr, K. / Klafßmann, R., Krankenhäuser, 2004, S. 131.

rungen des § 61 AO entspricht, soll dies nach der Rechtsprechung und der Ansicht im Schrifttum⁵⁹¹ gemeinnützigkeitsrechtlich unbedenklich sein.

Obwohl Betriebe gewerblicher Art nicht davon befreit sind, eine Satzung aufzustellen⁵⁹², ist die Ausnahme insoweit gerechtfertigt, als die in § 62 AO aufgeführten Körperschaften der Kontrolle entsprechender Aufsichtsbehörden unterliegen.⁵⁹³ Auch wenn es sich um eine Vereinfachung bezüglich der Satzung handelt, entbindet dies die Körperschaften nicht davon, bei der tatsächlichen Geschäftsführung den Grundsatz der Vermögensbindung zu befolgen.⁵⁹⁴ Materiell sind folglich auch die Betriebe gewerblicher Art im Falle der Auflösung verpflichtet, ihr Vermögen für steuerbegünstigte Zwecke zu verwenden.⁵⁹⁵ Für die Veräußerung eines Krankenhauses bedeutet dies, dass der Veräußerungserlös wieder steuerbegünstigten Zwecken zuzuführen ist. Beispielsweise, indem der Erlös einer anderen steuerbegünstigten Körperschaft zugeführt oder innerhalb der juristischen Person des öffentlichen Rechts für andere steuerbegünstigte Zwecke verwendet wird.

4. Verkehrsteuerliche Aspekte

a. Umsatzsteuer

Der Verkauf des gesamten Krankenhauses stellt umsatzsteuerlich eine Geschäftsveräußerung im Sinne des § 1 Abs. 1a UStG dar.⁵⁹⁶ Der Vorgang ist somit nicht steuerbar.⁵⁹⁷

b. Grunderwerbsteuer

Die Veräußerung des gesamten Zweckbetriebes Krankenhaus einschließlich der Grundstücke an einen Dritten erfüllt den Tatbestand des § 1 Abs. 1 GrEStG.

⁵⁹¹ Vgl. Knorr, K. / Klaßmann, R., Krankenhäuser, 2004, S. 135; a. A. allerdings Buchna, J., Gemeinnützigkeit, 2003, S. 188.

⁵⁹² Vgl. zum Problem einer fehlenden Satzung BFH v. 31.10.1984 - I R 21/81, BStBl. II 1985, 162.

⁵⁹³ Vgl. Buchna, J., Gemeinnützigkeit, 2003, S. 188.

⁵⁹⁴ S. AEO Nr. 1 zu § 62 AO.

⁵⁹⁵ Vgl. Buchna, J., Gemeinnützigkeit, 2003, S. 188; Knorr, K. / Klaßmann, R., Krankenhäuser, 2004, S. 135.

⁵⁹⁶ Vgl. Ausführungen in Kapitel H. I. 4. a.

⁵⁹⁷ Vgl. Weigl, G., Grundlagen, in: BB, 2001, S. 2191.

Die Grunderwerbsteuer bemisst sich grundsätzlich nach dem Wert der Gegenleistung⁵⁹⁸. Dabei ist unter Gegenleistung jede Leistung zu verstehen, die der Veräußerer als Entgelt für die Veräußerung des Grundstücks empfängt.⁵⁹⁹ Als Gegenleistung für den Kauf gelten nach § 9 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG der Kaufpreis, die vom Käufer übernommenen sonstigen Leistungen und die dem Verkäufer vorbehaltenen Nutzungen.

Werden in Zusammenhang mit dem Grundstück noch weitere Gegenstände erworben, die nicht unter den Grundstücksbegriff des Grunderwerbsteuergesetzes fallen, muss eine Gesamtkaufpreisaufteilung erfolgen. Dabei wird der Gesamtkaufpreis im Verhältnis der gemeinen Werte oder Teilwerte aufgeteilt, wenn er vom Verkäufer und Käufer nicht plausibel aufgeteilt worden ist. Dies erfolgt mithilfe der so genannten „Boruttau´schen Formel“.⁶⁰⁰ Die Befugnis zur Festlegung des Grunderwerbsteuersatz besitzen die Bundesländer. Sie können selbst den Grunderwerbsteuersatz bestimmen.⁶⁰¹

5. Zusammenfassung

Die materielle Privatisierung des gesamten bisher als Regie- oder Eigenbetrieb geführten Krankenhauses kann zivilrechtlich nur als „asset deal“ erfolgen. Es kommen dabei für den Unternehmenskauf gemäß § 453 BGB die für den Sachkauf geltenden Bestimmungen entsprechend zur Anwendung.

Unter steuerlichen Gesichtspunkten ist der Vorgang wegen § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG i.V.m. § 67 AO neutral möglich. Es kommt somit zu keiner Versteuerung der stillen Reserven.

Unter gemeinnützigkeitsrechtlichen Aspekten ist besonders auf die Einhaltung des Grundsatzes der Vermögensbindung zu achten. Es muss folglich gewährleistet werden, dass der Veräußerungserlös wieder gemeinnützigen Zwecken zugeführt wird.

⁵⁹⁸ S. § 8 Abs. 1 GrEStG.

⁵⁹⁹ Vgl. BFH v. 25.11.1992 – II R 67/89, BStBl. II 1993, 308; v. 30.04.2003 – II R 29/01, BFH/NV 2003, 1446.

⁶⁰⁰ Vgl. BFH v. 29.01.1992 – II R 36/89, BStBl. II 1992, 418.

⁶⁰¹ S. Art. 105 II GG.

III. Materielle Privatisierung – Veräußerung durch share deal

1. Zivilrechtliche Grundlagen

Wird das öffentlich-rechtliche Krankenhaus in der Rechtsform einer Kapitalgesellschaft geführt, da beispielsweise eine formelle Privatisierung bereits erfolgte, kann die Veräußerung entweder als asset deal oder als share deal vollzogen werden. Dieser Fall liegt häufig dann vor, wenn der materiellen Privatisierung bereits eine formelle Privatisierung vorausging. Die formelle Privatisierung wird häufig als Vorstufe einer materiellen Privatisierung durchgeführt.

Beim share deal werden die Beteiligungsrechte am Unternehmen erworben.⁶⁰² Der Unternehmenskauf erfolgt durch Übertragung der Gesellschaftsanteile.⁶⁰³ Nach der Systematik des Kaufrechts ist diese Gestaltung als Rechtskauf zu bewerten (vgl. Abbildung 6).

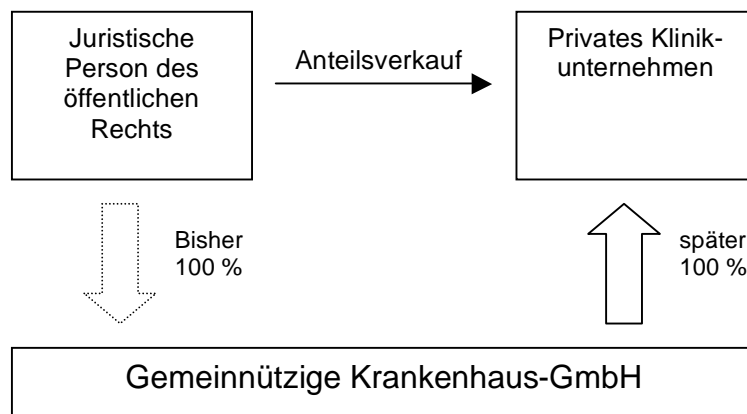


ABBILDUNG 6: MATERIELLE PRIVATISIERUNG – SHARE DEAL

2. Ertragsteuerliche Aspekte

Im Anschluss an eine formelle Privatisierung ist die juristische Person des öffentlichen Rechts Inhaber einer hundertprozentigen Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft, in der Regel einer GmbH. Im Schrifttum wird dann von einer

⁶⁰² Vgl. Schmidt, K., Handelsrecht, 1999, S. 143 ff.

⁶⁰³ Vgl. Wolf, M. / Kaiser, J., Unternehmenskauf, in: DB, 2002, S. 411.

Eigengesellschaft gesprochen.⁶⁰⁴ Die Beteiligung rechnet bei der juristischen Person des öffentlichen Rechts zum Bereich der Vermögensverwaltung.⁶⁰⁵ Grundsätzlich sind Vorgänge in der Sphäre Vermögensverwaltung für die Körperschaftsteuer nicht relevant. Als Ausnahme käme nur eine beschränkte Steuerpflicht gemäß § 2 Nr. 2 KStG in Frage. Danach unterliegen juristische Personen des öffentlichen Rechts mit ihren steuerabzugspflichtigen Einkünften der beschränkten Steuerpflicht. Die beschränkte Steuerpflicht im Sinne des § 2 Nr. 2 KStG setzt als objektives Merkmal inländische Einkünfte, die dem Steuerabzug unterliegen müssen, voraus. Hierzu rechnen alle Einkünfte, die unabhängig von den persönlichen Verhältnissen des Empfängers dem Steuerabzug unterliegen. Und damit Einkünfte aus Kapitalvermögen gemäß § 20 i.V.m. § 43 EStG. In Betracht kämen Einkünfte aus Kapitalvermögen im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 10 b EStG i.V.m. § 22 Abs. 4 UmwStG. Da aber die ursprüngliche formelle Privatisierung – Einbringung des Zweckbetriebs in eine GmbH – nicht unter § 20 UmwStG fällt, wird folglich die Veräußerung der Anteile nicht von § 20 Abs. 1 Nr. 10 b EStG erfasst. Der Vorgang wird somit nicht durch Körperschaftsteuer belastet.

3. Verkehrsteuerliche Aspekte

a. Umsatzsteuer

Die Beteiligung an der gemeinnützigen Krankenhaus-GmbH rechnet bei der juristischen Person des öffentlichen Rechts zur Sphäre der Vermögensverwaltung. Die umsatzsteuerliche Erfassung einer Veräußerung der GmbH-Anteile durch die juristische Person des öffentlichen Rechts setzt entsprechend der Systematik des Umsatzsteuerrechts die Umsatzsteuerbarkeit und Umsatzsteuerpflicht des ausgeführten Umsatzes voraus.

Nach der Regelung des § 2 Abs. 3 UStG werden juristische Personen des öffentlichen Rechts nur im Rahmen ihrer Betriebe gewerblicher Art und ihrer land- oder forstwirtschaftlichen Betriebe gewerblich oder beruflich tätig.⁶⁰⁶ Ein

⁶⁰⁴ Vgl. Karl, P., Privatisierung, 1999, S. 171; Cronauge, U. / Westermann, G., Kommunale Unternehmen, 2003, S. 178 f.

⁶⁰⁵ Vgl. hierzu die Ausführungen in Kapitel H. I. 2. b.

⁶⁰⁶ Vgl. Heizmann, E. / Heizmann, G. / Schroeder, K., Vorsteuerabzug, in: DStR, 2004, S. 705 f.; Klenk, F., in: Sölich / Ringleb, UStG, § 2 UStG, Rz. 245 ff.

Betrieb gewerblicher Art liegt jedoch dann nicht vor, wenn sich die Tätigkeit als reine Vermögensverwaltung darstellt. Somit führt die reine Vermögensverwaltung durch juristische Personen des öffentlichen Rechts nicht zu einer unternehmerischen Tätigkeit und zur Umsatzsteuerbarkeit. Die Veräußerung der GmbH-Anteile wird demgemäß nicht von der Umsatzsteuer erfasst.

b. Grunderwerbsteuer

Die materielle Privatisierung des gemeinnützigen Krankenhauses im Wege eines share deals kann auch zum Entstehen von Grunderwerbsteuer führen. Die so genannte Anteilsvereinigung im Sinne des § 1 Abs. 3 GrEStG löst unter bestimmten Voraussetzungen Grunderwerbsteuer aus. Die Anteilsvereinigung wird dem Grundstückserwerb gleichgestellt.⁶⁰⁷ Dabei wird der Grunderwerbsteuertatbestand der Vereinigung von Anteilen an Kapitalgesellschaften dann ausgelöst, wenn mindestens 95 v.H. der Anteile an grundbesitzenden Gesellschaften auf eine Hand übertragen oder in einer Hand vereinigt sind.

Bei der materiellen Privatisierung des Krankenhauses im Wege der Veräußerung aller GmbH-Anteile liegt demgemäß der Tatbestand des § 1 Abs. 3 GrEStG vor. Bemessungsgrundlage ist in diesem Fall der Bedarfswert nach § 8 Abs. 2 Nr. 3 GrEStG.

4. Zusammenfassung

Die materielle Privatisierung einer öffentlich-rechtlichen Krankenhaus-GmbH im Wege des share deals führt weder zur Körperschaft- noch zur Umsatzsteuer. Allerdings stellt der Vorgang einen Tatbestand des § 1 Abs. 3 GrEStG dar.

⁶⁰⁷ Vgl. Lohmann, B. / Goldacker von / Gick, C., Grunderwerbsteuer, in: BB, 2007, S. 296.

I. Privatisierung von Teilbetrieben

Kennzeichnend für eine Teilprivatisierung ist, dass es sich weiterhin um eine kommunale Krankenhausführung handelt. Sie ist mit der Privatisierung einzelner Abteilungen oder Tätigkeitsbereiche verbunden.⁶⁰⁸ Diese Variante wird häufig auch als Outsourcing bezeichnet.⁶⁰⁹ Der Begriff des Outsourcing umfasst die Ausgliederung⁶¹⁰ von Unternehmensteilen sowie die Auslagerung von Aufgaben im Rahmen der Umstrukturierung von Unternehmen.⁶¹¹

I. Formelle Privatisierung

Einbringung von bestehenden „virtuellen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben“ in steuerpflichtige Kapitalgesellschaften

Zum Betrieb eines Krankenhauses bedarf es neben den rein medizinischen Kapazitäten einer Vielzahl von nichtmedizinischen Dienstleistungen, wie beispielsweise die Wäscheversorgung oder die Verpflegung von Patienten und Personal.

Für die Leitung des Krankenhauses stellt sich die Frage, diese Tätigkeiten „inhouse“ mit eigenen Mitteln und eigenem Personal zu erbringen oder an einen privaten Dienstleister zu übertragen. Eine Mischform stellt die Übertragung dieser Dienste auf eine Servicegesellschaft dar, deren alleiniger Gesellschafter der jeweilige Krankenhausträger ist.

Gerade die erheblich veränderten Rahmenbedingungen im Gesundheitswesen führen dazu, dass auch öffentlich-rechtliche Krankenhausträger unter einem erhöhten Handlungsdruck stehen. Als Hauptmotiv für derartige Gestaltungen

⁶⁰⁸ Vgl. Karl, P., Privatisierung, 1999, S. 210.

⁶⁰⁹ Bei dem Begriff Outsourcing handelt es sich um eine Wortschöpfung aus den drei Komponenten outside, resource und using. Vgl. Köhler-Frost, W., Kerngeschäft, in: Köhler-Frost, W., Outsourcing, 1995, S. 13; Karl, P., Privatisierung, 1999, S. 211; Helm, R. / Stumpp, S., Outsourcing, in: DB, 1999, S. 2121; Frosch, E. / Hartinger, G. / Renner, G., Krankenhaus, 2001, S. 19; Di Pietro, S., Outsourcing, in: Goldbach, A. / Söffke, C. / Di Pietro, S., Entwicklungslinien, 2005, S. 102.

⁶¹⁰ Zu Chancen und Risiken der Ausgliederung für die Kommunen vgl.: Eichhorn, P., Dienstleistungen, 2001, S. 74 f.

⁶¹¹ Vgl. zu arbeitsrechtlichen Aspekten des Outsourcing beispielsweise Staudacher, R., Aspekte, in: Köhler-Frost, W., Outsourcing, 1995, S. 208 ff; König, K. / Hauptvogel, C. / Zeidler, F., Outsourcing, in: BB, 2005, S. 9. Vgl. zu Aspekten der Kundenzufriedenheit bei Outsourcing: Köhler-Frost, W., Kundenzufriedenheit, 2005.

wird der gestiegene Kostendruck im Gesundheitswesen angeführt.⁶¹² Die Folge ist ein gestiegenes Kostenbewusstsein und damit einhergehend ein Strukturwandel in den Kliniken.

Gerade bei den Personalkosten erhoffen sich die öffentlich-rechtlichen Krankenhausträger durch die Gründung von Servicegesellschaften Einsparungen im Hinblick auf die Tariflöhne und die Altersversorgung. Für die Einsparungen im Personalbereich ist bezüglich der kurz- und mittelfristigen Realisierung von Einsparungen aber unter anderem entscheidend, nach welchem Tarif neues Personal eingestellt werden kann.

Ein weiteres Ziel im Rahmen der Umstrukturierung ist die Konzentration auf das eigentliche Kerngeschäft. Aufgaben, die den medizinisch-pflegerischen Bereich unterstützen, wie beispielsweise Reinigung, Küche, Wäscheversorgung, Logistik oder Facility Management, werden dabei häufig ausgelagert. Als zivilrechtliche Möglichkeiten der Auslagerung kommen die Einzelrechts- oder Gesamtrechtsnachfolge in Betracht.⁶¹³ Bei letzterer Gestaltungsform geht es darum, dass an die Stelle des bisherigen virtuellen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes der gemeinnützigen Körperschaft eine Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft tritt.

Die Auslagerung auf eine hundertprozentige Tochtergesellschaft führt dazu, dass ein Teilbereich eines in öffentlich-rechtlicher Trägerschaft stehenden Krankenhauses nach privatwirtschaftlichen Grundsätzen geführt werden kann. Nachdem die gesellschaftsrechtlichen Regelungen zur Anwendung kommen, wird vom Krankenhausträger mit einer Verbesserung der Kontrollierbarkeit des betrieblichen Geschehens gerechnet.

Für die Beurteilung, welche Dienstleistungen sich für ein Outsourcing eignen, werden in der Literatur unterschiedliche Auswahlkriterien angeführt. Beispielsweise schlägt Kracke vor, die Krankenhausaktivitäten in patientenabhängige und patientenunabhängige zu unterteilen und die patientenunabhängigen als standortunabhängig und damit grundsätzlich outsourcingfähig einzuordnen.⁶¹⁴

⁶¹² Frosch, E. / Hartinger, G. / Renner, G., Krankenhaus, 2001, S. 38 f.; Patt, C., Krankenhaus, 1996, S. 80 f.

⁶¹³ Vgl. BMF v. 25.3.1998, BStBl. I 1998, Tz. 20.02.

⁶¹⁴ Vgl. Kracke, Lutz-Benno, Krankenhaus, in KU, 1994, S. 255 ff.

Nach der Ansicht von Frosch/Hartinger/Renner kommt es entscheidend auf die Bedeutung der jeweiligen Dienstleistung für das Kerngeschäft der Klinik an.⁶¹⁵

Danach kann davon ausgegangen werden, dass sich solche Aktivitäten für ein Outsourcing eignen, die nicht zu den Kerntätigkeiten des einzelnen Krankenhauses rechnen. Zu den Kernaktivitäten einer Klinik zählen üblicherweise alle medizinischen und pflegerischen Leistungen. Solche Tätigkeiten, die direkt am Patienten erbracht werden, eignen sich weniger für ein Outsourcing, während alle übrigen Leistungen sich hierzu prinzipiell eignen. Die Entscheidung hängt hierbei auch von Art, Größe, Lage und Versorgungsauftrag ab.⁶¹⁶

Auch Karl differenziert für seine Untersuchungen in medizinische Randleistungen und nicht-medizinische Leistungen.⁶¹⁷ Nachfolgend werden Bereiche aufgeführt, die in der Literatur für eine Privatisierung vorgeschlagen werden.

Bei den **medizinischen Randleistungen** sind dies beispielsweise:

Diagnostisch-therapeutische Funktionsbereiche:

- medizinisch-chemische und mikrobiologisch-serologische Labordiagnostik
- Radiologie/ Röntgendiagnostik
- Physikalische Medizin / Therapie
- Blutbank / Dialyse.

Vorwiegend medizinisch bedingte Ver- und Entsorgung:

- Apotheke
- Zentralsterilisation
- Zentraldesinfektion

Im Bereich der **nicht medizinischen Leistungen** sind dies:

- Krankenhausbetriebsführung
- Einkauf
- EDV
- Speisenversorgung
- Besuchercafeteria

⁶¹⁵ Vgl. Frosch, E. / Hartinger, G. / Renner, G., Krankenhaus, 2001, S. 29 f. Ebenso: Patt, C., Krankenhaus, 1996, S. 212, die als Entscheidungshilfe eine Portfolio-Analyse vorschlägt.

⁶¹⁶ Eine tabellarische Entscheidungshilfe findet sich beispielsweise bei Frosch, E. / Hartinger, G. / Renner, G., Krankenhaus, 2001, S. 31 f.

⁶¹⁷ Vgl. Karl, P., Privatisierung, 1999, S. 221.

- Wäscherei
- Gebäudereinigung und andere Reinigungsdienste
- Archiv
- Facility Management⁶¹⁸

Betrachtet werden im Folgenden solche Nebenbetriebe, die schon innerhalb der „virtuellen Körperschaft“ - Betrieb gewerblicher Art als steuerpflichtige Bereiche behandelt werden. Diese steuerpflichtigen Bereiche des Betriebs gewerblicher Art – Zweckbetrieb – Krankenhaus werden zur Abgrenzung der Sphären-trennung der gemeinnützigen juristischen Personen des Privatrechts als „**virtuelle wirtschaftliche Geschäftsbetriebe**“ bezeichnet.⁶¹⁹ Hierzu rechnet beispielsweise die Besuchercafeteria, die Krankenhausapotheke mit Fremdotsätzen⁶²⁰, die Wäscherei mit Fremdotsätzen⁶²¹.

Nachfolgende Abbildung 7 stellt die mögliche Gestaltung einer solchen Gesellschaft dar. Hieraus wird ersichtlich, dass die neu entstandene Service-GmbH sowohl Leistungen für das Krankenhaus als auch für Dritte erbringen kann.

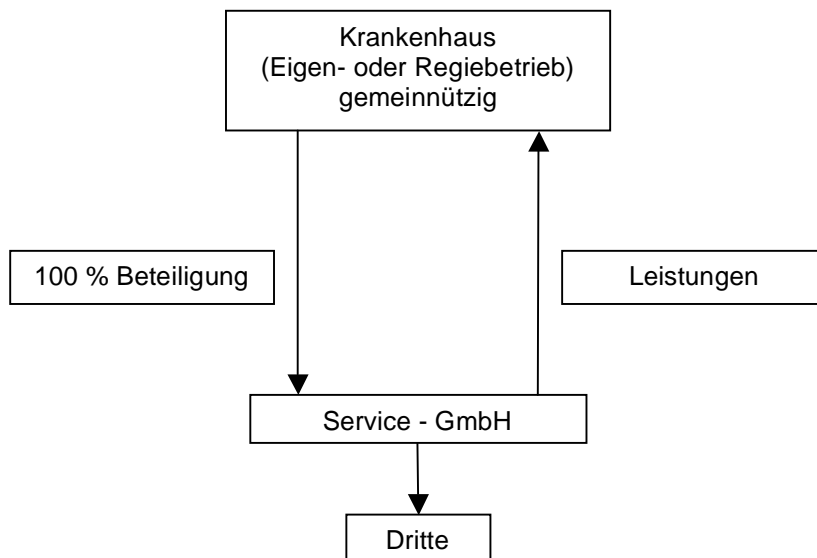


ABBILDUNG 7: MODELL EINER SERVICE-GMBH

⁶¹⁸ Vgl. Patt, C., Krankenhaus, 1996, S. 221 ff.; Frosch, E. / Hartinger, G. / Renner, G., Krankenhaus, 2001, S. 39 ff..

⁶¹⁹ Vgl. Ausführungen in Kapitel D I.

⁶²⁰ Vgl. BFH v. 18.10.1990 – V R 76/89, BStBl. II 1991, 268.

⁶²¹ Vgl. BFH v. 18.10.1990 – V R 35/85, BStBl. II 1991, 157-161.

1. Zivilrechtliche Grundlagen

Für die Ausgliederung bereits bestehender „**virtueller wirtschaftlicher Geschäftsbetriebe**“ kommt allein eine auf wirtschaftliche Tätigkeiten ausgerichtete Rechtsform infrage. Neben weiteren denkbaren Rechtsformen, wie beispielsweise die hier nicht behandelte AG oder Ltd., bietet sich als geeignete Rechtsform die GmbH an. Prinzipiell kann die Gründung einer solchen Servicegesellschaft im Wege der Bargründung, Sachgründung oder als Ausgliederung nach dem Umwandlungsgesetz erfolgen.⁶²²

a. Einzelrechtsnachfolge

Eine Möglichkeit zur Gründung einer Tochterkapitalgesellschaft ist die Einbringung von Vermögen im Wege der Einzelrechtsnachfolge. Das Vorgehen entspricht dem der Vollprivatisierung des gesamten Krankenhauses.⁶²³

Bei dieser Gestaltung bietet sich an, zunächst die Tochter-Kapitalgesellschaft im Wege der Bargründung zu errichten und in einem zweiten Schritt die Sacheinlage gegen Kapitalerhöhung zu vollziehen. Die Vorteilhaftigkeit dieser Gestaltung gegenüber einer reinen Sachgründung ist darin zu sehen, dass bei dieser Vorgehensweise im Rahmen der Kapitalerhöhung kein Sachgründungsbericht zu erstellen ist (§ 5 Abs. 4 GmbHG) und es des Weiteren auch zu keiner Unterbilanzhaftung kommen kann, die immer dann bei einer Sachgründung droht, wenn der Wert des eingebrachten Betriebsvermögens unter dem Wert des Stammkapitals liegt.⁶²⁴

b. Partielle Gesamtrechtsnachfolge

Bei einem Spaltungsvorgang nach § 168 UmwG müssen die dort geregelten Voraussetzungen beachtet werden. Zum einen sind dies Regelungen hinsichtlich des Ausgangs- und Zielrechtsträgers und zum anderen mit Blick auf den Gegenstand der Ausgliederung.

⁶²² Vgl. Schmidt, H., Ausgliederung, in: Habersack, M., Spaltung, 1999, S. 11.

⁶²³ Vgl. hierzu die Ausführungen in Kapitel H. I. 1.a.

⁶²⁴ Vgl. Schmidt, K., in: Scholz, F., GmbHG, 2000, § 11 Rz. 125.

Als Tatbestandsvoraussetzungen wird von § 168 UmwG die Person des übertragenden Rechtsträgers, die Person des begünstigten Rechtsträgers, die Anteilgewährungspflicht, der Gegenstand der Ausgliederung und der Vorbehalt, dass das Bundes- oder Landesrecht der Ausgliederung nicht entgegenstehen darf, geregelt. Das Wirksamwerden der Ausgliederung wird von § 171 UmwG festgelegt.⁶²⁵

Problematisch bei der Ausgliederung von bestehenden virtuellen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben ist das Tatbestandsmerkmal „Unternehmen“. Nach dem Wortlaut des Gesetzes kann nur ein „Unternehmen“ Gegenstand einer Ausgliederung sein. Das Umwandlungsgesetz enthält aber weder eine Legaldefinition des „Unternehmens“, noch wird der Begriff näher erläutert.⁶²⁶ Der Bestimmung des Unternehmensbegriffs kommt mithin eine ausschlaggebende Bedeutung zu. Die Regelungen über die Ausgliederung aus dem Vermögen von Gebietskörperschaften sind Spezialregelungen der Ausgliederung, die wiederum Spezialregelungen der Spaltung darstellen. Die Vorschriften der Spaltung nehmen wiederum über § 125 UmwG Bezug auf die allgemeinen Vorschriften.

Eine Begriffsbestimmung könnte nach den einzelnen Fachdisziplinen des öffentlichen Rechts, Steuerrechts, Handelsrechts und Umwandlungsrechts erfolgen. Wie bereits unter Kapitel H. I. 1. b. ausgeführt, ist die Verwendung des handelsrechtlichen, des öffentlich-rechtlichen und des steuerrechtlichen Unternehmensbegriffs nicht möglich.⁶²⁷

Allerdings kann für eine Begriffsbestimmung auf die Begründung zum Regierungsentwurf zurückgegriffen werden. Diesem ist zunächst zu entnehmen, dass die Ausgliederungsmöglichkeiten auf den Regiebetrieb, den Eigenbetrieb und den Zweckverband beschränkt sein sollen.⁶²⁸ Daraus wird im Schrifttum gefolgert, dass in der Negativabgrenzung andere Körperschaften des öffentlichen Rechts nicht Gegenstand einer Ausgliederung im Sinne des § 168

⁶²⁵ Vgl. zu den Tatbestandsvoraussetzungen die Ausführungen zu Kapitel H. I. 1.b.

⁶²⁶ Vgl. Perlitt, J., in: Semler, J. / Stengel, A., UmwG, 2003, § 168 Rz. 26; Schindhelm, M. / Stein, K., Ausgliederung, in: DB, 1999, S. 1375.

⁶²⁷ Vgl. Suppliet, R., Ausgliederung, 2005, S. 145 – 151; Perlitt, J., in: Semler, J. / Stengel, A., UmwG, 2003, § 168 UmwG, Rz. 26.

⁶²⁸ Vgl. Reg.Begr., BR-Drucks. 75/94 zu § 168 UmwG (abgedruckt bei Schaumburg, H. / Rödder, T., UmwG, 1995, S. 284); Heckschen, H., in: Widmann, S. / Mayer, D., Umwandlungsrecht, § 168 UmwG, Rz. 123; Hörtnagl, R. in: Schmitt, J. / Hörtnagl, R. / Stratz, R., UmwG/UmwStG, 2006, § 168 Rz. 3.

UmwG sein können.⁶²⁹ Andere Autoren erweitern den Kreis der ausgliederungsfähigen Organisationsformen zudem auf die nicht rechtsfähige Anstalt des öffentlichen Rechts.⁶³⁰

Nach der Begründung des Regierungsentwurfs soll des Weiteren die Übertragung das Unternehmen „nur als Ganzes“ erfassen können.⁶³¹ Die sich daraus ergebenden Konsequenzen für die Praxis sind aber umstritten.⁶³²

Die Forderung, dass nur ein Unternehmen ausgliederungsfähig sei, unterscheidet die Regelung des § 168 UmwG von der allgemeinen Norm des § 123 Abs. 3 UmwG, nach dem ein Rechtsträger „aus seinem Vermögen einen Teil oder mehrere Teile ausgliedern“⁶³³ kann. Auch die Vorschrift für den eingetragenen Kaufmann bestimmt, dass sowohl das von ihm betriebene Unternehmen als auch Teile desselben ausgegliedert werden können.⁶³⁴ Die Regelung des § 168 UmwG ist also gegenüber der allgemeinen Regel des § 123 UmwG strenger.⁶³⁵

Bei einer Gebietskörperschaft oder einem Zusammenschluss von Gebietskörperschaften kann dagegen gemäß § 168 UmwG nur „die Ausgliederung eines Unternehmens“⁶³⁶ erfolgen. Der Begründung zum Regierungsentwurf kann entnommen werden, dass ein Betriebsteil nicht ausgliederungsfähig sei.⁶³⁷ Dies solle aus Gründen der Eindeutigkeit und Sicherheit im Rechtsverkehr gelten.⁶³⁸ Ursächlich hierfür ist die Tatsache, dass Eigen- und Regiebetriebe nicht in ein Register eingetragen werden. Offenbar soll durch einen einzigen Registereintrag die Ausgliederung wirksam werden. Die Eintragung erfolgt hier - im Unterschied zum Normalfall - im Register des übernehmenden bzw. neuen

⁶²⁹ Vgl. Suppliet, R., Gebietskörperschaften – Teil 1 - , in: NotBZ, 1997, S. 41; Hörtnagl, R. in: Schmitt, J. / Hörtnagl, R. / Stratz, R., UmwG/UmwStG, 2006, § 168 Rz. 3.

⁶³⁰ Vgl. Schmidt, H., in Lutter, M. / Winter, M., UmwG, 2004, § 168, Rz. 10; Perlitt, J., in: Semler, J. / Stengel, A., UmwG, 2003, § 168, Rz. 30; Schindhelm, M. / Stein, K., Ausgliederung, in: DB, 1999, S. 1375.

⁶³¹ Vgl. Reg.Begr., BR-Drucks. 75/94 zu § 168 UmwG (abgedruckt bei Schaumburg, H. / Rödder, T., UmwG, 1995, S. 286).

⁶³² Vgl. Perlitt, J., in: Semler, J. / Stengel, A., UmwG, 2003, § 168 UmwG, Rz. 31.

⁶³³ S. § 123 Abs. 3 UmwG.

⁶³⁴ S. § 152 UmwG.

⁶³⁵ Vgl. Schindhelm, M. / Stein, K., Ausgliederung, in: DB, 1999, S. 1375; Schmidt, H., in: Lutter, M. / Winter, M., UmwG, 2004, § 168 UmwG, Rz. 10; Strahl, M., Ausgliederung, in: FR, 2004, S. 72.

⁶³⁶ S. § 168 UmwG.

⁶³⁷ Reg.Begr., BR-Drucks. 75/94 zu § 168 UmwG, (abgedruckt bei Schaumburg, H. / Rödder, T., UmwG, 1995, S. 286).

⁶³⁸ Vgl. Suppliet, R., Ausgliederung, 2005, S. 145.

Rechtsträgers. Dies muss mangels Voreintragung des Regie- bzw. Eigenbetriebs so erfolgen. Suppliet schlägt hier als Lösung einen Vermerk entsprechend § 304 UmwG (Anstaltsumwandlung) bei dem aufnehmenden bzw. neuen Rechtsträger vor.⁶³⁹ In der Regierungsbegründung wird zudem ausgeführt, dass in der Praxis kein Bedürfnis für die Zulassung einer gleichzeitigen Ausgliederung auf mehrere Rechtsträger im Bereich der öffentlichen Hand bestehe.⁶⁴⁰ Dieser Ansicht kann nicht gefolgt werden, was das Beispiel der Gründung von Service-Gesellschaften im Krankenhausbereich belegt. Als weiteres Beispiel wird von Suppliet der Bereich der Wasser- und Abwasserwerke angeführt.⁶⁴¹

Für den Anwendungsbereich des § 168 UmwG ist es entscheidend, ob ein Gebot existiert, das die Ausgliederung sämtlicher Vermögensgegenstände vorschreibt. Klarheit besteht darüber, dass eine zeitgleiche Ausgliederung auf unterschiedliche Rechtsträger nach dem insoweit eindeutigen Gesetzeswortlaut nicht möglich ist.⁶⁴²

Suppliet kommt bei seiner Analyse zu dem Ergebnis, dass das Unternehmen durch den Ausgliederungsvertrag bzw. –plan bestimmt wird.⁶⁴³ Insoweit hat die Gebietskörperschaft einen weiten Gestaltungsspielraum. Denn sie bestimmt, welche Aktiva und Passiva der Ausgliederungsvertrag bzw. –plan beinhaltet und welche Posten nicht. Suppliet bestimmt als positiv Kriterien des Unternehmensbegriffs:

- „organisatorische Selbständigkeit, jedoch nicht rechtliche Selbständigkeit,
- anbietende und entgeltliche rechtsgeschäftliche Tätigkeit am Markt,
- Planmäßigkeit und Ausrichtung auf Dauer“⁶⁴⁴.

Die folgenden Umwandlungen sollen dagegen nicht möglich sein:

- „spaltende Ausgliederung eines Unternehmens;
- zeitgleiche Ausgliederung mehrerer Unternehmen in einem Akt;

⁶³⁹ Vgl. Suppliet, R., Gebietskörperschaften –Teil 1-, in: NotBZ, 1997, S. 41.

⁶⁴⁰ Reg.Begr., BR-Drucks. 75/94 zu § 168 UmwG, (abgedruckt bei Schaumburg, H. / Rödder, T., UmwG, 1995, S. 286).

⁶⁴¹ Vgl. Suppliet, R., Gebietskörperschaften –Teil 1-, in: NotBZ, 1997, S. 42.

⁶⁴² Vgl. Suppliet, R., Gebietskörperschaften –Teil 1-, in: NotBZ, 1997, S. 42.

⁶⁴³ Vgl. Suppliet, R., Gebietskörperschaften –Teil 1-, in: NotBZ, 1997, S. 43.

⁶⁴⁴ Suppliet, R., Ausgliederung, 2005, S. 154 f.

- Ausgliederung einer Vermögensgesamtheit (Eigenbetrieb), die aus mehreren Unternehmen im umwandlungsrechtlichen Sinne besteht;
- Ausgliederung des übertragenden Rechtsträgers, etwa der Gebietskörperschaft oder des Zweckverbands selbst.⁶⁴⁵

Um das Ziel einer zeitgleichen Ausgliederung zu erreichen, schlägt Suppliet vor, den übernehmenden bzw. neuen Rechtsträger nach dem ersten registergerichtlichen Vollzug wiederum zu spalten.⁶⁴⁶

Aus dem Sinn und Zweck der gesetzlichen Norm soll resultieren, dass Teile eines Unternehmens oder gar einzelne Bestandteile nicht Gegenstand einer Ausgliederung sein können. Insofern könne nur das Unternehmen in seiner Gesamtheit übertragen werden. Schmidt⁶⁴⁷ argumentiert hieraus, dass beispielsweise die Ausgliederung bestimmter Abteilungen eines Krankenhauses nicht möglich wäre. Auch andere Autoren schließen sich dieser Sichtweise von Schmidt an.⁶⁴⁸

Nach einer weiteren Ansicht im Schrifttum soll die Formulierung nicht dahingehend ausgelegt werden, dass dadurch eine gestaltende Vermögenszuordnung völlig ausgeschlossen werde.⁶⁴⁹ So sei es beispielsweise ausreichend, wenn der Unternehmenskern übertragen wird.⁶⁵⁰ Perlitt begründet diese Auslegung damit, dass ansonsten „die Privatisierung von einzelnen Betrieben eines Unternehmens im Wege der Ausgliederung auf der Grundlage des UmwG nicht möglich, sondern nur über den umständlichen Weg der Einzelrechtsnachfolge zu erreichen“⁶⁵¹ wäre.

Die Norm darf allerdings nicht derart weit ausgelegt werden, dass reine Vermögensteile als solche Gegenstand einer Ausgliederung sein können.⁶⁵² Ausgehend von dieser Problematik wird deshalb vorgeschlagen, die zur

⁶⁴⁵ Suppliet, R., Ausgliederung, 2005, S. 154.

⁶⁴⁶ Vgl. Suppliet, R., Gebietskörperschaften – Teil 1, in: NotBZ, 1997, S. 43.

⁶⁴⁷ Schmidt, H., in: Lutter, M. / Winter, M., UmwG, 2004, § 168, Rz. 11.

⁶⁴⁸ Vgl. Suppliet, R., Ausgliederung, 2005, S. 152; Fabry, B., in: Fabry, B. / Augsten, U., Handbuch, 2002, S. 164.

⁶⁴⁹ Vgl. Perlitt, J., in: Semler, J. / Stengel, A., UmwG, 2003, § 168, Rz. 31.

⁶⁵⁰ Vgl. Perlitt, J., in: Semler, J. / Stengel, A., UmwG, 2003, § 168, Rz. 31; Steuck, J., Umwandlung, in: NJW, 1995, S. 2887; Suppliet, R., Gebietskörperschaften – Teil 1 - , in: NotBZ, 1997, S. 43; Heckschen, H., in: Widmann, S. / Mayer, D., Umwandlungsrecht, § 168 UmwG, Rz. 126. A.A. Schmidt, H., in: Lutter, M. / Winter, M., UmwG, 2004, § 168, Rz. 12

⁶⁵¹ Perlitt, J., in: Semler, J. / Stengel, A., UmwG, 2003, § 168, Rz. 31.

⁶⁵² Vgl. Perlitt, J., in: Semler, J. / Stengel, A., UmwG, 2003, § 168, Rz. 33.

Disposition stehenden Unternehmensteile zunächst in ein eigenes Unternehmen umzuformen.⁶⁵³ Die Regierungsbegründung beinhaltet aber auch den Satz: „Die Körperschaft oder der Zusammenschluss, kann nur dann einen Vermögensteil im Wege der Ausgliederung übertragen, wenn dieser ein Unternehmen ist.“⁶⁵⁴

Diese Formulierung steht auch im Einklang mit dem Ziel des Umwandlungsgesetzes 1995, Ausgliederungen im Bereich der öffentlichen Hand zu erleichtern. In der Gesetzesbegründung wird ausdrücklich erklärt, die Möglichkeiten, Gebietskörperschaften und deren Zusammenschlüsse auszugliedern, gegenüber dem bisherigen Recht zu erweitern. Dies spricht aber gerade dafür, dass nach den Regeln des UmwG 1995 den Gebietskörperschaften ein weiter Gestaltungsspielraum eingeräumt werden sollte. Vor diesem Hintergrund wäre es wünschenswert, sinnvolle Strukturveränderungen nicht zu erschweren. Gerade im Gesundheitswesen wird durch die Sozialgesetzgebung eine Strukturveränderung gefordert. Zudem ist zu berücksichtigen, dass die Zielsetzung, lebensfähige wirtschaftliche Einheiten auszugliedern, alternativ zu den Möglichkeiten des § 168 UmwG über den umständlicheren Weg der Einzelrechtsnachfolge ebenfalls erreicht werden kann. Ausgehend von der übergeordneten Zielsetzung, Ausgliederungen im Bereich der öffentlichen Hand zu erleichtern, muss es daher ausreichend sein, wenn der auszugliedernde Teil ein Unternehmen darstellt.

Die herrschende Meinung lehnt (zwar) Ausgliederungen einzelner Teile aus dem Gesamtbetrieb ab. Dem ist (jedoch) nur dann zuzustimmen, wenn es sich bei diesen Teilen um keine eigenständigen Unternehmen handelt. Nach Ansicht von Fabry sind (aber) einzelne Betriebsteile dann ausgliederungsfähig, wenn sie aufgrund der verwaltungsinternen Organisation verselbständigte Einrichtungen sind. Dann würde es sich insoweit um ein Unternehmen im funktionellen Sinne handeln.⁶⁵⁵

⁶⁵³ Vgl. Suppliet, R., Ausgliederung, 2005, S. 152.

⁶⁵⁴ Reg.Begr., BR-Drucks. 75/94 zu § 168 UmwG (abgedruckt bei Schaumburg, H. / Rödter, T., UmwG, 1995, S. 286).

⁶⁵⁵ Vgl. Fabry, B., in: Fabry, B. / Augsten, U., Handbuch, 2002, S. 164.

Dies entspricht auch der vorherrschenden Ansicht im Schrifttum, nach dem im Rahmen des § 168 UmwG kein formaler, auf die Rechtsform abstellender, sondern ein funktionaler Unternehmensbegriff zu Grunde gelegt werden soll.⁶⁵⁶

Bei den bestehenden Nebenbetrieben des Zweckbetriebes - Krankenhaus handelt es sich nach der entsprechenden Anwendung des § 14 AO um steuerpflichtige wirtschaftliche Geschäftsbetriebe, die eine selbständige Tätigkeit durch die Einnahmen oder andere wirtschaftliche Vorteile erzielt, werden darstellen. Die Konsequenz aus der Qualifizierung als steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb ist, dass für diese Nebenbetriebe eine eigene steuerliche Gewinnermittlung und eine Vermögensaufstellung zu erfolgen hat. Hiermit verbunden ist auch, dass die entsprechenden Einheiten zu anderen Betrieben in tatsächlichen oder potenziellen Wettbewerb treten. Aus dieser steuerrechtlichen Einordnung kann aber auch auf ein Unternehmen im funktionellen Sinne geschlossen werden.

Heckschen gelangt im Rahmen der funktionalen Betrachtungsweise zu dem Schluss, dass es ausreicht, wenn im Ergebnis eine als Unternehmen funktionsfähige Vermögenseinheit übertragen wird.⁶⁵⁷ Es wäre also bei einer entsprechenden Auslegung des § 168 UmwG eine Ausgliederung eines bereits bestehenden wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes möglich. Es wird zwar nicht das Unternehmen Krankenhaus als Ganzes ausgegliedert, aber der auszugliedernde Bereich stellt selbst ein Unternehmen dar.

Gleicher Ansicht ist offensichtlich auch Maier, der ausführt, es sei vielmehr entscheidend, „dass der Übertragungsgegenstand für sich genommen wirtschaftlich funktionsfähig ist“⁶⁵⁸. Er folgert, das Erfordernis ein Unternehmen nur in seiner Gesamtheit als ausgliederungsfähig anzusehen, müsse in diesem Sinne verstanden werden. Somit wären einzelne Betriebsteile, die aufgrund der Organisation bereits verselbständigt und daher für sich betrachtet lebensfähig

⁶⁵⁶ Vgl. Suppliet, R., Ausgliederung, 2005, S. 154; Perlitt, J., in: Semler, J. / Stengel, A., UmwG, 2003, § 168, Rz. 29; Schmidt, H. in: Lutter, M. / Winter, M., UmwG, 2004, § 168, Rz. 9; Heckschen, H., in: Widmann, S. / Mayer, D., Umwandlungsrecht, § 168 UmwG, Rz. 130. A.A. etwa Schindhelm, M. / Stein, K., Ausgliederung, in: DB, 1999, S. 1377, die das Unternehmen als sog. Typusbegriff verstehen.

⁶⁵⁷ Vgl. Heckschen, H., in: Widmann, S. / Mayer, D., Umwandlungsrecht, § 168 UmwG, Rz. 127.

⁶⁵⁸ Maier, S., in: Nowak, S. / Markmiller, K., Rechnungslegung, 2005, S. 174.

sind, ausgliederungsfähig.⁶⁵⁹ Schindhelm/Stein stellen im Rahmen einer typisierenden Betrachtungsweise auf folgende Merkmale ab:

- „Mindestmaß an organisatorischer Einheit,
- Zusammenfassung sachlicher und persönlicher Mittel in einer organisatorischen Einheit
- Verfolgung eines oder mehrerer Zwecke“.⁶⁶⁰

Diese Merkmale sollen sowohl von Eigen- und Regiebetrieben als auch von anderen Einrichtungen, die sich als autonome Einheiten wirtschaftlich führen lassen, erfüllt werden.⁶⁶¹

Für die Privatisierung von bestehenden wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben im Krankenhaus kann somit festgestellt werden, dass gleichermaßen über eine funktionale wie auch über eine typisierende Betrachtungsweise die Ausgliederung im Wege der Gesamtrechtsnachfolge im Sinne des § 168 UmwG möglich ist. Somit kann beispielsweise die Apotheke, die Besuchercafeteria und die Wäscherei Gegenstand einer Ausgliederung im Sinne des § 168 UmwG sein.⁶⁶²

Legt man beispielsweise eine typisierende Betrachtungsweise zugrunde, so handelt es sich bei der Apotheke, Besuchercafeteria und Wäscherei um organisatorische Einheiten, die über abgrenzbare Mittel verfügen und auch einem Zweck dienen. Bei Heranziehen der funktionalen Betrachtungsweise soll es genügen, dass eine als Unternehmen funktionsfähige Vermögenseinheit übertragen wird.⁶⁶³ Dies kann man bei einer Apotheke, einer Besuchercafeteria und einer Wäscherei bejahen.

Der von Suppliet⁶⁶⁴ vorgeschlagene Weg, den auszugliedernden Bereich zunächst in ein Unternehmen umzuformen, wäre bei bereits bestehenden virtuellen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben somit nicht mehr notwendig.

⁶⁵⁹ Gleiche Ansicht auch Gaß, A., Umwandlung, 2003, S. 192.

⁶⁶⁰ Schindhelm, M. / Stein, K., Ausgliederung, in: DB, 1999, S. 1377.

⁶⁶¹ Vgl. Schindhelm, M. / Stein, K., Ausgliederung, in: DB, 1999, S. 1377.

⁶⁶² Vgl. Schindhelm, M. / Stein, K., Ausgliederung, in: DB, 1999, S. 1377.

⁶⁶³ Vgl. Heckschen, H. in: Widmann, S. / Mayer, D., Umwandlungsrecht, § 168 UmwG, Rz. 127.

⁶⁶⁴ Vgl. Suppliet, R., Ausgliederung, 2005, S. 152.

2. Ertragsteuerliche Aspekte

a. Besteuerung des Einbringungsvorgangs

In der überwiegenden Zahl der Fälle wird der bisherige wirtschaftliche Geschäftsbetrieb in eine GmbH eingebracht. Hierbei ist zu beachten, dass die Einbringung eines Betriebs bzw. Teilbetriebs in eine steuerpflichtige Kapitalgesellschaft gegen Gewährung von neuen Gesellschaftsanteilen grundsätzlich ein Veräußerungsvorgang im Sinne des § 16 Abs.1 EStG darstellt.⁶⁶⁵

Dieser Sachverhalt führt somit nach der Grundregel des § 16 EStG zum Zeitpunkt der Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums zur Aufdeckung und Versteuerung der stillen Reserven.⁶⁶⁶ Die grundsätzliche Rechtsfolge kann jedoch durch § 20 UmwStG außer Kraft gesetzt werden, da die Vorschriften des UmwStG als *leges speciales* vorgehen.⁶⁶⁷ Zu beachten ist, dass das UmwStG durch das SEStEG⁶⁶⁸ geändert wurde.⁶⁶⁹ Die Vorschriften der Einbringung befinden sich weiterhin in § 20 ff UmwStG. Grundsätzlich wurde auch das bisherige Regelungsprinzip beibehalten.⁶⁷⁰

Der Vorgang kann mithin auch weiterhin steuerneutral gestaltet werden. Eine Aufdeckung der stillen Reserven des übertragenden Vermögens unterbleibt dann bei der einbringenden Person. Hierfür ist es notwendig, dass die Voraussetzungen des § 20 UmwStG beachtet werden.

Die Regelungen des § 20 UmwStG befinden sich nun im sechsten Teil des UmwStG. Der Anwendungsbereich des 6. Teils ist in § 1 Abs. 3 und 4 UmwStG geregelt. Die Rechtsfolgen der §§ 20 ff. UmwStG treten ein, wenn die Tatbestandsmäßigkeit der Sacheinlage vorliegt. Die Sacheinlage im Sinne des UmwStG ist definiert als die Einbringung eines Betriebs, Teilbetriebs oder eines

⁶⁶⁵ Vgl. BFH v. 24.03.1983 – IV R 138/80, BStBl. II 1984, 234; v. 29.10.1987 – IV R 93/85, BStBl. II 1988, 376; v. 20.06.1989 – VIII R 100/86, BFH/NV 1990,104; v. 11.09.1991 – XI R 15/90, BStBl. II 1992, 405; v. 21.06.1994 - VIII R 5/92, BStBl. II 1994, 856, 858; v. 26.01.1994 - III R 39/91, BStBl. II. 1994, 458, 460; v. 16.02.1996 - I R 183/94, BStBl. II 1996, 342, 343; Wacker, R., Einbringungstatbestände, in: NWB, 1998, S. 1908.

⁶⁶⁶ Vgl. Wacker, R., Einbringung, in: BB, 1996, S. 2224.

⁶⁶⁷ Vgl. Wälzholz, E., Teilbetriebsbegriff, 1999, S. 35.

⁶⁶⁸ S. BGBl. I 2006, 2782.

⁶⁶⁹ Das neue Umwandlungssteuergesetz kommt erstmalig für Einbringungen zur Anwendung, bei denen der Antrag zur Eintragung der Umwandlung beim zuständigen Register nach dem 12.12.2006 erfolgt. Für Einbringungen im Wege der Einzelrechtsnachfolge, für solche Fälle, bei denen das wirtschaftliche Eigentum nach dem 12.12.2006 übergeht, s. § 27 UmwStG.

⁶⁷⁰ Benz, S. / Rosenberg, O., Einbringungsvorgänge, in: BB, 2006, S. 51.

Mitunternehmeranteils in eine Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft⁶⁷¹, gegen Erhalt neuer Anteile an der Gesellschaft. Somit hat die Sacheinlage gemäß § 20 UmwStG folgende Voraussetzungen:

- Wirtschaftsgüter, die in ihrer Gesamtheit einen Betrieb, Teilbetrieb oder Mitunternehmeranteil darstellen müssen,
- in eine Kapitalgesellschaft eingebracht werden und
- der Einbringende als Gegenleistung hierfür neue Anteile an der aufnehmenden Gesellschaft erhält.

Das gemeinsame Element aller Tatbestände des § 20 UmwStG ist die Übertragung von Vermögen bzw. Vermögensteilen gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten an Kapitalgesellschaften. Auch weiterhin ohne Bedeutung für die Anwendung des § 20 UmwStG ist, ob die Sacheinlage zivilrechtlich als Gesamtrechtsnachfolge ausgestattet ist oder nach dem Prinzip der Singularsukzession erfolgt.⁶⁷²

Die Sacheinlage im Sinne des § 20 UmwStG stellt aus der Sicht des Einbringenden einen tauschähnlichen Veräußerungsvorgang und auf der Seite der übernehmenden Kapitalgesellschaft ein Anschaffungsgeschäft dar.⁶⁷³

Der Wert, mit dem die aufnehmende Kapitalgesellschaft das eingebrachte Betriebsvermögen ansetzt, hat eine Doppelfunktion. Für den Einbringenden gilt dieser Wert gemäß § 20 UmwStG einerseits als Veräußerungspreis und andererseits als Anschaffungskosten der als Gegenleistung gewährten Gesellschaftsanteile. Die Aufdeckung und Versteuerung der stillen Reserven kann vermieden werden, indem die aufnehmende Kapitalgesellschaft die auf sie zu übertragenden Wirtschaftsgüter mit dem Buchwert ansetzt. Entscheidet sich

⁶⁷¹ Zur besseren Lesbarkeit der nachfolgenden Ausführungen wird auf die separate Erwähnung der Genossenschaft verzichtet und lediglich die Kapitalgesellschaft als übernehmende Gesellschaft bezeichnet.

⁶⁷² Vgl. Wacker, R., Einbringungstatbestände, in: NWB, 1998, S. 1908; Gehm, M., Vermögensübergänge II, in: Betrieb und Wirtschaft, 2003, S. 891; Schmitt, J., in: Schmitt, J. / Hörtnagl, R. / Stratz, R., UmwG/UmwStG, 2006, Vor § 20 UmwStG, Rz. 1; Patt, J., in: Dötsch, E. / Jost, W. / Pung, A. u.a., KStG, § 20 UmwStG, Rz. 127. Für das UmwStG 2006 vgl.: Benz, S. / Rosenberg, O., Einbringungsvorgänge, in: BB, 2006, Beilage 8 zu Heft 44, S. 51; Schafplitz, A. / Widmayer, G., Umwandlungen, in: BB, 2006, S. 37.

⁶⁷³ Vgl. BFH v. 22.04.1998 – I R 83/96, BStBl. II 1998, 698; v. 19.10.1998 – VIII R 69/95, BStBl. II 2000, 230; v. 05.06.2002 – I R 6/01 NV, DStRE 2003, 37; Friederichs, K., in: Haritz, D. / Benkert, M., UmwStG, § 20 UmwStG, Rz. 136; Schmitt, J., in: Schmitt, J. / Hörtnagl, R. / Stratz, R., UmwG/UmwStG, 2006, Vor § 20-23 UmwStG, Rz. 5.

also der Zielrechtsträger für die Fortführung der Buchwerte, kommt es bei der übertragenden Körperschaft nicht zu einer Aufdeckung der stillen Reserven, da in diesem Fall gemäß § 20 UmwStG davon ausgegangen wird, dass das übertragene Vermögen zu Buchwerten veräußert wurde (tauschähnlicher Veräußerungsvorgang). Somit wird ein steuerpflichtiger Einbringungsgewinn in Form eines Veräußerungsgewinns vermieden.

Geprüft werden soll im Folgenden, ob es möglich ist einen bereits bestehenden steuerpflichtigen „virtuellen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb“ eines öffentlich-rechtlichen Krankenhauses im Wege der Sacheinlage im Sinne des § 20 UmwStG ertragsteuerlich neutral in eine GmbH einzubringen. Aus der Sicht des Krankenhausträgers und der Tochtergesellschaft ist es deshalb von Bedeutung, ob die Regelungen des § 20 UmwStG zum Tragen kommen. Als Beispiele könnten die Krankenhausapotheke mit Fremddumsätzen oder die Besuchercafeteria, die auf eine Servicegesellschaft übertragen werden soll, aufgeführt werden. Um eine ertragsteuerneutrale Überführung zu erreichen, müssen die nachfolgenden Kriterien des § 20 UmwStG erfüllt sein.

(aa) Einbringender

Einbringender gesellschaftsrechtlich gesehen ist derjenige, der Vermögen auf die Kapitalgesellschaft überträgt und im Gegenzug hierfür Gesellschaftsanteile erhält. Im Falle der Ausgliederung ist es der Rechtsträger, dessen Vermögen ausgliedert wird.

Unter § 20 UmwStG fällt grundsätzlich auch die Einbringung eines Betriebs bzw. Teilbetriebes durch Betriebe gewerblicher Art von Gebietskörperschaften.⁶⁷⁴ Als Einbringender gilt hier allerdings die Körperschaft des öffentlichen Rechts, da der Betrieb gewerblicher Art im Sinne von § 1 Abs. 1 Nr. 6 KStG als solches nicht Steuersubjekt ist.⁶⁷⁵ Dies hat zur Konsequenz, dass der öffentlich-rechtliche Krankenhausträger als juristische Person des öffentlichen Rechts Einbringender im Sinne des § 20 UmwStG ist.

⁶⁷⁴ Vgl. Benz, S. / Rosenberg, O., Einbringungsvorgänge, in: BB, 2006, Beilage 8 zu Heft 44, S. 53.

⁶⁷⁵ Vgl. Gehm, M., Vermögensübergänge II, in: Betrieb und Wirtschaft, 2003, S. 891; Schmitt, J., in: Schmitt, J. / Hörtnagl, R. / Stratz, R., UmwG/UmwStG, 2006, § 20 UmwStG, Rz 187; Strahl, M., Ausgliederung, in: FR, 2004, S. 77; Friederichs, K., in: Haritz, D. / Benkert, M., UmwStG, 2000, § 20 UmwStG, Rz. 26; BMF-Schreiben v. 25.03.1998, BStBl. I, 1998, S. 268, Rz. 20.05.

(ab) Aufnehmende Gesellschaft

Die übernehmende Gesellschaft muss gemäß § 20 Abs. 1 i.V.m. § 1 Abs. 4, Abs. 2 S. 1 Nr. 1 UmwStG eine nach dem Recht eines EU/EWR–Staates gegründete Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft sein, die ihren Sitz und Ort der Geschäftsleitung in einem EU/EWR–Staat hat.⁶⁷⁶ Als übernehmende Kapitalgesellschaften kommen beispielsweise

- Aktiengesellschaften
- Kommanditgesellschaften auf Aktien
- Gesellschaften mit beschränkter Haftung
- Genossenschaften⁶⁷⁷

in Betracht.

Die Möglichkeit der Einbringung in eine GmbH & Co. KG besteht nicht, da die GmbH & Co. KG eine Personengesellschaft ist. Dies gilt selbst dann, wenn sie Publikums-KG mit kapitalistischer Struktur ist.⁶⁷⁸ Es ist nicht erforderlich, dass die übernehmende Kapitalgesellschaft bereits rechtlich und/oder wirtschaftlich vor der Einbringung existent war. Mithin kann die Kapitalgesellschaft erst mit der Einbringung gegründet werden und später mit der Eintragung entstehen.⁶⁷⁹

Bei der Ausgliederung von wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben eines öffentlich-rechtlichen Krankenhauses ist die Frage der Rechtsform der übernehmenden Gesellschaft sowohl unter kommunal- als auch unter gemeinnützigkeitsrechtlichen Aspekten zu klären. Da nach der Umstrukturierung an der Gesellschaft der kommunale Krankenhausträger beteiligt ist, sind die Restriktionen der jeweiligen Kommunalverfassungen der Länder zu beachten.⁶⁸⁰ Danach dürfen sich im Allgemeinen die Kommunen nur an Unternehmen in Privatrechtsform

⁶⁷⁶ Vgl. Dötsch, E. / Pung, A., SEStEG II, in: DB, 2006, S. 2763; Benz, S. / Rosenberg, O., Einbringungsvorgänge, in: BB, 2006, Beilage 8 zu Heft 44, S. 53; Schafnitzl, A. / Widmayer, G., Umwandlungen, in: BB, 2006, Beilage 8 zu Heft 44, S. 37; Dörfler, O. / Rautenstrauch, G. / Adrian, G., Einbringungen, in: BB, 2006, S. 1711; Bilitewski, A., SEStEG, in: FR, 2007, S. 64.

⁶⁷⁷ Dass die aufnehmende Gesellschaft auch eine Genossenschaft sein kann, wurde mit dem SEStEG neu eingeführt.

⁶⁷⁸ Vgl. BFH v. 25.06.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751.

⁶⁷⁹ Vgl. Patt, J., in: Dötsch, E. / Jost, W. / Pung, A. u.a., KStG, § 20 UmwStG, Rz. 126.

⁶⁸⁰ Vgl. beispielsweise für Bayern: Gaß, A., Umwandlung, 2003, S. 44 f.

beteiligen, wenn ihre Haftung auf einen angemessenen Beitrag beschränkt ist.⁶⁸¹ Diese Restriktion wird von Kapitalgesellschaften erfüllt.

Daraus folgt, dass grundsätzlich eine AG oder GmbH zur Disposition steht. Üblicherweise ist im Vergleich zwischen GmbH und AG, der GmbH der Vorzug zu geben. Da die AG aufgrund der rechtsformimmanenten Weisungsunabhängigkeit des Vorstandes und der damit einhergehenden erschwerten Einflussmöglichkeiten der Anteilseigner nur gewählt werden darf, wenn sich der Unternehmenszweck nicht ebenso gut durch eine andere Rechtsform erreichen lässt. In der Praxis dominiert die Rechtsform der GmbH.⁶⁸²

Auch unter gemeinnützigkeitsrechtlichen Aspekten ist die Kapitalgesellschaft vorteilhafter. Für einen gemeinnützigen Krankenhausträger wird die Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft nämlich grundsätzlich dem steuerfreien Bereich der Vermögensverwaltung zugeordnet.⁶⁸³ Die Beteiligung einer juristischen Person des öffentlichen Rechts an einer Personengesellschaft wäre dagegen der steuerpflichtigen Sphäre (Betrieb gewerblicher Art) zuzurechnen.⁶⁸⁴

(ac) Zeitpunkt der Einbringung

Die Betriebs-/Teilbetriebseigenschaft muss gemäß Rechtsprechung nach dem Gesamtbild der Verhältnisse grundsätzlich zum Zeitpunkt der Übertragung beim Übertragenden vorliegen.⁶⁸⁵ Dieser Ansicht schließt sich auch die herrschende Meinung an.⁶⁸⁶ Es ist hingegen nicht bedeutsam, ob die Wirtschaftsgüter beim Erwerber eine ausreichende Grundlage für einen Gewerbebetrieb bilden. Bedeutsam ist, ob Gegenstand der Einbringung ein Teilbetrieb ist oder nicht.⁶⁸⁷

⁶⁸¹ Vgl. Cronauge, E. / Westermann, G., Kommunale Unternehmen, 2003, S. 85 mit Nachweis der jeweiligen Regeln in den Gemeindeordnungen.

⁶⁸² Vgl. Cronauge, U. / Westermann, G., Kommunale Unternehmen, 2003, S. 90.

⁶⁸³ Vgl. Krämer, H., in: Dötsch, E. / Jost, W., Pung, A., KStG, § 4 KStG, Rz. 49.

⁶⁸⁴ Vgl. BFH v. 09.05.1984 – I R 25/81, BStBl. II 1984, 726; Krämer, H., in: Dötsch, E. / Jost, W., Pung, A., KStG, § 4 KStG, Rz. 46.

