

# Teil A

## Einführung in die Thematik

Besteuerungsfragen sind für Krankenhäuser bzw. Krankenhausträger von zentraler Bedeutung; die Anzahl der Entscheidungen der nationalen Finanzgerichte bzw. – insbesondere im Bereich der Umsatzsteuer – des Europäischen Gerichtshofs einerseits und der Schreiben, Erlasse und Verfügungen der Finanzbehörden andererseits ist kaum noch zu bewältigen. Hinzu kommen zahlreiche Veröffentlichungen in der Fachliteratur.<sup>1</sup>

Diese Situation macht die Einrichtung eines **Tax Compliance Management Systems** – »Tax CMS« – (als Instrument zur Minimierung systematischer Fehler) auch bei Krankenhäusern wichtiger denn je; denn dadurch wird den zuständigen Organen bzw. den handelnden Personen bei fehlerhaften Steuerrechtsanwendungen die Möglichkeit eröffnet, sich bei etwaigen steuerstraf- und ordnungswidrigkeitenrechtlichen Überprüfungen in größtmöglichem Umfang abzusichern.<sup>2</sup>

- 
- 1 Vgl. – als Monographien zur Krankenhausbesteuerung – zuletzt insbesondere **Klaßmann/Notz/Schmidbauer**, Die Besteuerung der Krankenhäuser und anderer humanmedizinischer Leistungserbringer – Mit Hinweisen zu krankenhausrrechtlichen und bilanziellen Fragestellungen, 5. Auflage 2017; **Augsten/Bartmuß/Rehbein/Maurer**, Besteuerung im Krankenhaus, 2. Auflage 2020; **Dörrfuß/Riedel/Zembrod**, Die Besteuerung von Krankenhäusern, 1. Auflage 2019
  - 2 Vgl. hierzu Tz. 2.6 Satz 6 des Anwendungserlasses zur AO – AEAO – zu § 153 AO: »Hat der Steuerpflichtige ein innerbetriebliches Kontrollsystem eingerichtet, das der Erfüllung der steuerlichen Pflichten dient, kann dies ggf. ein Indiz darstellen, das gegen das Vorliegen eines Vorsatzes oder der Leichtfertigkeit sprechen kann, jedoch befreit dies nicht von einer Prüfung des jeweiligen Einzelfalls.« Zu Einrichtung eines Tax CMS vgl. zuletzt auch **Röglin**, Einrichtung eines Tax Compliance Management Systems – Haftungsrisiken erkennen, bewerten und steuern, Das Krankenhaus 2020, S. 1110

Die Finanzverwaltung untersucht die wirtschaftlichen Aktivitäten von Krankenhäusern und ihren Trägern intensiver denn je, vor allem im Rahmen von steuerlichen Außenprüfungen (Betriebsprüfungen).<sup>3</sup>

Die große Bedeutung der steuerbegünstigten Träger wird auch durch die Regelungen der Betriebsprüfungsordnung (BpO)<sup>4</sup> deutlich. Dort ist eine Qualifikation als sog. Großbetrieb – und damit eine regelmäßige kontinuierliche Überprüfung (im Rahmen sog. Anschlussprüfungen) – für **»bedeutende steuerbegünstigte Körperschaften«** – und damit auch für steuerbegünstigte Krankenhäuser – vorgesehen. Solche Körperschaften werden schon bei **Einnahmen** – nicht Gewinnen – **von mehr als 6 Mio. Euro jährlich** angenommen.<sup>5</sup>

Alle Krankenhausträger haben sich vor diesem Hintergrund auf **regelmäßige steuerliche Außenprüfungen** einzustellen. Diese werden zunehmend nicht mehr nur allein von den örtlich zuständigen Finanzämtern für Groß- und Konzernprüfungen durchgeführt, sondern unter Beteiligung des Bundeszentralamtes für Steuern (BZSt).<sup>6</sup>

Prüfungsschwerpunkte bei Krankenhausbetriebsprüfungen sind derzeit insbesondere<sup>7</sup>

