

Tilo Kurz, Darmstadt, Susanne Elger und Claudia Mareck, Münster

FÖRDERUNG DES ÖFFENTLICHEN GESUNDHEITSWESENS UND DER ÖFFENTLICHEN GESUNDHEITSPFLEGE

Aktuelle steuerliche Entwicklungen in Theorie und Praxis

I. EINLEITUNG

II. WIRTSCHAFTLICHE ENTWICKLUNGEN IM GESUNDHEITSWESEN UND DER GESUNDHEITSPFLEGE

1. Wirtschaftsdaten im Krankenhausbereich
2. Vergleichsdaten im Pflegebereich
3. Marktpotenzial und Globalisierung im Krankensektor

III. GESETZLICHE GRUNDLAGEN DES STEUERRECHTS IM GESUNDHEITSWESEN

1. Allgemeine Grundlagen des Gemeinnützigkeitsrechts
2. Gemeinnützige Zwecke nach § 52 AO
3. Zweckbetriebe im Gesundheitsbereich
4. Umsatzsteuer im Gesundheitswesen
5. Gewerbesteuer im Gesundheitswesen

IV. PRAXISPROBLEME MIT DER FINANZVERWALTUNG

1. Auftragsforschung / Drittmittel
2. Zytostatika
3. Mittelverwendungsproblematik bei Outsourcing-Fällen
4. Gewinnermittlung bei Leistungen „unter Preis“

V. PERSPEKTIVEN GEMEINNÜTZIGEN HANDELNS

1. Gemeinnützigkeit auf dem Prüfstand
2. Ausstieg aus der Gemeinnützigkeit

VI. KURZ & KNAPP

Tilo Kurz, Darmstadt, Susanne Elger und Claudia Mareck, Münster

Förderung des öffentlichen Gesundheitswesens und der öffentlichen Gesundheitspflege

Aktuelle steuerliche Entwicklungen in Theorie und Praxis von Nonprofit-Organisationen in herausfordernden Zeiten

EINLEITUNG

Das Gesundheitswesen ist einer der großen volkswirtschaftlichen Bereiche, in denen der Staat seine Fürsorgepflicht gegenüber seinen Bürgern im Rahmen der sog. Daseinsvorsorge zu erfüllen hat. Die Sicherstellung der Grundversorgung ist allerdings insbesondere im Gesundheitsbereich ein äußerst kostspieliges Unterfangen, so dass der Staat früh damit begonnen hat, auch private Unternehmen einzubinden. In diesem Zusammenhang wurden steuerliche Anreize gesetzlich verankert und demjenigen gewährt, der u.a. die Förderung des öffentlichen Gesundheitswesens und der öffentlichen Gesundheitspflege wahrnehmen konnte und wollte.

Heutzutage kann die staatliche Fürsorgeverpflichtung in Teilbereichen (insbesondere in der Krankenversorgung) nahezu als Auslaufmodell bezeichnet werden, da die Daseinsvorsorge im Gesundheitsbereich vermehrt von privater Hand ausgeübt wird. Dies zeigt sich auch durch die stetig ansteigende Zahl von Privatisierungen der in öffentlich-rechtlicher Trägerschaft geführten Krankenhäuser. Die fortschreitende Privatisierung im Bereich der Gesundheitswirtschaft führt letztlich dazu, dass die früher noch als Staats- bzw. Gemeindemonopol durchgeführten Leistungen nunmehr einem erheblichen Wettbewerb mit privaten Anbietern ausgesetzt sind und mit diesen konkurrieren müssen.

Der Gesundheitsbereich zeichnet sich durch die Sektorierung der Leistungsbereiche aus. Die ambulante haus- und fachärztliche sowie stationäre Versorgung der Patienten dominiert auch heute noch das deutsche Gesundheitssystem. Allerdings forciert der Gesetzgeber spätestens mit dem Gesundheitsstrukturgesetz 1993 zur Optimierung des Behandlungspfades für den Patienten und aufgrund des stetig steigenden Kostendrucks eine Verzahnung der Sektoren. Zunächst wurden die vor- und nachstationäre Behandlung sowie das ambulante Operieren im Krankenhaus eingeführt. Ferner folgten im Zuge weiterer Reformgesetze von 2000 und 2004 z.B. die Versorgungsformen der Integrierten Versorgung oder die Leis-

tungserbringung durch Medizinische Versorgungszentren. Krankenhäuser wurden mehr und mehr für den ambulanten Markt geöffnet, Ärzte können seit dem Vertragsarztrechtsänderungsgesetz 2007 sektorübergreifend tätig werden. Allgemein werden Kooperationsformen befürwortet. Damit geht auch ein zunehmender Leistungsaustausch der einzelnen Leistungserbringer einher, welcher insbesondere für die steuerliche Bewertung bedeutend ist.

WIRTSCHAFTLICHE ENTWICKLUNGEN IM GESUNDHEITSWESEN UND DER GESUNDHEITSPFLEGE

Zur Verdeutlichung der Wirtschaftslage im Gesundheitswesen sollen die nachfolgenden Basiszahlen und Eckdaten dienen. Daraus kann man einerseits auf die Bedeutung des Krankenhaus- und Pflegesektors in der deutschen Volkswirtschaft schließen. Zum anderen kann auch ein Trend abgelesen werden, wie sich der stationäre Gesundheitsmarkt – u.a. aufgrund gesetzlicher Vorschriften – in den letzten Jahren verändert hat und ggf. weiterhin verändern wird.

1. Wirtschaftsdaten im Krankenhausbereich

Der Anteil der Gesundheitsausgaben am Bruttoinlandsprodukt betrug in Deutschland in 2009 rd. 12% (2007 rd. 11%), wovon ein Drittel auf die stationäre Leistungserbringung entfällt. Basierend auf das Jahr 2009 beliefen sich die Ausgaben der GKV und PKV für Krankenhausbehandlungen auf rd. 52 Mrd. €. Im Jahr 2009 waren 2.084 Krankenhäuser (1997: 2.258) mit 503,3 Tsd. Betten (1997: 580 Tsd.) registriert. Insgesamt wurden 17,8 Mio. Fälle (1997: 16,4 Mio.) mit 142,4 Mio. Belegungstagen (1997: 171,8 Mio.) behandelt. Dies entspricht einer durchschnittlichen Verweildauer von 8,0 Tagen (1997: 10,4 Tage). Die Beschäftigungszahlen aus 2007 zeigen, dass der Mitarbeiterstand innerhalb eines 10-Jahres-Zeitraumes (1997-2007) von 861.549 auf 792.299 rückläufig ist. Diese Entwicklung kann als Folge des enormen Kostendrucks im Krankenhausbereich gewertet werden, da der Personalkostenbestand durchschnittlich mit ca. 70% der

Gesamtausgaben zu Buche schlägt und damit das größte Einsparpotenzial zeigt. In Zeiten schwieriger Finanzierungsfragen wird deshalb häufig der Personalbereich hinsichtlich möglicher Einspareffekte überprüft. In 2009 ist allerdings wieder ein Anstieg der Beschäftigungszahlen auf 807.874 Mitarbeiter zu verzeichnen.¹

Aufgrund der schwierigen Finanzierung im Krankenhaussektor ist ein deutlicher Trend zur Reduzierung der Kapazitäten im stationären Bereich zu erkennen. Der damit einhergehende Bettenabbau kann in Teilbereichen auch durch verkürzte Verweildauern erzielt werden, die u.a. durch eine Verbesserung der medizinischen Technologien gerechtfertigt werden kann. Zumindest im Hinblick auf die europäischen Vergleichszahlen ist diese Entwicklung auch berechtigt. Während in Deutschland noch ca. 600 Betten pro Tsd. Einwohner zur Verfügung stehen, liegt der europäische Durchschnitt bei rd. 400 Betten pro Tsd. Einwohner.

2. Vergleichsdaten im Pflegebereich

Der Anteil des Pflegemarktes an den Ausgaben im Gesundheitswesen hat sich in 2009 mit ca. 29 Mrd.€ (2007: 25 Mrd.€) gegenüber 2007 (11%) weiter erhöht und soll bis 2020 auf 37 Mrd.€ steigen. Damit rangiert die Pflege in ihrer Bedeutung aktuell an vierter Stelle hinter Krankenhäusern, Arztpraxen und Apotheken, hat den dritten Platz aber bereits im Visier, weil sie als stärkste Wachstumsbranche im Gesundheitswesen gilt.

In der Pflegeversicherung sind rund 79,06 Mio. Menschen versichert. Davon entfallen 69,77 Mio. (Stand 31.12.2009) auf die Soziale Pflegeversicherung und 9,29 Mio. auf die Private Pflegepflichtversicherung (Stand: 31.12.2008). Die Zahl der Leistungsbezieher liegt bei rund 2,34 Mio. Menschen (einschließlich pflegebedürftige, behinderte Menschen), von denen rund 1,61 Mio. ambulante und 0,73 Mio. stationäre Leistungen erhalten.² Die Anzahl der pflegebedürftigen Menschen in Deutschland hat sich seit 1999 um 16% erhöht. Bis 2030 wird eine weitere Erhöhung um 40% prognostiziert.³

3. Marktpotenzial und Globalisierung im Krankenhaussektor

Das Marktpotenzial eines Krankenhauses ist im Wesentlichen durch die demographische Struktur im Versorgungsgebiet bestimmt. Aufgrund der Veränderung der Altersstruktur der Bevölkerung (Anstieg der durchschnittlichen Lebenserwartung) ist allgemein mit einer Zunahme der chronischen Erkrankungen, altersspezifischer Krankheitsbilder und Multi-

morbidität (Morbidität = Krankheitshäufigkeit) zu rechnen. Ein Anstieg der Erkrankungsfälle kann insbesondere in den Fachabteilungen Innere Medizin und Orthopädie erwartet werden. Dagegen steht jedoch ggf. die Abnahme der durchschnittlichen Verweildauer aufgrund neuer Untersuchungs- und Behandlungsmethoden.

Der Krankenhaussektor unterliegt zunehmend auch einer gewissen Globalisierungstendenz, sowohl hinsichtlich der Leistungserbringer als auch der Leistungsempfänger. Es haben bereits verschiedene ausländische Leistungserbringer (u.a. AMEOS-Gruppe) ihren Marktauftritt in Deutschland getätigt. Ferner wird auch auf der Ebene der zu behandelnden Patienten geradezu ein Medizintourismus angepriesen und sogar unter dem Einsatz sog. „Patientenscouts“ aktiv um Patienten geworben.

III. GESETZLICHE GRUNDLAGEN DES STEUERRECHTS IM GESUNDHEITSWESEN

Obgleich die Daseinsvorsorge eine der zentralen Staatsaufgaben darstellt, wird sie zunehmend von privater Hand übernommen. Die sich daraus ergebende Entlastung des Staates von kostenintensiven Leistungsbereichen soll nach Auffassung des Gesetzgebers steuerlich gefördert werden. Der Gesetzgeber hat in den §§ 51-68 der Abgabenordnung (AO) die Voraussetzungen für die Inanspruchnahme der Steuerbegünstigung geregelt. Insoweit gilt es, die Spielregeln des sog. Gemeinnützigkeitsrechts einzuhalten.

1. Allgemeine Grundlagen des Gemeinnützigkeitsrechts

Die Gewährung von Steuervergünstigungen ist im Wesentlichen auf das Ertragsteuerrecht⁴ beschränkt, wobei u.a. auch vereinzelte Bestimmungen des Umsatz- und Erbschaftsteuergesetzes⁵ den Status als steuerbegünstigte Körperschaft anerkennen.

1.1 Grundsatz der Ausschließlichkeit gem. § 56 AO

Unter dem Grundsatz der Ausschließlichkeit ist zu verstehen, dass eine Körperschaft nur ihre steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke verfolgen darf. Die Verfolgung weitergehender Zwecke lässt jedoch nicht automatisch die Steuerbegünstigung entfallen. Vielmehr können auch steuerpflichtige Tätigkeiten ausgeübt werden, die dann allerdings einer partiellen Besteuerung unterliegen und die Körperschaft nicht prägen dürfen.⁶

1.2 Grundsatz der Unmittelbarkeit gem. § 57 AO

1 Deutsche Krankenhausgesellschaft: Eckdaten Krankenhausstatistik 2008/2009; Ausführliche Angaben zu abgekürzt zitierter Literatur unten in ZUM THEMA.

2 Statistisches Bundesamt: Pressemitteilung vom 21.02.2011.

3 Statistisches Bundesamt: Pflegestatistik 2009.

4 Vgl. § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG; § 3 Nr. 6 GewStG.

5 Vgl. § 4 Nr. 22 a) UStG; § 13 Nr. 16 ErbStG.

6 OFD Koblenz v. 12.11.2003 (S 0174 A-St 33 1), in: HaufeIndex 149693.

Der Grundsatz der Unmittelbarkeit besagt, dass die Körperschaft ihre steuerbegünstigten Zwecke unmittelbar selbst verwirklichen muss. Das Gebot der Unmittelbarkeit ist auch dann erfüllt, wenn sich die steuerbegünstigte Körperschaft ausschließlich einer Hilfsperson bedient.⁷

Der BFH hat sich erst kürzlich mit dem Grundsatz der Unmittelbarkeit auseinandergesetzt.⁸ In der Sache ging es um eine steuerbegünstigte Tochtergesellschaft (GmbH), die sich vertraglich gegenüber ihren Gesellschafterinnen (Stiftungen) verpflichtet hatte, die abendliche und nächtliche Betreuung von behinderten Kindern zu übernehmen. Die GmbH hat mit dem bei ihr angestellten Personal die lückenlose Betreuung und Beaufsichtigung der behinderten Jugendlichen sichergestellt und verfolgte auch nach ihrer Satzung die selbstlose Erbringung heilpädagogischer Leistungen zur ergänzenden und begleitenden Betreuung von behinderten Jugendlichen. Das Finanzamt hatte im Vorverfahren die Auffassung vertreten, es handele sich bei den Leistungen der GmbH um eine Personalgestellung, mit der keine eigenen steuerbegünstigten Zwecke verfolgt würden.

Der BFH geht in seinen Urteilsgründen auf die Zweckbetriebsvorschrift nach § 66 AO (Vorschrift zur Wohlfahrtspflege) ein, für die nach ständiger Rechtsprechung des BFH gleichfalls eine unmittelbare Leistungserbringung gegenüber hilfsbedürftigen Menschen gefordert wird. Insoweit hat der BFH in der bezeichneten Entscheidung die Anwendung von § 66 AO versagt, da die Leistungserbringung aufgrund der vertraglichen Beziehungen gegenüber ihren Gesellschafterinnen erfolgt ist und gerade nicht gegenüber dem satzungsmäßig begünstigten Personenkreis.

Laut BFH könne das Handeln der GmbH jedoch als Förderung der eigenen steuerbegünstigten Zwecke angesehen werden. Dann könne die eigenständige Zweckbetriebsvorschrift nach § 65 AO in Betracht gezogen werden.⁹ Der BFH hat die Rechtsache an das Finanzgericht zurückverwiesen, so dass eine abschließende Aussage abzuwarten ist.

1.3 Grundsatz der Selbstlosigkeit gem. § 55 AO

Erhebliche Bedeutung für das Gemeinnützigkeitsrecht hat ferner das Gebot der Selbstlosigkeit. Nach § 55 Abs. 1 AO handelt eine Körperschaft selbstlos, wenn sie nicht in erster Linie eigenwirtschaftliche Zwecke verfolgt. Der Grundsatz der Selbstlosigkeit hat zahlreiche spezielle Ausprägungen erhalten, zu denen u.a. neben dem Gebot der zeitnahen Mittelverwendung (vgl. § 55 Abs. 1 Nr. 5 AO), das sog. Begünstigungsverbot (vgl. § 55 Abs. 1 Nr. 3 AO) und der Vermögensbindungsgrundsatz (vgl. § 55 Abs. 1 Nr. 4 AO) gehören.

Aufgrund der im Rahmen der Selbstlosigkeit zu beachtenden Anforderungen, die im Wesentlichen den persönlichen Bereich der Körperschaft betreffen, wird insoweit auch vom sog. subjektiven Gemeinnützigkeitsrecht gesprochen.¹⁰

1.4 Formelle Satzungsmäßigkeit gem. §§ 59, 60 AO

Durch das Jahressteuergesetz 2009 (JStG 2009)¹¹ ist ein neuer Satz 2 in den § 60 Abs. 1 AO eingeführt worden, der eine Bindung an die in der Anlage 1 zu § 60 AO enthaltene Mustersatzung vorschreibt. Die gesetzlich normierte Mustersatzung ist auf Körperschaften, die nach dem 31.12.2008 gegründet werden, sowie auf Satzungsänderungen bestehender Körperschaften, die nach dem 31.12.2008 wirksam werden, anzuwenden. Insbesondere der letzte Fall (Satzungsänderung) kann zu Missverständnissen und damit zu steuerlichem Fehlverhalten führen.

Beispiel

Eine bereits im Jahr 2008 als steuerbegünstigt anerkannte Körperschaft in der Rechtsform einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung (GmbH) hat sich mit notariellem Vertrag aus November 2008 eine neue Satzung gegeben. Die gesetzliche Mustersatzung wurde insoweit nicht beachtet, da man der Auffassung war, nicht in deren zeitlichen Anwendungsbezug zu fallen. Die Satzung wurde aufgrund von Verzögerungen erst in 2009 in das Handelsregister eingetragen.

