

Steuern, frei-gemeinnützige Trägerschaft

Abstract:

Frei-gemeinnützige Krankenhäuser und ihre Träger sind mehr denn je mit vielfältigen Steuerfragen aus dem Gemeinnützigkeitsrecht und den für sie maßgeblichen Steuerarten, insbesondere der Umsatzsteuer, der Körperschaft- und Gewerbesteuer, dem Spendenrecht, dem Grundsteuerrecht, dem Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuerrecht sowie dem Grunderwerbsteuerrecht, konfrontiert. Im Rahmen von steuerlichen Außenprüfungen erfolgen (u. U. intensive) Überprüfungen der Aktivitäten von Trägern frei-gemeinnütziger Krankenhäuser, häufig genug von speziell im Krankenhausrecht geschulten Betriebsprüfern. Erhebliche Steuernachforderungen bis hin zur Aberkennung der Gemeinnützigkeit für einzelne Jahre oder sogar rückwirkend für die letzten 10 Jahre sind bei frei-gemeinnützigen Trägern keine Seltenheit mehr. Gesetzgebung und Rechtsprechung zur Krankenhausbesteuerung entwickeln sich unverändert rasant. Hinzu kommen zahlreiche Detailregelungen unterschiedlicher Finanzbehörden, die im konkreten Einzelfall zu beachten sind. Die Neukommentierung stellt den aktuellen Rechtsstand (zum 1.2.2014) dar, spricht steuerliche Problemfelder an und zeigt steuerliche Gestaltungspotenziale auf. Zum Zeitpunkt der Manuskriptabgabe (am 21.1.2014) lag der zum Jahreswechsel 2013/2014 angekündigte überarbeitete Anwendungserlass zur Abgabenordnung (AEO) noch nicht vor; diesbezügliche etwaige Änderungen in der gemeinnützigkeitsrechtlichen Beurteilung steuerbegünstigter Krankenhäuser durch die Finanzbehörden konnten deshalb noch nicht (vollständig) im Detail berücksichtigt werden.

1 Gemeinnützigkeitsrecht

1

Unter frei-gemeinnützigen Krankenhausträgern sind solche Träger zu verstehen, die in einer privatrechtlichen Rechtsform ohne erwerbswirtschaftliche Zielsetzung ein Krankenhaus oder mehrere Krankenhäuser (sowie ggf. weitere steuerbegünstigte Einrichtungen) betreiben. Diesen Trägern und ihren Einrichtungen werden vielfältige Steuervergünstigungen gewährt, sofern steuerbegünstigte Zwecke im Sinne der §§ 51–68 Abgabenordnung (AO) verfolgt werden und der Träger als steuerbegünstigte Körperschaft von dem für ihn zuständigen Finanzamt anerkannt ist.¹ Das Gemeinnützigkeitsrecht ist in den letzten Jahren wiederholt vom Gesetzgeber verändert worden, zuletzt durch das Ehrenamtsstärkungsgesetz vom 21.3.2013,² durch welches aber keine Generalüberholung des Gemeinnützigkeitsrechts erfolgt ist.³ Es ging vielmehr darum, den gemeinnützigen Sektor an der einen oder anderen Stelle durch veränderte Rahmenbedingungen zu stärken. Viele Regelungen waren außerdem bisher lediglich in Erlassen einzelner Finanzbehörden niedergelegt, die (ohne den Gesetzgeber

¹ Eine Übersicht über den aktuellen Sachstand bei Besteuerungsfragen für Krankenhäuser findet sich bei Klaufmann: Aktuelles Steuerrecht für Krankenhäuser und Krankenhausträger – Leitfaden für das Krankenhausmanagement. 2012.

² BGBl 2013 I S. 556 = BStBl 2013 I S. 339; vgl. hierzu im Einzelnen Klaufmann/Ritter, Das „Gesetz zur Stärkung des Ehrenamts“ und seine Auswirkungen für steuerbegünstigte Stiftungen. In: Stiftung & Sponsoring Rote Seiten 1/2013, außerdem Hüttemann, Das Gesetz zur Stärkung des Ehrenamts. In: Der Betrieb 2013, S. 774, Schütz/Runte, Das Ehrenamtsstärkungsgesetz - neue Impulse für den Non-Profit-Bereich? In: DStR 2013, S. 1261 und zuletzt Augsten, Lockerung des Endowment-Verbots durch das Gesetz zur Stärkung des Ehrenamtes. In: npoR 4/2013, S. 220.

³ Schauhoff, Gemeinnützigkeitsrecht – Überarbeitung oder Generalüberholung? In: Stiftung & Sponsoring 5/2013, S. 8.

einzuschalten) jederzeit geändert werden konnten.⁴ Nunmehr liegen verbindliche gesetzliche Regelungen vor, die den bestehenden Rechtszustand absichern.⁵ Das Ehrenamtsstärkungsgesetz hat allerdings - fast schon zwangsläufig - neue Fragestellungen hinsichtlich der konkreten Anwendung bzw. Umsetzung der neuen Vorschriften verursacht. Eine Anpassung der einschlägigen Gemeinnützigkeitsvorschriften im AEAO ist dadurch erforderlich geworden.⁶ Eine Arbeitsgruppe der obersten Finanzbehörden des Bundes und der Länder befasst sich derzeit hiermit. Eine Neuauflage des AEAO war bis zum Jahresende angekündigt. Sie ist aber noch nicht veröffentlicht worden; offensichtlich ist die Meinungsbildung innerhalb der Finanzverwaltung (jedenfalls zum Teil) noch nicht abgeschlossen.⁷

2

In §§ 51–68 AO ist festgelegt, unter welchen **Voraussetzungen** steuerbegünstigte (gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche) Zwecke gegeben sind. Die Rechtsfolgen, die sich hieran knüpfen, z. B. eine Befreiung von der Körperschaftsteuer, sind in den Einzelsteuergesetzen, z. B. im Körperschaftsteuergesetz (KStG), geregelt.

3

Zunächst muss nach § 51 Satz 1 AO eine **Körperschaft** vorliegen. Hierunter sind Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen im Sinne des KStG zu verstehen (§ 51 Abs. 1 Satz 2 AO). **Ausgeschlossen von den Steuervergünstigungen** des Gemeinnützigkeitsrechts sind hiernach – allein wegen ihrer Rechtsform und unabhängig von einer möglicherweise als steuerbegünstigt anzusehenden tatsächlichen Betätigung – Krankenhausträger in den Rechtsformen der Gesellschaft bürgerlichen Rechts und der Handelsgesellschaften (OHG, KG, GmbH & Co. KG)⁸. Ebenso wenig können natürliche Personen und sog. „stille Gesellschaften“ Träger eines frei-gemeinnützigen Krankenhauses sein. Bei diesem Personenkreis kann nicht hinreichend sichergestellt werden, dass selbstlos, also ohne wirtschaftliches Eigeninteresse, gehandelt wird.⁹

4

Für frei-gemeinnützige Träger kommen hiernach als Rechtsformen insbesondere der rechtsfähige Verein, der nicht-rechtsfähige Verein, die Aktiengesellschaft, die GmbH und die Stiftung (des privaten Rechts) in Betracht, außerdem die Europäische Gesellschaft sowie die sog. „Unternehmergesellschaft (haftungsbeschränkt)“, kurz „UG“ bzw. – im Allgemeinen Sprachgebrauch – „Mini-GmbH“ genannt.

5

Bei einer solchen sog. „**Mini-GmbH**“, handelt es sich um eine GmbH, für deren Gründung ein Stammkapital von 1 Euro ausreicht. Allerdings muss solange ein Viertel des Jahresüberschusses in eine gesetzliche Rücklage eingestellt werden, bis diese Rücklage die Schwelle des § 5 Abs. 1 GmbH-Gesetz von 25.000 Euro für die Gründung einer GmbH erreicht hat und das Stammkapital entsprechend angehoben werden kann. Diese gesetzlich vorgeschriebene Rücklagendotierung ist gemeinnützigkeitsrechtlich unbedenklich; sie stellt keinen Verstoß gegen die (später noch im Detail zu erörternden) Grundsätze der satzungsgemäßen und der zeitnahen

⁴ Zur Anwendung von BMF-Schreiben, die bis zum 8.4.2013 ergangen sind, vgl. das *BMF*-Schreiben vom 9.4.2013, Az.: IV A 2 - O 2000/12/10001, BStBl 2013 I S. 522; danach sind für Steuertatbestände, die nach dem 31.12.2011 verwirklicht werden, die bis zum 9.4.2013 ergangenen BMF-Schreiben (weiter) anzuwenden, soweit sie in einer (dem BMF-Schreiben beigelegten) sog. **Positivliste** aufgeführt sind. Die nicht in dieser Positivliste aufgeführten BMF-Schreiben werden für nach dem 31.12.2011 verwirklichte Tatbestände aufgehoben. Die Aufhebung eines BMF-Schreibens bedeutet aber **keine Aufgabe der bisherigen Rechtsauffassung der Finanzverwaltung**. Entsprechendes gilt im Übrigen für gleich lautende Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder, vgl. *BMF*-Schreiben vom 9.4.2013, Az.: IV A 2 - O 2000/12/10001, BStBl 2013 I S. 523. Im Rahmen dieser Kommentierung wird vor diesem Hintergrund weiterhin auch auf BMF-Schreiben, die vor dem 9.4.2013 ergangen sind, Bezug genommen.

⁵ Schauhoff, Gemeinnützigkeitsrecht – Überarbeitung oder Generalüberholung? In: Stiftung & Sponsoring 5/2013, S. 8.

⁶ Graffé, Aktuelle Entwicklungen des Gemeinnützigkeitsrechts aus der Sicht der Finanzverwaltung, Hamburger Tage des Stiftungs- und Non-Profit-Rechts vom 9.11.2013.

⁷ Die (vorläufig) letzte Änderung des AEAO ist mit Schreiben des *BMF* vom 1.10.2013, Az.: IV A 3 – S 0062/08/10007-17, BStBl 2013 I S. 1251, erfolgt.

⁸ Bei dieser Rechtsform handelt es sich um eine Kommanditgesellschaft, bei der eine Kapitalgesellschaft die Stellung des unbeschränkt haftenden Gesellschafters (Komplementärs) übernimmt.

⁹ Vgl. Buchna/Seeger/Brox: Gemeinnützigkeit im Steuerrecht. 2010, S. 17.

Mittelverwendung (§§ 55, 58 AO) dar.¹⁰

6

Bei den Stiftungen (des privaten Rechts) ist zwischen rechtsfähigen (selbstständigen) Stiftungen und unselbstständigen (fiduziarischen) Stiftungen zu unterscheiden.¹¹ Eine rechtsfähige Stiftung entsteht gemäß § 80 BGB durch Stiftungsgeschäft und Genehmigung der im Einzelfall zuständigen Genehmigungsbehörde. Bei unselbstständigen Stiftungen liegt zwar auch ein Stiftungsgeschäft vor; allerdings ist die Genehmigung (gemäß § 80 BGB) nicht erteilt oder nicht beantragt worden. Eine unselbstständige Stiftung muss sich eines rechtsfähigen Trägers bedienen, der für sie im Rechtsleben auftritt und der die Erfüllung des Stiftungszwecks sicherstellt. Frei-gemeinnützige Krankenhausträger bedienen sich, wenn sie die Rechtsform einer Stiftung des privaten Rechts wählen, in aller Regel der (rechtsfähigen) selbstständigen Stiftung.

7

Bei einer gemeinnützigen GmbH wird im Rechtsverkehr häufig das Kürzel „gGmbH“ – als Firma – verwendet. Nach einem Beschluss des OLG München vom 13.12.2006¹² soll die Abkürzung „gGmbH“ keine zulässige Angabe der Gesellschaftsform darstellen und nicht ins Handelsregister eingetragen werden können, weil diese Abkürzung im Widerspruch stehe zum sog. Grundsatz der Firmenwahrheit, der gemäß § 4 GmbHG die Bezeichnung „Gesellschaft mit beschränkter Haftung“ oder eine allgemein verständliche Abkürzung dieser Bezeichnung vorgibt. Der Gesetzgeber hat auf diese Entwicklung der Rechtsprechung reagiert und im Ehrenamtsstärkungsgesetz vom 21.3.2013¹³ die Vorschrift des § 4 GmbHG, welche die Firma einer GmbH regelt, um einen Satz 2 ergänzt, wonach bei einer GmbH, die ausschließlich und unmittelbar steuerbegünstigte Zwecke nach den §§ 51 bis 68 der Abgabenordnung verfolgt, die Abkürzung „gGmbH“ lauten kann (nicht muss).¹⁴

8

Auch **beschränkt Steuerpflichtige**, also Körperschaften, die im Inland weder ihre Geschäftsleitung¹⁵ noch ihren Sitz¹⁶ haben, können als nach deutschem Recht gemeinnützigkeitsfähig behandelt werden, wenn sie ihren Sitz und Ort der Geschäftsführung innerhalb der Europäischen Union oder im Gebiet des sog. Europäischen Wirtschaftsraums haben,¹⁷ vorausgesetzt, sie verfolgen steuerbegünstigte Zwecke im Sinne der §§ 51 ff. AO und erfüllen auch ansonsten nachweislich alle Anforderungen des deutschen Gemeinnützigkeitsrechts hinsichtlich Satzung und tatsächlicher Geschäftsführung.¹⁸ Damit werden auch bei im EU-Ausland ansässigen gemeinnützigen Körperschaften de facto die inländischen Gewinne aus Zweckbetrieben und die Erträge aus der Vermögensverwaltung nicht besteuert, sondern nur die Gewinne aus steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben.¹⁹ Die Neuregelung des § 5 Abs. 2 Nr. 2 KStG ist im Übrigen zwar (erst) zum 1.1.2009 eingeführt worden; nach § 34 Abs. 5a KStG gilt sie aber auch schon für Veranlagungszeiträume vor 2009.

9

Die Gewährung der durch das Gemeinnützigkeitsrecht begründeten Steuerprivilegien setzt ganz allgemein voraus, dass **steuerbegünstigte Zwecke** verfolgt werden. Hierunter sind nach § 51 Abs. 1 Satz 1 AO gemeinnützige, mildtätige und/oder kirchliche Zwecke zu verstehen. Ein Krankenhausträger verfolgt regelmäßig

¹⁰ Nr. 21 des Anwendungserlasses zu § 55 AO (i.d.F. des *BMF*-Schreibens vom 17.1.2012, Az.: IV A 3 – S 0062/08/10007 – 12 / IV C 4 – S 0171/07/0038 – 007, *BStBl* 2012 I S. 83).

¹¹ Vgl. hierzu Ritter/Klaßmann: *Gemeinnützige Stiftungen: Rechtliche und steuerliche Hinweise für optimale Gestaltungen*. 2008.

¹² Az.: 31 Wx 84/06, *GmbH-Rundschau* 2007, S. 267.

¹³ *BGBl* 2013 I S. 556 = *BStBl* 2013 I S. 339 (zunächst geplant unter dem Etikett „Gemeinnützigkeitsentbürokratisierungsgesetz“).

¹⁴ Diese Rechtsänderung ist mit der Verkündung des Ehrenamtsstärkungsgesetzes in Kraft getreten.

¹⁵ „Geschäftsleitung“ ist nach § 10 AO der Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung.

¹⁶ „Sitz“ ist nach § 11 AO der Ort, der durch Gesetz, Gesellschaftsvertrag, Satzung, Stiftungsgeschäft oder dergleichen bestimmt ist.

¹⁷ *Jahressteuergesetz* 2009 vom 19.12.2008, *BGBl*. 2008 I S. 2794.

¹⁸ Buchna/Seeger/Brox: *Gemeinnützigkeit im Steuerrecht*. 2010, S. 28 f.; zu beachten sind insoweit auch die **erhöhten Mitwirkungspflichten** gemäß § 90 Abs. 2 AO bei **Sachverhalten mit Auslandsbezug**.

¹⁹ Klaßmann: *Krankenhausfinanzierung aus steuerlicher Sicht*. In: Leber/Pfeiffer: *Krankenhausfinanzierung – Zentrale Fragestellungen und ihre Lösungen*. 2010, S. 398.

gemeinnützige Zwecke in der Form der Förderung des öffentlichen Gesundheitswesens und der öffentlichen Gesundheitspflege²⁰ (§ 52 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 AO), und zwar – nach dem seit dem 1.1.2007 maßgeblichen Gesetzeswortlaut – konkret durch die von ihm betriebenen **Krankenhäuser im Sinne des § 67 AO**. Der Begriff „Krankenhaus“ ist dabei in den Steuergesetzen **nicht** definiert – auch nicht in § 67 AO. Die Begriffsbestimmung wird vielmehr für den Bereich der Steuergesetze nach Maßgabe des Krankenhausfinanzierungsgesetzes (KHG) vorgenommen²¹ sowie – seit dem 1.1.1989 – (zusätzlich) nach Maßgabe des § 107 des V. Buches Sozialgesetzbuch (SGB V).²² Krankenhäuser im Sinne des § 67 AO müssen im Übrigen auch **alle** (übrigen) Voraussetzungen des steuerlichen Gemeinnützigkeitsrechtes beachten, um die steuerlichen Vergünstigungen, die der Status einer steuerbegünstigten Körperschaft mit sich bringt, in Anspruch nehmen zu können. Auf die diesbezüglichen Einzelheiten wird im Einzelnen nachfolgend noch eingegangen.

10

Ein Krankenhaus, das in den Anwendungsbereich des Krankenhausentgeltgesetzes (KHEntgG) oder der Bundespflegesatzverordnung (BPflV) fällt, ist gemäß § 67 Abs. 1 AO²³ ein (steuerbegünstigter) Zweckbetrieb, wenn mindestens 40 % der jährlichen Belegungstage oder Berechnungstage auf Patienten entfallen, bei denen nur Entgelte für allgemeine Krankenhausleistungen (§ 7 KHEntgG, § 10 BPflV) berechnet werden. Ein Krankenhaus, das nicht in den Anwendungsbereich des Krankenhausentgeltgesetzes oder der Bundespflegesatzverordnung fällt, ist gemäß § 67 Abs. 2 AO ein (steuerbegünstigter) Zweckbetrieb, wenn mindestens 40 von Hundert der jährlichen Belegungstage oder Berechnungstage auf Patienten entfallen, bei denen für die Krankenhausleistungen kein höheres Entgelt als nach Abs. 1 berechnet wird. Wenn also 60 % (oder mehr) der jährlichen Belegungs- oder Berechnungstage auf Patienten entfallen, die – **auch** – Wahlleistungen in Anspruch nehmen, sind die Voraussetzungen des § 67 AO **nicht** (mehr) erfüllt. Ein solches Krankenhaus ist nicht mehr im Rahmen eines Zweckbetriebs tätig; es kann die damit verbundenen Steuerbegünstigungen nicht in Anspruch nehmen.²⁴

11

Das geltende Recht macht die Zweckbetriebseigenschaft eines Krankenhauses hiernach **allein** davon abhängig, dass die in § 67 AO genannte 40 %-Grenze erfüllt ist. Es ergeben sich dann Befreiungen (für frei-gemeinnützige Träger) insbesondere im Bereich der Gewerbesteuer (§ 3 Nr. 20 Buchst. b GewStG) und der Grundsteuer (§ 4 Nr. 6 GrStG) sowie – bis zum 31.12.2008 – bei der Umsatzsteuer (§ 4 Nr. 16 Buchst. b UStG a. F.). Auf diese Befreiungen wird später an jeweils relevanter Stelle im Detail eingegangen.

12

Bis zur Gesetzesänderung durch das „Gesetz zur weiteren Stärkung des bürgerschaftlichen Engagements“ enthielt § 52 Abs. 2 AO in der (alten) Nummer 2 – diese ist zur Nummer 3 geworden – (nur) den (nicht näher spezifizierten) Hinweis auf die „Förderung des öffentlichen Gesundheitswesens“. Eine ausdrückliche Nennung der Krankenhäuser enthielt die Abgabenordnung bisher nicht. Jetzt sind die „Krankenhäuser im Sinne des § 67 AO“ explizit genannt. Es fragt sich, ob sich durch diese Ergänzung materielle Auswirkungen für Krankenhäuser ergeben.

13

Unproblematisch ist die Gesetzesergänzung in jedem Falle für Träger von Krankenhäusern, welche die o. a. Voraussetzungen des § 67 AO erfüllen, sofern diese Träger die grundsätzlichen Anforderungen des Gemeinnützigkeitsrechtes an die Satzung und die tatsächliche Geschäftsführung insgesamt und vollständig erfüllen.

14

Nach der bereits zitierten Verfügung der OFD Rheinland vom 1.12.2010 ist für die Prüfung, ob ein Krankenhaus

²⁰ Hierzu gehört „insbesondere die Verhütung und Bekämpfung von übertragbaren Krankheiten“.

²¹ *BFH-Urteil* vom 2.3.1989, Az.: IV R 83/86, BStBl 1989 II S. 506.

²² *BFH-Urteil* vom 2.10.2003, Az.: IV R 48/01, BStBl 2004 II S. 363 – hiernach ist die Begriffsbestimmung des § 2 Nr. 1 KHG **allein** nur bis zum 31.12.1988 maßgebend; es ist ab 1.1.1989 – **auch** – auf den Krankenhausbegriff des § 107 I SGB V abzustellen –; vgl. auch *BFH-Urteil* vom 22.10.2003, Az.: I R 65/02, *BFH/NV* 2004, S. 437 (wo über eine etwaige Gesetzeskonkurrenz zwischen § 2 Nr. 1 KHG und § 107 Absatz 1 SGB V allerdings nicht ausdrücklich zu entscheiden war).

²³ In der Fassung des Jahressteuergesetzes 2007 vom 13.12.2006, BGBl. 2006 I S. 2878 ff.; die hier zitierte Gesetzesfassung gilt rückwirkend ab dem 1.1.2003, vgl. Art. 97 § 1c Abs. 3 EGAO.

²⁴ *OFD Rheinland*, Verfügung vom 1.12.2010, Az.: S 0186 – 2010 / 0001 („Besteuerung von Krankenhäusern“).

die Voraussetzungen des § 67 AO erfüllt, die Anzahl der Belegungs- oder Berechnungstage der Patienten, die Wahlleistungen in Anspruch nehmen (= „schädliche“ Patienten im Sinne des § 67 AO) in Relation zu der Anzahl der Belegungs- oder Berechnungstage der Patienten, für die nur allgemeine Krankenhausleistungen in Rechnung gestellt werden (= „unschädliche“ Patienten im Sinne des § 67 AO) zu setzen. Soweit die Anzahl der Tage der „unschädlichen“ Patienten mindestens 40 v. H. bezogen auf die Gesamtzahl der Belegungs- oder Berechnungstage beträgt, ist das Krankenhaus im Rahmen eines Zweckbetriebs nach § 67 AO tätig. Es spielt bei der Beurteilung eines Belegungs- oder Berechnungstages **keine** Rolle, für welche konkrete Behandlung oder an welchen Tagen eine Wahlleistung vereinbart ist.²⁵ Das Vorliegen eines Entgeltes für eine Wahlleistung **als solches** führt bereits dazu, dass der fragliche Belegungs- oder Berechnungstag aus der 40 %-Quote „herausfällt“. Deshalb dürfte ein Patient, der während des Aufenthaltes im Krankenhaus nur zeitweise, d. h. nur an einzelnen Tagen, Wahlleistungen gegen Entgelt in Anspruch nimmt, **insgesamt mit sämtlichen** Belegungs- oder Berechnungstagen als „schädlicher“ Patient eingestuft werden.²⁶

15

Diese Regelung gilt sinngemäß für Krankenhäuser im Sinne von § 67 Abs. 2 AO mit der Maßgabe, dass dann ein „unschädlicher“ Patient vorliegt, wenn diesem Patient ein Entgelt in Rechnung gestellt wird, das die für die in Anspruch genommenen Leistungen normalerweise zu berechnende Fallpauschale nicht übersteigt.²⁷

16

Aus Billigkeitsgründen können bei dieser Berechnung die Wahlleistungen „Telefon- und Fernsehgerätegestellung“ außen vor gelassen werden. Ein Patient, der lediglich die Wahlleistung Telefon- und/oder Fernsehgerätenutzung in Anspruch nimmt, rechnet danach noch zu den „unschädlichen“ Patienten im Sinne des § 67 AO.²⁸

17

Obwohl für die meisten Krankenhäuser die Anzahl der Belegungs- oder Berechnungstage auf Grund der Abrechnung über Fallpauschalen keine Rolle mehr spielt, müssen diese für den steuerlichen Nachweis daher auch weiterhin gesonderte Aufzeichnungen über die Anzahl der genannten Tage führen.²⁹

18

Bei Krankenhausträgern, welche die vorgenannten Voraussetzungen des § 67 AO **nicht** erfüllen, stellt sich angesichts der zitierten Formulierung des § 52 Abs. 2 Nr. 3 AO die Frage danach, ob sie mit ihrem Krankenhaus einen steuerbegünstigten Zweckbetrieb unterhalten können. Dies ist nicht der Fall.

19

Diese Thematik dürfte vor allem die in frei-gemeinnütziger Trägerschaft stehenden Krankenhäuser betreffen, die in den Anwendungsbereich des Krankenhausentgeltgesetzes oder der Bundespflegesatzverordnung fallen **und** bei denen **nicht** mindestens 40 Prozent der jährlichen Belegungstage oder Berechnungstage auf Patienten entfallen, bei denen nur Entgelte für allgemeine Krankenhausleistungen (§§ 7 KHEntG, 10 BPflV) berechnet werden.

20

Der Bundesfinanzhof hat sich im Urteil vom 26.8.2010³⁰ mit der Frage auseinandergesetzt, wie bei Krankenhäusern, die weder in den Anwendungsbereich des Krankenhausentgeltgesetzes noch der Bundespflegesatzverordnung fallen, hinsichtlich der **Berechnung der 40 %-Grenze des § 67 Abs. 2 AO** vorzugehen ist. Hiernach kommt es entscheidend darauf an, dass das Krankenhaus **in mindestens 40 % der Jahrespflegetage keine Wahlleistungen zur Zimmerbelegung und zur Chefarztbehandlung erbringt und seine Leistungsentgelte nach Selbstkostengrundsätzen berechnet**. Bei der Berechnung der Jahrespflegetage ist die Erbringung medizinischer Wahlleistungen **nicht** zu berücksichtigen.

21

²⁵ Buchna/Seeger/Brox: Gemeinnützigkeit im Steuerrecht. 2010, S. 360.

²⁶ Ebenda.

²⁷ OFD Rheinland, Verfügung vom 1.12.2010, a.a.O., – unter 2.2.

²⁸ Ebenda.

²⁹ OFD Rheinland, Verfügung vom 1.12.2010, Az.: S 0186 – 2010 / 0001 – unter 1. (am Ende). Die entgeltliche Überlassung eines Internetanschlusses müsste aus Gründen der Vergleichbarkeit m. E. gleichfalls „unschädlich“ sein.

³⁰ Az.: V R 5/08, BStBl 2011 II S. 296.

Bei den medizinischen Wahlleistungen kann es sich handeln um Leistungen bei fehlender medizinischer Indikation (z. B. „Schönheitsoperationen“), um Leistungen anlässlich einer medizinisch indizierten Krankenhausbehandlung (z. B. erweiterte Labordiagnostik, die bei einer Erkrankung erfolgt, für deren Behandlung aber nicht notwendig ist), um medizinische Alternativbehandlungen (Fälle, in denen bei einer medizinisch notwendigen Behandlung – ggf. innovative – Alternativbehandlungsmethoden zur Verfügung stehen, deren Kosten von den gesetzlichen Krankenkassen – ggf. noch – nicht getragen werden) oder um Leistungen im Rahmen einer ambulanten Behandlung (Behandlung durch ein zur ambulanten Behandlung von Kassenpatienten nicht zugelassenes Krankenhaus).³¹ Zwar sind nicht alle medizinischen Wahlleistungen als Krankenhaus- oder Heilbehandlung oder eng hiermit verbundener Umsatz steuerfrei.³² Dies spielt bei der Beurteilung der 40 %-Grenze des § 67 Abs. 2 AO aber keine Rolle. Im Übrigen kann insbesondere bei medizinischen Wahlleistungen, bei denen es sich um eine medizinische Alternativbehandlung handelt, auch eine steuerfreie Krankenhaus- oder Heilbehandlung vorliegen.

22

Weitere Voraussetzung für die Anwendung des § 67 Abs. 2 AO ist eine **Vorkalkulation der eigenen Selbstkosten**,³³ für die – soweit möglich – die Bestimmungen der BpflV zur Kostenkalkulation zu berücksichtigen sind.

23

Für ein (**reines**) **Belegkrankenhaus**, in dem die ärztlichen Leistungen ausschließlich von einem Belegarzt mit Liquidationsberechtigung erbracht und berechnet werden, müssen mindestens 40 % der jährlichen Pflage auf Patienten entfallen, deren ärztliche Behandlung der Belegarzt über Krankenschein oder entsprechend den für Kassenabrechnungen geltenden Vergütungssätzen abrechnet.³⁴ Damit auch (reine) Belegkrankenhäuser ohne eigenen ärztlichen Dienst, die gemäß § 67 Abs. 2 AO nicht in den Anwendungsbereich des KHEntG bzw. der BpflV fallen, gleichwohl steuerbegünstigt werden können, ist es **zur Schließung der vorhandenen Regelungslücke** notwendig, bei ihnen die Arztkosten in ähnlicher Art und Weise zu berücksichtigen, wie dies im Rahmen des § 67 Abs. 1 AO bei Krankenhäusern mit angestellten Ärzten geschieht.³⁵

24

Der ausdrückliche Hinweis in § 52 Abs. 2 Nr. 3 AO auf „Krankenhäuser im Sinne des § 67 AO“ bedeutet im Übrigen nicht, dass Träger von Krankenhäusern, die die Voraussetzungen des § 67 AO **nicht** erfüllen, grundsätzlich **nicht** gemeinnützig sein können.

25

Sie können sehr wohl gemeinnützige „Einrichtungen des öffentlichen Gesundheitswesens und der öffentlichen Gesundheitspflege“ betreiben, allerdings **nicht mit ihrem Krankenhaus**, sondern nur auf andere Weise, z. B. durch Maßnahmen der Verhütung und Bekämpfung von übertragbaren Krankheiten (Seuchen), des Arbeitsschutzes, der Unfallverhütung, der vorbeugenden Gesundheitshilfe im Sinne des § 47 SGB XII, der Bekämpfung von Zivilisationskrankheiten, von Krebs und Aids oder der Bekämpfung des Drogen- und Rauschmittelmisbrauchs.³⁶ Zur Förderung des öffentlichen Gesundheitswesens, die auch ohne einen Krankenhausbetrieb im Sinne des § 67 AO denkbar ist, gehören ferner die Förderung der Jugendzahnpflege und die vorbeugende Gesundheitshilfe im Sinne des § 47 SGB XII.³⁷ Nach der Begründung des Gesetzes zur weiteren Stärkung des bürgerschaftlichen Engagements fallen außerdem die Förderung der gesundheitlichen Prävention und der gesundheitlichen Selbsthilfe im Sinne der §§ 20 bis 24 SGB V unter diesen gemeinnützigen Zweck. Ferner rechnen die Lebensmittelüberwachung³⁸ und die Überwachung des Apotheken- und Arzneimittelwesens sowie des Verkehrs mit Giften³⁹ und die Pflege kranker Menschen außerhalb der

³¹ Vgl. hierzu allgemein das Informationspapier der DKG Deutsche Krankenhausgesellschaft zum Angebot medizinischer Wahlleistungen durch Krankenhäuser, Das Krankenhaus 2005, S. 401 ff.

³² Vgl. zu Schönheitsoperationen *BFH* vom 15.7.2004, Az.: V R 27/03, BStBl 2004 II S. 862.

³³ So auch schon das *BFH*-Urteil vom 2.10.2003, Az.: IV R 48/01, BStBl 2004 II S. 363 – unter II.1.c.

³⁴ *BFH*-Urteil vom 25.11.1993, Az.: V R 64/89, BStBl 1994 II S. 212.

³⁵ Ebenda.

³⁶ Buchna/Seeger/Brox: Gemeinnützigkeit im Steuerrecht. 2010, S. 80.

³⁷ Ebenda.

³⁸ Vgl. Tipke/Kruse: AO und FGO Kommentar, Stand: April 2008, § 52 Tz. 21.

³⁹ Vgl. das Gutachten der Unabhängigen Sachverständigenkommission zur Prüfung des Gemeinnützigkeits- und Spendenrechts, BMF-Schriftenreihe Heft 40, 1988, S. 110.

Krankenhäuser dazu.⁴⁰ Auch Kurmittel-, Kneipp- und Naturheilvereine können unter § 52 Absatz 2 Nr. 3 AO fallen.⁴¹ Die Förderung der Rettung aus Lebensgefahr ist allerdings ein eigenständiger gemeinnütziger Zweck (§ 52 Abs. 2 Nr. 11 AO), ebenso die Förderung des Feuer-, Arbeits-, Katastrophen- und Zivilschutzes sowie der Unfallverhütung (§ 52 Abs. 2 Nr. 12 AO). Durch gesundheitsfördernde Wellness-Aktivitäten wird das öffentliche Gesundheitswesen andererseits nicht gefördert; es müssten dazu medizinische Therapiemethoden zur Anwendung gelangen.⁴²

26

Für einen steuerbegünstigten Krankenhaus-Zweckbetrieb ist **zwingend** die Erfüllung der Voraussetzungen des § 67 AO erforderlich. Insbesondere kann insoweit **nicht** auf die Vorschrift des § 66 AO („Wohlfahrtspflege“) hilfs- oder ersatzweise zurückgegriffen werden. Dies ist durch § 66 Abs. 3 Satz 2 AO, der für Krankenhäuser ausdrücklich auf die Regelung des § 67 AO verweist, ausgeschlossen.⁴³

27

Wegen dieses Verweises kommt die Verfolgung gemeinnütziger Zwecke durch einen Krankenhausbetrieb als „**Einrichtung der Wohlfahrtspflege**“ (§ 66 AO) **grundsätzlich nicht** in Betracht.

28

Daran ändert auch nichts die Entscheidung der obersten Finanzbehörden des Bundes und der Länder, dass Medizinische Versorgungszentren nach § 95 SGB V als Einrichtungen der Wohlfahrtspflege (im Sinne des § 66 AO) anzuerkennen sind, wenn mindestens zwei Drittel der Leistungen hilfsbedürftigen Personen (im Sinne des § 53 AO) zugute kommen.⁴⁴ Denn **ein MVZ ist gerade kein Krankenhaus** (im Sinne des KHG und somit im Sinne des § 67 AO).

29

Im Übrigen ist derzeit nicht ganz zweifelfrei, ob die hier dargestellte Rechtsauffassung, dass ein MVZ gemeinnützig sein kann, haltbar ist, und zwar wegen eines BFH-Urteils zur (fehlenden) Gemeinnützigkeit von Rettungsdiensten und Krankentransporten vom 18.9.2007⁴⁵. Nach dieser Entscheidung, die von der Finanzverwaltung über den entschiedenen Einzelfall hinaus **nicht** angewendet wird,⁴⁶ werden Krankentransporte und Rettungsdienste von Einrichtungen der Wohlfahrtspflege im Sinne des § 66 AO dann um des Erwerbs Willen ausgeübt und sind deshalb nicht auf das Wohl der Allgemeinheit ausgerichtet, wenn die gleiche Leistung zu gleichen Bedingungen von privaten gewerblichen Unternehmen angeboten werden. Diese Entscheidung könnte auf andere Einrichtungen der Wohlfahrtspflege im Sinne des § 66 AO – und damit z. B. auch auf ein MVZ – übertragbar sein.⁴⁷ Die h. M. im Schrifttum lehnt dies aber ab. Auch für Krankenhäuser im Sinne des § 67 AO dürfte diese Rechtsprechungsentwicklung letztlich unbeachtlich sein, auch wenn in § 66 Abs. 3 Satz 2 AO der unmittelbare Bezug dieser Vorschrift zu Krankenhäusern im Sinne des § 67 AO hergestellt wird.⁴⁸

⁴⁰ Uterhark in: Schwarz, Kommentar zur Abgabenordnung, Stand: November 2000, § 52 Anm. 36.

⁴¹ *FG Niedersachsen* vom 23.7.1974, Az.: VI Kö 10/74, EFG 1974, S. 588 – rechtskräftig –: „Eine GmbH, die sich auf die Abgabe von Kurmitteln und den Betrieb eines Bewegungsbades beschränkt, kann gemeinnützig sein.“

⁴² *OFD Frankfurt* vom 20.7.2006, Az.: S 0171 A – 157 – St 53, Der Betrieb 2006, S. 1765 hinsichtlich „Reiki“ (Heilen durch Handauflegen, wobei eine göttliche und universelle Energie vom Heiler auf die andere Person fließt, um dadurch dessen Beschwerden zu heilen oder zumindest zu lindern); außerdem inhaltsgleich Bayerisches Landesamt für Steuern vom 30.8.2006, Az.: S 0171 – 54 – St 31 N, DStZ 2006, S. 817.

⁴³ Vgl. z. B. Krüger in: Schwarz: Abgabenordnung, Stand: Juni 2007, § 66, Rz. 2: „Nach Abs. 3 S. 2 gilt § 67, so dass Krankenhäuser nur ... dann Zweckbetriebe sind, wenn sie die Voraussetzungen des § 67 erfüllen ...“. Andererseits brauchen Krankenhäuser aber auch nicht „stattdessen oder daneben“ die Voraussetzungen des § 66 AO zu erfüllen, vgl. ebenda.

⁴⁴ Vgl. die Verfügung der *OFD Frankfurt* vom 26.9.2006, Az.: S 0184 A – 11 – St 53, Der Betrieb 2006, S. 2261 – diese Regelungen sind aber nicht explizit in die Neufassung des AEAO (zu § 66 AO) übernommen worden –; zu den steuerlichen Restriktionen für steuerbegünstigte Krankenhäuser bei der Beteiligung an einem MVZ vgl. Klawmann: Steuerliche Restriktionen für steuerbegünstigte Krankenhäuser bei der Beteiligung an MVZ. In: Das Krankenhaus 2007, S. 749 ff.

⁴⁵ Az.: I R 30/06, BStBl 2009 II S. 126.

⁴⁶ Nr. 6 des AEAO (i.d.F. des BMF-Schreibens vom 17.1.2012, a.a.O.) zu § 66 AO.

⁴⁷ Vgl. hierzu im Einzelnen Nauen: Sind MVZ gemeinnützig? In: Das Krankenhaus 2008, S. 365.

⁴⁸ Vgl. hierzu Schauhoff: Handbuch der Gemeinnützigkeit. 2010, § 7 Rz. 90.

30

Daneben können durch den Krankenhausträger auch mildtätige Zwecke verfolgt werden. Insoweit treten gewisse Überschneidungen der Verfolgung gemeinnütziger und mildtätiger Zwecke auf.⁴⁹ Denn bei einem Krankenhausbetrieb liegt regelmäßig (auch) eine selbstlose Unterstützung von Personen vor, die infolge ihres körperlichen, geistigen und/oder seelischen Zustandes auf die Hilfe anderer angewiesen sind, oder die wirtschaftlich unterstützungsbedürftig sind (§ 53 Nr. 1 und Nr. 2 AO). Diese müsste allerdings in der Satzung eindeutig so festgelegt werden.⁵⁰

31

Aber auch im Bereich der mildtätigen Zweckverfolgung ist der Krankenhausbetrieb **nur dann** ein steuerbegünstigter Zweckbetrieb, wenn die Voraussetzungen des § 67 AO erfüllt sind. Das „Abstellen“ auf die Mildtätigkeit hilft also bei Nichterfüllen der Voraussetzungen des § 67 AO hinsichtlich der Steuerbegünstigung des Krankenhausbetriebs **nicht** weiter.

32

Soweit es um Krankenhäuser in der (unmittelbaren) Trägerschaft von **öffentlich-rechtlichen Religionsgemeinschaften**⁵¹ geht, könnte schließlich eine „**Förderung kirchlicher Zwecke**“ (im Sinne des § 54 AO) gegeben sein. Hierunter fällt aber eine (steuerbegünstigte) Krankenhaus-GmbH, deren Anteile einer öffentlich-rechtlichen Religionsgemeinschaft gehören, **nicht**.

33

Nach dem Ergebnis einer Erörterung der obersten Finanzbehörden des Bundes und der Länder⁵² ist der Betrieb eines solchen Krankenhauses **grundsätzlich Gegenstand des kirchlichen Verkündigungsauftrages und Ausdruck der tätigen Nächstenliebe**.

34

Es liegt demgemäß kein Betrieb gewerblicher Art vor, für den eine Steuerbegünstigung (im Sinne der §§ 51 ff. AO, also z. B. wegen der Verfolgung kirchlicher Zwecke) angestrebt werden muss, sondern eine (steuerlich irrelevante) hoheitliche Tätigkeit. Dies bedeutet, dass in diesen Fällen – jedenfalls nach Auffassung der obersten Finanzbehörden des Bundes und der Länder – mangels eines Betriebs gewerblicher Art § 67 AO als Zweckbetriebsnorm unbeachtlich ist. Solche Krankenhäuser in der Trägerschaft einer öffentlich-rechtlichen Religionsgemeinschaft werden also steuerlich begünstigt, ohne dass es auf das Erfüllen der Voraussetzungen des § 67 AO ankommt.

35

Das Gemeinnützigkeitsrecht fordert außerdem die Beachtung der Gebote der **Selbstlosigkeit** (§ 55 AO), der **Ausschließlichkeit** (§ 56 AO) und der **Unmittelbarkeit** (§ 57 AO).

36

Deren konsequente Beachtung wird nicht nur von den Finanzbehörden gefordert und geprüft; auch Bundesfinanzhof legt den Regelungen zur Gemeinnützigkeit mittlerweile ein sehr enges „**gemeinnützigkeitskritisches**“ Verständnis zugrunde und stützt damit tendenziell die restriktiven Handhabungen der Finanzverwaltung. Dies muss im Rahmen der steuerlichen Gestaltungsberatung stets dadurch beachtet werden, dass – auch unter Beachtung der Finanzverwaltungsauffassung – möglichst „sichere“ Gestaltungen, die keiner – in ihrem Ausgang ungewissen – Überprüfung durch die Finanzgerichte bedürfen, gewählt werden. Diese gemeinnützigkeitsrechtlichen Restriktionen gerade im Hinblick auf die Beachtung der vorgenannten Gebote der §§ 55 bis 57 AO werden vom Bundesfinanzhof durch das Gebot der steuerlichen Gleichbehandlung und der damit einhergehenden Vermeidung von Wettbewerbsverzerrungen gerechtfertigt. Vor diesem Hintergrund hat z. B. der Bundesfinanzhof in einem Urteil vom 16.12.2009⁵³ entschieden, dass eine gemäß § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG steuerbefreite Körperschaft weder einen Betrieb der Wohlfahrtspflege noch einen

⁴⁹ Hüttemann: Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht. 2008, Rz. 163.

⁵⁰ Vgl. Nr. 2 Satz 2 des AEAO zu § 56 AO.

⁵¹ Hierzu gehören z. B. die evangelische und die katholische Kirche in ihren Erscheinungen als Landeskirche, Bistum oder Pfarrgemeinde, außerdem die jüdischen Kultusgemeinden (Synagogengemeinden) und andere kirchliche Gemeinschaften, die in einem Bundesland als Körperschaft des öffentlichen Rechts anerkannt sind; vgl. Buchna/Seeger/Brox, Gemeinnützigkeit im Steuerrecht, 10. Aufl. 2010, S. 120.

⁵² Vgl. die Verfügung der *OFD Hannover* vom 19.2.2004, Az.: S-2706 – 165 – StO 214 / S-2706 – 209 – StH 231, DStZ 2004, S. 350.

⁵³ Az.: I R 49/08, BStBl 2011 II S. 398.

steuerbefreiten Zweckbetrieb begründet, wenn sie sich gegenüber einer **steuerpflichtigen** Vermieterin von Wohnungen verpflichtet, Leistungen gegen Entgelt im Bereich des altenbetreuten Wohnens zu erbringen. Der Bundesfinanzhof orientiert sich dabei für Zwecke des Gemeinnützigkeitsrechts⁵⁴ **streng an den privatrechtlichen Leistungsbeziehungen**. Dass die steuerbefreite Körperschaft sämtliche Leistungen auch vertraglich mit den hilfsbedürftigen Personen unmittelbar hätte vereinbaren können, um auf Grund solcher besonderer unmittelbarer Vereinbarungen einen steuerbegünstigten Zweckbetrieb begründen zu können, hilft nicht weiter.⁵⁵

37

Nach dem Gebot der **Selbstlosigkeit** (§ 55 AO) dürfen nicht in erster Linie – also allenfalls „nebenbei“ – eigenwirtschaftliche Zwecke (z. B. gewerbliche Zwecke oder sonstige Erwerbszwecke) verfolgt werden. Die Tätigkeit einer steuerbegünstigten Körperschaft darf also nicht in erster Linie auf die Mehrung ihres eigenen Vermögens gerichtet sein,⁵⁶ ebenso wenig auf die Verfolgung der wirtschaftlichen Interessen der Mitglieder oder Gesellschafter.⁵⁷ Bis zum BMF-Schreiben vom 17.1.2012 musste zwischen der steuerbegünstigten Tätigkeit (im Krankenhaus-Zweckbetrieb) und der wirtschaftlichen Tätigkeit **gewichtet** werden, wenn ein frei-gemeinnütziger Krankenhausträger steuerpflichtige wirtschaftliche Geschäftsbetriebe, z. B. eine Lieferapotheke oder eine Besuchercafeteria, unterhielt. Der Krankenhausträger war dann nicht (mehr) steuerbegünstigt, wenn ihm die wirtschaftliche Betätigung bei einer Gesamtbetrachtung das **Gepräge** gab,⁵⁸ was bei einem Krankenhausträger tatsächlich aber wohl nie eintreten konnte. Die Finanzverwaltung hat diese sog. „**Gepräge-Theorie**“, nunmehr **aufgegeben**, weil der Bundesfinanzhof sie in ständiger Rechtsprechung schon länger ablehnte. Er sah (und sieht) keinen Anlass dafür, zwischen einer steuerpflichtigen und einer steuerbegünstigten Tätigkeit zu gewichten. Der BFH stellt für die Beurteilung der Steuerbefreiung vielmehr darauf ab, ob neben einer steuerpflichtigen eine begünstigte Tätigkeit ausgeübt oder angestrebt wird.⁵⁹

38

Weiterhin dürfen die Mittel der Körperschaft **nur** für die satzungsmäßigen Zwecke verwendet werden. Eine Verwendung zeitnah zu verwendender Mittel z. B. in der Vermögensverwaltung oder in steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben ist grundsätzlich nicht zulässig. Dies haben die Oberfinanzdirektionen Rheinland und Münster in einem Schreiben vom 20.9.2012⁶⁰, welches das Ergebnis der Erörterung der obersten Finanzbehörden des Bundes und der Länder wiedergibt, exemplarisch für den Fall der **Gründung einer gemeinnützigen Tochtergesellschaft** bzw. für den Fall des **Erwerbs von Anteilen an einer gemeinnützigen GmbH** ausdrücklich bestätigt.⁶¹ Danach vertritt die Finanzverwaltung bundesweit die Auffassung, dass der Erwerb der Anteile an einer Kapitalgesellschaft unter Einsatz zeitnah zu verwendender Mittel gegen das Gebot

⁵⁴ Aus **umsatzsteuerlicher** Sicht hat der *BFH* mit Urteil vom 8.6.2011, Az.: XI R 22/09, BFH/NV 2011, 1804 demgegenüber (für denselben Sachverhalt) entschieden, dass bei einem gemeinnützigen Verein, der gegenüber Senioren im Rahmen des „betreuten Wohnens“ ein Leistungsbündel erbringt, das durch die Leistungen der in § 75 BSHG (Altenhilfe) genannten Art geprägt wird, die **einheitliche** Leistung nach Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. g der Richtlinie 77/388/EWG **umsatzsteuerfrei** ist, **auch wenn** der Verein insoweit **nur gegenüber dem Vermieter der Seniorenwohnungen verpflichtet** ist.

⁵⁵ Nach dem *BFH*-Urteil vom 17.2.2010, Az.: I R 2/08, BStBl 2010 II S. 1006 kann andererseits eine steuerbefreite Körperschaft, die eine andere **steuerbefreite** Körperschaft bei der Verwirklichung satzungsmäßiger Zwecke gegen Entgelt selbständig und eigenverantwortlich unterstützt, einen Zweckbetrieb unterhalten, wenn sie hierdurch zugleich eigene satzungsmäßige Ziele verfolgt; vgl. hierzu Holland, Kooperationen zwischen gemeinnützigen Organisationen – Neues zur Hilfsperson, Deutsches Steuerrecht 2010, S. 2057 und von Holt, Steuerrechtliche Streitpunkte bei der arbeitsteiligen Zusammenarbeit gemeinnütziger Träger der Wohlfahrtspflege, Der Betrieb 2010, S. 1791.

⁵⁶ Hierzu kritisch Hüttemann: Der neue Anwendungserlass zum Abschnitt „Steuerbegünstigte Zwecke“. In: Der Betrieb 2012, S. 250 – unter VII. 1. –, verbunden mit der Befürchtung, dass „unter dem Deckmantel der Nr. 1 zu § 55 Abs. 1 Nr. 1 AO ein zu starkes Gewinnstreben letztlich doch wieder am Maßstab der Selbstlosigkeit gemessen“ werde.

⁵⁷ Nr. 1 Sätze 1 und 2 des AEAO zu § 55 (i.d.F. des BMF-Schreibens vom 17.1.2012, a.a.O.).

⁵⁸ So der frühere Anwendungserlass des Bundesfinanzministers zu § 55 AO, Nr. 2; diese Regelung ist durch das BMF-Schreiben vom 17.1.2012, a.a.O., **gestrichen** worden.

⁵⁹ So zuletzt im Urteil vom 17.2.2010, Az.: I R 2/08, BStBl 2010 II S. 1006; vgl. auch die Urteile vom 15.7.1998, Az.: I R 156/94, BStBl 2002 II S. 162 und vom 4.4.2007, Az.: I R 76/05, BStBl 2007 II S. 631.

⁶⁰ Az.: S 0174 – 2012/0005/S 2729 – 82 – St 13 – 33, Der Betrieb 2012, S. 2196.

⁶¹ Auch die Beteiligung an einer gemeinnützigen GmbH ist nach h. M. der Vermögensverwaltung zuzuordnen.

der Selbstlosigkeit, die Mittel nur für satzungsmäßige Zwecke zu verwenden, verstoße. Auch lasse die Vorschrift des § 58 Nr. 2 AO die Anschaffung von Anteilen an einer gGmbH nicht zu.⁶² Der Gesetzgeber hat auf diese verschärfte Sicht der Finanzverwaltung offensichtlich reagiert und durch das Ehrenamtsstärkungsgesetz vom 21.3.2013 § 58 AO („Steuerlich unschädliche Betätigungen“) um eine neue Nummer 3 ergänzt, wonach eine steuerbegünstigte Körperschaft ihre Überschüsse der Einnahmen über die Ausgaben aus der Vermögensverwaltung, ihre Gewinne aus den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben ganz oder teilweise und darüber hinaus höchstens 15 Prozent ihrer sonstigen nach § 55 Absatz 1 Nummer 5 zeitnah zu verwendenden Mittel einer anderen steuerbegünstigten Körperschaft oder einer juristischen Person des öffentlichen Rechts zur Vermögensausstattung zuwenden darf, und zwar ab 1.1.2014.⁶³ Die aus den Vermögenserträgen zu verwirklichenden steuerbegünstigten Zwecke müssen dabei allerdings den steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecken der zuwendenden Körperschaft entsprechen (was häufig nur schwer darstellbar sein wird). Außerdem dürfen die nach dieser Nummer zugewandten Mittel und deren Erträge nicht für weitere Mittelweitergaben im Sinne des ersten Satzes verwendet werden. Im Übrigen bestimmt § 55 AO („Selbstlosigkeit“), dass die Mitglieder oder Gesellschafter keine Gewinnanteile oder sonstigen Zuwendungen erhalten dürfen – so genanntes **Zuwendungsverbot** –,⁶⁴ dass die Körperschaft ihre Mittel weder für die unmittelbare noch für die mittelbare Unterstützung oder Förderung politischer Parteien verwenden darf, dass die Mitglieder bzw. Gesellschafter beim Ausscheiden oder bei der Auflösung bzw. bei der Aufhebung der Körperschaft nicht mehr als ihre eingezahlten Kapitaleinlagen und den gemeinen Wert ihrer Sacheinlage zurückerhalten dürfen, dass keine Person durch Ausgaben, die dem Zweck der Körperschaft fremd sind, oder durch unverhältnismäßig hohe Vergütungen begünstigt werden darf – sog. **Begünstigungsverbot** – und dass das Vermögen der Körperschaft bei Auflösung oder Aufhebung bzw. bei Wegfall ihres bisherigen Zwecks nur für steuerbegünstigte Zwecke verwendet werden darf, jedenfalls soweit es die eingezahlten Kapitalanteile der Mitglieder bzw. Gesellschafter und den gemeinen Wert der von den Mitgliedern bzw. Gesellschaftern geleisteten Sacheinlagen übersteigt – sog. **Vermögensbindung** –.

39

Außerdem muss die frei-gemeinnützige Körperschaft die ihr zufließenden Mittel gemäß § 55 Abs. 1 Nr. 5 S. 1 AO **zeitnah** für ihre steuerbegünstigten Zwecke verwenden. Eine solche zeitnahe Mittelverwendung ist gemäß § 55 Abs. 1 Nr. 5 S. 3 AO (in der Fassung des Ehrenamtsstärkungsgesetzes) seit dem 1.1.2013 gegeben, wenn die Mittel spätestens in den auf den Zufluss folgenden **zwei** Kalender- oder Wirtschaftsjahren für die steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke verwendet werden.⁶⁵ Die Thesaurierung von Mitteln ist einer frei-gemeinnützigen Körperschaft nur in engen Grenzen gestattet, z. B. durch die Bildung sog. **zweckgebundener Rücklagen** gemäß § 62 Abs. 1 Nr. 1 AO (bis zum 31.12.2013: § 58 Nr. 6 AO) oder sog. **freier Rücklagen** gemäß § 62 Abs. 1 Nr. 3 AO (bis zum 31.12.2013: § 58 Nr. 7 Buchst. a AO).⁶⁶ Die Bildung von Rücklagen nach § 62 Abs. 1 AO hat gemäß § 62 Abs. 2 Satz 1 AO **innerhalb der Frist** des § 55 Abs. 1 Nr. 5 Satz 3 AO zu erfolgen, also bis spätestens zum Ende des zweiten auf den Mittelzufluss folgenden Wirtschaftsjahrs. Rücklagen nach § 62 Abs. 1 AO sind - mit Ausnahme der sog. „freien Rücklagen“ des § 62 Abs. 1 Nr. 3 AO - gemäß § 62 Abs. 2 Satz 2 AO **unverzüglich aufzulösen**, sobald der Grund für die Rücklagenbildung entfallen ist. Die freigewordenen Mittel sind gemäß § 62 Abs. 2 Satz 3 AO innerhalb des Zeitraums nach § 55 Abs. 1 Nr. 5 Satz 3 AO zu verwenden, also bis spätestens zum Ende des zweiten Wirtschaftsjahrs nach dem Wegfall des Grundes für

⁶² Zu der Zulässigkeit von Unterstützungsleistungen an andere (steuerbegünstigte) Körperschaften gemäß § 58 Nrn. 1 bis 4 AO vgl. *OFD Frankfurt* vom 19.8.2013, Az.: S 0177 A - 6 - St 53; vgl. auch Kirchhain, Vom Fördern und Gefördertsein - Auslegungsfragen zur Mittelweitergabe gemeinnütziger Förderkörperschaften. In: DStR 2013, S. 2141.

⁶³ Es ist derzeit noch weitgehend unklar, wie die neue Vorschrift in der Praxis konkret anzuwenden ist. Vermutlich wird der angekündigte neue Anwendungserlass zur AO dazu (erste) Hinweise geben; vgl. auch Schauhoff, Gemeinnützigkeitsrecht – Überarbeitung oder Generalüberholung? In: *Stiftung & Sponsoring* 5/2013, S. 8: „Die Neuregelung ist komplex und ihre Bedeutung wird wesentlich auch davon abhängen, wie die Finanzverwaltung im geplanten Anwendungserlass die Regelung interpretieren wird. Der Reformschritt ermöglicht jedenfalls im Sinne von mehr Nachhaltigkeit die dauerhafte Finanzierung gemeinnützigen Wirkens.“

⁶⁴ Ausschüttungen und sonstige Zuwendungen sind ausnahmsweise zulässig, wenn **alle** Gesellschafter auch steuerbegünstigte Körperschaften sind; so Nr. 2 Satz 2 des AEAO zu § 58 AO.

⁶⁵ Bis zum 31.12.2012 erforderte das Gebot der zeitnahen Mittelverwendung grundsätzlich eine Verwendung bis zum Ende des auf den Mittelzufluss folgenden Wirtschaftsjahrs; das Ehrenamtsstärkungsgesetz hat durch die Verlängerung der Verwendungsfrist um ein Jahr in vielen Fällen eine spürbare Erleichterung gebracht.

⁶⁶ Vgl. hierzu *OFD Frankfurt* vom 20.2.2012, Az.: S 0177 A - 1 - St 53, *Der Betrieb* 2012, S. 1008.

die Rücklagenbildung.

40

Bei den „freien Rücklagen“ soll mit dem Begriff „frei“ verdeutlicht werden, dass die hier angesparten Mittel **„von der Pflicht zur zeitnahen Mittelverwendung frei“** sind, und zwar **auf Dauer**. Voraussetzung für die Bildung einer zweckgebundenen Rücklage (nach § 62 Abs. 1 Nr. 1 AO) ist im Übrigen in jedem Fall, dass ohne sie die steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke nachhaltig nicht erfüllt werden können.⁶⁸ Das Bestreben, ganz allgemein die Leistungsfähigkeit der Körperschaft zu erhalten, reicht für eine steuerlich unschädliche Rücklagenbildung nach dieser Vorschrift nicht aus; hierfür können aber freie Rücklagen nach § 62 Abs. 1 Nr. 3 AO gebildet werden. Vielmehr müssen für „zweckgebundene Rücklagen“ die Mittel für bestimmte – die steuerbegünstigten Satzungszwecke verwirklichende – Vorhaben angesammelt werden, für deren Durchführung bereits konkrete Zeitvorstellungen bestehen. Besteht noch keine konkrete Zeitvorstellung, ist eine Rücklagenbildung im Rahmen des § 62 Abs. 1 Nr. 1 AO (nur) zulässig, wenn die Durchführung des Vorhabens glaubhaft und bei den finanziellen Verhältnissen der steuerbegünstigten Körperschaft in einem angemessenen Zeitraum möglich ist. Ebenfalls unschädlich ist die vorsorgliche Bildung einer **Rücklage zur Bezahlung von Steuern außerhalb eines steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs**, solange Unklarheit darüber besteht, ob die Körperschaft insoweit in Anspruch genommen wird. Unter diesen Voraussetzungen ist auch eine **Wiederbeschaffungsrücklage** für Grundstücke, Fahrzeuge und andere Wirtschaftsgüter, für deren Anschaffung die laufenden Einnahmen nicht ausreichen, zulässig. Daraus soll aber nach der (bis einschließlich 2013 gültigen) Auffassung der Finanzbehörden **nicht** folgen, dass Mittel **in Höhe der Abschreibungen generell** einer (zweckgebundenen) Rücklage zugeführt werden dürfen. Der Gesetzgeber hat sich diese Rechtsauffassung nicht zueigen gemacht und durch das Ehrenamtsstärkungsgesetz vom 21.3.2013 mit Wirkung zum 1.1.2014 bestimmt, dass eine steuerbegünstigte Körperschaft Mittel einer Rücklage für die beabsichtigte Wiederbeschaffung von Wirtschaftsgütern zuführen kann, die zur Verwirklichung der steuerbegünstigten, satzungsmäßigen Zwecke erforderlich sind (Rücklage für Wiederbeschaffung). Die Höhe dieser Zuführung bemisst sich dabei nach der Höhe der **regulären Absetzungen für Abnutzung** eines zu ersetzenden Wirtschaftsguts. Auch eine höhere Zuführung ist möglich; dann aber sind die Voraussetzungen für eine höhere Zuführung nachzuweisen. Es bleibt abzuwarten, wie die Finanzverwaltung auf die Neuregelung des Gesetzgebers reagieren wird. Möglicherweise wird sie auf ihrem bisherigen Standpunkt beharren, dass es erforderlich ist, dass im Zeitpunkt der Rücklagendotierung tatsächlich eine Neuanschaffung des einzelnen Wirtschaftsguts geplant und in einem angemessenen Zeitraum möglich ist, was insbesondere bei Gebäuden schwierig wäre. Bei der Bildung und Dotierung von sog. **Wiederbeschaffungsrücklagen** ist vor dem Hintergrund dieser Überlegungen derzeit besondere Sorgfalt geboten. Die Bildung einer zweckgebundenen Rücklage kann im Übrigen **nicht** pauschal damit begründet werden, dass die Überlegungen zur Verwendung der Mittel noch nicht abgeschlossen sind.

41

In die „freien Rücklagen“ können zum einen jährlich bis zu 1/3 des Überschusses aus der Vermögensverwaltung eingestellt werden und zum anderen bis zu 10 % der sonstigen zeitnah zu verwendenden Mittel, also der Mittel außerhalb der Vermögensverwaltung. Hierzu gehören beispielsweise Spenden, Mitgliederbeiträge und Mittel aus Zweckbetrieben sowie aus steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben. Mittel im Sinne dieser Vorschrift sind aber **nicht generell** die der Körperschaft zufließenden **(Betriebs-)Einnahmen**, sondern (nur) die Gewinne aus steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben und Zweckbetrieben. Andererseits sind als „Mittel“ im Sinne dieser Vorschrift die Bruttoeinnahmen aus dem ideellen Bereich anzusehen, also beispielsweise die (Brutto-)Spendeneinnahmen ohne Kürzung der mit den Spenden verbundenen Verwaltungsaufwendungen⁷⁰. Sollten verschiedene Zweckbetriebe unterhalten werden, z. B. neben dem Krankenhaus ein Altenheim oder eine Kurzzeitpflegeeinrichtung, müssen Gewinne und Verluste dieser Zweckbetriebe zunächst saldiert werden; nur der Saldo darf (mit höchstens 10 %) in die freie Rücklage eingestellt werden. Gleiches gilt für Gewinne und Verluste aus steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben, z. B. aus einer Lieferapotheke und einer Besuchercafeteria. Eine Saldierung von Gewinnen und Verlusten zwischen Zweckbetrieben und steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben ist aber nicht zulässig.⁷¹

42

Zu den zulässigen **zweckgebundenen Rücklagen** gehört insbesondere die so genannte **Betriebsmittelrücklage**, mit der ein frei-gemeinnütziger Krankenhausträger liquiditätsmäßige Vorsorge für den Fall treffen kann, dass seine Einnahmen ihm einmal nicht mehr so regelmäßig zufließen wie bisher, aus welchen Gründen auch immer.

