

# I. Allgemeiner Teil

## 1. Steuerrechtliche Hinweise

Stand: 01.09.2020

### **Grundsätzliche steuerrechtliche Hinweise zu Kooperationsverträgen von Krankenhäusern aller Trägerarten (aus gemeinnützigkeitsrechtlicher, ertragsteuerlicher, umsatzsteuerlicher und grundsteuerlicher Sicht)**

#### 1.1. Einführende steuerliche Hinweise

Das Steuerrecht der Krankenhäuser ist für alle Träger, gleichgültig ob diese sich öffentlich-rechtlich, frei-gemeinnützig oder privat- bzw. erwerbswirtschaftlich organisieren, komplex; es unterliegt einem ständigen Wandel bzw. einer fortlaufenden Weiterentwicklung. Dazu tragen Gesetzgebung, Rechtsprechung und Finanzverwaltung gleichermaßen bei; es ist deshalb seit längerem für einen Rechtsanwender durchaus nicht einfach, den Überblick über möglichst alle jeweils maßgeblichen steuerlichen Vorgaben zu bewahren bzw. sich auf manchmal unerwartet eintretende Steuerrechtsänderungen optimiert einzustellen.

Die Rechtsentwicklung der letzten Jahre zur gemeinnützigkeitsrechtlichen, ertragsteuerlichen und/oder umsatzsteuerlichen Würdigung der Abgabe von patientenindividuell hergestellten Arzneimitteln im ambulanten Bereich durch Krankenhäuser – auch im Rahmen von Kooperationen – ist geradezu ein Paradebeispiel für diese Entwicklung (vgl. hierzu insbesondere die Urteile des Bundesfinanzhofes BFH vom 31.07.2013 – I R 82/12, BStBl 2015 II S. 123; vom 24.09.2014 – V R 19/11, BStBl 2016 II S. 781; und zuletzt vom 06.06.2019 – V R 39/17, BStBl 2019 II S. 651, außerdem das Urteil des Europäischen Gerichtshofes – EuGH vom 13.03.2014 – C-366/12, Klinikum Dortmund); entsprechendes gilt für die aktuell drohenden, u. U. jahrelangen finanzgerichtlichen Auseinandersetzungen bezüglich der Steuerpflicht oder -befreiung bzw. – im Falle der Steuerpflicht – bezüglich des Steuersatzes bei der Abgabe von Fertigarzneimitteln im ambulanten Bereich durch Krankenhäuser.

Die Rechtsentwicklung der letzten Jahre ließ die betroffenen Krankenhäuser und deren Berater, aber auch die lokal zuständigen Finanzämter sowie schließlich betroffene Patienten bzw. Krankenkassen vielfach nahezu verzweifeln und wird diese Personengruppen wohl auch noch für einen längeren Zeitraum weiterhin vor schwierige Umsetzungsentscheidungen stellen. Dabei hatten sich die für diese Umsatzsteuerbefreiung maßgeblichen nationalen Rechtsvorschriften seit dem 01.01.2009 bis zum 31.12.2019 nicht geändert; einer Wandlung unterzogen wurde in dieser Zeitspanne (lediglich) deren Verständnis durch die Rechtsprechung und – dieser folgend bzw. diese umsetzend – auch durch die Finanzbehörden. Dabei wirkten die neuen „Erkenntnisse“ aber – wie so oft im Steuerrecht – nicht nur in die Zukunft, sondern betrafen – quasi rückwirkend – (und betreffen) alle sog. „offenen Fälle“.

Allerdings beeinflusst nicht nur die Rechtsprechung die praktische Steuerrechtsanwendung bei Kooperationen bzw. Kooperationsvorhaben; auch der Gesetzgeber blieb und bleibt nicht untätig. Derartige gesetzgeberische Maßnahmen wirken sich zwangsläufig auch auf bestehende Kooperationen und künftige Kooperationsvorhaben aus; hierauf ist an jeweils geeigneter Stelle später noch näher einzugehen.

So ist zum 01.01.2020 eine Ergänzung der für Krankenhäuser zentralen deutschen Umsatzsteuerbefreiungsvorschrift des § 4 Nr. 14 Buchst. b Satz 2 Umsatzsteuergesetz – UStG – erfolgt; seitdem ist der Kreis der begünstigten Krankenhäuser erweitert worden auf „andere Krankenhäuser“, die ihre Leistungen in sozialer Hinsicht unter vergleichbaren Bedingungen wie die Krankenhäuser erbringen, die in öffentlich-rechtlicher Trägerschaft stehen oder die – als privatrechtliche Träger – nach § 108 SGB V zugelassen sind. Der Status der Gemeinnützigkeit ist dabei ohne Relevanz.

