

# Gliederung

<b>A. Begrifflichkeiten und steuerliche Differenzierungen zum Krankenhaus</b>	<b>1</b>
I. Der Begriff „Krankenhaus“ im rechtlichen Sinne	1
1. Das Krankenhaus im Sinne des Krankenhausfinanzierungsgesetzes (KHG)	1
2. Das Krankenhaus im Sinne des SGB V	3
3. Das Krankenhaus im Sinne weiterer Rechtsvorschriften	6
a) Gewerberecht	6
b) Krankenhaus im Sinne der Privaten Krankenversicherung	7
II. Der Begriff „Krankenhaus“ im steuerlichen Sinne	11
III. Der Begriff „Krankenhaus“ aus handelsrechtlicher Sicht	17
IV. Steuerliche Differenzierung der Krankenhäuser: erwerbswirtschaftliche und steuerbegünstigte Krankenhäuser	21
<b>B. Das steuerbegünstigte (gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche) Krankenhaus</b>	<b>23</b>
I. Grundsätzliche Überlegungen	23
II. Rechtsformen des Krankenhausträgers	45
1. Grundsätzliche Überlegungen zur Rechtsformwahl	45
2. Rechtliche Aspekte der Rechtsformwahl	46
3. Steuerliche Gesichtspunkte bei der Rechtsformwahl	51
4. Auswirkungen der Rechtsform auf die Rechnungslegung	59
III. Gemeinnützige, mildtätige und/oder kirchliche Zwecke (§§ 52–54 AO)	63
IV. Formale Aspekte des Rechts der Zuwendungen (Spendenrecht)	73
V. Voraussetzungen für die Gewährung von Steuervergünstigungen	87
1. Gebot der Selbstlosigkeit	87
a) Allgemeine Erläuterungen zur Selbstlosigkeit	87
b) Der Begriff „Mittel“ im Sinne der Abgabenordnung	90
c) Gebot der satzungsmäßigen Mittelverwendung und hiermit zusammenhängende Fragen insbesondere bei der Verwendung in steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben bzw. in der Vermögensverwaltung	91
d) Zuwendungen an Mitglieder bzw. Gesellschafter des Krankenhausträgers	99
e) Zulässigkeit der Mittelverwendung für den Verwaltungsaufwand eines Krankenhausträgers	109

f)	Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln .....	113
aa)	Allgemeines. ....	113
bb)	Inhalt des Erhöhungsbeschlusses .....	114
cc)	Umwandlungsverbote .....	115
dd)	Zugrunde zu legende Bilanz .....	115
ee)	Arten der Kapitalerhöhung .....	116
ff)	Anmeldung und Eintragung des Erhöhungsbeschlusses im Handelsregister .....	116
gg)	Gemeinnützigkeitsrechtliche Aspekte .....	118
g)	Gemeinnützigkeitsrechtliche Behandlung von Verlusten in steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben. .	119
h)	Gemeinnützigkeitsrechtliche Behandlung von Verlusten in der Vermögensverwaltung. ....	129
i)	Gebot der zeitnahen Mittelverwendung und Ausnahmen hiervon gemäß § 58 Nr. 11 und Nr. 12 AO .....	133
j)	Zulässige Durchbrechungen des Gebots der zeitnahen Mittelverwendung außerhalb der Rücklagenbildungen gemäß § 58 Nrn. 6 und 7 AO. ....	140
k)	Durchbrechung des Gebots der zeitnahen Mittelver- wendung durch Bildung zweckgebundener Rücklagen nach § 58 Nr. 6 AO .....	144
l)	Durchbrechung des Gebots der zeitnahen Mittelver- wendung durch Bildung freier Rücklagen nach § 58 Nr. 7 Buchst. a AO. ....	150
m)	Durchbrechung des Gebots der zeitnahen Mittelver- wendung durch Bildung zweckgebundener Rücklagen nach § 58 Nr. 7 Buchst. b AO .....	160
n)	Konsequenzen eines Verstoßes gegen das Gebot der Selbstlosigkeit, insbesondere gegen das Gebot der zeitnahen Mittelverwendung, und evtl. „Heilung“ gemäß § 63 Absatz 4 AO .....	164
o)	Handelsbilanzielle Darstellung der steuerlichen Rücklagenbildungen .....	165
p)	Steuerliche Mittelverwendungsrechnungen .....	169
2.	Gebot der Ausschließlichkeit (§ 56 AO) .....	184
3.	Gebot der Unmittelbarkeit (§ 57 AO) .....	185
a)	Allgemeine Erläuterungen zur Selbstlosigkeit .....	185
b)	Die Hilfsperson im Sinne des § 57 Abs. 1 Satz 2 AO ...	191
c)	Besonderheiten bei sog. Holdinggestaltungen .....	194
4.	Anforderungen an die Satzung (§ 60 AO); gesetzliche Mustersatzung (Anlage 1 zu § 60 AO) .....	196