⁶⁸ Vgl. hierzu im Einzelnen Nr. 10 des AEAO zu § 58 (i.d.F. des BMF-Schreibens vom 17.1.2012, a.a.O.).

⁷⁰ Vgl. Nr. 14 Satz 2 des AEAO zu § 58 AO; der Begriff der „Mittel“ wird also für § 58 Nr. 7 AO anders (enger) ausgelegt als für das Gemeinnützigkeitsrecht im Allgemeinen!

⁷¹ Vgl. Nr. 14 Sätze 4 ff. des AEAO zu § 58 AO.

Für die Höhe der zulässigen Betriebsmittelrücklage ist der Liquiditätsbedarf für einen „angemessenen“ Zeitraum zugrunde zu legen; eine für alle gemeinnützigen Körperschaften maßgebende Zeitraum-Festlegung besteht nicht. In jedem Falle können aber Mittel zurückgelegt (thesauriert) werden, die den Liquiditätsbedarf (für wiederkehrende Ausgaben wie beispielsweise Löhne, Gehälter, Mieten) für (mindestens) einen Monat abdecken.⁷²

43

Zulässig ist auch die Bildung von **Rücklagen in steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben und im Rahmen der Vermögensverwaltung**. Dies ergibt sich nicht unmittelbar aus den Bestimmungen der Abgabenordnung; die Finanzverwaltung hat diese Rücklagen allerdings im Anwendungserlass zur Abgabenordnung ausdrücklich zugelassen.⁷³ Die Rücklagen müssen aber bei vernünftiger kaufmännischer Beurteilung wirtschaftlich begründet sein. Für die Bildung einer Rücklage in einem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb muss ein konkreter Anlass gegeben sein, der auch aus objektiver unternehmerischer Sicht die Bildung der Rücklage rechtfertigt, z. B. eine geplante Betriebsverlegung oder Kapazitätsausweitung. Im Bereich der Vermögensverwaltung dürfen (über die freien Rücklagen aus Vermögensverwaltung des § 58 Nr. 7a AO hinaus) Rücklagen nur für die Durchführung konkreter Reparatur- oder Erhaltungsmaßnahmen an vermieteten oder verpachteten Vermögensgegenständen (Immobilien) gebildet werden. Die Maßnahmen, für deren Durchführung die Rücklage gebildet wird, müssen notwendig sein, um den ordnungsgemäßen Zustand des Vermögensgegenstandes zu erhalten oder wiederherzustellen, und in einem angemessenen Zeitrahmen durchgeführt werden können, z. B. die geplante Erneuerung eines undichten Daches.⁷⁴

44

Ob die Voraussetzungen für die Bildung von Rücklagen gegeben sind, hat der frei-gemeinnützige Krankenhausträger dem zuständigen Finanzamt (zumindest auf Anforderung) mittels einer sog. **Mittelverwendungsrechnung** im Einzelnen darzulegen. Weiterhin muss er die Rücklagen in seiner Rechnungslegung – ggf. in einer Nebenrechnung – gesondert ausweisen, damit eine Kontrolle jederzeit und ohne besonderen Aufwand möglich ist⁷⁵. In Nr. 1 Satz 1 des Anwendungserlasses zu § 63 AO wird diese Vorgabe im Übrigen ergänzt durch das Nachweisgebot darüber, dass die tatsächliche Geschäftsführung den notwendigen Erfordernissen entspricht, was durch ordnungsmäßige Aufzeichnungen (insbesondere Aufstellung der Einnahmen und Ausgaben, Tätigkeitsbericht, **Vermögensübersicht mit Nachweisen über die Bildung und Entwicklung der Rücklagen**) zu erfüllen ist. Dem Grunde nach stellt die notwendige Mittelverwendungsrechnung eine **Mittelzu- und Mittelabflussrechnung** dar. Sie beruht auf dem **Zu- und Abflussprinzip**.⁷⁶ Die Überleitung der Bilanz bzw. der Vermögensaufstellung einer steuerbegünstigten Körperschaft in eine (gemeinnützigkeitsrechtliche) Mittelverwendungsrechnung ist häufig schwierig, weil in der Bilanz nicht immer im Detail erkennbar ist, welche Mittel (Vermögenswerte) bereits für satzungsmäßige Zwecke verwendet worden sind und welche (noch) nicht.

45

Das Gebot der **Unmittelbarkeit** schreibt dem frei-gemeinnützigen Krankenhausträger vor, dass er seine steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke **selbst** verwirklicht. Ein Unternehmen, das kraft Satzung durch wirtschaftsberatende Tätigkeit (hier: Entwicklung eines Krankenhausfinanzierungssystems) für seine Gesellschafter und die von diesen zu verwirklichenden gemeinnützigen Zwecke tätig wird, fördert jene Zwecke z. B. **nicht unmittelbar** im Sinne von § 57 Abs. 1 Satz 1 AO.⁷⁷ Das gilt auch, wenn die Tätigkeit nach Maßgabe gesetzlicher Vorgaben (hier: § 17b Abs. 2 KHG) erbracht werden. Eine von gemeinnützigen Krankenhausträgern gegründete GmbH, die die Laborleistungen für die Krankenhäuser erbringt, verfolgt selbst nicht unmittelbar

⁷² So jedenfalls Buchna/Seeger/Brox: Gemeinnützigkeit im Steuerrecht. 2010, S. 233; m. E. ist dieser Zeitrahmen angesichts der derzeitigen Unwägbarkeiten der Krankenhausfinanzierung zu eng; ein Zeitrahmen von drei Monaten müsste m. E. ohne Weiteres gewährt werden.

⁷³ Nr. 2 Satz 3 des AEAO zu § 55 AO.

⁷⁴ Nr. 2 Sätze 4 ff. des AEAO zu § 55 AO.

⁷⁵ Nr. 18 des AEAO zu § 58 AO.

⁷⁶ So schon Thiel: Die zeitnahe Mittelverwendung – Aufgabe und Bürde gemeinnütziger Körperschaften. In: Der Betrieb 1992, S. 1900 – unter VIII. 6.

⁷⁷ BFH-Urteil vom 7.3.2007, Az.: I R 90/04, BStBl 2007 II S. 628.

gemeinnützige oder mildtätige Zwecke.⁷⁸

46

Eine steuerbegünstigte Körperschaft kann sich bei der Verfolgung ihrer steuerbegünstigten Zwecke aber der Hilfe so genannter **Hilfspersonen** bedienen, wenn nach den Umständen des Falles, insbesondere nach den rechtlichen und tatsächlichen Beziehungen, die zwischen dem Krankenhausträger und der Hilfsperson bestehen, das Wirken der Hilfsperson wie eigenes Wirken der Körperschaft anzusehen ist.⁷⁹ Hierzu hat die Hilfsperson nach den Weisungen des Krankenhausträgers einen konkreten Auftrag auszuführen.⁸⁰ Die Körperschaft hat durch Vorlage entsprechender Vereinbarungen nachzuweisen, dass sie den Inhalt und den Umfang der Tätigkeit der Hilfsperson im Innenverhältnis bestimmen kann;⁸¹ sie hat ferner nachzuweisen, dass sie die Hilfsperson überwacht.⁸²

47

Die Anwendung der „Hilfsperson“-Regelung kommt im steuerbegünstigten Krankenhaus insbesondere in Betracht bei Personal- und Sachmittelstellung an Chefarzte **zur Erbringung von Wahlleistungen gegenüber den Krankenhauspatienten**.⁸³ Die Chefarzte sind dann in die Erfüllung des satzungsmäßigen Zwecks des Krankenhauses als **Hilfspersonen** im Sinne des § 57 Abs. 1 Satz 2 AO eingeschaltet, weil sie auf Grund der Dienstvereinbarungen mit dem Krankenhaus tätig werden, nach denen sie einen konkreten Auftrag des Krankenhauses in Form von ärztlichen Wahlleistungen gegenüber den Patienten erfüllen.

48

Keine Anwendung findet die „Hilfsperson“-Regelung andererseits bei Personal- und Sachmittelstellung an Chefarzte zum Betrieb einer (eigenen) ambulanten Praxis im Krankenhaus (genehmigte Nebentätigkeit).⁸⁴ Diese entgeltliche Personal- und Sachmittelstellung durch ein Krankenhaus an seine Chefarzte für deren Privatambulanz begründet vielmehr einen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb des Krankenhauses, weil es an einer unmittelbaren Förderung der steuerbegünstigten Zwecke und der selbstlosen Förderung der Allgemeinheit fehlt. Die Leistungen des Krankenhauses kommen nicht unmittelbar den Patienten zugute, sondern ausschließlich den Chefarzten, die mit dem überlassenen Personal bzw. den Sachmitteln des Krankenhauses ihre eigenwirtschaftlichen Zwecke verfolgen. Anders als bei der Erbringung von Wahlleistungen kann die ambulante Tätigkeit der Chefarzte **nicht als Hilfstätigkeit** angesehen werden, da die Chefarzte insoweit im eigenen Namen und für eigene Rechnung gegenüber den Patienten tätig werden.

49

Gleiches gilt im Übrigen für Personal- und Sachmittelstellungen eines steuerbegünstigten Krankenhauses an eine private Klinik bzw. an eine ärztliche Gemeinschaftspraxis⁸⁵ sowie an Belegärzte zwecks stationärer oder

⁷⁸ *BFH-Urteil vom 6.2.2013, Az.: I R 59/11, BStBl 2013 II S. 603; vgl. hierzu Schindler, Aktuelle Rechtsprechung des BFH zum Spenden- und Gemeinnützigkeitsrecht, Hamburger Tage des Stiftungs- und Non-Profit-Rechts vom 9.11.2013: „Das Urteil lässt wenig Spielraum für eine befreiungsunschädliche Ausgliederung von Teilbereichen eines Krankenhausbetriebs auf selbständige Körperschaften. Zur Erfüllung des Unmittelbarkeitsanfordernis (§ 57 AO) ist danach immer erforderlich, dass der ausgliederte Teil selbst unmittelbar mit krankenhaustypischen Leistungen gegenüber dem Patienten tätig ist (etwa in der Krankenpflege) oder selbst andere begünstigte Zwecke verfolgt, denkbar wäre insoweit etwa die Förderung von Wissenschaft und Forschung durch eine Forschungseinrichtung ... Die Grundsätze der Entscheidung sind auf die anderen begünstigten Zwecke übertragbar und erschweren organisatorische Umgliederungen von gemeinnützigen Körperschaften. De lege ferenda kann hier nur der Gesetzgeber Abhilfe schaffen und für eine größere Organisationsneutralität des Gemeinnützigkeitsrechts sorgen.“*

⁷⁹ § 57 Abs. 1 Satz 2 AO.

⁸⁰ Nr. 2 Satz 2 des AEAO zu § 57 (i.d.F. des *BMF*-Schreibens vom 17.1.2012, a.a.O.).

⁸¹ Nr. 2 Satz 4 des AEAO zu § 57.

⁸² Nr. 2 Satz 6 des AEAO zu § 57.

⁸³ *OFD Rheinland*, Verfügung vom 1.12.2010, Az.: S 0186 – 2010 / 0001 – unter 3.3. – und *OFD Frankfurt* vom 19.8.2013, Az.: S - 0186 A - 6 - St 53 - unter 4. -.

⁸⁴ *OFD Rheinland*, Verfügung vom 1.12.2010, Az.: S 0186 – 2010 / 0001 – unter 3.4. – und *OFD Frankfurt* vom 19.8.2013, Az.: S - 0186 A - 6 - St 53 - unter 5. -.

⁸⁵ *OFD Rheinland*, Verfügung vom 1.12.2010, Az.: S 0186 – 2010 / 0001 – unter 3.1. – und *OFD Frankfurt* vom 19.8.2013, Az.: S - 0186 A - 6 - St 53 - unter 2. und 3. -.

teilstationärer Behandlung.⁸⁶ Alle diese Personen sind **nicht** als Hilfspersonen des Krankenhauses (im Sinne des § 57 Abs. 1 Satz 2 AO) anzusehen, da sie weisungsfrei arbeiten können und keine Einflussmöglichkeiten des Krankenhauses bestehen.

50

Die Steuerbegünstigung einer Hilfsperson ist im Übrigen **nicht** ausgeschlossen, wenn sie mit ihrer „Hilfspersonentätigkeit“ **nicht nur** die steuerbegünstigte Tätigkeit einer **anderen** Körperschaft unterstützt, sondern **zugleich eigene** steuerbegünstigte Satzungszwecke verfolgt.⁸⁷ Denn dann verschafft sie mit dieser steuerbegünstigten Tätigkeit, sofern diese bei ihr **und** bei der anderen steuerbegünstigten Körperschaft satzungsmäßig verfolgt wird, im Ergebnis sowohl der anderen Körperschaft als auch sich selbst die Steuervergünstigungen des Gemeinnützigkeitsrechts. Keine Hilfspersonentätigkeit, sondern (nur) eine eigene unmittelbare Tätigkeit, liegt vor, wenn der auftraggebenden Person dadurch nicht nach § 57 Abs. 1 Satz 2 die Gemeinnützigkeit vermittelt wird, was z. B. bei Tätigkeiten im Auftrag von juristischen Personen des öffentlichen Rechts (Hoheitsbereich), von voll steuerpflichtigen Körperschaften oder von natürlichen Personen gegeben sein kann.⁸⁸

51

Nach dem Gebot der **Ausschließlichkeit** darf der frei-gemeinnützige Krankenhausträger nur seine steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke verfolgen. Vor diesem Hintergrund **müssen alle** Tätigkeiten einer steuerbegünstigten Körperschaft auf die Erreichung des steuerbegünstigten Zwecks ausgerichtet werden.⁸⁹ Eine steuerbegünstigte Körperschaft darf deshalb z. B. zwar **mehrere** steuerbegünstigte Zwecke nebeneinander verfolgen, ohne dass dadurch das Gebot der Ausschließlichkeit verletzt wird. Allerdings müssen **alle** von ihr tatsächlich verfolgten steuerbegünstigten Zwecke in der Satzung aufgeführt sein. Will eine Körperschaft steuerbegünstigte Zwecke, die **nicht** in der Satzung genannt sind, fördern, **muss** – um das Gebot der Ausschließlichkeit nicht zu verletzen – eine Satzungsänderung vorgenommen werden, die im Übrigen den strengen formalen Erfordernissen des § 60 AO an die Satzung einer steuerbegünstigten Körperschaft entsprechen muss.⁹⁰ Wird die Verfolgung eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs – der **nicht** Zweckbetrieb ist – als Satzungszweck festgelegt, liegt ein Verstoß gegen das Gebot der Ausschließlichkeit vor.⁹¹ Dies besagt aber andererseits nicht, dass jede Betätigung außerhalb der satzungsmäßigen Zwecke schädlich ist. Denn dann dürfte überhaupt kein steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb, z. B. eine Krankenhauswäscherei oder eine Krankenhausapotheke, die auch Krankenhäuser anderer Träger beliefern, oder eine Besuchercafeteria, betrieben werden. Es muss aber mit derartigen Aktivitäten **nachweislich** ein nennenswerter Mittelzufluss in die steuerbegünstigte Tätigkeit generiert werden⁹². Eine erfolgreiche Mittelbeschaffung bzw. ein „**Gewinnstreben**“ ist hiernach **nicht** (mehr) – **per se** – **schädlich**; es kommt vielmehr entscheidend darauf an, ob durch die Aktivitäten im Bereich steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetriebe bzw. der Vermögensverwaltung – offen oder verdeckt – andere als die steuerbegünstigten Zwecke verfolgt werden, z. B. indem auf Dauer defizitäre wirtschaftliche Aktivitäten getätigt werden, die keinen inhaltlichen Bezug zu den steuerbegünstigten Satzungszwecken haben.⁹³ Wirtschaftliche Tätigkeiten in steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben und in der Vermögensverwaltung, die ex ante mit der berechtigten Erwartung einer Gewinn- oder Überschusserzielung aufgenommen werden, dürften andererseits künftig gemeinnützigkeitsrechtlich unbedenklich sein⁹⁴. Derartige steuerpflichtige Aktivitäten sind nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes nämlich dann zulässig, wenn sie nach Art, Umfang und finanzieller Bedeutung nicht zu einem „Zweck“ des Krankenhausträgers werden, also nur von untergeordneter Bedeutung sind und bleiben. Auch eine **vermögensverwaltende Tätigkeit** neben dem eigentlichen Krankenhausbetrieb ist nicht als Verstoß gegen das Gebot der Ausschließlichkeit zu werten, solange diese vermögensverwaltende Tätigkeit nicht satzungsmäßig

⁸⁶ *OFD Rheinland*, Verfügung vom 1.12.2010, Az.: S 0186 – 2010 / 0001 – unter 3.2. –.

⁸⁷ Nr. 2 Satz 9 des AEAO zu § 57 (i.d.F. des BMF-Schreibens vom 17.1.2012, a.a.O.).

⁸⁸ Nr. 2 Satz 10 des AEAO zu § 57 (i.d.F. des BMF-Schreibens vom 17.1.2012, a.a.O.).

⁸⁹ Buchna/Seeger/Brox: Gemeinnützigkeit im Steuerrecht. 2010, S. 197.

⁹⁰ Nr. 2 des AEAO zu § 56.

⁹¹ Buchna/Seeger/Brox: Gemeinnützigkeit im Steuerrecht. 2010, S. 199.

⁹² Vgl. Esch/Binger: Änderung des Anwendungserlasses zum Abschnitt „Steuerbegünstigte Zwecke“ der Abgabenordnung (AO). In: *Das Krankenhaus 2012*, S. 372.

⁹³ Hüttemann: Der neue Anwendungserlass zum Abschnitt „Steuerbegünstigte Zwecke“. In: *Der Betrieb 2012*, S. 250 – unter VII. 2. a) und b) –; die „Maßstäbe der Vereinbarkeitsprüfung“, die künftig anzuwenden sind, werden im AEAO nicht dargestellt – **hierzu besteht derzeit erhebliche Rechtsunsicherheit** –.

⁹⁴ Ebenda.

verankert ist.⁹⁵ Vermögensverwaltung ist gemäß § 14 Satz 3 AO grundsätzlich dann anzunehmen, wenn (nur) eine Nutzung des Vermögens einer steuerbegünstigten Körperschaft durch Dritte gegen Entgelt erfolgt, z. B. indem Kapitalvermögen verzinslich oder in Anteilspapieren angelegt oder indem unbewegliches Vermögen (Grundstücke) vermietet oder verpachtet wird oder indem Rechte entgeltlich überlassen werden. Damit sind **typische Fälle** der Vermögensverwaltung genannt; um eine **abschließende Aufzählung** handelt es sich aber **nicht**.⁹⁶ Die Vermögensverwaltung als solche ist **kein** steuerbegünstigter Zweck.⁹⁷ Die vermögensverwaltende Tätigkeit einer steuerbegünstigten Körperschaft ist aber **nicht steuerschädlich**; ein durch diese vermögensverwaltende Tätigkeit erzielter Überschuss ist – anders als ein Gewinn aus einem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb – auch **nicht** körperschaftsteuerpflichtig.⁹⁸

52

Die Vermögensverwaltung sowie die Unterhaltung eines Nicht-Zweckbetriebs sind, wie in Rn. 51 bereits angesprochen, aus der Sicht des Gemeinnützigkeitsrechts **nur dann unschädlich**, wenn sie um des steuerbegünstigten Zwecks willen erfolgen, indem sie z. B. der Beschaffung von Mitteln zur Erfüllung der steuerbegünstigten Aufgabe dienen.⁹⁹ Im Zusammenhang mit der Vermögensverwaltung und mit steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben – sog. „**Nicht-Zweckbetrieben**“ – folgt daraus, dass deren Unterhaltung der Steuerbegünstigung einer Körperschaft entgegensteht, **wenn** sie in der Gesamtschau zum Selbstzweck wird **und** in diesem Sinne neben die Verfolgung des steuerbegünstigten Zwecks der Körperschaft tritt¹⁰⁰. Ist die Vermögensverwaltung bzw. ist der steuerpflichtige wirtschaftliche Geschäftsbetrieb dagegen **nicht** dem steuerbegünstigten Zweck untergeordnet, sondern ein davon losgelöster Zweck oder gar Hauptzweck der Betätigung der Körperschaft, so scheidet deren Steuerbegünstigung am Gebot der Ausschließlichkeit (§ 56 AO). In einem solchen Fall kann die Betätigung der Körperschaft auch nicht in einen steuerfreien und in einen steuerpflichtigen Teil aufgeteilt werden; vielmehr ist dann die Körperschaft insgesamt als steuerpflichtig zu behandeln.

53

Bei steuerbegünstigten Körperschaften, insbesondere Mittelbeschaffungskörperschaften (im Sinne des § 58 Nr. 1 AO), die sich im Rahmen ihrer tatsächlichen Geschäftsführung an die in ihrer Satzung enthaltene **Pflicht zur Verwendung sämtlicher Mittel für die satzungsmäßigen Zwecke** halten, ist das Ausschließlichkeitsgebot aber **selbst dann** als erfüllt anzusehen, wenn sie sich **vollständig** aus Mitteln eines steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs oder aus der Vermögensverwaltung finanzieren.¹⁰¹

54

Der frei-gemeinnützige Krankenhausträger muss auch über eine (eigene) Satzung bzw. einen (eigenen) Gesellschaftsvertrag verfügen. Aus dieser Satzung muss sich ergeben, welchen Zweck der Krankenhausträger verfolgt. Weiterhin muss aus der Satzung ersichtlich sein, dass der verfolgte Zweck steuerbegünstigt ist und selbstlos, unmittelbar sowie ausschließlich verfolgt wird. Die Satzungszwecke und die Art ihrer Verwirklichung müssen so genau bestimmt sein, dass schon auf Grund der Satzung geprüft werden kann, ob die satzungsmäßigen Voraussetzungen für Steuervergünstigungen gegeben sind – sog. **formelle Satzungsmäßigkeit** – (§ 60 AO).¹⁰² Die Festschreibung der Zwecke und der Art ihrer Verwirklichung hat die Funktion eines Buchnachweises.¹⁰³ Die bloße Bezugnahme auf Satzungen oder andere Regelungen Dritter genügt z. B. nicht. Bei der Formulierung der Satzung ist deshalb größte Sorgfalt geboten, weil formale Mängel zur Aberkennung der Gemeinnützigkeit führen können. Eine ordnungsgemäße Satzung kann im Übrigen auch

⁹⁵ *BFH*-Urteil vom 23.10.1991, Az.: I R 19/91, BStBl 1992 II S. 62.

⁹⁶ Vgl. Orth: Verluste gemeinnütziger Stiftungen aus Vermögensverwaltung. In: DStR 2009, S. 1397 – unter 2. –; *BFH* vom 26.2.1992, Az.: I R 149/90, BStBl 1992 II S. 693, vom 21.5.1997, Az.: I R 164/94, *BFH/NV* 1997, S. 825 und vom 27.3.2001, Az.: I R 78/99, BStBl 2001 II S. 449.

⁹⁷ *BFH*-Urteil vom 16.5.2007; Az.: I R 14/06, BStBl 2007 II S. 808.

⁹⁸ Orth: Verluste gemeinnütziger Stiftungen aus Vermögensverwaltung. In: DStR 2009, S. 1397 und Klabmann: Krankenhausfinanzierung aus steuerlicher Sicht. In: Leber/Pfeiffer: Krankenhausfinanzierung – Zentrale Fragestellungen und ihre Lösungen. 2010, S. 405.

⁹⁹ Nr. 1 Satz 3 des AEAO zu § 56 (i.d.F. des *BMF*-Schreibens vom 17.1.2012, a.a.O.).

¹⁰⁰ Vgl. Nr. 1 Sätze 2 ff. des AEAO zu § 56 (i.d.F. des *BMF*-Schreibens vom 17.1.2012, a.a.O.).

¹⁰¹ Nr. 1 Satz 6 des AEAO zu § 56 (i.d.F. des *BMF*-Schreibens vom 17.1.2012, a.a.O.) unter Bezugnahme auf *BFH* vom 4.4.2007, Az.: I R 76/05, BStBl 2007 II S. 631.

¹⁰² Vgl. Nr. 1 des AEAO zu § 60.

¹⁰³ So *BFH* ausdrücklich im Urteil vom 26.2.1992, Az.: I R 47/89, *BFH/NV* 1992 S. 695.

nicht durch eine noch so gemeinnützige tatsächliche Geschäftsführung ersetzt werden. (Schwerwiegende) satzungsmäßige Mängel können demgemäß nicht durch eine ordnungsgemäße tatsächliche Geschäftsführung ausgeglichen werden.¹⁰⁴

55

Seit dem 1.1.2009 **muss** bei der Abfassung von Satzungen bzw. Gesellschaftsverträgen frei-gemeinnütziger Krankenhausträger die **Mustersatzung** gemäß Anlage 1 zu § 60 AO verwendet werden. Mit dem Jahressteuergesetz 2009 vom 19.12.2008 hat der Gesetzgeber die vormalig im Anwendungserlass (von den Finanzbehörden) geregelten notwendigen Festlegungen zur Anerkennung der Gemeinnützigkeit **in das Gesetz übernommen**. Entsprechend der bisherigen Praxis sollten die Formulierungen **möglichst wörtlich** übernommen werden, auch wenn dies bis zum 31.12.2008 nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes nicht zwingend **vorgeschrieben** war.¹⁰⁵

56

Die ab 1.1.2009 gebotene möglichst wörtliche Verwendung der Mustersatzungsformulierungen betrifft auch **Satzungsänderungen bei schon bestehenden** steuerbegünstigten Körperschaften, da Art. 97 § 1f Abs. 2 EGAO mit Wirkung vom 1.1.2009 bestimmt, dass **sämtliche** Musterformulierungen in die Satzung zu übernehmen sind, sofern bei bestehenden Körperschaften Satzungsänderungen nach dem 31.12.2008 wirksam werden. Die Anforderungen der gesetzlichen Mustersatzung sind bei schon bestehenden Satzungen **in vollem Umfang** auch dann umzusetzen, wenn die Satzung - aus welchem Grund auch immer - geändert werden soll, sei diese beabsichtigte Änderung auch noch so geringfügig. Besondere Bedeutung erlangen in diesem Zusammenhang Satzungsänderungen infolge des Ehrenamtsstärkungsgesetzes vom 21.3.2013 im Hinblick auf eine **(angemessene) Entlohnung ehrenamtlicher Tätigkeiten** in Vereinen bzw. in Stiftungen. Derartige Entlohnungen, die durch die sog. Ehrenamtspauschale des § 3 Nr. 26a EStG¹⁰⁶ einkommensteuerlich bis zu einer Höhe von 720 Euro jährlich als steuerfrei privilegiert werden,¹⁰⁷ sind **gemeinnützigkeitsrechtlich nur zulässig**, wenn die Satzung sie ausdrücklich erlaubt (vgl. § 40 BGB), weil §§ 27 Abs. 3 BGB, 86 Satz 1 BGB i. d. F. des Ehrenamtsstärkungsgesetzes (jedenfalls ab dem 1.1.2015) von der Unentgeltlichkeit ehrenamtlicher Tätigkeit ausgehen. Das Vergütungsverbot des § 27 Abs. 3 BGB betrifft **nicht** den Ersatz von Aufwendungen, der auch pauschal erfolgen darf. Bei pauschalem Aufwandsersatz ist allerdings besondere Sorgfalt geboten, um nicht den Vorwurf verdeckter Entlohnung für ehrenamtliche Tätigkeiten zu erzeugen.

57

Losgelöst von der Frage, ob die Formulierungen der Mustersatzung gemäß Anlage 1 zu § 60 AO wortidentisch verwendet werden müssen oder nicht, ist allerdings – auch nach Auffassung der Finanzverwaltung – die **Reihenfolge** der Satzungsbestimmungen **änderbar**.¹⁰⁸ Vom Anwendungserlass zu § 60 AO werden im Übrigen ausdrücklich als **mögliche** – nicht: zwingende – Abweichungen vom Wortlaut der Mustersatzung anerkannt¹⁰⁹: zum einen bei Mittelbeschaffungskörperschaften (i. S. d. § 58 Nr. 1 AO) – also z. B. bei Fördervereinen – der Verzicht auf das Gebot der Unmittelbarkeit, außerdem insbesondere bei Stiftungen der Ersatz des in § 3 der Mustersatzung verwendeten Begriffs „Mitglieder“ durch eine andere geeignete Formulierung,¹¹⁰ ferner der Verzicht auf die Regelung in § 3 Satz 2 der Mustersatzung bei Körperschaften, deren Gesellschafter oder Mitglieder steuerbegünstigte Körperschaften sind und/oder juristische Personen des öffentlichen Rechts, die die

¹⁰⁴ Vgl. Mack: Zur Besteuerung gemeinnütziger Körperschaften – neuere Rechtsprechung und Verwaltungspraxis. In: DStR 1984, S. 187 – dies gilt aber auch umgekehrt.

¹⁰⁵ Nr. 2 des AEAO zu § 60; dort wird allerdings nicht explizit eine „wörtliche“ Verwendung der Formulierungen der Mustersatzung gefordert; es ist (nur) davon die Rede, dass „die Satzung die in der Mustersatzung bezeichneten Festlegungen enthalten muss“.

¹⁰⁶ § 3 Nr. 26a EStG betrifft die Einnahmen aus nebenberuflichen Tätigkeiten im Dienst oder Auftrag einer juristischen Person des öffentlichen Rechts oder einer Einrichtung zur Förderung gemeinnütziger, mildtätiger oder kirchlicher Zwecke. Diese Steuerbefreiung ist aber ausgeschlossen, soweit für die Einnahmen aus der Tätigkeit – ganz oder teilweise – eine Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 26 EStG - sog. Übungsleiterpauschale; diese beträgt seit dem 1.1.2013 maximal 2.400 Euro jährlich - gewährt wird.

¹⁰⁷ Bis zum 31.12.2012 betrug die Ehrenamtspauschale 500 Euro jährlich.

¹⁰⁸ Nr. 2 Satz 3 des AEAO zu § 60: „Derselbe Aufbau und dieselbe Reihenfolge der Bestimmungen wie in der Mustersatzung werden nicht verlangt.“

¹⁰⁹ Nr. 2 Satz 2 des AEAO zu § 60.

¹¹⁰ Stiftungen sind Vermögensmassen, die niemandem gehören und an denen auch keine Mitgliedschaftsrechte bestehen.

Mittel für steuerbegünstigte Zwecke verwenden,¹¹¹ und schließlich der Verzicht auf die Formulierung „Aufhebung“ in § 5 der Mustersatzung bei Vereinen.¹¹²

58

Die in Rn. 57 zuletzt genannte „Erleichterung“ für steuerbegünstigte **Vereine** geht zurück auf ein BFH-Urteil vom 23.7.2009.¹¹³ Danach sollten bei einer Vereinssatzung die formellen Anforderungen an die Vermögensbindung nach § 61 AO **nur** erfüllt sein, wenn sie eine Regelung sowohl hinsichtlich der Auflösung und der Aufhebung als auch bei Zweckänderung enthält. Dieses Urteil ist aber, wie der BFH zwischenzeitlich klar gestellt hat;¹¹⁴ nur auf Fälle anzuwenden, in denen die Satzung eines Vereins (generell) keine Bestimmungen darüber enthält, wie sein Vermögen im Fall der Auflösung oder bei Wegfall der steuerbegünstigten Zwecke verwendet werden soll. Eine Regelung für den Fall der Aufhebung ist bei einem Verein – gegen den Wortlaut der gesetzlichen Mustersatzung – dagegen **nicht** erforderlich. Die entsprechende Formulierung der Mustersatzung, die aus § 61 AO („Satzungsmäßige Vermögensbindung,“) entnommen wurde, bezieht sich (nur) auf Körperschaften, für die nach der zivilrechtlichen Regelung eine Aufhebung in Frage kommt, also z. B. auf Stiftungen (§ 87 BGB), was bei Vereinen nicht der Fall ist.¹¹⁵

59

In der Satzung muss die **Bindung des Vermögens** des Krankenhausträgers für den Fall seiner Auflösung oder (außer bei Vereinen) Aufhebung oder für den Wegfall seines bisherigen Zweckes festgelegt sein (§ 61 AO). In der Satzung muss deshalb entweder die Körperschaft, die das Vermögen erhalten soll, im Vorhinein genau benannt werden. Es muss sich hierbei um eine juristische Person des öffentlichen Rechts oder um eine (andere) steuerbegünstigte Körperschaft handeln, die das Vermögen nach Maßgabe der satzungsmäßigen Vorgaben des Krankenhausträgers unmittelbar und ausschließlich für steuerbegünstigten Zwecke zu verwenden hat. Der anzugebende Verwendungszweck braucht aber mit den satzungsmäßigen Zwecken des Krankenhausträgers nicht übereinzustimmen. Er muss allerdings auch steuerbegünstigt (gemeinnützig, mildtätig oder kirchlich) sein. Die früher in § 61 AO vorgesehene Alternative, bei Vorliegen zwingender Gründe eine genaue Festlegung (nur) des steuerbegünstigten Zwecks, für den das auszukehrende Vermögen später einmal zu verwenden ist, vorzunehmen, ohne die vorgesehene Empfängerkörperschaft exakt zu benennen, kommt nicht (mehr) in Betracht.¹¹⁶

60

Neben den satzungsmäßigen Voraussetzungen muss auch die **tatsächliche Geschäftsführung** des freigeinnützigen Krankenhausträgers (bzw. seiner Organe) auf die ausschließliche und unmittelbare Erfüllung der steuerbegünstigten Zwecke gerichtet sein und den Bestimmungen entsprechen, die die Satzung über die Voraussetzungen der Steuervergünstigungen enthält – so genannte **materielle Satzungsmäßigkeit** – (§ 63 AO). Hierauf weist das Bundesfinanzministerium in der Nr. 3 Satz 2 des AEAO zu § 51 Die Erfüllung dieser Forderung ist durch ordnungsgemäße Aufzeichnungen über die Einnahmen und Ausgaben nachzuweisen (§ 63 Abs. 3 AO). Hierbei sind die AO-Vorschriften über die Führung von Büchern und Aufzeichnungen (§§ 140 ff. AO) zu beachten (**Aufzeichnungspflichten**):¹¹⁷ In der Praxis sind hauptsächlich Beanstandungen der Finanzbehörden im Bereich der tatsächlichen Geschäftsführung festzustellen, die bis zur Aberkennung der Gemeinnützigkeit führen können.¹¹⁸ Den Anforderungen an die tatsächliche Geschäftsführung ist deshalb mindestens ebenso große Aufmerksamkeit zu widmen wie den satzungsmäßigen Erfordernissen, auf die in Rn. 54 bis 59 hingewiesen wurde.

61

¹¹¹ § 3 Satz 2 der Mustersatzung lautet: „Die Mitglieder erhalten keine Zuwendungen aus Mitteln der Körperschaft.“

¹¹² § 5 der Mustersatzung beginnt wie folgt: „„Bei Auflösung oder Aufhebung der Körperschaft oder bei Wegfall steuerbegünstigter Zwecke fällt das Vermögen der Körperschaft ...“; Vereine können vereinsrechtlich nicht „aufgehoben“ werden, deshalb ist bei ihnen eine Regelung zur „Aufhebung“ entbehrlich; vgl. auch BFH vom 23.7.2009, Az.: V R 20/08, BStBl 2010 II S. 719 und vom 12.1.2011, Az.: I R 91/09, BFH/NV 2011, S. 1111 – Tz. 15 –.

¹¹³ Az.: V R 20/08, BStBl 2010 II S. 719.

¹¹⁴ BFH vom 12.1.2011, Az.: I R 91/09, BFH/NV 2011, S. 1111 – Tz. 15 –.

¹¹⁵ OFD Frankfurt/Main vom 25.8.2010, Az.: S 0180 A – 6 – St 53.

¹¹⁶ Vgl. Nr. 2 des AEAO zu § 61.

¹¹⁷ So ausdrücklich Nr. 1 des AEAO zu § 63.

¹¹⁸ Kumpel: Anforderungen an die tatsächliche Geschäftsführung bei steuerbegünstigten (gemeinnützigen) Körperschaften. In: DStR 2001, S. 152 – unter 1.

Die tatsächliche Geschäftsführung umfasst auch die Ausstellung steuerlicher Zuwendungsbestätigungen. Bei Missbräuchen auf diesem Gebiet, z. B. bei der Ausstellung von so genannten **Gefälligkeitsbestätigungen**, ist die Steuerbegünstigung zu versagen.¹¹⁹ Die tatsächliche Geschäftsordnung muss sich außerdem **im Rahmen der verfassungsmäßigen Ordnung halten**.¹²⁰ Als Verstoß gegen die **Rechtsordnung, der die Steuerbegünstigung ausschließt, kommt auch eine Steuerverkürzung in Betracht**.¹²¹ Die Gemeinnützigkeit ist aber andererseits **nicht bloß** wegen eines Verstoßes gegen die ordnungsgemäße Geschäftsführung allein auf Grund einer um zwei Jahre verspätete Abgaben von Steuererklärungen, die nicht zu Nachzahlungen führen, zu versagen.¹²²

62

Im Hinblick auf das Gebot der zeitnahen Mittelverwendung wird von der Finanzverwaltung zusätzlich die Vorlage einer – in der AO ausdrücklich nicht angesprochenen – **Mittelverwendungsrechnung** gefordert.¹²³ Denn als Kontrollinstrument für die Prüfung der zeitnahen Mittelverwendung ist der zur Gewinnermittlung zu erstellende Jahresabschluss weniger geeignet, weil ihm nicht das Zu- und Abflussprinzip des Gemeinnützigkeitsrechts zugrunde liegt. Die Mittelverwendungsrechnung dient zum Nachweis der zeitnahen Mittelverwendung. Mit ihr soll die Mittelverwendung vor allem bei unübersichtlichen Vermögensverhältnissen über mehrere Jahre hinweg nachvollzogen werden (können). Es handelt sich um eine reine Bestandsübersicht (Vermögensübersicht), bei der die zugeflossenen Vermögenswerte – die „Mittel“ im Sinne der AO – auf der Aktivseite ausgewiesen und die Bindung bzw. Verwendung dieser Mittel auf der Passivseite dargestellt werden. Es ist sicherzustellen, dass sich als Ergebnis dieser Bestandsrechnung kein sog. **Verwendungsrückstand** ergibt. Denn dann wäre das Gebot der zeitnahen Mittelverwendung verletzt und der Status der Gemeinnützigkeit des betroffenen Krankenhausträgers gefährdet.

63

Das (in seinen Grundzügen und konkret auf Krankenhäuser bezogene) vorstehend dargestellte steuerliche Gemeinnützigkeitsrecht eröffnet eine **Vielzahl steuerlicher Vergünstigungen**.

64

Insbesondere sind die (außerhalb der Betätigung in sog. steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben) vorgesehenen Befreiungen von der Körperschaftsteuer (§ 5 Abs. 1 Nr. 9 Satz 1 KStG), Gewerbesteuer (§ 3 Nr. 6 Satz 1 GewStG), Erbschaft- und Schenkungsteuer (§ 13 Abs. 1 Nrn. 16b, 17 ErbStG), Grundsteuer (§§ 3 Abs. 1 Nr. 3b GrStG) und ggf. – z. B. soweit es um Leistungen im Rahmen der Wohlfahrtspflege geht – Umsatzsteuer (§ 4 Nr. 18 UStG) zu nennen.

65

Darüber hinaus ist – außerhalb der Umsatzsteuerbefreiungen – die Tarifiermäßigung des § 12 Abs. 2 Nr. 8 Satz 1 UStG für Leistungen steuerbegünstigter Körperschaften (wiederum außerhalb von steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben) – von derzeit 7 % statt 19 % – von großer Bedeutung¹²⁴. Nach neuester Rechtsprechung des BFH dient eine Körperschaft allerdings **nicht ausschließlich** gemeinnützigen Zwecken (mit der Folge, dass der ermäßigte Umsatzsteuersatz des § 12 Abs. 2 Nr. 8 Satz 1 UStG nicht beansprucht werden kann), wenn die Beschäftigung im Rahmen eines Integrationsprojektes nach der Vertragsgestaltung **erkennbar (nur) dazu dient, den ermäßigten Umsatzsteuersatz zugunsten einer nicht gemeinnützigen Körperschaft zu nutzen**.¹²⁵ Die Tarifiermäßigung bei den eigenen Umsätzen (auf 7 %) schränkt im Übrigen den Vorsteuerabzug auf den Leistungsbezug (regelmäßig zu 19 %) betragsmäßig nicht ein.

66

Außerdem spielt bei steuerbegünstigten Körperschaften die Möglichkeit der Vereinnahmung von Zuwendungen

¹¹⁹ Nr. 2 des AEAO zu § 63.

¹²⁰ Nr. 3 des AEAO zu § 63.

¹²¹ *BFH* vom 27.9.2001, Az.: V R 17/99, BStBl 2002 II S. 169, bezogen auf eine Lohnsteuerverkürzung.

¹²² *FG Münster* vom 30.6.2011, Az.: 9 K 2649/10 K, EFG 2012, S. 492 (rechtskräftig).

¹²³ Vgl. Nr. 27 des AEAO zu § 55; zur „Mittelverwendungsrechnung“ grundlegend Thiel: Die zeitnahe Mittelverwendung – Aufgabe und Bürde gemeinnütziger Körperschaften. In: *Der Betrieb* 1992, S. 1900 ff.

¹²⁴ Mit Wirkung ab dem 1.1.2007 enthält § 12 Abs. 2 Nr. 8 Satz 3 UStG eine Einschränkung dieser Tarifiermäßigung im Bereich der Zweckbetriebe, auf die hier nicht im Detail eingegangen wird; vgl. hierzu Klaßmann: Umsatzsteuer für Zweckbetriebe: Sturm im Wasserglas. In: *Wohlfahrt Intern* 2/2007, S. 21.

¹²⁵ *BFH* vom 23.2.2012, Az.: V R 59/08; vgl. hierzu kritisch Leisner: Kann das bloße Nutzen eines gesetzlich gewährten Steuervorteils gemeinnützigkeitsschädlich sein? Anmerkungen zum Urteil des BFH vom 23.2.2012, V R 59/09. In: *DStR* 2012, S. 1123.

(Spenden und ggf. Beiträge), die beim Zuwendenden einen steuersparenden Spendenabzug ermöglichen, eine große Rolle.

67

Vielfach schließlich sind mit dem Status der Anerkennung als steuerbegünstigte Körperschaften weitere Vergünstigungen geknüpft, z. B. die Befreiung von bestimmten öffentlich-rechtlichen Gebühren oder die Aufnahme in die bei den Gerichten geführten Listen zur Weiterleitung von Bußgeldern.

68

Unbeschadet dieser (jedenfalls auf den ersten Blick) vielfältigen Vergünstigungen stellen sich viele in steuerbegünstigten Körperschaften tätige Führungskräfte immer häufiger die Frage, ob es nicht sinnvoller ist oder sein kann, trotz dieser Vergünstigungen auf den Status der Steuerbegünstigung (Gemeinnützigkeit) zu verzichten. Zum einen kann der Status der Gemeinnützigkeit „**Fesseln**“ auferlegen, die im Wirtschaftsleben hinderlich sind oder sein können, zum anderen können sich wegen der Gemeinnützigkeit tatsächlich sogar materielle „**Benachteiligungen**“ ergeben.¹²⁶

69

Das steuerliche Gemeinnützigkeitsrecht stellt die Gewährung der beschriebenen Steuervergünstigungen unter den Vorbehalt der **jederzeitigen** Beachtung seiner Anforderungen hinsichtlich Satzung und tatsächlicher Geschäftsführung. Verstöße gegen diese Vorgaben führen, je nach Art und Schwere des „Vergehens“, entweder zur (nachträglichen) Besteuerung bestimmter Aktivitäten oder zur Aberkennung der Gemeinnützigkeit mit der Folge des Verlustes der Steuerbegünstigungen im Jahr des „Verstoßes“ bzw. – in gravierenden Fällen – sogar zusätzlich rückwirkend für die letzten zehn Jahre vor dem Jahr des „Verstoßes“ (§§ 61 Abs. 3, 63 Abs. 2 AO).

70

So hat der Bundesfinanzhof im Urteil vom 12.10.2010¹²⁷ entschieden, dass zwar grundsätzlich die Steuerbefreiungen wegen Gemeinnützigkeit **nur** für **den** Besteuerungszeitraum entfallen, in welchem die tatsächliche Geschäftsführung einer gemeinnützigen GmbH **nicht** auf die ausschließliche und unmittelbare Erfüllung der steuerbegünstigten Zwecke gerichtet war. Wenn aber beispielsweise eine gemeinnützige GmbH die aus der gemeinnützigen Tätigkeit erzielten Gewinne überwiegend verdeckt an ihre **steuerpflichtigen** Gesellschafter ausschüttet, liegt ein **schwer wiegender Verstoß** gegen § 55 Abs. 1 Nr. 1 bis 3 AO vor, der die Anwendung des § 61 Abs. 3 AO ermöglicht, also eine Aberkennung der Gemeinnützigkeit nicht nur für das Jahr der verdeckten Gewinnausschüttung, sondern eine rückwirkende Besteuerung auch in den letzten zehn Kalenderjahren vor der verdeckten Gewinnausschüttung.

71

Im Urteilsfall ging es um die Veräußerung von Anteilen an einer gemeinnützigen GmbH, deren steuerbegünstigte Zwecke auch nach dem Anteilseignerwechsel weiterverfolgt werden sollten, durch einen steuerpflichtigen Gesellschafter an eine steuerbegünstigte Körperschaft. Die steuerbegünstigte Körperschaft zahlte dem steuerpflichtigen Anteilseigner für Anteile an einer gemeinnützigen Kapitalgesellschaft **mehr als den Nominalwert der Anteile** zuzüglich des gemeinen Werts der vom bisherigen Gesellschafter geleisteten Sacheinlagen. Darin war nach Auffassung des BFH eine Mittelfehlverwendung im Sinne des § 55 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 AO zu sehen, weil dem bisherigen Anteilseigner mehr als der Wert entgolten wurde, der den Anteilen bei Fortführung des steuerbegünstigten Zwecks zugekommen wäre.

72

Auch der – betriebswirtschaftlich ggf. sinnvollen oder sogar notwendigen – Eigenkapitalbeschaffung sind durch das Ausschüttungsverbot letztlich unüberwindliche Grenzen gesetzt, soweit nicht ausnahmsweise Gesellschafter vorhanden sind, die ihrerseits steuerbegünstigte Körperschaften darstellen¹²⁸ oder soweit nicht ausnahmsweise (nicht gemeinnützige) Gesellschafter auf jedwede Rendite in Form von Gewinnausschüttungen (Dividenden) verzichten. Der „Gang zur Börse“ kommt also (auch für „gewinnträchtige“ steuerbegünstigte Körperschaften) wegen der Gemeinnützigkeit nicht in Betracht.

73

Auch stehen Leistungsbeziehungen einer steuerbegünstigten Körperschaft zu nicht gemeinnützigen Leistungserbringern (z. B. im Bereich der Speisenversorgung, Reinigung, Wäscherei) jedenfalls dann immer –

¹²⁶ Vgl. im Einzelnen Klabmann: Lohnt Gemeinnützigkeit noch? In: Wohlfahrt Intern 11/2007, S. 8 ff.

¹²⁷ Az.: I R 59/09, BStBl 2012 II S. 226; das *BMF* hat mit Schreiben vom 12.3.2012 diesen Beschluss für allgemein anwendbar erklärt.

¹²⁸ Zwischen gemeinnützigen Körperschaften sind Zuwendungen in beide Richtungen in den Grenzen des § 58 Nr. 2 AO zulässig.

wegen des Begünstigungsverbot – unter dem „Damoklesschwert“ der Unangemessenheit der Leistungsentgelte, wenn nicht nur schuldrechtliche, sondern auch gesellschaftsrechtliche Beziehungen zum Leistungserbringer bestehen, etwa im Rahmen einer gemeinsamen Dienstleistungsgesellschaft (Service-GmbH).

74

Dies gilt natürlich erst recht bei der Beauftragung von eigenen (100 %-igen) gewerblichen Service-Tochtergesellschaften. Derartige Leistungsbeziehungen zwischen gemeinnütziger „Muttergesellschaft“ und gewerblicher „Tochtergesellschaft“ werden im Rahmen steuerlicher Außenprüfungen (Betriebsprüfungen) bei gemeinnützigen Körperschaften derzeit regelmäßig intensiv durch die Finanzbehörden untersucht.

75

Zu der Frage, ob es schädlich für die Gemeinnützigkeit einer steuerbegünstigten Körperschaft (z. B. Krankenhaus-GmbH) ist, wenn sie nichtbegünstigte Leistungen (z. B. Reinigungsdienst, Küche, technischer Dienst, Nähstube, Bettenzentrale, Hol- und Bringedienst, z. B. bei Abfallbeseitigung) 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, vertritt die Finanzverwaltung zwischenzeitlich flächendeckend die Auffassung,¹²⁹ dass

- die entgeltliche Überlassung der Räume einschließlich Inventar an die Dienstleistungs-GmbH **keine** für die Gemeinnützigkeit schädliche Verwendung von Mitteln darstellt; allerdings muss das Entgelt angemessen (marktüblicher Preis) sein,
- die Vermietung von Wirtschaftsgütern zwar grundsätzlich eine vermögensverwaltende Tätigkeit ist; wenn die Voraussetzungen einer Betriebsaufspaltung erfüllt sind, wird aber auch bei der Besteuerung gemeinnütziger Körperschaften eine der Art nach vermögensverwaltende Tätigkeit als steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb behandelt,¹³⁰
- der Erwerb der Anteile an der steuerpflichtigen Dienstleistungs-GmbH **nicht** aus zeitnah zu verwendenden Mitteln, wozu auch der Gewinn des steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs gehört, sondern nur aus dem zulässig gebildeten Vermögen einschließlich der freien Rücklagen finanziert werden darf, **und**
- ein Verstoß gegen das Gebot der zeitnahen Mittelverwendung vorliegt, wenn ein Gebäude und/oder Inventar des ideellen Bereichs einschließlich der Zweckbetriebe, das mit zeitnah für die steuerbegünstigten Zwecke zu verwendenden Mitteln angeschafft oder hergestellt wurde, an eine steuerpflichtige Körperschaft vermietet wird.

76

Die Vermietung ist nur dann unschädlich für die Gemeinnützigkeit der gemeinnützigen Krankenhaus-GmbH, wenn zulässig gebildetes Vermögen (insbesondere freie Rücklagen im Sinne des § 58 Nr. 7 Buchst. a AO) in Höhe des Werts der in den Bereich der Vermögensverwaltung bzw. – im Falle der Betriebsaufspaltung – des steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs verlagerten Wirtschaftsgüter zeitnah für die steuerbegünstigten Zwecke verwendet wird. Eine Betriebsaufspaltung (im steuerlichen Sinne) ist grundsätzlich gegeben, wenn ein Unternehmen (das sog. **Besitzunternehmen**) Wirtschaftsgüter, die zu den **wesentlichen Grundlagen des Betriebs** gehören, z. B. ein Grundstück, miet- oder pachtweise einer von ihm gegründeten **und beherrschten** Kapitalgesellschaft (dem sog. **Betriebsunternehmen**) zum Zwecke der Weiterführung des Betriebes überlässt.¹³¹ Die „sich äußerlich als reine steuerfreie Vermögensverwaltung darstellende“ Tätigkeit¹³² wird über die Anwendung des Rechtsinstituts der Betriebsaufspaltung zur steuerpflichtigen wirtschaftlichen Betätigung. Eine Betriebsaufspaltung würde demgemäß z. B. vorliegen, wenn ein Krankenhausträger in der Rechtsform des eingetragenen Vereins¹³³ einer von ihm tatsächlich beherrschten, gewerblich tätigen GmbH z. B. zum Betrieb einer Besucher-Cafeteria Räumlichkeiten in dem ihm gehörenden Krankenhausgebäude zur Nutzung überlässt. Eine Betriebsaufspaltung setzt aber **kumulativ** voraus, dass **sowohl** die sog. **personelle Verflechtung als auch** die sog. **sachliche Verflechtung** gegeben sind. **Fehlt es an einer** der beiden Voraussetzungen, kann **keine** Betriebsaufspaltung vorliegen. Es müssen also zum einen (mindestens) eine

¹²⁹ Vgl. das Bayerische Landesamt für Steuern in der Verfügung vom 2.11.2010, Az.: S 2729 2.1 – 5/2 St 31.

¹³⁰ Nr. 3 des AEAO zu § 64 Abs. 1.

¹³¹ Vgl. zur Betriebsaufspaltung grundsätzlich H 15.7 Abs. 4 „Allgemeines“ EStH 2010; vgl. auch Schick: Die Betriebsaufspaltung unter Beteiligung steuerbegünstigter Körperschaften und ihre Auswirkungen auf die zeitnahe Mittelverwendung. In: Der Betrieb 2008, S. 893.

¹³² *OFD Hannover* vom 23.7.1998, Az.: S 2729 – 87 – StO 214/S 2729 – 160 – StH 233.

¹³³ Die Anwendung der Rechtsgrundsätze der Betriebsaufspaltung ist **nicht** auf Besitz-Kapitalgesellschaften beschränkt; vgl. Kumpel: Die steuerliche Behandlung von Zweckbetrieben. In: DStR 1999, S. 93 – unter 6.1.

wesentliche Betriebsgrundlage¹³⁴ zur Nutzung überlassen werden¹³⁵ **und** zum anderen Möglichkeiten zur Ausübung des (einheitlichen) geschäftlichen Betätigungswillens in der (gewerblich tätigen) Tochter-Gesellschaft vorliegen.¹³⁶ Im Fall der Betriebsaufspaltung beteiligt sich das sog. Besitzunternehmen – im Beispielsfalle also der Krankenhausträger – am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr und ist deshalb **insoweit** – aber auch **nur** insoweit¹³⁷ – gewerblich tätig. Hinsichtlich dieser Tätigkeit tritt **partielle** Steuerpflicht beim Krankenhausträger ein. Diese umfasst vor allem die Miet- oder Pachteinnahmen, wobei Aufwendungen, die durch den steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb veranlasst sind, als Betriebsausgaben von den Betriebseinnahmen zu kürzen sind.¹³⁸ Der Status als steuerbegünstigte Körperschaft wird durch das Vorliegen einer derartigen Betriebsaufspaltung aber grundsätzlich¹³⁹ nicht berührt, jedenfalls solange mit der Begründung der Betriebsaufspaltung nicht eigenwirtschaftliche Zwecke verfolgt werden (sollen).¹⁴⁰ Letzteres ist in aller Regel nicht der Fall. Bei einer Betriebsaufspaltung gehört nicht nur die Beteiligung des Krankenhauses an der (gemeinsamen GmbH) zum steuerlich relevanten Betriebsvermögen; vielmehr zählen auch die Vermögensgegenstände, die der GmbH zur Nutzung zur Verfügung gestellt werden, hierzu. Dies betrifft insbesondere den von der GmbH genutzten Grundstücksteil. Dies kann ertragsteuerlich zu unerwünschten Konsequenzen beim steuerbegünstigten Krankenhaus führen. Wird z. B. im Falle der Betriebsaufspaltung der von der GmbH genutzte Grundstücksteil vom Krankenhaus veräußert, sind Wertsteigerungen in diesem Grundstück(steil), die während der Nutzung durch die GmbH entstanden sind, vom Krankenhausträger u. U. der Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer zu unterwerfen.

77

Gemeinnützigkeit kann – und wird – nach den vorstehenden Ausführungen in der Praxis häufig eine „Fessel“ im unternehmerischen Handeln sein. Sie kann aber auch zu einer gegenüber nicht steuerbegünstigten Körperschaften höheren Steuerbelastung führen. Dann führt sie sich quasi selbst „ad absurdum“.

78

In wirtschaftlich schwierigen Zeiten kommt es z. B. häufig vor, dass steuerbegünstigte Körperschaften in ihrem gemeinnützigen „Kerngeschäft“, z. B. in ihren Krankenhäusern, Verluste erleiden. Unterhalten diese steuerbegünstigten Körperschaften gleichzeitig steuerpflichtige wirtschaftliche Geschäftsbetriebe, z. B. Besuchercafeterien, entgeltliche Besucherparkplätze, Dienstleistungserbringungen für Dritte (außer in sog. Selbstversorgungsbetrieben¹⁴¹) oder Sponsoring in der Form aktiv betriebener Werbung für gewerbliche Unternehmen, sind die in diesen Betrieben erwirtschafteten Gewinne körperschaftsteuer- sowie gewerbesteuerpflichtig (und unterliegen zusätzlich dem Solidaritätszuschlag), auch wenn im gemeinnützigen Kerngeschäft Verluste in einer Höhe eingetreten sind, die diese Gewinne kompensieren könnten.

¹³⁴ Als wesentliche Betriebsgrundlagen sind auch Büro- und Verwaltungsgebäude anzusehen, jedenfalls dann, wenn sie für die Bedürfnisse der Betriebsgesellschaft hergerichtet oder gestaltet worden sind, vgl. *BFH* vom 2.4.1997, Az.: X R 21/93, BStBl 1997 II S. 565 und vom 4.12.1997, Az.: III R 231/94, BFH/NV 1998, S. 1001; gleiches gilt für eine Lagerhalle, vgl. *BFH* vom 3.4.2001, Az.: IV B 111/00, BFH/NV 2001, S. 1252.

¹³⁵ Hierbei reicht eine **mittelbare** Nutzungsüberlassung, also eine Überlassung über eine zwischengeschaltete Person oder Körperschaft, z. B. über eine zwischengeschaltete GmbH, für die „sachliche Verflechtung“ regelmäßig schon aus; vgl. *BFH* vom 28.11.2001, Az.: X R 50/97, BStBl 2002 II S. 363.

¹³⁶ Buchna/Seeger/Brox: Gemeinnützigkeit im Steuerrecht. 2010, S. 309.

¹³⁷ Vgl. dazu auch Nr. 3 Satz 8 des AEAO zu § 64 Abs. 1 (i.d.F. des BMF-Schreibens vom 17.1.2012, a.a.O.).

¹³⁸ § 4 Abs. 4 EStG.

¹³⁹ Eine andere Beurteilung käme ausnahmsweise z. B. dann in Betracht, wenn der durch die Betriebsaufspaltung entstandene steuerpflichtige wirtschaftliche Geschäftsbetrieb (auf Dauer) defizitär ist und keine anderen (gewinnträchtigen) steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe unterhalten werden.

¹⁴⁰ Vgl. Herbert: Betriebsaufspaltung und Gemeinnützigkeit. In: Finanz-Rundschau 1989, S. 298.

¹⁴¹ § 68 Nr. 2 AO; gemäß Nr. 4 Satz 2 des AEAO zu § 68 sind **nur** solche Einrichtungen der steuerbegünstigten Körperschaft als „Selbstversorgungsbetriebe“ begünstigt, die nicht regelmäßig ausgelastet sind und deshalb gelegentlich auch Leistungen an Außenstehende erbringen, **nicht** aber solche, die über Jahre hinweg Leistungen an Außenstehende ausführen und hierfür auch personell entsprechend ausgestattet sind; vgl. hierzu *BFH* vom 29.1.2009, Az.: V R 46/06, BStBl 2009 II S. 560 und das *BMF*-Schreiben vom 12.4.2011, Az.: IV C 4 – S 0187/09/10005:001, BStBl 2011 I S. 538; nach diesem *BMF*-Schreiben kommt die einschränkende Rechtsprechung bei Selbstversorgungsbetrieben, **die am 1.1.2010 bereits bestanden, erst ab 2013** zur Anwendung.

79

Ein solcher „Verlustausgleich“ zwischen Zweckbetrieben einerseits und steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben andererseits ist bei gemeinnützigen Körperschaften nämlich nicht zulässig¹⁴². Gewerbliche Unternehmen können andererseits sämtliche Gewinne und Verluste aus unterschiedlichen Betätigungen gegeneinander aufrechnen. Sie sind dann in vergleichbaren Fällen u. U. mit einer deutlich geringeren Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer (nebst Solidaritätszuschlag) belastet als ihre gemeinnützigen Wettbewerber.

80

Sind gewerbliche Tochtergesellschaften vorhanden, kann eine steuerbegünstigte Körperschaft deren Verluste nicht (über die „Regeln“ der sog. körperschaftsteuerlichen Organschaft) mit eigenen Gewinnen, seien es solche aus dem gemeinnützigen Kerngeschäft oder solche aus steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben, verrechnen bzw. deren Gewinne über eine körperschaftliche Organschaft mit eigenen Verlusten verrechnen. Die Beteiligung an einer solchen Organschaft ist gemeinnützigen Körperschaften wohl verwehrt.¹⁴³ Allenfalls käme eine Organschaft mit einer steuerbegünstigten Körperschaft als Organträger dann in Betracht, wenn diese (mit steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben) partiell steuerpflichtig wäre und die Beteiligung im steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb gehalten wird.¹⁴⁴ Wegen des zwingend erforderlichen Abschlusses eines Gewinnabführungsvertrags (mit Verlustübernahmeverpflichtung) ist aber auch in solchen Fällen von der Begründung einer körperschaftsteuerlichen Organschaft abzuraten.¹⁴⁵

81

Für eine gewerbliche Körperschaft ist andererseits eine derartige Saldierung von Gewinnen und Verlusten unproblematisch (und gängige Praxis), sofern die allgemeinen „Spielregeln“ für Organschaften (§§ 14 bis 19 KStG) beachtet werden, insbesondere ein wirksamer Gewinnabführungsvertrag abgeschlossen worden ist.

