

Praxisleitfaden: Gründung von Servicegesellschaften, insbesondere für Krankenhäuser und Altenheime

Verfasser: Dr. Werner **Weber**

Inhaltsübersicht	Seite
1. Was ist eine Servicegesellschaft?	76
2. Warum werden Servicegesellschaften gegründet?	76
3. Aufbringung des Stammkapitals	77
4. Kommunalrechtliche Erfordernisse	78
5. Arbeitsrechtliche Fragestellungen	78
5.1 Tarifbindung	78
5.2 Betriebsübergang	79
5.3 Personalgestellung und Arbeitnehmerüberlassungsgesetz	80
5.4 Betriebsverfassungsrechtliche Fragestellungen	82
6. Steuerrechtliche Aspekte bei der Gründung von Servicegesellschaften	83
6.1 Umsatzsteuerliche Organschaft	83
6.2 Steuerliche Behandlung der Beteiligung an der Servicegesellschaft beim Krankenhaus bzw. Altenheim	84
6.3 Leistungsaustausch zwischen Krankenhaus bzw. Altenheim und Servicegesellschaft	86
7. Vergaberecht	87
8. Förderrecht	88
9. Konzernrechnungslegung	89

1. Was ist eine Servicegesellschaft?

Servicegesellschaften übernehmen regelmäßig bisher durch das Krankenhaus bzw. das Altenheim selbst ausgeführte infrastrukturelle Dienstleistungen für dieses. Als Gegenstand der Ausgliederung bieten sich vor allem Dienstleistungen im Supportbereich wie Reinigung, Küche, Wäscherei, Hol- und Bringedienst, Sterilgutversorgung an; aber auch die Ausgliederung einzelner Kernbereiche (Pflege, Therapie, Röntgen, Labor etc.) ist denkbar. In letzteren Fällen besteht dann gegebenenfalls die Möglichkeit, nach anderen Tarifen (z.B. GoÄ) abzurechnen.

2. Warum werden Servicegesellschaften gegründet?

Bis in die 80er Jahre war es weithin üblich, im Krankenhaus sämtliche Leistungen selbst zu erbringen, auch die Leistungen, die die eigentliche medizinische Krankenversorgung nur unterstützen, wie insbesondere Küche, Reinigung und Wäscherei. Ab den 80er Jahren setzte dann eine Welle von Fremdvergaben dieser Leistungen an außenstehende Privatunternehmen ein („Outsourcing“). Durch die Fremdvergabe dieser Leistungen - und damit die Herausnahme dieser Leistungen aus dem Tarifsystem des öffentlichen Dienstes - konnten bereits Einsparungen erzielt werden.¹ Wie nahezu alle öffentlichen Einrichtungen sehen sich die kommunalen und freigemeinnützigen Krankenhäuser und Altenheime aber einem beständig wachsenden Kostendruck ausgesetzt. Mit der zwingenden Einführung des Abrechnungssystems nach DRG für Krankenhäuser ab 2004 - mit einer Anpassungsfrist bis 2007 - wird der Druck insbesondere für die kleineren, nicht spezialisierten Kliniken noch weiter wachsen.² Die zunehmende Dynamik im Krankenhauswesen verlangt ein Überdenken der bestehenden Organisationsstrukturen. Kostensenkungspotentiale sind möglich.

Den größten Kostenblock bilden herkömmlich die Personalkosten. Mit den angesprochenen Fremdvergaben ist das Einsparpotential noch nicht vollständig ausgeschöpft. Denn mit der Fremdvergabe unterfällt die Leistungserbringung an das Krankenhaus notwendig der Umsatzsteuer. Als möglicher Weg zur Senkung der (Personal-)Kostenlast kommt neben der Möglichkeit des Austritts aus dem kommunalen Arbeitgeberverband insgesamt die Errichtung von Servicegesellschaften in Betracht. Dabei kann auch die bei Fremdvergaben bestehende Umsatzsteuerbelastung vermieden werden, soweit die steuerrechtlichen Voraussetzungen für eine Organschaft erfüllt sind. Statt eines bisher außenstehenden Privatunternehmens erbringt dann die Servicegesellschaft die entsprechende Leistung an das Krankenhaus.

Neben der Möglichkeit von Kostenreduzierungen, insbesondere von Personalkosteneinsparungen, können durch die Errichtung von Servicegesellschaften Synergien erzielt werden, z.B. bessere Nutzung der vorhandenen Infrastruktur und bessere Ausnutzung vorhandener Kapazitäten. Soweit Servicegesellschaften durch das Krankenhaus oder Altenheim nicht als Alleingesellschafter, sondern zusammen mit anderen Krankenhausträgern errichtet werden, sind Preisvorteile durch Einkaufsbündelung denkbar und auftretende Personalengpässe können leichter überbrückt werden. Dies gilt auch für die Gründung zusammen mit einem Privaten, der zusätzlich Know-how mitbringt.³

¹ Lindt, Arbeitgeberverbandsaustritt und/oder Gründung von Servicegesellschaften, Rödl & Partner Newsletter Öffentliches Management, Ausgabe Oktober 2003, S 5 f.

² Lindt, a.a.O.

³ vgl. Lindt, a.a.O.

3. Aufbringung des Stammkapitals

Die Servicegesellschaft ist ein rechtlich selbständiges Unternehmen, in der Regel eine Tochtergesellschaft (GmbH) eines gemeinnützigen Krankenhauses oder Altenheims bzw. ihrer Trägerkörperschaft. Ihre Gründung ist unabhängig von der Rechtsform des Krankenhauses oder Altenheims möglich (Regiebetrieb, Eigenbetrieb, Kommunalunternehmen, GmbH oder AG). Soweit das Krankenhaus oder Altenheim allerdings gemeinnützig ist, ist vorrangig diese Gemeinnützigkeit zu erhalten. Dabei ist die Frage nach der Aufbringung der die Beteiligung an der Servicegesellschaft vermittelnden Stammeinlage zu beantworten.

Nach § 55 Abs. 1 Nr. 1 AO dürfen die Mittel einer gemeinnützigen Körperschaft - mit Ausnahme der in § 58 AO aufgeführten unschädlichen Betätigungen - nur für die satzungsmäßigen Zwecke verwendet werden. Die satzungsmäßige Mittelverwendung erlaubt grundsätzlich den Einsatz der Mittel nur für ideelle Satzungszwecke einschließlich der steuerbegünstigten Zweckbetriebe. Steuerbegünstigte Körperschaften müssen ihre Mittel grundsätzlich zeitnah für steuerbegünstigte Zwecke verwenden. Verwendung in diesem Sinne ist auch die Verwendung der Mittel für die Anschaffung oder Herstellung von Vermögensgegenständen, die satzungsmäßigen Zwecken dienen (§ 55 Abs. 1 Nr. 5 AO). Nicht dem Gebot der zeitnahen Mittelverwendung unterliegen die nach den Vorschriften des § 58 Nrn. 6, 7, 11 und 12 AO zulässigen Rücklagen bzw. Vermögenszuführungen. Darüber hinaus sind Rücklagenbildungen im Bereich der Vermögensverwaltung sowie im steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb, soweit hierfür bei vernünftiger kaufmännischer Beurteilung eine wirtschaftliche Begründung besteht, zulässig (Nr. 3 AEAO zu § 55 Abs. 1 Nr. 1).