- die Umsetzung der Anforderungen des § 60 AO (und der hierzu in Anl. 1 zu § 60 AO vorgegebenen »Mustersatzung«) in der Satzung bzw. im Gesellschaftsvertrag des geprüften steuerbegünstigten Trägers,
- die Zuordnung der verschiedenen wirtschaftlichen Aktivitäten zu einem (steuerlich begünstigten) »Zweckbetrieb« (§§ 65 bis 68 AO), insbesondere zum Kran-

---

3 Vgl. hierzu schon **Buchna/Koopmann**, Die Prüfung gemeinnütziger Körperschaften – Aufzeichnungspflichten, Mittelverwendung und deren Überprüfung – Die steuerliche Betriebsprüfung 1998, S. 225 und S. 253 – unter III.3.: **»Typische steuerpflichtige Geschäftsbetriebe bei Krankenhäusern und Altenheimen«**; zu aktuellen finanzbehördlichen Hinweisen vgl. FM Sachsen-Anhalt vom 11.06.2020, Az.: 42 – S 0186 – 4 (»Wirtschaftliche Geschäftsbetriebe bei Krankenhäusern iSd § 67 AO«), DStR 2020, S. 1682, und FM Sachsen-Anhalt vom 12.06.2020, Az.: 42 – S 0184 – 9 (»Gemeinnützigkeitsrechtliche Behandlung der Arzneimittelabgabe durch Krankenhausaпotheken«), DStR 2020, S. 1681, sowie – bezogen auf die Umsatzsteuer – OFD Frankfurt vom 07.12.2017, Az.: S 7170 A – 92 – St 16 (»Mit dem Betrieb von Krankenhäusern und ähnlichen Einrichtungen eng verbundene Umsätze«), NWB DokID: CAAAG-70578 und OFD Karlsruhe vom 31.01.2017, Az.: S 7172, NWB DokID: NAAAG-39557 (»Mit dem Betrieb von Krankenhäusern und ähnlichen Einrichtungen eng verbundene Umsätze«)

4 Allgemeine Verwaltungsvorschrift für die Betriebsprüfung vom 15.03.2000, BStBl I S. 368, zuletzt geändert durch Art. 1 der Allgemeinen Verwaltungsvorschrift zur Änderung der Betriebsprüfungsordnung vom 20.07.2011, BStBl 2011 I, S. 710

5 Vgl. BMF zur Einordnung in Größenklassen gemäß § 3 BpO – Merkmale zum 01.01.2019 – vom 13.04.2018, Az.: IVA 4 – S 1450/17/10011, BStBl 2018 I S. 614; gemäß § 32 Abs. 4 BpO erfolgt die Einordnung von Betrieben als Groß-, Mittel-, Klein- oder Kleinstbetrieb nach bestimmten Einordnungsmerkmalen (§ 3 BpO) alle drei Jahre

6 Vgl. hierzu im Einzelnen die Regelungen der §§ 20 bis 24 BpO (»Mitwirkung des Bundes an Außenprüfungen der Landesfinanzbehörden«)

7 Die Aufzählung ist beispielhaft; fast jede Betriebsprüfung ist bezüglich der Prüfungsthemen für neue »Überraschungen« gut

kenhaus-Zweckbetrieb des § 67 AO,<sup>8</sup> zur steuerbegünstigten Vermögensverwaltung (§ 14 AO) oder zu einem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb (§ 64 AO),<sup>9</sup>

- die Umsetzung aller Vorgaben des Gemeinnützigkeitsrechts zur Selbstlosigkeit,<sup>10</sup> Ausschließlichkeit und Unmittelbarkeit<sup>11</sup> (§§ 55 bis 57 AO) im Rahmen der (laufenden) tatsächlichen Geschäftsführung,<sup>12</sup>
- die Beachtung der vorgeschriebenen umfangreichen Dokumentations- und Nachweispflichten vor allem des Steuerrechts<sup>13</sup> im Allgemeinen und des Gemeinnützigkeitsrechts im Besonderen<sup>14</sup> inkl. der dort vorgesehenen »Rechnung über die zeitnahe und satzungsgemäße Verwendung aller Mittel« (Mittelverwendungsrechnung i. S. d. AEAO zu § 55 AO, Nr. 29, Satz 3),<sup>15</sup> des Handelsrechts und des Umsatzsteuerrechts,<sup>16</sup>
- die Abgrenzung der gewerbsteuerbefreiten Leistungen eines Krankenhausträgers von dessen gewerbsteuerpflichtigen wirtschaftlichen Aktivitäten (§ 3 Nr. 6 und Nr. 20 GewStG),<sup>17</sup>