Für die „anderen Krankenhäuser“ (im Sinne der angesprochenen Vorschrift) ist jedenfalls seit dem 01.01.2020 stets – auf der Grundlage der Verhältnisse des Vorjahres – zu Beginn eines Kalenderjahres zu prüfen, ob bei ihnen „in sozialer Hinsicht vergleichbare Bedingungen“ gegeben sind oder nicht. Diese Frage bejaht die neue gesetzliche Regelung, wenn das Leistungsangebot eines solchen (privatrechtlichen) Krankenhauses (ohne Zulassung nach § 108 SGB V) den von Krankenhäusern in öffentlich-rechtlicher Trägerschaft oder nach § 108 SGB V zugelassenen Krankenhäusern erbrachten Leistungen entspricht und (zusätzlich) die Kosten voraussichtlich in mindestens 40% der jährlichen Belegungs- oder Berechnungstage auf Patienten entfallen, bei denen für die Krankenhausleistungen kein höheres Entgelt als für allgemeine Krankenhausleistungen nach dem KHEntgG oder der BpflV berechnet wurde (oder voraussichtlich mindestens 40% der Leistungen den in § 4 Nr. 15 Buchst. b genannten Personen – das sind die gesetzlich Versicherten, die Bezieher von Leistungen nach dem SGB II, die Empfänger von Sozialhilfe und die Versorgungsberechtigten – zugutekommen).

Mit der beschriebenen nationalen Befreiungsvorschrift hat der deutsche Gesetzgeber versucht, die zwingenden EU-rechtlichen Vorgaben (unter anderem) des Art. 132 Abs. 1 Buchst. b Mehrwertsteuersystem-Richtlinie zum 01.01.2020 richtlinienkonform umzusetzen. Auf die angesprochene Ergänzung der umsatzsteuerlichen Befreiungsvorschrift wird unter 1.5.2. noch näher eingegangen, soweit davon Kooperationen bzw. Kooperationsvorhaben betroffen sein könnten.

Gravierende Auswirkungen einer gesetzlichen Neuregelung würde auch eine vom Bundesrat angeregte Änderungen des § 57 Abgabenordnung – AO – welche bestimmte Kooperationen steuerbegünstigter Krankenhäuser im stationären und im ambulanten Bereich gemeinnützigkeitsrechtlich erheblich erleichtern könnten, zur Folge haben. Diese vom Bundesrat zum 01.01.2020 angeregte Rechtsänderung ist durch das Jahressteuergesetz 2020 vom 21.12.2020 umgesetzt worden. Die Vorschläge des Bundesrates werden unter 1.3.4. im Hinblick auf Kooperationen näher erläutert.

Es versteht sich angesichts der Dynamik der Rechtsentwicklung fast von selbst, dass die nachfolgenden steuerlichen Hinweise schon aus Platzgründen nur grundsätzlicher Art sein können und dass sie nur den aktuellen Rechtsstand abbilden; dessen Halbwertszeit dürfte erfahrungsgemäß eher begrenzt sein. Auch beschränken sie sich auf grundlegende gemeinnützigkeitsrechtliche, ertragsteuerliche, umsatzsteuerliche und grundsteuerliche Aspekte; im Einzelfall bedeutsame Konsequenzen bei anderen Steuerarten, insbesondere bei der Grunderwerbsteuer sowie der Erbschaft- und Schenkungsteuer sowie – z. B. bei Blockheizkraftwerken – nach dem Energiesteuer-gesetz – EnergieStG – dem Kraft-Wärme-Kopplungsgesetz – KWKG – oder dem Erneuerbare-Energien-Gesetz – EEG 2017 – bleiben weitgehend unberücksichtigt, obwohl sie im konkreten Einzelfall, ggf. unter Einbindung versierter Berater, u. U. zuzätzlich bedacht werden müssen.

Bei der Grunderwerbsteuer plant der Gesetzgeber umfassende Änderungen, jedenfalls soweit es um sog. „Share Deals“, also um die vollständige oder teilweise Übertragung von Anteilen an Gesellschaften mit Grundbesitz geht. Hierzu liegen aktuell ein Regierungsentwurf eines Gesetzes zur Änderung des Grunderwerbsteuergesetzes vom 29.07.2019 und eine Stellungnahme des Bundesrates zu diesem Gesetzesentwurf vom 20.09.2019 vor. Es bleibt abzuwarten, ob es zu der von der Bundesregierung geplanten Reform des Grunderwerbsteuergesetzes im Laufe des Jahres 2021 kommen wird, da sich die Koalitionsfraktionen auf eine Verschiebung des Gesetzgebungsverfahrens geeinigt haben.