Die Kapitalausstattung einer Kapitalgesellschaft ist als Anschaffung einer Beteiligung und damit als Vermögensumschichtung bei der steuerbegünstigten Körperschaft anzusehen. Für die Frage, ob die Kapitalausstattung gemeinnützigkeitsrechtlich unbedenklich ist, ist entscheidend, ob die Empfängerkörperschaft (Servicegesellschaft) selbst steuerbegünstigt ist und welche Mittel verwendet werden. Ist die auszustattende Körperschaft nicht steuerbegünstigt, ist nach einer aktuellen Verfügung der OFD Frankfurt⁴ die Verwendung nicht zeitnah zu verwendender Mittel gemeinnützigkeitsrechtlich unschädlich. Dies gilt unabhängig davon, ob die Beteiligung Vermögensverwaltung ist oder ob sie wegen der Einflußnahme auf die laufende Geschäftsführung der Kapitalgesellschaft als steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb zu beurteilen ist. Der Einsatz zeitnah zu verwendender Mittel dagegen ist gemeinnützigkeitsrechtlich schädlich, weil die Empfängerkörperschaft die erhaltenen Mittel gerade nicht zeitnah für steuerbegünstigte Zwecke einsetzt. Auf § 63 Abs. 4 AO, wonach das Finanzamt eine Frist für die Verwendung der Mittel setzen kann, wird hingewiesen.

Daneben besteht auch die Möglichkeit, daß die Kommune (Gemeinde, Landkreis, Bezirk) die Servicegesellschaft mit eigenen Mitteln gründet und auf das Krankenhaus oder Altenheim überträgt oder dem Krankenhaus bzw. Altenheim Mittel in Höhe der Bareinlage zweckgebunden zur Finanzierung der Beteiligung zur Verfügung stellt.

⁴ OFD Frankfurt, Verfügung vom 09.09.2003, DStR 2003, 2071

4. Kommunalrechtliche Erfordernisse

Die Gründung einer Servicegesellschaft durch eine Kommune oder deren Krankenhaus bzw. Altenheim erfordert das Vorliegen eines öffentlichen Zwecks (vgl. Art. 87 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 und Art. 92 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 GO); alle Tätigkeiten oder Tätigkeitsbereiche, mit denen die Gemeinde (Landkreis, Bezirk) oder ihre Unternehmen an dem vom Wettbewerb beherrschten Wirtschaftsleben teilnehmen, um Gewinn zu erzielen, entsprechen keinem öffentlichen Zweck. Das heißt, daß eine auf Gewinn ausgerichtete Tätigkeit für Servicegesellschaften nicht gestattet ist.

Nach Art. 92 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 GO sind Servicegesellschaften mit kommunaler Mehrheitsbeteiligung nur zulässig, wenn die Gemeinde (Landkreis, Bezirk) angemessenen Einfluß im Aufsichtsrat oder in einem entsprechenden Gremium erhält. Dabei soll die Gemeinde (Landkreis, Bezirk) nach Art. 93 Abs. 2 Satz 1 GO bei der Ausgestaltung des Gesellschaftsvertrags oder der Satzung darauf hinwirken, daß ihr das Recht eingeräumt wird, Mitglieder in einen Aufsichtsrat oder ein entsprechendes Gremium zu entsenden, soweit das zur Sicherung eines angemessenen Einflusses notwendig ist.

Außerdem sind der Jahresabschluß und der Lagebericht der mehrheitlich in kommunaler Hand befindlichen Servicegesellschaft wegen Art. 94 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 GO nach den für große Kapitalgesellschaften geltenden Vorschriften aufzustellen und durch einen Abschlußprüfer zu prüfen; dieser hat dabei im Rahmen einer erweiterten Abschlußprüfung nach § 53 Abs. 1 HGrG auch die Ordnungsmäßigkeit der Geschäftsführung zu prüfen. Die damit verbundenen Mehrkosten sind zu berücksichtigen.

5. Arbeitsrechtliche Fragestellungen

5.1 Tarifbindung

Nach § 3 Abs. 1 TVG besteht Tarifgebundenheit nur für Mitglieder von Tarifvertragsparteien, die nach § 3 Abs. 3 TVG bestehen bleibt, bis der Tarifvertrag endet (Fortgeltung des Tarifvertrags). Soweit daher eine Servicegesellschaft nicht Mitglied im Kommunalen Arbeitgeberverband (KAV) oder einem anderen Arbeitgeberverband ist oder war, besteht unabhängig von der Tarifbindung des Krankenhauses oder Altenheims selbst auch keine tarifvertragliche Bindung an den BAT, BMT-G oder einen anderen Tarifvertrag; die Servicegesellschaft kann eine interne Vergütungsordnung für ihre Mitarbeiter aufstellen. Unberührt bleiben dagegen individualrechtliche Ansprüche auf Vergütung nach einem bestimmten Tarifvertrag.

Das gleiche gilt für die Mitgliedschaft in der Zusatzversorgungskasse der bayerischen Gemeinden (ZVK) oder einer anderen Zusatzversorgungskasse; soweit die Servicegesellschaft der ZVK nicht beitrifft, besteht keine Verpflichtung, die Beschäftigten dort anzumelden. Unberührt bleiben auch hier individualrechtliche Ansprüche auf Verschaffung einer Zusatzversorgung.

Da in der Praxis überwiegend nur neue Mitarbeiter in der Servicegesellschaft zu den dortigen Konditionen angestellt werden, während das „Altpersonal“ des Krankenhauses bzw. Altenheims durch einen Personalgestellungsvertrag der Servicegesellschaft zur Verfügung gestellt wird, bis es im Rahmen der natürlichen Fluktuation ausgeschieden ist, soll die tarifrechtliche

Problematik, die sich bei einem Betriebsübergang des „Altpersonals“ auf die Servicegesellschaft stellt (Fortgeltung des Tarifvertrags, Nachwirkung des Tarifvertrags, individualvertragliche Bezugnahme Klauseln), nicht näher erläutert werden.

5.2 Betriebsübergang

Bei Vorliegen der nachfolgend dargestellten Voraussetzungen kann ein Betriebsübergang vorliegen, wenn bisher fremdvergebene Dienstleistungen zukünftig durch eine eigene Servicegesellschaft des Krankenhauses oder Altenheims durchgeführt werden sollen.

Ausgangspunkt für die Frage, ob ein Betriebsübergang vorliegt, ist die Richtlinie 77/187/EWG des Rates vom 14.02.1977 („Betriebsübergangsrichtlinie“); danach soll die Kontinuität der im Rahmen einer wirtschaftlichen Einheit bestehenden Arbeitsverhältnisse unabhängig von einem Inhaberwechsel gewährleistet sein. Der EuGH hat mit Urteil vom 20.11.2003⁵ entschieden, daß die Anwendung der Betriebsübergangsrichtlinie nicht voraussetzt, daß zwischen Veräußerer und Erwerber unmittelbar vertragliche Beziehungen bestehen; die Übertragung kann auch unter Einschaltung eines Dritten, wie z.B. des Eigentümers oder des Verpächters, erfolgen. Der Übergang der Räumlichkeiten und des vom Verpächter zur Verfügung gestellten Inventars, der z.B. für die Zubereitung und die Verteilung der Speisen an die Patienten und das Personal des Verpächters unerlässlich erscheint, reicht unter diesen Umständen für die Erfüllung der Merkmale des Übergangs der wirtschaftlichen Einheit aus, weil der Verpächter den Pächtern nacheinander wesentliche materielle Betriebsmittel zur Verfügung stellt.