⁶⁸⁵ Vgl. BFH v. 10.03.1998 – VIII R 31/95, BFH/NV 1998, 1209; v. 13.02.1996 - VIII R 39/92, BStBl. II 1996, 409; v. 29.04.1993 - IV R 88/92, BFH/NV 1994, 694; v. 12.02.1992 - XI R 21/90, BFH/NV 1992, 516.

⁶⁸⁶ Vgl. Patt, J., in: Dötsch, E. / Jost, W. / Pung, A. u.a., KStG, § 20 UmwStG, Rz. 73; Kritisch: Wegener, W., Spaltung, 1998, S176 f.

⁶⁸⁷ Vgl. Patt, J., in: Dötsch, E. / Jost, W. / Pung, A. u.a., KStG, § 20 UmwStG, Rz. 73.

(ad) Gewährung neuer Anteile

Als weitere Voraussetzung für das Vorliegen einer Sacheinlage im Sinne des § 20 UmwStG ist es erforderlich, dass die übernehmende Kapitalgesellschaft als Gegenleistung für die Einbringung neue Anteile an der übernehmenden Gesellschaft gewährt. Neu im Sinne dieser Vorschrift bedeutet, dass die Anteile erstmals durch das Rechtsgeschäft, das den Tatbestand des § 20 UmwStG erfüllt, entstehen.⁶⁸⁸

(ae) Gegenstand der Einbringung

Von § 20 UmwStG werden nur bestimmte Einbringungstatbestände erfasst. Die Norm betrifft die Einbringung eines Betriebs, Teilbetriebs und eines Mitunternehmeranteils. Die Einbringungstatbestände sind gegenüber dem früheren § 20 Abs. 1 UmwStG unverändert geblieben.⁶⁸⁹ Insoweit kann auch auf die bisherige Rechtsprechung und Literaturmeinung zurückgegriffen werden. Die Einbringung einzelner Wirtschaftsgüter kann dagegen nicht unter § 20 UmwStG subsumiert werden.⁶⁹⁰ Eine steuerliche Begünstigung der Einbringung einzelner Wirtschaftsgüter scheidet mithin aus. Die Einbringung einzelner Wirtschaftsgüter hat somit nach den allgemeinen Grundsätzen zu erfolgen.⁶⁹¹

Begriff des Betriebs

Von § 20 UmwStG wird zunächst die Einbringung eines Betriebs erfasst. Ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb, wie beispielsweise die Krankenhausapotheke, stellt aber nicht notwendigerweise auch immer einen Betrieb dar. Dies bedarf im Einzelfall einer gesonderten Prüfung.

Eine Begriffsbestimmung des "Betriebs" enthält das Umwandlungssteuergesetz nicht.⁶⁹² Da die Einbringung eines Betriebs in eine Kapitalgesellschaft gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten grundsätzlich eine Betriebsveräußerung

⁶⁸⁸ Vgl. Patt, J., in: Dötsch, E. / Jost, W. / Pung, A. u.a., KStG, § 20 UmwStG, Rz. 140; Benz, S. / Rosenberg, O., Einbringungsvorgänge, in: BB, 2006, Beilage 8 zu Heft 44, S. 52.

⁶⁸⁹ Vgl. Rödder, T. / Schumacher, A., SEStEG II, in: DStR, 2006, S. 1535; Dörfler, O. / Rautenstrauch, G. / Adrian, G., Einbringungen, in: BB, 2006, S. 1711 f.; Ley, U., SEStEG, in: FR, 2007, S. 110. Die früher in § 20 Abs. 1 S. 2 UmwStG geregelte Einbringung von Anteilen an Kapitalgesellschaften ist jetzt in § 21 UmwStG enthalten.

⁶⁹⁰ Vgl. Flore, I., Ausgliederung, in: GmbHR, 1997, S. 250; Friederichs, K., in: Haritz, D. / Benkert, M., UmwStG, 2000, § 20 UmwStG, Rz. 35.

⁶⁹¹ Vgl. Friederichs, K., in: Haritz, D. / Benkert, M., UmwStG, 2000, § 20 UmwStG, Rz. 35.

⁶⁹² Vgl. Patt, J., in: Dötsch, E. / Jost, W. / Pung, A. u.a., KStG, § 20 UmwStG, Rz. 9; Schmitt, J., in: Schmitt, J. / Hörtnagl, R. / Stratz, R., UmwG/UmwStG, 2006, § 20 UmwStG, Rz. 5.

im Sinne des § 16 EStG darstellt, wird teilweise die Auffassung vertreten, der Begriff „Betrieb“ des Umwandlungssteuergesetzes sei genauso auszulegen wie der im EStG.⁶⁹³ Auch die Rechtsprechung vertritt die Ansicht, dass der Begriff "Betrieb" des Umwandlungssteuergesetzes wie im Einkommensteuergesetz auszulegen sei.⁶⁹⁴ Hieraus wird geschlossen, dass die allgemeinen Grundsätze des Ertragsteuerrechts zur Anwendung gelangen.⁶⁹⁵

Einer anderen Ansicht nach sei der Begriff „Betrieb“ unter Berücksichtigung der Gesetzessystematik und der Zielsetzung des Umwandlungssteuergesetzes normenspezifisch auszulegen.⁶⁹⁶

Als Betrieb wird grundsätzlich "jede organisatorische Zusammenfassung personeller, sachlicher und anderer Arbeitsmittel zu einer selbständigen Einheit, die auf die Erreichung eines arbeits- bzw. produktionstechnischen Zwecks gerichtet ist",⁶⁹⁷ angesehen.

Eine Betriebseinbringung erfolgt demnach, wenn eine Sachgesamtheit in der sie verbindenden inneren Organisationsform eingebracht wird. D.h. alle wesentlichen Betriebsgrundlagen in einem einheitlichen Vorgang auf eine übernehmende Kapitalgesellschaft übertragen werden und mit der Übertragung die Tätigkeit des Einbringenden im Rahmen des bisherigen Betriebs endet.⁶⁹⁸

Die Kommentierungen gehen davon aus, dass der Betrieb gewerblicher Art einer Körperschaft des öffentlichen Rechts im Sinne von § 1 Abs. 1 Nr. 6 KStG, § 4 KStG oder der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb einer Körperschaft (im Sinne des § 14 AO) Gegenstand einer Betriebseinbringung im Sinne von § 20 UmwStG sein können.⁶⁹⁹

⁶⁹³ Vgl. Friederichs, K., in: Haritz, D. / Benkert, M., UmwStG, 2000, § 20 UmwStG, Rz. 53; Gaß, A., Umwandlung, 2003, S. 232.

⁶⁹⁴ Vgl. BFH v. 13.12.1989 – I R 118/87, BStBl. II 1990, 476.

⁶⁹⁵ Vgl. Patt, J., in: Dötsch, E. / Jost, W. / Pung, A. u.a., KStG, § 20 UmwStG, Rz. 9. Widmann, S., in: Widmann, S. / Mayer, D., Umwandlungsrecht, § 20 UmwStG, Rz. 3.

⁶⁹⁶ Vgl. Schmitt, J., Schmitt, J., in: Schmitt, J. / Hörtnagl, R. / Stratz, R., UmwG/UmwStG, 2006, § 20 UmwStG, Rz. 6.

⁶⁹⁷ Patt, J., in: Dötsch, E. / Jost, W. / Pung, A. u.a., KStG, § 20 UmwStG, Rz. 9.

⁶⁹⁸ Vgl. Schmitt, J., Schmitt, J., in: Schmitt, J. / Hörtnagl, R. / Stratz, R., UmwG/UmwStG, 2006, § 20 UmwStG, Rz. 6; BFH v. 29.11.1988 – VIII R 316/82, BStBl. II 1989, 602.

⁶⁹⁹ Vgl. Patt, J., in: Dötsch, E. / Jost, W. / Pung, A. u.a., KStG, § 20 UmwStG, Rz. 15; Schmitt, J., in: Schmitt, J. / Hörtnagl, R. / Stratz, R., UmwG/UmwStG, 2006, § 20 UmwStG, Rz. 9.

Begriff des Teilbetriebs

Damit die Regelungen der steuerneutralen Umwandlung des § 20 UmwStG in Anspruch genommen werden können, muss der einzubringende wirtschaftliche Geschäftsbetrieb entweder die Anforderungen des Betriebs- oder des Teilbetriebs erfüllen. Kommt man zu dem Ergebnis, dass ein „virtueller wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb“ des Krankenhauses nicht den Anforderungen eines „Betriebs“ entspricht, kann über das Vorliegen eines „Teilbetriebes“ eine ertragsteuerneutrale Umwandlung erzielt werden.

Für die Steuerneutralität der Umstrukturierung eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes ist folglich die Erfüllung des Teilbetriebsbegriffs von entscheidender Bedeutung. Der Begriff des Teilbetriebs wird in einer Vielzahl von steuerrechtlichen Vorschriften verwendet (z.B. § 6 Abs. 3 EStG, § 16 Abs. 1 EStG, § 8 GewStG, § 20 UmwStG, § 23 UmwStG, § 24 UmwStG). Eine Legaldefinition des Begriffs existiert nicht.⁷⁰⁰ Es wurden deshalb von der Rechtsprechung in einer Fülle von Entscheidungen Grundsätze zur Definition des Teilbetriebs entwickelt.⁷⁰¹ Die Rechtsprechung ist hierbei überwiegend zur Problematik des § 16 EStG ergangen.⁷⁰² Danach ist unter einem Teilbetrieb ein mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestatteter, organisch geschlossener und für sich lebensfähiger Teil des Gesamtbetriebs zu verstehen.⁷⁰³ Es ist hierbei insbesondere auf die folgenden Kriterien als Tatbestandsmerkmale abzustellen:

- Gewisse Selbständigkeit,
- Lebensfähigkeit,
- Organisch geschlossener Teil des Gesamtbetriebs.

Strittig ist in der Literatur, ob der Begriff des Teilbetriebs für alle Normen einheitlich auszulegen ist oder ob für die Zwecke des § 16 EStG bzw. § 20

⁷⁰⁰ Vgl. Herzig, N. / Förster, G., Problembereiche, in: DB, 1995, S. 342; Patt, J., in: Dötsch, E. / Jost, W. / Pung, A. u.a., KStG, § 20 UmwStG, Rz. 48 Schmitt, J., in: Schmitt, J. / Hörtnagl, R. / Stratz, R., UmwG/UmwStG, 2006, § 20 UmwStG, Rz. 65.

⁷⁰¹ Eine ausführliche Analyse des Teilbetriebsbegriffs im Steuerrecht findet sich bei: Wälzholz, E., Teilbetriebsbegriff, 1999.

⁷⁰² Zum Problem, ob ein Teilbetrieb im Sinne des § 16 EStG alle Merkmale eines Gewerbebetriebs erfüllen muss vgl. Tiedtke, K. / Wälzholz, E., Teilbetrieb, in: FR, 1999, S. 117 ff.

⁷⁰³ Vgl. BFH v. 01.02.1989 - VIII R 33/85, BStBl. II 1989, 458; v. 14.03.1989 - I R 75/85, BFH/NV 1991, 291; v. 12.04.1989 - I R 105/85, BStBl. II 1989, 653; v. 12.02.1992 - XI R 21/90, BFH/NV 1992, 516; v. 29.04.1993 - IV R 88/92, BFH/NV 1994, 694; v. 13.02.1996 - VIII R 39/92, BStBl. II 1996, 409; v. 18.10.1999 - Gr/S 2/98, BStBl. II 2000, 123; v. 16.11.2005 - X R 17/03, BFH/NV, 532.

UmwStG jeweils eigene Grundsätze gelten sollen.⁷⁰⁴ Die Rechtsprechung und Teile der Literatur gingen bisher von einem einheitlichen Teilbetriebsbegriff aus.⁷⁰⁵ Dieser wurde im Hinblick auf die bis zum 31.12.1998 gültigen Tarifvergünstigungen restriktiv ausgelegt.⁷⁰⁶ Fraglich ist, ob dieses Teilbetriebsverständnis noch gerechtfertigt erscheint.

Die Befürworter der einheitlichen Auslegung sehen von gesetzlicher Seite keine Hinweise für eine differenzierte Auslegung.⁷⁰⁷ Als weiteres Argument wird angeführt, dass es dadurch bei der tendenziell kasuistischen Rechtsprechung zu einer weiteren Fragmentierung kommen würde.⁷⁰⁸ Nach einer anderen im Schrifttum vertretenen Auffassung sollte der Begriff Teilbetrieb normenspezifisch ausgelegt werden.⁷⁰⁹ Die Befürworter der normenspezifischen Auslegung verweisen auf die unterschiedlichen Ziele der Vorschriften. Während § 16 EStG primär die Versteuerung und tarifliche Entlastung von Veräußerungsgewinnen anstrebt, ist es das Ziel des Umwandlungssteuergesetzes betriebswirtschaftlich gebotene Umstrukturierungen nicht durch steuerliche Vorschriften zu behindern beziehungsweise unmöglich zu machen. Aus diesem Grund wird für die Zwecke des Umwandlungssteuergesetzes eine weitere Auslegung befürwortet.

In seinem Urteil vom 02.10.1997⁷¹⁰ befürwortet der BFH zum ersten Mal die normenspezifische Auslegung des Teilbetriebsbegriffs. Er spricht sich hierbei dafür aus, den Teilbetrieb im Sinne des § 16 EStG anders auszulegen als im Rahmen der übrigen Rechtsvorschriften.

Diese Sichtweise findet auch in der Literatur Zustimmung. Insbesondere vor dem Hintergrund des StEntlG 1999/2000/2002⁷¹¹. In diesem Rahmen kam es

⁷⁰⁴ Vgl. die ausführliche Darstellung zur Bindung des UmwStG an die Auslegung des Teilbetriebsbegriffs im Rahmen des §§ 16, 34 EStG bei: Kupfer, C., Teilbetriebserfordernis, 2000, S. 10 ff.; die Diskussion in: Deutsches Anwaltsinstitut e.V., Jahrbuch 01/02, S. 187 ff.

⁷⁰⁵ Vgl. Geissler, M., in: Herrmann / Heuer / Raupach, EStG, § 16 EStG, Rz. 140.

⁷⁰⁶ Vgl. Stahl, in: Korn, K., EStG, § 16 EStG, Rz. 62; Kupfer, C., Teilbetriebserfordernis, 2000, S. 2.

⁷⁰⁷ Vgl. Friederichs, K., in: Haritz, D. / Benkert, M., UmwStG, 2000, § 20 UmwStG, Rz. 98.

⁷⁰⁸ Vgl. Haarmann, W., Begriff, in: Wassermeyer, F. / Mayer, D. / Rieger, N., Festschrift, 2000, S. 382.

⁷⁰⁹ Vgl. Blumers, W. / Kramer, A., Ausgliederung, in: DB, 1993, S. 852 ff; Luther, D., Aktuelle Fragen, in: StBP, 1998, S. 104; Rödder, T. / Beckmann, K., Teilbetriebsverständnis, in: DStR, 1999, S. 751; Haarmann, W., Begriff, in: Wassermeyer, F. / Mayer, D., Rieger, N., Festschrift, 2000, S. 388 ff.; Menner, S. / Broer, F., Betriebsteile, in: BB, 2003, S. 236; Vgl. Geissler, M., in: Herrmann / Heuer / Raupach, EStG, § 16 EStG, Rz. 140.

⁷¹⁰ Vgl. BFH v. 02.10.1997 – IV R 84/96, BStBl. II 1998, 104.

⁷¹¹ S. BGBl. I 1999, 402.

im Ergebnis zur Abschaffung der bislang in § 34 EStG geregelten Steuervergünstigungen für Veräußerungsgewinne im Sinne des § 16 EStG. Auch im Rahmen des § 16 EStG ist der Begriff des Teilbetriebs von entscheidender Bedeutung. Aus diesem Grund bestand zum Teil die Befürchtung, über die Auslegung des Teilbetriebsbegriffs im Rahmen des UmwStG ein „Aushebeln“ des Teilbetriebsverständnisses der §§ 16, 34 EStG „durch die Hintertür“ zu erreichen. Deshalb wird gefordert, die bisher eher restriktive Handhabung des Teilbetriebsbegriffs zu überdenken und für den Teilbetrieb im Sinne des Umwandlungssteuergesetzes eine normenspezifische Auslegung zu gestatten,⁷¹² da hierdurch das Risiko einer Umgehung "durch die Hintertür" ⁷¹³ (UmwStG) nicht mehr bestehe.

Aber auch unter europarechtlichen Gesichtspunkten ist eine enge Auslegung des „Teilbetriebsbegriffs“ kritisch zu betrachten.⁷¹⁴ Bereits in einem Aufsatz von 1992 kritisierten Herzig und Förster⁷¹⁵ die Rechtsprechung als zu eng. Sie begründen ihre Sichtweise mit der europäischen Definition des Teilbetriebs in der Fusionsrichtlinie⁷¹⁶. Obwohl sich der Anwendungsbereich der europäischen Richtlinie nur auf grenzüberschreitende Sachverhalte beziehe, werde davon ausgegangen, dass aufgrund der Gleichartigkeit der Vorgänge auch eine Auswirkung auf die nationale Begriffsbestimmung erfolge.⁷¹⁷ Auch Neumann kommt zu dem Ergebnis, dass es Sinn macht „alsbald über einen vereinheitlichten Teilbetriebsbegriff nachzudenken. Dieser sollte zu einer deutlichen Vereinfachung und Rechtsklarheit führen und bislang unnötige Umstrukturierungshindernisse erledigen.“⁷¹⁸ Nach Ansicht von Patt sollte mit der Änderung des UmwStG die Begriffsdefinition der EG-Fusionsrichtlinie zur Anwendung

⁷¹² Vgl. Rödder, T. / Beckmann, K., Teilbetriebsverständnis, in: DStR, 1999, S. 752; Stahl, in: Korn, K., EStG, § 16 EStG, Rz. 68.

⁷¹³ Vgl. Patt, J., Wesentliche Betriebsgrundlage, in: DStR, 1998, S. 195.

⁷¹⁴ Stahl, in: Korn, K., EStG, § 16 EStG, Rz. 67; Blumers, W. / Kramer, A., Ausgliederung, in: DB, 1993, S. 852; Ebel, T., Ausgliederung, 1998, S. 149 f.; Blumers, W., Teilbetrieb, in: DB, 2001, S. 724; Neumann, S., Teilbetrieb, in: EStB, 2002, S. 437 ff.; Ley, U., SEStEG, in: FR, 2007, S. 110.

⁷¹⁵ Vgl. Herzig, N. / Förster, G., Steueränderungsgesetz, in: DB, 1992, S. 913. Kritisch hierzu Wegener, W., Spaltung, 1998, S. 159.

⁷¹⁶ Richtlinie 90 / 434 / EWG des Rats vom 23.07.1990 über das gemeinsame Steuersystem für Fusionen, Spaltungen, die Eingringung von Unternehmensteilen und den Austausch von Anteilen, die Gesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten betreffen, ABl. L 225 v. 20.08.1990, S. 1-5.

⁷¹⁷ Vgl. Ebel, T., Ausgliederung, 1998, S. 150.

⁷¹⁸ Neumann, S., Teilbetrieb, in: EStB, 2002, S. 441.

gelangen.⁷¹⁹ Die Frage, ob der EU-Teilbetriebsbegriff maßgebend ist, bleibt somit derzeit ungeklärt.⁷²⁰

Gewisse Selbständigkeit:

Die Abgrenzung eines Teilbetriebs gegenüber einem Betrieb und einem unselbständigen Betriebsteil erfolgt mit Hilfe des Kriteriums „gewisse Selbständigkeit“. Für dieses Kriterium maßgeblich ist, dass der Teilbetrieb bereits vor der Umwandlung über Mindestmaß an Selbständigkeit verfügt. Allerdings können an die Selbständigkeit eines Teilbetriebes nicht die gleichen Anforderungen gestellt werden, wie an die Selbständigkeit eines eigenständigen Betriebes.⁷²¹ Nach der Rechtsprechung des BFH ist es hierzu erforderlich, dass die verschiedenen Wirtschaftsgüter die zum abgetrennten Betriebszweig rechnen, zusammen einer Betätigung dienen, die sich von der übrigen gewerblichen Betätigung deutlich abhebt und unterscheidet.⁷²² Dies kann sich sowohl aus sachlichen als auch aus örtlichen Kriterien ergeben.⁷²³

Dabei werden folgende Indizien herangezogen:

- Örtliche Trennung⁷²⁴
- Verwendung jeweils anderer Betriebsmittel, insbesondere eigenes Anlagevermögen⁷²⁵
- Einsatz verschiedenen Personals⁷²⁶
- Gesonderte Buchführung/ Kostenrechnung⁷²⁷
- Selbstständige Preisgestaltung⁷²⁸
- Eigener Kundenstamm.⁷²⁹

⁷¹⁹ Vgl. Patt, J., in: Dötsch, E. / Jost, W. / Pung, A. u.a., KStG, § 20 UmwStG (SEStEG), Rz. 19.

⁷²⁰ Vgl. Ley, U., SEStEG, in: FR, 2006, S. 110. Nach Ansicht von Dötsch, E. / Pung, A. ist EU-Teilbetriebsbegriff jedoch zweifelhaft, SEStEG II, in: DB, 2006, S. 2764.

⁷²¹ Vgl. Patt, J., in: Dötsch, E. / Jost, W. / Pung, A. u.a., KStG, § 20 UmwStG, Rz. 57; Reiß, in: Kirchhof, P. / Söhn, H., EStG, § 16 EStG, Rz. B 255; BFH v. 15.03.1984 – IV R 189/81, BStBl. II 1984, 486.

⁷²² BFH v. 04.07.1973 – I R 154/71, BStBl. II. 1973, 838; v. 26.04.1979 - I V R 119/79, BStBl. II 1979, 557; v. 15.03.1984 - IV R 189/81, BStBl. II 1984, 486; v. 12.04.1989 – I R 105/85, BStBl. II 1989, 653.

⁷²³ Vgl. BFH v. 15.03.1984 - IV R 189/81, BStBl. II 1984, 486 m.w.N.

⁷²⁴ Vgl. BFH v. 05.10.1976 – VIII R 87/72, BStBl. II 1977, 45.

⁷²⁵ Vgl. BFH v. 23.11.1988 X R 1/86, BStBl. II 1989, 376; v.13.02.1996 - VIII R 39/92, BStBl. II 1996, 409.

⁷²⁶ Vgl. BFH v. 12.04.1989 - I R 105/85, BStBl. II 1989, 653.

⁷²⁷ Vgl. BFH v. 12.09.1979 - I R 146/76, BStBl II 1980, 51.

⁷²⁸ Vgl. BFH v. 23.11.1988 – X R 1/86, BStBl. II 1989, 376; v. 10.03.1998, VIII R 31/95, BFH/NV 1998, 1209. Kritisch hierzu Tiedtke, K. / Wälzholz, E., Neue Kriterien, in: DStZ, 2000, S. 127 ff.

⁷²⁹ Vgl. BFH v. 10.10.2001 – X I R 35/00 NV, DStRE 2002, 423; v. 15.03.1984 – IV R 189/81, BStBl. II 1984, 486.

Dabei wird den Merkmalen ein jeweils unterschiedliches Gewicht beigemessen, je nachdem, ob es sich bei dem zu beurteilenden Sachverhalt um einen Fertigungs-, Handels- oder Dienstleistungsbetrieb handelt. Ausschlaggebend für das Befürworten eines Teilbetriebs ist dann das Gesamtbild der Verhältnisse.⁷³⁰

Im Ergebnis kann der Rechtsprechung entnommen werden, dass sich der Teilbetrieb durch ein vom Restbetrieb funktional und organisatorisch abgegrenztes Anlagevermögen und Personal auszeichnet. Alle Grundlagen müssen folglich vorhanden sein, um eine eigene betriebliche Tätigkeit ausüben zu können.⁷³¹

Lebensfähigkeit

Neben einer „gewissen Selbständigkeit“ wird als weiteres Kriterium die „Lebensfähigkeit“ geprüft. Die Rechtsprechung führt hierzu aus, lebensfähig sei der Teil eines Gesamtbetriebes, "wenn von ihm seiner Struktur nach eine eigenständig betriebliche Tätigkeit ausgeübt werden kann"⁷³². Nicht entscheidend sei hierbei, dass immer Gewinne erwirtschaftet werden.⁷³³ Von Bedeutung sei dagegen, dass ein eigener Kundenstamm⁷³⁴ und eigene Einkaufsbeziehungen⁷³⁵ beständen.

Ein Teilbetrieb ist mithin lebensfähig, wenn er aufgrund seiner Organisation eine eigenbetriebliche Betätigung ermöglicht.⁷³⁶ Dabei ist die Bedeutung des Teilbetriebes innerhalb des Gesamtunternehmens nicht ausschlaggebend, auch ein untergeordnetes Gewicht innerhalb des Gesamtbetriebes ist deshalb unschädlich.⁷³⁷ Allerdings lassen sich „Lebensfähigkeit“ und „Selbständigkeit“ nicht klar und eindeutig von einander trennen.⁷³⁸

⁷³⁰ Vgl. BFH v. 24.08.1989 – V R 120/88, BStBl. II 1990, 55; v. 12.02.1992 – XI R 21/90, BFH/NV1992, 516.

⁷³¹ Vgl. Kupfer, C., Teilbetriebserfordernis, 2000, S. 24 ff.

⁷³² BFH v. 19.02.1976 - IV R 179/72, BStBl. II 1976, 415. Vgl. BFH v. 26.10.1989 – IV R 25/88, BStBl. II 1990, 373; v. 18.06.1998 – IV R 56/97, BStBl. II 1998, 735.

⁷³³ Vgl. BFH v. 13.02.1996 - VIII R 39/92, BStBl. II 1996, 409 m.w.N.

⁷³⁴ Vgl. BFH v. 26.06.1975 - VIII R 39/74, BStBl. II 1975, 832.

⁷³⁵ Vgl. BFH v. 12.02.1992 - XI R 21/90, BFH/NV 1992, 516.

⁷³⁶ Vgl. Kupfer, C., Teilbetriebserfordernis, 2000, S. 16 f.; Geissler, M., in: Herrmann / Heuer / Raupach, EStG, § 16 EStG, Rz. 143.

⁷³⁷ Vgl. Patt, J., in: Dötsch, E. / Jost, W. / Pung, A. u.a., KStG, § 20 UmwStG, Rz. 62.

⁷³⁸ Vgl. Kupfer, C., Teilbetriebserfordernis, 2000, S. 14.

Organisch geschlossener Teil des Gesamtbetriebs

Bei dem Kriterium „organisch geschlossener Teil des Gesamtbetriebs“ handelt es sich um einen wenig konturierten Begriff.⁷³⁹ Es überschneidet sich teilweise mit den Merkmalen „gewisse Selbständigkeit“ und „eigene Lebensfähigkeit“. Auch von der Rechtsprechung wird dieses Kriterium nicht näher problematisiert. Im Allgemeinen wird es herangezogen, um die Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter von der Übertragung eines Teilbetriebs abzugrenzen.⁷⁴⁰

Für das Vorliegen eines Teilbetriebs ist es nicht erforderlich, dass eine eigene Verwaltung vorhanden ist. Ebenso wenig wird eine völlig selbstständige Organisation mit eigenem Rechnungswesen vorausgesetzt.⁷⁴¹ Denn diese Kennzeichen sind bereits Abgrenzungskriterien zu einem eigenständigen Gesamtbetrieb.⁷⁴²

Es genügt eine gewisse Selbständigkeit. Trotzdem muss der Teil über eine gewisse Selbständigkeit verfügen, die nicht durch eine organisatorische Verselbständigung und durch einen gesonderten Vermögens- und Ergebnisausweis zu einem Teilbetrieb gemacht werden kann.⁷⁴³ Diese sehr enge Auslegung des Begriffs Teilbetrieb ist von der Rechtsprechung des BFH insoweit abgeschwächt worden, als bei den einzelnen Kriterien eine unterschiedliche Gewichtung stattfindet. Und zwar in Abhängigkeit davon, ob es um einen Fertigungs-, Handels- oder Dienstleistungsbetrieb geht.

(af) Wesentliche Betriebsgrundlage

Damit die Übertragung eines Betriebs bzw. Teilbetriebs vorliegt, müssen sämtliche wesentlichen Betriebsgrundlagen übertragen werden.⁷⁴⁴ Auch der Begriff der „wesentlichen Betriebsgrundlage“ ist für unterschiedliche Normen von Relevanz. Nach der überwiegenden Ansicht ist der Begriff normen-

⁷³⁹ Vgl. Blumers, W., Teilbetriebe, in: DB, 2001, S. 722.

⁷⁴⁰ Vgl. Kupfer, C., Teilbetriebserfordernis, 2000, S. 12; Wacker, R., in: Schmidt, L., EStG, 2006, § 16, Rz. 147; Vgl. Geissler, M., in: Herrmann / Heuer / Raupach, EStG, § 16 EStG, Rz. 140; Reiß, in: Kirchhof, P. / Söhn, Harmut, EStG, § 16 EStG, Rz. B 254.

⁷⁴¹ Vgl. BFH v. 15.03.1984 – IV R 189/81, BStBl. II 1984, 486; v. 01.07.2004 – IV R 32/02, BFH/NV 2005, 31.

⁷⁴² Vgl. Patt, J., in: Dötsch, E. / Jost, W. / Pung, A. u.a., KStG, § 20 UmwStG, Rz. 52; BFH v. 12.11.1997 – XI R 24/97, BFH/NV 1998, 690.

⁷⁴³ Vgl. BFH v. 05.04.1968 - IV R 75/67, BStBl. II 1968, 523.

⁷⁴⁴ Vgl. Patt, J., in: Dötsch, E. / Jost, W. / Pung, A. u.a., KStG, § 20 UmwStG, Rz. 23; Blumers, W. / Siegels, J., Ausgliederung, in: DB, 1996, S. 7; BFH v. 16.02.1996, - I R 183/94, BStBl. II 1996, 342; BMF-Schreiben v. 25.03.1998, BStBl. I 1998, 268, Rz. 20.08.

spezifisch unterschiedlich auszulegen.⁷⁴⁵ Der Begriff der wesentlichen Betriebsgrundlage wird zum einen funktional-qualitativ definiert. Bei dieser Betrachtungsweise rechnen solche Wirtschaftsgüter zu den wesentlichen Betriebsgrundlagen, die ihrer Funktion nach für die Art des Betriebs wesentlich sind.⁷⁴⁶ Nach der quantitativen Methode werden dagegen solche Wirtschaftsgüter als wesentlich eingestuft, in denen hohe stille Reserven ruhen.⁷⁴⁷

Bei der Problematik des § 16 EStG kommt sowohl die funktional-qualitative als auch die quantitative Betrachtungsweise zum Ansatz.⁷⁴⁸ Für den Bereich des Umwandlungssteuergesetzes wird überwiegend diese Handhabung abgelehnt und allein auf die qualitative Betrachtungsweise zurückgegriffen.⁷⁴⁹

Dies wird mit dem Sinn und Zweck des Umwandlungssteuergesetzes begründet. Danach sollen wirtschaftlich sinnvolle Umstrukturierungen erleichtert werden. Hierbei kommt es für das Funktionieren des Betriebs nur auf die wesentlichen Wirtschaftsgüter an.

Nach der Rechtsprechung des BFH setzt die Übertragung der wesentlichen Betriebsgrundlagen voraus, dass auch das zivilrechtliche Eigentum mit übergeht.⁷⁵⁰ In der Praxis ist diese Anforderung insbesondere bei Grundstücken mit Problemen behaftet.⁷⁵¹ Gerade in Fällen, bei denen Grundstücke von mehreren Teilbetrieben gemeinsam genutzt werden, fordert die Finanzverwaltung grundsätzlich eine zivilrechtliche Teilung der Grundstücke.⁷⁵² Diese Anforderung kann

⁷⁴⁵ Vgl. Binz, M. / Freudenberg, G./ Sorg, M, wesentliche Betriebsgrundlage, in: DStR, 1993, S. 6; Hörger, H./ Schulz, A., wesentliche Betriebsgrundlage, in: DStR, 1998, S. 233; Röder, T./ Beckmann, K., Teilbetriebsverständnis, in: DStR, 1999, S. 751; Blumers, W., Teilbetriebe, in: DB, 2001, S. 724; Wacker, R., in: Schmidt, L., EStG, 2006, § 16 EStG, Rz. 100; BFH v. 02.10.1997 - IV R 84/96, BStBl. II 1998, 104; BMF-Schreiben v. 16.08.2000, BStBl. I, 1253; Gegen eine unterschiedliche Auslegung des Begriffs des wesentlichen Betriebsgrundlage in § 16 EStG einerseits und in § 20, § 24 UmwStG andererseits vgl. Patt, J., Wesentliche Betriebsgrundlagen, in: DStR, 1998, S. 190 ff.; Patt, J. / Rasche, R., Differenzierende Bestimmung, in: FR, 2000, S. 1331.

⁷⁴⁶ Vgl. Binz, M. / Freudenberg, G./ Sorg, M., wesentliche Betriebsgrundlage, in: DStR, 1993, S. 3; Patt, J., in: Dötsch, E. / Jost, W. / Pung, A. u.a., KStG, § 20 UmwStG, Rz. 24; BFH v. 24.08.1989 - IV R 135/86, BStBl. II 1989, 1014; v. 09.10.1996, XI R 71/95, BStBl. II 1997, 236.

⁷⁴⁷ Vgl. Patt, J., in: Dötsch, E. / Jost, W. / Pung, A. u.a., KStG, § 20 UmwStG, Rz. 25; BFH v. 26.04.1979 - IV R 119/76, BStBl. II 1997, 557.

⁷⁴⁸ Vgl. Patt, J., in: Dötsch, E. / Jost, W. / Pung, A. u.a., KStG, § 20 UmwStG, Rz. 26; Blumers, W., Teilbetriebe, in: DB, 2001, S. 722.

⁷⁴⁹ Vgl. Haarmann, W., Begriff, in: Wassermeyer, F. / Mayer, D. / Rieger, N., Festschrift, 2000, S. 384; Blumers, W., Teilbetriebe, in: DB, 2001, S. 724; Rogall, M., Sonderbetriebsvermögen, in: DB, 2005, S. 410; Wacker, R., in: Schmidt, L. EStG, 2006, § 16 EStG, Rz. 101; Ley, U., SEStEG, in: FR, 2007, S. 110.

⁷⁵⁰ Vgl. 16.02.1996 - I R 183/94, BStBl. II 1996, 342.

⁷⁵¹ Vgl. Haarmann, W., Begriff, in: Wassermeyer, F. / Mayer, D. / Rieger, N., Festschrift, 2000, S. 384.

⁷⁵² Vgl. BMF - Schreiben v. 25.03.1998, BStBl. I 1998, 268, Rz. 15.07.

aber den einschlägigen Vorschriften nicht entnommen werden. Weder §16 EStG noch die Regelungen des Umwandlungssteuerrechts geben hierzu eine Grundlage. Die Rechtsprechung leitet diese Forderung aus dem Sinn und Zweck des § 16 EStG ab, da der den Betrieb Einstellende sich auch des zivilrechtlichen Eigentums der Wirtschaftsgüter entbinden müsse.

Ein Teil der Literatur und Rechtsprechung vertritt die Ansicht, dass diese Forderung auch bei § 20 UmwStG gelten müsse. Es sei daher nicht möglich, dass ein Teil der wesentlichen Betriebsgrundlagen zivilrechtlich übertragen werde, während ein anderer Teil der übernehmenden Kapitalgesellschaft zur Nutzung überlassen würde.⁷⁵³

Gegen diese Auffassung wendet sich Blumers⁷⁵⁴. Er führt aus, dass die einzelnen Teilbetriebskriterien (organisch geschlossener Teil des Gesamtbetriebes/Lebensfähigkeit/gewisse Selbständigkeit) nicht auf das Eigentum an den wesentlichen Betriebsgrundlagen und dessen Übergang abstellen. Es handelt sich vielmehr um betriebswirtschaftliche Kriterien, die mit der Eigentumsfrage an den wesentlichen Betriebsgrundlagen nichts zu tun haben. Daraus folgert er, dass es für den Teilbetriebsübergang des Umwandlungssteuergesetzes nur darauf ankäme, dass der Teilbetrieb übergehe. Dies hängt aber nicht notwendigerweise mit dem Übergang des Eigentums zusammen. Blumers argumentiert mit dem Zweck der Vorschrift, die die Dispositionsfreiheit des Betriebsinhabers bei Umwandlungsvorgängen im Auge habe. Die Fortführung setzt aber nicht zwingend das Eigentum an den wesentlichen Betriebsgrundlagen voraus.⁷⁵⁵ Unter betriebswirtschaftlichen Gesichtspunkten ist auch die Möglichkeit der Nutzung als ausreichend anzusehen.

Rödter/Beckmann kommen zu dem Ergebnis, dass im Rahmen des Umwandlungssteuerrechts unter Teilbetrieb „ein organisatorisch verselbständigter Teil des Gesamtbetriebs verstanden werden [soll], der als solcher lebensfähig ist, d.h. eine aus eigenen Mitteln funktionsfähige Einheit darstellt. Dabei sollte es ausreichend sein, wenn und soweit zumindest (Teil-)Nutzungs-

⁷⁵³ Vgl. Wacker, R., in: Schmidt, L., EStG, 2006, § 16 EStG, Rz. 120; BFH v. 16.02.1996 - I R 183/94, BStBl II 1997, 139; BMF-Schreiben v. 25.03.1998, BStBl. I 1998, 268 Rz. 20.08.

⁷⁵⁴ Vgl. Blumers, W., Ausgliederung, in: DB, 1995, S. 498.

⁷⁵⁵ Auch Rödter, T. / Beckmann, K., Teilbetriebsverständnis, in: DStR, 1999, S. 752 vertreten die Auffassung, dass eine durch einen langfristigen Vertrag abgesicherte Nutzungsüberlassung als ausreichend anzusehen sei.

rechte an sämtlichen funktional wesentlichen Betriebsgrundlagen des Teilbetriebs dauerhaft mitübertragen bzw. entsprechend eingeräumt werden.“⁷⁵⁶

Auch Haarmann⁷⁵⁷ kommt in seinen Ausführungen zu einem ähnlichen Ergebnis. Er vertritt die Meinung, in betriebswirtschaftlicher Sicht wäre eine Überlassung zur Nutzung ausreichend. Er fordert, den Teilbetriebsbegriff betriebswirtschaftlichen Erkenntnissen zu öffnen. „Ziel muss es sein, betriebswirtschaftlich notwendige und sinnvolle Umstrukturierungen nicht an der gewählten Organisationsform scheitern zu lassen. Vor diesem Hintergrund sollte stärker auf das Merkmal der organischen Geschlossenheit abgestellt werden.“⁷⁵⁸

Dieser Ansicht ist für das Umwandlungssteuerrecht zu folgen, da ansonsten der eigentliche Zweck des Umwandlungssteuerrechts, betriebswirtschaftlich sinnvolle Gestaltungen nicht durch steuerliche Vorschriften zu behindern, erschwert würde.⁷⁵⁹ Dies ist ebenfalls vor dem Hintergrund der europarechtlichen Interpretation des Teilbetriebs bedeutsam. Nach der Fusionsrichtlinie ist der Teilbetrieb: „...die Gesamtheit der in einem Unternehmensteil einer Gesellschaft vorhandenen aktiven und passiven Wirtschaftsgüter, die in organisatorischer Hinsicht einen selbständigen Betrieb, d.h. eine aus eigenen Mitteln funktionsfähige Einheit darstellen.“⁷⁶⁰ Somit stellt der europäische Teilbetriebsbegriff auf eine organisatorisch geschlossene Gesamtheit aus aktiven und passiven Wirtschaftsgütern ab und reicht über die bloße Summe einzelner Wirtschaftsgüter hinaus. Auch finden sich die Typusmerkmale der Selbständigkeit und Lebensfähigkeit im Sinne einer Funktionsfähigkeit wieder.

Allerdings wird der Teilbetrieb in seinen Merkmalen auf eine eigenständige Funktionsfähigkeit reduziert.⁷⁶¹ Mit der Funktionsfähigkeit ist aber nicht notwen-

⁷⁵⁶ Rödder, T. / Beckmann, K., Teilbetriebsverständnis, in: DStR, 1999, S. 752.

⁷⁵⁷ Vgl. Haarmann, W., Begriff, in: Wassermeyer, F. / Mayer, D. / Rieger, N., Festschrift, 2000, S. 384. Gleiche Ansicht auch: Menner, S. / Broer, F., Betriebsteile, in: BB, 2003, S. 231; Behrens, S. / Schmitt, R., Übertragung, in: FR, 2002, S. 557.

⁷⁵⁸ Haarmann, W., Begriff, in: Wassermeyer, F. / Mayer, D. / Rieger, N., Festschrift, 2000, S. 391.

⁷⁵⁹ Vgl. Schmitt, J., in: Schmitt, J. / Hörtnagl, R. / Stratz, R., UmwG/UmwStG, § 20 UmwStG, Rz. 12; Herzig, N., Gestaltung, in: DB, 2000, S. 2239 bezeichnet eine enge Auslegung auch als „absolutes Spaltungshindernis“.

⁷⁶⁰ Richtlinie 90 / 434 / EWG des Rats vom 23.07.1990 über das gemeinsame Steuersystem für Fusionen, Spaltungen, die Eingringung von Unternehmensteilen und den Austausch von Anteilen, die Gesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten betreffen, ABl. L 225 v. 20.08.1990, S. 1 ff.

⁷⁶¹ Vgl. Herzig, N., Teilbetriebsbegriff, in: IStR, 1994, S. 2.

digerweise die Übertragung sämtlicher wesentlicher Betriebsgrundlagen verbunden. Aus diesem Grund ist der europäische Teilbetriebsbegriff im Gegensatz zum deutschen Verständnis weiter gefasst.⁷⁶²

(ag) Zwischenergebnis

Gemäß der gestellten Frage soll überprüft werden, ob bestehende Nebenbetriebe, wie beispielsweise Cafeterien, Kioske, Blumenläden eines Krankenhauses, im Wege der Sacheinlage gemäß § 20 UmwStG steuerneutral in eine Servicegesellschaft überführbar sind.

Wie bereits in Kapitel D dargestellt, wird der einheitliche Betrieb gewerblicher Art – Zweckbetrieb – Krankenhaus als **virtuelle Körperschaft** betrachtet. Innerhalb dieser virtuellen Körperschaft können Nebenbetriebe existieren. Diese Nebenbetriebe stellen „virtuelle wirtschaftliche Geschäftsbetriebe“ dar und führen zur partiellen Steuerpflicht, sofern sie nicht als Zweckbetrieb qualifiziert werden können.⁷⁶³ Der Begriff des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs wird in § 14 AO geregelt. Danach stellt "eine selbständige nachhaltige Tätigkeit, durch die Einnahmen erzielt werden und die über den Rahmen einer Vermögensverwaltung hinausgeht" einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb dar. Der Gesetzgeber grenzt ihn von der reinen Vermögensverwaltung ab.⁷⁶⁴

§ 14 AO regelt in Verbindung mit den jeweiligen Einzelsteuergesetzen die Reichweite der Steuerbefreiungen. Durch § 14 AO wird folglich nicht die objektive Steuerpflicht der Einzelsteuergesetze, sondern lediglich eine „sachliche“ Eingrenzung der subjektiven Steuervergünstigung geregelt.⁷⁶⁵ Dies hat zur Folge, dass allein durch die Qualifikation einer Tätigkeit als „wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb“ im Sinne des § 14 AO noch keine Aussage darüber gemacht werden kann, ob die entsprechende Tätigkeit beispielsweise auch der Körperschaftsteuer unterliegt.⁷⁶⁶ Dies ergibt sich aus der Eigenschaft des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs als Oberbegriff, der keine Gewinnerzielungsabsicht

⁷⁶² Vgl. Rödder, T. / Beckmann, K., Teilbetriebsverständnis, in: DStR, 1999, S. 751; Neumann, S., Teilbetrieb, in: EStB, 2002, S. 437 ff.; Menner, S. / Broer, F., Betriebsteile, in: BB, 2003, S. 223.

⁷⁶³ Vgl. Ellermann, N. / Gietz, U., in: Bihr, D. / Hekking, K. / Krauskopf, D. u.a., Handbuch, 2001, S. 505 ff.

⁷⁶⁴ Vgl. Buchna, J., Gemeinnützigkeit, 2003, S. 209 ff.; Gersch, E., in: Klein, F., AO, 2006, § 14 AO, Rz 1.

⁷⁶⁵ Vgl. Hüttemann, R., Gemeinnützigkeit, 1991, S. 132.

⁷⁶⁶ Vgl. Schauhoff, S., in: Schauhoff, S., Handbuch, 2005, S. 353.

voraussetzt. Somit kann ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb vorliegen, der aber mangels Gewinnerzielungsabsicht nicht der Körperschaftsteuer unterliegt, da diese nur bei Vorhandensein einer Gewinnerzielungsabsicht entsteht.⁷⁶⁷ Als Abgrenzungskriterien gelten hierbei:

- Selbständigkeit
- Nachhaltigkeit
- Einnahmen oder andere wirtschaftlicher Vorteile
- (Fehlende) Gewinnerzielungsabsicht.

Ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb ist nur gegeben, wenn alle in § 14 AO geforderten Merkmale vorliegen.⁷⁶⁸ Das **Kriterium Selbständigkeit** wird von der Rechtsprechung als Handeln auf eigene Rechnung und Gefahr interpretiert.⁷⁶⁹ Die Rechtsprechung zu § 14 AO orientiert sich an entsprechenden Urteilen zum Begriff des Gewerbebetriebs in § 15 EStG. Insoweit ist die Rechtsprechung zu § 15 EStG und die hierzu ergangene Kommentierung anwendbar. Der Unternehmer muss Unternehmerrisiko tragen und Unternehmerinitiative entfalten können.⁷⁷⁰ Abweichend von diesen allgemeinen Grundsätzen verlangt der BFH des Weiteren noch eine "sachliche Selbständigkeit" im Rahmen der Selbständigkeit des § 14 AO.⁷⁷¹ Diese soll dann vorliegen, wenn der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb von den anderen Tätigkeiten abgegrenzt werden könne. Dies ist nur dann möglich, wenn er mit anderen Tätigkeiten nicht in einer Weise zusammenhängt, dass die Ausübung des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs ohne die anderen Tätigkeiten erfolgen kann. Eine Abgrenzung ist auch dann nicht möglich, wenn der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb notwendiger Teil einer anderen Tätigkeit ist.⁷⁷² Gegen diese Auslegung des Begriffs „Selbständigkeit“ für Zwecke des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs wendet sich ein Teil der Rechtslehre.⁷⁷³

⁷⁶⁷ S. § 8 Abs. 1 KStG i.V.m. § 2 EStG.

⁷⁶⁸ Vgl. Hüttemann, R., *Gemeinnützigkeit*, 1991, S. 133; Buchna, J., *Gemeinnützigkeit*, 2003, S. 206; Tipke, K., in: Tipke, K. / Kruse, H., *AO*, § 14 AO, Rz. 4.

⁷⁶⁹ Vgl. BFH v. 08.08.1979 – I R 186/78, BStBl. II 1980, 106.

⁷⁷⁰ Vgl. BFH v. 13.02.1980 – I R 17/78, BStBl. II 1980, 303; v. 27.09.1988 – VIII R 193/83, BStBl. II 1989, 414; v. 31.07.1990 – I R 173/83, BStBl. 1991, 66;

⁷⁷¹ Vgl. BFH v. 18.01.1984 – I R 138/79, BStBl. 1984, 451.

⁷⁷² Vgl. BFH v. 18.01.1984 – I R 138/79, BStBl. II 1984, 452; v. 26.02.1992 – I R 149/90, BStBl. II 1992, 693; v. 15.10.1997 – I R 2/97, BStBl. II 1998, 176.

⁷⁷³ Vgl. Tipke, K., in: Tipke, K. / Kruse, H., *AO*, § 14 AO, Rz. 8; Hüttemann, R., *Gemeinnützigkeit*, 1991, S. 134; Franz, C., *Grundlagen*, 1991, S. 175; Scholtz, R., in: Koch, K. / Scholz, R., *AO*, 1996, § 14 AO, Rz. 10/2.

Das Kriterium **Nachhaltigkeit** wird im Einkommen-, Gewerbe- und Umsatzsteuerrecht übereinstimmend ausgelegt. Eine Tätigkeit wird dann mit Nachhaltigkeit ausgeübt, wenn sie von der Absicht getragen wird, diese zu wiederholen.⁷⁷⁴ Es muss also ein Wiederholungswille vorliegen. Nachhaltigkeit kann somit grundsätzlich nicht bei einer einmaligen oder gelegentlichen Tätigkeit existieren.

Als weiteres Kriterium muss die Tätigkeit der **Erzielung von Einnahmen oder anderen Vermögensvorteilen** dienen. Unentgeltliche Tätigkeiten können somit nicht zu einem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb führen. In der Literatur wird teilweise auf den Begriff Einnahmen im Sinne des § 8 EStG zurückgegriffen.⁷⁷⁵ Danach sind unter Einnahmen alle Güter in Geld oder Geldeswert zu verstehen. Dagegen ist im Unterschied zum Gewerbebetrieb des § 15 EStG Gewinnerzielungsabsicht nicht erforderlich. Es stellt sich die Frage, ob ein „virtueller wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb“ im Sinne des § 14 AO auch die Anforderungen des Betriebs oder Teilbetriebs in § 20 UmwStG erfüllt.

§ 14 AO fordert, dass die jeweilige Tätigkeit selbständig ausgeübt wird. Im Gegensatz hierzu genügt für das Vorliegen eines Teilbetriebs das Vorhandensein einer gewissen Selbständigkeit. Die Anforderungen an das Vorliegen eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs sind also enger als die des Teilbetriebs. Die Merkmale Nachhaltigkeit und Erzielung von Einnahmen beim wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb führen im Ergebnis zu den gleichen Anforderungen, die beim Teilbetrieb unter den Kriterien Lebensfähigkeit und organisch geschlossener Teil des Gesamtbetriebs geprüft werden.

Der Begriff des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs im Sinne des § 14 AO gilt als Oberbegriff für die gewerbliche, die land- und forstwirtschaftliche und die freie Berufstätigkeit.⁷⁷⁶ Die Kriterien Selbständigkeit und Nachhaltigkeit sind bei ihm gleichermaßen erforderlich wie bei diesen Tätigkeiten. Im Gegensatz zu diesen

⁷⁷⁴ Vgl. BFH v. 15.04.2004 – IV R 54/02, BStBl. II 2004, 868 m.w.N.

⁷⁷⁵ Vgl. Gersch, E., in: Klein, F., AO, 2006, § 14 Rz. 11; Tipke, K., in: Tipke, K. / Kruse, H., AO, § 14 AO, Rz. 10.

⁷⁷⁶ Vgl. BFH v. 08.11.1971 - GrS 2/71, BStBl. II 1972, 63; Tipke, K., in: Tipke, K. / Kruse, H., AO, § 14 AO, Rz. 5; Scholtz, R., in: Koch, K. / Scholtz, R., AO, 1996, § 14 AO, Rz. 7.

Tätigkeiten ist die Gewinnerzielung jedoch nicht notwendig. Gemäß § 14 AO genügt es, dass Einnahmen oder andere wirtschaftliche Vorteile erzielt werden. Diese Voraussetzung ist vergleichbar mit der Rechtsprechung zum Teilbetrieb. Die zum Teilbetrieb ergangene Rechtsprechung fordert "Lebensfähigkeit". Lebensfähigkeit ist aber nicht notwendigerweise gleichzusetzen mit der Tatsache, dass Gewinne erwirtschaftet werden müssen.⁷⁷⁷ Vielmehr dürfte der Teilbetrieb nicht so untrennbar mit dem Rest des Betriebs verbunden sei, dass ein Herauslösen aus dem Gesamtbetrieb die Funktionsfähigkeit des Teilbetriebs beseitigt. Insofern kann davon ausgegangen werden, dass ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb der Einnahmen erzielt, auch die Anforderung "Lebensfähigkeit" erfüllen wird.

Eine selbständige und nachhaltige Tätigkeit, wie sie § 14 AO fordert, wird gleichzeitig auch einen organisch geschlossenen Teil darstellen. Sofern eine Tätigkeit als wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb anzusehen ist, muss auch über zusammenhängende Wirtschaftsgüter verfügt werden (können). Einige für den Krankenhausbereich typische Beispiele sollen dies verdeutlichen:

Besuchercafeteria

Das als gemeinnützig anerkannte Krankenhaus in öffentlich-rechtlicher Trägerschaft hat bisher die Besuchercafeteria selbst betrieben. Es möchte nun diesen Bereich in rechtlich verselbständigter Form ausüben. Der Krankenhausträger beabsichtigt hierzu diese nichtmedizinische Dienstleistung auf eine Servicegesellschaft in der Rechtsform einer GmbH, deren alleiniger Gesellschafter er ist, zu übertragen.

Innerhalb des einheitlichen Betriebs gewerblicher Art – Zweckbetrieb – Krankenhaus stellt die Besuchercafeteria einen Nebenbetrieb dar. Die Cafeteria ist wegen der engen räumlichen Verbindung mit dem Klinikbetrieb in den einheitlichen Betrieb gewerblicher Art einzubeziehen.⁷⁷⁸ Der Betrieb der Besuchercafeteria ist steuerlich regelmäßig als steuerpflichtiger „virtueller wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb“ zu erfassen.⁷⁷⁹ Es handelt sich um eine selbst-

⁷⁷⁷ Vgl. BFH v. 21.02.1973 - I V R 168/69, BStBl. II 1973, 361; v. 04.07.1973 - I R 154/71, BStBl. II 1973, 838; v. 23.11.1988 - X R 1/86, BStBl. II 1989, 376.

⁷⁷⁸ Vgl. Krämer, H., in: Dötsch, E. / Jost, W. / Pung, A. u.a., KStG, § 4 KStG, Rz. 142, Hochschulkliniken.

⁷⁷⁹ Vgl. BFH v. 24.01.1990 - I R 33/86, BStBl. II 1990, 470; v. 11.04.1990 - I R 122/87, BStBl. II 1990, 724.

ständige, nachhaltige Tätigkeit, durch die Einnahmen erzielt werden und die über den Rahmen der Vermögensverwaltung hinausgeht.

Die von § 14 AO geforderte sachliche Selbständigkeit ist gegeben, da die Cafeteria sich vom steuerbegünstigten Krankenhausbetrieb abgrenzen lässt. Die Tätigkeit hebt sich auch wirtschaftlich von der Gesamttätigkeit des Krankenhauses ab. Die Ausübung ist auch ohne die Krankenhaustätigkeit möglich. Das Kriterium der Nachhaltigkeit ist ebenfalls erfüllt, da der Betrieb der Besuchercafeteria auf Wiederholung angelegt ist.

Aufgrund des Gebotes der Wettbewerbsneutralität unterliegt diese Tätigkeit regelmäßig als steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb der Körperschaftsteuer.⁷⁸⁰ Sofern eine steuerneutrale Überführung in eine GmbH beabsichtigt wird, müssen die Voraussetzungen der Sacheinlage gemäß § 20 UmwStG zutreffen.

Die Anforderungen an den Einbringenden sind erfüllt, da dies alle in § 1 Abs. 1 KStG genannten Körperschaften sein können. Als Einbringender gilt dabei die Körperschaft des öffentlichen Rechts. Auch die Anforderung, dass die übernehmende Kapitalgesellschaft als Gegenleistung für die Einbringung neue Anteile gewährt und dass die übernehmende Kapitalgesellschaft gemäß § 20 i.V.m. § 1 Abs. 4 , Abs. 2 UmwStG eine europäische Gesellschaft ist, erweist sich als unproblematisch. Kritisch zu würdigen ist dagegen das Einbringungsobjekt.

Fraglich erscheint, ob der „virtuelle“ wirtschaftliche Geschäftsbetrieb Cafeteria als Teilbetrieb im Sinne des § 20 UmwStG zu werten ist. Bei der Besuchercafeteria müsste es sich folglich um einen mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestatteten und organisch geschlossenen Teil des Gesamtbetriebes handeln, der zudem für sich lebensfähig ist,.

Das Kriterium **gewisse Selbständigkeit** ist erfüllt, da sich die Wirtschaftsgüter, die der Besuchercafeteria dienen, von denjenigen deutlich abgrenzen lassen, die für die übrige Tätigkeit des Klinikbetriebs benötigt werden. Auch die vom BFH geforderte sachliche Verselbständigung ist aufgrund der Wesensverschie-

⁷⁸⁰ Vgl. BFH v. 11.05.1988 - V R 76/83, BStBl. II 1988, 908. Vgl. auch Niedersächsisches Finanzgericht v. 26.05.1993 – VI 272/91, Lexinform Nr. 0108009 zu Imbiss-Ständen bei Vereinen.

denheit der Cafeteria im Hinblick auf die Betätigung des übrigen Klinikbetriebs gegeben. Die Abgrenzung ergibt sich üblicherweise schon aus der vorliegenden räumlichen Trennung der Cafeteria von dem restlichen Betrieb und den damit verbundenen eigenen Betriebsmitteln.

Auch die **Lebensfähigkeit** ist zu bejahen, da mit der Cafeteria eine eigenständige betriebliche Tätigkeit ausgeübt werden kann.

Die dargelegten Punkte sprechen dafür, die Besuchercafeteria als Teilbetrieb im Sinne des § 20 UmwStG zu qualifizieren. Entscheidend für eine Sacheinlage im Sinne des Umwandlungssteuergesetzes - und somit für die Steuerneutralität eines derartigen Vorgangs - ist des Weiteren, dass der Teilbetrieb als Ganzes eingebracht wird. Dies bedeutet, dass alle wesentlichen Betriebsgrundlagen auf die neue Servicegesellschaft übertragen werden.⁷⁸¹

Die herrschende Meinung im Schrifttum und auch der BFH befürworten eine normenspezifische Auslegung, d.h. im Rahmen des § 20 UmwStG greift die funktionale Betrachtungsweise. Bei der Sacheinlage gemäß § 20 UmwStG dürfen somit nur Wirtschaftsgüter ausgeschlossen werden, die für den Betrieb keine oder nur eine unbedeutende Funktion haben. Denn es ist der Zweck des Umwandlungssteuergesetzes die Umstrukturierung steuerneutral zu ermöglichen. Problematisch dürfte im Rahmen der Besuchercafeteria insbesondere der anteilige Grund- und Boden mit dazugehörigem Gebäudeanteil sein.

Für diesen Problemkreis wird teilweise auf die vom BFH ergangene Rechtsprechung zur sachlichen Verflechtung im Rahmen der Betriebsaufspaltung zurückgegriffen. Grundsätzlich rechnen hiernach Grundstücke, die in den Betriebsablauf eingebunden sind, zu den wesentlichen Betriebsgrundlagen eines Unternehmens. Ausnahmen gelten für solche Grundstücke, die für den Betrieb keine oder nur eine geringe wirtschaftliche Bedeutung haben.⁷⁸² Ein wesentliches wirtschaftliches Gewicht ergibt sich insbesondere, wenn

⁷⁸¹ Vgl. Patt, J., in: Dötsch, E. / Jost, W. / Pung, A. u.a., KStG, § 20 UmwStG, Rz. 71.

⁷⁸² Vgl. BFH v. 12.11.1985 – VIII R 342/82, BStBl. II 1986, 299; v. 29.10.1991 – VIII R 77/87, BStBl. II 1992, 334; v. 14.07.1993 – X R 74-75/90, BStBl. II 1994, 15; v. 04.11.1992 – XI R 1/92, BStBl. II 1993, 245; v. 17.11.1992 – VIII R 36/91, BStBl. II 1993, 233; v. 26.05.1993 – X R 78/91, BStBl. II 1993, 718.

- die Betriebsführung durch die Lage des Grundstücks bestimmt wird, oder
- das Grundstück auf die Bedürfnisse des Betriebs zugeschnitten ist oder
- das Unternehmen aus anderen innerbetrieblichen Gründen ohne ein Grundstück dieser Art den Betrieb nicht fortführen könnte.⁷⁸³

Bei dem Grundstück, welches als Besuchercafeteria dient, wird es sich in der Regel um eine wesentliche Betriebsgrundlage handeln. Das Grundstück ist zur Erreichung des Betriebszwecks der Servicegesellschaft erforderlich. Der Betriebszweck einer Besuchercafeteria besteht in der Bewirtung der Besucher des Krankenhauses. Ohne die Benutzung des Krankenhausgebäudes wäre die Tätigkeit nicht möglich.

Das Grundstück wird normalerweise auch für die Betriebsführung der Servicegesellschaft von besonderem Gewicht sein. Für die Beantwortung der Frage, inwiefern ein Wirtschaftsgut für das Unternehmen besonderes Gewicht hat, ist nach der Rechtsprechung des BFH von Bedeutung, ob das Grundstück nach seiner Lage für die Belange des Betriebs besonders geeignet ist.⁷⁸⁴ Dies wird gerade bei einer Krankenhauscafeteria der Fall sein. Hier ist es entscheidend, dass sich die Cafeteria in unmittelbarem räumlichem Zusammenhang zur Klinik befindet. Ausschlaggebend wird auch sein, ob die Servicegesellschaft am Markt ein für ihre Belange gleichwertiges Grundstück mieten oder kaufen kann. Dies wird wegen des notwendigen räumlichen Zusammenhangs kaum möglich sein. Es kann somit festgestellt werden, dass das Grundstück im Fall einer Besuchercafeteria in der Regel als wesentliche Betriebsgrundlage zu qualifizieren ist.

Soll das Ziel eine ertragsteuerneutrale Teilprivatisierung sein, so müssen alle wesentlichen Betriebsgrundlagen mit übergehen. Für die weitere steuerliche Beurteilung ist es von entscheidender Bedeutung, was unter „Übertragung“ verstanden wird. Nach Ansicht der Rechtsprechung setzt dies den Übergang des zivilrechtlichen Eigentums voraus.⁷⁸⁵ Folgt man dagegen einer vor allem im neueren Schrifttum vertretenen Ansicht, ist Übertragung nicht notwendiger Weise mit der Übertragung des zivilrechtlichen Eigentums gleichzusetzen. Für Zwecke

⁷⁸³ Vgl. BFH v. 18.09.2002 - X R 4/01, BFH/NV 2003, 41.

⁷⁸⁴ Vgl. BFH v. 07.08.1990 - VIII R 110/87, BStBl. II 1991, 336; Kempermann, M., Grundstücke, in: FR, 1993, S. 594.

⁷⁸⁵ Vgl. BFH v. 16.02.1996 - I R 183/94, BStBl. II 1996, 343.

des Umwandlungssteuerrechts soll es als ausreichend angesehen werden, wenn eine Überlassung zur Nutzung erfolgt. Die Kapitalgesellschaft müsste als wirtschaftlicher Eigentümer angesehen werden können.⁷⁸⁶ Dieser Ansicht folgend, wäre es ausreichend, die Räumlichkeiten durch den Krankenhaus-träger an die Cafeteria-GmbH zu verpachten. Im Ergebnis ließe sich dann eine ertragsteuerneutrale Überführung realisieren.

Lehnt man diese Auffassung ab, wäre bei Zurückbehaltung des Grundstücks die Anwendung des § 20 UmwStG ausgeschlossen, da nicht der vollständige Teilbetrieb mit allen wesentlichen Betriebsgrundlagen eingebracht wird.

Wäscherei

Betreibt das Krankenhaus eine Zentralwäscherei, die auch Dienstleistungen an Außenstehende erbringt, deren Wert 20% der gesamten Wäschereileistung übersteigt, liegt insoweit ebenfalls ein „virtueller“ wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb vor.⁷⁸⁷ Die entgeltlichen Leistungen des Wäschereibetriebs an andere Einrichtungen werden folglich im Rahmen eines „virtuellen“ wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs ausgeführt. Die Tätigkeit kann auch nicht als begünstigter Zweckbetrieb behandelt werden, da die Voraussetzungen der §§ 64 ff. AO nicht gegeben sind.

