

Vermerk

**Gemeinnützigkeitsrechtliche Beurteilung der Umstrukturierung kommunaler gemeinnütziger Einrichtungen im Land Brandenburg - Umstrukturierung der Krankenhausbetriebe**

Anlagen: 3

**1. Sachverhalt**

Die kommunalen Krankenhäuser wurden im Land Brandenburg zunächst überwiegend als Eigenbetriebe der Gebietskörperschaft betrieben. Das Ministerium des Innern und das Ministerium für Arbeit, Soziales, Gesundheit und Frauen des Landes Brandenburg haben zur Überführung der Krankenhäuser auf freie Träger den Runderlass III Nr. 62/1994 vom 11.07.1994, ABl. BB S. 1118 herausgegeben. In diesem Runderlass sind das Vermietungsmodell und das Veräußerungs-/Erbbaurechtsmodell dargestellt. Daneben sind auch Umstrukturierungen durch Umwandlung in eine GmbH oder die Übertragung auf eine dritte Person denkbar. Etwa die Hälfte der kommunalen Krankenhäuser sollen bereits umstrukturiert worden sein.

Die Umstrukturierungen konnten und können wie folgt gestaltet werden:

Modell A

Veräußerung an eine dritte Person.

## Modell B

Umwandlung des bisherigen Eigenbetriebes der Gebietskörperschaft in eine GmbH nach § 123 Abs. 3 UmwG (Ausgliederung - vgl. auch §§ 168 ff. UmwG).

## Modell C

- (1) Die Gebietskörperschaft gründet eine GmbH (Bargründung).
- (2) Sie überträgt sämtliche Aktiva und Passiva des bisherigen Eigenbetriebes ohne weitere Gegenleistung auf die GmbH.

## Modell D

- (1) Die Gebietskörperschaft gründet allein oder mit anderen im Wege der Bargründung eine GmbH; die Gebietskörperschaft besitzt die Mehrheit der Stimmrechte (Eigengesellschaft).
- (2) Sie überträgt die Aktiva und Passiva - mit Ausnahme des vom bisherigen Eigenbetrieb für das Krankenhaus genutzten Grundstücks ohne weitere Gegenleistung auf die GmbH.
- (3) Die Gebietskörperschaft
  - veräußert das Grundstück an die GmbH
    - Modellvariante D.1 -
  - überlässt das Grundstück der GmbH entgeltlich (Miet-/Pachtvertrag; Erbbaurechtsvertrag)
    - Modellvariante D.2 -
  - überlässt das Grundstück der GmbH unentgeltlich (Leihvertrag)
    - Modellvariante D.3 -

## Modell E

- (1) Die Gebietskörperschaft überträgt die Aktiva und Passiva - mit Ausnahme des vom bisherigen Eigenbetrieb für das Krankenhaus genutzten Grundstücks - ohne weitere Gegenleistung auf eine gemeinnützige GmbH (z.B.:

gemeinnützige GmbH, deren Anteilseigner überwiegend Wohlfahrtsverbände und andere freie Träger sind); die Gebietskörperschaft kann beteiligt sein, besitzt aber nicht die Mehrheit der Stimmrechte.

(2) Die Gebietskörperschaft überlässt das Grundstück der GmbH entgeltlich oder unentgeltlich (Miet-/Pachtvertrag; Erbbaurechtsvertrag; Leihvertrag)

## 2. Problemstellungen im Überblick

Auf die Fragen, die im einzelnen bei den unterschiedlichen Gestaltungen von Bedeutung sein können, gehe ich in folgender Reihenfolge ein:

unter Tz.	Thematik
3.	Gemeinnützigkeitsrechtliche Fragen nach der Umstrukturierung
3.1	Vorliegen von Betriebsaufspaltungen und deren Konsequenzen
3.2	Umfang der Vermögensbindung
3.3	Leistungsbeziehungen
3.3.1	Veräußerung/Erwerb
3.3.2	Miete/Vermietung
3.3.3	Erbbaurecht/Erbbaurechtsverpflichtung
4.	Gemeinnützigkeitsrechtliche Folgen der Umstrukturierung für den bisherigen BgA „Krankenhaus“
4.1	Beendigung des BgA - Vermögensbindung

Welche Problembereiche im einzelnen Modell beachtet werden müssen, ergibt sich aus der folgenden Übersicht:

Modelle	Problem unter				
	3.	3.1	3.2	3.3.3	4.
Modell A	x				x
Modell B	x		x		x
Modell C	x				x
Modell D.1	x				x
Modell D.2	x	x		x	x
Modell D.3	x	x		x	x
Modell E	x			x	x

### 3. Gemeinnützigkeitsrechtliche Fragen nach der Umstrukturierung

Der neue Krankenhausträger - die GmbH - ist Körperschaftsteuerpflichtig i. S. d. § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG und kann bei Vorliegen der Voraussetzungen der §§ 51 ff. AO nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG von der KSt befreit sein. Grundvoraussetzung ist die formelle Satzungsmäßigkeit, d. h. die Satzung der Krankenhaus-GmbH muss den Anforderungen der AO entsprechen. Die tatsächliche Geschäftsführung muss dieser Satzung entsprechen und den Grundsätzen der Gemeinnützigkeit gerecht werden. Der typische wirtschaftliche Geschäftsbetrieb „Krankenhaus“ wird i. d. R. als Zweckbetrieb nach § 67 AO anzuerkennen sein. Von diesem Bereich müssen ggf. andere wirtschaftliche Geschäftsbetriebe abgegrenzt und gesondert qualifiziert werden (Problem des Umfangs des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs „Krankenhaus“).

Zur Prüfung der Voraussetzungen des § 67 AO habe ich mit Vfg. vom 22.07.1997 (OFD Cottbus, Verfügung vom 22.07.1997, S 2927 - 19 - St 123) als Nachtrag zur Niederschrift Gem (OFD Cottbus, Verfügung vom 13.06.1997, S 2927 - 19 - St 123) Stellung genommen.

#### 3.1. Nutzungsüberlassung des Grundstücks durch die Gebietskörperschaft (Modellvariante D.2 und D.3)

Behält die Gebietskörperschaft das Grundstück, auf dem das Krankenhaus betrieben wird, in ihrem Vermögen zurück, stellt sich die Frage, wie die Nutzungsüberlassung (in Form von Miete/Pacht, Erbbaurecht oder Leihe) durch die Gebietskörperschaft zu beurteilen ist.

