

Klageverfahren für die Anpassungspflicht nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO und die Ablaufhemmung. Er stellt gleichzeitig klar, dass die bloße Wiederholung des verbindlichen Regelungsgehalts eines dem Inhaltsadressaten wirksam bekannt gegebenen Grundlagenbescheids durch einen Grundlagenbescheid sowie die Bestätigung eines Grundlagenbescheids durch eine Einspruchs- oder Gerichtsentscheidung keine Anpassungspflicht i. S. des § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO auslösen und damit keine Ablaufhemmung in Gang setzen<sup>7</sup>.

Keine neuen Regelungen enthalten die AEAO zu § 171, Nr. 6.2 bis 6.4, Nr. 6.5 enthält Beispiele für die Anwendung des § 171 Abs. 10 Satz 1 AO.

### 3. Zu § 174: Widerstreitende Steuerfestsetzungen

AEAO zu § 174, Nr. 6, der Anweisungen zur Drittbezogenheit der Änderung nach § 174 Abs. 4 AO enthält, übernimmt die Entscheidung des BFH<sup>8</sup>, dass Gesellschafter einer Personengesellschaft Inhaltsadressaten des Feststellungsbescheids und damit im Gewinnfeststellungsverfahren nicht Dritte i. S. des § 174 Abs. 5 AO sind. Das bedeutet, dass sie an dem Verfahren, in dem aufgrund eines Rechtsbehelfs oder Antrags des Einspruchsbefugten (§ 352 AO) der Feststellungsbescheid begünstigend aufgehoben oder geändert wird, nicht i. S. des § 174 Abs. 5 AO beteiligt werden müssen. – Ergänzend muss hinzugefügt werden, dass sie aber nach § 360 Abs. 3 AO bzw. § 60 Abs. 3 FGO notwendig hinzuziehen bzw. beizuladen sind, sofern sie selbst einspruchs- oder klagebefugt sind (§ 352 Abs. 1 AO bzw. § 48 Abs. 1 FGO)<sup>9</sup>.

### 4. Zu § 198: Ausweispflicht, Beginn der Prüfung

Die Ergänzung in AEAO zu § 198, Nr. 1 stellt klar, dass bei einer Datenträgerüberlassung die Außenprüfung spätestens mit der Auswertung der Daten beginnt. Diese Ergänzung war im Hinblick auf das durch § 147 Abs. 6 AO geregelte Datenzugriffsrecht der Finanzbehörde erforderlich geworden.

### III. Zusammenfassung

Die bedeutsamste Änderung des AEAO durch das BMF-Schreiben vom 4. 8. 2005 sind die Weisungen zu § 31a AO. Obwohl sie sich mit den Begriffsbestimmungen und Hinweisen zum Verfahren in erster Linie an die Finanzbehörde richten, geben sie mit der Angabe der Voraussetzungen und Einschränkungen auch Hinweise für den Stpfl. Zwar handelt es sich weder bei dem Mitteilungersuchen der anderen Stelle an die Finanzbehörde noch bei der Offenbarung durch die Finanzbehörde um einen Verwaltungsakt, sodass Rechtsbehelfe insoweit ausscheiden. Der Stpfl. kann aber in analoger Anwendung des § 1004 BGB i. V. mit § 30 AO im Weg der Unterlassungsklage vor dem FG der Offenbarung widersprechen oder eine einstweilige Anordnung nach § 114 FGO beantragen<sup>10</sup>.

- 8... Vgl. BFH-Urteil vom 15. 6. 2004 VIII R 7/02, BStBl. II 2004 S. 914.  
 9... v. Wedelstädt, AO-StB 2002 S. 340 (341).  
 10... BFH-Entscheidungen vom 29. 4. 1992 I B 12/92, BStBl. II 1992 S. 645; vom 27. 10. 1993 I R 25/92, BStBl. II 1994 S. 210; Metzner, in: Beermann/Gosch, Steuerliches Verfahrensrecht, § 30 AO Rdn. 140 f., m w. N.

RA/StB Jürgen E. Milatz / Dr. Bernadette Schäfers, LL.M.oec., Hamburg

## Ausgliederung im Gemeinnützigkeitssektor am Beispiel von Krankenhäusern – Können Betriebe gewerblicher Art oder gemeinnützige Körperschaften steuerliche Organschaften nutzen?

### I. Einleitung

Dieser Beitrag befasst sich am Beispiel von Krankenhäusern mit der Frage, ob und in wieweit Betriebe gewerblicher Art von juristischen Personen des öffentlichen Rechts oder gemeinnützige Einrichtungen an einer steuerlichen Organschaft beteiligt sein können.

### II. Gründe für die Bildung einer Organschaft

Der zunehmende Wettbewerb unter den Krankenhäusern und der damit verbundene Druck, möglichst kosteneffizient zu arbeiten, zwingt viele von ihnen, ihre organisatorische Struktur zu überdenken. Nicht selten erscheint dann eine Auslagerung von Hilfsfunktionen auf gesonderte Rechtsträger wirtschaftlich zweckmäßig. So kann durch eine Poolung von Ressourcen bzw. eine Konzentration auf bestimmte Tätigkeitsfelder in den jeweiligen rechtlichen Einheiten eine Kostendegression erreicht werden. Diese Effizienzsteigerung kommt letztlich dem Krankenhausbetrieb zugute.

Eine Aufteilung von aufeinander bezogenen Funktionen zwischen separaten Rechtsträgern kann auch angezeigt sein, um langfristige steuerliche Planungssicherheit für eine gemeinnützige Einrichtung zu erreichen, die ein Krankenhaus betreibt. Wird zur Sicherung eines wirtschaftlich sinnvollen Betriebs einer

Krankenhauskantine, die regelmäßig einen nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 Satz 1 KStG steuerbefreiten Zweckbetrieb darstellt, Externen die Möglichkeit zur Nutzung der Kantine eingeräumt, ist damit zu rechnen, dass die Finanzverwaltung die Kantine als einen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb (§ 5 Abs. 1 Nr. 9 Satz 1 und 2 KStG) einstuft. Dann kann es sinnvoll sein, die Kantine in einer rechtlich selbstständigen Gesellschaft weiterzuführen. Zwar sind die Gewinne in dieser Gesellschaft nicht steuerbefreit, weil das Anbieten von Speisen und Getränken kein i. S. der §§ 51 ff. AO gemeinnütziger Zweck ist. Das Krankenhaus ist aber davor geschützt, dass es plötzlich mit Steuernachzahlungen für mehrere Jahre konfrontiert wird, wenn anlässlich einer Betriebsprüfung ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb bejaht wird.

Allerdings führt die Erledigung von wirtschaftlich und funktionell zusammengehörenden Aufgaben durch mehrere Rechtsträger nicht dazu, dass diese Einheiten steuerlich ohne weiteres als zusammengehörig behandelt werden. Aufgrund der umsatzsteuerlichen Regelungen drohen einem Krankenhaus, das nach § 4

Jürgen E. Milatz ist Partner der Sozietät Esche Schumann Commichau in Hamburg. Dr. Bernadette Schäfers war Referendarin der Sozietät.

Nr. 16 Buchst. b UStG regelmäßig umsatzsteuerfreie Leistungen erbringt, sogar Kostennachteile. Denn die Ausgliederung bringt es mit sich, dass das Krankenhaus nach § 15 Abs. 2 Nr. 1 UStG grundsätzlich keine Vorsteuer für die ihm erbrachten Lieferungen und Leistungen des anderen Rechtsträgers abziehen kann. Damit das Krankenhaus umsatzsteuerlich nicht durch das wirtschaftlich gebotene Outsourcing benachteiligt wird, wird häufig eine umsatzsteuerliche Organschaft angestrebt. Auch auf Ebene der KSt. und GewSt. gilt es, nachteilige Folgen eines Outsourcing zu vermeiden. Denn das steuerpflichtige Einkommen wird in diesem Fall grundsätzlich für jeden Rechtsträger gesondert ermittelt. Das hat die regelmäßig unerwünschte Konsequenz, dass Gewinne und Verluste nicht zwischen den selbstständigen Einheiten verrechnet werden. Indes kann durch die Bildung einer körperschaft- und gewerbsteuerlichen Organschaft zwischen einer Muttergesellschaft (Organträger) und einer oder mehrerer Tochtergesellschaften (Organgesellschaften) erreicht werden, dass das Einkommen aller Gesellschaften des Organkreises verrechnet und nur auf Ebene des Organträgers besteuert wird.