82

Die beschriebenen „Fesseln“ und/oder „Benachteiligungen“ können abgelegt bzw. beseitigt werden durch den Ausstieg aus der Gemeinnützigkeit, also den „Verzicht“ auf die (vermeintlichen) Steuervergünstigungen.

83

Bei neu gegründeten Körperschaften ist dies unproblematisch. Sie streben dann von vornherein (bewusst) nicht die Gemeinnützigkeit an. Sie verzichten demgemäß auf Satzungsregelungen, die (zwingend) zur Gemeinnützigkeit führen, z. B. indem sie sich **nicht** den Geboten der Selbstlosigkeit, Unmittelbarkeit und Ausschließlichkeit unterwerfen.

84

Anders stellt sich die Situation bei schon bestehenden steuerbegünstigten Körperschaften dar. Deren „Ausstieg“ aus der Gemeinnützigkeit ist u. U. mit erheblichen negativen steuerlichen Konsequenzen (quasi in Form der Zahlung einer „Ausstiegsprämie“) verbunden, insbesondere dann, wenn die Körperschaft in den vergangenen zehn Jahren nicht unerhebliche Gewinne erzielt hat:

85

Der „Verzicht“ auf die Steuerbegünstigung löst möglicherweise erhebliche Körperschaftsteuer- und Gewerbesteuernachforderungen für die letzten 10 Jahre aus, und zwar dann, wenn die Bestimmung über die Vermögensbindung in der Satzung bzw. im Gesellschaftsvertrag so geändert wird, dass sie den Anforderungen des Gebotes der Selbstlosigkeit nicht mehr entspricht. Die Vermögensbindungsregelung gilt dann gemäß § 61 Abs. 3 Satz 1 AO „von Anfang an als steuerlich nicht ausreichend“. Die Steuernachforderung ist bei einem

¹⁴² So der *BFH* schon in seinem Urteil vom 15.7.1985, Az.: I R 280/81, BStBl 1988 II S. 75. Ob der Gesetzgeber den hier diskutierten Fall bei der Formulierung der gemeinnützigen Vorschriften erkannt hat und tatsächlich derart restriktiv regeln wollte, ist eine sicher berechtigte Frage, deren Diskussion angesichts der eindeutigen rechtlichen Vorschriften aber nicht weiterhilft.

¹⁴³ § 14 Abs. 1 Nr. 2 KStG schließt es aus, dass eine nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG steuerbefreite Körperschaft Organträger einer körperschaftsteuerlichen Organschaft ist; vgl. Buchna/Seeger/Brox, Gemeinnützigkeit im Steuerrecht. 2010, S. 299; die umsatzsteuerliche Organschaft ist von diesen Einschränkungen im Übrigen nicht betroffen, sie setzt auch nicht den Abschluss eines Gewinnabführungsvertrags voraus.

¹⁴⁴ So jedenfalls Ellermann/Gietz: Steuerrecht der Krankenhäuser – Ein Wegweiser für die Praxis. 2007, S. 103 f.

¹⁴⁵ Ebenda.

solchen Verstoß gegen den Grundsatz der Vermögensbindung zwingend geboten.¹⁴⁶

86

Die Nachforderung für die letzten 10 Jahre kann betragsmäßig erheblich sein, weil für Gewinne der Veranlagungszeiträume bis einschließlich 2000 der seinerzeit geltende (hohe) Körperschaftsteuersatz von 40 % anzuwenden ist.¹⁴⁷ Darüber hinaus ist die Gewinnermittlung häufig schwierig; denn die bisher zumeist nur nach handelsrechtlichen Vorschriften erstellten Jahresabschlüsse müssen ggf. an die steuerlich maßgeblichen Vorschriften (insbesondere der §§ 4 bis 7 k EStG) angepasst werden. Dies betrifft z. B. in der Handelsbilanz aktivierte selbst erstellte immaterielle Vermögensgegenstände, die steuerlich nicht aktiviert werden dürfen, oder Bewertungsansätze für die Pensionsrückstellungen in der Handelsbilanz, die nicht den steuerlichen Vorgaben des § 6a EStG entsprechen.

87

Sollten sich in dem genannten 10-Jahres-Zeitraum insgesamt Verluste ergeben haben, stellt sich die Frage einer etwaigen steuerlichen Nutzung im Wege des Verlustvortrags durch Verrechnung mit künftigen eigenen Gewinnen bzw. mit Gewinnen anderer Körperschaften, mit denen eine Verschmelzung herbeigeführt wird. In der Literatur wird dies grundsätzlich für zulässig erachtet.¹⁴⁸ Sollte sie nicht möglich sein, läge hierin eine weitere „steuerliche Benachteiligung“ durch die Gemeinnützigkeit.

88

Etwaige Steuernachforderungen sind zusätzlich zu verzinsen (§ 233a AO), wobei allerdings der Zinslauf zumeist erst 15 Monate nach Ablauf des Kalenderjahres beginnt, in dem z. B. eine gemeinnützigkeitsschädliche Änderung der satzungsmäßigen Vermögensbindung eingetreten ist – sog. „**Karenzzeit**“ des § 233a Abs. 2 Satz 1 AO¹⁴⁹ –, und damit tatsächlich zumeist nur einen kleinen Zeitraum umfasst. Die Zinsen betragen gemäß § 238 Abs. 1 Satz 1 AO für jeden Monat 0,5 % der Steuerschuld. Sie sind von dem Tag an, an dem der Zinslauf beginnt, nur für volle Monate zu zahlen – angefangene Monate bleiben außer Ansatz (§ 238 Abs. 1 Satz 2 AO) – und gemäß § 239 Abs. 2 Satz 1 AO (zum Vorteil des Steuerpflichtigen)¹⁵⁰ auf volle Euro gerundet festzusetzen. Die Verzinsung gemäß § 233a AO – die sog. „**Vollverzinsung**“ – soll im Interesse der Gleichmäßigkeit der Besteuerung und zur Vermeidung von Wettbewerbsverzerrungen einen Ausgleich dafür schaffen, dass die Steuern trotz gleichen gesetzlichen Entstehungszeitpunkt, **aus welchen Gründen auch immer**, zu unterschiedlichen Zeitpunkten festgesetzt und erhoben werden.¹⁵¹ Die Verzinsung ist **verschuldensunabhängig**; sie stellt weder ein Sanktions- oder Druckmittel noch eine Strafe dar, sondern eine laufzeitabhängige Gegenleistung für eine mögliche Kapitalnutzung.¹⁵² Die Verzinsung ist im Übrigen gesetzlich vorgeschrieben; sie **steht nicht im Ermessen** der Finanzbehörde.¹⁵³ Allerdings können gemäß § 227 AO Billigkeitsmaßnahmen z. B. in der Form eines sog. **Erlasses aus sachlichen Billigkeitsgründen** in Betracht kommen.¹⁵⁴ Hinsichtlich

¹⁴⁶ Vgl. Nr. 3 Satz 3 des AEAO zu § 61: „Die entsprechenden steuerlichen Folgerungen **sind** durch Steuerfestsetzung rückwirkend zu ziehen.“

¹⁴⁷ Für Gewinne ab dem Veranlagungszeitraum 2001 gilt ein deutlich geringerer Körperschaftsteuersatz von 25 % (mit der Besonderheit eines auf 26,5 % erhöhten Steuersatzes für das Jahr 2003); für die Zeit ab 2008 ist der Körperschaftsteuersatz durch das Unternehmensteuerreformgesetz 2008 (nochmals) auf 15 % herabgesetzt worden – hinzu kommt allerdings seit 1995 stets der Solidaritätszuschlag in Höhe von 7,5 % (bis einschließlich 1997) bzw. 5,5 % (ab 1998) der jeweiligen Körperschaftsteuer .

¹⁴⁸ Vgl. Peters/Schmidbauer: Nur eine steuerliche Last? Ausstieg aus der Gemeinnützigkeit mit vielfältigen Konsequenzen. In: Krankenhaus-Umschau 2004, S. 194; vgl. auch Nordhoff/Goddemeier: Gemeinnutz und Eigennutz – Ein Ausstieg aus der selbstlosen Zweckverfolgung kann sich lohnen. In: f&w 2011, S. 181 und Döring/Fischer: Steuer- und gemeinnützigkeitsrechtliche Behandlung von Gewinnausschüttungen unter Beteiligung gemeinnütziger Körperschaften am Beispiel eines Krankenhauskonzerns. In: Der Betrieb 2007, S. 1831 – unter III. 4.

¹⁴⁹ Nr. 4 Satz 1 des AEAO zu § 233a.

¹⁵⁰ So wörtlich Nr. 11 Satz 4 und Nr. 59 Satz 4 des AEAO zu § 233a.

¹⁵¹ Nr. 1 Satz 1 und Nr. 69.2. Satz 3 des AEAO zu § 233a (unter Hinweis auf die ständige BFH-Rechtsprechung).

¹⁵² Nr. 69.2. Sätze 7 und 8 des AEAO zu § 233a.

¹⁵³ Nr. 1 Satz 2 des AEAO zu § 233a.

¹⁵⁴ Vgl. hierzu im Einzelnen Nr. 69.2. des AEAO zu § 233a.

der Steuerschuld selbst ist ein Erlass aus sachlichen Billigkeitsgründen aber nicht möglich.¹⁵⁵

89

Im Rahmen der angesprochenen Zehnjahresfrist drohen schließlich auch noch Schenkungsteuernachforderungen, allerdings ohne Verzinsung. Auch die Freistellung von der Erbschaft- und Schenkungsteuer entfällt nämlich nachträglich, wenn die Voraussetzungen für die Anerkennung als steuerbegünstigte Körperschaft gemäß §§ 51 bis 68 AO innerhalb von 10 Jahren nach dem Zeitpunkt der Zuwendung entfallen und das betreffende Vermögen, also die ursprüngliche Zuwendung, nicht begünstigten Zwecken zugeführt wird bzw. im Zeitpunkt der Aberkennung der Steuerbegünstigung noch nicht für steuerbegünstigte Zwecke verbraucht ist. Möglicherweise kommt es im Übrigen auch noch zu Rückforderungen von Zuschüssen, die (seinerzeit) auf der Grundlage der Steuerbegünstigungen im Sinne der §§ 51 ff. AO gewährt worden sind.¹⁵⁶

2 Körperschaftsteuer

90

Frei-gemeinnützige Krankenhausträger sind grundsätzlich unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig. Für sie kommt aber, soweit es um den eigentlichen Krankenhausbetrieb und gegebenenfalls um zusätzlich verfolgte steuerbegünstigte Zwecke geht, die Körperschaftsteuerbefreiung des § 5 Abs. 1 Nr. 9 Satz 1 Körperschaftsteuergesetz (KStG) zur Anwendung. Alle wirtschaftlichen Aktivitäten eines steuerbegünstigten Krankenhausträgers – und damit auch sämtliche Einnahmen – werden für steuerliche Zwecke einer von insgesamt 4 Sphären zugeordnet, nämlich der (steuerlich nicht beachtlichen) **ideellen Sphäre**, der Sphäre der (steuerbegünstigten) **Zweckbetriebe** – hierzu zählt vor allem der „eigentliche“ Krankenhaus-Zweckbetrieb“ im Sinne des § 67 AO¹⁵⁷, der Sphäre der (steuerbegünstigten) **Vermögensverwaltung** oder der Sphäre der (steuerpflichtigen) **wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe**. Im Falle einer Zuordnung zur letztgenannten Sphäre stehen die Einnahmen nur in einer durch Körperschaftsteuer, Gewerbesteuer und Solidaritätszuschlag geminderten Höhe zur Finanzierung betrieblicher Investitionen bzw. betrieblicher Aufwendungen zur Verfügung.¹⁵⁸

91

Die Körperschaftsteuerbefreiung endet allerdings, wenn die „eigentliche“ steuerbegünstigte Tätigkeit eingestellt und über das Vermögen der Körperschaft das Konkurs- oder Insolvenzverfahren eröffnet wird, weil dann nur noch Interessen der Gläubiger und nicht mehr Interessen der Allgemeinheit gefördert werden.¹⁵⁹ Strittig ist derzeit die Frage, ob ein Beschluss der zuständigen Organe, die bisherige steuerbegünstigte Betätigung einzustellen und den Betrieb abzuwickeln, einer Eröffnung des Insolvenzverfahrens gleich gestellt werden muss. Da eine solche Betriebsabwicklung nach den Maßgaben des Gebotes der satzungsmäßigen Vermögensbindung zu erfolgen hat und es dabei – anders als im Insolvenzfall – tatsächlich auch zu Vermögensabflüssen an andere steuerbegünstigte Körperschaften zur Verwendung zu steuerbegünstigten Zwecken kommt, kann dies m. E. nicht der Fall sein.

92

Für die Steuerbegünstigung einer Körperschaft reichen im Übrigen in der sog. **Anlaufphase** Betätigungen aus, mit denen die Verwirklichung der steuerbegünstigten Zwecke **nur vorbereitet** wird,¹⁶⁰ wenn die Tätigkeiten ernsthaft auf die Erfüllung eines steuerbegünstigten Zwecks gerichtet sein sollten und nicht nur die bloße Absicht besteht, zu einem ungewissen Zeitpunkt einen der Satzungszwecke zu verwirklichen.

93

¹⁵⁵ *Niedersächsisches FG* vom 8.10.2002, Az.: 6 K 92/01, EFG 2003, S. 142 – rechtskräftig – betreffend Steuern, die auf Gewinne aus einem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb einer gemeinnützigen und damit im Übrigen steuerbefreiten Körperschaft entfallen; dass diese Gewinne für die gemeinnützigen Zwecke verwendet werden, berechtigt nicht zum Erlass der Steuern aus sachlichen Billigkeitsgründen.

¹⁵⁶ Buchna/Seeger/Brox: *Gemeinnützigkeit im Steuerrecht*. 2010, S. 265.

¹⁵⁷ Vgl. hierzu Rn. 9 ff.

¹⁵⁸ Klaßmann: *Krankenhausfinanzierung aus steuerlicher Sicht*. In: Leber/Pfeiffer: *Krankenhausfinanzierung – Zentrale Fragestellungen und ihre Lösungen*. 2010, S. 396.

¹⁵⁹ *BFH-Urteil* vom 16.5.2007, Az.: I R 14/06, BStBl 2007 II S. 808 und Nr. 6 des AEAO zu § 51; vgl. hierzu kritisch Hüttemann: *Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht*. 2008, § 2 Rz. 21 ff.

¹⁶⁰ *BFH-Urteil* vom 23.7.2003, Az.: I R 29/02, BStBl 2003 II S. 930; vgl. auch Nr. 5 des AEAO zu § 51.

Soweit der Krankenhausträger **wirtschaftliche Geschäftsbetriebe** unterhält (z. B. eine Krankenhauswäscherei oder eine Krankenhausapotheke, die auch Krankenhäuser anderer Träger beliefern, oder eine Besuchercafeteria), kommt insoweit die Körperschaftsteuerbefreiung nicht zur Anwendung (§ 5 Abs. 1 Nr. 9 Satz 2 KStG) – so genannte **partielle Körperschaftsteuerpflicht** –, wenn diese (zusätzlichen) Betriebe nicht (ausnahmsweise) als eigenständige steuerbefreite Zweckbetriebe beurteilt werden können. Letzteres ist beispielsweise bei Krankenhauskindergärten – § 68 Nr. 1 Buchst. b AO – sowie bei sog. Selbstversorgungsbetrieben (Gärtnereien, Schlossereien, Tischlereien etc.) mit Umsätzen an Außenstehende in Höhe von (dem Wert nach¹⁶¹) maximal 20 % – § 68 Nr. 2 AO – der Fall. Nach dem Urteil des Bundesfinanzhofes vom 29.1.2009,¹⁶² dem sich die Finanzverwaltung angeschlossen hat,¹⁶³ umfasst die Vorschrift zu den sog. Selbstversorgungsbetrieben – § 68 Nr. 2 Buchst. b AO – nach ihrem Sinn und Zweck **nur** Einrichtungen, die nicht regelmäßig ausgelastet sind und deshalb gelegentlich auch Leistungen an Dritte erbringen, **nicht** aber solche, die über Jahre hinweg Leistungen an Dritte ausführen und hierfür auch personell entsprechend ausgestattet sind. Damit ist die Anwendung dieser Zweckbetriebsvorschrift in der Praxis wohl (künftig) so gut wie ausgeschlossen. Allerdings gewährte die Finanzverwaltung eine Übergangsregelung für Selbstversorgungsbetriebe, die bereits am 1.1.2010 bestanden haben. Bei diesen Selbstversorgungsbetrieben wurden **bis einschließlich Veranlagungszeitraum 2012** keine nachteiligen steuerlichen Folgerungen aus der bisherigen Handhabung gezogen werden.¹⁶⁴ Für **nach** dem 31.12.2009 gegründete Selbstversorgungsbetriebe gilt diese Regelung jedoch **nicht**.

94

Als **steuerpflichtige wirtschaftliche Geschäftsbetriebe** eines frei-gemeinnützigen Krankenhausträgers kommen – jedenfalls nach Auffassung der Finanzbehörden bzw. nach Auffassung maßgeblicher Vertreter der Finanzverwaltung – insbesondere in Betracht:¹⁶⁵

- Personal- und Sachmittelüberlassungen an angestellte oder niedergelassene Ärzte für deren **selbstständige** ärztliche Tätigkeit (genehmigte Nebentätigkeit) – diese Rechtsauffassung hat der Bundesfinanzhof im Urteil vom 6.4.2005¹⁶⁶ ausdrücklich bestätigt für die **entgeltliche (Mit-)Überlassung eines medizinischen Großgerätes und nicht-ärztlichen medizinisch-technischen Personals an eine ärztliche Gemeinschaftspraxis** (durch ein Krankenhaus im Sinne des § 67 Abs. 1 AO 1977) – sowie an eine private Klinik, eine ärztliche Gemeinschaftspraxis oder an Belegärzte,¹⁶⁷
- Personalgestellung an eine Laborgemeinschaft oder eine andere Krankenhausapotheke,¹⁶⁸
- Gestellungen von Verwaltungspersonal, Küchenhilfen etc.,

¹⁶¹ Nach der Rechtsprechung des BFH kann dies bei Krankenhauswäschereien z. B. gemessen werden anhand der (in kg ausgedrückten) Menge der gewaschenen Wäsche; vgl. das *BFH*-Urteil vom 18.10.1991, Az.: V R 35/85, BStBl 1991 II S. 157.

¹⁶² Az.: V R 46/06, BStBl 2009 II S. 560.

¹⁶³ Vgl. Nr. 4 Satz 2 des AEAO zu § 68 und das BMF-Schreiben vom 12.4.2011, Az.: IV C 4 – S 0187/09/10005:001, BStBl 2011 I S. 538.

¹⁶⁴ *BMF* vom 12.4.2011, Az.: IV C 4 – S 0187/09/10005:001, BStBl 2011 I S. 538.

¹⁶⁵ Vgl. aktuell Hessisches Ministerium der Finanzen vom 23.2.2012, Az.: S 0186 A – 009 – II 4a (bekannt gegeben durch *OFD Frankfurt* vom 2.3.2012, S 0186 A – 6 – St 53), außerdem Buchna/Seeger/Brox: *Gemeinnützigkeit im Steuerrecht*. 2010, S. 301 ff., 362 ff.; vgl. auch Buchna/Koopmann: *Die Prüfung gemeinnütziger Körperschaften – Aufzeichnungspflichten, Mittelverwendung und deren Überprüfung*. In: *Die steuerliche Betriebsprüfung* 1998, S. 225 ff. und S. 253 ff., Hüttemann: *Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht*. 2008, Rz. 111 und Klabmann: *Krankenhausfinanzierung aus steuerlicher Sicht*. In: *Leber/Pfeiffer: Krankenhausfinanzierung – Zentrale Fragestellungen und ihre Lösungen*. 2010, S. 413 ff.

¹⁶⁶ Az.: I R 85/04, BStBl 2005 II S. 545, außerdem Augsten/Bartmuß/Rehbain/Sausmekat: *Besteuerung im Krankenhaus*. 2008, S. 95 ff.

¹⁶⁷ Hessisches Ministerium der Finanzen vom 23.2.2012, Az.: S 0186 A – 009 – II 4a (bekannt gegeben durch *OFD Frankfurt* vom 2.3.2012, Az.: S 0186 A – 6 – St 53); vgl. auch schon Erlass des Finanzministeriums NRW vom 9.3.2005, Az.: S 0186 – 4 – V B 4, *Der Betrieb* 2005, S. 582 f. – unter 2. und 3.b) –.

¹⁶⁸ Der BFH hat am 21.8.2013, Az.: V R 20/12, einen Vorlagebeschluss an den EuGH gerichtet mit Fragen zur umsatzsteuerlichen Behandlung der Personalgestellung von Pflegekräften an stationäre und ambulante Pflegeeinrichtungen; der Ausgang dieses Verfahren könnte auch für Krankenhäuser von Bedeutung sein, vgl. Vochsen/Binger, *Vorlage an den EuGH zur Umsatzsteuerbefreiung der Personalgestellung von Pflegekräften*. In: *Das Krankenhaus* 2014, S. 40 und Küffner/Streit, *Auf den Inhalt der Pflegeleistung kommt es an oder: Was vom Begriff „Einrichtung mit sozialem Charakter“ noch übrig bleibt - Zugleich Anmerkung zum Beschluss des BFH vom 21.8.2013, V R 20/12 -*. In: *MwStR* 2014, S. 10.

- Gestellungen von Notärzten,
- Schönheitsoperationen,
- entgeltliche Telefonüberlassung¹⁶⁹ und Fernsehgerätevermietung¹⁷⁰ an Patienten,
- Betrieb einer Besuchercafeteria,
- Belieferung anderer Einrichtungen, z. B. Schulen, Unternehmenskantinen oder andere steuerbegünstigte Körperschaften, mit Speisen (sog. Catering-Leistungen),
- Verkauf zusätzlicher Getränke an Patienten,
- Lieferungen einer Krankenhausaapotheke an andere Krankenhäuser, auch wenn diese ihrerseits steuerbegünstigte Einrichtungen sein sollten,
- Abgabe von Medikamenten an ehemals ambulante oder stationäre Patienten zur Überbrückung gegen gesondertes Entgelt.¹⁷¹

Derzeit umstritten ist die Frage, ob die **Verabreichung von Medikamenten zur Behandlung von Krebserkrankungen** (sog. „Zytostatika“) an Patienten, die im steuerbegünstigten Krankenhaus **ambulant** therapiert werden,¹⁷² Teil des Krankenhaus-Zweckbetriebs ist oder – falls dies nicht der Fall sein sollte – einen eigenständigen (anderen) Zweckbetrieb darstellen (z. B. im Sinne des § 66 AO oder des § 65 AO) oder – wovon die Finanzverwaltung bisher (noch) ausgeht – als steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb anzusehen ist,¹⁷³ jedenfalls für die Zeit ab 2005.¹⁷⁴

Der Bundesfinanzhof hat sich dazu in zwei Urteilen vom 31.7.2013, welche kurz vor dem Jahresende 2013 bekannt gemacht worden sind,¹⁷⁵ geäußert. In einem der beiden Verfahren ging es um die Lieferung dieser Arzneimittel für Patienten, die durch das Krankenhaus selbst ambulant im Rahmen einer sogenannten Institutsermächtigung behandelt wurden. Im anderen Verfahren erfolgte die Belieferung für Patienten von im Krankenhaus angestellten Ärzten, die im Rahmen einer sogenannten persönlichen Ermächtigung ambulant ärztlich behandeln. Der BFH folgte in beiden Fällen den Klagen der betroffenen Krankenhäuser.

Bei der Abgabe von Zytostatika an im Krankenhaus ambulant zu behandelnde Patienten handelt es sich danach solange um eine typischerweise gegenüber den Patienten erbrachte Leistung, als das Krankenhaus zur Sicherstellung seines Versorgungsauftrages von Gesetzes wegen hierzu befugt ist und der Sozialversicherungsträger als Kostenträger für seine Versicherten deshalb grundsätzlich zahlen muss.

Die von der Finanzverwaltung vertretene Auffassung, dass die Abgabe von Zytostatika an ambulant behandelte Patienten eine selbständige Leistung darstelle, die nicht dem Krankenhaus-Zweckbetrieb (§ 67 AO) zugeordnet werden könne, überzeugt nach Auffassung des BFH nicht, da diese Auffassung auf einer

¹⁶⁹ Hierzu liegt ein rechtskräftiges Urteil des *FG Köln* vom 1.2.2001, Az.: 13 K 6633/00 vor, welches die Rechtsauffassung der Finanzverwaltung bestätigt.

¹⁷⁰ Hessisches Ministerium der Finanzen vom 23.2.2012, Az.: S 0186 A – 009 – II 4a (bekannt gegeben durch *OFD Frankfurt* vom 2.3.2012, Az.: S 0186 A – 6 – St 53); vgl. auch schon Erlass des Finanzministeriums NRW vom 9.3.2005, Az.: S 0186 – 4 – V B 4, Der Betrieb 2005, S. 582 f. – unter 1. –.

¹⁷¹ Vgl. – teilweise mit kritischer Kommentierung – Klähn: Gemeinnützigkeitsrechtliche Behandlung der Arzneimittelabgabe von Krankenhausaapotheken. In: Die steuerliche Betriebsprüfung 2006, S. 197 f., der den hier angesprochenen Sachverhalt und die nachfolgend genannten Fälle als steuerpflichtige wirtschaftliche Geschäftsbetriebe anspricht; er bezieht sich hierbei auf eine Verfügung der *OFD Frankfurt* vom 9.8.2005, Az.: S 0186 A – 2 – St II 1.03.

¹⁷² Bei stationären und teilstationären Patienten liegen hinsichtlich der Zytostatika-Verabreichung unstrittig Leistungen im Rahmen des Zweckbetriebs „Krankenhaus“ (i. S. d. § 67 AO) vor.

¹⁷³ Vgl. hierzu Notz/Renzewitz/Ritter: Ambulante Chemotherapie im Krankenhaus als steuerfreie Leistung? In: f&w 2010, S. 185 und Esch/Binger: Steuerbefreiung ambulanter Chemotherapien in Krankenhäusern. In: Das Krankenhaus 2012, S. 618.

¹⁷⁴ Für die Zeit bis einschließlich 2004 wird in einem Schreiben des Bayerischen Landesamtes für Steuern vom 9.11.2009 darauf hingewiesen, dass (nach einem Erlass des Bayerischen Finanzministeriums vom 28.9.2009, Az.: 33 – S 0171-K-38598/08) in entsprechender Anwendung der umsatzsteuerlichen Regelung die Entgelte für derartige Betätigungen in allen offenen Fällen **erst ab 1.1.2005** dem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb zuzurechnen sind.

¹⁷⁵ Az.: I R 82/12 und I R 31/12, Der Betrieb 51-52/2013, S. 6; es bleibt abzuwarten, ob die Finanzverwaltung dieser Rechtsauffassung in allen offenen Fällen folgen und die Urteile im BStBl veröffentlichen wird.

unzutreffenden Übertragung spezifisch umsatzsteuerlicher Grundsätze beruhe. Die Abgabe der Zytostatika an ambulant behandelte Patienten ist eine von einem Krankenhaus typischerweise gegenüber den Patienten erbrachte Leistung. Sie erfolgt allein, um eine effektive ambulante onkologische Behandlung im Krankenhaus zu gewährleisten, die grundsätzlich zu Lasten der Krankenkassen erfolgt.

In seinen Entscheidungen differenziert der BFH nicht danach, ob eine Belieferung mit Zytostatika im Rahmen einer Institutsermächtigung oder im Rahmen einer persönlichen Ermächtigung erfolgt. Ferner sieht das Gericht es als unschädlich an, dass bei formaler Betrachtung die Abgabe der Zytostatika nicht an den ermächtigten Krankenhausarzt, sondern an die ambulant behandelten Patienten zwecks unmittelbarer Verabreichung erfolgt,

- Medikamentenlieferungen an ermächtigte Ambulanzen des Krankenhauses, an Polikliniken, an Institutsambulanzen, an sozialpädiatrische Zentren, an ermächtigte Krankenhausärzte – soweit es sich in diesen Fällen nicht um Innenumsätze des Trägers der Krankenhausapotheke handelt – und an öffentliche Apotheken,
- Medikamentenlieferungen gegen gesondertes Entgelt an Personen, die im Krankenhaus beschäftigt sind,
- Abgabe von Medikamenten zur unmittelbaren Anwendung durch ermächtigte Krankenhausambulanzen an Patienten während der Behandlung,
- Warenverkäufe (medizinische Hilfsmittel etc.) an Patienten oder Besucher,
- Unterhaltung einer Krankenhauswäscherei, auch wenn ausschließlich andere steuerbegünstigte Einrichtungen beliefert werden¹⁷⁹,
- Laborleistungen, radiologische, bakteriologische oder pathologische Untersuchungen für niedergelassene Ärzte oder andere Einrichtungen ,
- Auftragsforschung,¹⁸⁰
- entgeltliche Blutalkoholuntersuchungen und Gutachten,
- entgeltliche Wellness-Leistungen,
- EDV-Leistungen, Gehaltsabrechnungen für Dritte,
- Übernahme von Verwaltungsaufgaben für andere steuerbegünstigte Körperschaften,¹⁸¹
- entgeltliche Beratungsleistungen, auch wenn diese gegenüber steuerbegünstigten Körperschaften erbracht werden,¹⁸²
- selbst betriebener Kiosk sowie Automatenumsätze aus eigenen (selbst betriebenen) Automaten,¹⁸³
- Überlassung von Teilen eines Krankenhauses, z. B. einer Station, mit Einrichtungsgegenständen und Personal gegen Entgelt an andere (steuerbegünstigte) Krankenhäuser, Ärzte oder Dritte,
- Fremdvermietung von Gästezimmern¹⁸⁴ bzw. eines Hotels,
- Krankentransporte mit sog. Normalfahrzeugen,
- entgeltliche Überlassung von Parkplätzen an Bedienstete und/oder Besucher des Krankenhauses.

95

¹⁷⁹ Bei der Wäscherei konnte aber bisher ein eigenständiger Zweckbetrieb in der Form des „Selbstversorgungsbetriebes“ vorliegen, wenn die Wäschereileistungen an Außenstehende dem Wert nach 20 % der gesamten Wäschereileistungen nicht überstiegen; vgl. hierzu das *BFH*-Urteil vom 18.10.1990 (Az.: V R 35/85, BStBl 1991 II S. 157). Allerdings gewährt die Finanzverwaltung eine Übergangsregelung für Selbstversorgungsbetriebe, die bereits am 1.1.2010 bestanden haben. Bei diesen Selbstversorgungsbetrieben werden **bis einschließlich Veranlagungszeitraum 2012** keine nachteiligen steuerlichen Folgerungen aus der bisherigen Handhabung gezogen. Für nach dem 31.12.2009 gegründete Selbstversorgungsbetriebe gilt diese Regelung jedoch nicht.

¹⁸⁰ *FG Baden-Württemberg* vom 11.7.2002, Az.: 3 K 67/99, EFG 2003, S. 22; vgl. auch das *BFH*-Urteil vom 7.3.2007, Az.: I R 90/04, BStBl 2007 II S. 628.

¹⁸¹ *BFH* vom 7.11.1996, Az.: V R 34/96, BStBl 1997 II S. 366.

¹⁸² *FG Berlin* vom 15.1.2002, Az.: 7 K 8618/99, EFG 2002, S. 518.

¹⁸³ Die Vermietung des Rechts auf Automatenaufstellung ist demgegenüber der (steuerbegünstigten) Vermögensverwaltung zuzuordnen.

¹⁸⁴ Etwas Anderes gilt ausnahmsweise dann, wenn die Unterbringung der Besucher (als „Begleitpersonen“) für die Genesung von Krankenhauspatienten **nachweislich unerlässlich** ist.

Weitere steuerpflichtige wirtschaftliche Geschäftsbetriebe können vorliegen bei

- der Durchführung öffentlicher Festveranstaltungen,
- der Herausgabe einer Zeitschrift gegen Entgelt,
- dem Verkauf von Programmheften,
- dem Anzeigengeschäft als Teil einer Trägerzeitschrift,
- der Werbung für Wirtschaftsunternehmen – sog. „aktives“ Sponsoring,
- der Durchführung von Verkaufsveranstaltungen, z. B. von Basaren,¹⁸⁵
- der Einsatz eines mit Werbeaufschriften versehenen Fahrzeugs – sog. **Werbemobil** oder **Werbebus** –, wenn der frei-gemeinnützige Krankenhausträger sich vertraglich verpflichtet, das ihm überlassene Fahrzeug über den zu eigenen Zwecken notwendigen Umfang hinaus einzusetzen **oder** es werbewirksam abzustellen.¹⁸⁶

Unter **Sponsoring** wird üblicherweise die Gewährung von Geld oder geldwerten Vorteilen durch Unternehmen zur Förderung von Personen, Gruppen und/oder Organisationen in sportlichen, kulturellen, kirchlichen, wissenschaftlichen, sozialen, ökologischen oder ähnlich bedeutsamen gesellschaftspolitischen Bereichen verstanden, mit der regelmäßig auch eigene unternehmensbezogene Ziele der Werbung oder Öffentlichkeitsarbeit verfolgt werden. Leistungen eines Sponsors beruhen häufig auf einer vertraglichen Vereinbarung zwischen dem Sponsor und dem Empfänger der Leistungen (Sponsoring-Vertrag), in dem Art und Umfang der Leistungen des Sponsors und des Empfängers geregelt sind.¹⁸⁷

Kein (steuerpflichtiger) wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb liegt vor, wenn die steuerbegünstigte Körperschaft dem Sponsor **nur die Nutzung ihres Namens zu Werbezwecken in der Weise gestattet, dass der Sponsor selbst** zu Werbezwecken oder zur Imagepflege auf seine Leistungen an die Körperschaft **hinweist**.¹⁸⁸ Ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb liegt auch dann (noch) **nicht** vor, wenn der Empfänger der Leistungen, also **die steuerbegünstigte Körperschaft**, z. B. auf Plakaten, Veranstaltungshinweisen, in Ausstellungskatalogen oder in anderer Weise **auf die Unterstützung durch einen Sponsor lediglich hinweist**. Dieser Hinweis kann unter Verwendung des Namens, Emblems oder Logos des Sponsors, jedoch ohne besondere Hervorhebung, erfolgen.¹⁸⁹ Dies gilt grundsätzlich auch für entsprechende Hinweise **auf der Homepage** der steuerbegünstigten Körperschaft.

Ist mit der Anbringung des Logos auf der Stiftungs-Homepage jedoch gleichzeitig ein **Umschalten auf die Internetseiten des Sponsors (so genanntes Verlinken) möglich**, nimmt die Finanzverwaltung wegen eines aktiven Mitwirkens der steuerbegünstigten Körperschaft eine Werbeleistung und damit einen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb an. Ein (steuerpflichtiger) wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb liegt insbesondere vor, wenn die steuerbegünstigte Körperschaft **an den Werbemaßnahmen (aktiv) mitwirkt**.¹⁹⁰ Verpflichtet sich der Sponsor eines als gemeinnützig anerkannten Vereins, die Vereinstätigkeit (finanziell und organisatorisch) zu fördern, **und** räumt der Verein dem Sponsor im Gegenzug u. a. das Recht ein, in einem von dem Verein herausgegebenen Publikationsorgan Werbeanzeigen zu schalten, einschlägige sponsorbezogene Themen darzustellen und bei

¹⁸⁵ Vgl. Buchna/Seeger/Brox: Gemeinnützigkeit im Steuerrecht. 2010, S. 316.

¹⁸⁶ Vgl. die Verfügung der *OFD Frankfurt* vom 13.5.1998, Az.: S 0183 A – 15 – St II 12, Der Betrieb 1998, S. 1208; **ansonsten liegt (noch) Vermögensverwaltung vor**, und zwar auch dann (noch), wenn sich die steuerbegünstigte Körperschaft verpflichtet, auf die Erzielung von Einnahmen durch vergleichbare Verträge mit anderen Partnern zu verzichten; zur steuerlichen Beurteilung von Werbemobilen vgl. aktuell Korf, Das Werbemobil, UVR 2013, S. 374.

¹⁸⁷ Nr. 7 des AEAO zu § 64.

¹⁸⁸ Nr. 9 Satz 1 des AEAO zu § 64; **umsatzsteuerlich** sind diese „**Duldungsleistungen**“, bei denen der Sponsor auf seine Unterstützung lediglich hinweist, steuerpflichtig mit dem ermäßigten Steuersatz von derzeit 7 % gemäß § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a UStG; vgl. die Verfügung der *OFD Karlsruhe* vom 29.2.2008, Az.: S 7100; nach dem BMF-Schreiben vom 13.11.2012, Az.: IV D 2 - S 7100/08/10007:003, BStBl 2012 I S. 1169 und dem hierdurch ergänzten Abschn. 1.1 UStAE liegt andererseits **keine** Leistung im Rahmen eines Leistungsaustausches vor, wenn der Empfänger von Zuwendungen aus einem Sponsoringvertrag - also z. B. das frei-gemeinnützige Krankenhaus - auf Plakaten, in Veranstaltungshinweisen, in Ausstellungskatalogen, auf seiner Internetseite oder in anderer Weise auf die Unterstützung durch den Sponsor lediglich hinweist. Dieser Hinweis kann dabei unter Verwendung des Namens, Emblems oder Logos des Sponsors, jedoch ohne besondere Hervorhebung oder Verlinkung zu dessen Internetseiten, erfolgen.

¹⁸⁹ Nr. 9 Sätze 2 und 3 des AEAO zu § 64.

¹⁹⁰ Nr. 10 des AEAO zu § 64 AO; **umsatzsteuerlich** sind diese Sponsoring-Leistungen umsatzsteuerpflichtig zum Regelsteuersatz von derzeit 19 %; vgl. die Verfügung der *OFD Karlsruhe* vom 29.2.2008, Az.: S 7100.

Vereinsveranstaltungen die Vereinsmitglieder über diese Themen zu informieren und dafür zu werben, dann liegt in diesen Gegenleistungen ein steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb.¹⁹¹ Die parallel zu einem Ärztekongress durchgeführte Vermietung von Ausstellungsflächen an Industrieaussteller stellt gleichfalls einen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb (und keine Vermögensverwaltung) dar.¹⁹²

96

Das Einkommen aus dem (den) steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb(en) unterliegt der Körperschaftsteuer, wenn die Einnahmen aus **allen** steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben (incl. Umsatzsteuer) 35.000 Euro im Jahr übersteigen (so genannte **Besteuerungsgrenze** des § 64 Abs. 3 AO).¹⁹³ Die Einkünfte aus dem ideellen Bereich, der Vermögensverwaltung sowie den Zweckbetrieben – hierzu zählt insbesondere der eigentliche Krankenhausbetrieb (§ 67 AO) – bleiben aber auch in diesen Fällen steuerbefreit, sofern der steuerpflichtige wirtschaftliche Geschäftsbetrieb von untergeordneter Bedeutung ist und im Übrigen keine Verstöße gegen die dargestellten Bestimmungen des steuerlichen Gemeinnützigkeitsrechtes vorliegen, z. B. eine unzulässige Finanzierung des steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes aus gemeinnützigkeitsrechtlich gebundenen Mitteln erfolgt. Der Betrag von EUR 35.000 ist im Übrigen **kein Freibetrag**, sondern eine **Freigrenze**, bei deren Überschreitung **volle** Körperschaftsteuer- und Gewerbesteuerpflicht bezüglich des Gewinnes eintritt, selbst wenn die Überschreitung nur 1 Euro betragen sollte. Eine Milderungsregelung bei einem geringfügigen Überschreiten der Besteuerungsgrenze ist gesetzlich **nicht** vorgesehen¹⁹⁴ und wird auch nicht (im Billigkeitswege) von der Finanzverwaltung gewährt.

97

Der **Körperschaftsteuersatz** für die steuerpflichtigen Gewinne aus wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben beträgt 15 % (§ 23 Abs. 1 KStG). Darüber hinaus wird ein **Solidaritätszuschlag** in Höhe von 5,5 % der festgesetzten Körperschaftsteuer erhoben. Die Erhebung des Solidaritätszuschlags zur Körperschaftsteuer ist im Übrigen – jedenfalls für 2007 – **verfassungsgemäß**.¹⁹⁵ Die fehlende zeitliche Befristung des Solidaritätszuschlags beim Erlass des SolZG ist verfassungsrechtlich **nicht** zu beanstanden, weil es von Verfassungs wegen **nicht** geboten ist, eine Ergänzungsabgabe von vornherein zu befristen oder sie nur für einen kurzen Zeitraum zu erheben. Die Körperschaftsteuer und der Solidaritätszuschlag sind gemäß § 10 Nr. 2 KStG nicht bei ihrer Bemessungsgrundlage abzugsfähig; die Gewerbesteuer und die auf sie entfallenden Nebenleistungen sind (seit 2008) gemäß § 4 Abs. 5b EStG keine Betriebsausgaben. Sie können nicht steuerlich gemacht werden, und zwar weder bei der Ermittlung der körperschaftsteuerlichen Bemessungsgrundlage noch bei sich selbst.¹⁹⁶ Bei einem Gewerbesteuer-Hebesatz der maßgeblichen Kommune von 400 % ergibt sich hieraus eine **Gesamtsteuerbelastung** auf den Gewinn aus einem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb von **insgesamt 29,83 %** (gegenüber 38,65 % nach der bis 2007 geltenden Rechtslage). Hierbei ist der Umstand, dass die Gewerbesteuer keine Betriebsausgabe ist,¹⁹⁷ bereits berücksichtigt, nicht aber ein (etwaiger) abzuziehender Körperschaftsteuerfreibetrag von 5.000 Euro jährlich (ab 2009),¹⁹⁸ ebenso wenig der Gewerbesteuerfreibetrag von 5.000 Euro jährlich.¹⁹⁹

¹⁹¹ *BFH-Urteil vom 7.11.2007, Az.: I R 42/06, BStBl 2008 II S. 949; vgl. auch Nr. 10 Satz 2 des AEAO zu § 64 Abs. 1 (i.d.F. des BMF-Schreibens vom 17.1.2012, a.a.O.).*

¹⁹² *FG Hamburg vom 15.6.2006, Az.: 2 K 10/05, EFG 2007, S. 218 (rkr.).* Nach dieser Entscheidung führt der Verein durch die Vermietung an Industrieaussteller **keine** Werbung im Sinne des § 64 Abs. 6 Nr. 1 AO aus, was zur Folge hat, dass der steuerpflichtige Gewinn **nicht** pauschal mit 15 % der Einnahmen geschätzt werden kann, sondern durch Betriebsvermögensvergleich bzw. durch Gegenüberstellung von Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben (exakt) berechnet werden muss.

¹⁹³ Die Besteuerungsgrenze ist durch das Ehrenamtsstärkungsgesetz vom 21.3.2013 **nicht** erhöht worden, anders als die - für frei-gemeinnützige Krankenhäuser nicht relevante - sog. Zweckbetriebsgrenze des § 67a AO bei sportlichen Veranstaltungen (diese Grenze betrug bisher gleichfalls 35.000 Euro; sie ist zum 1.1.2013 auf 45.000 Euro erhöht worden).

¹⁹⁴ Es handelt sich bei der Besteuerungsgrenze um eine **absolute Grenze ohne Gleit- oder Übergangsregelung**; so Buchna/Seeger/Brox: Gemeinnützigkeit im Steuerrecht. 2010, S. 325.

¹⁹⁵ *BFH vom 21.7.2011, Az.: II R 52/10, BStBl 2012 II S. 43.*

¹⁹⁶ Als „Ausgleich“ hierzu wurde die Gewerbesteuermesszahl von 5 % auf 3,5 % herabgesetzt.

¹⁹⁷ § 4 Abs. 5b EStG i.d.F. des Unternehmensteuerreformgesetz 2008 vom 14.8.2007, BStBl 2007 I S. 630.

¹⁹⁸ § 24 Satz 1 KStG, bis einschließlich 2008 betrug der Freibetrag 3.835 Euro; diesen Freibetrag können steuerbegünstigte **Kapitalgesellschaften nicht** in Anspruch nehmen.

¹⁹⁹ § 11 Abs. 1 Nr. 2 GewStG; bis einschließlich 2008 betrug der Freibetrag 3.900 Euro.

98

Bei **Gewinnausschüttungen von (gewerblichen) Tochterkapitalgesellschaften**²⁰⁰ an steuerbegünstigte Krankenhausträger ergeben sich unterschiedliche steuerliche Konsequenzen, je nachdem, ob die Beteiligung als (bloße) Vermögensverwaltung anzusehen ist oder ob die Beteiligung einen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb darstellt.²⁰¹

99

Liegt **Vermögensverwaltung** vor, fällt bei der steuerbegünstigten Körperschaft auf die Beteiligungserträge keine (zusätzliche) Körperschaftsteuer an. Denn Erträge, die im Rahmen der Vermögensverwaltung erzielt werden, sind gemäß § 5 Abs. 1 Nr. 9 S. 1 KStG (generell) von der Körperschaftsteuer befreit. Die Tochterkapitalgesellschaft hat ihrerseits ihren (im Wege der Gewinnausschüttung an den steuerbegünstigten Krankenhausträger weitergegebenen) Gewinn der Körperschaftsteuer in Höhe von 15 % unterworfen. Diese Steuerbelastung ist **endgültig**; eine Anrechnung oder Erstattung zugunsten des steuerbegünstigten Krankenhausträgers erfolgt nicht. Die von der Tochterkapitalgesellschaft im Zeitpunkt der Gewinnausschüttung (zusätzlich) einzubehaltende Kapitalertragsteuer wird dem steuerbegünstigten Krankenhausträger aber auf Antrag erstattet.²⁰² Alternativ kann von ihm eine so genannte „Abstandnahme vom Steuerabzug,“ erwirkt werden.²⁰³

100

Ist die Beteiligung an der (gewerblichen) Tochterkapitalgesellschaft als **steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb** zu beurteilen – dies ist immer dann der Fall, wenn der steuerbegünstigte Krankenhausträger in tatsächlicher Hinsicht einen entscheidenden Einfluss auf die laufende Geschäftsführung der Tochterkapitalgesellschaft nimmt und damit („über“ die Tochtergesellschaft) am allgemeinen wirtschaftlichen Geschäftsverkehr teilnimmt sowie in Fällen der Betriebsaufspaltung²⁰⁴, ist eine generelle Körperschaftsteuerbefreiung gemäß § 5 Abs. 1 Nr. 9 S. 2 KStG ausgeschlossen. Allerdings unterliegen auch diese Gewinnausschüttungen der Tochterkapitalgesellschaft beim steuerbegünstigten Krankenhausträger²⁰⁵ nicht in vollem Umfang der Körperschaftsteuer. Sie sind vielmehr beim steuerbegünstigten Krankenhausträger gemäß § 8b Abs. 1 KStG zu 95 %²⁰⁶ körperschaftsteuerfrei. Die im Zeitpunkt der Ausschüttung durch die Tochterkapitalgesellschaft zwingend²⁰⁷ einzubehaltende Kapitalertragsteuer in Höhe von 25 % der Gewinnausschüttung²⁰⁸ (zuzüglich Solidaritätszuschlag von 5,5 % der Kapitalertragsteuer) ist zu erstatten. Hierzu hat der steuerbegünstigte Krankenhausträger eine Körperschaftsteuererklärung abzugeben. Sofern er keine weiteren steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe unterhält, hat er in dieser Steuererklärung ein zu versteuerndes Einkommen in Höhe von 5 % der Beteiligungserträge zu erklären – die Beteiligungserträge bleiben gemäß § 8b Abs. 5 KStG zu 95 % körperschaftsteuerfrei –. Auf der Grundlage der ihm von „seiner“ Tochterkapitalgesellschaft ausgestellten Steuerbescheinigung wird ihm die einbehaltene Kapitalertragsteuer

²⁰⁰ Viele frei-gemeinnützige Krankenhausträger haben Wirtschaftsbereiche in Tochtergesellschaften, die (zwingend) gewerblich tätig sind, ausgegliedert, z. B. die Reinigung, die Wäscherei oder die Speisenversorgung. Im Zusammenhang mit Gewinnausschüttungen ist durch das Unternehmensteuerreformgesetz 2008 die sog. „**Abgeltungssteuer**“ mit Wirkung ab 2009 eingeführt worden. Diese gilt aber **nicht** für Unternehmer, die ihre Finanzanlagen im Betriebsvermögen halten. Sie gilt auch nicht für Kapitalgesellschaften. Auf die Abgeltungssteuer braucht deshalb nicht im Detail eingegangen werden.

²⁰¹ Vgl. zu dieser Thematik Knoop: Gewinnausschüttungen im gemeinnützigen Konzern – Zugleich Stellungnahme zu den BMF-Schreiben vom 10.11.2005 und 12.1.2006 –. In: DStR 2006, S. 1263 und Döring/Fischer: Steuer- und gemeinnützigkeitsrechtliche Behandlung von Gewinnausschüttungen unter Beteiligung gemeinnütziger Körperschaften am Beispiel eines Krankenhauskonzerns. In: Der Betrieb 2007, S. 1831.

²⁰² Vgl. § 44b EStG.

²⁰³ Vgl. § 44a Abs. 7 EStG.

²⁰⁴ Nr. 3 Satz 4 des AEAO zu § 64 Abs. 1.

²⁰⁵ Seit der Einführung des sog. „**Teileinkünfteverfahrens**“.

²⁰⁶ Vgl. § 8b Abs. 5 S. 1 KStG; hiernach gelten 5 % der zufließenden Einnahmen als „Ausgaben, die nicht als Betriebsausgaben abgezogen werden dürfen“.

²⁰⁷ Eine Abstandnahme vom Kapitalertragsteuerabzug gemäß § 44a Abs. 7 EStG kommt nicht in Betracht, vgl. das BMF-Schreiben vom 12.1.2006, Az.: IV C 1 – S 2400 – 1/06, BStBl 2006 I S. 101 ff.

²⁰⁸ Vgl. §§ 43 Abs. 1 Nr. 1, 43a Abs. 1 Nr. 1 EStG.

(nebst Solidaritätszuschlag auf die Kapitalertragsteuer) in voller Höhe erstattet.²⁰⁹

101

Bei Gewinnausschüttungen einer gewerblichen Tochterkapitalgesellschaft an den steuerbegünstigten Krankenhausträger hat der Gläubiger der Kapitalerträge – also der Krankenhausträger – dem zum Kapitalertragsteuerabzug Verpflichteten – also der Tochtergesellschaft – **in Schriftform** mitzuteilen, ob die Kapitalerträge im steuerfreien oder steuerpflichtigen Bereich anfallen.²¹⁰

102

Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen an (Tochter-) Kapitalgesellschaften sind gleichfalls mindestens in Höhe von 95 % körperschaftsteuerfrei. Werden die Anteile im Rahmen der Vermögensverwaltung gehalten, sind die Veräußerungsgewinne generell körperschaftsteuerfrei, unabhängig von der Höhe der Beteiligung. Liegt ein steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb vor, kommt die generelle Befreiungsvorschrift (des § 5 Abs. 1 Nr. 9 Satz 1 KStG) nicht zur Anwendung;²¹¹ allerdings stellt für diese Fälle § 8b Abs. 2 Satz 1 KStG die Veräußerungsgewinne grundsätzlich²¹² zu 95 % körperschaftsteuerfrei.

103

Im Bereich der Körperschaftsteuer wird frei-gemeinnützigen Krankenhausträgern in den Rechtsformen des (eingetragenen) Vereines bzw. der Stiftung für die **Gewinne aus steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben** ein **Freibetrag** von 5.000 Euro im Jahr gewährt (§ 24 KStG). Dieser Freibetrag ist vom steuerpflichtigen Einkommen abzuziehen; er wird maximal in Höhe des steuerpflichtigen Einkommens gewährt. Gemeinnützigen Kapitalgesellschaften, z. B. einer gemeinnützigen GmbH, wird dieser Freibetrag nicht gewährt, und zwar auch dann nicht, wenn diese satzungsgemäß keine Ausschüttungen tätigen dürfen und ihre Gesellschafter ebenfalls gemeinnützige Körperschaften sind.²¹³ An dieser Vorgehensweise hat sich durch die Aufgabe des sog. Anrechnungsverfahrens bzw. durch die Einführung des sog. Teileinkünfteverfahrens **nichts** geändert.

104

Hinsichtlich der steuerlichen Gewinnermittlungen (insbesondere für Zwecke der Körperschaftsteuer- und Gewerbesteuerfestsetzung) werden grundsätzlich **spätestens ab 1.1.2015** Veränderungen auf frei-gemeinnützige Krankenhäuser zukommen,²¹⁴ und zwar wegen der (steuerlichen) Bilanzierungsvorgaben durch die sog. „**elektronische Steuerbilanz**“ (sog. „**E-Bilanz**“).²¹⁵ Die insoweit maßgebliche Vorschrift des § 5b Abs. 1 EStG (i. V. m. § 52 Abs. 15a EStG und § 1 AnwZpV²¹⁶) verpflichtet – eigentlich – alle (bilanzierenden) Steuerpflichtigen, die ihren Gewinn nach § 4 Abs. 1, § 5 oder § 5a EStG ermitteln, für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31.12.2011 beginnen, die (Handels-) Bilanz und die zugehörige Gewinn- und Verlustrechnung nebst steuerlicher Überleitungsrechnung oder unmittelbar eine Steuerbilanz nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz

²⁰⁹ Vgl. §§ 31 KStG, 36 Abs. 1 Nr. 2 EStG.

²¹⁰ Vgl. das BMF-Schreiben vom 7.5. 2002, Az.: IV C 1 – S 2410 – 17/02, BStBl 2002 I S. 550.

²¹¹ Vgl. § 5 Abs. 1 Nr. 9 S. 2 KStG.

²¹² Besonderheiten sind insbesondere in Einbringungsfällen bei sog. „einbringungsgeborenen Anteilen“, die weniger als sieben Jahre gehalten wurden, zu beachten (§ 22 Abs. 1 Umwandlungssteuergesetz).

²¹³ Vgl. das Urteil des *Bundesfinanzhofes* vom 24.1.1990, Az.: I R 33/86, BStBl 1990 II S. 470; außerdem H 72 Nr. 2 KStR 2004.

²¹⁴ Vgl. die Pressemitteilung Nr. 21/2012 des BMF vom 30.5.2012: „Die E-Bilanz kommt wie geplant – alle Erleichterungen gelten auf Dauer“.

²¹⁵ Vgl. hierzu Klaßmann: Die elektronische Steuerbilanz – Besonderheiten bei steuerbegünstigten Krankenhäusern. In: Das Krankenhaus 2011, S. 798 sowie Klaßmann/Siebenmorgen/Notz: Die Besteuerung der Krankenhäuser. 2011, S. 229; außerdem Spiegel/Fritz: Die E-Bilanz – Anwendungsbereich und Rechtsfolgen bei gemeinnützigen Stiftungen. In: Stiftung & Sponsoring 2012, Rote Seiten 3/2012 und Ley, E-Bilanz - Handlungsbedarf gemeinnütziger Körperschaften. In: npoR 2/2013, S. 47.

²¹⁶ „Verordnung zur Festlegung eines späteren Anwendungszeitpunktes der Verpflichtungen nach § 5b des Einkommensteuergesetzes“ vom 20.12.2010, BGBl. 2010 I S. 2135.

(Taxonomie) im XBRL-Format elektronisch an das zuständige Finanzamt zu übermitteln.²¹⁷ § 5b EStG (bzw. die Steuergesetze ganz allgemein)²¹⁸ enthalten dabei **keine** inhaltlichen Aussagen bzw. Regelungen speziell für steuerbegünstigte Körperschaften (im Sinne der §§ 51 ff. AO), insbesondere keine Befreiungs- oder Erleichterungsvorschriften. Also sind wohl nach Auffassung des Gesetzgebers die Regelungen zur E-Bilanz für steuerbegünstigte Körperschaften grundsätzlich uneingeschränkt anzuwenden.

105

Allerdings enthält das (finale) BMF-Schreiben vom 28.9.2011²¹⁹ Aussagen zum **zeitlichen** Anwendungsbereich (und letztlich darüber hinaus – mehr indirekt – auch **inhaltlich**). Zum einen wird dort in Rn. 27 eine (generelle) sog. „**Nichtbeanstandungsregelung für 2012**“ wie folgt normiert: „Für das erste Wirtschaftsjahr, das nach dem 31.12.2011 beginnt, wird es von der Finanzverwaltung nicht beanstandet, wenn die Bilanz und die Gewinn- und Verlustrechnung für dieses Jahr noch nicht gemäß § 5b EStG nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz durch Datenfernübertragung übermittelt werden. Eine Bilanz sowie die Gewinn- und Verlustrechnung können in diesen Fällen in Papierform abgegeben werden; eine Gliederung gemäß der Taxonomie ist nicht erforderlich.“ Zum anderen wird in Rn. 7 eine (spezielle) sog. „**Übergangsregelung**“ festgelegt: „Zur Vermeidung unbilliger Härten wird es **in den Fällen der Rn. 2 bis 6** für eine Übergangszeit nicht beanstandet, wenn die Inhalte der Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung **erstmalig für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31.12.2014 beginnen**, durch Datenfernübertragung übermittelt werden ... In dieser Übergangszeit kann die Bilanz sowie die Gewinn- und Verlustrechnung in Papierform abgegeben werden; eine Gliederung gemäß der Taxonomie ist dabei nicht erforderlich.“ Die (spezielle) „**Übergangsregelung**“ betrifft u. a. die „Fälle der Rn. 5“, wovon „steuerbefreite Körperschaften“ betroffen sind. Darin sind u. a. angesprochen „von der Körperschaftsteuer oder Gewerbesteuer befreite Körperschaften, bei denen sich die Befreiung nur auf einen Teil der Einkünfte der Körperschaft (z. B. § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG) erstreckt, wenn von dieser Körperschaft eine Bilanz sowie eine Gewinn- und Verlustrechnung aufzustellen ist“.

106

Angestrebt wird mit dieser gesetzlichen Maßnahme (des § 5b EStG) ganz allgemein letztlich die Einführung von **vollelektronischen Unternehmenssteuererklärungen** (incl. Gewinnermittlungen) **als Regelverfahren der Kommunikation** zwischen Unternehmen und Finanzverwaltung. Hierzu gehört insbesondere auch, dass die Inhalte der Bilanz sowie der Gewinn- und Verlustrechnung für die entsprechenden Wirtschaftsjahre elektronisch übermittelt werden. Die Papierform wird dadurch entbehrlich, wodurch einerseits Kostenersparnisse und andererseits Zeitersparnisse (wegen der nunmehr elektronisch vorhandenen Änderungsmöglichkeiten) erreicht werden.

107

Kurz vor Weihnachten 2013 hat das Bundesfinanzministerium in einem Schreiben vom 19.12.2013²²⁰ an verschiedene (Dach-) Verbände, den Deutschen Städtetag, die Bundessteuerberaterkammer, Kirchen u.a. zu den Übermittlungspflichten von steuerbegünstigten Körperschaften bei der elektronischen Übermittlung gemäß § 5b EStG Stellung genommen und dabei aus Sicht der betroffenen Einrichtungen durchaus erfreuliche Regelungen

²¹⁷ Die Finanzverwaltung hat sich wiederholt zu den praktischen Fragestellungen der E-Bilanz geäußert; insbesondere sind zu nennen das *BMF-Schreiben* vom 19.1.2010, Az.: IV C 6 – S 2133-b/0, BStBl 2010 I S. 47 („§ 5b EStG – Elektronische Übermittlung von Bilanzen sowie Gewinn- und Verlustrechnungen“), das *BMF-Schreiben* vom 3.2.2010, Az.: IV A 5 – O 1000/09/10055 – 08 („E-Bilanz; Information zur Einführung der elektronischen Übermittlung von Jahresabschlüssen durch das Steuerbürokratieabbaugesetz“), das *BMF-Schreiben* vom 16.12.2010, Az.: IV C 6 – S 2133-b/10/10001, BStBl 2010 I S. 1500 („E-Bilanz; Bekanntgabe der Taxonomie; Pilotierung“) und *BMF-Schreiben* vom 28.9.2011, Az.: IV C 6 – S 2133-b/11/10009, BStBl 2011 I S. 855 („Elektronische Übermittlung von Bilanzen sowie Gewinn- und Verlustrechnungen; Anwendungsschreiben zur Veröffentlichung der Taxonomie“) – sog. „finale“ Version; eine (inhaltlich teilweise abweichende) – zweite – Entwurfsfassung mit Stand: Juni 2011 wurde vom *BMF* mit Schreiben vom 1.7.2011, Az.: IV C 6 – S 2133-b/11/10009, vor einer sog. Verbandsanhörung veröffentlicht und weicht inhaltlich von der „finalen“ Fassung teilweise ab.

²¹⁸ Das Bundesministerium der Justiz hat offensichtlich schon nach der Veröffentlichung der sog. „Zweiten Entwurfsfassung“ Bedenken hinsichtlich der Frage geäußert, ob für die Einführung der elektronischen Steuerbilanz eine ausreichende Rechtsgrundlage besteht; vgl. NWB Nachrichten vom 25.4.2012; diese Bedenken hat das BMF wohl nicht aufgegriffen.

²¹⁹ *BMF-Schreiben* vom 28.9.2011, Az.: IV C 6 – S 2133-b/11/10009, BStBl 2011 I S. 855 („Elektronische Übermittlung von Bilanzen sowie Gewinn- und Verlustrechnungen; Anwendungsschreiben zur Veröffentlichung der Taxonomie“) – sog. „finale“ Version.