### 3.1.1 Grundsätze der Betriebsaufspaltung

Überlässt eine Gebietskörperschaft einer anderen Person ein Grundstück (entgeltlich oder unentgeltlich), ist der Vorgang seiner Art nach als Vermögensverwaltung i. S. d. § 14 Satz 3 AO anzusehen. Durch die Nutzungsüberlassung als solche wird kein BgA i. S. d. § 1 Abs. 1 Nr. 6 KStG, § 4 KStG begründet.

Nach den Grundsätzen der Betriebsaufspaltung - Vorliegen von personeller und sachlicher Verflechtung - ist jedoch ggf. eine andere Beurteilung geboten (Hinweis auf H 137 Abs. 4 - 6 EStH 1996; für steuerbegünstigte Körperschaften vgl. FinMin Nordrhein-Westfalen, Erlass vom 22.12.1981, S 2729 - 12 - V B 4 = Entscheidung zu TOP I/16 der Sitzung KSt/GewSt IV/81[Anlage 1]).

#### a) Personelle Verflechtung

Eine personelle Verflechtung liegt vor, wenn die hinter beiden „Unternehmen“ stehenden Personen einen einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillen haben. In den Modellvarianten D.2 und D.3 dürfte regelmäßig eine personelle Verflechtung vorliegen, da die Gebietskörperschaft die Mehrheit der Stimmrechte an der GmbH besitzt. Der BFH lässt es genügen, dass die Personen, die das „Besitzunternehmen“ tatsächlich beherrschen, in der Lage sind, auch in dem Betriebsunternehmen als Gesellschafter ihren Willen durchzusetzen. Dies ist hier der Fall.

Bei dem Modell E fehlt es an dem Merkmal der personellen Verflechtung, daher stellt sich die Frage der Betriebsaufspaltung hier nicht.

#### b) Sachliche Verflechtung

Betriebsaufspaltung setzt weiter voraus, dass eine wesentliche Betriebsgrundlage an ein Betriebsunternehmen zur Nutzung überlassen wird. Es ist ausreichend, wenn es sich um eine der wesentlichen Betriebsgrundlagen bei der Betriebsgesellschaft handelt. Wesentliche Betriebsgrundlagen sind nach ständiger Rechtsprechung des BFH Wirtschaftsgüter, die zur Erreichung des Betriebszweckes erforderlich und für den Betriebsablauf unerlässlich sind. Dabei kommt es auf die funktionalen Erfordernisse der Betriebsgesellschaft an.

aa) Überlassung des Grundstücks in Form von Miete/Pacht oder Leihe

Wird Grund und Boden und ein aufstehendes Krankenhausgebäude überlassen, handelt es sich unstreitig um eine wesentliche Betriebsgrundlage, die überlassen wird. Wird nur der Grund und Boden überlassen, so stellt dies eine wesentliche Betriebsgrundlage dar, wenn das Grundstück vom Betriebsunternehmen unter Zustimmung des Besitzunternehmens mit Gebäuden oder Vorrichtungen bebaut wird, die für das Betriebsunternehmen eine wesentliche Betriebsgrundlage darstellen, weil sie für die Bedürfnisse des Betriebsunternehmens besonders hergerichtet worden sind (Anwendung des Urteils des BFH vom 23.01.1991, X R 47/87, BStBl II 1991, 405, 407).

Zum Zeitpunkt der Entstehung der Betriebsaufspaltung vgl. unter bb) (analoge Anwendung).

bb) Überlassung des Grundstücks durch Bestellung eines Erbbaurechts

Das Merkmal der wesentlichen Betriebsgrundlage beurteilt sich nach dem Grundstück, das aufgrund des Erbbaurechts genutzt werden kann. Wird an einem Grundstück, das für sich gesehen wesentliche Betriebsgrundlage wäre [Grundstück bebaut oder unbebaut - vgl. unter aa)], ein Erbbaurecht bestellt, so ist die sachliche Verflechtung gegeben. Das Merkmal des Überlassens ist anzunehmen, weil das Steuerrecht abweichend vom Zivilrecht eine Erbbaurechtsbestellung lediglich als Überlassung eines Grundstücks auf Zeit, vergleichbar einem Miet- oder Pachtverhältnis, ansieht.

Nach Auffassung der Vertreter der obersten Finanzbehörden des Bundes und der Länder gilt für den Zeitpunkt, in dem die Betriebsaufspaltung entsteht folgendes:

Die Betriebsaufspaltung liegt erst dann vor, wenn auf dem überlassenen Grund und Boden tatsächlich ein Gebäude für Zwecke des Betriebsunternehmens errichtet wird. Lediglich dann, wenn bei der rechtsverbindlichen Bestellung des Erbbaurechts im Rahmen eines abgestimmten Vertragskonzepts die Errichtung des Gebäudes bereits fest vereinbart ist, kommt es auf den Zeitpunkt der Bestellung des Erbbaurechts an (vgl. Entscheidung zu TOP 17 der Sitzung ESt VIII/97 - Vorabniederschrift - [Anlage 2]).

### 3.1.2 Begründung eines BgA

Die Überlassung des Grundstücks an eine von der Gebietskörperschaft beherrschte Betriebs-GmbH (Eigengesellschaft) erfüllt die Tatbestandsvoraussetzungen einer Betriebsaufspaltung. Davon zu trennen ist die Frage, ob dadurch ein Besitz-BgA i. S. d. § 1 Abs. 1 Nr. 6 KStG, § 4 KStG entsteht. Hierfür ist nach § 4 Abs. 1 Satz 1 KStG entscheidend, ob die Tätigkeit der „Erzielung von Einnahmen außerhalb der Land- und Forstwirtschaft“ dient.

In der Modellvariante D.2 erfolgt die Überlassung entgeltlich. Nach Auffassung der Vertreter der obersten Finanzbehörden des Bundes und der Länder ist auf die Annahme gewerblicher Einkünfte jedoch insoweit zu verzichten, als die kommunale Betriebs-GmbH gemeinnützig tätig ist (vgl. Entscheidung zu TOP I/16 der Sitzung KSt/GewSt IV/97 [Anlage 3]).

Erzielt die gemeinnützige Betriebs-GmbH daneben gewerbliche Einkünfte aus einem steuerschädlichen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb, der zu einem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb führt, ist eine teilweise steuerpflichtige Verwendung des Grundstücks anzunehmen und eine entsprechende Aufteilung vorzunehmen. Insoweit wird ein BgA "Nutzungsüberlassung" i. S. d. § 1 Abs. 1 Nr. 6 KStG, § 4 KStG begründet.