Bewertung

Die Satzungsänderung der GmbH ist erst mit Eintragung in das Handelsregister im Jahr 2009 wirksam geworden.¹² Von daher hätte die Anlage 1 zu § 60 AO beachtet werden müssen. Mangels formeller Satzungsmäßigkeit kann die Steuerbegünstigung nicht erreicht werden.

Praxistipp

Die Finanzverwaltung geht überwiegend davon aus, dass die gesetzliche Mustersatzung wörtlich übernommen werden muss. Zur Vermeidung gemeinnützigkeitsrechtlicher Schwierigkeiten und zur Reduzierung der Kosten sollte ein Antrag auf Erteilung der gemeinnützigkeitsrechtlichen Unbedenklichkeit hinsichtlich der Satzungsänderung bei dem zuständigen Finanzamt eingeholt werden.

7 AEAO Nr. 2 zu § 57 AO.

8 BFH v. 17.2.2010 (I R 2/08), in: Bundessteuerblatt (BStBl.) II 2010, S. 1006.

9 BFH v. 17.2.2010 (I R 2/08), in: BStBl. II 2010, Rn. 20 ff.

10 Schauhoff 2010, S. 671.

11 JStG 2009 v. 19.12.2008, in: Bundesgesetzblatt (BGBl.) I 2008, S. 2794 (Nr. 63).

12 Vgl. § 54 Abs. 3 GmbHG.

1.5 Tatsächliche Geschäftsführung gem. § 63 AO

Die tatsächliche Geschäftsführung muss im Einklang mit den satzungsmäßigen Regelungen stehen. Von daher können Verstöße der tatsächlichen Geschäftsführung gegen die gemeinnützigkeitsrechtlichen Regelungen zur Aberkennung der Gemeinnützigkeit führen. Ferner wird die Förderung steuerbegünstigter Zwecke, die nicht satzungsmäßig verankert sind, von der Finanzverwaltung regelmäßig als ertragsteuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb qualifiziert. Ferner muss bei der Förderung steuerbegünstigter Zwecke, die nicht satzungsmäßig verankert sind, auf eine ordnungsgemäße Mittelverwendung geachtet werden. Denn die Verausgabung von zeitnah zu verwendenden Mitteln in diesem Bereich kann die Steuerbegünstigung insgesamt gefährden.

1.6 Vermögenssphären

Grafisch lassen sich die Tätigkeiten einer steuerbegünstigten Körperschaft in folgende vier Vermögenssphären unterteilen:

Ideeller Bereich	Vermögensverwaltung	wirtsch. Geschäftsbetrieb	
		Zweckbetriebe § 65 68 AO	steuerpfl. Geschäftsb.
Keine Ertragssteuer			Ertragssteuer
Umsatzsteuerfreiheit prüfen, sonst Umsatzsteuerpflicht 7% oder 19%			
<ul style="list-style-type: none"> • Spenden • Förderung • Fundraising • Zuschüsse • Soz. Beratung • Erbschaften • Mitglieder • Öffentlichkeit 	Grds. <ul style="list-style-type: none"> • Vermietung / Verpachtung und Verkauf von Grundstücken • Kapitalanlage • Beteiligungen 	z.B. <ul style="list-style-type: none"> • Altenheim • Krankenhaus • WfbM • Bildung und Forschung • Kultur • Wohlfahrtswesen • Allgemeiner Zweckbetrieb 	z.B. <ul style="list-style-type: none"> • Personalge-stellung • Geschäftsbe-sorgung • Cafeteria, Kiosk • Dienstlei-tung für Dritte • Telefonüber-lassung

Abb. 1: Die vier Sphären einer steuerbegünstigten Körperschaft

Eine korrekte Zuordnung der einzelnen Tätigkeiten einer steuerbegünstigten Körperschaft zu den einzelnen Sphären führt in der Praxis häufig zu Abgrenzungsschwierigkeiten – vor allem im Bereich des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs.

Ertragsteuerlich und umsatzsteuerlich sind die o.g. vier Tätigkeitsbereiche unterschiedlich zu behandeln. Der ideelle Bereich, die Vermögensverwaltung und die Zweckbetriebe sind von den Ertragsteuern befreit. Umsatzsteuerlich sind bis auf den ideellen Bereich¹³ alle einzelnen Leistungen danach zu prüfen, ob diese umsatzsteuerbar und umsatzsteuerpflichtig bzw. umsatzsteuerfrei sind. Soweit umsatzsteuerpflichtige

Leistungen erbracht werden, ist weiterhin zu differenzieren, ob der ermäßigte Steuersatz (7%) oder der Regelsteuersatz (19%) zur Anwendung kommt. Ersterer kommt regelmäßig dann zur Anwendung, wenn die entsprechende Leistung in den Bereich der Vermögensverwaltung oder im Zweckbetrieb erbracht wird.

2. Gemeinnützige Zwecke nach § 52 AO

Die Verwirklichung gemeinnütziger Zwecke liegt dann vor, wenn die Tätigkeit der Körperschaft darauf gerichtet ist, die Allgemeinheit auf materiellem, geistigem oder sittlichem Gebiet selbstlos zu fördern. Als Besonderheit ist bei der Förderung gemeinnütziger Zwecke darauf zu achten, dass die Allgemeinheit gefördert werden muss. Eine Förderung eines bereits vorab begrenzten, fest abgeschlossenen Personenkreises reicht demnach nicht aus. Etwas anderes gilt nur bei den mildtätigen und kirchlichen Zwecken, bei denen es auf die Förderung der „Allgemeinheit“ nicht ankommt.

Beispiel

Insbesondere bei größeren Krankenhausbetrieben ist es durchaus üblich, dass die Mitarbeiter ihre Kinder in einem eigenen Betriebskindergarten unterbringen können. Da der jeweilige Arbeitgeber regelmäßig damit nur seine eigenen Arbeitnehmer fördern möchte, wird eine Zugangsbeschränkung nur für Kinder der Mitarbeiter getroffen.

Bewertung

Mit dem Betrieb eines Kindergartens wird grundsätzlich ein steuerbegünstigter Zweck (Jugendhilfe) verwirklicht. Da der Personenkreis allerdings auf die Kinder von Betriebsangehörigen begrenzt ist, wird insoweit (nur) ein fest abgeschlossener Personenkreis gefördert und eben nicht die Allgemeinheit. Die Förderung eines gemeinnützigen Zwecks kann daher nicht angenommen werden.

Praxistipp

Einerseits könnte man den Zugang zu dem Kindergarten auch für fremde Dritte öffnen. Andererseits kann der Betrieb des Kindergartens als Förderung eines mildtätigen Zwecks qualifiziert werden, für den die Förderung der Allgemeinheit nicht vorausgesetzt wird. Die Steuerbegünstigung des Betriebskindergartens kann insoweit gesichert werden, wenn die Förderung mildtätiger Zwecke satzungsmäßig verankert ist. Die Finanzverwaltung könnte im Gegenzug allerdings argumentieren, dass der Betriebskindergarten eine Begünstigung für die Mitarbeiter darstellt und somit gegen den Grundsatz der Selbstlosigkeit gem. § 55 AO verstoßen wird. Um eine derartige Diskussion von vornherein nicht aufkommen zu lassen, sollte zumindest darauf geachtet werden, dass die Betreuung im Betriebskindergarten zu den üblichen Konditionen vereinbart wird.

13 Die Einnahmen unterliegen nicht der Umsatzsteuer, da sie unabhängig von einer Gegenleistung erzielt werden.

2.1 Förderung des öffentlichen Gesundheitswesens und der öffentlichen Gesundheitspflege gem. § 52 Abs. 2 Nr. 3 AO

Die Förderung des öffentlichen Gesundheitswesens und der öffentlichen Gesundheitspflege ist als klassischer gemeinnütziger Zweck anerkannt und genießt daher die dargestellte Steuervergünstigung. Obgleich das Gesetz anscheinend eine unterschiedliche Bedeutung in den beiden Begriffen „Gesundheitswesen und Gesundheitspflege“ annimmt, werden in der Praxis keine wesentlichen Unterschiede gesehen und beide Begriffe nahezu deckungsgleich verwendet. Zu der Förderung des öffentlichen Gesundheitswesens gehört u.a. neben der Bekämpfung akuter und übertragbarer Krankheiten auch der Arbeitsschutz. Die Förderung der öffentlichen Gesundheitspflege befasst sich daneben im Wesentlichen mit der Gesundheitsvorsorge¹⁴ bzw. der vorbeugenden Gesundheitshilfe gem. § 47 SGB XII. Zu den Schwerpunkten der öffentlichen Gesundheitspflege gehören u.a. auch die Bekämpfung von Zivilisationskrankheiten, von Krebs und Aids und die Bekämpfung von Drogen- und Rauschgiftmissbrauch. Neben der reinen Gesundheitsbehandlung fallen auch die Aufklärung über gesundheitliche Risiken, über die Vermeidung von Krankheiten durch gesunde Ernährung und sonstige Vorsorgemaßnahmen in den Bereich des Gesundheitswesens.¹⁵ Auch die Sicherstellung des ärztlichen Bereitschaftsdienstes, der durch einen Verein organisiert wird, kann als gemeinnütziger Zweck gem. § 52 Abs. 2 Nr. 3 AO anerkannt werden.¹⁶

Bei den bezeichneten Gesundheitsleistungen sind nicht nur die klassische Schulmedizin, sondern auch die Gesundheitsleistungen mittels alternativer Ansätze (Naturheilmethoden, Akkupunktur) als Förderung des Gesundheitswesens anerkannt.

2.2 Abgrenzung zu den mildtätigen Zwecken

Die dargestellten Leistungsbereiche könnten auch als mildtätige Zwecke dargestellt werden. Denn nach § 53 AO verfolgt eine Körperschaft mildtätige Zwecke, wenn ihre Tätigkeit darauf gerichtet ist, Personen selbstlos zu unterstützen, die körperlich oder wirtschaftlich hilfsbedürftig sind. Kein ernsthafter Zweifel kann daran gehegt werden, dass kranke Menschen auch körperlich hilfsbedürftig sind. Dennoch muss insoweit unterschieden werden, da sich die Tätigkeit z.B. von Krankenhäusern auch auf den diagnostischen Bereich oder auf das Gebiet der vorbeugenden Gesundheitspflege erstreckt und diese Tätigkeit nicht als mildtätig angesehen werden kann. Da sich tatsächlich häufig Überschneidungen zwischen den gemeinnützigen und mildtätigen Zwecken im Krankenhausbereich ergeben, geht man davon aus, dass

Krankenhäuser stets wegen der Förderung der öffentlichen Gesundheitspflege gemeinnützig tätig sind.¹⁷

2.3 Grenzbereiche

Grenzbereiche der Förderung des öffentlichen Gesundheitswesens und der öffentlichen Gesundheitspflege liegen vor, wenn der Bereich der anerkannten Heilmethoden- und -verfahren verlassen wird. Insoweit ist beispielsweise die Förderung esoterischer Methoden nicht mehr gemeinnützig. Ferner können schwierige Abgrenzungsfragen auftreten, wenn die jeweilige Leistung nicht unmittelbar gegenüber Patienten erbracht wird.

Beispiel

In der Praxis kommt es häufig vor, dass neben dem Betrieb eines Krankenhauses auch eine Krankenpflegeschule geführt wird, in der neben dem eigenen Pflegepersonal auch solches anderer Krankenhausbetreiber aus- und fortgebildet werden.

Bewertung

Die Förderung der Volks- und Berufsbildung ist zwar ein gemeinnütziger Zweck, dieser findet seine rechtliche Grundlage allerdings in einer eigenständigen Vorschrift¹⁸ und wird damit regelmäßig nicht von der Förderung des Gesundheitswesens und der Gesundheitspflege abgedeckt.

Praxistipp

Streng genommen müssten daher Krankenhausträger, die gleichfalls in der Berufsausbildung tätig sind, auch die Förderung der Berufsbildung als Satzungszweck aufnehmen. Ansonsten läuft man Gefahr, dass die Finanzverwaltung einen Verstoß der tatsächlichen Geschäftsführung gegen die formellen Satzungsbestimmungen feststellt und den Bildungsbetrieb als ertragsteuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb einordnet. Dies führt insbesondere bei der Leistungserbringung gegenüber Dritten auch zu erhöhten umsatzsteuerlichen Auswirkungen.

3. Zweckbetriebe im Gesundheitsbereich

Einen ersten Überblick über die im Gesundheitsbereich einschlägigen Zweckbetriebe soll die nachfolgende Darstellung liefern.

14 Klein 2009, § 52 Rn. 18.

15 Schwarz 2011, § 52 Rn. 22.

16 OFD Frankfurt a.M. v. 16.6.2008 (S 0185 A-8-St 53), in: Betriebs-Berater (BB) 2008, S. 1720.

17 Buchna/Seeger/Brox 2010, S. 80.

18 Vgl. § 52 Abs. 2 Nr. 7 AO.

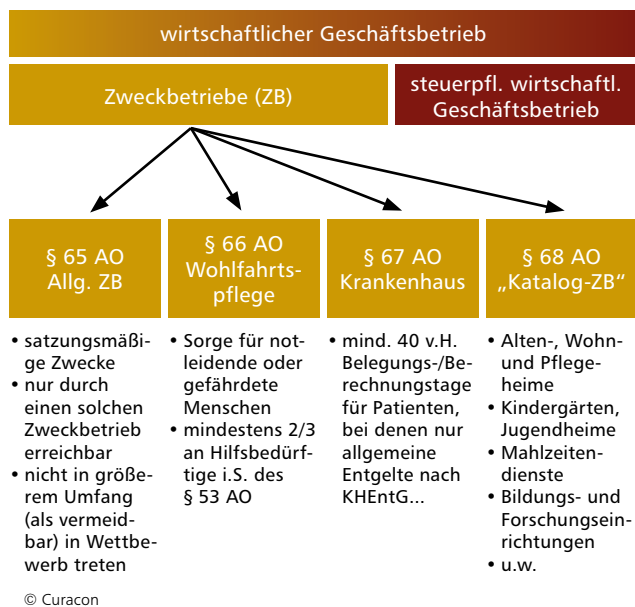


Abb. 2: Abgrenzung Zweckbetrieb/steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb

Es sind drei Zweckbetriebsvorschriften im Gesundheitsbereich wesentlich:

3.1 Zweckbetrieb der Wohlfahrtspflege gem. § 66 AO

Steuerbegünstigte Körperschaften können mit ihren Einrichtungen einen Zweckbetrieb nach § 66 AO begründen, wenn sie in besonderem Maße den in § 53 AO genannten Personen dienen. Die Wohlfahrtspflege wird gesetzlich als die planmäßige, zum Wohle der Allgemeinheit und nicht des Erwerbs wegen ausgeübte Sorge für notleidende oder gefährdete Mitmenschen definiert. Um in den Genuss der Zweckbetriebsvorschrift zu kommen, müssen insgesamt mindestens zwei Drittel der Leistungen an hilfsbedürftige Menschen erbracht werden. Hilfsbedürftig sind die Menschen, wenn sie aufgrund ihrer körperlichen oder wirtschaftlichen Lage auf die Hilfe andere angewiesen sind.

Als ein Beispiel des Zweckbetriebs der Wohlfahrtspflege i.S.v. § 66 AO ist das Medizinische Versorgungszentrum (MVZ) anzusehen, dem innerhalb des Gesundheitswesens eine herausragende Stellung zukommt. Zuletzt wurde das MVZ hinsichtlich der Frage, ob sich Krankenhausträger weiterhin an derartigen Einrichtungen beteiligen dürfen, vermehrt diskutiert.

3.1.1 Einleitung

Seit dem Inkrafttreten des Gesundheitsmodernisierungsgesetzes im Jahre 2004 sind MVZ bei der vertragsärztlichen Versorgung elementare Bestandteile unseres Gesundheitssystems. Inzwischen existieren deutschlandweit fast 1.600 zugelassene MVZ. Dabei handelt es sich um fachübergreifende ärztlich geleitete Einrichtungen, in denen Ärzte, die in das Arztregister eingetragen sind, als Angestellte oder Vertragsärzte tätig sind,

§ 95 Abs. 1 Satz 2 SGB V. Mittlerweile sind etwa 40% der MVZ in Krankenhausträgerschaft – Tendenz steigend. Ein MVZ ist nicht nur aus Versorgungsgesichtspunkten, sondern auch aus betriebswirtschaftlicher Sicht sinnvoll. Das Krankenhaus kann sich so den ambulanten Markt erschließen und seine personellen und materiellen Ressourcen optimal sektorübergreifend ausschöpfen. Es reagiert damit auf die ordnungspolitischen Veränderungen, bei denen sich die Versorgung der Patienten immer stärker von der stationären zugunsten der ambulanten Versorgung verschiebt. Steuerlicher Beratungsbedarf ergibt sich bei der MVZ-Gründung insbesondere hinsichtlich der Wahl der Rechtsform, der Finanzierung der einzugliedernden Arztpraxen sowie der Würdigung der Leistungsbeziehungen zwischen MVZ und Krankenhausträger.

3.1.2 Gemeinnützigkeitsrecht im MVZ

Nach einer Entscheidung der obersten Finanzbehörden des Bundes und der Länder können die MVZ bei Vorliegen der übrigen Voraussetzungen für die Gemeinnützigkeit steuerbegünstigte Zweckbetriebe nach § 66 AO sein, vorausgesetzt, mindestens zwei Drittel der Leistungen kommen hilfsbedürftigen Personen i.S.d. § 53 AO zugute. Eine Einordnung als Zweckbetrieb gem. §§ 65, 67 AO ist hingegen ausgeschlossen.¹⁹ Ist der Träger der MVZ-GmbH gemeinnützig, ist es in der Regel sinnvoll, auch das MVZ als gemeinnützige GmbH auszugestalten, insbesondere dann, wenn es eine 100%ige Tochter ist. Damit können alle Steuerbegünstigungen durch die MVZ-GmbH beansprucht werden. Es bestehen zwischen MVZ und seinem Träger zudem auch geringere gemeinnützigkeitsrechtliche Hemmnisse im Bereich der Finanzierung, dem Mittelaustausch und den beiderseitigen Leistungsbeziehungen.