Insbes. im Gesundheitsbereich ergeben sich aktuell erhebliche Umstrukturierungserfordernisse. Für den Krankenhausbereich ist die hier nachgegangene Frage von Bedeutung, weil sie häufig als Betriebe gewerblicher Art von juristischen Personen des öffentlichen Rechts bzw. als gemeinnützige Einrichtungen organisiert sind. An ihnen sollen besondere Problemstellungen bei der steuerlichen Organschaft aufgezeigt werden. Universitätskliniken etwa sind regelmäßig Betriebe gewerblicher Art. Sie umfassen aufgrund des engen räumlichen Zusammenhangs mit der Patientenversorgung auch etwaige Nebenbetriebe wie Kantinen oder Wäschereien<sup>1</sup>. Das Universitätsklinikum Hamburg-Eppendorf stellt z. B. eine rechtsfähige Körperschaft des öffentlichen Rechts in Form einer Gliedkörperschaft der Universität Hamburg dar<sup>2</sup>. Viele Krankenhäuser, die nicht-staatliche Körperschaften sind, wie das als gemeinnützige GmbH organisierte Evangelische Amalie-Siebeking-Krankenhaus in Hamburg, sind als gemeinnützige Einrichtungen i. S. der §§ 51 ff. AO steuerbegünstigt. Es ist auch denkbar, dass Krankenhäuser als Betriebe gewerblicher Art zugleich gemeinnützig sind.

### III. Grundsätzliches zur steuerlichen Organschaft

Das Wesen der steuerlichen Organschaft besteht darin, zivilrechtlich selbstständige Rechtsträger, die wirtschaftlich eine Einheit bilden, im Steuerrecht als zusammengehörig zu behandeln. Sie eröffnet die Möglichkeit, Gewinne und Verluste zwischen rechtlich selbstständigen Einheiten verrechnen zu können und den Betrag der nichtabzugsfähigen Vorsteuer für umsatzsteuerbefreite Unternehmen zu reduzieren.

Der Gesetzgeber sieht die Bildung einer Organschaft für die Bereiche der KSt., der GewSt. und der USt. vor. Da die umsatzsteuerliche Organschaft in der Praxis stark verbreitet ist, wird sie im Folgenden zuerst behandelt.

### IV. Umsatzsteuerliche Organschaft

Die gesetzliche Grundlage der umsatzsteuerlichen Organschaft bildet § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG. Für Unternehmen mit steuerfreien Umsätzen lassen sich mit Hilfe einer umsatzsteuerlichen Organschaft erhebliche Steuervorteile erzielen.

Der Grund dafür liegt letztlich in der Regelung des § 15 Abs. 2 Nr. 1 UStG. Sie schließt den Vorsteuerabzug für Lieferungen und sonstige Leistungen aus, die der Unternehmer in Ausführung seiner steuerfreien Umsätze verwendet.

Üblicherweise ist die entstehende Vorsteuer umso höher, je näher der Stpfl. in der Liefer- und Leistungskette zum Endverbraucher steht. Deshalb erscheint es für Unternehmen, die wegen

§ 15 Abs. 2 Nr. 1 UStG keine Vorsteuerabzugsberechtigung haben und relativ nah am Endverbraucher stehen, erstrebenswert, den Betrag ihrer nichtabziehbaren Vorsteuer durch eine Vereinigung einer Liefer- bzw. Leistungsstufe mit der vorangehenden Stufe zu reduzieren.

Lässt ein Krankenhaus, das nach § 4 Nr. 16 Buchst. b UStG steuerfreie Umsätze erzielt, eine externe Wäscherei für sich arbeiten, kann es die ihm von dieser Wäscherei in Rechnung gestellte USt. nach § 15 Abs. 2 Nr. 1 UStG nicht als Vorsteuer abziehen. Gerade bei personalintensiven Tätigkeiten wie denen einer Wäscherei ist der erzeugte „Mehrwert“ typischerweise aber besonders hoch. Bilden hingegen die Wäscherei als Organgesellschaft und das Krankenhaus als Organträger einen Organkreis, ist nur die der Wäscherei von ihren Lieferanten in Rechnung gestellte Vorsteuer, die im Regelfall geringer ist, nicht abziehbar. Da Innenumsätze im Organkreis nicht umsatzsteuerbar sind, weil die Organgesellschaft nur unselbstständiger Teil des Unternehmens des Organträgers ist<sup>3</sup>, spart das Krankenhaus den Betrag an USt., der auf den bei der Wäscherei erzielten „Mehrwert“ entfällt.

Anders als bei der ertragsteuerlichen Organschaft ist es für die umsatzsteuerliche Organschaft nicht erforderlich, dass zwischen der Organgesellschaft und dem Organträger ein Organschaftsvertrag abgeschlossen wird. § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG verlangt nur, dass nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse eine Eingliederung der Organgesellschaft in das Unternehmen des Organträgers vorliegt.

#### 1. Organträger

Die einzige Anforderung, die § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG an einen Organträger stellt, ist, dass er ein Unternehmer sein muss. Damit kann Jeder, der eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit gem. der Legaldefinition des Unternehmerbegriffs in § 2 Abs. 1 Satz 1 UStG selbstständig ausübt, Organträger sein.

Im Krankenhausesektor ergeben sich daraus keine Restriktionen, denn das Betreiben eines Krankenhauses führt stets zur Unternehmereigenschaft, gleich ob es in einer privatrechtlichen Rechtsform oder als Betrieb gewerblicher Art einer juristischen Person des öffentlichen Rechts geführt wird<sup>4</sup>.

Ist der Krankenhausbetreiber eine gemeinnützige Körperschaft i. S. der §§ 51 ff. AO, steht dieser Status seiner Fähigkeit, Organträger sein zu können, nicht entgegen<sup>5</sup>. Insbes. ist jede gemeinnützige Einrichtung, die ein Krankenhaus betreibt, Unternehmer

1... RFH vom 9. 7. 1937 V D 1/37, RStBl. 1937 S. 1306; vom 2. 7. 1938, GrS D 5/38, RStBl. 1938 S. 743; FinVerw. 1984 StEK AO 1977, § 52 Nr. 32; Boff, in: Ernst & Young, Komm. z. KStG, 43. Aktualisierung 2005, § 4 Rdn. 228; Felder, in: Dötsch/Eversberg/Jost, Komm. z. KStG, 52. ErgLfg. 2004, § 4 KStG Rdn. 71 unter „Hochschulklinik“; Frotzcher, in: Frotzcher/Maas, Komm. z. KStG, 77. ErgLfg. 2004, § 4 Rdn. 18; a. A. soweit ersichtlich nur Knies, UStR 1969 S. 24, 153.

2... Gesetz zur Errichtung der Körperschaft „Universitätsklinikum Hamburg-Eppendorf“ vom 12. 9. 2001, HmbGVBl. 2001 S. 375.

3... Vgl. BFH-Urteil vom 11. 1. 1990 V R 156/84, BFH/NV 1990 S. 741; vom 3. 4. 2003 V R 63/01, BStBl. II 2004 S. 434 = DB 2003 S. 1661; Radeisen, in: Vogel/Schwarz, Komm. z. UStG, 123. ErgLfg. 2004, § 2 Rdn. 112, 215 ff.; Stadie, in: Rau/Dürnwächter/Flick, Komm. z. UStG, 120. ErgLfg. 2004, § 2 Rdn. 654.

4... Vgl. zur umsatzsteuerrechtlichen Organschaft mit einer juristischen Person des öffentlichen Rechts als Organträger BFH-Urteil vom 9. 10. 2002 V R 64/99, BStBl. II 2003 S. 375 = DB 2003 S. 646; Schmidt/Müller/Stöcker, Die Organschaft, 6. Aufl., S. 299. Zu beachten ist, dass nicht der einzelne Betrieb gewerblicher Art ein Unternehmen darstellt, sondern die Gesamtheit aller Betriebe gewerblicher Art das Unternehmen der jeweiligen juristischen Person des öffentlichen Rechts bilden; vgl. BFH-Urteil vom 18. 8. 1988 V R 194/83, BStBl. II 1988 S. 932 = DB 1988 S. 2443; Abschn. 23 Abs. 2 Satz 1 UStR.

(Fn. 5 auf S. 1763).

gem. § 2 Abs. 2 Nr. 1 UStG. Als Vermögenssphäre, der diese Tätigkeit angehört, kommt nur ein Zweckbetrieb in Betracht. Dort findet ebenso ein entgeltlicher Leistungsaustausch statt wie in der Sphäre eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs oder einer Vermögensverwaltung. Nur im Hinblick auf die ideelle Tätigkeit einer Körperschaft, der der Betrieb eines Krankenhauses nicht angehören kann, ist mangels einer Erbringung von Leistungen im Leistungsaustausch keine Unternehmereigenschaft gegeben<sup>6</sup>.

Ob die im Unternehmen des Organträgers erzielten Umsätze bzw. die diesem von der Organgesellschaft zuzurechnenden Umsätze umsatzsteuerbefreit sind oder einem ermäßigten USt.-Satz unterliegen, spielt keine Rolle. Insofern bleibt es bei der regulären Systematik des USt.-Rechts, die zwischen der Unternehmereigenschaft und der Frage, ob die erzielten Umsätze steuerpflichtig sind und welchem USt.-Satz sie unterliegen, trennt. § 2 Abs. 2 Nr. 2 Satz 3 UStG sieht als Rechtsfolge der Organschaft ausdrücklich nur vor, dass die Unternehmensteile von Organträger und -gesellschaft als einheitliches Unternehmen zu behandeln sind. Unternehmer im USt.-Recht ist danach nur der Organträger.