Bei der Prüfung, ob eine steuerneutrale Überführung in eine GmbH möglich ist, sind auch hier die Anforderungen des § 20 UmwStG zu prüfen. Neben den bereits aufgezeigten Merkmalen ist der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb Wäscherei als **Teilbetrieb** zu qualifizieren. Bei der Wäscherei muss es sich folglich um einen organisch geschlossenen, mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestatteten Teil des Krankenhauses handeln, der für sich betrachtet alle Merkmale eines Betriebs im Sinne des Einkommensteuergesetzes aufweist und als solches lebensfähig ist.⁷⁸⁸

⁷⁸⁶ Vgl. Blumers, W., Ausgliederung, in: DB, 1995, S. 496; Rödder, T. / Beckmann, K., Teilbetriebsverständnis, in: DStR, 1999, S. 751; Haarmann, W., in: Wassermeyer, F. / Mayer, D. / Rieger, N., Festschrift, 2000, S. 384; Blumers, W., Teilbetriebe, in: DB, 2001, S. 726; Widmann, S., in: Widmann, S. / Mayer, D. Umwandlungsrecht, § 20 UmwStG, Rz. 9; Behrens, S./Schmitt, R., Übertragung, in: FR, 2002, S. 557; Menner, S. / Broer, F., Betriebsteile, in: BB, 2003, S. 231; Schmitt, J. in: Schmitt, J. / Hörtnagl, R. / Stratz, R., UmwG/UmwStG, 2006, § 20 UmwStG, Rz. 12.

⁷⁸⁷ Vgl. BFH v. 18.10.1990 - V R 35/85, BStBl. II 1991,157-161.

⁷⁸⁸ Vgl. Schmitt, J., in: Schmitt, J. / Hörtnagl, R. / Stratz, R., UmwG/UmwStG, 2006, § 20 UmwStG, Rz. 65.

Eine **gewisse Selbständigkeit** liegt vor, da die dem Wäschereibetrieb gewidmeten Wirtschaftsgüter in ihrer Zusammenfassung einer Tätigkeit dienen, die sich von der übrigen Tätigkeit der Klinik deutlich unterscheidet. Die Differenzierung beruht bei der Wäscherei auf sachlichen Kriterien. Auch eine sachliche Verselbständigung kann aufgrund der Wesensverschiedenheit des Wäschereibetriebs vom übrigen Klinikbetrieb bejaht werden.

Das Kriterium **Lebensfähigkeit** ist zu bejahen, da nicht gefordert wird, dass der Teilbetrieb mit Gewinn arbeiten muss. Es kommt vielmehr darauf an, dass der Wäschereibetrieb - der objektiven wirtschaftlichen Struktur nach - eine eigenständige betriebliche Tätigkeit ausüben könnte.⁷⁸⁹ Dies ist unstreitig gegeben, da bei der Beurteilung als wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb gerade die Wettbewerbssituation bejaht wird. Auch verfügt der Wäschereibetrieb über einen gewerblichen Charakter.⁷⁹⁰

Gefordert wird des Weiteren die Einbringung aller **wesentlichen Betriebsgrundlagen**.⁷⁹¹ Bei den beweglichen Wirtschaftsgütern rechnen solche Wirtschaftsgüter zu den wesentlichen Betriebsgrundlagen, welche für die Betriebsführung ein wirtschaftliches Gewicht besitzen und nicht jederzeit ersetzbar sind. Hierzu gehören insbesondere die Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, während Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens grundsätzlich keine wesentlichen Betriebsgrundlagen darstellen. Dies dürfte unproblematisch sein. Problematisch könnte hingegen auch hier die Einbringung von Grundstücken sein. Zur funktionalen Wesentlichkeit von Grundstücken hat der BFH insbesondere bei sachlicher Verflechtung im Rahmen der Betriebsaufspaltung Stellung genommen.

Danach ergibt sich, dass für das wirtschaftliche Gewicht eines Grundstücks

- die Lage,
 - der besondere Zuschnitt auf die Bedürfnisse des Betriebs
- ausschlaggebend sind.

⁷⁸⁹ Vgl. BFH v. 23.11.1988 – X R 1/86, BStBl. II 1989, 376.

⁷⁹⁰ Vgl. BFH v. 19.08.1998 – X B 101/98, BFH/NV 1999, 176.

⁷⁹¹ Vgl. BFH v. 16.02.1996 – I R 183/94, BStBl. II 1996, 342.

Bei der Beurteilung, ob das Grundstück für den Betrieb des Wäschereibetriebs ein wirtschaftliches Gewicht besitzt, ist folglich zu prüfen, ob die Betriebsführung durch die Lage des Grundstücks bestimmt wird. Dies ist zu verneinen, da die Wäschereileistung auch außerhalb des Klinikgebäudes durchgeführt werden kann. Auch bildet das Grundstück der Klinik keine räumliche oder funktionale Grundlage für die Wäscherei. Gerade Fälle, bei denen eine Zentralwäscherei für mehrere Einrichtungen die Dienstleistung erbringt, belegen, dass die Wäscherei nicht ortsgebunden ist. Im Ergebnis stellt das Grundstück für den Wäschereibetrieb keine wesentliche Betriebsgrundlage dar.

Dies hat zur Konsequenz, dass der Teilbetrieb Wäscherei im Ganzen auch ohne Grundstück in die Servicegesellschaft eingebracht werden kann.

Bei der Wäscherei ist eine weitere Besonderheit zu berücksichtigen. Wie bereits ausgeführt, stellt der Teil der Wäscherei, der Umsätze an Dritte erbringt, einen „virtuellen“ wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb dar.⁷⁹² Gleichzeitig werden aber auch Dienstleistungen an die Abteilungen bzw. Stationen des eigenen Krankenhauses erbracht. Dieser Teil stellt steuerrechtlich eine Hilfsleistung dar.

Häufig werden aber die Betriebsgrundlagen gleichzeitig in beiden Bereichen genutzt. Werden sämtliche Betriebsgrundlagen der Wäscherei ausgegliedert, kann § 20 UmwStG zur Anwendung gelangen, da ein Teilbetrieb übertragen wird. Unschädlich ist hierbei, dass sowohl steuerfreie als auch steuerpflichtige Dienstleistungen erbracht werden, da es für die Qualifikation als Teilbetrieb auf die Funktion der Wirtschaftsgüter ankommt.⁷⁹³

Apotheke

Die Beurteilung der Krankenhausapotheke ist vergleichbar mit der einer Krankenhauswäscherei. Unterhält ein öffentlich-rechtliches Krankenhaus eine Krankenhausapotheke, die auch entgeltliche Leistungen an die Krankenhäuser anderer Träger erbringt, liegt insoweit ein „virtueller“ wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb vor.⁷⁹⁴

⁷⁹² Unter der Voraussetzung, dass die Leistungen an Außenstehende dem Wert nach 20 Prozent der Wäschereileistung übersteigen; BFH v. 18.10.1990 – V R 35/85, BStBl. II 1991, 157.

⁷⁹³ Vgl. Schauhoff, S., in: Schauhoff, S., Handbuch, 2005, S. 970.

⁷⁹⁴ Vgl. BFH v. 18.10.1990 – V R 76/89, BStBl. II 1991, 268.

Für die Anwendung der Regelung des § 20 UmwStG ist neben den bisher genannten Voraussetzungen auch hier erforderlich, dass die Apotheke einen Teilbetrieb darstellt. Die Apotheke müsste somit einen organischen, mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestatteten und für sich allein lebensfähigen Teil eines Betriebes darstellen. Für die Beurteilung werden die Kriterien räumliche Trennung, unterschiedliche Tätigkeit, eigener Kundenstamm, gesonderte Buchführung, eigenes Personal und Anlagevermögen herangezogen. Das Vorliegen dieser Tatbestände wurde von der Rechtsprechung bejaht.⁷⁹⁵ Für die Qualifizierung der Apotheke zumindest als Teilbetrieb spricht auch, dass seit 01.01.2004 Apotheker bis zu vier Apotheken betreiben dürfen.⁷⁹⁶

Ausschlaggebend für die Anwendung des § 20 UmwStG ist zudem die Überführung aller wesentlicher Betriebsgrundlagen. Für die Apothekeneinrichtung und den Warenbestand ist dies unproblematisch. Entscheidend ist die Beurteilung des Betriebsgrundstücks. Als wesentliche Betriebsgrundlage müsste es von wirtschaftlichem Gewicht für die Betriebsführung der Apotheke sein.

Als Kriterium wird unter anderem die Lage des Grundstücks herangezogen. Es ist zwar vorteilhaft, wenn sich die Apotheke im Klinikgebäude befindet, aber keinesfalls ausschlaggebend. Wie das Finanzgericht Sachsen-Anhalt⁷⁹⁷ bereits feststellte, ist bei Apotheken ein gut organisiertes Vertriebssystem des Großhandels vorhanden, der einzelne Apotheken sogar mehrmals täglich beliefern kann. Somit kann die Apotheke ihrerseits auch ihre Kunden optimal beliefern. Die Lage ist dabei nicht entscheidend. Dies wird gerade auch durch die Tatsache belegt, dass eben häufig eine Apotheke mehrere Krankenhäuser beliefert. Auch das Indiz, dass ein Grundstück auf den Betrieb der nutzenden Gesellschaft besonders zugeschnitten ist, wird bei einer Krankenhausapotheke nicht greifen, da es sich hier nicht um eine gewöhnliche Apotheke mit Publikumsverkehr, sondern eher um ein reines „Auslieferungslager“ handelt. Das Grundstück wird folglich keine wesentliche Betriebsgrundlage darstellen.

Folglich ist eine steuerneutrale Einbringung des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes in eine GmbH möglich.

⁷⁹⁵ Vgl. FG des Landes Sachsen-Anhalt, v. 26.01.1995 – I 128/93, EFG, 1995, 659.

⁷⁹⁶ S. § 2 Abs. 4 und 5 ApoG i.d.F. v. 14.11.2003, BGBl. I 2003, 2190.

⁷⁹⁷ Vgl. FG des Landes Sachsen-Anhalt, v. 26.01.1995 – I 128/93, EFG, 1995, 659.

b. Bewertung des eingebrachten Vermögens

Die Einbringung eines Betriebs bzw. Teilbetriebs in eine Kapitalgesellschaft gegen Gewährung von Gesellschaftsanteilen stellt einen tauschähnlichen Vorgang dar und ist somit nach den allgemeinen Gewinnermittlungsgrundsätzen eine Gewinn realisierende Veräußerung. Durch § 20 UmwStG kann allerdings die Ertragsbesteuerung zum Zeitpunkt der Änderung der Unternehmensstruktur verhindert werden. Die Regelung des Umwandlungssteuergesetzes greift unabhängig davon, ob eine Umwandlung im Wege der partiellen Gesamtrechtsnachfolge nach dem UmwG oder eine Einzelrechtsnachfolge erfolgt, sodass sowohl die Ausgliederung nach § 168 UmwG als auch die Sachgründung einer Tochtergesellschaft erfasst werden.⁷⁹⁸

Die ertragsteuerlichen Folgen der Einbringung des „virtuellen“ wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes in eine Service-Gesellschaft werden maßgeblich vom steuerlichen Wertansatz bei der aufnehmenden Kapitalgesellschaft bestimmt. Nach der nunmehr geltenden gesetzlichen Regelung des § 20 Abs. 2 UmwStG hat die übernehmende Gesellschaft das eingebrachte Betriebsvermögen grundsätzlich mit dem gemeinen Wert anzusetzen.⁷⁹⁹ Nach der neuen Norm ist folglich der Grundfall die Bewertung zum gemeinen Wert. Es ist allerdings bei Vorliegen bestimmter Voraussetzungen auf Antrag⁸⁰⁰ auch weiterhin möglich, Buchwerte oder Zwischenwerte anzusetzen. Allerdings besteht kein uneingeschränktes Wahlrecht mehr.⁸⁰¹

Das eingebrachte Betriebsvermögen darf auf Antrag mit dem Buchwert oder einem Zwischenwert angesetzt werden, wenn die nachfolgenden Voraussetzungen kumulativ erfüllt sind.

- Es muss sichergestellt sein, dass das eingebrachte Betriebsvermögen später bei der übernehmenden Körperschaft der Besteuerung mit Körperschaftsteuer unterliegt.

⁷⁹⁸ Vgl. Schmitt, J., in: Schmitt, J. / Hörtnagl, R. / Stratz, R., UmwG/UmwStG, 2006, vor §§ 20-23 UmwStG, Rz. 1; Wälzholz, E., Teilbetriebsbegriff, 1999, S. 37; Schafplitz, A. / Widmayer, G., Umwandlungen, in: BB, 2006, Beilage 8 zu Heft 44.

⁷⁹⁹ Vgl. Benz, S. / Rosenberg, O., Einbringungsvorgänge, in: BB, 2006, Beilage 8 Heft 44, S. 53; Pflüger, H., SEStEG, in: GStB, 2006, S. 395; Dörfler, O. / Rautenstrauch, G. / Adrian, G., Einbringungen, in: BB, 2006, S. 1711; Rödder, T. / Schumacher, A., SEStEG II, in: DStR, 2006, S. 1536; Bilitewski, A., SEStEG, in: FR, 2007, S. 61.

⁸⁰⁰ S. § 20 Abs. 2 S 2 UmwStG.

⁸⁰¹ Vgl. Benz, S. / Rosenberg, O., Einbringungsvorgänge, in: BB, 2006, Beilage 8 zu Heft 44, S. 54; Ley, U., SEStEG, in: FR, 2007, S. 111.

- Die Passivposten (ohne Eigenkapital) dürfen die Aktivposten nicht übersteigen.
- Durch die Umstrukturierung darf es nicht zu einem Ausschluss oder einer Beeinträchtigung des deutschen Besteuerungsrechts hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung der übertragenen Wirtschaftsgüter kommen.
- Das Vorliegen eines Antrags der übernehmenden Gesellschaft beim zuständigen Finanzamt.⁸⁰²

Die steuerliche Behandlung des Einbringenden richtet sich nach § 20 Abs. 3 UmwStG. Gegenüber dem bisherigen Recht ergeben sich keine Änderungen.⁸⁰³

Der Einbringungsgewinn wird dergestalt ermittelt, dass der Wert des eingebrachten Betriebsvermögens für den Einbringenden als Veräußerungspreis gilt.⁸⁰⁴ Das Ziel der steuerneutralen Umstrukturierung kann nun bei Vorliegen der Voraussetzungen des § 20 Abs. 2 UmwStG dadurch erreicht werden, dass die aufnehmende Kapitalgesellschaft das eingebrachte Betriebsvermögen mit dem Buchwert bilanziert.

Daneben greift die gesetzliche Fiktion des § 20 Abs. 3 S. 1 UmwStG, der als Veräußerungspreis der Wirtschaftsgüter diesen Buchwert anordnet. Dadurch wird erreicht, dass sich für den Einbringenden kein Gewinn aus der Umstrukturierung ergibt, da die Gegenleistung für den Einbringungsgegenstand dem Buchwert hierfür entspricht.

Daneben hat der Einbringende die Anteile, welche er für die Einbringung von der übernehmenden Kapitalgesellschaft erhielt, mit den dem Veräußerungspreis entsprechenden Anschaffungskosten anzusetzen.⁸⁰⁵ Auch hier gibt es keine Änderung zur bisherigen Rechtslage.⁸⁰⁶

Der Buchswertansatz und somit die Möglichkeit der steuerneutralen Gründung einer Service-Gesellschaft setzt somit gemäß § 20 Abs. 3 UmwStG voraus, dass ein inländisches Besteuerungsrecht hinsichtlich des Gewinns aus einer Veräußerung der dem Einbringenden gewährten Gesellschaftsanteile im Zeitpunkt der Einbringung besteht. Andernfalls schreibt § 20 Abs. 3 S. 2 UmwStG

⁸⁰² S. § 20 Abs. 2 UmwStG. Vgl. Rödder, T. / Schumacher, A., SEStEG II, in: DStR, 2006, S. 1536; Benz, S. / Rosenberg, O., Einbringungsvorgänge, in: BB, 2006, Beilage 8 zu Heft 44, S. 54 ff.; Dörfner, O., Rautenstrauch, G. / Adrian, G., Einbringungen, in: BB, 2006, S. 1712.

⁸⁰³ Vgl. Ley, U., SEStEG, in: FR, 2007, S. 113.

⁸⁰⁴ S. § 20 Abs. 3 S. 1 UmwStG.

⁸⁰⁵ S. § 20 Abs. 3 S. 1 UmwStG.

⁸⁰⁶ Vgl. Benz, S. / Rosenberg, O., Einbringungsvorgänge, in: BB, 2006, Beilage 8 zu Heft 44, S. 58.

zwingend vor, dass für den Einbringenden der gemeine Wert des Betriebsvermögens im Zeitpunkt der Einbringung als Anschaffungskosten der Anteile gilt.

Bei einer Körperschaft des öffentlichen Rechts rechnet die Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft grundsätzlich zum Bereich der Vermögensverwaltung.⁸⁰⁷ Die Veräußerung von Anteilen, die diesem Bereich zugeordnet werden, würde folglich im steuerbefreiten Bereich stattfinden. Dies hätte zur Konsequenz, dass der Gewinn aus der Veräußerung der Gesellschaftsrechte außerhalb eines Betriebes gewerblicher Art anfielen und somit nicht von der Körperschaftsteuer erfasst würde. Für diesen Fall schreibt § 20 Abs. 3 UmwStG zwingend die Realisierung aller stillen Reserven durch Ansatz des gemeinen Wertes vor. Durch die gesetzliche Fiktion des § 22 Abs. 4 Nr. 1 UmwStG gilt allerdings der Gewinn, den eine juristische Person des öffentlichen Rechts aus der Veräußerung von Anteilen im Sinne des § 22 Abs. 1 UmwStG als in einem Betrieb gewerblicher Art entstanden. Im Ergebnis wird hierdurch erreicht, dass der Gewinn im steuerpflichtigen Bereich einer juristischen Person des öffentlichen Rechts entsteht. Somit ist auch ein inländisches Besteuerungsrecht im Sinne des § 20 Abs. 3 UmwStG gegeben. Folglich hat die juristische Person des öffentlichen Rechts die Möglichkeit, das Betriebsvermögen mit dem Buchwert, gemeinen Wert oder einem Zwischenwert anzusetzen. Ein Ansatz zum gemeinen Wert ist mithin nicht zwingend.

Nach § 20 Abs. 3 UmwStG hängt die Steuerneutralität der Übertragung vom Wertansatz bei der übernehmenden Gesellschaft und damit vom der Bewertung des Betriebsvermögens ab. Grundsätzlich steht nach § 20 Abs. 2 UmwStG der übernehmenden Gesellschaft unter den Voraussetzungen des § 20 Abs. 2 UmwStG ein Bewertungswahlrecht für das eingebrachte Betriebsvermögen zu.⁸⁰⁸ Das Vermögen kann danach zum Buchwert, gemeinen Wert oder einem Zwischenwert angesetzt werden. Das Umwandlungssteuergesetz räumt dieses Recht nur der übernehmenden Gesellschaft ein und sieht für die einbringende

⁸⁰⁷ Ausnahmsweise ist die Beteiligung selbst wieder ein Betrieb gewerblicher Art. Dies wird insbesondere bei einem maßgeblichen Einfluss auf die Geschäftsführung bejaht. Vgl. Krämer, H., in: Dötsch, E. / Jost, W. / Pung, A. u.a., KStG, § 4 KStG, Rz. 49 ff.

⁸⁰⁸ Zur optimalem Wahlrechtsausübung vgl. Elschen, R. / Trompeter, F., Zwischenwertansatz, in: DB, 1990, S. 2533.

keine Mitwirkungsrechte vor. Der von der übernehmenden Gesellschaft gewählte Wertansatz hat dann die folgenden Konsequenzen:

- Er gilt als Veräußerungspreis des Einbringenden (§ 20 Abs. 3 S. 1 UmwStG) und bestimmt somit auch den etwaigen Einbringungsgewinn und die daran anschließenden Besteuerungsfolgen.
- Er gilt auch als Anschaffungskosten der neuen Geschäftsanteile des Einbringenden (§ 20 Abs. 3 S. 1 UmwStG).
- Er bestimmt die Höhe der AfA-Bemessungsgrundlage bei der übernehmenden Gesellschaft.

Bei Gründung einer Service-GmbH durch Träger eines öffentlich-rechtlichen Krankenhauses kann die Service-GmbH unter den Voraussetzungen des § 20 Abs. 2 UmwStG das Bewertungswahlrecht also grundsätzlich in Anspruch nehmen. Auch die Regelung des § 22 UmwStG hat in Bezug auf den Veräußerungsgewinn von juristischen Personen des öffentlichen Rechts und steuerbefreiten Körperschaften konstitutive Wirkung, da insoweit dieser Veräußerungsgewinn als steuerpflichtig fingiert wird.⁸⁰⁹ Und ermöglicht, dass jener Personenkreis überhaupt eine steuerneutrale Einbringung durchführen kann.

Wählt die neue Service-GmbH den Buchwertansatz, so kann der bisherige wirtschaftliche Geschäftsbetrieb steuerneutral eingebracht werden. Es kommt im Ergebnis hierbei zu einer Verdoppelung der stillen Reserven, da sowohl die übertragenen Wirtschaftsgüter als auch die neu erworbenen Geschäftsanteile zum Buchwert ansetzbar sind.

Im Rahmen der Änderung des UmwStG durch das SEStEG kam es zu einer Änderung der Besteuerung des Anteilseigners bei einer Veräußerung von Geschäftsanteilen, die im Wege der Einbringung durch Ansatz des übernommenen Betriebsvermögens unter dem gemeinen Wert erfolgt. Nach altem Recht führte der Ansatz des Betriebsvermögens unter dem Teilwert zum Entstehen so genannter einbringungsgeborener Anteile. Dieses System wurde aufgegeben und durch eine Besteuerung des Einbringungsvorgangs innerhalb von sieben Jahren ersetzt. Das UmwStG knüpft nun an die ursprüngliche Einbringung an. Die zu diesem Zeitpunkt vorhandenen stillen Reserven werden

⁸⁰⁹ S. § 22 Abs. 4 UmwStG.

nachträglich besteuert. Die nachträgliche Besteuerung des ursprünglichen Einbringungsvorgangs erfolgt, sofern der Einbringende die Anteile innerhalb von sieben Jahren veräußert.⁸¹⁰

Bei der Bewertung ist also insbesondere zu beachten, ob beabsichtigt ist an der Servicegesellschaft weitere Investoren als Anteilseigner zu beteiligen. In diesem Fall wäre die Veräußerung eines Geschäftsanteils an der Servicegesellschaft innerhalb von sieben Jahren nach der Ausgliederung steuerpflichtig.

Bei der Ermittlung der Höhe des Einbringungsgewinns ist die so genannte Abschmelzregel des § 22 UmwStG zu beachten.⁸¹¹

c. Qualifikation der Anteile

In der Ausgangssituation verfügt das als Regie- oder Eigenbetrieb geführte Krankenhaus, welches für Zwecke des Gemeinnützigkeitsrechts als **virtuelle Körperschaft** betrachtet wird, über „**virtuelle steuerpflichtige wirtschaftliche Geschäftsbetriebe**“.

Die Ausgliederung eines bereits bestehenden steuerpflichtigen virtuellen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs (z.B. Apotheke, Wäscherei, Besuchercafeteria) in eine steuerpflichtige GmbH hat zur Konsequenz, dass der Krankenhausträger, beispielsweise die Kommune, am Anschluss der Reorganisation eine hundertprozentige Beteiligung an der Tochtergesellschaft hält. Die Service-Gesellschaft, die häufig in der Rechtsform der GmbH geführt wird, unterliegt dann nach den allgemeinen Regeln der Körperschaftsteuer.

Aus steuerlicher Sicht stellt sich hier die Frage nach der Sphärenzuordnung der Beteiligung. Die durch die Sacheinlage im Sinne des § 20 UmwStG entstandenen Geschäftsanteile können zum einen Bestandteil des allgemeinen Vermögens der juristischen Person des öffentlichen Rechts sein. Hierbei wird die Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft grundsätzlich dem Bereich der Vermö-

⁸¹⁰ Vgl. Benz, S. / Rosenberg, O., Einbringungsvorgänge, in: BB, 2006, Beilage 8 zu Heft 44, S. 61 ff.; Rödder, T. / Schumacher, A., SEStEG II, in: DStR, 2006, S. 1537 ff.; Pflüger, H., SEStEG, in: GSTB, 2006, S. 395.

⁸¹¹ Vgl. Patt, J., in: Dötsch, E. / Jost, W. / Pung, A. u.a., KStG, § 22 UmwStG (SEStEG), Rz. 26.

gensverwaltung zugeordnet.⁸¹² Nur in Ausnahmefällen stellt die Beteiligung selbst einen Betrieb gewerblicher Art dar.

Zum anderen können die Gesellschaftsanteile auch zum Betriebsvermögen eines weiteren ohnehin bestehenden Betriebs gewerblicher Art rechnen.⁸¹³ Die Anteile könnten folglich zum Betriebsvermögen des Betriebs gewerblicher Art – Zweckbetrieb – Krankenhaus zählen. Für gemeinnützige Zwecke wird dieser Betrieb gewerblicher Art als virtuelle Körperschaft betrachtet. Innerhalb der virtuellen Körperschaft lassen sich einzelne Teilbereiche unterscheiden. Die Beteiligung an der Service-Gesellschaft (vgl. Abbildung 8) könnte dem Bereich der „**virtuellen Vermögensverwaltung**“ zugeordnet werden oder alternativ als „**virtueller wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb**“ qualifiziert werden.

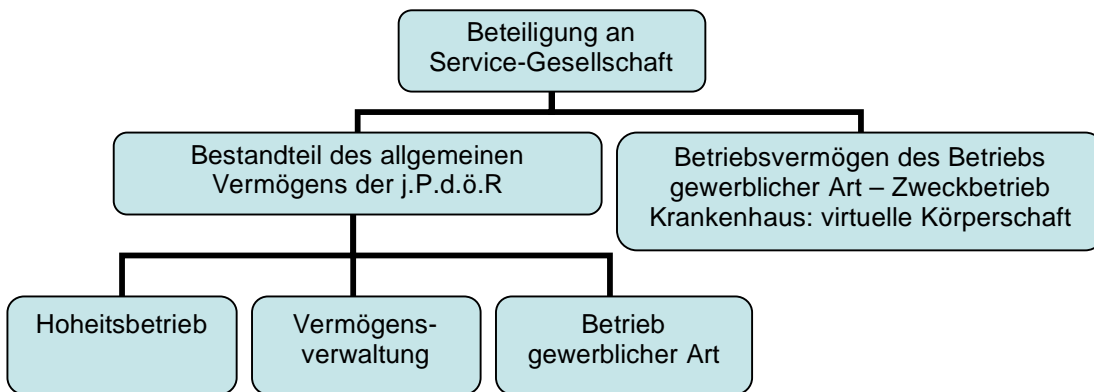


ABBILDUNG 8: SERVICE-GESELLSCHAFT: BETEILIGUNGSFORMEN

Wird die Beteiligung im allgemeinen Vermögen der Körperschaft des öffentlichen Rechts gehalten, kommen grundsätzlich drei Sphären in Betracht. Juristische Personen des öffentlichen Rechts unterliegen grundsätzlich nur im Rahmen ihrer Betriebe gewerblicher Art der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht.⁸¹⁴ Die Beteiligung der juristischen Person des öffentlichen Rechts an der Krankenhaus-GmbH löst somit grundsätzlich nur dann steuerliche Rechtsfolgen aus, wenn die Beteiligung einen Betrieb gewerblicher Art darstellen würde.⁸¹⁵ Es ist also zunächst erforderlich jene Fälle abzugrenzen, in denen die juristische Person des öffentlichen Rechts mit der Beteiligung an der Service-GmbH keinen Betrieb gewerblicher Art begründet. Die öffentliche Hand

⁸¹² Vgl. Krämer, H., in: Dötsch, E. / Jost, W. / Pung, A. u.a., KStG, § 4 KStG, Rz. 49.

⁸¹³ Vgl. Steffen, U., Neuregelungen, in: DStR, 2000, S. 2025 f.

⁸¹⁴ S. § 1 Abs. 1 Nr. 6 i.V.m. § 4 KStG.

⁸¹⁵ Ausnahme: beschränkte Steuerpflicht gemäß § 2 Abs. 2 KStG.

ist nicht im Rahmen eines Betriebes gewerblicher Art tätig, wenn die Betätigung gemäß § 4 Abs. 5 S. 1 KStG überwiegend der Ausübung öffentlicher Gewalt dient. Es sich folglich um einen so genannten Hoheitsbetrieb handelt.⁸¹⁶

Eine Beteiligung als solches kann aber nicht überwiegend der Ausübung öffentlicher Gewalt dienen. Daraus folgt, dass die Beteiligung der juristischen Person des öffentlichen Rechts an einer Service-GmbH nicht dem Hoheitsbereich zugeordnet werden kann. Des Weiteren muss eine Abgrenzung des Betriebs gewerblicher Art zum Bereich der Vermögensverwaltung vorgenommen werden. Diese Abgrenzung ist jedoch im Gesetz nicht ausdrücklich geregelt. Es entspricht aber der wohl herrschenden Meinung im Schrifttum, dass durch eine rein vermögensverwaltende Tätigkeit kein Betrieb gewerblicher Art begründet werden kann.⁸¹⁷

Die Abgrenzung der Vermögensverwaltung von der wirtschaftlichen Betätigung der öffentlichen Hand gestaltet sich schwierig, da sich die Bereiche nicht definitionsgemäß scharf trennen lassen und es teilweise Überschneidungen gibt.⁸¹⁸ Eine Grenzziehung zwischen Vermögensverwaltung und steuerpflichtiger wirtschaftlicher Betätigung ist weder in der Judikatur noch in der Literatur eindeutig erfolgt. Die Rechtsprechung hat bisher nur vereinzelt zur steuerlichen Abgrenzung zwischen einer Vermögensverwaltung und einem Betrieb gewerblicher Art Stellung genommen.⁸¹⁹

Ähnliche Abgrenzungsproblematiken bestehen auch im Rahmen des Einkommensteuerrechts bei der Abgrenzung der Gewinneinkunftsarten (§ 2 Abs. 1 Nr. 1 – 3 EStG) von den Überschusseinkunftsarten (§ 2 Abs. 1 Nr. 4 - 7 EStG), im Umsatzsteuerrecht bei der Definition des Unternehmens im Sinne des § 2

⁸¹⁶ Vgl. hierzu die Ausführungen unter Kapitel D I.

⁸¹⁷ Vgl. Bader, H., Hoheitsbetrieb, 1997, S. 106 ff.; Siegel, M., Der Begriff des Betriebs gewerblicher Art, 1999, S. 238 ff.; Hey, J., Steuerbegünstigung, in: StuW, 2000, S. 469; Seer, R. / Wolsztyński, C., Gemeinnützigkeit, 2002, S. 58 f.; Gastl, C., Betriebe gewerblicher Art, 2002, 34; Strahl, M., Steuerliche Chancen, in: FR, 2002, S. 917; Hüttemann, R., Besteuerung, 2002, S. 59.

⁸¹⁸ Vgl. Bader, H., Hoheitsbetrieb, 1997, S. 107.

⁸¹⁹ Die Rechtsprechung des BFH leitet die Ausgrenzung der Vermögensverwaltung aus dem Betrieb gewerblicher Art aus der typologischen Ähnlichkeit mit dem Gewerbebetrieb ab. Vgl. hierzu BFH v. 13.03.1974 – I R 7/71, BStBl. II 1974, 391; v. 06.04.1973 – III R 78/72, BStBl. II 1973, 616; FG Schleswig-Holstein v. 30.09.1997 – V 762/97, EFG 1998, 590; zur Rechtsprechung des RFH siehe bei Hüttemann, R., Besteuerung, 2002, S. 65.

UStG⁸²⁰ oder bei der Abgrenzung im Rahmen des § 14 AO hinsichtlich steuerbegünstigter Körperschaften. In diesem Bereich wird durch § 14 AO bestimmt, dass gemeinnützige Körperschaften mit ihren wirtschaftlichen Aktivitäten nur dann einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb begründen, wenn die Tätigkeit über den Rahmen der Vermögensverwaltung hinausgeht. Nach der wohl herrschenden Meinung im Schrifttum sind die dort gewonnenen Grundsätze entsprechend auf die Abgrenzung der vermögensverwaltenden Tätigkeit der öffentlichen Hand von deren wirtschaftlicher Betätigung anzuwenden.⁸²¹

Grundsätzlich ist die Beteiligung einer juristischen Person des öffentlichen Rechts an einer Kapitalgesellschaft dem Bereich der Vermögensverwaltung zuzurechnen.⁸²² Die Beteiligung einer juristischen Person des öffentlichen Rechts an einer Kapitalgesellschaft soll jedoch dann einen Betrieb gewerblicher Art darstellen, wenn die juristische Person des öffentlichen Rechts über einen mittelbaren oder unmittelbaren tatsächlichen entscheidenden Einfluss auf die laufende Geschäftsführung der Kapitalgesellschaft verfügt.

Diese Sichtweise geht zurück auf zwei Urteile des BFH vom 21.05.1957⁸²³ und vom 30.06.1971⁸²⁴. Gegenstand des ersten Urteils ist eine steuerbefreite Genossenschaft. Das Urteil vom 30.06.1971 betrifft ein Berufsverband, der eine Beteiligung an einer GmbH hält. Hier ging es um die Abgrenzung Vermögensverwaltung und wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb.

Auch die Finanzverwaltung hat aufgrund dieser Entscheidungen in den Körperschaftsteuer-Hinweisen ausgeführt, dass die Beteiligung eines Berufsverbandes an einer Kapitalgesellschaft einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb darstellt, wenn mit ihr tatsächlich ein entscheidender Einfluss auf die laufende

⁸²⁰ Vgl. Fischer, P., in: Hübschmann / Hepp / Spitaler, AO, § 14 AO, Rz. 55.

⁸²¹ Vgl. Krämer, H., in: Dötsch, E. / Jost, W. / Pung, A. u.a., KStG, § 4 KStG, Rz. 43 ; Seer, R., Betrieb gewerblicher Art I, in: DStR, 1992, S. 1753; Reich, D. / Helios, M., Steuersenkungsgesetz, in: BB, 2001, S.1442; Streck, M., in: Streck, KStG, 2003, § 4 KStG, Rz. 12; a.A. aber Bader, H., Hoheitsbetrieb, 1997, S. 110 und kritisch Landwehr, V., Betriebe gewerblicher Art, 2000, S. 188 ff.; Hüttemann, R., Besteuerung, 2002, S. 67 ff.

⁸²² Vgl. Krämer, H., in: Dötsch, E. / Jost, W. / Pung, A. u.a., KStG, § 4 KStG, Rz. 49; Heger, K., in: Gosch, D., KStG, 2005, § 4 KStG, Rz. 52; Streck, M., in: Streck, M., KStG, § 4 KStG, Rz. 12; Thieme, H., Steuersenkungsgesetz, in: FR, 2000, S. 1074 f.; Strahl, M., Steuerliche Chancen, in: FR, 2002, S. 917; Kessler, W. / Fritz, T. / Gastl, C., Behandlung, in: BB, 2001, S. 963; S. R 6 Abs. 2 S. 6 KStR 2004.

⁸²³ Vgl. BFH v. 21.05.1957 – I 228/56 S, BStBl. III 1957, 251.

⁸²⁴ Vgl. BFH v. 30.06.1971 – I R 57/70, BStBl. II 1971, 753.

Geschäftsführung des Unternehmens ausgeübt wird.⁸²⁵ Eine nähere Erläuterung findet sich jedoch nicht.

Bei gemeinnützigen Körperschaften des Privatrechts wird eine Beteiligung an einer steuerpflichtigen Kapitalgesellschaft im Rahmen der vier existierenden Sphären nach herrschender Auffassung grundsätzlich der Sphäre steuerfreier Vermögensverwaltung zugeordnet.⁸²⁶

Die Beteiligung wird aber unter bestimmten Voraussetzungen als wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb qualifiziert. Der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb ist in § 14 AO normiert und stellt eine selbständige nachhaltige Tätigkeit dar, durch die Einnahmen oder andere wirtschaftliche Vorteile erzielt werden und die über den Rahmen der Vermögensverwaltung hinausgeht. Die Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft ist eine selbständige nachhaltige⁸²⁷ Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen. Sie wäre somit als wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb einzuordnen, wenn sie über den Rahmen der Vermögensverwaltung hinausginge. Gemäß § 14 AO liegt Vermögensverwaltung grundsätzlich vor, wenn Vermögen genutzt, beispielsweise Kapitalvermögen verzinslich angelegt wird. Dies ist gegeben, wenn sich die Betätigung noch als Nutzung von Vermögen im Sinne von Fruchtziehung aus zu erhaltenden Substanzwerten darstellt und nicht die Ausnutzung substanzieller Vermögenswerte durch Umschichtung entscheidend in den Vordergrund tritt.⁸²⁸ Die Begründung liegt darin, dass durch eine bloße Fruchtziehung der Bereich der wirtschaftlichen Betätigung noch nicht erreicht wird.

⁸²⁵ S. KStH 2004 Abschn. 16.

⁸²⁶ Vgl. § 14 AO. Vgl. BFH v. 30.06.1971 - I R 57/70, BStBl. II 1971, 753; v. 27.03.2001 - I R 78/99, BStBl. II 2001, 449; AEAO Nr. 3 zu § 64 Abs. 1 AO; Jost, W., in: Dötsch, E. / Jost, W. / Pung, A. u.a., KStG, § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG Anh. 2 Beteiligung an Kap-Ges.; Gersch, E., in: Klein, F., AO, 2006, § 14 AO, Rz. 18; Tipke, K., in: Tipke, K. / Kruse, H., AO, §14 AO, Rz. 12; Schick, S., Beteiligung, in: DB, 1985, S. 1812; Schad, H. / Eversberg, H., Bildung, in: DB, 1986, S. 2149; Wegehenkel, P., Auslagerung, in: DStR, 1986, S. 2517; Orth, M., Gemeinnützigkeit, in: FR, 1995, S. 257; Schauhoff, S., Bedeutung, in: DStR, 1996, S. 366; Lex, P., Mehrheitsbeteiligung, in: DB, 1997, S. 349; Tönnies, A. / Wewel, T., Ausgliederung, in: DStR, 1998, S. 277; Kümpel, A., Besteuerung, in: DStR, 1999, S. 1508; Funnemann, C., Ausgliederung, in: DStR, 2002, S. 2016; Buchna, J., Gemeinnützigkeit, 2003, S. 211 ff.; Schauhoff, S., in: Schauhoff, S., Handbuch, 2005, S. 318; Strahl, M., Verselbständigung, in: FR, 2005, S. 1243; Arnold, A., Gemeinnützigkeit, in: DStR, 2005, S. 583.

⁸²⁷ Vgl. zum Begriff „Nachhaltigkeit“ Tipke, K., in: Tipke, K. / Kruse, H., AO, § 14 AO, Rz. 9 m.w.N.

⁸²⁸ Vgl. BFH v. 16.04.1991 – VIII R 74/87, BStBl. II 1991, 846; v. 26.02. 1992 – I R 149/90, BStBl. II 1992, 694; Gersch, E., in: Klein, F., AO, 2006, § 14 AO, Rz. 13; Tipke, K., in: Tipke, K. / Kruse, H., AO, §14 AO, Rz. 12; Franz, C., Grundlagen, 1991, S. 186.

Bei der Abgrenzungsproblematik des § 14 AO kommt ergänzend zu den allgemeinen Kriterien noch der Wettbewerbsgedanke hinzu, demzufolge eine steuerfreie Vermögensverwaltung dann anzunehmen sei, wenn der damit einhergehende Steuervorteil nicht am Markt als Instrument wettbewerblichen Handelns eingesetzt werde und sich nur im Vermögen der Körperschaft realisiere.⁸²⁹ Die Beteiligung einer gemeinnützigen Körperschaft an einer steuerpflichtigen Kapitalgesellschaft gehört somit im Regelfall zur Vermögensverwaltung.⁸³⁰ Nur in Ausnahmefällen stellt die Beteiligung selbst einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb dar. Nach dem grundlegenden Urteil des BFH vom 30.06.1971 ist der Bereich der rein vermögensverwaltenden Betätigung dann überschritten, wenn die Körperschaft über ihre Beteiligung an der Kapitalgesellschaft am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr teilnimmt.⁸³¹ Dieser Durchgriff durch die Rechtsform der Kapitalgesellschaft wird dann als zulässig erachtet, wenn die Körperschaft "tatsächlich entscheidenden Einfluss auf die Geschäftsführung der Gesellschaft nimmt und damit durch sie unmittelbar selbst am allgemeinen wirtschaftlichen Geschäftsverkehr teilnimmt"⁸³².

Bei Vorliegen dieser Voraussetzungen findet folglich eine Durchbrechung des grundsätzlich geltenden Trennungsprinzips statt.⁸³³ Nach dem Trennungsprinzip sind die Trägerkörperschaft und das Tochterunternehmen für steuerliche Zwecke grundsätzlich unabhängig voneinander zu beurteilen. Dies hat auch zur Konsequenz, dass das Tätigwerden der Tochtergesellschaft solange nicht in die Sphäre der Trägerkörperschaft durchschlägt, wie lediglich die gesetzlich zustehenden Rechte ausgeübt werden.⁸³⁴

Mithin ist eine Einflussnahme im Rahmen der den Gesellschaftern zustehenden gesetzlichen Gesellschaftsrechten und -pflichten für die Qualifikation der Beteiligung als wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb nicht ausreichend.⁸³⁵ Erst ein aktives

⁸²⁹ Vgl. Hüttemann, R., *Gemeinnützigkeit*, 1991, S. 148 ff.

⁸³⁰ Vgl. BFH v. 30.06.1971 - I R 57/70, BStBl. II 1971, 753; v. 27.03.2001 - I R 78/99, BStBl. II 2001, 449; AEO Nr. 3 zu § 64 Abs. 1 AO.

⁸³¹ Vgl. BFH v. 30.06.1971 - I R 57/70, BStBl. II 1971, 753; Strahl, M., *Steuerliche Chancen*, in: FR, 2002, S. 917; Steffen, U., *Neuregelungen*, in: DStR, 2000, S. 2025.

⁸³² BFH v. 30.06.1971 - I R 57/70, BStBl. II 1971, 753.

⁸³³ Vgl. Thieme, H., *Steuersenkungsgesetz*, in: FR, 2000, S. 1075; Fritz, T., *Aufnahme*, 2003, S. 122; kritisch hierzu Herbert, U., *wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb*, 1988, S. 79 ff.

⁸³⁴ Vgl. BFH v. 30.06.1971 - I R 57/70, BStBl. II 1971, 753; Strahl, M., *Steuerliche Chancen*, in: FR, 2002, S. 917.

⁸³⁵ Vgl. Scholtz, R., in: Koch, K. / Scholtz, R., *AO*, 1996, § 14 AO, Rz. 16; Lex, P., *Mehrheitsbeteiligung*, in: DB, 1997, S. 350; Buchna, J., *Gemeinnützigkeit*, 2003, S. 212.

Eingreifen in die Geschäftsführung der Kapitalgesellschaft könnte als Rechtfertigungsgrund für die Durchbrechung des Trennungsprinzips dienen.⁸³⁶

Ein „aktives Eingreifen in die Geschäftsführung“ wird von der Rechtsprechung dann bejaht, wenn der Gesellschafter allein oder im Zusammenwirken mit anderen Gesellschaftern einen tatsächlich beherrschenden Einfluss auf die Geschäftsführung der Gesellschaft nimmt. Indiz für eine entscheidende Einflussnahme ist insbesondere das Vorliegen einer Personalunion bei den Geschäftsführungsorganen der gemeinnützigen Körperschaft und der steuerpflichtigen Tochtergesellschaft.⁸³⁷ Liegt keine Personalunion vor, ist auf die tatsächliche Einflussnahme und nicht allein auf eine satzungsmäßige Möglichkeit abzustellen. Des Weiteren kann auch nicht jede Art der Einflussnahme als entscheidend in diesem Sinne betrachtet werden. Der Einfluss muss sich insbesondere auf die laufende Geschäftsführung beziehen. Im Ergebnis bedeutsam ist, ob die Trägerkörperschaft nur originäre Gesellschafterrechte wahrnimmt oder in Ausübung ihres Weisungsrechts darüber hinaus in ursprüngliche Geschäftsführerrechte eingreift.⁸³⁸ Das Bestehen einer Mehrheitsbeteiligung allein genügt dagegen nicht für die Annahme einer tatsächlichen Einflussnahme.⁸³⁹ Die Ansicht des BFH findet auch überwiegend Zustimmung in der Rechtslehre.⁸⁴⁰

Ob die dargestellten Grundsätze zur Beurteilung einer Beteiligung einer gemeinnützigen Körperschaft des Privatrechts an einer steuerpflichtigen Kapitalgesellschaft auch in analoger Anwendung auf die Beteiligung einer juristischen Person des öffentlichen Rechts an einer steuerpflichtigen Kapitalgesellschaft zur Anwendung gelangen, ist soweit ersichtlich vom BFH bislang

⁸³⁶ A.A. Roof, W., Beteiligungen, in: DB, 1985, S. 1156; kritisch auch Fritz, T., Aufnahme, 2003, S. 122 ff., der die Wertung der Beteiligung als wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb aufgrund einer Einflussnahme auf die laufende Geschäftsführung ablehnt. Unabhängig von der Sphärenzuordnung liegen die gleichen steuerlichen Belastungen vor, sodass das Argument einer wettbewerbsgerechten Besteuerung nicht greifen würde.

⁸³⁷ Vgl. Lex, P., Mehrheitsbeteiligung, in: DB, 1997, S. 350; Fritz, T., Aufnahme, 2003, S. 122.

⁸³⁸ Vgl. Lex, P., Mehrheitsbeteiligung, in: DB, 1997, S. 350.

⁸³⁹ Vgl. Tipke, K., in: Tipke, K. / Kruse, H., AO, §14 AO, Rz. 12; Schick, S., Beteiligung, in: DB, 1985, S. 1812. A.A. Roof, W., Beteiligung, in: DB, 1985, S. 1158.

⁸⁴⁰ Vgl. Schick, S., Beteiligung, in: DB, 1985, S. 1812; Hüttemann, R., Gemeinnützigkeit, 1991, S. 154; Orth, M., Gemeinnützigkeit, in: FR, 1995, S. 257; Stobbe, L., Ausgliederung, in: DStZ, 1996, S. 300; Kümpel, A., Besteuerung, in: DStR, 1999, S. 1508; Strahl, M., Körperschaften, in: KÖSDI, 2000, S. 12531; Funnemann, C., Ausgliederung, in: DStR, 2002, S. 2016; Buchna, J., Gemeinnützigkeit, 2003, S. 211 ff. A. A. Herbert, U., wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb, 1988, S. 79 f., da ein Verstoß gegen das Trennungsprinzip vorläge.

nicht ausdrücklich entschieden. Auch in der Literatur gibt es hierzu unterschiedliche Auffassungen. Teile des Schrifttums wenden die Grundsätze für gemeinnützige Körperschaften des Privatrechts auch auf die öffentliche Hand an.⁸⁴¹ Dies wird damit begründet, dass der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb (§14 AO) hinsichtlich seiner Begriffsmerkmale dem Betrieb gewerblicher Art ähnlich sei.⁸⁴²

Kritisch äußert sich dazu Krämer, der darauf hinweist, dass das Merkmal „Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr“ anders als bei § 14 AO für den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb gemäß § 4 KStG nicht vom Gesetzgeber aufgeführt wird. Folglich könne dieses Merkmal für die Begründung eines Betriebs gewerblicher Art nicht relevant sein.⁸⁴³ Köhler weist auf die offene Rechtsfrage hin und rät im konkreten Fall zu einer verbindlichen Auskunft⁸⁴⁴ beim Finanzamt.⁸⁴⁵ Die Frage ist somit nicht abschließend geklärt.

Für die Beantwortung der Frage ist entscheidend, dass eine klare Trennung der Ebenen der juristischen Person des öffentlichen Rechts stattfindet. Wie bereits im Kapitel „Besteuerung“⁸⁴⁶ ausgeführt, muss zwischen zwei Ebenen klar unterschieden werden. Auf der ersten Ebene wird bei juristischen Personen des öffentlichen Rechts zwischen den Sphären Hoheitsbetrieb, Vermögensverwaltung und Betriebe gewerblicher Art differenziert.

Davon zu unterscheiden ist die Behandlung des einzelnen Betriebs gewerblicher Art. Für Zwecke des Gemeinnützigkeitsrechts wird dieser Betrieb gewerblicher Art als „virtuelle Körperschaft“ behandelt. Die zweite Ebene stellt folglich die „virtuelle Körperschaft“ dar. Diese virtuelle Körperschaft muss durch entsprechende Anwendung der Normen des Gemeinnützigkeitsrechts in weitere Sphären aufgegliedert werden.

Analog zu den Regeln bei gemeinnützigen Körperschaften des Privatrechts wäre eine sinnvolle Differenzierung in die Sphären „**virtueller wirtschaftlicher**

⁸⁴¹ Vgl. Strahl, M., Steuerliche Aspekte, in: FR, 1998, S. 773; Strahl, M., Steuerliche Chancen, in: FR, 2002, S. 917; Kessler, W. / Fritz, T. / Gastl, C., Behandlung, in: BB, 2001, S. 963; Gastl, C., Betriebe gewerblicher Art, 2002, S. 35 f.; Kessler, W. / Fritz, T. / Gastl, C., Ertragsbesteuerung, in: BB, 2004, S. 2329.

⁸⁴² Vgl. Thieme, H., Steuersenkungsgesetz, in: FR, 2000, S. 1074.

⁸⁴³ Vgl. Krämer, H., in: Dötsch, E. / Jost, W. / Pung, A. u.a., KStG, § 4 KStG, Rz. 49.

⁸⁴⁴ Vgl. zu Risiken und Nachweisproblemen einer verbindlichen Auskunft: Leibner, W. / Pump, H., verbindliche Auskunft, in: GSTB, 2003, S. 80 ff.

⁸⁴⁵ Köhler, T., Rechtsform, in: Krüger, D., Unternehmensform, 2002, S. 533 f.

⁸⁴⁶ Vgl. Kapitel D I.

Geschäftsbetrieb“, „virtuelle Vermögensverwaltung“ und dem „Zweckbetrieb“ als solchem angezeigt. Ein entsprechendes Modell ist, soweit ersichtlich, im Schrifttum nicht vorhanden. Eine Sphäre „ideeller Bereich“ kann nicht existieren, da Betriebe gewerblicher Art wegen der damit einhergehenden Einnahmenerzielung nur als Zweckbetriebe möglich sind.

Wird die Beteiligung im allgemeinen Vermögen der juristischen Person des öffentlichen Rechts gehalten, so liegt grundsätzlich Vermögensverwaltung vor. Hiervon abweichend könnte die Beteiligung selbst einen Betrieb gewerblicher Art darstellen. Es müssten folglich die Kriterien des Betriebs gewerblicher Art erfüllt sein. Nach dem insoweit eindeutigen Gesetzeswortlaut ist aber eine Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr nicht erforderlich.⁸⁴⁷ Die laufende Rechtsprechung aber argumentiert, dass die Körperschaft durch ihre entscheidende Einflussnahme auf die laufende Geschäftsführung selbst am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr teilnimmt. Das Kriterium „Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr“ ist aber gerade bei der Bestimmung des Betriebs gewerblicher Art nicht von Bedeutung. Folglich kann die Rechtsprechung auf dieser Ebene keine Anwendung finden. Die Beteiligung der juristischen Person des öffentlichen Rechts an einer Kapitalgesellschaft stellt somit unabhängig von der Einflussnahme eine Vermögensverwaltung dar.

Daneben kann auch unabhängig von einer tatsächlichen Einflussnahme auf die Geschäftsführung der Tochtergesellschaft die Beteiligung dann als Betrieb gewerblicher Art gewertet werden, wenn man die Grundsätze der Betriebsaufspaltung analog auf solche Sachverhalte anwendet, bei denen juristische Personen des öffentlichen Rechts beteiligt sind.⁸⁴⁸ In der Regel entsteht eine Betriebsaufspaltung⁸⁴⁹ durch die Aufteilung eines rechtlich einheitlichen Unternehmens in zwei rechtlich selbstständige Unternehmen.⁸⁵⁰ Im Anschluss an diesen Vorgang überlässt das so genannte Besitzunternehmen wesentliche

⁸⁴⁷ S. § 4 Abs. 1 S. 2 KStG.

⁸⁴⁸ Zur analogen Anwendung im Bereich des § 14 AO vgl.: Arnold, A., Gemeinnützigkeit, in: DStR, 2005, S. 584 f.

⁸⁴⁹ Zur Entwicklung des Rechtsinstituts der Betriebsaufspaltung vgl. Märkle, R., Betriebsaufspaltung an der Schwelle, in: BB, 2000, Beilage 7.

⁸⁵⁰ Diese Variante wird als „echte“ oder „typische“ Betriebsaufspaltung bezeichnet. Vgl. Wacker, R., in: Schmidt, L., EStG, 2006, § 15 EStG, Rz. 800; Carle, D., in: Korn, EStG, § 15 EStG, Rz. 417 ff.; zu weiteren Grundformen vgl. Brandmüller, G., Betriebsaufspaltung, 1997, S. 32 ff.

Betriebsgrundlagen an das Betriebsunternehmen. Die eigentliche betriebliche Tätigkeit wird dann nur noch durch das Betriebsunternehmen, das in der Regel eine Kapitalgesellschaft ist, wahrgenommen. Kennzeichnend für die Betriebsaufspaltung ist nach der Rechtsprechung des BFH, dass zwischen beiden rechtlich selbständigen Unternehmen eine personelle und sachliche Verflechtung besteht.⁸⁵¹ Eine personelle Verflechtung wird bejaht, wenn beide Unternehmen von einem einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillen getragen werden.⁸⁵² Dieser kann durch eine Beteiligungsidentität oder eine Beherrschungsidentität entstehen.⁸⁵³ Eine sachliche Verflechtung entsteht dadurch, dass das Besitzunternehmen dem Betriebsunternehmen auf der Grundlage eines beispielsweise schuldrechtlichen Vertrages Wirtschaftsgüter zur unmittelbaren Nutzung überlässt. Die überlassenen Wirtschaftsgüter müssen dabei für das Betriebsunternehmen eine wesentliche Betriebsgrundlage darstellen, das bedeutet, dass sie nach dem Gesamtbild der Verhältnisse zur Erreichung des Betriebszwecks erforderlich sind und besonderes Gewicht für die Betriebsführung besitzen.⁸⁵⁴

Als Konsequenz des Vorliegens dieser Tatbestandsmerkmale gelten die ihrer Art nach nicht gewerblichen Einkünfte des Besitzunternehmens als gewerbliche Einkünfte.⁸⁵⁵ Das Besitzunternehmen wird dann als Gewerbebetrieb behandelt. Diese Rechtsfolge wird damit begründet, dass das Besitzunternehmen über das Betriebsunternehmen am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr teilnimmt und dass die hinter beiden Unternehmen stehenden Personen einen einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillen haben, der auf die Ausübung einer gewerblichen Tätigkeit gerichtet ist.

Wendet man die Grundsätze der Betriebsaufspaltung auch auf Nutzungs- und Gebrauchsüberlassungsverträge zwischen einer juristischen Person des öffentlichen Rechts und ihrer Tochtergesellschaft an, so muss bei Vorliegen einer

⁸⁵¹ Vgl. BFH v. 08.11.1971 – GrS 2/71, BStBl. II 1972, 63; Schneeloch, D., Betriebsaufspaltung (Teil I), in: DStR, 1991, S. 955; Wacker, R., in: Schmidt, L., EStG, 2006, § 15 EStG, Rz. 800; Carle, D., in: Korn, EStG, § 15 EStG, Rz. 435.

⁸⁵² Vgl. Schneeloch, D., Voraussetzungen (Teil I), in: DStR, 1991, S. 763; Wacker, R., in: Schmidt, L., EStG, 2006, § 15 EStG, Rz. 820; Carle, D., in: Korn, EStG, § 15 EStG, Rz. 452.

⁸⁵³ Vgl. Brandmüller, G., Betriebsaufspaltung, 1997, S. 174 ff.; Carle, D., in: Korn, EStG, § 15 EStG, Rz. 453 ff.

⁸⁵⁴ Vgl. Schneeloch, D., Voraussetzungen (Teil I), in: DStR, 1991, S. 762; Brandmüller, G., Betriebsaufspaltung, 1997, S. 201 ff.; Wacker, R., in: Schmidt, L., EStG, 2006, § 15 EStG, Rz. 808 ff.

⁸⁵⁵ Vgl. Söffing, G., Betriebsaufspaltung, in: DStR, 1996, S. 1226.

sachlichen und personellen Verflechtung die eigentliche Nutzungsüberlassung als Betrieb gewerblicher Art qualifiziert werden. Die BFH-Rechtsprechung⁸⁵⁶ und das Schrifttum⁸⁵⁷ gehen zum Teil von einer analogen Anwendung aus.

Von diesem Sachverhalt ist aber die Gestaltung zu trennen, bei dem die Beteiligung zum Betriebsvermögen eines bereits bestehenden Betriebs gewerblicher Art gerechnet wird. Innerhalb der virtuellen Körperschaft – Zweckbetrieb – Krankenhaus kann es „**virtuelle wirtschaftliche Geschäftsbetriebe**“ geben. In diesem Bereich müssen folglich auch die Regelungen des § 14 AO zur Anwendung gelangen. Das Gesetz erfordert auch hier keine Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr.⁸⁵⁸ Allerdings wird von der Rechtsprechung hier das Kriterium „Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr“ geprüft. In Anwendung der zu § 14 AO ergangenen Rechtsprechung, liegt so bei entscheidender Einflussnahme ein „virtueller wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb“ vor.

Zwischenergebnis

Wird die Beteiligung einer juristischen Person des öffentlichen Rechts an einer Kapitalgesellschaft im allgemeinen Vermögen gehalten, rechnet sie grundsätzlich zum Bereich der Vermögensverwaltung. Bei Vorliegen einer Betriebsaufspaltung stellt die Beteiligung selbst einen Betrieb gewerblicher Art dar.

Gehört die Beteiligung dagegen zum Betriebsvermögen des Betriebs gewerblicher Art – Zweckbetrieb – Krankenhaus rechnet die Beteiligung auch hier grundsätzlich zum Bereich der „virtuellen Vermögensverwaltung“. In bestimmten Ausnahmefällen soll die Beteiligung jedoch als „virtueller wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb“ gewertet werden. Dies wird angenommen, wenn die juristische Person des öffentlichen Rechts mittelbar oder unmittelbar tatsächlichen Einfluss auf die laufende Geschäftsführung der Tochtergesellschaft nimmt und damit im Ergebnis eine wirtschaftliche Tätigkeit entfaltet.

⁸⁵⁶ Vgl. BFH v. 14.03.1984 – I R 223/80, BStBl. II 1984, 496.

⁸⁵⁷ Vgl. Krämer, H., in: Dötsch, E. / Jost, W. / Pung, A. u.a., KStG, § 4 KStG, Rz. 71; Landwehr, V., Betriebe gewerblicher Art, 2000, S. 202 ff.; Thieme, H., Steuersenkungsgesetz, in: FR, 2000, S. 1075; Kessler, W. / Fritz, T. / Gastl, C., Ertragsbesteuerung, in: BB, 2004, S. 2329; Wallenhorst, R., in: Wallenhorst, R. / Halaczinsky, R., Besteuerung, 2004, S. 349'; Heger, K., in: Gosch, D., KStG, 2005, § 4 KStG, Rz. 51.

⁸⁵⁸ S. § 14 AO; Vgl. Gersch, E., in: Klein, F., AO, 2006, § 14 AO, Rz. 6.

Bei der Gründung von Service–Gesellschaften sollte somit Folgendes berücksichtigt werden. Als Indiz für eine entscheidende Einflussnahme kann beispielsweise gewertet werden, dass zwischen den geschäftsleitenden Personen der Service–Gesellschaft und den Organen oder den geschäftsleitenden Personen der Körperschaft des öffentlichen Rechts Personenidentität besteht. Es wird davon ausgegangen, dass durch die vorhandene Personalunion eine eindeutige Trennung der jeweiligen Entscheidungsfindung und damit der Tagesgeschäfte nicht mehr möglich ist. Eine derartige Fallkonstellation läge beispielsweise vor, wenn der Krankenhausdirektor gleichzeitig auch der Geschäftsführer der Service–Gesellschaft wäre. Eine denkbare Variante, um die entscheidende Einflussnahme zu verhindern, wäre die Einrichtung eines Beirats oder Aufsichtsrats auf Seiten der Service-Gesellschaft. Die juristische Person des öffentlichen Rechts als Gesellschafter der Service–Gesellschaft müsste dann zugunsten des Beirats auf ihr gesellschaftsrechtliches Weisungsrecht gegenüber der Geschäftsführung in Fragen des Tagesgeschäfts ausdrücklich verzichten.

Neben der tatsächlichen Einflussnahme auf die laufende Geschäftstätigkeit der Service – Gesellschaft kann auch das Vorliegen einer Betriebsaufspaltung zur Qualifikation der Beteiligung als Betrieb gewerblicher Art führen. Es müsste folglich eine personelle und sachliche Verflechtung⁸⁵⁹ zwischen der Service – Gesellschaft und dem steuerbegünstigten Betrieb gewerblicher Art vorliegen. Eine personelle Verflechtung wird beim Vorliegen eines einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillens angenommen. Dieser einheitliche geschäftliche Betätigungswille wird beim Vorliegen einer Beherrschungs- oder Beteiligungsidentität bejaht.⁸⁶⁰ Diese Voraussetzung ist somit gegeben, wenn der öffentliche-rechtliche Krankenhausträger einhundertprozentig an der Service–Gesellschaft beteiligt ist. Für das Vorliegen einer Betriebsaufspaltung müssen daneben auch die Voraussetzungen der sachlichen Verflechtung erfüllt sein. Dies liegt bei der Überlassung einer wesentlichen Betriebsgrundlage durch die beherrschenden Gesellschafter vor.⁸⁶¹ Die zur Nutzung überlassenen Wirtschaftsgüter müssen

⁸⁵⁹ Vgl. Schneeloch, D., Betriebsaufspaltung (Teil I), in: DStR, 1991, S. 955; Söffing, G., Betriebsaufspaltung, in: DStR, 1996, S. 1225; Wacker, R., in: Schmidt, L., EStG, 2006, § 15 EStG, Rz. 800

⁸⁶⁰ Vgl. BFH v. 08.11.1971 – GrS 2/71, BStBl. II 1972, 63; Wacker, R., in: Schmidt, L., EStG, 2006, § 15 EStG, Rz. 820.

⁸⁶¹ Vgl. Schneeloch, D., Voraussetzungen (Teil I), in: DStR, 1991, S. 761.

folglich bei der Service–Gesellschaft eine wesentliche Betriebsgrundlage darstellen. Wesentliche Betriebsgrundlagen eines Betriebes sind solche Wirtschaftsgüter, die bei einer Gesamtbetrachtung im Einzelfall zur Erreichung des Betriebszwecks erforderlich und für die Betriebsführung einiges Gewicht besitzen.⁸⁶² Dies sind in erster Linie Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, wie beispielsweise Betriebsgrundstücke, Gebäude und Maschinen. Bei der Gründung einer Service–Gesellschaft kommen hierbei insbesondere die anteiligen Grundstücke und Gebäude in Frage.