In den Fällen, in denen Vertragsärzte als Mitgesellschafter der MVZ-GmbH aufgenommen werden sollen, ist wegen der insofern häufig geforderten Gewinnausschüttung eine gewerbliche Ausgestaltung notwendig. Eine MVZ-GmbH ist als gewerbliche Kapitalgesellschaft uneingeschränkt ertragsteuerpflichtig.

3.1.3 Gründungsberechtigung bei MVZ

In dem Koalitionsvertrag zwischen CDU, CSU und FDP aus dem Jahr 2009 war zunächst vorgesehen, dass zukünftig die Gesellschaftsanteile und Stimmrechte einer MVZ-GmbH mehrheitlich Ärzten zustehen müssten. Ausnahmen waren nur für unterversorgte Gebiete angedacht. Damit wäre eine Mehrheitsbeteiligung oder Alleingesellschafterstellung von Krankenhausträgern in aller Regel ausgeschlossen. In der Versorgungslandschaft hätte sich entweder die Anzahl gewerblicher MVZ deutlich erhöht (unter billigerer Inkaufnahme der steuerlichen Risiken) oder aber die Krankenhausträger hätten sich aus der MVZ-Gründung tendenziell zurückgezogen. Ak-

19 OFD Frankfurt a.M. v. 26.9.2006 (S 0184 A-11-St 53), in: Der Betrieb (DB) 2006, S. 2261.

tuell scheint die Regierung von den bisherigen Plänen abzurücken. In dem voraussichtlich zum 1.1.2012 in Kraft tretenden GKV-Versorgungsstrukturgesetz werden sich ausweislich der bislang vorliegenden Eckpunkte lediglich insbesondere folgende Änderungen ergeben: Die MVZ-Gründungsberechtigung wird auf Vertragsärzte und Krankenhäuser beschränkt. Ausnahmeregelungen sind für gemeinnützige Trägerorganisationen z.B. im Bereich der Dialyse (Blutreinigungsverfahren bei Nierenversagen) vorgesehen. Sofern ein MVZ eine Vertragsarztpraxis erwerben möchte und die Gesellschaftsanteile nicht mehrheitlich in ärztlicher Hand liegen, wird einem ebenfalls an dem Praxiserwerb interessierten Vertragsarzt ein Vorkaufsrecht eingeräumt. Damit ist die Forderung nach einer generellen Minderheitsgesellschafterstellung von Krankenhäusern vom Tisch. Letztlich ist nicht auszuschließen, dass auch die oben geschilderten steuerlichen Probleme ausschlaggebend für die Abkehr von den noch im Koalitionsvertrag niedergelegten Plänen waren.

3.1.4 Steuerliche Besonderheiten bei der Beteiligung eines gemeinnützigen Krankenhasträgers an einem MVZ

Gemeinnützigkeitsrechtliche Restriktionen beim Krankenhausträger sind bereits bei Gründung des MVZ zu beachten. Dieser muss als Gesellschafter das erforderliche Stammkapital oder Sachwerte aufbringen und hat dabei die gemeinnützigkeitsrechtlichen Mittelverwendungsvorgaben zu berücksichtigen. Grundsätzlich heißt das, dass nur Mittel eingesetzt werden dürfen, die nicht der satzungsmäßigen und zeitnahen Mittelverwendungspflicht unterliegen. Die Beteiligung an der MVZ-GmbH wird i.d.R. in der Sphäre der Vermögensverwaltung gehalten und ist gemeinnützigkeitsrechtlich unkritisch, solange keine dauerhaften Verluste erzielt werden.

Zudem sind steuerliche Besonderheiten herauszustellen u.a. durch das Erfordernis einer Bürgschaftsabgabe, den Erwerb von Praxen nebst Zulassungen und die i.d.R. stattfindenden Leistungsbeziehungen zwischen Krankenhausträger und MVZ.

3.1.5 Steuerliche Beurteilung des Praxiserwerbs durch das MVZ

Das MVZ als fachübergreifende Einrichtung erfordert zwangslogisch vertragsärztliche Zulassungen. Bei der Errichtung und Erweiterung von MVZ sind daher die für den Praxiserwerb entstehenden Kosten auch steuerlich zu bewerten und im Rahmen der gemeinnützigkeitsrechtlichen Mittelverwendung genau zu beleuchten. I.d.R. tritt der hinter dem MVZ stehende Krankenhausträger für die Finanzierung des Praxis- und Zulassungserwerbs ein. Dabei hat dieser ebenfalls die gemeinnützigkeitsrechtlichen Maßgaben zwingend zu beachten.

Beim Praxis- und Zulassungserwerb steht die Frage der Abschreibung regelmäßig im Mittelpunkt der Betrachtung. Dies gilt jedoch nicht vordergründig für steuerbefreite MVZ, weil

hier die allgemeine Steuerbefreiung keine steuerentlastende Wirkung der Abschreibungen hervorrufen kann. Gewerbliche MVZ sind dagegen gut beraten, sich mit der Zusammensetzung des Kaufpreises für die in das MVZ einzugliedernde Praxis näher zu beschäftigen. Die Verteilung des Kaufpreises auf die materiellen und immateriellen Wirtschaftsgüter ist entscheidend. Regelmäßig ist der Kaufpreis höher als die Buchwerte der Praxiswirtschaftsgüter. Die daraus resultierenden stillen Reserven sind zunächst auf die materiellen Wirtschaftsgüter zu verteilen und danach immateriellen Wirtschaftsgütern wie dem Patientenstamm zuzurechnen. Die Zulassung selbst ist als höchstpersönliches Rechtsgut im Grundsatz unveräußerbar, wird aber dennoch häufig im Rahmen der Kaufvertragsverhandlungen als immaterielles Gut bewertet. Je nach zugrunde liegender Fallgestaltung kann sich der wirtschaftliche Vorteil einer Vertragsarztzulassung als gesondert zu aktivierendes nicht abnutzbares Wirtschaftsgut darstellen, so dass eine Abschreibung darauf mangels Wertverzehr nicht zulässig wäre.²⁰ Ausweislich der Entscheidungsvorschau des BFH ist mit einer diesbezüglichen Klärung der Fragestellung im Laufe des Jahres 2011 zu rechnen.²¹

3.1.6 Beteiligungsverluste aus dem MVZ

Ein dauerhafter Ausgleich von Verlusten einer MVZ-GmbH durch den Krankenhausträger ist bei einem gewerblichen MVZ unzulässig, da hierin ein Verstoß gegen das Gebot der Selbstlosigkeit liegt. Soweit von Seiten des Krankenhausträgers Darlehen an die gewerbliche MVZ-GmbH vergeben werden, unterliegt der gemeinnützige Krankenhausträger den gemeinnützigkeitsrechtlichen Finanzierungsrestriktionen, d.h. eine Finanzierung aus zeitnah für steuerbegünstigte Zwecke zu verwendende Mittel ist ausgeschlossen. Ein Darlehensverzicht ist für den Krankenhausträger nicht praktikierbar, da er ansonsten wegen der Verlustübernahme seine Gemeinnützigkeit verliert.

In der dauerhaften Übernahme von Verlusten eines gemeinnützigen MVZ kann eine gemeinnützigkeitsrechtlich unschädliche Mittelzuwendung i.S.d. § 58 Nr. 2 AO gesehen werden. Dennoch gilt für beide Beteiligungsformen, dass die in der Vermögensverwaltung gehaltene Beteiligung nicht zu einem dauerhaften Verlust in der Sphäre der Vermögensverwaltung führen darf. Schlimmstenfalls kann es dadurch zur Gefährdung der Gemeinnützigkeit des Krankenhausträgers kommen.

3.1.7 Einsatz von Fördermitteln

Bei der Beteiligung an einem MVZ stellt sich für steuerbegünstigte Krankenhausträger häufig die Frage, wie sich die Überlassung bzw. Übertragung von geförderten Wirtschaftsgütern auf das MVZ auswirkt. Die Förderung von

²⁰ Vgl. hierzu Mareck/Elger 2009, S. 66 f.

²¹ Verfahren anhängig beim VIII. Senat des BFH (VIII R 13/09).

Krankenhausinvestitionen ist als Aufgabe der Länder näher in den jeweiligen Landeskrankenhausgesetzen geregelt, vgl. § 11 Satz 1 KHG. Die ausgekehrten Fördermittel sind zweckentsprechend zu verwenden. In der Praxis mehren sich nunmehr die Fälle, in denen die Krankenhausfinanzierungsbehörden im Rahmen der Verwendungsnachweisprüfung Rückforderungsansprüche geltend machen. Denn Fördermittel sind für die akutstationäre Krankenversorgung zu verwenden. Werden fördermittelfinanzierte Anlagegüter, insbesondere Räumlichkeiten und Gerätschaften, auch ambulant genutzt, könnte eine Mittelfehlverwendung vorliegen. Einige Bundesländer sind daher mittlerweile dazu übergegangen, diese ambulante Mitnutzung in die jeweiligen Krankenhausgesetze aufzunehmen. So ist bei Übertragung von Krankenhauseinrichtungen im Wege der ambulanten Mitbenutzung in Art. 21 Abs. 2 des Bayerischen Krankenhausgesetzes eine anteilige Kürzung der Förderung vorgesehen. Eine ähnliche Regelung findet sich z.B. in § 10 Abs. 5 des Krankenhausgesetzes Thüringen.

Förderrechtlich kann je nach landesrechtlicher Ausgestaltung zwischen der Überlassung an Dritte – wie bspw. die Vermietung an niedergelassene Ärzte – und der eigenen Nutzung für ambulante Krankenhausleistungen zu unterscheiden sein. Die Nutzung für eigene Zwecke wird zum Teil gesetzlich als förderunschädlich erklärt. Dabei handelt es sich z.B. um das ambulante Operieren nach § 115 b SGB V, die ambulante Behandlung ermächtigter Krankenhausärzte nach § 116 SGB V, die ambulante Erbringung von hoch spezialisierten Leistungen und Behandlung seltener Erkrankungen sowie Erkrankungen mit besonderen Krankheitsverläufen nach § 116 b SGB V oder um integrierte Versorgungsleistungen nach § 140 a SGB V (vgl. insofern sehr weitgehend § 29 Abs. 4 des Saarländischen Krankenhausgesetzes). Eine förderunschädliche Nutzung führt dann zu einer Privilegierung des Krankenhausträgers, wenn die dort erbrachte Leistung zum gleichen Entgelt vergütet wird wie die Leistungserbringung durch niedergelassene Ärzte. Daher ist teilweise eine Kürzung der Vergütung um einen Investitionskostenabschlag vorgesehen (vgl. z.B. § 120 Abs. 3 Satz 2 für Hochschulambulanzen). Überschreitet die ambulante Mitnutzung jedoch im Verhältnis zur stationären Leistungserbringung generell nicht die Geringfügigkeitsgrenze von 10%, ist ein Rückforderungsanspruch ausgeschlossen. Dies gilt sowohl für die Nutzung der geförderten Güter für eigene ambulante Leistungszwecke als auch für die Überlassung an Dritte.

3.2 Krankenhauszweckbetrieb nach § 67 AO

Für Krankenhäuser enthält § 67 AO eine Sonderregelung, die gegenüber dem Zweckbetrieb der Wohlfahrtspflege i.S.v. § 66 AO Vorrang genießt.²² Krankenhausträger begründen mit ihrem Betrieb immer dann einen Zweckbetrieb, wenn

das Krankenhaus in den Anwendungsbereich des Krankenhausentgeltgesetzes oder der Bundespflegesatzverordnung fällt und mindestens 40% der jährlichen Belegungstage oder Berechnungstage auf Patienten entfallen, bei denen nur Entgelte für allgemeine Krankenhausleistungen berechnet werden.

Soweit das Krankenhausentgeltgesetz oder die Bundespflegesatzverordnung für das jeweilige Krankenhaus nicht anwendbar ist, kann dennoch ein Zweckbetrieb vorliegen. Dem ist so, wenn mindestens 40% der jährlichen Belegungs- bzw. Berechnungstage auf Patienten entfallen, bei denen nicht mehr als das für allgemeine Krankenhausleistungen zu zahlende Entgelt berechnet wird.²³

3.2.1 Definition Krankenhaus

Welche Einrichtungen unter den Begriff Krankenhaus fallen, bestimmt sich nach der Legaldefinition für den Krankenhausbetrieb in § 2 Nr. 1 KHG und § 107 Abs. 1 SGB V.²⁴ Insbesondere im Steuerrecht wird auf diese Definition zurückgegriffen. Danach zeichnen sich Krankenhäuser dadurch aus, dass in ihnen durch ärztliche und pflegerische Hilfeleistungen Krankheiten, Leiden oder Körperschäden festgestellt, geheilt oder gelindert werden oder Geburtshilfe geleistet wird und die zu versorgenden Personen untergebracht und gepflegt werden. Dazu können u.a. Kliniken, Heilstätten, Sanatorien, Kurheime, Krankenhäuser und Entbindungshäuser gezählt werden.

3.2.2 Umfang des Krankenhauszweckbetriebes

Der Umfang des Krankenhauszweckbetriebes erfasst letztlich sämtliche Einnahmen und Ausgaben, Umsätze und Vermögensgegenstände, die mit den Leistungen an Patienten als Benutzer des jeweiligen Krankenhauses zusammenhängen.²⁵ Zu den begünstigten Einnahmen zählen dabei auch solche, die über sog. Nebenbetriebe (z.B. Wäscherei, Krankenhausapotheke) realisiert werden. Bei der als Nebenbetrieb geführten Krankenhausapotheke fallen allerdings nur Lieferungen zur Behandlung eigener Patienten mit Arznei-, Heil- und Hilfsmitteln in den Krankenhauszweckbetrieb. Soweit die Nebenbetriebe auch Leistungen an fremde Dritte erbringen, wird regelmäßig ein ertragsteuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb begründet.²⁶

3.2.3 Berechnung der Zweckbetriebsgrenzen

Der Krankenhauszweckbetrieb wird dadurch begrenzt, dass mindestens 40% der jährlichen Belegungs-/Berechnungstage auf Patienten entfallen müssen, bei denen nur Fallpauschalen nach dem Krankenhausentgeltgesetz (KHEntgG) berechnet

23 Vgl. § 67 Abs. 2 AO.

24 Vgl. BFH v. 6.4.2005 (I R 85/04), in: BStBl. II 2005, S. 545.

25 Buchna/Seeger/Brox 2010, S. 355.

26 BFH v. 30.4.2009 (V R 3/08), in: DB 2009, S. 2078.

22 Vgl. Subsidiarität nach § 66 Abs. 3 S. 2 AO.

werden. Dem Grunde nach muss bei den Krankenhausbetrieben nach „unschädlichen“ und „schädlichen“ Patienten differenziert werden. Bei den „schädlichen“ Patienten handelt es sich um diejenigen Personen, die über die allgemeinen Krankenhausleistungen hinaus auch Wahlleistungen in Anspruch nehmen. Soweit diese Kategorie mehr als 60% der Belegungstage ausmacht, kann kein Krankenhauszweckbetrieb mehr angenommen werden. Damit steht fest, dass trotz der Umstellung der Krankenhausvergütung auf die Zahlung von Fallpauschalen weiterhin allein aus steuerlichen Gründen die Belegungstage der Patienten aufgezeichnet werden müssen.²⁷

Die Finanzverwaltung hat allerdings hinsichtlich der Berücksichtigung von Wahlleistungspatienten eine Billigkeitsentscheidung²⁸ getroffen. Danach werden Patienten, die (nur) die Wahlleistung Telefon- und Fernsehgeräteüberlassung in Anspruch nehmen, als „unschädliche“ Patienten gewertet.

3.2.4 *Wirtschaftliche Geschäftsbetriebe*

Werden von einem Krankenhausträger über die nach §67 AO zu erbringenden Leistungen auch weitere außerhalb dieser Vorschrift angesiedelte Tätigkeiten erbracht, stellt sich stets die Frage nach deren steuerlicher Einordnung. Häufig werden solche Tätigkeiten innerhalb eines steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes erbracht. Dabei darf aber zudem nicht vergessen werden, dass es auch weitere Zweckbetriebsvorschriften in den §§ 65, 66 und 68 AO gibt, die – bei entsprechender satzungsmäßiger Regelung – angewendet werden können.

3.3 *Selbstversorgungszweckbetrieb nach §68 Nr. 2 b AO*

Nach §68 Nr. 2 b AO sind Einrichtungen als Zweckbetrieb anzusehen, wenn sie für die Selbstversorgung von Körperschaften erforderlich sind und die Lieferungen und sonstigen Leistungen dieser Einrichtungen an Außenstehende den Wert von 20% der Gesamtleistung des Betriebes nicht übersteigen. Aufgrund der relativ weit gefassten gesetzlichen Regelung wurde in der Praxis der Selbstversorgungszweckbetrieb überstrapaziert. Hintergrund für die Gestaltungsfreude war insoweit nicht nur die ertragsteuerliche Begünstigung der in diesem Rahmen erzielten Einnahmen. Vielmehr konnte man über die Annahme eines Selbstversorgungszweckbetriebes bei Vorliegen einer umsatzsteuerpflichtigen Leistung auch den ermäßigten Umsatzsteuersatz von 7% anwenden.