Es ist daher jeweils zu prüfen, ob die übernommene Tätigkeit den Einsatz einer Betriebsmittelgesamtheit in nennenswertem Umfang erfordert. Ist eine betriebsmittelarme Funktion betroffen, (z.B. Bewachungs- und Reinigungsaufgaben), ist eine schlichte Tätigkeitsnachfolge nicht als Betriebsübergang zu qualifizieren, weil die Funktionsübernahme als solche nicht zum Übergang einer wirtschaftlichen Einheit führt, sofern nicht andere Indizien (z.B. Übernahme der Hauptbelegschaft) für einen Betriebsübergang sprechen.⁶

Liegt ein Betriebsübergang in dem oben beschriebenen Sinne vor, so tritt der Erwerber nach § 613 a Abs. 1 Satz 1 BGB in die Rechte und Pflichten aus den im Zeitpunkt des Übergangs bestehenden Arbeitsverhältnissen ein, d.h. der Erwerber übernimmt sämtliche einzelvertraglich getroffenen Vereinbarungen (Arbeitsvertrag, betriebliche Übung und Gesamtzusage); dies gilt auch bei einer Tarifbindung durch Bezugnahme im Arbeitsvertrag (z.B. „BAT in seiner jeweils gültigen Fassung“). § 3 Abs. 3 (Fortgeltung des Tarifvertrags) und § 4 Abs. 5 TVG (Nachwirkung des Tarifvertrags) sind weder unmittelbar noch analog anwendbar.

Sind die Rechte und Pflichten aber nicht nur einzelvertraglich, sondern durch Rechtsnormen eines Tarifvertrags oder durch eine Betriebsvereinbarung geregelt, dann werden sie mit dem Betriebsübergang Bestandteil des einzelnen Arbeitsverhältnisses und dürfen nicht vor Ablauf eines Jahres nach dem Zeitpunkt des Übergangs zum Nachteil des Arbeitnehmers geändert werden (vgl. § 613 a Abs. 1 Satz 2 BGB). Die Übernahme eines Tarifvertrags als Bestandteil des Arbeitsverhältnisses erfolgt statisch, nicht aber dynamisch. Damit haben nachträgliche Änderungen des Tarifvertrags keine Auswirkungen auf die Arbeitsverhältnisse der betroffenen Arbeitnehmer. Etwas anderes gilt nach § 613 a Abs. 1 Satz 3 BGB nur, wenn beim Erwerber

⁵ EuGH, Urteil vom 20.11.2003, DB 2003, 2654 (Sodexho)

⁶ Schnitker/Grau, DB 2004, 275; Willemsen/Annus, DB 2004, 134, 135

eine beiderseitige Tarifbindung an einen neuen Tarifvertrag besteht⁷ oder der Tarifvertrag für allgemeinverbindlich erklärt wurde.

Kommt beim Erwerber keine beiderseitige Tarifbindung zustande, können die bisherigen Tarifverträge nur dann durch Tarifverträge zum gleichen Gegenstand abgelöst werden, wenn das Arbeitsverhältnis in den Geltungsbereich des neuen Tarifvertrags fällt und Arbeitnehmer und Erwerber seine Anwendung vereinbaren (§ 613 a Abs. 1 Satz 4 Alternative 2 BGB).

Eine Ablösung der Regelungen eines Tarifvertrags durch Betriebsvereinbarung dürfte im Regelfall am Tarifvorbehalt des § 77 Abs. 3 BetrVG scheitern. Folgt man der Vorrangtheorie, kommen solche Vereinbarungen nur dann in Betracht, wenn der Regelungsgegenstand in den Anwendungsbereich von § 87 Abs. 1 BetrVG fällt.

Die als Bestandteil des Arbeitsverhältnisses fortgeltenden Regelungen eines Tarifvertrags können also erst nach Ablauf der 1-Jahresfrist durch Änderungskündigung oder Änderungsvereinbarung abgelöst werden; bei einer Änderungskündigung müssen aber die allgemeinen Voraussetzungen, also insbesondere der Kündigungsschutz nach §§ 1, 2 KSchG, beachtet werden.

Während die Kündigung des bestehenden Arbeitsverhältnisses durch den bisherigen Arbeitgeber oder durch den neuen Inhaber **wegen** des Betriebsübergangs nach § 613 a Abs. 4 BGB unwirksam ist, bleibt das Recht zur Kündigung des Arbeitsverhältnisses aus anderen Gründen (betriebsbedingten, verhaltensbedingten oder personenbedingten) weiterhin möglich.

Seit dem 01.04.2002 trifft den Arbeitgeber eine Informationspflicht. Der bisherige Arbeitgeber oder der neue Inhaber sind nach § 613 a Abs. 5 BGB verpflichtet, die von einem Betriebsübergang betroffenen Arbeitnehmer vor dem Übergang in Textform über den Zeitpunkt oder den geplanten Zeitpunkt des Übergangs, den Grund für den Übergang, die rechtlichen, wirtschaftlichen und sozialen Folgen des Übergangs für die Arbeitnehmer und die hinsichtlich der Arbeitnehmer in Aussicht genommenen Maßnahmen zu unterrichten. Die Anforderungen sind erheblich; es ist nicht ausreichend, die in § 613 a BGB genannten Folgen umrißweise zu beschreiben. Der Arbeitnehmer kann nach § 613 a Abs. 6 BGB dem Übergang des Arbeitsverhältnisses innerhalb eines Monats nach Zugang der Unterrichtung schriftlich widersprechen. Der Widerspruch kann gegenüber dem bisherigen Arbeitgeber oder dem neuen Inhaber erklärt werden. Wird die Informationspflicht verletzt, besteht das Widerspruchsrecht fort; ob und inwieweit gegen dessen Fortbestand Verwirkung eingewendet werden kann, hängt von den Umständen, also vom Inhalt der Information, und vom Zeitablauf ab; Rechtsprechung zu den zeitlichen Grenzen liegt, soweit ersichtlich, bislang nicht vor.

5.3 Personalgestellung und Arbeitnehmerüberlassungsgesetz

Nach § 1 Abs. 1 Arbeitnehmerüberlassungsgesetz (AÜG) ist die gewerbsmäßige Überlassung von Arbeitnehmern zur Arbeitsleistung erlaubnispflichtig. Gewerbsmäßigkeit setzt Gewinnerzielungsabsicht und Wiederholungsabsicht voraus. Für die Frage der Gewerbsmäßigkeit ist es unerheblich, ob die Arbeitnehmerüberlassung für einen Betrieb Hauptzweck oder nur Nebenzweck ist. Gewerbsmäßige Arbeitnehmerüberlassung liegt unabhängig vom Betriebszweck immer dann vor, wenn ein Arbeitnehmer des Betriebs in Gewinnerzielungsabsicht an einen

⁷ vgl. BAG, Urteile vom 30.08.2000, DB 2001, 763, und vom 21.02.2001, DB 2001, 1837

Dritten überlassen wird.⁸ Gewinnerzielungsabsicht liegt auch vor, wenn nur Verluste verringert werden sollen. In ihrer aktuellen Dienstanweisung zum AÜG geht die Bundesagentur für Arbeit nunmehr davon aus, daß sich auch bei gemeinnützigen Einrichtungen, also bei Krankenhäusern und Altenheimen, die Gemeinnützigkeit für den Bereich der Arbeitnehmerüberlassung ausdrücklich aus der Bescheinigung gemäß § 52 AO ergeben muß. Die zuständigen Landesarbeitsämter sind danach gehalten, durch das zuständige Finanzamt die Frage der Gemeinnützigkeit auch unter dem Aspekt des Verleihs von Arbeitskräften bewerten und dies in der Bescheinigung zur Gemeinnützigkeit zum Ausdruck bringen zu lassen. Die Anerkennung der sonstigen Tätigkeiten der Gesellschaft als gemeinnützig ist nicht entscheidend.⁹ Da aber die entgeltliche Gestellung von Personal - auch nur gegen Aufwendungsersatz - bei einem gemeinnützigen Krankenhaus oder Altenheim grundsätzlich einen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb im Sinne der §§ 14, 64 AO begründet¹⁰, kann der Nachweis der Gemeinnützigkeit der Arbeitnehmerüberlassung regelmäßig nicht erbracht werden.