Bestehen bei konkreten Kooperationen bzw. Kooperationsvorhaben Zweifel an der zutreffenden steuerlichen Beurteilung, ist im Zweifelsfall aus Gründen möglichst umfassender Rechtssicherheit eine Rücksprache mit dem zuständigen Finanzamt zweckmäßig. Gegebenenfalls kommt auch die Beantragung einer sog. verbindlichen Auskunft in Betracht. Solche verbindlichen Auskünfte werden auf Antrag eines Steuerpflichtigen erteilt, allerdings nur für genau bestimmte, noch nicht realisierte Sachverhalte (§ 89 Abs. 2 Satz 1 AO). Verbindliche Auskünfte können hiernach grundsätzlich nur erteilt werden für Kooperationsvorhaben des Krankenhauses bzw. des Krankenhausträgers, mit deren Umsetzung tatsächlich noch nicht begonnen worden ist. Es muss außerdem wegen erheblicher steuerlicher Auswirkungen für die Erteilung der Auskunft ein besonderes Interesse bestehen und im Einzelnen dargelegt werden. Derartige verbindliche Auskünfte sind schließlich gebührenpflichtig (§ 89 Abs. 3 Satz 1 AO).

Die umfangreichen formalen und inhaltlichen Anforderungen an einen Antrag auf Erteilung einer verbindlichen Auskunft sind im Anwendungserlass – AEAO – zu § 89 AO („Beratung, Auskunft“) umfassend dargestellt; die Notwendigkeit, diese vollständig zu beachten und umzusetzen, lässt die Einbindung eines versierten Beraters regelmäßig sinnvoll erscheinen.

Die in die aktuelle Fassung dieser Broschüre aufgenommenen Musterverträge bzw. Beratungs- und Formulierungshilfen werden vor dem Hintergrund der beschriebenen

Umstände nicht im Detail steuerlich kommentiert; es verbleibt vielmehr – wie schon in der Voraufgabe aus dem Jahr 2005 – bei ausgewählten, möglichst praxisorientierten grundsätzlichen Hinweisen. Diese Beschränkung umfasst auch die Fundstellenhinweise, welche bei den Erläuterungen ggf. Verwendung finden; diese sind auf Grundsatzurteile (des EuGH und des BFH) und auf wichtige Äußerungen einzelner Finanzbehörden beschränkt.

### **1.2. Wesentliche steuerliche Bestimmungsfaktoren bei Kooperationen von Krankenhäusern**

Bei der grundsätzlichen steuerrechtlichen Beurteilung von Kooperationsverträgen von Krankenhäusern ist aus gemeinnützigkeitsrechtlicher, ertragsteuerlicher, umsatzsteuerlicher und/oder grundsteuerlicher Sicht systematisch zumeist danach zu unterscheiden, ob der konkret betroffene Krankenhausträger privatrechtlich oder öffentlich-rechtlich strukturiert ist. Bei den privatrechtlichen Krankenhausträgern ist zudem regelmäßig zwischen den frei-gemeinnützigen Krankenhäusern und den Einrichtungen in privatwirtschaftlicher (erwerbswirtschaftlicher) Trägerschaft zu differenzieren.

Ferner ist aus steuerlicher Sicht zumeist von Bedeutung, ob der Krankenhausträger eine Kooperation auf rein schuldrechtlicher (vertraglicher) Basis beabsichtigt oder ob er eine gesellschaftsrechtliche Bindung zu einem Kooperationspartner eingehen möchte. Bei einer gesellschaftsrechtlichen Kooperation ist ergänzend danach zu unterscheiden, ob sie über eine (juristische) Person mit eigener Rechtspersönlichkeit, z. B. über eine GmbH, erfolgen soll, oder ob eine Verbindung über eine Personengesellschaft ohne eigene Rechtspersönlichkeit in Erwägung gezogen wird, also über eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts (GbR) oder über eine Personenhandelsgesellschaft, insbesondere eine Offene Handelsgesellschaft – OHG – eine Kommanditgesellschaft – KG – oder eine GmbH & Co. KG.