Obgleich der Gesetzgeber selbst beispielhaft eine Tischlerei und Schlosserei als Selbstversorgungsbetriebe ansieht, geht der Anwendungsbereich in der Praxis weit darüber hinaus.

Soweit man die Erbringung von Küchenleistungen gegenüber Dritten (Mitarbeiter, fremde Einrichtungen) oder Wäschereileistungen als Selbstversorgungsbetrieb ansehen will, dürfte man derzeit (noch) von der Zustimmung der Finanzverwaltung ausgehen.

Die Berechnung der 20%-Grenze stellt regelmäßig kein größeres Hindernis dar, wobei man sich an objektiven Parametern ausrichten sollte.²⁹ Bei den Küchenleistungen könnte beispielhaft die Anzahl der Essensportionen, die an fremde Dritte erbracht werden, in Relation zu den insgesamt hergestellten Essen gesetzt werden. Bei den Wäschereileistungen wird man regelmäßig die Leistungen nach Gewichtsangaben trennen können und in Relation zueinander bringen. Andere Parameter sind jedoch gleichfalls denkbar.

3.3.1 *Rechtsauffassung des BFH*

Der BFH hat allerdings bereits vor geraumer Zeit eine wegweisende Entscheidung zur steuerlichen Behandlung von Selbstversorgungsbetrieben getroffen.³⁰ In der Sache ging es um Geschäftsführungs- und Verwaltungsdienstleistungen, die ein eingetragener Verein für seine Mitgliedsvereine erbracht hat und diese mit dem ermäßigten Umsatzsteuersatz in Rechnung gestellt hatte.

In den Urteilsgründen führt der BFH u.a. zu §68 Nr. 2 b AO aus, dass nach dessen Sinn und Zweck nur Einrichtungen erfasst werden, die ihrer Art nach nicht regelmäßig ausgelastet sind und deshalb gelegentlich auch Leistungen an Dritte erbringen, nicht aber solche, die personell für die dauerhafte Erbringung von Leistungen an Dritte ausgestattet sind. Folgt man dieser Rechtsauffassung, müsste die überwiegende Zahl der Selbstversorgungsbetriebe ihre Anerkennung als Zweckbetrieb verlieren, da die Leistungserbringung an fremde Dritte häufig gerade gewollt und gewünscht ist.

3.3.2 *Rechtsauffassung der Finanzverwaltung*

Die Finanzverwaltung hat sich der wachsenden Unsicherheit in der Praxis angenommen und eine Übergangsregelung erlassen.³¹ Danach sollen für Selbstversorgungsbetriebe, die bereits am 1.1.2010 bestanden haben, bis einschließlich des Veranlagungszeitraumes 2012 keine nachteiligen Folgen aus dem o.g. BFH-Urteil vom 29.1.2009 gezogen werden. Soweit ein Selbstversorgungsbetrieb nach dem 31.12.2009 begründet worden ist, wird die dargestellte Billigkeitsregelung jedoch nicht gelten. Auf dieser Grundlage sollte bereits heute darüber nachgedacht werden, wie man sich zukünftig in betroffenen Bereichen aufstellen möchte.

27 Buchna/Seeger/Brox 2010, S. 360.

28 OFD Rheinland v. 10.3.2006 (S 0186-1000-St1/S 7172-1000-St4), in: HaufeIndex 1626877

29 Buchna/Seeger/Brox 2010, S. 403.

30 BFH v. 29.1.2009 (V R 46/06), in: BStBl. II, S. 560.

31 BMF-Schreiben v. 12.4.2011 (IV C 4-S 0187/09/10005:001), in: Deutsches Steuerrecht (DStR) 2011, S. 974.

4. Umsatzsteuer im Gesundheitswesen

Die Umsatzsteuer ist eine der umstrittensten Steuerrechtsgebiete im Gesundheitswesen. In der Praxis stellen sich regelmäßig schwierige Abgrenzungsfragen hinsichtlich der umsatzsteuerlichen Behandlung von Leistungsaustauschen zwischen den im Gesundheitswesen tätigen Leistungserbringern untereinander und zu den zu behandelnden Patienten. Dies liegt zum einen an dem Strukturwandel und den damit einhergehenden neuen medizinischen Leistungsbereichen. Zum anderen ist festzustellen, dass Gerichte das deutsche Umsatzsteuergesetz und insoweit insbesondere die Befreiungsvorschriften des § 4 UStG vermehrt dahingehend prüfen, ob sie mit den europarechtlichen Vorgaben der Mehrwertsteuersystemrichtlinie (MwStSystRL) vereinbar sind.

4.1 Umsatzsteueranwendungserlass

Die Bundesregierung hat am 22.9.2010 die Aufhebung der Umsatzsteuer-Richtlinien 2008 (UStR) mit Wirkung zum 1.11.2010 beschlossen. An ihre Stelle tritt nun der neue Umsatzsteuer-Anwendungserlass (UStAE).³² Der UStAE gilt für alle Leistungen, die nach dem 31.10.2010 ausgeführt werden. Zudem werden sämtliche Anordnungen, die mit dem UStAE im Widerspruch stehen, für nicht anwendbar erklärt.

Hintergrund des UStAE ist, dass die Finanzverwaltung auf diese Weise schneller auf gesetzliche Veränderungen bzw. auf geänderte Rechtsauffassungen des BFH reagieren kann. Die Finanzverwaltung scheint die neue Freiheit ausgiebig zu nutzen, denn seit der Einführung des UStAE vom 1.10.2010 sind insgesamt 31 Ergänzungsschreiben des BMF mit entsprechenden Änderungen des UStAE erlassen worden.³³

4.2 Umsatzsteuerbefreiung nach § 4 Nr. 14 UStG

Die Umsatzsteuerbefreiungsvorschriften sind mit Wirkung zum 1.1.2009 geändert worden. Der Gesetzgeber hat mit der Gesetzesänderung im Jahressteuergesetz 2009 das Ziel³⁴ verfolgt, die gemeinschaftsrechtlichen Befreiungsvorschriften des Art. 132 Abs. 1 Buchst. b, c, e und f MwStSystRL unter Einbeziehung der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs (EuGH) und der deutschen Finanzgerichtsbarkeit im nationalen Umsatzsteuerrecht umzusetzen. Ob dies erreicht wurde, kann bezweifelt werden und wird an anderer Stelle³⁵ noch vertiefend dargestellt. Für den Fall, dass das deutsche Umsatzsteuergesetz keine rechtmäßige Umsetzung der MwStSystRL abbildet, kann sich der Steuerpflichtige jedenfalls aufgrund ihrer vorrangigen

Anwendung³⁶ auf die für ihn günstigere europarechtliche Regelung berufen.

4.2.1 Sinn und Zweck

Die Befreiungstatbestände im Bereich des Gesundheitswesens sollen dem Grunde nach den Zweck verfolgen, die Sozialversicherungsträger zu entlasten.³⁷ Davon abweichend vertritt der EuGH in ständiger Rechtsprechung hinsichtlich der entsprechenden Befreiungsvorschriften der MwStSystRL, dass damit die Kosten für die Heilbehandlung gesenkt und die Behandlungen dem Einzelnen zugänglich gemacht werden sollen.³⁸ Der XI. Senat des BFH hat dies zwischenzeitlich auch erkannt und – in Abweichung zur Auffassung des V. Senats (vgl. Rn. 30) – die Übereinstimmung der Zweckausrichtung des deutschen Rechts mit dem der MwStSystRL bestätigt.³⁹

4.2.2 Inhaltliche Ausgestaltung von § 4 Nr. 14 UStG Buchst. b

Der deutsche Gesetzgeber hat sich dem Grunde nach zunächst an den Vorgaben der MwStSystRL orientiert und danach differenziert, an welchem Ort die medizinischen Leistungen erbracht werden. Danach werden Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin, die außerhalb von Krankenhäusern an einem Ort im Rahmen eines Vertrauensverhältnisses⁴⁰ zwischen Patient und Behandelndem erbracht werden, gem. § 4 Nr. 14 Buchst. a UStG von der Umsatzsteuer befreit. Demgegenüber werden die Krankenhausbehandlungen und die mit dem Betrieb von Einrichtungen ärztlicher Heilbehandlung eng verbundenen Umsätze gem. § 4 Nr. 14 Buchst. b UStG befreit.

Mit der Änderung durch das JStG 2009 knüpft die Steuerbefreiung nunmehr ausschließlich an sozialrechtliche Vorschriften an. Zudem werden nur noch die Leistungen steuerfrei gestellt, die von der jeweiligen sozialrechtlichen Bestimmung abgedeckt sind. Für privatrechtlich organisierte Krankenhausträger wird daher derzeit nach § 4 Nr. 14 Buchst. b) Doppelbuchst. aa) UStG verlangt, dass es sich um ein nach § 108 SGB V zugelassenes Krankenhaus handelt und dass die Leistungen des Krankenhauses ihrer Art nach von der Zulassung abgedeckt sind. Von daher werden regelmäßig nur noch Hochschulkliniken, Plankrankenhäuser und Krankenhäuser, die einen Versorgungsvertrag mit den Landesverbänden der Krankenkassen und den Verbänden der Ersatzkassen abgeschlossen haben, in den Genuss der Steuerbefreiung kommen können.

32 BMF-Schreiben v. 1.10.2010 (IV D 3 - S 7015/10/10002), in: BStBl. I 2010, S. 846.

33 Stand 12.5.2011.

34 Vgl. Regierungsentwurf JStG 2009, v. 2.9.2008, in: Bundestags-Drucksache (BT-Drucks.) 16/10189, S. 74.

35 Vgl. unten Abschnitt 4.3.2.

36 EuGH-Urteil v. 6.11.2003 (C-45/01), in: DB 2003, S. 234.

37 BFH v. 15.3.2007 (V R 55/03), in: BStBl. II 2008, S. 31; BVerfG Beschluss, v. 31.5.2007 (1 BvR 1316/04).

38 EuGH-Urteil v. 6.11.2003 (Rs. C-45/0), in: DB 2003, S. 234; EuGH-Urteil v. 20.3.2003 (Rs. C-307/01), in: BB 2004, S. 312.

39 BFH v. 30.1.2008 (XI R 53/06), in: BStBl. II 2008, S. 647.

40 Vgl. EuGH-Urteil v. 10.6.2010 (Rs. C-262/08), noch nicht in der amtlichen Sammlung veröffentlicht.

4.2.3 *Umfang der Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 14 Buchst. b) UStG*

Von der Befreiungsvorschrift werden sämtliche Tätigkeiten erfasst, die zum Zweck der Vorbeugung, Diagnose, Behandlung und, soweit möglich, der Heilung von Krankheiten oder Gesundheitsstörungen bei Menschen vorgenommen werden.⁴¹ Dabei kommt es nicht darauf an, um welche konkrete heilberufliche Leistung es sich handelt, für wen sie erbracht wird und wer sie erbringt. Entscheidend ist, dass mit der Tätigkeit ein therapeutisches Ziel verfolgt wird.

Der EuGH hat zuletzt in einem aktuellen Urteil zu der Frage Stellung genommen, wann von einem therapeutischen Zweck gesprochen werden kann.⁴² In dem zu entscheidenden Fall ging es um die umsatzsteuerliche Behandlung der Erforschung, Entwicklung und Vermarktung von Technologien zur Diagnose und Therapie von Knorpelerkrankungen mittels Gewebezüchtungen. Der EuGH ist in diesem Fall von einem therapeutischen Zweck und damit von der Umsatzsteuerbefreiung ausgegangen, da die Entnahme des Knorpelmaterials und die damit verbundene Vermehrung von Gelenkknorpelzellen unmittelbar dem Patienten mittels Implantierung der Zellen zugute gekommen ist. In den Entscheidungsgründen stellt das Gericht darauf ab, dass die spezifisch erbrachte Dienstleistung als unerlässlicher, fester und damit untrennbarer Bestandteil des gesamten Verfahrens anzusehen sei, dessen einzelne Abschnitte nicht isoliert voneinander durchgeführt werden können.

Dieser Fall zeigt einmal mehr, dass die Bestimmung therapeutischer Zwecke regelmäßig schwierig ist. Dies gilt u.a. auch für Gutachten, die durch Ärzte (des Krankenhauses) für verschiedenste Zwecke erstellt werden. Die Finanzverwaltung hat sich der Problematik angenommen und bereits diverse Verfügungen erlassen, die sich mit der Thematik auseinandersetzen.⁴³ Auch die sog. IGEL-Leistungen (Individuelle Gesundheitsleistungen) waren lange Jahre umstritten. Auf Seiten der Finanzverwaltung hat man sich zwischenzeitlich zu einem Kompromiss durchgerungen.⁴⁴ Danach sind die sog. IGEL-Leistungen von der Umsatzsteuer befreit, wenn ein therapeutisches Ziel im Vordergrund steht.

Weitere Abgrenzungsschwierigkeiten gibt es regelmäßig bei den Tätigkeiten der ästhetisch-plastischen Chirurgen, die sog. Schönheitsoperationen durchführen. Die Finanzverwaltung hat eine Fülle an Verfügungen⁴⁵ zu diesem Themenkreis

erlassen und vertritt insoweit die Auffassung, dass eine Steuerbefreiung nur bei Vorliegen eines therapeutischen Ziels in Betracht kommt. Ein Therapiebezug soll beispielsweise dann vorliegen, wenn der Eingriff aufgrund einer psychischen Belastung des Patienten erforderlich ist.

Andere Maßstäbe werden erfreulicherweise bei ärztlichen Leistungen im Zusammenhang mit Schwangerschaftsabbrüchen und der Empfängnisverhütung herangezogen. Obgleich diese Leistungen regelmäßig nicht einem therapeutischen Ziel dienen dürften, sieht die Finanzverwaltung derartige Leistungen als umsatzsteuerfrei an.

4.3 *Umsatzsteuer bei Privatkliniken*

Reine Privatkliniken, welche nach § 30 GewO konzessioniert sind, ohne nach § 108 SGB V zur Behandlung gesetzlich Versicherter zugelassen zu sein, waren bis zum 31.12.2008 unter den Voraussetzungen des § 4 Nr. 16 lit. b) UStG a.F. i.V.m. § 67 Abs. 2 AO umsatzsteuerbefreit.

Daher stößt die nunmehr seit dem 1.1.2009 geltende Anknüpfung an den sozialversicherungsrechtlichen Status von Krankenhäusern im Rahmen von § 4 Nr. 14 Buchst. b) UStG bei den Trägern von Privatkliniken auf wenig Verständnis. Denn damit hängt die Umsatzsteuerbefreiung für Krankenhäuser von der Bedarfsplanung der Länder bzw. dem Willen der Krankenkassen ab.⁴⁶ Da aber Privatkliniken regelmäßig keine Zulassung nach § 108 SGB V besitzen, fallen diese grundsätzlich aus der Umsatzsteuerbefreiung heraus.

4.3.1 *Billigkeitsentscheidungen der Finanzverwaltung*

Da der Gesetzgeber allerdings mit der Gesetzesänderung niemanden benachteiligen wollte und die Finanzverwaltung diese Regelungslücke erkannt hat, wurden zunächst zwei Billigkeitsentscheidungen zugunsten von Privatkliniken erlassen. Zum einen hat sich die OFD Frankfurt am Main mit der Frage einer Umsatzsteuerbefreiung für Leistungen einer Privatklinik, die innerhalb eines umsatzsteuerlichen Organkreises erbracht werden, befasst.⁴⁷ Diese Verfügung ist allerdings bereits mit Wirkung zum 6.1.2010⁴⁸ wieder außer Kraft gesetzt worden.

Von größerem Interesse ist vielmehr ein koordinierter Länderrerlass der OFD Frankfurt am Main, mit dem eine weitere – noch heute anwendbare – Billigkeitsregelung geschaffen wurde.⁴⁹ Danach werden Krankenhäuser, die bis zum 31.12.2008 unter den Voraussetzungen des § 4 Nr. 16 Buchst. b) UStG i.V.m. § 67 Abs. 2 AO steuerfreie Leistungen erbracht haben,

41 Anwendungserlass zur Umsatzsteuer (UStAE) Nr. 4.14.1 Abs. 4 zu § 4 Nr. 14 UStG.

42 EuGH-Urteil v. 18.11.2010 (Rs. C-156/09), in: Deutsches Steuerrecht-Entscheidungsdienst (DStRE) 2011, S. 311.

43 OFD Karlsruhe v. 5.4.2011 (S 7170), in: DStR 2011, S. 915.

44 OFD Karlsruhe v. 16.2.2010 (S 7170 A-85-St 112), in: DB 2011, S. 12.

45 U.a. OFD Frankfurt a.M. v. 11.3.2010 (S 7170 A-69-St 112), in: Haufe-Index 2377758; OFD Nürnberg v. 7.4.2003 (S 7170-130/St 43), in: Haufe-Index 931754.

46 Hölzer, in: Rau/Dürrwächter 2010, § 4 Nr. 14 Rn. 164.

47 OFD Frankfurt a.M. v. 22.7.2009 (S 7170 A-85-St 112), in: DStR 2009, S. 1962.

48 Hessisches Ministerium der Finanzen v. 29.1.2010 (S 7172 a-022-II 51), in: Steuereidienst (Sted) 2010, S. 236.

49 OFD Frankfurt a.M. v. 12.6.2009 (S 7170 A-058-II 51).

auch weiterhin aus Billigkeitsgründen umsatzsteuerfreie Leistungen erbringen können. Dies gilt jedenfalls dann, wenn eine Zulassung nach § 108 SGB V nur deshalb nicht möglich ist, weil für dieses Krankenhaus kein Bedarf besteht und dies durch einen entsprechenden Ablehnungsbescheid nachgewiesen werden kann.