Übergangsregelung:

Wird durch die Nutzungsüberlassungen in der hier dargestellten Weise teilweise ein BgA begründet, halte ich es für vertretbar im Land Brandenburg die Rechtsfolgen erst ab 01.01.1999 zu ziehen (KSt-, GewSt-Pflicht und umsatzsteuerliche Organschaft [siehe unter 3.1.4]).

In der Modellvariante D.3 erfolgt die Überlassung unentgeltlich. Es stellt sich die Frage, ob hier das Merkmal 'Erzielung von Einnahmen' nach § 4 Abs. 1 Satz 1 KStG erfüllt ist. Der BFH bejahte im Urteil vom 24.04.1991 (BFH, Urteil vom 24.04.1991, X R 84/88, BStBl II 1991, 713, 715 bei leihweiser Überlassung zwischen einer Alleineigentümerin eines Grundstücks und einer von ihr beherrschten Kapitalgesellschaft die Gewinnerzielungsabsicht des Besitzunternehmens, da Ausschüttungen und Veräußerungserlöse erwartet werden können.

Im Gegensatz zu dem Urteil sind hier Ausschüttungen weder tatsächlich zu erwarten noch bei gemeinnützigkeitsrechtlichem Verhalten möglich.

Demnach ist das Merkmal 'Erzielung von Einnahmen' nicht erfüllt; in der Modellvariante D.3 wird kein BgA begründet. Die Nutzungsüberlassung ist als (nichtbetriebliche) Vermögensverwaltung i. S. d. § 14 Satz 3 AO einzuordnen.

Hinweis: Ist die Betriebs-GmbH jedoch nicht gemeinnützig, kann wegen erwarteter, zumindest möglicher Ausschüttungen oder Anteilsveräußerungserlöse die Einnahmeerzielungsabsicht bei der Gebietskörperschaft bejaht werden; in diesem Fall wird ein BgA begründet.

### 3.1.3 Steuerpflicht des BgA (Modellvariante D.2)

Die Nutzungsüberlassung sowie das Halten von einer Beteiligung an einer steuerbegünstigten GmbH stellt keinen gemeinnützigen Zweck dar. Die Förderung

des öffentlichen Gesundheitswesens ist dagegen ein gemeinnütziger Zweck, der jedoch vom BgA „Nutzungsüberlassung“ nicht unmittelbar verfolgt wird.

Da der BgA selbst die Voraussetzungen für eine steuerbegünstigte Körperschaft i. S. d. §§ 51 ff. AO nicht erfüllt, kann sich die Frage, ob der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb "Nutzungsüberlassung" nach § 65 AO ein Zweckbetrieb ist, nicht stellen.

### 3.1.4 Rechtsfolgen der Betriebsaufspaltung

#### Ertragsteuern - BgA „Nutzungsüberlassung“ (Modellvariante D.2)

Soweit das Grundstück im Ergebnis im Rahmen des steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs genutzt wird, ist es notwendiges Betriebsvermögen des BgA. Dies trifft auch anteilig (entsprechender Anteil) auf die „Beteiligung an der Betriebs-GmbH“ zu. Die Wirtschaftsgüter sind insoweit hinsichtlich der stillen Reserven steuerverhaftet. Die Einkünfte aus der Nutzungsüberlassung unterliegen der KSt und ggf. der GewSt, soweit sie im Rahmen eines BgA zufließen. Allein wegen der Nutzungsüberlassung an eine gemeinnützige Einrichtung liegen die Voraussetzungen für die Steuerbefreiung nicht vor, so dass der BgA nicht bereits aus diesem Grund nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG befreit sein kann.

#### Ertragsteuern - GmbH

Die Annahme eines steuerpflichtigen BgA hat keinen Einfluss auf das Vorliegen der Voraussetzungen für die Gemeinnützigkeit bei der GmbH. Die GmbH ist bezogen auf die Steuerbefreiung für sich zu betrachten.

#### Buchwertfortführung

Wird das Grundstück z. T. für den BgA "Nutzungsüberlassung" (Modellvariante D.2) verwendet, müssen insoweit die eventuell vorhandenen stillen Reserven aufgedeckt

werden. Es handelt sich um eine Entnahme gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG i. V. m. § 8 Abs. 1 KStG. § 13 Abs. 2 KStG i. V. m. § 13 Abs. 4 KStG ist insoweit nicht anwendbar. Nach der unter 3.1.2 dargestellten Übergangsregel sind zum 01.01.1999 die stillen Reserven aufzudecken. Die Höhe bestimmt sich nach den Verhältnissen zum Zeitpunkt der Entnahme.

Für den Fall der unentgeltlichen Nutzungsüberlassung (Modellvariante D.3) an die steuerbegünstigte GmbH und der Nutzungsüberlassung, die nach Auffassung der Vertreter der obersten Finanzbehörden des Bundes und der Länder nicht zu einem BgA führt (Modellvariante D.2), ist die Buchwertfortführung gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 4 EStG i. V. m. § 8 Abs. 1 KStG zulässig.

### 3.2 Umfang der Vermögensbindung

Es stellt sich die Frage, welches Vermögen bei der GmbH ggf. nicht der Vermögensbindung unterliegt. Bedeutung hat diese Frage zum einen für die Satzung - Formulierung der Vermögensbindung - und für die Beurteilung der GmbH in der Zukunft - Beachtung der Vermögensbindung.

#### 3.2.1 Grundsatz der Vermögensbindung

Bei Auflösung oder Aufhebung der Körperschaft oder bei Wegfall ihres bisherigen Zwecks darf das Vermögen der Körperschaft, soweit es die eingezahlten Kapitalanteile der Mitglieder und den gemeinen Wert der von den Mitgliedern geleisteten Sacheinlagen übersteigt, nur für steuerbegünstigte Zwecke verwendet werden (§ 55 Abs. 1 Nr. 4 AO). Somit unterliegen die eingezahlten Kapitalanteile und der gemeine Wert der geleisteten Sacheinlagen grundsätzlich nicht der Vermögensbindung, da es sich hierbei um Einlagen (Bar- oder Sacheinlagen) gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten handelt (vgl. hierzu auch Tz. 4.1.2).