Allerdings besteht die Möglichkeit, daß sich das entleihende Krankenhaus oder Altenheim auf § 1 Abs. 3 Nr. 2 AÜG beruft, wonach das AÜG nicht anzuwenden ist, wenn die Arbeitnehmerüberlassung zwischen Konzernunternehmen im Sinne des § 18 AktG stattfindet und der Arbeitnehmer seine Arbeit vorübergehend nicht bei seinem Arbeitgeber, sondern in einem anderen Unternehmen des Konzerns leistet. Ein Konzern im Sinne von § 18 AktG setzt eine einheitliche Leitung von herrschendem und abhängigem Unternehmen voraus, ohne daß dieser Begriff definiert ist; bei Geschäftsführeridentität zwischen Krankenhaus bzw. Altenheim und der Tochter-Servicegesellschaft, an der eine Mehrheitsbeteiligung besteht, ist unseres Erachtens von einer einheitlichen Leitung auszugehen. Das Kriterium „vorübergehend“ ist immer dann als erfüllt anzusehen, wenn von vornherein eine Befristung geplant ist, unabhängig davon, wie lange diese Befristung währt. Sie kann aus in der Natur der Sache liegenden Gründen im Einzelfall sogar mehrere Jahre dauern. Das Ziel der späteren Weiterbeschäftigung beim ursprünglichen Arbeitgeber muß aber fortbestehen.¹¹

Keine Arbeitnehmerüberlassung im Sinne des AÜG liegt dagegen vor, wenn die Servicegesellschaft mit dem Krankenhaus bzw. Altenheim einen Dienst-, Werk- oder Geschäftsbesorgungsvertrag schließt,¹² in dem ihr die zu erbringenden Serviceleistungen übertragen werden, und die Arbeitnehmer der Servicegesellschaft zum Zwecke der Erfüllung dieses Vertrages in das Krankenhaus bzw. Altenheim geschickt werden. Dabei ist allerdings zu beachten, daß das Direktionsrecht bei der Servicegesellschaft bleibt und ihr die Arbeitsergebnisse zugerechnet werden, d.h. daß das unternehmerische Risiko bei der Servicegesellschaft liegt.

Da sowohl die gewerbliche Arbeitnehmerüberlassung als auch die Beschäftigung eines ohne Erlaubnis überlassenen Leiharbeitnehmers als Ordnungswidrigkeit geahndet werden und eine Geldbuße bis zu 25.000,- Euro nach sich ziehen können, sollte der Sachverhalt in jedem Fall

⁸ vgl. Bundesagentur für Arbeit, Arbeitnehmerüberlassungsgesetz - Durchführungsanweisungen - Stand Januar 2004, Nr. 1.1.3

⁹ vgl. Bundesagentur für Arbeit, a.a.O.

¹⁰ vgl. Finanzministerium Bayern, Erlaß vom 13.04.2000, DB 2000, 954; Buchna, Gemeinnützigkeit im Steuerrecht, 8. Auflage, S. 218

¹¹ vgl. Bundesagentur für Arbeit, Arbeitnehmerüberlassungsgesetz - Durchführungsanweisungen - Stand Januar 2004, Nr. 1.3.2

¹² vgl. Bundesagentur für Arbeit, Arbeitnehmerüberlassungsgesetz - Durchführungsanweisungen - Stand Januar 2004, Nr. 1.1.6 bis 1.1.10 und Bundesanstalt für Arbeit, Merkblatt zur Abgrenzung zwischen Arbeitnehmerüberlassung und Entsendung von Arbeitnehmern im Rahmen von Werk- und selbständigen Dienstverträgen sowie anderen Formen drittbezogenen Personaleinsatzes

mit dem zuständigen Landesarbeitsamt (für Bayern: Landesarbeitsamt Nürnberg) abgeklärt werden. Eine eventuell erforderliche Erlaubnis wird in den ersten drei aufeinanderfolgenden Jahren zunächst mit einer Befristung auf jeweils ein Jahr erteilt; im Anschluß daran kann die Erlaubnis unbefristet erteilt werden. Die Gebühr für die Erteilung oder Verlängerung einer befristeten Erlaubnis beträgt gegenwärtig 750,- Euro. Für die Erteilung einer unbefristeten Erlaubnis werden 2000,- Euro erhoben.

5.4 Betriebsverfassungsrechtliche Fragestellungen

Soweit ein Krankenhaus bzw. Altenheim als Regiebetrieb, Eigenbetrieb oder Kommunalunternehmen geführt wird, gilt das jeweilige Landespersonalvertretungsrecht; auf die Servicegesellschaft als private Rechtsform ist dagegen Betriebsverfassungsrecht anwendbar. Danach können in Betrieben mit mindestens fünf wahlberechtigten, d.h. volljährigen Arbeitnehmern, von denen drei wählbar sind, d.h. mindestens sechs Monate dem Betrieb angehören, Betriebsräte auf die Dauer von vier Jahren gewählt werden (vgl. § 1 BetrVG). Die Zahl der Betriebsratsmitglieder richtet sich nach der Zahl der wahlberechtigten Arbeitnehmer, bei fünf bis 20 beispielsweise ein Betriebsrat, bei 21 bis 50 drei Betriebsräte etc. (vgl. § 9 BetrVG). Beginnend ab 200 Arbeitnehmern sind Betriebsratsmitglieder in Abhängigkeit von der Größe des Betriebs (bei 200 bis 500 Arbeitnehmer ein Betriebsratsmitglied) von ihrer beruflichen Tätigkeit freizustellen (vgl. § 38 BetrVG).

Wesentliche Rechte des Betriebsrats ergeben sich aus den §§ 99, 102 BetrVG (Zustimmungsverweigerungsrecht nach § 99 Abs. 2 BetrVG bei Einstellungen und Widerspruchsrecht nach § 102 Abs. 3 BetrVG bei Kündigungen). Im Falle einer Arbeitnehmerüberlassung im Sinne des AÜG stellt § 14 Abs. 3 AÜG klar, daß der Entleiher vor der Übernahme eines Leiharbeitnehmers zur Arbeitsleistung verpflichtet ist, den Betriebsrat nach § 99 BetrVG zu unterrichten. Aber nicht nur im Falle einer Arbeitnehmerüberlassung greift die Unterrichtungspflicht nach § 99 BetrVG, sondern generell bei einer Einstellung, die zu einer tatsächlichen Eingliederung in den Betrieb führt. Eine Einstellung im Sinne von § 99 BetrVG kann daher auch hinsichtlich werk- oder dienstvertraglicher Tätigkeit vorliegen, wenn Personen, die als Erfüllungsgehilfen eines Dienstleisters oder Werkunternehmers im Betrieb des Auftraggebers tätig werden, so in die Arbeitsorganisation des Auftraggebers eingegliedert werden, daß dieser die für ein Arbeitsverhältnis typischen Entscheidungen über deren Arbeitseinsatz auch nach Zeit und Ort zu treffen hat.¹³ Typische Weisungen über den Arbeitseinsatz sind solche, mit denen die individuelle Arbeitspflicht nach Gegenstand, Ort und Zeit konkretisiert wird, etwa die Bestimmung des täglichen Arbeitsbeginns, die Zuweisung einer bestimmten Aufgabe oder die Reihenfolge der Arbeitsschritte. Nicht den konkreten Arbeitseinsatz betreffen dagegen Weisungen, die sich auf die Person des Arbeitnehmers beziehen, etwa die Gewährung von Freizeiten oder die Festlegung des Urlaubs. Auch wenn solche Weisungen beim Vertragsarbeitgeber verbleiben, steht dies einer Einstellung im Sinne von § 99 BetrVG nicht entgegen. Im Ergebnis trifft das BAG damit mitbestimmungsrechtlich dieselbe Abgrenzung wie individualrechtlich zur Arbeitnehmerüberlassung.