Die Anwendung der Billigkeitsregelung führt allerdings wiederum dazu, dass sich die früher geltende 40%-Grenze und die sich insoweit ergebenden europarechtlichen Bedenken gegen diese Bestimmung nicht endgültig erledigt haben. Die betroffenen Privatkliniken können sich von daher zum einen auf die Billigkeitsentscheidung der Finanzverwaltung oder ggf. auch auf den Anwendungsvorrang von Art. 132 Abs. 1 Buchst. b MwStSystRL berufen.

4.3.2 *Rechtsprechungstendenzen*

In einem aktuellen Beschluss des Finanzgerichts Münster über die Gewährung einstweiligen Rechtsschutzes wurden nunmehr ernsthafte Bedenken gegen die europarechtskonforme Umsetzung des § 4 Nr. 14 Buchst. b UStG geäußert.⁵⁰ Der 15. Senat des FG Münster hält es für zweifelhaft, dass die Krankenhausumsätze einer Privatklinik, die nicht dem persönlichen Anwendungsbereich der nationalen Befreiungsvorschrift des § 4 Nr. 14 Buchst. b UStG unterfallen, mit Umsatzsteuer belastet werden können.

In dem entschiedenen Streitfall wurde eine Privatklinik in der Rechtsform einer GmbH betrieben. Das Finanzamt war der Auffassung, dass die erbrachten Krankenhausumsätze und ärztlichen Heilbehandlungsleistungen umsatzsteuerpflichtig seien, da – was unstreitig war – die Einrichtung nicht die persönlichen Voraussetzungen der Steuerbefreiungsvorschrift erfüllt hatte.

Das FG Münster weist in den Beschlussgründen darauf hin, dass es ernsthaft daran zweifle, ob die Befreiungsvorschrift im Hinblick auf ihren persönlichen Anwendungsbereich vom Gesetzgeber richtlinienkonform umgesetzt ist. Dabei wurde u.a. auf den Grundsatz der steuerlichen Neutralität abgestellt, der es insbesondere verbietet, die Wirtschaftsteilnehmer, die die gleichen Leistungen unter vergleichbaren Umständen bewirken, unterschiedlich zu behandeln. Der generelle Steuerbefreiungsausschluss für Umsätze von Privatkliniken könnte diesem Grundsatz entgegenstehen. Denn die MwStSystRL gebe vor, dass die Umsätze privatrechtlich organisierter Krankenanstalten von der Umsatzsteuer zu befreien seien, wenn sie unter Bedingungen erbracht würden, die auch für ein öffentlich-rechtliches Krankenhaus gelten. Die Beschwerde dagegen wurde zugelassen, deren Ausgang von grundsätzlicher Bedeutung sein wird.

4.4 *Exkurs – Konzessionspflicht und Entgelte bei Privatkliniken*

4.4.1 *Konzessionspflicht*

Von diesen Regelungen sind Privatkrankenanstalten nach § 30 GewO betroffen. Eine Einrichtung wird unstreitig dann privat betrieben, wenn diese sowohl eine privatrechtliche Organisationsform (z.B. GmbH) ausweist als auch einen dem Privatrecht zuzuordnenden Träger bzw. Inhaber (z.B. Einzelperson) hat. Unter der Annahme, dass allein die Organisationsform der Klinik maßgeblich sei, fielen grundsätzlich im Ergebnis auch eine Krankenhaus-GmbH, deren Gesellschaftsanteile von einer juristischen Person des öffentlichen Rechts (z.B. Land oder Kreis) gehalten werden, unter die Konzessionspflicht. Entscheidendes Kriterium ist jedoch ein gewerbliches Handeln, geprägt durch das Merkmal der Gewinnerzielungsabsicht. Damit fallen die nicht gewerbsmäßig betriebenen, sondern lediglich gemeinnützigen, wohltätigen oder wissenschaftlichen Zwecken dienenden Privatkrankenanstalten nicht unter die Konzessionspflicht nach § 30 GewO. Dies betrifft maßgeblich Einrichtungen kirchlicher Orden, Kongregationen (Ordensinstitute der römisch-katholischen Kirche) oder Stiftungen sowie ebenfalls öffentlich-rechtliche Träger, welche vorrangig die Förderung des Gemeinwohls durch Erfüllung öffentlicher Aufgaben im Blick haben.⁵¹

4.4.2 *Entgelte bei Privatkliniken*

In einer jüngst ergangenen Entscheidung hat der BGH klargestellt, dass Privatkliniken, die nicht zur stationären Versorgung von GKV-Patienten zugelassen sind, mithin nicht die Voraussetzungen des § 67 AO erfüllen und damit nicht nach § 5 Abs. 1 Nr. 2 KHG gefördert werden, nicht an die Regelungen des KHEntgG gebunden sind, sondern – im Rahmen der guten Sitten nach §§ 134, 138 BGB – frei sind, ihre Preise zu gestalten.⁵² Ein Herabsetzungsanspruch der PKV-Verbandes nach § 17 Abs. 1 Satz 5 KHEntgG wegen eines unangemessen hohen Entgelts besteht somit nicht. Daran ändert auch der Umstand nichts, dass die Privatklinik in den Räumen und mit den Sachmitteln sowie personellen Ressourcen des Plankrankenhauses betrieben wird. Damit können Plankrankenhäuser Privatkliniken ausgründen und ihre Entgelte unabhängig von den Vorgaben des KHEntgG festsetzen. Die Nutzung von Geräten sowie der Einsatz von Chefarzten ist grundsätzlich zulässig. Allerdings muss auch das Plankrankenhaus weiterhin seinen zugewiesenen Versorgungsauftrag erfüllen, die ordnungsgemäße Behandlung von Patienten – auch von Privatpatienten und Selbstzahlern – zu gewährleisten. Es sind die krankenhaushausplanungs- und fördermittelrechtlichen Vorgaben einzuhalten.

⁵⁰ Finanzgericht (FG) Münster, Beschluss v. 18.4.2011 (15 V 111/11 U).

⁵¹ Vgl. dazu Tettinger/Wank 2004, § 1 Rz. 23 mwN.

⁵² BGH-Beschluss v. 21.4.2011 (III ZR 114/10), in: BeckRS, 12913.

5. Gewerbesteuer im Gesundheitswesen

Das Gewerbesteuergesetz sieht gem. § 3 Nr. 20 Buchst. b GewStG eine Steuerbefreiung für Krankenhäuser vor, die im Erhebungszeitraum den Voraussetzungen des § 67 Abs. 1, Abs. 2 AO entsprochen haben. In der Praxis hat sich stets die Frage gestellt, ob sich diese Befreiungsvorschrift auch auf die steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe bezieht. Die Finanzverwaltung ging insoweit stets von einer Gewerbesteuerpflicht aus.

Nachdem bereits das FG Berlin-Brandenburg⁵³ diese Auffassung geteilt hat, ist nunmehr eine weitere Entscheidung zu diesem Themenkreis ergangen. Das Thüringer FG hat gleichfalls entschieden, dass steuerpflichtige wirtschaftliche Geschäftsbetriebe von Krankenhausträgern unter die Gewerbesteuerpflicht fallen.⁵⁴ Diese Rechtsauffassung stimme – so das Thüringer FG – auch mit dem Sinn und Zweck der Befreiungsvorschrift überein. Denn nach § 3 Nr. 20 GewStG sollen die bestehenden Versorgungsstrukturen bei der Behandlung kranker und pflegebedürftiger Personen verbessert und die Sozialversicherungsträger von Aufwendungen entlastet werden. Das Verfahren ist in die nächste Instanz gehoben worden und liegt derzeit dem BFH zur Entscheidung vor.⁵⁵ Da also das Revisionsverfahren noch anhängig ist, ist es sinnvoll, sämtliche Bescheide bzw. Verfahren in diesem Punkt offen zu halten.

IV. PRAXISPROBLEME MIT DER FINANZVERWALTUNG

Nachfolgend werden Schwerpunktthemen aus aktuellen steuerlichen Außenprüfungen⁵⁶ (sog. Betriebsprüfung) im Krankenhausbereich, deren steuerliche Behandlung und mögliche Gestaltungsalternativen dargestellt.

1. Auftragsforschung / Drittmittel

1.1 Einleitung

Eine Vielzahl von Krankenhäusern ist neben der reinen Patientenversorgung auch im Bereich der Forschung tätig. Die Auftragsforschung und der damit häufig im Zusammenhang stehende Drittmittelbereich stellen dabei ein Einfallstor für die Finanzverwaltung dar. Hintergrund ist einerseits, dass der Auftragsforschungsbereich bei Krankenhäusern häufig noch gar nicht deklariert worden ist. Andererseits findet die Finanzverwaltung fast immer einen Grund, die steuerlichen Gewinnermittlungen in diesem Bereich nicht anerkennen zu müssen.

53 FG Berlin-Brandenburg v. 21.1.2009 (8K6250/06 B), in: Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2009, S. 769.

54 FG Thüringen v. 20.5.2010 (4K807/08), in: EFG 2010, S. 2022.

55 FG Thüringen v. 20.5.2010 (4K807/08), in: EFG 2010, S. 2022; Revision anhängig unter (I R 59/10).

56 Geregelt in den §§ 193 ff. AO.

1.2 Drittmittel

In den sog. Drittmittelbereich fallen u.a. die Einnahmen aus Sponsoringaktivitäten der steuerbegünstigten Einrichtungen:

Beispiel

Ein Krankenhausträger führt jährlich ein Arztsymposium durch, auf dem fachärztliche Seminare abgehalten werden. Aufgrund des überregionalen Charakters des Symposiums haben diverse Pharmaunternehmen ein Interesse daran, ihre Produkte vor Ort auszustellen und zu bewerben. Dafür können die Unternehmen gegen Zahlung eines Entgelts einen Stand auf dem Symposium betreiben. Für das Arztsymposium fallen insgesamt Kosten i.H.v. 20.000 € (Raumkosten, Kosten für Referenten und Technik etc.) an. Diese Kosten werden über die Eintrittsgelder i.H.v. 10.000 € und die Standgebühren i.H.v. gleichfalls 10.000 € gedeckt. Der Krankenhausträger geht von einer kostendeckenden Veranstaltung aus, die – mangels Gewinnerzielung – keine ertragsteuerlichen Konsequenzen aufwirft.⁵⁷

Bewertung

Das Arztsymposium wird regelmäßig noch in den Zweckbetrieb nach § 67 AO fallen. Die Einnahmen aus den Eintrittsgeldern i.H.v. 10.000 € sind daher ertragsteuerfrei. Die Vermietung von Ausstellungsflächen anlässlich des Kongresses begründet hingegen einen eigenständigen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb. Eine vermögensverwaltende Tätigkeit kann nicht mehr angenommen werden, da die Durchführung des Kongresses eine wesentliche Sonderleistung darstellt. Für den Teilbereich „Vermietung von Ausstellungsflächen“ ist nunmehr eine Gewinnermittlung durchzuführen. Die Kosten für den Kongress können – da im Zweckbetrieb angefallen – nicht verrechnet werden. Ggf. können Aufwendungen für die Organisation und Betreuung der Standbetreiber gegengerechnet werden. Dies bedeutet jedoch regelmäßig, dass ein Gewinn von 60-80% erzielt wird, der unter die Ertragsbesteuerung fällt. Da die Kosten für die Durchführung des Kongresses jedoch bereits sämtliche Einnahmen aufgezehrt haben, ist ein finanzielles Defizit in Höhe der ertragsteuerlichen Belastung aus der Vermietung der Standflächen entstanden.

Praxistipp

Aufgrund der dargestellten steuerlichen Auswirkungen im Bereich des Sponsorings ist in der Buchhaltung darauf zu achten, dass eine exakte Zuordnung der Einnahmen und der Ausgaben erfolgen kann. Von daher kann es sich beispielsweise anbieten, für die entsprechenden Projekte einzelne Projektnummern zu vergeben, die im Zahlungsverkehr stets anzugeben sind. Auf diese Weise kann eine sachgerechte Leistungserfassung erfolgen und daraus eine ordnungsge-

57 FG Hamburg v. 15.6.2006 (2 K 10/05), in: EFG 2007, S. 218.

mäße Gewinnermittlung abgeleitet werden. Zur Reduzierung der dargestellten ertragsteuerlichen Konsequenzen könnte es empfehlenswert sein, eine Vertragstrennung zwischen der Standflächenvermietung und einem daneben stehenden Sponsoringvertrag vorzunehmen.

1.3 Auftragsforschung

Im Rahmen der Auftragsforschung ergeben sich häufig Schwierigkeiten hinsichtlich der Umsatzbesteuerung. Dies gilt insbesondere in den Fällen, in denen der Auftraggeber ein ausländisches Unternehmen ist. Derartige Sachverhalte sind in der Krankenhausbranche häufig bei den sog. Medikamentenstudien zu finden. Bis zum 31.12.2010 musste man sich mit der Frage beschäftigen, wo der Ort der Leistungsberingung i.S.v. § 3a UStG gelegen ist. Obgleich das Krankenhaus seine Leistung (Medikamentenstudie) tatsächlich im Inland erbracht hat, gab es nicht selten Grund dafür anzunehmen, dass der Ort der Leistung aus umsatzsteuerlicher Sicht (fiktiv) in das Ausland transferiert wurde. Letzteres führte dazu, dass die Medikamentenstudie in Deutschland nicht umsatzsteuerbar war und daher in den Rechnungen auch keine Umsatzsteuer ausgewiesen werden musste.

Aufgrund der schwierigen Abgrenzungsfragen hinsichtlich der Bestimmung des Leistungsortes im umsatzsteuerlichen Sinne, ist für die Vergangenheit eine erhebliche Unsicherheit gegeben und kann ggf. zu steuerlichen Nachforderungen führen.

Ab dem 1.1.2011 kann von einer Erleichterung der Rechtslage insoweit ausgegangen werden, als nunmehr nahezu uneingeschränkt das sog. Bestimmungslandprinzip zur Anwendung kommt. Das bedeutet, dass Medikamentenprüfungen, die von einem deutschen Krankenhausträger an einen im Ausland ansässigen Unternehmer erbracht werden, in Deutschland regelmäßig nicht umsatzsteuerbar sind.

2. Zytostatika

2.1. Einleitung

Die Frage der steuerlichen Bewertung der Versorgung von Krebspatienten mit Zytostatika (Substanz, die das Zellwachstum hemmt) durch die Apotheke eines steuerbegünstigten Krankenhauses ist immer wieder Streitpunkt im Rahmen von Betriebsprüfungen, da eine abschließende Klärung durch die Rechtsprechung noch aussteht.

2.2. Ertragsteuerliche Würdigung

Die Krankenhausapotheke eines steuerbegünstigten Krankenhauses ist als Teil des steuerbefreiten Zweckbetriebs Krankenhaus im Sinne von § 67 AO anzusehen.

Soweit Krankenhausapotheken allerdings Medikamente an Dritte (z.B. andere Krankenhäuser, Mitarbeiter) abgeben, wird insoweit ein steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb gemäß § 64 AO begründet.⁵⁸ Erfolgt die Zytostatikaabgabe im Rahmen einer stationären, teilstationären bzw. ambulanten Behandlungsleistung des Krankenhauses, gehört sie zum Zweckbetrieb nach § 67 AO des steuerbegünstigten Krankenhauses. Alternativ könnte für die Zytostatikaabgabe an Patienten im Rahmen der ambulanten Behandlung auch ein Zweckbetrieb der Wohlfahrtspflege nach § 66 AO angenommen werden, da die Hilfsbedürftigkeit der Patienten gemäß § 53 AO unbestritten gegeben ist.

In der Praxis erfolgt die ambulante Behandlung von Krebspatienten regelmäßig in den Chefarztambulanzen des Krankenhauses, da nicht dem Krankenhaus, sondern dem Chefarzt die Ermächtigung zur ambulanten onkologischen Behandlung von den Krankenkassen erteilt wird. Entsprechend fingiert die Finanzverwaltung hier eine Lieferung an einen Dritten, nämlich den Chefarzt, mit der Folge, dass die Zytostatikaabgabe durch die Krankenhausapotheke im Rahmen eines steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes erfolgen soll, unabhängig davon, dass sie Teil der ambulanten Behandlungsleistung ist.⁵⁹ Bei dieser Betrachtung wird jedoch vernachlässigt, dass zu keinem Zeitpunkt eine Lieferung an den Chefarzt bzw. an die Chefarztambulanz erfolgt. Gemäß § 129 a SGB V kann nur das Krankenhaus einen Vertrag über die „Abgabe von Arzneimitteln durch die Krankenhausapotheke an Versicherte“ abschließen. Es handelt sich also um eine unmittelbare Leistung der Krankenhausapotheke an den ambulant versorgten Patienten.⁶⁰ Dabei ist insbesondere auch zu berücksichtigen, dass die Herstellung und Abgabe der individuell auf das Krankheitsbild des Patienten abgestimmten Zytostatika Kern der Therapie ist, d.h. als eigenständige Heilbehandlungsleistung gewertet werden könnte, die vom Krankenhaus an den Patienten erbracht wird.