- 
- 8 Um den inhaltlichen Umfang des Krankenhaus-Zweckbetriebs i. S. d. § 67 AO wird derzeit finanzgerichtlich gerungen; auf die hierzu zuletzt ergangenen BFH-Urteile vom 31.07.2013, Az.: IR 82/12, BStBl 2015 II, S. 123, vom 18.10.2017, Az.: V R 46/16, BStBl 2018 II, S. 672, und vom 06.06.2019, Az.: V R 39/17, BStBl 2019 II, S. 651 wird an späterer Stelle noch im Detail einzugehen sein, gleichermaßen auf finanzgerichtlich noch nicht abschließend geklärte Sachverhalte
- 9 Vgl hierzu zuletzt BFH vom 26.06.2019, Az.: VR 70/17, BStBl 2019 II, S. 654, zur pauschalierten Gewinnermittlung gemäß § 64 Abs. 6 Nr. 1 AO mit 15 % der Einnahmen für die (als steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb anzusehenden) Vermietung von Standflächen bei Kongressen steuerbegünstigter Träger
- 10 Vgl. u. a. **Klaßmann**, Die zeitnahe und satzungsgemäße Mittelverwendung – ein zunehmend sensibles Thema bei gemeinnützigen Krankenhäusern, Der Krankenhaus-Justitiar 2/2019, S. 60
- 11 Zu den für die Praxis überaus bedeutsamen aktuellen Ergänzungen des § 57 AO durch das Jahressteuergesetz 2020 – JStG 2020 – vom 21.12.2020, BGBl 2020 I, S. 3096, vgl. insbesondere die Hinweise unter B. III. 4. und B. VII.
- 12 Auf aktuelle BFH-Entscheidungen zu diesen Vorschriften wird an späterer Stelle noch näher einzugehen sein, insbesondere auf die Urteile vom 22.08.2019, Az.: V R 67/16, BStBl 2020 II, S. 40, zur fehlenden Selbstlosigkeit einer zu steuerbegünstigten Finanzierungszwecken zwischengeschalteten gGmbH, und vom 12.03.2020, Az.: V R 5/17, BFH/NV 2020, S. 1117, zur fehlenden Selbstlosigkeit bei unverhältnismäßig hohen Geschäftsführervergütungen; ferner auf den BFH-Beschluss vom 04.03.2020, Az.: I B 57/18, BFH/NV 2020, S. 1236, zum gemeinnützigkeitsrechtlichen Ausschließlichkeitsgebot
- 13 Vgl. insbesondere § 146 AO (»Ordnungsvorschriften für die Buchführung und für Aufzeichnungen«)
- 14 Vgl. insbesondere § 63 Abs. 3 AO
- 15 In Nr. 1 Satz 1 des AEAO zu § 63 AO wird eine »Vermögensübersicht mit Nachweisen über die Bildung und Entwicklung der Rücklagen« gefordert; diese Vermögensübersicht ergänzt die Mittelverwendungsrechnung
- 16 Vgl. hierzu insbesondere § 22 UStG (»Aufzeichnungspflichten«)
- 17 Vgl. hierzu insbesondere BFH vom 22.06.2011, Az.: IR 59/10, BFH/NV 2012, S. 61: »§ 3 Nr. 20 Buchst. b GewStG enthält keine Steuerbefreiung von Gewerbebetrieben, sondern regelt die Steuerbefreiung einzelner gewerblicher Tätigkeiten. Die Steuerbefreiung nach dieser Vorschrift umfasst nicht die Erträge aus wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben i. S. d. § 64 AO.«