²²⁰ Az.: IV C 6 - S 2133-b/11/10009:004 („Übermittlungspflichten für steuerbegünstigte Körperschaften“).

gefunden. Danach findet § 5b EStG auf Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, die **persönlich und vollumfänglich von der Körperschaftsteuer befreit sind** - hierzu gehören insbesondere auch die ausschließlich und unmittelbar gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken dienenden Körperschaften - generell keine Anwendung. Wenn also steuerbegünstigte Krankenhäuser neben ihren ideellen Tätigkeiten (im Krankenhaus-Zweckbetrieb und/oder anderen/weiteren Zweckbetrieben) **keine** der Körperschaftsteuer oder der Gewerbesteuer unterliegenden wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe unterhalten, wird eine elektronische Übermittlung im XBRL-Format nach Maßgabe des § 5b EStG auch künftig nicht gefordert werden. Gleiches gilt, wenn die Einnahmen aus den steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben (incl. Umsatzsteuer) unter der sog. Besteuerungsgrenze von 35.000 Euro liegen und der steuerpflichtige Gewinn durch Einnahmen-Überschuss-Rechnungen im Sinne von § 4 Absatz 3 EStG ermittelt wird - auch dann wird eine elektronische Übermittlung im XBRL-Format nach Maßgabe des § 5b EStG auch künftig nicht gefordert werden. Sollten andererseits steuerpflichtige wirtschaftliche Geschäftsbetriebe mit Einnahmen (incl. Umsatzsteuer) über der Besteuerungsgrenze von 35.000 Euro jährlich unterhalten werden und sollte aufgrund gesetzlicher Verpflichtungen eine (Gesamt-) Bilanz sowie eine (Gesamt-) Gewinn- und Verlustrechnung aufzustellen sein - dies ist bei Krankenhäusern nach den Vorgaben der KHBV der Fall -, so ist **verpflichtend nur** ein Datensatz für den **steuerpflichtigen** Teilbereich zu übermitteln (sog. „**Minimalanforderungen**“). Jedem steuerbegünstigten Krankenhaus ist andererseits natürlich die Möglichkeit eröffnet, auf freiwilliger Basis über die Minimalanforderungen hinaus Daten elektronisch zu übermitteln. Inwieweit frei-gemeinnützige Krankenhäuser künftig von dieser Möglichkeit Gebrauch machen werden, bleibt abzuwarten. Sollte dies (dann wohl nur in Einzelfällen) geschehen, wäre die jeweils maßgebliche Taxonomie anzuwenden. Derzeit wäre dies die Taxonomie 5.2 (Stand: 30.4.2013), die vom Bundesfinanzministerium mit Schreiben vom 27.6.2013²²¹ bekanntgemacht wurde. Die aktualisierten Taxonomien (Kern- und Branchentaxonomien) stehen unter www.eststeuer.de zur Ansicht und zum Abruf bereit. Die aktualisierte Taxonomie 5.3 wird voraussichtlich im Frühsommer 2014 durch ein Schreiben des Bundesfinanzministeriums bereit gestellt werden.²²²

108

Die elektronische Übermittlung der „**Minimalanforderungen**“ bzw. der darüber hinaus freiwillig übermittelten zusätzlichen Daten kann voraussichtlich ab November 2014 geschehen. Folgende - für die Praxis erhebliche Erleichterungen schaffende - Möglichkeiten zur elektronischen Übermittlung stehen den steuerbegünstigten Körperschaften dabei künftig zur Verfügung:

- **Übermittlung der „Gesamtbilanz“-Lösung mit Übermittlung von Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung für den partiell steuerpflichtigen Teilbereich nach Taxonomie-Schema**

Im Berichtsbestandteil „Steuerliche Gewinnermittlung für besondere Fälle“ kann zu Übertragungszwecken zusätzlich zu den originären Berichtsteilen für die Gesamtkörperschaft die Datenstruktur der Berichtsteile „Bilanz“ und „G + V“ für den steuerrelevanten Geschäftsbereich genutzt werden. Soll lediglich eine E-Bilanz ausschließlich für den partiell steuerpflichtigen Teilbereich übermittelt werden, so sind für die Datenübermittlung sowohl die Berichtsteile Bilanz und G + V als auch der Berichtsbestandteil „Steuerliche Gewinnermittlung für besondere Fälle“ nutzbar (Übermittlung ausschließlich steuerlicher Werte). Bei Übermittlung im Berichtsbestandteil „Steuerliche Gewinnermittlung für besondere Fälle“ besteht die Option, sowohl Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung als auch **nur die Gewinn- und Verlustrechnung für den partiell steuerpflichtigen Teilbereich** nach amtlich vorgeschriebenen Datensatz zu übermitteln.

- **Formlose Gewinnermittlung für den partiell steuerpflichtigen Teilbereich**

Sollte die steuerbegünstigte Körperschaft nur eine Gesamtbilanz sowie eine Gesamt-Gewinn- und Verlustrechnung aufgestellt und den Gewinn des partiell steuerpflichtigen Teilbereichs in einer (**außerbilanziellen**) **Nebenrechnung** ermittelt haben, so können im Berichtsteil „Steuerliche Gewinnermittlung für besondere Fälle“ die bisherigen Positionen im Bereich „Steuerliche Gewinnermittlung für steuerpflichtige wirtschaftliche Geschäftsbetriebe“ genutzt werden. Dies bedeutet eine Komprimierung des Gesamtergebnisses der bisherigen Nebenrechnung, da lediglich der steuerliche Gewinn **als Einzelbetrag** (zur Plausibilisierung mit der Steuererklärung) ebenfalls übermittelt wird. In der dieser Position zugeordneten Erläuterungsposition ist natürlich auch eine Darstellung der bisherigen detaillierten Nebenrechnung möglich. Technisch wird dies durch die Übermittlungsmöglichkeit der Nebenrechnung in einer XBRL-Fußnote zu dieser Erläuterungsposition realisiert.

²²¹ Az.: IV C 6 - S 2133 b/11/10016:003, BStBl 2013 I S. 844 (“E-Bilanz: Veröffentlichung der Taxonomie 5.2 vom 30. April 2013“): „Hiermit wird das aktualisierte Datenschema der Taxonomien (Version 5.2) als amtlich vorgeschriebener Datensatz nach § 5b EStG veröffentlicht.“

²²² *BMF* vom 19.12.2013, Az.: IV C 6 - S 2133-b/11/10009:004, DStR 2014, S. 100.

109

Das Bundesfinanzministerium weist in diesem Zusammenhang in seinem Sachreiben vom 19.12.2013 noch auf die Bedeutung der sog. „**originären**“ **steuerlichen Bilanzierungspflicht** gemäß § 141 AO hin. Gewerbliche Unternehmer, die nach den Feststellungen der Finanzbehörde für den einzelnen Betrieb - bei steuerbegünstigten Krankenhäusern ist insoweit auf deren steuerpflichtige wirtschaftliche Geschäftsbetriebe abzustellen -

- Umsätze einschließlich der steuerfreien Umsätze - mit Ausnahme einiger weniger steuerfreier Umsätze - von mehr als 500.000 Euro im Kalenderjahr **oder**
- einen Gewinn aus Gewerbebetrieb - also aus den steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben - von mehr als 50.000 Euro im Wirtschaftsjahr

gehabt haben, **sind auch dann verpflichtet**, für diesen Betrieb Bücher zu führen und auf Grund jährlicher Bestandsaufnahme Abschlüsse zu machen, wenn sich eine Buchführungspflicht nicht aus § 140 AO ergibt. Diese Verpflichtung ist aber **erst** vom Beginn des Wirtschaftsjahres an zu erfüllen, das auf die Bekanntgabe der Mitteilung erfolgt, durch die das zuständige Finanzamt auf den Beginn dieser Verpflichtung **hingewiesen** hat. **Solange dieser Hinweis nicht erfolgt ist, tritt keine originäre steuerliche Bilanzierungspflicht ein.** Wenn also - wofür derzeit vieles spricht - Aufforderungen (im Sinne des § 141 AO) konsequent von den Finanzämtern unterbleiben, ist künftig die elektronische Übermittlung einer „formlosen Gewinnermittlung für den partiell steuerpflichtigen Teilbereich“ ausreichend, und zwar als **Einzelbetrag** (zur Plausibilisierung mit der Steuererklärung).

110

Das Bundesfinanzministerium wurde im Übrigen gemäß § 50 Abs. 4 Nr. 1b EStG ermächtigt, im Einvernehmen mit den obersten Finanzbehörden der Länder den **Mindestumfang** der nach § 5b EStG elektronisch zu übermittelnden (Steuer-) Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung (bzw. der Überleitungsrechnung) **zu bestimmen**. Dies ist zwischenzeitlich auch geschehen.²²⁴ Neben der allgemeinen Taxonomie sind auf Grund spezieller Rechnungslegungsvorschriften Spezialtaxonomien und auf der Haupttaxonomie aufsetzende Erweiterungstaxonomien auch für Krankenhäuser und Pflegeeinrichtungen veröffentlicht worden.

111

Bei nicht gemeinnützigen, steuerpflichtigen Tochtergesellschaften, z. B. Service-Gesellschaften, ist erstmals im Jahre 2014 für das Wirtschaftsjahr 2013 eine elektronische Übermittlung im XBRL-Format vorzunehmen.

112

Das Unterlassen der elektronischen Datenübertragung nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz (Taxonomie) durch Datenfernübertragung in Form von XBRL-Datensätzen ist im Übrigen **zwangsgeldbedroht** (§§ 328 ff. AO). Außerdem kann gemäß § 146 Abs. 2b AO ein sog. **Verzögerungsgeld** – auch mehrfach – festgesetzt werden, welches minimal 2.500 Euro und maximal 250.000 Euro betragen kann.

113

Losgelöst von den dargestellten Erleichterungen bezüglich der elektronischen Übermittlung von steuerlich relevanten Daten der steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe sollte jedes frei-gemeinnützige Krankenhaus prüfen, ob veränderte Abläufe im Rechnungswesen erforderlich oder sinnvoll sind.

3 Gewerbesteuer

114

Für die Gewerbesteuer gilt prinzipiell das für die Körperschaftsteuer Ausgeführte grundsätzlich entsprechend. Frei-gemeinnützige Krankenhausträger sind hiernach grundsätzlich gewerbesteuerbefreit (§ 3 Nr. 6 Satz 1 Gewerbesteuergesetz – GewStG –). Darüber hinaus kennt das Gewerbesteuergesetz – anders als das Körperschaftsteuergesetz – weitere Befreiungsvorschriften für Krankenhäuser, die von juristischen Personen des

²²⁴ BMF-Schreiben vom 16.12.2010, Az.: IV C 6 – S 2133 – b/10/10001, BStBl 2010 I S. 1500 („Bekanntgabe der Taxonomie; Pilotierung“). Die von der Finanzverwaltung formulierten Anforderungen gehen im Übrigen weit über die (bloße) Angaben zur Bilanz und zur Gewinn- und Verlustrechnung hinaus.

öffentlichen Rechts betrieben werden – § 3 Nr. 20 Buchst. a GewStG²²⁷ und für Krankenhäuser, die im Erhebungszeitraum die in § 67 AO bezeichneten Voraussetzungen erfüllen – § 3 Nr. 20 Buchst. b GewStG –.

115

Soweit **steuerpflichtige** wirtschaftliche Geschäftsbetriebe (Krankenhauswäscherei, Krankenhausapotheke, Besuchercafeteria etc.²³⁰) unterhalten werden, wird die Gewerbesteuerbefreiung des § 3 Nr. 6 Satz 1 GewStG **insoweit** nicht gewährt – sog. **partielle Steuerpflicht** – (§ 3 Nr. 6 Satz 2 GewStG), sofern die schon bei der Körperschaftsteuer angesprochene **Besteuerungsgrenze** von jährlich 35.000 Euro überschritten wird. Besteuerungsgrundlage für die Gewerbesteuer ist dabei gemäß § 6 GewStG der **Gewerbeertrag** der steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe.²³¹ Hierunter ist wiederum gemäß § 7 Abs. 1 Satz 1 GewStG der nach den Vorschriften des EStG oder des KStG zu ermittelnde **Gewinn aus Gewerbebetrieb** zu verstehen, der allerdings noch um bestimmte, in §§ 8 und 9 GewStG bezeichnete Beträge **zu vermehren oder zu vermindern** ist. In den Fällen einer Gewerbesteuerpflicht (für steuerpflichtige wirtschaftliche Geschäftsbetriebe) gemäß § 3 Nr. 6 Satz 2 GewStG besteht wohl auch eine **Pflicht zur Mitgliedschaft in der zuständigen Industrie- und Handelskammer**,²³² und zwar auch dann, wenn sich z. B. wegen eines (geringen oder sogar negativen) Gewerbeertrags oder wegen des Gewerbesteuerfreibetrags (§ 11 Abs. 1 Nr. 2 GewStG) tatsächlich eine – durch Steuerbescheid festgesetzte – Gewerbesteuerschuld in Höhe von 0 Euro ergeben sollte.²³³ Bei der Anwendung der sog. Besteuerungsgrenze des § 64 Abs. 3 AO dürfte es aber andererseits zu keinen Pflichtbeiträgen kommen, weil der frei-gemeinnützige Krankenhausträger dann nicht „zur Gewerbesteuer veranlagt“²³⁴ wird.

116

Im Bereich der Gewerbesteuer wird – wie bei der Körperschaftsteuer – für frei-gemeinnützige Krankenhausträger in der Rechtsform des (eingetragenen) Vereines bzw. der Stiftung ein **Freibetrag** von 5.000 Euro für Gewerbeerträge aus steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben gewährt (§ 11 Abs. 1 Nr. 2 GewStG). Dieser Freibetrag kann – anders als der entsprechende körperschaftsteuerliche Freibetrag – auch von frei-gemeinnützigen Krankenhausträgern in der Rechtsform der GmbH (oder AG) in Anspruch genommen werden²³⁵.

117

Voraussetzungen für die Gewerbesteuerbefreiung gemäß § Nr. 20 Buchst. b GewStG sind das Vorliegen eines Krankenhauses im Sinne des § 2 Nr. 1 KHG²³⁶ **und** die Erfüllung der Voraussetzungen des § 67 Abs. 1 oder Abs. 2 AO während des Gewerbesteuer-Erhebungszeitraumes.²³⁷ § 3 Nr. 20 Buchst. b GewStG enthält im Übrigen keine (generelle) Steuerbefreiung von Gewerbebetrieben, sondern regelt die Steuerbefreiung **einzelner gewerblicher Tätigkeiten**. Die Steuerbefreiung nach dieser Vorschrift umfasst deshalb **nicht** die Erträge aus

²²⁷ Diese Befreiung gilt **nur** für Einrichtungen, die **unmittelbar** von einer juristischen Person des öffentlichen Rechts betrieben werden. Sie greift **nicht** ein, wenn sich die juristische Person des öffentlichen Rechts einer Kapitalgesellschaft, z. B. einer (steuerbegünstigten) GmbH, bedient, und zwar **auch dann nicht**, wenn ihr **alle** Anteile an der Kapitalgesellschaft gehören. Die Gewerbesteuerfreiheit kommt in diesen Fällen (für die Kapitalgesellschaft) nur in Betracht, wenn die Voraussetzungen des § 3 Nr. 20 Buchst. b GewStG (oder alternativ des § 3 Nr. 6 GewStG) gegeben sind; vgl. Sarrazin in: Lenski/Steinberg: Gewerbesteuergesetz Kommentar, Stand: Oktober 2004, § 3 Anm. 283.

²³⁰ Vgl. im Einzelnen die Beispiele in Rz. 94 f.

²³¹ Entsprechendes gilt im Übrigen für den Umfang der Steuerpflicht für den Fall, dass nicht auf die Gewerbesteuerbefreiung gemäß § 3 Nr. 6 Satz 1 GewStG, sondern gemäß § 3 Nr. 20 Buchst. b GewStG abgestellt wird; vgl. hierzu die Erläuterungen unter Rn. 117.

²³² Vgl. *Verwaltungsgericht Halle*, Urteil vom 9.9.2010, Az.: 7 A 35/10 HAL, und *Verwaltungsgericht Trier*, Urteil vom 1.12.2010, Az.: 5 K 905/10. TR, zitiert von Schliephorst: Pflichtmitgliedschaft in einer Industrie- und Handelskammer – Anmerkungen. In: *Das Krankenhaus* 2011, S. 153.

²³³ Vgl. auch Jahn in: Frenzel/Jäkel/Junge: Industrie- und Handelskammergesetz. § 2 Rz. 36 ff.

²³⁴ So lautet die in § 2 Abs. 1 IHKG formulierte Voraussetzung der Pflichtmitgliedschaft.

²³⁵ Vgl. Buchna/Seeger/Brox: Gemeinnützigkeit im Steuerrecht. 2010, S. 553.

²³⁶ H 3.20 „Krankenhäuser“ GewStH 2009 verweist diesbezüglich auf R 82 EStR 2001 und H 82 EStH 2010.

²³⁷ Zu den Voraussetzungen der Befreiung einer Privatklinik von der Gewerbesteuer gemäß § 3 Nr. 20 Buchst. b GewStG i. V. m. § 67 AO vgl. auch *FG Baden-Württemberg* vom 12.4.2011, Az.: 3 K 526/08.

wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben i. S. d. § 64 AO.²³⁸ Sinn und Zweck des § 3 Nr. 20 GewStG bestehen darin, die bestehenden Versorgungsstrukturen bei der Behandlung kranker und pflegebedürftiger Personen zu verbessern und die Sozialversicherungsträger von Aufwendungen zu entlasten. Hieraus lässt sich ableiten, dass nur diejenigen Erträge begünstigt sein sollen, die aus dem Betrieb der jeweiligen Einrichtung selbst erzielt werden, denn nur insoweit entstehen für die Sozialversicherungsträger Kosten. Diesem Ergebnis steht auch **nicht entgegen**, dass in § 3 Nr. 20 Buchst. b GewStG die Ergebnisse steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetriebe (§ 64 AO) **nicht ausdrücklich** von der Steuerbefreiung ausgenommen sind.²³⁹ Vor diesem Hintergrund spielt es materiell regelmäßig keine Rolle, auf welche Befreiungsvorschrift sich ein frei-gemeinnütziger Krankenhausträger für „sein“ Krankenhaus beruft.

118

Grundsätzlich ist § 3 Nr. 20 GewStG als die speziellere Befreiungsvorschrift vorrangig,²⁴⁰ so dass § 3 Nr. 20 GewStG auch dann anwendbar ist, wenn die Voraussetzungen des § 3 Nr. 6 GewStG **nicht** erfüllt sind.²⁴¹ Allerdings wird die Gewerbesteuerbefreiung des § 3 Nr. 6 GewStG dadurch **nicht** generell in ihrer Anwendbarkeit bei frei-gemeinnützigen Krankenhausträgern ausgeschlossen.²⁴² Die Finanzverwaltung sieht dies möglicherweise anders. So behauptet das Finanzministerium Nordrhein-Westfalen in einem Erlass vom 6.10.2010,²⁴³ dass die Vorschrift des § 3 Nr. 6 GewStG **nicht** anzuwenden sei, wenn eine hiernach begünstigte Körperschaft **bereits auf Grund anderer Vorschriften**, z. B. § 3 Nr. 20 GewStG, von der Gewerbesteuer befreit sei. Diese Thematik spielt aber materiell keine Rolle, weil die beiden Befreiungsvorschriften **inhaltlich nicht differieren**. Eine materielle Konsequenz kann sich möglicherweise dann ergeben, wenn das Krankenhaus des frei-gemeinnützigen Trägers die Voraussetzungen des § 67 AO nicht erfüllt. Dann könnte die Gewerbesteuerbefreiung gemäß § 3 Nr. 20 Buchst. b GewStG nicht genutzt werden, vielleicht aber die Befreiung des § 3 Nr. 6 GewStG, allerdings wohl nur dann, wenn dieses Krankenhaus als Zweckbetrieb gemäß § 65 AO angesehen würde.

119

Vorsorge- und Rehabilitationseinrichtungen sind – nach Auffassung der Finanzbehörden – grundsätzlich Krankenhäuser im Sinne des § 2 Nr. 1 KHG;²⁴⁴ sie können deshalb die Gewerbesteuerbefreiung des § 3 Nr. 20 Buchst. b GewStG in Anspruch nehmen. Dies gilt auch für teilstationäre Vorsorge- und Rehabilitationseinrichtungen, soweit sie die Voraussetzungen der §§ 107, 111 SGB V erfüllen.²⁴⁵ Kurkrankenhäuser, die die stationäre Behandlung von Patienten zum Zwecke der Vorsorge oder Rehabilitation anbieten,²⁴⁶ sind aber in der Regel keine Krankenhäuser, sondern andere Einrichtungen ärztlicher

²³⁸ BFH vom 22.6.2011, Az.: I R 59/10, BStBl 2011 II S. 892; vgl. hierzu Orth: Zur Gewerbesteuerbefreiung von Kooperationen gemeinnütziger Körperschaften. In: Der Betrieb 2012, S. 116.

²³⁹ Mit dieser Entscheidung dürfte der BFH klar gestellt haben, dass die Gewerbesteuerbefreiungen gemäß § 3 Nr. 6 GewStG und § 3 Nr. 20 GewStG **hinsichtlich des Umfangs der Befreiung identisch** sind. Ein steuerbegünstigtes Krankenhaus kann hiernach wohl nicht für einzelne Leistungen wahlweise auf § 3 Nr. 6 GewStG und wahlweise auf § 3 Nr. 20 GewStG zurückgreifen, um etwaige Unterschiede im Umfang der Steuerbefreiungen zu nutzen.

²⁴⁰ Vgl. Güroff in: Glanegger/Güroff: Gewerbesteuergesetz Kommentar, 7. Aufl. 2009, § 3 Anm. 206 (zu § 3 Nr. 20 GewStG): „Die Befreiung enthält eine Spezialvorschrift gegenüber § 3 Nr. 6 GewStG.“

²⁴¹ Sarrazin in: Lenski/Steinberg: Gewerbesteuergesetz Kommentar, Stand: Oktober 2004, § 3 Anm. 280.

²⁴² Vgl. auch R. 3.20 Abs. 2 Satz 1 Gewerbesteuer-Richtlinien (GewStR) 2009: „Andere Einrichtungen sind **unbeschadet des § 3 Nr. 6 GewStG** jeweils unter den in § 3 Nr. 20 Buchst. b bis d GewStG bezeichneten Voraussetzungen von der Gewerbesteuer befreit.“

²⁴³ Az.: G 1410 – 7 – V B 4 („Anwendungsfragen zum Umfang der Befreiungen nach § 3 Nr. 6 und 20 GewStG bei einer Betriebsaufspaltung; Merkmalsübertragung vom Betriebsunternehmen auf das Besitzunternehmen“).

²⁴⁴ R 7f EStR 2008 i. V. m. R 82 Abs. 3 Nr. 9 EStR 1999; vgl. auch Verfügung der OFD München vom 25.11.1997, Az.: G 1412 – 12/6 St 423; a. A. FG München vom 15.6.1997, Az.: 15 V 1677/96, EFG 1997, S. 1252 – dieser Beschluss wird von den Finanzbehörden über den entschiedenen Einzelfall hinaus nicht angewendet.

²⁴⁵ R 3.20 Abs. 4 Satz 1 GewStR 2008.

²⁴⁶ § 107 Abs. 2 SGB V.

Heilbehandlung. Als solche sind sie **nicht** nach § 3 Nr. 20 GewStG befreit²⁴⁷. Ein ambulantes Rehabilitationszentrum²⁴⁸ ist kein Krankenhaus (weder im Sinne des § 2 Nr. 1 KHG noch des § 107 SGB V) und kann deshalb die Gewerbesteuerbefreiung des § 3 Nr. 20 Buchst. b GewStG auch **nicht** beanspruchen.²⁴⁹ **Nicht** zu den von der Gewerbesteuer befreiten Krankenhäusern nach § 3 Nr. 20 Buchst. b GewStG zählen auch Rehabilitationseinrichtungen, die ganz überwiegend ambulante medizinische Leistungen abrechnen und nicht über die Möglichkeit einer stationären Behandlung sowie einer durchgängigen Vollverpflegung verfügen.²⁵⁰

120

Ist das Krankenhaus noch an einem anderen gewerblichen Betrieb beteiligt, wird es durch diese Beteiligung allein (**noch**) **nicht** gewerbesteuerpflichtig, wenn es nicht durch die Beteiligung sein Wesen als Krankenhaus ändert.²⁵¹

121

In Fällen der sog. **Betriebsaufspaltung** erstreckt sich nach neuerer BFH-Rechtsprechung,²⁵² welcher die Finanzverwaltung (für § 3 Nr. 20 GewStG) inhaltlich zustimmt,²⁵³ die Befreiung der Betriebskapitalgesellschaft von der Gewerbesteuer gemäß **§ 3 Nr. 20 GewStG** auch auf die Vermietungs- oder Verpachtungstätigkeit des Besitzunternehmens. Hiermit weicht der Bundesfinanzhof von seiner langjährigen bisherigen Rechtsauffassung²⁵⁴ ab. Er hat seine (neue) Rechtsauffassung zwischenzeitlich auch auf die Gewerbesteuerbefreiung des **§ 3 Nr. 6 GewStG** übertragen.²⁵⁵ Eine Betriebsaufspaltung ist grundsätzlich gegeben, wenn ein Unternehmen (das sog. Besitzunternehmen) eine wesentliche Betriebsgrundlage, z. B. ein Grundstück, an eine von ihm beherrschte gewerbliche Kapitalgesellschaft (dem sog. Betriebsunternehmen) zum Zwecke der Weiterführung des Betriebes überlässt.²⁵⁷ Die – dem Grunde nach – bloß vermögensverwaltende Tätigkeit wird über die Anwendung des Rechtsinstituts der Betriebsaufspaltung zur steuerpflichtigen wirtschaftlichen Betätigung. Allerdings darf in diesen Fällen die Besitzgesellschaft wohl nicht (neben ihrer Eigenschaft als Besitzgesellschaft) auch selbst originär gewerblich tätig sein.²⁵⁸ Eine Betriebsaufspaltung würde demgemäß z. B. vorliegen, wenn ein frei-gemeinnütziger Krankenhausträger einer von ihm tatsächlich beherrschten, gewerblich tätigen GmbH z. B. zum Betrieb einer Besuchercafeteria Räumlichkeiten in dem ihm gehörenden Krankenhausbauwerk zur Nutzung überlässt. Eine Betriebsaufspaltung setzt aber **kumulativ** voraus, dass sowohl die sog. **personelle Verflechtung** als auch die sog. **sachliche Verflechtung** gegeben sind. Fehlt es an **einer** der beiden Voraussetzungen, kann **keine** Betriebsaufspaltung vorliegen. Es müssen also zum einen (mindestens) eine wesentliche Betriebsgrundlage zur Nutzung überlassen werden **und** zum anderen

²⁴⁷ *BFH* vom 22.10.2003, Az.: I R 65/02, BStBl 2004 II S. 300; vgl. auch *BFH* vom 2.10.2003, Az.: IV R 48/01, DStR 2004, S. 221 – hiernach ist die Begriffsbestimmung des § 2 Nr. 1 KHG nur bis zum 31.12.1988 maßgebend und ab 1.1.1989 auf den Krankenhausbegriff des § 107 I SGB V abzustellen.

²⁴⁸ Im Urteilsfall: eine GmbH, die nach ihrem Unternehmenszweck „eine private Krankenanstalt für ambulante und teilstationäre Rehabilitation bei Erkrankungen und Verletzungen des Bewegungsapparates und bei neurologischen Erkrankungen“ betreibt.

²⁴⁹ *BFH* vom 22.10.2003, Az.: I R 65/02, BStBl 2004 II S. 300.

²⁵⁰ *Sächsisches FG* vom 10.10.2013, Az.: 4 K 1898/11; wird ein Rehabilitationszentrum vorwiegend therapeutisch und nicht pflegerisch tätig, scheidet (auch) eine Gewerbesteuerbefreiung nach § 3 Nr. 20 Buchst. d GewStG aus.

²⁵¹ H 3.20 „Beteiligung an einem gewerblichen Betrieb“ GewStH 2009 unter Hinweis auf *RFH* vom 25.11.1942, Az.: VI 226/42, RStBl 1943, S. 43 – hierbei ging es um die Beteiligung eines Krankenhauses an einer Partenreederei mit großer Mitreederzahl -

²⁵² Urteil vom 29.3.2006, Az.: X R 59/00, BStBl 2006 II S. 661.

²⁵³ Erlass des Finanzministeriums Nordrhein-Westfalen vom 6.10.2010, Az.: G 1410 – 7 – V B 4 („Anwendungsfragen zum Umfang der Befreiungen nach § 3 Nr. 6 und 20 GewStG bei einer Betriebsaufspaltung; Merkmalsübertragung vom Betriebsunternehmen auf das Besitzunternehmen“), DStR 2010, S. 2462 – unter Tz. 1. –.

²⁵⁴ Urteile vom 13.10.1983, Az.: I R 187/79, BStBl 1984 II S. 115; vom 12.11.1985, Az.: VIII R 282/82, BFH/NV 1986, S. 362 und vom 19.3.2002, Az.: VIII R 57/99, BStBl 2002 II S. 662.

²⁵⁵ Urteil vom 19.10.2006, Az.: IV R 22/02, Der Betrieb 2006, S. 2664.

²⁵⁷ Vgl. zur Betriebsaufspaltung grundsätzlich H 15.7 (4) „Allgemeines“ EStR 2008.

²⁵⁸ So jedenfalls *FG Rheinland-Pfalz* vom 24.4.2013, Az.: 2 K 1106/12; die Revision ist beim BFH anhängig unter dem Az. IV R 26/13.

Möglichkeiten zur Ausübung des (einheitlichen) geschäftlichen Betätigungswillens in der (gewerblich tätigen) Tochter-Gesellschaft vorliegen.

122

Andererseits kann nach einem BFH-Beschluss vom 10.3.2010²⁵⁹ im Rahmen einer **gewerbsteuerlichen Organschaft** eine GmbH, die ein Alten- und Pflegeheim betreibt, das gemäß § 3 Nr. 20 Buchst. c GewStG von der Gewerbesteuer befreit ist, zwar Organträgerin einer gewerbsteuerlichen Organschaft mit einer Tochtergesellschaft sein,²⁶⁰ die im Auftrag dieser GmbH Dienstleistungen (hier: Zubereitung von Speisen und Reinigungsarbeiten) für das Heim erbringt. Der Gewerbeertrag dieser Organgesellschaft (Tochter-GmbH) wird aber, obwohl er der Alten- und Pflegeheim-GmbH als Organträgerin zuzurechnen ist, **nicht** von der Gewerbesteuerbefreiung umfasst.

123

Die gewerbsteuerlichen Konsequenzen bei Betriebsaufspaltungen und bei Organschaften sind also durchaus unterschiedlich.

124

Der für die Gewerbesteuerfestsetzung maßgebende Gewerbeertrag ist im Übrigen nicht (zwingend) identisch mit dem nach den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes und Körperschaftsteuergesetzes zu ermittelnden Gewinn (des steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes). Zwar knüpft die Gewerbesteuer bei der Ermittlung des Gewerbeertrages gemäß § 7 Satz 1 GewStG an diesen Gewinn an. Allerdings wird er im Einzelfall durch sog. „Hinzurechnungen“ und „Kürzungen“ modifiziert.²⁶¹ So verlangt § 8 Nr. 1 GewStG z. B. die Hinzurechnung von 25 % der Summe aus:

- Entgelten für Schulden,
- Renten und dauernden Lasten,
- Gewinnanteilen des stillen Gesellschafters,
- 1/5 der Miet- und Pachtzinsen (einschl. Leasingraten) für die Benutzung von beweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens, die im Eigentum eines anderen stehen,
- 50 % der Miet- und Pachtzinsen (einschl. Leasingraten) für die Benutzung der unbeweglichen Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens,²⁶²
- ¼ der Aufwendungen für die zeitlich befristete Überlassung von Rechten (insbesondere Konzessionen und bestimmte Lizenzen),

soweit diese Summe den Betrag von 100.000 Euro übersteigt. Abzustellen ist hierbei bei einem freigeinnützigen Krankenhausträger (natürlich) nur auf die Besteuerungsgrundlagen, die für die von ihm betriebenen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe relevant sind, was in der Praxis zu Abgrenzungsproblemen hinsichtlich des steuerfrei und des steuerpflichtig genutzten Betriebsvermögens führen kann.

125

Eine wesentliche **Hinzurechnung** ergibt sich beispielsweise für Gewinnausschüttungen von gewerblichen Tochtergesellschaften, die einem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb des frei-gemeinnützigen Krankenhausträgers zuzuordnen sind (und dort gemäß § 8b Abs. 1 KStG zu 95 % von der Körperschaftsteuer befreit sind). Diese Gewinnausschüttungen sind gemäß § 8 Nr. 5 GewStG für Zwecke der Gewerbesteuer dem Gewinn aus Gewerbebetrieb wieder hinzuzurechnen. Sollten allerdings zusätzlich die Voraussetzungen des § 9 Nr. 2a GewStG erfüllt sein – hiernach muss die Beteiligung zu Beginn des Erhebungszeitraumes mindestens

²⁵⁹ Az.: I R 41/09, DStR 2010, S. 1178.

²⁶⁰ Hinsichtlich der gemeinnützigkeitsrechtlichen Bedenken gegen eine körperschaftsteuerliche Organschaft, die wegen § 2 Abs. 2 S. 2 GewStG auch im Bereich der Gewerbesteuer von Bedeutung sind, vgl. die Erläuterungen unter Rn. 80.

²⁶¹ Das *FG Hamburg* hält die derzeitigen Vorschriften über die gewerbsteuerlichen Hinzurechnungen von Zinsen, Mieten und Pachten für verfassungswidrig; es hat dem *Bundesverfassungsgericht* mit Beschluss vom 29.2.2012, Az.: 1 K 138/10, DStRE 2012, S. 478, die Frage vorgelegt, ob die derzeitige Hinzurechnung **mit dem allgemeinen Gleichheitssatz des GG vereinbar** ist; deshalb sollten Gewerbesteuerveranlagungen bis auf Weiteres offen gehalten und gegen entsprechende Festsetzungen von Gewerbesteuermessbeträgen Rechtsmittel eingelegt werden.

²⁶² Ab 2010; in 2008 und 2009 mussten 13/20 dieser Positionen hinzugerechnet werden, in der Zeit davor 3/4.

15 % des Grund- oder Stammkapitals betragen (haben)²⁶³ – sog. „**Schachtelprivileg**“ – (was regelmäßig der Fall sein dürfte), erfolgt zeitgleich gewerbsteuerlich eine Kürzung des Gewinns aus Gewerbebetriebs in Höhe dieser Gewinnausschüttungen; letztere bleiben damit bei der Ermittlung des gewerbsteuerlichen Gewerbeertrags des frei-gemeinnützigen Krankenhausträgers in den überwiegenden Fällen (des Schachtelprivilegs) im Ergebnis doch zu 95 % unberücksichtigt. Gewinnausschüttungen der Kapitalgesellschaft unterliegen also beim steuerbegünstigten Krankenhausträger zu 95 % nicht (nochmals) der Gewerbesteuer. Der BFH hat sich im Übrigen mit der Frage beschäftigt, ob eine Kapitalgesellschaft, die ein nach § 3 Nr. 20 GewStG steuerbefreites Krankenhaus betreibt, die ihr dafür gewährte Gewerbesteuerbegünstigung **an ihren Gesellschafter bei einer Gewinnausschüttung (materiell) weitergeben** kann, und zwar (formell) dadurch, dass ihr Gesellschafter auf diese Gewinnausschüttungen das bereits angesprochene „Schachtelprivileg“ des § 9 Nr. 2a GewStG in Anspruch nehmen kann. Der BFH verneint diese Frage für den Fall, dass keine sog. Betriebsaufspaltung vorliegt.²⁶⁴ Bei einem solchen Gesellschafter ist vielmehr der Teil der Gewinnausschüttung, der bei ihm körperschaftsteuerlich in Höhe von 95 % steuerfrei gestellt worden ist, gemäß § 8 Nr. 5 GewStG dem Gewinn wieder hinzuzurechnen, so dass dieser Gesellschafter im Ergebnis die Gewinnausschüttung zu 100 % der Gewerbesteuer zu unterwerfen hat. Die Steuerbefreiung gemäß § 3 Nr. 20 GewStG bei der Tochtergesellschaft, die ein Krankenhaus betreibt, entwickelt also **keine** „Fernwirkung“ für den Gesellschafter; sie kommt ihm **nicht** zugute. Anders könnte sich die gewerbsteuerliche Beurteilung aber dann darstellen, wenn der Gesellschafter selbst gewerbsteuerbefreit ist, z. B. weil er als steuerbegünstigte Körperschaft die Gewerbesteuerbefreiung des § 3 Nr. 6 GewStG im Bereich der Vermögensverwaltung in Anspruch nehmen kann. Vor diesem Hintergrund ist künftig bei vergleichbaren Fallkonstellationen sehr sorgfältig zu prüfen, ob die Beteiligung an der nach § 3 Nr. 20 GewStG steuerbefreiten Kapitalgesellschaft bei der ihrerseits nach § 3 Nr. 6 GewStG steuerbegünstigten Körperschaft zur Vermögensverwaltung rechnet – dann läge keine Gewerbesteuerpflicht hinsichtlich der Gewinnausschüttungen bei der empfangenden Körperschaft vor – oder ob insoweit ein steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb vorliegt – dann wäre eine Gewerbesteuerpflicht der Gewinnausschüttungen in vollem Umfange die Folge, soweit nicht eine Betriebsaufspaltung gegeben ist, bei welcher die Gewerbesteuerbefreiung der Tochter-(Betriebs-) Gesellschaft an die Mutter-(Besitz-) Körperschaft „weitergereicht“ würde.

4 Umsatzsteuer

126

Im Bereich des Umsatzsteuerrechts spielen die dargestellten gemeinnützigkeitsrechtlichen Überlegungen – anders als bei der Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer – eine geringere Rolle. Denn der Status als gemeinnützige Körperschaft führt **nicht automatisch** zu einer **generellen Befreiung** im Bereich des Umsatzsteuerrechtes. Dort wird vielmehr für jede einzelne – umsatzsteuerlich relevante –²⁶⁵ Leistung des Krankenhausträgers geprüft, ob sie steuerfrei ist oder nicht. Die Rechtsform des Leistenden ist dabei unbeachtlich.²⁶⁶

127

Für die meisten Krankenhäuser kommt es – zumindest hinsichtlich ihrer heilkundlichen Leistungen – gleichwohl zu keiner Umsatzsteuerbelastung, weil sie insoweit von der Umsatzsteuer befreit sind. Die für freigeemeinnützige Krankenhäuser maßgeblichen (zentralen) Umsatzsteuerbefreiungen sind zum 1.1.2009 durch das Jahressteuergesetz 2009 vom 19.12.2008²⁶⁷ **umfassend geändert** worden²⁶⁸. Durch diese Neuregelung werden ambulante **und** stationäre Leistungen, die der medizinischen Betreuung von Personen durch das Diagnostizieren und Behandeln von Krankheiten oder anderen Gesundheitsstörungen dienen, nunmehr in **einer** Befreiungsvorschrift, nämlich in § 4 Nr. 14 UStG, zusammengefasst. Zusätzlich finden sich dort die umsatzsteuerlichen Bestimmungen zu Leistungen von Einrichtungen nach § 140b Abs. 1 SGB V zur Integrierten

²⁶³ Bis zum Erhebungszeitraum 2007 betrug der maßgebliche Prozentsatz 10 %.

²⁶⁴ *BFH* vom 24.1.2012, Az.: I B 34/11, *BFH/NV* 2012, S. 1175; zur Betriebsaufspaltung vgl. die Erläuterungen unter Rn. 121.

²⁶⁵ Nicht umsatzsteuerbar und damit nicht relevant sind z. B. die so genannten Innenumsätze, also die Leistungen zwischen den einzelnen Krankenhausabteilungen des Trägers sowie die Leistungen innerhalb einer sog. umsatzsteuerlichen Organschaft.

²⁶⁶ Ständige Rechtsprechung des *BFH*, vgl. z. B. das Urteil vom 26.9.2007, Az.: V R 54/05, *BStBl* 2008 II S. 262 f.

²⁶⁷ *BStBl* 2009 I S. 74.

²⁶⁸ Vgl. hierzu Pauli/Dietz: Mehr Leistungen umsatzsteuerfrei. In: *Wohlfahrt Intern* 1/2009, S. 22.

Versorgung²⁶⁹ sowie von Praxis- und Apparategemeinschaften (zwischen niedergelassenen Ärzten und/oder Krankenhäusern). § 4 Nr. 14 UStG ist zwischenzeitlich durch das **Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetz vom 26.6.2013**²⁷⁰ um weitere Sachverhalte ergänzt worden.

128

Umsatzsteuerfrei sind nach § 4 Nr. 14 UStG (in der derzeit gültigen Fassung) - die Ergänzungen durch das Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetz sind unterstrichen -.²⁷¹

- a) Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin, die im Rahmen der Ausübung der Tätigkeit als Arzt, Zahnarzt, Heilpraktiker, Physiotherapeut, Hebamme oder einer ähnlichen heilberuflichen Tätigkeit durchgeführt werden;²⁷²
- b) Krankenhausbehandlungen und ähnliche Heilbehandlungen, einschließlich der Diagnostik, Befunderhebung, Vorsorge, Rehabilitation, Geburtshilfe und Hospizleistungen sowie damit eng verbundene Umsätze,²⁷⁴ die von **Einrichtungen des öffentlichen Rechts** erbracht werden. Die in Satz 1 bezeichneten Leistungen sind **auch steuerfrei, wenn** sie von
 - aa) zugelassenen Krankenhäusern nach § 108 SGB V,
 - bb) Zentren für ärztliche Heilbehandlung und Diagnostik oder Befunderhebung, die an der **vertragsärztlichen Versorgung nach § 95 SGB V** teilnehmen oder für die Regelungen nach § 115 SGB V gelten,
 - cc) Einrichtungen, die von den Trägern der gesetzlichen Unfallversicherung nach § 34 SGB VII an der Versorgung beteiligt worden sind,
 - dd) Einrichtungen, mit denen **Versorgungsverträge nach den §§ 111 und 111a SGB V** bestehen,
 - ee) **Rehabilitationseinrichtungen**, mit denen Verträge nach § 21 SGB IX bestehen,
 - ff) **Einrichtungen zur Geburtshilfe**, für die Verträge nach § 134a SGB V gelten, oder
 - gg) **Hospizen**, mit denen Verträge nach § 39a Abs. 1 SGB V bestehen, erbracht werden **und** es sich ihrer Art nach um Leistungen handelt, auf die sich die Zulassung, der Vertrag oder die Regelung nach dem SGB jeweils bezieht; oder
 - hh) von Einrichtungen nach § 138 Abs. 1 Satz 1 Strafvollzugsgesetz erbracht werden;
- c) Leistungen nach den Buchstaben a und b, die von Einrichtungen, mit denen Verträge zur hausarztzentrierten Versorgung nach § 73b des Fünften Buches Sozialgesetzbuch oder zur besonderen ambulanten ärztlichen Versorgung nach § 73c des Fünften Buches Sozialgesetzbuch bestehen, oder Einrichtungen nach § 140b Abs. 1 SGB V erbracht werden, mit denen **Verträge zur Integrierten Versorgung nach § 140a SGB V** bestehen;²⁷⁵

²⁶⁹ Aus Sicht beteiligter Gemeinschaftspraxen droht bei Modellen der Integrierten Versorgung u. U. eine Gewerblichkeit der ärztlichen Tätigkeit der Gemeinschaftspraxis; vgl. hierzu *OFD Frankfurt* vom 31.5.2012, Az.: S 2241 A – 65 – St 213 („Integrierte Versorgung bei ärztlichen Gemeinschaftspraxen: Anwendung der Abfärberegelung“).

²⁷⁰ Gesetz zur Umsetzung der Amtshilferichtlinie sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften (AmtshilfeRLUmsG) vom 26.6.2013, BGBl 2013 I S. 1737 = BStBl 2013 I S. 802.

²⁷¹ Die **Buchstabenreihenfolge** dieser Vorschrift wird in der nachfolgenden Auf- bzw. Darstellung **beibehalten**.

²⁷² Dies gilt **nicht** für die Lieferung oder Wiederherstellung von bestimmten Zahnprothesen und kieferorthopädischen Apparaten, soweit sie der Unternehmer (insbesondere also der Zahnarzt oder Dentist) in seinem Unternehmen (also in seiner Zahnarztpraxis) hergestellt oder wiederhergestellt hat; vgl. § 4 Nr. 14 Buchst. a Satz 2 UStG; zu aktuellen Zweifelsfragen vgl. *BMF-Schreiben* vom 19.6.2012, Az.: IV D 3 – S 7170/10/100012 („Umsatzsteuerliche Behandlung der Leistungen von Heilpraktikern und Gesundheitsfachberufen“) und *OFD Frankfurt* vom 8.1.2013, Az.: S 7170 A – 63 – St 112 („Ärztliche Leistungen eines Arztes/Betriebsarztes“); vgl. auch Meurer, Aktueller Überblick über die Rechtsprechung zur Steuerfreiheit von Gesundheitsleistungen gemäß § 4 Nr. 14 UStG. In: *MwStR* 2013, S. 437, Heidner, Besteuerung von Heilbehandlungen. In: *Umsatzsteuer-Rundschau* 2013, S. 641, sowie Allert/Axmann/Bruck, Umsatzsteuererhebung auf medizinische Leistungen. In: *Umsatzsteuer-Rundschau* 2013, S. 327.

²⁷⁴ Zu den „eng verbundenen Umsätzen“ vgl. die aktuelle umfassende Übersicht der *OFD Karlsruhe* vom 15.1.2013, Az.: S 7172 Karte 2, *MwStR* 2013, S. 458.

²⁷⁵ Vgl. hierzu *BMF* vom 8.11.2013 („Änderung des § 4 Nr. 14 Buchst. c UStG durch das Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetz – Umsatzsteuerbefreiung für Heilbehandlungsleistungen im Rahmen der hausarztzentrierten und besonderen ambulanten Verpflegung (§§ 73b, 73c SGB V)“).

- d) sonstige Leistungen von **Gemeinschaften**, deren Mitglieder Angehörige der in Buchstabe a bezeichneten Berufe oder Einrichtungen im Sinne des Buchstaben b sind, gegenüber ihren Mitgliedern, soweit diese Leistungen für unmittelbare Zwecke der Ausübung der Tätigkeiten nach Buchstabe a oder b verwendet werden und die Gemeinschaft von ihren Mitgliedern lediglich die genaue Erstattung des jeweiligen Anteils an den gemeinsamen Kosten fordert;
- e) die zur Verhütung von nosokomialen Infektionen und zur Vermeidung der Weiterverbreitung von Krankheitserregern, insbesondere solcher mit Resistenzen, erbrachten Leistungen eines Arztes oder einer Hygienefachkraft, an in den Buchstaben a, b und d genannte Einrichtungen, die diesen dazu dienen, ihre Heilbehandlungsleistungen ordnungsgemäß unter Beachtung der nach dem Infektionsschutzgesetz und den Rechtsverordnungen der Länder nach § 23 Absatz 8 des Infektionsschutzgesetzes bestehenden Verpflichtungen zu erbringen.²⁷⁶

129

Zu den grundlegenden Gesetzesänderungen in § 4 Nr. 14 UStG durch das Jahressteuergesetz 2009 hatte das Bundesfinanzministerium am 26.6.2009 ein umfangreiches **Einführungsschreiben** veröffentlicht.²⁷⁸ Dieses Schreiben wurde – ebenso wie die Umsatzsteuer-Richtlinien 2008 – **zum 1.11.2010** abgelöst durch den sog. **Umsatzsteuer-Anwendungserlass** (UStAE) vom 1.10.2010.²⁷⁹ Der UStAE wird fortlaufend aktualisiert. Er ist an den für Krankenhäuser zentralen Stellen zwischenzeitlich insbesondere durch ein Schreiben des Bundesfinanzministeriums vom 12.12.2011²⁸⁰ geändert worden. Allerdings haben sich auch in der Zeit danach (im Jahre 2012) erneut wichtige Änderungen des UStAE ergeben, z. B. durch Schreiben des Bundesfinanzministeriums vom 19.6.2012 (zur Umsatzsteuerbefreiung nach § 4 Nr. 14 Buchst. a UStG bzw. zur umsatzsteuerlichen Behandlung der Leistungen von Heilpraktikern und Gesundheitsfachberufen)²⁸¹ und vom 8.11.2013 (zur Änderung des § 4 Nr. 14 Buchst. c UStG durch das Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetz – Umsatzsteuerbefreiung für Heilbehandlungsleistungen im Rahmen der hausarztzentrierten und besonderen ambulanten Versorgung; §§ 73b, 73c SGB V)²⁸² - mit dem letztgenannten Schreiben wird Abschn. 4.14.9. UStAE geändert -. Die Finanzverwaltung geht davon aus, dass durch den Umsatzsteuer-Anwendungserlass eine zeitnahe Wiedergabe des Gesetzes und der (zumindest von der Finanzverwaltung akzeptierten) Rechtsprechung gewährleistet wird. Dies setzt für den Rechtsanwender aber letztlich eine **ständige Einsichtnahme** in den (jeweils aktuellen) UStAE voraus, um alle Rechtsentwicklungen bei den Finanzbehörden zeitnah zur Kenntnis zu nehmen.

130

Für die praktische Rechtsanwendung ergibt sich folgende Zeitschiene: Bis zum 31.12.2008 sind die Vorschriften des § 4 Nr. 16 Buchst. a und b UStG a. F. und die Regelungen der UStR 2008 relevant, vom 1.1.2009 bis zum 31.10.2010 ist auf § 4 Nr. 14 UStG n. F. und das BMF-Schreiben vom 26.6.2009²⁸³ abzustellen, ab dem 1.11.2010 schließlich sind § 4 Nr. 14 UStG n. F. und der UStAE vom 1.10.2010 (in der jeweils aktuellen Fassung) maßgeblich.

131

²⁷⁶ Vgl. hierzu auch *BFH* vom 18.8.2011, Az.: V R 27/10, BFH/NV 2011, S. 2214: „Infektionshygienische Leistungen eines Arztes, die dieser für andere Ärzte und/oder Krankenhäuser erbringt, damit diese ihre Heilbehandlungsleistungen ordnungsgemäß unter Beachtung der für sie nach dem IfSG bestehenden Verpflichtungen erbringen, sind als Heilbehandlungsleistung nach § 4 Nr. 14 UStG steuerfrei“; vgl. außerdem *FG Münster* vom 13.12.2011, Az.: 15 K 4458/08 U vom 13.12.2011 – Revision beim BFH unter dem Az. XI R 11/13 anhängig -, wonach ein selbständiger Hygienefachkrankenpfleger gegenüber Krankenhäusern und Altenheimen steuerfreie Heilbehandlungsleistungen erbringt; dass er kein Arzt ist, steht der Steuerbefreiung nicht entgegen, weil er als Fachkrankenpfleger eine ähnliche heilberufliche Tätigkeit im Sinne von § 4 Nr. 14 UStG ausübt. Vgl. auch *FG Hamburg* vom 23.10.2013, Az.: 2 K 349/12: „Umsätze eines Laborarztes, der Gewebeproben anderer Ärzte und/oder Krankenhäuser analysiert und befundet, sind als Heilbehandlungsleistungen nach § 4 Nr. 14 Buchst. a UStG steuerfrei.“

²⁷⁸ Az.: IV B 9 – S 7170/08/10009, BStBl 2009 I S. 756.

²⁷⁹ Vgl. dazu Widmann: Umsatzsteuer-Richtlinien adieu – willkommen Umsatzsteuer-Anwendungserlass. In: Umsatzsteuer-Rundschau 2011, S. 7.

²⁸⁰ Az.: IV D 3 – S 7015/11/10003, BStBl 2011 I S. 1289 („Änderungen zum 31. Dezember 2011; Einarbeitung von Rechtsprechung und redaktionelle Änderung“).

²⁸¹ Az.: IV D 3 – S 7170/10/10012, BStBl 2012 I S. 682.

²⁸² Az.: IV D 3 - S 7170/12/10001, BStBl 2013 I S. 1389.

²⁸³ Az.: IV B 9 – S 7170/08/10009, BStBl 2009 I S. 756.

Ein weiteres Einführungsschreiben des Bundesfinanzministeriums ist am 20.7.2009²⁸⁴ zu den neuen Umsatzsteuerbefreiungen gemäß § 4 Nr. 16 UStG (n. F.)²⁸⁵ für Einrichtungen ergangen, die **Betreuungs- und Pflegeleistungen an hilfsbedürftige Personen** erbringen (z. B. Pflegeheime, Altenheime, Werkstätten für behinderte Menschen). Auch dieses Schreiben ist zum 1.11.2010 durch den Umsatzsteuer-Anwendungserlass abgelöst worden, konkret durch dessen Abschn. 4.16.1 bis 4.16.6 Eine tagesaktuelle Pflege ist auch in diesem Regelungsbereich des UStAE vorgesehen. Die letzten Änderungen des § 4 Nr. 16 UStG durch das bereits genannte Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetz vom 26.6.2013 hat das Bundesfinanzministerium z. B. am 22.11.2013 (zur umsatzsteuerlichen Behandlung von Leistungen im Rahmen der rechtlichen Betreuung)²⁸⁶, am 15.11.2013 (zur Änderung des § 4 Nr. 16 Satz 1 Buchstabe l - neu - UStG)²⁸⁷ und am 23.10.2013 (zur Änderung des § 4 Nr. 16 Satz 1 Buchstabe i UStG)²⁸⁸ im Detail erläutert. Die in § 4 Nr. 16 UStG genannten Betreuungseinrichtungen sind nicht Gegenstand der nachfolgenden Erörterungen.

132

Bis einschließlich 2008 war die Umsatzsteuerbefreiung für frei-gemeinnützige und für private Krankenhäuser – § 4 Nr. 16 Buchst. b UStG a. F. – geknüpft daran, dass im vorangegangenen Veranlagungszeitraum die Voraussetzungen des § 67 AO erfüllt worden waren. Dann gewährte § 4 Nr. 16 Buchst. b UStG a. F. eine Umsatzsteuerbefreiung für die „**mit dem Betrieb eines Krankenhauses eng verbundenen Umsätze**“. Diese Anknüpfung der Umsatzsteuerbefreiung an § 67 AO ist ab 1.1.2009 aufgegeben worden und durch die bereits angesprochenen veränderten Voraussetzungen für die Gewährung der Steuerbefreiung abgelöst worden. Bei der **Gewerbsteuer** und bei der **Grundsteuer** ist diese „**Abkoppelung**“ der Steuerbefreiung von den Voraussetzungen des § 67 AO aber **unterblieben**. Ab 2009 sind hiernach unterschiedliche Voraussetzungen bei unterschiedlichen Steuerarten zu prüfen.

133

EU-gemeinschaftsrechtliche Grundlage der umsatzsteuerlichen Neuregelung ist Artikel 132 Abs. 1 Buchst. b und c Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie (MwStSystRL).²⁸⁹

134

Hiernach befreien die EU-Mitgliedstaaten die Krankenhausbehandlung und die ärztliche Heilbehandlung sowie die mit ihnen eng verbundenen Umsätze, die

- von Einrichtungen des öffentlichen Rechts oder
- unter Bedingungen, welche mit den Bedingungen für diese Einrichtungen **in sozialer Hinsicht vergleichbar** sind, von Krankenanstalten, Zentren für ärztliche Heilbehandlung und Diagnostik und anderen ordnungsgemäß anerkannten Einrichtungen gleicher Art durchgeführt beziehungsweise bewirkt werden,
- sowie die Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin, die im Rahmen der Ausübung der von dem betreffenden Mitgliedstaat definierten ärztlichen und arzttähnlichen Berufe erbracht werden.²⁹⁰

135

Die hiernach für frei-gemeinnützige (und private) Krankenhäuser nach EU-Recht erforderliche „**Vergleichbarkeit in sozialer Hinsicht**“ zu öffentlich-rechtlichen Krankenhäusern soll erkennbar durch die Zulassung nach § 108 SGB V – und **nur** durch eine solche Zulassung – herbeigeführt werden. Sollte damit – entgegen der Auffassung des Gesetzgebers – die EU-rechtliche Bestimmung des Art. 132 Abs. 1 Buchst. b MwStSystRL (wider Erwarten) nicht oder nicht sachgerecht in das nationale Recht umgesetzt worden sein – eben weil die Zulassung nach § 108 SGB V nicht die einzige Möglichkeit zur „Vergleichbarkeit in sozialer Hinsicht“ sein könnte –, stellt sich für den konkret betroffenen Steuerpflichtigen ggf. bei bestimmten

²⁸⁴ Az.: IV B 9 – S 7172/09/10002, BStBl 2009 I S. 774.

²⁸⁵ Vgl. hierzu z. B. Klabmann: Steuerrecht in Pflegeeinrichtungen. 2009, S. 236 ff. und Klabmann: Zeitenwende im Steuerrecht. In: Wohlfahrt Intern 2/2009, S. 23.

²⁸⁶ Az.: IV D 3 - S 7172/13/10001, BStBl 2013 I S. 1590.

²⁸⁷ Az.: IV D 3 – S 7172/08/10001, BStBl 2013 I S. 1477.

²⁸⁸ Az.: IV D 3 - S 7172/09/10002, BStBl 2013 I S. 1303.

²⁸⁹ Richtlinie 2006/112/EG des Rates über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem vom 28.11.2006, zuletzt geändert durch die Richtlinie 2010/88/EU vom 7.12.2010.

²⁹⁰ Zur umsatzsteuerlichen Beurteilung von Heil- und Präventionsmaßnahmen im Bereich der Humanmedizin vgl. Wesselbaum-Neugebauer, Umsatzsteuerliche Erfassung ärztlicher Leistungen oder ähnlicher heilberuflicher Tätigkeiten als Heil- bzw. Präventionsmaßnahme im Bereich der Humanmedizin. In: Umsatzsteuer-Rundschau 2007, S. 517.

Sachverhalten die Frage, ob nicht das – für ihn u. U. günstigere – EU-Recht angewendet werden kann oder ob das (nicht bzw. nicht umfassend mit dem EU-Recht kompatible) nationale Recht gleichwohl angewendet werden muss.²⁹¹ Dies ist in jedem konkreten Einzelfall sorgfältig zu prüfen. Dabei ist stets auch zu beachten, dass Leistungen von der Steuerbefreiung nach EU-Recht **ausgeschlossen** sind, **wenn** sie zur Ausübung der Tätigkeiten, für die Steuerbefreiung gewährt wird, **nicht unerlässlich** sind, bzw. wenn sie **im Wesentlichen dazu bestimmt** sind, der leistenden Einrichtung zusätzliche Einnahmen durch Tätigkeiten zu verschaffen, die in unmittelbarem Wettbewerb mit Tätigkeiten von der Mehrwertsteuer unterliegenden gewerblichen Unternehmen durchgeführt werden.²⁹²

136

Eine EU-Richtlinie (wie z. B. die MwStSystRL) ist für jeden Mitgliedstaat, an den sie gerichtet wird, hinsichtlich des zu erreichenden Ziels **verbindlich**. Sie überlässt jedoch den innerstaatlichen Staaten die Wahl der Form und der Mittel. EU-Richtlinien entfalten in diesem Sinne gleichsam **mittelbare Wirkung**, weil sie den Gemeinschaftsbürger auf dem Weg über die von dem jeweiligen Mitgliedstaat ergriffenen Durchführungsmaßnahmen treffen. Kommt aber ein Mitgliedstaat seiner Umsetzungspflicht nicht rechtzeitig, nicht ordnungsgemäß oder nicht in vollem Umfang nach, entsteht ein Konflikt zwischen nationalem Recht und Gemeinschaftsrecht. Der EuGH hat deshalb den EG-Richtlinien schon frühzeitig unter bestimmten Voraussetzungen **unmittelbare Wirkung** zuerkannt²⁹³. Wegen der bereits in Rn. 135 angesprochenen Streitfrage, ob der deutsche Gesetzgeber mit den angesprochenen Änderungen des § 4 (Nr. 14 UStG) die EU-rechtlichen Vorgaben des Art. 132 Abs. 1 Buchst. b MwStSystRL **tatsächlich vollständig umgesetzt** hat, kommt u. U. im Einzelfall eine unmittelbare Geltendmachung des EU-Rechts in Betracht, die aber regelmäßig nur gerichtlich durchsetzbar sein dürfte. Die Rechtsentwicklung bei der Frage der zutreffenden Umsetzung des EU-Rechts in nationales Umsatzsteuerrecht ist vor diesem Hintergrund derzeit im Fluss; in den kommenden Jahren dürften hierzu gerade im Bereich der Steuerbefreiung gemäß § 4 Nr. 14 UStG höchststrichterliche Entscheidungen zu erwarten sein. Das Schleswig-Holsteinische Finanzgericht jedenfalls hat mit Urteil vom 17.7.2013²⁹⁴ - zur seit dem 1.1.2009 gültigen Rechtslage - entschieden, dass sich eine Privatklinik, die nicht nach § 108 SGB V als Krankenhaus zugelassen ist, für die Steuerbefreiung der Umsätze aus der Krankenhausbehandlung und damit eng verbundener Umsätze **unmittelbar** auf Art. 132 Abs. 1 Buchst. b MwStSystRL berufen kann und dass die Beschränkung der Steuerbefreiung für Krankenhausbehandlungen und eng verbundene Umsätze in § 4 Nr. 14 Buchst. b Satz 2 Doppelbuchst. aa UStG auf zugelassene Krankenhäuser **nicht** mit Art. 132 Abs. 1 Buchst. b MwStSystRL vereinbar ist, da sie gegen den Grundsatz der steuerlichen Neutralität verstößt. Die Revision ist in diesem Verfahren wegen grundsätzlicher Bedeutung zugelassen worden; die Revision ist beim BFH unter dem Az. XI R 38/13 anhängig.²⁹⁵

137

Der Europäische Gerichtshof hat sich im Urteil vom 1.12.2005²⁹⁶ zu der Frage geäußert, ob die **Überlassung von Telefon und Fernsehen an Patienten** bzw. die **Bereitstellung von Unterkünften für Begleitpersonen im**

²⁹¹ Das *FG Münster* hält es z. B. mit Beschluss vom 18.4.2011, Az.: 15 V 111/11 U, für ernstlich zweifelhaft, dass die Krankenhausumsätze einer Privatklinik, die nicht dem persönlichen Anwendungsbereich der nationalen Befreiungsvorschrift des § 4 Nr. 14 Buchst. b UStG unterfällt, mit Umsatzsteuer belastet werden; es sei **ernstlich zweifelhaft, ob** § 4 Nr. 14 Buchst. b UStG im Hinblick auf ihren beschränkten persönlichen Anwendungsbereich **vom nationalen Gesetzgeber richtlinienkonform umgesetzt** worden sei.

²⁹² Art. 13 Teil A Abs. 2 Buchst. b der Richtlinie 77/388/EWG.

²⁹³ Vgl. Heidner (Richter am BFH): Richtlinienkonforme Auslegung von Befreiungsvorschriften im Umsatzsteuerrecht – Dargestellt anhand einiger ausgewählter Fälle aus der Rechtsprechung des EuGH. In: Umsatzsteuer-Rundschau 2006, S. 74.

