

Teil B

Aktuelle gemeinnützigkeitsrechtliche Probleme bei steuerbegünstigten Krankenhasträgern, insbesondere Voraussetzungen für die Gewährung von Steuervergünstigungen

I Gemeinnützige und/oder mildtätige Zwecke steuerbegünstigter Krankenhasträger

Das steuerliche Gemeinnützigkeitsrecht findet sich in den §§ 51–68 der Abgabenordnung (AO).⁴⁰ Diese 19 Paragraphen stellen – zusammen mit § 14 AO, der den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb definiert – die **Grundlagen des Gemeinnützigkeitsrechts** dar und sind überschrieben mit „steuerbegünstigte Zwecke“. Im allgemeinen Sprachgebrauch wird üblicherweise immer von „gemeinnützigen Zwecken“ gesprochen. Dies ist nach dem Gesetzeswortlaut zumindest ungenau, da die gemeinnützigen Zwecke nur eine von insgesamt drei Arten der steuerbegünstigten Zwecke darstellen, wenn auch sicher die bedeutsamste.

Die Förderung des öffentlichen Gesundheitswesens ist ein **gemeinnütziger** Zweck, denn „die Förderung des öffentlichen Gesundheitswesens und der öffentlichen Gesundheitspflege, insbesondere die Verhütung und Bekämpfung von übertragbaren Krankheiten, auch durch Krankenhäuser im Sinne des § 67, und von Tierseuchen“ ist in § 52 Absatz 2 Nr. 3 AO als gemeinnütziger Zweck ausdrücklich genannt.⁴¹

Vereine, deren Zweck die Förderung esoterischer Heilslehren ist, z.B. Reiki-Vereine, können **nicht** wegen Förderung des öffentlichen Gesundheitswesens oder der öffentlichen Gesundheitspflege als gemeinnützig anerkannt werden.⁴²

Zuwendungen an steuerbegünstigte Körperschaften sind **generell** in Höhe von 20% des Gesamtbetrages der Einkünfte (bei natürlichen Personen) bzw. des Einkommens (bei Körperschaften) abzugänglich.⁴³ Alternativ können Unternehmer 4 vom Tausend der Summe der gesamten Umsätze und der im Kalenderjahr aufgewendeten Löhne und Gehälter steuerlich geltend machen (§ 10b Absatz 1 Satz 1 Nr. 2 EStG). Diese Alternativgrenze für den Abzug von Zuwendungen spielt insbesondere

⁴⁰ Vgl. hierzu im Überblick **Hüttemann**, Das Steuerrecht des Non Profit Sektors, KSzW Kölner Schrift zum Wirtschaftsrecht 3/2014, S. 158

⁴¹ Vgl. im Überblick auch **Kurz/Elger/Mareck**, Förderung des öffentlichen Gesundheitswesens und der öffentlichen Gesundheitspflege – Aktuelle steuerliche Entwicklungen in Theorie und Praxis, Stiftung & Sponsoring Rote Seiten 3/2011

⁴² AEAO zu § 52 AO, Nr. 5 S. 5

⁴³ Auf die Darstellung von Besonderheiten z.B. bei Zuwendungen an Krankenhasträger in der Rechtsform der Stiftung wird verzichtet; vgl. hierzu im Einzelnen § 10b Abs. 1a EStG (i.d.F. des Ehrenamtsstärkungsgesetzes vom 21.03.2013, BGBl 2013 I S. 556)

B. Gemeinnützige Probleme

bei schlechter Einkommens- bzw. Ertragslage von spendenden Unternehmen eine große Rolle.

Der Betrieb eines Krankenhauses ist – unter bestimmten, nachfolgend noch im Einzelnen darzustellenden Voraussetzungen – ein sog. **Zweckbetrieb** zur Förderung des öffentlichen Gesundheitswesens. Dies ergibt sich aus § 67 AO.