#### 3.2.2 Anwendung auf die Krankenhaus-GmbH

Zu prüfen ist die Anwendung dieses Grundsatzes auf die vorgestellten Modelle. Die eingezahlten Kapitalanteile und der gemeine Wert der geleisteten Sacheinlagen

unterliegen dann jedoch der Vermögensbindung, wenn dieses Vermögen selbst bereits der Gemeinnützigkeitsbindung unterlag (Verwendung von gebundenem Vermögen). Dies kommt m. E. nur bei dem Modell B in Betracht. Ausgangspunkt ist die Gemeinnützigkeit der ursprünglichen Einrichtung, diese soll auch aufgrund der Umwandlung nicht verloren gehen. Es findet also eine Umwandlung gegen Gewährung von Gesellschaftsanteilen statt. Soweit Vermögen als Stammkapital der neuen Gesellschaft ausgewiesen wird, das bisher der Vermögensbindung unterlag und nunmehr, bei Anwendung des § 55 Abs. 1 Nr. 4 AO, rückerstattet werden kann, kann dieses Ergebnis nicht hingenommen werden. In diesem Fall unterliegt das gesamte Vermögen, soweit es nicht freies Vermögen darstellt, der Vermögensbindung (wegen des freien und gebundenen Vermögens vgl. Tz. 4.1.2).

In der Satzung der GmbH muss diese Ausnahme dargestellt sein; z. B. wie folgt:

„Bei Auflösung oder Aufhebung der Körperschaft oder bei Wegfall ihres bisherigen Zwecks darf das Vermögen der Körperschaft, soweit es die eingezahlten Kapitalanteile der Mitglieder, die nicht zum gebundenen Vermögen des Rechtsvorgängers gehörten, und den gemeinen Wert der von den Mitgliedern geleisteten Sacheinlagen, die nicht zum gebundenen Vermögen des Rechtsvorgängers gehörten, übersteigt, nur für steuerbegünstigte Zwecke verwendet werden.“

Bei den Modellen A + E stellt sich die Frage nicht (Veräußerung an dritte Person). Bei den Modellen C + D erfolgt zunächst die Gründung einer GmbH in bar, nach dem Sachverhalt aus freiem Vermögen der Gebietskörperschaft, so dass dieses Kapital auch kein Vermögen ist, welches der Gemeinnützigkeitsbindung unterliegt. Sollte jedoch die Bareinlage aus dem Vermögen des steuerbegünstigten BgA „Krankenhaus“ erbracht werden, ergeben sich dieselben Konsequenzen wie für das Modell B (Abgrenzung des freien Vermögens).

### 3.3 Leistungsbeziehungen

Eine gemeinnützige Einrichtung kann mit einer anderen Person in Leistungsbeziehungen treten. Sie hat lediglich den Grundsatz der Selbstlosigkeit und

der Mittelverwendung i. S. d. § 55 AO i. V. m. § 58 AO zu beachten. Leistungsbeziehungen kommen mit Ausnahme von Modell B in allen Gestaltungsfällen im Rahmen der Umstrukturierung vor. Es handelt sich um die Beziehungen Veräußerung/Erwerb, Miete/Vermietung und Erbbaurecht/Erbbaurechtsverpflichtung.

### 3.3.1 Veräußerung/Erwerb

Aus dem Erwerb von Wirtschaftsgütern ergeben sich m. E. keine Besonderheiten seitens der GmbH, es ist lediglich darauf zu achten, dass kein unangemessen hoher Kaufpreis gezahlt wird (§ 55 Abs. 1 Nr. 3 AO).

### 3.3.2 Miete/Vermietung

Auch aus der Miete ergeben sich im Hinblick auf die GmbH keine Besonderheiten, bis auf das eventuelle Vorliegen der Voraussetzungen einer Betriebsaufspaltung (vgl. hierzu Tz. 3.1). Es wäre nur darauf zu achten, dass kein unangemessen hoher Mietzins gezahlt wird.

### 3.3.3 Erbbaurecht/Erbbaurechtsverpflichtung

#### Besonderheiten des Erbbaurechts

Das Erbbaurecht ist ein dingliches, grundstücksähnliches Nutzungsrecht zur Errichtung oder Unterhaltung eines Gebäudes auf einem Grundstück.

Grundstücke, die durch Erbbaurecht überlassen werden, gehen nicht in das Vermögen der steuerbegünstigten Körperschaft über.

Dagegen werden Bauwerke (Gebäude) auf einem mit Erbbaurecht belasteten Grundstück - schon vorhandene ebenso wie aufgrund des Erbbaurechts errichtete - für die Dauer des Erbbaurechts zu wesentlichen Bestandteilen des Erbbaurechts (§ 12 Abs. 1 ErbbauVO).

#### Grundsätze der Mittelverwendung und Vermögensbindung

Gemeinnützigkeitsrechtlich ist die Gestaltung der Erbbaurechtsverträge an den Grundsätzen der Mittelverwendung und Vermögensbindung zu messen. Mittel der Körperschaft dürfen nur für steuerbegünstigte Zwecke verwendet werden. Entsprechend unterliegen sämtliche Vermögenswerte, die ihr gehören oder in ihrer Verfügungsmacht stehen und zur Erfüllung des Satzungszwecks geeignet sind, der Vermögensbindung. Zu beachten ist auch, daß die Gesellschafter keine Gewinnanteile und in ihrer Eigenschaft als Gesellschafter keine sonstigen Zuwendungen aus Mitteln der Körperschaft erhalten dürfen (§ 55 Abs. 1 Nr. 1 AO).

- a) Setzt eine steuerbegünstigte Körperschaft ihre Mittel ein, um als Erbbauberechtigte
  - aa) den Wert des Grundstücks zu erhöhen,
  - bb) ein bestehendes Gebäude auszubauen oder zu erweitern,
  - cc) ein neues Gebäude zu errichten,

so schafft sie dadurch Vermögenswerte, die den Grundsätzen der Mittelverwendung und der Vermögensbindung unterliegen. Soweit die Vermögenswerte bei Ablauf des Erbbaurechts noch einen wirtschaftlichen Wert haben, dürfen sie dem Erbbauperpflichteten nicht ohne Gegenleistung überlassen werden (es sei denn, sie würden beim Erbbauperpflichteten weiter für steuerbegünstigte Zwecke verwendet, und die Vermögenswerte sind nicht größer als die Hälfte des Vermögens der steuerbegünstigten Körperschaft; § 58 Nr. 2 AO).

Für die gemeinnützigkeitsrechtliche Beurteilung ist es unerheblich, daß § 27 Abs. 1 Satz 2 ErbbauVO zivilrechtlich die Möglichkeit eröffnet, eine Entschädigungszahlung auszuschließen.