²⁹⁴ Az.: 4 K 104/12; Az. des BFH im Revisionsverfahren: XI R 38/13.

²⁹⁵ Zur unmittelbaren Anwendung des EU-Rechts bei dem bis zum 31.12.2008 gültigen Rechtsstand vgl. z. B. *FG Baden-Württemberg* vom 28.11.2012, Az.: 14 K 2883/10 – Rev. eingelegt, Az. des BFH: XI R 8/13 -: „Die pauschalen Tagessätze einer Privatklinik, die keine gesetzlich versicherten Patienten behandelt, sind in voller Höhe umsatzsteuerfrei.“ Im Urteilsfall betrieb eine GmbH ein Krankenhaus in privater Trägerschaft. Weil die Klinik nicht in den Krankenhausbedarfsplan aufgenommen war, wurden nur privat versicherte Patienten und Selbstzahler behandelt, aber keine Kassenpatienten. Die GmbH erfüllte damit nicht die Voraussetzungen der nationalen Steuerbefreiungsvorschriften, konnte sich aber unmittelbar auf europäisches Recht berufen.

²⁹⁶ Az.: Rs. C-394/04 und C-395/04, Umsatzsteuer-Rundschau 2006, S. 171; vgl. hierzu Klabmann: Bereitstellung von Telefon und Fernsehen muss therapeutisch unerlässlich sein. In: Wohlfahrt Intern 3/2006, S. 15.

Rahmen einer Krankenhausbehandlung als eng mit der Behandlung verbundener Umsatz anzusehen ist. Nach seiner Entscheidung sind diese Leistungen **in der Regel keine** mit der Krankenhausbehandlung und der ärztlichen Heilbehandlung eng verbundenen Umsätze im Sinne der Vorschriften der 6. EG-Richtlinie (bzw. MwStSystRL). Etwas anderes kann **nur** gelten, wenn diese Leistungen zur Erreichung der mit der Krankenhausbehandlung und der ärztlichen Heilbehandlung verfolgten therapeutischen Ziele **unerlässlich** sind **und** nicht im Wesentlichen dazu bestimmt sind, ihrem Erbringer zusätzliche Einnahmen durch die Erzielung von Umsätzen zu verschaffen, die in unmittelbarem Wettbewerb mit Umsätzen der Mehrwertsteuer (Umsatzsteuer) unterliegender gewerblicher Unternehmen getätigt werden. Es ist dabei stets Sache des Gerichts, **unter Berücksichtigung aller konkreten Umstände** der bei ihm anhängigen Rechtsstreitigkeiten und ggf. des Inhalts der für die betroffenen Patienten erstellten ärztlichen Verschreibungen zu bestimmen, ob die erbrachten Leistungen diese Voraussetzungen erfüllen oder nicht. Sämtliche Leistungen eines Krankenhauses sind vor dem Hintergrund dieser Rechtsprechung **umsatzsteuerlich sowohl nach den EU-rechtlichen Vorgaben der MwStSystRL als auch nach den nationalen (deutschen) Regeln des UStG zu prüfen**. Weichen die Regelungsinhalte von einander ab, **gehen die EU-rechtlichen Regeln im Zweifel vor**. Sind sie günstiger als die nationalen (deutschen) Regeln, kann sich jeder Betroffene unmittelbar auf sie berufen, immer vorausgesetzt, dass er **nachweislich** die gesetzlichen Voraussetzungen der (für ihn materiell günstigeren) Regelung der MwStSystRL insgesamt **erfüllt**.

138

Der EuGH hat sich in den vergangenen Jahren wiederholt im Hinblick auf eine mögliche Umsatzsteuerbefreiung mit Sachverhalten auseinandergesetzt, in denen es um Dienstleistungen ging, die in einem engen Zusammenhang mit einer **potenziellen** zukünftigen ärztlichen Heilbehandlung oder Krankenhausbehandlung standen. In einem Urteil vom 10.6.2010²⁹⁷ hat er entschieden, dass der Begriff der mit der „Krankenhausbehandlung und der ärztlichen Heilbehandlung **eng verbundenen** Umsätze“ (im Sinne des EU-Rechts) dahin auszulegen ist, dass er **keine** Tätigkeiten erfasst, die in der Entnahme, der Beförderung und der Analyse von **Nabelschnurblut** sowie in der Lagerung der in diesem Blut enthaltenen Stammzellen bestehen, wenn die ärztliche Heilbehandlung im Krankenhaus, mit der diese Tätigkeiten **nur eventuell verbunden** sind, weder stattgefunden noch begonnen hat noch geplant ist.²⁹⁸

139

In einem weiteren Urteil vom 10.6.2010²⁹⁹ hat der EuGH Tätigkeiten, die die Übersendung eines Sets mit der Ausrüstung zur Entnahme von **Nabelschnurblut Neugeborener**, die Analyse und die Aufbereitung dieses Bluts sowie gegebenenfalls die Lagerung der in diesem Blut enthaltenen Stammzellen zum Zweck ihrer etwaigen zukünftigen therapeutischen Verwendung umfassen und die nur sicherstellen sollen, dass für den **ungewissen** Fall, dass eine Heilbehandlung erforderlich wird, ein Behandlungsmittel zur Verfügung steht, **an sich aber nicht** der Diagnose, Behandlung oder Heilung von Krankheiten oder Gesundheitsstörungen dienen, **weder in ihrer Gesamtheit noch einzeln** unter den Begriff „Krankenhausbehandlungen und ärztliche Heilbehandlungen“, oder unter den Begriff „Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin“, fallen. Es reicht also für die Umsatzsteuerbefreiung nach EU-Recht **nicht**, dass Leistungen zum Zweck einer möglicherweise künftigen therapeutischen Verwendung erbracht werden, wenn sie also nur eventuell mit dieser therapeutischen Verwendung verbunden sind, die bisher weder stattgefunden noch begonnen hat noch geplant ist. Für die Analyse von Nabelschnurblut gilt dies **nur dann nicht**, wenn sie **tatsächlich** dazu dient, eine ärztliche Diagnose zu erstellen, was ggf. vom vorlegenden Gericht zu prüfen ist. Der EuGH hat außerdem mit Urteil vom 18.11.2010³⁰⁰ entschieden, dass das Herauslösen von Gelenkknorpelzellen aus dem einem Menschen entnommenen Knorpelmaterial und ihre anschließende Vermehrung zur Reimplantation **aus therapeutischen Zwecken** eine „Heilbehandlung im Bereich der Humanmedizin“ im Sinne der EU-rechtlichen Bestimmungen (der maßgeblichen EG-Richtlinie) ist.³⁰¹ Der Bundesfinanzhof ist dieser Rechtsauffassung des EuGH

²⁹⁷ Az.: Rs C-262/08 – CopyGene A/S, Umsatzsteuer-Rundschau 2010, S. 526.

²⁹⁸ Vgl. hierzu auch Nauen/Binger: Eng mit Krankenhausbehandlungen und ärztlichen Heilbehandlungen verbundene Umsätze. In: Das Krankenhaus 2010, S. 969.

²⁹⁹ Az.: Rs C-86/09 – Future Health Technologies Ltd., Umsatzsteuer-Rundschau 2010, S. 540.

³⁰⁰ Az.: C-156/09, Umsatzsteuer-Rundschau 2011, S. 215.

³⁰¹ Vgl. hierzu auch Otte: Umsatzsteuer selbständig tätiger Laborärzte. In: Die Steuerberatung 2012, S. 253 – unter III.

zwischenzeitlich gefolgt.³⁰²

140

Im Urteil vom 21.3.2013³⁰³ hat der EuGH entschieden, dass **ästhetische Operationen und ästhetische Behandlungen** unter den Begriff „ärztliche Heilbehandlungen“ oder „Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin“ im Sinne der EU-rechtlichen Befreiungsvorschrift fallen, wenn diese Leistungen dazu dienen, Krankheiten oder Gesundheitsstörungen zu diagnostizieren, zu behandeln oder zu heilen oder die Gesundheit zu schützen, aufrechtzuerhalten oder wiederherzustellen. Die rein subjektive Vorstellung, die die Person, die sich einem ästhetischen Eingriff unterzieht, von diesem Begriff hat, ist allerdings als solche für die Beurteilung, ob der Eingriff einem therapeutischen Zweck dient, nicht maßgeblich. Für die Beurteilung, ob derartige Eingriffe unter den Begriff „ärztliche Heilbehandlungen“ oder „Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin“ im Sinne der EU-rechtlichen Befreiungsvorschrift fallen, ist es von Bedeutung, dass solche Dienstleistungen von einer Person erbracht werden, die zur Ausübung eines Heilberufs zugelassen ist, oder dass der Zweck des Eingriffs von einer solchen Person bestimmt wird. Der BFH folgt auch dieser Rechtsauffassung.³⁰⁴ Bei Umsätzen, denen Leistungen mit begünstigter **und** nicht begünstigter Zielrichtung zugrunde liegen, ist im Übrigen der **Schwerpunkt der Leistung** maßgeblich dafür, ob der Umsatz steuerfrei oder steuerpflichtig ist. Nur wenn das Hauptziel der Maßnahme der Schutz der Gesundheit ist, kommt die Steuerbefreiung in Betracht. Maßgebend für die Qualifizierung einer Leistung als „heilberufliche Tätigkeit“ ist somit das jeweils mit der Leistung verfolgte Ziel.³⁰⁵ Es ist Sache des Leistungserbringers, die tatsächlichen Voraussetzungen für die begehrte Steuerbefreiung darzulegen und nachzuweisen, da er die **objektive Beweislast** trägt. Soweit er seine fehlende Mitwirkung hinsichtlich der Darlegung der tatsächlichen Voraussetzungen auf die gemäß § 203 StGB strafbewehrte ärztliche Schweigepflicht stützt, kann diese **nicht** dazu führen, dass die tatbestandlichen Voraussetzungen des Steuerbefreiungstatbestandes gem. § 4 Nr. 14 Satz 1 UStG als erwiesen gelten. Das FG Köln lässt dabei in der hier angesprochen Entscheidung vom 28.2.2013 bewusst **offen**, ob sich der Leistungserbringer im Rahmen des Besteuerungsverfahrens zu Recht auf seine ärztliche Schweigepflicht berufen kann. Nach dem Urteil des FG Rheinland-Pfalz vom 12.1.2012³⁰⁶ ist die Beurteilung der medizinischen Indikation eines ästhetisch-plastischen Eingriffs durch den behandelnden Arzt ist **für das Gericht nicht bindend**. In Zweifelsfällen muss vielmehr ein Sachverständigengutachten darüber eingeholt werden. Ein Sachverständigengutachten über die medizinische Indikation eines ästhetisch-plastischen Eingriffs auf der Basis **anonymer** Patientenunterlagen ist für die Feststellung der Voraussetzungen der Steuerbefreiung **nicht** ausreichend. Das Gericht ist andererseits an der Einholung eines Sachverständigengutachtens gehindert, solange keine Einverständniserklärung des betroffenen Patienten vorliegt.³⁰⁷

141

Die bisherige Steuerbefreiung im § 4 Nr. 14 UStG wird in dem seit dem 1.1.2009 maßgeblichen deutschen Gesetzestext – unter Übernahme der Terminologie des Artikels 132 Abs. 1 Buchst. c MwStSystRL – in der neuen Fassung des § 4 Nr. 14 Buchst. a UStG für Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin im Rahmen der Ausübung einer heilberuflichen Tätigkeit fortgeführt. Unter Übernahme der Terminologie des Art. 132

³⁰² *BFH* vom 29.6.2011, Az.: XI R 52/07, BStBl 2013 II S. 971; die Finanzverwaltung wendet dieses Urteil nur auf Umsätze an, die bis zum 31.12.2008 erbracht wurden. Nach der Neufassung des § 4 Nr. 14 UStG (zum 1.1.2009) seien Laborleistungen, die von Ärzten oder im Rahmen der Ausübung des ärztlichen Berufs erbracht werden, nur unter den weiteren Voraussetzungen des § 4 Nr. 14 Buchst. b UStG umsatzsteuerfrei; vgl. hierzu *BMF* vom 20.11.2013, Az.: IV D 3 - S 7170/11/10005, BStBl 2013 I S. 1581. Dieser Auffassung soll auch nicht das *BFH*-Urteil vom 29.1.1998, Az.: V R 3/96, BStBl 1998 II S. 453, entgegenstehen, wonach eine „medizinisch-technische Assistentin für Funktionstechnik“ eine steuerfreie Leistung nach § 4 Nr. 14 Buchst. a UStG erbringt. Denn dieser Beruf sei mit einem Laborarzt nicht vergleichbar, weil dessen Leistungen in einem persönlichen Vertrauensverhältnis zum Patienten erbracht werde.

³⁰³ Rs. C-91/12 PFC Clinic AB (Schweden), MwStR 2013, S. 197.

³⁰⁴ *BFH* vom 19.6.2013, Az.: V S 20/13, MwStR 2013, S. 702.

³⁰⁵ *FG Köln* vom 28.2.2013, Az.: 15 K 4521/07 (Revision nicht zugelassen).

³⁰⁶ Az.: 6 K 1917/07; EFG 2012, S. 1783 - die Revision ist beim *BFH* unter dem Az. V R 16/12 anhängig -.

³⁰⁷ Zur Umsatzsteuerbefreiung nach § 4 Nr. 14 UStG für ärztliche Leistungen bei Schönheitsoperationen vgl. aktuell auch *OFD Frankfurt* vom 7.2.2013, Az.: S 7170 A – 69 – St 112.

Abs. 1 Buchst. b MwStSystRL³⁰⁹ fasst die neue Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 14 Buchst. b UStG für Krankenhausbehandlungen und ärztliche Heilbehandlungen in Einrichtungen mit sozialer Zweckbestimmung die bisherigen Befreiungsvorschriften nach § 4 Nr. 16 Buchst. a bis c UStG zusammen und entwickelt sie weiter.³¹⁰

142

Durch den Verzicht, die Steuerbefreiung von jährlich nachzuweisenden bestimmten, einrichtungsbezogenen „**Sozialkriterien**“ abhängig zu machen – und zwar konkret bei frei-gemeinnützigen Krankenhäusern von den Voraussetzungen („Sozialkriterien“) des § 67 AO –, soll nicht nur ein wichtiger Beitrag zum Bürokratieabbau geleistet werden, sondern auch der jüngsten Entwicklung der Rechtsprechung Rechnung getragen. Danach erfordert es der **gemeinschaftsrechtliche Grundsatz der steuerlichen Neutralität**, dass für **alle** Kategorien privatrechtlicher Einrichtungen, die in Art. 132 Abs. 1 Buchst. b MwStSystRL genannt sind, **in Bezug auf die Erbringung vergleichbarer Leistungen die gleichen Bedingungen** für ihre Anerkennung gelten.

143

Das Bundesfinanzministerium ist erstmalig (unter Inkaufnahme einer gewissen zeitlichen Verzögerung) mit Schreiben vom 26.6.2009 umfassend auf den neuen § 4 Nr. 14 UStG eingegangen. Gleichwohl sind diese neuen gesetzlichen Vorgaben des § 4 Nr. 14 UStG im heilkundlichen Bereich **uneingeschränkt ab 1.1.2009 anzuwenden**, anders als die neue Fassung des § 4 Nr. 16 UStG. Für Betreuungs- und Pflegeleistungen hat das Bundesfinanzministerium nämlich **für das Jahr 2009** die Möglichkeit der Anwendung des alten Rechts (im Billigkeitswege) eröffnet. Die neuen Umsatzsteuerbefreiungsvorschriften des § 4 Nr. 16 UStG gelten zwar grundsätzlich auch (eigentlich zwingend) ab 1.1.2009; für bis zum 31.12.2009 ausgeführte Umsätze wird es jedoch im Bereich der Betreuungs- und Pflegeleistungen von den Finanzbehörden **nicht beanstandet**, wenn sich ein betroffener Träger für die Steuerbefreiung seiner Leistungen im Jahre 2009 auf § 4 Nr. 16 Buchst. d und e UStG in der bis zum 31.12.2008 geltenden Fassung beruft.³¹¹ Allerdings muss er sich dabei in 2009 hinsichtlich seiner Betreuungs- und Pflegeleistungen m. E. wohl **insgesamt** nach neuem oder altem Recht behandeln lassen.

144

Ein Verzicht auf die Umsatzsteuerbefreiung des § 4 Nr. 14 UStG („Option zur Umsatzsteuerpflicht“) ist im Übrigen weiterhin gesetzlich **nicht** vorgesehen³¹² und deshalb nicht möglich. Damit ist ein (insbesondere bei größeren Immobilieninvestitionen ggf. vorteilhafter) Vorsteuerabzug bei der Erbringung heilkundlicher Leistungen weiterhin **ausgeschlossen**. Ein Vorsteuerabzug im Krankenhausbereich ist unverändert nur möglich bei der Erbringung umsatzsteuerpflichtiger Leistungen, also insbesondere bei solchen Leistungen, die **nicht** medizinisch-therapeutisch notwendig sind, z. B. Schönheitsoperationen, sowie die nicht zu beurteilen sind als Krankenhausbehandlungen und ähnliche Heilbehandlungen, einschließlich der Diagnostik, Befunderhebung, Vorsorge, Rehabilitation, Geburtshilfe und Hospizleistungen sowie damit eng verbundene Umsätze,³¹³ also z. B. im Rahmen der Besuchercafeteria oder des Besucherparkplatzes.

145

Unverändert kann die Steuerbefreiung des § 4 Nr. 14 Buchst. b UStG **nur** von einer Einrichtung in Anspruch genommen werden, die **selbst – unmittelbar** – ein Krankenhaus betreibt.³¹⁴ Ein „Weitergeben“ der Umsatzsteuerbefreiung des § 4 Nr. 14 Buchst. b UStG z. B. **im Rahmen einer umsatzsteuerlichen Organschaft** z. B. von der das Krankenhaus betreibenden Organschaft (Tochtergesellschaft) an den kein Krankenhaus betreibenden Organträger ist somit weiterhin **nicht** möglich. Nur die mit dem Betrieb des Krankenhauses eng verbundenen Umsätze der das Krankenhaus betreibenden Organgesellschaft sind (im Rahmen der Organschaft) nach § 4 Nr. 14 Buchst. b UStG umsatzsteuerfrei.³¹⁶ Dies gilt **auch** für Gestaltungen,

³⁰⁹ Durch die neue Terminologie könnte der deutsche Gesetzgeber möglicherweise auch zum Ausdruck bringen wollen, dass die Zielsetzung der Umsatzsteuerbefreiung nicht mehr **nur** die steuerliche Entlastung der Sozialversicherungsträger darstellt, sondern **auch** – entsprechend der Ausrichtung des EU-Rechts – die Senkung der Kosten für Heilbehandlungen ganz allgemein bzw. das Bestreben, heilkundliche Leistungen dem Einzelnen (durch geringere Kosten) zugänglicher zu machen; so jedenfalls Hölzer in: Rau/Dürrwächter/Flick/Geist: Umsatzsteuergesetz Kommentar, Stand: April 2010, § 4 Nr. 14 Anm. 28 (am Ende).

³¹⁰ *BMF* vom 26.6.2009, Az.: IV B 9 – S 7170/08/10009, BStBl 2009 I S. 756, Rz. 2.

³¹¹ *BMF* vom 20.7.2009, Az.: IV B 9 – S 7172/09/10002, BStBl 2009 I S. 774, Rz. 49.

³¹² § 9 UStG („Verzicht auf Steuerbefreiungen“) wurde nicht geändert.

³¹³ § 4 Nr. 14 Buchst. b S. 1 UStG.

³¹⁴ Zum bisherigen Recht vgl. Abschn. 96 Abs. 2 S. 1 UStR 2008.

³¹⁶ *BFH* vom 22.5.2003 – V R 94/01, BStBl 2003 II S. 954.

bei denen neben einem Plankrankenhaus, das über eine Zulassung nach § 108 SGB V verfügt, eine weitere Klinik (in der Rechtsform der GmbH) in den Räumen des Plankrankenhauses betrieben wird, die ausschließlich Privatpatienten behandelt. Nach dem Ergebnis der Erörterung dieser Problematik durch die obersten Finanzbehörden des Bundes und der Länder liegt trotz etwaiger personeller und sachlicher Verflechtung und der organschaftlichen Verbundenheit keine einheitliche Einrichtung im Sinne der Steuerbefreiungsvorschrift vor.³¹⁷ Eine solche Klinik, die einerseits aus einem Plankrankenhaus nach § 108 SGB V und andererseits aus einer Privatklinik in der Rechtsform einer GmbH besteht, die ausschließlich Leistungen an Privatpatienten erbringt, darf trotz vollständiger faktischer Identität nicht als eine einzige Einrichtung behandelt werden, jedenfalls wenn sie in zwei rechtlich selbstständigen juristischen Personen geführt wird. Die für Umsätze des Plankrankenhauses geltende Umsatzsteuerbefreiung erstreckt sich **nicht** auf diejenigen der Privatklinik. Das FG Köln hat im Übrigen mit Urteil vom 22.5.2013³¹⁸ entschieden, dass eine Privatklinik, welche eine Konzession gemäß § 30 GewO besitzt, **kein** unselbständiger Teil eines angegliederten Plankrankenhauses ist. Denn die Notwendigkeit einer Konzession wäre anderenfalls nicht verständlich. Die Tatsache, dass im Falle einer Ausgliederung einer Privatklinik aus einem Plankrankenhaus innerhalb eines Gebäudes die ärztliche und apparative Ausstattung des Plankrankenhauses maßgeblich dazu beiträgt, dass die Privatklinik ihr Leistungsangebot überhaupt verwirklichen kann, ändere **nichts** daran, dass die Privatklinik als rechtlich selbständig anzusehen ist.³¹⁹

146

Die Voraussetzungen einer **umsatzsteuerlichen Organschaft** sind derzeit Gegenstand umfangreicher Beurteilungen durch die Rechtsprechung und die Finanzbehörden, auch und gerade im Krankenhausbereich.³²⁰ Die umsatzsteuerliche Organschaft ist in § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG geregelt. Mit dieser Vorschrift hat der deutsche Gesetzgeber von der EU-rechtlichen Ermächtigung des Art. 11 MwStSystRL Gebrauch gemacht. Nach dieser Vorschrift **kann** (nach Konsultation des Beratenden Ausschusses für die Mehrwertsteuer) jeder Mitgliedstaat in seinem Gebiet ansässige Personen, die zwar rechtlich unabhängig, aber durch gegenseitige finanzielle, wirtschaftliche und organisatorische Beziehungen eng miteinander verbunden sind, zusammen als **einen** Steuerpflichtigen behandeln. Das deutsche Umsatzsteuerrecht nutzt diesen - weiten - Spielraum des EU-Rechts jedoch nur teilweise, weil in § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG nicht nur eine "enge Verbundenheit miteinander", sondern eine "**Eingliederung**" gefordert wird, was im Gegensatz zur bloßen Verbundenheit ein Verhältnis der Über- und Unterordnung der beteiligten Gesellschaften voraussetzt. Bislang wurde angenommen, dass die EU-Mitgliedstaaten aufgrund des Wahlrechts des Art. 11 Abs. 1 MwStSystRL einen **weiten** Spielraum bei der Ausgestaltung der nationalen Regelungen haben. Neuere Urteile des EuGH aus April 2013 zur Auslegung des EU-Rechts legen aber nahe, dass den Mitgliedstaaten bei der Ausgestaltung ihres nationalen Rechtsrahmens ein **deutlich geringerer Spielraum** zusteht als bislang angenommen.³²¹ Damit stehen auch die seit Jahren gefestigten deutschen Organschaftsregelungen **unerwartet auf dem Prüfstand**.³²² Der deutsche Gesetzgeber

³¹⁷ Hessisches Ministerium der Finanzen vom 16.2.2010, Az.: S – 7172 A – 022 – II 51.

³¹⁸ Az.: 8 K 3374/10, EFG 2013, S. 1439.

³¹⁹ Vgl. hierzu auch Vochsen/Binger, Umsatzsteuerpflichtige Leistungen einer aus einem Plankrankenhaus ausgegliederten Privatklinik. In: Das Krankenhaus 2013, S. 1046 sowie Sterzinger, Umsätze von Privatkliniken. In: Umsatzsteuer-Rundschau 2013, S. 525.

³²⁰ Zur Organschaft im Krankenhausbereich vgl. grundlegend Klaßmann: Die umsatzsteuerliche Organschaft: Aktuelle „Gefahren“ für ein bewährtes Gestaltungsinstrument im Krankenhaus. In: Das Krankenhaus 2008, S. 1169, und Klaßmann, Die umsatzsteuerliche Organschaft - auch künftig noch ein Dauerthema? In: Das Krankenhaus 2013, S. 490.

³²¹ Vgl. z. B. *EuGH* vom 25.4.2013, Az.: C-480/10 (Kommission/Schweden), BFH/NV 2013 S. 1212: „... (35) Hierbei ergibt sich aus dem Wortlaut von Art. 11 Abs. 1 MwStSystRL, dass dieser jedem Mitgliedstaat gestattet, mehrere Personen zusammen als einen Steuerpflichtigen zu behandeln, wenn sie im Gebiet dieses Mitgliedstaats ansässig, und zwar rechtlich unabhängig, aber durch gegenseitige finanzielle, wirtschaftliche und organisatorische Beziehungen eng miteinander verbunden sind. Dieser Artikel macht nach seinem Wortlaut seine Anwendung nicht von weiteren Voraussetzungen abhängig ... Er sieht für die Mitgliedstaaten auch nicht die Möglichkeit vor, den Wirtschaftsteilnehmern weitere Bedingungen für die Bildung einer Mehrwertsteuergruppe aufzubürden, wie etwa diejenige, dass sie einer bestimmten Tätigkeit nachgehen oder zu einer bestimmten Branche gehören müssen. ... (36) Weder aus dem Wortlaut von Art. 11 der MwStSystRL noch aus dem Zusammenhang dieses Artikels geht hervor, dass dieser Artikel den Charakter einer Ausnahme- oder Sondervorschrift hätte, die, wie es das Königreich Schweden und die Republik Finnland nahelegen, restriktiv ausgelegt werden müsste.“

³²² So jedenfalls Erdbrügger, Deutsche Regelungen über die Umsatzsteuer-Organschaft aufgrund neuer EuGH-Rechtsprechung unerwartet auf dem Prüfstand. In: DStR 2013, S. 1573.

darf hiernach **keine schärferen** Regelungen aufstellen als die MwStSystRL sie vorsieht.³²³ Im Schrifttum wird bereits die Frage erörtert, ob Art. 11 Abs. 1 MwStSystRL zu einer für Steuerpflichtige weitflächig **einklagbaren** Vorschrift werden wird.³²⁴ Denn Art. 11 Abs. 1 MwStSystRL fordert nur, dass die Beteiligten einer Mehrwertsteuer-Gruppe „eng miteinander verbunden“ sind; eine „Eingliederung“ wird dort nicht angesprochen. Es bleibt abzuwarten, wie der Bundesfinanzhof auf diese Rechtsentwicklung reagieren wird.³²⁵ Neue Rechtsstreitigkeiten in Fällen „verunglückter“ Eingliederungen sind jedenfalls vorprogrammiert. Nach deutschem Recht - § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG -, welches der Bundesfinanzhof bisher stets als EU-rechtskonform angesehen hat, liegt eine Organshaft dann vor, wenn eine juristische Person (die sog. Organgesellschaft) nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse finanziell, wirtschaftlich **und** organisatorisch in das Unternehmen eines anderen Unternehmers (des sog. Organträgers) eingegliedert ist. Sind diese Voraussetzungen (insgesamt) erfüllt, treten die Rechtsfolgen der Organshaft zwingend ein. Ein Wahlrecht besteht nicht. Der Bundesfinanzhof problematisiert derzeit (insbesondere seit dem Jahre 2007) vor allem die **Voraussetzungen der organisatorischen Eingliederung**;³²⁶ das Bundesfinanzministerium hat die dazu ergangenen Urteile der letzten Jahre in einem umfassenden Schreiben vom 7.3.2013 zusammengetragen und daraus Anwendungsbestimmungen für die Praxis abgeleitet bzw. entwickelt.³²⁷ Es ist dringend zu empfehlen, diese Anwendungsbestimmungen im Detail zu beachten bzw. umzusetzen, um eine Diskussion über die Erfüllung der Voraussetzungen der organisatorischen Eingliederung möglichst zu vermeiden. Der Umsatzsteuer-Anwendungserlass ist mit diesem BMF-Schreiben im Übrigen rückwirkend zum 1.1.2013 in seinen entsprechenden Passagen (insbesondere im Abschn. 2.8 Abs. 7 UStAE) geändert und ergänzt worden; die neuen Regelungen sind auf alle offenen Fälle anzuwenden. Soweit die an einem - vermeintlichen - Organkreis beteiligten Unternehmer vor dem 1.1.2013 unter Berufung auf Abschn. 2.8 Abs. 7 UStAE in der bis zu diesem Stichtag geltenden (alten) Fassung übereinstimmend von einer organisatorischen Eingliederung ausgegangen sind, wird es von den Finanzbehörden für vor dem 1.1.2014 ausgeführte Umsätze nicht beanstandet, wenn diese weiterhin unter Berufung auf Abschn. 2.8 Abs. 7 UStAE in der bis zum 31.12.2012 geltenden Fassung übereinstimmend eine organisatorische Eingliederung annehmen. Diese Frist ist zwischenzeitlich bis zum 1.1.2015 verlängert worden.³²⁸ Der Bundesfinanzhof entwickelt, losgelöst von dem genannten BMF-Schreiben vom 7.3.2013, seine Rechtsauffassung zur organisatorischen Eingliederung kontinuierlich weiter, auch unter ausdrücklicher Änderung seiner bisherigen Rechtsprechung.³²⁹ Auch diese Rechtsentwicklung muss weiter konsequent beobachtet werden.³³⁰ Hinsichtlich der **wirtschaftlichen** Eingliederung wird (zumindest) in Niedersachsen teilweise die Auffassung vertreten, dass ein "vernünftiger wirtschaftlicher Zusammenhang" z. B. zwischen einem Krankenhaus und einer Service-Gesellschaft nicht mehr ausreicht; die organschaftsbegründenden Leistungen

³²³ Eine Ausnahme hiervon ist in Art. 11 Abs. 2 MwStSystRL (lediglich) zur Verhütung von Steuerhinterziehungen vorgesehen.

³²⁴ Erdbrügger, Deutsche Regelungen über die Umsatzsteuer-Organshaft aufgrund neuer EuGH-Rechtsprechung unerwartet auf dem Prüfstand. In: DStR 2013, S. 1573.

³²⁵ Ebenda.

³²⁶ *BFH* vom 28.1.1999, Az.: V R 32/98, BStBl 1999 II S. 258, vom 17.1.2002, Az.: V R 37/00, BStBl 2002 II S. 373, vom 5.12.2007, Az.: V R 26/06, BStBl 2008 II S. 451, vom 3.4.2008, Az.: V R 76/05, BStBl 2008 II S. 905, vom 20.8.2009, Az.: V R 30/06, BStBl 2010 II S. 863, vom 28.10.2010, Az.: V R 7/10, BStBl 2011 II S. 391 und vom 7.7.2011, Az.: V R 53/10, BStBl 2013 II S. 218.

³²⁷ Az.: IV D 2 – S 7105/11/10001 („Umsatzsteuerliche Organshaft; Organisatorische Eingliederung – Überarbeitung von Abschn. 2.8 UStAE“), BStBl 2013 I S. 333.

³²⁸ *BMF* vom 11.12.2013, Az.: IV D 2 - S 7105/11/10001.

³²⁹ *BFH* vom 8.8.2013, Az.: V R 18/13; der *BFH* ist bisher davon ausgegangen, dass sich die organisatorische Eingliederung - ohne Möglichkeit zur Willensdurchsetzung - auch daraus ergeben kann, dass eine vom Organträger abweichende Willensbildung in der Organgesellschaft ausgeschlossen ist. An dieser Auffassung hält er nicht mehr fest. Er fordert nunmehr, dass zwischen Organträger und Organgesellschaft ein Über- und Unterordnungsverhältnis besteht, durch das der Organträger die mit der finanziellen Eingliederung verbundene Möglichkeit der Beherrschung der Tochtergesellschaft in der laufenden Geschäftsführung auch rechtlich wahrnehmen kann. Nicht (mehr) ausreichend ist, dass der Organträger bei der Organgesellschaft lediglich eine von seinem Willen abweichende Willensbildung ausschließen kann, da es ein derartiges Vetorecht dem Organträger nicht ermöglicht, die Aufgabe des "Steuereintnehmers" für die Organgesellschaft zu erfüllen.

³³⁰ Vgl. hierzu Marchal/Oldiges, Beendigung der umsatzsteuerlichen Organshaft auch bei Bestellung eines schwachen vorläufigen Insolvenzberaters – *BFH* verschärft Anforderungen an umsatzsteuerliche Organshaft. In: DStR 2013, S. 2211.

dürften nach Art und Umfang nicht unwesentlich sein. Die Krankenhaushygiene soll jedenfalls nicht (mehr) ausreichen, um Reinigungsleistungen einer Service-Tochtergesellschaft organschaftsbegründende Wirkung zuzuerkennen.³³¹ Das FG Niedersachsen lehnt diese Rechtsauffassung aber ab, jedenfalls für die Fälle, in denen die Service-Tochtergesellschaft keine Außenumsätze (gegenüber Dritten) tätigt.³³²

147

Der Gesetzgeber hat sich bei der Neufassung des § 4 Nr. 14 UStG dazu entschieden, auf unterschiedliche sozialrechtliche Vorschriften, vor allem verschiedener Sozialgesetzbücher, abzustellen. Dies führt für die praktische Rechtsanwendung derzeit zu **gewissen Unsicherheiten**, weil die neuen Vorschriften durch die Verweisungen auf Vorschriften des Sozialrechts und des Strafvollzugsgesetzes „aus sich selbst heraus nicht verständlich“ sind.³³⁶ Kritische Stimmen im Schrifttum bezeichnen die vom Gesetzgeber gewählte Methode der Festlegung der Umsatzsteuerbefreiungen als für eine umsatzsteuerliche Rechtsanwendung „**schlicht untauglich**“.³³⁷ Es bleibt abzuwarten, inwieweit sich die Neuregelungen mit ihren Verweisen dauerhaft als praktikabel erweisen³³⁸ bzw. ob der Gesetzgeber auf Dauer bei der jetzt gewählten Methode bleibt. Denn er wäre dann gezwungen, zeitnah auf jede relevante Änderung von SGB-Vorschriften, auf die das Umsatzsteuerrecht Bezug nimmt, mit Anpassungen des UStG zu reagieren. Die in Rn. 27 bereits angesprochenen Ergänzungen des § 4 Nr. 14 UStG durch das Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetz bestätigen diese Vermutung. Im Bereich der Umsatzsteuerbefreiungen für Krankenhäuser – § 4 Nr. 16 Buchst. a und b UStG **a. F.** – bestand beispielsweise über einen längeren Zeitraum erhebliche Rechtsunsicherheit, weil die insoweit maßgebliche Vorschrift des § 67 Abs. 1 AO, die wiederum auf Bestimmungen der Krankenhausfinanzierung (KHEntgG und BPlV) abstellt, erst durch das Jahressteuergesetz 2007 vom 13.12.2006 rückwirkend zum 1.1.2003 an das geänderte System der Krankenhausfinanzierung angepasst wurde und deshalb vorübergehend „dem Grunde nach ins Leere ging“.³³⁹ Es ist nicht ausgeschlossen, dass derzeitige steuerlichen Unklarheiten auch künftig bei Änderungen maßgeblicher Vorschriften des Sozialrechts jedenfalls vorübergehend eintreten werden.

148

Gegenstand intensiver Diskussionen war in den vergangenen Jahren die Abgrenzung ambulanter und stationärer heilkundlicher Leistungen, konkret die Frage, ob ein frei-gemeinnütziges oder ein privates Krankenhaus, welches nicht die (bis zum 31.12.2008 maßgeblichen) Voraussetzungen des § 67 AO erfüllte, **zumindest** mit seinen medizinischen (und ggf. pflegerischen) Leistungen umsatzsteuerfrei sein kann.

149

Umsätze der Krankenhäuser waren nach bisherigem Recht³⁴⁰ – auch soweit sie die ärztliche Heilbehandlung umfassten – grundsätzlich **nur dann** umsatzsteuerfrei, wenn sie die Voraussetzungen des § 4 Nr. 16 Buchst. b UStG i. V. m. § 67 AO erfüllten; die Befreiungsvorschrift nach § 4 Nr. 14 UStG a. F. fand auf sie **grundsätzlich**

³³¹ *OFD Niedersachsen* vom 28.12.2010, Az.: S 7105 – 95 – St (nicht veröffentlicht), vgl. auch Leonhard, Taugt die Organschaft noch als Gestaltungsinstrument bei steuerfreien Umsätzen? In: DStR 2010, S. 721

³³² FG Niedersachsen vom 22.8.2013, Az.: 16 K 317/12 (Nichtzulassungsbeschwerde ist eingelegt worden): „Die wirtschaftliche Eingliederung folgt vorliegend daraus, dass die Klinik Service GmbH die Aufgaben einer selbstständigen Abteilung der Klinik gGmbH übernimmt und sich ihre Geschäfte in der Erbringung von Leistungen gegenüber der Klinik gGmbH erschöpfen. Gegenstand des Unternehmens der Klinik Service GmbH ist nach § 2 des Gesellschaftsvertrags vom ... allein die Erbringung von einfachen patientenfernen Tätigkeiten für die Einrichtungen der Klinik gGmbH, insbesondere die Unterstützung der Klinik gGmbH bei der Erreichung der bedarfsgerechten Krankenhausversorgung der Bevölkerung im Rahmen des niedersächsischen Krankenhausplans. Weitere Anforderungen sind an eine wirtschaftliche Eingliederung in einem Fall wie dem vorliegenden nicht zu stellen.“

³³⁶ Widmann: Aktuelles zur Umsatzsteuer aus Berlin, Brüssel, Luxemburg und München. In: DStR 2009, S. 1061.

³³⁷ Nieskens: Umsatzsteuer 2009 – Änderungen in der Umsatzsteuer durch das Steuerbürokratieabbaugesetz und das Jahressteuergesetz 2009. In: Umsatzsteuer-Rundschau 2009, S. 253 – bezogen auf § 4 Nr. 16 UStG n. F.

³³⁸ Hölzer in: Rau/Dürrwächter/Flick/Geist: Umsatzsteuergesetz Kommentar, Stand: April 2010, § 4 Nr. 14 Anm. 151.

³³⁹ So wörtlich *OFD Rheinland* vom 10.3.2006, Az.: S 0186 – 1000 – St 1/S 7172 – 1000 – St 4.

³⁴⁰ *BFH* vom 18.3.2004, Az.: V R 53/00, BStBl 2004 II S. 677; vgl. hierzu (zum bisherigen Recht) auch Abschn. 96 Abs. 2 S. 2 UStR 2008 sowie – mit m. E. berechtigter Kritik – Schmidbauer/Wittstock: Umsatzsteuerliche Behandlung einer Privatklinik im Lichte der BFH-Rechtsprechung – Quo vadis? In: Umsatzsteuer-Rundschau 2005, S. 297.

keine Anwendung. Ein Krankenhaus übt nämlich keine Tätigkeit als Arzt (im Sinne des § 4 Nr. 14 Buchst. a UStG) aus.

150

An dieser Beurteilung hat sich, jedenfalls nach Auffassung der Finanzverwaltung,³⁴¹ auch nach neuem Recht grundsätzlich **nichts** geändert.

151

Kriterium für die Abgrenzung der Anwendungsbereiche von § 4 Nr. 14 Buchst. a und Buchst. b UStG ist nämlich **weniger die Art der Leistung** – diese ist prinzipiell als heilkundliche Leistung im ambulanten und im stationären Bereich (weitgehend) identisch – **als vielmehr der Ort ihrer Erbringung**. Während Leistungen nach § 4 Nr. 14 Buchst. b UStG aus einer Gesamtheit von ärztlichen Heilbehandlungen in Einrichtungen mit sozialer Zweckbestimmung bestehen, ist § 4 Nr. 14 Buchst. a UStG auf Leistungen anzuwenden, die **außerhalb von Krankenhäusern** oder ähnlichen Einrichtungen im Rahmen eines persönlichen Vertrauensverhältnisses zwischen Patienten und Behandelndem, z. B. in Praxisräumen des Behandelnden, in der Wohnung des Patienten oder an einem anderen Ort erbracht werden.³⁴² Krankenhausbehandlungen und ärztliche Heilbehandlungen nach § 4 Nr. 14 Buchst. b UStG zeichnen sich demgegenüber dadurch aus, dass sie in Einrichtungen mit sozialer Zweckbestimmung, wie der des Schutzes der menschlichen Gesundheit, erbracht werden.³⁴³ Ein Rückgriff auf § 4 Nr. 14 Buchst. a UStG ist deshalb für Einrichtungen im Sinne des § 4 Nr. 14 Buchst. b UStG grundsätzlich nicht möglich.

152

Die hiermit verbundenen Schwierigkeiten insbesondere von **Privatkliniken** stellen sich auch künftig unverändert insbesondere für diejenigen privaten Krankenhäuser, die **nicht** unter § 108 SGB V fallen, also insbesondere für die privaten Krankenhäuser, die keinen Versorgungsvertrag mit den Landesverbänden der Krankenkassen und den Verbänden der Ersatzkassen abgeschlossen haben. Sie sind mit ihren in § 4 Nr. 14 Buchst. b Satz 2 UStG genannten (**heilkundlichen**) Leistungen auch künftig umsatzsteuerpflichtig, also gerade auch mit ihren in einer Vielzahl sonstiger Krankenhausleistungen eingebetteten ärztlichen Heilbehandlungsleistungen.³⁴⁴ Auf die **Konzession** der zuständigen Behörde für „Privatkranken- und Privatentbindungsanstalten“ **gemäß § 30 Gewerbeordnung (GewO)** kommt es (unverändert) **nicht** an.³⁴⁵ Insoweit ergibt sich kein Unterschied zu den Buchstaben b und c des bis zum 31.12.2008 maßgeblichen § 4 Nr. 16 UStG a. F., bei denen die Nichterfüllung der dort benannten „Sozialkriterien“ ebenfalls die Steuerpflicht ihrer Leistungen zur Folge hatte.

153

Diese für Privatkliniken gegebene Problematik ist vom Bundesrat – und damit von den Bundesländern – durchaus erkannt worden. Der Bundesrat hat in einer Entschließung, die er parallel zur Zustimmung zum Jahressteuergesetz 2009 beschlossen hat, ausdrücklich darauf hingewiesen, dass im Krankenhausbereich Schlechterstellungen gegenüber dem geltenden (bis zum 31.12.2008 maßgeblichen) Recht **nicht eintreten sollen**. Er hat deshalb die Bundesregierung aufgefordert, den Anwendungsbereich der Steuerbefreiung zu prüfen und erforderlichenfalls durch geeignete Maßnahmen spätestens im Rahmen des nächsten geeigneten Gesetzgebungsverfahrens rückwirkend sicherzustellen, dass dem Grundsatz „Keine Schlechterstellung gegenüber dem Status-Quo“ Rechnung getragen wird. Dies ist bis heute aber tatsächlich nicht geschehen.

154

Bei Krankenhäusern, deren Leistungen bis zum 31.12.2008 unter den Voraussetzungen von § 4 Nr. 16 Buchst. b UStG i. V. m. § 67 Abs. 2 AO umsatzsteuerfrei waren, werden von den Finanzbehörden **aus Billigkeitsgründen** die ab 1.1.2009 erbrachten Leistungen weiterhin als umsatzsteuerfrei behandelt, auch wenn sie die in § 4 Nr. 14 Buchst. b S. 2 UStG n. F. genannten Voraussetzungen nicht erfüllen, insbesondere über **keine Zulassung nach § 108 SGB V** verfügen. Voraussetzung ist allerdings, dass eine Zulassung nach § 108 SGB V nur deshalb nicht möglich ist, weil für das Krankenhaus im Rahmen der gesetzlichen Krankenversicherung kein Bedarf besteht,

³⁴¹ Abschn. 4.14.1 Abs. 1 Satz 2 UStAE.

³⁴² *EuGH* vom 6.11. 2003, Az.: C 45/01, DStR 2004, S. 99.

³⁴³ Abschn. 4.14.1 Abs. 1 Satz 2 UStAE.

³⁴⁴ Vgl. hierzu auch Schmitz/Erdbrügger: Umsatzsteuerbefreiung für Privatkliniken. In: DStR 2010, S. 846 und Maas: USt-Befreiung von Privatkliniken. In: Der Betrieb 46/2010 vom 19.11.2010, M 28.

³⁴⁵ Vgl. Hölzer in: Rau/Dürrwächter/Flick/Geist: Umsatzsteuergesetz Kommentar, Stand: April 2010, § 4 Nr. 14 Anm. 27, 4. Absatz und – dazu kritisch – Anm. 164.

und dass dies vom Krankenhaus durch einen entsprechenden Ablehnungsbescheid nachgewiesen wird.³⁴⁶ Außerdem muss das Krankenhaus wohl die Erfüllung der in § 4 Nr. 16 Buchst. b UStG a. F. definierten Voraussetzungen nachweislich weiter erfüllen, was im Ergebnis zur Folge hat, dass diese eigentlich zum 1.1.2009 abgeschaffte Vorschrift insoweit uneingeschränkt wiederauflebt.³⁴⁷ Darüber hinaus gehende Billigkeitsregelungen im Hinblick auf die Gewährung einer Umsatzsteuerbefreiung lehnt das Bundesfinanzministerium offensichtlich ab.³⁴⁸

155

Krankenhäuser, die **nicht** von juristischen Personen des öffentlichen Rechts betrieben werden und die weder eine Zulassung nach § 108 SGB V besitzen noch eine sonstige Einrichtung im Sinne des § 4 Nr. 14 Buchst. b Satz 2 UStG sind, sind nach den vorstehenden Ausführungen mit ihren in § 4 Nr. 14 Buchst. b Satz 1 UStG genannten Leistungen umsatzsteuerpflichtig. Gerade auch ihre in einer Vielzahl sonstiger Krankenhausleistungen eingebetteten **ärztlichen Heilbehandlungsleistungen** sind dann von der Umsatzsteuerbefreiung **ausgeschlossen**.³⁴⁹

156

Die Finanzverwaltung ignoriert bei dieser von ihr konsequent vertretenen Rechtsauffassung den Hinweis des Bundesfinanzhofes in seinem Urteil vom 15.3.2007,³⁵⁰ dass § 4 Nr. 16 UStG a. F. gegen den gemeinschaftsrechtlichen **Grundsatz der steuerlichen Neutralität** verstößt, weil **nicht** für alle Kategorien privatrechtlicher Einrichtungen in Bezug auf die Erbringung vergleichbarer Leistungen die gleichen Bedingungen für ihre Anerkennung gelten.

157

Aus dieser Aussage des Bundesfinanzhofes könnte nämlich abgeleitet werden, dass möglicherweise ein Verstoß gegen den Grundsatz der steuerlichen Neutralität darin zu sehen ist, dass **bei Krankenhäusern**, welche die 40 %-Grenze des § 67 AO **nicht** erfüllten, eine Umsatzsteuerbefreiung für die medizinischen Leistungen gemäß § 4 Nr. 16 Buchst. b UStG **nicht** gewährt wurde, während Ärzte, die ein Krankenhaus betreiben und die unter § 4 Nr. 14 UStG fallen, mit ihren ärztlichen und arztähnlichen Leistungen von der Umsatzsteuer befreit sind.³⁵¹ Hieraus könnte ggf. eine Anwendbarkeit des § 4 Nr. 16 Buchst. c UStG a. F. auf solche Krankenhäuser abgeleitet werden, die nicht die Voraussetzungen des § 4 Nr. 16 Buchst. b UStG erfüllen, u. U. sogar – gegen die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes –³⁵² eine Anwendbarkeit des § 4 Nr. 14 UStG.³⁵³

158

Die Finanzverwaltung lehnt diese Auffassung aber konsequent ab. Mit Schreiben vom 17.12.2007³⁵⁴ weist das Bundesfinanzministerium darauf hin, dass in Abstimmung mit den obersten Finanzbehörden der Länder die Grundsätze dieses Urteils insoweit **über den entschiedenen Einzelfall hinaus nicht anzuwenden** sind, als der Bundesfinanzhof in eben diesem Leitsatz zu § 4 Nr. 16 UStG Stellung nimmt. An dieser Rechtsauffassung der Finanzverwaltung dürfte sich für die neue Rechtslage nichts geändert haben.

³⁴⁶ *OFD Münster*, Kurzinfo USt 5/2009 vom 15.6.2009.

³⁴⁷ Hölzer in: Rau/Dürrwächter/Flick/Geist: Umsatzsteuergesetz Kommentar, Stand: April 2010, § 4 Nr. 14 Anm. 195, 5. Absatz.

³⁴⁸ Den betroffenen Kliniken bleibt aber der Versuch einer direkten Berufung auf das EU-Recht (Art. 132 Buchst. b MwStSystemRL); vgl. ebenda, Anm. 195, 6. Absatz.

³⁴⁹ Abschn. 4.14.5 Abs. 4 UStAE, *BFH* vom 18.3.2004, Az.: V R 53/00, BStBl 2004 II S. 677.

³⁵⁰ Az.: V R 55/03, BStBl 2008 II S. 31 – Leitsatz 3 –; anders noch die *OFD Frankfurt* in der Verfügung vom 22.7.2009, Az.: S 7170 A – 85 – St 112, Umsatzsteuer-Rundschau 2010, S. 190.

³⁵¹ Nach Abschn. 4.14.2 Abs. 2 Satz 1 USt-AE sind Leistungen eines Arztes aus dem Betrieb eines Krankenhauses oder einer anderen Einrichtung im Sinne des § 4 Nr. 14 Buchstabe b UStG auch hinsichtlich der ärztlichen Leistung nur dann befreit, wenn die in § 4 Nr. 14 Buchstabe b UStG bezeichneten Voraussetzungen erfüllt sind. Heilbehandlungsleistungen eines selbständigen Arztes, die in einem Krankenhaus erbracht werden (z. B. Belegarzt), sowie die selbständigen ärztlichen Leistungen eines im Krankenhaus angestellten Arztes (z. B. in der eigenen Praxis im Krankenhaus), sind demgegenüber nach § 4 Nr. 14 Buchstabe a UStG steuerfrei.

³⁵² *BFH* vom 18.3.2004, Az.: V R 53/00, BStBl 2004 II S. 677.

³⁵³ Vgl. Schmidbauer/Wittstock: Umsatzsteuerliche Behandlung der Privatkliniken – Auswirkung der jüngsten BFH-Rechtsprechung. In: Umsatzsteuer-Rundschau 2007, S. 845.

³⁵⁴ Az.: IV A 6 – S 7172/07/0001, BStBl 2008 I S. 23.

159

Umsatzsteuerlich ist auf den **Krankenhausbegriff des § 107 SGB V** abzustellen.³⁵⁵ Krankenhäuser sind also (auch im umsatzsteuerlichen Sinne) Einrichtungen, die der Krankenhausbehandlung oder Geburtshilfe dienen, fachlich-medizinisch unter ständiger ärztlicher Leitung stehen, über ausreichende, ihrem Versorgungsauftrag entsprechende diagnostische und therapeutische Möglichkeiten verfügen und nach wissenschaftlich anerkannten Methoden arbeiten, mit Hilfe von jederzeit verfügbarem ärztlichen, Pflege-, Funktions- und medizinisch-technischen Personal darauf eingerichtet sind, vorwiegend durch ärztliche und pflegerische Hilfeleistung Krankheiten der Patienten zu erkennen, zu heilen, ihre Verschlimmerung zu verhüten, Krankheitsbeschwerden zu lindern oder Geburtshilfe zu leisten, und in denen die Patienten untergebracht und gepflegt werden können.

160

Krankenhäuser, die von Einrichtungen des privaten Rechts betrieben werden, unterliegen der Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 14 Buchst. b Satz 2 Doppelbuchst. aa UStG, wenn sie **nach § 108 SGB V zugelassen** sind. Diese Zulassung wird gewährt³⁵⁶

- Krankenhäusern, die nach den landesrechtlichen Vorschriften als Hochschulklinik anerkannt sind,
- Krankenhäusern, die in den Krankenhausplan eines Landes aufgenommen sind (Plankrankenhäuser), sowie
- Krankenhäusern, die einen Versorgungsvertrag mit den Landesverbänden der Krankenkassen und den Verbänden der Ersatzkassen abgeschlossen haben.

161

Leistungen von **Zentren für ärztliche Heilbehandlung, Diagnostik oder Befunderhebung** als Einrichtungen des privaten Rechts sind steuerfrei, wenn sie die Voraussetzungen nach § 4 Nr. 14 Buchst. b Satz 2 Doppelbuchst. bb UStG erfüllen³⁵⁷. Die Befreiung setzt hiernach entweder eine Teilnahme an der ärztlichen Versorgung nach **§ 95 SGB V** (Teilnahme z. B. von zugelassenen Medizinischen Versorgungszentren an der vertragsärztlichen Versorgung) voraus oder die Anwendung der Regelungen nach **§ 115 SGB V** (dreiseitige Verträge und Rahmenempfehlungen zwischen Krankenkassen, Krankenhäusern und Vertragsärzten mit dem Ziel, durch eine enge Zusammenarbeit zwischen Vertragsärzten und zugelassenen Krankenhäusern eine nahtlose ambulante und stationäre Behandlung der Versicherten zu gewährleisten).³⁵⁸ § 115a SGB V (vor- und nachstationäre Behandlung im Krankenhaus in medizinisch geeigneten Fällen ohne Unterkunft und Verpflegung), § 115b SGB V (ambulantes Operieren im Krankenhaus), § 116a SGB V (ambulante Behandlung durch Krankenhäuser bei Untersuchung) und § 116b SGB V (ambulante Behandlung im Krankenhaus im Rahmen strukturierter Behandlungsprogramme – hochspezialisierte Leistungen, seltene Erkrankungen, Erkrankungen mit besonderen Krankheitsverläufen –) werden **nicht ausdrücklich** in § 4 Nr. 14 Buchst. b Doppelbuchstabe bb UStG genannt,³⁵⁹ m. E. sind Leistungen eines (zugelassenen) Krankenhauses im Rahmen der genannten Vorschriften des SGB V aber gleichfalls als heilkundliche Leistungen umsatzsteuerbefreit.

162

Medizinische Versorgungszentren sind rechtsformunabhängige fachlich übergreifende ärztlich geleitete Einrichtungen, in denen Ärzte – mit verschiedenen Facharzt- oder Schwerpunktbezeichnungen – als Angestellte oder Vertragsärzte tätig sind. Medizinische Versorgungszentren, die an der vertragsärztlichen Versorgung nach § 95 SGB V teilnehmen, erbringen steuerfreie Leistungen nach § 4 Nr. 14 Buchst. b Satz 2 Doppelbuchst. bb UStG. Die an einem Medizinischen Versorgungszentrum als selbstständige Unternehmer tätigen Ärzte erbringen dagegen steuerfreie Leistungen im Sinne des § 4 Nr. 14 Buchst. a Satz 1 UStG, wenn sie ihre Leistungen gegenüber dem Medizinischen Versorgungszentrum erbringen.³⁶⁰

163

Die **Regelungen des § 115 SGB V**, auf welche § 4 Nr. 14 Buchst. b Doppelbuchstabe bb UStG auch Bezug nimmt, beziehen sich auf Verträge und Rahmenempfehlungen zwischen Krankenkassen, Krankenhäusern und Vertragsärzten, deren Ziel in der Gewährleistung einer nahtlosen ambulanten und stationären Heilbehandlung gegenüber dem Leistungsempfänger besteht. Hierunter fallen insbesondere Einrichtungen, in denen Patienten

³⁵⁵ Abschn. 4.14.5 Abs. 2 UStAE.

³⁵⁶ Abschn. 4.14.5 Abs. 3 UStAE.

³⁵⁷ Zentren für ärztliche Heilbehandlung, Diagnostik oder Befunderhebung als Einrichtungen des **öffentlichen** Rechts sind ohne weitere Voraussetzungen nach § 4 Nr. 14 Buchst. b S. 1 UStG umsatzsteuerfrei.

³⁵⁸ Abschn. 4.14.5 Abs. 7 Satz 2 UStAE.

³⁵⁹ Die DKG hatte dies im Gesetzgebungsverfahren (zur Klarstellung) angeregt.

³⁶⁰ Abschn. 4.14.5 Abs. 8 UStAE.

durch Zusammenarbeit mehrerer Vertragsärzte ambulant oder stationär versorgt werden (z. B. **Praxiskliniken**). Zum Kreis der nach § 4 Nr. 14 Buchst. b Satz 2 Doppelbuchst. bb UStG anerkannten Einrichtungen **gehören auch** alle Einrichtungen des Vierten Abschnitts des Vierten Kapitels SGB V, für die die Regelung nach § 115 SGB V anzuwenden sind, z. B. auch **Hochschulambulanzen** nach § 117 SGB V, **psychiatrische Institutsambulanzen** nach § 118 SGB V und **sozialpädiatrische Zentren** nach § 119 SGB V.³⁶¹

164

Auch Einrichtungen, mit denen **Versorgungsverträge** nach § 111 SGB V (bzw. nach § 111a SGB V) bestehen, erbringen gemäß § 4 Nr. 14 Buchst. b Satz 2 Doppelbuchst. dd UStG umsatzsteuerfreie Leistungen. Dies betrifft insbesondere **Vorsorge- oder Rehabilitationseinrichtungen**, also fachlich-medizinisch unter ständiger ärztlicher Verantwortung und unter Mitwirkung von besonders geschultem Personal stehende Einrichtungen, die der stationären Behandlung der Patienten dienen,

- um eine Schwächung der Gesundheit zu beseitigen oder einer Gefährdung der gesundheitlichen Entwicklung eines Kindes entgegenzuwirken (**Vorsorge**) oder
- um eine Krankheit zu heilen, ihre Verschlimmerung zu verhüten oder Krankheitsbeschwerden zu lindern oder im Anschluss an Krankenhausbehandlung den dabei erzielten Behandlungserfolg zu sichern oder zu festigen (**Rehabilitation**),
- wobei Leistungen der aktivierenden Pflege nicht von den Krankenkassen übernommen werden dürfen.³⁶²

165

Vorsorge- oder Rehabilitationseinrichtungen, mit denen ein Versorgungsvertrag nach § 111 SGB V besteht,³⁶³ sind mit ihren medizinischen Leistungen zur Vorsorge oder Leistungen zur medizinischen Rehabilitation **einschließlich** der Anschlussheilbehandlung, die eine stationäre Behandlung, aber keine Krankenhausbehandlung erfordern, nach § 4 Nr. 14 Buchst. b Satz 2 Doppelbuchst. dd UStG umsatzsteuerfrei.³⁶⁴

166

Nach § 4 Nr. 14 Buchst. b Satz 2 Doppelbuchst. ee UStG gelten Rehabilitationsdienste und Rehabilitationseinrichtungen, mit denen Verträge nach § 21 SGB IX (**Rehabilitation und Teilhabe behinderter Menschen**) bestehen, als anerkannte Einrichtungen.

167

Hospize dienen der Begleitung eines würdevolleren Sterbens. Leistungen in und von Hospizen werden sowohl ambulant als auch stationär ausgeführt. Stationäre und teilstationäre Hospizleistungen fallen unter die Befreiungsvorschrift nach § 4 Nr. 14 Buchst. b Satz 2 Doppelbuchst. gg UStG, sofern sie von Einrichtungen des Privatrechts erbracht werden, mit denen Verträge nach § 39a Abs. 1 SGB V bestehen. Diese Verträge regeln Zuschüsse zur stationären oder teilstationären Versorgung in Hospizen, in denen palliativ-medizinische Behandlungen erbracht werden, wenn eine ambulante Versorgung im eigenen Haushalt ausgeschlossen ist.³⁶⁵

168

Leistungen, die von den in § 4 Nr. 14 Buchst. b UStG genannten Unternehmern erbracht werden, sind gemäß § 4 Nr. 14 Buchst. b S. 2, letzter Halbsatz UStG (**nur**) befreit, soweit es sich ihrer Art nach um Leistungen handelt, auf die sich die Zulassung, der Vertrag bzw. die Regelung Sozialrecht jeweils bezieht.³⁶⁶ Damit ist sichergestellt, dass die Befreiung **nicht** auch solche Leistungen umfasst, die über die jeweilige Zulassung etc. hinausgehen.

169

Eine Einrichtung **ohne** Zulassung nach § 108 SGB V, mit der ein Versorgungsvertrag nach § 111 SGB V besteht, kann deshalb **keine** steuerfreien Krankenhausbehandlungen erbringen, weil die Umsatzsteuerbefreiung gemäß § 4 Nr. 14 Buchst. b Doppelbuchstabe dd UStG **nur** Vorsorge- und Rehabilitationsleistungen, **nicht aber (auch)** Krankenhausleistungen (im Sinne des § 4 Nr. 14 Buchst. b Doppelbuchstabe aa UStG umfasst.

170

³⁶¹ Abschn. 4.14.5 Abs. 13 UStAE.

³⁶² Abschn. 4.14.5 Abs. 15 UStAE.

³⁶³ § 111a SGB V betrifft Versorgungsverträge mit Einrichtungen des Müttergenesungswerkes oder gleichartigen Einrichtungen, auf die nicht näher eingegangen wird.

³⁶⁴ Abschn. 4.14.5 Abs. 16 UStAE.

³⁶⁵ Abschn. 4.14.5 Abs. 20 und 21 UStAE.

³⁶⁶ Abschn. 4.14.5 Abs. 24 Satz 2 UStAE; dies gilt nach dem Gesetzestext ausnahmsweise nicht für Leistungen, die von Einrichtungen nach § 138 Abs. 1 Satz 1 Strafvollzugsgesetz erbracht werden.