Obwohl Krankenhaus bzw. Altenheim und Servicegesellschaft selbständige Unternehmen sind, können sie auch einen gemeinsamen Betrieb im Sinne von § 1 Abs. 1 Satz 2 BetrVG bilden, für den dann nur ein gemeinsamer Betriebsrat zu wählen ist. Ein gemeinsamer Betrieb liegt vor, wenn mindestens zwei Unternehmen die in einer Betriebsstätte vorhandenen materiellen und immateriellen Betriebsmittel für einen oder mehrere einheitliche arbeitstechnische Zwecke zu-

¹³ vgl. BAG, Urteil vom 13.03.2001, NZA 2001,1262

sammenfassen, ordnen, gezielt einsetzen und der Einsatz der menschlichen Arbeitskraft von einem einheitlichen Leistungsapparat gesteuert wird.¹⁴ Für einen gemeinsamen Betrieb müssen sich die beteiligten Unternehmen zumindest stillschweigend zu einer gemeinsamen Führung rechtlich verbunden haben. Voraussetzung ist also ein einheitlicher Leitungsapparat, welcher die der Beteiligung des Betriebsrats unterliegenden wesentlichen Entscheidungen im personellen und sozialen Bereich trifft. Eine rein unternehmerische Zusammenarbeit etwa auf der Grundlage von Organ- oder Beherrschungsverträgen reicht ebenso wenig aus wie die einfache Anordnung einer Konzernholding an die Tochtergesellschaft, für sie bestimmte Arbeiten zu erledigen. Der einheitliche Leitungsapparat erfordert eine rechtliche Verbindung der beteiligten Unternehmen;¹⁵ ihre tatsächliche Zusammenarbeit reicht nicht aus, weil sonst die Vermutung des § 1 Abs. 2 Nr. 1 BetrVG überflüssig wäre. Um daher einen gemeinsamen Betrieb zwischen Krankenhaus bzw. Altenheim und Servicegesellschaft zu vermeiden, müssen jedenfalls die Arbeitgeberfunktionen im personellen und sozialen Bereich getrennt ausgeübt werden.

6. Steuerrechtliche Aspekte bei der Gründung von Servicegesellschaften

Die Servicegesellschaft selbst übt keine gemeinnützige Tätigkeit im Sinne von § 52 AO¹⁶ aus und unterliegt daher der Körperschaftsteuer (§ 1 Abs. 1 KStG) und der Gewerbesteuer (§ 2 Abs. 2 GewStG); umsatzsteuerlich ist die Servicegesellschaft Unternehmer, so daß ihre Leistungen der Umsatzsteuer unterliegen (§ 1 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG), soweit nicht eine umsatzsteuerliche Organschaft vorliegt.

6.1 Umsatzsteuerliche Organschaft

Durch die Begründung einer umsatzsteuerlichen Organschaft wird der Leistungsaustausch zwischen dem Organträger (Krankenhaus bzw. Altenheim) und der Organgesellschaft (Servicegesellschaft) als nicht steuerbarer Innenumsatz behandelt, da die Servicegesellschaft als unselbständiger Unternehmensteil anzusehen ist (§ 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG). Rechnungen innerhalb des Organkreises haben daher den Charakter innerbetrieblicher Buchungsbelege und sind deshalb keine Außenrechnungen im Sinne von § 14 c UStG. Der Organkreis hat die Berechtigung zum Vorsteuerabzug, wenn umsatzsteuerpflichtige Außenumsätze (Drittgeschäft) durchgeführt werden.

Eine umsatzsteuerliche Organschaft liegt vor, wenn eine juristische Person (Organgesellschaft) nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch in ein anderes Unternehmen (Organträger) eingegliedert ist (§ 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG). Der Krankenhaus- bzw. Altenheimträger ist durch den Betrieb des Krankenhauses Unternehmer im Sinne des Umsatzsteuergesetzes (§ 2 Abs. 3 UStG in Verbindung mit § 4 Abs. 1 KStG). Es ist nicht erforderlich, daß alle drei Eingliederungsmerkmale gleichermaßen ausgeprägt sind;

¹⁴ Vgl. § 1 Abs. 2 Nr. 1 BetrVG, wonach ein gemeinsamer Betrieb dann vermutet wird, wenn zur Verfolgung arbeits-technischer Zwecke die Betriebsmittel sowie die Arbeitnehmer von den Unternehmen gemeinsam eingesetzt werden.

¹⁵ vgl. BAG, Urteil vom 29.04.1999, AP BetrVG 1972 § 5 Nr. 3

¹⁶ Vgl. BFH, Urteil vom 19.07.1995, BStBl 1996 II S. 28, wonach eine Körperschaft, die ausschließlich Krankenhauswäsche oder ähnliches reinigt, nicht gemeinnützig ist, weil die Wäscherei damit zu nicht-begünstigten Betrieben derselben oder ähnlicher Art in einen vermeidbaren Wettbewerb tritt. Auch der potentielle Wettbewerb ist durch § 65 Nr. 3 AO geschützt.

Organschaft kann auch gegeben sein, wenn die Eingliederung auf einem dieser drei Gebiete nicht vollkommen, dafür aber auf den anderen Gebieten um so eindeutiger ist, so daß sich die Eingliederung aus dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse ergibt (R 21 Abs. 1 Satz 2 UStR).

Die **finanzielle** Eingliederung setzt voraus, daß ein Unternehmer im Sinne von § 2 Abs. 1 UStG über eine entsprechende kapitalmäßige Beteiligung an einer juristischen Person verfügt, die es ihm ermöglicht, im Rahmen der Willensbildung der Organgesellschaft seinen eigenen Willen durchzusetzen. Soweit die Anteile an der Servicegesellschaft nicht nur durch das Krankenhaus bzw. Altenheim gehalten werden, sondern auch ein privater Partner an der Servicegesellschaft beteiligt ist, kann eine umsatzsteuerliche Organschaft zum Krankenhaus bzw. Altenheim daher nur begründet werden, wenn entweder die Beteiligung über 50 v.H. liegt oder dem Krankenhaus bzw. Altenheim jedenfalls die Mehrheit der Stimmrechte zusteht.

Die **wirtschaftliche** Eingliederung kommt insbesondere darin zum Ausdruck, daß die Organgesellschaft gemäß dem Willen des Organträgers im Rahmen des Gesamtunternehmens wirtschaftlich tätig ist und zwischen dem Organträger und der Organgesellschaft aufgrund gegenseitiger Förderung und Ergänzung mehr als nur unerhebliche wirtschaftliche Beziehungen bestehen.¹⁷ Es liegt ein enger wirtschaftlicher Zusammenhang vor, wenn der Betrieb des Krankenhauses bzw. Altenheims infrastrukturelle Dienstleistungen erfordert. Diese Dienstleistungen dienen daher dem Gesamtunternehmen Krankenhaus bzw. Altenheim, so daß der Servicegesellschaft im Verhältnis zum Krankenhaus bzw. Altenheim keine eigenständige Bedeutung mehr zukommt. Hieraus wird die wirtschaftliche Eingliederung ersichtlich.