Zu beachten ist allerdings, dass es nach der neueren Rechtsprechung des BFH nicht mehr ausreicht, wenn die betreffende Einheit erst durch die Zurechnung der Tätigkeit der Organgesellschaft Unternehmer i. S. des § 2 Abs. 1 Satz 1 UStG wird. Ebenso wenig ist die Unternehmereigenschaft durch eine bloße Beteiligung an einer Gesellschaft oder durch unentgeltliche Tätigkeit erreichbar<sup>7</sup>. Der BFH schließt sich insofern der EuGH-Rechtsprechung an, der zufolge eine Holding, die nur Beteiligungen hält und verwaltet, keine Unternehmereigenschaft erlangen kann<sup>8</sup>. Um Unternehmer und damit Organträger sein zu können, müssen eigene entgeltliche Leistungen erbracht werden; es genügt aber, dass dies gegenüber einer Organgesellschaft geschieht<sup>9</sup>.

## 2. Organgesellschaft

Der Kreis möglicher Organgesellschaften ist durch § 2 Abs. 2 Nr. 2 Satz 1 UStG auf juristische Personen begrenzt. Damit scheidet nichtrechtsfähige Einheiten wie z. B. unselbstständige Stiftungen oder nichtrechtsfähige Vereine als Organgesellschaft aus.

Auch juristische Personen des öffentlichen Rechts können keine Organgesellschaften sein, selbst wenn sie Betriebe gewerblicher Art unterhalten<sup>10</sup>. Zwar differenziert der Wortlaut des § 2 Abs. 2 Nr. 2 Satz 1 UStG nicht zwischen juristischen Personen des Privatrechts und solchen des öffentlichen Rechts. Juristische Personen des öffentlichen Rechts sind aber nicht von privaten Wirtschaftsteilnehmern über Anteils- oder Stimmrechte beherrschbar, sondern erfüllen die ihnen übertragenen Aufgaben autonom. Deshalb scheidet sie a priori als Organgesellschaften aus.

Weitere Eingrenzungen in Bezug auf potenzielle Organgesellschaften ergeben sich aus den Eingliederungsvoraussetzungen.

## 3. Eingliederungsvoraussetzungen

Die drei Merkmale der Eingliederung, die § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG nennt, nämlich die finanzielle, wirtschaftliche und organisatorische Eingliederung, müssen sämtlich vorliegen. Allerdings können sie im Einzelfall unterschiedlich stark ausgeprägt sein<sup>11</sup>.

### a) Die Eingliederungsmerkmale im Einzelnen

Die Organgesellschaft muss finanziell in das Unternehmen des Organträgers eingegliedert sein. Dieser muss die entscheidende Anteilsmehrheit bzw. die Stimmmehrheit besitzen, die es ermöglicht, Beschlüsse in der Organgesellschaft durchzusetzen (Abschn. 21 Abs. 4 Satz 2 UStR). An diesem Merkmal scheitert die Bildung einer Organschaft mit einer Stiftung oder einem Verein als Organgesellschaften<sup>12</sup>. Eine finanzielle Eingliederung in das Unternehmen des Organträgers ist insofern nicht denkbar.

Eine organisatorische Eingliederung ist gegeben, wenn der Organträger durch organisatorische Maßnahmen sicherstellt, dass in der Organgesellschaft sein Wille auch tatsächlich ausgeführt wird (vgl. Abschn. 21 Abs. 6 Satz 1 UStR). Dafür reicht Personenidentität zwischen den Leitungsgremien des Organträgers und der Organgesellschaft aus<sup>13</sup>.

Um wirtschaftlich eingegliedert zu sein, muss die Organgesellschaft gem. dem Willen des Unternehmers im Rahmen des Gesamtunternehmens wirtschaftlich tätig sein. Die Tätigkeiten von Organträger und Organgesellschaft müssen sich fördern und ergänzen. Es genügt ein vernünftiger wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen der Organgesellschaft und dem Unternehmen des Organträgers z. B. i. S. einer wirtschaftlichen Kooperation<sup>14</sup>.

### b) Gemeinnützigkeit versus Eingliederung?

Zu klären bleibt die Frage, ob diese Eingliederungsvoraussetzungen mit den gemeinnützigkeitsrechtlichen Vorgaben vereinbar sind. Das dürfte nur dann unproblematisch der Fall sein, wenn eine nicht gemeinnützige Organgesellschaft in das Unternehmen eines gemeinnützigen Organträgers eingegliedert ist. Nur dann steht fest, dass der Organträger seine gemeinnützigen Zwecke mit Hilfe der Organgesellschaft realisieren kann.

Handelt es sich hingegen bei der Organgesellschaft um eine gemeinnützige Körperschaft, ist die umsatzsteuerliche Organschaft grundsätzlich gemeinnützigkeitsrechtlich schädlich. Zwar dürfte die wirtschaftliche Eingliederung regelmäßig vor dem Hintergrund des Gemeinnützigkeitsrechts nicht zu beanstanden sein<sup>15</sup>. Denn zum einen sind die Anforderungen an dieses Merkmal keine sehr hohen. Andererseits darf auch ein gemeinnütziger Rechtsträger wirtschaftlich tätig sein; er darf nur nicht in erster Linie eigenwirtschaftliche Zwecke verfolgen (§ 55 Abs. 1 AO).

Die Bedenken resultieren vielmehr aus den Erfordernissen der finanziellen und organisatorischen Eingliederung. Sie gewährleisten, dass der Organträger der Organgesellschaft seinen Willen aufzwingen kann. Eine solche Einflussnahmemöglichkeit bedeutet im letzten, dass das, was in der Organgesellschaft geschieht, maßgeblich vom Willen des Organträgers abhängt. Re-

- 5... Vgl. BFH-Urteil vom 20. 2. 1992 V R 80/85, BFH/NV 1993 S. 133. In dem Urteil wurde die Organträger-eigenschaft eines gemeinnützigen Vereins nur abgelehnt, weil die Eingliederungsvoraussetzungen nicht gegeben waren.
- 6... Vgl. BFH-Urteil vom 20. 12. 1984 V R 25/76, BStBl. II 1985 S. 176 = DB 1985 S. 792; Orth, Outsourcing durch gemeinnützige Einrichtungen, Rote Seiten zu Stiftung & Sponsoring 5/99, S. 15; Rasche, in: Schauhoff, Handbuch der Gemeinnützigkeit, S. 631.
- 7... BFH vom 9. 10. 2002, a.a.O. (Fn. 4).
- 8... EuGH-Urteil vom 27. 9. 2001 Rs. C-16/00, Cibo Participations SA, EuGHE 2001 S. I-6663 = UR 2001 S. 500 = DB 2001 S. 2482.
- 9... BFH vom 9. 10. 2002, a.a.O. (Fn. 4); ebenso Klenk, in: Sölich/Ringel, Komm. z. UStG, 52. ErgLfg. 2004, § 2 Rdn. 97; Radeisen, a.a.O. (Fn. 3), § 2 UStG Rdn. 122; a. A. wohl Hüttemann, in: Herzog, Organschaft, 2003, S. 399 (406).
- 10... BFH-Urteil vom 20. 12. 1973 V R 87/70, BStBl. II 1974 S. 311; i.E. ebenso die Finanzverwaltung, vgl. Abschn. 21 Abs. 2 Satz 1 UStG; Radeisen, a.a.O. (Fn. 3), § 2 UStG Rdn. 124; Reiß, in: Reiß/Krausel/Langer, Komm. z. UStG, 51. Aktualisierung 2004, § 2 Rdn. 152.
- 11... BFH vom 3. 4. 2003, a.a.O. (Fn. 3); BFH-Urteil vom 25. 6. 1998 V R 76/97, BFH/NV 1998 S. 1534; Abschn. 21 Abs. 1 Satz 2 UStR; Heidner, in: Bunjes/Geist, Komm. z. UStG, § 2 Rdn. 113; Klenk, a.a.O. (Fn. 9), § 2 Rdn. 106.
- 12... Vgl. auch Achatz/Moritz, in: Kötz/Rawert/Schmidt/Walz, Non Profit Law Yearbook, 2003, S. 43 (47); Rasche, a.a.O. (Fn. 6), S. 632.
- 13... BFH-Urteil vom 17. 1. 2002 V R 37/00, BStBl. II 2002 S. 373.
- 14... BFH vom 3. 4. 2003, a.a.O. (Fn. 1); vom 25. 6. 1998, a.a.O. (Fn. 11); Abschn. 21 Abs. 5 Satz 1 UStR; Schmidt/Müller/Stöcker, a.a.O. (Fn. 4), S. 314.
- 15... Vgl. BMF-Schreiben vom 7. 11. 1973, DB 1973 S. 2169, sich anschließend an FG Münster vom 26. 8. 1970 V 107/30 U, EFG 1971 S. 47; Hüttemann, a.a.O. (Fn. 9), S. 408.

regelmäßig wird sich die tatsächliche Geschäftsführung der Organgesellschaft daher nicht mehr an der Verfolgung ihrer steuerbegünstigten Zwecke orientieren, wie es § 63 Abs. 1 AO verlangt, sondern an den Zielen des Organträgers, die wirtschaftlicher Natur sind. Eine Ausnahme ist nur dann vorstellbar, wenn der Organträger in keiner Weise von seiner Einflussnahmemöglichkeit Gebrauch macht bzw. wenn der Organträger dieselben steuerbegünstigten Zwecke wie die Organgesellschaft verfolgt, sodass es nicht zu Zielkonflikten kommen kann<sup>16</sup>.