Allerdings ist die Steuerbefreiung **nicht auf den „Umfang“ z. B. des im Rahmen der Zulassung vereinbarten Leistungspakets beschränkt**.³⁶⁷ Sofern z. B. ein nach § 108 SGB V zugelassenes Krankenhaus Leistungen erbringt, die über den Leistungskatalog der gesetzlichen Krankenversicherung hinausgehen (**z. B. Chefarztbehandlung, Doppel- oder Einzelzimmerbelegung**), fallen auch diese unter die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 14 Buchst. b UStG.³⁶⁸ Letztlich wird durch die genannte Vorschrift also nur ausgeschlossen, dass für die Steuerbefreiung inhaltlich der Bereich des Doppelbuchstabens des § 4 Nr. 14 Buchst. b UStG, der im konkreten Einzelfall maßgeblich ist, überschritten wird. Bei Krankenhäusern, die gemäß § 4 Nr. 14 Buchst. b Doppelbuchstabe aa UStG steuerfreie Krankenhausleistungen erbringen, dürften sich vor diesem Hintergrund vor allem hinsichtlich der Wahlleistungen und der Chefarztgebühren keine Änderungen gegenüber der bisherigen Rechtslage ergeben.

171

In jedem Falle sind Leistungen nach § 4 Nr. 14 Buchst. b UStG sowohl im Bereich gesetzlicher Versicherungen steuerfrei als auch bei Vorliegen eines privaten Versicherungsschutzes umsatzsteuerfrei.³⁶⁹ Gleiches müsste für Selbstzahler gelten.

172

Unter Beachtung der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs sind **„ärztliche Heilbehandlungen**“, ebenso wie **„Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin**“, Tätigkeiten, die zum Zweck der Vorbeugung, Diagnose, Behandlung und, soweit möglich, der Heilung von Krankheiten oder Gesundheitsstörungen bei Menschen vorgenommen werden. Die befreiten Leistungen müssen dem Schutz der Gesundheit des Betroffenen dienen.³⁷⁰ Der Begriff der „ärztlichen Heilbehandlung“ umfasst nicht nur Leistungen, die unmittelbar von Ärzten oder anderen Heilkundigen unter ärztlicher Aufsicht erbracht werden, sondern auch **arztähnliche Leistungen**, die u. a. in Krankenhäusern unter der alleinigen Verantwortung von Personen, die keine Ärzte sind, erbracht werden.³⁷¹

173

Diese Beurteilung ist davon unabhängig,

- um welche konkrete heilberufliche Leistung es sich handelt (Untersuchung, Attest, Gutachten usw.),
- für wen sie erbracht wird (Patient, Gericht, Sozialversicherung o. a.) und
- wer sie erbringt (freiberuflicher oder angestellter Arzt, Heilpraktiker, Physiotherapeut oder Unternehmer, der ähnliche heilberufliche Tätigkeiten ausübt, bzw. Krankenhäuser, Kliniken usw.).³⁷²

174

Heilberufliche Leistungen sind nur steuerfrei, wenn bei der Tätigkeit ein **therapeutisches Ziel im Vordergrund** steht.³⁷³

175

Krankenhausbehandlungen und ärztliche Heilbehandlungen einschließlich der Diagnostik, Befunderhebung, Vorsorge, Rehabilitation, Geburtshilfe und Hospizleistungen sowie damit eng verbundene Umsätze, sind nach § 4 Nr. 14 Buchst. b S. 1 UStG – **ohne weitere Voraussetzungen** – steuerfrei, wenn sie von **Einrichtungen des öffentlichen Rechts** erbracht werden³⁷⁴. Hiervon umfasst sind insbesondere die Einrichtungen in (unmittelbarer) kommunaler oder kirchlicher Trägerschaft (incl. der LVA-Kliniken und Universitätskliniken)³⁷⁵, soweit **keine**

³⁶⁷ Abschn. 4.14.5 Abs. 25 UStAE.

³⁶⁸ Ebenda.

³⁶⁹ Abschn. 4.14.5 Abs. 24 Satz 1 UStAE.

³⁷⁰ *EuGH* vom 14.9.2000, Az.: C-384/98, vom 20.11.2003, Az.: C 212/01, und vom 20.11.2003, Az.: C-307/01; vgl. auch Abschn. 4.14.1 Abs. 4 Satz 1 und 2 UStAE.

³⁷¹ *EuGH* vom 6.11.2003, Az.: C-45/01; vgl. auch Abschn. 4.14.7 Abs. 4 UStAE; ob der Begriff „arztähnliche Leistungen“ terminologisch überhaupt noch erforderlich ist, wird im Schrifttum bestritten; vgl. Hölzer in: Rau/Dürrwächter/Flick/Geist: Umsatzsteuergesetz Kommentar, Stand: April 2010, § 4 Nr. 14 Anm. 67.

³⁷² Abschn. 4.14.1 Abs. 4 Satz 3 UStAE.

³⁷³ Abschn. 4.14.1 Abs. 4 Satz 4 UStAE; vgl. in diesem Kontext (zu einem aktuellen Spezialthema) Hüttemann, Umsatzsteuerbefreiungen für Leistungen des therapeutischen Reitens, UVR 2014, S. 14.

³⁷⁴ Vgl. hierzu die Erläuterungen unter 2550 „Steuern, öffentlich-rechtliche Trägerschaft“.

³⁷⁵ Hölzer in: Rau/Dürrwächter/Flick/Geist: Umsatzsteuergesetz Kommentar, Stand: April 2010, § 4 Nr. 14 Anm. 154.

rechtliche Verselbstständigung, z. B. in eine gemeinnützige GmbH, erfolgt ist. Einrichtungen, die in der Form privatrechtlicher Gesellschaften betrieben werden und deren Anteile **nur** von juristischen Personen des öffentlichen Rechts gehalten werden (sog. „Eigengesellschaften“), fallen nicht unter § 4 Nr. 14 Buchst. b S. 1 UStG; für sie ist § 4 Nr. 14 Buchst. b S. 2 UStG relevant.³⁷⁶

176

Auch amtlich anerkannte Verbände der freien Wohlfahrtspflege sind **keine** juristischen Personen des **öffentlichen** Rechts, so dass z. B. ein von einem solchen Verband betriebenes Krankenhaus **keine** Einrichtung im Sinne des § 4 Nr. 14 Buchst. a S. 1 UStG ist.³⁷⁷ Ggf. kommt hier aber die Steuerbefreiung einer anderen Regelung des § 4 Nr. 14 Buchst. b Satz 2 UStG (bzw. des § 4 Nr. 18 UStG) in Betracht.

177

Mit dem Betrieb von Einrichtungen im Sinne des § 4 Nr. 14 Buchst. b UStG – also **insbesondere von Krankenhäusern, Medizinischen Versorgungszentren sowie Vorsorge- und Rehabilitationseinrichtungen** – sind (nach Auffassung der Finanzverwaltung) solche Umsätze eng verbunden – und damit **umsatzsteuerfrei** –, die **für diese Einrichtungen** nach der Verkehrsauffassung³⁷⁸ typisch und unerlässlich sind, regelmäßig und allgemein beim laufenden Betrieb vorkommen und damit **unmittelbar oder mittelbar**³⁷⁹ zusammenhängen.³⁸⁰ Nach ständiger Rechtsprechung des EuGH sind die Steuerbefreiungsbegriffe des EU-Rechts – und damit letztlich auch des deutschen Rechts – **eng auszulegen**.³⁸¹ Die OFD Frankfurt hat diese Grundsätze in einer Verfügung vom 6.2.2012³⁸² noch einmal bestätigt: „Umsätze eines Krankenhauses sind nicht mehr eng verbunden i. S. des § 4 Nr. 14 Buchst. b UStG, wenn die ihnen zugrundeliegenden Leistungen in einem abgrenzbaren Bereich außerhalb der typischen Tätigkeit der Einrichtung erbracht werden. Das ist insbesondere dann der Fall, wenn das Krankenhaus mit diesen Leistungen in eine gewisse Konkurrenz zu anderen nicht begünstigten Unternehmen tritt. Zweifelsfälle sind dabei nach der Verkehrsanschauung zu beurteilen.“

178

Außerdem dürfen die Umsätze **nicht im Wesentlichen dazu bestimmt** sein, den Einrichtungen **zusätzliche Einnahmen** durch Tätigkeiten zu verschaffen, die in **unmittelbarem Wettbewerb zu umsatzsteuerpflichtigen** Umsätzen anderer Unternehmer stehen,³⁸³ wie dies z. B. bei der Besuchercafeteria und der Lieferapotheke der Fall ist. Eine Wettbewerbssituation zu (gleichfalls) umsatzsteuerbefreiten Wettbewerbern, z. B. im Bereich der Erbringung heilkundlicher Leistungen im Bereich der Humanmedizin zu Krankenhäusern anderer Träger, zu Medizinischen Versorgungszentren oder zu niedergelassenen Ärzten, ist demgegenüber unschädlich. Hierbei wird der Wettbewerb zu umsatzsteuerpflichtigen Privatkliniken, welche die Voraussetzungen des § 4 Nr. 16 Buchst. b UStG a. F. (bzw. des § 4 Nr. 14 UStG n. F.) nicht erfüllen, von der Finanzverwaltung (bisher) nicht problematisiert. Dies ist m. E. zutreffend, weil die Steuerpflicht bei diesen Privatkliniken nicht dem Grunde nach gegeben ist, sondern (nur), weil sie die gesetzlich vorgesehenen Voraussetzungen tatsächlich nicht erfüllen können und/oder wollen.

179

Im Schrifttum wird die Rechtsauffassung der Finanzverwaltung bei der Umsatzsteuerbefreiung einzelner Leistungen eines Krankenhauses oder eines Medizinischen Versorgungszentrums bzw. einer Vorsorge- oder Rehabilitationseinrichtung mit der Maßgabe akzeptiert, dass weniger auf die Verkehrsauffassung als auf den

³⁷⁶ Vgl. auch Abschn. 4.14.7 Abs. 5 Satz 3 UStAE.

³⁷⁷ Hölzer in: Rau/Dürrwächter/Flick/Geist: Umsatzsteuergesetz Kommentar, Stand: April 2010, § 4 Nr. 14 Anm. 155.

³⁷⁸ Im Schrifttum wird zu Recht betont, dass es hier weniger auf die Verkehrsauffassung als auf die **therapeutische Unerlässlichkeit** der Nebenleistungen für die Erreichung des mit der Krankenhausbehandlung verfolgten Zwecks ankommt; vgl. Hölzer in: Rau/Dürrwächter/Flick/Geist: Umsatzsteuergesetz Kommentar, Stand: April 2010, § 4 Nr. 14 Anm. 206.

³⁷⁹ Bei (bloßem) **mittelbarem** Bezug eines Umsatzes zum laufenden Betrieb liegt wohl gemeinnützigkeitsrechtlich **generell ein steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb** im Sinne des § 64 AO vor, der allerdings **umsatzsteuerbefreit sein kann**.

³⁸⁰ Abschn. 4.14.6 Abs. 1 Satz 1 UStAE.

³⁸¹ Hölzer in: Rau/Dürrwächter/Flick/Geist: Umsatzsteuergesetz Kommentar, Stand: April 2010, § 4 Nr. 16, Anm. 201 und die dort zitierte EuGH-Rechtsprechung.

³⁸² Az.: S 7170 A – 92 – St 112, DStR 2012, S. 908.

³⁸³ Abschn. 4.14.6 Abs. 1 Satz 2 UStAE.

Zweck der Umsätze abzustellen ist.³⁸⁴ Erforderlich ist danach ein **notwendiger Zusammenhang** mit dem sozialfürsorgischen Tätigkeitsbereich der genannten stationären Leistungserbringer. Im Einzelfall ist bei der Beurteilung derartiger Leistungen auch der **Zweck der Befreiungsvorschrift** zu berücksichtigen. Diese Vorschrift soll nämlich **vorrangig die Sozialversicherungsträger** als Kostenträger für ihre Versicherten (und – typischerweise – die selbst zahlenden Privatpatienten), nicht aber den Träger der jeweiligen Einrichtung **begünstigen**.³⁸⁵ Nach neuer Rechtsprechung insbesondere des EuGH soll alleiniger Normzweck dieser Befreiungsvorschrift sein, die Kosten des Gesundheitswesens bei medizinisch-therapeutisch notwendigen Leistungen nicht zusätzlich um die Umsatzsteuer zu erhöhen. Es wird hierbei auf den Endverbraucher abgestellt.

180

Zu den **umsatzsteuerbefreiten** „eng verbundenen“ Umsätzen (im Sinne des § 4 Nr. 14 Buchst. b UStG n. F.) zählen – **unter Beachtung der** vorgenannten „**Wettbewerbsklausel**“ – vor allem die nachfolgend in den Rn. 180 bis 194 angesprochenen Leistungen, die im Umsatzsteuer-Anwendungserlass vom 1.10.2010 im Einzelnen bezeichnet werden.³⁸⁶ Umsatzsteuerbefreit ist danach zunächst die stationäre oder teilstationäre Aufnahme von Patienten, deren ärztliche und pflegerische Betreuung einschließlich der Lieferungen der zur Behandlung erforderlichen Medikamente.

181

Die im Zusammenhang mit einem **Schwangerschaftsabbruch** nach § 218a des Strafgesetzbuches (StGB) stehenden ärztlichen Leistungen stellen nach Auffassung der Finanzverwaltung umsatzsteuerfreie Heilbehandlungsleistungen dar; dies gilt auch für die nach §§ 218b, 219 StGB vorgesehene Sozialberatung durch einen Arzt.³⁸⁷ Bei den sonstigen Leistungen eines Arztes im Zusammenhang mit **Empfängnisverhütungsmaßnahmen** handelt es sich gleichfalls um umsatzsteuerfreie Heilbehandlungsleistungen. Die sonstigen ärztlichen Leistungen bei Schwangerschaftsabbrüchen und Empfängnisverhütungsmaßnahmen sind auch steuerfrei, wenn sie von Einrichtungen nach § 4 Nr. 14 Buchst. b UStG (z. B. Krankenhäusern) ausgeführt werden.³⁸⁸ Diese Rechtsauffassung wird von der Rechtsprechung aber bestritten, jedenfalls für den Regelfall. So hat das Niedersächsische Finanzgericht im rechtskräftigen Urteil vom 18.10.2007³⁸⁹ grundsätzlich entschieden, dass eine Schwangerschaft – auch eine ungewollte – keine Krankheit ist, weil hierunter „ein regelwidriger Körper- oder Geisteszustand, der ärztlicher Beratung bedarf und/oder Arbeitsfähigkeit zur Folge hat“, zu verstehen wäre, wozu eine Schwangerschaft gerade nicht gehört. Regelwidrig ist nach dieser Rechtsprechung dabei ein Körper- oder Geisteszustand, der vom Leitbild des gesunden Menschen dergestalt abweicht, dass die betreffende Person zur Ausübung der normalen psycho-physischen Funktionen nicht in der Lage ist. Daher ist eine Schwangerschaft auch mit den einhergehenden Beschwerden und Gefährdungen von Mutter und Kind nicht als Krankheit oder Gesundheitsstörung anzusehen. Nur wenn mit einer Schwangerschaftsverhütung von der Patientin die Gefahr einer schwerwiegenden Schädigung des körperlichen oder geistig-seelischen Gesundheitszustands abgewendet werden soll – sei es auf Grund ihrer generellen gesundheitlichen Konstitution oder sei es infolge einer anderweitig notwendigen Krankenbehandlung –, kann eine medizinisch indizierte Krankenbehandlung vorliegen. Als Beispiel hierfür zu nennen ist der Fall, dass auf Grund einer Erkrankung Arzneimittel benötigt werden, die eine embryonale Schädigung befürchten lassen. Außerdem könnte dies bei einer behinderten Patientin der Fall sein, wenn sie aus medizinischen Gründen nicht schwanger werden darf.

182

Umsatzsteuerbefreit ist auch die Behandlung und Versorgung ambulanter Patienten des Krankenhauses.³⁹⁰

183

³⁸⁴ Hölzer in: Rau/Dürrwächter/Flick/Geist: Umsatzsteuergesetz Kommentar, Stand: April 2010, § 4 Nr. 14 Anm. 201.

³⁸⁵ BFH vom 18.10.1990, Az.: V R 35/85, BStBl 1991 II S. 157.

³⁸⁶ Abschn. 4.14.6 Abs. 2 UStAE i.d.F. des BMF-Schreibens vom 12.12.2011, Az.: IV D 3 – S 7015/11/10003, BStBl 2011 I S. 1289.

³⁸⁷ Abschn. 4.14.2 Abs. 3 Satz 1 UStAE; vgl. auch OFD Frankfurt/Main vom 7.2.2013, Az.: S 7170 A – 69 – St 112.

³⁸⁸ Abschn. 4.14.2 Abs. 3 S. 2 f. UStAE.

³⁸⁹ Az.: 5 K 282/06, EFG 2008, S. 339, das Revisionsverfahren beim BFH mit dem Az. XI R 83/07 durch Beschluss vom 1.4.2009 in der Hauptsache erledigt.

³⁹⁰ Hinsichtlich der Umsatzsteuerpflicht der Medikamentenabgabe an ambulante Krankenhauspatienten vgl. aber die später folgenden Hinweise.

In die Umsatzsteuerbefreiung des § 4 Nr. 14 UStG einbezogen werden ferner die Lieferungen von Körperersatzstücken und orthopädischen Hilfsmitteln, soweit sie **unmittelbar** mit einer Leistung im Sinne des § 4 Nr. 14 Buchst. b UStG in Zusammenhang stehen, also insbesondere unmittelbar im Rahmen einer Operation verwendet werden (z. B. besonders gearbeitete und dem körperlichen Gebrechen angepasste Bänder oder Krücken)³⁹¹.

184

Auch die Überlassung von Einrichtungen (z. B. Operationssaal, Röntgenanlage, **medizinisch-technische Großgeräte**) und die damit verbundene Gestellung von medizinischem Hilfspersonal **durch Einrichtungen nach § 4 Nr. 14 Buchstabe b UStG an andere Einrichtungen dieser Art**,³⁹² an angestellte Ärzte für deren selbstständige Tätigkeit und an niedergelassene Ärzte zur Mitbenutzung sind als eng verbundener Umsatz im Sinne des § 4 Nr. 14 Buchst. b UStG anzusehen.³⁹³

185

Nicht ausdrücklich angesprochen insoweit seitens des Bundesfinanzministeriums die Überlassung von Einrichtungen und die damit verbundene Gestellung von medizinischem Hilfspersonal an Einrichtungen im Sinne des § 4 Nr. 16 UStG, also z. B. an stationäre Pflegeeinrichtungen. Insoweit dürfte – jedenfalls nach Auffassung der Finanzbehörden – grundsätzlich keine Umsatzsteuerbefreiung gemäß § 4 Nr. 14 UStG gegeben sein. Allerdings müssten die nachfolgend unter Rn. 186 angesprochenen Überlegungen m. E. zur Umsatzsteuerbefreiung führen (können) bei der Gestellung von Ärzten und medizinischem Hilfspersonal an (vollstationäre) Pflegeeinrichtungen, außerdem bei der Überlassung von medizinischem Personal, das ausschließlich für sog. Springerzwecke eingestellt worden ist.

186

In Abschn. 4.14.6 Abs. 2 UStAE wird auch die (**bloße**) Gestellung von medizinischem Hilfspersonal an angestellte Ärzte für deren selbstständige Tätigkeit und an niedergelassene Ärzte nicht ausdrücklich thematisiert. Der Bundesfinanzhof beurteilt derartige Personalgestellungen dann als umsatzsteuerfrei, wenn die Personalgestellung durch ein Krankenhaus für die ärztliche Versorgung seiner Krankenhauspatienten **unerlässlich** ist, in Ausnahmefällen – unter Würdigung aller Umstände des Einzelfalls – sogar dann, wenn die Arztpraxis nicht nur die Krankenhauspatienten, sondern auch andere (eigene) Patienten (der Arztpraxis) versorgt. Es spielt dabei keine Rolle, dass durch die Personalgestellung kein Leistungsaustausch zu den Krankenhauspatienten besteht. Als unerlässlich mit der Heilbehandlung kann deshalb im Einzelfall eine Personalgestellung anzusehen sein, die sich auf die Kosten der medizinischen Behandlung der Krankenhauspatienten – günstig – auswirkt, ferner dazu dient, die Krankenhauspatienten optimal ärztlich zu versorgen und auf Grund der Arbeitsmarktsituation keinen schädlichen Wettbewerb mit gewerblichen Unternehmen darstellt.

187

In Abschn. 4.14.6 Abs. 2 Nr. 4 UStAE ist **nicht** festgelegt, welche Geräte als medizinisch-technische Großgeräte anzusehen sind. Nach den Verfügungen der OFD Hannover vom 15.6.2005³⁹⁴ bzw. der OFD Frankfurt/Main vom 6.2.2012³⁹⁵ gelten als Großgeräte im Sinne dieser Regelung: Linkskatheter-Messplätze (LHM), Computer-Tomographie-Geräte (CT), Kernspintomographie-Geräte (MR), Positronen-Emissions-Computer-Tomographen (PET), Linearbeschleuniger (LIN), Telecobalt-Geräte (Co-60), Geräte zur extrakorporalen Stoßwellen-Lithotripsie (LIT) wie Nierenlithotripter (NIL) und Gallenlithotripter (GAL) sowie diagnostische Bio-Magnetismus-Anlagen (BMA).³⁹⁶

³⁹¹ Hölzer in: Rau/Dürrwächter/Flick/Geist: Umsatzsteuergesetz Kommentar, Stand: April 2010, § 4 Nr. 16, Anm. 73.

³⁹² Damit sind alle Einrichtungen gemeint, die in § 4 Nr. 14 Buchst. b (Doppelbuchst. aa bis hh) UStG genannt sind, also insbesondere Krankenhäuser mit einer Zulassung nach § 108 SGB V, Medizinische Versorgungszentren im Sinne des § 95 SGB V, Rehabilitationseinrichtungen mit Verträgen gemäß § 21 SGB IX und Hospize mit Verträgen nach § 39a Abs. 1 SGB V.

³⁹³ Abschn. 4.14.6 Abs. 2 Nr. 4 UStAE i.d.F. des BMF-Schreibens vom 12.12.2011, Az.: IV D 3 – S 7015/11/10003, BStBl 2011 I S. 1289; die bisherige Nr. 5 des Abschn. 4.14.6 Abs. 2 UStAE, welche die Überlassung medizinisch-technischer Großgeräte zum Gegenstand hatte, ist aufgehoben worden.

³⁹⁴ Az.: S 7172 – 9 – StO 181, Umsatzsteuer-Rundschau 2006, S. 365.

³⁹⁵ Az.: S 7170 A – 92 – St – 112, DStR 2012, S. 908.

³⁹⁶ Vgl. auch Binger: Umsatzsteuer für ärztliche Leistungen gemäß § 4 Nr. 14 UStG. In: Das Krankenhaus 2010, S. 1225.

188

Der Anfall von Umsatzsteuer kann evtl. dadurch vermieden werden, dass **keine Gestellung**, sondern eine **Beistellung** von Personal vorgenommen wird.

189

Hierzu darf das vom Auftraggeber einer sonstigen Leistung, z. B. einer Dienstleistung, dem Auftraggeber zur Erbringung dieser sonstigen Leistung überlassene Personal **nur im Rahmen der Leistung des Auftragnehmers für den Auftraggeber eingesetzt** werden. Der Einsatz dieses Personals des Auftraggebers für Umsätze des Auftragnehmers **an Drittkunden muss vertraglich und tatsächlich ausgeschlossen** sein. Der Auftragnehmer hat dies sicherzustellen und trägt hierfür die objektive Beweislast. Die Entlohnung muss weiterhin ausschließlich durch den Auftraggeber erfolgen. Ihm allein muss auch grundsätzlich das Weisungsrecht obliegen.³⁹⁷

190

Von der Umsatzsteuerbefreiung des § 4 Nr. 14 Buchst. b UStG erfasst sind ferner die Lieferungen von Gegenständen des Anlagevermögens, z. B. Röntgeneinrichtungen, Krankenfahrstühle und sonstige Einrichtungsgegenstände. Diese Regelung ist m. E. sachlich unzutreffend, weil insoweit keine heilkundliche Tätigkeit erfolgt. Sie ist auch überflüssig, weil § 4 Nr. 28 UStG derartige Sachverhalte ganz generell für umsatzsteuerfrei erklärt.

191

Im Umsatzsteuer-Anwendungserlass nicht ausdrücklich angesprochen sind die **Beherbergung und Beköstigung sog. Begleitpersonen**.³⁹⁸ Der EuGH hat im Urteil vom 1.12.2005³⁹⁹ dazu entschieden, dass die entgeltlichen Beköstigungen und Unterbringungen sog. Begleitpersonen grundsätzlich keine umsatzsteuerfreien „eng verbundenen“ Leistungen darstellen. Soweit allerdings die Beherbergung und Verpflegung von Begleitpersonen (insbesondere in Reha-Kliniken) unter der Voraussetzung stehen, dass sie zur Erreichung der mit der Krankenhausbehandlung verfolgten Zeile unerlässlich sind und die Unerlässlichkeit einer gerichtlichen Überprüfung standhält, liegen sog. Nebenleistungen zur umsatzsteuerfreien Hauptleistung „Krankenhausbehandlung“ vor, die umsatzsteuerlich wie die Hauptleistung zu bewerten sind. Für den Nachweis der Unerlässlichkeit reicht es aber nicht (pauschal) aus, dass sich die Begleitperson an der Versorgung und Betreuung der Patienten beteiligt und dass eine Bestätigung des behandelnden (einweisenden) Arztes oder des aufnehmenden Klinikarztes hierüber und über die medizinische Notwendigkeit einer Begleitperson vorliegt. Vielmehr sollte eine zeitnah mit der Krankenseinweisung erstellte ärztliche Dokumentation des behandelnden Krankenhausarztes, in der die therapeutische Unerlässlichkeit der Beherbergung und Verpflegung für die jeweilige Begleitperson festgestellt ist, vorgelegt werden können.

192

Die Anwendung dieser Rechtsauffassung durch die Finanzbehörden ist nicht einheitlich. Die OFD Frankfurt gewährt eine Umsatzsteuerbefreiung für die Beherbergung und Verpflegung von ärztlich verordneten Begleitpersonen von Patienten, wenn sie an der Versorgung der Patienten beteiligt sind und ihre Anwesenheit für die Behandlung oder den Behandlungserfolg medizinisch notwendig ist. Die medizinische Notwendigkeit muss durch eine Bestätigung des behandelnden Arztes - einweisender Arzt oder auch der aufnehmende Klinikarzt - nachgewiesen werden.⁴⁰⁰ Die frühere, auch von den Finanzbehörden akzeptierte Handhabung, dass die Beherbergung und Verpflegung von Begleitpersonen insbesondere bei Kindern bis zu 14 Jahren und bei Schwerbehinderten als medizinisch zweckmäßig unterstellt wird, ist wohl nicht mehr aufrecht zu erhalten. Die Betreuung von Patientenkindern, z. B. bei psychiatrisch erkranktem Elternteil, ist bei entsprechender, eine medizinische Notwendigkeit belegender ärztlicher Dokumentation ein eng verbundener, umsatzsteuerfreier Umsatz.⁴⁰¹ Das FG Münster hat andererseits mit Urteil vom 19.11.2013⁴⁰² einer rechtsfähigen Körperschaft des

³⁹⁷ Vgl. Abschn. 1.1 Abs. 6 und 7 UStAE. sowie *BFH* vom 6.12.2007, Az.: V R 42/06: „Überlässt der Auftraggeber dem Auftragnehmer bei ihm, dem Auftraggeber, angestellte Mitarbeiter unentgeltlich lediglich zur Durchführung des konkreten Auftrages (sog. Personalbeistellung), liegt keine sonstige Leistung im Sinne des § 3 Abs. 9 UStG vor.“

³⁹⁸ Vgl. hierzu (aus eher fiskalischer Sicht) auch Böhme: Begleitpersonen in Krankenhäusern aus umsatzsteuerlicher Sicht. In: *DStZ* 2011, S. 825.

³⁹⁹ Az.: Rs. C-394/04 und C-395/04, Umsatzsteuer-Rundschau 2006, S. 171.

⁴⁰⁰ *OFD Frankfurt* vom 6.2.2012, S 7170 A - 92 - St 112 unter Verweis auf *BMF* vom 9.11.1999, Az.: IV D 2 - S-7172 - 30/99.

⁴⁰¹ So auch Hölzer in: *Rau/Dürrwächter/Flick/Geist, Umsatzsteuergesetz Kommentar*, Stand: April 2010, § 4 Nr. 14 Anm. 208.

öffentlichen Rechts mit Selbstverwaltung im Sinne von § 29 SGB IV, welche als Regionalträger Aufgaben der gesetzlichen Rentenversicherung in Deutschland wahrnimmt und zu deren Aufgaben nach § 9 SGB VI die Leistungen zur medizinischen Rehabilitation, Leistungen zur Teilhabe am Arbeitsleben sowie ergänzende Leistungen gehören, um den Auswirkungen einer Krankheit oder einer körperlichen, geistigen oder seelischen Behinderung auf die Erwerbsfähigkeit der Versicherten entgegenzuwirken oder sie zu überwinden und dadurch Beeinträchtigungen der Erwerbsfähigkeit der Versicherten oder ihr vorzeitiges Ausscheiden aus dem Erwerbsleben zu verhindern oder sie möglichst dauerhaft in das Erwerbsleben wieder einzugliedern, die Umsatzsteuerbefreiung nach § 4 Nr. 15 Buchst. b UStG sowie nach § 4 Nr. 14 UStG für die Unterkunft und Verpflegung von Begleitpersonen versagt, jedenfalls für den Fall, dass keine ärztliche Feststellung der medizinischen Notwendigkeit erfolgt oder deren genereller Vermutung bei Minderjährigen und Schwerstbehinderten anzunehmen ist.

193

Infektionshygienische Leistungen eines Arztes, die dieser für andere Ärzte **und/oder Krankenhäuser** erbringt, damit diese ihre Heilbehandlungsleistungen ordnungsgemäß unter Beachtung der für sie nach dem IfSG bestehenden Verpflichtungen erbringen, sind als Heilbehandlungsleistung nach § 4 Nr. 14 Buchst. e UStG (in der Fassung des Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetzes) steuerfrei.⁴⁰³ Vor diesem Hintergrund spricht vieles dafür, dass auch die Leistungen von Honorarärzten bzw. Konsiliarärzten im Krankenhaus umsatzsteuerfrei sind.⁴⁰⁴

194

Sollte die vorstehend in Rn. 193 dargestellte Rechtslage nicht zutreffend sein, müssten auch die Leistungen eines Belegarztes, der seine Leistung in einem Krankenhaus erbringt, umsatzsteuerpflichtig sein, ebenso wie die Leistungen eines Krankenhausarztes im Rahmen seiner Privatambulanz im Krankenhaus. Dies wird aber vom Bundesfinanzhof⁴⁰⁵ und auch von der Finanzverwaltung⁴⁰⁶ (zu Recht) anders gesehen.

195

Nicht zu den eng verbundenen Umsätzen im Sinne des § 4 Nr. 14 Buchst. b UStG gehören insbesondere⁴⁰⁷ die nachfolgend in den Rn. 196 bis 212 angesprochenen Sachverhalte.

196

Umsatzsteuerpflichtig ist zunächst die entgeltliche Abgabe von Speisen und Getränken an Besucher.

197

Die Umsatzsteuerpflicht besteht auch dann, wenn die Besucherbeköstigung nur von untergeordneter Bedeutung ist.⁴⁰⁸ Es gibt insoweit **keine** Bagatellgrenze. Eine Nichtbesteuerung der Lieferungen von Speisen und Getränken an Besucher durch eine Einrichtung im Sinne von § 4 Nr. 14 Buchst. b UStG ist deshalb nur möglich, wenn die Umsätze an Besucher (zusammen mit **allen** übrigen steuerpflichtigen Umsätzen dieser Einrichtung) die Anwendung der sog. **Kleinunternehmerregelung** nach § 19 UStG zulassen, also wenn der von dieser Einrichtung erzielte steuerpflichtige Umsatz (zuzüglich Umsatzsteuer) im vorangegangenen Kalenderjahr 17.500 Euro nicht überstiegen hat und im laufenden Kalenderjahr 50.000 Euro voraussichtlich nicht übersteigen wird.

⁴⁰² Az.: 15 K 2352/10 U.

⁴⁰³ Vgl. auch *BFH* vom 18.8.2011, Az.: V R 27/10, *BFH/NV* 2011, S. 2214.

⁴⁰⁴ Vgl. im Einzelnen *Klaßmann*, Besteuerung und Bilanzierung von Honorarärzten. In: *Der Krankenhaus-Justitiar*, Sonderheft 2013, S. 28 und *Klaßmann*: Umsatzsteuerliche Beurteilung der Leistungen von Honorarärzten im Krankenhaus. In: *Das Krankenhaus* 2012, S. 132; vgl. auch *Mareck/Elger*: Umsatzsteuerpflicht entschärft. In: *f&w* 3/2012, S. 305.

⁴⁰⁵ *BFH* vom 18.8.2011, Az.: V R 27/10, *BFH/NV* 2011, S. 2214.

⁴⁰⁶ Abschn. 4.14.2 Abs. 2 Satz 2 UStAE.

⁴⁰⁷ Die Auflistung ist **nur beispielhaft**; keine Aussagen finden sich im UStAE z. B. zu entgeltlichen Besucher- und Mitarbeiterparkplätzen oder zur entgeltlichen Überlassung des Rechts zur Aufstellung von Automaten im Krankenhaus oder zu entgeltlichen Verwaltungsdienstleistungen für Dritte (auch für andere Krankenhäuser); in allen Fällen ist Umsatzsteuerpflicht gegeben; zum letztgenannten Sachverhalt vgl. *Krupske*: Betätigungsfelder von Krankenhäusern aus umsatzsteuerlicher Sicht. In: *DStZ* 2001, S. 586 – unter 4.

⁴⁰⁸ Bayerisches Staatsministerium der Finanzen vom 5.8.1998, Az.: 36 – S 7172 – 18/10 – 38156, *UVR* 1999, S. 37.

198

Die Speisenversorgung der (stationären bzw. teilstationären) Krankenhauspatienten ist umsatzsteuerfrei. Bei ambulanten Krankenhauspatienten spricht vieles für eine Umsatzsteuerpflicht, weil diese Patienten die Speisen regelmäßig selbst bezahlen. Bis zum 31.12.2004 war die Lieferung zusätzlicher Getränke an Patienten (aus Billigkeitsgründen) von der Umsatzsteuer befreit. Dies gilt seit dem 1.1.2005 nicht mehr.⁴⁰⁹ M. E. umfasst die Steuerpflicht (seit dem 1.1.2005) auch den Verkauf anderer Artikel, z. B. von (zusätzlichen) Hygieneartikeln, Süßigkeiten, Zeitungen, Zeitschriften.

199

Die **Beköstigung der Krankenhausmitarbeiter** ist im Umsatzsteuer-Anwendungserlass nicht ausdrücklich angesprochen. Sie ist gleichwohl (seit 2005) umsatzsteuerpflichtig,⁴¹⁰ und zwar zumeist zum Regelsteuersatz von derzeit 19 %, vor allem,⁴¹¹ wenn Verzehreinrichtungen, z. B. Räumlichkeiten, (Steh-)Tische, Bänke oder Stühle, zur Verfügung gestellt werden und wenn diese Verzehreinrichtungen auch tatsächlich genutzt werden, also Speisen nicht lediglich „zum Mitnehmen“ abgegeben werden.⁴¹² Sie betrifft alle Krankenhausmitarbeiter, also neben dem ärztlichen und pflegerischen Personal auch das Verwaltungs- und Büropersonal sowie Auszubildende und Praktikanten, die nicht Angestellte des Krankenhauses sind, aber wie eigene Arbeitnehmer in den Arbeitsprozess des Krankenhauses eingebunden sind.

200

Umsatzsteuerpflichtig sind ferner die Lieferungen von Arzneimitteln an das Personal oder Besucher sowie die Abgabe von Medikamenten gegen gesondertes Entgelt an ehemals ambulante oder stationäre Patienten zur Überbrückung.

201

Auch die Arzneimittellieferungen einer Krankenhausapotheke an Krankenhäuser anderer Träger⁴¹³ (sog. „**Lieferapotheke**“) sowie die entgeltlichen Medikamentenlieferungen an ermächtigte Ambulanzen des Krankenhauses, an Polikliniken, an Institutsambulanzen, an sozialpädiatrische Zentren – soweit es sich in diesen Fällen nicht um nicht steuerbare Innenumsätze des Trägers der jeweiligen Krankenhausapotheke handelt⁴¹⁴ und

⁴⁰⁹ Abschn. 100 Abs. 2 Nr. 4 UStR **2002**, der diese Umsatzsteuerbefreiung vorsah, ist durch die UStR **2005** zum 1.1.2005 aufgehoben worden; vgl. auch *OFD Frankfurt*, Verfügung vom 11.3.2010, Az.: S 7172 A – 7 – St 112.

⁴¹⁰ Abschn. 100 Abs. 2 Nr. 5 UStR **2002**, der die Umsatzsteuerbefreiung der Gewährung von Beherbergung, Beköstigung und sonstigen Naturalleistungen an das Personal eines Krankenhauses vorsah, ist durch die UStR **2005** zum 1.1.2005 aufgehoben worden.

⁴¹¹ Für die Abgrenzung von Lieferungen und Sonstigen Leistungen bei der Abgabe von Speisen und Getränken vgl. aktuell die *BMF*-Schreiben vom 20.3.2013, Az.: V D 2 - S 7100/07/10050-06, BStBl 2013 I S. 444 und vom 4.11.2013, Az.: IV D 2 - S 7100/07/10050-06, BStBl 2013 I S. 1385, welche mit Wirkung vom 1.7.2011 die bis dahin maßgeblichen *BMF*-Schreiben vom 16.10.2008, Az.: IV B 8 – S 7100/07/10050, BStBl 2008 I S. 949 und vom 29.3.2010, Az.: IV D 2 – S 7100/07/10050, BStBl 2010 I S. 330 ersetzt haben; beruft sich ein Unternehmer für vor dem 1.10.2013 ausgeführte Umsätze auf eine nach diesen (früheren) Schreiben **günstigere** Besteuerung, wird dies von den Finanzbehörden nicht beanstandet; beruft er sich für vor dem 1.10.2013 ausgeführte Umsätze auf eine nach diesen Schreiben **ungünstigere** Besteuerung, wird dies - auch für Zwecke des Vorsteuerabzugs des Leistungsempfängers - ebenfalls nicht beanstandet. Im Übrigen ist die Rechtsentwicklung wohl noch nicht völlig abgeschlossen; vgl. dazu aktuell *BFH* vom 11.4.2013, Az.: V R 28/12, *MwStR* 2013, S. 592: „Bei der Abgrenzung von Lieferungen und sonstigen Leistungen ist auch im Bereich der Restaurationsumsätze auf die vom einzelnen Unternehmer erbrachte Leistung abzustellen. Leistungen mehrerer Unternehmer können nur bei Vorliegen eines Gestaltungsmissbrauchs (§ 42 AO) zusammengefasst werden.“ Zur aktuellen Diskussion bezüglich des zutreffenden Steuersatzes vgl. auch Michel, Essen und Trinken zum ermäßigten oder zum regulären Steuersatz? In: *Umsatzsteuer-Rundschau* 2013, S. 652, sowie Weber, Die umsatzsteuerrechtliche Behandlung von Verzehrumsätzen. In: *UVR* 2013, S. 141.

⁴¹² Zum Umsatzsteuersatz bei der Speisenversorgung vgl. auch *OFD Niedersachsen* vom 28.3.2013, Az.: S 7100 – 441 – St 171, *MwStR* 2013, S. 387 („Umsatzsteuer; Abgrenzung bei Restaurationsleistungen“).

⁴¹³ *BFH* vom 18.10.1990, Az.: V R 76/89, BStBl 1991 II S. 268.

⁴¹⁴ Auch Umsätze im Rahmen einer umsatzsteuerlichen Organschaft sind – als Innenumsätze – nicht mit Umsatzsteuer belastet.

an öffentliche Apotheken⁴¹⁵ sind umsatzsteuerpflichtig.

202

Nicht umsatzsteuerbefreit sind weiterhin die Abgabe von Medikamenten zur unmittelbaren Anwendung durch ermächtigte Krankenhausambulanzen an Patienten während der ambulanten Behandlung sowie die Abgabe von Medikamenten durch Krankenhausapotheken an Patienten im Rahmen der ambulanten Behandlung im Krankenhaus.

203

Derzeit besonders **strittig** ist die umsatzsteuerliche Beurteilung der Abgabe von Zytostatika an onkologische (ehemalige) Patienten. Die Finanzverwaltung geht generell von einer Umsatzsteuerpflicht zum Regelsteuersatz von derzeit 19 % aus. Demgegenüber wenden betroffene Krankenhäuser häufig mit überzeugenden Argumenten die Umsatzsteuerbefreiung des § 4 Nr. 14 Buchst. b UStG an. Es sind erste finanzgerichtliche Verfahren hierzu anhängig⁴¹⁶. Eine endgültige Entscheidung wird der EuGH zu treffen haben. Bei ihm ist unter dem Az. Rs. C-366/12 (Klinikum Dortmund) ein Verfahren anhängig, welches der BFH in einem bei ihm anhängigen Verfahren mit dem Aktenzeichen V R 19/11 initiiert hat. Der BFH hat dem EuGH folgende Fragen vorgelegt, um das bei ihm anhängige Verfahren abschließen zu können:

- 1. Muss es sich bei dem eng verbundenen Umsatz um eine Dienstleistung gemäß Art. 6 Abs. 1 der Richtlinie 77/388/EWG handeln?
- 2. Falls Frage 1 zu verneinen ist: Liegt ein mit einer Krankenhausbehandlung oder ärztlichen Heilbehandlung eng verbundener Umsatz nur vor, wenn dieser Umsatz durch denselben Steuerpflichtigen erbracht wird, der auch die Krankenhausbehandlung oder ärztliche Heilbehandlung erbringt?
- 3. Falls Frage 2 zu verneinen ist: Liegt ein eng verbundener Umsatz auch dann vor, wenn die Heilbehandlung nicht nach Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. b der Richtlinie 77/388/EWG, sondern nach Buchst. c dieser Bestimmung steuerfrei ist?

Die Entscheidung des EuGH ist bis zur Fertigstellung dieses Manuskriptes noch nicht erfolgt. Allerdings hat der Generalanwalt mit Datum vom 26.09.2013 seine Schlussanträge formuliert, in denen er u.a. ausgeführt hat:

- „Frage 1:

17. Alle Parteien, die Erklärungen eingereicht haben, sind der Auffassung, dass der Ausdruck „eng verbundene Umsätze“ in Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. b der Sechsten Richtlinie sowohl die Lieferung von Gegenständen als auch Dienstleistungen erfasst. Dem stimme ich zu. ...

- Frage 2:

... 25. Das Klinikum Dortmund und die Kommission sind der Ansicht, dass eine Leistung nicht unbedingt von der Person erbracht zu werden braucht, die die „Krankenhausbehandlung oder ärztliche Heilbehandlung“ erbringt, um unter die Befreiung für „eng verbundene Umsätze“ nach Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. b der Sechsten Richtlinie zu fallen.

26. Die deutsche Regierung ist entgegengesetzter Auffassung. ..., wonach Befreiungen von der Mehrwertsteuer eng auszulegen sind, vertritt sie die Ansicht, dass die Behandlung und die verbundenen Umsätze von ein und derselben Person erbracht werden müssen.

27. Dem stimme ich nicht zu. ...

- Frage 3:

... 30. Das nationale Gericht möchte wissen, ob „eng verbundene Umsätze“ nach Art. 13 Teil Abs. 1 Buchst. b der Sechsten Richtlinie steuerbefreit sein können, wenn die Behandlung, mit der sie eng verbunden sind, selbst nicht nach dieser Vorschrift, sondern nach Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. c steuerbefreit ist.

⁴¹⁵ Auch die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 18 UStG (für Leistungen der amtlich anerkannten Verbände der freien Wohlfahrtspflege und der der freien Wohlfahrtspflege dienenden Körperschaften, die einem Wohlfahrtspflegeverband als Mitglied angeschlossen sind) kommt insoweit **nicht** in Betracht.

⁴¹⁶ Z. B. beim *FG Münster* unter dem Az. 5 K 435/09 U sowie beim *FG Kassel* unter dem Az. 6 K 83/09; bei den Verfahren geht es hinsichtlich der zutreffenden umsatzsteuerlichen Beurteilung vorrangig um die Umsatzsteuerbefreiung gemäß § 4 Nr. 14 UStG, hilfsweise – im Falle der Steuerpflicht – um die Anwendbarkeit des ermäßigten Steuersatzes gemäß § 12 Abs. 2 Nr. 8 UStG bei steuerbegünstigten Krankenhäusern.

Das Klinikum Dortmund bejaht diese Frage, während die deutsche Regierung und die Kommission sie verneinen. ...

40. Grundsätzlich scheint mir die Frage daher im Wesentlichen dahin zu beantworten zu sein, dass eine Lieferung von Medikamenten gemäß einer Verschreibung, die im Rahmen einer ärztlichen Behandlung ausgestellt wurde, nicht nach Art., 13 Teil A Abs. 1 Buchst. b der Sechsten Richtlinie von der Mehrwertsteuerbefreit sein kann, wenn die Heilbehandlung, mit der sie eng verbunden ist, selbst nicht nach dieser Vorschrift, sondern nach Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. c von der Mehrwertsteuer befreit ist.

41. Doch muss daraus nicht unbedingt folgen, dass die Lieferung der Medikamente unter den besonderen Umständen des Ausgangsverfahrens nicht selbst nach Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. c von der Mehrwertsteuer befreit sein kann. Die Lieferung könnte vielleicht nicht als „eng verbundener Umsatz“ angesehen werden, sondern als Lieferung, „die bei der Heilbehandlung unbedingt notwendig“ ist und sich „in tatsächlicher und in wirtschaftlicher Hinsicht von der Dienstleistung (nicht) trennen“ lässt, um es in den Worten auszudrücken, die der Gerichtshof im Urteil Kommission/Vereinigtes Königreich (Urteil vom 23.02.1988 – C-353/83) verwendet hat. ...“

204

Im – vorläufig nicht rechtskräftigen – Urteil vom 12.5.2011,⁴¹⁷ das in dem unter Rn. 203 angesprochenen BFH-Verfahren V R 19/11 bzw. dem EuGH-Verfahren Rs. C-366/12 (Klinikum Dortmund) zur Überprüfung steht, hatte das FG Münster entschieden, dass die Abgabe von Zytostatika im Rahmen ambulanter Krebstherapien an Krankenhauspatienten unter § 4 Nr. 16 Buchst. b UStG a. F. eng verbundene Umsätze darstellen. Für entsprechende Leistungen ab 1.1.2009, welche nach § 4 Nr. 14 Buchst. b UStG n. F. zu beurteilen sind, kann nichts Gegenteiliges gelten. Die Revision ist „wegen grundsätzlicher Bedeutung“ ausdrücklich zugelassen worden (§ 115 Abs. 2 FGO), weil sie Abschn. 100 Abs. 3 Nr. 4 UStR 2005 (jetzt Abschn. 4.14.6. UStAE) entgegensteht.⁴¹⁸

205

Als umsatzsteuerpflichtig beurteilt die Finanzverwaltung die Erstellung von Alkohol-Gutachten, Zeugnissen oder Gutachten über das Sehvermögen, über Berufstauglichkeit oder in Versicherungsangelegenheiten, Einstellungsuntersuchungen, Untersuchungsleistungen wie z. B. Röntgenaufnahmen zur Erstellung eines umsatzsteuerpflichtigen Gutachtens.⁴²⁰

206

Gleiches gilt für ästhetisch-plastische Leistungen, soweit ein therapeutisches Ziel nicht im Vordergrund steht. Eine generelle Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 14 UStG für ästhetisch-plastische Leistungen eines Chirurgen (Schönheitsoperationen) kommt nicht in Betracht. Es hängt von den Umständen des Einzelfalles ab, ob diese Leistung der medizinischen Betreuung eines Menschen durch das Diagnostizieren und Behandeln von Krankheiten oder anderen Gesundheitsstörungen dient und somit ein therapeutisches Ziel im Vordergrund steht (z. B. bei **Eingriff wegen psychischer Belastung**, nicht jedoch bei rein kosmetischen Eingriffen).⁴²¹ Indiz hierfür kann sein, dass die Kosten regelmäßig nicht durch Krankenversicherungen übernommen werden.⁴²² Der BFH hat sich im Übrigen aktuell mit verschiedenen umsatzsteuerlichen Fallgestaltungen im Zusammenhang mit ästhetisch-plastischen Leistungen befasst: Im Urteil vom 6.9.2011⁴²³ hat er **keine** Umsatzsteuerbefreiung für anästhesistische Leistungen bei Schönheitsoperationen gewährt, im Urteil vom 24.10.2011⁴²⁴ hat er **keine** Umsatzsteuerbefreiung für nicht medizinisch indizierte „Ohr-Anlegeoperationen“.

207

Auch die Leistungen zur Prävention und Selbsthilfe im Sinne des § 20 SGB V, die keinen unmittelbaren Krankheitsbezug haben, weil sie lediglich „den allgemeinen Gesundheitszustand verbessern und insbesondere einen Beitrag zur Verminderung sozial bedingter Ungleichheiten von Gesundheitschancen erbringen“ sollen – § 20 Abs. 1 Satz 2 SGB V –,⁴²⁵ sind nicht steuerbefreit.

⁴¹⁷ Az.: 5 K 435/09 U, EFG 2011, S. 1470.

⁴¹⁸ Az. des BFH: V R 19/11.

⁴²⁰ Abschn. 4.14.1 Abs. 5 Nr. 6 UStAE.

⁴²¹ Vgl. OFD Frankfurt vom 1.4.2009, Az.: S 7170 A – 69 – St 112.

⁴²² BFH vom 17.7.2004, Az.: V R 27/03, BStBl 2004 II S. 862.

⁴²³ Az.: V B 64/11, BFH/NV 2011, S. 2133.

⁴²⁴ Az.: XI B 654/11, BFH/NV 2012, S. 279.

⁴²⁵ BFH vom 7.7.2005, Az.: V R 23/04, BStBl 2005 II S. 904.

208

Supervisionsleistungen sind gleichfalls umsatzsteuerpflichtig.⁴²⁶

209

Keine Steuerbefreiung wird ferner den Leistungen der Zentralwäschereien gewährt.⁴²⁷

210

Dies gilt sowohl für die Fälle, in denen ein Krankenhaus in seiner Wäscherei auch die Wäsche anderer Krankenhäuser reinigt, als auch für die Fälle, in denen die Wäsche mehrerer Krankenhäuser in einer verselbstständigten Wäscherei gereinigt wird.⁴²⁸ Der Bundesfinanzhof hat im Urteil vom 19.7.1995 die Rechtsauffassung bestätigt, dass eine Körperschaft, die ausschließlich Krankenhauswäsche o. ä. reinigt, nicht gemeinnützig ist.⁴²⁹ Sie kann im Übrigen auch kein steuerbegünstigter Zweckbetrieb in der Form eines Selbstversorgungsbetriebs (im Sinne des § 68 Nr. 2b AO) sein.

211

Von der Umsatzsteuerbefreiung ausgeschlossen sind außerdem die Telefongestellung an Patienten und die Vermietung von Fernsehgeräten⁴³⁰ sowie die Unterbringung und Verpflegung von Begleitpersonen,⁴³¹ jedenfalls dann, wenn diese Leistungen **nicht** zum Therapiezweck nachweislich **unerlässlich** sind, sondern nur der Verbesserung des Komforts und des Wohlbefindens der Patienten dienen.⁴³²

212

Schließlich kommt eine Umsatzsteuerbefreiung gemäß § 4 Nr. 14 UStG nicht in Betracht für die Veräußerung des gesamten beweglichen Anlagevermögens und der Warenvorräte nach Einstellung des Betriebs.⁴³³

213

Zur Ausübung der Heilkunde gehören nach Abschn. 4.14.2 Abs. 1 Satz 2 UStAE „Maßnahmen, die der Feststellung, Heilung oder Linderung von Krankheiten, Leiden oder Körperschäden beim Menschen dienen“. **Auch** die Leistungen der **vorbeugenden Gesundheitspflege** gehören gemäß Abschn. 4.14.2 Abs. 1 Satz 3 UStAE (grundsätzlich) zur Ausübung einer heilkundlichen Tätigkeit, **gleichgültig**, ob diese Leistungen gegenüber Einzelpersonen oder gegenüber Personengruppen bewirkt werden. Die Voraussetzung für die Umsatzsteuerbefreiung, dass ein therapeutisches Ziel im Vordergrund der Leistungserbringung steht, dürfte bei vielen sog. „**IGeL-Leistungen**“ („Individuellen Gesundheitsleistungen“) als nicht (mehr) erfüllt angesehen werden müssen.⁴³⁴ Keine Heilbehandlungsleistungen sind jedenfalls⁴³⁵ kosmetische Leistungen von

⁴²⁶ *BFH* vom 30.6.2005, Az.: V R 1/02, BStBl 2005 II S. 675.

⁴²⁷ *BFH* vom 18.10.1990, Az.: V R 35/85, BStBl 1991 II S. 157.

⁴²⁸ Auch die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 18 UStG (für Leistungen der amtlich anerkannten Verbände der freien Wohlfahrtspflege und der der freien Wohlfahrtspflege dienenden Körperschaften, die einem Wohlfahrtspflegeverband als Mitglied angeschlossen sind) kommt **nicht** in Betracht.

⁴²⁹ Az.: I R 56/94, BStBl 1996 II S. 28.

⁴³⁰ Vgl. hierzu auch Klaßmann: Bereitstellung von Telefon und Fernsehen muss therapeutisch unerlässlich sein. In: Wohlfahrt Intern 3/2006, S. 15; Abschn. 100 Abs. 2 Nr. 6 UStR **2002** sah für die Telefonüberlassung eine Umsatzsteuerbefreiung vor; dies ist durch die UStR **2005** zum 1.1.2005 aufgehoben worden; vgl. *OFD Düsseldorf*, Abteilung Köln, Kurzinformation Umsatzsteuer Nr. 03 vom 20.1.2005, DB 2005, S. 532.

⁴³¹ *EuGH* v. 1.12.2005, Az.: C 394/04 und C 395/04, Umsatzsteuer-Rundschau 2006, S. 171.

⁴³² Hölzer in: Rau/Dürrwächter/Flick/Geist: Umsatzsteuergesetz Kommentar, Stand: April 2010, § 4 Nr. 14 Anm. 209.

⁴³³ *BFH* vom 1.12.1977, Az.: V R 37/75, BStBl 1978 II S. 173; es kann jedoch die Umsatzsteuerbefreiung nach § 4 Nr. 28 UStG in Betracht kommen.

⁴³⁴ Hierzu treffend die Medical Tribune Nr. 35/2003: „Wird Heilkunde als Tätigkeit eingesetzt, um die Schönheit zu optimieren, ist das kein Heilvorgang, um Menschen zu helfen, wieder funktionsfähig zu werden“; zu ausgewählten IGeL-Leistungen vgl. Kroes/Roeder, Umsatzsteuerliche Behandlung medizinischer Leistungen. In: Das Krankenhaus 2012, S. 604.

⁴³⁵ Abschn. 4.14.1 Abs. 5 Nr. 7 UStAE.

Podologinnen und Podologen in der Fußpflege.⁴³⁶

214

Die Betreuung von **Patientenkindern**, z. B. bei psychiatrisch erkranktem Elternteil, ist bei entsprechender, eine medizinische Notwendigkeit belegender ärztlicher Dokumentation ein eng verbundener, umsatzsteuerfreier Umsatz.⁴³⁷ Die Betreuung von Kindern von Krankenhausmitarbeitern in einem **Krankenhauskindergarten** ist nicht mehr mit dem Betrieb eines Krankenhauses eng verbunden,⁴³⁸ allerdings kommt insoweit m. E. die generelle Umsatzsteuerbefreiung des § 4 Nr. 23 UStG für Kindergärten zur Anwendung.

215

Die vom Medizinischen Dienst der Krankenkassen – MDK – ggf. zu zahlenden Aufwandspauschalen (§ 275 Abs. 1 SGB V) in Höhe 100 Euro in den Fällen, in denen Rechnungsprüfungen durch den MDK zu keinen Beanstandungen geführt haben, entschädigen (wohl) den Aufwand, der den Krankenhäusern durch diese Prüfung entstanden ist (z. B. Zeitaufwand), ein Aufwand, der mangels Beanstandung eigentlich nicht notwendig gewesen wäre. M. E. liegt hier mangels Leistungsaustausch kein umsatzsteuerbarer Vorgang vor. Die Frage einer möglichen Umsatzsteuerbefreiung braucht dann erst gar nicht geprüft zu werden. Zwar könnte auch bei einer Leistung gegen Aufwandsersatz bzw. Aufwandsentschädigung (grundsätzlich) ein Leistungsaustausch vorliegen, weil eine Aufwandsentschädigung regelmäßig ein Entgelt im umsatzsteuerlichen Sinne darstellt. Bei dem o. a. Sachverhalt ist m. E. jedoch eine andere Situation gegeben. Fraglich ist hier nämlich nicht die Entgeltlichkeit (also das Vorliegen einer Gegenleistung des MDK), sondern das Vorliegen einer (eigenen) Leistung (des Krankenhauses). Beides – Leistung und Gegenleistung – ist aber insgesamt erforderlich, damit ein Leistungsaustausch bzw. ein umsatzsteuerlich relevanter Tatbestand vorliegt. Geht man von der Definition einer Leistung – „Leistung ist die willentliche Zuwendung eines wirtschaftlichen Vorteils gegen Entgelt“ – aus, so fehlt es m. E. vorliegend an einer Leistung (des Krankenhauses) in diesem Sinne. Denn das Krankenhaus wendet der Kasse willentlich keinen Vorteil zu. Die Tatsache, dass das Krankenhaus richtig abgerechnet hat, ist m. E. kein „Vorteil“ in diesem Sinn. Selbst wenn man die korrekte Abrechnung als einen solchen Vorteil ansehen wollte, wird nach der gesetzlichen Regelung nicht dieser „Vorteil“ vergütet, sondern der mit der Prüfung entstehende Aufwand abgegolten. Mangels (willentlicher) Zuwendung eines wirtschaftlichen Vorteils scheidet daher eine Leistung aus. In Betracht käme alternativ auch noch eine Beurteilung der Zahlung als nicht umsatzsteuerbarer Schadensersatz. Dies wäre aber m. E. nur sehr schwer argumentierbar. Es ist m. E. aber auch gar nicht erforderlich, diese Argumentation zu verfolgen. Denn der Weg ins Umsatzsteuerrecht ist dann nicht eröffnet, wenn keine positiv definierbare Leistung vorliegt. Fehlt eine solche Leistung, ist die Hingabe von Geld, auf welcher Rechtsgrundlage sie auch immer erfolgt, jedenfalls umsatzsteuerlich irrelevant.

216

Die vorstehende Aufzählung der umsatzsteuerfreien Tatbestände ist (bei Weitem) **nicht abschließend**.⁴⁴⁰ Bestehen Zweifel, ob andere Aktivitäten eines frei-gemeinnützigen Krankenhausträgers umsatzsteuerpflichtig sind oder nicht, ist im Zweifelsfall eine **Rücksprache mit dem zuständigen Finanzamt** zweckmäßig. Gegebenenfalls kommt auch die Beantragung einer so genannten **verbindlichen Auskunft** in Betracht. Solche verbindlichen Auskünfte werden auf Antrag erteilt, aber **nur** für geplante (genau bestimmte), noch nicht realisierte Sachverhalte.⁴⁴¹ Verbindliche Auskünfte können hiernach nur erteilt werden für wirtschaftliche Aktivitäten des Krankenhauses bzw. des Krankenhausträgers, die tatsächlich noch nicht aufgenommen worden sind. Es muss außerdem im Hinblick auf die erheblichen steuerlichen Auswirkungen an der Erteilung der Auskunft ein besonderes Interesse bestehen.⁴⁴² Verbindliche Auskünfte sind gebührenpflichtig.⁴⁴³

⁴³⁶ Vgl. auch *OFD Magdeburg* vom 28.3.2012, Az.: S 7170 – 2 – St 245 („Umsatzsteuerliche Würdigung der Leistungen von Podologen und anderer Gesundheitsfachberufe“); gleiches gilt im Übrigen auch für andere „kosmetische“ Leistungen, z. B. für die **Entfernung von nicht krankheitsbedingtem übermäßigem Haarwuchs (Hypertrichose)**; vgl. Rühlund/Petsch: Jahressteuergesetz 2009: Was ändert sich? In: Krankenhaus Umschau 2008, S. 56.

⁴³⁷ So auch Hölzer in: Rau/Dürrwächter/Flick/Geist: Umsatzsteuergesetz Kommentar, Stand: April 2010, § 4 Nr. 14 Anm. 208.

⁴³⁸ *OFD Hannover* in der Verfügung vom 15.6.2005, Az.: S 7172 – 9 – StO 181, Umsatzsteuer-Rundschau 2006, S. 365.

⁴⁴⁰ Weitere Sachverhalte werden z. B. in der Verfügung der *OFD Frankfurt* vom 6.2.2012, Az. S 7170 A – 92 – St 112, DStR 2012, S. 908 behandelt.

⁴⁴¹ Vgl. § 89 Abs. 2 Satz 1 AO.

⁴⁴² § 89 Abs. 2 Satz 1 AO

217

Die **Lagerung und Archivierung von Daten und Informationen für andere Krankenhäuser** fällt nach einer Verfügung der OFD Münster vom 28.11.2003⁴⁴⁴ nicht unter die Umsatzsteuerbefreiung des § 4 Nr. 14 UStG. Diese Leistungen sind im Wesentlichen dazu bestimmt, den Krankenhäusern zusätzliche Einnahmen durch Tätigkeiten zu verschaffen, die in unmittelbarem Wettbewerb zu steuerpflichtigen Umsätzen anderer Unternehmer stehen.