Es kann sich also nur dann die Problematik der Betriebsaufspaltung stellen, wenn bei der Ausgliederung des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes die Grundstücks- und Gebäudeteile beim Krankenhausträger belassen werden. Gebäude, die nicht der Fabrikation dienen, sind in der Regel eine wesentliche Betriebsgrundlage, wenn der Betrieb seiner Art nach von Lage des Grundstücks abhängig ist.⁸⁶³ Dies gilt beispielsweise bei Hotels⁸⁶⁴, Gaststätten und Cafés. Diese Grundstücke stellen dann eine wesentliche Betriebsgrundlage dar, wenn sie die örtliche und sachliche Grundlage der betrieblichen Organisation bilden.⁸⁶⁵ Für die Einordnung eines Grundstücks als wesentliche Betriebsgrundlage ist insbesondere die jüngere BFH-Rechtsprechung zu berücksichtigen, welche wieder weniger Voraussetzungen an das Vorliegen einer sachlichen Verflechtung stellt, insbesondere bei Büro- und Verwaltungsgebäuden.⁸⁶⁶ Vor diesem Hintergrund müsste das anteilige Grundstück mit Gebäude der Besuchercafeteria eine wesentliche Betriebsgrundlage darstellen. Für Gestaltungen, bei denen sowohl das Besitz- als auch das Betriebsunternehmen gemeinnützig tätig ist, finden die vom BFH aufgestellten Grundsätze keine Anwendung. Diese Ausnahmeregelungen kommen für den Fall der Umstrukturierung der wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe eines Krankenhauses - im Unterschied zur Privatisierung des gesamten Krankenhauses - allerdings nicht zum Tragen, da beispielsweise die Betriebe Wäscherei, Apotheke, Besuchercafeteria regelmäßig nicht gemeinnützig oder vermögensverwaltend tätig sind.

⁸⁶² Vgl. Wacker, R., in: Schmidt, L. EStG, 2006, § 15 EStG, Rz. 143.

⁸⁶³ Vgl. BFH v. 24.08.1989 – IV R 135/86, BStBl. II 1989, 1014.

⁸⁶⁴ Vgl. BFH 25.07.1968 – IV R 261/66, BStBl. II 1968, 677; v. 21.05.1974 – VIII R 57/70. BStBl. II 1974, 613.

⁸⁶⁵ Vgl. BFH v. 12.02.1992 – XI R 18/90, BStBl. II 1992, 723.

⁸⁶⁶ Vgl. Bitz, H., Betriebsauspaltung, in: DStR, 2002, S. 752 f.; Ley, U. / Strahl, M., Steuerlicher Handlungsbedarf, in: DStR, 2002, S. 2062 f. Vgl. zu den unterschiedlichen Auffassungen der einzelnen Senate beispielsweise: Schneeloch, D., Voraussetzungen (Teil I), in: DStR, 1991, S. 762 f.

Für die sich daraus ergebenden steuerlichen Auswirkungen ist zwischen der Ebene der privatisierten Tochtergesellschaft und der Ebene des Anteilseigners zu differenzieren. Die Tochtergesellschaft, die häufig in der Rechtsform der GmbH betrieben wird, unterliegt als Kapitalgesellschaft mit ihrem zu versteuernden Einkommen gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG i.V.m. § 7 KStG der Körperschaftsteuer. Dabei ist es unerheblich, dass sich die Anteile zu einhundert Prozent im Eigentum der öffentlichen Hand befinden.

Auf der Ebene des Anteilseigners ist zunächst entscheidend, ob sich die Beteiligung im allgemeinen Vermögen der juristischen Person befindet. Daran anschließend muss differenziert werden, ob sie dem Bereich der Vermögensverwaltung zuzurechnen ist oder ob die Beteiligung selbst wieder einen Betrieb gewerblicher Art darstellt. Des Weiteren können die Anteile an der Service-Gesellschaft auch dem Betriebsvermögen des Betriebs gewerblicher Art – Zweckbetrieb – Krankenhaus zugeordnet werden. Der Betrieb gewerblicher Art wird für gemeinnützigkeitsrechtliche Betrachtungen dabei als virtuelle Körperschaft behandelt. Innerhalb dieser virtuellen Körperschaft wird zwischen einzelnen Sphären differenziert.

Beteiligung im allgemeinen Vermögen in der Sphäre „Vermögensverwaltung“

Werden die Gesellschaftsanteile an der Service-Gesellschaft im allgemeinen Vermögen der juristischen Person des öffentlichen Rechts im Bereich der Vermögensverwaltung gehalten, sind damit folgende steuerliche Konsequenzen verbunden. Die juristische Person des öffentlichen Rechts ist bezüglich des steuerabzugspflichtigen Beteiligungsertrags gemäß § 2 Nr. 2 KStG beschränkt körperschaftsteuerpflichtig.⁸⁶⁷ Die Steuerpflicht nach § 2 Nr. 2 KStG erfasst die Einkünfte, die dem Steuerabzug vollständig oder teilweise unterliegen.

Dabei richtet sich die Frage des Steuerabzugs nach den einschlägigen Bestimmungen des Einkommensteuergesetzes. Vorrangig sind dies die Kapitalerträge, für die § 43 EStG ein Steuerabzug vorsieht. Die Gewinnanteile, welche

⁸⁶⁷ Vgl. Siegers, D., in: Dötsch, E. / Jost, W. / Pung, A. u.a., KStG, § 2 KStG, Rz. 210; Lambrecht, C. in: Gosch, D., KStG, 2005, § 2 KStG, Rz. 36; Streck, M. in: Streck, M., KStG, 2003, § 2 KStG, Rz. 6; Steffen, U., Neuregelungen, in: DStR, 2000, S. 2026; Kalbfleisch, in: Ernst & Young, KStG, § 2 KStG, Rz. 32.

die Service–GmbH an eine juristische Person des öffentlichen Rechts als Anteilseigner ausschüttet, gehören gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG zu den Einkünften aus Kapitalvermögen. Diese Einkünfte unterliegen nach § 43 Abs. 1 Nr. 1 EStG dem Kapitalertragsteuerabzug.

Die Kapitalertragsteuer beträgt gemäß § 43 Abs. 1 Nr. 1 i.V.m. § 43 a Abs. 1 Nr. 1 EStG 20 v.H.⁸⁶⁸ Da es sich beim Anteilseigner um eine juristische Person des öffentlichen Rechts handelt, ist daneben noch die Regelung des § 44 a Abs. 8 Nr. 2 EStG zu beachten. Hiernach ist der Steuerabzug für Erträge nach § 43 Abs. 1 Nr. 1 EStG aus GmbH–Anteilen nur hälftig vorzunehmen (vgl. Abbildung 8 unten).⁸⁶⁹ Voraussetzung für die Anwendung der hälftigen Entlastung ist, dass der Gläubiger seinen Status mit einer Nichtveranlagungsbescheinigung nachweist.⁸⁷⁰ Im Ergebnis findet eine Belastung mit Kapitalertragsteuer in Höhe von 10 v.H. statt. Würde die Service–Gesellschaft in der Rechtsform einer Aktiengesellschaft geführt, erfolgt keine hälftige Abstandsnahme vom Kapitalertragsteuerabzug, sondern die hälftige Erstattung der Kapitalertragsteuer. Dies ergibt sich aus der Regelung des § 44 a Abs. 8 S. 2 i.V.m. § 45 b EStG.⁸⁷¹

Es findet bei der beschränkt steuerpflichtigen juristischen Person des öffentlichen Rechts keine Veranlagung statt.⁸⁷² Die Körperschaftsteuer ist durch den Kapitalertragsteuerabzug grundsätzlich abgegolten.⁸⁷³ Die Abgeltungswirkung wird durch § 32 Abs. 1 Nr. 2 KStG geregelt. Diese Norm betrifft die sonstigen nicht unbeschränkt steuerpflichtigen Körperschaften im Sinne des § 2 Nr. 2 KStG, die steuerabzugspflichtige inländische Einkünfte erzielen. Dies sind insbesondere die juristischen Personen des öffentlichen Rechts, die nicht gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 6 KStG mit einem Betrieb gewerblicher Art im Sinne des § 4 KStG steuerpflichtig sind. Die Abgeltungswirkung bedeutet, dass die betreffenden Einkünfte nicht im Rahmen einer Körperschaftsteuerveranlagung berücksichtigt werden. Mit der Konsequenz, dass die im Wege des Kapitalertragsteuerabzugs

⁸⁶⁸ Daneben ist noch der Solidaritätszuschlag zu berücksichtigen.

⁸⁶⁹ Vgl. Weber-Grellet, H., in: Schmidt, L., EStG, 2006, § 44 a EStG, Rz. 32; Ramackers, A., in: Littmann, E. / Bitz, H. / Pust, H., EStG, § 44 a EStG, Rz. 112.

⁸⁷⁰ S. § 44a Abs. 8 S. 3 EStG.

⁸⁷¹ Vgl. Kessler, W. / Fritz, T. / Gastl, C., Ertragsbesteuerung, in: BB, 2004, S. 2327.

⁸⁷² Vgl. Siegers, D., in: Dötsch, E. / Jost, W. / Pung, A. u.a., KStG, § 2 KStG, Rz. 212;

Lambrecht, C. in: Gosch, D., KStG, 2005, § 2 KStG, Rz. 55.

⁸⁷³ Vgl. Kroschel, in: Ernst & Young, KStG, § 32 KStG, Rz. 18.

herbeigeführte Steuerbelastung definitiv ist.⁸⁷⁴ § 8 b Abs. 1 KStG kommt bei den beschränkt steuerpflichtigen Körperschaften nicht zur Anwendung, da es insofern wegen der Abgeltungswirkung des Kapitalertragsteuerabzugs an einer „Ermittlung des Einkommens“ fehlt.⁸⁷⁵ Das nachfolgende Beispiel in Abbildung 9 verdeutlicht die Überlegungen.

Service-Gesellschaft mbH	
Gewinn (nach GewSt)	100.000
./ KSt (25 %)	25.000
./ SolZ (5,5 %)	1.375
<u>= Gewinn nach Steuern</u>	<u>73.625</u>
Bruttobardividende	73.625
./ KapESt (20 % nur hälftig vorzunehmen = 10 %)	7.363
./ SolZ (5,5 %)	405
<u>= verbleibender Betrag</u>	<u>65.857</u>
Steuerbelastung (in %)	34,14

ABBILDUNG 9: BEISPIEL 1 - VIRTUELLE KÖRPERSCHAFT

Beteiligung im allgemeinen Vermögen in der Sphäre „Betrieb gewerblicher Art“

Stellt die Beteiligung dagegen selbst einen Betrieb gewerblicher Art dar, sind damit folgende steuerlichen Folgen verbunden. Die juristische Person des öffentlichen Rechts ist mit ihrem Betrieb gewerblicher Art nach § 1 Abs. 1 Nr. 6 KStG unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig. Für diesen Betrieb gewerblicher Art „Beteiligung“ muss das Einkommen demnach separat ermittelt werden: Der Betrieb gewerblicher Art „Beteiligung“ wird zum Zweck der Ermittlung des körperschaftsteuerlichen Einkommens fiktiv verselbständigt. Das im Rahmen dieses Betriebs ermittelte zu versteuernde Einkommen unterliegt dem allgemeinen Körperschaftsteuersatz gemäß § 23 KStG in Höhe von 25 v.H..

⁸⁷⁴ Vgl. Lambrecht, C. in: Gosch, D., KStG, 2005, § 32 KStG, Rz. 24.

⁸⁷⁵ Vgl. Siegers, D., in: Dötsch, E. / Jost, W. / Pung, A. u.a., KStG, § 2 KStG, Rz. 211a.

Allerdings sind die Ausschüttungen bei dem Betrieb gewerblicher Art grundsätzlich nach § 8 b Abs. 1 KStG steuerfrei zu stellen. Die gemäß § 8 b Abs. 5 KStG zu berücksichtigende fiktive Annahme von nicht abzugsfähigen Betriebsausgaben in Höhe von 5 % der Bezüge führt dazu, dass auf diesen Betrag Körperschaftsteuer anfällt. Daneben ist die mit dem Steuersenkungsgesetz eingeführte Ausschüttungsfiktion des § 20 Abs. 1 Nr. 10 EStG zu beachten. Zweck dieser Regelung ist die grundsätzliche Belastung der „Ausschüttungen“ von Betrieben gewerblicher Art mit Kapitalertragsteuer in Höhe von 10 v.H. der Ausschüttung.⁸⁷⁶ Bei der Herstellung der „Ausschüttungsbelastung“ wird dabei zwischen Betrieben gewerblicher Art mit eigener Rechtspersönlichkeit und solchen ohne eigene Rechtspersönlichkeit unterschieden.⁸⁷⁷

Die Beteiligung an der „Service-Gesellschaft“ stellt einen Betrieb gewerblicher Art ohne eigene Rechtspersönlichkeit dar. Die Ausschüttungsfiktion für Betriebe gewerblicher Art ohne eigene Rechtspersönlichkeit erfolgt nach der Regelung des § 20 Abs. 1 Nr. 10 b EStG. Hierbei wird weiter nach der Art der Gewinnermittlung unterschieden. Nach der Vorschrift greift die Ausschüttungsfiktion zum einen dann ein, wenn der Gewinn eines Betriebs gewerblicher Art durch Betriebsvermögensvergleich ermittelt und nicht den Rücklagen zugeführt wird. Daneben greift die Ausschüttungsfiktion dann ein, wenn der Betrieb gewerblicher Art seinen Gewinn nicht durch Betriebsvermögensvergleich, sondern mittels Einnahmen-Überschussrechnung ermittelt. Dies gilt, sofern er Umsätze, einschließlich der steuerfreien Umsätze, ausgenommen Umsätze nach § 4 Nr. 8 bis 10 UStG, von mehr als 350.000 € im Kalenderjahr oder einen Gewinn von mehr als 30.000 € im Wirtschaftsjahr erzielt. Werden diese Wertgrenzen unterschritten kommt es zu keiner Ausschüttungsfiktion im Rahmen des § 20 Abs. 1 Nr. 10 b EStG. Nachfolgendes Beispiel in Abbildung 10 verdeutlicht die Überlegungen.

⁸⁷⁶ Vgl. Kessler, W. / Fritz, T. / Gastl, C., Ertragsbesteuerung, in: BB, 2004, S. 2325; Kirchhof, P., EStG, 2006, § 20 EStG, Rz. 110.

⁸⁷⁷ Vgl. Wassermeyer in: Kirchhof, P. / Söhn, H., EStG, § 20 EStG, Rz. JB 4.

1. Ebene		
Service-Gesellschaft mbH		
Gewinn (nach GewSt)	100.000	
./.. KSt (25 %)	25.000	
./.. SolZ (5,5 %)	1.375	
= Bruttobardividende	<u>73.625</u>	
Bruttobardividende	73.625	
./.. KapESt (10 %) § 44a Abs. 8 EStG	7.363	
./.. SolZ (5,5 %)	405	
= Nettobardividende	<u>65.857</u>	
2. Ebene		
Juristische Person des öffentlichen Rechts (Betrieb gewerblicher Art) Gewinnermittlung	§ 4 Abs. 1 oder Grenzen des § 20 Abs. 1 Nr. 10 b EStG überschritten	§ 4 Abs. 3
Beteiligungsertrag	73.625	73.625
./.. steuerfrei nach § 8 b Abs. 1 KStG	73.625	73.625
nicht abzugsfähige Betriebsausgaben § 8 b Abs. 5 KStG	3.681	3.681
zu versteuerndes Einkommen	3.681	3.681
./.. KSt (25 %)	920	920
./.. SolZ (5,5 %)	51	51
= verbleibender Beteiligungsertrag BgA	<u>72.654</u>	<u>72.654</u>
3. Ebene	<u>72.654</u>	
jPdöR fiktive Gewinnausschüttung § 2 Abs. 2 KStG, § 20 Abs. 1 Nr. 10 EStG		
./.. KapESt (10 %)	7.265	
./.. SolZ (5,5 %)	400	
= verbleibender Betrag	<u>64.989</u>	<u>72.654</u>
Steuerbelastung (in %)	35,01	27,35

ABBILDUNG 10: BEISPIEL 2 - VIRTUELLE KÖRPERSCHAFT

Beteiligung im Betriebsvermögen des Betriebs gewerblicher Art – Krankenhaus, Sphäre „Vermögensverwaltung“

Die juristische Person des öffentlichen Rechts kann als Anteilseigner der Service-Gesellschaft und Träger des Krankenhauses die Gesellschaftsanteile an der Service-Gesellschaft als Betriebsvermögen des Betriebs gewerblicher Art – Zweckbetrieb – Krankenhaus behandeln.

Die Anteile an dem ausgegliederten Geschäftsfeld wären somit Betriebsvermögen eines Zweckbetriebs. Die steuerliche Behandlung der Service-Gesellschaft bleibt davon unberührt. Die Gewinnausschüttungen der Service-Gesellschaft würden aber beim Anteilseigner eine andere steuerliche Behandlung erfahren.

Es muss dann weiter differenziert werden, ob die Beteiligung sich in der Sphäre „virtuelle Vermögensverwaltung“ oder „virtueller wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb“ befindet. Bezieht das gemäß § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG i.V.m. § 67 AO von der Körperschaftsteuer befreite Krankenhaus inländische Einkünfte, die dem Steuerabzug unterliegen, ist die Steuerbefreiung nach § 5 Abs. 2 KStG insoweit ausgeschlossen. Die nach § 5 Abs. 2 KStG bestehende besondere partielle Steuerpflicht für inländische, dem Steuerabzug unterliegende Sachverhalte erstreckt sich auch bei gemeinnützigen Körperschaften grundsätzlich auf die dem Kapitalertragsteuerabzug unterliegenden Tatbestände. Voraussetzung für die Anwendung des § 5 Abs. 2 KStG ist, dass die steuerabzugspflichtigen Einkünfte in einer steuerbefreiten Sphäre anfallen.⁸⁷⁸ Dies wäre beim Betrieb gewerblicher Art – Zweckbetrieb – Krankenhaus die Sphäre der „virtuellen Vermögensverwaltung“.

Von § 5 Abs. 2 Nr. 1 KStG werden solche Kapitalerträge erfasst, die nach § 43 EStG der Kapitalertragsteuer zu unterwerfen sind. Danach unterliegen Beteiligungserträge im Sinne des § 43 Abs. 1 Nr. 1 EStG der Kapitalertragsteuer. Hierzu rechnet mithin die Ausschüttung der Service-GmbH an den Betrieb gewerblicher Art – Krankenhaus als Gläubiger der Ausschüttung. Die Höhe der einzubehaltenden und abzuführenden Kapitalertragsteuer⁸⁷⁹ beträgt gemäß § 43 Abs. 1 Nr. 1, § 43 a Abs. 1 Nr. 1 EStG, § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG 20 v.H.. Der Kapitalertragsteuerabzug ist grundsätzlich auch dann vorzunehmen, wenn der

⁸⁷⁸ Vgl. Bott, H., in: Schauhoff, S., Handbuch, 2005, S. 492 f.

⁸⁷⁹ S. § 44 Abs. 1 S. 1 und 3 EStG.

Beteiligungsertrag auf der Ebene der Körperschaft als Anteilseigner unter die Regelung des § 8 b Abs. 1 KStG fällt. Und folglich im Rahmen der Einkommensermittlung freigestellt wird.⁸⁸⁰ Durch den Abzug der Kapitalertragsteuer gemäß § 5 Abs. 2 KStG gilt die Körperschaftsteuer entsprechend § 32 Abs. 1 Nr. 1 KStG als abgegolten. Es findet keine Veranlagung statt.⁸⁸¹

Die partielle Steuerpflicht des § 5 Abs. 2 Nr. 1 KStG wird für Körperschaften im Sinne des § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG wesentlich eingeschränkt. Für diese Körperschaften bestimmt § 44 a Abs. 7 S. 1 und 2 KStG, dass für Kapitalerträge im Sinne des § 43 Abs. 1 Nr. 1 KStG kein Kapitalertragsteuerabzug vorzunehmen ist, soweit es sich um Erträge aus Anteilen an einer GmbH handelt. Der Betrieb gewerbliche Art – Zweckbetrieb – Krankenhaus erfüllt diese Voraussetzung mit seiner Beteiligung an der Service-GmbH. Daneben muss noch den formellen Anforderungen entsprochen werden. Der Gläubiger der Kapitalerträge, mithin der Betrieb gewerblicher Art – Zweckbetrieb – Krankenhaus, muss seine begünstigte Stellung durch eine Bescheinigung nachweisen.⁸⁸²

Im Ergebnis erfolgt, da der Betrieb gewerblicher Art – Krankenhaus, eine auf gemeinnützigem Gebiet tätige Einrichtung im Sinne des § 44 a Abs. 7 S. 1 und 2 EStG ist, die vollständige Abkehr vom Kapitalertragsteuerabzug.

Beteiligung im Betriebsvermögen des Betriebs gewerblicher Art – Krankenhaus Sphäre „virtueller wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb“

Eine andere steuerliche Behandlung erfolgt, wenn die Beteiligung der Sphäre „virtueller wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb“ zugeordnet wird. Der Grund hierfür liegt in der Regelung des § 5 Abs. 1 Nr. 9 S. 2 KStG. Für Kapitalerträge, die in einem „virtuellen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb“ vereinnahmt werden, besteht bereits auf Grund der Regelung des § 5 Abs. 1 Nr. 9 S. 2 KStG eine partielle Steuerpflicht. Hier werden folglich die Erträge grundsätzlich im Rahmen des Veranlagungsverfahrens erfasst.⁸⁸³ Aus diesem Grund scheidet insoweit eine Abstandnahme vom Kapitalertragsteuerabzug aus. Es findet somit ein Abzug von Kapitalertragsteuer statt. Die mit dem Bezug der Kapitalerträge

⁸⁸⁰ S. § 43 Abs. 1 S. 3 EStG.

⁸⁸¹ Vgl. Bott, H., in: Schauhoff, S., Handbuch, 2005, S. 493.

⁸⁸² S. § 44 a Abs. 7 S. 4 EStG.

⁸⁸³ Vgl. Bott, H., in: Schauhoff, S., Handbuch, 2005, S. 499.

verbundene Belastung mit Kapitalertragsteuer wird grundsätzlich im Veranlagungsverfahren als anrechenbare Beitrag gemäß § 31 Abs. 1 KStG i.V.m. § 36 Abs. 2 Nr. 2 EStG berücksichtigt.

Jedoch ist im Hinblick auf die Besteuerungsgrenze des § 64 Abs. 3 AO weiter zu differenzieren. Das Krankenhaus wird für die Besteuerung als „virtuelle Körperschaft“ betrachtet, innerhalb derer einzelne Bereiche abgrenzbar sind. Das Krankenhaus kann also steuerpflichtige „virtuelle wirtschaftliche Geschäftsbetriebe“ unterhalten. Auf dieser Ebene gelten die Grundsätze der §§ 14, 64 AO ohne Einschränkung, also auch die Zusammenfassung nach § 64 Abs. 2 AO.⁸⁸⁴ Wird die Grenze des § 64 Abs. 3 AO überschritten, erhöhen die Gewinnausschüttungen der Service-GmbH (§ 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG) die Bemessungsgrundlage. Für diesen Bereich erfolgt eine Körperschaftsteueranlagung. Dabei wird die auf die Kapitalerträge einbehaltene Kapitalertragsteuer auf die festzusetzende Körperschaftsteuer gemäß § 31 Abs. 1 i.V.m. § 36 Abs. 2 Nr. 2 EStG angerechnet.⁸⁸⁵, wobei sich ein Überhang ergeben kann. Dies beruht auf § 8 b Abs. 1 KStG. Nach dieser Regelung bleiben Beteiligungserträge im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG bei der Ermittlung der steuerlichen Bemessungsgrundlage außer Ansatz. Zusätzlich ist § 8 Abs. 5 KStG zu berücksichtigen. Hiernach gelten 5 v.H. der Bezüge im Sinne des § 8 Abs. 1 KStG als nicht abzugsfähige Betriebsausgaben. Zusammen mit der Regelung des § 8 Abs. 5 KStG erfolgt somit eine Freistellung in Höhe von 95 v.H. der Bezüge. Die restlichen fünf Prozent werden folglich in die Besteuerung mit einbezogen und unterliegen dann der Körperschaftsteuer und dem Solidaritätszuschlag.

Wird die Grenze des § 64 Abs. 3 AO dagegen nicht überschritten, unterbleibt die Veranlagung zur Körperschaftsteuer. Dies gilt aus Vereinfachungsgründen unabhängig von der dem Grunde nach bestehenden partiellen Steuerpflicht im Sinne des § 5 Abs. 1 Nr. 9 S. 2 KStG. Nach Ansicht von Bott kann die Körperschaft unter entsprechender Anwendung des § 44 a Abs. 1 Nr. 2 EStG auch eine Abstandsnahme vom Kapitalertragsteuerabzug erreichen.⁸⁸⁶

⁸⁸⁴ Vgl. Wallenhorst, R., in: Wallenhorst, R. / Halaczinski, R., Besteuerung, 2004, S. 73.

⁸⁸⁵ Vgl. Bott, H., in: Schauhoff, S., Handbuch, 2005, S. 501.

⁸⁸⁶ Vgl. Bott, H., in: Schauhoff, S., Handbuch, 2005, S. 502 f.

3. Gemeinnützigkeitsrechtliche Aspekte

Die Gründung von Servicegesellschaften durch die juristische Person des öffentlichen Rechts als Träger des gemeinnützigen Krankenhauses berührt, neben der Frage der Sphärenzuordnung auch weitere gemeinnützigkeitsrechtliche Problemfelder.

Bei der Umstrukturierung von Krankenhäusern hat das Steuerrecht eine maßgebende Bedeutung erlangt. Gerade die Regelungen des Gemeinnützigkeitsrechts stellen eine nicht zu unterschätzende Problematik dar. Insbesondere durch den Grundsatz der Mittelverwendung (§ 55 Abs. 1 Nr. 1 AO) und den Grundsatz der Vermögensbindung können sich Restriktionen ergeben.

Die Auslagerung eines bereits bestehenden „virtuellen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs“ auf eine Service-GmbH erscheint unter gemeinnützigkeitsrechtlichen Aspekten problematisch. Insbesondere könnte ein Verstoß gegen den Grundsatz der Mittelverwendung und den Grundsatz der Vermögensbindung vorliegen.

a. Grundsatz der satzungsgemäßen Mittelverwendung

Fraglich ist, ob die Übertragung von Vermögensgegenständen aus einer gemeinnützigen Körperschaft auf eine steuerpflichtige Tochter-GmbH ein Verstoß gegen den Grundsatz der Mittelverwendung darstellt.

Neben der allgemeinen Problematik ist hier zu berücksichtigen, dass die Vermögensgegenstände vor der formellen Privatisierung innerhalb der „virtuellen Körperschaft“ einem steuerpflichtigen Teilbereich zugerechnet wurden. Dies resultiert daraus, dass der Betrieb gewerblicher Art – Krankenhaus als virtuelle Körperschaft betrachtet wird. Innerhalb dieser Körperschaft werden dann wieder einzelne Sphären betrachtet.

§ 55 Abs. 1 Nr. 1 AO enthält für gemeinnützige Körperschaften das grundsätzliche Verbot, die Mittel der Körperschaft für andere als satzungsmäßige Zwecke zu verwenden.⁸⁸⁷ Dies bedeutet, dass die Mittel regelmäßig nur für

⁸⁸⁷ Vgl. Tipke, K., in: Tipke, K. / Kruse, H., AO, § 55 AO, Rz. 8; vgl. auch die Ausführungen im Kapitel H. I. 3. a.

gemeinnützige Zwecke verwendet werden dürfen. Eine Ausnahme hiervon stellen die in § 58 AO aufgeführten unschädlichen Betätigungen dar.⁸⁸⁸

In der Literatur wird überwiegend davon ausgegangen, dass eine Privatisierung dann unschädlich für die Gemeinnützigkeit ist, wenn die Vermögensgegenstände gegen eine hundertprozentige Beteiligung an der Tochtergesellschaft getauscht werden.⁸⁸⁹ Auch die Finanzverwaltung⁸⁹⁰ vertritt diese Ansicht. Der Tausch einzelner Vermögensgegenstände gegen die Beteiligung an der Tochter-GmbH bewirkt, dass das Vermögen der gemeinnützigen Körperschaft erhalten bleibt. Es liegt daher keine Mittelfehlverwendung vor, weil im Anschluss an die formelle Privatisierung dem ausgliedernden Rechtsträger das Vermögen in Form der erhaltenen Beteiligung weiterhin zur Verfügung steht. Insofern resultiert eine Mittelerhaltung im Sinne des Gemeinnützigkeitsrechts. Die bisherige Tätigkeit und das dazugehörige übertragene Vermögen erhält zwar eine eigene Rechtspersönlichkeit, dient aber im Übrigen weiterhin der gemeinnützigen Körperschaft.

b. Grundsatz der Vermögensbindung

Nach dem Grundsatz der Vermögensbindung darf auch bei Beendigung der Körperschaft das Vermögen nur für gemeinnützige Zwecke verwendet werden.⁸⁹¹ Einige Vertreter⁸⁹² im Schrifttum betrachten die Übertragung von Mitteln auf einen anderen Rechtsträger, beispielsweise die Ausgliederung eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes auf eine Tochtergesellschaft, als einen Vermögensverlust und mithin als Verstoß gegen den Grundsatz der Vermögens-

⁸⁸⁸ Der Nachweis der zeitnahen Mittelverwendung kann durch eine Mittelverwendungsrechnung erfolgen. Vgl. hierzu beispielsweise: Thiel, J., Mittelverwendung, in: DB, 1992, S. 1900 ff.; Ley, U., Mittelverwendungsrechnungen, in: KÖSDI, 1998, S. 11683 ff.; Buchna, J., Gemeinnützigkeit, 2003, S. 129 ff.

⁸⁸⁹ Vgl. Orth, M., Verein, in: Deutsches Anwaltsinstitut, e.V., Jahrbuch, 1994, S. 35 ff., Tönnies, A. / Wewel, T., Ausgliederung, in: DStR, 1998, S. 278; Schröder, F., Ausgliederungen, in: DStR, 2001, S. 1419; Buchna, J., Gemeinnützigkeit, 2003, S. 111 f.; Schröder, F., Non-Profit-Organisationen – Teil II, in: DStR, 2004, S. 1859; Schauhoff, S., in: Schauhoff, S., Handbuch, 2005, S. 970 ff.

⁸⁹⁰ Vgl. OFD Frankfurt/M. v. 9.9.2003, DStR 2003, S. 2071; OFD Rostock v. 12.7.2002, DStR 2002, 1484.

⁸⁹¹ Vgl. auch die Ausführungen in Kapitel H. I. 3. b.

⁸⁹² Vgl. Neufang, B., Aktuelle Fragen, in: StBP, 1995, S. 113.

bindung. Einer anderen Ansicht nach kann in Abhängigkeit von der Bewertung des Vermögens ein Verstoß gegen den Grundsatz der Vermögensbindung gesehen werden. Tönnes und Wewel⁸⁹³ kommen zu dem Ergebnis, dass im Falle der Einbringung gemäß § 20 UmwStG zu Buchwerten oder Zwischenwerten ein Verstoß vorliegen würde. Nur in den Fällen, in denen das Vermögen bei der Tochter erneut zu gemeinnützigen Zwecken verwendet wird, wäre auch ein Ansatz unterhalb des Teilwertes unschädlich.

Dieser Auffassung kann nicht gefolgt werden. Bei der Ausgliederung eines bisherigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes in eine Kapitalgesellschaft geschieht bilanztechnisch ein Aktivtausch. An die Stelle der einzelnen Vermögensgegenstände tritt nach der Ausgliederung die Beteiligung an der Tochtergesellschaft. Es kommt also grundsätzlich zu keinem Vermögensverlust, sondern zu einem Vermögenstausch. Es findet ein Tausch von einzelnen Vermögensgegenständen gegen Gesellschaftsrechte statt.⁸⁹⁴ Mithin erfolgt eine Vermögensumschichtung,⁸⁹⁵ denn unabhängig von der Bewertung des Vermögens ist die Substanz weiterhin für die Körperschaft vorhanden. Der einzige Unterschied besteht jetzt darin, dass die Körperschaft über keinen unmittelbaren, sondern über einen mittelbaren Zugriff auf die einzelnen Vermögensgegenstände verfügt.⁸⁹⁶

Auch Friederichs widerspricht der Auffassung von Tönnes/Wewel, dass sich durch die Ausübung des Bewertungswahlrechts im Rahmen des Umwandlungssteuergesetzes ein Verstoß gegen das Gemeinnützigkeitsrecht ergeben könne. Inwiefern die eingebrachten Vermögensgegenstände einer Vermögensbindung unterliegen, ergebe sich nicht aus ihrer Bewertung.⁸⁹⁷

Die Ausgliederung eines bereits bestehenden wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes, z.B. einer Wäscherei oder Cafeteria, führt nicht zu einem schädlichen

⁸⁹³ Vgl. Tönnes, W. / Wewel, T., Ausgliederung, in: DStR, 1998, S. 279.

⁸⁹⁴ Vgl. Fritz, T., Aufnahme, 2003, S. 154.

⁸⁹⁵ Vgl. Wegehenkel, P., Auslagerung, in: DB, 1986, S. 2515; Tönnes, A. / Wewel, T., Ausgliederung, in: DStR, 1998, S. 278; Strahl, M., Körperschaften, in: KÖSDI, 2000, S. 12531; Funnemann, C., Ausgliederung, in: DStR, 2002, S. 2014; Buchna, J., Gemeinnützigkeit, 2003, S. 111 f.; Fritz, T., Aufnahme, 2003, S. 154; Schröder, F., Non-Profit-Organisationen – Teil I, in: DStR, 2004, S. 1816;

⁸⁹⁶ Vgl. Buchna, J., Gemeinnützigkeit, 2003, S. 111f.; Strahl, M., Ausgliederung, in: KÖSDI, 2000, S. 12532; Orth, M., Verein, in: Deutsches Anwaltsinstitut e.V., Jahrbuch, 1994, S. 358.

⁸⁹⁷ Vgl. Friederichs, K., in: Haritz, D. / Benkert, M., UmwStG, § 20 UmwStG, Rz. 163.

Wechsel zwischen den einzelnen Vermögenssphären. Bei einem Wechsel zwischen den Sphären ideeller Bereich, Vermögensverwaltung und Zweckbetrieb geht die herrschende Meinung⁸⁹⁸ (aber) grundsätzlich von einer "Einbahnstraße" aus. Ein Wechsel würde mithin grundsätzlich zu einem Verstoß gegen die gemeinnützigkeitsrechtlichen Vorschriften führen.

In der Literatur wird dies für den Fall der Ausgliederung eines bereits bestehenden wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes einer gemeinnützigen Körperschaft verneint. Die Beteiligung an der Tochtergesellschaft rechnet grundsätzlich zur Sphäre der Vermögensverwaltung und nur in Ausnahmefällen stellt die Beteiligung selbst wieder einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb dar. Mithin kommt es nicht zu einem schädlichen Vermögenswechsel.

Auf juristische Personen des öffentlichen Rechts übertragen bedeutet dies, dass innerhalb der „virtuellen Körperschaft“ Zweckbetrieb – Krankenhaus die Cafeteria bis zur formellen Privatisierung beispielsweise eine nicht begünstigte Teileinheit darstellt. Verwendet man auch hier in entsprechender Anwendung die Begriffe aus dem Bereich der juristischen Personen des Privatrechts, handelt es sich also um einen „virtuellen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb“ innerhalb der virtuellen Körperschaft Krankenhaus. Nach erfolgter Privatisierung kann die Beteiligung an der Service-Gesellschaft dem allgemeinen Vermögen der Körperschaft zugerechnet und daher grundsätzlich dem Bereich der Vermögensverwaltung zugeordnet werden. Der Wechsel erfolgte vom steuerpflichtigen Bereich in einen steuerbegünstigten Bereich. Dies ist unschädlich.

In Ausnahmefällen, wie beispielsweise bei der beherrschenden Einflussnahme auf die laufende Geschäftsführung oder einer Betriebsaufspaltung, wäre die Beteiligung selbst zwar ein Betrieb gewerblicher Art. Dann erfolgt der Wechsel aus dem steuerpflichtigen Bereich in einen wiederum steuerpflichtigen Bereich. Auch dies müsste als unschädlich angesehen werden.

Zählt die Beteiligung an der Service-Gesellschaft nicht zum allgemeinen Vermögen der juristischen Person des öffentlichen Rechts, sondern zum Betriebsvermögen des bestehenden Betrieb gewerblicher Art – Zweckbetrieb –

⁸⁹⁸ Vgl. Orth. M., Verein, in: Deutsches Anwaltsinstitut e.V., Jahrbuch, 1994, S. 359; Fritz, T., Aufnahme, 2003, S. 52.

Krankenhaus, würde diese Beteiligung grundsätzlich zum Bereich „virtuelle Vermögensverwaltung“ gerechnet werden. Auch hier findet kein schädlicher Wechsel statt.

Diese Ansicht kann auch auf einen Erlass des Finanzministeriums Brandenburg⁸⁹⁹ gestützt werden, welcher auf dem Gebiet des Profisports ergangen ist. Hier wurde es als unschädlich angesehen, den Profi-Spielbetrieb auf eine GmbH zu übertragen. Hingewiesen wird allerdings darauf, dass die Förderung des bezahlten Sports die gemeinnützige Tätigkeit des Vereins nicht überwiegt. Eine Übertragung auf die Privatisierung von Teilbereichen eines Krankenhauses würde bedeuten, dass die formelle Privatisierung der vorherigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe nicht dazu führen darf, dass anschließend überwiegend gewerbliche Zwecke verfolgt werden. Diese Gefahr besteht bei der Privatisierung von Teileinheiten wie beispielsweise der Cafeteria oder Apotheke nicht. Der Schwerpunkt bleibt die medizinische und diagnostische Tätigkeit der Klinik. Folglich dominiert weiterhin die eigentliche gemeinnützige Kerntätigkeit des Krankenhauses.

Nach § 55 Abs. 1 Nr. 5 AO ist bei der Privatisierung zudem der Grundsatz der zeitnahen Mittelverwendung zu berücksichtigen. Danach müssen die steuerbegünstigten Körperschaften grundsätzlich ihre Mittel zeitnah für steuerbegünstigte Zwecke verwenden. Nicht davon betroffen sind die nach den Vorschriften des § 58 Nrn. 6, 7, 11 und 12 AO zulässigen Rücklagen bzw. Vermögenszuführungen. Im Rahmen der Privatisierung erhält die Körperschaft Anteile an der gegründeten Gesellschaft. Dies stellt ein Anschaffungsvorgang dar. Dabei ist zu beachten, dass die Service-Gesellschaft anschließend nicht gemeinnützig tätig und folglich körperschaftsteuerpflichtig sein wird. Nach Ansicht der Finanzverwaltung⁹⁰⁰ ist für die Ausstattung einer nicht steuerbegünstigten Körperschaft der Einsatz von nicht zeitnah zu verwendenden Mitteln gemeinnützigkeitsrechtlich unschädlich. Dagegen ist es schädlich, wenn zeitnah zu verwendende Mittel eingesetzt werden.

⁸⁹⁹ Vgl. FinMin. Brandenburg v. 07.03.1996 – 35 - S 0171 – 6/96, DB, 1996, S. 1161.

⁹⁰⁰ Vgl. OFD Frankfurt/M. v. 09.09.2003, DStR, 2003, S. 2071.

4. Verkehrsteuerliche Aspekte

a. Umsatzsteuer

Auch die Einbringung von bisherigen „virtuellen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben“ stellt eine Leistung gegen Entgelt und damit einen umsatzsteuerbaren Vorgang dar. Indes dürfte auch hier der Ausnahmetatbestand des § 1 Abs. 1a UStG greifen, der die Steuerbarkeit ausschließt.⁹⁰¹

Grundsätzlich fällt eine Ausgliederung nach § 168 UmwG in den Regelungsbereich des § 1 Abs. 1a UStG, sofern ein Betrieb übertragen wird. Soweit ein Teilbetrieb Gegenstand der Ausgliederung ist, kann nach Ansicht der Finanzverwaltung auch im Rahmen des Umsatzsteuerrechts von einem gesondert geführten Betrieb ausgegangen werden.⁹⁰² Dies gilt insbesondere vor dem Hintergrund der jüngeren EuGH-Rechtsprechung.⁹⁰³ Hiernach ist wesentlich, dass es sich nicht um die Übertragung einzelner Vermögensgegenstände handelt, sondern um Vermögen, die dem Erwerber eine selbständige wirtschaftliche Tätigkeit ermöglichen.⁹⁰⁴

Liegen die Voraussetzungen des § 1 Abs. 1a UStG dagegen nicht vor, handelt es sich um umsatzsteuerbare Lieferungen bzw. sonstige Leistungen.

b. Grunderwerbsteuer

Findet im Rahmen der Privatisierung auch eine Übereignung von Grundstücken statt, unterliegt der Vorgang der Grunderwerbsteuer.⁹⁰⁵ Der Steuersatz wird von den Bundesländern festgesetzt. Bemessungsgrundlage ist grundsätzlich der Wert der Gegenleistung.⁹⁰⁶

⁹⁰¹ Vgl. auch die Ausführungen in Kapitel H. II. 4. a.

⁹⁰² S. Abschn. 5 Abs. 3 S. 4 UStR 2005; Vgl. Thiede, F. / Steinhauser, H., Vorsteuerabzug, in: DB, 2000, S. 1296.

⁹⁰³ Vgl. zur zunehmenden Bedeutung der EG-Richtlinien im Umsatzsteuerrecht vgl.: Weber-Grellet, H., Europäisiertes Steuerrecht, in: StuW, 1995, S. 336 ff.

⁹⁰⁴ Vgl. Jakob, W., Umsatzsteuer, 2005, S. 130 ff.; EUGH v. 27.11.2003 – C - 497/01, DStRE, 2004, S. 63.

⁹⁰⁵ Vgl. die Ausführungen in Kapitel H. I. 4. b.

⁹⁰⁶ S. § 8 Abs. 1 GrEStG. Vgl. Schröder, F., Ausgliederung, in: DStR, 2001, S. 1421.

5. Zusammenfassung

Bei der formellen Privatisierung von „virtuellen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben“ besteht zunächst im Rahmen des Zivilrechts die Problematik, ob eine Ausgliederung im Wege der partiellen Gesamtrechtsnachfolge möglich ist. Ausschlaggebend hierfür ist die Bestimmung des Begriffs „Unternehmen“. Folgt man einer weiten Auslegung, die den Sinn und Zweck der Regelung, Privatisierungen der öffentlichen Hand zu erleichtern, berücksichtigt, wird eine Ausgliederung von „virtuellen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben“ im Rahmen des Umwandlungsgesetzes möglich. Andernfalls verbleibt nur die Übertragung im Wege der Einzelrechtsnachfolge.

Unter steuerlichen Gesichtspunkten sind ertragsteuerliche, gemeinnützigkeitsrechtliche und verkehrssteuerliche Aspekte zu berücksichtigen. Ertragsteuerlich ist die formelle Privatisierung grundsätzlich als steuerpflichtiger Vorgang im Sinne des § 16 EStG zu werten. Allerdings kann der Vorgang unter den Voraussetzungen des § 20 UmwStG steuerneutral gestaltet werden. Dies setzt voraus, dass die zu übertragenden Einheiten zumindest als Teilbetrieb qualifiziert werden können. Das ist bei der Besuchercafeteria, Wäscherei und Apotheke der Fall.

Weiterhin ist die Problematik der Überführung wesentlicher Betriebsgrundlagen zu beachten. Folgt man hier der Ansicht einer normenspezifischen Auslegung, ist die Verschaffung einer Nutzungsmöglichkeit ausreichend. Es wäre also eine steuerneutrale Privatisierung möglich.

Auf Grund der beschriebenen strittigen Rechtsfragen ist die Klärung eines konkreten Sachverhaltes mit dem zuständigen Finanzamt – vorzugsweise im Rahmen einer verbindlichen Auskunft – zu empfehlen.

Unter gemeinnützigkeitsrechtlichen Aspekten stellt die Privatisierung bisher steuerpflichtiger Teileinheiten keinen Verstoß gegen die Grundsätze der Mittelverwendung und Vermögensbindung dar.

II. Verpachtung von „virtuellen“ wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben

In diesem Kapitel werden die möglichen steuerlichen Probleme bei der Verpachtung von bisherigen „virtuellen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben“ an einen fremden Dritten erläutert. Virtuelle wirtschaftliche Geschäftsbetriebe, die sich zur Verpachtung eignen, sind insbesondere die Krankenhausapotheke, die Krankenhauswäscherei und die Besuchercafeteria. Die Ausgangslage stellt sich für das öffentlich-rechtliche Krankenhaus wie folgt dar.

Das Krankenhaus der juristischen Person des öffentlichen Rechts stellt einen Betrieb gewerblicher Art im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 6 KStG dar. Unter den Voraussetzungen des § 67 AO ist der eigentliche Krankenhausbetrieb ein Zweckbetrieb und wird von der Körperschaftsteuer befreit.

Für die weitere steuerliche Betrachtung wird das gemeinnützige Krankenhaus dann als virtuelle Körperschaft betrachtet. Innerhalb dieser können einzelne Bereiche einen steuerpflichtigen „virtuellen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb“ darstellen. Für jede einzelne Tätigkeit ist unabhängig von der übrigen Krankenhaustätigkeit zu prüfen, ob sie steuerpflichtig ist oder als steuerbefreiter „virtueller Zweckbetrieb“ behandelt werden kann. Als mögliche Rechtsnormen, die die Steuerfreiheit begründen könnten, kommen vorrangig die Spezialregelungen der §§ 66 und 68 AO und die allgemeine Regelung des § 65 AO in Betracht.

Allgemeine Norm für die Steuerbefreiung von Zweckbetrieben ist § 65 AO. Hiernach werden solche wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe steuerlich begünstigt, die dazu dienen den satzungsmäßigen Zweck der Körperschaft zu verwirklichen. Als weitere Voraussetzungen muss zum einen der steuerbegünstigte Zweck nur durch den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb erreicht werden, zum anderen darf der Betrieb nicht in Wettbewerb zu nicht begünstigten Betrieben derselben oder ähnlichen Art treten. Die Norm des § 65 AO ist als Ausnahmeregelung eng auszulegen.⁹⁰⁷ Alle Voraussetzungen müssen kumulativ erfüllt werden.⁹⁰⁸ Sinn und Zweck des § 65 Nr. 3 AO ist nach der

⁹⁰⁷ Vgl. Gersch, E., in: Klein, F., AO, 2006, § 65 AO, Rz. 1.

⁹⁰⁸ Vgl. BFH v. 01.08.2002 - V R 21/01, BStBl. II 2003, 438; v. 18.03.2004 - V R 101/01, BStBl. II, 798; Scholtz, R., in: Koch, K. / Scholtz, R., AO, 1996, § 65 AO, Rz. 3.

Rechtsprechung der Schutz des Wettbewerbs.⁹⁰⁹ Hiervon wird nicht nur der tatsächliche, sondern auch der potenzielle Wettbewerber geschützt.⁹¹⁰ Insbesondere die Voraussetzung des § 65 Nr. 3 AO führt dazu, dass die Regelung für die Aktivitäten Krankenhausapotheke, -wäscherei und Besuchercafeteria nicht greift. In den genannten Fällen tritt das Krankenhaus regelmäßig zu privaten Anbietern in Konkurrenz. Da unabhängig von der tatsächlichen Wettbewerbssituation auch der potenzielle Wettbewerb genügt.

Als weitere vorrangige Regelung ist § 66 AO heranzuziehen. Die Vorschrift begünstigt die Wohlfahrtspflege. Darunter wird die Sorge um die Allgemeinheit verstanden.⁹¹¹ Der Betrieb gilt aber nur dann als begünstigter Zweckbetrieb, wenn seine Leistungen dem in § 53 AO genannten Personenkreis zu mindestens zwei Drittel⁹¹² zugute kommen. Zum begünstigten Kreis rechnen Personen, die sich in einer Notlage befinden. Die Gründe können hierfür sowohl im körperlichen, geistigen oder seelischen Zustand⁹¹³ liegen als auch in der wirtschaftlichen Lage⁹¹⁴ begründet sein.

Bei der Besuchercafeteria ist dies nicht der Fall, da hier die Besucher gerade nicht zum Personenkreis des § 53 AO rechnen. Bei der Krankenhausapotheke und -wäscherei, die ausschließlich Leistungen für die eigene Klinik erbringen, wären die Anforderungen des § 66 AO erfüllt und es läge insoweit ein steuerbegünstigter Zweckbetrieb vor.

Für den Fall, dass die Krankenhausapotheke oder die Krankenhauswäscherei auch Leistungen an Dritte erbringt, scheidet eine Steuerbegünstigung aus. Dies gilt selbst dann, wenn die Leistungen für andere Krankenhäuser erbracht werden. Denn hier stehen sowohl auf der Seite des Leistenden als auch auf der Seite des Empfangenden eigenwirtschaftliche Gründe im Vordergrund.⁹¹⁵

⁹⁰⁹ Vgl. BFH v. 27.10.1993 - I R 60/91, BStBl. II 1994, 573.

⁹¹⁰ Vgl. BFH v. 27.10.1993 - I R 60/91, BStBl. II 1994, 573; v. 23.11.1988 - I R 11/88, BStBl. II 1989, 391; v. 13.8.1968 - II R 246/81, BStBl. II 1986, 831; Hüttemann, R., Gemeinnützigkeit, 1991, S. 180; Scholtz, R., in: Koch, K. / Scholtz, R., AO, 1996, § 65 AO, Rz. 3.

⁹¹¹ Vgl. Fischer, P., in: Hübschmann / Hepp / Spitaler, AO, § 66 AO, Rz. 20-25; Buchna, J., Gemeinnützigkeit, 2003, S. 253; Scholtz, R., in: Koch, K. / Scholtz, R., AO, 1996, § 66 AO, Rz. 3; Schauhoff, S., in: Schauhoff, S., Handbuch, 2005, S. 335.

⁹¹² S. § 66 Abs. 3 S. 1 AO.

⁹¹³ S. § 53 Nr. 1 AO.

⁹¹⁴ S. § 53 Nr. 2 AO.

⁹¹⁵ Vgl. BFH v. 18.10.1990 - V R 76/89, BStBl. II 1991, 268.

Als weitere Spezialnorm ist § 68 Nr. 2b AO in Erwägung zu ziehen. So werden auch andere Einrichtungen, die für die Selbstversorgung der Körperschaft erforderlich sind, als steuerbegünstigte Zweckbetriebe behandelt. Voraussetzung ist, dass Leistungen an Außenstehende nicht mehr als 20 v.H. der Gesamtleistung ausmachen. Für jeden Betrieb gewerblicher Art ist dies separat zu prüfen. Nach der Rechtsprechung des BFH werden aber nur solche Betriebe anerkannt, die denen in § 68 Nr. 2b AO aufgeführten vergleichbar sind.⁹¹⁶ Daraus folgt, dass nur Dienstleistungs- oder Handwerksbetriebe, aber keine Handelsbetriebe darunter subsumiert werden können.⁹¹⁷

Die Konsequenz für die wirtschaftlichen Aktivitäten eines Krankenhauses ist, dass eine Krankenhausapotheke, die vorwiegend fertige Medikamente erwirbt und somit einen Handelsbetrieb darstellt, nicht als Zweckbetrieb gemäß § 68 Nr. 2 b AO angesehen werden kann.⁹¹⁸ Eine Krankenhauswäscherei kann bei Einhaltung der 20 v.H.-Grenze dagegen als Selbstversorgungseinrichtung geführt werden.⁹¹⁹

Zusammenfassend lässt sich festhalten, dass die Besuchercafeteria immer als steuerpflichtiger „virtueller wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb“ zu qualifizieren ist. Die Krankenhausapotheke kann nur dann als „virtueller Zweckbetrieb“ im Sinne des § 66 AO gesehen werden, wenn sie ausschließlich die eigene Klinik beliefert. Die Anwendung des § 68 AO scheidet wegen des Vorhandenseins eines Handelsbetriebes aus. Die Wäscherei stellt bei ausschließlicher Versorgung des eigenen Hauses ein „virtueller Zweckbetrieb“ dar. Bei Umsätzen mit Dritten und Einhaltung der Grenze des § 68 Nr. 2b AO kann sie weiterhin als steuerbegünstigt behandelt werden.

⁹¹⁶ Vgl. BFH v. 18.10.1990 – V R 35/85, BStBl. II 1991, 157; v. 18.10.1990 – V R 76/89, BStBl. II 1991, 268.

⁹¹⁷ Vgl. Buchna, J., Gemeinnützigkeit, 2003, S. 290; Wallenhorst, R., in: Wallenhost, R. / Halaczinsky, R., Besteuerung, 2004, S. 291.

⁹¹⁸ Vgl. BFH v. 18.10.1990 – V R 76/89, BStBl. II 1991, 268; Scholtz, R., in: Koch, K. / Scholtz, R., AO, 1996, § 68 AO, Rz. 4; Buchna, J., Gemeinnützigkeit, 2003, S. 290.

⁹¹⁹ Vgl. BFH v. 18.10.1990 - V R 35/89, BStBl. II 1991, 157; v. 18.10.1990 - V R 76/89, BStBl. II 1991, 268.

1. Ertragsteuerliche Aspekte

Bei der Verpachtung eines Betriebes gewerblicher Art durch eine juristische Person des öffentlichen Rechts sind Besonderheiten im Bereich des Ertragsteuerrechts zu beachten. Verpachtet eine juristische Person des öffentlichen Rechts ihr Vermögen an Dritte, so müsste es sich hierbei grundsätzlich um eine steuerfreie Vermögensverwaltung handeln.⁹²⁰ Von dieser Regel stellt § 4 Abs. 4 KStG eine bedeutsame Ausnahme dar. Handelt es sich bei der Verpachtung um einen "Betrieb gewerblicher Art", gilt die Verpachtungstätigkeit selbst Kraft gesetzlicher Fiktion wieder als "Betrieb gewerblicher Art". Die Regelung wurde ursprünglich eingeführt, um zu verhindern, dass sich die öffentliche Hand durch reine Verpachtungstätigkeiten der Besteuerung entziehen kann.⁹²¹ Tatbestandliche Voraussetzung ist zunächst, dass ein Betrieb gewerblicher Art im Sinne des § 4 Abs. 1 KStG verpachtet wird.⁹²² Unter „Betrieb gewerblicher Art“ lassen sich alle Einrichtungen von juristischen Personen des öffentlichen Rechts verstehen, die einer nachhaltigen wirtschaftlichen Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen dienen und die sich insoweit von der Gesamtbetätigung der juristischen Person wirtschaftlich herausheben. Kurz gefasst müssen somit die folgenden Tatbestandsmerkmale erfüllt sein:

- Eine Einrichtung, die
- nachhaltig wirtschaftlich zur Erzielung von Einnahmen außerhalb der Land- und Forstwirtschaft tätig wird, wobei
- sich diese Tätigkeit wirtschaftlich aus der Gesamtbetätigung der juristischen Person des öffentlichen Rechts heraus hebt.

Nur wenn ein Betrieb verpachtet wird, führt dies zur Steuerpflicht. Das BGB regelt in den §§ 581 ff. die Verpachtung als eine Variante der Gebrauchsüberlassungsverträge. Verpachtungsverträge können demnach nur über Sachen und Rechte abgeschlossen werden. Die Rechtsprechung versteht deshalb die Verpachtung eines Betriebes als die Nutzungs- und Gebrauchs-

⁹²⁰ Vgl. Bader, H., Hoheitsbetrieb, 1997, S. 113; Hüttemann, R., Besteuerung, 2002, S. 71.

⁹²¹ Vgl. Krämer, H., in: Dötsch, E. / Jost, W. / Pung, A. u.a., KStG, § 4 KStG, Rz. 56; Bott in: Ernst & Young, KStG, § 4 KStG, Rz. 98; Hüttemann, R., Besteuerung, 2002, S. 71; Kußmaul, H. / Blasius, T., Betriebe gewerblicher Art, in: INF, 2003, S. 21.

⁹²² Vgl. Kraeusel, J., Juristische Person, in: Carle, D. / Stahl, R. / Strahl, M., Festschrift Korn, 2005, S. 468.

überlassung hinsichtlich eines Inbegriffs von Sachen und Rechten.⁹²³ Abgegrenzt muss der Gegenstand des § 4 Abs. 4 KStG zunächst von der Verpachtung einzelner Gegenstände werden. Derartige Sachverhalte erfüllen nicht die Voraussetzungen des § 4 Abs. 4 KStG. Mithin liegt noch eine steuerfreie Vermögensverwaltung der juristischen Person des öffentlichen Rechts vor.⁹²⁴

Die zweite Abgrenzung muss zur Verpachtung von Hoheitsbetrieben erfolgen.⁹²⁵ Bei der Verpachtung eines Hoheitsbetriebs liegt keine Betriebsverpachtung im Sinne des § 4 Abs. 4 KStG vor.⁹²⁶ Im Bereich des Krankenhauswesens bereitet die Abgrenzung zu hoheitlichen Tätigkeiten keine Schwierigkeiten. Der Krankenhausbetrieb selbst und alle damit verbundenen Tätigkeiten sind nicht dem hoheitlichen Bereich zuzurechnen. Umstritten ist dagegen, unter welchen Konstellationen eine steuerfreie Vermögensverwaltung bzw. eine steuerpflichtige Verpachtung des Betriebes vorliegt.

Literatur

Die Darstellungen im Schrifttum lassen kein einheitliches Bild erkennen. Teilweise beschränken sich die Kommentatoren auf die Wiedergabe der einschlägigen Urteile. Ein anderer Teil entwickelt Prüfungsschematas zur Beurteilung der Sachverhalte.⁹²⁷

Nach Ansicht von Bink ist es für die Beurteilung entscheidend, ob der Pachtgegenstand schon vor der Verpachtung an einen Dritten von der juristischen Person des öffentlichen Rechts selbst als Einrichtung betrieben wurde.⁹²⁸ Stellte die Einrichtung vor der Verpachtung bereits einen Betrieb gewerblicher Art dar, so führt dies nach Auffassung von Bink dazu, dass die Verpachtungstätigkeit selbst wieder einen Betrieb gewerblicher Art darstelle. Dies solle solange gelten, wie im Falle der Eigenbewirtschaftung ebenfalls ein Betrieb gewerblicher Art vorliegen würde. Anders dagegen wäre der Fall zu

⁹²³ Vgl. BFH v. 13.07.1974 - I R 7/71, BStBl. II 1974, 391; Bott in: Ernst & Young, KStG, § 4 KStG, Rz. 100.

⁹²⁴ Vgl. BFH v. 20.11.1969 - I R 204/67, BStBl. II 1970, 151; v. 05.07.1972 - I R 83/70, BStBl. II 1972, 776.

⁹²⁵ Vgl. BFH v. 25.01.2005 - I R 63/03, BFH/NV 2005, 984.

⁹²⁶ Vgl. Hüttemann, R., Besteuerung, 2002, S. 72; Bott in: Ernst & Young, KStG, § 4 KStG, Rz. 114.

⁹²⁷ Vgl. Heizmann, E./Heizmann, G./Schroeder, K., Betrieb gewerblicher Art, in: NWB, 2003, S. 10 ff.

⁹²⁸ Vgl. Bink, A., Verpachtung, in: FR, 1983, S. 88.

beurteilen, wenn der Pachtgegenstand bei der juristischen Person des öffentlichen Rechts noch keinen Betrieb gewerblicher Art gebildet hat oder die juristische Person des öffentlichen Rechts keine Einrichtung betrieben hat. Dann müsste allein darauf abgestellt werden, ob die Verpachtungstätigkeit als solches einen Betrieb gewerblicher Art darstelle.⁹²⁹

Siegel vertritt die These, dass die Betriebsverpachtung im Sinne des § 4 Abs. 4 KStG grundsätzlich nur in den Fällen zur Anwendung kommen kann, bei denen ein bestehender Betrieb verpachtet wird.⁹³⁰ Da ein Betrieb nicht nur ein Inbegriff von Sachen und Rechten, sondern einen lebenden Organismus darstellt. Will man darüber hinaus § 4 Abs. 4 KStG auch auf Neugründungsfälle anwenden, wäre dies nur dann gerechtfertigt, wenn neben dem Inventar auch das erforderliche Personal, Know-how und dergleichen mitüberlassen wird.

Dagegen kommt Landwehr in seinen Untersuchungen zu dem Fazit, dass der Begriff des "Betriebes gewerblicher Art" keinen Typusbegriff, sondern einen definitorisch beschriebenen, abstrakt klassifikatorischen und mithin unbestimmten Rechtsbegriff darstellt. Weiter führt er aus, dass das Kriterium "wirtschaftliches Herausheben" zu vernachlässigen sei und bei der Abgrenzung auf die eigentliche Problematik der Wettbewerbsverzerrung abgestellt werden muss.⁹³¹ Bei diesem Ansatz ergibt sich als Konsequenz, dass grundsätzlich jede Verpachtungstätigkeit zu einer Wettbewerbsverzerrung führt. Denn die Nichtbesteuerung der Pachtzinsen kann im Hinblick auf die Pachtzinskalkulation wettbewerbsinstrumentalisierend genutzt werden. Bei diesem Ansatz, der einen tätigkeitsbezogenen Einrichtungsbegriff zu Grunde legt und dem Merkmal "wirtschaftliches Herausheben" keine Bedeutung beimisst, hat folglich § 4 Abs. 4 KStG im Gesamtgefüge des § 4 KStG nur eine klarstellende Funktion und keinen konstitutiven Charakter mehr.

⁹²⁹ Vgl. Bink, A., Verpachtung, in: FR, 1983, S. 88.

⁹³⁰ Vgl. Siegel, M., Der Begriff des Betriebs gewerblicher Art, 1990, S. 256 ff.

⁹³¹ Vgl. Landwehr, V., Betriebe, 2000, S. 258. Ebenso Bader, H., Hoheitsbetrieb, 1997, S. 114 f., der auch die Ansicht vertritt, dass ausschlaggebend allein der Gedanke der Wettbewerbsneutralität sein dürfe.

Zu einem anderen Ergebnis gelangt Hüttemann bei Auslegung des § 4 Abs. 4 KStG.⁹³² Er ist der Ansicht, dass es entscheidend auf die Abgrenzung Betriebsverpachtung und Verpachtung einzelner Vermögensgegenstände ankommt. Ausschlaggebend sei folglich, ob das zur Aufnahme der betrieblichen Tätigkeit erforderliche Inventar mitverpachtet werde oder nicht. Dem Charakteristikum "Gewichtigkeit" misst er ebenfalls keine Bedeutung zu, da dieses keine Besteuerungsvoraussetzung darstellt.

Gastl kommt zum Ergebnis, dass es bei der praktischen Umsetzung grundsätzlich auf die Prüfung einer Wettbewerbsverzerrung ankomme. Über die Fiktion des § 4 Abs. 4 KStG solle somit die steuerliche Gleichbehandlung erreicht werden.⁹³³

Rechtsprechung

Die Rechtsprechung zur Verpachtung eines "Betriebes gewerblicher Art" hat sich über die Jahre geändert. Die Vorschrift des § 4 Abs. 4 KStG setzt grundsätzlich voraus, dass ein Betrieb gewerblicher Art verpachtet wird. Die Verpachtungstätigkeit gilt dann als Betrieb gewerblicher Art, wenn sie dem Pächter eine Betätigung gestattet, die bei unmittelbarer Ausübung durch die juristische Person des öffentlichen Rechts die Voraussetzung eines Betriebes gewerblicher Art erfüllen würde.⁹³⁴ Dagegen ist es nicht erforderlich, dass die Verpachtungstätigkeit als solches die Voraussetzungen eines Betriebes gewerblicher Art erfüllt.⁹³⁵ Dies setzt voraus, dass die juristische Person des öffentlichen Rechts dem Pächter die für den Betrieb erforderlichen Anlagen und Wirtschaftsgüter zur Verfügung stellt. Danach setzt das Vorhandensein eines Verpachtungsbetriebes voraus, dass das Pachtverhältnis Umstände aufweist, die das Eindringen des Verpächters in das gewerbliche Leben des Pächters erkennen lassen.⁹³⁶ Der RFH nahm bereits bei der Überlassung unzureichenden Inventars einen Verpachtungsbetrieb an. Jede entgeltliche Überlassung von Einrich-

⁹³² Vgl. Hüttemann, R., *Besteuerung*, 2002, S. 71 ff.