Der Begriff „Krankenhaus“ ist in den Steuergesetzen **nicht** definiert – auch nicht in der Abgabenordnung, etwa in dem für Krankenhäuser besonders bedeutsamen § 67 AO. Die Begriffsbestimmung wird vielmehr für den Bereich der Steuergesetze nach Maßgabe des Krankenhausfinanzierungsgesetzes (KHG) vorgenommen⁴⁴ sowie – seit dem 1. Januar 1989 – (zusätzlich) nach Maßgabe des § 107 des V. Buches Sozialgesetzbuch (SGB V).⁴⁵ Unerheblich ist, ob das Krankenhaus in den Krankenhausbedarfsplan aufgenommen ist.⁴⁶

Im Bereich der Umsatzsteuerbefreiung frei-gemeinnütziger und privater (erwerbswirtschaftlicher) Krankenhäuser wird durch Abschnitt 4.14.5 Absatz 2 des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses vom 1. Oktober 2010⁴⁷ jedenfalls für die ab 1. Januar 2009 maßgebliche Umsatzsteuerbefreiungsvorschrift des § 4 Nr. 14 Buchst. b Satz 2 Doppelbuchst. aa UStG ausdrücklich (und nur) auf § 107 SGB V abgestellt, auch wenn in dieser umsatzsteuerlichen Vorschrift § 107 SGB V – anders als § 108 SGB V – nicht explizit genannt wird. Dies wird allerdings möglicherweise durch den Gesetzgeber demnächst zu ändern sein, weil der BFH die Anknüpfung der Umsatzsteuerbefreiung an den sozialrechtlichen Bedarfsvorbehalt (des § 108 SGB V) bei privaten und frei-gemeinnützigen Krankenhäusern als EU-rechtswidrig eingestuft hat.⁴⁸

⁴⁴ Vgl. BFH-Urteil vom 02.03.1989, Az.: IV R 83/86, BStBl 1989 II S. 506

⁴⁵ Vgl. BFH vom 02.10.2003, Az.: IV R 48/01, BStBl 2004 II S. 363 – hiernach ist die Begriffsbestimmung des § 2 Nr. 1 KG **allein** nur bis zum 31.12.1988 maßgebend; es ist ab 01.01.1989 – **auch** – auf den Krankenhausbegriff des § 107 Abs. 1 SGB V abzustellen –; vgl. auch BFH vom 22.10.2003, Az.: I R 65/02, BFH/NV 2004, S. 437 (wo über eine etwaige Gesetzeskonkurrenz zwischen § 2 Nr. 1 KG und § 107 Abs. 1 SGB V allerdings ausdrücklich nicht zu entscheiden war), AEAO zu § 67 AO, S. 1 (i.d.F. des BMF-Schreibens vom 14.01.2015, Az.: IV A 3 – S 0062/14/10009, BStBl 2015 I S. 76), ferner **Hüttemann**, Gemeinnützige- und Spendenrecht, 3. Aufl. 2015, Rz. 6.236, und – speziell im Bereich der Umsatzsteuer – Abschn. 4.14.5 Abs. 2 UStAE; der AEAO zu § 67 AO bezieht sich allerdings nur auf § 2 Nr. 1 KG und nicht auch auf § 107 Abs. 1 SGB V

⁴⁶ **Schauhoff**, Handbuch der Gemeinnützigkeit, 3. Aufl. 2010, § 7 Rz. 92

⁴⁷ UStAE vom 01.10.2010, Az.: IV D 3 – S 7015/10/10002, BStBl 2010 I S. 846; abzustellen ist stets auf die aktuelle Fassung

⁴⁸ Vgl. BFH vom 23.10.2014, Az.: V R 20/14, BFH/NV 2015, S. 631 (zur amtlichen Veröffentlichung vorgesehen); danach kann sich ein Unternehmer, der eine private Krankenanstalt betreibt, für die Umsatzsteuerfreiheit (unmittelbar) auf Art. 132 Absatz 1 Buchst. b MwStSystRL gegenüber der aufgrund eines Bedarfsvorbehals unionsrechtswidrigen Regelung in § 4 Nr. 14 Buchst. b S. 2 Doppelbuchst. bb UStG i. V. m. §§ 108, 109 SGB V berufen; vgl. auch BFH vom 18.03.2015, Az.: XI R 38/13, MwStR 2015, S. 597, **Erdbrügger**, Erste Einordnung, MwStR 2015, S. 601 und **Klaßmann**, Umsatzsteuerbefreiung der Leistungen von Privatkliniken, Der Krankenhaus-JUSTITIAR 4/2014, S. 27