Insbesondere bei öffentlich-rechtlichen und bei frei-gemeinnützigen Krankenhausträgern ist schließlich häufig auch der steuerliche Status des Kooperationspartners von Bedeutung. Der Kooperationspartner kann seinerseits steuerbegünstigt sein, z. B. als (gleichfalls) steuerbegünstigter Krankenhausträger oder als MVZ-(Tochter-)gGmbH oder als steuerbegünstigte Holdingkörperschaft, z. B. in der Ausgestaltung einer sog. Förder-Stiftung (im Sinne des § 58 Nr. 1 AO).

Der Vollständigkeit halber ist bezüglich der Tätigkeiten von sog. Förder-Körperschaften auf eine vom Bundesrat angeregte Änderung des § 58 AO hinzuweisen, die bisher aber noch nicht gesetzlich umgesetzt worden ist. Der Bundesrat regt die Schaffung eines sog. „einheitlichen Mittelweitergabe-Tatbestands“ in § 58 Nr. 1 AO an. Die bisherigen unterschiedlichen Regelungen in § 58 Nr. 1 und Nr. 2 AO zur Mittelweitergabe von steuerbegünstigten Körperschaften an andere gemeinnützige Körperschaften bzw. an juristische Personen des öffentlichen Rechts und andere Körperschaften zu steuerbegünstigten Zwecken sollen dabei vereinheitlicht werden; die Regelung des § 58 Nr. 2 AO wird in die Regelung des § 58 Nr. 1 AO einbezogen werden, was

zeitnahe Änderungen von Satzungen und Gesellschaftsverträgen dann sinnvoll erscheinen lässt, in denen eine Satzung oder ein Gesellschaftsvertrag ausdrücklich auf den ggf. entfallenden § 58 Nr. 2 AO Bezug nimmt.

Die weitere Rechtsentwicklung bleibt abzuwarten; es ist zu hoffen, dass die Bundesratsempfehlung tatsächlich aufgegriffen wird, damit steuerbegünstigte Unternehmensverbände unter der Führung einer steuerbegünstigten Förderkörperschaft, die unmittelbar keine eigenen steuerbegünstigten Zwecke verfolgt, künftig problemlos, zumindest ohne größere Umstände, errichtet bzw. betrieben werden können.

Alternativ kann bei einem Kooperationspartner der Status der Steuerbegünstigung fehlen, z. B. bei gewerblich tätigen Kooperationspartnern (incl. eigener Service-Tochter Gesellschaften eines steuerbegünstigten Krankenhausträgers) oder bei selbständig tätigen (niedergelassenen) Ärzten und Berufsausübungsgemeinschaften sowie bei einer nicht steuerbegünstigten MVZ-GmbH. Möglichst exakte Kenntnisse dieser Umstände sowohl auf Seiten des im Einzelfall betroffenen Krankenhausträgers als auch des etwaigen Kooperationspartners sowie die konkrete Art der geplanten Kooperationsgestaltung (auf schuldrechtlicher oder gesellschaftsrechtlicher Basis) sind für die zutreffende steuerliche Würdigung im konkreten Einzelfall unverzichtbar.

Hinzu kommt eine möglichst umfassende inhaltliche Kenntnis der geplanten Kooperationsleistungen. Diese sind in der Praxis vielfältiger Art; sie können z. B. den primären Sektor der Krankenhausbehandlungsleistungen betreffen, sie können aber auch Leistungen des sekundären Sektors (z. B. Labor, Apotheke oder Logopädie) oder des tertiären Sektors (z. B. Wäscherei, Reinigungsdienste oder Küche) zum Gegenstand haben bzw. überhaupt keinen Bezug zum (eigentlichen) Krankenhausbetrieb.

Zusammenfassend sind somit aus steuerlicher Sicht im konkreten Einzelfall insbesondere folgende Einflussfaktoren zu bedenken (wobei allerdings regelmäßig in jedem konkreten Einzelfall weitere spezielle Aspekte, die für eine steuerliche Optimierung von Bedeutung sind, hinzutreten dürften):

- steuerlicher Status des Krankenhausträgers (öffentlich-rechtlich, frei-gemeinnützig oder privat- bzw. erwerbswirtschaftlich),
- steuerlicher Status des Kooperationspartners (öffentlich-rechtlich, freigemeinnützig oder privat- bzw. erwerbswirtschaftlich),
- Art der Kooperationsgestaltung (schuldrechtlich, gesellschaftsrechtlich als eigene juristische Person oder in der Form einer Personengesellschaft),

- konkrete Kooperationsleistungen auf Seiten des Krankenhausträgers und auf Seiten des Kooperationspartners.

In der Praxis finden sich alle denkbaren Konstellationen der vorstehenden Kriterien.