#### 4. Folgen der umsatzsteuerlichen Organschaft

Die Bildung einer umsatzsteuerlichen Organschaft führt dazu, dass die Unternehmensteile der Organgesellschaft und des Organträgers als einheitliches Unternehmen zu behandeln sind. Von den zivilrechtlich selbstständigen Organgesellschaften an Außenstehende erbrachte Leistungen sind umsatzsteuerlich als vom Organträger erbrachte Leistungen zu behandeln.

##### a) Anwendung der Steuerbefreiung des § 4 Nr. 16 Buchst. a und b UStG

Ist ein Krankenhausträger an einer Organschaft beteiligt, können sich im Hinblick auf die Steuerbefreiung des § 4 Nr. 16 Buchst. a und b UStG Folgeprobleme bei der Auslegung dieser Normen ergeben. § 4 Nr. 16 UStG gewährt eine Steuerbefreiung für Umsätze, die z. B. mit dem Betrieb eines Krankenhauses eng verbunden sind. Besteht das Unternehmen des Organträgers etwa in einem Krankenhaus und erbringt die Organgesellschaft gegenüber Dritten Leistungen, die mit dem Betrieb dieses Krankenhauses eng zusammenhängen (z. B. Fernsprechanlagen an Patienten)<sup>17</sup>, stellt sich die Frage, ob die so erzielten Umsätze steuerfrei sind<sup>18</sup>. Das ist u. E. zu bejahen. Der Wortlaut des § 4 Nr. 16 UStG verlangt nur eine enge sachliche Verbundenheit zwischen den Tätigkeiten. Außerdem liegt ein einheitliches Unternehmen „Krankenhaus“ vor, dem die Aktivitäten der Organgesellschaft zuzurechnen sind. Das unterscheidet diese Konstellation gerade von den Fällen, in denen ohne Vorliegen einer Organschaft zwei zivilrechtlich verschiedene Leistungsträger agieren<sup>19</sup>. Auch der Telos des § 4 Nr. 16 UStG steht der hier vertretenen Auslegung nicht entgegen. Die Norm bezweckt die Begünstigung der Patienten und ihrer Kostenträger, insbes. der Sozialversicherung<sup>20</sup>. Es besteht keine Gefahr, dass dieser Zweck unterlaufen wird, da der Organkreis eine wirtschaftliche Einheit bildet.

##### b) Auswirkungen im Bereich der Ertragsteuern

Ferner sei darauf hingewiesen, dass die Begründung einer allein umsatzsteuerlichen Organschaft auch Auswirkungen im ertragsteuerlichen Bereich zeitigen kann, wenn der Organträger eine gemeinnützige Körperschaft ist. Wegen der finanziellen und organisatorischen Eingliederung der Organgesellschaft übt der Organträger regelmäßig einen entscheidenden Einfluss auf deren laufende Geschäftsführung aus. Das hat zur Konsequenz, dass die Beteiligung an der Organgesellschaft dem grundsätzlich nicht von den Ertragsteuern befreiten Bereich eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs und nicht (mehr) dem einer Vermögensverwaltung zuzuordnen ist. Zwar sind die Beteiligungserträge wegen § 8b KStG weiterhin zumindest i. H. von 95% steuerfrei. Die Einordnung der Beteiligung in einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb macht dennoch einen Unterschied wegen der gemeinnützigkeitsrechtlichen Regelungen. Der Beteiligungsertrag ist z. B. bei der Frage zu berücksichtigen, ob die Freigrenze des § 64 Abs. 3 AO überschritten wird, ab der der Fiskus auf die Einnahmen aus wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben zugreift.

#### 5. Ausblick

Betriebe gewerblicher Art oder gemeinnützige Einrichtungen können Organträger im Rahmen einer umsatzsteuerlichen Or-

ganschaft sein. Als Organgesellschaft kommen Betriebe gewerblicher Art überhaupt nicht und gemeinnützige Einrichtungen nur sehr eingeschränkt in Betracht. Eine Organschaft mit einer gemeinnützigen Organgesellschaft ist nur zulässig, wenn der Organträger entweder tatsächlich keinerlei Einfluss auf deren Tätigkeit ausübt oder wenn er ebenfalls gemeinnützig ist und dieselben steuerbegünstigten Zwecke wie die Organgesellschaft verfolgt.

Der Bundesrechnungshof ist in seinem Bericht zur umsatzsteuerrechtlichen Behandlung der öffentlichen Hand zu dem Ergebnis gekommen, dass die deutsche Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand nicht gemeinschaftsrechtskonform sei<sup>21</sup>. Davon ist jedoch in erster Linie die Abgrenzung zwischen hoheitlicher und wirtschaftlicher Tätigkeit betroffen, die gegenwärtig zu einer wettbewerbsschädlichen partiellen Nichtbesteuerung der öffentlichen Hand führt. Auf die umsatzsteuerrechtliche Organschaft werden entsprechende Gesetzesänderungen deshalb nur insofern Einfluss haben, als es darum geht, die Unternehmereigenschaft der öffentlichen Hand neu zu definieren. Die Fähigkeit von Betrieben gewerblicher Art, Teil eines Organkreises zu sein, wird eine mögliche Reform des USt-Rechts nach den Vorgaben des Bundesrechnungshofs in der Sache nicht antasten.

Die Rechtsfigur der Organschaft selbst steht nicht in europarechtlichem Zweifel. Art. 4 Abs. 4 Unterabs. 2 der 6. EG-Richtlinie erlaubt es den Mitgliedstaaten nämlich ausdrücklich, „im Inland ansässige Personen, die zwar rechtlich unabhängig, aber durch gegenseitige finanzielle, wirtschaftliche und organisatorische Beziehungen eng miteinander verbunden sind, zusammen als einen Stpfl. zu behandeln.“

#### V. Die ertragsteuerliche Organschaft

Der Begriff der ertragsteuerlichen Organschaft wird hier als Sammelbezeichnung für die körperschaftsteuerliche und die gewerbsteuerliche Organschaft verwendet. Die weiteren Ausführungen konzentrieren sich allerdings auf die körperschaftsteuerliche Organschaft, wie sie in den §§ 14 ff. KStG geregelt ist, da die gewerbsteuerliche Organschaft an die körperschaftsteuerliche Organschaft angeglichen ist: Sie ist in § 2 Abs. 2 Satz 2 und 3 GewStG bezugnehmend auf das KStG normiert. Deshalb gelten die folgenden Ausführungen zur körperschaftsteuerrechtlichen Organschaft entspr. für die gewerbsteuerliche Organschaft<sup>22</sup>.

- 16... Von der Gemeinnützigkeitsrechtlichen Unschädlichkeit einer Organschaft zwischen gemeinnützigen Organträgern und -gesellschaften gehen generell auch *Achatz/Moritz*, a.a.O. (Fn. 12), S. 43 (48); *Hüttemann*, a.a.O. (Fn. 9), S. 407; *Schauhoff*, a.a.O. (Fn. 6), S. 835 aus. Sie verlangen aber nicht, dass die verfolgten gemeinnützigen Zwecke bei Organträger und Organgesellschaft identisch sein müssen.
- 17... Gem. Abschn. 100 Abs. 2 Nr. 6 UStR kann die Überlassung von Fernsprechanlagen zu den eng verbundenen Umsätzen i. S. des § 4 Nr. 16 UStG gehören.
- 18... *Reiß* (a.a.O. [Fn. 10]), § 2 UStG Rdn. 101.1 spricht sich unter Hinweis auf BFH-Urteil vom 9. 4. 1963 V 68/60 U (BStBl. III 1963 S. 274) dafür aus.
- 19... In diesen Fällen dürfte § 4 Nr. 16 UStG keine Anwendung finden, vgl. auch FG Baden-Württemberg vom 31. 7. 1997 3 K 264/92, EFG 1997 S. 1561.
- 20... BFH-Urteil vom 18. 10. 1990 V R 35/85, BStBl. II 1991 S. 157 = DB 1991 S. 847; FG Baden-Württemberg vom 31. 7. 1997, a.a.O. (Fn. 19).
- 21... Bundesrechnungshof, Bericht nach § 99 BHO vom 2. 11. 2004 S. 39 f. Gl. A. *Lange*, DB 2004 S. 2776; *Heizmann/Heizmann/Schröder*, DStR 2004 S. 705.
- 22... Näher zur gewerbsteuerlichen Organschaft vgl. *Güroff*, in: *Glanegger/Güroff*, Komm. z. GewStG, 5. Aufl., § 2 Rdn. 190 ff., § 8 Nr. 1 Rdn. 73; *Obermeier*, in: *Blümich*, Komm. z. EStG/KStG/GewStG, 84. ErgLfg. 2004, § 2 GewStG Rdn. 680 ff.; *Schmidt/Müller/Stöcker*, a.a.O. (Fn. 4), S. 224.