⁹³³ Vgl. Gastl, C., *Betriebe gewerblicher Art*, 2002, S. 47.

⁹³⁴ Vgl. BFH v. 13.03.1974 – I R 7/71, BStBl. II 1974, 393; v. 25.10.1989 – V R 111/85, BStBl. II 1990, 870.

⁹³⁵ Vgl. FG München v. 05.07.1978 – III 46,78 U, EFG 1978, 628; Bott, in: Ernst & Young, KStG, § 4 KStG, Rz. 100; Krämer, H., in: Dötsch, E. / Jost, W. / Pung, A. u.a., KStG, § 4 KStG, Rz. 56.

⁹³⁶ Vgl. BFH v. 22.07.1964 - I 136/62 U, BStBl. 1964, 559; v. 05.07.1972 - I R 83/70, BStBl. II 1972, 776; v. 06.10.1976 - I R 115/75, BStBl. II 1977, 94.

tungen, Anlagen oder Rechte, die beim Verpächter einen Betrieb gewerblicher Art darstellen würden, führt zu einem steuerpflichtigen Verpachtungsbetrieb.⁹³⁷ Ist für die Führung des Betriebes ein größeres Inventar erforderlich, so liegt nur dann ein steuerpflichtiger Verpachtungsbetrieb vor, wenn Inventarstücke vom Verpächter beschafft und dem Pächter zur Nutzung überlassen werden.⁹³⁸

Der BFH führt diese Rechtsprechung fort und konkretisiert sie in seinem Urteil vom 7.5.1969⁹³⁹ dahingehend, dass die Überlassung der wesentlichen Einrichtungsgegenstände genügt. Es sei unschädlich, wenn der Pächter Inventarstücke von untergeordneter Bedeutung selbst beschaffen muss. Dagegen ist die Überlassung einzelner Wirtschaftsgüter, wie beispielsweise Räume ohne Inventar, der Sphäre der Vermögensverwaltung zuzuordnen.⁹⁴⁰

Die Verpachtungstätigkeit der juristischen Person des öffentlichen Rechts wird des Weiteren nur dann als Betrieb gewerblicher Art qualifiziert, wenn sie wie ein Betrieb gewerblicher Art im Sinne des § 4 Abs. 1 KStG eine wirtschaftliche Bedeutsamkeit hat. Sie muss folglich von einem gewissen wirtschaftlichen Gewicht sein.⁹⁴¹ Dies bedeutet, dass sie sich von den übrigen Tätigkeiten der juristischen Person des öffentlichen Rechts wirtschaftlich herausheben muss.⁹⁴² Strittig ist hierbei, ob auf die Verhältnisse der verpachtenden juristischen Person des öffentlichen Rechts (z.B. Höhe der Pachteinahmen) oder auf die des Pächters abgestellt werden muss.

In seinem Urteil vom 25.10.1989⁹⁴³ stellt der BFH für die Beurteilung der Gewichtigkeit darauf ab, ob die Einrichtung beim Verpächter durch Eigennutzung einen Betrieb gewerblicher Art darstellen würde. Hierbei ist auf die Umsätze des Pächters abzustellen. Des Weiteren stellt er fest, dass einzelne Gewinn- oder Umsatzgrenzen keine geeigneten Kriterien für den Tatbestand "wirtschaftliches Herausheben" sind. Ein Betrieb gewerblicher Art

⁹³⁷ Vgl. RFH v. 24.01.1939 - I 390/38, RStBl. 1939, 560; v. 23.08.1939 - I 143/36, RStBl. 1939, 1039.

⁹³⁸ Vgl. RFH v. 23.08.1939 - I 143/36, RStBl. 1939, 1039; BFH v. 22.07.1964 - I 136/62 U, BStBl. III 1964, 559; v. 06.10.1976 - I R 115/75, BStBl. II 1977, 94.

⁹³⁹ Vgl. BFH v. 07.05.1969 - I R 106/66, BStBl. II, 443.

⁹⁴⁰ Vgl. BFH v. 13.03.1974 - I R 7/71, BStBl. II 1974, 394; Krämer, H., in: Dötsch, E. / Jost, W. / Pung, A. u.a., KStG, § 4 KStG, Rz. 64.

⁹⁴¹ Vgl. BFH v. 26.02.1957 - I 327/56 U, BStBl. III 1957, 146; v. 24.10.1961 - I 105/60 U, BStBl. III 1961, 552; v. 05.07.1972 - I R 83/70, BStBl. II 1972, 776; v. 11.01.1979 - V R 26/74, BStBl. 1979, 746; v. 02.03.1983 - I R 100/79, BStBl. II 1983, 386.

⁹⁴² Vgl. Krämer, H., in: Dötsch, E. / Jost, W. / Pung, A. u.a., KStG, § 4 KStG, Rz. 60.

⁹⁴³ Vgl. BFH v. 25.10.1989 - V R 111/85, BStBl. II 1990, 868.

wird dann begründet, wenn eine wirtschaftlich heraushebende Tätigkeit zu anderen Verpachtungsbetrieben in unmittelbarem Wettbewerb tritt. Der BFH greift auf den ursprünglichen Zweck der Regelung zurück, die verhindern will, dass sich juristische Personen des öffentlichen Rechts durch Verpachtungstätigkeiten der Körperschaftsteuer entziehen können.

Finanzverwaltung

Die Finanzverwaltung hat ihre frühere Auffassung in Reaktion auf das BFH-Urteil aufgegeben.⁹⁴⁴ Gemäß den Körperschaftsteuerrichtlinien 2004 entspricht die Finanzverwaltung der Rechtsprechung des BFH. Nach Abschnitt 6 Abs. 5 KStR 2004 ist darauf abzustellen, inwiefern die Einrichtung beim Verpächter einen Betrieb gewerblicher Art darstellen würde. Für Beurteilung, ob die Tätigkeit von einigem Gewicht ist, sind die Umsätze des Pächters ausschlaggebend.

Für den Krankenhausbereich sind insbesondere zwei Entscheidungen von besonderer Relevanz. Zum einen das Urteil vom 14.2.1956⁹⁴⁵ und zum anderen das Urteil vom 25.10.1989⁹⁴⁶. Der erste Fall betrifft die Verpachtung einer Apotheke durch eine Stadtgemeinde. Der BFH kommt hier zum Ergebnis, dass es sich um eine körperschaftsteuerpflichtige Tätigkeit handelt, sofern der Gemeinde das Inventar der Apotheke ganz oder wenigstens in der Hauptsache gehört. Die Verpachtung einer Gaststätte ist Gegenstand des Urteils vom 25.10.1989. Hier stellt der BFH, wie oben bereits erwähnt, auf die Wettbewerbssituation ab.

Aus dem bisher dargestellten Meinungsspektrum der Literatur und der Rechtsprechung können für den Bereich des Krankhauswesens nachfolgende Schlussfolgerungen gezogen werden. Bei der Verpachtung der Krankenhausapotheke, der Besuchercafeteria und Ähnlichem ist grundsätzlich eine steuerpflichtige Betriebsverpachtung im Sinne des § 4 Abs. 4 KStG gegeben. Bei diesen Sachverhalten handelt es sich um Einrichtungen, die aus der Sicht des Verpächters einen Betrieb gewerblicher Art darstellen und die entgeltlich überlassen werden. Dass die Verpachtungstätigkeit von einigem Gewicht sein muss,

⁹⁴⁴ Vgl. BMF v. 05.10.1990 - IV B 7 – S 2706-33/90, BStBl. I 1990, 635.

⁹⁴⁵ Vgl. BFH v. 14.02.1956 - I 40/55 U, BStBl. III 1956, 105.

⁹⁴⁶ Vgl. BFH v. 25.10.1989 - V R 111/85, BStBl. II 1990, 868.

wird von nachrangiger Bedeutung sein, da sich der Krankenhausträger als Verpächter zu privaten Verpächtern von Apotheken und Gaststätten in einer Wettbewerbssituation befindet. Unter dem Gesichtspunkt der Besteuerungsgleichheit müsste folglich der Krankenhausträger die Pachteinnahmen der Körperschaftsteuer unterwerfen. Die im Betrieb vorhandenen stillen Reserven wären weiterhin steuerverhaftet.

Häufig wird aber vom Krankenhausträger ein anderes Ziel angestrebt. Die Verpachtung soll zur Betriebsaufgabe führen, sodass in der Folge, die vereinnahmten Pachtentgelte dem Bereich der steuerfreien Vermögensverwaltung zuzuordnen wären. Durch die Aufgabe des Betriebes würden die bisher gebildeten stillen Reserven aufgedeckt und der Besteuerung unterworfen. Die daraus resultierende tatsächliche Steuerlast dürfte allerdings relativ gering sein, da gleichzeitig eine Verrechnung mit den häufig vorhandenen Verlusten aus der bisherigen laufenden Tätigkeit vorgenommen werden könnte.

Um dieses Ziel zu erreichen, darf der Pachtgegenstand keinen Betrieb darstellen. Gemäß obiger Ausführungen wäre dies nur möglich, wenn ausschließlich Räumlichkeiten ohne wesentliches Inventar überlassen werden. Der Krankenhausträger könnte vor Pachtbeginn das Inventar an den zukünftigen Pächter veräußern und im Anschluss daran nur noch die Räumlichkeiten durch Vertrag zur Verfügung stellen.⁹⁴⁷

2. Gemeinnützigkeitsrechtliche Aspekte

Vertragspartner eines solchen Verpachtungsvertrags sind die juristische Person des öffentlichen Rechts und der Dritte als Pächter. Da die Verpachtungstätigkeit einen Betrieb gewerblicher Art gemäß § 4 Abs. 4 KStG darstellt und für diese Tätigkeit keine Befreiungsvorschriften greifen, unterliegt dieser Betrieb nicht den Regeln der Gemeinnützigkeit.

⁹⁴⁷ Vgl. Knorr, K. / Klaßmann, R., Krankenhäuser, 2004, S. 221.

3. Verkehrsteuerliche Aspekte

Umsatzsteuerliche Konsequenzen

Der Umsatzsteuer unterliegen die von einem Unternehmer im Inland im Rahmen seines Unternehmens getätigten Umsätze.⁹⁴⁸ Auf den Betrieb eines öffentlich-rechtlichen Krankenhauses bezogen setzt dies voraus, dass die öffentliche Hand - als Träger des Krankenhauses - Unternehmer im Sinne des Umsatzsteuergesetzes ist. Unternehmer ist grundsätzlich, "wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbst ausübt".⁹⁴⁹ Zur Unternehmereigenschaft der juristischen Personen des öffentlichen Rechts bestimmt die spezielle Vorschrift des § 2 Abs. 3 UStG, dass die öffentliche Hand nur mit ihren Betrieben gewerblicher Art gewerblich oder beruflich tätig wird. Das Umsatzsteuergesetz verweist explizit auf die Vorschriften der §§ 1 Abs. 1 Nr. 6, 4 Abs. 4 KStG.⁹⁵⁰ Die Voraussetzungen für das Vorliegen eines Betriebes gewerblicher Art werden für den Bereich der Körperschaftsteuer und der Umsatzsteuer grundsätzlich identisch beurteilt.⁹⁵¹ Mithin wird die Regelung des Körperschaftsteuergesetzes zu einer Mantelvorschrift, die auch für andere Gesetze (Umsatzsteuer- und Grunderwerbsteuergesetz) Geltung erlangt.⁹⁵²

Da die juristische Person des öffentlichen Rechts mit der Führung eines Krankenhauses die Voraussetzungen eines Betriebes gewerblicher Art erfüllt,⁹⁵³ gilt sie über § 4 Abs. 4 KStG, § 2 Abs. 3 UStG auch als Unternehmer im Sinne des Umsatzsteuergesetzes.

Die Tätigkeit der juristischen Person des öffentlichen Rechts ist als Träger des Krankenhauses somit unternehmerisch. Daraus folgt, dass alle im Inland erbrachten Leistungen des Krankenhauses umsatzsteuerbar sind. Ob diese Leistungen im Einzelnen auch zur Steuerpflicht führen, ist anhand der Regelung des § 4 UStG zu prüfen. Für die Steuerfreiheit der Leistungen sind insbesondere die Vorschriften des § 4 Nr. 12, 16 und 18 UStG zu beachten. Für ein

⁹⁴⁸ Vgl. § 1 Abs. 1 UStG; dazu Jakob, W., Umsatzsteuer, 2005, S. 17 ff.

⁹⁴⁹ § 2 Abs. 1 UStG.

⁹⁵⁰ Fraglich erscheint, ob diese Anknüpfung mit der Sechsten Richtlinie 77/388 EWG vereinbar ist. Vgl. hierzu Strahl, M., Abgrenzung, in: Carle', D. / Stahl, R. / Strahl, M., Festschrift Korn, 2005, S. 502 ff.

⁹⁵¹ Vgl. Reiß, W., in: Reiß, W. / Kraeusel, J. / Langer, M., UStG, § 2 UStG, Rz. 133.

⁹⁵² Vgl. Seer, R., Betrieb gewerblicher Art II, in: DStR, 1992, S. 1790; Bader, H., Hoheitsbetrieb, 1997, S. 78.

⁹⁵³ Vgl. Ausführungen im Kapitel D. III.

öffentlich-rechtliches Krankenhaus folgt, dass die mit seinem Betrieb "eng verbundenen Umsätze" zwar umsatzsteuerbar aber umsatzsteuerfrei aufgrund der Regelung des § 4 Nr. 16a UStG sind. Entscheidend ist demgemäß die Auslegung des Tatbestands "eng verbunden". Die Finanzverwaltung nimmt in Abschnitt 100 UStR 2005 eine Abgrenzung anhand von Einzelfällen vor. Dies führt zu folgenden Konsequenzen.

Für die vom Krankenhausträger selbst betriebene Besuchercafeteria gilt, dass diese Leistungen als "nicht eng verbundene" Umsätze angesehen werden. Die Umsätze sind somit steuerbar und umsatzsteuerpflichtig. Auf der anderen Seite steht dem Krankenhausträger auch für die damit im Zusammenhang stehenden Eingangsleistungen der Vorsteuerabzug gemäß § 15 UStG zu.

Für den Bereich Krankenhauswäscherei und - apothekere ergibt sich, dass Leistungen, die an die eigene Klinik bewirkt werden, nichtsteuerbare Innenumsätze darstellen. Anders als bei der Körperschaftsteuer stellt das Unternehmen die Summe aller Betriebe gewerblicher Art der juristischen Person des öffentlichen Rechts dar.⁹⁵⁴ Medikamentenlieferungen und Wäschereileistungen an Dritte sind dagegen als nicht eng verbundene Umsätze steuerbar und umsatzsteuerpflichtig.⁹⁵⁵

Konsequenzen durch die Verpachtung der wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe

Die Verpachtung der Besuchercafeteria, der Wäscherei und der Apotheke stellt unter den Voraussetzungen des § 4 Abs. 4 KStG einen Betrieb gewerblicher Art dar. Da die Vorschrift des § 2 Abs. 3 UStG an die Norm des Körperschaftsteuergesetzes anknüpft, resultiert auch die Verpachtung eines Betriebs gewerblicher Art an einen Pächter als Betrieb gewerblicher Art.⁹⁵⁶ Die Verpachtung gilt somit auch für Zwecke der Umsatzsteuer als gewerbliche Tätigkeit. Umsatzsteuerlich wird das Interesse der juristischen Person des öffentlichen Rechts weniger in der Steuervermeidung, sondern vielmehr darin bestehen, die

⁹⁵⁴ Vgl. BFH v. 18.08.1988 - VR 194/83, BStBl. II 1988, 932; v. 16.12.1993 - VR 103/88, BStBl. II 1994, 278.

⁹⁵⁵ Vgl. BFH v. 18.10.1990 - V R 76/89, BStBl. II 1991, 268; v. 18.10.1990, - V R 35/85, BStBl. II. 1991, 157.

⁹⁵⁶ Vgl. Reiß, W., in: Reiß, W. / Kraeusel, J. / Langer, M., UStG, § 2 UStG, Rz. 167; Birkenfeld, W., Unternehmer, in: UR, 1989, S. 4.

Betriebsverpachtung steuerpflichtig zu machen, um auf diese Art den Vorteil des Vorsteuerabzugs zu erreichen. Die Fiktion der §§ 2 Abs. 3 UStG, § 1 Abs. 1 Nr. 6, 4 Abs. 4 KStG führt letztendlich dazu, dass der juristischen Person des öffentlichen Rechts der Vorsteuerabzug zusteht, da hier angeordnet wird, dass die öffentliche Hand als Unternehmer gilt. Somit hat sie einerseits Umsatzsteuer auf die Pachteinahmen abzuführen und andererseits auch den Vorsteuerabzug. § 4 Abs. 4 KStG wirkt im Umsatzsteuerrecht zugunsten der öffentlichen Hand.⁹⁵⁷ Damit sind folgende Wirkungen verbunden.

Die juristische Person des öffentlichen Rechts gilt als Träger des Krankenhauses aufgrund der Fiktion der §§ 1 Abs. 1 Nr. 6, 4 Abs. 4 KStG, § 2 Abs. 3 UStG mit ihrer Verpachtungstätigkeit als Unternehmerin und schuldet hierfür die Umsatzsteuer. Damit einhergeht der Vorsteuerabzug. Das eigentliche „Herzstück“ des Umsatzsteuersystems wirkt sich letztendlich zu Gunsten der öffentlichen Hand als Trägerin des Krankenhauses aus. Bei allen mit der Verpachtung der Besuchercafeteria verbundenen Eingangsleistungen kann somit der Vorsteuerabzug geltend gemacht werden (§ 15 Abs. 1 Nr. 1 UStG). Deshalb besteht gerade auf Seiten der juristischen Personen des öffentlichen Rechts ein Interesse daran, die Verpachtungstätigkeit als "Betrieb gewerblicher Art" zu qualifizieren.

Bei Wäscherei und Apotheke ergibt sich ein unterschiedliches Bild. Die Verpachtungstätigkeit gilt wieder als "Betrieb gewerbliche Art" im Sinne des Körperschaftsteuer- und Umsatzsteuergesetzes. Folglich ist die juristische Person des öffentlichen Rechts für die in Zusammenhang mit der Verpachtungstätigkeit stehenden Eingangsumsätze zum Vorsteuerabzug berechtigt. Allerdings sind Leistungsempfänger der Wäscherei und der Apotheke nicht wie bei der Cafeteria Dritte, sondern das Krankenhaus selbst. Die Leistungen des Anbieters können nicht als eng mit dem Betrieb des Krankenhauses verbundene Umsätze qualifiziert werden.⁹⁵⁸

Im Ergebnis erhält der Krankenhausträger eine mit Umsatzsteuer belastete Eingangsrechnung. Dies führt zu einer Erhöhung der Kosten im Vergleich zum umsatzsteuerfreien Innenumsatz. Gleichzeitig steht der juristischen Person des

⁹⁵⁷ Vgl. Bader, H., Hoheitsbetrieb, 1997, S. 116.

⁹⁵⁸ S. Abschn. 100 Abs. 3 UStR 2005.

öffentlichen Rechts der Vorsteuerabzug aber nicht zu, da nur die im Zusammenhang mit der Verpachtungstätigkeit stehenden Eingangsumsätze zum Vorsteuerabzug berechtigen (§ 15 Abs. 2 Nr. 1 UStG). Die Leistungen der externen Wäscherei bzw. Apotheke stehen aber im Zusammenhang mit der nach § 4 Nr. 16a UStG steuerfreien Kerntätigkeit des Krankenhauses. Daraus resultiert, dass die auf den Leistungen liegende Umsatzsteuer zum endgültigen Kostenfaktor wird, der die Leistungen des Krankenhauses selbst wieder verteuert.

4. Zusammenfassung

Die Verpachtung eines bisherigen „virtuellen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs“ an einen fremden Dritten führt dazu, dass die Verpachtung selbst einen Betrieb gewerblicher Art darstellt und der Körperschaftsteuer unterliegt.

Damit einhergeht die umsatzsteuerliche Behandlung. Die Verpachtungstätigkeit gilt als unternehmerische Tätigkeit. Dies ermöglicht dann grundsätzlich den Vorsteuerabzug für die damit in Zusammenhang stehenden Eingangsumsätze.

J. Public-Private-Partnership

Die veränderten Rahmenbedingungen im Gesundheitswesen führen dazu, dass verstärkt vertragliche und gesellschaftsrechtliche Kooperationen Gegenstand von Umstrukturierungen sind.⁹⁵⁹ Kooperationen finden in unterschiedlichen Bereichen des Krankenhauses statt. Sowohl im medizinischen Sektor (Kooperationen bei Radiologie, Labor, Personalgestellung von ärztlichem und nicht-ärztlichem Personal) als auch im Dienstleistungsbereich (z.B. Speisenslieferungen, Reinigung, Wäscherei, Technik etc.).

Im Krankenhauswesen gewinnen Public-Private-Partnerships zunehmend an Bedeutung. Dies gerade vor dem Hintergrund, dass von gesetzgeberischer Seite spezielle Kooperationsmodelle, wie etwa im Rahmen von Medizinischen Versorgungszentren⁹⁶⁰ bei der Integrierten Versorgung,⁹⁶¹ gefördert werden. Nach Ansicht der Deutschen Krankenhausgesellschaft steht das „Kooperationszeitalter“ im Bereich des Gesundheitswesens erst an seinem Beginn.⁹⁶²

Public-Private-Partnerships finden sich in den unterschiedlichsten Bereichen. Zu nennen sind zunächst die Bereiche des medizinischen Sektors. Hier sei beispielhaft auf die Bereiche Radiologie, Labor und die ärztliche und nicht-ärztliche Personalgestellung hingewiesen. Im Dienstleistungsbereich sind vor allem die Bereiche Speisenslieferung, Reinigung, Wäscherei und Technik betroffen. Für die nachfolgenden Ausführungen werden Public-Private-Partnerships auf schuldrechtlicher Basis und gesellschaftsrechtlicher Basis unterschieden.

⁹⁵⁹ Eine Untersuchung zum Kooperationsmanagement für Krankenhäuser wurde von Dreßler, M., Kooperationen, 2000 durchgeführt.

⁹⁶⁰ § 95 Abs. 1 SGB V enthält den gesetzlichen Rahmen für Medizinische Versorgungszentren (MVZ). Danach sind Medizinische Versorgungszentren „fachübergreifende ärztliche geleitete Einrichtungen, in denen Ärzte, die in das Arztregister eingetragen sind, als Angestellte oder Vertragsärzte tätig sind. Die medizinischen Versorgungszentren können sich aller zulässigen Organisationsformen bedienen“. Vgl. Wepler, A., medizinisches Versorgungszentrum, in: NWB, 2006, S. 3007 ff.; Rau, S., Organisationsformen, in: DStR, 2004, S. 640 ff.

⁹⁶¹ Gemäß § 140 a SGB können Krankenkassen Verträge über eine verschiedenen Leistungssektoren übergreifende Versorgung der Versicherten oder eine interdisziplinär - fachübergreifende Versorgung mit den in § 140 Abs. 1 SGB V aufgeführten Vertragspartnern abschließen.

⁹⁶² Vgl. Deutsche Krankenhausgesellschaft, Kooperationsverträge, 2005, S. 9.

I. Kooperationen bei Großgeräten

Als PPP-Modelle auf rein schuldrechtlicher Basis sollen hier sämtliche Arten der vertraglichen Zusammenarbeit verstanden werden, die auf eine gewisse Zeit angelegt, aber nicht mit gesellschaftsrechtlichen Veränderungen verbunden sind. Als Basis derartiger Public-Private-Partnerships (PPP) kommen insbesondere Dienst- und Werkverträge, Aufträge, Geschäftsbesorgungs-, Miet-, Pacht- und Leasingverträge infrage.⁹⁶³ Derartige Gestaltungen bieten dem Krankenhaus die Möglichkeit, sich zur Erfüllung spezifischer Aufgaben der Hilfe eines anderen Unternehmens durch Zusammenarbeit zu bedienen.

Die möglichen steuerlichen Auswirkungen sollen im Folgenden am Beispiel der Anschaffung eines medizinischen Großgerätes⁹⁶⁴ verdeutlicht werden. In diesem Bereich erlangen Public-Private-Partnership-Gestaltungen eine zunehmende Bedeutung. Gerade vor dem Hintergrund fortschreitender Spezialisierungen in der Humanmedizin, die mit dem Einsatz moderner und effizienterer Technologien einhergeht, nutzen heute auch vermehrt Krankenhäuser diese Gestaltung.⁹⁶⁵ In der Vergangenheit waren es dagegen fast ausschließlich niedergelassene Ärzte, die so genannte Apparategemeinschaften bildeten. Dabei werden häufig die mit dem Erwerb und Betrieb moderner diagnostischer und therapeutischer Geräte anfallenden Kosten ausschlaggebend für eine derartige Zusammenarbeit sein. Steuerrechtliche Fragestellungen ergeben sich insbesondere im Bereich des Gemeinnützigkeitsrechts und der Umsatzsteuer. Das folgende Beispiel behandelt die Anschaffung eines Großgerätes durch einen der Vertragspartner mit anschließender entgeltlicher (Mit-)Überlassung an den anderen Vertragspartner.⁹⁶⁶ Im Regelfall werden zusätzlich zu der reinen Geräteüberlassung auch nichtärztliches medizinisch-technisches Personal⁹⁶⁷, Verbrauchsmaterial und die Räumlichkeiten zur Verfügung gestellt.

⁹⁶³ Hinweise zur Vertragsgestaltung bei PPP-Projekten finden sich beispielsweise bei Horn, H. / Peters, A.: Public Private Partnership, in: BB, 2005, S. 2421 ff.

⁹⁶⁴ Typische Geräte sind u.a.: Computer - Tomographen, Links-Herz-Katheter-Messplätze, Nieren- und Gallenstein - Lithotritter, Magnetresonanztomographen oder Linearbeschleuniger.

⁹⁶⁵ Vgl. Bornheim, W.: Outsourcing, in: USTB, 2002, S. 327.

⁹⁶⁶ Zur Problematik Anschaffung oder Fremdbezug bei Großgeräten am Beispiel eines Computer-Tomographen s. Frosch, E. / Hartinger, G. / Renner, G., Krankenhaus, 2001, S. 272 ff.

⁹⁶⁷ Vgl. zum Problem der Umsatzsteuer bei Personalgestellungen: Klass, T. / Möhrle, T., Personalgestellungen, in: DStR, 2006, S. 1162 ff.; Klähn, H., Personalgestellung, in: DStZ, 2000, S. 679 ff.

1. Ertragsteuerliche Aspekte

a. Anschaffung des Geräts durch einen niedergelassenen Arzt

In der ersten Variante wird das Gerät von einem niedergelassenen Arzt angeschafft und anschließend dem interessierten in öffentlich-rechtlicher Trägerschaft befindlichen gemeinnützigen Krankenhaus entgeltlich zur Nutzung überlassen. Die dabei vom Krankenhaus an den niedergelassenen Arzt zu entrichtende Vergütung stellt beim Krankenhaus eine Ausgabe im steuerbegünstigten Zweckbetrieb dar.

b. Anschaffung des Geräts durch das Krankenhaus

In der zweiten Variante wird das Großgerät vom Krankenhaus angeschafft und anschließend einem oder mehreren niedergelassenen Ärzten entgeltlich zur Nutzung zur Verfügung gestellt. Hierbei fallen neben der eigentlichen Nutzungsüberlassung des Gerätes in der Regel noch weitere Leistungen an. Dies sind insbesondere die Überlassung von Personal und die Zuverfügungstellung von Verbrauchsmaterialien samt der entsprechenden Räumlichkeiten.

In dieser Variante fallen Nutzungsentgelte bei dem gemeinnützigen Krankenhaus in einem steuerpflichtigen „virtuellen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb“ an und sind somit der Körperschaftsteuer zu unterwerfen. Dies ergibt sich aus § 5 Abs. 1 Nr. 9 S. 2 KStG. Bei der Gewerbesteuer erfolgt keine Erfassung, da hier gemeinnützige Krankenhäuser im Sinne des § 67 AO unabhängig, ob die Einnahmen im Zweckbetrieb oder im wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb anfallen, gemäß § 3 Nr. 20 b GewStG insgesamt von der Gewerbesteuer befreit sind.

2. Gemeinnützigkeitsrechtliche Aspekte

a. Anschaffung des Geräts durch einen niedergelassenen Arzt

Unter gemeinnützigkeitsrechtlichen Gesichtspunkten ist insbesondere die Regelung des § 55 Abs. 1 Nr. 3 AO zu prüfen. Sie beinhaltet das Verbot unverhältnismäßiger Vergünstigungen. § 55 AO regelt die Voraussetzungen der

Selbstlosigkeit. Dort wird in § 55 Abs. 1 Nr. 3 AO bestimmt, dass die Körperschaft keine Person durch Ausgaben, die dem Zweck der Körperschaft fremd sind oder durch unverhältnismäßig hohe Vergütungen begünstigen darf.⁹⁶⁸

Im Unterschied zu § 55 Abs. 1 Nr. 1 AO bezieht sich § 55 Abs. 1 Nr. 3 AO auf Dritte, bzw. auf Mitglieder, soweit sie nicht in ihrer Eigenschaft als Mitglied tätig werden. Dieser Personenkreis darf nur Vergütungen für Leistungen erhalten die der Satzung entsprechen und der Höhe nach angemessen sind.⁹⁶⁹ Die Bezeichnung der Vergütung ist dabei nicht ausschlaggebend. Es kann sich dabei um Reisekostenpauschalen, Sitzungsgelder oder Honorare für Berater oder Gutachter handeln.⁹⁷⁰ Dies bedeutet, dass die Nutzungsentgelte den Marktpreisen entsprechen müssen.⁹⁷¹

Die Norm ergänzt die Regelungen des § 55 Abs. 1 Nr. 1 S.1, 2 AO und ist Ausprägung der allgemeinen Mittelbindung.⁹⁷² Es soll auch hier sichergestellt werden, dass die Mittel der Körperschaft nur für satzungsmäßige Zwecke fließen. Mithin soll Missbrauch und Verschwendung verhindert werden. Denn Ausgaben, die nicht dem Zweck der Körperschaft dienlich oder nicht zum Erwerb der Gegenleistung notwendig sind, fördern nicht den gemeinnützigen Zweck. Die Regelung verbietet zum einen Begünstigungen durch zweckfremde Ausgaben. Hierunter sind unentgeltliche Zuwendungen, die den Zweck der Körperschaft nicht fördern, zu verstehen.⁹⁷³ Unter Zuwendungen und somit Ausgaben im Sinne des § 55 Abs. 1 Nr. 3 AO ist hierbei auch der Verzicht auf Ansprüche zu erfassen, die der Körperschaft gegenüber Dritten zustehen.⁹⁷⁴ Zum anderen werden von § 55 Abs. 1 Nr. 3 AO Begünstigungen in der Form von unverhältnismäßig hohen Vergütungen verboten.

Zur Beurteilung, ab wann eine fragliche Vergütung unverhältnismäßig ist, kann auf die Rechtsprechung zur verdeckten Gewinnausschüttung zurückgegriffen

⁹⁶⁸ Vgl. Ax, R. / Große, T. / Melchior, J., AO, 2003, S. 76.

⁹⁶⁹ Vgl. Scholtz, R., in: Koch, K. / Scholtz, R., AO, 1996, § 55 AO, Rz. 11.

⁹⁷⁰ Vgl. Buchna, J., Gemeinnützigkeit, 2003, S. 120.

⁹⁷¹ Vgl. Tipke, K., in: Tipke, K. / Kruse, H., AO, § 55 AO, Rz. 10; Scholtz, R., in: Koch, K. / Scholtz, R., AO, 1996, § 55 AO, Rz. 11; Buchna, J., Gemeinnützigkeit, 2003, S. 120.

⁹⁷² Vgl. Tipke, K., in: Tipke, K. / Kruse, H., AO, § 55 AO, Rz. 10; Herbert, U., Körperschaften, in: BB, 1991, S. 180.

⁹⁷³ Vgl. Herbert, U., Körperschaften, in: BB, 1991, S. 180.

⁹⁷⁴ Vgl. Herbert, U., Körperschaften, in: BB, 1991, S. 180; Buchna, J., Gemeinnützigkeit, 2003, S. 120 f.

werden.⁹⁷⁵ Eine verdeckte Gewinnausschüttung ist nach der Rechtsprechung zu bejahen, wenn die Körperschaft einem Gesellschafter oder einer diesem nahe stehenden Person Vermögensvorteile zuwendet, die sie bei Anwendung der Sorgfalt eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsherrn einem Nichtberechtigten unter sonst gleichen Umständen nicht gewährt hätte.⁹⁷⁶ Als Maßstab für die Angemessenheit ist auf den Fremdvergleich abzustellen.⁹⁷⁷ Diese Grundsätze gelten auch, sofern die Vergütungen im Rahmen eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes anfallen.⁹⁷⁸

Die dargestellten Grundsätze führen zu folgenden Ergebnissen. Es ist in dieser Konstellation darauf zu achten, dass die Höhe der vom gemeinnützigen Krankenhaus entrichteten Vergütung dem Marktpreis entspricht. Beim Fehlen von Marktpreisen für die Nutzungsüberlassung von medizinischen Großgeräten können alternativ die Anschaffungskosten zuzüglich eines Gewinnaufschlags als Hilfsgröße herangezogen werden. Für die Gestellung des medizinisch-technischen Personals bieten die Regelungen der entsprechenden Tarifverträge einen geeigneten Vergleichsmaßstab.⁹⁷⁹

b. Anschaffung des Geräts durch das Krankenhaus

Zunächst ist zu klären, welcher Sphäre diese Leistung zuzurechnen ist. Für die Zwecke des Gemeinnützigkeitsrechts wird bei der juristischen Person des öffentlichen Rechts der Betrieb gewerblicher Art als virtuelle Körperschaft betrachtet. Innerhalb dieser virtuellen Körperschaft ist dann zwischen den Sphären „virtuelle Vermögensverwaltung“, „virtueller wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb“ und „virtueller Zweckbetrieb“ zu unterscheiden.⁹⁸⁰

Es gilt somit zu klären, ob das Krankenhaus mit der entgeltlichen Nutzungsüberlassung einen „virtuellen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb“ begründet oder ob diese Leistung noch dem Bereich der reinen Vermögensverwaltung zugeord-

⁹⁷⁵ Vgl. Herbert, U., Körperschaften, in: BB, 1991, S. 180; Buchna, J., Gemeinnützigkeit, 2003, S. 120; Bott, H., in: Schauhoff, S., Handbuch, 2005, S. 626.

⁹⁷⁶ Zur Begriffsbestimmung s. Weber-Grellet, H., in: Schmidt, L., EStG, 2006, § 20 EStG, Rz. 60 ff.

⁹⁷⁷ Vgl. Tipke, K., in: Tipke, K. / Kruse, H., AO, § 55 AO, Rz. 10.

⁹⁷⁸ Vgl. Herbert, U., Körperschaften, in: BB, 1991, S. 180.

⁹⁷⁹ Vgl. Herbert, U., Körperschaften, in: BB, 1991, S. 180.

⁹⁸⁰ Vgl. die Ausführungen in Kapitel D. I.

net werden kann. Weitere gemeinnützigkeitsrechtliche Überlegungen betreffen auch hier den Bereich des § 55 Abs. 1 AO, das Begünstigungsverbot.

Unter den Voraussetzungen des § 5 Abs. 1 Nr. 9 S. 1 KStG i.V.m. § 67 AO ist das in öffentlich-rechtlicher Trägerschaft befindliche Krankenhaus von der Körperschaftsteuer befreit. Somit unterliegen die Einkünfte aus dem Krankenhausbetrieb grundsätzlich nicht der Besteuerung. Trotzdem kann ein Sachverhalt, wie die Nutzungsüberlassung eines medizinischen Großgerätes, zu einer partiellen Steuerpflicht führen. Dies ist dann gegeben, wenn die Körperschaft einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb im Sinne des § 14 AO unterhält, der nicht die Voraussetzungen eines Zweckbetriebs im Sinne der §§ 65 – 68 AO erfüllt und auch kein selbst wirtschaftender Forstbetrieb ist.⁹⁸¹

Gemäß § 14 AO wird der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb von der reinen Vermögensverwaltung abgegrenzt. Danach ist eine Tätigkeit der Sphäre Vermögensverwaltung zuzurechnen, „wenn Vermögen genutzt, zum Beispiel Kapitalvermögen verzinslich angelegt oder unbewegliches Vermögen vermietet oder verpachtet wird“. Die Körperschaft beschränkt sich mithin auf die Nutzung des vorhandenen Vermögens. Das wesentliche Merkmal für die Differenzierung zwischen steuerlich privilegierter Vermögensverwaltung und wirtschaftlichem Geschäftsbetrieb ist der Wettbewerbsgedanke.

Die herrschende Lehre greift zur Auslegung des Begriffs der Vermögensverwaltung auf die Rechtsprechung und Literatur zur Abgrenzung der einkommensteuerlichen Einkunftsarten aus Gewerbebetrieb, Kapitalvermögen sowie Vermietung und Verpachtung zurück.⁹⁸² Es ist für die Abgrenzung insbesondere wesentlich, ob die Körperschaft mit ihrer Aktivität am wirtschaftlichen Verkehr wie ein Händler, Produzent oder Dienstleister auftritt.⁹⁸³ Im Wege einer Gesamtbildbetrachtung muss geklärt werden, ob lediglich die Früchte des Vermögens gezogen werden. Die Sphäre der reinen Vermögensverwaltung wird demnach nach ständiger Rechtsprechung des BFH überschritten, „...wenn die Ausnutzung substantieller Vermögenswerte durch Umschichtung gegen-

⁹⁸¹ Vgl. BFH v. 06.04.2005 – I R 85/04, BStBl. II 2005, 545.

⁹⁸² Vgl. Fritz, T., Aufnahme, 2003, S. 36; Buchna, J., Gemeinnützigkeit, 2003, S. 209 ff.; kritisch hierzu: Hüttemann, R., Gemeinnützigkeit, 1991, S. 148 ff.

⁹⁸³ Vgl. Schauhoff, S., in: Schauhoff, S., Handbuch, 2005, S. 313.

über der Nutzung von Vermögen im Sinne einer Fruchtziehung aus zu erhaltenen Substanzwerten in den Vordergrund tritt.“⁹⁸⁴ § 14 S. 3 AO enthält eine beispielhafte Aufzählung von Tätigkeiten, die vom Gesetzgeber als Vermögensverwaltung qualifiziert werden. Hierzu rechnet demnach auch die Vermietung oder Verpachtung von unbeweglichem Vermögen. Unerheblich für die Beurteilung sind dabei die Größe des Vermögens und der hiermit in Zusammenhang stehende Umfang der Verwaltungstätigkeit. Sind allerdings noch weitere, zudem für die Einnahmen ursächliche Aktivitäten damit verbunden, wird die gesamte Tätigkeit als wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb qualifiziert.⁹⁸⁵

Als wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb wird gemäß § 14 AO eine selbständige nachhaltige Tätigkeit, durch die Einnahmen oder andere wirtschaftliche Vorteile erzielt werden und die über den Rahmen der Vermögensverwaltung hinausgeht, qualifiziert. Zweck dieser Regelung ist die Identifizierung wirtschaftlich relevanter Tätigkeiten und deren Herauslösen aus der grundsätzlichen Steuerbefreiung gemeinnütziger Körperschaften.⁹⁸⁶ Gewinnerzielungsabsicht ist dabei nicht erforderlich.

Unter den Begriff Tätigkeit des § 14 AO wird jedes aktive Tun, Dulden oder Unterlassen subsumiert.⁹⁸⁷ Die Vermietung eines medizinischen Großgerätes und die Überlassung des entsprechenden Personals treffen (also) diese Voraussetzung. Auch das Kriterium der Selbständigkeit kann als erfüllt angesehen werden. Nach Auffassung der Rechtsprechung⁹⁸⁸ und der herrschenden Meinung⁹⁸⁹ im Schrifttum wird die Selbständigkeit im Sinne des § 14 AO als sachliche Selbständigkeit gewertet. Dies bedeutet, die Tätigkeit muss von anderen Tätigkeiten der Körperschaft abgrenzbar sein. Die Nutzungsüberlassung des Geräts und die Personalgestellung stehen in keinem Zusammenhang mit der eigentlichen Kerntätigkeit des Krankenhauses. Die üblichen Leistungen

⁹⁸⁴ BFH v. 25.07.2001 – X R 55/97; BStBl. II 2001, 809; vgl. auch BFH Beschl. v. 03.07.1995 – GrS 1/93, BStBl. II 1995, 617.

⁹⁸⁵ Vgl. Tipke, K., in: Tipke, K. / Kruse, H., AO, § 14 AO, Rz. 13.

⁹⁸⁶ Vgl. Fischer, P., in: Hübschmann / Hepp / Spitaler, AO, § 14 AO, Rz. 38; Hüttemann, R., Gemeinnützigkeit, 1991, S. 135.

⁹⁸⁷ Vgl. Tipke, K., in: Tipke, K. / Kruse, H., AO, § 14 AO, Rz. 6; Hüttemann, R., Gemeinnützigkeit, 1991, S. 133.

⁹⁸⁸ Vgl. BFH v. 18.01.1984 – I R 138/79, BStBl. II 1984, 451; v. 15.10.1997 – I R 2/97, BStBl. II 1998, 175.

⁹⁸⁹ Vgl. Lorenz, H. / Steer, E., Geschäftsbetriebe, in DB, 1983, S. 2657 f.; Märkle, R. / Alber, M., Der Verein, 2000, S. 193; Buchna, J., Gemeinnützigkeit, 2003, S. 206.

werden gegenüber den Patienten erbracht. Hier erfolgt die Leistungserbringung dagegen nicht gegenüber Patienten, sondern gegenüber selbständigen niedergelassenen Ärzten. Die Vermietung von Geräten und die damit in Zusammenhang stehenden weiteren Leistungen können somit von der übrigen Tätigkeit der Klinik abgegrenzt werden. Die Tätigkeit wird auch nachhaltig ausgeübt, da sie wiederholt durchgeführt werden soll.⁹⁹⁰

Durch die Nutzungsüberlassung werden auch Einnahmen erzielt. Dabei muss nach dem insoweit eindeutigen Gesetzeswortlaut keine Gewinnerzielungsabsicht vorliegen. Im Gegensatz zu § 15 EStG wird von § 14 AO keine Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr gefordert.⁹⁹¹ Dennoch prüft die Rechtsprechung dieses Merkmal.⁹⁹²

Prinzipiell begründet nach Ansicht der Finanzverwaltung die entgeltliche Gestellung von Personal und Sachmittel einer steuerbegünstigten Körperschaft einen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb im Sinne des § 14 AO.⁹⁹³ Dies wird selbst für den Fall bejaht, bei dem die Vergütung nur in Höhe einen reinen Aufwendungsersatz darstellt. Dabei ist es auch unerheblich, dass unter Umständen der Leistungsempfänger ebenso eine steuerbegünstigte Körperschaft ist. Die Voraussetzungen eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs sind bei derartigen Verträgen somit in der Regel erfüllt. Die Nutzungsüberlassung ist insbesondere nicht mehr dem Bereich der steuerfreien Vermögensverwaltung zuzuordnen, da durch die Personalgestellung und die zur Verfügungsstellung von Verbrauchsmaterialien und Räumlichkeiten weitere wesentliche Leistungen erbracht werden.⁹⁹⁴

Die Überlassung des Großgerätes kann auch nicht mehr der eigentlichen Tätigkeit des Krankenhaus-Zweckbetriebs zugerechnet werden, da insoweit keine Tätigkeit vorliegt, die eine typische Leistung an die Patienten darstellt. Mithin

⁹⁹⁰ Die Auslegung des Begriffs Nachhaltigkeit erfolgt nach allgemeinen Grundsätzen. Vgl. Hüttemann, R., *Gemeinnützigkeit*, 1991, S. 137 f.; Buchna, J., *Gemeinnützigkeit*, 2003, 206 f.

⁹⁹¹ Vgl. BFH v. 27.03.2001 – I R 78/99, BStBl. II 2001, 449; Tipke, K., in: Tipke, K. / Kruse, H., AO, § 14 AO, Rz. 5; Hüttemann schließt aus dem Verzicht des Gesetzgebers auf das Tatbestandsmerkmal „Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr“, dass jede entgeltliche Tätigkeit außerhalb der Vermögensverwaltung prinzipiell wettbewerbsrelevant sei. Vgl. Hüttemann, R., *Gemeinnützigkeit*, 1991, S. 136 f.

⁹⁹² Vgl. BFH v. 08.03.1967 – I 145/64, BStBl. III 1967, 373; v. 02.10.1968 – I R 40/68, BStBl. II 1969, 43; v. 21.08.1985 – I R 5/81, BFH/NV 1986, 239; v. 13.03.1991 – I R 8/88, BStBl. II 1992, 101.

⁹⁹³ Vgl. FinMin Bayern 13.04.2000 – 33 – S 0171 – 81/33 – 17 787, DB 2000, S. 954.

⁹⁹⁴ Vgl. BFH v. 06.04.2005 – I R 85/04, BStBl. II 2005, 545.

liegt ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb vor. Dieser wirtschaftliche Geschäftsbetrieb erfüllt allerdings nicht die Voraussetzungen eines Zweckbetriebs im Sinne des § 65 AO. Hierzu wäre es erforderlich, dass die Nutzungsüberlassung in ihrer Gesamtheit dazu dient, die Satzungszwecke des Krankenhauses zu verwirklichen. Dabei darf der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb zu nicht begünstigten Betrieben derselben oder ähnlichen Art nicht im größeren Umfang in Wettbewerb treten, als es bei Erfüllung der steuerbegünstigten Zwecke unvermeidbar ist.⁹⁹⁵ Das ist nicht gegeben, da ein Krankenhaus auch ohne eine solche Nutzungsüberlassung von Geräten, Räumen und Personal betrieben werden kann.

Diese Art der Nutzungsüberlassung führt also zu einem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb, der nicht als Zweckbetrieb behandelt werden kann. Innerhalb der virtuellen Körperschaft Krankenhaus der juristischen Person des öffentlichen Rechts stellt jener Bereich einen „virtuellen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb“ dar und führt somit zu einer partiellen Steuerpflicht. Da aber für die gesamte „virtuelle Körperschaft“ die Vorschriften der Gemeinnützigkeit zu beachten sind, ist auch hier § 55 Abs. 1 Nr. 3 AO relevant. Die Gebrauchsüberlassung muss folglich gegen eine marktgerechte Vergütung erfolgen.

3. Verkehrsteuerliche Aspekte

Den umsatzsteuerlichen Aspekten derartiger Gestaltungen kommt eine besondere Bedeutung zu. Grundsätzlich ist jede rechtliche Beziehung zwischen den Partnern dahingehend zu untersuchen, ob es sich um umsatzsteuerbare, gegebenenfalls umsatzsteuerfreie oder umsatzsteuerpflichtige Leistungen handelt. Die Vernachlässigung der umsatzsteuerlichen Auswirkungen der Verträge kann erhebliche wirtschaftliche Folgen haben.

⁹⁹⁵ Vgl. BFH v. 06.04.2005 – I R 85/04, BStBl. II 2005, 545.

a. Anschaffung des Geräts durch einen niedergelassenen Arzt

Soweit ein Arzt ein Großgerät anschafft und an ein Krankenhaus gegen Entgelt zur Mitbenutzung überlässt, liegt von Seiten des Arztes eine umsatzsteuerbare Leistung vor. Nach § 4 Nr. 14 UStG sind grundsätzlich die Umsätze aus der Tätigkeit als Arzt umsatzsteuerbefreit. Hierzu rechnen allerdings nur Leistungen, die der Feststellung, Heilung oder Linderung von Krankheiten beim Menschen dienen. Die entgeltliche Nutzungsüberlassung eines Großgerätes ist somit ein steuerbarer und steuerpflichtiger Umsatz.⁹⁹⁶

Auf Seiten des Leistungsempfängers liegen Ausgaben im Bereich des Zweckbetriebes vor. Ein Vorsteuerabzug scheidet aus, da die Leistung in Zusammenhang mit steuerfreien Ausgangsumsätzen steht.⁹⁹⁷

b. Anschaffung des Geräts durch das Krankenhaus

Durch die entgeltliche Nutzungsüberlassung des Großgeräts und der Personalgestellung erbringt das Krankenhaus eine umsatzsteuerbare Leistung. Gemäß § 4 Nr. 16 a UStG sind die mit dem Betrieb des Krankenhauses eng verbundenen Umsätze steuerfrei, wenn die Klinik von juristischen Personen des öffentlichen Rechts betrieben wird. Eng mit dem Krankenhaus verbundene Umsätze sind solche, die „nach der Verkehrsauffassung typisch und unerlässlich sind, regelmäßig und allgemein beim laufenden Betrieb vorkommen und damit unmittelbar oder mittelbar zusammenhängen.“⁹⁹⁸

Weitere Voraussetzung ist, dass die Tätigkeit nicht im Wesentlichen dazu bestimmt ist, dem Krankenhaus zusätzliche Einnahmen zu verschaffen, welche in unmittelbarem Wettbewerb zu steuerpflichtigen Umsätzen anderer Unternehmer stehen.

Zu den eng verbundenen Umsätzen können speziell solche Umsätze zählen, die mit der Überlassung von medizinisch-technischen Großgeräten und der da-

⁹⁹⁶ S. Abschn. 91 a Abs. 3 Nr. 5 UStR 2005.

⁹⁹⁷ S. § 15 Abs. 2 Nr. 2 UStG.

⁹⁹⁸ Abschn. 100 Abs. 1 UStR.

mit verbundenen Personalgestellung an niedergelassene Ärzte einher gehen.⁹⁹⁹

Nach einem BMF-Schreiben zählen zu den medizinischen Großgeräten:

- Computer–Tomographie (CT)
- Magnet–Resonanz (MR)
- Linksherzkatheter–Messplätze (LHM)
- Hochvolttherapie: Linearbeschleuniger (LIN) und Telecobalt (CO)
- Positronen–Emissions–Tomographie (PET)
- Diagnostische Bio–Magnetismus–Anlagen (BMA).¹⁰⁰⁰

Bei der Auslegung des Begriffs „eng verbundene Umsätze“ soll nach Ansicht der Rechtsprechung keine besonders enge Auslegung erfolgen. Es soll durch die Regelung des § 4 Nr. 16 UStG erreicht werden, dass die mit den Krankenhausbehandlungen verbundenen Leistungen nicht zusätzlich durch Umsatzsteuer verteuert werden.¹⁰⁰¹ Zu berücksichtigen gilt, dass nach Abschnitt 100 Abs. 2 Nr. 5 UStR bei der Personalgestellung nur das medizinische Hilfspersonal genannt wird. Anderweitiges Personal wird davon nicht erfasst.

Folglich kann das Krankenhaus aus der Anschaffung des Gerätes und im Hinblick auf die Überlassung an die niedergelassenen Ärzte keinen Vorsteuerabzug gemäß § 15 Abs. 2 UStG geltend machen, da insoweit das Großgerät zur Ausführung steuerfreier Umsätze verwendet wird.

⁹⁹⁹ Vgl. Abschn. 100 Abs. 2 Nr. 4 UStR 2005.

¹⁰⁰⁰ Vgl. BMF v. 16.10.1997 – IV C 4 – S 7172 – 23/97, BStBl. I 1997, 887.

¹⁰⁰¹ Vgl. BFH v. 25.01.2006 – V R 46/04, BStBl. II 2006, 481.

II. Public-Private-Partnerships auf gesellschaftsrechtlicher Basis

Von den reinen schuldrechtlichen Vertragsbeziehungen sind die gesellschaftsrechtlichen Public Private Partnership - Beziehungen abzugrenzen.

1. Gesellschaften ohne eigene Rechtspersönlichkeit

Für eine Public-Private-Partnership auf gesellschaftsrechtlicher Basis bietet sich als einfachste Variante die Gesellschaft bürgerlichen Rechts gemäß §§ 705 ff. BGB an. Bei einer GbR handelt es sich um eine auf Vertrag beruhende Personengemeinschaft zur Förderung eines gemeinsamen Zwecks. Die GbR ist keine juristische Person, sie besitzt mithin keine eigene Rechtsfähigkeit. Durch die Rechtsprechung wurde der GbR aber eine Teilrechtsfähigkeit zuerkannt.¹⁰⁰²

Die Teilrechtsfähigkeit der GbR hat als Konsequenz, dass diese selbst Rechte erwerben und Verbindlichkeiten eingehen kann. Das Großgerät kann somit von der GbR selbst erworben werden und befindet sich somit im ihrem Eigentum. Das Gerät wird zum Gesamthandsvermögen. Gemeinsamer Zweck kann dabei jeder beliebige gesetzlich zulässige Zweck sein, mit Ausnahme der kaufmännischen Betätigung nach § 1 HGB.

Die gemeinsame Anschaffung eines medizinischen Großgerätes und die anschließende gemeinsame Nutzung durch ein Krankenhaus und niedergelassene Ärzte stellt einen im Sinne des § 705 BGB möglichen Zweck dar.

Das Recht der GbR ist weit gehend dispositiver Natur. Deshalb kann der Gesellschaftsvertrag den konkreten Anforderungen des Einzelfalls entsprechend angepasst werden. Der Gesellschaftsvertrag ist nicht formbedürftig, er kann somit leicht veränderten Bedürfnissen angepasst werden.¹⁰⁰³ Unabhängig davon, dass es kein gesetzliches Formerfordernis gibt, empfiehlt sich im Interesse der Rechtssicherheit trotzdem, den Gesellschaftsvertrag schriftlich abzufassen und auch für Vertragsänderungen Schriftform vorzusehen. Gerade auch,

¹⁰⁰² Vgl. BGH v. 29.01.2001 – II Z R 331/00, DB, 2001, S. 423-427.

¹⁰⁰³ Ein Formerfordernis besteht nur bei Vorgängen, für die das Gesetz eine bestimmte Form anordnet. Die wichtigste Fallgruppe ist die Verpflichtung zur Übertragung eines Grundstücks oder grundstücksgleichen Rechts (Erbbaurecht), die nach § 311b BGB, § 11 Abs. 2 ErbbauVO der notariellen Beurkundung bedarf.

um später den Nachweis der getroffenen Vereinbarungen führen zu können ist es vorteilhaft, die wesentlichen Grundsätze der Zusammenarbeit zu fixieren. Dies betrifft insbesondere die Voraussetzungen der Mitgliedschaft, organisatorische Aspekte und gegebenenfalls Fragen zur Finanzierung.

Im Gegensatz zur GmbH oder Aktiengesellschaft ist bei der GbR kein Mindestkapital vorgeschrieben. Das Gesellschaftsvermögen ist gemeinschaftliches Vermögen der Gesellschafter (Gesamthandsvermögen). Der am Gesamthandsvermögen beteiligte Gesellschafter ist nicht berechtigt, über seinen Anteil an einem Gegenstand des gesamthänderisch gebundenen Vermögens zu verfügen. Für die Schulden der Gesellschaft haften neben der Gesellschaft die Gesellschafter als Gesamtschuldner.

Zu berücksichtigen ist hier, dass ein Krankenhaus in öffentlich-rechtlicher Trägerschaft die jeweiligen Kommunalverfassungen der Länder zu beachten hat. Hier ist häufig geregelt, dass sich die Kommunen nur dann an Unternehmen in Privatrechtsform beteiligen dürfen, wenn ihre Haftung auf einen angemessenen Beitrag beschränkt ist. Diese Vorgabe spricht grundsätzlich gegen die Beteiligung an einer Apparategemeinschaft in der Rechtsform der GbR. Gleichzeitig ist aber eine Tendenz zu Kooperationen zu verzeichnen.¹⁰⁰⁴ Die Beteiligung des öffentlich-rechtlichen Krankenhauses an der GbR ist mit nachfolgenden steuerlichen Konsequenzen verbunden.

Zunächst ist zu klären, welcher Sphäre die Beteiligung an einer GbR zuzurechnen ist. Die Einordnung ist entscheidend für die Körperschaftsteuerliche Behandlung und für die gemeinnützigkeitsrechtlichen Folgen.

a. Ertragsteuerliche Aspekte

Für die Durchführung der GbR sind grundsätzlich zwei Varianten denkbar.¹⁰⁰⁵ Das Krankenhaus und ein oder mehrere Ärzte gründen die GbR. Im Anschluss daran erwirbt die GbR das Großgerät.

¹⁰⁰⁴ Clade, H., Größere Kooperationsbereitschaft, in: Deutsches Ärzteblatt, 1998, S. 27.

¹⁰⁰⁵ Vgl. Deutsche Krankenhausgesellschaft, Kooperationsverträge, 2005, S. 15 f.

„Kosten-GbR“

Das Krankenhaus und der oder die Ärzte nutzen das Gerät gemeinsam. Die Gesellschafter tragen dabei gemeinsam die anfallenden Kosten für den Erwerb und den Unterhalt des Gerätes. Die entstanden Kosten werden auf die Gesellschafter umgelegt. Die Gesellschaft selbst arbeitet ohne Gewinnerzielungsabsicht.

„Betreiber-GbR“ und zusätzliche entgeltliche Nutzungsüberlassung

Die GbR betreibt das Großgerät und stellt die Leistungen den Gesellschaftern in Rechnung. Zusätzlich werden auch entgeltliche Leistungen für Dritte erbracht. Die Tätigkeit der GbR erfolgt mit Gewinnerzielungsabsicht.

Wird die Beteiligung an der GbR im Vermögen des öffentlich-rechtlichen Krankenhauses (Regie- oder Eigenbetrieb) gehalten, ist sie innerhalb der „virtuellen Körperschaft“ entweder dem Bereich „virtuelle Vermögensverwaltung“ oder dem Bereich „virtueller wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb“ zuzuordnen. Die Beteiligung an einer gewerblich tätigen Personengesellschaft wird stets als wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb angesehen, wenn die steuerbegünstigte Körperschaft Mitunternehmer dieser Personengesellschaft ist.¹⁰⁰⁶

Zu klären ist folglich, ob die Gesellschaft bürgerlichen Rechts mit dem Betrieb des Großgerätes einen Gewerbebetrieb unterhält und zweitens, welcher Sphäre die Beteiligung des Krankenhauses an der GbR zuzuordnen ist. Entscheidend ist zunächst die Tätigkeit der GbR.

(aa) „Kosten-GbR“

In der ersten Variante schließen sich das Krankenhaus und ein oder mehrere niedergelassene Ärzte in Form einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts zusammen. Gesellschaftszweck ist der gemeinsame Betrieb eines Großgerätes. Die Gesellschaft besitzt die für den Betrieb notwendigen Räume, stellt das Hilfspersonal, beschafft das Großgerät und anderes Material. Die Gesellschafter haben gleiche Investitionseinlagen zu leisten und sind am Gesellschaftsvermögen in gleicher Höhe beteiligt. Die Gesellschaft bürgerlichen

¹⁰⁰⁶ Vgl. BFH v. 27.03.2001 – I R 78/99, BStBl. II 2001, 449.

Rechts soll lediglich Kosten deckend arbeiten, jedoch keinen Gewinn erwirtschaften. Die laufenden Betriebskosten werden deshalb von den beteiligten Gesellschaftern nach dem jeweiligen Grad der Inanspruchnahme des Großgerätes im Umlageverfahren erhoben. Die Gesellschaft bürgerlichen Rechts selbst tritt nicht in Rechtsbeziehungen zu Patienten. Die Liquidationen erfolgen ausschließlich durch die Ärzte bzw. das Krankenhaus. Dies ist mit folgenden steuerlichen Konsequenzen verbunden:

Personengesellschaften sind als solche weder einkommensteuer- noch körperschaftsteuerpflichtig.¹⁰⁰⁷ Deshalb wird gemäß § 15 Abs. 1 EStG das Einkommen der Mitunternehmerschaft unmittelbar den einzelnen Mitunternehmern zugerechnet und bei diesen nach den persönlichen Merkmalen besteuert.

§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG erfasst nur die Offene Handelsgesellschaft, die Kommanditgesellschaft und andere Gesellschaften, „bei der der Gesellschafter als Unternehmer (Mitunternehmer) anzusehen ist“. Zu den anderen Gesellschaften zählt grundsätzlich die Gesellschaft bürgerlichen Rechts. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG setzt tatbestandsmäßig voraus, dass die Gesellschaft bürgerlichen Rechts, d.h. die Gesellschafter in ihrer Verbundenheit als Personengesellschaft, ein gewerbliches Unternehmen im Sinne von § 15 Abs. 1 Nr. 1 i.V.m. Abs. 2 EStG betreibt.

Übt eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts kein gewerbliches Unternehmen aus, kann sie nicht unter § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG subsumiert werden. Ein Gewerbebetrieb im Sinne von § 15 Abs. 1 EStG stellt nur eine Tätigkeit dar, die neben weiteren Voraussetzungen mit der Absicht betrieben, wird einen Gewinn zu erzielen.

Auch § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG setzt voraus, dass die Gesellschaft neben einer anderen Tätigkeit eine gewerbliche Tätigkeit, also eine Tätigkeit mit Gewinnerzielungsabsicht, ausführt. Die zwischen dem Krankenhaus und dem oder den Ärzten betriebene GbR wird aber gerade ohne Gewinnerzielungsabsicht betrieben. Vielmehr verteilen sich die entstehenden Aufwendungen auf die Gesellschafter.

¹⁰⁰⁷ Nach § 1 EStG sind nur natürliche Personen Steuersubjekt und nach § 1 KStG sind nur Körperschaften Steuersubjekt der Körperschaftsteuer.

Als **Zwischenergebnis** kann festgehalten werden, dass es sich in der ersten Variante mangels Gewinnerzielungsabsicht um keine gewerbliche Personengesellschaft handelt und keine Mitunternehmerschaft vorliegt.¹⁰⁰⁸

Das Krankenhaus ist somit nicht an einer gewerblichen Personengesellschaft beteiligt. Obige Beteiligung stellt somit auch keinen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb dar. Folglich ist die Beteiligung des Krankenhauses an der GbR innerhalb der „virtuellen Körperschaft“ dem steuerfreien Bereich der „virtuellen Vermögensverwaltung“ zuzuordnen. Insoweit muss der Auffassung von Gleichner widersprochen werden, der die Beteiligung dem Bereich Zweckbetrieb zurechnet.¹⁰⁰⁹

Das Vorliegen eines Zweckbetriebes setzt voraus, dass die Tatbestandsmerkmale eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs erfüllt sind. Die Voraussetzungen des Zweckbetriebes gemäß § 65 AO sind (aber) erst dann zu prüfen, wenn ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb vorliegt.

(ab) „Betreiber-GbR“

In der zweiten Variante schließen sich das Krankenhaus und ein oder mehrere niedergelassene Ärzte ebenfalls in Form einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts zusammen. Gesellschaftszweck ist wiederum der gemeinsame Betrieb eines Großgerätes. Im Unterschied zur ersten Variante arbeitet jetzt die GbR mit Gewinnerzielungsabsicht und erbringt auch Leistungen an Dritte, die nicht Gesellschafter der Gesellschaft bürgerlichen Rechts sind.

Zu klären ist auch hier die Art der Einkünfte der GbR. Fraglich erscheint, ob die Gesellschaft bürgerlichen Rechts freiberufliche Einkünfte im Sinne des § 18 EStG erzielt. Grundsätzlich rechnet jede Aktivität, die der Prophylaxe, Diagnose, Heilung oder Linderung einer Erkrankung zu dienen bestimmt ist, zu den ärztlichen Tätigkeiten.¹⁰¹⁰ Handlungen, die mit einem medizinischen Großgerät ausgeübt werden, sind somit unstreitig eine ärztliche Tätigkeit.

¹⁰⁰⁸ Vgl. BMF v. 25.03.1987 – IV B 4 - S 2246 - 7/87, DB 1987, S. 1016.