218

Telefongesellschaften mit UMTS-Lizenzen schließen sog. Standortmietverträge über Funkfeststationen mit Grundstückseigentümern ab, in denen der Telefongesellschaft für eine bestimmte Zeit das Recht eingeräumt wird, auf der angemieteten Grundstücks- bzw. Gebäudefläche eine Funkfeststation mit Anschluss an das öffentliche Versorgungsnetz für den Betrieb eines Funknetzes zu errichten und zu betreiben. Die Funkfeststation ist vom Mieter bei Vertragsende wieder zu beseitigen. Die Vertreter der obersten Finanzbehörden des Bundes und der Länder vertreten die Auffassung, dass Standortmietverträge über Funkfeststationen stets als umsatzsteuerfreie Grundstücksvermietung im Sinne des § 4 Nr. 12 Buchst. a UStG anzusehen sind.⁴⁴⁵ Im Hinblick auf die vernachlässigbar geringe überlassene Grundstücksfläche ist die Gestattung zur Errichtung einer Sirene auf einem Grundstück aber als sog. Vertrag besonderer Art einzustufen, auf den die Befreiungsvorschrift des § 4 Nr. 12 Buchst. a UStG nicht anzuwenden ist.⁴⁴⁶ Bei einem solchen „Vertrag besonderer Art“ tritt die Gebrauchsüberlassung des Grundstücks gegenüber anderen wesentlicheren Leistungen zurück; das Vertragsverhältnis stellt ein einheitliches, unteilbares Ganzes dar. Es kann dann keine – auch keine teilweise – Anwendung der Umsatzsteuerbefreiung des § 4 Nr. 12 UStG erfolgen.⁴⁴⁷ Die Vermietung von Sauna, Solarium und/oder Bad gehört nicht zu den eng verbundenen Umsätzen eines Krankenhauses und ist somit nicht nach § 4 Nr. 14 UStG umsatzsteuerfrei. Auch die Steuerbefreiung des § 4 Nr. 12 UStG (für Vermietungen oder Verpachtungen) kommt bei der entgeltlichen Gestattung der Benutzung einer Sauna, eines Solariums oder eines Schwimmbads nicht in Betracht, da es sich hierbei um einen Vertrag besonderer Art handelt.⁴⁴⁸

219

Die **Überlassung von Flächen** im Krankenhaus an Dritte **zum Aufstellen von Automaten** stellt keine steuerfreie Leistung des Krankenhauses nach § 4 Nr. 12 UStG dar. Es handelt sich hierbei um einen Vertrag besonderer Art, bei dem die Gebrauchsüberlassung des Grundstücks gegenüber der Duldung der Automaten im Krankenhaus zurücktritt.⁴⁴⁹

220

Nicht eng mit dem Betrieb von Krankenhäusern und ähnlichen Einrichtungen verbunden sind Leistungen einer Zeitarbeitsfirma, die ausschließlich auf die bloße **Gestellung bzw. den Verleih/die Vermittlung von Personal** an diese Einrichtungen zielen. Der Zweck der Leistungen ist hierbei nicht auf die Erbringung von Pflegeleistungen gerichtet. Derartige Leistungen sind daher umsatzsteuerpflichtig.⁴⁵⁰ Die **Organisation eines Klinikaufenthalts russischer Kunden mit Nebenleistungen** (inklusive Übernahme der Kostengarantie) für russische Agenturen stellt eine einheitliche steuerbare und steuerpflichtige sonstige Leistung dar. Der Organisator selbst erbringt dabei **keine** medizinischen Behandlungsleistungen und hat solche auch nicht zu

⁴⁴³ Vgl. Im Einzelnen § 89 Abs. 3 bis Abs. 5 AO, außerdem das BMF-Schreiben vom 12.3.2007, Az.: IV A 4 – A 0224/07/0001, BStBl 2007 I S. 227 und Rulle: Bei verbindlicher Auskunft – bitte Gebühr! In: Krankenhaus Umschau 2007, S. 655.

⁴⁴⁴ Verfügung vom 28.11.2003 – ohne Aktenzeichen –, StEK UStG 1980 § 4 Ziff. 16 Nr. 96.

⁴⁴⁵ Verfügung der OFD Erfurt vom 3.11.2003, Az.: S 7168 A – 01 – L 242, DStR 2004, S. 112.

⁴⁴⁶ Vgl. das BMF-Schreiben vom 4.8.1980, Az.: IV A 2 – S 7100 – 51/80, Umsatzsteuer-Rundschau 1980, S. 211.

⁴⁴⁷ Abschn. 4.12.6 UStAE; hiervon abzugrenzen sind die sog. „gemischten Verträge“ (gemäß Abschn. 4.12.5 USt-AE), bei denen der Vertrag weist sowohl die Merkmale einer Vermietung als auch die Merkmale anderer Leistungen aufweist, ohne dass ein so starkes Zurücktreten der Merkmale der einen oder anderen Gruppe gegeben ist, dass sie umsatzsteuerlich nicht mehr zu beachten wären. Bei solchen gemischten Verträgen wird eine Aufteilung vorgenommen, ggf. im Wege der Schätzung.

⁴⁴⁸ Vgl. das Schreiben des Bundesfinanzministeriums an die Deutsche Krankenhausgesellschaft vom 11.12.2006 zur Umsatzsteuer bei Krankenhausleistungen, Az.: IV C 4 – S 0186 – 2/06, Tz. 27.

⁴⁴⁹ Vgl. Abschn. 4.12.6 Abs. 2 Nr. 14 UStAE und Hölzer in: Rau/Dürrewächter/Flick/Geist: Umsatzsteuergesetz Kommentar, Stand: April 2010, § 4 Nr. 14 Anm. 208.

⁴⁵⁰ OFD Frankfurt, Verfügung vom 11.3.2010, Az.: S 7172 A – 7 – St 112.

versteuern. Er hat die Behandlungsverträge nicht im eigenen Namen für Rechnung der russischen Agenturen/Kunden abgeschlossen. Die den medizinischen Leistungen der Ärzte/Kliniken zu Grunde liegenden Behandlungsverträge sind zwischen den russischen Kunden und den Ärzten bzw. Kliniken abgeschlossen worden. Die Beträge, die von den russischen Agenturen zur Begleichung der Kosten der von den russischen Patienten bestellten Leistungen an den Organisator gezahlt werden, stellen für diesen durchlaufende Posten dar.⁴⁵¹

221

Strittig ist derzeit die umsatzsteuerliche Beurteilung von **radiologischen oder pathologischen Leistungen eines Krankenhauses** bzw. von **Laborleistungen eines Krankenhauses** (welche der Diagnose oder Vorbeugung dienen)⁴⁵² an ein anderes Krankenhaus oder an ein Medizinisches Versorgungszentrum oder an niedergelassene Ärzte. Die hierfür bis zum 31.12.2008 maßgebliche Befreiungsvorschrift des § 4 Nr. 16 Buchst. c UStG a. F. ist nicht in § 4 Nr. 14 UStG n. F. übernommen worden. Eine Krankenhausbehandlung liegt jedenfalls **insoweit nicht** vor,⁴⁵³ so dass § 4 Nr. 14 Buchst. b UStG auf diese medizinischen Leistungen für Dritte wohl nicht anwendbar sein dürfte. Auch die Überlegungen der **Rechtsprechung zu sog. Nebenleistungen**, die umsatzsteuerlich wie die umsatzsteuerfreie heilkundliche Hauptleistung zu beurteilen seien,⁴⁵⁴ helfen hier **nicht** weiter. Denn bei diesen Nebenleistungen handelt es sich um solche Leistungen, die entweder keinen eigenen Zweck haben, sondern nur das Mittel darstellen, um die begünstigte Hauptleistung des Leistungserbringers unter optimalen Bedingungen in Anspruch zu nehmen,⁴⁵⁵ oder die mit einer Krankenhausbehandlung eng verbunden sind, weil sie im Prozess der Erbringung von Krankenhausbehandlungen zur Erreichung der verfolgten therapeutischen Ziele unerlässlich sind. Ob das diese Leistungen erbringende Krankenhaus bzw. dessen Träger für diese medizinischen Leistungen an Dritte – ausnahmsweise – unmittelbar auf die Umsatzsteuerbefreiung des § 4 Nr. 14 Buchst. a UStG n. F. – die ja eigentlich nach der insoweit eindeutigen Rechtsprechung des EuGH für Krankenhäuser „tabu“ ist – zurückgreifen kann, ist derzeit offen.⁴⁵⁶ M. E. spricht vieles für diese Beurteilung, weil es insoweit gerade **nicht** um Leistungen an (eigene) Patienten geht, für die der EuGH eine klare Abgrenzung zwischen § 4 Nr. 14 Buchst. a UStG und § 4 Nr. 14 Buchst. b UStG gezogen hat.⁴⁵⁷ Diese Auffassung, dass insoweit § 4 Nr. 14 Buchst. a UStG auch für Krankenhäuser anwendbar sein müsste, wird m. E. im Übrigen wohl auch durch die Rechtsprechung des BFH zu Heilbehandlungsleistungen Dritter gestützt. Danach ist es **unerheblich** für die Steuerbefreiung, wenn die eng verbundene Leistung – abweichend vom Regelfall – **nicht** vom Leistenden der Hauptleistung **oder** an den Patienten als Leistungsempfänger der Hauptleistung erbracht wird.⁴⁵⁸ Nach dem BFH-Urteil vom 2.9.2010⁴⁵⁹ sind derartige Subunternehmerleistungen umsatzsteuerfrei, wenn entweder der Subunternehmer über die erforderliche berufliche Befähigung zur Durchführung einer Heilbehandlungsleistung im Sinne von § 4 Nr. 14 UStG verfügt oder eine Kostentragung durch die gesetzlichen Krankenkassen als Sozialversicherungsträger erfolgt, welche den Charakter eines Befähigungsnachweises hat. Im Übrigen ist auch stets zu bedenken, welchen Zweck der Gesetzgeber mit einer bestimmten Befreiungsvorschrift verfolgen wollte. Bei der Umsatzsteuerbefreiung für heilkundliche Leistungen geht es vorrangig um die Senkung der Kosten der Heilbehandlung bzw. darum, die Heilbehandlungen für alle zugänglicher zu machen – so die Intention des EU-Rechts – bzw. darum, die Sozialversicherungsträger als Kostenträger für ihre Versicherten (und – typisierend – die selbst zahlenden Privatpatienten) zu begünstigen.⁴⁶⁰ Schließlich ist nicht derzeit auch nicht ausgeschlossen, dass der Gesetzgeber bei den vorstehend beschriebenen

⁴⁵¹ *FG München* vom 26.3.2013, Az.: 2 K 695/10.

⁴⁵² Sonst würden die Leistungen nicht im Rahmen einer Heilbehandlung erbracht werden.

⁴⁵³ Unstrittig ist die Anwendbarkeit der Umsatzsteuerbefreiung des § 4 Nr. 14 Buchst. b UStG auf den (eigentlichen) Krankenhausbetrieb bzw. auf die originären Krankenhausleistungen (für eigene Patienten).

⁴⁵⁴ Vgl. insbesondere *EuGH* vom 1.12.2005, Az.: C 395/04, Umsatzsteuer-Rundschau 2006, S. 171.

⁴⁵⁵ So der *EuGH* z. B. im Urteil vom 25.2.1999, Az.: C-349/96, Umsatzsteuer-Rundschau 1999, S. 254.

⁴⁵⁶ Unstrittig ist die Anwendung der Befreiung des § 4 Nr. 14 Buchst. b UStG auf die (eigentlichen) Krankenhausleistungen. Es geht hier nur um die zusätzlichen medizinischen Leistungen an Dritte.

⁴⁵⁷ Vgl. z. B. *EuGH* vom 8.6.2006, Az.: C-106/05, Umsatzsteuer-Rundschau 2006, S. 464.

⁴⁵⁸ Hölzer in: Rau/Dürrwächter/Flick/Geist: Umsatzsteuergesetz Kommentar, Stand: April 2010, § 4 Nr. 14 Anm. 58 und Anm. 198.

⁴⁵⁹ Az.: V R 47/09, Umsatzsteuer-Rundschau 2011, S. 101; vgl. hierzu auch Nauen/Binger: Höchstrichterliche Entscheidungen zur Anwendbarkeit der Steuerbefreiung des § 4 Nr. 14 UStG. In: Das Krankenhaus 2011, S. 159.

⁴⁶⁰ Vgl. Hölzer in: Rau/Dürrwächter/Flick/Geist: Umsatzsteuergesetz Kommentar, Stand: April 2010, § 4 Nr. 14 Anm. 207.

Abgrenzungsfragen noch einmal „nachbessern“ wird.⁴⁶¹

222

Auf die Regelungen des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses zu den (umsatzsteuerlich lange Zeit strittigen) entgeltlichen Gutachten wurde bereits hingewiesen.⁴⁶² Zusätzlich gibt es hierzu eine Reihe weiterer Veröffentlichungen unterschiedlicher Finanzbehörden.⁴⁶³ Beispielsweise hat sich die OFD Karlsruhe in Schreiben vom 16.2.2010⁴⁶⁴ und vom 15.1.2013⁴⁶⁵ umfassend im Überblick geäußert. Danach sind folgende Tätigkeiten im Krankenhaus (seit jeher) **umsatzsteuerpflichtig**, und zwar (bei einem frei-gemeinnützigen Krankenhausträger) als Leistungen eines steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes, die dem Regelsteuersatz von derzeit 19 % unterliegen:

- Blutgruppenuntersuchungen im Rahmen der Vaterschaftsfeststellung;
- anthropologisch-erbbiologische Gutachten;
- psychologische Tauglichkeitstests, die sich ausschließlich auf die Berufsfindung erstrecken;
- Gutachten über die chemische Zusammensetzung des Wassers;
- experimentelle Untersuchungen bei Tieren im Rahmen der wissenschaftlichen Forschung.

223

Seit dem **9.3.2001** sind steuerpflichtig:

- Alkohol- und Drogen-Gutachten zur Untersuchung der Fahrtüchtigkeit;
- Gutachten über den Gesundheitszustand als Grundlage für Versicherungsabschlüsse;
- Gutachten über die Berufstauglichkeit;
- Gutachten über die Minderung der Erwerbsfähigkeit in Sozialversicherungsangelegenheiten, in Angelegenheiten der Kriegsopferversorgung und in Schadensersatzprozessen;
- Zeugnisse oder Gutachten über das Seh- und Hörvermögen;
- Gutachten über die Freiheit des Trinkwassers von Krankheitserregern und über die chemische Zusammensetzung des Wassers;
- dermatologische Untersuchungen von kosmetischen Stoffen;
- gutachterliche Feststellungen zum voraussichtlichen Erfolg von Rehabilitationsleistungen im Rahmen eines Rentenverfahrens, da hier ein Rentenantrag Anlass für das ärztliche Tätigwerden ist. Der Aspekt „Rehabilitation vor Rente“ führt auch nicht dazu, dass die medizinische Betreuung in den Vordergrund tritt, da es insoweit in erster Linie darum geht, Rentenleistungen nicht oder erst zu einem späteren Zeitpunkt erbringen zu müssen;
- Gutachten, Berichte und Bescheinigungen, die der schriftlichen Kommunikation unter Ärzten dienen, z. B. bei Fragen der Schadensersatzleistung, auch bei öffentlich-rechtlicher Berichtspflicht;
- Musterungs-, Tauglichkeits- und Verwendungsfähigkeitsuntersuchungen und -gutachten, da diese dem Anlass der Beurteilung für den (künftigen) Dienstherrn dienen, ob der Bewerber für eine bestimmte Verwendung geeignet ist. Die Umsatzsteuerpflicht besteht selbst dann, wenn durch eine derartige Untersuchung die Verschlimmerung einer bestehenden Erkrankung vermieden werden soll, da ein therapeutisches Ziel nicht im Vordergrund steht;
- Untersuchungen, bei denen die Frage der Tauglichkeit des Untersuchten für eine bestimmte Tätigkeit im Vordergrund steht, z. B. bei Flugtauglichkeitsuntersuchungen. Hierbei handelt es sich nicht um Vorsorgeuntersuchungen;
- Röntgenaufnahmen, die für ein Gutachten des TÜV zur Berufstauglichkeit erstellt werden;
- Gutachten, die im Rahmen von Strafverfahren erstattet werden;
- Untersuchung und Begutachtung durch Vertragsärzte zur Feststellung von Beschädigungen, wenn diese

⁴⁶¹ Vgl. Hölzer in: Rau/Dürrwächter/Flick/Geist: Umsatzsteuergesetz Kommentar, Stand: April 2010, § 4 Nr. 14 Anm. 173 (bezogen auf sog. „klinische Chemiker“ und auf „Laborärzte“); zu Laborärzten vgl. aktuell Otte: Umsatzsteuer selbständig tätiger Laborärzte. In: Die Steuerberatung 2012, S. 253.

⁴⁶² Vgl. die Erläuterungen in den Rn. 194 und 205.

⁴⁶³ Grundlegend sind die *BMF*-Schreiben vom 13.2.2001, Az.: IV D 1 – S 7110 – 4/01, BStBl 2001 I S. 157 und vom 8.11.2001, Az.: IV D 1 – S 7170 – 201/01, BStBl 2001 I S. 826.

⁴⁶⁴ Az.: S 7170.

⁴⁶⁵ Az.: S 7170 Karte 3, MwStR 2013, S. 456.

- Leistungen nicht der (weiteren) medizinischen Betreuung dienen sollen, sondern z. B. als Grundlage für eine Entschädigungsleistung;
- forensische Gutachten, sowohl zur Frage der Schuldfähigkeit (§§ 20, 21 StGB) als auch zur Frage der Unterbringung in einem psychiatrischen Krankenhaus oder einer Entziehungsanstalt (§§ 63, 64 StGB). Obwohl Letzteres auf eine zukünftige Behandlung zielt, sind derartige Gutachten ausnahmslos umsatzsteuerpflichtig;
 - Prognosegutachten, die im Rahmen des Strafvollzugs erstattet werden;
 - Vergütungen für Sachverständigentätigkeit nach § 10 Abs. 1 Justizvergütungs- und -entschädigungsgesetzes (JVEG) i. V. mit Anlage 2 Nr. 202 und 203 des JVEG. Soweit der sachverständige Zeuge nach § 10 Abs. 1 JVEG i. V. mit Anlage 2 Nr. 200 und 201 des JVEG vergütet wird, liegt nicht steuerbarer Schadensersatz vor. Ob jemand als Zeuge, sachverständiger Zeuge oder Sachverständiger anzusehen ist, richtet sich nach der tatsächlich erbrachten Tätigkeit, nicht nach einer ggf. abweichenden Abrechnung. Ausschlaggebend ist dabei, ob er als Zeuge „unersetzlich“ oder „auswechselbar“ ist;
 - Gutachten nach § 12 Abs. 1 der Psychotherapie-Vereinbarung (Klärung, ob die Therapiekosten von den gesetzlichen Krankenkassen getragen werden);
 - Obduktionen, es sei denn, die Obduktion ist im Falle des Seuchenverdachts für Kontaktpersonen von therapeutischer Bedeutung;
 - sportmedizinische Untersuchungs- und Beratungsleistungen, die der Feststellung von Trainingsfortschritten oder der Optimierung der Trainingsgestaltung dienen;
 - reisemedizinische Untersuchungs- und Beratungsleistungen, wenn hierüber eine Bescheinigung ausgestellt wird, die Grundlage für eine Entscheidungsfindung eines Dritten ist;
 - externe Gutachten für den Medizinischen Dienst der Krankenversicherung;
 - Gutachten zur Feststellung der Voraussetzungen von Pflegebedürftigkeit oder zur Feststellung, welche Stufe der Pflegebedürftigkeit vorliegt (§ 18 Abs. 1 SGB XI). Hier stehen Fragen nach Art und Umfang der erforderlichen Grundpflege und der hauswirtschaftlichen Versorgung (§ 14 SGB XI) im Vordergrund, die ggf. auch zu treffenden Feststellungen zu Fragen der Behandlungspflege treten dahinter zurück;
 - Gutachten eines Dritten zur vorgeschlagenen ärztlichen Behandlung, zahnärztlichen Behandlung, der Verordnung von Arzneimitteln und zur vorgeschlagenen kieferorthopädischen Behandlung und der Versorgung mit Zahnersatz (zahnprothetische Behandlungen) zum Zwecke der Kostenübernahme durch die Krankenkasse (§ 12 SGB V);
 - Gutachten im Bereich der Kinder- und Jugendpsychiatrie und -psychotherapie, wenn nicht der Schutz einschließlich der Aufrechterhaltung oder Wiederherstellung der Gesundheit der untersuchten Person im Vordergrund steht;

224

Seit dem **1.1.2002** sind auch folgende Leistungen steuerpflichtig:

- Gutachten über den Kausalzusammenhang zwischen einem rechtserheblichen Tatbestand und einer Gesundheitsstörung;
- Gutachten über die Tatsache oder Ursache des Todes (ausgenommen die äußere Leichenschau und das Ausstellen von Todesbescheinigungen als letzte Maßnahme im Rahmen einer Heilbehandlung);
- Genehmigung zur Feuerbestattung (sog. 2. Leichenschau);
- die ärztliche Untersuchung über die pharmakologische Wirkung eines Medikaments beim Menschen;
- Blutalkoholuntersuchungen für gerichtliche Zwecke in Einrichtungen ärztlicher Befunderhebung. Die Feststellung des Zustands der Organe, Gewebe, Körperflüssigkeiten usw. in Einrichtungen ärztlicher Befunderhebung ist nur dann steuerfrei, wenn sie für diagnostische oder therapeutische Zwecke erfolgt;
- Gutachten im Bereich der Kinder- und Jugendpsychiatrie und Physiotherapie in straf-, zivil- oder familienrechtlichen Verfahren.

225

Die oben genannten Leistungen sind nicht nur steuerpflichtig, wenn sie von selbstständigen Ärzten erbracht werden, sondern auch dann, wenn Leistender ein **Krankenhaus** ist.

226

Die folgenden Leistungen sind umsatzsteuerfrei:

- gutachterliche Tätigkeit zur Feststellung der persönlichen Voraussetzungen für eine medizinische Rehabilitation, auch wenn der Arzt zu dem Ergebnis gelangt, dass der Patient nicht rehabilitierbar ist, sondern eine dauerhafte Erwerbs- oder Berufsunfähigkeit gegeben ist;

- Gutachten, Berichte und Bescheinigungen, die der schriftlichen Kommunikation unter Ärzten dienen und die medizinische Betreuung im Vordergrund steht;
- Vorsorgeuntersuchungen, bei denen Krankheiten möglichst frühzeitig festgestellt und mit größtmöglicher Aussicht auf Erfolg behandelt werden sollen, wie z. B. Krebsfrüherkennung oder Glaukomfrüherkennung;
- körperliche Untersuchung von Personen im Polizeigewahrsam zur Überprüfung der Verwahrfähigkeit in der Zelle (alternativ erforderliche Krankenhauseinweisung);
- kurze Bescheinigungen und Zeugnisse, die nach Nr. 70 GOÄ berechnet werden. Sie sind Nebenleistung zu einer Untersuchungs- und Behandlungsleistung. Dies gilt insbesondere für Arbeitsunfähigkeitsbescheinigungen;
- weitere Leistungen des Kapitels B VI der GOÄ, soweit ein enger Zusammenhang mit einer im Vordergrund stehenden Untersuchungs- und Behandlungsleistung gegeben ist;
- sport- und reisemedizinische Untersuchungs- und Beratungsleistungen;⁴⁶⁶
- vertragsärztliche Auskünfte, Bescheinigungen, Zeugnisse, Berichte und Gutachten, die nach Nr. 71 ff des einheitlichen Bewertungsmaßstabes (EBM) abgerechnet werden, weil sie der Kommunikation unter Ärzten als einem notwendigen Bestandteil der übernommenen Behandlung oder Erfüllung öffentlich-rechtlicher Berichtspflichten des Arztes gegenüber den Krankenkassen dienen;
- Gutachten zu medizinischen Vorsorge- und Rehabilitationsleistungen (Aussagen zu Rehabilitationsbedürftigkeit, -fähigkeit, -prognose und Therapieempfehlung), zur Hilfsmittelversorgung und zur häuslichen Krankenpflege, da in diesen genannten Aufgabenfeldern ein therapeutisches Ziel bzw. eine therapeutische Entscheidung im Mittelpunkt steht;
- Obduktionen, die im Falle des Seuchenverdachts für Kontaktpersonen von therapeutischer Bedeutung sind;
- ärztliche Leistungen der Schönheitschirurgen, wenn ein therapeutisches Ziel im Vordergrund steht. Indiz hierfür kann die Übernahme der Kosten durch Krankenversicherungen sein. Die übrigen ästhetisch-plastischen Leistungen eines Chirurgen sind ab dem 1.1.2003 steuerpflichtig (bis zum 31.12.2002 erbrachte Leistungen können aus Gründen des Vertrauensschutzes steuerfrei belassen werden). Gleiches gilt für vergleichbare Leistungen der Dermatologen oder Anästhesisten;
- Leistungen zur Kontrolle von gespendetem Blut einschließlich der Blutgruppenbestimmung;
- Mammographien einschließlich der von Radiologen erstellten Mammographien im Rahmen des Mammographie-Screenings (Zweitbefund);
- die im Zusammenhang mit einem Schwangerschaftsabbruch nach § 218a StGB stehenden ärztlichen Leistungen einschließlich der nach den §§ 218b, 219 StGB vorgesehenen Sozialberatung durch einen Arzt;⁴⁶⁷
- sonstige Leistungen eines Arztes im Zusammenhang mit Empfängnisverhütungsmaßnahmen;⁴⁶⁸
- sonstige Leistungen eines Arztes im Zusammenhang mit einer künstlichen Befruchtung;
- Individuelle Gesundheitsleistungen (IGeL-Leistungen), wenn ein therapeutisches Ziel im Vordergrund steht.⁴⁶⁹

227

Neben der Befreiungsvorschrift des § 4 Nr. 14 UStG kommen im Einzelfall auch **andere Befreiungsvorschriften** für frei-gemeinnützige Krankenhausträger in Betracht, z. B.

- § 4 Nr. 27 Buchst. a UStG für Gestellungen von Mitgliedern geistlicher Genossenschaften und Angehörigen von Mutterhäusern,⁴⁷⁰ sofern diese Personalgestellung für gemeinnützige, mildtätige, kirchliche oder schulische Zwecke erfolgt,⁴⁷¹ so dass davon insbesondere die Gestellung von Schwestern an Krankenhäuser erfasst ist;⁴⁷² aber **auch** die Gestellung von Personen, die lediglich Arbeitnehmer dieser Einrichtungen

⁴⁶⁶ Soweit diese Leistungen nicht nach den Erläuterungen unter Rn. 223 umsatzsteuerpflichtig sind.

⁴⁶⁷ Vgl. auch Rz. 181.

⁴⁶⁸ Vgl. auch ebenda.

⁴⁶⁹ Vgl. auch Rz. 215.

⁴⁷⁰ Vgl. hierzu – insbesondere aus EU-rechtlicher Sicht – Klass/Möhrle: Umsatzsteuer bei Personalgestellungen im Rahmen von Krankenhausprivatisierungen. In: DStR 2006, S. 1162.

⁴⁷¹ Dies ist nach §§ 52 bis 54 AO zu beurteilen, vgl. Abschn. 4.27.1 Abs. 2 Satz 2 UStAE.

⁴⁷² Abschn. 4.27.1 Abs. 2 Satz 2 UStAE.

- sind,⁴⁷³
- § 4 Nr. 17 Buchst. a UStG für die Lieferungen von menschlichen Organen, von menschlichem Blut – hierzu zählen Frischblutkonserven, Vollblutkonserven, Serum- und Plasmakonserven, Heparin-Blutkonserven und Konserven zellulärer Blutbestandteile,⁴⁷⁴ **nicht** aber aus Mischungen von humanem Blutplasma hergestellte Plasmapräparate⁴⁷⁵ – und von Frauenmilch,
 - § 4 Nr. 12 UStG für die Vermietung oder Verpachtung von Grundstücken⁴⁷⁶ sowie
 - § 4 Nr. 9 Buchst. a UStG für Leistungen, die unter das Grunderwerbsteuergesetz fallen, also insbesondere die Umsätze von unbebauten und bebauten Grundstücken und die Bestellung sowie die Übertragung von Erbbaurechten, außerdem die Lieferung von auf fremdem Boden errichteten Gebäuden nach Ablauf der Miet- oder Pachtzeit.⁴⁷⁷

228

Auf einzelne dieser Befreiungen kann – allerdings nur unter bestimmten Voraussetzungen – verzichtet werden (sog. „**Option zur Umsatzsteuerpflicht**“), z. B. um einen Vorsteuerabzug aus Investitionen in Anspruch nehmen zu können.⁴⁷⁸ Bei der Umsatzsteuerbefreiung (des § 4 Nr. 14 Buchst. a und b UStG) für die mit dem Betrieb eines Krankenhauses eng verbundenen Umsätze ist ein Verzicht auf die Steuerbefreiung aber gesetzlich ausgeschlossen.⁴⁷⁹ Der Verzicht auf die Steuerbefreiung ist **andererseits zulässig** bei der Bestellung und Übertragung von Erbbaurechten nach § 4 Nr. 9 Buchst. a UStG sowie bei der Vermietung oder Verpachtung von Grundstücken nach § 4 Nr. 12 Buchst. a UStG, **allerdings nur**, soweit der Leistungsempfänger das Grundstück nachweislich **ausschließlich**⁴⁸⁰ für solche Umsätze verwendet oder zu verwenden beabsichtigt, die den Vorsteuerabzug nicht ausschließen. Wenn z. B. ein frei-gemeinnütziger Krankenhausträger einen zusätzlichen Bettentrakt, welcher auch Räumlichkeiten für eine Besucher-Cafeteria enthält, errichtet, kann hinsichtlich **dieser** Besucher-Cafeteria-Räumlichkeiten, aber **nicht** etwa für den Bettentrakt **insgesamt**, nach Fertigstellung an einen fremden Pächter unter Verzicht auf die Steuerbefreiung des § 4 Nr. 12 Buchst. a UStG – also gemäß § 9 Abs. 1 UStG steuerpflichtig – vermietet werden, um die Vorsteuern aus den Baukosten für die Cafeteria-Räumlichkeiten geltend machen zu können. Gemäß § 9 Abs. 2 UStG darf der Grundstücksteil, für dessen Vermietung auf die Steuerbefreiung verzichtet werden soll, nur zu Umsätzen genutzt werden, die den Vorsteuerabzug **nicht** ausschließen. Der Bettentrakt wird, soweit er vom Krankenhaus selbst genutzt wird, aber für steuerfreie Umsätze des Krankenhauses verwendet, also für Leistungen, die den Vorsteuerabzug ausschließen. Aus umsatzsteuerlicher Sicht ist der Bettentrakt (gedanklich) in den vom Krankenhaus selbst genutzten Teil und den verpachteten Teil aufzuteilen. Für den vermieteten Teil kommt dann der Vorsteuerabzug in Betracht. Allerdings **muss** der Pächter dem Krankenhausträger **nachweisen**, dass er ausschließlich (oder nahezu ausschließlich) steuerpflichtige Umsätze tätigt.⁴⁸¹ Der Nachweis ist dabei aber an keine besondere Form gebunden. Er kann sich aus einer Bestätigung des Mieters,⁴⁸² aus Bestimmungen des Mietvertrags oder aus

⁴⁷³ BMF-Schreiben vom 2.4.2013, Az.: IV D 3 - S 7187/09/10001, BStBl 2013 I S. 454; und Abschn. 4.27.1 Abs. 1 Satz 2 UStAE.

⁴⁷⁴ Abschn. 4.17.1 Abs. 1 UStAE.

⁴⁷⁵ Abschn. 4.17.2 Satz 1 UStAE.

⁴⁷⁶ Unter „Grundstücken“ sind hierbei auch Grundstücksteile, also z. B. Gebäude oder Gebäudeteile (Stockwerke, Wohnungen und einzelne Räume) zu verstehen; vgl. Abschn. 4.12.1 Abs. 3 Satz 1 UStAE. Zur Umsatzsteuerbefreiung gehören auch die damit in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehenden üblichen Nebenleistungen, z. B. die Lieferung von Wärme, die Versorgung mit Wasser, die Überlassung von Waschmaschinen, die Flur- und Treppenreinigung, die Treppenbeleuchtung und die Lieferung von Strom durch den Vermieter; vgl. Abschn. 4.12.1 Abs. 5 UStAE.

⁴⁷⁷ Abschn. 4.9.1 Abs. 1 UStAE.

⁴⁷⁸ Vgl. im Einzelnen § 9 UStG. Die Option geschieht dabei ohne besondere Form üblicherweise dadurch, dass die Vermietung als umsatzsteuerpflichtig behandelt wird, z. B. durch eine Abrechnung mit gesondertem Umsatzsteuerausweis; vgl. Abschn. 9.1 Abs. 3 Satz 3 und 4 UStAE.

⁴⁷⁹ § 4 Nr. 14 UStG wird in der insoweit maßgeblichen Vorschrift des § 9 UStG nicht als „optionsfähige“ Steuerbefreiung genannt.

⁴⁸⁰ Zulässig ist allerdings eine umsatzsteuerfreie Nutzung „nur in sehr geringem Umfang“, was als „höchstens zu 5 %“ verstanden wird; vgl. Abschn. 9.2 Abs. 3 Satz 1 und 2 UStAE.

⁴⁸¹ Abschn. 9.2 Abs. 4 UStAE.

⁴⁸² Im Einzelfall kann es erforderlich sein, vom Mieter eine jährliche Bestätigung einzuholen; vgl. Abschn. 9.2 Abs. 4 Satz 5 UStAE.

anderen Unterlagen ergeben. Wird bei Grundstücksgeschäften zulässigerweise auf die Umsatzsteuerbefreiung (des § 4 Nr. 9 Buchst. a UStG) verzichtet, fallen im Übrigen **sowohl Umsatzsteuer als auch Grunderwerbsteuer** an. Nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes beeinflusst die Grunderwerbsteuer – anders als nach früherer Rechtsauffassung – nicht (mehr) die Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer.⁴⁸³ Bis zu dieser Rechtsprechungsänderung war die Hälfte der Grunderwerbsteuer in die Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer einzubeziehen. Im Übrigen ist gemäß § 9 Abs. 3 UStG eine wirksame Option zur Umsatzsteuerpflicht in den Fällen des § 4 Nr. 9a UStG – also bei Grundstücksgeschäften – davon abhängig, dass der Verzicht auf die Steuerbefreiung **nur** in dem gemäß § 311b Abs. 1 BGB **notariell zu beurkundenden** Vertrag erklärt wird. Außerdem ist gemäß § 13b Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 UStG im Falle der Optionsausübung **nicht** der Grundstücksverkäufer als leistender Unternehmer, sondern der **Käufer** der **Steuerschuldner**. Der Käufer muss also die Umsatzsteuer an das Finanzamt zu zahlen. Der Verkäufer darf die Umsatzsteuer nicht (mehr) in Rechnung stellen und vereinnahmen. Die Umsatzsteuer ist nicht mehr Bestandteil der vom Käufer geschuldeten Gegenleistung. Sie ist demgemäß auch nicht mehr in die Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer einzubeziehen. Andererseits macht diese gesetzliche Regelung die früher übliche Abtretung des Vorsteuererstattungsanspruchs des Käufers an den Verkäufer überflüssig.

229

Ist im Einzelfall Steuerpflicht gegeben, ist noch zu prüfen, welcher **Steuersatz** anzuwenden ist. Grundsätzlich ist der Regelsteuersatz des § 12 Abs. 1 UStG in Höhe von derzeit 19 % anzuwenden. Ausnahmsweise kommt eine Tarifiermäßigung auf derzeit 7 % gemäß § 12 Abs. 2 UStG in Betracht, wobei bei gemeinnützigen Krankenhäusern insbesondere – aber nicht nur – die Tarifiermäßigung gemäß § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a UStG von Bedeutung ist. Hierbei wird darauf abgestellt, ob der Leistende – also der Krankenträger – nach den gemeinnützigkeitsrechtlichen Vorschriften (§§ 51 bis 68 AO) steuerbegünstigt ist. Ist dies der Fall, kommt der **ermäßigte Steuersatz** von 7 % regelmäßig zur Anwendung,⁴⁸⁴ allerdings **nur dann**, wenn die Leistungen nicht im Rahmen eines steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes erbracht werden. Für solche Leistungen ist der Regelsteuersatz von derzeit 19 % maßgebend (§ 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a Satz 2 UStG).

230

Für die **Vermietung von Wohn- und Schlafräumen**, die ein Unternehmer zur **kurzfristigen** Beherbergung von Fremden bereithält, ermäßigt sich die Umsatzsteuer seit dem 1.1.2010 auf 7 % (§ 12 Abs. 2 Nr. 11 Satz 1 UStG). Im Krankenhausbereich sind hiervon die sog. **Gästezimmer** betroffen.⁴⁸⁵ Dies gilt aber **nicht** für Leistungen, die nicht unmittelbar der Vermietung dienen, auch wenn diese Leistungen mit dem Entgelt für die Vermietung abgegolten sind. Zu diesen mit dem Regelsteuersatz steuerpflichtigen Leistungen zählen insbesondere:⁴⁸⁶ Verpflegungsleistungen (z. B. Frühstück, Halb- und Vollpension, „All inclusive“),⁴⁸⁷ Getränkeversorgung aus der Minibar, Nutzung von Kommunikationsnetzen (insbesondere Telefon und Internet), Nutzung von Fernsehprogrammen außerhalb des allgemein und ohne gesondertes Entgelt zugänglichen Programms („pay per view“), Leistungen, die das körperliche, geistige und seelische Wohlbefinden steigern („Wellness-Angebote“), Transport von Gepäck außerhalb des Beherbergungsbetriebs, Überlassung von Sportgeräten und -anlagen, Ausflüge, Reinigung und Bügeln von Kleidung, Schuhputzservice, Transport zwischen Bahnhof/Flughafen und Unterkunft. Auch die Überlassung von Tagungsräumen zählt **nicht** zur (mit derzeit 7 %) ermäßigt besteuerten Leistung.⁴⁸⁸ Andererseits sind folgende Leistungen als solche anzusehen, die **unmittelbar** der Vermietung dienen und die deshalb (nur) mit dem ermäßigten Steuersatz von derzeit 7 % zu belegen sind:⁴⁸⁹ Überlassung von möblierten und mit anderen Einrichtungsgegenständen (z. B. Fernsehgerät, Radio, Telefon, Zimmersafe)

⁴⁸³ *BFH-Urteil* vom 20.12.2005, Az.: V R 14/04, DStR 2006, S. 754 – ausdrückliche Änderung der früher gültigen, langjährigen Rechtsprechung –.

⁴⁸⁴ Vgl. aber die Einschränkung der Anwendung des ermäßigten Steuersatzes im Bereich der Zweckbetriebe gemäß § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a Satz 3 UStG, welche im Krankenhausbereich jedoch tendenziell eher geringe Bedeutung haben dürfte.

⁴⁸⁵ Eine kurzfristige Vermietung von Wohn- und Schlafräumen setzt kein sog. „gaststättenähnliches Verhältnis“ voraus; vgl. Abschn. 4.12.9 Abs. 1 Satz 1 UStAE.

⁴⁸⁶ Abschn. 12.16. Abs. 8 UStAE.

⁴⁸⁷ Vgl. hierzu auch *BFH* vom 24.4.2013, Az.: XI R 3/11, MwStR 2014, S. 30; hiernach unterliegen bei Übernachtungen in einem Hotel nur die unmittelbar der Beherbergung dienenden Leistungen des Hoteliers dem ermäßigten Umsatzsteuersatz von 7%; Frühstücksleistungen an Hotelgäste gehören nicht dazu; sie sind mit dem Regelsteuersatz von 19% zu versteuern, auch wenn der Hotelier die "Übernachtung mit Frühstück" zu einem Pauschalpreis anbietet.

⁴⁸⁸ Abschn. 12.16 Abs. 5 UStAE.

⁴⁸⁹ Abschn. 12.16. Abs. 4 UStAE.

ausgestatteten Räumen, Stromanschluss, Überlassung von Bettwäsche, Handtüchern und Bademänteln, Reinigung der gemieteten Räume, Bereitstellung von Körperpflegeutensilien, Schuhputz- und Nähzeug, Weckdienst, Bereitstellung eines Schuhputzautomaten, Mitunterbringung von Tieren in den überlassenen Wohn- und Schlafräumen. Wird für Leistungen, die **nicht** von dieser Steuerermäßigung erfasst werden, **kein gesondertes Entgelt** berechnet, muss deren Entgeltanteil geschätzt werden.⁴⁹⁰ Schätzungsmaßstab kann hierbei z. B. der kalkulatorische Kostenanteil zuzüglich eines angemessenen Gewinnaufschlages sein.⁴⁹¹ Aus Vereinfachungsgründen beanstandet es die Finanzverwaltung **nicht**, wenn bestimmte in einem Pauschalangebot enthaltene (**nicht** begünstigte) Leistungen in der Rechnung zu einem Sammelposten (z. B. „Business-Package“ oder „Servicepauschale“) zusammengefasst und der darauf entfallende Entgeltanteil in **einem** Betrag ausgewiesen werden,⁴⁹² und zwar die Abgabe des Frühstücks, die Nutzung von Kommunikationsnetzen, die Reinigung und das Bügeln von Kleidung, der Schutzputzservice, der Transport zwischen Bahnhof/Flugplatz und Unterkunft, der Transport von Gepäck außerhalb des Beherbergungsbetriebs, die Überlassung von Fitnessgeräten sowie die Überlassung von Plätzen zum Abstellen von Fahrzeugen. Es wird auch **nicht beanstandet**, wenn der auf diese Leistungen entfallende Entgeltanteil **mit 20 % des Pauschalbetrags** angesetzt wird.⁴⁹³ Dann darf aber für derartige Leistungen kein gesondertes Entgelt vereinbart werden.⁴⁹⁴

231

Sind Leistungen umsatzsteuerpflichtig, kommt insoweit ein **Vorsteuerabzug** für den frei-gemeinnützigen Krankenhausträger in Betracht. Der Vorsteuerabzug kann gerade bei Investitionsmaßnahmen – Beispiel: Bau einer Besuchercafeteria – wirtschaftlich von großem Interesse sein. Die wirtschaftliche Bedeutung des Vorsteuerabzugs kann im Einzelfall dazu führen, dass sogar auf eine prinzipiell mögliche Umsatzsteuerbefreiung ausdrücklich verzichtet werden sollte. Ein solcher Verzicht ist beispielsweise möglich (und sinnvoll) bei der – grundsätzlich nach § 4 Nr. 12 UStG umsatzsteuerfreien – Vermietung von Grundstücken an andere Unternehmer, die in dem Gebäude nachweislich ausschließlich steuerpflichtige Leistungen erbringen (§ 9 Abs. 2 UStG), z. B. an den rechtlich (und wirtschaftlich) selbstständigen Pächter der Besuchercafeteria.

232

Schließlich kann für frei-gemeinnützige Krankenhausträger im Bereich der Umsatzsteuer die sog. **Kleinunternehmerregelung** des § 19 Abs. 1 UStG relevant sein. Hiernach unterbleibt nämlich eine Umsatzbesteuerung von (eigentlich) umsatzsteuerpflichtigen Leistungen, wenn der sog. Gesamtumsatz (incl. Umsatzsteuer) im vorangegangenen Kalenderjahr 17.500 Euro nicht überstiegen hat und im laufenden Kalenderjahr 50.000 Euro voraussichtlich nicht übersteigen wird. Zum „Gesamtumsatz“ im Sinne dieser Vorschrift zählen die „eng verbundenen“ Krankenhausumsätze im Sinne des § 4 Nr. 14 UStG **nicht** (§ 19 Abs. 3 UStG). Die Grenze von 17.500 Euro kann deshalb praktisch ausschließlich auf die Leistungen der steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe bezogen werden.⁴⁹⁵ **Im Jahr der Neugründung** eines Unternehmens ist allein auf den vom Unternehmer prognostizierten voraussichtlichen Umsatz des Gründungsjahres im Zeitpunkt des Beginns der unternehmerischen Tätigkeit abzustellen.⁴⁹⁶ Hierbei ist entsprechend der Zweckbestimmung des § 19 Abs. 1 UStG die **Grenze von 17.500 Euro** (und nicht die Grenze von 50.000 Euro) **maßgebend**.⁴⁹⁷ Es kommt dann also nur darauf an, dass der neu gegründete Krankenhausträger nach den Verhältnissen des laufenden Kalenderjahres voraussichtlich die Grenze von 17.500 Euro nicht überschreitet.⁴⁹⁸

⁴⁹⁰ Abschn. 12.16 Abs. 11 Satz 1 UStAE.

⁴⁹¹ Abschn. 12.16 Abs. 11 Satz 2 UStAE.

⁴⁹² Abschn. 12.16 Abs. 12 Satz 1 UStAE.

⁴⁹³ Abschn. 12.16 Abs. 12 Satz 2 UStAE.

⁴⁹⁴ Abschn. 12.16 Abs. 12 Satz 3 UStAE.

⁴⁹⁵ Die Besteuerungsgrenze des § 63 Abs. 4 AO spielt für die Umsatzsteuer aber keine Rolle; bei Umsätzen aus wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben zwischen 17.500 Euro und 35.000 Euro (incl. Umsatzsteuer) liegt also zwar keine Körperschaftsteuer- und Gewerbesteuerpflicht vor, wohl aber Umsatzsteuerpflicht.

⁴⁹⁶ Abschn. 19.1 Abs. 4 Satz 1 UStAE.

⁴⁹⁷ Vgl. das *BFH*-Urteil vom 22.11.1984, Az.: V R 170/83, BStBl 1985 II, S. 142 sowie Abschn. 19.1 Abs. 4 Satz 2 UStAE.

⁴⁹⁸ Abschn. 19.1 Abs. 4 Satz 3 UStAE.

5 Grunderwerbsteuer

233

Im Bereich des Grunderwerbsteuergesetzes werden (schon seit dem 1.1.1983) auf inländische Grundstück bezogene Rechtsvorgänge auch dann nicht mehr von der Besteuerung ausgenommen, wenn an einem solchen Rechtsvorgang eine gemeinnützige Körperschaft beteiligt ist. Prinzipiell sind deshalb Grundstückserwerbe bzw. -veräußerungen auch durch frei-gemeinnützige Krankenhausträger grunderwerbsteuerpflichtig. Diese Rechtsfolge wird in der Praxis durchaus kritisiert. Die Dachverbände des gemeinnützigen Sektors haben z. B. in einem Diskussionspapier vom April 2006 angeregt, den Übergang eines Grundstücks von einer gemeinnützigen Körperschaft auf eine andere **auf Grund einer Verschmelzung, Umwandlung oder Übertragung** generell von der **Grunderwerbsteuer** zu **befreien**. Dazu ist es (bisher noch) nicht gekommen, wenn man von der unter Rn. 240 anzusprechenden Regelung des § 6a GrEStG für bestimmte Umstrukturierungsvorgänge in Konzernen, die durch das sog. Wachstumsbeschleunigungsgesetz vom 22.12.2009⁴⁹⁹ mit Wirkung zum 1.1.2010 geschaffen wurde, absieht.⁵⁰⁰ Bei **allen** Rechtsvorgängen, die sich auf **inländische Grundstücke** beziehen, insbesondere also bei Kaufverträgen **im Sinne des bürgerlichen Rechts**,⁵⁰² die den Anspruch auf Übereignung eines Grundstücks begründen, ist somit für einen Krankenhausträger eine Prüfung der Frage notwendig, ob sie der Grunderwerbsteuer unterliegen, wenn er als Veräußerer oder als Erwerber beteiligt ist.⁵⁰³ Maschinen und sonstige Vorrichtungen aller Art, die zu einer Betriebsanlage gehören, zählen aber nicht dazu.⁵⁰⁴ Den Grundstücken stehen andererseits die Erbbaurechte und die Gebäude auf fremdem Boden gleich.⁵⁰⁵ Zu den – grunderwerbsteuerlich nicht relevanten – **Betriebsvorrichtungen** gehören insbesondere Maschinen und maschinenähnliche Vorrichtungen, aber auch alle (sonstigen) Vorrichtungen, mit denen ein Gewerbe unmittelbar betrieben wird.⁵⁰⁶

234

Die Grunderwerbsteuerpflicht ist insbesondere **bei Umstrukturierungen** zu beachten.⁵⁰⁷ **Auch Umwandlungsvorgänge nach dem Umwandlungsgesetz** können Grunderwerbsteuerbelastungen auslösen. Umwandlungen unterliegen nämlich – mit **Ausnahme** des so genannten **Formwechsels** –⁵⁰⁸ gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 3 Grunderwerbsteuergesetz (GrEStG) der Grunderwerbsteuer,⁵⁰⁹ soweit das Eigentum an Grundstücken aus

⁴⁹⁹ BGBl. 2009 I S. 3950.

⁵⁰⁰ Diese Regelung gilt als „wenig geglückt“; sie „überzeugt nicht“, so Viskorf (Vizepräsident des BFH), Die neue Konzernklausel des § 6a GrEStG. In: Die Steuerberatung 2010, S. 534 – unter I. –. Durch Art. 26 N. 3 des Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetzes vom 26.6.2013 wurde der Anwendungsbereich des § 6a GrEStG für Erwerbsvorgänge, die nach dem 6. Juni 2013 verwirklicht werden, im Übrigen erweitert. Begünstigungsfähig sind danach neben Umwandlungen auch Einbringungen sowie andere Erwerbsvorgänge auf gesellschaftsvertraglicher Grundlage; vgl. im Einzelnen den gleich lautenden Erlass der obersten Finanzbehörden der Länder vom 9.10.2013, BStBl 2013 I S. 1375.

⁵⁰² § 1 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 GrEStG.

⁵⁰³ § 1 Abs. 1 GrEStG umfasst über die Kaufverträge hinaus eine Vielzahl **weiterer Rechtsvorgänge**, die der Grunderwerbsteuer unterliegen, z. B. die **Auflassung**, wenn kein Rechtsgeschäft vorausgegangen ist, das den Anspruch auf Übereignung begründet, oder das **Meistgebot im Zwangsversteigerungsverfahren**; auf diese weiteren Rechtsvorgänge wird im Rahmen dieses Kapitels nicht näher eingegangen.

⁵⁰⁴ § 2 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 GrEStG.

⁵⁰⁵ § 2 Abs. 2 GrEStG.

⁵⁰⁶ Vgl. hierzu auch den gleich lautenden Erlass der obersten Finanzbehörden der Länder vom 5.6.2013, Az.: S 3130, zur „Abgrenzung des Grundvermögens von den Betriebsvorrichtungen“, BStBl 2013 I S. 734.

⁵⁰⁷ Vgl. hierzu Mensching/Strobl: Grunderwerbsteuerrecht im Non-Profit-Bereich – Strategien bei Umwandlungsvorgängen. In: Stiftung & Sponsoring 4/2006 – Rote Seiten.

⁵⁰⁸ Der Formwechsel ist in §§ 190 ff. UmwG geregelt; eine (steuerbegünstigte) Kapitalgesellschaft – z. B. eine gGmbH – kann hiernach beispielsweise im Wege des (grunderwerbsteuerlich irrelevanten) Formwechsels die Rechtsform einer anderen Kapitalgesellschaft – z. B. einer (gemeinnützigen) Aktiengesellschaft –, aber auch die Rechtsform einer Personenhandelsgesellschaft erlangen, vgl. § 226 UmwG; im Falle des Rechtsformwechsels in die Personenhandelsgesellschaft ginge aber zwingend der Status der Steuerbegünstigung gemäß §§ 51 ff. AO verloren.

⁵⁰⁹ Formwechselnde Umwandlungen unterliegen mangels Rechtsträgerwechsels nicht der Grunderwerbsteuer; vgl. den Beschluss des Bundesfinanzhofes vom 4.12.1996, Az.: II B 116/96, BStBl 1997 II S. 661.

dem Eigentum des übertragenden Rechtsträgers auf den übernehmenden Rechtsträger übergeht. Gleiches gilt bei Einbringungen und anderen Erwerbsvorgängen auf gesellschaftsrechtlicher Grundlage. Gliedert also beispielsweise ein Träger von insgesamt drei Krankenhäusern jeweils eine Einrichtung in insgesamt zwei neu gegründete gemeinnützige Tochtergesellschaften **aus** und geht hierbei das Eigentum an den Krankenhausgrundstücken auf die jeweilige Tochtergesellschaft über, tritt in beiden Ausgliederungsfällen Grunderwerbsteuerpflicht ein. In der Praxis werden vor diesem Hintergrund häufig Gestaltungen gewählt, bei welcher diejenige Gesellschaft als aufnehmende Gesellschaft bestimmt wird, die über den meisten Grundbesitz verfügt; denn dieser Grundbesitz wird im Rahmen einer Umwandlung nicht übertragen und ist deshalb von einer etwaigen Grunderwerbsteuerproblematik von vornherein ausgenommen.⁵¹⁰ Die unterschiedliche Grunderwerbsteuerrechtliche Behandlung von Grundstücksübergängen auf Grund formwechselnder Umwandlung einerseits und übertragender Umwandlung andererseits ist im Übrigen verfassungsgemäß.⁵¹¹

235

Die Grunderwerbsteuer bemisst sich bei derartigen Einbringungsvorgängen – **abweichend** von der Grundregel des § 8 Abs. 1 GrEStG, wonach sich die Grunderwerbsteuer prinzipiell nach dem Wert der Gegenleistung bemisst – **ausnahmsweise** nach den Werten im Sinne des § 138 Abs. 2 – 4 Bewertungsgesetz (BewG),⁵¹² wobei eine Rundung der Grundbesitzwerte auf volle 500 Euro vorzunehmen ist.⁵¹³

236

Bei **unbebauten Grundstücken** (Grundstücke, auf denen sich keine benutzbaren Gebäude befinden) bestimmt sich dieser Wert grundsätzlich **nach der Grundstücksfläche und den um 20 % ermäßigten Bodenrichtwerten**, welche von den sog. Gutachterausschüssen nach dem Baugesetzbuch zu ermitteln und den Finanzämtern mitzuteilen sind.⁵¹⁴ Kann im Einzelfall nachgewiesen werden, dass der sog. „gemeine Wert“ (Verkehrswert) des unbebauten Grundstücks niedriger ist als der vom Gutachterausschuss ermittelte Wert, ist dieser gemeine Wert maßgebend.⁵¹⁵ Hierzu sollte der Steuerpflichtige das Gutachten eines Sachverständigen für Grundstücksbewertung vorlegen, in dem der Gutachter eine Wertermittlung sowohl im Sachwert- als auch im Ertragswertverfahren nach den Vorgaben der Wertermittlungsverordnung (WertV) durchführt.⁵¹⁶

237

Bei **bebauten Grundstücken** ist das **12,5-fache** der für das jeweilige Grundstück im Durchschnitt der letzten drei Jahre vor dem Besteuerungszeitpunkt **erzielten Miete** (Gesamtentgelt des Mieters oder Pächters ohne Betriebskosten) maßgebend⁵¹⁷, vermindert um eine sog. „**Wertminderung wegen Alters des Gebäudes**“. Die Wertminderung beträgt für jedes Jahr, das seit der Bezugsfertigkeit vollendet ist, 0,5 %, höchstens jedoch 25 % des Grundstückswertes.⁵¹⁸ Mindestens ist aber der Wert anzusetzen, der sich ergeben würde, wenn das Grundstück unbebaut wäre.⁵¹⁹ Liegt keine Fremdvermietung vor, ist statt der Jahresmiete die sog. „übliche Miete“ anzusetzen. Das ist die Miete, die für nach Art, Lage, Größe, Ausstattung und Alter vergleichbare, nicht preisgebundene Grundstücke von fremden Mietern bezahlt wird, wobei Betriebskosten ebenso außer Betracht bleiben wie ungewöhnliche oder persönliche Verhältnisse. Lässt sich auch diese „übliche Miete“ nicht ermitteln, z. B. wenn die Gebäude zu Spezialnutzungen – **z. B. Kliniken**⁵²⁰ – errichtet worden sind, bestimmt sich der Wert

⁵¹⁰ Vgl. z. B. Grotherr: Grunderwerbsteuerliche Probleme bei der Umstrukturierung von Unternehmen und Konzernen. In: Betriebs-Berater 1994, S. 1970 – unter F. IV.; Fleischer: Die Vermeidung von Grunderwerbsteuer durch steuergünstige Gestaltungen bei der Umstrukturierung von Unternehmen. In: DStR 1996, S. 1390 – unter 1.2 – (sog. „down-stream-merger“) und Götz: Verkehrssteuern bei Umwandelungsvorgängen. In: GmbH-Rundschau 1998, S. 349 – unter II. 2. c) –.

⁵¹¹ BFH vom 9.4.2008, Az.: II R 32/06, BFH/NV 2008, S. 1526.

⁵¹² § 8 Abs. 2 Nr. 2 GrEStG.

⁵¹³ § 139 BewG.

⁵¹⁴ § 145 Abs. 3 BewG.

⁵¹⁵ § 138 Abs. 4 BewG.

⁵¹⁶ BFH-Urteil vom 3.12.2008, Az.: II R 19/08, BStBl 2009 II S. 403.

⁵¹⁷ § 146 Abs. 2 BewG.

⁵¹⁸ § 146 Abs. 4 BewG.

⁵¹⁹ § 146 Abs. 6 BewG.

⁵²⁰ BFH vom 25.8.2010, Az.: II R 42/09, Der Betrieb 2010, S. 2207.

„nach der Summe des Werts des Grund und Bodens und des Werts des Gebäudes“.⁵²¹ Der Wert des Grund und Bodens ist dann wie bei unbebauten Grundstücken zu ermitteln, allerdings mit der Maßgabe, dass der Bodenwert **nicht** um 20 %, sondern **um 30 %** gekürzt wird, für die Gebäude ist dann der nach ertragsteuerlichen Bewertungsvorschriften ermittelte Wert maßgebend, also regelmäßig der **Steuerbilanzwert**.⁵²² Im Übrigen ist bei bebauten Grundstücken ganz allgemein **als Mindestwert** der Wert anzusetzen, mit dem der Grund und Boden **allein** als unbebautes Grundstück zu bewerten wäre.⁵²³

238

Grunderwerbsteuer kann grundsätzlich **auch** dann anfallen, wenn **Anteile an Personengesellschaften bzw. an Kapitalgesellschaften** übertragen werden, also nicht nur bei unmittelbaren Grundstücksgeschäften. Bei einer **Personengesellschaft**, zu deren Vermögen ein inländisches Grundstück gehört, liegt ein Grunderwerbsteuerlicher Rechtsvorgang vor, wenn sich innerhalb von fünf Jahren der Gesellschafterbestand unmittelbar oder mittelbar dergestalt ändert, dass mindestens 95 % der Anteile auf neue Gesellschafter übergehen.⁵²⁴ Denn ein solcher Anteilsübergang **gilt** als ein Rechtsgeschäft, das auf die Übereignung eines Grundstücks auf eine **neue Personengesellschaft gerichtet** ist. Bei **Gesellschaften** (ganz allgemein) – also z. B. auch bei Kapitalgesellschaften – mit einem inländischen Grundstück liegt ein Grunderwerbsteuerlicher Erwerbsvorgang insbesondere auch bei einem Rechtsgeschäft vor, welches den Anspruch auf Übertragung eines oder mehrerer Anteile der Gesellschaft begründet, wenn durch die Übertragung unmittelbar oder mittelbar **mindestens 95 %** der Anteile der Gesellschaft in der Hand des Erwerbers oder in der Hand von herrschenden und abhängigen Unternehmen oder anhängigen Personen oder in der Hand von abhängigen Unternehmen oder abhängigen Personen allein vereinigt werden würden – sog. unmittelbare oder mittelbare **Anteilsvereinigung in einer Hand**. Weitere Voraussetzung ist im Falle einer Grundstückstransaktion im Wege eines **Erwerbs von Anteilen** an Personengesellschaften – § 1 Abs. 2a GrEStG – bzw. an Gesellschaften – § 1 Abs. 3 GrEStG – eine **vorherige ordnungsgemäße** (frist- und formgerechte) **Anzeige des Erwerbsvorganges** beim zuständigen Finanzamt.⁵²⁵ Fehlt diese Anzeige, kommt bei einer Rückabwicklung von Anteilskaufverträgen keine Aufhebung der Steuerfestsetzung in Betracht.

239

Liegen Grunderwerbsteuerpflichtige Tatbestände vor, beträgt die Steuer – seit dem 1.1.1997 – grundsätzlich **3,5 %** der Bemessungsgrundlage.⁵²⁶ Die Steuer ist auf volle Euro nach unten abzurunden.⁵²⁷ Seit dem 1.9.2006 **kann aber jedes Bundesland** (infolge der sog. Föderalismusreform⁵²⁸) **den Steuersatz selbst bestimmen**.⁵²⁹ Hiervon haben zwischenzeitlich die meisten Bundesländer Gebrauch gemacht. In einzelnen Bundesländern ist es bereits zu einer zweiten oder sogar dritten Anpassung (nach oben) gekommen. Augenblicklich differieren die Grunderwerbsteuersätze **zwischen 3,5 % und 6,5 %**, wobei der zuletzt genannte Steuersatz von 6,5% (**seit dem 1.1.2014**) bisher nur in Schleswig-Holstein erhoben wird. 6% werden (seit dem 1.1.2014) in Berlin erhoben; 5,5% in Niedersachsen und im Saarland. Ein Steuersatz von 5% gilt zum 1.1.2014 in den Bundesländern Baden-Württemberg, Brandenburg, Bremen, Hessen, Mecklenburg-Vorpommern, Niedersachsen, Nordrhein-Westfalen, Rheinland-Pfalz, Sachsen-Anhalt und Thüringen. 4,5 % werden zum 1.1.2014 in Hamburg erhoben. Bei den verbleibenden Bundesländern - Bayern und Sachsen - verbleibt es (noch) beim Steuersatz von 3,5 %. In der Praxis ist im Übrigen bei einer (anstehenden) Steuersatzerhöhung das Bestreben erkennbar, Grundstücksgeschäfte noch zum alten (günstigeren) Steuersatz abzuwickeln. Hierfür kommt es entscheidend darauf an, dass die Vertragspartner im Verhältnis zueinander noch nach „altem“ Recht gebunden sind.⁵³⁰ Nach ständiger Rechtsprechung des BFH ist ein Grunderwerbsteuerlicher Erwerbsvorgang dann verwirklicht, wenn das

⁵²¹ § 147 Abs. 1 BewG; zur Bedarfsbewertung für Krankenhäuser vgl. das Finanzministerium Baden-Württemberg vom 31.7.1997 (koordinierter Ländererlass), Az.: S 3014/6, Der Betrieb 1997, S. 1896.

⁵²² § 147 Abs. 2 BewG.

⁵²³ § 146 Abs. 6 BewG.

⁵²⁴ Vgl. im Einzelnen § 1 Abs. 2a GrEStG.