Die ertragsteuerliche Organschaft setzt voraus, dass zwischen Organträger und Organgesellschaft ein Ergebnisabführungsvertrag (EAV) besteht und die Organgesellschaft finanziell in den Organträger eingegliedert ist.

### 1. Organträger

Organträger können nach § 14 Abs. 1 Satz 1 KStG nur rechtliche Einheiten sein, die ein gewerbliches Unternehmen unterhalten. Handelt es sich dabei um eine unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaft, darf diese nicht steuerbefreit sein<sup>23</sup>.

Auch Krankenhäuser können als Organträger grundsätzlich zu einem Organkreis gehören, unabhängig davon, ob sie als Betriebe gewerblicher Art oder von einem gemeinnützigen Rechtsträger geführt werden.

#### a) Betriebe gewerblicher Art als Organträger

Ein Betrieb gewerblicher Art kann auf Seiten des Organträgers generell Bestandteil eines Organkreises sein<sup>24</sup>. Er muss dazu allerdings einen Gewerbebetrieb i. S. des § 15 Abs. 2 EStG unterhalten.

Da § 4 Abs. 1 Satz 2 KStG nur eine Einnahmeerzielungsabsicht, nicht aber eine Gewinnerzielungsabsicht voraussetzt, lässt die Erfüllung der Merkmale eines Betriebs gewerblicher Art allein noch nicht darauf schließen, dass dieser ein gewerbliches Unternehmen i. S. des § 14 Abs. 1 Satz 1 KStG unterhält. Es kommt darauf an, ob im Einzelfall die Gewinnerzielungsabsicht gegeben ist. Insbes. bei dauerdefizitären Betrieben dürfte sie fehlen<sup>25</sup> mit der Folge, dass diese nicht als Organträger fungieren können.

Beim Betrieb eines Krankenhauses durch eine juristische Person des öffentlichen Rechts steht häufig die Daseinsvorsorge der Bevölkerung im Vordergrund. Daher ist eine genaue Prüfung vorzunehmen, ob tatsächlich eine Gewinnerzielungsabsicht vorliegt.

Bei Vorliegen der übrigen Voraussetzungen der Organschaft fungiert allein der Betrieb gewerblicher Art als Organträger. Das gilt auch, wenn er selbst nicht als selbstständiges Rechtssubjekt organisiert ist, was nach § 4 Abs. 1, Abs. 2 KStG möglich ist<sup>26</sup>. Entscheidend ist, dass der Betrieb gewerblicher Art gem. § 1 Abs. 1 Nr. 6 KStG im Verhältnis zur juristischen Person des öffentlichen Rechts, zu der er gehört, ein eigenständiges Steuerrechtssubjekt bildet.

#### b) Gemeinnützige Körperschaften als Organträger

Will eine gemeinnützige Körperschaft, die ein Krankenhaus unterhält, als Organträger auftreten, sind nicht nur die Regelungen zur Organschaft gem. §§ 14 ff. KStG zu beachten, sondern auch die besonderen Anforderungen, die das Gemeinnützigkeitsrecht (§§ 51 ff. AO) an die jeweiligen steuerbegünstigten Körperschaften stellt.

#### c) Gemeinnützigkeit versus Organträgerfähigkeit?

Mit Blick auf die Vorschriften zur Organschaft stellt sich die Frage, ob die Steuerbefreiung für gemeinnützige Körperschaften nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG ihre Fähigkeit ausschließt, Organträger sein zu können. Denn nach dem Wortlaut des § 14 Abs. 1 Nr. 2 KStG kommen nur nicht steuerbefreite Körperschaften als Organträger in Betracht. Allerdings erstreckt sich die Steuerbefreiung für Gemeinnützige nicht auf sämtliche Vermögenssphären; § 5 Abs. 1 Nr. 9 Satz 2 KStG sieht eine partielle Steuerpflicht vor, wenn und soweit ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb vorhanden ist<sup>27</sup>.

Vor diesem Hintergrund sind verschiedene Auslegungen des § 14 Abs. 1 Nr. 2 KStG denkbar. Erstens könnte die Norm sehr restriktiv zu verstehen sein. Dann würde eine partielle Steuerpflicht eines gemeinnützigen Rechtsträgers nicht ausreichen, um

ihn als potentiellen Organträger zu qualifizieren<sup>28</sup>. Zweitens könnte das Unterhalten eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs dazu führen, dass eine gemeinnützige Körperschaft mit diesem steuerpflichtigen Teilbereich als Organträger fungieren kann<sup>29</sup>. Extensiv verstanden könnte § 14 Abs. 1 Nr. 2 KStG auch zulassen, dass ein gemeinnütziger Rechtsträger, der einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb unterhält, mit einer anderen, nicht steuerbefreiten Vermögenssphäre als Organträger auftritt.

Angesichts von Sinn und Zweck des § 14 Abs. 1 Nr. 2 KStG erscheint eine restriktive Auslegung der Norm nicht angezeigt. Denn diese Regelung soll verhindern, dass durch Bildung eines Organkreises grundsätzlich steuerpflichtiges Einkommen, das die Organgesellschaft erzielt, dem Besteuerungszugriff durch seine Zurechnung an den Organträger entzogen wird<sup>30</sup>. Wenn ein gemeinnütziger Rechtsträger einen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb unterhält, ist diese Gefahr allerdings nicht gegeben. Aus diesem Grund kann ein gemeinnütziger Rechtsträger, der partiell steuerpflichtig ist, durchaus Organträger sein<sup>31</sup>. Die Voraussetzung, dass der Organträger ein gewerbliches Unternehmen betreibt, d. h. gewerblich i. S. des § 15 Abs. 2 EStG tätig sein muss, wird in diesen Fällen regelmäßig erfüllt sein.

U. E. steht es der Eignung einer gemeinnützigen Körperschaft, Organträger zu sein, auch nicht entgegen, wenn sie im Einzelfall die Freigrenze des § 64 Abs. 3 AO unterschreitet. Nach dieser Regelung werden Einnahmen im wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb bis zur Höhe von 30 678 € nicht besteuert. Ausschlaggebend für die Eignung zur Organträgerschaft ist allein, dass überhaupt ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb vorliegt, an den die Gewinne der anderen Gesellschaft abzuführen sind. Der Vereinfachungsgedanke, der § 64 Abs. 3 AO zugrunde liegt, läuft der Wertung des § 14 Abs. 1 Nr. 2 KStG nicht zuwider. Der Gesetzgeber hat mit dem Erlass des § 64 Abs. 3 AO klargestellt, dass er in Randbereichen von einer Steuererhebung absehen will, weil der damit verbundene bürokratische Aufwand für die Körperschaft unverhältnismäßig hoch wäre<sup>32</sup>. Er nimmt damit in Kauf, dass grundsätzlich steuerpflichtige Einnahmen in gewissem Rahmen unversteuert bleiben.

Das Vorhandensein eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs allein kann allerdings nicht dazu führen, dass die betreffende gemeinnützige Körperschaft auch dann als Organträger fungieren kann, wenn der Gewinn der potenziellen Organgesellschaft nur in steuerbefreite Vermögenssphären fließt. Gegen eine derart weite Interpretation spricht, dass der Gewinn der Organgesellschaft gem. § 14 Abs. 1 Satz 1 KStG an ein gewerbliches Unter-

23... § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 KStG; auf § 18 KStG, der sich mit ausländischen Organträgern befasst, soll hier nicht weiter eingegangen werden.

24... So auch *Erle*, in: *Erle/Sauter*, Komm. z. KStG, § 14 Rdn. 54a; *Olbinger*, in: *Streck*, Komm. z. KStG, 6. Aufl., § 14 Rdn. 7.

25... Vgl. *Dötsch*, *Der Konzern* 2003 S. 21.

26... BFH-Urteil vom 13. 3. 1974 I R 7/71, BStBl. II 1974 S. 391; *Erle*, a.a.O. (Fn. 24), KStG, 2003, § 14 Rdn. 54a; *Walter*, in: *Ernst & Young*, a.a.O. (Fn. 1), § 14 KStG Rdn. 267.

27... Ob es sich bei der Steuerbefreiung des § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG um eine sachliche oder um eine persönliche handelt, kann dahinstehen.