Die gemeinnützigkeitsrechtlichen, ertragsteuerlichen und/oder umsatzsteuerlichen Konsequenzen sind regelmäßig je nach Konstellation unterschiedlich; dies macht es schwierig, generelle steuerliche Gestaltungsempfehlungen zu formulieren. Die Einbindung eines versierten Beraters ist zumeist unverzichtbar, um im konkreten Einzelfall eine steuerliche Optimierung für eine Kooperationsgestaltung herbeizuführen und im Zeitablauf danach weiter zu gewährleisten.

### 1.3. Gemeinnützigkeitsrechtliche Überlegungen

#### 1.3.1. Bedeutung des § 67 AO („Krankenhäuser“) für privat- bzw. erwerbswirtschaftliche Krankenhausträger bei Kooperationen bzw. Kooperationsvorhaben

Die nachfolgenden Hinweise - unter 1.3.3. und 1.3.4. - betreffen vorrangig steuerbegünstigte öffentlich-rechtliche und privatrechtliche („frei-gemeinnützige“) Krankenhausträger; auf diese Träger wird nachfolgend unter 1.3.2. näher eingegangen.

Für privat- bzw. erwerbswirtschaftliche Träger (ohne Steuerbegünstigung im Sinne des Gemeinnützigkeitsrechts) sind sie nur insoweit von Bedeutung, als die auch für sie bedeutsame, im Gemeinnützigkeitsrecht beheimatete Vorschrift des § 67 AO („Krankenhäuser“) und die hierzu von der Rechtsprechung entwickelte Abgrenzung der Krankenhausleistungen im steuerlichen Sinne für die Abgrenzung ihrer steuerbefreiten Tatbestände bei wichtigen Steuerarten gesetzlich ausdrücklich als Maßstab verwendet wird.

Dies betrifft insbesondere die Gewerbesteuer (§ 3 Nr. 20 Gewerbesteuergesetz – GewStG) und die Grundsteuer (§ 4 Nr. 6 Grundsteuergesetz – GrStG). Bei beiden Steuerarten werden auch privat- bzw. erwerbswirtschaftlichen Krankenhäusern Steuerbefreiungen gewährt, anders als z. B. bei der Körperschaftsteuer, für welche der in § 5 Körperschaftsteuergesetz – KStG – definierte (abschließende) Katalog der Steuerbefreiungen keine vergleichbare Befreiung beinhaltet.

Im Übrigen sind die nachfolgenden Hinweise unter 1.3.3. und 1.3.4. für privat- bzw. erwerbswirtschaftliche Träger (ohne Steuerbegünstigung im Sinne des Gemeinnützigkeitsrechts) ausnahmsweise dann von Bedeutung, wenn eine Kooperation mit einem steuerbegünstigten Kooperationspartner erfolgt bzw. erfolgen soll. In diesen Fällen beschränkt nämlich der steuerliche Status des Kooperationspartners (wegen der von ihm zu beachtenden Restriktionen des Gemeinnützigkeitsrechts) häufig die konkret in Betracht kommenden Gestaltungsvarianten.

Nach § 3 Nr. 20 Buchst. b GewStG sind Krankenhäuser in privatrechtlicher Trägerschaft von der Gewerbesteuer befreit, wenn bei ihnen im Erhebungszeitraum die in § 67 Abs. 1 oder 2 AO bezeichneten Voraussetzungen erfüllt worden sind. Nach § 4 Nr. 6 GrStG ist von der Grundsteuer befreit der „Grundbesitz, der für die Zwecke eines Krankenhauses benutzt wird, wenn das Krankenhaus in dem Kalenderjahr, das dem Veranlagungszeitpunkt vorangeht, die Voraussetzungen des § 67 Abs. 1 oder 2 AO erfüllt hat“; vgl. hierzu die Erläuterungen unter 1.6.

§ 3 Nr. 20 Buchst. b GewStG enthält keine generelle Gewerbesteuerbefreiung für alle Leistungen eines privat- bzw. erwerbswirtschaftlichen Trägers, sondern begünstigt prinzipiell nur solche Tätigkeiten, die für den Krankenhausbetrieb dieses Trägers erforderlich sind; darüber hinausgehende Tätigkeiten, wozu viele Leistungen im Rahmen eines Kooperationsmodells rechnen dürften, führen bei privat- bzw. erwerbswirtschaftlichen Trägern zur Gewerbesteuerpflicht der daraus resultierenden Gewerbeerträge. Dies hat der BFH insbesondere in einem Urteil vom 22.06.2011 – I R 59/10, BFH/NV 2012, S. 61, zum Ausdruck gebracht.