2.3 Umsatzsteuerliche Betrachtungen

2.3.1 Auffassung der Finanzverwaltung

Nach Auffassung der Finanzverwaltung gehören gemäß UStAE 2010 4.14.6. Abs. 2 Nr. 1 zu den eng verbundenen und damit umsatzsteuerfreien Krankenhausumsätzen die stationäre oder teilstationäre Aufnahme von Patienten sowie deren ärztliche und pflegerische Betreuung einschließlich der Lieferungen der zur Behandlung erforderlichen Medikamente. Damit wird die stationäre bzw. teilstationäre onkologische Behandlung im Krankenhaus einschließlich der Verabreichung

58 BFH v. 18.10.1990 (V R 76/89), in: BStBl. II 1991, S. 268.

59 OFD Frankfurt a.M. v. 9.8.2005 (S 0186 A-2-St II 1.03).

60 Vgl. Grundsatzpapier der Deutschen Krankenhausgesellschaft (DKG) zur steuerrechtlichen Bewertung von Krankenhausleistungen vom 12.04.2006.

von Zytostatika als eng verbundener Krankenhausumsatz eingestuft, der nach § 4 Nr. 14 b UStG umsatzsteuerfrei ist. Nicht zu den eng verbundenen Umsätzen gehören gemäß UStAE 4.14.6. Abs. 3 Nr. 4 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. Danach könnte die Zytostatikaversorgung ambulanter Patienten durch die Krankenhausapotheke nicht umsatzsteuerfrei nach § 4 Nr. 14 b UStG erfolgen, da ein eng verbundener Krankenhausumsatz von Seiten der Finanzverwaltung verneint wird.

2.3.2 Europarechtliche Vorgaben

Die Auffassung der Finanzverwaltung steht im Widerspruch zu den europarechtlichen Vorgaben. § 4 Nr. 14 Buchst. b UStG setzt im Wesentlichen Art. 132 Abs. 1 Buchst. b MwStSystRL um. Beide Normen enthalten keine Definition des mit der Heilbehandlung „eng verbundenen Umsatzes“. Eine Konkretisierung bietet die Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs (EuGH). Entsprechend dem Grundsatz der steuerpflichtigen Leistung sind die Steuerbefreiungstatbestände des § 4 UStG abschließend und grundsätzlich eng auszulegen.⁶¹ Wie der EuGH jedoch entschieden hat, verlangt der Begriff der mit der Krankenhausbehandlung oder ärztlichen Heilbehandlung „eng verbundenen Umsätze“ in Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. b der Richtlinie 77/388/EWG gerade keine besonders enge Auslegung, da durch die Befreiung der eng mit der ärztlichen Heilbehandlung verbundenen Umsätze gewährleistet werden soll, dass der Zugang zu solchen Behandlungen nicht durch höhere Kosten versperrt wird, die entstünden, wenn die Behandlungen selbst oder die eng mit ihnen verbundenen Umsätze der Mehrwertsteuer unterworfen wären.⁶² Dies muss auch für § 4 Nr. 14 Buchst. b UStG gelten. „Eng verbundene Umsätze“ liegen allgemein dann vor, wenn die erbrachten Leistungen als Nebenleistungen zu einer Krankenhausbehandlung bzw. der ärztlichen Heilbehandlung anzusehen sind. Sie dürfen dafür keinen eigenen Zweck erfüllen, sondern müssen das Mittel darstellen, um die Hauptleistung unter optimalen Bedingungen in Anspruch nehmen zu können.⁶³

Entsprechend dem Sinn und Zweck der Steuerbefreiung handelt es sich bei der Krebstherapie mit Zytostatika um eine Leistung, die sich auf die Kosten der medizinischen Behandlungen auswirkt. Als Teilleistung stellt die mit der Chemotherapie einhergehende Herstellung der individuell zusammengestellten Zytostatika ein unselbstständiges Mittel der ambulanten oder stationären Krebsbehandlung dar.

Bei europarechtskonformer Wertung ist eine Umsatzsteuerbefreiung der Zytostatikaabgabe an ambulante Patienten des Krankenhauses geboten. Bisher sind dazu noch keine höchstrichterlichen Entscheidungen ergangen. Ein erstes finanzgerichtliches Urteil ist nunmehr wohl beim Finanzgericht Münster⁶⁴ ergangen, welches von einer Umsatzsteuerbefreiung ausgeht. Bei Redaktionsschluss dieser Ausgabe war dieses Urteil allerdings noch nicht veröffentlicht.

2.4 Fazit

Eine isolierte steuerliche Würdigung der Zytostatikaabgabe durch Krankenhausapotheken kann dem komplexen Sachverhalt der Behandlung von Krebspatienten im Rahmen einer Chemotherapie unter Anwendung von auf die individuellen Bedürfnisse des Patienten abgestimmten Zytostatika nicht gerecht werden. Aufgrund der individuellen Behandlung kann von einer bloßen Medikamentenlieferung der Apotheke keine Rede sein. Vielmehr handelt es sich insgesamt um eine ärztlich begleitete und medizinisch speziell abgestimmte Behandlung, wobei die Versorgung der Patienten des Krankenhauses jeweils entsprechend den individuellen Bedürfnissen stationär und ambulant kombiniert wird. Daher ist die Herstellung und Abgabe der Zytostatika im unmittelbaren Zusammenhang mit ärztlichen Leistungen des Krankenhauses und zur unmittelbaren Anwendung bei den onkologischen Patienten im Rahmen der Chemotherapie als Teil des steuerbegünstigten Zweckbetriebs Krankenhaus im Sinne des § 67 AO anzusehen. Umsatzsteuerlich ergibt sich daraus eine nach § 4 Nr. 14 b UStG umsatzsteuerfreie Behandlung der Chemotherapie einschließlich der Herstellung von hierfür erforderlichen Zytostatika durch die Krankenhausapotheke für die stationären und ambulanten Patienten des Krankenhauses.

3. Mittelverwendungsproblematik bei Outsourcing-Fällen

Die Finanzverwaltung ist dazu übergegangen, im Rahmen von Betriebsprüfungen auch die ggf. bereits vor Jahren umgesetzten Outsourcing-Fälle unter gemeinnützigkeitsrechtlichen Aspekten näher zu betrachten. Dies gilt zumindest in den im Gesundheitswesen als klassisch zu bezeichnenden Fällen, in denen Krankenhausträger ihre Servicebereiche (z.B. Küche, Reinigung, Wäsche etc.) auf gewerbliche Tochtergesellschaften ausgegliedert haben.

Seinerzeit wurden eher selten Bedenken derart geäußert, dass sich mit der Übertragung der Wirtschaftsgüter ggf. gemeinnützigkeitsrechtliche Probleme ergeben. Erstmals wurde jedoch bereits im Jahr 2004 von Seiten der Finanzverwaltung die Gesamtthematik erkannt.⁶⁵ Es hat allerdings einige Jahre gedauert, bis die Finanzverwaltung flächendeckend dazu

61 Ständige Rspr. des EuGH, z.B. EuGH-Urteil v. 11.1.2001 (C-76/99), in: Umsatzsteuer-Rundschau (UR) 2001, S. 62, Rz. 23; EuGH-Urteil v. 10.6.2010 (C-86/09), in: UR 2010, S. 540, Rz. 30.

62 EuGH-Urteil v. 11.1.2001 (C-76/99), in: UR 2001, S. 62, Rz. 23.

63 EuGH-Urteil v. 1.12.2005 (C-394/04, C-395/05), in: UR 2006, S. 150.

64 FG Münster (5 K 435/09 U), noch nicht veröffentlicht.

65 OFD Frankfurt a.M. v. 8.12.2004 (S 0186A-5-StII1.03), in: DStR 2005, S. 600.

übergegangen ist, die Inhalte dieser Verfügung auch in die Praxis umzusetzen. Nachdem bereits bei Betriebsprüfungen vermehrt die problematischen Fälle diskutiert worden sind, hat nunmehr auch das Bayerische Landesamt eine aktuelle Verfügung zu der Thematik erlassen.⁶⁶

Im Rahmen dieser Verfügung wird u.a. ausgeführt, dass ein Verstoß gegen das Gebot der zeitnahen Mittelverwendung vorliegt, wenn ein Gebäude und / oder Inventar des ideellen Bereichs einschließlich der Zweckbetriebe, das mit zeitnah zu verwendenden Mitteln angeschafft oder hergestellt wurde, an eine steuerpflichtige Körperschaft vermietet wird.

Praxistipp

Die Finanzverwaltung lässt einen Ausweg aus der gemeinnützigkeitsrechtlichen Problematik zu, wenn man eine freie Rücklage i.S.v. § 58 Nr. 7 Buchst. a AO in Höhe der umgewidmeten Buchwerte gebildet hat. Zudem muss man sich regelmäßig verpflichten, die freie Rücklage entsprechend zeitnah zu verwenden. Ein anderer Ausweg wäre ggf. auch darin zu sehen, die seinerzeit vorgenommene Ausgliederung rückgängig zu machen (Insourcing) und damit die Wirtschaftsgüter wieder unmittelbar für die eigenen steuerbegünstigten Zwecke einzusetzen.

4. Gewinnermittlung bei Leistungen „unter Preis“

Insbesondere bei größeren Konzernstrukturen werden im Rahmen von Betriebsprüfungen auch die sog. Verrechnungspreise auf deren steuerliche Anerkennungsfähigkeit, insbesondere im Rahmen der Gewinnermittlung, überprüft. Die Problematik soll anhand der Abbildung 3 und des nachfolgenden Beispiels näher vorgestellt werden.

Gewinnaufschlag 20 Euro		
Gemeinkosten 20 Euro	Entnahmegrundsätze § 61 Nr. 4 EStG	
Einzelkosten 50 Euro		
	Eigene und fremde gemeinnützige Körperschaften	Eigene und fremde gewerbliche Körperschaften

© Curacon

Abb. 3: Gewinnermittlung Verwaltungsdienstleistungen

Beispiel

In der Praxis sind häufig Fallgestaltungen zu finden, bei denen von einer steuerbegünstigten Gesellschaft z.B. Verwaltungsdienstleistungen gegenüber gleichfalls steuerbegünstigten Konzerngesellschaften und auch außerhalb des Konzerns stehenden steuerbegünstigten Unternehmen zu günstigeren Konditionen erbracht werden. Bei der Berechnung der Leistungsentgelte werden dann regelmäßig (nur) Einzelkosten und keine weiteren Gemeinkosten abgerechnet. Bei den Leistungen gegenüber nicht steuerbegünstigten Gesellschaften werden hingegen marktübliche Preise berechnet, die sich aus den Einzel- und Gemeinkosten und einem Gewinnaufschlag zusammensetzen.

In dem vorliegenden Beispiel sollen daher die Leistungen gegenüber eigenen steuerbegünstigten Konzerngesellschaften und fremden steuerbegünstigten Gesellschaften mit den Einzelkosten i.H.v. € 50 abgerechnet werden. Die Leistungsabrechnung gegenüber eigenen und fremden gewerblichen Gesellschaften erfolgt hingegen zu einem Gesamtpreis (Einzelkosten, Gemeinkosten und Gewinnaufschlag) von € 90. Die Gesamteinnahmen betragen insoweit € 140, während die Gesamtaufwendungen (jeweils Einzel- und Gemeinkosten) gleichfalls einen Betrag von € 140 ausmachen

Bewertung

Die Erbringung von Verwaltungsdienstleistungen stellt dem Grunde nach einen (ertrag-)steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb dar. Die Abrechnung von Einzelkosten gegenüber den konzerneigenen und fremden steuerbegünstigten Einrichtungen ist in den Grenzen von § 58 Nr. 2 AO gemeinnützigkeitsrechtlich nicht zu beanstanden. Eine Gewinnermittlung würde zu dem Ergebnis kommen, dass den Einnahmen i.H.v. 140€ entsprechende Aufwendungen (Einzel- und Gemeinkosten) i.H.v. 140€ gegenüberstehen und somit kein Gewinn zu versteuern wäre.

Die Finanzverwaltung führt in diesen Fällen jedoch ungeachtet des § 58 Nr. 2 AO eine Korrektur im Rahmen der Gewinnermittlung durch. Mithin will die Finanzverwaltung das Verlustpotenzial, welches im Rahmen der Leistungserbringung gegenüber den eigenen und fremden steuerbegünstigten Körperschaften entsteht, nicht anerkennen. Insoweit wird die Auffassung vertreten, dass der Preisvorteil nicht durch den Geschäftsbetrieb verursacht wird und daher nach den sog. Entnahmegrundsätzen gem. § 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG eine Korrektur zu erfolgen hat. Für Zwecke der Gewinnermittlung in dem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb „Verwaltungsdienstleistungen“ werden daher fiktiv auch die Gemeinkosten im Rahmen der Leistungserbringung gegenüber den steuerbegünstigten Leistungsempfängern angesetzt. Dies führt letztlich zu dem Effekt, dass die Einnahmen i.H.v. 160€ angesetzt werden und – nach Abzug der Aufwendungen von 140€ – insgesamt ein Gewinn von 20€ zu versteuern ist.

66 Bayerisches Landesamt für Steuern v. 2.11.2010 (S 2729.2.1-5/2St31), in: DStR 2010, S. 2518.

V. PERSPEKTIVEN GEMEINNÜTZIGEN HANDELNS

1. Gemeinnützigkeit auf dem Prüfstand

Regelmäßig diskutieren Politik, Wissenschaft und Interessenverbände über Reformbestrebungen sowie den Sinn und Zweck des deutschen Gemeinnützigkeitsrechts. In der Praxis stellen sich in zunehmendem Maß Träger gemeinnütziger Einrichtungen oder deren Erwerber steuerlichen Strukturüberlegungen und Vorteilhaftigkeitsbetrachtungen gemeinnützigkeitsrechtlicher Privilegien und Hemmnisse.

Betrachtet man die hohen Anforderungen, die an die Vorteilsgewährung des Gemeinnützigkeitsrechtes bestehen, liegen die Argumente gegen selbiges auf der Hand. Hierbei sind insbesondere die Maßgaben der gemeinnützigen Satzungserfordernisse⁶⁷, der tatsächlichen Geschäftsführung⁶⁸ sowie die starre gemeinnützigkeitsrechtliche Mittelverwendung und -bindung⁶⁹ zu nennen. So sind bei jeder Ausweitung oder Veränderung der Tätigkeiten im Vorfeld die definierten Satzungszwecke zu beleuchten und eine ggf. notwendige Satzungsänderung zu veranlassen, wenn Art und Umfang der Tätigkeit nicht von der Satzung erfasst sind.

In der täglichen Praxis bereitet auch die Abgrenzung der steuerbegünstigten Tätigkeiten zum steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb häufig Schwierigkeiten.⁷⁰ Das wiederum schafft regelmäßig Angriffsfläche im Rahmen von Betriebsprüfungen – meist mit dem Ergebnis von Steuernachzahlungen für Ertrag- und Umsatzsteuer.

Für Investoren hingegen ist die Form der Mittelbindung und -verwendung das klassische Hemmnis. Mitglieder oder Gesellschafter einer gemeinnützigen Körperschaft dürfen keine Gewinnanteile oder sonstige Zuwendungen aus den Mitteln der Körperschaft erhalten und damit keine Renditen abschöpfen. Eine betriebswirtschaftlich sinnvolle Lenkung von Liquidität und Investitionen wird durch die gemeinnützigkeitsrechtlichen Verwendungsmaßgaben oftmals eingeschränkt.

Wird das Kleid der Gemeinnützigkeit nicht getragen, sind neben den Vorteilen im Bereich der freieren Finanzierung, des Tarif- und Arbeitsrechts auch diverse steuerliche Regelungen von Vorteil. Die Körperschaften unterliegen dann zwar im vollen Umfang der Ertragsteuerpflicht mit einer Steuerbelastung von (derzeit) ca. 30% (Körperschaft- und Gewerbesteuer), können aber beispielsweise Verluste – aus Investitionsphasen oder Phasen konjunktureller Schwankungen – im Rahmen

von Verlustvorträgen⁷¹ auch über Jahre hinweg steuerlich nutzen. In Konzernstrukturen ist zudem die Möglichkeit der ertragsteuerlichen Organschaft⁷² als steuerliches Gestaltungsinstrument gegeben. Damit ist die Verrechnung von Gewinnen und Verlusten auch zwischen den verschiedenen Gesellschaften möglich und Steuerbelastungen können oft gemindert und besser gelenkt werden.

2. Ausstieg aus der Gemeinnützigkeit

Ein Ausstieg aus der Gemeinnützigkeit ist freiwillig oder durch die „unfreiwillige“ Aberkennung der Gemeinnützigkeit möglich.

Ersteres ist dabei die gezielte Auseinandersetzung mit einer Entscheidung zur Aufgabe des Gemeinnützigkeitsstatus. In der Praxis ist damit eine allein steuerlich geleitete Entscheidung in der Regel nicht verbunden. Vielmehr werden betriebswirtschaftliche, unternehmenspolitische, -kulturelle und perspektivische Gründe mit der steuerlichen Vorteilhaftigkeitsbetrachtung näher beleuchtet und Vor- bzw. Nachteile des Gemeinnützigkeitsstatus individuell abgewogen. Beweggründe für die freiwillige Aufgabe der Gemeinnützigkeit können aber auch darin liegen, dass sich der satzungsmäßige Zweck nicht mehr erfüllen lässt, weil er nicht mehr zeitgemäß ist oder für den Zweck nicht mehr ausreichend Mittel verfügbar sind.