5.	Grundsatz der Vermögensbindung (§ 61 AO) .....	209
6.	Anforderungen an die tatsächliche Geschäftsführung (§ 63 AO) .....	216
a)	Ordnungsgemäße Aufzeichnungen über Einnahmen und Ausgaben (§ 63 Abs. 3 AO) .....	216
b)	Ordnungsgemäße Dokumentation durch Bilanzierung gemäß HGB und KHBV .....	223
c)	Anforderungen der Corporate Governance im Krankenhaus .....	225
d)	Die elektronische Steuerbilanz (§ 5b EStG): Besonderheiten für steuerbegünstigte Krankenhäuser ..	229
VI.	Überlegungen bei der Überführung von Krankenhäusern in öffent- lich-rechtlicher Trägerschaft in privatrechtliche Rechtsformen ...	241
1.	Rechtliche Aspekte. ....	241
a)	Gemeindewirtschaftsrecht .....	241
aa)	Zulässigkeit der Rechtsform .....	242
bb)	Öffentliches Interesse .....	243
cc)	Subsidiaritätsklauseln .....	243
dd)	Vorgaben für die Ausgestaltung der Satzung der privatrechtlichen Rechtsform .....	244
ee)	Errichtungsvorgang .....	245
b)	Arbeitsrecht .....	245
aa)	Betriebsübergang .....	245
bb)	Rechtsfolgen für die betriebliche Altersversorgung ...	249
cc)	Dienstvereinbarungen .....	252
dd)	Übergangsmandat des Personalrats .....	252
c)	Vergaberecht .....	253
d)	EU-Beihilferecht .....	254
aa)	Grundsätze .....	254
bb)	Ausnahme: „De-Minimis-Beihilfen“ .....	255
cc)	Ausnahme: Freistellungsentscheidung „Monti-Paket“ ..	256
dd)	Form des öffentlichen Auftrags (Betrauungsakt) .....	257
2.	Steuerliche Aspekte .....	258
3.	Bilanzielle Aspekte .....	267
VII.	Wirtschaftliche Aktivitäten des Krankenhauses aus gemeinnützigkeitsrechtlicher Sicht. ....	271
1.	Allgemeine Erläuterungen: Vorgehensweise bei der steuerlichen Beurteilung von wirtschaftlichen Aktivitäten eines steuerbegünstigten Krankenhausträgers .....	271
2.	Der Krankenhaus-Zweckbetrieb (§ 67 AO) .....	279
3.	Besondere wirtschaftliche Aktivitäten des Krankenhauses ...	284