- b) Etwas anderes gilt nur, soweit die steuerbegünstigte Körperschaft aufgrund des Erbbaurechts das Grundstück und bestehende Gebäude nutzt, ohne über die bei einer Nutzung durch Leihe, Miete oder Pacht übliche Durchführung von Erhaltungsmaßnahmen hinaus eigene Mittel zur Wertverbesserung des Grundstücks oder eines bestehenden Gebäudes aufzuwenden. Es werden insoweit keine Vermögenswerte geschaffen, die dem Grundsatz der Vermögensbindung unterliegen könnten.

- c) Ob Vermögenswerte geschaffen werden, die den Grundsätzen der Mittelverwendung und der Vermögensbindung unterliegen, richtet sich danach, ob die Aufwendungen
  - aa) als Anschaffungskosten/Herstellungskosten neuer Wirtschaftsgüter oder
  - bb) als nachträgliche Anschaffungskosten/Herstellungskosten vorhandener Wirtschaftsgüter zu behandeln wären.

Wegen des Verbots der Bilanzierung selbstgeschaffener immaterieller Wirtschaftsgüter (§ 248 Abs. 2 HGB, § 5 Abs. 2 EStG) kommt es dabei auf die tatsächliche Erfassung in der Bilanz des Erbbauberechtigten nicht an.

Sind Vermögenswerte geschaffen worden, so ist die steuerbegünstigte Körperschaft verpflichtet, ihren wirtschaftlichen Wert bei Übergang auf den Erbbauperpflichteten zu realisieren. Sie hat deshalb für den Fall des Erlöschens des Erbbaurechts (§ 27 Abs. 1 ErbbaVO) oder bei Eintritt des Heimfalls (§ 32 Abs. 1 ErbbaVO) dafür Sorge zu tragen, daß sie i. H. d. zu diesem Zeitpunkt vorhandenen wirtschaftlichen Werts (gemeiner Wert i. S. d. § 9 BewG) die gesetzlich vorgesehene Gegenleistung erhält.

Die Frage, inwieweit die Bauwerke wirtschaftlich verbraucht sind, ist nur für die Höhe des gemeinen Werts von Bedeutung. Allein aufgrund der Nutzungsdauer (z. B. 99 Jahre) kann noch nicht von Wertlosigkeit oder einem sehr niedrigen Wert ausgegangen werden. Die Vorschriften des zweiten Teils des BewG sind nicht anzuwenden.

Verhältnis von Leistung und Gegenleistung bei Ablauf des Erbbaurechts oder beim Heimfall

Bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise ist festzustellen, ob sich bei Verträgen Leistungen (hier: Übergang der Vermögenswerte) und Gegenleistungen (hier: kapitalisierter Erbbauzins, Ausgleichszahlung) gegenüberstehen. Es ist weiter zu

prüfen, inwieweit sie im Zeitpunkt der Auflösung des Erbbaurechts oder bei Ausübung des Heimfallrechts gegeneinander abgewogen sind.

Als Gegenleistung für die übergehenden Vermögenswerte kommt grundsätzlich eine Verrechnung mit den Erbbauzinsen in Betracht. Voraussetzung ist, dass der Erbbauzins von vornherein festgelegt und bis zur Verrechnung, z. B. bei Erlöschen des Erbbaurechts, zur Zahlung ausgesetzt ist. Eine Verrechnung ist nicht möglich, wenn bisher kein Erbbauzins gezahlt wurde und auch keiner im Vertrag vereinbart wurde.

Der Erbbaurechtsvertrag muss Regelungen enthalten, dass die Vertragsparteien Leistung und Gegenleistung bei Ablauf des Erbbaurechts oder bei Ausübung des Heimfallrechts konkret ermitteln und gegenüberstellen werden und ggf. entsprechende Ausgleichsleistungen erbringen.

#### Vertragliche Gestaltung und tatsächliche Durchführung

Die vertragliche Festlegung des entschädigungslosen Übergangs im Fall des Erlöschens des Erbbaurechts bzw. bei Ausübung des Heimfallrechts ist für sich allein noch nicht gemeinnützigkeitsschädlich.

Sofern aber mit Mitteln der steuerbegünstigten Körperschaft Vermögenswerte geschaffen worden sind, deren gemeiner Wert im Zeitpunkt des Übergangs des Vermögens 0 DM übersteigt, eine Verrechnung mit dem kapitalisierten Erbbauzins entweder nicht in Betracht kommt oder nicht ausreichend ist und von einer Ausgleichszahlung abgesehen wird, handelt es sich zu diesem Zeitpunkt um einen Verstoß gegen die Mittelverwendung, so daß eine Nachversteuerung nach § 61 Abs. 3 AO in Betracht kommt (vgl. AEAO Nr. 7 zu § 61).

Besondere Aufmerksamkeit ist der Ausübung des Heimfallrechts zu widmen, insbesondere wenn der Grundstückseigentümer bereits nach kurzer Dauer von seinem Heimfallanspruch Gebrauch machen könnte. Denn dann wird das der Vermögensbindung unterliegende Vermögen noch einen beachtlichen Wert besitzen

und der Kapitalwert eines evtl. zur Verrechnung anstehenden Erbbauzinses wird bei weitem nicht für den Wertausgleich ausreichen.

#### **4. Gemeinnützigkeitsrechtliche Folgen der Umstrukturierung für den bisherigen BgA „Krankenhaus“**

Der Krankenhausbetrieb der Gebietskörperschaft stellt einen Betrieb gewerblicher Art einer juristischen Person des öffentlichen Rechts (BgA) nach § 1 Abs. 1 Nr. 6 KStG, § 4 KStG dar. Ich unterstelle im folgenden, dass der BgA jeweils persönlich die Voraussetzungen für die Steuerbefreiung nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG i. V. m. § 59 AO erfüllt und dass der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb "Krankenhaus" als (steuerfreier) Zweckbetrieb nach § 67 AO anzuerkennen ist.

Bei Aufgabe des steuerbegünstigten BgA ist zu klären, ob die Vermögensbindung (§ 55 Abs. 1 Nr. 4 AO, § 55 Abs. 3 AO) eingehalten wurde. Würde gegen die Vermögensbindung verstoßen, müsste dem BgA die Steuerbefreiung nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG innerhalb der letzten 10 Jahre ab dem Verstoß aberkannt werden.

Behält die Gebietskörperschaft bei Aufgabe des BgA das Grundstück, auf dem das Krankenhaus betrieben wird, in ihrem Vermögen zurück, stellt sich weiter die Frage, wie die Nutzungsüberlassung durch die Gebietskörperschaft zu beurteilen ist.