28... So i. E. *Buchna*, *Gemeinnützigkeit im Steuerrecht*, 8. Aufl., S. 213.

29... So i. E. *Erle*, in: *Erle/Sauter*, a.a.O. (Fn. 24), 2003, § 14 KStG Rdn. 28; *Hüttemann*, a.a.O. (Fn. 9), S. 400; *Witt*, *Die Organschaft im Ertragsteuerrecht*, 1999, S. 84.

30... Vgl. *Frotscher*, *Körperschaftsteuer*, 2004, S. 107; *Walter*, in: *Ernst & Young*, a.a.O. (Fn. 1), § 14 KStG Rdn. 266.

31... Wie hier *Frotscher*, a.a.O. (Fn. 1), § 14 KStG Rdn. 21.

32... *Tipke*, in: *Tipke/Kruse*, Komm. z. AO/FGO, 105. ErgLfg. 2004, § 64 Rdn. 14; *Uterhark*, in: *Schwarz*, Komm. z. AO, 111. ErgLfg. 2004, § 64 Rdn. 24.

nehmen zu erfolgen hat. Der Gesetzgeber unterscheidet insofern zwischen dem gewerblichen Unternehmen, an das der Gewinn abzuführen ist, einerseits und dem Träger des Unternehmens als Organträger andererseits. Unabhängig davon, ob der Begriff des gewerblichen Unternehmens einen Gewerbebetrieb i. S. von § 2 GewStG voraussetzt<sup>33</sup> oder entsprechend § 15 Abs. 2 EStG auszulegen ist<sup>34</sup>, scheidet damit jedenfalls der Bereich der Vermögensverwaltung als gewerbliches Unternehmen aus. Im ideellen Bereich kann eine gemeinnützige Körperschaft keine erwerbswirtschaftliche Betätigung ausüben, sodass auch insofern kein gewerbliches Unternehmen vorliegen kann.

Ob eine Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft über einen Zweckbetrieb gehalten werden kann, ist noch ungeklärt<sup>35</sup>. U. E. ist dies abzulehnen, weil mit dem Halten von Beteiligungen unmittelbar noch keine steuerbegünstigten Zwecke durch die gemeinnützige Einrichtung verwirklicht werden. Außerdem wäre es sonst möglich, wenn in diesen Fällen die Organträgereigenschaft der gemeinnützigen Körperschaft bejaht würde, dass entgegen dem Telos von § 14 Abs. 1 Nr. 2 KStG erreicht wird, dass grundsätzlich steuerpflichtige Einnahmen der Organgesellschaft nicht besteuert werden würden. Daher ist ein gewerbliches Unternehmen in Gestalt eines Zweckbetriebs ebenfalls nicht denkbar.

Festzuhalten ist, dass nach § 14 Abs. 1 Nr. 2 KStG auch gemeinnützige Körperschaften als Organträger in Betracht kommen. Allerdings müssen sie die Beteiligung an der potenziellen Organgesellschaft im steuerpflichtigen Bereich des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs halten.

#### d) Organträgereigenschaft versus Gemeinnützigkeit?

Möglicherweise ist die Eigenschaft als Organträger i. S. des § 14 Abs. 1 Nr. 2 KStG mit den Anforderungen, die das Gemeinnützigkeitsrecht an steuerbegünstigte Körperschaften stellt, unvereinbar. Zweifel entstehen, weil der von § 14 Abs. 1 KStG als Voraussetzung einer Organschaft verlangte EAV analog § 302 AktG eine entsprechende Verpflichtung des Organträgers bedingt, etwaige Verluste auf Ebene der Organgesellschaft auszugleichen.

Dem gegenüber steht das Selbstlosigkeitsgebot des Gemeinnützigkeitsrechts. Insbes. verpflichtet § 55 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 AO gemeinnützige Körperschaften, ihre Mittel nur für gemeinnützige Zwecke zu verwenden. Daraus resultiert ein grundsätzliches Verbot, Verluste in einem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb mit gemeinnützig zu verwendenden Mitteln auszugleichen. Nichts anderes kann nach unserer Auffassung im Hinblick auf Verluste einer Beteiligungsgesellschaft gelten, deren Anteile im wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb gehalten werden<sup>36</sup>. Denn wirtschaftlich gesehen besteht kein wesentlicher Unterschied zwischen einer gemeinnützigen Einrichtung, die sich unter ihrer eigenen Rechtsform wirtschaftlich betätigt und einer solchen Einrichtung, die die Anteile an einer Beteiligungsgesellschaft, die allein nach außen am Markt auftritt, im wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb hält.

Andererseits ist zu berücksichtigen, dass die zur Bildung einer Organschaft unverzichtbare Eingliederung der Organgesellschaft dem Organträger eine beträchtliche Macht über die Tätigkeit der Organgesellschaft gibt.

Zwar setzt die körperschaftsteuerliche Organschaft heute keine organisatorische Eingliederung der Organgesellschaft in den Organträger mehr voraus. Der Organträger muss nicht mehr wie vor der Unternehmensteuerreform durch organisatorische Maßnahmen sicherstellen, dass sein Wille in der Organgesellschaft tatsächlich ausgeführt wird. Es bleibt aber beim Erfordernis der finanziellen Eingliederung (§ 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 KStG). Danach muss der Organträger an der Organgesellschaft in dem

Maß beteiligt sein, dass ihm die Mehrheit der Stimmrechte aus den Anteilen an der Organgesellschaft zusteht. Das sichert ihm, dass er seinen Willen über die Fragen des Tagesgeschäfts hinaus durchsetzen kann<sup>37</sup>.

Da die gemeinnützige Einrichtung die Anteile an der Beteiligungsgesellschaft im wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb hält, ist sie zwingend maßgeblich an den unternehmerischen Entscheidungen der Gesellschaft beteiligt. Erst aufgrund dieser Einflussnahme stellt nämlich das Halten von Kapitalgesellschaftsanteilen keine bloße Vermögensverwaltung dar, wie das der Regelfall ist, sondern einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb<sup>38</sup>. Auch in den Fällen, in denen die Beteiligung schon deshalb zu einem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb gehört, weil die Voraussetzungen einer Betriebsaufspaltung vorliegen, kann die gemeinnützige Einrichtung aufgrund der notwendigen personellen Verflechtung in der Betriebsgesellschaft ihren Willen durchsetzen<sup>39</sup>. Aus diesem Grund bleibt das Risiko, bei der Tätigkeit am Markt entstehende Verluste ausgleichen zu müssen, für die gemeinnützige Einrichtung in etwa gleich. Es macht aus Sicht der gemeinnützigen Einrichtung wirtschaftlich keinen Unterschied, ob sie selbst oder die Beteiligungsgesellschaft am Markt auftritt.

Nach alledem sind zur Beantwortung der Frage, ob die Verpflichtung zum Ausgleich von Verlusten in der Beteiligungsgesellschaft der Gemeinnützigkeit des Anteilseigners schadet, dieselben Kriterien heranzuziehen wie bei der bekannten Problematik von Verlusten im wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb, die durch gemeinnützig zu verwendende Mittel ausgeglichen werden. Ob diese Maßstäbe im Detail sachgerecht sind, ist nicht unumstritten<sup>40</sup>, soll aber nicht Gegenstand dieses Beitrags sein. Hier ist entscheidend, dass die Verlustausgleichsverpflichtung bezüglich einer Beteiligungsgesellschaft weder abstrakt noch bei Aktualisierung im Einzelfall zwingend zum Verlust der Gemeinnützigkeit führt.

#### e) Zwischenergebnis

Gemeinnützige Körperschaften können grundsätzlich Organträger im Rahmen eines Organkreises sein. Allerdings müssen sie die Anteile an der Organgesellschaft im wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb halten. Ausgleichspflichtige Verluste der Organgesellschaft sind innerhalb derselben Grenzen wie Verluste im wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb nicht gemeinnützigkeitsschädlich.

33... So die h. M., vgl. BFH-Urteil vom 13. 9. 1989 I R 110/88, BStBl. II 1990 S. 24 (25) = DB 1990 S. 407; Neumann, in: Gosch, Komm. z. KStG, § 14 KStG Rdn. 105.

34... So zum alten Recht Knobbe-Keuk, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl., § 20 II 1; Moog, DStR 1996 S. 161 (163). Nachdem das Erfordernis einer wirtschaftlichen Eingliederung, auf die sich diese Auffassung als Begründung stützte, als Voraussetzung der Organschaft durch die Unternehmensteuerreform abgeschafft wurde, dürfte sie obsolet geworden sein.

35... Bejahend Funnemann, DStR 2002 S. 2013 (2017); Schick, DB 1999 S. 1187 (1189 f.); Stobbe, DStZ 1996 S. 298 (300); ablehnend die Finanzverwaltung, AEAO Nr. 3 Satz 6 zu § 64 AO.

36... So auch Hüttemann, a.a.O. (Fn. 6), S. 402; Orth, a.a.O. (Fn. 6), S. 14.