Im Zusammenhang mit der angesprochenen Gewerbesteuerbefreiung des § 3 Nr. 20 Buchst. b GewStG ergeben sich bei Kooperationen häufig besondere Fragestellungen. Hierbei geht es beispielsweise um die Anwendbarkeit der Steuerbefreiung im Rahmen von sog. Betriebsaufspaltungen beim sog. Besitzunternehmen, wenn das sog. Betriebsunternehmen für „sein“ Krankenhaus diese Gewerbesteuerbefreiung beanspruchen kann.

Eine (gesetzlich nicht ausdrücklich geregelte) „Betriebsaufspaltung“ liegt vor, wenn ein Unternehmen – das sog. „Besitzunternehmen“ – eine wesentliche Betriebsgrundlage an eine gewerblich tätige Personen- oder Kapitalgesellschaft – das sog. „Betriebsunternehmen“ – zur Nutzung überlässt (sog. sachliche Verflechtung) und eine Person oder mehrere Personen zusammen (als Personengruppe) sowohl das Besitzunternehmen als auch das Betriebsunternehmen in dem Sinne beherrschen, dass sie in der Lage sind, in beiden Unternehmen einen einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillen durchzusetzen (sog. personelle Verflechtung). Wegen weiterer Einzelheiten ist auf die Hinweise in H 15.7 Abs. 4 bis 15.7 Abs. 6 der Einkommensteuer-Hinweise 2019 – EStH 2019 – sowie auf H 2.4 Abs. 3 der Gewerbesteuer-Hinweise 2016 – GewStH 2016 – zu verweisen.

Eine „Betriebsaufspaltung“ ist eine besondere Form von auch im Krankenhausbereich anzutreffenden Kooperationen, bei welchen der Eigentümer des Grundbesitzes, der für Krankenzwecke genutzt wird, mit dem Betreiber des Krankenhauses juristisch nicht identisch ist. Eine solche Betriebsaufspaltung (mit entsprechenden ertragsteuerlichen Konsequenzen) ist dabei grundsätzlich auch dann anzunehmen, wenn die Tätigkeit der Betriebsgesellschaft von der Gewerbesteuer befreit ist, z. B. weil die Betriebsgesellschaft ein Krankenhaus im Sinne des § 67 AO betreibt (vgl. zuletzt das BFH-Urteil vom 19.02.2019 – X R 42/16, BFH/NV 2019, S. 586).

Liegen die Voraussetzungen einer personellen und sachlichen Verflechtung vor, ist die Vermietung oder Verpachtung (durch das „Besitzunternehmen“ an das „Krankenhaus-Betriebsunternehmen“) keine Vermögensverwaltung (im Sinne des § 14 Satz 3 AO) mehr, sondern eine gewerbliche Vermietung oder Verpachtung; das Besitzunternehmen ist dann ertragsteuerlich als Gewerbebetrieb zu behandeln mit allen damit verknüpften ertragsteuerlichen und steuerbilanziellen Konsequenzen. Es unterliegt insbesondere mit seinen Gewinnen der Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer.

Nach früher herrschender Meinung war in diesen Fällen die Besitzgesellschaft – also der Verpachtungsbetrieb – auch nicht deshalb von der Gewerbesteuer befreit, weil die Betriebsgesellschaft wegen des Betriebs eines Krankenhauses die Voraussetzungen der Steuerbefreiung des § 3 Nr. 20 Buchst. b GewStG erfüllte. Diese Steuerbefreiung konnte vielmehr nur das Betriebsunternehmen (als Betreiber des Krankenhauses) beanspruchen, und auch nur dann, wenn „sein“ Krankenhaus im Erhebungszeitraum die Voraussetzungen des § 67 AO erfüllte.

Diese Rechtsprechung hat der Bundesfinanzhof mit Urteilen vom 29.03.2006 – X R 59/00, BStBl 2006 II S. 661, und vom 19.10.2006 – IV R 22/02, BFH/NV 2007, S. 149, aufgegeben. Seitdem erstreckt sich die Befreiung der Betriebskapitalgesellschaft von der Gewerbesteuer (nach § 3 Nr. 20 Buchst. c GewStG) bei einer Betriebsaufspaltung auch auf die Vermietungs- oder Verpachtungstätigkeit des Besitzpersonenernehmens.