a)	Gesichtspunkte außersteuerlicher Art für besondere wirtschaftliche Aktivitäten des Krankenhauses. ....	284
b)	Zweckbetriebscharakter von besonderen wirtschaftlichen Aktivitäten des Krankenhauses. ....	296
4.	Ausgewählte besondere wirtschaftliche Aktivitäten des Krankenhauses. ....	298
a)	Krankenhausapotheke. ....	298
b)	Selbst betriebene Besucher-Cafeteria. ....	299
c)	Krankenhauswäscherei. ....	301
d)	Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft. ....	304
e)	Beteiligungen an Medizinischen Versorgungszentren. ...	304
f)	Beteiligung an einer Personengesellschaft. ....	309
g)	Großgeräte-Kooperation mit Ärzten. ....	313
h)	Chefarztabgaben. ....	317
i)	Auftragsforschung. ....	324
j)	Gestellung von Arbeitskräften und Überlassung von Arbeitsmitteln. ....	326
5.	Weitere wirtschaftliche Aktivitäten des Krankenhauses. ....	329
6.	Zusätzliche Überlegungen zum „allgemeinen“ Zweckbetrieb gemäß § 65 AO, insbesondere zur Wettbewerbsklausel des § 65 Nr. 3 AO, und zur sog. Konkurrentenklage. ....	339
7.	Steuerliche Konsequenzen des Vorliegens von steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben. ....	343
a)	Partielle Steuerpflicht der steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe. ....	343
b)	Betreiben mehrerer steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetriebe. ....	344
c)	Die Besteuerungsgrenze des § 64 Absatz 3 AO. ....	349
8.	Abgrenzung zwischen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben (incl. Zweckbetrieben) einerseits und bloßer Vermögensverwaltung andererseits. ....	353
a)	Vermögensverwaltung einer steuerbegünstigten Kapitalgesellschaft. ....	353
b)	Vermögensverwaltung durch Vermietung und Verpachtung. ....	355
c)	Vermögensverwaltung in der Form der Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft: Abgrenzung zwischen Vermögensverwaltung und steuerpflichtigem wirtschaftlichem Geschäftsbetrieb. ....	358
d)	Vermögensverwaltung in der Form der Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft: Finanzierung der Beteiligung. .	364

e)	Vermögensverwaltung in der Form der Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft: Beteiligungen im Sinne des § 17 EStG und einbringungsgeborene Anteile . . . . .	373
f)	Vermögensverwaltung in der Form der Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft: Betriebsaufspaltung . . . . .	380
g)	Vermögensverwaltende Tätigkeiten als Teil eines steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs . . .	387
h)	Verpachtung von Geschäftsbetrieben . . . . .	388
9.	Zusammenfassendes Beispiel . . . . .	392
<b>C.</b>	<b>Erläuterungen zu den einzelnen Steuerarten . . . . .</b>	<b>397</b>
I.	Allgemeine Überlegungen . . . . .	397
II.	Die einzelnen Steuerarten . . . . .	407
1.	Körperschaftsteuer (inclusive Kapitalertragsteuer): Steuerbegünstigte Krankenhäuser in öffentlich-rechtlicher und privatrechtlicher Trägerschaft . . . . .	407
a)	Körperschaftsteuerpflicht . . . . .	407
b)	Spenden von steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäfts- betrieben an die privatrechtliche Träger-Körperschaft . . . .	410
c)	Spenden von steuerpflichtigen Betrieben gewerblicher Art an ihre öffentlich-rechtliche Träger-Körperschaft. . .	412
d)	Einkunftsermittlung und Buchführungspflicht bei steuerbegünstigten privaten und öffentlichen Krankenhausträgern. . . . .	417
e)	Sonderregelungen zum Betriebsausgabenabzug für Zinsaufwendungen – Zinsschranke – (§ 8a KStG) und zur Beteiligung an anderen Körperschaften und Personenvereinigungen (8b KStG) . . . . .	427
f)	Besonderheiten der Einkommensermittlung bei steuer- pflichtigen (zusätzlichen) Betrieben gewerblicher Art eines öffentlich-rechtlichen Krankenhausträgers . . . . .	434
g)	Körperschaftsteuersatz für steuerpflichtige Einkommen gemeinnütziger Krankenhäuser in privatrechtlicher oder öffentlich-rechtlicher Trägerschaft. . . . .	451
h)	Überführung einzelner Wirtschaftsgüter in einen oder aus einem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäfts- betrieb (bzw. in einen oder aus einem steuerpflichtigen Betrieb gewerblicher Art) . . . . .	452
i)	Vorhandensein mehrerer steuerpflichtiger wirtschaft- licher Geschäftsbetriebe bei privatrechtlichen Krankenhausträgern. . . . .	454