¹⁰⁰⁹ Vgl. Gleichner, E., Aspekte, in: ZögU, 2004, S. 23.

¹⁰¹⁰ Vgl. Wacker, R., in: Schmidt, L., EStG, 2006, § 18 EStG, Rz. 87.

Eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts erzielt freiberufliche Einkünfte, wenn die Gesellschafter in ihrer Verbundenheit neben den vier Positivkriterien eines Gewerbebetriebs zusätzlich auch die persönlichen Voraussetzungen einer freiberuflichen Tätigkeit erfüllen.¹⁰¹¹ Eine Mitunternehmerschaft entfaltet nur dann eine freiberufliche Tätigkeit im Sinne des § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG, wenn alle ihre Mitunternehmer freiberuflich tätig sind.¹⁰¹²

Nach der Rechtsprechung des BFH führt die Zugehörigkeit eines Nicht-Freiberufers dazu, dass die Personengesellschaft insgesamt gewerbliche Einkünfte bezieht.¹⁰¹³ Dem Sachverhalt, dass ein Gesellschafter nicht die Kriterien eines Freiberufers erfüllt, werden die Sachverhalte der Beteiligung einer Kapitalgesellschaft gleichgestellt.

Ist an einer Mitunternehmerschaft eine Kapitalgesellschaft beteiligt, sind somit nicht alle Gesellschafter Mitunternehmer, da eine Kapitalgesellschaft nicht die Merkmale eines freien Berufes erfüllen kann.¹⁰¹⁴ Die Rechtsprechung begründet dies mit der Regelung des § 2 Abs. 2 Satz 1 GewStG, nach dem die Tätigkeit einer Kapitalgesellschaft stets als Gewerbebetrieb gilt. Folglich kann eine Kapitalgesellschaft nicht die Merkmale eines freien Berufes erfüllen. Kapitalgesellschaften unterscheiden sich in der Rechtsordnung von natürlichen Personen und Personengesellschaften so wesentlich, dass ihre Behandlung als Gewerbebetrieb gerechtfertigt ist. Begründet wird dies damit, dass Kapitalgesellschaften über ein Mindestkapital verfügen und regelmäßig unabhängig von der Art und Zahl ihrer Mitglieder sind. Das spricht für die generelle Behandlung der Kapitalgesellschaften als Gewerbebetrieb.

Nichts anderes kann demnach für die Beteiligung einer juristischen Person des öffentlichen Rechts an einer Mitunternehmerschaft gelten. Auch eine juristische Person des öffentlichen Rechts kann nicht die Merkmale eines freien Berufes erfüllen.

¹⁰¹¹ Vgl. BFH v. 09.10.1986 - IV R 235/84, BStBl. II 1987, 124; v. 07.11.1991 - IV R 17/90, BStBl. II 1993, 324.

¹⁰¹² Vgl. BFH v. 25.06.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751; v. 11.06.1985 – VIII R 254/80, BStBl. II 1985, 584; v. 23.11.2000 – IV R 48/99, BStBl. II 2001, 241; v. 03.12.2003 – IV B 192/03, BStBl. II 2004, 303.

¹⁰¹³ Vgl. BFH v. 09.10.1986 - IV R 235/84, BStBl. II 1987,124; v. 15.05.1997 - IV R 33/95, BFH/NV 1997, 751 m.w.N.

¹⁰¹⁴ Vgl. BFH v. 03.12.2003 - IV B 192/03, BStBl. II 2004, 303.

Somit führt die Beteiligung des Krankenhauses an der Gesellschaft bürgerlichen Rechts dazu, dass die Gesellschaft gewerbliche Einkünfte im Sinne des § 15 EStG bezieht. Es liegt folglich eine gewerbliche Personengesellschaft vor.

Wird die Beteiligung an der gewerblichen Personengesellschaft im allgemeinen Vermögen der juristischen Person des öffentlichen Rechts gehalten, stellt sie selbst einen Betrieb gewerblicher Art dar, soweit die juristische Person des öffentlichen Rechts Mitunternehmerrisiko und Mitunternehmerinitiative trägt.¹⁰¹⁵ Mitunternehmerinitiative bedeutet hierbei, dass die juristische Person des öffentlichen Rechts an den unternehmerischen Entscheidungen teilnimmt. Als ausreichend wird es angesehen, wenn der Gesellschafter die Möglichkeit zur Ausübung von Gesellschaftsrechten besitzt, die wenigstens den Stimm-, Kontroll- und Widerspruchsrechten angenähert sind, welche einem Kommanditisten nach dem HGB zustehen. Mitunternehmerrisiko trägt der Gesellschafter dann, wenn er auf gesellschaftsrechtlicher Grundlage am Erfolg oder Misserfolg eines gewerblichen Unternehmens teilnimmt.

Dies ist in Variante zwei erfüllt. Die juristische Person des öffentlichen Rechts haftet als Träger des Krankenhauses und Gesellschafter der GbR gesamtschuldnerisch und nimmt nach den Grundsätzen der GbR auch an der Geschäftsführung teil.

Wird die Beteiligung nicht im allgemeinen Vermögen der juristischen Person des öffentlichen Rechts gehalten, sondern dem Betriebsvermögen des Betriebs gewerblicher Art – Krankenhaus zugeordnet, so rechnet sie innerhalb der virtuellen Körperschaft zu dem steuerpflichtigen Bereich des „virtuellen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes“.

Zum gleichen Ergebnis gelangt die Rechtsprechung. In der Entscheidung vom 09.05.1984¹⁰¹⁶ führt der BFH aus, dass unter dem Gesichtspunkt einer Vermeidung von Wettbewerbsverzerrungen und der Gewährleistung der steuerlichen Gleichmäßigkeit die Beteiligung einer juristischen Person des öffentlichen Rechts an einer Mitunternehmerschaft gemäß § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG einen

¹⁰¹⁵ Vgl. Krämer, H., in: Dötsch, E. / Jost, W. / Pung, A. u.a., KStG, § 4 KStG, Rz. 46; Augsten, U., in: Fabry, B. / Augsten, U., Handbuch, 2002, S. 319; Fritz, T., Aufnahme, 2003, S. 138; BFH v. 09.05.1984 – I R 25/81, BStBl. II 1984, 726.

¹⁰¹⁶ Vgl. BFH v. 09.05.1984 – I R 25/81, BStBl. II 1984, 726.

„Betrieb gewerblicher Art“ darstellt. „Dies gilt unabhängig davon, ob der Betrieb gewerblicher Art nur aus der Beteiligung an der Mitunternehmerschaft besteht oder ob die Beteiligung lediglich vermögensmäßig einem bestehenden Betrieb gewerblicher Art zuzuordnen ist. Auch kommt es nicht darauf an, ob an der Mitunternehmerschaft nur juristische Personen des öffentlichen Rechts oder auch Personen des Privatrechts beteiligt sind.“¹⁰¹⁷

Hieraus resultiert im Fall der Beteiligung des Krankenhauses an der mit Gewinnerzielungsabsicht tätigen Gesellschaft bürgerlichen Rechts, dass die Beteiligung einen Betrieb gewerblicher Art darstellt, sofern sie im allgemeinen Vermögen der juristischen Person des öffentlichen Rechts gehalten wird.

Die Beteiligung kann allerdings auch dem bereits bestehenden Betrieb gewerblicher Art – Krankenhaus der gleichzeitig die Voraussetzungen des Zweckbetriebes erfüllt vermögensmäßig zugeordnet werden. Die „Beteiligung“ wird also einem im Übrigen bestehenden „Betrieb gewerblicher Art – Krankenhaus“ zugerechnet.

Da die Regeln des Gemeinnützigkeitsrechts auch auf die öffentliche Hand Anwendung finden,¹⁰¹⁸ stellt der Betrieb gewerblicher Art – Krankenhaus einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb dar, der unter den Voraussetzungen des § 67 AO als Zweckbetrieb gilt.

Im Sinne des § 67 AO ist das Krankenhaus als Zweckbetrieb anerkannt. Für die weitere Untersuchung gilt dieser Betrieb gewerblicher Art deshalb als „**virtuelle Körperschaft**“. Hier werden dann entsprechend der Behandlung einer gemeinnützigen Körperschaft des Privatrechts weitere Sphären unterschieden.¹⁰¹⁹

Dies sind die „**virtuelle Vermögensverwaltung**“, der „**virtuelle wirtschaftliche Geschäftsbetrieb**“ und der „**virtuelle Zweckbetrieb**“. Die Beteiligung ist also dem Bereich „**virtueller wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb**“ zuzuordnen.

¹⁰¹⁷ BFH v. 09.05.1984 – I R 25/81, BStBl. II 1984, 726.

¹⁰¹⁸ Vgl. Hey, J., Steuerbegünstigung, in: StuW, 2000, S. 467; m. w. N.

¹⁰¹⁹ Vgl. auch Ausführungen in Kapitel D I.

b. Gemeinnützigkeitsrechtliche Aspekte

Das Krankenhaus bzw. sein Träger ist als Körperschaft nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG i.V.m. § 67 AO von der Körperschaftsteuer befreit. Dies hat allerdings auch zur Konsequenz, dass alle Vorgaben des Gemeinnützigkeitsrechts beachtet werden müssen. Bedeutung erlangt im Rahmen von gesellschaftsrechtlichen Kooperationen das Gebot der satzungsgemäßen Mittelverwendung, nach dem alle Mittel der Körperschaft nur für die satzungsgemäßen Zwecke verwendet werden dürfen.¹⁰²⁰ Zudem sind diese zeitnah zu verwenden.¹⁰²¹

(aa) „Kosten-GbR“

In der ersten Variante erfolgt eine reine Kostenumlage auf die Gesellschafter, wobei die GbR selbst ohne Gewinnerzielungsabsicht tätig wird. Die Beteiligung ist folglich innerhalb der virtuellen Körperschaft Krankenhaus dem Bereich der „virtuellen Vermögensverwaltung“ zuzuordnen. Und im allgemeinen Vermögen der juristischen Person des öffentlichen Rechts entsprechend der Sphäre „Vermögensverwaltung“.

Nach Ansicht der Finanzverwaltung liegt bei der Beteiligung an einer Großgeräte-GbR, welche nur die Kosten aufteilt, kein Verstoß gegen das Gemeinnützigkeitsrecht vor.¹⁰²²

(bb) Betreiber- GbR

Ist die GbR dagegen mit Gewinnerzielungsabsicht tätig, stellt die Beteiligung selbst einen Betrieb gewerblicher Art dar oder repräsentiert bei Zuordnung zum Betrieb gewerblicher Art Krankenhaus einen „virtuellen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb“.

Dem Grundsatz der Selbstlosigkeit (§ 55 Abs. 1 AO) entsprechend, dürfen nicht vorrangig eigenwirtschaftliche Zwecke verfolgt werden. Es ist allerdings umstritten, ob und ggf. ab welchem Umfang die Ausübung wirtschaftlicher

¹⁰²⁰ S. § 55 Abs. 1 Nr. 1 AO.

¹⁰²¹ S. § 55 Abs. 1 Nr. 5 AO.

¹⁰²² Vgl. BMF – Schreiben v. 25.03.1987 – IV B 4 – S 2246 – 7/87, DB, 1987, S. 1016.

Tätigkeiten, eine schädliche Verfolgung eigenwirtschaftlicher Zwecke darstellt. Nach Ansicht der Finanzverwaltung liegt ein Verstoß vor, sofern die wirtschaftliche Tätigkeit der Körperschaft das Gepräge gibt.¹⁰²³

Die Beteiligung an einer Großgeräte – GbR wird aber nicht dem gesamten Krankenhaus das Gepräge geben. Die Beteiligung dürfte in soweit unproblematisch sein.

c. Verkehrsteuerliche Aspekte

Für die umsatzsteuerliche Behandlung ist es entscheidend, ob die Gesellschaft bürgerlichen Rechts als Unternehmer im Sinne des § 2 UStG angesehen werden kann. Gemäß § 2 Abs. 1 Satz 1 UStG ist Unternehmer, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt. Als gewerblich oder berufliche Tätigkeit gilt dabei jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn keine Gewinnerzielungsabsicht vorliegt oder eine Personenvereinigung nur gegenüber ihren Mitgliedern tätig wird.

Hieraus folgt, dass nach dem umsatzsteuerlichen Unternehmerbegriff grundsätzlich auch nichtrechtsfähige Personenvereinigungen oder Gemeinschaften Unternehmer sein können.¹⁰²⁴ Damit allerdings eine GbR als Unternehmer im Sinne des Umsatzsteuergesetzes gilt, müssen die Merkmale des § 2 UStG erfüllt werden.¹⁰²⁵ Dies bedeutet, dass die nichtrechtsfähige Personenvereinigung eine nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen entfaltet. Auf eine Gewinnerzielungsabsicht kommt es hingegen nicht an.

„Tätigwerden“ im Sinne von § 2 UStG erfordert nicht, dass der Unternehmer selbst tätig wird. Der Unternehmer kann die Tätigkeit auch ausschließlich durch Erfüllungsgehilfen vornehmen lassen, die für seine Rechnung tätig sind. Eine Geschäftsfähigkeit oder Handlungsfähigkeit des Unternehmers ist daher nicht erforderlich. Die Gesellschaft bürgerlichen Rechts, die weder rechtsfähig noch handlungsfähig ist, handelt nur über ihre Gesellschafter.

¹⁰²³ Vgl. BMF – Schreiben v. 15.02.2002 – IV C 4 – S 0174 – 2/01, BStBl. I 2002, 267. S. AEAO Rz. 2 zu § 55 Abs. 1 Nr. 1 AO.

¹⁰²⁴ S. § 2 Abs. 1 S. 3, § 10 Abs. 5 Nr. 1 UStG; Abschn. 16 Abs. 1 UStR 2005. Vgl. Jakob, W., Umsatzsteuer, 2005, S. 47.

¹⁰²⁵ Vgl. Reiß, W., in: Reiß, W. / Kraeusel, J. / Langer, M., UStG, § 2 UStG, Rz. 78.

Zur Unternehmereigenschaft gehört auch, dass die Personenvereinigung als Leistungsgeber nach außen auftritt. Ein Auftreten nach außen zeigt sich daran, dass die Personenvereinigung gegenüber dem Leistungsempfänger als Schuldner der Leistung auftritt. Innengesellschaften sind keine Unternehmer im Sinne des § 2 UStG.¹⁰²⁶ Nicht erforderlich ist, dass die Personenvereinigung gegenüber Außenstehenden Leistungen erbringt. Gemäß § 2 Abs. 1 S. 3 UStG gilt der Tatbestand auch dann als erfüllt, wenn eine Personenvereinigung nur gegenüber ihren Mitgliedern tätig wird.

Im Unterschied zu einkommen- und körperschaftsteuerlichen Normen ist für die Unternehmereigenschaft eine Einnahmenerzielungsabsicht ausreichend.¹⁰²⁷ Es muss folglich kein Totalgewinn angestrebt werden. In den Fällen, in denen Personenvereinigungen nur gegenüber ihren Mitgliedern tätig werden, kommt es häufig vor, dass die Personenvereinigung von ihren Mitgliedern lediglich einen Kostenbeitrag erhebt. Dies ist aber ausreichend für das Tatbestandsmerkmal Einnahmenerzielungsabsicht.¹⁰²⁸

Entscheidend für die umsatzsteuerliche Beurteilung der aus Ärzten und Krankenhaus bestehenden GbR ist folglich, ob die Gesellschaft nach außen auftritt und das Tatbestandsmerkmal der Einnahmenerzielungsabsicht.

(aa) „Kosten-GbR“

In der **ersten Variante** erfolgt eine reine Kostenumlage auf das Krankenhaus und die beteiligten Ärzte. Diese Tatsache erfüllt das Kriterium „Einnahmenerzielungsabsicht“, da für die Unternehmereigenschaft gemäß § 2 UStG keine Gewinnerzielungsabsicht erforderlich ist, sodass auch eine Tätigkeit gegen Aufwendungsersatz genügt.

Der Tatbestand, dass die GbR die Leistung nur gegenüber den an der Gesellschaft beteiligten Ärzten und dem Krankenhaus erbringt, ist ausreichend für das Kriterium „Auftreten nach außen“. Kraft ausdrücklicher gesetzlicher Bestimmung ist die nachhaltige Tätigkeit von Personenvereinigungen gegen-

¹⁰²⁶ Vgl. Reiß, W., in: Reiß, W. / Kraeusel, J. / Langer, M., UStG, § 2 UStG, Rz. 84; Jacob, W., Umsatzsteuer, 2005, S. 47; BFH v. 27.05.1982 – V R 110 – 111/81, BStBl. II 1982, 678.

¹⁰²⁷ Vgl. Reiß, W., in: Reiß, W. / Kraeusel, J. / Langer, M., UStG, § 2 UStG, Rz. 58.

¹⁰²⁸ Vgl. Jacob, W., Umsatzsteuer, 2005, S. 55.

über ihren Mitgliedern in die gewerbliche oder berufliche Tätigkeit mit einbezogen. Die Gesellschaft ist auch selbständig tätig. Somit repräsentiert die GbR einen Unternehmer im Sinne des § 2 UStG.

Die Überlassung des Großgerätes gegen Kostenumlage stellt mithin eine umsatzsteuerbare sonstige Leistung gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG dar. Diese Leistung könnte nach § 4 UStG steuerfrei sein. Die Umsatzsteuerbefreiung gemäß § 4 Nr. 14 S. 2 UStG greift allerdings nicht, da die Gesellschafter der GbR nicht alle Berufsangehörige sind. Das Krankenhaus als solches ist als Nichtarzt beteiligt. Auch die Umsatzsteuerbefreiung nach § 4 Nr. 16 b UStG ist nicht anwendbar, da die tätige GbR kein Krankenhaus darstellt.

Allerdings könnte die Umsatzsteuerbefreiung nach § 4 Nr. 16 c UStG zur Anwendung gelangen. Danach ist Voraussetzung, dass die Leistungen unter ärztlicher Aufsicht erbracht werden und die Leistungen im vorangegangenen Kalenderjahr mindestens 40 Prozent gegenüber Personen nach § 4 Nr. 15 b UStG erfolgte. Liegen alle Voraussetzung des § 4 Nr. 16 c UStG vor, werden die Leistungen von der Umsatzsteuer befreit.¹⁰²⁹

Werden die Voraussetzungen (insbesondere die 40 Prozent Grenze) nicht erfüllt, liegen steuerbare und steuerpflichtige sonstige Leistungen vor. Die GbR könnte aber dann gemäß § 15 UStG den Vorsteuerabzug geltend machen, da sie selbst keine von der Umsatzsteuer befreiten Leistungen erbringt.

(bb) „Betreiber-GbR“

In der Variante 2 werden entgeltliche Leistungen gegenüber den Gesellschaftern und Dritten erbracht. Die Unternehmereigenschaft nach § 2 UStG liegt folglich unstreitig vor. Für die Umsatzsteuerbefreiung nach § 4 Nr. 16 c UStG gelten die Ausführungen zur Variante 1 entsprechend.

¹⁰²⁹ Vgl. BMF v. 14.12.1987 – IV A 3 – S 7170 – 21/87, UR 1988, S. 97.

2. Gesellschaften mit eigener Rechtspersönlichkeit

a. Zivilrechtliche Grundlagen

Eine weitere Form der Public-Private-Partnership ist die Gründung von gemischtwirtschaftlichen Servicegesellschaften, an denen neben dem Krankenhausträger auch ein privater Dienstleister beteiligt wird. Dabei kann die Zusammenarbeit zwischen öffentlicher Hand und Privaten über den Rahmen einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts hinausgehen und beispielsweise in der Rechtsform einer GmbH erfolgen. Neben der Problematik der Rechtsformwahl ist zu klären, für welche Servicebereiche die Gesellschaft errichtet werden soll.

Als mögliche Gestaltung ist es denkbar, für jeden Servicebereich eine eigene Gesellschaft zu gründen und hierfür entsprechend spezialisierte Partner zu suchen. Diese Alternative ist allerdings mit hohem organisatorischem, finanziellem und personellem Aufwand verbunden. Häufig wird deshalb eine Servicegesellschaft mit mehreren Servicebereichen gegründet (vgl. das Beispiel in nachfolgender Abbildung).

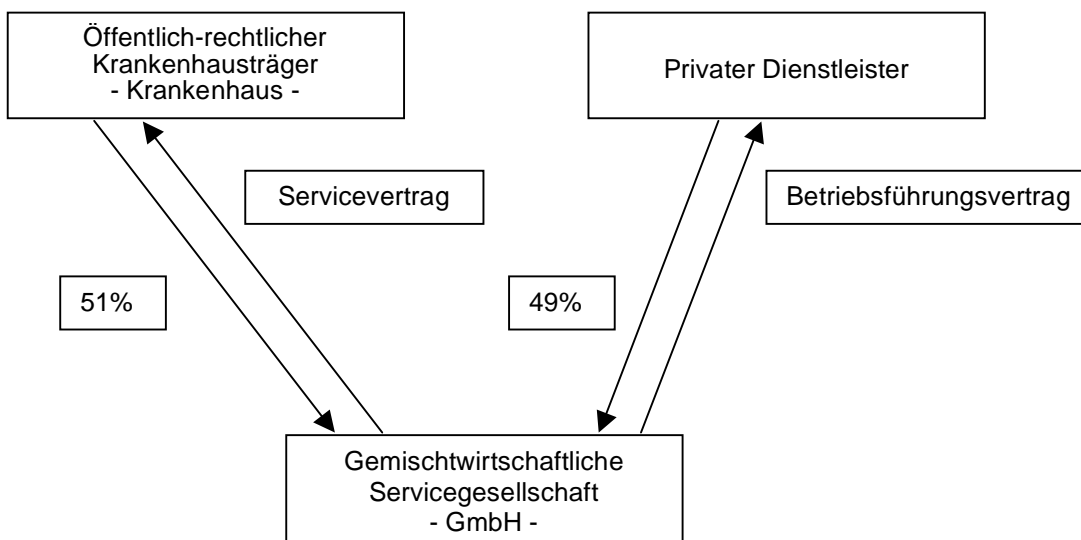


ABBILDUNG 11: SERVICE-GESELLSCHAFTEN ALS PPP

Schwierig kann sich die Suche nach einem geeigneten Partner gestalten, der gleiche Leistungen und Qualität wie entsprechende Spezialisten bietet.¹⁰³⁰

¹⁰³⁰ Zur Durchführung eines Vergabeverfahrens zur Suche eines privaten Partners siehe Gesetz gegen Wettbewerbsbeschränkungen (GWB): Die Regelungen wurden durch das Gesetz zur Beschleunigung der Umsetzung von öffentlich-privaten Partnerschaften v. 01.09.2005 (BGBl. I, S. 2676) novelliert.

b. Ertragsteuerliche Aspekte

Bei der Gründung einer Servicegesellschaft sind auch mögliche steuerliche Folgen zu beachten. Aus Sicht des öffentlich-rechtlichen Anteilseigners ist von Bedeutung, in welcher Sphäre die Beteiligung an der künftigen Service-GmbH gehalten wird. Die Probleme entsprechen denen bei der Privatisierung von Teilbetrieben.¹⁰³¹ Grundsätzlich besteht auch hier die Möglichkeit, die Beteiligung im allgemeinen Vermögen der juristischen Person zu halten oder dem Betriebsvermögen eines bereits bestehenden Betriebs gewerblicher Art zuzuordnen.

Wird die Beteiligung im allgemeinen Vermögen der juristischen Person des öffentlichen Rechts gehalten, kommt die Sphäre „Vermögensverwaltung“ oder „Betrieb gewerblicher Art“ in Betracht. Wie bereits ausgeführt, wird die Beteiligung einer juristischen Person des öffentlichen Rechts an einer Kapitalgesellschaft dem Bereich „Vermögensverwaltung“ zugeordnet.

Eine analoge Anwendung der Grundsätze, die für die Beteiligung einer gemeinnützigen Körperschaft des privaten Rechts gelten, ist hier nicht angebracht. Hier wird ein „wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb“ angenommen, wenn die gemeinnützige Körperschaft über die Kapitalgesellschaft am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr teilnimmt. Das Kriterium „Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr“ ist aber keine Tatbestandsvoraussetzung für den „Betrieb gewerblicher Art“. Wird die Beteiligung an der Service-Gesellschaft im allgemeinen Vermögen der juristischen Person des öffentlichen Rechts gehalten, ist sie somit dem Bereich der Vermögensverwaltung zuzurechnen.

Eine Ausnahme besteht nur, wenn man die analoge Anwendung der Grundsätze der Betriebsaufspaltung auf die öffentliche Hand bejaht. Hierzu wäre eine personelle und sachliche Verflechtung der juristischen Person des öffentlichen Rechts mit der Service-Gesellschaft erforderlich.

Wird die Beteiligung dem Betriebsvermögen des Krankenhauses zugeordnet, rechnet sie auch hier innerhalb der „virtuellen Körperschaft“ grundsätzlich zu der Sphäre „virtuelle Vermögensverwaltung“. Allerdings kann im Falle der

¹⁰³¹ Vgl. hierzu Kapitel I. I. 2. c.

mittelbaren oder unmittelbaren tatsächlichen entscheidenden Einflussnahme auf die laufende Geschäftsführung ein „virtueller wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb“ begründet werden.

Die dargestellten Grundsätze sind gerade im Rahmen von Servicegesellschaften von Bedeutung. Soll die Beteiligung an der Servicegesellschaft nicht als Betrieb gewerblicher Art qualifiziert werden, darf die juristische Person des öffentlichen Rechts keinen Einfluss auf die laufende Geschäftsführung der Servicegesellschaft haben. Dies kann beispielsweise durch die Bildung eines Aufsichtsrats oder Beirats bei der Servicegesellschaft geschehen. Die Gesellschafter müssten dann auf ihr GmbH-rechtliches Weisungsrecht gegenüber der Geschäftsführung in Fragen der laufenden Geschäftsführung zu Gunsten des Aufsichtsrats/Beirats verzichten.

Auch die analoge Anwendung der Grundsätze der Betriebsaufspaltung ist zu berücksichtigen. Häufig wird der öffentlich-rechtliche Träger des Krankenhauses aus verschiedenen Gründen eine Mehrheitsbeteiligung an der Servicegesellschaft besitzen. Dies führt aber gleichzeitig zum Vorliegen einer personellen Verflechtung. Denn das Vorhandensein einer personellen Verflechtung wird bei Beherrschungsidentität bejaht.

Diese liegt vor, wenn eine Person oder Personengruppe auf gesellschaftsrechtlicher oder vertraglicher Grundlage beide Unternehmen in der Weise beherrscht, dass sie in der Lage ist, in beiden Unternehmen einen einheitlichen Geschäfts- und Betätigungswillen durchzusetzen.

Daneben muss für das Vorliegen einer Betriebsaufspaltung die sachliche Verflechtung vorliegen. Diese gilt als erfüllt, wenn das Besitzunternehmen dem Betriebsunternehmen wesentliche Betriebsgrundlagen überlässt. Bei der Gründung von Servicegesellschaften sind hier insbesondere Gebäude oder Gebäudeteile ausschlaggebend. Während bisher die Rechtsprechung des BFH¹⁰³² darauf abstellte, dass die entsprechenden Gebäude oder Gebäudeteile auf die besonderen Bedürfnisse der Betriebsgesellschaft hergerichtet bzw. gestaltet sind, verlässt der BFH in der jüngeren Rechtsprechung diesen Weg.

¹⁰³² Vgl. BFH v. 02.04.1997 – X R 21/93, BStBl. II 1997, 565.

Hiernach ist ein Gebäude oder Gebäudeteil dann eine wesentliche Betriebsgrundlage, wenn es nicht wirtschaftlich von geringer Bedeutung für das Betriebsunternehmen ist. Die Wirtschaftsgüter müssen nach dem Gesamtbild der Verhältnisse also zur Erreichung des Betriebszwecks erforderlich sein und besonderes Gewicht für die Betriebsführung besitzen.¹⁰³³

Gebäude, die nicht der Fabrikation dienen, stellen dann eine wesentliche Betriebsgrundlage dar, wenn der Betrieb seiner Art nach von der Lage des Grundstücks abhängig ist¹⁰³⁴ oder das Gebäude die örtliche und sachliche Grundlage der betrieblichen Organisation bildet.¹⁰³⁵ Auch Büro- und Verwaltungsgebäude können nach der Rechtsprechung jedenfalls dann eine wesentliche Betriebsgrundlage darstellen, wenn sie für die Bedürfnisse der Betriebsgesellschaft hergerichtet worden sind.¹⁰³⁶ Darüber hinaus, sofern das Gebäude die räumliche oder funktionale Grundlage der Geschäftstätigkeit des Betriebsunternehmens ist.¹⁰³⁷ Ausnahmen gelten bei qualitativ oder quantitativ geringer wirtschaftlicher Bedeutung. Nach Ansicht von Wacker ist im Ergebnis so gut wie jedes betrieblich genutzte Gebäude eine wesentliche Betriebsgrundlage.¹⁰³⁸ Je nach Qualifikation der Anteile sind damit unterschiedliche steuerliche Konsequenzen verbunden.

Steuerliche Aspekte auf Ebene der Servicegesellschaft

Die in der Rechtsform der GmbH geführte Servicegesellschaft ist als Kapitalgesellschaft im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig. Das zu versteuernde Einkommen der Servicegesellschaft unterliegt gemäß § 23 KStG dem Steuersatz von 25 v. H.. Eine Körperschaftsteuerbefreiung kommt wegen der gewerblichen Betätigung der Gesellschaft nicht in Betracht. Gleiches gilt in Bezug auf die Gewerbesteuer. Auch hier unterliegt die Gesellschaft gemäß § 2 Abs. 2 GewStG der Gewerbesteuer.

¹⁰³³ Vgl. BFH v. 02.04.1997 – X R 21/93, BStBl. II 1997, 565; v. 10.04.1997 - IV R 73/94, BStBl. II 1997, 569.

¹⁰³⁴ Vgl. BFH v. 25.07.1968 – IV R 261/66, BStBl. II 1968, 677; v. 24.11.1978 – III R 121/76, BStBl. II 1979, 366; v. 24.08.1989 – IV R 135/86, BStBl. II 1989, 1014; v. 05.09.1991 – IV R 113/90, BStBl. II 1992, 349.

¹⁰³⁵ Vgl. BFH v. 12.02.1992 – XI R 18/90, BStBl. II 1992, 723.

¹⁰³⁶ Vgl. BFH v. 02.04.1997 – X R 21/93, BStBl. II 1997, 565.

¹⁰³⁷ Vgl. BFH v. 23.05.2000 – VIII R 11/99, BStBl. II 2000, 621; v. 23.01.2001 – VIII R 71/98, BFH/NV 2001, 894; v. 01.07.2003 – VIII R 24/01, BStBl. II 2003, 757.

¹⁰³⁸ Vgl. Wacker, R., in: Schmidt, L., EStG, 2006, § 15 EStG, Rz. 813.

Steuerliche Aspekte auf Ebene des Krankenhausträgers

Beteiligt sich der Krankenhausträger, folglich eine juristische Person des öffentlichen Rechts, an der Servicegesellschaft, so bestehen hinsichtlich der Behandlung der Beteiligung prinzipiell zwei Möglichkeiten. Die juristische Person des öffentlichen Rechts, beispielsweise die Kommune, kann die Beteiligung in ihrem allgemeinen Vermögen halten. Hier muss dann weiter differenziert werden, ob die Beteiligung der Vermögensverwaltung zuzuordnen ist oder selbst einen Betrieb gewerblicher Art darstellt. Die öffentliche Hand hat aber auch die Möglichkeit die Beteiligung als Betriebsvermögen eines bereits bestehenden Betriebs gewerblicher Art auszuweisen.

Von den steuerlichen Konsequenzen ist der Fall vergleichbar mit der formellen Privatisierung eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs.¹⁰³⁹ Der Unterschied liegt jetzt nur in der unterschiedlichen Beteiligungshöhe der öffentlichen Hand. Auf Ebene der Servicegesellschaft treten die steuerlichen Folgen unabhängig von der Qualifikation der Beteiligung auf Ebene der Trägerkörperschaft ein.

Beteiligung im allgemeinen Vermögen der juristischen Person des öffentlichen Rechts in der Sphäre „Vermögensverwaltung“

Dem Bereich der Vermögensverwaltung sind diejenigen Einnahmen zuzurechnen, die eine juristische Person des öffentlichen Rechts dadurch erzielt, dass sie ihr Vermögen im Sinne einer reinen Fruchtziehung, hier durch die Beteiligung an der Service-GmbH, nutzt.

Es besteht dann gemäß § 2 Abs. 2 KStG eine beschränkte Körperschaftsteuerpflicht für die juristische Person des öffentlichen Rechts. Die Ausschüttung der Service-GmbH an die juristische Person des öffentlichen Rechts unterliegt gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 1, § 43 Abs. 1 Nr. 1, § 43 a Abs. 1 Nr. 1 EStG grundsätzlich einem zwanzigprozentigen Kapitalertragsteuerabzug. Der Steuerabzug für Erträge im Sinne des § 43 Abs. 1 Nr. 1 EStG ist nach § 44 a Abs. 8 Nr. 2 EStG allerdings nur hälftig vorzunehmen, wenn der Anteilseigner seinen begünstigten Status nach § 44 a Abs. 4 EStG nachweist. Insgesamt kommt es

¹⁰³⁹ Vgl. hierzu auch die Ausführungen im Kapitel I. I. 2. c.

folglich zu einer Kapitalertragsteuerbelastung von 10 v.H.. Als Zuschlagssteuer wird der Solidaritätszuschlag von 5,5 v.H. der Kapitalertragsteuer nach § 4 SolZG erhoben.

Beteiligung im allgemeinen Vermögen der juristischen Person des öffentlichen Rechts in der Sphäre „Betrieb gewerblicher Art“

Wird die Beteiligung im allgemeinen Vermögen gehalten und stellt selbst einen Betrieb gewerblicher Art dar, unterliegt dieser Betrieb mit seinem ermittelten Einkommen nach § 23 KStG dem allgemeinen Körperschaftsteuersatz in Höhe von 25 v.H.. Die weitere steuerliche Behandlung entspricht der Ausgliederung eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes. Der Unterschied liegt jetzt nur in der Höhe der Beteiligung.¹⁰⁴⁰

Beteiligung im Betriebsvermögen des Betriebs gewerblicher Art – Zweckbetrieb – Krankenhaus

Auch hier entspricht die weitere steuerliche Behandlung dem Fall der hundertprozentigen Beteiligung.¹⁰⁴¹ Davon getrennt zu betrachten sind Gewinnausschüttungen der Servicegesellschaft an den privaten Teilhaber.

c. Verkehrsteuerliche Aspekte

Unter umsatzsteuerlichen Aspekten ist aus der Sicht des öffentlich-rechtlichen Krankenhausträgers Folgendes zu beachten. Die Umsätze des öffentlich-rechtlichen Krankenhauses sind grundsätzlich gemäß § 4 Nr. 16 a UStG von der Umsatzsteuer befreit. Damit verbunden ist, dass das Krankenhaus bei seinen Eingangsumsätzen keinen Vorsteuerabzug geltend machen kann.¹⁰⁴²

Dies hätte für die Leistungsbeziehungen mit der Servicegesellschaft folgende Auswirkungen. Die Umsätze der Servicegesellschaft unterliegen der Umsatzsteuer. Steuerbefreiungen kommen nicht in Betracht. Das Krankenhaus kann allerdings wegen der Regelung des § 15 Abs. 2 Nr. 1 UStG die auf den Rechnungen der Service-GmbH lastende Umsatzsteuer nicht zum Abzug

¹⁰⁴⁰ Vgl. hierzu Kapitel I. I. 2. c.

¹⁰⁴¹ Vgl. hierzu Kapitel I. I. 2. c.

¹⁰⁴² Vgl. § 15 Abs. 2 Nr. 1 UStG.

bringen. Konsequenz wäre eine Kostensteigerung auf Seiten des Krankenhauses.¹⁰⁴³ Eine aus betriebswirtschaftlichen Aspekten sinnvolle Zusammenarbeit zwischen der öffentlichen Hand und einem Privaten könnte somit durch die umsatzsteuerlichen Regelungen mit Kostennachteilen für den Krankenhausträger verbunden sein. Um diese Konsequenz zu verhindern, wird häufig eine umsatzsteuerliche Organschaft angestrebt.¹⁰⁴⁴

Eine umsatzsteuerliche Organschaft liegt gemäß § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG vor, wenn eine juristische Person nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch in ein anderes Unternehmen eingegliedert ist. Als Folge der Eingliederung werden die beiden zivilrechtlich selbständigen Rechtssubjekte als eine steuerliche Einheit behandelt.

§2 Abs. 2 Nr. 2 UStG ermöglicht grundsätzlich für jedes beliebige Unternehmen im Sinne des Umsatzsteuergesetzes die Organträgerschaft.¹⁰⁴⁵ Somit kann jeder, der eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig, nachhaltig und mit Einnahmeerzielungsabsicht ausübt, die Eigenschaft des Organträgerunternehmens erfüllen.

Für den Bereich des Krankenhauses bedeutet dies, dass sich hieraus keine Einschränkungen ergeben. Dessen Betrieb erfüllt die Voraussetzungen eines Betriebs gewerblicher Art. Mithin ist die juristische Person des öffentlichen Rechts als Träger des Krankenhauses Unternehmer und Steuersubjekt der Umsatzsteuer.¹⁰⁴⁶ Und kann Organträger¹⁰⁴⁷ sein.

Neben diesen Voraussetzungen verlangt der BFH in seiner neueren Rechtsprechung, dass der Organträger eine eigene Tätigkeit ausüben muss. Die reine Zurechnung der Tätigkeit der Organgesellschaft genügt nicht.¹⁰⁴⁸ Um Organträger sein zu können, müssen also eigene entgeltliche Leistungen ausgeführt werden. Dies ist hier unproblematisch, da das Krankenhaus weiter seine Tätigkeit ausübt.

¹⁰⁴³ Vgl. zum Problem der umsatzsteuerlichen Behandlung von Catering-Leistungen im Krankenhausbereich: Bock, C., Catering-Leistungen, in: DB, 2002, S. 450 ff.

¹⁰⁴⁴ Vgl. Walter, W. / Groschupp, M., Gestaltungsinstrument, in: UR, 2000, S. 449 für das Problem der umsatzsteuerlichen Mehrmutterorganschaft für Körperschaften des öffentlichen Rechts.

¹⁰⁴⁵ Vgl. Orth, M., Organträger, in: DB, 2005, S. 741.

¹⁰⁴⁶ Vgl. BFH v. 18.08.1988 – V R 194/83, BStBl. II 1988, 932; S. Abschn. 23 Abs. 2 UStR 2005.

¹⁰⁴⁷ Vgl. zur umsatzsteuerlichen Organschaft mit einer juristischen Person des öffentlichen Rechts als Organträger BFH – Urteil v. 09.10.2002 – V R 64/99, BStBl. II 2003, 375.; Kraeusel, J., Juristische Person, in: Carle, D. / Stahl, R. / Strahl, M., Festschrift Korn, 2005, S. 471.

¹⁰⁴⁸ Vgl. BFH v. 09.10.2002 – V R 64/99, BStBl. II 2003, 375.

Welche Voraussetzungen an die Organgesellschaft gestellt werden, ist im § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG geregelt. Danach können nur juristische Personen des Zivil- oder Handelsrechts Organgesellschaft sein.¹⁰⁴⁹ Nicht möglich ist somit, dass juristische Personen des öffentlichen Rechts als Organgesellschaft fungieren. Selbst dann nicht, wenn sie einen Betrieb gewerblicher Art unterhalten.

Die Eingliederung wird durch drei Faktoren bestimmt. Alle müssen für das Bestehen einer Organschaft vorliegen. Allerdings ist es nicht notwendig, dass alle drei Merkmale gleichermaßen stark ausgeprägt sind. Entscheidend ist vielmehr das Gesamtbild der Verhältnisse.

Als Tatbestandsvoraussetzung verlangt § 2 Abs. 2 UStG das Vorhandensein einer finanziellen, wirtschaftlichen und organisatorischen Eingliederung.¹⁰⁵⁰ Die Grundvoraussetzung, um eine juristische Person zu beherrschen, ist die finanzielle Eingliederung. Dies setzt den Besitz der Anteilmehrheit voraus, die nach Gesetz oder Satzung erforderlich ist, um die wesentlichen Entscheidungen im Unternehmen durchsetzen zu können.¹⁰⁵¹ Es wird keine zahlenmäßig definierter Anteilsbesitz gefordert, jedoch wird der Organträger seinen Willen in der Regel frühestens dann durchsetzen können, wenn er mehr als die Hälfte der Anteile des Organunternehmens besitzt.

Charakteristisch für eine wirtschaftliche Eingliederung ist, dass das Organunternehmen im Gefüge des Organträgers als dessen Bestandteil erscheint.¹⁰⁵² Ausreichend ist es hierfür, wenn sich Organträger und Organunternehmen in betriebswirtschaftlich sinnvoller Weise ergänzen. Die Tätigkeiten der Unternehmen müssen sich fördern und ergänzen.¹⁰⁵³

Eine organisatorische Eingliederung liegt vor, wenn der Organträger durch organisatorische Maßnahmen sicherstellt, dass im Organunternehmen sein Wille auch tatsächlich ausgeführt wird.¹⁰⁵⁴ Hierfür ist beispielsweise eine

¹⁰⁴⁹ Vgl. BFH v. 20.12.1973 – V R 87/70, BStBl. II 1974, 311.

¹⁰⁵⁰ Vgl. Reiß, W., in: Reiß, W. / Kraeusel, J. / Langer, M., UStG, § 2 UStG, Rz. 105.

¹⁰⁵¹ Vgl. Reiß, W., in: Reiß, W. / Kraeusel, J. / Langer, M., UStG, § 2 UStG, Rz. 111; Walter, W. / Groschupp, M., Gestaltungsinstrument, in: UR, 2000, S. 450.

¹⁰⁵² Vgl. Reiß, W., in: Reiß, W. / Kraeusel, J. / Langer, M., UStG, § 2 UStG, Rz. 112; BFH v. 17.01.2002 – V R 37/00, BStBl. II 2002, 373.

¹⁰⁵³ Vgl. Walter, W. / Groschupp, M., Gestaltungsinstrument, in: UR, 2000, S. 450.

¹⁰⁵⁴ Vgl. Reiß, W., in: Reiß, W. / Kraeusel, J. / Langer, M., UStG, § 2 UStG, Rz. 113.

Personenidentität zwischen den Leitungsgremien des Organs und des Organträgers ausreichend.¹⁰⁵⁵ Im Unterschied zur körperschaftsteuerlichen und gewerbsteuerlichen Organschaft muss ein Beherrschungs- und Gewinnabführungsvertrag nicht vorliegen.¹⁰⁵⁶

Als Konsequenz des Vorliegens einer finanziellen, wirtschaftlichen und organisatorischen Eingliederung sieht § 2 Abs. 2 Nr. 2 S. 3 UStG vor, dass die Unternehmensteile von Organträger und Organ als einheitliches Unternehmen zu behandeln sind. Unternehmer im Sinne des Umsatzsteuerrechts ist danach nur der Organträger.

Die Leistungen der Servicegesellschaft an das Krankenhaus werden somit als nichtsteuerbare Innenumsätze qualifiziert, da die Organgesellschaft Bestandteil des Organträgerunternehmens ist. Somit entsteht keine Umsatzsteuer auf die Leistungen der Servicegesellschaft an das Krankenhaus.

Fraglich ist, ob die Organschaft mit den Grundsätzen des Gemeinnützigkeitsrechts vereinbar ist. Die Servicegesellschaft ist als Organgesellschaft in das als gemeinnützig anerkannte Krankenhaus, dem Organträger, finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch eingegliedert. Folglich kann das gemeinnützige Krankenhaus in dieser Konstellation seinen Geschäftswillen in der nichtgemeinnützigen Servicegesellschaft durchsetzen. Dies dürfte für die Gemeinnützigkeit unschädlich sein.

Anders müsste der umgekehrte Fall beurteilt werden. Ist die Organgesellschaft eine gemeinnützige Körperschaft, ist die umsatzsteuerliche Organschaft grundsätzlich gemeinnützigkeitsrechtlich schädlich. Denn aus den Kriterien der finanziellen und organisatorischen Eingliederung folgt, dass der Organträger im Unternehmen des gemeinnützigen Organs sein Willen durchsetzen kann. Im Normalfall wird sich die tatsächliche Geschäftsführung eines gewerblichen Unternehmens nicht mit den steuerbegünstigten Zwecken des Organs korrespondieren.¹⁰⁵⁷

¹⁰⁵⁵ Vgl. BFH v. 17.01.2002 – V R 37/00, BStBl. II 2002, 373.

¹⁰⁵⁶ Vgl. Jacob, W., Umsatzsteuer, 2005, S. 65.

¹⁰⁵⁷ Vgl. Milatz, J. / Schäfers, B., Ausgliederung, in: DB, 2005, S. 1763 f.

K. Zusammenfassung

Der abschließende Teil dieser Untersuchung fasst die Ergebnisse zusammen, wobei der Forschungsprozess und die jeweilige Intention der Untersuchungsabschnitte reflektiert werden.

Das Forschungsziel der Arbeit bestand in einer Darstellung der steuerlichen Aspekte der Privatisierung von öffentlich-rechtlichen Krankenhäusern.

Hierzu wurde im einführenden Teil der Begriff des Krankenhauses im Rahmen des Steuerrechts bestimmt. Es existiert hier keine eigene Definition. Vielmehr wird auf die Definition des Sozialgesetzbuches und des Krankenhausfinanzierungsgesetzes zurückgegriffen.

In einem weiteren Teil erfolgte eine Systematisierung der Krankenhäuser. Es wurde festgestellt, dass sich die überwiegende Zahl der öffentlich-rechtlichen Kliniken in der Rechtsform des Eigen- oder Regiebetriebes befindet.

Kapitel D führte die Besteuerung der öffentlich-rechtlichen Krankenhäuser als „Betriebe gewerblicher Art“ im Rahmen der Körperschaftsteuer aus. Es offenbart sich eine gravierende Forschungslücke im Bereich der Besteuerung gemeinnütziger Körperschaften der öffentlichen Hand. Die Besteuerung der öffentlichen Hand mit ihrem gemeinnützigem Betrieb gewerblicher Art - Krankenhaus stellt ein Beispiel für die paradoxe Situation bei der Anwendung des Gemeinnützigkeitsrechts auf die juristischen Personen des öffentlichen Rechts dar. Da das Unterhalten des Krankenhauses einen Betrieb gewerblicher Art darstellt - und deshalb mit Einnahmenerzielungsabsicht erfolgt - kann das Gemeinnützigkeitsrecht nur im Rahmen eines Zweckbetriebes Anwendung finden.

Die weitere Problematik zeigte sich bei der konkreten Anwendung des Gemeinnützigkeitsrechts auf die öffentliche Hand. Hier muss eine klare Trennung zwischen den einzelnen Ebenen der juristischen Person des öffentlichen Rechts erfolgen. Auf der ersten Ebene wird zwischen den Sphären „Hoheits-

betrieb“, „Vermögensverwaltung“ und „Betrieb gewerblicher Art“ unterschieden. Die zweite Ebene reflektiert dann einen Betrieb gewerblicher Art, der die Voraussetzungen der Gemeinnützigkeit erfüllt. Folgt man dem Ansatz, dass der „Betrieb gewerblicher Art“ Subjekt der Gemeinnützigkeit ist, muss dies auch konsequent weiter verfolgt werden.

Der Betrieb gewerblicher Art – Zweckbetrieb – Krankenhaus wird dann als „**virtuelle Körperschaft**“ betrachtet, die in der Folge selbst wieder einzelne Sphären besitzt. Diese Sphären wurden in Anlehnung an die Behandlung der gemeinnützigen Körperschaften des Privatrechts als „**virtuelle wirtschaftliche Geschäftsbetriebe**“ und „**virtuelle Vermögensverwaltung**“ bezeichnet.

Es bedarf einer weiter gehenden Forschung, um die hier entworfene Konzeption der Besteuerung gemeinnütziger Körperschaften der öffentlichen Hand zu überprüfen.

Die Übertragbarkeit der Erkenntnisse für andere Unternehmen im gemeinnützigen Bereich der öffentlichen Hand stellt eine sich ebenfalls anschließende Forschungsfrage dar. Hier ist insbesondere an staatliche Hochschulen zu denken, die in Anbetracht knapper werdender öffentlicher Mittel in zunehmendem Maße Aktivitäten zur Erzielung von Einnahmen verfolgen.

Daran anschließend wurde auf die Privatisierungsgründe und mögliche Arten der Privatisierung eingegangen. Auch hier sind Parallelen zum Hochschulbereich festzustellen. Es ist ebenfalls eine Tendenz zu verzeichnen, Tätigkeiten, beispielsweise im Bereich der Auftragsforschung und Weiterbildung auf selbständige Rechtsträger auszugliedern.

Die nachfolgenden Kapitel untersuchten die steuerlichen Folgen der unterschiedlichen Privatisierungsarten.

Ausgangspunkt ist ein in der Rechtsform des Eigen- bzw. Regiebetrieb geführtes gemeinnütziges Krankenhaus.

Eine erste Variante der Privatisierung stellt die so genannte formelle Privatisierung des gesamten Krankenhauses dar. Darunter wird der Rechtsformwechsel eines Krankenhauses von einer öffentlich-rechtlichen zu einer privatrechtlichen Rechtsform unter Beibehaltung der staatlichen Eigentümerstellung

verstanden. Zivilrechtlich stehen hier sowohl die Einzelrechtsnachfolge als auch die Ausgliederung im Rahmen des Umwandlungsgesetzes zur Verfügung. Für die Umwandlung eines bisher als Regie- oder Eigenbetrieb geführten Krankenhauses in eine Kapitalgesellschaft ist somit die Ausgliederung nach umwandlungsrechtlichen Vorschriften geeignet.

Ertragsteuerlich führt die formelle Privatisierung zu keiner Aufdeckung und Versteuerung der stillen Reserven, da die Vermögensübertragung im steuerbefreiten Bereich des § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG i.V.m. § 67 AO erfolgt. Davon unabhängig sind die Anforderungen des Gemeinnützigkeitsrechts zu beachten. Hier stellt sich zunächst die Problematik, dass sowohl in der Judikatur als auch im Schrifttum noch nicht abschließend geklärt ist, wer Subjekt der Gemeinnützigkeit ist. Es wird hier sowohl die Ansicht vertreten, dass dies der einzelne Betrieb gewerblicher Art sei, als auch die Trägerkörperschaft selbst.

Subjekt der Gemeinnützigkeit ist in der vorliegenden Untersuchung der einzelne Betrieb gewerblicher Art. Dieser wurde dann als „**virtuelle Körperschaft**“ im Kontext der übergeordneten Thematik fortentwickelt.

Folglich unterliegt der gesamte Zweckbetrieb – Krankenhaus den Anforderungen des Gemeinnützigkeitsrechts. Es sind daher auch im Rahmen der formellen Privatisierung die Gebote der Selbstlosigkeit, Ausschließlichkeit und Unmittelbarkeit zu beachten. Insbesondere ist auf die Beachtung des Grundsatzes der Vermögensbindung zu achten. Diesem wird entsprochen, da bei einer rein formellen Privatisierung sich nur die Rechtsform ändert, die Voraussetzungen des § 67 AO aber weiter erfüllt werden.

Unter umsatzsteuerlichen Gesichtspunkten ist der Vorgang als Geschäftsveräußerung im Ganzen gemäß § 1 Abs. 1a UStG nicht steuerbar.

Der Vorgang fällt auch unter das Grunderwerbsteuergesetz. Hier besteht die eigentliche Problematik in der Bestimmung des Wertes der Gegenleistung. Durch den Verweis des § 8 Abs. 2 GrEStG auf die Regelungen der Bedarfswertung, kommt im Rahmen der Privatisierung des Krankenhauses die Regelung des § 147 BewG zur Anwendung. Innerhalb der Bewertungsproblematik hat für den Bereich des Krankenhauswesens die Öffnungsklausel eine besondere Bedeutung. Mitunter wird die Meinung vertreten, dass der Wert des

Grundstücks aufgrund der häufig vorliegenden Zweckbindung des Grund- und Bodens einen Wert von Null besäße. Im Rahmen der materiellen Privatisierung des Zweckbetriebes trennt sich der öffentlich-rechtliche Träger von seinem Krankenhaus.

Auch hier sind die stillen Reserven aufgrund der Regelung des § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG i.V.m. § 67 AO nicht steuerverstrickt. Im Rahmen der gemeinnützigkeitsrechtlichen Vorschriften muss auch hier insbesondere auf die Einhaltung des Grundsatzes der Vermögensbindung geachtet werden.

Bei der formellen Privatisierung von Teilbetrieben besteht zivilrechtlich zunächst den „Unternehmensbegriff“ im Rahmen des § 168 UmwG auszulegen. Folgt man, wie in dieser Arbeit, einer weiten, normenspezifischen Auslegung, ist eine formelle Privatisierung im Rahmen des § 168 UmwG möglich. Bei einer strengen Auslegung wäre dagegen nur der Weg über eine Einzelrechtsnachfolge möglich.

Unter ertragsteuerlichen Gesichtspunkten ist folglich das Problem, inwiefern die zu privatisierende Teileinheit den Anforderungen eines Betriebs bzw. Teilbetriebs des § 20 UmwStG entspricht und ob alle wesentlichen Betriebsgrundlagen übertragen werden. Nur bei Vorliegen dieser Voraussetzungen ist eine steuerneutrale Privatisierung möglich.

Unter gemeinnützigkeitsrechtlichen Gesichtspunkten stellt die Privatisierung bisheriger steuerpflichtiger „virtueller wirtschaftlicher Geschäftsbetriebe“ keinen Verstoß dar.

Die Verpachtung bisheriger Teileinheiten führt aufgrund der Sonderregelung des § 4 Abs. 4 KStG zu einem steuerpflichtigen Betrieb gewerblicher Art. Soll das nicht erreicht werden, ist darauf zu achten, dass kein Betrieb verpachtet wird. Dies ist nur bei einer reinen Raumüberlassung möglich. Dann wäre der Sachverhalt dem Bereich der Vermögensverwaltung zuzurechnen.

Im Rahmen der Fragestellungen von Public-Private-Partnerships wurden die Probleme am Beispiel der Großgeräte-Kooperationen dargestellt. Hier ist insbesondere unter gemeinnützigkeitsrechtlichen Aspekten auf die Einhaltung des Begünstigungsverbots zu achten. In weiterer Anwendung auf die unterschiedliche Ausgestaltung von Service-Gesellschaften ist im PPP-Bereich insbe-

sondere auf die umsatzsteuerliche Organschaft zu verweisen. Hierdurch können entsprechende Nachteile, die grundsätzlich durch den Einkauf bei einem Dritten, wie einer Service-Gesellschaft, entstehen, vermieden werden.

Gerade im Bereich der Privatisierung von Teileinheiten bestehen derzeit zahlreiche offene Rechtsfragen. Dies betrifft sowohl den zivilrechtlichen Teil als auch die Anwendung des Gemeinnützigkeitsrechts auf die öffentliche Hand. Ein erheblicher Forschungsbedarf wird offensichtlich. Stante pede.

Aha, Christof: (Ausgliederung)

Einzel- oder Gesamtrechtsnachfolge bei der Ausgliederung?, in: AG, 42. Jg. (1997), H. 8, S. 345-357.

Altehoefer, Klaus: (Betriebe gewerblicher Art)

Betriebe gewerblicher Art von juristischen Personen des öffentlichen Rechts – Zur Abgrenzung der wirtschaftlichen von der hoheitlichen Tätigkeit, aus: Raupach, A. / Uelner, A., Festschrift, 1993, S. 677-690.

Anheier, Helmut K. / Then Volker (Hrsg.)

(Gemeinwohl): Zwischen Eigennutz und Gemeinwohl Neue Formen und Wege der Gemeinnützigkeit, Gütersloh: (Bertelsmann Stiftung), 2004.

Arndt, Hans-Wolfgang / Rudolf, Walter

(Öffentliches Recht): Öffentliches Recht Grundriß für das Studium der Rechts- und Wirtschaftswissenschaft, München: (Vahlen), 1996.

Arnim, Hans Herbert von: (Privatisierung)

Rechtsfragen der Privatisierung Grenzen staatlicher Wirtschaftstätigkeit und Privatisierungsgebote, Wiesbaden: (Karl-Bräuer-Institut des Bundes der Steuerzahler e.V.), 1995.

Arnold, Arnd: (Gemeinnützigkeit)

Gemeinnützigkeit von Vereinen und Beteiligung an Gesellschaften, in: DStR, 42. Jg. (2005), H. 14, S. 581-585.

Augurzky, Boris / Engel, Dirk / Krolop, Sebastian u.a.: (Report „2007)

Krankenhaus Rating Report 2007 – Die Spreu trennt sich vom Weizen – Heft 32 - Executive Summary, (<http://www.rwi-essen.de>)

Ax, Rolf; Große, Thomas; Melchior, Jürgen

AO): Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung, Stuttgart: (Schäffer-Poeschel), 2003. (= Finanz und Steuern. 4)

Babak, Saed-Hedayatiy: (Privatisierung)

Privatisierung öffentlicher Krankenhäuser in Deutschland Notwendigkeit, Voraussetzungen, Ziele und Realisierungschancen, Hamburg: (Kovac) 1994.

Bach, Stefan: (Konsequenzen)

Umsatzsteuerliche Konsequenzen der privaten Bereitstellung öffentlicher Leistungen im Bereich hoheitlicher Aufgaben, in: StuW, 24. Jg. (1994), H. 1, S. 51-57.

Bader, Hermann Georg: (Hoheitsbetrieb)

Hoheitsbetrieb und Betrieb gewerblicher Art im Umsatz- und Körperschaftsteuerrecht: Gleichheitsmaßstab und Systemgedanke im Steuerrecht, Frankfurt am Main: (Lang) 1997. (= Europäische Hochschulschriften: Reihe 2, Rechtswissenschaften. 2124)

- Badura, Peter:** (öffentliche Unternehmen)
Das öffentliche Unternehmen im europäischen Binnenmarkt, in: ZGR, 26. Jg. (1997), H. 3, S. 291-305.
- Badura, Peter:** (Staatsrecht)
Staatsrecht / Systematische Erläuterung des Grundgesetzes, München: (C.H. Beck) 2003.
- Bauer, Hartmut:** (Privatisierung)
Privatisierung von Verwaltungsaufgaben, in: VVDStRL, 1995, H. 54, S. 243-286.
- Baurichter, Friedel:** (Umsatzsteuerpflicht)
Die Umsatzsteuerpflicht der Körperschaften des öffentlichen Rechts, in: BB, 23. Jg. (1968), H. 5/ Beilage 3/1968, S. 1-8.
- Bauschatz, Peter / Strahl, Martin:** (Vermögensübertragungen)
Steuerliche Behandlung von Vermögensübertragungen innerhalb von Körperschaften des öffentlichen Rechts, in: DStR, 42. Jg. (2004), H. 12, S. 489-494.
- Behrens, Stefan / Schmitt, Rainer:** (Übertragung)
Übertragung wesentlicher Betriebsgrundlagen im Vorfeld von Einbringungen nach §§ 20, 24 UmwStG, in: FR, 84. Jg. (2002), H. 10, S. 549-558.
- Benz, Sebastian / Rosenberg, Oliver:** (Einbringungsvorgänge)
Einbringungsvorgänge nach dem Regierungsentwurf des SEStEG, in: BB, 61. Jg. (2006), H. 44 Beilage 8, S. 51-77.
- Bihr, Dietrich / Hekking, Klaus / Krauskopf u.a.:** (Handbuch)
Handbuch der Krankenhaus-Praxis Unternehmensstrategie für Praktiker, Stuttgart: (Kohlhammer), 2001.
- Bilitewski, Andrea:** (SEStEG)
Gesetz über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerrechtlicher Vorschriften, in: FR, 89. Jg. (2007), H. 2, S. 57-65.
- Bink, Anton:** (Verpachtung)
Betriebe gewerblicher Art bei Verpachtungen durch juristische Personen des öffentlichen Rechts, in: FR, 65. Jg. (1983), H. 4, S. 87-88.
- Binz, Mark/ Freudenberg, Götz / Sorg, Martin:**
(wesentliche Betriebsgrundlage):
Die "wesentliche Betriebsgrundlage" im Ertragsteuerrecht, in: DStR, 31. Jg. (1993), H. 1, S. 3-6.
- Birkenfeld, Wolfram:** (Unternehmer)
Juristische Personen des öffentlichen Rechts als Unternehmer (§ 2 Abs. 3 UStG), in: UR, 38. Jg. (1989), H. 1, S. 1.

Bitz, Horst: (Betriebsaufspaltung):

Änderung der Rechtslage bei der Betriebsaufspaltung - Gefahren bei Verbänden und gemeinnützigen Organisationen, in: DStR, 40. Jg. (2002), H. 18, S. 752-754.

Blumberg, Jens / Lechner, Florian: (SEStEG)

Der Regierungsentwurf des SEStEG: Entstrickung und Sitzverlegung bei Kapitalgesellschaften, Neuerungen beim Einlagekonto, Körperschaftsteuerminderung und -erhöhung sowie sonstige Änderungen im Körperschaftsteuerrecht, in: BB, 61. Jg. (2006), H. 44 Beilage 8, S. 25.

Blumers, Wolfgang / Kramer, Andreas: (Ausgliederung)

Ausgliederung und Spaltung von Teilbetrieben, in: DB, 46. Jg. (1993), H. 17, S. 852-857.

Blumers, Wolfgang: (Ausgliederung)

Ausgliederung und Spaltung und wesentliche Betriebsgrundlage, in: DB, 48. Jg. (1995), H. 10, S. 496-500.

Blumers, Wolfgang: (Teilbetriebe)

Die Teilbetriebe des Umwandlungssteuerrechts, in: DB, 54. Jg. (2001), H. 14, S. 722-726.

Blumers, Wolfgang / Siegels, Jörg: (Ausgliederung)

Ausgliederung und Spaltung und Zuordnung von Wirtschaftsgütern, in: DB, 49. Jg. (1996), H. 1, S. 7-11.

BMF: (Gutachten)

Gutachten der unabhängigen Sachverständigenkommission zur Prüfung des Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 1988. (= BMF-Schriftenreihe Heft 40)

BMF: (Gutachten II)

Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen: Die abgabenrechtlichen Privilegierung gemeinnütziger Zwecke auf dem Prüfstand, 2006. (= www.bundesfinanzministerium.de)

Bock, Christoph: (Catering-Leistungen)

Umsatzsteuerliche Behandlung von Catering-Leistungen im Krankenhausbereich, in: DB, 55. Jg. (2002), H. 9, S. 450-453.

Boetius, Jan: (Hoheitsbetrieb)

Der Begriff "Ausübung öffentlicher Gewalt (Hoheitsbetrieb)" im Steuerrecht - Grenzen der Steuerfreiheit am Beispiel der gesetzlichen Krankenversicherung-, in: DB, 49. Jg. (1996), Beilage zu H. 48, S. 1-12.

Bohle, Thomas: (Rechtsform)

Bedeutung der Rechtsform des Krankenhauses sowie der
Chefarztverträge für Struktur und Organisation der Krankenhausleitung
Bedeutung der Chefarztverträge im Hinblick auf die Einbeziehung der
Chefärzte in die Organisations-, Finanz- und Führungsverantwortung ihrer
Abteilung, aus: Eichhorn, Siegfried; Schmid-Rettig, Barbara (Hrsg.):
Krankenhausmanagement Zukünftige Struktur und Organisation der
Krankenhausleitung, Stuttgart, New York: (F.K. Schattauer), 2001.
(=Beiträge zur Gesundheitsökonomie.32) S. 153-170.