Die Definition des § 107 Absatz 1 SGB V knüpft an diejenige des § 2 Nr. 1 KHG an, konkretisiert ihn jedoch durch die zusätzliche Festlegung organisatorischer und fachlicher Voraussetzungen. § 107 SGB V unterscheidet im Übrigen zwischen Krankenhäusern – § 107 Absatz 1 SGB V – und Vorsorge- und Rehabilitationseinrichtungen – § 107 Absatz 2 SGB V –. Letztere sind – jedenfalls für Umsatzsteuerzwecke ab 1. Januar 2009 – nicht mehr als Krankenhäuser (im Sinne des § 4 Nr. 14 Buchst. b Satz 2 Doppelbuchst. aa UStG) anzusehen; die für Krankenhäuser maßgebenden Befreiungsvorschriften des Umsatzsteuerrechts kommen für sie nicht zur Anwendung.⁴⁹ Für diese Vorsorge- und Rehabilitationseinrichtungen besteht allerdings für Zwecke der Umsatzsteuer seit dem 1. Januar 2009 eine eigenständige Befreiung in § 4 Nr. 14 Buchst. b Satz 2 Doppelbuchst. dd UStG, jedenfalls soweit diese Einrichtungen über Versorgungsverträge nach § 111 SGB V („Versorgungsverträge mit Vorsorge- oder Rehabilitationseinrichtungen“) verfügen.⁵⁰

Keine Krankenhäuser im steuerlichen Sinne sind **Alten- und Pflegeheime** sowie Einrichtungen, in denen **nur** ambulante Leistungen erbracht werden, z.B. Röntgeninstitute⁵¹ oder Dialyse-Institute von niedergelassenen Fachärzten.⁵² Für derartige Einrichtungen kommen die Steuervergünstigungen für Krankenhäuser **nicht** zur Anwendung. Möglicherweise können sie jedoch Steuervergünstigungen nach anderen Vorschriften in Anspruch nehmen, sodass sie materiell den Krankenhäusern hinsichtlich ihrer steuerlichen Belastungen (weitgehend) gleichgestellt sind.

Krankenhäuser müssen, um als sog. **Zweckbetriebe** anerkannt zu werden, die in § 67 AO definierten Voraussetzungen erfüllen. Ist wegen der Erfüllung dieser Voraussetzungen im Einzelfall ein Krankenhaus als Zweckbetrieb zu beurteilen, kann der Träger die steuerlichen Vergünstigungen, die der Status einer steuerbegünstigten Körperschaft mit sich bringt, in Anspruch nehmen, sofern auch **alle** (übrigen) Voraussetzungen des steuerlichen Gemeinnützigkeitsrechts im konkreten Einzelfall beachtet sind. Auf die diesbezüglichen Einzelheiten wird im Einzelnen nachfolgend noch detaillierter eingegangen.

§ 67 AO hat aber über diesen Kreis steuerbegünstigter Krankenhausträger **hinaus** weitreichende Bedeutung. Denn Krankenhäuser, welche die Voraussetzungen des § 67 AO erfüllen, erhalten – **unabhängig** davon, ob sie die übrigen Voraussetzungen des steuerlichen Gemeinnützigkeitsrechts erfüllen oder nicht – bei **bestimmten** Steuerarten Steuervergünstigungen **allein** wegen des Erfüllens der Voraussetzungen des § 67 AO. Dies ist für private, erwerbswirtschaftlich orientierte Krankenhausträger von Bedeutung. Auch hierauf ist nachfolgend im Einzelnen noch einzugehen.