j)	Einzelheiten zur Körperschaftsteuerbefreiung gemäß § 5 Absatz 1 Nr. 9 Satz 1 KStG	455
k)	Besonderheiten des § 5 Absatz 2 KStG (Ausschluss der Körperschaftsteuerbefreiung des § 5 Absatz 1 Nr. 9 Satz 1 KStG)	456
l)	Entstehung und Beendigung eines steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes bei einem privatrechtlichen Krankenhausträger	459
m)	Abgrenzung von § 13 KStG (Beendigung eines steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs) und § 16 EStG (Betriebsaufgabe)	459
n)	Wirkungsweise des § 13 KStG bei Begründung oder Beendigung von steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben (in Beispielen)	463
o)	Einbringung eines steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs in eine Kapitalgesellschaft gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten (§ 20 UmwStG)	466
p)	Verpachtung eines steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes durch einen privatrechtlichen Krankenhausträger	469
q)	Beginn und Beendigung der Steuerbefreiung für Zwecktriebe (z. B. in der Form von Krankenhäusern) insgesamt	470
r)	Wirkungsweise der für den Beginn bzw. die Beendigung von Zweckbetrieben maßgebenden Regelungen des § 13 KStG (mit Beispielen)	471
s)	Wechsel des Zweckbetriebs	473
t)	Sonderregelung des § 13 Absatz 6 KStG für Beteiligungen im Sinne des § 17 EStG von steuerbefreiten Körperschaften an steuerpflichtigen Kapitalgesellschaften	474
2.	Einkommensteuer oder Körperschaftsteuer (inclusive Kapitalertragsteuer): Nicht steuerbegünstigte Krankenhäuser in privater Trägerschaft	476
a)	Vorbemerkung	476
b)	Steuerpflicht und steuerliche Einkommensermittlung	477
c)	Unterschiede zwischen steuerlicher und handelsrechtlicher Gewinnermittlung (unter Berücksichtigung der Vorgaben des BilMoG)	483
d)	Verpachtung des nicht-steuerbegünstigten Krankenhauses in privater Trägerschaft	487

e)	Exkurs: Gewerbeerlaubnisrecht. ....	491
3.	Gewerbesteuer: Steuerbegünstigte Krankenhäuser in privat-rechtlicher oder öffentlich-rechtlicher Trägerschaft. ....	496
a)	Gewerbesteuerpflicht für im Inland betriebene stehende Gewerbebetriebe – Gewerbesteuerpflicht kraft Betätigung –. ....	496
b)	Gewerbesteuerpflicht kraft Rechtsform und Gewerbesteuerpflicht bei Liebhabereibetrieben bzw. bei Organschaften . ....	498
c)	Gewerbesteuerpflicht kraft wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes. ....	504
d)	Gewerbesteuerpflicht von Unternehmen von juristischen Personen des öffentlichen Rechts . ....	505
e)	Gewerbesteuerbefreiungen für Krankenhäuser gemäß § 3 Nr. 6 Satz 1 GewStG . ....	507
f)	Gewerbesteuerbefreiungen für Krankenhäuser gemäß § 3 Nr. 20 GewStG. ....	508
g)	Exkurs: Zwangsmitgliedschaften in Industrie- und Handelskammern. ....	513
4.	Gewerbesteuer: Nicht steuerbegünstigte (private) Krankenhäuser . ....	515
a)	Gewerbesteuerpflicht und Verfahrensfragen . ....	515
b)	Gewerbesteuerbefreiung gemäß 3 Nr. 20 Buchst. b GewStG . ....	517
c)	Gewerbesteuerbefreiung gemäß § 3 Nr. 20 Buchst. d GewStG . ....	518
5.	Lohnsteuer-Einzelfragen und Besonderheiten bei der Einkünfteermittlung von Krankenhausärzten . ....	519
a)	Steuerfreie Einnahmen aus nebenberuflichen Tätigkeiten im Sinne des § 3 Nr. 26 EStG – Übungsleiterpauschale – . ....	519
b)	Steuerfreie Einnahmen aus nebenberuflichen Tätigkeiten im Sinne des § 3 Nr. 26a EStG – Vergütungen für ehrenamtliche Betätigungen – . ....	524
c)	Weiterleitung von Geldbeträgen durch liquidationsberechtigte Krankenhausärzte an andere Krankenhausmitarbeiter . ....	526
d)	Lohnsteuer bei Warenabgaben aus der Krankenhaus-apotheke an Mitarbeiter. ....	530
e)	Steuerfreie Zuschläge zur Rufbereitschaftsent-schädigung. ....	533