⁵²⁵ § 16 Abs. 5 GrEStG i. V. m. §§ 18, 19 GrEStG; zu den Anzeigepflichten vgl. grundlegend auch *BFH* vom 20.1.2005, Az.: II B 52/04, BStBl 2005 II S. 492; hiernach reicht es z. B. aus, wenn der Notar, der den Anteilskaufvertrag beurkundet, seiner gesetzlichen Anzeigepflicht form- und fristgemäß nachkommt.

⁵²⁶ §§ 11 Abs. 1, 23 Abs. 4 GrEStG.

⁵²⁷ Vgl. § 11 Abs. 2 GrEStG.

⁵²⁸ Föderalismusreform-Begleitgesetz vom 5.9.2006, BGBl 2006 I S. 2097.

⁵²⁹ Art. 105 Abs. 2a S. 2 GG.

⁵³⁰ *OFD Rheinland* vom 16.8.2011, Az.: S 4430 – 1000 – St 235, DStR 2011, S. 1958.

auf einen Erwerbsvorgang abzielende Wollen in rechtsgeschäftliche Erklärungen umgesetzt worden ist, was regelmäßig im Rahmen der notariellen Beurkundung geschieht. Zeitliche Rückbeziehungen nach dem Zivilrecht (vgl. § 184 BGB und § 17 Abs. 2 UmwG) wie Steuerrecht (vgl. § 2 Abs. 1 UmwStG i. V. m. § 17 Abs. 2 UmwG) bleiben für Zwecke der Grunderwerbsteuer unberücksichtigt. Auch der Zeitpunkt des Übergangs von Nutzen und Lasten, der Zahlung des Kaufpreises und der Eintragung im Grundbuch haben keine Auswirkungen auf den Zeitpunkt der Verwirklichung des grunderwerbsteuerlichen Tatbestands. Aufschiebend bedingte oder genehmigungsbedürftige Rechtsgeschäfte sind grundsätzlich bereits mit Abschluss des jeweiligen Vertrages und damit bereits vor Eintritt der Bedingung bzw. vor Erteilung der Genehmigung verwirklicht.

240

Bei **Umstrukturierungen in einem Konzern** gewährt § 6a GrEStG unter bestimmten Voraussetzungen eine Steuervergünstigung in der Form der „Nichterhebung der Steuer“⁵³¹, wobei allerdings zusätzlich sog. **Vor- und Nachbehaltensfristen** in der grunderwerbsteuerrechtlichen Zurechnung der Grundstücke zu beachten sind.⁵³² Die Begünstigung solcher Erwerbsvorgänge in einem Konzern setzt außerdem voraus, dass an einem solchen Umstrukturierungsvorgang ausschließlich entweder das herrschende Unternehmen und eine oder mehrere von diesem abhängige Gesellschaft(en) oder mehrere von dem herrschenden Unternehmen abhängige Gesellschaften beteiligt sind.⁵³³ Ausnahmsweise fällt auch **keine** Grunderwerbsteuer an bei Grundstückserwerben von Todes wegen oder bei Grundstücksschenkungen unter Lebenden im Sinne des Erbschaft- und Schenkungsteuergesetzes (§ 3 Nr. 2 GrEStG), wobei allerdings sog. **Schenkungen**⁵³⁴ **unter einer Auflage** hinsichtlich des Werts solcher Auflagen der Grunderwerbsteuer unterliegen, die bei der Schenkungsteuer abziehbar sind.⁵³⁵ Steuerfrei ist auch der Erwerb eines Grundstücks, wenn der für die Berechnung der Steuer maßgebende (grunderwerbsteuerliche) Wert 2.500 Euro nicht übersteigt.⁵³⁶ Der Betrag von 2.500 Euro stellt eine **Freigrenze** (also **keinen Freibetrag**) dar mit der Folge, dass bei einem für die Steuerberechnung maßgebenden Wert von mehr als 2.500 Euro der **gesamte** Wert für die Steuerbemessung herangezogen wird.⁵³⁷ Der Betrag von 2.500 Euro bezieht sich allerdings auf den Erwerb eines **jeden** Grundstücks. Überträgt ein Gesellschafter auf Grund des Gesellschaftsverhältnisses ein Grundstück auf eine („seine“) Kapitalgesellschaft, handelt es sich allerdings um einen gesellschaftsrechtlichen Vorgang und nicht um eine freigebige Zuwendung im Sinne des § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG, die zur Grunderwerbsteuerfreiheit nach § 3 Nr. 2 GrEStG führen würde.⁵³⁸

241

Im Hinblick auf (vermeintlich) „**unentgeltliche**“ **Grundstücksübertragungen** durch juristische Personen des öffentlichen Rechts hat sich der Bundesfinanzhof in mehreren Urteilen geäußert. So ist nach einem (auch für frei-gemeinnützige Träger in der Rechtsform der GmbH beachtlichen) Urteil vom 29.3.2006⁵³⁹ die zur Erfüllung öffentlicher Aufgaben – hier: Bereitstellung von Krankenhäusern – erfolgte unentgeltliche Grundstücksübertragung durch einen Träger öffentlicher Verwaltung – hier: Landkreis – auf eine GmbH, deren alleiniger Gesellschafter er ist, **keine** freigebige Zuwendung im Sinne des § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG und deshalb auch **nicht** nach § 3 Nr. 2 GrEStG von der Grunderwerbsteuer ausgenommen. Unter Berücksichtigung der für den Landkreis maßgebenden öffentlich-rechtlichen Bindungen **konnte** die Übertragung der Grundstücke **nicht objektiv freigebig erfolgen**. Der Landkreis hat mit der Zuwendung der Grundstücke **in Wahrnehmung der ihm übertragenen Aufgaben**, nämlich in Verfolgung des öffentlichen Zwecks der Krankenversorgung in Krankenhäusern gehandelt und diese Zweckbindung der Grundstückszuwendung dadurch abgesichert, dass die GmbH bei Wegfall der Nutzung für Altenheimzwecke zur Rückübertragung der Grundstücke verpflichtet war. Die Freigebigkeit der Zuwendung folgte auch nicht etwa daraus, dass der Vertrag ausdrücklich als „Schenkungsvertrag“ bezeichnet war.

⁵³¹ Vgl. hierzu aktuell den Erlass des *Finanzministeriums Baden-Württemberg* vom 1.12.2010, Az.: 3 – S 4514/27 („Grunderwerbsteuer: Anwendung des § 6a GrEStG“).

⁵³² Vgl. § 6a Satz 4 GrEStG.

⁵³³ § 6a Satz 3 GrEStG.

⁵³⁴ **Erbschaften** sind insoweit **nicht** betroffen.

⁵³⁵ § 3 Nr. 2 GrEStG.

⁵³⁶ § 3 Nr. 1 GrEStG – sog. „**Bagatellfälle**“ –; diese Bagatellfälle sind aber anzeigepflichtig, vgl. Pahlke/Franz, GrEStG Kommentar, 4. Aufl. 2010, § 3 Rz. 17.

⁵³⁷ Pahlke/Franz, GrEStG Kommentar, 4. Aufl. 2010, § 3 Rz. 16.

⁵³⁸ *BFH* vom 17.10.2007, Az.: II R 63/05, BStBl 2008 II S. 381.

⁵³⁹ Az.: II R 15/04, BStBl 2006 II S. 557.

6 Grundsteuer

242

Für Grundsteuerzwecke ist auf das sog. **Grundvermögen im Sinne des Bewertungsgesetzes** abzustellen. Hierzu gehören gemäß § 68 Abs. 1 BewG der Grund und Boden, die Gebäude, die sonstigen Bestandteile und das Zubehör, das Erbbaurecht, das Wohnungseigentum, das Teileigentum, das Wohnungserbbaurecht und das Teilerbbaurecht nach dem Wohnungseigentumsgesetz. **Nicht** in das Grundvermögen einzubeziehen sind gemäß § 68 Abs. 2 BewG aber Bodenschätze sowie die Maschinen und sonstigen Vorrichtungen aller Art, die zu einer Betriebsanlage gehören – sog. „**Betriebsvorrichtungen**“ –, auch wenn sie wesentliche Bestandteile sind. Im Bereich der Grundsteuer können frei-gemeinnützige Krankenhausträger eine Steuerbefreiung für Grundbesitz, der für gemeinnützige oder mildtätige Zwecke genutzt wird, beanspruchen (§ 3 Abs. 1 Nr. 3 Buchst. b GrStG), wenn der Grundbesitz ausschließlich dem Krankenhausträger zuzurechnen ist – sog. **subjektive Voraussetzung** – und der Grundbesitz von dem Rechtsträger, dem er zuzurechnen ist, für einen bestimmten steuerbegünstigten Zweck unmittelbar genutzt wird – sog. **objektive Voraussetzung** –.⁵⁴⁰ Für die Grundsteuer ist hinsichtlich der steuerbegünstigten Zwecke prinzipiell auf die für die **Körperschaftsteuer** getroffene Entscheidung abzustellen, ohne dass es einer erneuten Überprüfung für Grundsteuerzwecke bedarf.⁵⁴¹ Für die Grundsteuer kann die Anerkennung als gemeinnützig bzw. mildtätig darüber hinaus dann **unterstellt** werden, wenn die inländische juristische Person berechtigt ist, Zuwendungsbestätigungen nach § 10b EStG auszustellen.⁵⁴² Die **objektive** Voraussetzung ist auch erfüllt, wenn die Nutzung im Rahmen eines sog. Zweckbetriebes⁵⁴³ erfolgt, z. B. im Rahmen eines Krankenhauses im Sinne des § 67 AO. Im Übrigen bleibt gemäß § 7 Satz 1 GrStG (nur) der Grundbesitz grundsteuerfrei, auf dem die gemeinnützigen oder mildtätigen Zwecke **unmittelbar** verfolgt werden. Zum Grundbesitz, der unmittelbar zu gemeinnützigen oder mildtätigen Zwecken genutzt wird, rechnet auch (noch) der Grundbesitz, auf dem die Körperschaft ihre **Verwaltungstätigkeit** ausübt. Dies betrifft z. B. das Grundstück (inkl. Gebäude) der Krankenhausverwaltung⁵⁴⁴. Verwaltungsgebäude, die der Verwaltung von steuerpflichtigem Grundbesitz dienen, sind dagegen grundsteuerpflichtig.⁵⁴⁵

243

In die Grundsteuerbefreiung eingeschlossen sind **unentgeltliche** Parkplätze und Parkhäuser, wenn dieser Parkraum **nur** für Bedienstete und Besucher bestimmt ist und zu dem Grundbesitz gehört, auf dem der begünstigte Zweck verfolgt wird. Die Grundsteuerbefreiung kann aber **nicht** (mehr) gewährt werden, wenn die Krankenhäuser die Besucher- und Personalparkplätze gebührenpflichtig gemacht haben.⁵⁴⁶ Eingeschlossen ist auch der Grundbesitz, auf dem der steuerbegünstigte Krankenhausträger seine Verwaltungstätigkeit ausübt, weil auch hierin noch eine unmittelbare Nutzung zu steuerbegünstigten Zwecken gesehen wird.⁵⁴⁷ Grundsteuerpflichtig ist aber der Grundbesitz bzw. der Teil des Grundbesitzes, der für einen oder mehrere steuerpflichtige wirtschaftliche Geschäftsbetriebe oder im Rahmen der Vermögensverwaltung genutzt wird⁵⁴⁸. Wird auf einem Grundstück neben dem Krankenhaus noch ein steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb unterhalten, wird konsequenterweise gemäß § 8 Abs. 1 GrStG die Grundsteuerbefreiung nur anteilig für den Krankenhausbereich gewährt. Die räumliche Aufteilung nach der Benutzung für steuerbegünstigte Zwecke und nicht-steuerbegünstigte Zwecke ist (bereits) bei der Einheitsbewertung des Grundbesitzes vorzunehmen.⁵⁴⁹ Ist eine räumliche **Trennung** im Einzelfall **nicht** möglich, kommt es darauf an, ob der Steuergegenstand **überwiegend** steuerbegünstigten oder nicht-begünstigten Zwecken dient. Bei Überwiegen der

⁵⁴⁰ Abschn. 12 Abs. 3 Grundsteuer-Richtlinien (GrStR).

⁵⁴¹ Vgl. Abschn. 12 Abs. 3 Satz 4 f. GrStR.

⁵⁴² Vgl. Abschn. 12 Abs. 2 Satz 1 GrStR.

⁵⁴³ Abschn. 12 Abs. 4 S. 1 GrStR.

⁵⁴⁴ Abschn. 12 Abs. 5 Satz 2 sowie Abschn. 31 Abs. 1 Satz 3 GrStR.

⁵⁴⁵ Abschn. 12 Abs. 5 Satz 3 GrStR.

⁵⁴⁶ *OFD Koblenz* vom 18.8.2005, Az.: G 1107 A – 095/05 – St 3, und *Finanzministerium Schleswig-Holstein* vom 23.11.2005, Az.: VI 353 – G 1107 – 005 – Hinweis in NWB Eilnachrichten vom 19.12.2005, Fach 1, S. 414 –.

⁵⁴⁷ Vgl. Abschn. 12 Abs. 5 GrStR.

⁵⁴⁸ Vgl. § 8 Abs. 2 GrStG.

⁵⁴⁹ Abschn. 32 Abs. 1 GrStR.

steuerbegünstigten Zwecke kommt gemäß § 8 Abs. 2 GrStG die Steuerbefreiung zur Anwendung.⁵⁵⁰

7 Erbschaft- und Schenkungsteuer

244

Unentgeltliche Zuwendungen, also Schenkungen – z. B. Spenden und Erbschaften –, an frei-gemeinnützige Krankenhausträger sind nach § 13 Abs. 1 Nr. 16 Buchst. b Satz 1 Erbschaftsteuergesetz (ErbStG) von der Erbschaft- bzw. Schenkungsteuer befreit. Gleiches gilt nach § 13 Abs. 1 Nr. 17 ErbStG für Zuwendungen, die ausschließlich gemeinnützigen oder mildtätigen Zwecke gewidmet sind, sofern die Verwendung für den bestimmten gemeinnützigen oder mildtätigen Zweck gesichert ist. Abzustellen ist für die Steuerbefreiung grundsätzlich auf den Besteuerungszeitpunkt,⁵⁵¹ also z. B. den Zeitpunkt der Schenkung. Die beiden genannten, hier (besonders) relevanten Befreiungsvorschriften⁵⁵² sind durch das umfassende Erbschaftsteuerreformgesetz vom 24.12.2008⁵⁵³ **nicht** geändert worden. Diese Änderung der Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuervorschriften ist darauf zurückzuführen, dass das Bundesverfassungsgericht Immobilien- und Betriebsvermögen gegenüber Kapitalvermögen als (nach „altem“ Recht) zu niedrig bewertet ansah und eine Änderung bis zum 31.12.2008 verlangt hatte.⁵⁵⁴ Ohne eine Einigung drohte die Erbschaft- und Schenkungsteuer zu diesem Zeitpunkt auszulaufen. Die Befreiung von der Schenkung- bzw. Erbschaftsteuer wird im Übrigen **unabhängig** davon gewährt, ob eine steuerbegünstigte Körperschaft einen Zweckbetrieb oder steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb unterhält.⁵⁵⁵ Ein steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb ist aber nur unschädlich, solange die Körperschaft nicht in erster Linie eigenwirtschaftliche Zwecke verfolgt.

245

Die Steuerbefreiung kommt allerdings **nicht** in Betracht für Zuwendungen an steuerbegünstigte Körperschaften, die dort einem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb zugute kommen⁵⁵⁶ (Beispiel: ein gemeinnütziger Krankenhausverein erhält von Geschäftsleuten in großem Umfange Sachspenden in Form schwerverkäuflicher Waren, die von dem Verein auf einem Weihnachtsmarkt veräußert werden). Wenn jedoch sichergestellt ist, dass mit der Zuwendung mittelbar (noch) die steuerbegünstigten Zwecke verwirklicht werden, kann auch eine Zuwendung in bzw. für einen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb erbschaftsteuer- bzw. schenkungsteuerfrei sein.⁵⁵⁷

246

Die Erbschaft- bzw. Schenkungsteuerbefreiung wird nur gewährt, wenn der frei-gemeinnützige Krankenhausträger ausschließlich steuerbegünstigte Zwecke verfolgt. Diese Voraussetzung ist auch dann erfüllt, wenn der frei-gemeinnützige Krankenhausträger neben dem eigentlichen Zweckbetrieb vermögensverwaltend tätig ist oder steuerpflichtige wirtschaftliche Geschäftsbetriebe von nur untergeordneter Bedeutung unterhält.⁵⁵⁸

⁵⁵⁰ Vgl. hierzu Abschn. 32 Abs. 2 GrStR.

⁵⁵¹ R E 13.8 Abs. 1 Satz 1 ErbStR 2011.

⁵⁵² Bei einer Zuwendung ist die Anwendbarkeit jeder der beiden Steuerbefreiungen zu prüfen. Eine Befreiung schließt deshalb die andere, evt. weitergehende Befreiung **nicht** aus; vgl. auch Meincke, ErbStG Kommentar, 15. Aufl. 2009, Anm. 65.

⁵⁵³ BGBl. 2008 I S. 3018.

⁵⁵⁴ BVerfG vom 7.11.2006, Az.: 1 BvL 10/02, DStR 2007, S. 235.

⁵⁵⁵ R E 13.8 Abs. 2 Satz 3 ErbStR 2011.

⁵⁵⁶ Thiel: Die Zuwendung von Sponsoren und Mäzenen aus schenkungsteuerrechtlicher und ertragsteuerlicher Sicht. In: Der Betrieb 1993, S. 2452 und Buchna/Seeger/Brox: Gemeinnützigkeit im Steuerrecht. 2010, S 711; vgl. auch R E 13.8 Abs. 2 Satz 4 ErbStR 2011.

⁵⁵⁷ Vgl. Buchna/Seeger/Brox: Gemeinnützigkeit im Steuerrecht. 2010, S. 711 und S. 501; Beispiel hierzu: Eine Getränkefirma spendet einem frei-gemeinnützigen Krankenhaus für die Beschaffung neuer Krankenhausbetten 100 Kisten Fruchtsaft. Um diese Spende dem ausdrücklich bestimmten begünstigten Zweck nutzbar zu machen, wird der Fruchtsaft in der Besucher-Cafeteria zu marktüblichen Preisen an Besucher verkauft. Der Erlös wird (nachweislich) für die Anschaffung der neuen Betten verwendet. Bei der Getränkefirma liegt eine **abzugsfähige (Sach-) Spende** vor, die **nicht** schenkungsteuerpflichtig ist.

⁵⁵⁸ So der Erlass des *Finanzministeriums Mecklenburg-Vorpommern* vom 10.6.1993, Az: IV 330 – S 3806 – 5/92, Der Betrieb 1993 S. 1494; vgl. auch den Erlass des *Finanzministeriums Nordrhein-Westfalen* vom 17.1.1995, Az: S 3812 – 17 – V A 2, Der Betrieb 1995 S. 553.

8 Spendenrecht

247

Die Förderung des öffentlichen Gesundheitswesens und der öffentlichen Gesundheitspflege ist ein gemeinnütziger Zweck, dessen Verfolgung einen frei-gemeinnützigen Krankenhausträger dazu berechtigt, für Zuwendungen (Spenden und ggf. Beiträge) in den steuerbefreiten Bereich (insbesondere in den eigentlichen Krankenhausbereich) **Zuwendungsbestätigungen** zu erteilen, die beim Zuwendenden (Spender) wiederum zum (einkommensmindernden) Spendenabzug berechtigen.

248

Nach § 10b Abs. 1 EStG können **Zuwendungen (Spenden und Mitgliedsbeiträge)** zur Förderung steuerbegünstigter Zwecke (im Sinne der §§ 52 bis 54 AO) an eine inländische juristische Person des öffentlichen Rechts oder inländische Dienststelle oder an eine (nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG) steuerbefreite Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse (ab 2007) bis zu 20 % des Gesamtbetrags der Einkünfte **oder bis zu 4 Promille** der Summe der gesamten Umsätze und der im Kalenderjahr aufgewendeten Löhne und Gehälter als Sonderausgaben abgezogen werden. Abziehbare Aufwendungen, die die vorstehenden Höchstbeträge überschreiten oder die im Jahr der Zuwendung nicht berücksichtigt werden können, sind im Rahmen der Höchstbeträge **in den folgenden Jahren** – ohne zeitliche Begrenzung – abzuziehen. Zusätzlich besteht – allerdings beschränkt auf steuerbegünstigte Stiftungen – gemäß § 10b Abs. 1a EStG die Möglichkeit der Ausstattung von Stiftungen mit Kapital – sog. **Spenden in das zu erhaltende Vermögen „Vermögensstockspenden“** –. Solche Spenden können im Jahr der Zuwendung und in den folgenden neun Jahren bis zu einem Gesamtbetrag von 1.000.000 Euro zusätzlich zu den Höchstbeträgen nach § 10b Abs. 1 EStG abgezogen werden. Bei Ehegatten, die nach den §§ 26, 26b EStG zusammenveranlagt werden, hat das Ehrenamtsstärkungsgesetz zum 1.1.2013 die Möglichkeit geschaffen, derartige Spenden bis zu einem Gesamtbetrag von zwei Millionen Euro steuerlich geltend zu machen. Spenden in das Vermögen einer **Verbrauchsstiftung** sind gemäß § 10b Abs. 1a Satz 2 EStG (in der Fassung des Ehrenamtsstärkungsgesetzes) **nicht** nach § 10b Abs. 1a EStG abzugsfähig.

249

Für Zuwendungen bis 200 Euro genügt zur steuerlichen Geltendmachung als Nachweis der **Bareinzahlungsbeleg** oder die **Buchungsbestätigung** eines Kreditinstituts, **wenn** der Empfänger eine (nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG von der Körperschaftsteuer befreite) Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse ist **und** wenn sowohl der steuerbegünstigte Zweck, für den die Zuwendung verwendet wird, als auch die Angaben über die Freistellung von der Körperschaft auf einem von ihm hergestellten Beleg aufgedruckt werden **und** außerdem darauf angegeben wird, ob es sich bei der Zuwendung um eine Spende oder einen Mitgliedsbeitrag handelt.⁵⁵⁹ Zu der insoweit notwendigen **Buchungsbestätigung** bestimmt § 50 Abs. 2 EStDV, dass aus der Buchungsbestätigung Name und Kontonummer oder ein sonstiges Identifizierungsmerkmal des Auftraggebers und des Empfängers ersichtlich sein müssen, außerdem der Betrag, der Buchungstag sowie die tatsächliche Durchführung der Zahlung.⁵⁶⁰ Problematisch für den Spendenabzug ist insoweit die Nutzung vereinfachter Zahlungsvorgänge über das Internet, z. B. über PayPal. Hinsichtlich des vereinfachten Zuwendungsnachweises bei Spenden über PayPal hat die OFD Niedersachsen mit Erlass vom 14.8.2013⁵⁶¹ festgelegt, dass bei Spenden, die über PayPal durchgeführt werden, als Buchungsbestätigung ein Auszug des PayPal-Kontos und ein Ausdruck über die Transaktionsdetails der Spende genügt. Auf dem Kontoauszug müssen der Kontoinhaber und dessen Emailadresse ersichtlich sein. Dabei ist die E-Mail-Adresse das (alternativ zur Kontonummer) geforderte „sonstige Identifizierungsmerkmal“, weil sie der Zuordnung des Buchungsvorgangs zu einer Person dient. Der vom Empfänger der Spende herzustellende Beleg muss aber weiterhin vorliegen. Er kann dem Spender allerdings auch als Download zur Verfügung gestellt werden.

250

Nach § 10b Abs. 4 Einkommensteuergesetz (EStG) darf ein Spender auf die Richtigkeit der Bestätigung über Spenden vertrauen, es sei denn, dass er die Bestätigung durch unlautere Mittel oder falsche Angaben erwirkt hat oder dass ihm die Unrichtigkeit der Bestätigung bekannt oder infolge grober Fahrlässigkeit nicht bekannt war (**Vertrauensschutz für Spender**). Das bedeutet, dass es für den gutgläubigen Spender auch dann bei dem einmal gewährten Spendenabzug bleibt, wenn sich nachträglich herausstellt, dass die Zuwendungen entgegen den Angaben in der Spendenbestätigung nicht für die steuerbegünstigten Zwecke verwendet wurden, z. B. weil

⁵⁵⁹ Vgl. im Einzelnen § 50 Abs. 2 Nr. 2 EStDV.

⁵⁶⁰ § 50 Abs. 2 EStDV in der Fassung der Verordnung zum Erlass und zur Änderung steuerlicher Verordnungen vom 11.12.2012, BStBl 2013 I S. 2.

⁵⁶¹ Az.: S 2223 - 404 - St 235.

sie für andere Zwecke ausgegeben oder von einem Vertreter des Spendenempfängers veruntreut worden sind.

251

Im Zusammenhang mit dem Vertrauensschutz für gutgläubige Spender steht ein **Haftungstatbestand**, der gleichfalls in § 10b Abs. 4 EStG geregelt ist. Danach haftet für die wegen der Gewährung des Vertrauensschutzes entgangene Steuer, wer vorsätzlich oder grob fahrlässig eine unrichtige Spendenbestätigung ausstellt – sog. „**Ausstellerhaftung**“ – **oder** veranlasst, dass Zuwendungen nicht zu den in der Spendenbestätigung angegebenen steuerbegünstigten Zwecken verwendet werden – sog. „**Veranlasserhaftung**“ –. Die Ausstellerhaftung war - anders als die Veranlasserhaftung - an Vorsatz oder grobe Fahrlässigkeit geknüpft. Der Gesetzgeber hat durch das Ehrenamtsstärkungsgesetz zum 1.1.2013 Vorsatz oder grobe Fahrlässigkeit auch bei der Veranlasserhaftung als Voraussetzung vorgegeben und insoweit die Spendenhaftung vereinheitlicht. Die entgangene Steuer ist im Übrigen stets pauschal mit 30 % der Spende anzusetzen. Ob tatsächlich ein Steuerausfall eintritt, wird hierbei nicht geprüft.⁵⁶²

252

Die Haftung trifft nach dem Wortlaut des Gesetzes zunächst die (handelnden) Vertreter der gemeinnützigen Körperschaft; daneben kommt eine Haftung auch der Körperschaft selbst (mit ihrem Vermögen) in Betracht.

253

In den Fällen der sog. **Veranlasserhaftung** ist allerdings gemäß § 10b Abs. 4 Satz 3 EStG **vorrangig** der Zuwendungsempfänger, also z. B. die nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 des Körperschaftsteuergesetzes steuerbefreite Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse, in Anspruch zu nehmen. Die in diesen Fällen der **Veranlasserhaftung** für den Zuwendungsempfänger handelnden natürlichen Personen sind **nur** in Anspruch zu nehmen, **wenn** die entgangene Steuer nicht nach § 47 AO erloschen ist **und** Vollstreckungsmaßnahmen gegen den Zuwendungsempfänger nicht erfolgreich sind.⁵⁶³ Nach der Begründung des Jahressteuergesetzes 2009, mit welchem diese Neuregelung zum 1.1.2009 eingeführt wurde, soll die bisherige (ungünstigere) Rechtslage viele bürgerschaftlich interessierte Personen davon abgehalten haben, insbesondere verantwortungsvollere Aufgaben, z. B. in einem Vereinsvorstand, zu übernehmen. Um das ehrenamtliche Engagement zu unterstützen, wurde deshalb eine Reihenfolge der Inanspruchnahme der Gesamtschuldner bei der Veranlasserhaftung gesetzlich festgelegt.

254

Für die **Ausstellerhaftung** hat der Gesetzgeber keine entsprechende Reihenfolge der Inanspruchnahme vorgesehen. Bei ihr verbleibt es deshalb beim Grundsatz der Gesamtschuldnerschaft. Allerdings dürfte eine Haftung einer **natürlichen** Person auch bei der Ausstellerhaftung tatsächlich **allenfalls dann** in Frage kommen, wenn diese Person außerhalb des ihr zugewiesenen Wirkungskreises handelt. Sollte sich im Einzelfall der Haftungsbescheid gegen den Aussteller persönlich, also z. B. gegen den Geschäftsführer oder gegen ein Vorstandsmitglied, richten, wäre die Zahlung der Haftungsschuld aus Mitteln der steuerbegünstigten Körperschaft eine satzungswidrige Mittelverwendung, die zum Verlust der Gemeinnützigkeit führt.⁵⁶⁴ Sollte sich der Haftungsbescheid andererseits gegen die steuerbegünstigte Körperschaft selbst richten, verstößt die Begleichung der Haftungsschuld aus Mitteln der steuerbegünstigten Körperschaft entsprechend der Behandlung allgemeiner Verwaltungskosten **nicht** gegen das Selbstlosigkeitsgebot.⁵⁶⁵

255

Das Bundesfinanzministerium hat mit Schreiben vom 7.11.2013 **neue Muster für Zuwendungsbestätigungen** veröffentlicht.⁵⁶⁶ Diese Muster für Zuwendungsbestätigungen sind **verbindliche Muster** (vgl. § 50 Abs. 1 EStDV). Die Zuwendungsbestätigungen können weiterhin vom jeweiligen Zuwendungsempfänger anhand dieser Muster selbst hergestellt werden. In einer auf einen bestimmten Zuwendungsempfänger zugeschnittenen Zuwendungsbestätigung müssen **nur** die Angaben aus den veröffentlichten Mustern übernommen werden, die im Einzelfall einschlägig sind. Die in den Mustern vorgesehenen Hinweise zu den haftungsrechtlichen Folgen der Ausstellung einer unrichtigen Zuwendungsbestätigung und zur steuerlichen Anerkennung der

⁵⁶² Vgl. hierzu kritisch Schmidt/Heinicke: EStG Kommentar, 32. Aufl. 2013, § 10b Rz. 56 („Fiktion“).

⁵⁶³ Die Festsetzungsfrist für diese Haftungsansprüche läuft nicht ab, solange die Festsetzungsfrist für die von dem Empfänger der Zuwendung geschuldete Körperschaftsteuer für den Veranlagungszeitraum nicht abgelaufen ist, in dem die unrichtige Bestätigung ausgestellt worden ist, oder veranlasst wurde, dass die Zuwendung nicht zu den in der Bestätigung angegebenen steuerbegünstigten Zwecken verwendet worden ist.

⁵⁶⁴ Wallenhorst in Wallenhorst/Halaczinsky: Die Besteuerung gemeinnütziger Vereine, Stiftungen und der juristischen Personen des öffentlichen Rechts. 2009, Kap. C Rn. 101.

⁵⁶⁵ Ebenda.

⁵⁶⁶ Az.: IV C 4 - S 2223/07/0018:005, BStBl 2013 I S. 1333.

Zuwendungsbestätigung sind **stets** in die Zuwendungsbestätigung zu übernehmen. Die Wortwahl und die Reihenfolge der vorgegebenen Textpassagen in den Mustern sind beizubehalten, **Umformulierungen sind unzulässig**. Auf den Zuwendungsbestätigungen dürfen weder Danksagungen an den Zuwendenden noch Werbung für die Ziele der begünstigten Einrichtung angebracht werden. Entsprechende Texte sind jedoch auf der Rückseite zulässig. Die Zuwendungsbestätigung darf die Größe einer DIN A 4 – Seite nicht überschreiten. Gegen optische Hervorhebungen von Textpassagen beispielsweise durch Einrahmungen und/oder vorangestellte Ankreuzkästchen bestehen keine Bedenken. Ebenso ist es zulässig, den Namen des Zuwendenden und dessen Adresse so untereinander anzuordnen, dass die gleichzeitige Nutzung als Anschriftenfeld möglich ist. Fortlaufende alphanumerische Zeichen mit einer oder mehreren Reihen, die zur Identifizierung der Zuwendungsbestätigung geeignet sind, können vergeben werden; die Verwendung eines Briefpapiers mit einem Logo, Emblem oder Wasserzeichen der Einrichtung ist zulässig. Es bestehen keine Bedenken, wenn der Zuwendungsempfänger in seinen Zuwendungsbestätigungen alle ihn betreffenden steuerbegünstigten Zwecke nennt. Aus steuerlichen Gründen bedarf es **keiner** Kenntlichmachung, für welchen konkreten steuerbegünstigten Zweck die Zuwendung erfolgt bzw. verwendet wird. Der zugewendete Betrag ist sowohl in Ziffern als auch in Buchstaben zu benennen. Für die Benennung in Buchstaben ist es nicht zwingend erforderlich, dass der zugewendete Betrag in einem Wort genannt wird; ausreichend ist die Buchstabenbenennung der jeweiligen Ziffern. So kann z. B. ein Betrag in Höhe von 1.322 Euro als „eintausenddreihundertzweiundzwanzig“ oder „eins-drei-zwei-zwei“ bezeichnet werden. In diesen Fällen sind allerdings die Leerräume vor der Nennung der ersten Ziffer und hinter der letzten Ziffer in geeigneter Weise (z. B. durch „X“) zu entwerten. Die Zeile: „Es handelt sich um den Verzicht auf die Erstattung von Aufwendungen Ja Nein “ ist stets in die Zuwendungsbestätigungen über Geldzuwendungen/ Mitgliedsbeiträge zu übernehmen und entsprechend anzukreuzen. Nach § 50 Absatz 4 EStDV hat die steuerbegünstigte Körperschaft ein Doppel der Zuwendungsbestätigung aufzubewahren. Es ist in diesem Zusammenhang zulässig, das Doppel in elektronischer Form zu speichern.

256

Bei rückwirkender Aberkennung der Gemeinnützigkeit haftet eine Körperschaft wegen Fehlverwendung **nicht**, wenn sie die Zuwendung zu dem in der Zuwendungsbestätigung angegebenen Verwendungszweck verwendet (hat).⁵⁶⁹

9 Formelle Fragen des Besteuerungsverfahrens

257

Es gibt **kein besonderes Anerkennungsverfahren** im steuerlichen Gemeinnützigkeitsrecht.⁵⁷⁰ Es wird vielmehr vom jeweils zuständigen Finanzamt laufend, d. h. beispielsweise für die Körperschaftsteuer für jeden einzelnen Veranlagungszeitraum, geprüft, ob die Voraussetzungen für die Steuerbefreiungen sämtlich erfüllt sind. Hierbei gilt der **Grundsatz der Abschnittsbesteuerung**, dem gemäß **für jeden (einzelnen) Veranlagungszeitraum** entschieden wird, ob die Steuervergünstigungen wegen der Verfolgung steuerbegünstigter Zwecke in Anspruch genommen werden können.⁵⁷¹ Die spätere Erfüllung der Voraussetzungen für die Behandlung als steuerbegünstigte Körperschaft kann nicht auf frühere, abgelaufene Kalenderjahre zurückwirken.⁵⁷² In der Praxis wird vorrangig eine Überprüfung für die Körperschaftsteuer vorgenommen. Die dort getroffene Entscheidung wird dann in aller Regel bei den anderen Steuerarten übernommen. Die Überprüfung erfolgt mittels eines besonderen Erklärungsvordruckes (so genannter Vordruck Gem 1). Dieser Vordruck ist von der steuerbegünstigten Körperschaft bzw. ihrem Träger in der Regel alle drei Jahre für die vorangegangenen drei Veranlagungszeiträume auszufüllen und einzureichen, sofern nicht das Vorliegen von so genannten steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben die Abgabe jährlicher Steuererklärungen erforderlich macht.⁵⁷³

258

Sind die Voraussetzungen für eine Körperschaftsteuerbefreiung in vollem Umfang erfüllt, erteilt das zuständige Finanzamt einen so genannten **Freistellungsbescheid**. Ein solcher Freistellungsbescheid kann auch dann erteilt werden, wenn zwar ein steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb vorliegt, dieser aber zu keiner Körperschaftsteuerfestsetzung führt, z. B. weil bei einem Krankenhausverein der Gewinn aus diesem

⁵⁶⁹ H 10b.1 „Spendenhaftung“ Satz 7 EStH 2009.

⁵⁷⁰ So ausdrücklich Nr. 3 Satz 1 des AEAO zu § 59.

⁵⁷¹ Vgl. Nr. 3 Satz 1 des AEAO zu § 51.

⁵⁷² Vgl. Nr. 3 Satz 3 des AEAO zu § 51.

⁵⁷³ Nr. 7 Satz 2 des AEAO zu § 59.

wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb den Körperschaftsteuerlichen Freibetrag von 5.000 Euro im Jahr nicht übersteigt.⁵⁷⁴

259

Der Freistellungsbescheid wirkt nicht über den konkret überprüften Veranlagungszeitraum hinaus. Er enthält zumeist auch Hinweise zur **Ausstellung von Zuwendungsbestätigungen**.

260

Sofern das zuständige Finanzamt im Einzelfall die Voraussetzungen der Gemeinnützigkeit als **nicht** erfüllt ansieht, wird dies der betroffenen Körperschaft als Erläuterung in einem **Körperschaftsteuerbescheid** mitgeteilt. Dieser Bescheid kann mit den üblichen Rechtsbehelfen (Einspruch, Klage) angefochten werden, und zwar auch dann, wenn der Steuerbescheid eine Steuerschuld von 0 Euro ausweist, wenn es also auch ohne die Anerkennung der Gemeinnützigkeit zu keiner Steuerfestsetzung kommt.⁵⁷⁵

261

Körperschaften, bei denen die Voraussetzungen der Steuervergünstigungen noch nicht im üblichen Veranlagungsverfahren überprüft worden sind und denen deshalb noch kein Freistellungsbescheid erteilt worden ist – dies betrifft vor allem neu gegründete Körperschaften –, wird vom zuständigen Finanzamt auf Antrag ein **Bescheid über die Feststellung der satzungsmäßigen Voraussetzungen** (im Sinne des § 60a AO) erteilt. Dieser Bescheid hat mit dem Tage der Verkündung des Ehrenamtsstärkungsgesetzes im Bundesgesetzblatt die sog. **vorläufige Bescheinigung** abgelöst. Wird ein derartiger Bescheid erteilt oder die Steuervergünstigung anerkannt, bei einer **späteren** Überprüfung der Körperschaft aber festgestellt, dass die Satzung **doch nicht** den Anforderungen des Gemeinnützigkeitsrechts genügt, **dürfen aus Vertrauensschutzgründen hieraus keine nachteiligen Folgerungen für die Vergangenheit gezogen werden**.⁵⁷⁷ Die Körperschaft ist trotz der fehlerhaften Satzung für abgelaufene Veranlagungszeiträume und für das Kalenderjahr, in dem die Satzung beanstandet wird, als steuerbegünstigt zu behandeln. Dies gilt **nicht**, wenn bei der tatsächlichen Geschäftsführung gegen Vorschriften des Gemeinnützigkeitsrechtes verstoßen wurde.

262

Für die Finanzverwaltung besteht grundsätzlich die Möglichkeit, die tatsächliche Geschäftsführung bei einem frei-gemeinnützigen Krankenhausträger nicht nur „an Amtsstelle“ im Rahmen des Veranlagungs- bzw. Freistellungsverfahrens zu überprüfen, sondern auch im Rahmen von steuerlichen Außenprüfungen (**Betriebsprüfungen**).⁵⁸⁰

263

Eine solche Prüfung ist insbesondere dann zulässig, wenn konkrete Anhaltspunkte dafür bestehen, dass ein Gewerbebetrieb unterhalten wird.⁵⁸¹ Alle frei-gemeinnützigen Krankenhausträger müssen sich vor diesem Hintergrund **darauf einstellen**, dass bei ihnen regelmäßige **steuerliche Außenprüfungen** erfolgen werden, die sich insbesondere mit dem Status der Gemeinnützigkeit oder mit der Körperschaftsteuerpflicht bestimmter wirtschaftlicher Aktivitäten oder mit der Anwendbarkeit der Umsatzsteuerbefreiung auf einzelne Leistungen beschäftigen dürften. Bei zentralen Änderungen, wie sie beispielsweise zum 1.1.2009 im Bereich der Umsatzsteuerbefreiungen der Krankenhäuser eingetreten sind,⁵⁸² müssen die betroffenen Einrichtungen für eine gewisse Zeit zusätzlich **sowohl** die bisherige **als auch** die neue Rechtslage im Auge behalten, weil bei laufenden Steueranmeldungen bzw. Steuererklärungen die neue Rechtslage beachtlich ist, während im Rahmen von Betriebsprüfungen abgelaufene Veranlagungszeiträume, für welche noch die alte Rechtslage maßgeblich war,

⁵⁷⁴ Buchna/Seeger/Brox: Gemeinnützigkeit im Steuerrecht. 2010, S. 514.

⁵⁷⁵ Buchna/Seeger/Brox: Gemeinnützigkeit im Steuerrecht. 2010, S. 515 f.

⁵⁷⁷ *BMF* vom 17.11.2004, Az.: IV C 4 – S 0171 – 120/04, BStBl 2004 I S. 1059 - bezogen (noch) auf die frühere „vorläufige Bescheinigung“; für den Bescheid im Sinne des § 60a AO dürfte nichts Anderes gelten.

⁵⁸⁰ Vgl. hierzu *BMF* vom 24.10.2013, Az.: IV A 4 - S 0403/13/10001, BStBl 2013 I S. 1264, zu „Hinweisen auf die wesentlichen Rechte und Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen bei der Außenprüfung (§ 5 Abs. 2 Satz 2 BpO 2000)“.

⁵⁸¹ Vgl. das rechtskräftige Urteil des *FG Köln* vom 23.3.2000, Az.: 2 K 2786/99, EFG 2000, S. 910, außerdem Teufel: Außenprüfungen bei gemeinnützigen Organisationen (formelles Prüfungsrecht). In: *Der Betrieb* 1999, S. 874 und Aplitz: Betriebsprüfungen bei gemeinnützigen Körperschaften. In: *Die steuerliche Betriebsprüfung* 2004, S. 89, S. 125 und S. 153.

⁵⁸² Vgl. hierzu Rn. 127 ff.

geprüft werden.⁵⁸³

264

Gerade wenn es um das „richtige“ Verhalten während einer **Betriebsprüfung** und um die Vermittlung der eigenen Rechtsauffassung geht, ist eine **sorgfältige vorherige Vorbereitung**, möglichst zusammen mit dem steuerlichen Berater, nicht nur sinnvoll, sondern unerlässlich, wobei sich die Vorbereitungsmaßnahmen zweckmäßigerweise an den möglichen/voraussichtlichen Prüfungsschwerpunkten bzw. an den bekannten/erkannten Schwachstellen (z. B. innerhalb der Buchführung) orientieren sollten.⁵⁸⁴ Ist die Beseitigung entsprechender Angriffsflächen nicht (mehr) möglich, so gilt es, plausible Erklärungen zu erarbeiten, um nicht unerwarteten Fragen des Prüfers ausgesetzt zu sein.⁵⁸⁵

265

Prüfungsfeststellungen führen im Übrigen häufig genug zu nicht unerheblichen Steuerbelastungen für die geprüften Jahre (ggf. zuzüglich Zinsen von 6 % jährlich) bzw. – bei der Aberkennung der Gemeinnützigkeit z. B. wegen gravierender Verstöße gegen den Grundsatz der satzungsmäßigen Vermögensbindung – zusätzlich sogar rückwirkend für die letzten 10 Jahre vor dem geprüften Veranlagungszeitraum. Die **Aberkennung der Gemeinnützigkeit** ist derzeit allerdings – **noch** – die **Ausnahme**. Betriebsprüfer „begnügen“ sich vielmehr zumeist (noch) mit einem (mehr oder weniger „stattlichen“) sog. steuerlichen Mehrergebnis. Tendenziell nimmt die Bereitschaft der Betriebsprüfer, auch die Gemeinnützigkeit für einzelne Jahre des Prüfungszeitraumes abzuerkennen, aber in jüngster Zeit erkennbar deutlich zu.

Literatur

Allert/Axmann/Bruck: Umsatzsteuererhebung auf medizinische Leistungen. In: Umsatzsteuer-Rundschau 2013, S. 327.

Apitz: Betriebsprüfungen bei gemeinnützigen Körperschaften. In: Die steuerliche Betriebsprüfung 2004, S. 89, S. 125 und S. 153.

Augsten: Lockerung des Endowment-Verbots durch das Gesetz zur Stärkung des Ehrenamtes. In: npoR 4/2013, S. 220.

Augsten/Bartmuss/Rehbein/Sausmekat: Besteuerung im Krankenhaus. Wiesbaden 2008.

Binger: Umsatzsteuer für ärztliche Leistungen gemäß § 4 Nr. 14 UStG. In: Das Krankenhaus 2010, S. 1225.

Böhme: Begleitpersonen in Krankenhäusern aus umsatzsteuerlicher Sicht. In: DStZ 2011, S. 825.

Buchna/Seeger/Brox: Gemeinnützigkeit im Steuerrecht – Die steuerlichen Begünstigungen für Vereine, Stiftungen und andere Körperschaften – steuerliche Spendenbehandlung. 10. Auflage. Achim 2010.

Buchna/Koopmann: Die Prüfung gemeinnütziger Körperschaften – Aufzeichnungspflichten, Mittelverwendung und deren Überprüfung. In: Die steuerliche Betriebsprüfung 1998, S. 225 und S. 253.

Döring/Fischer: Steuer- und gemeinnützigkeitsrechtliche Behandlung von Gewinnausschüttungen unter Beteiligung gemeinnütziger Körperschaften am Beispiel eines Krankenhauskonzerns. In: Der Betrieb 2007, S. 1831.

Ellermann/Gietz: Steuerrecht der Krankenhäuser – Ein Wegweiser für die Praxis. Stuttgart 2007.

Erdbrügger: Deutsche Regelungen über die Umsatzsteuer-Organschaft aufgrund neuer EuGH-Rechtsprechung unerwartet auf dem Prüfstand. In: DStR 2013, S. 1573.

⁵⁸³ Vgl. Klabmann: Krankenhausfinanzierung aus steuerlicher Sicht. In: Leber/Pfeiffer: Krankenhausfinanzierung – Zentrale Fragestellungen und ihre Lösungen. 2010, S. 394.

⁵⁸⁴ Vgl. hierzu grundlegend Strahl/Durst: Vorbereitung des Beraters auf die steuerliche Außenprüfung. In: Die Steuerberatung 2009, S. 149; insbesondere die dort unter V. aufgeführte „Checkliste Vorbereitung auf die steuerliche Außenprüfung“.

⁵⁸⁵ Ebenda – unter I.

- Esch/Binger*: Änderung des Anwendungserlasses zum Abschnitt „Steuerbegünstigte Zwecke“ der Abgabenordnung (AO). In: Das Krankenhaus 2012, S. 372.
- Esch/Binger*: Steuerbefreiung ambulanter Chemotherapien in Krankenhäusern. In: Das Krankenhaus 2012, S. 618.
- Grotherr*: Grunderwerbsteuerliche Probleme bei der Umstrukturierung von Unternehmen und Konzernen. In: Betriebs-Berater 1994, S. 1970.
- Götz*: Verkehrssteuern bei Umwandlungsvorgängen. In: GmbH-Rundschau 1998, S. 349.
- Fleischer*: Die Vermeidung von Grunderwerbsteuer durch steuergünstige Gestaltungen bei der Umstrukturierung von Unternehmen. In: DStR 1996, S. 1390.
- Heidner*: Richtlinienkonforme Auslegung von Befreiungsvorschriften im Umsatzsteuerrecht – Dargestellt anhand einiger ausgewählter Fälle aus der Rechtsprechung des EuGH. In: Umsatzsteuer-Rundschau 2006, S. 74.
- Heidner*: Besteuerung von Heilbehandlungen. In: Umsatzsteuer-Rundschau 2013, S. 641.
- Hölzer* in: Rau/Dürrwächter/Flick/Geist: Umsatzsteuergesetz Kommentar, Stand: April 2010, § 4 Nr. 14, Anm. 1.
- Holland*: Kooperationen zwischen gemeinnützigen Organisationen – Neues zur Hilfsperson. In: Deutsches Steuerrecht 2010, S. 2057.
- Holland/Michels*: MVZ-GmbH gefährdet die Gemeinnützigkeit nicht. In: f&w 2007, S. 534.
- Hüttemann*: Gesetz zur weiteren Stärkung des bürgerschaftlichen Engagements und seine Auswirkungen auf das Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht. In: Der Betrieb 2007, S. 2053.
- Hüttemann*: Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, Köln 2008.
- Hüttemann*: Der neue Anwendungserlass zum Abschnitt „Steuerbegünstigte Zwecke“. In: Der Betrieb 2012, S. 250.
- Hüttemann*: Das Gesetz zur Stärkung des Ehrenamts. In: Der Betrieb 2013, S. 774.
- Hüttemann*: Umsatzsteuerbefreiungen für Leistungen des therapeutischen Reitens. In: UVR 2014, S. 14.
- Karsten*: Die Krankenhausapotheke und die Wettbewerbsklausel des § 65 Nr. 3 AO. In: GesR 2007, S. 397.
- Kirchhain*: Vom Fördern und Gefordertsein - Auslegungsfragen zur Mittelweitergabe gemeinnütziger Förderkörperschaften. In: DStR 2013, S. 2141.
- Klähn*: Personalgestellung im Krankenhausbereich. In: DStZ 2000, S. 679.
- Klähn*: Gemeinnützigkeitsrechtliche Behandlung der Arzneimittelabgabe von Krankenhausapotheken. In: Die steuerliche Betriebsprüfung 2006, S. 197.
- Klähn/Baumann*: Ambulante Leistungen im Krankenhaus – Eine gewerbesteuerliche Betrachtung. In: Die steuerliche Betriebsprüfung 2010, S. 350.
- Klass/Möhrle*: Umsatzsteuer bei Personalgestellungen im Rahmen von Krankenhausprivatisierungen. In: DStR 2006, S. 1162.
- Klaßmann*: Prüfungsschema für die körperschaftssteuerliche und umsatzsteuerliche Beurteilung von wirtschaftlichen Aktivitäten frei-gemeinnütziger Krankenhäuser. In: f&w 1995, S. 278.
- Klaßmann*: Über die Grenzen: Impulse des Europäischen Rechts für das deutsche Gemeinnützigkeitsrecht. In: Stiftung & Sponsoring 1/2006, S. 34.
- Klaßmann*: Steuerrecht aktuell im Krankenhaus: Lohnsteuerpflicht der Chefarzteinnahmen aus dienstvertraglich eingeräumten Liquidationsrechten. In: f&w 2006, S. 326.
- Klaßmann*: Bereitstellung von Telefon und Fernsehen muss therapeutisch unerlässlich sein. In: Wohlfahrt Intern 3/2006, S. 15.
- Klaßmann*: Bei Übertragung gemeinnütziger Betriebe droht Grunderwerbsteuer. In: Wohlfahrt Intern 9/2006, S. 18.
- Klaßmann*: Steuerliche Restriktionen für steuerbegünstigte Krankenhäuser bei der Beteiligung an MVZ. In: Das Krankenhaus 2007, S. 749.

- Klaßmann:* Das Gesetz zur weiteren Stärkung des bürgerschaftlichen Engagements: Besondere Auswirkungen auf (steuerbegünstigte) Krankenhäuser. In: Das Krankenhaus 2007, S. 1004.
- Klaßmann:* Umsatzsteuer für Zweckbetriebe: Sturm im Wasserglas. In: Wohlfahrt Intern 2/2007, S. 21.
- Klaßmann:* Lohnt Gemeinnützigkeit noch? In: Wohlfahrt Intern 11/2007, S. 8.
- Klaßmann:* Die umsatzsteuerliche Organschaft: Aktuelle „Gefahren“ für ein bewährtes Gestaltungsinstrument im Krankenhaus. In: Das Krankenhaus 2008, S. 1169.
- Klaßmann:* Zeitenwende im Steuerrecht. In: Wohlfahrt Intern 2/2009, S. 23.
- Klaßmann:* Steuerrecht in Pflegeeinrichtungen, 4. Aufl. Stuttgart 2009.
- Klaßmann:* Krankenhausfinanzierung aus steuerlicher Sicht. In: *Leber/Pfeiffer:* Krankenhausfinanzierung – Zentrale Fragestellungen und ihre Lösungen. 2010, S. 389.
- Klaßmann:* Die elektronische Steuerbilanz – Besonderheiten bei steuerbegünstigten Krankenhäusern. In: Das Krankenhaus 2011, S. 798.
- Klaßmann:* Umsatzsteuerliche Beurteilung der Leistungen von Honorarärzten im Krankenhaus. In: Das Krankenhaus 2012, S. 132.
- Klaßmann:* Aktuelle Besteuerungsfragen für Krankenhäuser und Krankenhausträger – Leitfaden für Krankenhausverwaltungen. 5. Auflage. Düsseldorf 2012.
- Klaßmann:* Die umsatzsteuerliche Organschaft - auch künftig noch ein Dauerthema? In: Das Krankenhaus 2013, S. 490.
- Klaßmann:* Besteuerung und Bilanzierung von Honorarärzten. In: Der Krankenhaus-Justitiar, Sonderheft 2013, S. 28.
- Klaßmann/Ritter:* Das „Gesetz zur Stärkung des Ehrenamts“ und seine Auswirkungen für steuerbegünstigte Stiftungen. In: Stiftung & Sponsoring Rote Seiten 1/2013.
- Klaßmann/Siebenmorgen/Notz:* Die Besteuerung der Krankenhäuser, herausgegeben von der BDO AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft. 4. Auflage. Düsseldorf 2011.
- Knoop:* Gewinnausschüttungen im gemeinnützigen Konzern – Zugleich Stellungnahme zu den BMF-Schreiben vom 10.11.2005 und 12.1.2006. In: DStR 2006, S. 1263.
- Korf:* Das Werbemobil. In: UVR 2013, S. 374.
- Krieger:* Steuerfallen bei der Gründung einer MVZ-GmbH durch steuerbegünstigte Krankenhausträger. In: Das Krankenhaus 2007, S. 967.
- Kruspke:* Betätigungsfelder von Krankenhäusern aus umsatzsteuerlicher Sicht. In: DStZ 2001, S. 586.
- Kroes/Roeder:* Umsatzsteuerliche Behandlung medizinischer Leistungen. In: Das Krankenhaus 2012, S. 604.
- Küffner/Streit:* Auf den Inhalt der Pflegeleistung kommt es an oder: Was vom Begriff „Einrichtung mit sozialem Charakter“ noch übrig bleibt - Zugleich Anmerkung zum Beschluss des BFH vom 21.8.2013, V R 20/12 -. In: MwStR 2014, S. 10.
- Kümpel:* Anforderungen an die tatsächliche Geschäftsführung bei steuerbegünstigten (gemeinnützigen) Körperschaften. In: DStR 2001, S. 152.
- Ley:* E-Bilanz - Handlungsbedarf gemeinnütziger Körperschaften. In: npoR 2/2013, S. 47.
- Maas:* USt-Befreiung von Privatkliniken. In: Der Betrieb 46/2010 vom 19.11.2010, M 28.
- Mack:* Zur Besteuerung gemeinnütziger Körperschaften – neuere Rechtsprechung und Verwaltungspraxis. In: DStR 1984, S. 187.
- Marchal/Oldiges:* Beendigung der umsatzsteuerlichen Organschaft auch bei Bestellung eines schwachen vorläufigen Insolvenzberaters – BFH verschärft Anforderungen an umsatzsteuerliche Organschaft. In: DStR 2013, S. 2211.
- Mareck/Elger:* Umsatzsteuerpflicht entschärft. In: f&w 3/2012, S. 305.

- Mensching/Strobl*: Grunderwerbsteuerrecht im Non-Profit-Bereich – Strategien bei Umwandlungsvorgängen. In: Stiftung & Sponsoring 4/2006 – Rote Seiten.
- Meurer*: Aktueller Überblick über die Rechtsprechung zur Steuerfreiheit von Gesundheitsleistungen gemäß § 4 Nr. 14 UStG. In: MwStR 2013, S. 437.
- Michel*: Essen und Trinken zum ermäßigten oder zum regulären Steuersatz? In: Umsatzsteuer-Rundschau 2013, S. 652.
- Nauen*: Sind MVZ gemeinnützig? In: Das Krankenhaus 2008, S. 365.
- Nauen/Binger*: Eng mit Krankenhausbehandlungen und ärztlichen Heilbehandlungen verbundene Umsätze. In: Das Krankenhaus 2010, S. 969.
- Nieskens*: Einfluss des EuGH auf die Rechtsprechung des BFH – Aufgezeigt anhand der Steuerbefreiungsnorm des § 4 Nr. 14 UStG für medizinische Flugtauglichkeitsuntersuchungen. In: Umsatzsteuer-Rundschau 2008, S. 41.
- Nieskens*: Umsatzsteuer 2009 – Änderungen in der Umsatzsteuer durch das Steuerbürokratieabbaugesetz und das Jahressteuergesetz 2009. In: Umsatzsteuer-Rundschau 2009, S. 253.
- Nordhoff/Goddemeier*: Gemeinnutz und Eigennutz – Ein Ausstieg aus der selbstlosen Zweckverfolgung kann sich lohnen. In: f&w 2011, S. 181.
- Notz/Renzewitz/Ritter*: Ambulante Chemotherapie im Krankenhaus als steuerfreie Leistung? In: f&w 2010, S. 185.
- Orth*: Verluste gemeinnütziger Stiftungen aus Vermögensverwaltung. In: Deutsches Steuer-Recht 2009, S. 1397.
- Orth*: Zur Gewerbesteuerbefreiung von Kooperationen gemeinnütziger Körperschaften. In: Der Betrieb 2012, S. 116.
- Otte*: Umsatzsteuer selbstständig tätiger Laborärzte. In: Die Steuerberatung 2012, S. 253.
- Pauli/Dietz*: Mehr Leistungen umsatzsteuerfrei. In: Wohlfahrt Intern 1/2009, S. 22.
- Peters/Schmidbauer*: Nur eine steuerliche Last? Ausstieg aus der Gemeinnützigkeit mit vielfältigen Konsequenzen. In: Krankenhausumschau 2004, S. 194.
- Ritter/Alten/Klaßmann*: Gemeinnützige Stiftungen: Rechtliche und steuerliche Hinweise für optimale Gestaltungen - Rechtsstand: 1. April 2013 -, Köln 2013.
- Rulle*: Bei verbindlicher Auskunft – bitte Gebühr! In: Krankenhaus Umschau 2007, S. 655.
- Schauhoff*: Handbuch der Gemeinnützigkeit. 3. Aufl. München 2010.
- Schauhoff*: Gemeinnützigkeitsrecht – Überarbeitung oder Generalüberholung? In: Stiftung & Sponsoring 5/2013, S. 8.
- Schliephorst*: Pflichtmitgliedschaft in einer Industrie- und Handelskammer – Anmerkungen. In: Das Krankenhaus 2011, S. 153.
- Schmidbauer/Wittstock*: Umsatzsteuerliche Behandlung einer Privatklinik im Lichte der BFH-Rechtsprechung – Quo vadis? In: Umsatzsteuer-Rundschau 2005, S. 297.
- Schmidbauer/Wittstock*: Umsatzsteuerliche Behandlung der Privatkliniken – Auswirkung der jüngsten BFH-Rechtsprechung. In: Umsatzsteuer-Rundschau 2007, S. 845.
- Schmitz/Erdrügger*: Umsatzsteuerbefreiung für Privatkliniken. In: DStR 2010, S. 846.
- Schütz/Runte*: Das Ehrenamtsstärkungsgesetz - neue Impulse für den Non-Profit-Bereich? In: DStR 2013, S. 1261.
- Spiegel/Fritz*: Die E-Bilanz – Anwendungsbereich und Rechtsfolgen bei gemeinnützigen Stiftungen. In: Stiftung & Sponsoring 2012, Rote Seiten 3/2012.
- Stähler*: Zur Steuerfreiheit der Erstellung ärztlicher Gutachten – Anmerkungen zum BFH-Beschluss vom 31.7.2007 – V B 98/06. In: Der Betrieb 2008, S. 434.
- Steinsdörfer/Manteuffel*: Plädoyer für mehr Klarheit – Sponsoring und Umsatzsteuer. In: Stiftung & Sponsoring 5/2012, S. 48
- Sterzinger*: Umsätze von Privatkliniken. In: Umsatzsteuer-Rundschau 2013, S. 525.

- Strahl/Durst*: Vorbereitung des Beraters auf die steuerliche Außenprüfung. In: Die Steuerberatung 2009, S. 149.
- Teufel*: Außenprüfungen bei gemeinnützigen Organisationen (formelles Prüfungsrecht). In: Der Betrieb 1999, S. 874.
- Thiel*: Die zeitnahe Mittelverwendung – Aufgabe und Bürde gemeinnütziger Körperschaften. In: Der Betrieb 1992, S. 1900.
- Thiel*: Die Zuwendung von Sponsoren und Mäzenen aus schenkungsteuerrechtlicher und ertragsteuerlicher Sicht. In: Der Betrieb 1993, S. 2452.
- Viskorf*: Die neue Konzernklausel des § 6a GrEStG. In: Die Steuerberatung 2010, S. 534.
- Vochsen*: Handlungsbedarf auf Grund der Erhöhung des allgemeinen Umsatzsteuersatzes zum 1. Januar 2007. In: Das Krankenhaus 2006, S. 601.
- Vochsen/Binger*: Umsatzsteuerpflichtige Leistungen einer aus einem Plankrankenhaus ausgegliederten Privatklinik. In: Das Krankenhaus 2013, S. 1046.
- Vochsen/Binger*: Vorlage an den EuGH zur Umsatzsteuerbefreiung der Personalgestellung von Pflegekräften. In: Das Krankenhaus 2014, S. 40.
- von Holt*: Steuerrechtliche Streitpunkte bei der arbeitsteiligen Zusammenarbeit gemeinnütziger Träger der Wohlfahrtspflege. In: Der Betrieb 2010, S. 1791.
- Weber*: Die umsatzsteuerrechtliche Behandlung von Verzehrumsätzen. In: UVR 2013, S. 141.
- Wesselbaum-Neugebauer*: Umsatzsteuerliche Erfassung ärztlicher Leistungen oder ähnlicher heilberuflicher Tätigkeiten als Heil- bzw. Präventionsmaßnahme im Bereich der Humanmedizin. In: Umsatzsteuer-Rundschau 2007, S. 517.
- Widmann*: Aktuelles zur Umsatzsteuer aus Berlin, Brüssel, Luxemburg und München. In: Deutsches Steuerrecht 2009, S. 1061.
- Widmann*, Umsatzsteuer-Richtlinien adieu – willkommen Umsatzsteuer-Anwendungserlass. In: Umsatzsteuer-Rundschau 2011, S. 7.