⁴⁹ So schon – allerdings nicht zum neuen Umsatzsteuerrecht ab 01.01.2009 – BFH vom 22.10.2003, Az.: I R 65/02, BFH/NV 2004, S. 437 hinsichtlich eines ambulanten Rehabilitationszentrums sowie FG München vom 05.05.1993, Az.: 15 V 383/93, EFG 1994, S. 177 hinsichtlich eines Sanatoriums; vgl. auch BFH vom 01.03.1995, Az.: IV B 43/94, BStBl 1995 II S. 418 hinsichtlich einer durch einen Kassenarzt betriebenen Dialysestation – am Ende der Urteilsgründe –

⁵⁰ Vgl. hierzu auch Abschn. 4.14.5 Abs. 10 UStAE („Vorsorge- und Rehabilitationseinrichtungen“)

⁵¹ Vgl. R 7f 2008 i. V. m. R 82 Absatz 4 EStR 1999

⁵² OFD Cottbus vom 05.08.1991, Az.: S 2183 a – 1 – St 11, NWB Eilnachrichten 1993, Fach 1, S. 300; eine Dialyse gehört gemäß § 2 Abs. 2 S. 3 BPflV nicht zu den Krankenhausleistungen

B. Gemeinnützige Probleme

In § 67 AO wird grundsätzlich unterschieden zwischen Krankenhäusern, die in den Anwendungsbereich des Krankenhausentgeltgesetzes oder der Bundespflegesatzverordnung fallen, und solchen Krankenhäusern, bei denen dies nicht der Fall ist.

Ein Krankenhaus, das in den Anwendungsbereich des Krankenhausentgeltgesetzes oder der Bundespflegesatzverordnung fällt, ist nach § 67 Absatz 1 AO (in der durch das Jahressteuergesetz 2007 rückwirkend zum 1. Januar 2003 geänderten Fassung) dann ein Zweckbetrieb, wenn **mindestens 40% der jährlichen Belegungs- oder Berechnungstage auf Patienten entfallen**, bei denen **nur Entgelte für allgemeine Krankenhausleistungen⁵³** berechnet werden.

Allgemeine Krankenhausleistungen sind die Krankenhausleistungen, die unter Berücksichtigung der Leistungsfähigkeit des Krankenhauses im Einzelfall nach Art und Schwere der Krankheit für die medizinisch zweckmäßige und ausreichende Versorgung des Patienten notwendig sind (§ 2 Absatz 2 Satz 1 KHEntgG; § 2 Absatz 2 Satz 1 BPfIV).

Dazu zählen insbesondere die ärztliche sowie (kranken-) pflegerische Behandlung, die Versorgung mit Arznei-, Heil- und Hilfsmitteln, die für die Versorgung im Krankenhaus notwendig sind, sowie Unterkunft und Verpflegung.⁵⁴ Unter den Voraussetzungen des § 2 Absatz 2 Satz 1 KHEntgG bzw. des § 2 Absatz 2 Satz 1 BPfIV gehören dazu ferner⁵⁵

- die während des Krankenaufenthalts durchgeführten Maßnahmen zur Früherkennung von Krankheiten i.S.d. SGB V,
- die vom Krankenhaus veranlassten Leistungen Dritter,
- die aus medizinischen Gründen notwendige Mitaufnahme einer Begleitperson eines Patienten oder die Mitaufnahme einer Pflegekraft nach § 11 Absatz 3 SGB V⁵⁶,
- die besonderen Aufgaben von Zentren und Schwerpunkten für die stationäre Versorgung von Patienten, insbesondere die Aufgaben von Tumorzentren und geriatrischen Zentren sowie entsprechenden Schwerpunkten,
- die Frührehabilitation i.S. von § 39 Absatz 1 Satz 3 SGB V,
- das Entlassmanagement i.S. von § 39 Absatz 1 Satz 4 und 5 SGB V.

Neben den allgemeinen Krankenhausleistungen werden von den Krankenhäusern häufig auch so genannte **Wahlleistungen** gesondert angeboten und berechnet.⁵⁷

⁵³ § 7 Krankenhausentgeltgesetz, § 10 Bundespflegesatzverordnung

⁵⁴ Vgl. AEAO zu § 67 AO, S. 2 und 3.