Die **organisatorische** Eingliederung liegt nach ständiger Rechtsprechung vor, wenn der Organträger über seine Befugnisse als Mehrheitsgesellschafter hinaus durch geeignete organisatorische Maßnahmen sicherstellt, daß die tägliche Geschäftsführung der Organgesellschaft entsprechend seinem Willen erfolgt. Der Mehrheitsgesellschafter muß daher die Kompetenz haben (und auch nachhaltig ausüben), Einzelfallentscheidungen in der täglichen Geschäftsführung zu treffen und seinen Willen durchzusetzen. Dies kann auch durch die Verflechtung von Geschäftsführungsbefugnissen oder durch Personalunion der Entscheidungsträger beim Organträger und bei der Organgesellschaft gewährleistet werden.

6.2 Steuerliche Behandlung der Beteiligung an der Servicegesellschaft beim Krankenhaus bzw. Altenheim

Grundsätzlich ist die Beteiligung eines gemeinnützigen Krankenhauses bzw. Altenheims an einer nicht gemeinnützigen Servicegesellschaft in der Form einer GmbH dem nicht steuerpflichtigen Bereich der Vermögensverwaltung (vgl. § 14 Satz 3 AO und Nr. 3 AEAO zu § 64) zuzuordnen. Sie ist jedoch dann ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb, wenn mit ihr tatsächlich ein entscheidender Einfluß auf die laufende Geschäftsführung der Kapitalgesellschaft ausgeübt wird oder eine Betriebsaufspaltung vorliegt. Eine Einflußnahme auf die Kapitalgesellschaft „lediglich“ im Rahmen der gesetzlich zustehenden Gesellschafterrechte und -pflichten kann die Annahme eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs jedoch nicht rechtfertigen. Erst ein aktives Eingreifen in die Geschäftsführung einer Kapitalgesellschaft würde die Tätigkeit als einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb ausweisen. Ein entscheidender Einfluß auf die laufende Geschäftsführung ist stets dann anzunehmen, wenn hinsichtlich der Geschäftsführung der Servicegesellschaft und des Krankenhauses bzw. Altenheims Personalunion besteht. Da zur Herstellung der organisatorischen Eingliederung im Rahmen der umsatzsteuerlichen Organschaft

¹⁷ BFH, Urteil vom 03.04.2003, GmbHR 2003, 904

in der Regel Personalunion in der Geschäftsführung oder zumindest ein tatsächlicher Einfluß auf die Geschäftsführung der Servicegesellschaft bestehen wird (siehe oben), ist auch die Beteiligung an der Servicegesellschaft regelmäßig ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb beim Krankenhaus bzw. Altenheim.

Gemeinnützige Körperschaften unterliegen nur mit den Gewinnen aus steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben der Ertragsbesteuerung. Die Erträge aus Beteiligungen, die der Vermögensverwaltung zuzuordnen sind, werden von dieser partiellen Steuerpflicht nicht erfaßt. Die auf den Beteiligungserträgen lastende Kapitalertragsteuer kann das Bundesamt für Finanzen dem Krankenhaus bzw. Altenheim nach Maßgabe des § 44 c EStG erstatten. Bei der Ermittlung des Einkommens bleiben Beteiligungserträge, die in einem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb anfallen, nach § 8 b Abs. 1 KStG, Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen nach § 8 b Abs. 2 KStG außer Ansatz. Bei der Gewerbesteuer sind jedoch die außer Acht gelassenen Beteiligungserträge gegebenenfalls nach § 8 Nr. 5 GewStG hinzuzurechnen. Die durch die Servicegesellschaft einbehaltene und abgeführte Kapitalertragsteuer wird bei der steuerbegünstigten Anteilseignerin nicht erstattet, wenn die Anteile im wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb gehalten werden (vgl. § 44 a Abs. 4 EStG), sondern nur im Zuge der durchzuführenden Körperschaftsteueranlagung angerechnet (vgl. § 8 Abs. 1 KStG, § 36 Abs. 2 Nr. 2 EStG).

Die Zuordnung der Beteiligung an der Servicegesellschaft zur Vermögensverwaltung oder zum wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb ist auch von Bedeutung für den Grundsatz der korrekten und zeitnahen Mittelverwendung. Nach Nr. 3 AEAO zu § 55 AO dürfen der Gewinn aus dem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb und der Überschuß aus der Vermögensverwaltung nur für die satzungsmäßigen Zwecke verwendet werden. Dies schließt die Bildung von Rücklagen im wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb und im Bereich der Vermögensverwaltung nicht aus. Die Rücklagen müssen aber bei vernünftiger kaufmännischer Beurteilung wirtschaftlich begründet sein. Für die Bildung einer Rücklage im wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb muß ein konkreter Anlaß gegeben sein, der auch aus objektiver unternehmerischer Sicht die Bildung der Rücklage rechtfertigt. Eine fast vollständige Zuführung des Gewinns zu einer Rücklage im wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb ist nur dann für die Steuerbegünstigung unschädlich, wenn die Körperschaft nachweist, daß die betriebliche Mittelverwendung zur Sicherung ihrer Existenz geboten war.¹⁸ In der Vermögensverwaltung dürfen außerhalb der Regelung des § 58 Nr. 7 AO Rücklagen nur für die Durchführung konkreter Reparatur- oder Erhaltungsmaßnahmen an Vermögensgegenständen im Sinne des § 21 EStG gebildet werden. Die Maßnahmen, für die die Rücklage gebildet wird, müssen notwendig sein, um den ordnungsgemäßen Zustand des Vermögensgegenstandes zu erhalten oder wiederherzustellen, und in einem angemessenen Zeitraum durchgeführt werden können.

Nach Nr. 3 AEAO zu § 55 AO dürfen Verluste eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs grundsätzlich nicht durch Mittel des ideellen Bereichs, durch Gewinne aus Zweckbetrieben, durch Erträge aus der Vermögensverwaltung und durch das entsprechende Vermögen ausgeglichen werden. Eine Verwendung von Mitteln des ideellen Bereichs für den Ausgleich des Verlustes wird aber nicht angenommen, wenn dem ideellen Bereich in den sechs vorangegangenen Jahren Gewinne des einheitlichen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs in mindestens gleicher Höhe zugeführt wurden. Insoweit ist der Verlustausgleich im Entstehungsjahr als Rückgabe früherer, durch das Gemeinnützigkeitsrecht vorgeschriebener Gewinnabführungen anzusehen (Nr. 4 AEAO zu § 55 AO). Der Ausgleich des Verlustes eines steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs mit Mitteln des ideellen Bereichs ist außerdem unschädlich für

¹⁸ BFH, Urteil vom 15.07.1998, BStBl 2000 II S. 162

die Steuerbegünstigung, wenn die Körperschaft innerhalb von zwölf Monaten nach Ende des Wirtschaftsjahres, in dem der Verlust entstanden ist, dem ideellen Tätigkeitsbereich wieder Mittel in entsprechender Höhe zuführt und die zugeführten Mittel nicht aus Zweckbetrieben, aus dem Bereich der steuerbegünstigten Vermögensverwaltung, aus Beiträgen oder aus anderen Zuwendungen, die zur Förderung der steuerbegünstigten Zwecke der Körperschaft bestimmt sind, stammen.¹⁹ Eine für die Steuerbegünstigung schädliche Verwendung von Mitteln für den Ausgleich von Verlusten des steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs liegt auch dann nicht vor, wenn dem Betrieb die erforderlichen Mittel durch ein betriebliches Darlehen zugeführt werden, das innerhalb von zwölf Monaten nach dem Ende des Verlustentstehungsjahres an den ideellen Bereich der Körperschaft zurückgegeben wird. Voraussetzung für die Unschädlichkeit ist, daß Tilgung und Zinsen für das Darlehen ausschließlich aus Mitteln des steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs geleistet werden. Die Belastung von Vermögen des ideellen Bereichs mit einer Sicherheit für ein betriebliches Darlehen (z.B. Grundschuld auf einer Sporthalle) führt grundsätzlich nicht zu einer anderen Beurteilung. Die Eintragung einer Grundschuld bedeutet noch keine Verwendung des belasteten Vermögens für den steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb. Die dargestellten Regelungen zum Ausgleich von Verlusten aus wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben gelten entsprechend für die Vermögensverwaltung.