##### **4.1 Beendigung des BgA - Vermögensbindung**

###### **4.1.1 Grundsatz der Vermögensbindung**

Im Zuge der Umstrukturierung soll nach allen Modellen der bisherige BgA "Krankenhaus" aufgegeben werden.

Bei Auflösung oder Aufhebung der Körperschaft oder bei Wegfall ihres bisherigen Zwecks darf das Vermögen der Körperschaft, soweit es die eingezahlten Kapitalanteile der Mitglieder und den gemeinen Wert der von den Mitgliedern geleisteten Sacheinlagen übersteigt, nur für steuerbegünstigte Zwecke verwendet werden (§ 55 Abs. 1 Nr. 4 AO). Diese Forderung würde auch dann erfüllt, wenn das

Vermögen einer anderen steuerbegünstigten Körperschaft oder einer Körperschaft des öffentlichen Rechts für steuerbegünstigte Zwecke übertragen wird. Nach § 55 Abs. 3 AO ist der Grundsatz der Vermögensbindung sinngemäß für den BgA anzuwenden.

#### 4.1.2 Vermögen, das der Vermögensbindung unterliegt

Dazu ist folgende Auffassung zu vertreten (vgl. Entscheidung zu TOP I/16 der Sitzung KSt/GewSt IV/97 - Vorabniederschrift - [Anlage 3]):

Unter „eingezahlte Kapitalanteile“ i. S. d. § 55 Abs. 1 Nr. 2 AO, § 55 Abs. 4 AO ist bei BgA's das bei Beginn der Steuerbefreiung vorhandene Betriebsvermögen (Kapital) zu verstehen. Es sind die Werte der DM-Eröffnungsbilanz oder vergleichbare Werte zugrunde zu legen. Dabei geht es um den Betrag des Betriebsvermögens, nicht gegenständlich um die zu diesem Zeitpunkt vorhandenen Wirtschaftsgüter. In diesem Umfang liegt freies Vermögen vor, das nicht der Vermögensbindung unterliegt und gemeinnützigkeitsunschädlich wieder aus dem steuerbefreiten BgA entnommen werden kann. Spätere Kapitalzuführungen der jPdöR stehen dem bei Beginn der Steuerbefreiung vorhandenen Betriebsvermögen gleich.

Das übrige Vermögen (selbsterwirtschaftetes Betriebsvermögen sowie Wertzuwächse beim Betriebsvermögen und Zuwendungen Dritter) ist das „gebundene“ Vermögen und unterliegt der Vermögensbindung. Es muss i. d. R. von der Körperschaft für steuerbegünstigte Zwecke verwendet werden.

#### 4.1.3 Anwendung auf die Modelle

Voraussetzung ist jeweils die Trennung zwischen freien und gebundenen Vermögen des BgA. Für die einzelnen Modelle gilt das Folgende:

a) Modell A

Das Vermögen wird veräußert, damit tritt der Veräußerungserlös an die Stelle der Wirtschaftsgüter und unterliegt gleichermaßen der Vermögensbindung. Das bedeutet, dass die Gebietskörperschaft dafür sorgen muss, dass der Veräußerungspreis, soweit er den Betrag des freien Vermögens übersteigt, für die Verwirklichung steuerbegünstigter Zwecke eingesetzt wird.

b) Modelle B + C

Nach den Modellen B und C soll das gesamte Vermögen des bisherigen BgA auf die Eigengesellschaft gegen Gewährung von Gesellschaftsanteilen bzw. unentgeltlich übertragen werden. Verfolgt die GmbH vom Übertragungszeitpunkt an steuerbegünstigte Zwecke und ist das Krankenhaus weiter Zweckbetrieb nach § 67 AO, so wird die Vermögensbindung eingehalten (vgl. aber Tz. 3.2.2).

Hinweis: Es ist nicht zu beanstanden, wenn die andere Körperschaft im Zeitpunkt der Übertragung nicht gemeinnützig ist, weil z. B. die Satzung noch nicht den Anforderungen der AO genügt. Es muss nur sichergestellt sein, dass das Vermögen für steuerbegünstigte Zwecke verwendet wird (§ 55 Abs. 1 Nr. 4 AO), also der Betrieb des Krankenhauses ohne Unterbrechung die Voraussetzungen des § 67 AO erfüllt.

c) Modell D + E

Soweit das Vermögen des bisherigen BgA auf die Eigengesellschaft unentgeltlich übertragen werden soll, gilt für die Modelle D + E dasselbe wie für die Modelle B + C.

Modellvariante D.1

Ein Verkauf des Grundstücks an die GmbH widerspricht nicht der Vermögensbindung. Es ist letztlich unerheblich, ob das Grundstück an die steuerbegünstigte GmbH oder einen fremden Dritten verkauft wird, weil in jedem Fall

der Gegenwert des Grundstücks der Vermögensbindung unterliegt. Übersteigt dieser den Wert des freien Vermögens, so ist auch der übersteigende Betrag noch zu steuerbegünstigten Zwecken zu verwenden.

#### Modellvariante D.2

Wie unter Punkt 3.1 im einzelnen dargestellt, führt die Nutzungsüberlassung des Grundstücks durch die Gebietskörperschaft an die GmbH nur hinsichtlich der für einen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb verwendeten Vermögensteile zu einem BgA i. S. d. § 1 Abs. 1 Nr. 6 KStG, § 4 KStG; im übrigen handelt es sich um Vermögensverwaltung. Das Grundstück wird aus dem bisherigen steuerbefreiten BgA "Krankenhaus" entnommen und in den Bereich der Vermögensverwaltung und ggf. zu einem Teil in den neuen BgA "Nutzungsüberlassung" eingelegt. Die Vermögensverwaltung und der neue BgA „Nutzungsüberlassung“ erfüllen jedoch selbst nicht die Voraussetzungen für die Verfolgung steuerbegünstigter Zwecke i. S. d. §§ 51 ff AO. Die Überlassung stellt keine Verwendung für steuerbegünstigte Zwecke i. S. d. § 55 Abs. 1 Nr. 4 AO dar. Übersteigt der Wert des Grundstücks den Wert des freien Vermögens (eingezahlte Kapitalanteile bzw. Sacheinlagen), so ist der übersteigende Betrag noch aufzubringen und zu steuerbegünstigten Zwecken zu verwenden.