f)	Einzelfragen zur Arbeitnehmereigenschaft von Krankenhausärzten .....	534
g)	Einzelfragen zu Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben von Krankenhausmitarbeitern .....	544
6.	Umsatzsteuer: Gemeinnützige Krankenhäuser .....	547
a)	Abgrenzung zwischen dem unternehmerischen und dem nicht-unternehmerischen Bereich des Krankenhausträgers und Konsequenzen dieser Abgrenzung ....	547
b)	Umsatzsteuerliche Organschaften .....	577
c)	Umsatzsteuerbarkeit bei Sachzuwendungen und sonstigen Leistungen an das Personal .....	602
d)	Abgrenzung von steuerpflichtigen und steuerbefreiten Umsätzen: Grundsätzliche Überlegungen .....	608
e)	Steuerbefreiung gemäß § 4 Nr. 14 UStG .....	614
f)	Steuerbefreiung gemäß § 4 Nr. 17 Buchst. a UStG .....	658
g)	Steuerbefreiung gemäß § 4 Nr. 12 UStG .....	659
h)	Steuerbefreiung gemäß § 4 Nr. 28 UStG .....	663
i)	Steuerbefreiung gemäß § 4 Nr. 9 Buchst. a UStG .....	665
j)	Steuersatz bei steuerpflichtigen Leistungen .....	666
k)	Vorsteuerabzug: Grundsätzliche Überlegungen .....	684
l)	Ermittlung der Vorsteuerbeträge, die dem unternehmerischen Bereich zuzuordnen sind. ....	700
m)	Ermittlung der abzugsfähigen Vorsteuern des unternehmerischen Bereiches .....	707
n)	Vorsteuerberichtigungen gemäß § 15a UStG .....	716
o)	Vorsteuer-Durchschnittssatz (§ 23a UStG) .....	729
p)	Mindestbemessungsgrundlage nach § 10 Absatz 5 UStG bei Leistungen an Mitglieder oder nahe stehende Personen .....	731
q)	Umsatzsteuerliche Besonderheiten des EG-Binnenmarktrechtes .....	733
r)	Krankenhäuser als Kleinunternehmer .....	741
7.	Umsatzsteuer: Übrige private Krankenhäuser .....	746
8.	Grunderwerbsteuer .....	747
a)	Steuerbegünstigte Krankenhäuser .....	747
b)	Übrige private Krankenhäuser .....	767
9.	Grundsteuer .....	769
a)	Steuerbegünstigte Krankenhäuser: Steuerbefreiung nach § 3 Absatz 1 Nr. 1 GrStG für Krankenhäuser in öffentlich-rechtlicher Trägerschaft .....	769



b)	Steuerbegünstigte Krankenhäuser: Steuerbefreiung nach § 3 Absatz 1 Nr. 3 GrStG für Grundbesitz, der für gemeinnützige oder mildtätige Zwecke genutzt wird . . .	772
c)	Übrige private Krankenhäuser . . . . .	780
10.	Erbschaft- und Schenkungsteuer . . . . .	783
a)	Steuerbegünstigte Krankenhäuser . . . . .	783
b)	Übrige private Krankenhäuser . . . . .	794
	Stichwortverzeichnis . . . . .	803