In den Verfügungen der OFD München vom 29.08.2003²⁰ und der OFD Koblenz vom 07.10.2003²¹ äußert sich die Finanzverwaltung zu der Frage, ob es schädlich für die Gemeinnützigkeit des steuerbegünstigten Krankenhauses bzw. Altenheimes ist, wenn nicht begünstigte Serviceleistungen im Rahmen einer Betriebsaufspaltung in eine steuerpflichtige Dienstleistungs-GmbH ausgliedert und dieser entgeltlich Personal und bisher einem Zweckbetrieb gewidmete Räume einschließlich des Inventars zur Verfügung stellt. Die Finanzverwaltung kommt in den beiden Verfügungen zum Ergebnis, daß die entgeltliche Überlassung der Räume einschließlich Inventar an die Dienstleistungs-GmbH keine für die Gemeinnützigkeit schädliche Verwendung von Mitteln ist. Das Entgelt muß angemessen (marktüblicher Preis) sein. Die Vermietung von Wirtschaftsgütern im Sinne von § 21 EStG ist grundsätzlich eine vermögensverwaltende Tätigkeit. Wenn dagegen die Voraussetzungen einer Betriebsaufspaltung erfüllt sind, wird bei der Besteuerung gemeinnütziger Körperschaften eine vermögensverwaltende Tätigkeit als steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb behandelt (Nr. 3 AEAO zu § 64).

6.3 Leistungsaustausch zwischen Krankenhaus bzw. Altenheim und Servicegesellschaft

Das Krankenhaus bzw. Altenheim muß die von der Servicegesellschaft erbrachten Leistungen vergüten; es muß ein angemessenes Entgelt vereinbart werden. Problematisch ist dies insbesondere deshalb, weil im Falle eines überhöhten Entgelts das Selbstlosigkeitsgebot des § 55 AO, nach dessen Abs. 1 Nr. 3 niemand durch unverhältnismäßig hohe Vergütungen begünstigt werden darf, mißachtet würde. Die Grenze, ab der Vergütungen als unangemessen anzusehen sind, läßt sich nicht in absoluten Beträgen festlegen. Als angemessen ist das anzusehen, was für eine vergleichbare Tätigkeit oder Leistung üblicherweise gezahlt wird. Im Falle eines zu niedrigen Entgelts dagegen könnte eine verdeckte Gewinnausschüttung vorliegen. Eine verdeckte Gewinnausschüttung im Sinne des § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG ist eine Vermögensminderung oder verhinderte Vermögensmehrung, die durch das Gesellschaftsverhältnis veranlaßt ist, sich auf

¹⁹ BFH, Urteil vom 13.11.1996, BStBl 1998 II S. 711

²⁰ OFD München, Verfügung vom 29.08.2003, LEXinform-Nr. 0577796

²¹ OFD Koblenz, Verfügung vom 07.10.2003, DB 2003, 2413

die Höhe des Einkommens auswirkt und nicht auf einem den gesellschaftsrechtlichen Vorschriften entsprechenden Gewinnverteilungsbeschluß beruht.²² Eine Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis liegt dann vor, wenn ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter die Vermögensminderung oder verhinderte Vermögensmehrung gegenüber einer Person, die nicht Gesellschafter ist, unter sonst gleichen Umständen nicht hingenommen hätte (vgl. Abschnitt 31 Abs. 3 Satz 4 KStR). Nach Abschnitt 31 Abs. 3 Satz 8 Nr. 6 KStR 1995 kommt eine verdeckte Gewinnausschüttung insbesondere dann in Betracht, wenn ein Gesellschafter an die Gesellschaft Waren und sonstige Wirtschaftsgüter zu ungewöhnlichen Preisen liefert oder von der Gesellschaft erwirbt oder besondere Preisnachlässe und Rabatte erhält. Es ist also auch in diesem Zusammenhang das zwischen Krankenhaus bzw. Altenheim und Servicegesellschaft vereinbarte Entgelt am Maßstab des mit einem fremden Dritten vereinbarten Entgelts (Drittvergleich) zu messen. Die Entgelte für die Leistungen der Servicegesellschaft sind daher sorgfältig zu kalkulieren. In den - vor Beginn der Leistungserbringung zu schließenden - Vertrag zwischen Krankenhaus bzw. Altenheim und Servicegesellschaft ist eine genaue Leistungsbeschreibung aufzunehmen, und die Preis- und Mengenkomponenten sind festzulegen.

Hinzuweisen ist noch darauf, daß die Servicegesellschaft als rechtlich selbständiges Unternehmen auch dann, wenn die Lieferungen oder sonstigen Leistungen an Außenstehende 20 % der gesamten Lieferungen nicht übersteigen, nicht Zweckbetrieb nach § 68 Nr. 2 Buchstabe b AO (Selbstversorgungsbetrieb) ist mit der Folge, daß für Lieferungen und Leistungen der Servicegesellschaft an Außenstehende der bisher für das Krankenhaus bzw. Altenheim geltende ermäßigte Umsatzsteuersatz nach § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchstabe a UStG nicht mehr zur Anwendung kommt. Zu Außenstehenden in diesem Sinne gehören sowohl die Mitarbeiter des Krankenhauses bzw. Altenheims als auch die Kommune selbst.

7. Vergaberecht

Es stellt sich die Frage, ob das öffentlich-rechtliche Krankenhaus bzw. Altenheim als öffentlicher Auftraggeber im Sinne des § 98 GWB die Leistungen der Servicegesellschaft ohne weiteres bei dieser „einkaufen“ kann oder ob ein Vergabeverfahren durchgeführt werden muß. Nach § 2 Nr. 3 Vergabeverordnung (VgV) liegt der Schwellenwert für Liefer- und Dienstleistungsaufträge bei 200.000 €, bei unbefristeten Verträgen ergibt sich der Vertragswert nach § 3 Abs. 3 Satz 3 VgV aus der Zahlung für 48 Monate. Bei Überschreiten der Schwelle muß der Auftraggeber die Bestimmungen des Teils A der Verdingungsordnung für Leistungen (VOL/A) einhalten.

Eine Ausnahme von der Anwendung der Vergabevorschriften hat der EuGH bei sogenannten „In-House-Geschäften“ in der „Teckal-Entscheidung“²³ für Lieferaufträge und in der „ARGE Gewässerschutz“²⁴ für Dienstleistungsaufträge anerkannt. Der BGH ist dieser Rechtsprechung in seiner Entscheidung vom 12.06.2001²⁵ gefolgt und hat dort festgestellt, daß es nicht zu einem öffentlichen Auftrag im Sinne von § 99 Abs. 1 GWB kommt, wenn ein öffentlicher Auftraggeber alleiniger Anteilseigner des Beauftragten ist, über diesen eine Kontrolle wie über eigene Dienststellen ausübt und der Beauftragte im Wesentlichen für diesen Auftraggeber tätig ist. Eine kon-

²² vgl. BFH, Urteile vom 22.02.1989, BStBl II S. 475, und vom 11.10.1989, BStBl 1990 II S. 89

²³ EuGH, Urteil vom 18.11.1999, NZBau 2000, 90

²⁴ EuGH, Urteil vom 07.12.2000, NZBau 2001, 99

²⁵ BGH, Beschluß vom 12.06.2001, DB 2001, 2245

krete Wesentlichkeitsgrenze hat die Rechtsprechung bislang nicht festgeschrieben; allerdings stellte das OLG Naumburg in seinem Vorlagebeschuß vom 08.01.2003²⁶ unter Berufung auf § 10 Abs. 1 Nr. 2 VgV dem EuGH die Frage, ob die dortige 80 %-Schwelle herangezogen werden kann. Die Entscheidung des EuGH bleibt abzuwarten.