Böhmann, Kirsten: (Privatisierungsdruck)

Privatisierungsdruck des Europarechts, Stuttgart, München, Hannover
u.a.: (Richard Boorberg) 2001. (= Jenaer Schriften zum Recht. 27)

Böhme, Klaus: (Grundlagen)

Grundlagen und Grenzen der Steuervergünstigungen für Krankenhäuser,
in: DStZ, 75. Jg. (1987), H. 22, S. 552-555.

Böhme, Klaus: (Probleme)

Praxis und umsatzsteuerliche Probleme bei der Lieferung von Speisen,
Getränken und Waren im Krankenhausbetrieb, in: DStZ, 91. Jg. (2003), H.
12, S. 423-425.

Bolsenkötter, Heinz: (Privatisierung)

Voraussetzungen für die Privatisierung kommunaler Dienstleistungen, in:
DB, 46. Jg. (1993), H. 9, S. 445-450.

Bopp, Gerhard: (Selbstlosigkeit)

Das Merkmal der Selbstlosigkeit bei der Verfolgung steuerbegünstigter
Zwecke i.S. der §§ 51 ff. AO 1977, in: DStZ, 87. Jg. (1999), H. 4, S. 123-
126.

Bornheim, Wolfgang: (Outsourcing)

Outsourcing medizinischer Leistungen, in: UStB, Jg. 2002, H. 10, S. 327-
333.

Brandebusemeyer, Melanie: (Steuerwesen)

Das Steuerwesen in Krankenhäusern - ein Labyrinth?, in: Krankenhaus
Umschau, 60. Jg. (1991), H. 2, S. 86 - 89.

Brandmüller, Gerhard: (Betriebsaufspaltung)

Die Betriebsaufspaltung nach Handels- und Steuerrecht einschließlich
Betriebsverpachtung, Heidelberg: (Recht und Wirtschaft), 1997.

Braun, Günther E. (Hrsg.) (Handbuch)

Handbuch Krankenhausmanagement Bausteine für eine moderne
Krankenhausführung, Stuttgart: (Schäffer-Poeschel), 1999.

- Brede, Helmut (Hrsg.):** (Privatisierung)
Privatisierung und die Zukunft der öffentlichen Wirtschaft, Baden-Baden: (Nomos), 1988. (= Schriftenreihe der Gesellschaft für öffentliche Wirtschaft und Gemeinwirtschaft. H 29)
- Brenner, Michael / Huber, Peter:** (Europarecht)
Europarecht und Europäisierung in den Jahren 2001-2003, in: DVBl, 119. Jg. (2004), H. 14, S. 863-874.
- Breuer Jürgen:** (Eigenbetriebe)
Umwandlung kommunaler Eigenbetriebe und nichtwirtschaftlicher Unternehmen i.S.d. Gemeindeordnung NW in Gesellschaften, (Bonn, Univ., Diss., 1991).
- Breyer, Friedrich / Zweifel, Peter / Kifmann, Mathias:**
(Gesundheitsökonomik)
Gesundheitsökonomik, Berlin, Heidelberg, New York: (Springer), 2005.
- Brönner, Herbert:** (Gesellschaften)
Die Besteuerung der Gesellschaften, Stuttgart: (Schäffer-Poeschel), 1999.
- Bruckenberg, Ernst / Klaue, Siegfried / Schwintowski, Hans-Peter:**
(Krankenhausmärkte)
Krankenhausmärkte zwischen Regulierung und Wettbewerb, Berlin, Heidelberg, New York: (Springer), 2006.
- Bruckenberg, Ernst:** (Krankenhäuser)
Krankenhäuser: Die neue Dimension der Marktwirtschaft, in: Deutsches Ärzteblatt, 99. Jg. (2002), H. 5, S. A 261-264.
- Bruckenberg, Ernst:** (Wandel)
Wandel der ordnungspolitischen Vorstellungen Parallele Kompetenz von Bund und Ländern behindert klare Verantwortungszuweisung, in: Deutsches Ärzteblatt, 103. Jg. (2006), H. 5, S. A 238-240.
- Brunner-Salten, Rolf:** (Rechtsformwahl)
Auswirkungen der Rechtsformwahl auf die Wirtschaftlichkeit von Krankenhäusern aus der Sicht der Theorie der Property Rights, Frankfurt am Main: (Peter Lang), 1999.
- Buchholz, Werner:** (Krankenhäuser)
Krankenhäuser im Wettbewerb: Ansätze zur einer Neuordnung der Krankenhauswesens, Berlin: (Duncker und Humblot), 1983.
(= Volkswirtschaftliche Schriften. 328)
- Buchna, Johannes:** (Gemeinnützigkeit)
Gemeinnützigkeit im Steuerrecht Die steuerlichen Begünstigungen für Vereine, Stiftungen und anderer Körperschaften - steuerliche Spendenbehandlung, Achim : (Erich Fleischer), 2003.

- Budäus, Dietrich / Eichhorn, Peter** (Hrsg.)
 (Public Private Partnership): Public Private Partnership Neue Formen öffentlicher Aufgabenerfüllung, Baden-Baden: (Nomos), 1997.
 (Schriftenreihe der Gesellschaft für öffentliche Wirtschaft)
- Budäus, Dietrich / Grüning, Gernod:** (Public Private Partnership)
 Public Private Partnership Konzeption und Probleme eines Instruments zur Verwaltungsreform aus Sicht der Public Choice-Theorie, aus: Budäus, Dietrich / Eichhorn, Peter (Hrsg.): Public Private Partnership Neue Formen öffentlicher Aufgabenerfüllung, Baden-Baden: (Nomos), 1997.
 (=Schriftenreihe der Gesellschaft für öffentliche Wirtschaft), S. 25-66.
- Budäus, Dietrich:** (Effizienzanalyse)
 Einzelwirtschaftliche Effizienzanalyse privater und öffentlicher Leistungserstellung in der Privatisierungsdiskussion, aus: Brede, Helmut (Hrsg.): Privatisierung und die Zukunft der öffentlichen Wirtschaft, Baden-Baden: (Nomos), 1988. (=Schriftenreihe der Gesellschaft für öffentliche Wirtschaft und Gemeinwirtschaft. H 29) S. 203-222.
- Budäus, Dietrich:** (Privatisierung)
 Privatisierung öffentlich wahrgenommener Aufgaben Grundlagen, Anforderungen und Probleme aus wirtschaftswissenschaftlicher Sicht, Hamburg, 1997. (= Public Management. 30)
- Bühning, Petra:** (Privatisierung)
 Privatisierung von Landeskrankenhäusern: Verfassungsrechtliche Bedenken, in: Deutsches Ärzteblatt, 102. Jg. (2005), H. 39, S. A - 2605.
- Bunjes, Johann / Geist, Reinhold (Hrsg.):** (UStG)
 Umsatzsteuergesetz, München: (C.H. Beck), 2005.
- Buscher, Frederik:** (Krankenhäuser)
 Krankenhäuser im Wandel 2. Bericht der Länderarbeitsgemeinschaft Krankenhauswesen - 2005 - zur Lage der Krankenhäuser in Deutschland bei Einführung der Fallpauschalen, in: Das Krankenhaus, Jg. 2006, H. 1, S. 11-14.
- Carle, Dieter / Stahl, Rudolf / Strahl, Martin** (Hrsg.)
 (Festschrift für Korn): Gestaltung und Abwehr im Steuerrecht - Festschrift für Klaus Korn zum 65. Geburtstag am 28. Januar 2005, Bonn, Berlin: (Stollfuß), 2005.
- Christiansen, Alfred:** (Der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb)
 Der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb - Tatbestandliche Bedeutung und Begrenzung, aus: Gocke, Rudolf / Gosch, Dietmar / Lang, Michael (Hrsg.): Körperschaftsteuer Internationales Steuerrecht Doppelbesteuerung Festschrift für Franz Wassermeyer zum 65. Geburtstag, München: (C.H. Beck), 2005. S. 49-61.

- Clade, Harald:** (Größere Kooperationsbereitschaft)
Größere Kooperationsbereitschaft Ergebnisse einer Bestandsaufnahme: Sektorenübergreifende pragmatische Lösungen haben sich bewährt, in: Deutsches Ärzteblatt, 95. Jg. (1998), H. 12, S. 654-655.
- Clade, Harald:** (Privatisierungswelle)
Privatisierungswelle prognostiziert Krankenhauswirtschaft vor neuen Herausforderungen, in: Deutsches Ärzteblatt, 99. Jg. (2002), H. 7, S. 400-401.
- Cronauge, Ulrich / Westermann, Georg:** (Kommunale Unternehmen)
Kommunale Unternehmen Eigenbetriebe - Kapitalgesellschaften – Zweckverbände, Berlin: (Erich Schmidt), 2003. (= Finanzwesen der Gemeinden. 3)
- Czempel, Benedict:** (Hoheitsbetrieb)
Abwasserbeseitigung als Hoheitsbetrieb - Zu den umsatzsteuerlichen Folgen einer Schimäre, in: UR, 41. Jg. (1992), H. 10, S. 285-291.
- Däubler, Wolfgang:** (Privatisierung)
Privatisierung als Rechtsproblem, Neuwied: (Luchterhand), 1980. (= Demokratie und Rechtsstaat. 53)
- David, Hans-Joachim:** (Umsatzsteuerpflicht)
Umsatzsteuerpflicht so genannter Drittbeauftragter, Beliehener und öffentlich-rechtlicher Aufgabenträger - Ursachen und Folgen der Entscheidung BFH, Beschl. v. 2.12.1999-V B 81/99, in: UR, 49. Jg. (2000), H. 9, S. 357-364.
- Dehesselles, Thomas:** (Zweckbetrieb)
Legal definierter Zweckbetrieb oder steuerpflichtiger wirtschaftlicher Zweckbetrieb? - zum Verhältnis von § 68 zu § 65 AO, in: DStR, 41. Jg. (2003), H. 14, S. 537-539.
- Deutsche Krankenhausgesellschaft e.V. (Hrsg.):** (Kooperationsverträge)
Beratungs- und Formulierungshilfe Kooperationsverträge, Berlin: (Deutsche Krankenhaus Verlagsgesellschaft mbH), 2005.
- Deutsches Anwaltinstitut e.V. (Hrsg.):** (Jahrbuch)
Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht 1993/94 Aktuelle steuerrechtliche Beiträge, Referate und Diskussionen der 44. Steuerrechtlichen Jahresarbeitsstagung, Wiesbaden vom 24. bis 26. Mai 1993, Herne, Berlin: (Neue Wirtschafts-Briefe), 1994.
- Deutsches Anwaltsinstitut e.V. (Hrsg.):** (Jahrbuch01/02)
Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht 2001/2002 Aktuelle steuerrechtliche Beiträge, Referate und Diskussionen der 52. Steuerrechtlichen Jahresarbeitsstagung, Wiesbaden, vom 21. bis 23. Mai 2001 Herne, Berlin: (Neue Wirtschafts-Briefe), 2002.

- Di Pietro, Stefano:** (Outsourcing)
Outsourcing öffentlicher Dienstleistungen, aus: Goldbach, Arnim/ Söffke, Christiane/ Di Pietro, Stefano/ Rahe, Peter (Hrsg.): Entwicklungslinien und Problemschwerpunkte der Öffentlichen Betriebswirtschaftslehre Festschrift für Helmut Brede zu seinem 70. Geburtstag Frankfurt a. M., Berlin, Bern u.a.: (Peter Lang), 2005. S. 101-110.
- Dörfler, Oliver / Rautenstrauch, Gabriele / Adrian, Gerrit:** (Einbringungen)
Einbringungen in eine Kapitalgesellschaft nach dem SEStEG-Entwurf, in: BB, 61. Jg. (2006), H. 32, S. 1711.
- Dötsch, Ewald / Jost, Werner / Pung, Alexandra (Hrsg):** (KStG)
Die Körperschaftsteuer - Kommentar zum Körperschaftsteuergesetz, Umwandlungssteuergesetz und zu den einkommensteuerrechtlichen Vorschriften der Anteilseignerbesteuerung, Stuttgart: (Schäffer-Poeschel), 58. Erg.L. 11/2006.
- Dötsch, Ewald / Pinkos, Erich:** (KStR)
Körperschaftsteuerrichtlinien 2004 / Körperschaftsteuer-Handbuch 2004, in: DB, 58. Jg. (2005), H. 3, S. 125-132.
- Dötsch, Ewald / Pung, Alexandra:** (KStG)
SEStEG: Die Änderungen im KStG, in: DB, 59. Jg. (2006), H. 49, S. 2628-2656.
- Dötsch, Ewald / Pung, Alexandra:** (SEStEG I)
SEStEG: Die Änderungen des UmwStG (Teil I), in: DB, 59. Jg. (2006), H. 50, S. 2704-2714.
- Dötsch, Ewald / Pung, Alexandra:** (SEStEG II)
SEStEG: Die Änderungen des UmwStG (Teil II), in: DB, 59. Jg. (2006), H. 51/52, S. 2763-2773.
- Dreßler, Marc:** (Kooperationen)
Kooperationen von Krankenhäusern Eine Fallstudienanalyse von Kooperationsprojekten, Berlin: (Duncker & Humblot), 2000.
(= Betriebswirtschaftliche Forschungsergebnisse. 116)
- Drüen, Klaus-Dieter:** (Unternehmensumstrukturierung)
Unternehmensumstrukturierung als Steuerumgehung? Zum geplanten Missbrauchsvorbehalt im neuen Umwandlungssteuerrecht, in: DStZ, 94. Jg. (2006), H. 16, S. 539-547.
- Ebel, Thomas:** (Ausgliederung)
Besteuerung der Ausgliederung und Spaltung bei Unternehmensumstrukturierungen, Bielefeld: (Erich Schmidt), 1998.

Ehlers, Dirk: (Gutachten)

Empfiehl es sich, das Recht der öffentlichen Unternehmen im Spannungsfeld von öffentlichem Auftrag und Wettbewerb national und gemeinschaftsrechtlich neu zu regeln? Gutachten für den 64. Deutschen Juristentag, München: (C.H. Beck), 2002.

Ehlers, Dirk: (Kommunalwirtschaft)

Rechtsprobleme der Kommunalwirtschaft, in: DVBl., 113 Jg. (1998), H. 10, S. 497-507.

Ehlers, Dirk: (Verwaltung)

Verwaltung in Privatrechtsform, Berlin: (Duncker & Humblot), 1984.
(= Schriften zum Öffentlichen Recht. 464)

Eichhorn, Peter: (Betriebswirtschaftslehre)

Öffentliche Betriebswirtschaftslehre als eine Spezielle BWL, in: WiSt, 30. Jg. (2001), H. 8, S. 409-416.

Eichhorn, Peter: (Dienstleistungen)

Öffentliche Dienstleistungen – Reader über Funktionen, Institutionen und Konzeptionen, Baden-Baden: (Nomos), 2001.

Eichhorn, Siegfried: (Krankenhausbetriebslehre)

Krankenhausbetriebslehre Theorie und Praxis der Krankenhaus-Leistungsrechnung Band III, Köln, Stuttgart, Berlin u.a.: (Kohlhammer), 1987. (= Schriften des Deutschen Krankenhausinstituts. 16)

Eichhorn, Siegfried / Schmid-Rettig, Barbara (Hrsg.):

(Krankenhausmanagement)

Krankenhausmanagement Zukünftige Struktur und Organisation der Krankenhausleitung Stuttgart, New York: (F.K. Schattauer), 2001.
(= Beiträge zur Gesundheitsökonomie.32)

Eichmann, Paul: (GmbH)

Die kommunale GmbH aus steuerlicher Sicht, aus: Ossola-Haring, Claudia (Hrsg.): Die GmbH mit kommunaler Beteiligung und die gemeinnützige GmbH Handbuch für Geschäftsführer und Gesellschafter Stuttgart, München, Hannover u.a.: (Richard Boorberg), 2004. S. 174-178.

Elschen, Rainer / Trompeter, Frank: (Zwischenwertansatz)

Der Zwischenwertansatz - Das verkannte Optimum bei der Einbringung in eine Kapitalgesellschaft, in: DB, 43. Jg. (1990), H. 51/52, S. 2533-2543.

Elser, Thomas: (Asset deal versus share deal)

Asset deal versus share deal - Steuerlicher Vorteilhaftigkeitsvergleich und Preiswirkungen - Dargestellt am Beispiel der beabsichtigten Veräußerung einer 100%igen Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft durch eine natürliche Person, in: DStR, 40. Jg. (2002), H. 42, S. 1827-1832.

Engelmeyer, Cäcilie: (Ausgliederung)

Ausgliederung durch partielle Gesamtrechtsnachfolge und Einzelrechtsnachfolge - ein Vergleich, in: AG, 44. Jg. (1999), H. 6, S. 263-267.

Ennemann, Ursula: (Krankenhäuser)

Wirtschaftliche Führung öffentlicher Krankenhäuser - eine kritische Betrachtung der Public Private Partnership im deutschen Krankenhauswesen aus institutionenökonomischer Sicht (zugl. Diss. Uni. Paderborn, 2003). Als Manuskript gedruckt.

Erdmeier, Peter: (Privatisierung)

Die Privatisierung von Unternehmensbeteiligungen des Landes Berlin seit der Wiedervereinigung (zugl. Diss., Feie Univ. Berlin, 2001). Als Manuskript gedruckt.

Ernst & Young AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft (Hrsg.): (KStG)

Stollfuß Kommentar Ernst & Young – Körperschaftssteuergesetz, Bonn, Berlin: (Stollfuß).

Eversberg, Horst: (Besonderheiten)

Besonderheiten des Ausstiegs bzw. Teilausstiegs aus dem Dritten Sektor, aus: Institut für Stiftungsrecht (Hrsg.): Non Profit yearbook 2003, Köln: (Heymann), 2003. S. 59-84.

Ewald, Isabelle: (Privatisierung)

Privatisierung staatlicher Aufgaben, Brühl/Rheinland, 2005.

Fabry, Beatrice / Augsten, Ursula (Hrsg.): (Handbuch)

Handbuch Unternehmen der öffentlichen Hand, Baden-Baden: (Nomos), 2002.

Fatouros, Nikos: (Grunderwerbsteuer)

Grunderwerbsteuer bei Umwandlung als sofort abziehbare Betriebsausgabe Zugleich Anmerkungen zum Urteil des FG Köln vom 5.9.2002, 13 K 5561/01,in: DStR, 41. Jg. (2003), H. 19, S. 772-774.

Feddersen, Dieter / Kiem, Roger: (Ausgliederung)

Die Ausgliederung zwischen "Holzmüller" und neuem Umwandlungsrecht, in: ZIP, Jg. 1994, H. 14, S. 1078-1087.

Felix, Günther: (Gemeinwohl)

Ein Gemeinwohl und zweierlei Gemeinnützigkeits-Steuererrechte?, in: BB, 37. Jg. (1982), H. 11, S. 667-670.

Fichtelmann, Helmar: (Betriebe gewerblicher Art)

Betriebe gewerblicher Art von gemeinnützigen Körperschaften des öffentlichen Rechts?, in: DStR, 31. Jg. (1993), H. 41, S. 1514-1515.

Fischer, Hardy: (Ausstieg)

Ausstieg aus dem Dritten Sektor Juristische Probleme bei Beendigung der Gemeinnützigkeit, Köln: (Carl Heymanns), 2005.

Fischer, Peter: (Grundfragen)

Grundfragen der Bewahrung und einer Reform des Gemeinnützigkeitsrechts, in: FR , 88. Jg. (2006), H. 22, S. 1001-1011.

Fleischer, Heinrich: (Grunderwerbsteuer)

Die Vermeidung von Grunderwerbsteuer durch steuergünstige Gestaltungen bei der Umstrukturierung von Unternehmen, in: DStR, 34. Jg. (1996), H. 36, S. 1390-1397.

Flintrop, Jens: (Auswirkungen)

Auswirkungen der DRG-Einführung - Die ökonomische Logik wird zum Maß der Dinge, in: Deutsches Ärzteblatt, 103. Jg. (2006), H. 46, S. A 3082-A 3085.

Flintrop, Jens: (Überlebenskampf)

Krankenhäuser: Überlebenskampf mit Unbekannten, in: Deutsches Ärzteblatt, 103. Jg. (2006), H. 40, S. A-2596.

Flore, Ingo: (Ausgliederung)

Ausgliederung oder kapitalistische Betriebsaufspaltung als Umwandlungsalternativen, in: GmbHR, 88. Jg. (1997), H. 6, S. 250-253.

Förster, Guido / Felchner, Jan: (Umwandlung)

Umwandlung von Kapitalgesellschaften in Personenunternehmen nach dem Referentenentwurf zum SEStEG, in: DB, 59. Jg. (2006), H. 20, S. 1072-1080.

Förster, Guido: (SEStEG):

SEStEG: Rechtsänderungen im EStG, in: DB, 60. Jg. (2007), H. 02, S. 72-80.

Förster, Guido: (Umstrukturierung)

Umstrukturierung deutscher Tochtergesellschaften im Ertragsteuerrecht, Düsseldorf: (IDW), 1991.

Franz, Christoph: (Grundlagen)

Grundlagen der Besteuerung gemeinnütziger Körperschaften bei wirtschaftlicher Betätigung, Berlin: (Duncker und Humblot) 1991. (= Schriften zum Steuerrecht. 38)

Franz, Matthias / Golücke, Martin: (Grunderwerbsteuer)

(Doppelter) Anfall von Grunderwerbsteuer in Umwandlungsfällen bei Veräußerung von Grundstücken vor Eintragung der Umwandlung im Handelsregister, in: DStR, 41. Jg. (2003), H. 28, S. 1153-1156.

- Friedrich, Peter / Kupsch, Peter (Hrsg.):** Besteuerung
Die Besteuerung öffentlicher Unternehmen, Baden-Baden:(Nomos),
1981.(=Schriften zur öffentlichen Verwaltung und öffentlichen Wirtschaft.
57)
- Fritz, Thomas:** (Aufnahme)
Aufnahme, Strukturwandel und Beendigung wirtschaftlicher Tätigkeiten
von gemeinnützigen Körperschaften, Baden-Baden: (Nomos), 2003.
(= Schriftenreihe zum Stiftungswesen. 29)
- Frosch, Eduard / Hartinger, Gerd / Renner, Gerhard:** (Krankenhaus)
Outsourcing und Facility Management im Krankenhaus Strategien -
Entscheidungstechniken - Vorgehensweisen; mit Fallbeispielen aus der
Praxis ,Wien, Frankfurt: (Wirtschaftsverlag Ueberreuter,) 2001.
- Fuest, Winfried / Kroker, Rolf:** (Privatisierung)
Privatisierung öffentlicher Aufgaben ,Köln: (Deutscher-Instituts-Verlag),
1981.
- Fuhrmann, Lambertus / Simon, Stefan:** (Ausgliederung)
Praktische Probleme der umwandlungsrechtlichen Ausgliederung
Erfahrungen mit einem neuen Rechtsinstitut, in: AG, 45. Jg. (2000), H. 2,
S. 49-58.
- Funnemann, Carl-Bernhard:** (Ausgliederung)
Ausgliederung von Zweckbetrieben, in: DStR, 40. Jg. (2002), H. 47, S.
2013-2020.
- Gabler Wirtschafts Lexikon:**
Sellien, Reinhold / Sellien, Helmut (Hrsg.): Wiesbaden: (Gabler), 2005.
- Gaß, Andreas:** (Umwandlung)
Die Umwandlung gemeindlicher Unternehmen Entscheidungsgründe für
die Wahl einer Rechtsform und Möglichkeiten des Rechtsformwechsels,
Stuttgart, München, Hannover u.a.: (Boorberg), 2003. (= Schriften zum
deutschen und europäischen Kommunalrecht. 18)
- Gasteyer, Thomas / Branscheid, Michaela:** (Unternehmenskauf)
Garantie und Haftungsausschluss beim Unternehmenskauf, in: AG, 48. Jg.
(2003), H. 6, S. 307-316.
- Gastl, Christian:** (Besteuerung)
Die Besteuerung juristischer Personen des öffentlichen Rechts - eine
kritische Bestandaufnahme, in: DStZ, 91. Jg. (2003), H. 4, S. 99-106.
- Gastl, Christian:** (Betriebe gewerblicher Art)
Betriebe gewerblicher Art im Körperschaftsteuerrecht: Abgrenzung -
Einkommensermittlung – Steuerbelastung, Frankfurt am Main, Berlin, Bern
u.a.: (Lang), 2002. (= Freiburger Steuerforum. 2)

- Gehm, Matthias:** (Vermögensübergänge)
Teil 2: Vermögensübergänge auf eine Kapitalgesellschaft nach dem Umwandlungssteuergesetz, in: Betrieb und Wirtschaft, 57. Jg. (2003), H. 21, S. 891-894.
- Gern, Alfons:** (Kommunalrecht)
Deutsches Kommunalrecht, Baden-Baden: (Nomos), 2003.
- Gerstlberger, Wolfgang:** (Public-Private-Partnerships)
Public-Private-Partnerships und Stadtentwicklung: öffentlich-private Projektgesellschaften zwischen Erweiterung und Aushöhlung kommunaler Handlungsfähigkeit, München: (Hampp), 1999.
- Gietz, Ulf / Sommerfeld, Dirk:** (Gewinnausschüttungen)
Zulässigkeit von Gewinnausschüttungen steuerbegünstigter Kapitalgesellschaften, in: BB, 56. Jg. (2001), H. 30, S. 1501-1506.
- Glanegger, Peter / Güroff, Georg / Selder, Johannes (Hrsg.):** (GewStG)
Gewerbsteuergesetz, München: (C.H. Beck), 2006.
- Gleichner, Elmar:** (Aspekte)
Rechtliche und steuerliche Aspekte der Großgeräte-Kooperation von steuerbegünstigten Krankenhäusern und niedergelassenen Ärzten, in: ZögU, 27. Jg. (2004), H. 1, S. 2-30.
- Gocke, Rudolf / Gosch, Dietmar / Lang, Michael (Hrsg.):** (Festschrift)
Körperschaftsteuer - Internationales Steuerrecht - Doppelbesteuerung
Festschrift für Franz Wassermeyer zum 65. Geburtstag, München: (C.H. Beck), 2005.
- Goldbach, Arnim:** (Wirtschaftlichkeit)
Der Begriff Wirtschaftlichkeit in öffentlicher Perspektive und im Wandel der Zeit - Zum Versuch einer Überwindung von begrifflichen Polarisierungen und Missverständnissen durch ein integrativ angelegtes formales Wirtschaftlichkeitsverständnis, aus: Goldbach, Arnim/ Söffke, Christiane/ Di Pietro, Stefano/ Rahe, Peter (Hrsg.): Entwicklungslinien und Problemschwerpunkte der Öffentlichen Betriebswirtschaftslehre Festschrift für Helmut Brede zu seinem 70. Geburtstag, Frankfurt a. M., Berlin, Bern u.a.: (Peter Lang), 2005. S. 3-26.
- Goldbach, Arnim / Söffke, Christiane / Di Pietro, Stefano / Rahe, Peter (Hrsg.):** (Entwicklungslinien)
Entwicklungslinien und Problemschwerpunkte der Öffentlichen Betriebswirtschaftslehre Festschrift für Helmut Brede zu seinem 70. Geburtstag Frankfurt a. M., Berlin, Bern u.a.: (Peter Lang), 2005.
- Gosch, Dietmar (Hrsg.):** (KStG)
Körperschaftsteuergesetz Kommentar, München: (C.H. Beck), 2005.

Götz, Helmut: (Verkehrsteuern)

Verkehrsteuern bei Umwandlungsvorgängen, in: GmbHR, 89. Jg. (1998), H. 8, S. 349-355.

Grabau Fritz-Rene´: (GmbH)

Die gemeinnützige GmbH im Steuerrecht, in: DStR, 32. Jg. (1994), H. 29, S. 1032-1036.

Gromoll, Bernhard:(Privatisierung)

Rechtliche Grenzen der Privatisierung öffentlicher Aufgaben: unters. am Beispiel kommunaler Dienstleistungen, München: (Minerva), 1982.

Gronemann, Josef: (Kooperation)

Kooperation zwischen Krankenhäusern, Stuttgart, Berlin, Mainz: (Kohlhammer), 1988. (= Schriften des Deutschen Krankenhausinstituts. 17), (zugl. Diss. Uni Köln, 1987)

Grotowski, Thomas: (Krankenhaus)

Unternehmen Krankenhaus Paradigmenwechsel in der Krankenhausfinanzierung/Public-Private-Partnership, in: Krankenhaus Umschau, 73. Jg. (2004), H. 3, S. 182-184.

Grünewald, Joachim: (Privatisierung)

Privatisierung öffentlicher Aufgaben - Möglichkeiten und Grenzen, aus: Ipsen, Jörn (Hrsg.): Privatisierung öffentlicher Aufgaben Private Finanzierung kommunaler Investitionen Köln, Berlin, Bonn u.a.: (Carl Heymann), 1994. (=Osnabrücker Rechtswissenschaftliche Abhandlungen. 44) S. 5-15.

Gunter, Elke: (Gewerbsteuerpflicht)

Gewerbsteuerpflicht von Kurkrankenhäusern, Rehabilitations- und Vorsorgeeinrichtungen? Anmerkungen zum Beschluß des Finanzgerichts München vom 5.5.1993 - 15 V 383/93, EFG 1994, 177 f., in: BB, 49. Jg. (1994), H. 27, S. 1903-1905.

Gürsching, Lorenz / Stenger, Alfons (Hrsg.): (BewG)

Kommentar Bewertungsrecht BewG / ErbStG, Köln: (O. Schmidt)

Haarmann, Wilhelm: (Begriff)

Der Begriff des Teilbetriebs im deutschen Steuerrecht: aus: Wassermeyer, Franz / Mayer, Dieter / Rieger, Norbert (Hrsg.): Umwandlungen im Zivil- und Steuerrecht Festschrift für Siegfried Widmann zum 65. Geburtstag am 22. Mai 2000 Bonn: (Stollfuß), 2000. S. 375-391.

Habersack, Mathias (Hrsg.): (Spaltung)

Die Spaltung im neuen Umwandlungsrecht und ihre Rechtsfolgen, Heidelberg: (Recht und Wirtschaft), 1999.

Häck, Nils D.: (öffentliche Hand)

Die öffentliche Hand im Körperschaft- und Umsatzsteuerrecht, Stuttgart: (Richard Boorberg), 2004. (= Hamburger Schriften zum Finanz- und Steuerrecht. 5)

Hamann, Erik: (Krankenhausfusion)

Ziele und Strategien der Krankenhausfusion, Baden-Baden: (Nomos), 2000. (= Schriften zur öffentlichen Verwaltung und öffentlichen Wirtschaft. 166)

Hamer, Eberhard / Gebhardt, Rainer: (Privatisierungspraxis)

Privatisierungspraxis: Hilfe zur Umstellung von Staats- aus Privatwirtschaft, Essen: (Westarp Wissenschaften), 1992. (= Schriftenreihe des Mittelstandsinstituts Niedersachsen. 26)

Hammer, Felix: (Gemeinnützigkeitsregelungen)

Die Gemeinnützigkeitsregelungen des Steuerrechts im Spiegel der deutschen Staats- und Verfassungsentwicklung, in: StuW, 78. Jg. (2001), H. 1, S. 19-25.

Hardorp, Benediktus: (Förderung)

Die steuerliche Förderung gemeinnütziger Zwecke - ein negatives Steuerrecht?, in: BB, 41. Jg. (1986), H. 35/36, S. 2341-2517.

Haritz, Detlef / Benkert, Manfred (Hrsg.): (UmwStG)

Umwandlungssteuergesetz Kommentar, München: (C.H. Beck), 2000.

Haritz, Detlef: (Anteile)

Einbringungsgeborene Anteile a.D., in: DStR, 42. Jg. (2004), H. 22, S. 889-893.

Hasse, Rolf H. / Schenk, Karl-Ernst / Straubhaar, Thomas u.a. (Hrsg.):

(Wettbewerb)

Wettbewerb und die Rolle der öffentlichen Unternehmen in der Europäischen Union, Baden-Baden: (Nomos), 2004. (= Schriftenreihe des EUROPA-KOLLEGS Hamburg zur Integrationsforschung. 42)

Haubrock, Manfred / Schär, Walter (Hrsg.): (Krankenhaus)

Betriebswirtschaft und Management im Krankenhaus, Bern, Göttingen, Toronto u.a.: (Hans Huber), 2002.

Haun, Jürgen / Winkler, Hartmut: (Unternehmenskaufmodelle)

Unternehmenskaufmodelle zur Erzielung eines Step up in 2001
Kombinations- und Mitunternehmermodell in 2001 noch möglich!, in: DB, 54. Jg. (2001), H. 26, S. 1389-1391.

Hauser, Dirk: (Wirtschaftliche Betätigung)

Wirtschaftliche Betätigung von Kommunen - Beschränkungen durch Verfassung, Gemeindeordnung und Wettbewerbsrecht (zugl. Diss. Univ. Tübingen 2004). Als Manuskript gedruckt.

- Heckschen, Heribert / Simon, Stefan (Hrsg.):** (Umwandlungsrecht)
Umwandlungsrecht Gestaltungsschwerpunkte der Praxis, Köln, Berlin, Bonn u.a.: (Carl Heymanns), 2003.
- Heizmann, Elke / Heizmann, Gerold / Schroeder, Kai Uwe:**
(Betrieb gewerblicher Art)
Der "Betrieb gewerblicher Art" als Besteuerungsmerkmal der öffentlichen Hand - Qualifikationsprobleme und praktische Anwendungsschwierigkeiten -, in: NWB, Jg. 2003, H. 34, S. 4-36.
- Heizmann, Gerold / Heizmann, Elke / Schroeder, Kai Uwe:** (Vorsteuerabzug)
Vorsteuerabzug aus vermögensverwaltender Tätigkeit juristischer Personen den öffentlichen Rechts - Konfliktpotenzial in der steuerlichen Beratungspraxis, in: DStR, 42. Jg. (2004), H. 17, S. 705-709.
- Helios, Marcus:** (Gemeinnützigkeitsrecht)
Das deutsche Gemeinnützigkeitsrecht innerhalb der Schranken des Europarechts Rechtswidrigkeit des § 5 Abs. 2 Nr. 2 KStG, in: BB, 57. Jg. (2002), H. 37, S. 1893-1897.
- Hellermann, Johannes:** (Privatisierungs- und Deregulierungspolitik)
Örtliche Daseinsvorsorge und gemeindliche Selbstverwaltung: zum kommunalen Betätigungs- und Gestaltungsspielraum unter den Bedingungen europäischer und staatlicher Privatisierungs- und Deregulierungspolitik, Tübingen: (Mohr Siebeck), 2000. (= Jus publicum. 54)
- Helm, Roland / Stumpp, Stefan:** (Outsourcing)
Management von Outsourcing Aktivitäten, in: DB, 52. Jg. (1999), H. 42, S. 2121-2125.
- Henke, Klaus-Dirk / Berhanu, Samuel / Mackenthun, Birgit:**
(Krankenhäuser)
Die Zukunft der Gemeinnützigkeit von Krankenhäusern unter besonderer Berücksichtigung freigemeinnütziger Krankenhäuser, in: Zeitschrift für öffentliche und gemeinwirtschaftliche Unternehmen, 27. Jg. (2004), H. 3, S. 223-237.
- Henning, Evelyn:** (Sport)
Sport und Gemeinnützigkeit Stuttgart, München, Hannover u.a.: (Boorberg), 2005. (= Hamburger Schriften zum Finanz- und Steuerrecht. 8)
- Herbert, Ulrich:** (Körperschaften)
Die Mittel- und Vermögensbindung gemeinnütziger Körperschaften In: BB, 46. Jg. (1991), H. 3, S. 178-190.
- Herbert, Ulrich:** (wirtschaftliche Geschäftsbetrieb)
Der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb des gemeinnützigen Vereins, Köln: (Schmidt) 1988. (= Der Rechts- und Steuerdienst Kölner Schriftenreihe zeitnaher rechtswissenschaftlicher Abhandlungen. 64)

Herrmann / Heuer / Raupach: (KStG)

Raupach, Arndt (Hrsg.): Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz, Köln: (Dr. Otto Schmidt)

Herzig, Norbert / Förster, Guido: (Problembereiche)

Problembereiche bei der Auf- und Abspaltung von Kapitalgesellschaften nach neuem Umwandlungsrecht, in: DB, 48. Jg. (1995), H. 7, S. 338-349.

Herzig, Norbert / Förster, Guido: (Steueränderungsgesetz)

Steueränderungsgesetz 1992 Die Umsetzung der Fusionsrichtlinie im deutschem Steuerrecht - Teil I, in: DB, 45. Jg. 1992, S. 911.

Herzig, Norbert / Zimmermann, Martin: (Steuercontrolling)

Steuercontrolling - Überflüssige Begriffsverbindung oder sinnvolle Innovation, in: DB, 51. Jg. (1998), H. 23, S. 1141-1150.

Herzig, Norbert: (Gestaltung)

Gestaltung steuerorientierter Umstrukturierungen im Konzern, in: DB, 53. Jg. (2000), H. 45, S. 2236-2245.

Herzig, Norbert: (Teilbetriebsbegriff)

Der Einfluß des EG-Rechts auf den Teilbetriebsbegriff, in: IStR, 3. Jg. (1994), H. 1, S. 1-5.

Herzig, Norbert (Hrsg.): (Umstrukturierung)

Steuerorientierte Umstrukturierung von Unternehmen, Stuttgart: (Schäffer-Poeschel), 1997. (= Schriftenreihe Der Betrieb)

Hey, Johanna: (Steuerbegünstigung)

Die Steuerbegünstigung der gemeinnützigen Tätigkeit der öffentlichen Hand Gedanken zur Anwendung des Gemeinnützigkeitsrechts auf die öffentliche Hand, in: StuW, 77. Jg. (2000), H. 4, S. 467-474.

Hilgenstock, Ralf: (Besteuerung)

Besteuerung öffentlicher Unternehmen Notwendigkeit und Ansatzpunkte für eine Reform der körperschaft-, gewerbe- und umsatzsteuerlichen Behandlung, Aachen: (Shaker Verlag), 2002. (= Unternehmen und Steuern Band. 22)

Himmelmann, Steffen / Magnus, Gloria: (Besteuerung)

Die Besteuerung juristischer Personen des öffentlichen Rechts unter Berücksichtigung zulässiger Gestaltungsmöglichkeiten, in: Kommunale Steuer-Zeitschrift, 49. Jg. (2000), H. 7, S. 121-129.

Hofmann, Ruth / Klenk, Friedrich / Wagner, Wilfried: (Umsatzsteuer)

Umsatzsteuer und Schenkungsteuer bei Geschäftsveräußerung Gerhard Mößlang zum 65. Geburtstag, in: DStR, 41. Jg. (2003), H. 5, S. 133-136.

Hofmeister, Ferdinand: (Tendenzen)

Tendenzen der aktuellen BFH-Rechtsprechung zum Gemeinnützigkeitsrecht, in: DStZ, 87. Jg. (1999), H. 15, S. 545-551.

- Hörger, Helmut / Schulz, Andreas:** (wesentliche Betriebsgrundlage)
 Normspezifische Auslegung des Begriffs "wesentliche Betriebsgrundlage" -
 Anmerkung zum BFH-Urteil vom 2.10.1997, IV R 84/96, DStR 1998, 76-
 ,in: DStR, 36. Jg. (1998), H. 7, S. 233-234.
- Horn, Hendrik / Peters, Andrea:** (Public Private Partnership)
 Vertragsgestaltung bei Public Private Partnership - Projekten, in: BB, 60.
 Jg. (2005), H. 45, S. 2421-2427.
- Hübschmann / Hepp / Spitaler:** (AO)
 Kommentar zur Abgabenordnung - Finanzgerichtsordnung (Loseblatt),
 Köln: (Dr. Otto Schmidt).
- Hüttche, Tobias:** (GmbH)
 Zur Rechnungslegung der gemeinnützigen GmbH, in: GmbHR, 88. Jg.
 (1997), H. 23, S. 1095 - 1100.
- Hüttemann, Rainer:** (Anwendungserlass)
 Der neue Anwendungserlass zum Gemeinnützigkeitsrecht (§§ 51 bis 68
 AO), in: FR, 84. Jg. (2002), H. 24, S. 1337-1347.
- Hüttemann, Rainer:** (Besteuerung)
 Die Besteuerung der öffentlichen Hand, Köln: (Dr. Otto Schmidt), 2002. (=
 Rechtsordnung und Steuerwesen. 30)
- Hüttemann, Rainer:** (Gemeinnützigkeit)
 Wirtschaftliche Betätigung und steuerliche Gemeinnützigkeit, Köln:
 (Dr. Otto Schmidt), 1991. (= Rechtsordnung und Steuerwesen. 13)
- IDW:** (WP-Handbuch)
 Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (Hrsg.):WP-Handbuch
 der Unternehmensbesteuerung Band 2 Kapitel N-Z, Düsseldorf:
 (IDW-Verlag), 2001.
- Institut für Stiftungsrecht (Hrsg.)**
 Non Profit yearbook, 2003, Köln: (Heymann), 2003.
- Ipsen, Jörn (Hrsg.):** (Privatisierung)
 Privatisierung öffentlicher Aufgaben Private Finanzierung kommunaler
 Investitionen, Köln, Berlin, Bonn u.a.: (Carl Heymann), 1994. (=
 Osnabrücker Rechtswissenschaftliche Abhandlungen. 44)
- Ipsen, Jörn:** (Verwaltungsrecht)
 Allgemeines Verwaltungsrecht, Köln: (Carl Heymann) 2005.
- Jacobs, Otto:** (Rechtsform)
 Steueroptimale Rechtsform: eine Belastungsanalyse für mittelständische
 Unternehmen, München: (Vahlen), 1995).
- Jakob, Wolfgang:** (Umsatzsteuer)
 Umsatzsteuer, München: (C.H. Beck), 2005.

- Jorde, Thomas R.:** (Private Public Partnership)
Transferbegleitung auf dem Weg in die Private Public Partnership
Schwerpunkte aus zivil- und steuerrechtlicher Sicht, in: BB, 54. Jg. (1999),
H. 42, S. 2162-2167.
- Kämmerer, Jörn Axel:** (Privatisierung)
Privatisierung Typologie - Determinanten - Rechtspraxis – Folgen,
Tübingen: (Mohr Siebeck), 2001.
- Kämmerer, Jörn Axel:** (Verfassungsstaat)
Verfassungsstaat auf Diät? Typologie, Determinanten und Folgen der
Privatisierung aus verfassungs- und gemeinschaftsrechtlicher Sicht, in: JZ,
51. Jg. (1996), H. 21, S. 1042-1050.
- Karl, Peter A.:** (Privatisierung)
Varianten der Privatisierung kommunaler Allgemeinkrankenhäuser,
Lohmar, Köln: (Eul), 1999.
- Kazele, Norbert:** (Unternehmenskauf)
Auswirkungen der Schuldrechtsreform auf den Unternehmenskauf, in: INF,
2003, S. 74-78.
- Kempermann, Michael:** (Grundstücke)
Grundstücke als wesentliche Betriebsgrundlage in der neueren
Rechtsprechung zur Betriebsaufspaltung, in: FR, 75. Jg. (1993), H. 18, S.
593-598.
- Keßler, Jürgen:** (Grundlagen)
Die rechtlichen Grundlagen für die kommunale und die gemeinnützige
GmbH sowie ihre Organe, aus: Ossola-Haring, Claudia (Hrsg.): Die GmbH
mit kommunaler Beteiligung und die gemeinnützige GmbH Handbuch für
Geschäftsführer und Gesellschafter, Stuttgart, München, Hannover u.a.:
(Richard Boorberg), 2004. S. 25-58.
- Kessler, Wolfgang / Fritz, Thomas / Gastl, Christian:** (Behandlung)
Ertragsteuerliche Behandlung wirtschaftlicher Betätigungen von
juristischen Personen des öffentlichen Rechts, in: BB, 56. Jg. (2001), H.
19, S. 961-968.
- Kessler, Wolfgang / Fritz, Thomas / Gastl, Christian:** (Ertragsbesteuerung)
Ertragsbesteuerung der öffentlichen Hand - Auswirkungen der aktuellen
Gesetzesänderungen, in: BB, 59. Jg. (2004), H. 43, S. 2325-2331.
- Killian, Werner / Richter, Peter/ Trapp, Jan Hendrik:** (Ausgliederung)
Ausgliederung und Privatisierung in Kommunen Empirische Befunde zur
Struktur kommunaler Aufgabenwahrnehmung, Berlin: (edition Sigma),
2006.
- Kirchhof, Paul:** (EStG)
EStG Kompakt Kommentar, Heidelberg: (C.H. Müller), 2006.

- Kirchhof, Paul / Söhn, Hartmut (Hrsg.):** (EStG)
Einkommensteuergesetz Kommentar, Heidelberg, (Müller).
- Klähn, Harald:** (Personalgestellung)
Personalgestellung im Krankenhausbereich, in: DStZ, 88. Jg. (2000), H. 18, S. 679-680.
- Klass, Tobias / Möhrle, Tobias:** (Personalgestellungen)
Umsatzsteuer bei Personalgestellungen im Rahmen von Krankenhausprivatisierungen, in: DStR, 44. Jg. (2006), H. 27, S. 1162-1166.
- Klaßmann, Ralf:** (Steuerrecht)
Steuerrecht in Pflegeeinrichtungen Rechtsstand: 1.12.2002, Stuttgart: (Kohlhammer), 2003.
- Klein, Franz (Hrsg.):** (AO)
Abgabenordnung - einschließlich Steuerstrafrecht -, München, (C.H. Beck), 2006.
- Klockhaus, Heinz-E.:** (Krankenhaus-GmbH)
Die Krankenhaus-GmbH Umwandlung und Steuerung, München - Essen-Ebene Reichenau: (Bettendorf), 1998.
- Klunzinger, Eugen:** (Gesellschaftsrecht)
Grundzüge des Gesellschaftsrechts, München, (Vahlen), 2004.
- Knorr, Karl Ernst / Klaßmann, Ralf:** (Krankenhäuser)
Die Besteuerung der Krankenhäuser, Düsseldorf: (IDW), 2004.
- Knorr, Karl-Ernst / Wernick, Jens:** (Rechtsformen)
Rechtsformen der Krankenhäuser, Düsseldorf: (deutsche Krankenhaus Verlagsgesellschaft), 1991.
- Koch, Karl / Scholtz, Rolf-Detlev (Hrsg.):** (AO)
Abgabenordnung AO, Köln, Berlin, Bonn u.a.: (Carl Heymanns), 1996.
- Köhler, Thomas:** (Rechtsform)
Wahl der Rechtsform für kommunale Unternehmen - Grundzüge der Privatisierung öffentlicher Unternehmen, aus: Krüger, Dirk (Hrsg.): Zweckmäßige Wahl der Unternehmensform Bonn, Berlin: (Stollfuß), 2002. S. 511-564.
- Köhler-Frost, Wilfried:** (Kerngeschäft)
Outsourcing - sich besinnen auf das Kerngeschäft, aus: Köhler-Frost, Wilfried (Hrsg.): Outsourcing Eine strategische Allianz besonderen Typs, Berlin: (Erich Schmidt), 1995. S. 13-24.
- Köhler-Frost, Wilfried (Hrsg.):** (Kundenzufriedenheit)
Outsourcing Schlüsselfaktoren der Kundenzufriedenheit, Berlin: (Erich Schmidt), 2005.

- Köhler-Frost, Wilfried (Hrsg.):** (Outsourcing)
Outsourcing Eine strategische Allianz besonderen Typs, Berlin: (Erich Schmidt), 1995.
- Kollruss, Thomas:** (Step-Up)
Ertragsteuerneutraler Step-Up durch mittelbares Organschaftsmodell bis Ende 2002?, in: StB, 42. Jg. (2002), H. 11, S. 410-413.
- König, Kai / Hauptvogel, Christoph / Zeidler, Frank:** (Outsourcing)
Outsourcing: arbeitsrechtliche und umsatzsteuerliche Aspekte bei privaten Krankenhäusern, in: BB, 60. Jg. (2005), Beilage H.18, S. 9-18.
- Koppes, Marc:** (Privatisierung)
Entscheidungstheoretische Analyse der Privatisierung Ein Beitrag zur Diskussion zum Privatisierungsprozess öffentlicher Krankenhäuser mit Fallstudie des Krankenhauses Prinzessin Marie-Astrid im Großherzogtum Luxemburg, (zugl. Diss. Univ. Lüneburg 2000) Als Manuskript gedruckt.
- Korn, Klaus (Hrsg.):** (EStG)
Einkommensteuergesetz Kommentar, Bonn, Berlin: (Stollfuß), 2006.
- Korthals, Gernot:** (Privatisierung)
Privatisierung öffentlicher Aufgaben, in: Der Landkreis, 67. Jg. (1997), H. 1, S. 18-22.
- Korzilius, Heike:** (Gesundheitswesen)
Das Gesundheitswesen - eine Branche wie jede andere?, in: Deutsches Ärzteblatt, 103. Jg. (2006), H. 44, S. A 2908 - A 2909.
- Kracke, Lutz-Benno:** (Krankenhaus)
Ein Dienstleistungscenter für Krankenhäuser, in: Krankenhaus Umschau, 63. Jg. (1994), S. 255-259.
- Kraeusel, Jörg:** (juristische Person)
Die juristische Person des öffentlichen Rechts als Unternehmer aus deutscher und europäischer Sicht, aus: Carle´, Dieter / Stahl, Rudolf / Strahl, Martin (Hrsg.): Gestaltung und Abwehr im Steuerrecht - Festschrift für Klaus Korn zum 65. Geburtstag am 28. Januar 2005, Bonn, Berlin: (Stollfuß), 2005. S. 455-488.
- Kraus, Hans S.:** (Privatisierung)
Privatisierung öffentlicher Aufgaben: Perspektiven zur Gestaltung innovativer Organisationsformen Wiesbaden: (Gabler), 1997. (= Schriften zur Unternehmensentwicklung)
- Krüger, Dirk (Hrsg.):** (Privatisierung)
Zweckmäßige Wahl der Unternehmensform Bonn, Berlin: (Stollfuß), 2002.
- Krüger, Dirk:** (Wahl)
Wahl der Unternehmensform, aus: Krüger, Dirk (Hrsg.): Zweckmäßige Wahl der Unternehmensform Bonn, Berlin: (Stollfuß), 2002. S. 1-326.

Krupske, Katrin: (Betätigungsfelder)

Betätigungsfelder von Krankenhäuser aus umsatzsteuerlicher Sicht, in: DStZ, 89. Jg. (2001), H. 16, S. 586-588.

Kugel, Birgit: (Besteuerung)

Die Besteuerung öffentlicher Betriebe Darstellung und kritische Analyse des gegenwärtigen Rechtszustandes, München, (Florentz) 1989. (= Hochschulschriften zur Betriebswirtschaftslehre. 63)

Kühn, (AO):

Wedelstädt, Alexander von (Hrsg.): (Kühn, AO)

Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung Kommentar, Stuttgart: (Schäffer-Poeschel), 2004.

Kühne, Karl: (Effizienz)

Studien zur Effizienz öffentlicher und privater Unternehmen. Vergleichende Übersichten, aus: Brede, Helmut (Hrsg.): Privatisierung und die Zukunft der öffentlichen Wirtschaft, Baden-Baden: (Nomos), 1988. (=Schriftenreihe der Gesellschaft für öffentliche Wirtschaft und Gemeinwirtschaft. H 29) S. 223-234.

Kümpel, Andreas: (Anforderungen)

Anforderungen an die tatsächliche Geschäftsführung bei steuerbegünstigten (gemeinnützigen) Körperschaften, in: DStR, 39. Jg. (2001), H. 5, S. 152 - 158.

Kümpel, Andreas: (Besteuerung)

Die Besteuerung steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetriebe, in: DStR, 37. Jg. (1999), H. 37, S. 1505-1512.

Kümpel, Andreas: (Zweckbetriebe)

Die steuerliche Behandlung von Zweckbetrieben, in: DStR, 37. Jg. (1999), H. 3, S. 93-98.

Kund, Ulrich G.: (Ausgliederung)

Nachwirkende Pflichten der Gemeinden bei der Ausgliederung öffentlicher Aufgaben auf Private, Frankfurt am Main (Lang), 1988. (= Europäische Hochschulschriften: Reihe 2, Rechtswissenschaft)

Kupfer, Christine: (Teilbetriebserfordernis)

Das Teilbetriebserfordernis als Voraussetzung steuerrechtlicher und zivilrechtlicher Privilegierung bei der Spaltung von Kapitalgesellschaften, Tübingen, 2000.

Kußmaul, Heinz / Blasius, Torsten: (Betriebe gewerblicher Art)

Körperschaftsteuerlich relevante Betätigungsfelder der öffentlichen Hand Merkmale der Betriebe gewerblicher Art, in: INF, 57. Jg. (2003), H. 1, S. 21-25.

Kußmaul, Heinz: (Betriebswirtschaftliche Steuerlehre)

Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, München, Wien: (Oldenbourg), 2006.

Kußmaul, Heinz: (Ertragsbesteuerung)

Ertragsbesteuerung öffentlicher Unternehmen - Besteuerung der Organisationsformen, in: StB, 41. Jg. (2001), H. 2, S. 58-63.

Lahme, Stefan / Reiser, Hagen: (Verbindliche Auskünfte):

Verbindliche Auskünfte und Gebührenpflicht – eine erste Analyse, in: BB, 62. Jg. (2007), H. 8, S. 408-413.

Landsberg, Gerd: (Privatisierung)

Rechtliche und politische Probleme der Privatisierung in der Abwasser- und Entsorgungswirtschaft - aus kommunaler Perspektive, aus: Fettig, Wolfgang / Späth, Lothar (Hrsg.): Privatisierung kommunaler Aufgaben, Baden-Baden: (Nomos), 1997. S. 29-44.

Landwehr, Volker: (Betriebe gewerblicher Art)

Betriebe gewerblicher Art von juristischen Personen des öffentlichen Rechts im Körperschaftsteuerrecht, Regensburg (S. Roderer) 2000. (= Theorie und Forschung. 645. Rechtswissenschaften. 66)

Lang, Joachim: (Gemeinnützigkeit)

Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht Kapitel T, aus: Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (Hrsg.): WP-Handbuch der Unternehmensbesteuerung Band 2 Kapitel N-Z Düsseldorf: (IDW-Verlag), 2001. S. 1-53.

Lang, Joachim / Seer, Roman: (Betriebsausgabenabzug)

Der Betriebsausgabenabzug im Rahmen eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes gemeinnütziger Körperschaften, in: FR, 76. Jg. (1994), H. 16, S. 521-535.

Lange, Christoph: (Privatisierung)

Privatisierung der Rechtsform Umwandlung öffentlicher Einheiten in Kapitalgesellschaften, Frankfurt am Main, Bern, New York u.a.: (Peter Lang), 1984. (= Europäische Hochschulschriften: Reihe 2, Rechtswissenschaft. 381)

Lange, Hans- Friedrich: (Juristische Personen des öffentlichen Rechts)

Juristische Personen des öffentlichen Rechts als Unternehmer im Umsatzsteuerrecht, in: UR, 49. Jg. (2000), H. 01, S. 1-13.

Lange, Hans-Friedrich: (Körperschaftsteuerpflicht)

Körperschaftsteuerpflicht juristischer Personen des öffentlichen Rechts zur Abgrenzung von Betrieben gewerblicher Art und Hoheitsbetrieben, in: DStZ, 88. Jg. (2000), H. 6, S. 200-203.

Leibner, Wolfgang / Pump, Hermann: (verbindliche Auskunft)

Risiken und Nachweisprobleme für eine verbindliche Auskunft, in: GStB, Jg. 2003, H. 2, S. 80-85.

- Lettl, Tobias:** (Wirtschaftliche Betätigung)
Wirtschaftliche Betätigung und Umstrukturierung von Ideal-Vereinen, in: DB, 53. Jg. (2000), H. 29, S. 1449-1454.
- Lex, Peter:** (Mehrheitsbeteiligung)
Die Mehrheitsbeteiligung einer steuerbegünstigten Körperschaft am einer Kapitalgesellschaft: Vermögensverwaltung oder wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb?, in: DB, 50. Jg. (1997), H. 7, S. 349-352.
- Ley, Ursula / Strahl, Martin:** (Steuerlicher Handlungsbedarf)
Steuerlicher Handlungsbedarf zum Jahreswechsel 2002/2003 (Teil I), in: DStR, 40. Jg. (2002), H. 48, S. 2057-2065.
- Ley, Ursula:** (Mittelverwendungsrechnung)
Mittelverwendungsrechnungen gemeinnütziger Institutionen, in: KÖSDI, Jg. 1998, H. 09, S. 11683-11695.
- Ley, Ursula:** (Rücklagenbildung)
Rücklagenbildung aus zeitnah zu verwendenden Mitteln gemeinnütziger Körperschaften, in: BB, 54. Jg. (1999), H. 12, S. 626-634.
- Ley, Ursula:** (SEStEG)
Einbringungen nach §§ 20, 24 UmwStG in der Fassung des SEStEG, in: FR, 89. Jg. (2007), H. 3, S. 109-121.
- Littmann, Eberhard / Bitz, Horst / Pust, Hartmut (Hrsg.)** (EStG)
Das Einkommensteuerrecht, Stuttgart: (Schäffer Poeschel)
- Loesch, Achim von:** (Privatisierung)
Privatisierung öffentlicher Unternehmen ein Überblick der Argumente, Baden-Baden: (Nomos), 1987. (= Schriftenreihe der Gesellschaft für öffentliche Wirtschaft und Gemeinwirtschaft. 23)
- Loeser, Roman:** (Berichtswesen)
Das Berichtswesen der öffentlichen Verwaltung Öffentliche Verwaltung im Rahmen unterschiedlicher Rechtsformen, Baden-Baden: (Nomos), 1991. (= Verwaltungsorganisation, Dienstrecht und Personalwirtschaft. 26)
- Lohmann, Burkhard / Goldacker von, Marcus / Gick, Christina:**
(Grunderwerbsteuer)
Grunderwerbsteuer nach §§ 1 Abs. 2a, 1 Abs. 3 GrEStG – eine steuerliche Betriebsausgabe!, in: BB, 62 Jg. (2007), H. 6, S. 295-297.
- Lorenz, Hans / Steer, Eduard:** (Geschäftsbetriebe)
Die steuerliche Behandlung wirtschaftlicher Geschäftsbetriebe bei Verfolgung steuerbegünstigter Zwecke, in: DB, 36. Jg. (1983), H. 50, S. 2657-2662.

Löser - Priester, Ingeborg: (Privatisierung)

Privatisierung öffentliche Krankenhäuser und Partizipation der Beschäftigten Eine Fallstudie zur Modernisierung des öffentlichen Dienstes, Frankfurt am Main: (Mabuse), 2003.

Luther, Dietmar: (Aktuelle Fragen):

Aktuelle Fragen aus der Praxis der Außenprüfung Abspaltung gem. § 15 UmwStG und Ausgliederungen gem. § 20 UmwStG bei Teilbetrieben, in: Die steuerliche Betriebsprüfung, 38. Jg. (1998), H. 4, S. 103-105.

Lutter, Marcus / Winter, Martin (Hrsg.): (UmwG)

Umwandlungsgesetz Kommentar, Köln: (Dr. Otto Schmidt KG) 2004.

Märkle, Rudi / Alber, Matthias: (Der Verein)

Der Verein im Zivil- und Steuerrecht: Stuttgart, München, Hannover u.a.: (Boorberg), 2004.

Märkle, Rudi: (Betriebsaufspaltung an der Schwelle)

Die Betriebsaufspaltung an der Schwelle zu einem neuen Jahrtausend, in: BB, 56. Jg. (2000), H. 31, Beilage 7, S. 1-24.

Martens, Christian / Neumann, Philipp: (Klinik)

Jede fünfte Klinik steht auf der Kippe, in: Welt am Sonntag, 21.01.2007, S. 23.

Marx Tanja: (Spaltung)

Auswirkungen der Spaltung nach Umwandlungsgesetz auf Rechtsverhältnisse mit Dritten, Berlin. (Duncker & Humblot), 2001. (= Schriften zum Wirtschaftsrecht. 14)

Maurer, Hartmut: (Staatsrecht)

Staatsrecht I, München: (C.H. Beck), 2005.

Maurer, Hartmut: (Verwaltungsrecht)

Allgemeines Verwaltungsrecht, München: (C.H. Beck), 2006.

Menner, Stefan / Broer, Frank: (Betriebsteile)

Begünstigte Betriebsteile im Ertrags- und Umsatzsteuerrecht, in: BB, 58. Jg. (2003), H. 5, S. 229-236.

Metzger, Michaela: (Privatisierung)

Realisierungschancen einer Privatisierung öffentlicher Dienstleistungen, München: (Minerva) 1990. (= Studien des Forschungsinstituts für Wirtschaftspolitik an der Universität Mainz. 40)

Milatz, Jürgen / Schäfers, Bernadette: (Ausgliederung)

Ausgliederung im Gemeinnützigkeitssektor am Beispiel von Krankenhäusern - Können Betriebe gewerblicher Art oder gemeinnützige Körperschaften steuerliche Organschaften nutzen?, in: DB, 58. Jg. (2005), H. 33, S. 1761-1768.

Ministerium: (Krankenhausrechtstage)

Ministerium für Gesundheit, Soziales, Frauen und Familie des Landes Nordrhein-Westfalen (Hrsg.): Düsseldorf Krankenhausrechtstag, 2004, Krankenhausrecht in Wissenschaft und Praxis Stuttgart: (Richard Boorberg), 2004.

Mirow, Thomas: (Public Private Partnership)

Public Private Partnership - eine notwendige Strategie zur Entlastung des Staates Beispiele aus der Freien und Hansestadt Hamburg, aus: Budäus, Dietrich / Eichhorn, Peter (Hrsg.): Public Private Partnership Neue Formen öffentlicher Aufgabenerfüllung, Baden-Baden: (Nomos), 1997. (=Schriftenreihe der Gesellschaft für öffentliche Wirtschaft) S. 13-23.

Müller, Andrea: (Rahmenbedingungen)

Die steuerlichen Rahmenbedingungen der gemeinnützigen GmbH (zugl. Diss. Univ. Münster. 2003). Als Manuskript gedruckt.

Müller, Nikolaus: (Rechtsformwahl)

Rechtsformwahl bei der Erfüllung öffentlicher Aufgaben (institutional choice), Köln: (Heymann), 1993. (= Verwaltungswissenschaftliche Abhandlungen. 4)

Münchener Kommentar BGB:

Rebmann, Kurt (Hrsg.): Münchener Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch München (C.H. Beck) 2001.

Nagl, Ruth: (Spaltung)

Die Spaltung durch Einzelrechtsnachfolge und nach neuem Umwandlungsrecht, in: DB, 49. Jg. (1996), H. 24, S. 1221-1225.

Neufang, Bernd: (Aktuelle Fragen)

Aktuelle Fragen aus der Praxis der Außenprüfung, in: StBp, 35. Jg. (1995), H. 5, S. 112-113.

Neumann, Steffen: (Teilbetrieb)

Der Teilbetrieb Gründe für seine Reformbedürftigkeit, in: EStB, Jg. 2002, H. 11, S. 437-441.

Neumayer, Jochen / Schmidt, Andreas: (Gemeinnützigkeitsrecht)

Einsatzmöglichkeiten und -risiken für GmbH im Gemeinnützigkeitsrecht, in: GmbHStB, Jg. 1998, H. 3, S. 72-76.

Neumayer, Jochen / Schulz, Andreas: (Verschmelzung)

Die Verschmelzung von rechtsfähigen Vereinen, in: DStR, 34. Jg. (1996), H. 22, S. 872-877.

Nieland, Marius: (Betriebliche Steuergestaltung)

Betriebliche Steuergestaltung: Eine Einführung in die Unternehmensbesteuerung und ihre Einflussfaktoren, Herne, Berlin: (Neue Wirtschafts-Briefe), 1997.