#### Modellvariante D.3 und Modell E

Die Nutzungsüberlassung des Grundstücks durch die Gebietskörperschaft an die GmbH stellt keinen BgA i. S. d. § 1 Abs. 1 Nr. 6 KStG, § 4 KStG dar, sondern Vermögensverwaltung. Das Grundstück wird aus dem bisherigen steuerbefreiten BgA "Krankenhaus" entnommen und in den Bereich der Vermögensverwaltung überführt. Die Vermögensverwaltung erfüllt jedoch selbst nicht die Voraussetzungen für die Verfolgung steuerbegünstigter Zwecke i. S. d. §§ 51 ff AO. Die Überlassung stellt keine Verwendung für steuerbegünstigte Zwecke i. S. d. § 55 Abs. 1 Nr. 4 AO dar.

Übersteigt der Wert des Grundstücks den Wert des freien Vermögens, so ist der übersteigende Betrag noch aufzubringen und zu steuerbegünstigten Zwecken zu verwenden.

Für alle Modelle

Wird mehr Vermögen entnommen, als dem Wert des freien Vermögens entspricht, und erfolgt i. H. dieses Betrages auch kein Ausgleich durch die Gebietskörperschaft, wird gegen den Grundsatz der Vermögensbindung verstoßen. Damit ist die Steuerbefreiung nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG innerhalb der letzten 10 Jahre ab dem Verstoß abzuerkennen.

## 5. Zusammenfassung

Für welche Körperschaften grundsätzlich die Voraussetzungen für die Gemeinnützigkeit in den einzelnen Modellen vorliegen, ergibt sich zusammengefasst aus der folgenden Übersicht:

	Modell A	Modell B	Modell C	Modell D.1	Modell D.2	Modell D.3	Modell E
BgA „Krankenhaus“	X	X	X	X	- (ggf.)	- (ggf.)	- (ggf.)
BgA „Nutzugs.überlassg.“	/	/	/	/	-	/	/
Vermögensverlust bei der jPdöR	/	/	/	/	-	-	-
GmbH „Krankenhaus“	X	X	X	X	X	X	X

Register:    x    grds. gemeinnützig  
                  -    nicht gemeinnützig  
                  /    hier ohne Bedeutung

KSt/GewSt IV/81 vom 22 - 24.09.1981

Niederschrift vom

IV B 7 - S 2920 - 10/81

IV B 7 - G 1520 - 7/81

Zu TOP I/16: Anwendung der Grundsätze der Betriebsaufspaltung bei  
gemeinnützigen

S 0170 Einrichtungen

(FinMin Baden-Württemberg, Schreiben vom 15.07.1981, S 2729 B - 24/80)

Die Vertreter der obersten Finanzbehörden sind mehrheitlich der Auffassung, dass sich der den §§ 14, 64 und 65 AO zugrunde liegende Konkurrenzgedanke nur durchsetzen lässt, wenn die Grundsätze der Betriebsaufspaltung auch bei gemeinnützigen Einrichtungen Anwendung finden.

Eine Tätigkeit, die sich äußerlich als reine steuerfreie Vermögensverwaltung darstellt, ist demnach gleichwohl als steuerpflichtige wirtschaftliche Betätigung anzusehen, wenn die eigentliche wirtschaftliche Tätigkeit im Wege der Betriebsaufspaltung auf eine selbständige Kapitalgesellschaft ausgegliedert worden ist.

Das Ergebnis der Erörterung soll in einem BMF-Schreiben niedergelegt werden.

Nur für den Dienstgebrauch

ESt VIII/97 vom 12. - 14.11.1997

Niederschrift vom

IV B 1 - S 2520 - /97

TOP 17: Voraussetzungen einer Betriebsaufspaltung bei kommunalen Eigengesell-

§ 15 EStG schaften als Betriebsgesellschaften;

Betriebsaufspaltung bei Bestellung von Erbbaurechten (§ 15 EStG)

(FinMin Brandenburg, Schreiben vom 10.06.1997, 35 - S 0183 - 6/97,  
FinMin Sachsen, Schreiben vom 11.07.1997, 32b - S 2240 - 36 –  
36664)

Gegenstand der Erörterung war die seitens der Körperschaftsteuer-Referatsleiter an die ESt-Referatsleiter herangetragene Frage, ob die Einräumung eines Erbbaurechts an einem mit besonders gestalteten Gebäuden bebauten Grundstück die sachliche Verflechtung als Voraussetzung der Betriebsaufspaltung zu begründen vermag. Die Frage kann sich nach Mittelung Brandenburgs insbesondere im Falle der Umstrukturierung von gemeinnützigen sozialen Einrichtungen stellen.

Zunächst verwies der Vertreter des BMF zu der bei den KSt-Referatsleitern anhängigen Frage der Zurechnung steuerbefreiender Merkmale bei der Betriebsaufspaltung informatorisch auf den Aussetzungsbeschluss des FG Baden-Württemberg, Beschluss vom 25.06.1997, EFG 1997, 1250 hin. Das FG Baden-Württemberg gelangt darin entgegen der ständigen Rechtsprechung des BFH (BFH, Urteil vom 13.10.1983, I R 187/79, BStBl II 1984, 115; BFH, Urteil vom 12.11.1985, VIII R 282/82, BFH/NV 1986, 362) zu der Auffassung, es sei ernstlich zweifelhaft, ob das Besitzunternehmen im Rahmen einer Betriebsaufspaltung gewerbesteuerpflichtig ist, wenn es sich auf die Verpachtung bebauter Grundstücke beschränkt und das Besitzunternehmen hierauf eine nach § 3 Nr. 20 GewStG

steuerbefreite Einrichtung betreibt. Hierzu wurde eine Kopie des Finanzgerichtsbeschlusses verteilt. Es wurde für zweckmäßig gehalten, die KSt-Referatsleiter auf diesen Beschluss hinzuweisen.