Die Aberkennung der Gemeinnützigkeit hingegen wird immer dann seitens der Finanzverwaltung erfolgen, wenn die Körperschaft gegen allgemeine Grundsätze des Gemeinnützigkeitsrechts in zumeist deutlicher Form verstößt.⁷³

2.1 Verstoß gegen die Grundsätze der Gemeinnützigkeit

Bei einem Verstoß gegen einzelne Grundsätze wird der Gemeinnützigkeitsstatus i.d.R. für den betroffenen Veranlagungszeitraum versagt. Die Finanzverwaltung trifft dabei eine Ermessensentscheidung und kann u. U. auch Auflagen – beispielsweise im Weg einer Verwendungsaufgabe gem. § 63 Abs. 4 AO – verhängen bzw. gemäß § 61 Abs. 3 AO nachversteuern.⁷⁴

Darüber hinaus kann ein Verstoß gegen die satzungsmäßige Vermögensbindung (§ 61 AO) den rückwirkenden Verlust der Gemeinnützigkeit zur Folge haben.⁷⁵ Durch diese Sanktion soll die missbräuchliche Inanspruchnahme von Steuervergünstigungen ausgeschlossen werden, die sonst z.B. durch

67 § 60 AO i.V.m. Anlage 1 zu § 60 AO; vgl. Buchna/Seeger/Brox 2010, S. 254-261.

68 § 63 AO; vgl. Buchna/Seeger/Brox 2010, S. 268-284; zur Aberkennung der Gemeinnützigkeit vgl. BFH-Beschluss v. 12.10.2010 (I R 59/09), in: Entscheidungen des Bundesfinanzhofs (BFHE) 231, S. 28.

69 § 55 Abs. 1 Nr. 1 AO.

70 § 64 AO; vgl. Buchna/Seeger/Brox 2010, S. 285-334.

71 § 8c KStG, § 10d EStG.

72 § 14 KStG; eine nach § 5 Abs. 1 Nr. 1 KStG von der KSt befreite Körperschaft kann nicht Organträger sein, vgl. § 14 Nr. 2 KStG, dazu auch Buchna/Seeger/Brox 2010, S. 299.

73 § 61 Abs. 3 AO; BFH-Beschluss, v. 12.10.2010 (I R 59/09), in: BFHE 231, 28.

74 Buchna/Seeger/Brox 2010, S. 272 f. und S. 263-266.

75 Dergl., a.a.O.

die Vermögensverteilung an die Gesellschafter in Betracht käme. Die Körperschaft ist bei einem Verstoß gegen die Vermögensbindung als von Anfang an uneingeschränkt steuerpflichtig zu behandeln. Die Nachversteuerung wird in der Regel dann für maximal zehn Jahre rückwirkend vorgenommen.⁷⁶

2.2 Aufgabe der Gemeinnützigkeit

Ein bewusster Ausstieg aus der Gemeinnützigkeit ist bereits möglich durch eine entsprechende Umgestaltung der Satzung bzw. des Gesellschaftsvertrages.

Bei einem kompletten Wechsel in die Steuerpflicht erfolgt eine Schlussbesteuerung der gemeinnützigen Körperschaft gem. § 13 KStG. Die Schluss- und Eröffnungsbilanz ist zu den Teilwerten zu erstellen.⁷⁷ Nach dem Fortführungsprinzip⁷⁸ entspricht dieser dem Marktpreis und ist i.d.R. höher als der Buchwert. Somit werden stille Reserven aufgedeckt. Im Übrigen wird die formelle Satzungsmaßigkeit des Unternehmens endgültig aufgehoben. Bei einem geplanten Ausstieg aus der Gemeinnützigkeit und dem damit einhergehenden teilweisen Verstoß gegen die Vermögensbindung scheint eine rückwirkende Aberkennung der Gemeinnützigkeit nicht gerechtfertigt, da es sich nicht um einen schwerwiegenden Verstoß oder eine vollständige Umgehung der Vermögensbindung handelt. Das gebundene Vermögen wird unter Sicherstellung der ertragsteuerlichen Erfassung der stillen Reserven offen und zukünftig aus der Gemeinnützigkeit gelöst.⁷⁹ Das Risiko einer rückwirkenden Aberkennung ist allerdings in dieser Konstellation mangels Grundsatzentscheidung nicht abschließend geklärt und bei einer Risikoanalyse in Betracht zu ziehen.

2.3 Konsequenzen des Ausstiegs aus der Gemeinnützigkeit

Erfolgt der Ausstieg, kann dies zu einer erheblichen Nachversteuerung aller noch offenen Jahre bzw. bis zu zehn Jahren rückwirkend führen.⁸⁰ Die Versteuerung erfolgt dabei zu den damals gültigen Steuersätzen. Die Einnahmen der zurückliegenden zehn Jahre sind dann in vollem Umfang ertragsteuer- und umsatzsteuerpflichtig. Die für die Nachversteuerung erforderliche Erstellung der steuerlichen Gewinnermittlungen bzw. Steuerbilanzen für den 10-Jahres-Zeitraum ist sehr aufwendig und kann ein vom handelsrechtlichen Ergebnis abweichendes steuerlich maßgebliches Ergebnis liefern. Dabei ist allerdings zu berücksichtigen, dass für umsatzsteuerliche Zwecke bei Krankenhäusern und ähnlichen Einrichtungen ggf. die Befreiungsvorschrift nach § 4 Nr. 16 Buchst. c UStG a.F. einschlägig ist. Daher ist die handelsrechtliche Ertragsssi-

tuation allenfalls als Indiz für eine rückwärtsgerichtete Steuernachzahlung heranzuziehen.

Gemeinnützigen Körperschaften, die in der Vergangenheit eine gute Ertragslage hatten und auf Grund der geltenden Steuerbefreiungen nicht mit Ertragsteuern belastet wurden, ist von einem freiwilligen Ausstieg aus der Gemeinnützigkeit i.d.R. abzuraten. Ein Ausstieg ist in diesem Falle regelmäßig sehr teuer, so dass dafür andere Entscheidungsfaktoren ausschlaggebend sein sollten.

Haben gemeinnützige Körperschaften jedoch langjährig eine steuerliche Verlustsituation, spielt die Nachversteuerung für sie keine oder eine untergeordnete Rolle. Zu beachten ist zudem, dass Erbschafts-, Schenkungs- sowie Grunderwerbsteuer anfallen können, von denen das Unternehmen zuvor befreit war. Abschließend sind im Rahmen der Schlussbesteuerung die Teilwerte gem. § 13 Abs. 2, 3 KStG anzusetzen, so dass es zu einer Versteuerung von stillen Reserven im Vermögen kommt.

2.4 Fazit

Führt der Verstoß gegen Grundsätze der Gemeinnützigkeit zur teilweisen oder vollständigen Aberkennung der Gemeinnützigkeit, ist das regelmäßig für die gemeinnützige Körperschaft mit Steuernachzahlungen und einem erheblichen Aufwand verbunden. Daher gilt es, diesem Fall durch maximale Vorsicht in der Anwendung der gemeinnützigkeitsrechtlichen Maßgaben vorzubeugen.

Beim Ausstieg aus der Gemeinnützigkeit ist hingegen eine umfassende steuerliche und wirtschaftliche Risikoanalyse unter Abwägung aller Faktoren im Vorfeld der Entscheidung unerlässlich. Nur dann kann man beurteilen, ob der Status der Gemeinnützigkeit sich lohnt oder nicht.

2.5 Gemeinnützigkeitsrecht und Europarecht

Die nationalen Kriterien für die gemeinnützigkeitsrechtliche Anerkennung sind innerhalb Europas verschieden. Die sich aus den europäischen Grundfreiheiten und dem europäischen Beihilferecht ergebenden Vorgaben für die Europakonformität des nationalen steuerrechtlichen Gemeinnützigkeitsrechts standen u.a. in der Rechtssache „Persche“ vor dem EuGH auf dem Prüfstand. Dem in § 10 b Abs. 1 EStG a.F. normierten Abzugsverbot für Direktspenden ins Ausland attestierte die Große Kammer des EuGH in ihrem Urteil vom 27.1.2009 eine unverhältnismäßige Beschränkung der Kapitalverkehrsfreiheit. Grundsätzlich sei es Sache jedes einzelnen Mitgliedsstaates, welche gemeinnützigen Tätigkeiten steuerlich begünstigt werden sollen. Insbesondere seien die Mitglieder der Europäischen Union nicht verpflichtet, die in einem anderen europäischen Herkunftsland als gemeinnützig anerkannten Einrichtungen auch im Inland als gemeinnützig anzuerkennen. Jedoch könne dieses Ermessen der Staaten nicht dazu

76 § 61 Abs. 3 AO; Buchna/Seeger/Brox 2010, S. 263-266.

77 § 13 Abs. 3 S. 1 KStG.

78 § 252 Abs. 1 Nr. 2 HGB.

79 FG Berlin v. 26.07.2001 (7 B 7372 / 00), in: EFG 2001, S. 1338

80 § 61 Abs. 3 AO; Buchna/Seeger/Brox 2010, S. 263-265 und 272 f.

führen, dass die inländischen Kriterien für Einrichtungen, die in anderen innergemeinschaftlichen Ländern ansässig sind, nicht gelten. Ein Abzugsverbot für Spenden ins Ausland sei daher eine unverhältnismäßige Beschränkung.⁸¹

Grundsätzlich aber erachtet der EuGH die verschiedene Ausgestaltung der Gemeinnützigkeitskriterien innerhalb Europas als mit dem Gemeinschaftsrecht vereinbar.⁸² Die Spende wird daher nur dann gewinnmindernd anerkannt, wenn die Empfängerinstitution im Zeitpunkt der grenzüberschreitenden Zuwendung die Voraussetzungen der §§ 51 ff. AO tatsächlich erfüllt. Den Nachweis darüber, dass der Empfänger die Grundsätze der Gemeinnützigkeit erfüllt, muss der Spender im Zweifel selbst führen. Das BMF hat aktuell ein Schreiben zur Anwendung des EuGH-Urteils in der Rechtssache „Persche“ herausgegeben.⁸³

Seit einigen Jahren wird über die Einführung eines Europäischen Genossenschafts-, Stiftungs- und Vereinsstatuts diskutiert. Die mit großen Erwartungen verbundene Machbarkeitsstudie über die Einführung eines Europäischen Stiftungsstatuts des Centrums für soziale Investitionen (CSI) und der Juristischen Fakultät der Ruprecht-Karls-Universität Heidelberg sowie des Max-Planck-Instituts für ausländisches und internationales Privatrecht Hamburg kam zu dem Ergebnis, dass eine Möglichkeit die Einführung einer neuen Europäischen Rechtsform sei, um die Schwierigkeiten aufgrund unterschiedlicher Anerkennungskriterien zu lösen. Diese solle neben der Vielfalt nationaler Stiftungsformen die Möglichkeit bieten, in jedem Mitgliedsstaat gleichermaßen anerkannt zu sein. Andere Varianten, wie der schrittweise Abbau von Ungleichbehandlungen durch den EuGH, hätten zwar positive Auswirkungen auf international tätige Stiftungen, können aber die bestehenden Barrieren für grenzüberschreitende Beiträge zum Gemeinwohl nicht beseitigen.⁸⁴

Es bleibt abzuwarten, ob die Kommission sich dazu entschließt, den Vorschlag (WD 84/2010) für ein Europäisches Stiftungsstatut dem Rat und dem Europäischen Parlament zur Beratung vorzulegen.

VI. KURZ & KNAPP

Die staatliche Verpflichtung einer ordnungsgemäßen Daseinsvorsorge spielt im Rahmen der derzeitigen Privatisierungsdebatte zunehmend eine geringere Rolle und wirkt

eher polarisierend. Jedenfalls ist seit der fortschreitenden Privatisierung zu beobachten, dass viele ehemals von Staats- bzw. Gemeindemonopolen wahrgenommene Betätigungen der Daseinsvorsorge heute mit privaten Anbietern konkurrieren müssen. Aufgrund schwieriger finanzieller Verhältnisse, insbesondere bei der stationären Patientenversorgung und des noch immer sehr hohen medizinischen Versorgungsstandards, ist davon auszugehen, dass das Wachstum sich im stationären Bereich weiterhin rückläufig entwickeln wird.

Das Steuerrecht entwickelt sich für die steuerbegünstigten Körperschaften, die den Staat im Gesundheitswesen entlasten, stetig weiter. Vermehrt werden Entscheidungen der Finanzgerichtsbarkeit, aber auch auf europarechtlicher Ebene durch den EuGH gefasst, die häufig unmittelbaren Einfluss auf die steuerlichen Verhältnisse im Gesundheitsbereich haben. Während für ertragsteuerliche Fragestellungen regelmäßig die deutsche Gerichtsbarkeit verantwortlich zeichnet, kommt im Rahmen der Umsatzbesteuerung zunehmend die Rechtsprechung des EuGH zur Geltung. Dies liegt auch daran, dass vermehrt Zweifel an der europarechtlichen Konformität des deutschen Umsatzsteuergesetzes gehegt werden. Es wird ggf. nicht mehr lange dauern, bis z.B. eine Privatklinik, die von der seit dem 1.1.2009 geltenden Umsatzsteuerbefreiung nach § 4 Nr. 14 Buchst b UStG nicht erfasst wird, den Weg nach Luxemburg einschlägt.

Auch in der Praxis werden regelmäßig umsatzsteuerliche Fragestellungen im Rahmen sog. Betriebsprüfungen diskutiert. Dies liegt zum einen daran, dass die Finanzverwaltung eine eher restriktive Sichtweise in Bezug auf die „eng verbundenen Krankenhausumsätze“ vertritt. Zum anderen muss schlichtweg festgestellt werden, dass die deutsche und europarechtliche Rechtsprechung noch nicht den Umfang erreicht hat, der wünschenswert wäre. Derzeit sind allerdings noch eine ganze Reihe Verfahren vor dem EuGH zu umsatzsteuerlichen Themen anhängig, so dass die nähere Zukunft aus steuerlicher Sicht durchaus interessant zu werden verspricht. Zudem bleibt abzuwarten, ob der BFH seine zum Teil restriktive Auffassung zu bestimmten ertragsteuerlichen Themen (Zweckbetriebe) bei steuerbegünstigten Körperschaften aufrechterhält.

Die Finanzverwaltung wird – davon kann jedenfalls, wenn man sich den Einstellungsbedarf der Finanzverwaltung im Bereich steuerlicher Außenprüfungen anschaut, wohl ausgegangen werden – künftig weiterhin und verstärkt die steuerlichen Belange von Einrichtungen des Gesundheitswesens prüfen. Ein wesentlicher Prüfungspunkt wird dabei auch die umsatzsteuerliche Organschaft sein, die zuletzt auch Gegenstand diverser Gerichtsurteile des BFH gewesen ist und bei Einrichtungen der Gesundheitswirtschaft weit verbreitet ist. Insgesamt kann man bei größeren Umstrukturierungen innerhalb eines gemeinnützigen Konzerns nur empfehlen, den geplanten und noch nicht verwirklichten

81 EuGH-Urteil v. 27.1.2009 (Rs. C-318/07 – Persche), in: DStR 2009, S. 207 ff.

82 EuGH-Urteil v. 27.1.2009 (Rs. C-318/07 – Persche), in: DStR 2009, S. 207 ff.; vgl. auch EuGH-Urteil, v. 14.9.2006 (Rs. C-386/04 – Stauffer), in: Sammlung der Entscheidungen des EuGH (EuGHE) 2006, S. I-8203; EuGH-Urteil v. 10.2.2011 (Rs. C-25/10), Heukelbach, nicht veröffentlicht.

83 BMF-Schreiben v. 16.5.2011 (IV C 4-S 2223/07/0005:008), in: DStR 2011, S.972 [vgl. dazu S&S in dieser Ausgabe S. 45 f.].

84 http://ec.europa.eu/internal_market/company/eufoundation/index_en.htm.

Sachverhalt mit der Finanzverwaltung im Vorhinein im Rahmen eines Antrages auf Erteilung einer verbindlichen Auskunft nach § 89 AO abzustimmen. Dieser ist zwar inzwischen gebührenpflichtig, dafür erhält man jedoch Rechtssicherheit über die steuerlichen Auswirkungen und kann insoweit für die Zukunft planen.

ZUM THEMA

Buchna, Johannes / Seeger, Andreas / Brox, Wilhelm: Gemeinnützigkeit im Steuerrecht, 10. Aufl. 2010

Klein, Franz: Kommentar zur AO, 10. Aufl. 2009

Mareck, Claudia / Elger, Susanne: Augen auf beim Praxiskauf. Steuerliche Gesichtspunkte beim Erwerb von Vertragsarztsitzen für das MVZ, in: Krankenhaus-Umschau (KU) 2009, S. 66 f.