- Nowak, Edmund / Markmiller, Karl F.:** (Rechnungslegung)
Rechnungslegung und Steuern der kommunalen Betriebe Rechtsformen, Rechnungslegung, Finanzierung, Controlling, Ertragsteuern, Umsatzsteuer, Umwandlung, Umwandlungssteuer, Verkehrssteuern, München: (Versorgungswirtschaft), 2005. (= Versorgungswirtschaft Sonderdruck. 42)
- o.V.:** (Ausgliederung)
Privatisierende Ausgliederung/Umwandlung eines Kreiskrankenhauses und Rechtsfragen des Betriebsübergangs, in: Betrieb und Personal, Jg. 2000, H. 12, S. 578-579.
- o.V.:** (Neufassung)
Neufassung der Verwaltungsanweisung zur verbindlichen Auskunft Anmerkung zum BFH-Schreiben vom 29.12.2003, IV A 4 - S 0430 - 7/03, BStBl I 2003, S. 742, in: INF, Jg. 2004, H. 5, S. 178-.
- Ochmann, Daniela:** (Privatisierung)
Rechtsformwahrende Privatisierung von öffentlich-rechtlichen Anstalten Dargestellt am Holdingmodell zur Teilprivatisierung der Berliner Wasserbetriebe, Baden-Baden: (Nomos), 2005. (= Schriften zum Wirtschaftsverwaltungs- und Vergaberecht. 4)
- Oettle, Karl:** (Prinzipien)
Prinzipien der Besteuerung für öffentliche Unternehmen, aus: (Hrsg.): Die Besteuerung öffentlicher Unternehmen, Baden-Baden: (Nomos), 1981. (=Schriften zur öffentlichen Verwaltung und öffentlichen Wirtschaft Bd. 57) S. 45-.
- Olbertz, Peter:** (Befreiung)
Die Befreiung der Umsätze aus der sog. Drittmittelforschung der staatlichen Hochschulen von der Umsatzsteuer, in: BB, 52. Jg. (1997), H. 35, S. 1768-1774.
- Orth, Manfred:** (Einbringung)
Einbringung eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs oder eines Betriebs gewerblicher Art in eine Kapitalgesellschaft nach dem UmwStG i. d. F. des SStEG, in: DB, 60. Jg. (2007), H. 8, S. 419-427.
- Orth, Manfred:** (Gemeinnützigkeit)
Gemeinnützigkeit und Wirtschaftstätigkeit, in: FR, 77. Jg. (1995), H. 7, S. 253-261.
- Orth, Manfred:** (Organträger)
Geschäftsleitende Holding-Personengesellschaft als Organträger, in: DB, 58. Jg. (2005), H. 14, S. 741-743.
- Orth, Manfred:** (Unternehmenssteuerreform)
Stiftungen und Unternehmenssteuerreform; in: DStR, 39. Jg. (2001), H. 9, S. 325-337.

Orth, Manfred: (Verein)

Der im Wirtschaftsverkehr Der gemeinnützige Verein als Unternehmensträger (Zweckbetrieb/wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb), aus: Deutsches Anwaltinstitut e.V. (Hrsg.): Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht 1993/94 Aktuelle steuerrechtliche Beiträge, Referate und Diskussionen der 44. Steuerrechtlichen Jahresarbeitsstagung, Wiesbaden vom 24. bis 26. Mai 1993, Herne, Berlin: (Neue Wirtschafts-Briefe), 1994. S. 341-363.

Ortmann-Babel, Martina / Bolik, Andreas: (SEStEG)

Praxisprobleme des SEStEG bei der Auszahlung des Körperschaftsteuerguthabens nach § 37 KStG n.F., in: BB, 62. Jg. (2007), H. 2, S. 73-78.

Ossenbühl, Fritz: (Öffentliches Recht)

Öffentliches Recht und Privatrecht in der Leistungsverwaltung. Zu dem in diesem Heft abgedruckten Urteil des BGH v. 27.10.1972 - KZR 1/72, in: DVBl. , 89. Jg. (1974), H. 14, S. 541-543.

Ossola-Haring, Claudia (Hrsg.): (GmbH)

Die GmbH mit kommunaler Beteiligung und die gemeinnützige GmbH Handbuch für Geschäftsführer und Gesellschafter, Stuttgart, München, Hannover u.a.: (Richard Boorberg), 2004.

Osterloh, Lerke: (Privatisierung)

Privatisierung von Verwaltungsaufgaben, in: VVDStRL, 1995, H. 54, S. 204-239.

Oswald, Gerhard / Vogelbusch, Friedrich: (Krankenhausrechnungswesen)

Neue Anforderungen an das Krankenhausrechnungswesen Konsequenzen aus dem "Wahlleistungs-Urteil" des BGH vom 4.8.2000, in: Betrieb und Wirtschaft, 56. Jg. (2002), H. 22, S. 925-932.

ÖTV (Hrsg.): (Rechtsform- und Trägerwechsel)

Rechtsform- und Trägerwechsel bei Krankenhäusern - Argumente und Positionen-, Stuttgart, 1993.

Pahlke, Armin / Koenig, Ulrich (Hrsg.): (AO)

Abgabenordnung §§ 1 bis 368 Kommentar, München: (C.H. Beck), 2004.

Palandt (Hrsg.): (BGB)

Bürgerliches Gesetzbuch, München: (C.H. Beck), 2006.

Patt, Claudia: (Krankenhaus)

Die strategische Planung als Komponente eines Controllingsystems im Krankenhaus - Eine Untersuchung für das deutsche Krankenhauswesen, Frankfurt a.M., Berlin, Bern u.a.: (Peter Lang), 1996. (= Europäische Hochschulschriften: Reihe 5, Volks- und Betriebswirtschaft. 1991).

- Patt, Hans-Georg / Patt, Inga Birgitta:** (Neue Entwicklungen)
 Neue Entwicklungen im Gemeinnützigkeitsrecht, in: DStR, 43. Jg. (2005),
 H. 36, S. 1509-1515.
- Patt, Joachim:** (wesentliche Betriebsgrundlage)
 Die wesentliche Betriebsgrundlage als Begriffsmerkmal des
 Sacheinlagegegenstandes nach § 20 UmwStG, in: DStR, 36. Jg. (1998),
 H. 6, S. 190-196.
- Patt, Joachim / Rasche, Ralf:** (Differenzierende Bestimmung)
 Differenzierende Bestimmung des Begriffs der wesentlichen
 Betriebsgrundlage bei Einbringung von Betrieben, Teilbetrieben und
 Mitunternehmeranteilen nach § 20 UmwStG?, in: FR , 82. Jg. (2000), H.
 24, S. 1328-1332.
- Peine, Franz-Joseph:** (Verwaltungsrecht)
 Allgemeines Verwaltungsrecht, Heidelberg: (C:F. Müller), 2004.
- Pflüger, Hansjörg:** (SEStEG)
 Die Einbringung eines Einzelunternehmens in eine GmbH nach "neuem"
 SEStEG, in: GStB, Jg. 2006, H. 11, S. 395.
- Preißinger, Eberhard:** (Privilegierung)
 Die Privilegierung öffentlicher Unternehmen (zugl. Diss. Univ. Bayreuth
 1990). Als Manuskript gedruckt.
- Priester, Hans-Joachim:** (Nonprofit-GmbH)
 Nonprofit-GmbH - Satzungsgestaltung und Satzungsvollzug, in: GmbHR,
 90. Jg. (1999), H. 4, S. 149 - 157.
- Prinz zu Hohenlohe, Franz / Rautenstrauch, Gabriele / Adrian, Gerrit:**
 (SEStEG)
 Der Entwurf des SEStEG: Geplante Änderungen bei inländischen
 Verschmelzungen, in: GmbHR, 97. Jg. (2006), H. 12, S. 623-630.
- Proeller, Isabella:** (Auslagerung)
 Auslagerung in der hoheitlichen Verwaltung: Interdisziplinäre Entwicklung
 einer Entscheidungsheuristik, Bern; Stuttgart; Wien: (Haupt), 2002.
- Püttner, Günter (Hrsg.):** (Handbuch)
 Handbuch der kommunalen Wissenschaft und Praxis Band 5 Kommunale
 Wirtschaft, Berlin, Heidelberg, New York u.a.: (Springer), 1984.
- Püttner, Günter:** (Rechtliche Rahmenbedingungen)
 Rechtliche Rahmenbedingungen der Privatisierung, aus: Brede, Helmut
 (Hrsg.): Privatisierung und die Zukunft der öffentlichen Wirtschaft, Baden-
 Baden: (Nomos), 1988. (=Schriftenreihe der Gesellschaft für öffentliche
 Wirtschaft und Gemeinwirtschaft. H 29) S. 257-265.

Püttner, Günter: (Rechtsformen)

Die Rechtsformen kommunaler Unternehmen, aus: Püttner, Günter (Hrsg.): Handbuch der kommunalen Wissenschaft und Praxis Band 5 Kommunale Wirtschaft, Berlin, Heidelberg, New York u.a.: (Springer), 1984. S. 119-127.

Quaas, Michael: (Problemfälle)

Insolvenz von Krankenhäusern - krankenhausrechtliche Problemfälle - ,aus: Ministerium für Gesundheit, Soziales, Frauen und Familie des Landes Nordrhein-Westfalen (Hrsg.): Düsseldorfer Krankenhausrechtstag 2004 Krankenhausrecht in Wissenschaft und Praxis, Stuttgart: (Richard Boorberg), 2004. S. 83-104.

Quaas, Michael: (Krankenhaus-GmbH)

Die kommunale Krankenhaus-GmbH, in: Das Krankenhaus, Jg. 1992, H. 2, S. 59-65.

Rader, Jürgen: (Verdeckte Gewinnausschüttungen)

Verdeckte Gewinnausschüttungen bei Stiftungen, Vereinen und Betrieben gewerblicher Art von juristischen Personen des öffentlichen Rechts?, in: BB, 32. Jg. (1977), H. 29, S. 1441-1445.

Rau, Günter / Dürrwächter, Erich (Hrsg.): (UStG)

Kommentar zum Umsatzsteuergesetz, Köln: (O. Schmidt).

Rau, Stephan: (Organisationsformen)

Neue gesellschaftsrechtliche Organisationsformen ärztlicher Tätigkeit, in: DStR, 42. Jg. (2004), H. 15, S. 640-643.

Raupach, Arndt / Böckstiegel, Martin: (Umwandlungen)

"Umwandlungen" bei der Rechtsformwahl gemeinnütziger Organisationen, aus: Wassermeyer, Franz / Mayer, Dieter / Rieger, Norbert (Hrsg.): Umwandlungen im Zivil- und Steuerrecht Festschrift für Siegfried Widmann zum 65. Geburtstag am 22. Mai 2000, Bonn: (Stollfuß), 2000. S. 459-493.

Raupach, Arndt / Uelner, Adalbert (Hrsg.): (Festschrift)

Ertragsbesteuerung Zurechnung - Ermittlung - Gestaltung Festschrift für Ludwig Schmidt zum 65. Geburtstag, München: (C.H. Beck), 1993.

Reich, Dietmar O. / Helios, Marcus: (Steuersenkungsgesetz)

Zur Besteuerung einer erwerbswirtschaftlichen Betätigung der öffentlichen Hand nach dem Steuersenkungsgesetz Der Begriff des Betriebs gewerblicher Art am Beispiel eines Wochenmarktes, in: BB, 56. Jg. (2001), H. 28/29, S. 1442-1449.

Reiß, Wolfram / Kraeusel, Jörg / Langer, Michael (Hrsg.): (UStG)

Umsatzsteuergesetz Kommentar Bonn, Berlin: (Stollfuß), 2006.

- Renner, Georg:** (Rückwirkung)
Die Rückwirkung im Umwandlungssteuergesetz Frankfurt am Main, Berlin, Bern u.a. (Lang) 2002. (= Europäische Hochschulschriften: Reihe 2, Rechtswissenschaft. 3376)
- Rieser, Sabine:** (Wirtschaftsmonopoly)
Privatisierung von Krankenhäusern "Das ist großes Wirtschaftsmonopoly", in: Deutsches Ärzteblatt, 103. Jg. (2006), H. 23, S. A - 1577.
- Rocke, Burghard:** (Krankenhauslandschaft)
Wie entwickelt sich die Krankenhauslandschaft? Internationale Ketten, Fusionen und Kooperationen im Krankenhauswesen, in: Der Landkreis, 73. Jg. (2003), H. 1, S. 34-36.
- Rödder, Thomas / Beckmann, Klaus:** (Teilbetriebsverständnis)
Ein neues Teilbetriebsverständnis im Umwandlungssteuergesetz tut not!, in: DStR, 37. Jg. (1999), H. 18, S. 751-752.
- Rödder, Thomas / Schumacher, Andreas:** (SEStEG I + II)
Das kommende SEStEG: Das geplante neue Umwandlungssteuergesetz - Der Regierungsentwurf eines Gesetzes über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerrechtlicher Vorschriften, in: DStR, 44. Jg. (2006), H. 34, 35, S. 1483-1494; 1525-1542.
- Rogall, Matthias:** (Sonderbetriebsvermögen)
Sonderbetriebsvermögen und der Konflikt zwischen Einbringung eines Teilbetriebs und Einbringung eines Teil-Mitunternehmeranteils nach § 20 und 24 UmwStG, in: DB, 58. Jg. (2005), H. 8, S. 410-414.
- Roof, Willy J.:** (Beteiligungen)
Die Beteiligungen einer gemeinnützigen Körperschaft an Personen- und Kapitalgesellschaften und der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb, in: DB, 38. Jg. (1985), H. 22, S. 1156-1158.
- Rössler, Rudolf / Troll, Max (Hrsg.):** (BewG)
Bewertungsgesetz Kommentar, München: (Vahlen).
- Sachße, Christoph:** (Organisation)
Die Organisation des Gemeinwohls in der Bürgergesellschaft: Dritter Sektor und Steuerprivileg, aus: Anheier, Helmut K.; Then Volker (Hrsg.): Zwischen Eigennutz und Gemeinwohl Neue Formen und Wege der Gemeinnützigkeit, Gütersloh: (Bertelsmann Stiftung), 2004. S. 61-91.
- Sack, Detlef:** (Gratwanderung)
Gratwanderung zwischen Partizipation und Finanzengpässen Ein Überblick über die deutsche Public Private Partnership-Entwicklung, in: ZögU, 26. Jg. (2003), H. 4, S. 353-370.

Sädtler, Jörg: (Hochschulen)

Die subjektive Körperschaftsteuer- und Umsatzsteuerpflicht öffentlicher Hochschulen, Frankfurt/M., Berlin, Bern u.a.: (Peter Lang), 2006. (= Europäische Hochschulschriften Reihe II Rechtswissenschaft. 4361)

Sagasser, Bernd / Bula, Thomas / Brünger, Thomas (Hrsg.)

(Umwandlungen) Umwandlungen Verschmelzung - Spaltung - Formwechsel - Vermögensübertragung - Zivil-, Handels- und Steuerrecht - mit Musterformulierungen und Diskette -, München: (C.H. Beck), 2002.

Schad, Hans-Joachim / Eversberg, Horst: (Bildung)

Bildung freier Rücklagen nach § 8 Nr. 7 AO, in: DB, 39. Jg. (1986), H. 42, S. 2149-2155.

Schäfer, Cornelia: (Einwirkung)

Einwirkungen des Europäischen Gemeinschaftsrechts auf das deutsche Steuerrecht durch Maßnahmen der Harmonisierung und die Rechtsprechung des EuGH (zugl. Diss. Univ. Konstanz 2004). Als Manuskript gedruckt.

Schafplitz, Andreas / Widmayer, Gerhard: (Umwandlungen)

Die Besteuerung von Umwandlungen nach dem Regierungsentwurf des SEStEG, in: BB, 61. Jg. (2006), H. 44 Beilage 8, S. 36 ff.

Schär, Walter: (Krankenhaus)

Das Krankenhaus als Betrieb, aus: Haubrock, Manfred/Schär, Walter (Hrsg.): Betriebswirtschaft und Management im Krankenhaus, Bern, Göttingen, Toronto u.a.: (Hans Huber), 2002. S. 87-117.

Schauhoff, Stephan: (Bedeutung)

Die Bedeutung des § 13 KStG für gemeinnützige Körperschaften, in: DStR, 34. Jg. (1996), H. 10, S. 366-371.

Schauhoff, Stephan (Hrsg.): (Handbuch)

Handbuch der Gemeinnützigkeit Verein Stiftung GmbH Recht Steuern Personal, München: (C.H. Beck), 2005.

Schauhoff, Stephan: (Verlust)

Verlust der Gemeinnützigkeit durch Verluste, in: DStR, 36. Jg. (1998), H. 19, S. 701-706.

Schaumburg, Harald / Rödder, Thomas: (UmwG)

UmwG - UmwStG Strukturierte Textausgabe des UmwG und UmwStG mit Materialien und ergänzenden Hinweisen, Köln: (Dr. Otto Schmidt), 1995.

Scheffler, Wolfram: (Veräußerung)

Veräußerung von Kapitalgesellschaften aus steuerlicher Sicht - share deal oder asset deal?, in: StuW, 31. Jg. (2001), H. 4, S. 293-307.

- Scherff, Axel:** (Gemeinnützigkeitsrechtliche Aspekte)
Gemeinnützigkeitsrechtliche Aspekte in Holding-Strukturen, in: DStR, 41. Jg. (2003), H. 18, S. 727-729.
- Schick, Stefan:** (Beteiligung)
Die Beteiligung einer gemeinnützigen Körperschaft an einer GmbH und der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb - Zugleich eine Erwiderung auf Roofl in DB 1985 S: 1145-, in: DB, 38. Jg. (1985), H. 35, S. 1812-1814.
- Schick, Stefan:** (Gemeinnützigkeit)
Gemeinnützigkeits- und Steuerrecht, Baden-Baden: (Nomos), 2005.
- Schick, Stefan:** (Körperschaft)
Die Beteiligung einer steuerbegünstigten Körperschaft an Personen- und Kapitalgesellschaften, in: DB, 52. Jg. (1999), H. 23, S. 1187-1191.
- Schick, Stefan:** (Unternehmensformen)
Rechts- und Unternehmensformen, Baden-Baden: (Nomos), 2003.
- Schienze, Tanja:** (Besteuerung)
Die Besteuerung gemeinnütziger Organisationen in Deutschland und Frankreich, Köln: (Dr. Kovac), 2004. (= Steuerrecht in Forschung und Praxis. 6)
- Schießl, Harald:** (Ausgliederung)
Die Ausgliederung von Idealvereinen auf Kapitalgesellschaften Umstrukturierungen im Schnittpunkt von Gesellschafts-, Vereins- und Steuerrecht, Frankfurt am Main: (Peter Lang), 2003.
- Schiffers, Joachim:** (Kapitalertragsteuer)
Kapitalertragsteuer bei Betrieben gewerblicher Art ohne eigene Rechtspersönlichkeit Zugleich Anmerkung zum BMF-Schreiben vom 11.9.2002-IV A 2 - S 1910 - 194/02, BStBl. I 2002, 935, in: BB, 58. Jg. (2003), H. 8, S. 398-404.
- Schindhelm, Malte / Stein, Klaus:** (Ausgliederung)
Der Gegenstand der Ausgliederung bei einer Privatisierung nach dem UmwG, in: DB, 52. Jg. (1999), H. 26/27, S. 1375-1377.
- Schlüter, Andreas:** (gemeinnützige GmbH I)
Die gemeinnützige GmbH (I) Gründungsverfahren, Satzungsgestaltung und steuerliche Anerkennung, in: GmbHR, 93. Jg. (2002), H. 11, S. 535-541.
- Schlüter, Andreas:** (gemeinnützige GmbH II)
Die gemeinnützige GmbH (II) Gründungsverfahren, Satzungsgestaltung und steuerliche Anerkennung, in: GmbHR, 93. Jg. (2002), H. 12, S. 578-584.

- Schmid, Kathrin / Vollmöller, Thomas:** (EU-Beihilferecht)
Öffentlichrechtliche Kreditinstitute und EU-Beihilferecht, in: NJW, 51. Jg. (1998), H. 11, S. 716-721.
- Schmidt, C. / Möller, J. / Grabbert, T. u.a.:** (Krankenhauslandschaft)
Krankenhauslandschaft in Deutschland - Ein Markt im Umbruch, in: Dtsch. Med. Wochenschrift, 2004, S. 1209-1214.
- Schmidt, Harry:** (Ausgliederung)
Die Ausgliederung als Unterfall der Spaltung nach neuem Umwandlungsrecht, aus: Habersack, Mathias (Hrsg.): Die Spaltung im neuen Umwandlungsrecht und ihre Rechtsfolgen, Heidelberg: (Recht und Wirtschaft), 1999. S. 10-24.
- Schmidt, Karsten:** (Gesellschaftsrecht)
Gesellschaftsrecht, Köln, Berlin, Bonn u.a.: (Heymann), 2002.
- Schmidt, Karsten:** (Handelsrecht)
Handelsrecht, Köln, Berlin, Bonn u.a.: (Heymann), 1999.
- Schmidt, Ludwig (Hrsg.):** (EStG)
Einkommensteuergesetz Kommentar, München: (C.H. Beck), 2006.
- Schmidt, Marika / Fritz, Thomas:** (Besteuerung)
Besteuerung stiller Reserven bei wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben gemeinnütziger Körperschaften? - Zugleich Einordnung des BMF-Schreibens vom 1.2.2002-, in: DB, 55. Jg. (2002), H. 48, S. 2509-2513.
- Schmidt, Marika:** (Aspekte)
Steuerliche Aspekte der Rechtsformwahl bei privaten gemeinnützigen Organisationen, Baden-Baden: (Nomos), 2001. (= Schriftenreihe zum Stiftungswesen. 24)
- Schmidt, Reiner:** (Übergang)
Der Übergang öffentlicher Aufgabenerfüllung in private Rechtsformen, in: Zeitschrift für Unternehmens- und Gesellschaftsrecht, 25. Jg. (1996), H. 3, S. 345-363.
- Schmidtbauer, Wolfgang / Peters, Danielle:** (Gemeinnützigkeit)
Nur Eine steuerliche Last Ausstieg aus der Gemeinnützigkeit mit vielfältigen Konsequenzen, in: Krankenhaus Umschau, 73. Jg. (2004), H. 3, S. 196-198.
- Schmitt, Joachim / Hörtnagl, Robert / Stratz, Rolf-Christian (Hrsg.):**
(UmwG/UmwStG)
Umwandlungsgesetz – Umwandlungssteuergesetz, München: (C.H. Beck), 2006.
- Schneeloch, Dieter:** (Betriebsaufspaltung I + II)
Steuerplanerische Überlegungen zur Betriebsaufspaltung, in: DStR, 29. Jg. (1991), H. 29, S. 955-959, 990-994.

- Schneeloch, Dieter:** (Rechtsformwahl)
Rechtsformwahl und Rechtsformwechsel mittelständischer Unternehmen
Auswahlkriterien, Steuerplanung, Gestaltungsempfehlungen, München:
(Vahlen), 2006.
- Schneeloch, Dieter:** (Voraussetzungen I)
Betriebsaufspaltung - Voraussetzungen und Steuerfolgen (Teil I), in: DStR,
29. Jg. (1991), H. 24, S. 761-765.
- Schneeloch, Dieter:** (Voraussetzungen II)
Betriebsaufspaltung - Voraussetzungen und Steuerfolgen (Teil II), in:
DStR, 29. Jg. (1991), H. 25, S. 804-810.
- Schneider, Henning C.:** (Krankenhäuser)
"Die Braut hübsch machen" Viele kommunale Klinikträger wollen ihre
Krankenhäuser " an den Mann bringen", in: Krankenhaus Umschau, 73.
Jg. (2004), H. 3, S. 178-181.
- Scholz, Franz (Hrsg.):** (GmbHG)
Kommentar zum GmbH-Gesetz: mit Nebengesetzen und den Anhängen
Konzernrecht und Umwandlung und Verschmelzung, Köln: (Schmidt),
2000.
- Scholtz, Rolf-Detlev:** (Wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb)
Wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb, aus: Raupach, A. / Uelner, A.,
Festschrift, 1993, S. 707-724.
- Schönherr, Frank / Lemaitre, Claus:** (SEStEG)
Der Entwurf des SEStEG: Geplante Änderungen im Einkommen-,
Körperschaft- und Gewerbesteuerrecht, in: GmbHR, 97. Jg. (2006), H.
11, S. 561-569.
- Schröder, Friedrich:** (Ausgliederung)
Ausgliederung aus gemeinnützigen Organisationen auf gemeinnützige und
steuerpflichtige Kapitalgesellschaften, in: DStR, 39. Jg. (2001), H. 34, S.
1415-1422.
- Schröder, Friedrich:** (Non-Profit-Organisationen – Teil I)
Die steuerbegünstigte und steuerpflichtige GmbH bei Non-Profit-
Organisationen (Gründung, Ausgliederung und Hilfspersonen) - Teil I, in:
DStR, 42. Jg. (2004), H. 43, S. 1815-1819.
- Schröder, Friedrich:** (Non-Profit-Organisationen – Teil II)
Die steuerbegünstigte und steuerpflichtige GmbH bei Non-Profit-
Organisationen (Gründung, Ausgliederung und Hilfspersonen) - Teil II, in:
DStR, 42. Jg. (2004), H. 44, S. 1859-1862.
- Schuppert, Gunnar Folke:** (Staatswissenschaft)
Staatswissenschaft Baden-Baden: (Nomos), 2003.

- Schuppert, Gunnar Folke:** (Verwaltungskooperationsrecht)
 Grundzüge eines zu entwickelnden Verwaltungskooperationsrechts
 Regelungsbedarf und Handlungsoptionen eines Rechtsrahmens für Public
 Private Partnership, Berlin, Bundesministerium des Innern, 2001.
- Schuppert, Gunnar Folke:** (Verwaltungswissenschaft)
 Verwaltungswissenschaft Verwaltung, Verwaltungsrecht,
 Verwaltungslehre, Baden-Baden: (Nomos), 2000.
- Schwarz, Peter / Purtschert, Robert / Giroud, Charles:** (Nonprofit-
 Organisationen)
 Das Freiburger Management-Modell für Nonprofit-Organisationen (NPO)
 Bern, Stuttgart, Wien: (Haupt), 1995.
- Seer, Roman / Wendt, Volker:** (Strukturprobleme)
 Strukturprobleme der Besteuerung der öffentlichen Hand, in: DStR, 39. Jg.
 (2001), H. 20-21, S. 825-837.
- Seer, Roman:** (Betrieb gewerblicher Art I)
 Inhalt und Funktion des Begriffs " Betrieb gewerblicher Art" für die
 Besteuerung der öffentlichen Hand (Teil I), in: DStR, 30. Jg. (1992), H. 50,
 S. 1751-1756.
- Seer, Roman:** (Betrieb gewerblicher Art II)
 Inhalt und Funktion des Begriffs " Betrieb gewerblicher Art" für die
 Besteuerung der öffentlichen Hand (Teil II), in: DStR, 30. Jg. (1992), H.
 51/52, S. 1790-1794.
- Seer, Roman M. / Wolsztynski, Christian:** (Gemeinnützigkeit)
 Steuerrechtliche Gemeinnützigkeit der öffentlichen Hand: eine
 Untersuchung zur Gemeinnützigkeit privatrechtlicher Körperschaften in
 staatlicher (Mit-)Trägerschaft, Berlin: (Duncker und Humblot), 2002.
- Seibt, Christoph / Reiche, Felix:** (Unternehmens- und Beteiligungskauf)
 Unternehmens- und Beteiligungskauf nach der Schuldrechtsreform (Teil I),
 in: DStR, 40. Jg. (2002), H. 27, S. 1135-1141.
- Seidel, Martin:** (Privatisierung)
 Gemeinschaftsrecht und Privatisierung öffentlicher Unternehmen, aus:
 Hasse, Rolf H. / Schenk, Karl-Ernst / Straubhaar, Thomas u.a. (Hrsg.):
 Wettbewerb und die Rolle der öffentlichen Unternehmen in der
 Europäischen Union, Baden-Baden: (Nomos), 2004. (=Schriftenreihe des
 EUROPA-KOLLEGS Hamburg zur Integrationsforschung. 42) S. 54-71.
- Seifer, Klaus / Metschkoll, Michael:** (Privatisierung)
 Privatisierung öffentlicher Aufgaben - Betriebs- und
 kommunalwirtschaftliche Aspekte, in: DB, 44. Jg. (1991), H. 48, S. 2449-
 2455.
- Semler, Johannes / Stengel, Arndt (Hrsg.):** (UmwG)
 Umwandlungsgesetz, München: (C.H. Beck), 2003.

Siebert, Martin F.: (Bewertung)

Bewertung von betriebsnotwendigen Grundstücken unter Berücksichtigung des Krankenhausfinanzierungsrecht, in: WPg, 47. Jg. 1994, H. 14, S. 459-463.

Siegel, Manfred: (Der Begriff des " Betriebs gewerblicher Art")

Der Begriff des " Betriebs gewerblicher Art" im Körperschaft- und Umsatzsteuerrecht, Berlin: (Duncker & Humblot), 1999. (= Tübinger Schriften zum Staats- und Verwaltungsrecht. 46)

Sinz, Klaus Praktische: (Erfahrungen)

Praktische Erfahrungen und Probleme mit Public Private Partnership in der Entsorgungswirtschaft, aus: Budäus, Dietrich / Eichhorn, Peter (Hrsg.): Public Private Partnership Neue Formen öffentlicher Aufgabenerfüllung, Baden-Baden: (Nomos), 1997. (=Schriftenreihe der Gesellschaft für öffentliche Wirtschaft) S. 185-194.

Söffing, Günter: (Betriebsaufspaltung)

Gedanken zur Rechtfertigung der Betriebsaufspaltung, in: DStR, 34. Jg. (1996), H. 32, S. 1225-1228.

Sölch / Ringleb: (UStG)

Mößlang, Gerhard (Hrsg.): Umsatzsteuergesetz mit Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung Kommentar (Stand 1.4.2006), München: (C.H. Beck) (= 56. Ergl. Stand 1.10.2006)

Stapelfeld, Ait / Heyer, Michael: (Betriebe gewerblicher Art)

Die Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten der Betriebe gewerblicher Art, in: DB, 56. Jg. (2003), H. 34, S. 1818-1821.

Statistisches Bundesamt: Fachserie 12 / Reihe 6.1.1: Gesundheitswesen: Grunddaten der Krankenhäuser 2005

Staudacher, Richard: (Aspekte)

Steuerliche, gesellschaftsrechtliche und arbeitsrechtliche Aspekte von Outsourcing-Maßnahmen, aus: Köhler-Frost, Wilfried (Hrsg.): Outsourcing Eine strategische Allianz besonderen Typs, Berlin: (Erich Schmidt), 1995. S. 201-213.

Steding, Rolf: (Ausgliederung)

Ausgliederung- originelle Spaltungsvariante insbesondere für GmbH und eG, in: Betrieb und Wirtschaft, 56. Jg. (2002), H. 1, S. 31-35.

Steffen, Urban: (Betrieb gewerblicher Art)

Der Betrieb gewerblicher Art: Die Zusammenfassung von wirtschaftlichen Tätigkeiten der juristischen Personen des öffentlichen Rechts, Sinzheim: (Pro Universitate), 2001. (= Wissenschaftliche Schriften: Recht)

- Steffen, Urban:** (Neuregelungen)
Neuregelungen der Unternehmenssteuerreform für die Ertragsbesteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts, in: DStR, 38. Jg. (2000), H. 48, S. 2025-2031.
- Stein, Ekkehart / Frank, Götz:** (Staatsrecht)
Staatsrecht, Tübingen: (Mohr Siebeck), 2004.
- Steinhardt, Rolf:** (Gemeinnützigkeitsrecht)
das steuerliche Gemeinnützigkeitsrecht Gemeinnützige, mildtätige und kirchliche Zwecke im Steuerrecht, Heidelberg: (Verlagsgesellschaft Recht und Wirtschaft), 1954.
- Stern, Klaus:** (Staatsrecht)
Das Staatsrecht der Bundesrepublik Deutschland Band I Grundbegriffe und Grundlagen des Staatsrechts, Strukturprinzipien der Verfassung, München: (C.H. Beck), 1984.
- Steuck, Jens-Peter:** (Umwandlung)
Die privatisierende Umwandlung, in: NJW, 48. Jg. (1995), H. 44, S. 2887-2892.
- Stiller, Dirk:** (Unternehmenskauf)
Unternehmenskauf im Wege des Asset-Deal, in: BB, 57. Jg. (2002), H. 51/52, S. 2619-2625.
- Stobbe, Ludwig:** (Ausgliederung)
Die Ausgliederung von Tätigkeiten aus dem ideellen Bereich steuerbegünstigter Körperschaften, in: DStZ, 84. Jg. (1996), H. 10, S. 298-301.
- Stollmann, Frank:** (Privatisierung)
Privatisierung im Öffentlichen Gesundheitsdienst, in: Der Landkreis, 69. Jg. (1999), H. 1, S. 22-25.
- Stößel, Frank Volker:** (Outsourcing):
Outsourcing in der öffentlichen Verwaltung: ein Instrument zur effizienteren Versorgung mit öffentlichen Gütern?, Frankfurt am Main; Berlin: (Lang), 1998. (= Europäische Hochschulschriften: Reihe 5, Volks- und Betriebswirtschaft)
- Strahl, Martin (Hrsg.):**
Gestaltung und Abwehr in Festschrift für Klaus Korn zum 65. Geburtstag am 28. Januar 2005 Bonn, Berlin: (Stollfuß), 2005. S. 455-488.
- Strahl, Martin:** (Abgrenzung)
Die Abgrenzung hoheitlicher und wirtschaftlicher Tätigkeiten von Körperschaften des öffentlichen Rechts im Ertragsteuer- und Umsatzsteuerrecht, aus: Carle´, Dieter / Stahl, Rudolf / Strahl, Martin (Hrsg.): Gestaltung und Abwehr in Festschrift für Klaus Korn zum 65. Geburtstag am 28. Januar 2005, Bonn, Berlin: (Stollfuß), 2005. S. 489-518.

Strahl, Martin: (Ausgliederung)

Die Ausgliederung hoheitlicher und wirtschaftlicher Tätigkeiten durch staatliche Hochschulen - Ertragsteuerliche Konsequenzen und Gestaltungsmöglichkeiten-, in: FR, 86. Jg. (2004), H. 2, S. 72-78.

Strahl, Martin: (Körperschaften)

Ausgliederung von wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben gemeinnütziger Körperschaften, in: KÖSDI, Jg. 2000, H. 8, S. 12528-12536.

Strahl, Martin: (Steuerliche Aspekte)

Steuerliche Aspekte der wirtschaftlichen Betätigung von Hochschulen, in: FR, Jg. 1998, H. 17, S. 761-774.

Strahl, Martin: (Steuerliche Chancen)

Steuerliche Chancen und Risiken bei Beteiligung einer Körperschaft des öffentlichen Rechts an Tochtergesellschaften - unter besonderer Berücksichtigung von staatlichen Hochschulen als Trägerkörperschaft, in: FR, 84. Jg. (2002), H. 17, S. 916-921.

Strahl, Martin: (Verselbständigung)

Rechtliche Verselbständigung wirtschaftlicher Aktivitäten von gemeinnützigen Forschungseinrichtungen, in: FR, 87. Jg. (2005), H. 24, S. 1241-1246.

Streck, Michael (Hrsg.): (KStG)

Körperschaftsteuergesetz mit Nebengesetzen, München: (C.H. Beck), 2003.

Streck, Michael: (Non-Profit-GmbH)

Liebhabelei - Spenden - Gemeinnützigkeit - öffentliches Interesse - Non-Profit-GmbH - Fünf Begriffe und verdeckte Gewinnausschüttung - aus: Gocke, Rudolf / Gosch, Dietmar / Lang, Michael (Hrsg.): Körperschaftsteuer Internationales Steuerrecht Doppelbesteuerung Festschrift für Franz Wassermeyer zum 65. Geburtstag, München: (C.H. Beck), 2005. S. 103-111.

Suppliet, Roland: (Ausgliederung)

Ausgliederung nach § 168 UmwG - Eine Möglichkeit zur Privatisierung von Unternehmen öffentlicher Körperschaften, Berlin: (Köster), 2005. (= Schriftenreihe Rechtswissenschaft. 15)

Suppliet, Roland: (Gebietskörperschaften - Teil 1-)

Ausgliederung aus dem Vermögen von Gebietskörperschaften - Teil 1-, in: NotBZ, 1997, H. 2, S. 37-43.

Suppliet, Roland: (Gebietskörperschaften - Teil 4 -)

Ausgliederung aus dem Vermögen von Gebietskörperschaften - Teil 4 -, in: NotBZ, 1999, H. 2, S. 49-57.

- Thiede, Frank / Steinhauser, Harald:** (Vorsteuerabzug)
Vorsteuerabzug bei Gründung, Umstrukturierung und Börsengang, in: DB, Jg. 53 (2000), H. 26, S. 1295-1300.
- Thiel, Jochen:** (gemeinnützige GmbH)
Die gemeinnützige GmbH Wesensmerkmale und körperschaftsteuerliche Struktur, in: GmbHR, 88. Jg. (1997), H. 1, S. 10 - 16.
- Thiel, Jochen:** (Mittelverwendung)
Die zeitnahe Mittelverwendung - Aufgabe und Bürde gemeinnütziger Körperschaften, in: DB, 45. Jg. (1992), H. 38, S. 1900-1907.
- Thiel, Jochen:** (Spaltung)
Die Spaltung (Teilverschmelzung) im Umwandlungsgesetz und im Umwandlungssteuergesetz - neue Möglichkeiten zur erfolgsneutralen Umstrukturierung von Kapitalgesellschaften (Teil I), in: DStR, 33. Jg. (1995), H. 7, S. 237-242 ; 276-280.
- Thiel, Jochen:** (Sponsoring)
Sponsoring im Steuerrecht, in: DB, 51. Jg. (1998), H. 17, S. 842-848.
- Thieme, Hauke:** (Steuersenkungsgesetz)
Steuersenkungsgesetz: Änderungen bei der Besteuerung juristischer Personen des öffentlichen Rechts und Lösungsansätze zur Steueroptimierung, in: FR, 82. Jg. (2000), H. 20, S. 1074-1081.
- Thieme, Hauke / Dorenkamp, Nico:** (Gemeinnützigkeitsrecht)
Auswirkungen des Gemeinnützigkeitsrechts auf die öffentliche Hand im Hinblick auf das Subjekt der Gemeinnützigkeit und die Zulässigkeit eines Ergebnisausgleichs, in: FR, 85. Jg. (2003), H. 14, S. 693-702.
- Tiedtke, Klaus / Wälzholz, Eckhard:** (Teilbetrieb)
Muß ein Teilbetrieb im Sinne des § 16 EStG als solcher alle Merkmale eines Gewerbebetriebes erfüllen?, in: FR, 81. Jg. (1999), H. 3, S. 117-121.
- Tiedtke, Klaus / Wälzholz, Eckhard:** (Neue Kriterien)
Neue Kriterien für die Bestimmung des Teilbetriebsbegriffs -Anmerkung zum Urteil des BFH v. 10. März 1998 VIII R 31/95, n.v., in: DStZ, 88. Jg. (2000), H. 4, S. 127-129.
- Tipke, Klaus / Kruse, Wilhelm (Hrsg.):** (AO)
Abgabenordnung Finanzgerichtsordnung Kommentar zu AO und FGO (ohne Steuerstrafrecht), Köln: (Dr. Otto Schmidt), 2005.
- Tipke, Klaus / Lang, Joachim (Hrsg.):** (Steuerrecht)
Steuerrecht, Köln: (Dr. Otto Schmidt), 2005.
- Tönnes, Wolf Achim / Wewel, Thomas:** (Ausgliederung)
Ausgliederung wirtschaftlicher Geschäftsbetriebe durch steuerbefreite Einrichtungen, in: DStR, 36. Jg. (1998), H. 8, S. 274-280.

- Triebel, Volker / Hölzle, Gerrit:** (Unternehmenskaufverträge)
Schuldrechtsreform und Unternehmenskaufverträge, in: BB, 57. Jg. (2002), H. 11, S. 521-537.
- Trzaskalik, Christoph:** (Förderung)
Die steuerliche Förderung des Sports, in: StuW, 63. Jg. (1986), H. 3, S. 219-231.
- Unruh, Peter:** (Kritik)
Kritik des privatrechtlichen Verwaltungshandelns - Ein Problemaufriß -, in: DÖV, 50. Jg. (1997), H. 16, S. 653-666.
- Veil, Rüdiger:** (Ausgliederungsrecht)
Aktuelle Probleme im Ausgliederungsrecht, in: ZIP, 19. Jg. (1998), H. 9, S. 361-369.
- Viskorf, Hermann-Ulrich / Glier, Josef / Hübner, Heinrich (Hrsg.):** (ErbStG)
Erbchaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, Bewertungsgesetz (Auszug) Kommentar, Herne, Berlin: (Verlag Neue Wirtschafts-Briefe), 2001.
- Vogelbusch, Friedrich:** (Ausgliederung)
Ausgliederung von kommunalen Krankenhäusern und Pflegeheimen - Grunderwerbsteuerliche Gestaltungshinweise, in: DB, 57. Jg. (2004), H. 26, S. 1391-1394.
- Völmicke, Christine:** (Privatisierung)
Privatisierung öffentlicher Leistungen in Deutschland: Potential, Umsetzung, Auswirkungen, Frankfurt am Main: (Peter Lang), 1996. (= Europäische Hochschulschriften: Reihe 5, Volks- und Betriebswirtschaft. 1880)
- Wacker, Roland:** (Einbringung)
Zur Einbringung von Mitunternehmeranteilen in eine Kapitalgesellschaft nach § 20 UmwStG Zugleich eine Besprechung des BFH-Urteils vom 16.2.1996 - IR 183/94, in: BB, 51. Jg. (1996), H. 43, S. 2224-2231.
- Wacker, Roland:** (Einbringungstatbestände)
Die Einbringungstatbestände der §§ 20 ff. UmwStG, in: NWB, Jg. 1998, H. 24, S. 1907-1930.
- Wagner, Franz:** (Perspektiven)
Perspektiven der Steuerberatung: Steuerrechtspflege oder Planung der Steuervermeidung?, in: DB, 44. Jg. (1991), H. 1, S. 1-7.
- Wallenhorst, Rolf / Halaczinsky, Raymond (Hrsg.):** (Besteuerung)
Die Besteuerung gemeinnütziger Vereine, Stiftungen und der juristischen Personen des öffentlichen Rechts, München: (Vahlen), 2004.

- Walter, Wolfgang / Groschupp, Matthias:** (Gestaltungsinstrument)
Umsatzsteuerliche Mehrmütterorganschaft als Gestaltungsinstrument für Körperschaften des öffentlichen Rechts, in: UR, 49. Jg. (2000), H. 11, S. 449-455.
- Wälzholz, Eckhard:** (Teilbetriebsbegriff)
Der Teilbetriebsbegriff im Steuerrecht, Würzburg: (Ergon), 1999. (= Würzburger rechtswissenschaftliche Schriften. 13)
- Wassermeyer, Franz / Mayer, Dieter / Rieger, Norbert (Hrsg.):** (Festschrift)
Umwandlungen im Zivil- und Steuerrecht Festschrift für Siegfried Widmann zum 65. Geburtstag am 22. Mai 2000, Bonn: (Stollfuß) 2000.
- Weber-Grellet, Heinrich:** (Europäisiertes Steuerrecht)
Europäisiertes Steuerrecht? Stand der Entwicklung, in: StuW, 72. Jg. (1995), H. 4, S. 336-351.
- Wegehenkel, Peter:** (Auslagerung)
Die Auslagerung eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs einer gemeinnützigen Körperschaft durch Einbringung in eine Kapitalgesellschaft und die steuerlichen Folgen, in: DB, 39. Jg. (1986), H. 49, S. 2514-2517.
- Wegener, Wolfgang:** (Spaltung)
Die Spaltung von Kapitalgesellschaften im Umwandlungs-(steuer)recht Analyse der Voraussetzungen und Auswirkungen, Stuttgart: (Schäffer-Poeschel), 1998. (= Schriften zur Bilanz- und Steuerlehre. 27)
- Weigl, Gerald:** (Grundlagen)
Grundlagen eines Unternehmenskaufs insbesondere aus steuerlicher Sicht, in: BB, 56. Jg. (2001), H. 43, S. 2188-2200.
- Weisel, Klaus:** (Privatisierung)
Das Verhältnis von Privatisierung und Beleihung - Eine verfassungsrechtliche Untersuchung der Kombinationsfähigkeit von Privatisierung und Beleihung sowie der Einflüsse der Anwendung des neuen Steuerungsmodells für die öffentliche Verwaltung auf ihre Zulässigkeit, Baden-Baden: (Nomos Verlagsgesellschaft), 2003.
- Weitnauer, Wolfgang:** (Unternehmenskauf)
Der Unternehmenskauf nach neuem Kaufrecht, in: DStR, 40. Jg. (2002), H. 35, S. 2511-2517.
- Wedel, Volker:** (Controlling)
Controlling in Nonprofit-Unternehmen des stationären Gesundheitssektors, Baden-Baden: (Nomos), 2001. (= Schriften zur öffentlichen Verwaltung und öffentlichen Wirtschaft. 170)

- Wenk, Reinhard / Stein, Klaus:** (Verlustausgleich)
Der körperschaftsteuerliche Verlustausgleich zwischen Betrieben gewerblicher Art von juristischen Personen des öffentlichen Rechts, in: FR, 81. Jg. (1999), H. 10, S. 573-580.
- Wepler, Axel:** (Medizinisches Versorgungszentrum)
Medizinisches Versorgungszentrum Rechtliche und steuerliche Überlegungen zur neuen Kooperationsform für Ärzte und nichtärztliche Heilberufe, in: NWB, Jg. 2006, H. 36, S. 3007-3018.
- Werner, Frank / Nörr Stiefenhofer, Lutz:** (Stolperfalle)
Stolperfalle Förderrecht Die Umstrukturierung von öffentlichen Krankenhäusern ist rechtlich kompliziert, in: Krankenhaus Umschau, 74. Jg. (2005), H. 1, S. 32-33.
- Widmann, Siegfried / Mayer, Dieter (Hrsg.):** (Umwandlungsrecht)
Umwandlungsrecht Umwandlungsgesetz - Umwandlungssteuergesetz - Spruchverfahrensgesetz- Einbringung- Realteilung - Umsatzsteuer - Grunderwerbsteuer- Vertragsmuster- Kommentar Bonn, Berlin (Stollfuß).
- Wiesbrock, Michael:** (Unternehmenskauf)
Formerfordernisse beim Unternehmenskauf, in: DB, 55. Jg. (2002), H. 44, S. 2311-2315.
- Winkler, Alexander:** (Privatisierungshemmnisse)
Privatisierungshemmnisse - dargestellt am Beispiel der deutschen Abwasserwirtschaft, (zugl. Diss. Univ. Hamburg 1999). Als Manuskript gedruckt.
- Wöhe, Günter / Döring, Ulrich:** (BWL)
Einführung in die allgemeine Betriebswirtschaftslehre, München: (Vahlen), 2005.
- Wolf, Jens:** (Privilegien)
Steuerliche Privilegien staatlicher Wirtschaftstätigkeit, in: DB, 56. Jg. (2003), H. 16, S. 849-852.
- Wolf, Manfred / Kaiser, Jochen:** (Unternehmenskauf)
Die Mängelhaftung beim Unternehmenskauf nach neuem Recht, in: DB, 55. Jg. (2002), H. 8, S. 411-420.
- Zeiss, Friedrich:** (Eigenbetriebe)
Eigenbetriebe, aus: Püttner, Günter (Hrsg.): Handbuch der kommunalen Wissenschaft und Praxis Band 5 Kommunale Wirtschaft, Berlin, Heidelberg, New York u.a.: (Springer), 1984. S. 153-167.
- Zippelius, Reinhold / Würtenberger, Thomas:** (Staatsrecht)
Deutsches Staatsrecht Ein Studienbuch, München: (C.H. Beck) 2005.

A. Gerichtsentscheidungen:

I. Europäischer Gerichtshof (EuGH)

17.10.1989	231/87	UR, 1991, 77
15.05.1990	C – 4/89	UR, 1991, 225
06.02.1997	C – 247/95	UR, 1997, 380
14.12.2000	C – 446/98	DStRE, 2001, 260
11.01.2001	C – 76/99	DStRE, 2001, 163
06.11.2003	C – 45/01	DStRE, 2004, 99
27.11.2003	C – 497/01	DStRE, 2004, 63

II. Reichsfinanzhof (RFH)

RFH v. 24.01.1939	I 390/38	RStBl. 1939, 560
RFH v. 23.08.1939	I 143/36	RStBl. 1939, 1039

III. Bundesfinanzhof (BFH)

01.03.1951	I 52/50 U	BStBl. III 1951, 120
09.02.1953	V 84/52 U	BStBl. III 1953, 86
14.02.1956	I 40/55 U	BStBl. III 1956, 105
26.02.1957	I 327/56 U	BStBl. III 1957, 146
21.05.1957	I 228/56	BStBl. III 1957, 251
05.09.1958	III 179/57 U	BStBl. III 1958, 478
24.10.1961	I 105/60 U	BStBl. III 1961, 552
24.05.1963	III 140/60 U	BStBl. III 1963, 376
22.07.1964	I 136/62 U	BStBl. III 1964, 559
14.10.1964	I 80/62 U	BStBl. III 1965, 95
08.03.1967	I 145/64	BStBl. III 1967, 373
05.04.1968	IV R 75/67	BStBl. II 1968, 523
25.04.1968	V 120/64	BStBl. II 1969, 94
25.07.1968	IV R 261/66	BStBl. II 1968, 677
13.08.1968	II R 246/81	BStBl. II 1986, 831
02.10.1968	I R 40/68	BStBl. II 1969, 43
07.05.1969	I R 106/66	BStBl. II 1969, 443
13.06.1969	III R 132/67	BStBl. II 1969, 612
20.11.1969	I R 204/67	BStBl. II 1970, 151
30.06.1971	I R 57/70	BStBl. II 1971, 753
08.11.1971	GrS 2/71	BStBl. II 1972, 63
15.03.1972	I R 232/71	BStBl. II 1972, 500
05.07.1972	I R 83/70	BStBl. II 1972, 776
21.02.1973	IV R 168/69	BStBl. II 1973, 361
06.04.1973	III R 78/72	BStBl. II 1973, 616
04.07.1973	I R 154/71	BStBl. II 1973, 838
20.12.1973	V R 87/70	BStBl. II 1974, 311
13.03.1974	I R 7/71	BStBl. II 1974, 391
21.05.1974	VIII R 57/70	BStBl. II 1974, 613

26.06.1975	VIII R 39/74	BStBl. II 1975, 832
19.02.1976	IV R 179/72	BStBl. II 1976, 415
22.09.1976	I R 102/74	BStBl. II 1976, 793
05.10.1976	VIII R 87/72	BStBl. II 1977, 45
06.10.1976	I R 115/75	BStBl. II 1977, 94
26.05.1977	V R 15/74	BStBl. II 1977, 813
24.11.1978	III R 121/76	BStBl. II 1979, 366
11.01.1979	V R 26/74	BStBl. II 1979, 746
26.04.1979	IV R 119/76	BStBl. II 1979, 557
08.08.1979	I R 186/78	BStBl. II 1980, 106
12.09.1979	I R 146/76	BStBl. II 1980, 51
13.02.1980	I R 17/78	BStBl. II 1980, 303
27.05.1982	V R 110/81 und V R 111/81	BStBl. II 1982, 678
02.03.1983	I R 100/79	BStBl. II 1983, 389
24.03.1983	IV R 138/80	BStBl. II 1984, 234
14.04.1983	V R 3/79	BStBl. II 1983, 491
18.01.1984	I R 138/79	BStBl. II 1984, 451
14.03.1984	I R 223/80	BStBl. II 1984, 496
15.03.1984	IV R 189/81	BStBl. II 1984, 486
09.05.1984	I R 25/81	BStBl. II 1984, 726
25.06.1984	GrS 4/82	BStBl. II 1984, 751
22.08.1984	I R 102/81	BStBl. II 1985, 61
31.10.1984	I R 21/81	BStBl. II 1985, 162
11.06.1985	VIII R 254/80	BStBl. II 1985, 584
21.08.1985	I R 60/80	BStBl. II 1986, 88
21.08.1985	I R 5/81	BFH/NV 1986, 239
12.11.1985	VIII R 342/82	BStBl. II 1986, 299
09.10.1986	IV R 235/84	BStBl. II 1987, 124
29.10.1987	IV R 93/85	BStBl. II 1988, 376
11.05.1988	V R 76/83	BStBl. II 1988, 908
30.06.1988	V R 79/84,	BStBl. II 1988, 910
18.08.1988	V R 194/83	BStBl. II 1988, 932
27.09.1988	VIII R 193/83	BStBl. II 1989, 414
23.11.1988	X R 1/86	BStBl. II 1989, 376
23.11.1988	I R 11/88	BStBl. II 1989, 391
29.11.1988	VIII R 316/82	BStBl. II 1989, 602
01.02.1989	VIII R 33/85	BStBl. II 1989, 458
02.03.1989	IV R 83/86	BStBl. II 1989, 506
14.03.1989	I R 75/85	BFH/NV 1991, 291
12.04.1989	I R 105/85	BStBl. II 1989, 653
20.06.1989	VIII R 100/86	BFH/NV 1990, 104
24.08.1989	IV R 120/88	BStBl. II 1990, 55
24.08.1989	IV R 135/86	BStBl. II 1989, 1014
13.09.1989	I R 19/85	BStBl. II 1990, 28
21.09.1989	V R 89/85	BStBl. II 1990, 95
25.10.1989	V R 111/85	BStBl. II 1989, 868
26.10.1989	IV R 25/88	BStBl. II 1990, 373
08.11.1989	I R 187/85	BStBl. II 1990, 242
13.12.1989	I R 118/87	BStBl. II 1990, 474

24.01.1990	I R 33/86	BStBl. II 1990, 470
11.04.1990	I R 122/87	BStBl. II 1990, 724
14.03.1990	I R 156/87	BStBl. II 1990, 866
07.08.1990	VIII R 110/ 87	BStBl. II 1991, 336
18.10.1990	V R 35/85	BStBl. II 1991, 157
18.10.1990	V R 76/89	BStBl. II 1991, 268
13.03.1991	I R 8/88	BStBl. II 1992, 101
16.04.1991	VIII R 74/87	BStBl. II 1991, 844
05.09.1991	IV R 113/90	BStBl. II 1992, 349
11.09.1991	XI R 15/90	BStBl. II 1992, 405
23.10.1991	I R 19/91	BStBl. II 1992, 62
29.10.1991	VIII R 77/87	BStBl. II 1992, 334
07.11.1991	IV R 17/90	BStBl. II 1993, 324
04.12.1991	I R 74/89	BStBl. II 1992, 432
29.01.1992	II R 36/89	BStBl. II 1992, 418
05.02.1992	I R 63/91	BStBl. II 1992, 748
12.02.1992	XI R 21/90	BFH/NV 1992, 516
12.02.1992	XI R 18/90	BStBl. II 1992, 723
26.02.1992	I R 149/90	BStBl. II 1992, 693
04.11.1992	XI R 1/92	BStBl. II 1993, 245
17.11.1992	VIII R 36/91	BStBl. II 1993, 233
25.11.1992	II R 67/89	BStBl. II 1993, 308
03.02.1993	I R 61/91	BStBl. II 1993, 459
29.04.1993	IV R 88/92	BFH/NV 1994, 694
26.05.1993	X R 78/91	BStBl. II 1993, 718
14.07.1993	X R 74-75/90	BStBl. II 1994, 15
27.10.1993	I R 60/91	BStBl. II 1994, 573
16.12.1993	V R 103/88	BStBl. II 1994, 278
26.01.1994	III R 39/91	BStBl. II 1994, 458
21.06.1994	VIII R 5/92	BStBl. II 1994, 856
03.07.1995	GrS 1/93	BStBl. II 1995, 617
20.12.1995	I B 111/94	BFH/NV 1996, 383
13.02.1996	VIII R 39/92	BStBl. II 1996, 409
16.02.1996	I R 183/94	BStBl. II 1996, 342
09.10.1996	XI R 71/95	BStBl. II 1997, 236
23.10.1996	I R 1-2/94	BStBl. II 1997, 139
11.02.1997	I R 161/94	BFH/NV 1997, 625
02.04.1997	X R 21/93	BStBl. II 1997, 565
15.05.1997	IV R 33/95	BFH/NV 1997, 751
12.08.1997	I B 134/96	BFH/NV 1998, 215
30.09.1997	IX R 80/94	BStBl. II 1998, 771
02.10.1997	IV R 84/96	BStBl. II 1998, 104
15.10.1997	I R 2/97	BStBl. II 1998, 175
12.11.1997	XI R 24/97	BFH/NV 1998, 690
08.01.1998	V R 32/97	BStBl. II 1998, 410
10.03.1998	VIII R 31/95	BFH/NV 1998, 1209
22.04.1998	I R 83/96	BStBl. II 1998, 698
18.06.1998	IV R 56/97	BStBl. II 1998, 735
19.08.1998	X B 101/98	BFH/NV 1999, 176
19.10.1998	VIII R 69/95	BStBl. II 2000, 230

18.10.1999	GrS 2/98	BStBl. II 2000, 123
23.05.2000	VIII R 11/99	BStBl. II 2000, 621
23.11.2000	IV R 48/99	BStBl. II 2001, 241
23.01.2001	VIII R 71/98	BFH/NV 2001, 894
27.03.2001	I R 78/99	BStBl. II 2001, 449
25.07.2001	X R 55/97	BStBl. II 2001, 809
10.10.2001	XI R 35/00	DSRE 2002, 423
17.01.2002	V R 37/00	BStBl. II 2002, 373
05.06.2002	I R 6/01 NV	DStRE 2003, 37
04.07.2002	V R 10/01	BStBl. II 2004, 662
01.08.2002	V R 21/01	BStBl. II 2003, 438
18.09.2002	X R 4/01	BFH/NV 2003, 41
09.10.2002	V R 64/99	BStBl. II 2003, 375
26.02.2003	II B 54/02	BStBl. II 2003, 483
27.02.2003	V R 78/01	BStBl. II 2004, 431
30.04.2003	II R 29/01	BFH/NV 2003, 1446
04.06.2003	I R 25/02	BStBl. II 2004, 660
01.07.2003	VIII R 24/01	BStBl. II 2003, 757
02.10.2003	IV R 48/01	BStBl. II 2004, 363
22.10.2003	I R 65/02	BStBl. II 2004, 300
03.12.2003	IV B 192/03	BStBl. II 2004, 303
18.03.2004	V R 101/01	BStBl. II 2004, 798
15.04.2004	IV R 54/02	BStBl. II 2004, 868
01.07.2004	IV R 32/02	BFH/NV 2005, 31
25.01.2005	I R 63/03	BStBl. II 2005, 501
06.04.2005	I R 85/04	BStBl. II 2005, 545
16.11.2005	X R 17/03	BFH/NV 2006, 532
25.01.2006	V R 46/04	BStBl. II 2006, 481

IV. Finanzgerichte

Gericht	Datum	Aktenzeichen	Fundstelle
FG Niedersachsen	26.05.1993	VI 272/91	Lexinform Nr. 0108009
FG München	05.05.1993	15 V 383/93	EFG, 1994, 177
FG München	05.07.1978	III 46/78 U	EFG, 1978, 676
FG des Landes Sachsen-Anhalt	26.01.1995	I 128/93	EFG, 1995, 659
FG Schleswig-Holstein	30.09.1997	V 762/97	EFG, 1998, 590

V. Bundesgerichtshof (BGH)

Datum	Aktenzeichen	Fundstelle
06.12.1979	VII ZR 313/78	DB 1980, 825
19.11.1982	V ZR 161/81	DB 1983, 655
29.01.2001	II ZR 331/00	DB 2001, 423

B. Verzeichnis der Verwaltungsanweisungen:

I. Bundesfinanzministerium

1. Richtlinien

Körperschaftsteuer-Richtlinie (KStR)

Allgemeine Verwaltungsvorschrift zur Körperschaftsteuer in der Fassung vom 13. Dezember 2004 (BStBl. I Sondernummer 2)

Umsatzsteuer-Richtlinien (UStR)

Allgemeine Verwaltungsvorschrift zur Ausführung des Umsatzsteuergesetzes in der Fassung vom 16. Dezember 2004 (BStBl. I Sondernummer 3)

2. Verwaltungsanweisungen

a. Bundesfinanzministerium (BMF)

Behörde	Datum	Aktenzeichen	Fundstelle
BMF	14.12.1987	IV A 3 – S 7170 – 21/87	UR, 1988, 97
BMF	25.03.1987	IV B 4 – S 2246 – 7/87	DB, 1987, 1016
BMF	05.10.1990	IV B 7 – S 2706 – 33/90	BStBl. I 1990, 635
BMF	16.10.1997	IV C 4 – S 7172 – 23/97	BStBl. I 1997, 887
BMF	25.03.1998	IV B 7 – S 1978 – 21/98	BStBl. I 1998, 268
BMF	16.08.2000	IV C 2 – S 1909 – 23/00	BStBl. I 2000, 1253
BMF	15.02.2002	IV C 4 – S 0174 – 2/01	BStBl. I 2002, 267

b. Andere Behörden

Behörde	Datum	Aktenzeichen	Fundstelle
FinMin Baden-W.	31.07.1997	S 3014/6	DB, 1997, 1896
FinMin Bayern	13.04.2000	33 – S 0171-81/33-177 87	DB, 2000, 954
FinMin. Brandenburg	07.03.1996	35 – S 0171 - 6/96	DB 1996, 1161
OFD Düsseldorf	07.12.2004	S 4521 – 20 – St 233 – D	DB, 2004, 2783
OFD Frankfurt/M.	22.02.1999	S 2729 A – 3 – St II 12	DStR, 1999, 1111
OFD Frankfurt/M.	09.09.2003	S 0174 A – 16 – St II 1.03	DStR, 2003, 2071
OFD Rostock	12.07.2002	S 0174 – 02-01 – St 242	DStR, 2002, 1484

LEBENS LAUF

- 1968 Geboren in Bruchsal (Landkreis Karlsruhe) am 23. August
- 08/1975 - 07/1979 Grundschule Bruchsal
- 08/1979 - 07/1985 Justus-Knecht-Gymnasium Bruchsal
- 08/1985 - 05/1988 Wirtschaftsgymnasium Bruchsal,
Abschluss: Allgemeine Hochschulreife
- 10/1988 - 05/1994 Universität Mannheim, Studiengang Betriebswirtschaftslehre,
Abschluss: Diplom-Kauffrau
- Seit 07/1994 Berufstätigkeit / Steuerberatungskanzleien
- Steuerberatungskanzlei Reichert & Reichert, Singen am Hohentwiel 1994
 - Steuerberatungskanzlei Förster, Überlingen a.B., 1994-1996
 - Steuerberatungskanzlei Reichert, Stuttgart, 1996
 - Steuerberatungskanzlei Bittrolff, Bruchsal, 1996-2003
- Seit 2003
- Fachhochschule Stralsund, Professorenvertreterin
- 2005 Bestellung zur vereidigten Buchprüferin

Eidesstattliche Versicherung

"Ich erkläre hiermit an Eides Statt, dass ich die vorliegende Arbeit ohne Hilfe Dritter und ohne Benutzung anderer als der angegebenen Hilfsmittel angefertigt habe; die aus fremden Quellen direkt oder indirekt übernommenen Gedanken sind als solche kenntlich gemacht.

Die Arbeit wurde bisher in gleicher oder ähnlicher Form keiner anderen Prüfungsbehörde vorgelegt und auch noch nicht veröffentlicht."

Stralsund, 17. Juli 2007