Zur Frage der Erbbaurechtsbestellung als sachliche Verflechtung bei einer Betriebsaufspaltung führte der Vertreter des BMF aus, die Bestellung eines Erbbaurechts sei vom wirtschaftlichen Gehalt her am ehesten der Überlassung eines unbebauten Grundstücks vergleichbar. Als wesentliche Betriebsgrundlage, deren Überlassung an das Betriebsunternehmen zu einer sachlichen Verflechtung führen könne, sei also das unbebaute Grundstück und nicht die Bestellung des Erbbaurechts selbst anzusehen. Die Nutzungsüberlassung (hier das unbebaute Grundstück) müsse nicht auf schuldrechtlicher Grundlage erfolgen, sondern könne auch sachenrechtlich begründet sein (BFH, Urteil vom 01.06.1994, X R 81/90, BFH/NV 1995, 154). Die Beantwortung der Frage, ob die Bestellung eines Erbbaurechts zu einer Betriebsaufspaltung führen könne, hängt somit von den Voraussetzungen ab, unter denen die Überlassung unbebauter Grundstücke durch das Besitzunternehmen an das Betriebsunternehmen zur Nutzung zu einer sachlichen Verflechtung führen könne. Dies sei nach den im BFH, Urteil vom 23.01.1991, X R 47/87, BStBl II 1991, 405, 407) aufgestellten Voraussetzungen dann der Fall, wenn die Grundstücke vom Betriebsunternehmen unter Zustimmung des Besitzunternehmens mit Gebäuden oder Vorrichtungen bebaut werden, die für das Betriebsunternehmen eine wesentliche Betriebsgrundlage sind, weil sie für die Bedürfnisse des Betriebsunternehmens besonders hergerichtet worden sind.

Dieser Auffassung stimmten die Ländervertreter einhellig zu. Der Vertreter eines Landes ergänzte, dass er die vom BFH im Urteil vom 23.01.1991 (a.a.O.) geforderten Voraussetzungen insbesondere in Fällen als gegeben ansehe, in denen die Betriebsgesellschaft eine kommunale Krankenhausgesellschaft (sog. Eigengesellschaft) ist, die auf dem im Erbbaurechtswege überlassenen Grund und Boden ein Krankenhaus oder eine andere spezielle soziale Einrichtung errichtet. Auch dem stimmten die anderen Ländervertreter zu.

Zur Frage, zu welchem Zeitpunkt in diesen Fällen die Betriebsaufspaltung entsteht, vertrat die Mehrheit der Länder die Auffassung, dass dies regelmäßig erst der Fall ist,

wenn auf dem überlassenen Grund und Boden tatsächlich ein Gebäude für Zwecke des Betriebsunternehmens errichtet wird. Lediglich dann, wenn bereits bei der rechtsverbindlichen Bestellung des Erbbaurechts im Rahmen eines abgestimmten Vertragskonzepts die Errichtung des Gebäudes bereits fest vereinbart wird, kommt es auf den Zeitpunkt der Bestellung des Erbbaurechts an.

Am Ende äußerten einige Ländervertreter und auch der Vertreter des BMF Bedenken gegen die These, dass dann, wenn die Nutzungsdauer des betriebsnotwendigen Gebäudes die Laufzeit des Erbbaurechts wesentlich übersteigt (z.B. Restnutzungsdauer 40 Jahre, Erbbaurecht über 20 Jahre) und der Erbbauberechtigte bei Zeitablauf keine oder nur eine geringe Entschädigung nach § 27 ErbbauVO erhält, nicht nur das Grundstück, sondern auch das Gebäude ertragsteuerlich von Anfang an dem Besitz- und nicht dem Betriebsunternehmen zuzurechnen sei. Eingewandt wurde, die hierin liegende „Schenkung“ des Gebäudes nach Ablauf des Erbbaurechts sei ungewiss, weil das Gebäude z.B. während des Laufs des Erbbaurechts untergehen könnte. An eine ertragsteuerliche Zurechnung des Gebäudes zum Besitzunternehmen könne daher frühestens im Zeitpunkt des Ablaufs des Erbbaurechts gedacht werden. Der Vertreter des Landes, das diese These aufgestellt hatte, erklärte, diese Frage sei für die hier zu entscheidende Problematik der Behandlung der Erbbaurechtsbestellung letztlich nicht ausschlaggebend. Er halte aber nach nochmaliger Überprüfung die diesbezüglichen Ausführungen in seinem Schreiben im Ergebnis für zu weitgehend.

BMF wird die KSt-Referatsleiter im Hinblick auf die dort vorgesehene Erörterung in der Sitzung KSt/GewSt IV/97 umgehend über das Besprechungsergebnis informieren.

Nur für den Dienstgebrauch

KSt/GewSt IV/97 vom 01. - 03.12.1997  
Niederschrift vom 28.01.1998  
IV B 1 - S 2920 - 27/97  
IV B 8 - G 1520 - 8/97

zu TOP I/16: Umwandlung bisher kommunaler gemeinnütziger sozialer Einrichtungen  
(Eigenbetriebe) in Eigengesellschaften und Erbbaurechtsbestellung  
(§§ 52, 64 - 68 AO)

(FinMin Brandenburg, Schreiben vom 10.06.1997, 35 - S 0183 - 6/97,  
FinMin Sachsen, Schreiben vom 23.09.1997, 33 - S 2729 - 9/5 - 56557)

Bei Umwandlung gemeinnütziger sozialer Einrichtungen, die bisher als Eigenbetrieb geführt worden sind, in Eigengesellschaften unter Zurückbehaltung wesentlicher Betriebsgrundlagen sind nach der in der Sitzung KSt/GewSt II/94 zu TOP I/16 getroffenen Entscheidung die Grundsätze der Betriebsaufspaltung nicht anzuwenden, wenn die zurückbehaltenen Wirtschaftsgüter einem (neuen) Betrieb gewerblicher Art zuzuordnen sind und sowohl die Eigengesellschaft als auch der (neue) Betrieb gewerblicher Art gemeinnützig sind.

Die KSt-Referatsleiter waren der Auffassung, dass die Grundsätze der Betriebsaufspaltung ebenfalls nicht anzuwenden sind, 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 steuerlich nicht in Erscheinung tretende Verpachtungseinnahmen (= Vermögensverwaltung) erzielt. Auch in diesen Fällen treten im Vergleich zu dem vor der Verpachtung gestalteten Sachverhalt keine steuerlichen Vorteile ein, denen durch das Rechtsinstitut der Betriebsaufspaltung zu begegnen wäre.

In diesen Fällen der Betriebsumwandlung ist allerdings darauf zu achten, dass die gemeinnützigkeitsrechtlichen Grundsätze der Vermögensbindung nicht verletzt werden.

Unterhält die Eigengesellschaft neben ihrem ideellen Bereich oder einem Zweckbetrieb auch einen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb und dienen die überlassenen wesentlichen Betriebsgrundlagen anteilig auch diesem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb, so unterliegen die hierauf entfallenden anteiligen Pachteinnahmen nach den Grundsätzen der Betriebsaufspaltung der Steuerpflicht eines Betriebs gewerblicher Art der juristischen Person des öffentlichen Rechts.