Rau, Günter / Dürrwächter, Erich: Kommentar zum UStG, x. Aufl. 2010

Schauhoff, Stephan: Handbuch der Gemeinnützigkeit, 3. Aufl. 2010

Schwarz, Bernhard: Praxiskommentar zur AO, Stand 02/2011

Tettinger, Peter J. / Wank, Rolf: GewO, 6. Aufl. 2004

in Stiftung&Sponsoring

Orth, Manfred: Aktuelle Entwicklungen im Stiftungs- und Gemeinnützigkeitsrecht, S&S RS 4/2010

Orth, Manfred: Outsourcing durch gemeinnützige Einrichtungen, S&S RS 5/1999

Ritter, Gabriele / Kurz, Tilo: Professionalisierung und Management im Krankenhaus. Aktuelle Themen zu Recht und Steuern, S&S RS 5/2008

Schick, Stefan: Umstrukturierung von Anstaltsträgerstiftungen. Ausgliederung, Outsourcing und Kooperation, S&S RS 6/2000

Sobotta, Jan / Cube, Nicolai von: Doppeltes Ungemach. Gefährden Vermögensverluste die Gemeinnützigkeit?, S&S 4/2009, S. 36-37

DIE AUTOREN



Tilo Kurz, Rechtsanwalt und Steuerberater, Niederlassungsleiter für den Geschäftsbereich Steuern der Curacon GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft in Darmstadt, tilo.kurz@curacon.de, www.curacon.de



Susanne Elger, Dipl.-Kff., Dipl.-Finw., Steuerberaterin, Seniorberaterin bei der Curacon GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft in Münster, susanne.elger@curacon.de, www.curacon.de



Claudia Mareck, Rechtsanwältin der Curacon Weidlich Rechtsanwalts-gesellschaft mbH in Münster, claudia.mareck@curacon.de, www.curacon.de

IMPRESSUM

Rote Seiten

Stiftung&Sponsoring

Das Magazin für Nonprofit-Management und -Marketing

Ausgabe 3 | 2011 · Juni 2011

14. Jahrgang · ISSN 1438-0617

Herausgeber: Deutsches Stiftungszentrum im Stifterverband für die Deutsche Wissenschaft / Institut für Stiftungsberatung

Redaktion: Dr. Christoph Mecking (Chefredakteur) V.i.S.d.P., Dr. Ambros Schindler, Magda Weger

Redaktionsassistentz: Katharina Weiss

Redaktionsbeirat: Arndt P. Funken, Deutsche Bank AG (Frankfurt am Main) · Dr. Roland Kaehlbrandt, Stiftung Polytechnische Gesellschaft Frankfurt am Main · Ulrike Posch, Führungsakademie für Kirche und Diakonie (Berlin) · Dr. K. Jan Schiffer, Schiffer & Partner (Bonn) · Dr. Christoph Schumacher, Union Investment Institutional Property GmbH (Hamburg) · Harald Spiegel, Dr. Mohren & Partner (München) · Dr. Volker Then, CSI – Centrum für Soziale Investitionen der Universität Heidelberg · Linda Zurkinden-Erismann, Stiftungszentrum.ch (Bern)

Verlag:

Stiftung&Sponsoring Verlag GmbH
(Anzeigen-Service, Vertrieb, Herstellung,
Sonderdrucke, Nachdrucke, Print)
Möwenweg 20, 33415 Verl
Tel. 05246 9219-0, Fax 05246 9219-99
verlag@stiftung-sponsoring.de

Abonnenten- und Leserservice:

Bleichestr. 305, 33415 Verl
Tel. 05246 92510-0, Fax 05246 92510-10
abo@stiftung-sponsoring.de

Redaktion:

Eisenacher Straße 29a, 10781 Berlin
Tel. 030 263 93 763, Fax 030 263 93 767
redaktion@stiftung-sponsoring.de

Online-Redaktion:

Ulrike Molitor, online@stiftung-sponsoring.de

Leserbriefe:

an die Redaktion oder an echo@stiftung-sponsoring.de

Produktion:

PER.CEPTO mediengestaltung
Königstraße 28, 48366 Laer
Tel. 02554 917921, Fax 02554 917922
info@percepto.de

Druck:

Lensing Druck – Westmünsterland Druck GmbH & Co. KG
van-Delden-Str. 6-8, 48683 Ahaus

Zitiervorschlag: S&S RS

Verwendete Abkürzungen:

sind erklärt unter www.stiftung-sponsoring.de/top/service.html

Bezugsmöglichkeiten:

S&S erscheint sechsmal jährlich. Jahresabonnement 126,80 € inkl. MwSt. und Versand (Portopauschale Ausland), Einzelheft 22,00 € inkl. MwSt., zzgl. Versand; Nachlässe für Buchhandlungen/Bibliotheken (15 %), Redaktionen (20 %), Studierende (40 %) und jedes weitere Abonnement (50 %).

Anzeigenpreise:

Gültige Liste vom 1.1.2011
www.stiftung-sponsoring.de/top/mediadaten.html

www.stiftung-sponsoring.de
www.stiftungsreport.de



BISHER ERSCHIENEN

- 1|1998 **Josef Marquard / Ulrich Hauck:** Rechnungslegung und Prüfung von Stiftungen
- 2|1998 **Harald Spiegel:** Haftungsprobleme der Stiftungsverwaltung
- 3|1998 **Jochen Thiel:** Das Gebot der zeitnahen Mittelverwendung im Gemeinnützigkeitsrecht und seine Bedeutung für die tatsächliche Geschäftsführung gemeinnütziger Stiftungen
- 4|1998 **Stefan Schick:** Spenden – Chancen und Risiken bei der Mittelbeschaffung
- 5|1998 **Franz Merl / Claus Koss:** Die Bewertung des Stiftungsvermögens
- 6|1998 **Rainer Hüttemann:** Der steuerbegünstigte Zweckbetrieb und seine Abgrenzung vom steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb
- 1|1999 **Christian von Oertzen:** Die Stiftung von Todes wegen – Gestaltungsgefahren und Gestaltungsmöglichkeiten
- 2|1999 **Georg Wochner:** Rechtsformwahl von Nonprofit-Organisationen. Rechtsformvergleich Stiftung – Stiftungs-Verein – Stiftungs-GmbH
- 3|1999 **Hans-Dieter Weger:** Führung und Management gemeinnütziger Stiftungen. Einführende Überlegungen und grundsätzliche Anmerkungen
- 4|1999 **Olaf Werner:** Die unselbständige Stiftung
- 5|1999 **Manfred Orth:** Outsourcing durch gemeinnützige Einrichtungen
- 6|1999 **Rainer Hüttemann:** Die steuerbegünstigte Vermögensverwaltung und ihre Abgrenzung vom steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb
- 1|2000 **Hanspeter Daragan:** Letztwillige Zuwendungen an eine Stiftung
- 2|2000 **Evelyne Menges:** Amt aus Ehre? – Rechtliche Aspekte zum Ehrenamt
- 3|2000 **Harald Spiegel:** Die Bestandserhaltung des Stiftungsvermögens im Rahmen der Rechnungslegung
- 4|2000 **Hans-Dieter Weger:** Unternehmen als Stifter. Überlegungen zur Konzeption, Gestaltung und Arbeitsweise von Unternehmensstiftungen
- 5|2000 **Josef Gronemann:** Rechnungslegung und Prüfung von Stiftungen nach den Verlautbarungen des IDW
- 6|2000 **Stefan Schick:** Umstrukturierung von Anstaltsträgerstiftungen. Ausgliederung, Outsourcing und Kooperation
- 1|2001 **Berit Sandberg:** Stiftungskostenrechnung – Grundzüge einer Kosten- und Leistungsrechnung für Stiftungen
- 2|2001 **Wolfgang Boochs:** Rechtliche Aspekte des Sponsoring
- 3|2001 **Stephan Geserich:** Vertrauensschutz und Haftung im Spendenrecht
- 4|2001 **Stefan Lunk / Norma Studt:** Das Teilzeit- und Befristungsgesetz unter besonderer Berücksichtigung gemeinnütziger Einrichtungen
- 5|2001 **Horst Eversberg:** Der steuerpflichtige wirtschaftliche Geschäftsbetrieb – besondere Problemstellungen
- 6|2001 **Regine Kiefer:** Mittelbeschaffung von Stiftungen
- 1|2002 **Rainer Hüttemann:** Neuere Entwicklungen des Spendenrechts
- 2|2002 **Wolfgang Beywl / Bettina Henze / Susanne Mäder / Sandra Speer:** Evaluation in der Stiftungspraxis – Handreichung und Beispiele
- 3|2002 **Ludwig Schüller:** Die Auswirkungen des KonTraG auf Stiftungen
- 4|2002 **Alexandra Schmied:** Bürgerstiftungen in Deutschland
- 5|2002 **Ulrike Kilian:** Zum Verhältnis zwischen Vorstand und fakultativem Stiftungsorgan (Beirat)
- 6|2002 **Thomas Wachter:** Rechtliche Fragen bei der Anlage von Stiftungsvermögen
- 1|2003 **Michaela Busch / Carl-Heinz Heuer:** Die österreichische Privatstiftung und die liechtensteinische Familienstiftung im Lichte des deutschen Steuerrechts
- 2|2003 **Klaus Neuhoﬀ:** Grundsätze ordnungsmäßiger Stiftungsverwaltung. Versuch einer Stiftungs-Ethik
- 3|2003 **Jürgen Weber:** Balanced Scorecard und Controlling – Neue Wege für Non-Profit-Organisationen (NPO) allgemein und Stiftungen im Speziellen
- 4|2003 **Ursula Augsten / Oliver Schmidt:** Änderung des Anwendungserlasses zur Abgabenordnung
- 5|2003 **Rudolf Herfurth / Doreen Kirmse:** Die Stiftung öffentlichen Rechts
- 6|2003 **Christian von Oertzen / Thorsten Müller:** Die Familienstiftung nach Stiftungszivilrechts- und Unternehmenssteuerreform
- 1|2004 **Evelyne Menges:** Fördernde Tätigkeiten von Non-Profit-Organisationen – Förderverein und Förderstiftung
- 2|2004 **Thomas Fritz / Christian Gastl:** Grundsatz der Unmittelbarkeit und Zweckverfolgung mittels Hilfspersonen
- 3|2004 **Peter Eichhorn / Jens Heiling / Brent Schanbacher:** Stiftungszweck und Rechenschaftslegung – Zur Legitimation und Ausgestaltung der Publizität gemeinnütziger Stiftungen
- 4|2004 **Joachim Kayser / Andreas Richter / Jens Steinmüller:** Alternative Investments für Stiftungen
- 5|2004 **Heribert Meffert:** Markenführung in Stiftungen – Beispiel Bertelsmann Stiftung
- 6|2004 **Claus Koss:** Jahresabschlussanalyse bei Stiftungen
- 1|2005 **Christian Koch / Thomas von Holt:** Überlegungen zur verantwortungsvollen Führung von Stiftungen. Von der Corporate zur Nonprofit Governance
- 2|2005 **Christoph Mecking:** Stiftungslandschaft in Deutschland. Das aktuelle Erscheinungsbild der deutschen Stiftungen
- 3|2005 **Carl-Heinz Heuer / Friederike Ringe:** Die Fusion von Stiftungen
- 4|2005 **Andreas Richter / Sebastian Sturm:** Das neue Stiftungsrecht in Bund und Ländern

- 5|2005 **Andreas Kasper:** Sozialsponsoring im Zivil- und Steuerrecht
- 6|2005 **Horst Eversberg:** Besteuerung gemeinnütziger Stiftungen bei Beteiligung an Kapital- und Personengesellschaften
- 1|2006 **Linda Zurkinder-Erismann:** Foundation Governance – Selbstregulierung im Rahmen internationaler Herausforderungen und Entwicklungstendenzen unter besonderer Berücksichtigung der Situation in der Schweiz
- 2|2006 **Martin Wambach / Alexander Etterer:** Risikomanagement, Controlling und Prüfung
- 3|2006 **Andreas Richter:** Insolvenz von Stiftungen. Handlungspflichten und Haftungsregeln
- 4|2006 **Oliver Mensching / Stefan Strobl:** Grunderwerbsteuerrecht im Non-Profit-Bereich. Strategien bei Umwandlungsvorgängen
- 5|2006 **Bettina Windau / Sigrid Meinhold-Henschel:** Evaluation in Stiftungen. Gegenwärtiger Stand und Empfehlungen für die Praxis
- 6|2006 **Christoph Mecking / Magda Weger:** Stiftungsverwaltungen. Verbundstiftungsmodelle zwischen Stifterbetreuung und Mittelbeschaffung
- 1|2007 **Jürgen Lampe:** Qualitätssicherung in der Verwaltung von Wertpapiervermögen. Das Spannungsfeld zwischen make or buy
- 2|2007 **Christof Wörle-Himmel:** Gemeinnützige Stiftungen als Kooperationspartner. Rechtliche und steuerliche Aspekte
- 3|2007 **Thomas Erdle / Michael Klein:** Die unabhängige Stiftungsverwaltung. Ansätze zur erfolgreichen Strukturierung von Vermögen, Mittelvergabe und Organisation einer gemeinnützigen Stiftungsorganisation
- 4|2007 **Evelin Manteuffel:** Neuerungen im Spendenrecht. Das Gesetz zur weiteren Stärkung des bürgerschaftlichen Engagements vom 06.07.2007 – Inkrafttreten rückwirkend zum Jahresbeginn nach erwarteter Zustimmung des Bundesrates am 21.09.2007
- 5|2007 **Holger Backhaus-Maul / Sebastian Braun:** Gesellschaftliches Engagement von Unternehmen in Deutschland. Konzeptionelle Überlegungen und empirische Befunde
- 6|2007 **Friedrich Schröder:** Rücklagen nach § 58 AO und zeitnahe Mittelverwendung. Grundsätze, Berechnungsverfahren und Scheinprobleme
- 1|2008 **1998 – 2007:** 10 Jahre Stiftung&Sponsoring. Autorenverzeichnis – Artikelverzeichnis – Stichwortverzeichnis
- 2|2008 **Andreas Richter / Anna Katharina Eichler / Hardy Fischer:** Unternehmensteuerreform, Erbschaftsteuerreform, Abgeltungsteuer. Auswirkungen der aktuellen Steuerreformen und Reformvorhaben auf Stifter und rechtsfähige Stiftungen
- 3|2008 **Stefan Fritsche / Ulrike Kilian:** Nachfolge in Familienunternehmen durch Unternehmensträgerstiftungen. Möglichkeiten der Satzungsgestaltung
- 4|2008 **Hans Lichtsteiner / Christoph Degen / Christoph Bärlocher:** Stiftungslandschaft Schweiz. Tatsachen und Recht
- 5|2008 **Gabriele Ritter / Tilo Kurz:** Professionalisierung und Management im Krankenhaus. Aktuelle Themen zu Recht und Steuern
- 6|2008 **Konstanze Frischen / Angela Lawaldt:** Social Entrepreneurship. Theorie und Praxis des Sozialunternehmertums
- 1|2009 **Michael Kaufmann / Fabian Schmitz-Herscheidt:** Aktuelle umsatzsteuerliche Fragen gemeinnütziger Einrichtungen. Zuschüsse – Organschaft – Zweckbetrieb
- 2|2009 **Anette Brücher-Herpel:** Lotterierecht. Lotterien, Tombolas und Co., veranstaltet durch gemeinnützige Organisationen
- 3|2009 **Dennis Lotter / Jerome Braun:** MehrWerte für die Wirtschaft. Wie Unternehmen ihre Zukunftsfähigkeit sichern und gesellschaftlichen Wohlstand mehren
- 4|2009 **Gabriele Ritter:** Förderung des Sports. Zwischen ideellem und wirtschaftlichem Handeln
- 5|2009 **Peter Theiner:** Stiftungszweck Völkerverständigung. Robert Bosch und die Robert Bosch Stiftung
- 6|2009 **Karsten Timmer:** Gremienmanagement und Vorstandsarbeit. Die Arbeit von Stiftungsgremien effizient und effektiv gestalten
- 1|2010 **Wolf Schmidt:** Der Stiftungsbericht. Strategische und praktische Herausforderungen
- 2|2010 **Ingmar Ahl / Clemens Greve / Roland Kaehbrandt:** Stiftungen in Frankfurt am Main. Mit einem Blick in die Rhein-Main-Region
- 3|2010 **Angela Lawaldt / Christian Meyn:** Skalierung von Stiftungsprojekten. Clever investieren – Erfolgreiche Programme verbreiten
- 4|2010 **Manfred Orth:** Aktuelle Entwicklungen im Stiftungs- und Gemeinnützigkeitsrecht
- 5|2010 **Georg v. Schnurbein:** Dienstleistungsorientiertes Stiftungsmanagement. Systematisches und zielorientiertes Führungskonzept für Förderstiftungen
- 6|2010 **Claus Koss:** Bilanzierung für Stiftungen. Grundsätze und Pflichten beim Jahresabschluss
- 1|2011 **Hans Hütt:** Reden schreiben ist eine Kunst. Eine Anleitung für Stiftungen
- 2|2011 **Christoph Mecking / Susanne Zink:** Personal und Stiftungen. Zur erfolgreichen Führung von Nonprofit-Organisationen in herausfordernden Zeiten
- 3|2011 **Tilo Kurz / Susanne Elger / Claudia Mareck:** Förderung des öffentlichen Gesundheitswesens und der öffentlichen Gesundheitspflege. Aktuelle steuerliche Entwicklungen in Theorie und Praxis



Bei unseren Untersuchungen
operieren wir mit hochaktuellem Fachwissen.
Und mit viel Fingerspitzengefühl.

Mit der Curacon Unternehmensgruppe steht Ihnen ein Partner zur Seite, der sich auf den Gesundheits- und Sozialbereich spezialisiert hat. Unsere Experten sind bestens mit den Besonderheiten der Branche vertraut. Das vereinfacht die Zusammenarbeit, macht Lösungen präziser und Ihre Entscheidungen sicherer. Vertrauen Sie Curacon. Wir helfen weiter! www.curacon.de

Gut beraten im Verbund: Die Curacon Wirtschaftsprüfungsgesellschaft bietet Ihnen gemeinsam mit der Curacon Weidlich Rechtsanwalts-gesellschaft Prüfungs- und Beratungsleistungen aus einer Hand.

Unsere Standorte: Berlin · Darmstadt
Düsseldorf · Hannover · München · Münster
Nürnberg · Rendsburg · Stuttgart

CURACON
SICHERHEIT GEBEN. LÖSUNGEN BIETEN.