Sofern eine Betriebsaufspaltung zwischen einer das Krankenhaus betreibenden Betriebsgesellschaft und einer das Eigentum an den wesentlichen Betriebsgrundlagen – regelmäßig dem Krankenhausgrundstück – haltenden Besitzgesellschaft vorliegt, kommt eine Gewerbesteuerbefreiung also – auch nach Auffassung der Finanzbehörden, vgl. H 3.20 „Merkmalserstreckung bei Betriebsaufspaltung“ GewStH 2016 - nicht nur für die Betriebsgesellschaft in Betracht, sondern auch für das Besitzunternehmen (den sog. Verpachtungsbetrieb).

Der BFH hat im Übrigen entschieden, dass sich die Befreiung einer Betriebskapitalgesellschaft von der Gewerbesteuer nach § 3 Nr. 20 Buchst. b GewStG bei einer Betriebsaufspaltung auch auf die Vermietungs- oder Verpachtungstätigkeit einer Besitzpersonengesellschaft in der Rechtsform einer GmbH & Co. KG, also einer gewerblich geprägten Personengesellschaft, erstreckt, weil die hier betroffene Gewerbesteuerbefreiung tätigkeitsbezogen und rechtsformneutral ist (BFH vom 20.08.2015 - IV R 26/13, BStBl 2016 II S. 408).

Der Vollständigkeit halber ist noch darauf hinzuweisen, dass die Grundsätze der Betriebsaufspaltung nicht anzuwenden sind, wenn sowohl das Betriebs- als auch das Besitzunternehmen steuerbegünstigt sind und die überlassenen wesentlichen Betriebsgrundlagen bei dem Betriebsunternehmen nicht in einem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb eingesetzt werden; vgl. hierzu Tz. 3 Sätze 7 und 8 des AEAO zu § 64 AO.

Über eine gewerbsteuerliche Organschaft kann im Übrigen – anders als mittels einer Betriebsaufspaltung – eine Gewerbesteuerbefreiung (im Rahmen einer entsprechenden Kooperation) nicht „weitgereicht“ werden; dies hat der BFH für eine GmbH, die ein Alten- und Pflegeheim betreibt, das gemäß § 3 Nr. 20 Buchst. c GewStG von der Gewerbesteuer befreit ist, mit Urteil vom 10.03.2010 – I R 41/09, BStBl 2011 II S. 181, entschieden.

Die „Altenhilfe-GmbH“ des Urteilsfalls war Organträgerin einer gewerbsteuerlichen Organschaft mit einer Tochter-GmbH, die im Auftrag der „Altenhilfe-GmbH“ Dienstleistungen in der Form der Zubereitung von Speisen und Reinigungsarbeiten für das Alten- und Pflegeheim ihrer Muttergesellschaft erbrachte. Zwar wird in diesem Fall der Gewerbeertrag dieser Organgesellschaft wegen der bestehenden gewerbsteuerlichen Organschaft der „Altenhilfe-GmbH“ als Organträgerin zugerechnet; dieser Gewerbeertrag ist bei der „Altenhilfe-GmbH“ aber nicht von der Gewerbesteuerbefreiung (für die Altenhilfeleistungen) umfasst.

Entsprechendes gilt für eine Körperschaft, die ein Krankenhaus betreibt und hierfür die Gewerbesteuerbefreiung des § 3 Nr. 20 Buchst. b GewStG in Anspruch nimmt („Krankenhaus-GmbH“) im Verhältnis zu einer „Dienstleistungs-Tochter-GmbH“, mit der eine gewerbsteuerliche Organschaft besteht.

Die Gewerbesteuerbefreiung einer Organgesellschaft, die ein Krankenhaus im Sinne des § 67 AO betreibt, erstreckt sich im Übrigen auch dann nicht auf eine andere Organgesellschaft desselben Organkreises, welche die Befreiungsvoraussetzungen ihrerseits nicht erfüllt (weil sie kein Krankenhaus im Sinne des § 67 AO betreibt), wenn deren Tätigkeiten sich gegenseitig ergänzen. Die tatbestandlichen Voraussetzungen einer gesetzlichen Steuerbefreiung müssen nämlich von der jeweiligen Organgesellschaft selbst erfüllt werden; vgl. H 3.20 „Organschaft“ GewStH 2016.

Für Körperschaftsteuerzwecke sind die vorstehenden Überlegungen ohne materielle Bedeutung. Das Körperschaftsteuerrecht kennt zwar auch Organschaftsgestaltungen; weil aber das „Krankenhaus-Betriebsunternehmen“ für „seinen“ Krankenhausbetrieb keine Körperschaftsteuerbefreiung beanspruchen kann, sind die vorstehenden Überlegungen zur gewerbsteuerlichen Organschaft bei der Körperschaft ohne Relevanz.