⁵⁵ § 2 Abs. 2 S. 2 KHEntgG und – bezogen auf die ersten drei der fünf genannten Sachverhalte – § 2 Abs. 2 S. 2 BPfIV

⁵⁶ Vgl. § 11 Abs. 3 SGB V: „Bei stationärer Behandlung umfassen die Leistungen auch die aus medizinischen Gründen notwendige Mitaufnahme einer Begleitperson des Versicherten oder bei stationärer Behandlung in einem Krankenhaus nach § 108 oder einer Vorsorge- oder Rehabilitationseinrichtung nach § 107 Absatz 2 die Mitaufnahme einer Pflegekraft, soweit Versicherte ihre Pflege nach § 66 Absatz 4 Satz 2 des Zwölften Buches durch von ihnen beschäftigte besondere Pflegekräfte sicherstellen.“

Zu den typischen Wahlleistungen gehört beispielsweise die Möglichkeit der Inanspruchnahme einer Chefarztbehandlung oder das Angebot einer besseren Unterkunft wie die Wahl eines Ein/Zweibettzimmers, eines Telefons und eines Fernsehgeräts. Diese Wahlleistungen sind bei der Beurteilung, ob ein Krankenhaus als Zweckbetrieb i.S.d. § 67 AO anzusehen ist oder nicht, in die Berechnung der (zu erfüllenden) sog. 40%-Quote **nicht** einzubeziehen. Der Wortlaut des § 67 AO stellt insoweit eindeutig ausschließlich auf allgemeine Krankenhausleistungen ab.

Bei der Berechnung der 40%-Quote spielen medizinische Wahlleistungen (z.B. erweiterte Labordiagnostik) allerdings keine Rolle.⁵⁸

Wenn also 60% (oder mehr) der jährlichen Belegungs- oder Berechnungstage auf Patienten entfallen, die – **auch** – Wahlleistungen in Anspruch nehmen, sind die Voraussetzungen des § 67 AO **nicht** (mehr) erfüllt. Ein solches Krankenhaus ist nicht mehr im Rahmen eines Zweckbetriebs tätig; es kann die damit verbundenen Steuerbegünstigungen nicht in Anspruch nehmen.⁵⁹

Obwohl für die meisten Krankenhäuser die Anzahl der Belegungs- oder Berechnungstage aufgrund der Abrechnung über Fallpauschalen keine Rolle mehr spielt, müssen diese für den **steuerlichen Nachweis** daher auch weiterhin **gesonderte Aufzeichnungen über die Anzahl der Belegungs- oder Berechnungstage** führen.⁶⁰ Denn für die Inanspruchnahme einer Steuerbegünstigung muss ein Krankenhaus zwingend den Nachweis der Erfüllung sämtlicher Voraussetzungen erbringen.

Für die Prüfung, ob ein Krankenhaus die Voraussetzungen des § 67 AO erfüllt, sind die Anzahl der Belegungs- oder Berechnungstage der Patienten, die Wahlleistungen in Anspruch nehmen (sog. steuerlich „schädliche“ Patienten i.S. des § 67 AO), in Relation zu setzen zu der Anzahl der Belegungs- oder Berechnungstage der Patienten, bei denen lediglich Entgelte für allgemeine Krankenhausleistungen berechnet werden (sog. steuerlich „unschädliche“ Patienten i.S. des § 67 AO).⁶¹ Soweit die Anzahl der Belegungs- oder Berechnungstage der „unschädlichen“ Patienten mindestens 40%, bezogen auf die Gesamtbelegungs- oder -berechnungstage, beträgt, ist das Krankenhaus im Rahmen eines Zweckbetriebs nach § 67 AO tätig.

Aus Billigkeitsgründen können bei dieser Berechnung die Wahlleistungen **Telefon- und Fernsehgerätegestellung** außen vor gelassen werden. D.h. ein Patient,

⁵⁷ Vgl. hierzu § 17 KHEntG („Wahlleistungen“)

⁵⁸ **Hüttemann**, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 3. Aufl. 2015, Rz. 6.238 unter Verweis auf BFH vom 26.08.2010, Az.: V R 5/08, BStBl 2011 II S. 296