37... Frotscher, a.a.O. (Fn. 30), S. 113.

38... Zur Abgrenzung von wirtschaftlichem Geschäftsbetrieb und Vermögensverwaltung vgl. Frotscher, in: Schwarz, a.a.O. (Fn. 32), § 14 KStG Rdn. 10. Dasselbe gilt, wenn die Voraussetzungen der Betriebsaufspaltung vorliegen.

39... Zur Betriebsaufspaltung vgl. EStH 137 zu § 15 EStG; Wallenhorst, in: Troll/Wallenhorst/Halaczinsky, Besteuerung gemeinnütziger Vereine, Stiftungen und der juristischen Personen des öffentlichen Rechts, 5. Aufl., S. 258.

40... Vgl. zu dem Thema Koenig, in: Pahlke/Koenig, Komm. z. AO, § 55 Rdn. 16; Schäfers/Walz, FR 2002 S. 499 (505 f.); Wallenhorst, a.a.O. (Fn. 39), S. 109.

## 2. Organgesellschaft

Der Kreis der potenziellen Organgesellschaften ist nach § 14 Abs. 1 Satz 1 KStG und § 17 KStG auf Kapitalgesellschaften mit Geschäftsleitung und Sitz im Inland begrenzt. Damit scheiden, was den Krankenhaussektor angeht, die Betriebe gewerblicher Art von vornherein als potenzielle Organgesellschaften aus. Denn nach § 4 Abs. 1, Abs. 2 KStG können Betriebe gewerblicher Art nur unter der Rechtsform einer juristischen Person des öffentlichen Rechts organisiert sein. Was gemeinnützige Körperschaften im Krankenhaussektor angeht, sind damit vor allem auch die Vereine als Organgesellschaften ausgeschlossen.

Allerdings steht die Steuerbefreiung nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG der Fähigkeit, Organgesellschaft zu sein, nach §§ 14 ff. KStG nicht entgegen. Eine entsprechende Einschränkung wie bezüglich der Organträger kennen diese Regelungen nicht.

Damit ist aber noch nichts darüber gesagt, ob die Stellung einer gemeinnützigen Körperschaft als Organgesellschaft auch nach den §§ 51 ff. AO zulässig ist. Zu beachten ist wiederum das Selbstlosigkeitsgebot. Dieses verpflichtet die betreffende Körperschaft gem. § 55 Abs. 1 Nr. 1 AO, ihre Mittel nur für die satzungsmäßigen Zwecke zu verwenden, und verbietet es ihr zugleich, Gewinnanteile an Gesellschafter auszuschenken. Da die an eine andere Körperschaft abgeführten Mittel der gemeinnützigen Kapitalgesellschaft für die Verfolgung ihrer gemeinnützigen Zwecke nicht mehr zur Verfügung stehen, ist der Abschluss eines EAV mit dem Selbstlosigkeitsgebot unvereinbar.

Daran ändert auch eine an § 58 Nr. 1, Nr. 2 AO angelehnte Satzungsbestimmung nichts, nach der Mittel für die Verwirklichung der steuerbegünstigten Zwecke einer anderen Körperschaft beschafft bzw. weitergegeben werden können. Da die Organschaft einen EAV mit dem Organträger voraussetzt, müsste zwingend eine gemeinnützige Körperschaft als Organträger auftreten, damit ein Fall des § 58 Nr. 1 bzw. § 58 Nr. 2 AO vorläge. Eine solche Konstellation dürfte praktisch höchst selten auftreten, verstieße aber ebenfalls gegen das Selbstlosigkeitsgebot. Denn § 58 Nr. 1 und Nr. 2 AO sind nur einschlägig, wenn die Mittel mit einer konkreten Zweckbestimmung zur steuerbegünstigten Verwendung übermittelt werden<sup>41</sup>. Als Ausnahmeregelung sind diese Normen eng zu verstehen. Fließen die abgeführten Mittel wie hier in einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb, steht nicht zwingend fest, dass die Mittel als satzungsmäßig zu verwendender Gewinn aus dieser Vermögenssphäre tatsächlich bestimmten steuerbegünstigten Zwecken zugeführt werden. Insbesondere besteht wegen § 64 Abs. 3 AO die Gefahr, dass sie zuvor mit Verlusten aus anderen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben des Anteilseigners verrechnet werden und dadurch untergehen.

Im Ergebnis können weder Betriebe gewerblicher Art noch gemeinnützige Einrichtungen als Organgesellschaft auftreten.

## 3. Ergebnisabführungsvertrag

Ohne einen wirksamen EAV i. S. der §§ 291 ff. AktG kommt nach § 14 Abs. 1 KStG eine Organschaft nicht zustande. Das Gesetz überlässt es auf diese Weise den Stpf., selbst darüber zu disponieren, ob sie bei Vorliegen der weiteren Voraussetzungen in einen körperschaftsteuerlichen Organkreis einbezogen sein wollen. Zugleich wird auf diese Weise ein Gleichklang zwischen dem Zivil- und dem Steuerrecht erreicht. Nur wenn zivilrechtlich als Folge eines EAV gem. § 302 Abs. 1 AktG eine Verlustausgleichsverpflichtung zwischen zwei Rechtsträgern besteht, lässt das Steuerrecht eine Verlustverrechnung im Organkreis zu.

Der EAV ist in § 291 Abs. 1 Satz 1 AktG legaldefiniert als Vertrag, durch den sich eine Aktiengesellschaft oder eine Kommanditgesellschaft auf Aktien verpflichtet, ihren ganzen Gewinn an ein anderes Unternehmen abzuführen. Auf die Rechtsform des

Unternehmens kommt es bei dem hier zugrundezulegenden Unternehmensbegriff des § 15 AktG nicht an. Insbes. können neben den juristischen Personen des Privatrechts nach h. M. auch Untergliederungen der öffentlichen Hand die Unternehmenseigenschaft haben<sup>42</sup>. Entscheidend ist, ob im Hinblick auf die herrschende Einheit die ernsthafte Besorgnis einer nachteiligen Einflussnahme auf die Untergesellschaft besteht<sup>43</sup>. Diese kann sich aus der anderweitigen Bindung an wirtschaftliche, aber auch an öffentliche Interessen ergeben. Wegen der Bindung der öffentlichen Hand an die Interessen der Allgemeinheit genügt schon die Beteiligung an einer Gesellschaft, bei der es sich um die abhängige Gesellschaft handeln kann, um die konzernrechtliche Unternehmenseigenschaft der öffentlichen Hand zu begründen<sup>44</sup>. Diese Grundsätze sind wegen der Ähnlichkeit der Interessenlage auf gemeinnützige Einrichtungen übertragbar; diese haben sich bei ihrem Handeln gem. §§ 51 ff. AO am Gemeinwohl zu orientieren<sup>45</sup>.

Für das Wirksamwerden des EAV ist die Handelsregistereintragung gem. § 294 Abs. 2 AktG konstitutiv. Sie hat bei der abhängigen Gesellschaft zu erfolgen, die sich zur Gewinnabführung verpflichtet. Das ergibt sich aus dem Wortlaut des § 294 Abs. 1 AktG, der sich in seiner Terminologie eng an den § 291 AktG anlehnt. Darüber hinaus verpflichtet das AktG nicht zu einer Eintragung des EAV bei dem herrschenden Unternehmen<sup>46</sup>. Zwar erschiene dies wünschenswert, wenn man auf das Interesse von Gläubigern dieses Unternehmens und eventueller Anteilseigner abstellt, über die Verlustausgleichsverpflichtung gegenüber der abhängigen Gesellschaft informiert zu sein. Demgegenüber ist allerdings zu berücksichtigen, dass der EAV am rechtlichen Status des herrschenden Unternehmens nichts ändert, während er für das abhängige Unternehmen einen gesellschaftsrechtlichen Organisationsvertrag darstellt<sup>47</sup>. Aus Sicht des herrschenden Unternehmens ist der Abschluss eines EAV schlicht eine unternehmerische Entscheidung<sup>48</sup>.

Darüber hinaus kann ein Eintragungserfordernis bei der herrschenden Einheit zu Rechtsunsicherheiten und Widersprüchlichkeiten innerhalb des Konzernrechts führen. Denn auch Einheiten wie z. B. Stiftungen des Privatrechts oder nicht rechtsfähige Vereine, die mangels Kaufmannseigenschaft nicht im Handelsregister eingetragen sein müssen, können nach § 15 AktG Unternehmen i. S. des Konzernrechts sein. Wäre die Eintragung des EAV im Handelsregister bei der herrschenden Gesellschaft für dessen wirksames Zustandekommen erforderlich, würde auf diese Weise der potenzielle Kreis der herrschenden Unternehmen eingengt. Das liefe aber der grundsätzlichen Rechtsformneutralität des Unternehmensbegriffs zuwider. Und eine Eintragung in andere Register kommt auch nicht in Betracht, weil sie eine Handelsregistereintragung nicht ersetzen könnte. Erstens

41... Koenig, a.a.O. (Fn. 40), § 58 AO Rdn. 6; Herbert, BB 1991 S. 178 (181 f.).