Der Vollständigkeit halber ist anzumerken, dass im Bereich der umsatzsteuerlichen Organschaft nach dem BFH-Urteil vom 22.05.2003 – V R 94/01, BStBl 2003 II S. 954, das für die gewerbsteuerliche Organschaft Ausgeführte materiell gleichermaßen gilt, auch wenn die gesetzlichen Voraussetzungen für eine gewerbsteuerliche und eine umsatzsteuerliche Organschaft nicht identisch sind (vgl. Abschn. 2.8 Abs. 3 Satz 1 Umsatzsteuer-Anwendungserlass – UStAE). Auf die umsatzsteuerliche Organschaft wird unter 5.a) noch näher eingegangen.

### **1.3.2. Grundsätzliche gemeinnützigkeitsrechtliche Überlegungen für öffentlich-rechtliche und frei-gemeinnützige Krankenhausträger bei Kooperationen bzw. Kooperationsvorhaben**

Für steuerbegünstigte Krankenhausträger ergibt sich demgegenüber bei jeder Form einer Kooperation die Notwendigkeit der Beachtung aller gemeinnützigkeitsrechtlichen Restriktionen hinsichtlich der Anforderungen an die Satzung und an die tatsächliche Geschäftsführung, wozu bei Kooperationen insbesondere – aber nicht abschließend – die Vorgaben der Gebote der Selbstlosigkeit (§ 55 AO) und Unmittelbarkeit (§ 57 AO) zählen. Hierauf ist unter 1.3.3. und 1.3.4. noch näher einzugehen.

Weiteres grundsätzliches Gebot des Gemeinnützigkeitsrechts ist die Ausschließlichkeit (§ 56 AO); deren Restriktionen sind bei den hier zu besprechenden Kooperationen allerdings zumeist weniger bedeutsam. Nach § 56 AO liegt Ausschließlichkeit vor, wenn eine steuerbegünstigte Körperschaft nur ihre steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke verfolgt. Vor diesem Hintergrund sollten Hinweise in Satzungen bzw. Gesellschaftsverträgen auf die „Verfolgung“ von Kooperationen möglichst vermieden werden. Denn Kooperationen – auch solche mit anderen steuerbegünstigten Trägern – setzen in der Regel nicht „unmittelbar“ die steuerbegünstigten Satzungszwecke des Krankenhausträgers um und verletzen damit u. U. die Vorgaben des § 57 AO. Im Übrigen dürfen Tätigkeiten, die nicht unmittelbar der Umsetzung der steuerbegünstigten Satzungszwecke dienen, „in der Gesamtschau“ nicht zum Selbstzweck werden und in diesem Sinne neben die Verfolgung des steuerbegünstigten Zwecks treten (so der AEAO zu § 56 AO, Tz. 1 Satz 2). Sie sind aus der Sicht des Gemeinnützigkeitsrechts nur dann unschädlich, wenn sie „um des steuerbegünstigten Zwecks willen“ erfolgen, indem sie z. B. der Beschaffung von Mitteln zur Erfüllung der steuerbegünstigten Aufgabe dienen“ (AEAO zu § 56 AO, Tz. 1 Satz 3).

Bei einem steuerbegünstigten Krankenhausträger dürfte die Gefahr, gegen dieses Erfordernis zu verstoßen, auch bei zahlreichen Kooperationen mit unterschiedlichen Kooperationspartnern angesichts der überragenden Bedeutung des eigenen Krankenhaus-Zweckbetriebs so gut wie ausgeschlossen sein, gleichgültig, woran diese „Bedeutung“ konkret zu messen ist (was durchaus nicht eindeutig geklärt ist).

### **1.3.3. Ausgewählte Restriktionen des Gebotes der Selbstlosigkeit für Kooperationen und Kooperationsvorhaben steuerbegünstigter Träger**

#### **• Praktische Umsetzungsprobleme des Grundsatzes der zeitnahen und satzungsmäßigen Mittelverwendung und des Vergünstigungsverbot**

Gemäß § 55 Abs. 1 Nr. 1 AO dürfen alle (Bar- und Sach-) Mittel einer steuerbegünstigten Körperschaft nur für die satzungsmäßigen Zwecke verwendet werden; gemäß § 55 Abs. 1 Nr. 3 AO darf keine Person durch Ausgaben, die dem Zweck der Körperschaft fremd sind, oder durch unverhältnismäßig hohe Vergütungen begünstigt werden (sog. Drittbegünstigungsverbot; vgl. hierzu aktuell BFH vom 12.03.2020 – V