⁵⁹ Vgl. die Verfügung der OFD Rheinland vom 01.12.2010, Az.: S 0186 – 2010/ 0001 („Besteuerung von Krankenhäusern“); ob die in dieser Verfügung formulierte Rechtsauffassung **bundesweit** uneingeschränkt gilt, ist offen; andere Finanzbehörden haben sich – soweit ersichtlich – zu der hier angesprochenen Thematik bisher nicht geäußert. Die OFD Köln wurde zum 01.01.2006 aufgelöst; die Aufgaben dieser Behörde wurden von der OFD Rheinland übernommen. Die OFD Rheinland wiederum wurde mit Ablauf des 30.06.2013 aufgelöst; ihre Aufgaben wurden auf die neue OFD Nordrhein-Westfalen übertragen, in die auch die OFD Münster integriert wurde

⁶⁰ Vgl. ebenda

⁶¹ Ebenda

B. Gemeinnützige Probleme

der lediglich die Wahlleistung Telefon- und/oder Fernsehgerätenutzung in Anspruch nimmt, zählt noch zu den „unschädlichen“ Patienten im Sinne des § 67 AO.⁶²

Wenn also bei einem gemeinnützigen Krankenhaus in einem Jahr insgesamt 100.000 Belegungstage geleistet werden, von denen 75.000 Tage auf Patienten entfallen, bei denen ausschließlich allgemeine Krankenhausleistungen berechnet werden, und 25.000 Tage auf Patienten, die (auch) die Wahlleistung „Unterkunft“ (Ein/Zweibettzimmer) in Anspruch nehmen (wofür das Krankenhaus eine Vergütung entsprechend der getroffenen Vereinbarung mit der PKV verlangt), erfüllt das Krankenhaus die Voraussetzung des § 67 AO. Sollten daneben fast alle Patienten die Wahlleistung „Telefon/Fernseher“ in Anspruch genommen haben, wäre dies „aus Billigkeitsgründen“ unproblematisch.

Es spielt bei der Beurteilung eines Belegungs- oder Berechnungstages **keine** Rolle, für welche konkrete Behandlung oder an welchen Tagen eine Wahlleistung vereinbart ist.⁶³ Das Vorliegen eines Entgeltes für eine Wahlleistung als solches führt bereits dazu, dass der fragliche Belegungs- oder Berechnungstag aus der 40%-Quote „herausfällt“.

Ein Patient, der während des Aufenthaltes im Krankenhaus nur zeitweise, d.h. nur an einzelnen Tagen, Wahlleistungen gegen Entgelt in Anspruch nimmt, soll **insgesamt mit sämtlichen** Belegungs- oder Berechnungstagen als „schädlicher“ Patient eingestuft werden.⁶⁴

Beispiel

Nach dem zwischen dem Patienten und dem Krankenhaus geschlossenen Behandlungsvertrag wird der Patient stationär aufgenommen. Der Patient hat dabei die Wahlleistung „Unterbringung im Einzelzimmer“ vereinbart.

Im Rahmen der Behandlung wird der Patient operiert und verbringt einen Tag im Aufwachraum des Krankenhauses. An den restlichen Tagen wird er – wie vereinbart – in einem Einzelzimmer untergebracht. Die Wahlleistung „Einzelzimmer“ wird zusätzlich zur Fallpauschale mit ihm gesondert abgerechnet.

Der Patient hat zwar an einem Tag seines Aufenthaltes in dem Krankenhaus die Wahlleistung „Einzelzimmer“ tatsächlich nicht in Anspruch genommen. Gleichwohl gilt dieser Patient auch für diesen Tag als „schädlicher Patient“ im Sinne des § 67 AO.

⁶² FinMin NRW vom 09.03.2005, Az.: S 0186 – 4 – V B, Der Betrieb 2005, S. 582 – unter 1. – (bundeseinheitlich abgestimmt); dies wird mit der „Üblichkeit“ derartiger Überlassungen in Krankenhäusern begründet. Ob dies heutzutage auch für die Wahlleistung „Internetanschluss“ gegen Entgelt gilt, ist offen; m.E. ist auch insoweit „Üblichkeit“ anzunehmen.

⁶³ **Buchna/Leichinger/Seeger/Brox**, Gemeinnützigkeit im Steuerrecht, 11. Aufl. 2015, S. 344

⁶⁴ Ebenda