Bei einer 100 %-Tochtergesellschaft hat der Auftraggeber umfassende Einfluß- und Steuerungsmöglichkeiten. Ob auch im Falle einer geringeren Beteiligung an einer privaten Gesellschaft von einem vergabefreien „In-House-Geschäft“ gesprochen werden kann, hat der BGH bislang offengelassen. Das BayObLG hat mit Beschuß vom 22.01.2002²⁷ für den Fall einer 51 %-Beteiligung ein vergabefreies „In-House-Geschäft“ abgelehnt. In dem dem Beschuß zugrundeliegenden Fall hielt das Gericht eine 51%ige Beteiligung eines kommunalen Zweckverbandes an einer GmbH nicht für ausreichend, um eine Kontrolle wie über eine eigene Dienststelle zu begründen, da nach der Satzung einige Beschlüsse nur einstimmig gefaßt werden konnten, so daß kein umfassendes Weisungsrecht mehr vorlag. Mit dieser Entscheidung des BayObLG wurde deutlich, daß für die Beurteilung, ob eine Gesellschaft wie eine eigene Dienststelle beherrscht wird und ihr damit Aufträge ohne Durchführung eines Vergabeverfahrens erteilt werden können, nicht allein auf die Mehrheitsverhältnisse abgestellt werden kann. Es kommt vielmehr auf den Einzelfall und die Ausgestaltung des Gesellschaftsvertrages an (Besetzung des Aufsichtsrats, Aufgabenzuschnitt des Aufsichtsrats, Notwendigkeit qualifizierter Mehrheiten im Aufsichtsrat oder in der Gesellschafterversammlung bei bestimmten Entscheidungen, vorbehaltene Prüfungsrechte für die Kommune, reine Kapitalbeteiligung oder Betriebsführungsleistung, Stimmrechtsbindungen etc.). Das OLG Naumburg hat in dem oben genannten Vorlagebeschuß²⁸ dem EuGH auch die Frage vorgelegt, ob durch die bloße gesellschaftsrechtliche Beteiligung eines Privaten an der beauftragten Gesellschaft ein vergabefreies „In-House-Geschäft“ ausgeschlossen wird und, für den Fall der Verneinung, wie das Kriterium „Kontrolle wie über eine eigene Dienststelle“ unter dem Aspekt der Ausgestaltung und Intensität der Kontrolle durch den öffentlichen Auftraggeber auszulegen ist. Auch hier bleibt die weitere Rechtsentwicklung abzuwarten.

8. Förderrecht

Förderrechtlich ist insbesondere zu beachten, daß die (Mit-)Benutzung von geförderten Anlagegegenständen einschließlich Räumen zu Zwecken außerhalb der akutstationären Krankenversorgung eine Rückzahlungspflicht von Fördermitteln auslösen kann. Soweit Fördermittel zur Beschaffung von Anlagegütern im auszugliedernden Bereich in Anspruch genommen wurden, sind die Art. 18 Abs. 1 und Art. 19 Abs. 1 BayKrG zu beachten, wonach Förderbescheide ganz oder teilweise widerrufen werden können, wenn Fördermittel nicht mehr für den vorgesehenen Zweck verwendet werden. Der Widerruf der Förderbescheide führt zu einer Rückerstattungspflicht (vgl. Art. 20 BayKrG). Pauschale Fördermittel nach Art. 12 BayKrG verbleiben dem Krankenhaus und können für die Anschaffung anderer Anlagegüter verwendet werden. Soweit es sich um bedarfsnotwendige Anlagegüter handelt, die von der Servicegesellschaft mitgenutzt werden, greifen die Art. 11 Abs. 1 Satz 3 bis 8 bzw. Art. 12 Abs. 1 Satz 2 BayKrG in Verbindung mit § 6 DVBayKrG. Dies gilt auch für das Outsourcen auf Servicegesellschaften, an denen eine 100 %-Beteiligung besteht.²⁹

²⁶ vgl. OLG Naumburg, Beschuß vom 08.01.2003, NZBau 2003, 224

²⁷ BayObLG, Beschuß vom 22.01.2002, NZBau 2002, 397

²⁸ OLG Naumburg, Beschuß vom 08.01.2003, NZBau 2003, 224

²⁹ vgl. BKG-Mitteilungen, Nr. 21/2003 - 349 vom 17.11.2003

Inwieweit die Ausgliederung einzelner Krankenhausbereiche zu einem Widerruf von Förderbescheiden und damit verbunden zu Rückzahlungsverpflichtungen oder zu einer Pflicht zur Erstattung von Entgelten, die für die Mitbenutzung erzielt werden, nach § 6 DVBayKrG führt, ist im Einzelfall mit der zuständigen Förderbehörde abzuklären.

9. Konzernrechnungslegung

Die Gründung einer Servicegesellschaft kann für das Krankenhaus bzw. Altenheim die Verpflichtung zur Erstellung eines Konzernabschlusses und eines Konzernlageberichts nach §§ 290 ff. HGB auslösen. Nach § 290 Abs. 1 HGB hat das in der Rechtsform einer GmbH, nicht dagegen das in der Rechtsform eines Regie- oder Eigenbetriebs oder eines Kommunalunternehmens geführte Krankenhaus bzw. Altenheim in den ersten fünf Monaten des Konzerngeschäftsjahrs für das vergangene Konzerngeschäftsjahr einen Konzernabschluß und einen Konzernlagebericht aufzustellen, wenn die Servicegesellschaft unter der einheitlichen Leitung der Krankenhaus- bzw. Altenheim-GmbH (Mutterunternehmen) mit Sitz im Inland steht und dem Mutterunternehmen eine Beteiligung nach § 271 Abs. 1 HGB an der Servicegesellschaft (Tochterunternehmen) gehört. Für Kommunalunternehmen kann eine Pflicht zur Konzernrechnungslegung aus § 11 PubliG entstehen.

Nach § 290 Abs. 2 HGB ist die Krankenhaus- bzw. Altenheim-GmbH als Mutterunternehmen stets zur Aufstellung eines Konzernabschlusses und eines Konzernlageberichts verpflichtet, wenn ihr bei einem Tochterunternehmen die Mehrheit der Stimmrechte der Gesellschafter zusteht, sie berechtigt ist, die Mehrheit der Mitglieder des Verwaltungs-, Leitungs- oder Aufsichtsorgans zu bestellen oder abzurufen, und sie gleichzeitig Gesellschafter ist oder auf Grund eines mit diesem Unternehmen geschlossenen Beherrschungsvertrags oder auf Grund einer Satzungsbestimmung dieses Unternehmens einen beherrschenden Einfluß ausübt.

Allerdings entfällt die Verpflichtung zur Aufstellung eines Konzernabschlusses und eines Konzernlageberichts für das Mutterunternehmen, wenn die Größenklassen nach § 293 Abs. 1 HGB bzw. § 11 PubliG nicht überschritten werden. Daneben können sich auch Einschränkungen aus § 296 HGB ergeben.