42... Altmeyen, in: MünchKomm. z. AktG, 2. Aufl., § 291 Rdn. 21; Koppensteiner, in: KölnKomm. z. AktG, 3. Aufl., § 291 Rdn. 10, jeweils m. w. N.

43... Hüffer, Komm. z. AktG, 6. Aufl., § 15 Rdn. 8, m. w. N.

44... So für Gebietskörperschaften, vgl. BGH-Urteil vom 13. 10. 1977 II ZR 123/76, BGHZ 69 S. 334 (338 ff.) = DB 1977 S. 2367; vom 19. 9. 1988 II ZR 255/87, BGHZ 105 S. 168 (176 f.) = DB 1988 S. 2141; Beschluss vom 17. 3. 1997 II ZB 3/96, BGHZ 135 S. 107 (113) = DB 1997 S. 1121.

45... Hüttemann, a.a.O. (Fn. 9), S. 404; Emmerich/Sonnenschein/Habersack, Konzernrecht, 2001, S. 534 f.

46... H. M.; vgl. Altmeyen, a.a.O. (Fn. 42), § 249 AktG Rdn. 13, m. w. N.

47... BGH-Urteil vom 14. 12. 1987 II ZR 170/87, BGHZ 103 S. 1 = DB 1988 S. 596; Beschluss vom 24. 10. 1988 II ZB 7/88, BGHZ 105 S. 324 = DB 1988 S. 2623.

48... AG Erfurt vom 2. 10. 1996 HRB 8340, AG 1997 S. 275.

gibt es nicht für alle Rechtsformen Register; zu denken ist hier insbes. an den nicht eingetragenen Verein. Zweitens kommt an anderen Registern auch nicht zwingend dieselbe Publizitätswirkung zu wie dem Handelsregister. Das gilt insbes. für die von den Ländern geführten Stiftungsverzeichnisse<sup>49</sup>.

Die handelsrechtlichen Normen lassen somit einen EAV zwischen einer abhängigen Gesellschaft und der öffentlichen Hand bzw. gemeinnützigen Einrichtungen als herrschendem Unternehmen zu.

## VI. Zusammenfassung

Krankenhäuser, die als Betrieb gewerblicher Art oder als gemeinnützige Einrichtung organisiert sind, können auf Seiten des Organträgers sowohl an der umsatzsteuerlichen wie an der ertragsteuerlichen Organschaft beteiligt sein.

Zur Erfüllung der ertragsteuerlichen Organschaft muss eine gemeinnützige Körperschaft allerdings die Anteile an der Organgesellschaft im wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb halten. Ferner

hat sie angesichts der mit dem Ergebnisabführungsvertrag verbundenen Verlustübernahmeverpflichtung die gemeinnützigkeitsrechtlichen Grenzen zu wahren, die allgemein für den Ausgleich von Verlusten im wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb gelten.

Betriebe gewerblicher Art können weder in einer umsatzsteuerlichen noch in einer ertragsteuerlichen Organschaft als Organgesellschaft auftreten. Eine umsatzsteuerliche Organschaft mit einer gemeinnützigen Organgesellschaft ist nur in Ausnahmefällen denkbar. Im Rahmen einer ertragsteuerlichen Organschaft kann ein gemeinnütziger Rechtsträger nicht die Voraussetzungen einer Organgesellschaft erfüllen.

49... Eintragungen in das Hamburger Stiftungsverzeichnis nach § 3 Abs. 1 Satz 2 des Entwurfs eines Hamburgischen Stiftungsgesetzes (Drucks. 18/1513 vom 21. 12. 2004) begründen z. B. nicht die Vermutung der Richtigkeit.

## Hinweise

### Einkommensteuer

#### Vererblichkeit des Verlustabzugs

Der Kläger, der Gesamtrechtsnachfolger seiner im März 2000 verstorbenen Mutter ist, machte einen für diese festgestellten Verlustabzug bei seiner ESt.-Veranlagung geltend. Das FA lehnte den Verlustabzug, der aus Einkünften aus Vermietung und Verpachtung herrührte, ab, da keine wirtschaftliche Belastung entstanden sei. Die Mietobjekte seien schuldenfrei übergeben worden, und die größeren Erhaltungsaufwendungen seien aus den Ersparnissen der Mutter finanziert worden.

Das FG Baden-Württemberg, Außensenate Freiburg, wies die Klage mit Urteil vom 25. 11. 2004 14 K 48/03 (EFG 2005 S. 1108) als unbegründet zurück. Nach der bisherigen höchstrichterlichen Rspr. sei der Erbe berechtigt, nicht verbrauchte Verluste des Erblassers geltend zu machen. Er müsse allerdings durch die Verluste wirtschaftlich belastet sein. Der XI. Senat des BFH halte die dogmatischen und systematischen Einwände gegen den Übergang der Verlustabzugsmöglichkeit auf den Erben für so schwerwiegend, dass er die bisherige Rspr. aufgeben wolle. Auch der erkennende Senat vertrete diese Rspr. und sehe insbesondere durch die Auffassung des I. Senats des BFH keine Veranlassung diese Rspr. aufzugeben. Im Streitfall sei eine wirtschaftliche Belastung des Erben nicht ersichtlich und ergebe sich insbesondere nicht daraus, dass dem Erben der Verlustabzug versagt werde.

Der Kläger hat Revision eingelegt (Az. des BFH XI R 2/05).

### Einkommen-/Kapitalertragsteuer

**Anwendungsfragen zu § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchstabe b EStG – Änderung der Rdn. 23 und 24 des BMF-Schreibens vom 11. 9. 2002 (BStBl. I 2005 S. 935)**

► (BMF-Schreiben vom 8. 8. 2005 – IV B 7 -S 2706 a – 4/05)

Nach dem Ergebnis der Erörterung mit den obersten Finanzbehörden der Länder erhalten die Rdn. 23 und 24 des BMF-Schreibens vom 11. 9. 2002 (a.a.O.) folgende Fassung:

**23** Kapitalertragsteuerpflichtige Einkünfte aus Kapitalvermögen i. S. des § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG liegen insoweit nicht vor,

als der Gewinn zulässigerweise als Rücklage ausgewiesen wird. Eine Rücklagenbildung ist anzuerkennen, soweit die Zwecke des BgA ohne die Rücklagenbildung nachhaltig nicht erfüllt werden können. Das Bestreben, ganz allgemein die Leistungsfähigkeit des BgA zu erhalten, reicht für eine unschädliche Rücklagenbildung nicht aus. Vielmehr müssen die Mittel für bestimmte Vorhaben – z. B. Anschaffung von Anlagevermögen – angesammelt werden, für deren Durchführung bereits konkrete Zeitvorstellungen bestehen. Besteht noch keine konkrete Zeitvorstellung, ist eine Rücklagenbildung zulässig, wenn die Durchführung des Vorhabens glaubhaft und finanziell in einem angemessenen Zeitraum möglich ist. Eine Mittelreservierung liegt auch vor, soweit die Mittel, die aufgrund eines gewinnrealisierenden Vorgangs dem BgA zugeführt worden sind, bereits im laufenden Wirtschaftsjahr z. B. reinvestiert oder zur Tilgung von betrieblichen Verbindlichkeiten verwendet worden sind. Kein Zweck im vorgenannten Sinn ist dagegen die darlehensweise Überlassung liquider Mittel des BgA an die Trägerkörperschaft, wenn insoweit eine Rücklagenbildung nicht anzuerkennen ist.

Werden die zulässigerweise gebildeten Rücklagen nicht für Zwecke des BgA (z. B. zur Verlustabdeckung) eingesetzt, sondern für außerhalb des BgA liegende Zwecke aufgelöst, so wird dadurch der Besteuerungstatbestand des § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG ausgelöst (§ 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b Satz 2 EStG). Der insoweit aufgelöste Rücklagenbetrag führt zu einem Gewinn i. S. des § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b Satz 1 EStG.“

Die vorstehende Fassung der Rdn. 23 und 24 ist in allen offenen Veranlagungen anzuwenden.

**Erteilung von Steuerbescheinigungen nach § 45a Abs. 2 EStG – Ausstellung ausschließlich in elektronischer Form**

► (OFD Chemnitz, VfG. v. 1. 8. 2005 – S 2401 – 26/2 – St 21)

In einem anderen Bundesland sind Fälle aufgetreten, in denen ein Kreditinstitut seinen Kunden Steuerbescheinigungen gem. § 45a Abs. 2 EStG ausschl. in elektronischer Form als pdf-Datei zur Verfügung gestellt hat. Derartige Steuerbescheinigungen sollen nicht anerkannt werden. Die Erteilung einer Steuerbescheinigung in elektronischer Form sieht das Gesetz nicht vor.