- die ertragsteuerlichen Konsequenzen bei Leistungsbeziehungen zwischen den gemeinnützigen und/oder gewerblichen Körperschaften eines Krankenhaus-Unternehmensverbundes (mit der etwaigen Konsequenz der Besteuerung sog. »verdeckter Gewinnausschüttungen« i. S. d. § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG),<sup>18</sup>
- die Anwendung der Umsatzsteuerbefreiung für »Krankenhausbehandlungen und ärztliche Heilbehandlungen sowie damit eng verbundene Umsätze« in konkreten Einzelfällen nach Maßgabe des deutschen Rechts (§ 4 Nr. 14 Buchst. b UStG) oder des EU-Rechts (Art. 132 Abs. 1 Buchst. b Mehrwertsteuersystem-Richtlinie – MwStSystemRL -),<sup>19</sup>
- die Beachtung der Vorgaben des § 13b UStG (»Leistungsempfänger als Steuerschuldner«; sog. Reverse-Charge-Verfahren),<sup>20</sup>
- die Anwendbarkeit des ermäßigten Umsatzsteuersatzes im Falle der Steuerpflicht, z. B. bei der Speisenversorgung<sup>21</sup> oder bei der Abgabe von Fertigarzneimitteln im ambulanten Bereich durch steuerbegünstigte Krankenhäuser,<sup>22</sup>
- die Beachtung aller Voraussetzungen für eine umsatzsteuerliche Organschaft,<sup>23</sup>
- die Ermittlung der abzugsfähigen Vorsteuer (§ 15 UStG)<sup>24</sup> bzw. der nach § 15a UStG gebotenen Vorsteuerberichtigungsbeträge.

Gerade im Hinblick auf – teilweise sehr zeitintensive und langwierige – Betriebsprüfungen<sup>25</sup> besteht bei vielen steuerbegünstigten Einrichtungen bzw. bei vielen Krankenhausträgern vor allem Unsicherheit darüber, wie man sich gegenüber den

---

18 Vgl. OFD NRW vom 18.01.2017, Az.: S 0174 – 2016/0006 – St 15 (»Dienstleistungen zwischen steuerbegünstigten Konzerngesellschaften«), NWB-DokID: QAAAG-37586, und **Klaßmann**, Dienstleistungen zwischen steuerbegünstigten Konzerngesellschaften eines Krankenhauskonzerns, Der Krankenhaus-Justitiar 3/2017, S. 93

19 Vgl. hierzu **Klaßmann**, Aktuelle Rechtsprechung des EuGH und des BFH zur »ständigen Baustelle« der Umsatzsteuerbefreiung für Krankenhausbehandlungen und den damit eng verbundenen Umsätzen, Der Krankenhaus-Justitiar 3/2019, S. 93 und 4/2019, S. 125

20 Vgl. **Klaßmann**, Die Bedeutung des Reverse-Charge-Verfahrens für Krankenhäuser – Anwendungsbeispiel »Lieferungen von Tablet-PCs«, Der Krankenhaus-Justitiar 4/2018, S. 125

21 Vgl. **Klaßmann**, Unterschiedliche Umsatzsteuersätze in der Speisenversorgung von Krankenhäusern – aktuelle Gestaltungsempfehlungen zur Minimierung der Steuerbelastung, Der Krankenhaus-Justitiar 1/2019, S. 29

22 Vgl. **Klaßmann**, Abgabe von patientenindividuell hergestellten Arzneimitteln und von Fertigarzneimitteln im ambulanten Bereich aus steuerlicher Sicht, Der Krankenhaus-Justitiar 1/2020, S. 29

23 Vgl. **Klaßmann**, Umsatzsteuerliche Organschaften in Krankenhaus-Unternehmensverbänden: Aktueller Rechtsstand und Ausblick auf mögliche Änderungen, Der Krankenhaus-Justitiar 2/2020, S. 61

24 Vgl. hierzu **Klaßmann**, Der Vorsteuerabzug: eine ständige »Baustelle«, Das Krankenhaus 2016, S. 214

25 Gemäß § 146 Abs. 6 AO hat die (zuständige) Finanzbehörde **im Rahmen einer Außenprüfung** das Recht, Einsicht in die gespeicherten Daten zu nehmen und das Datenverarbeitungssystem zur Prüfung dieser Unterlagen zu nutzen, wenn die in § 146 Abs. 1 AO genannten Unterlagen, insbesondere die Bücher und Aufzeichnungen, mit Hilfe eines Datenverarbeitungssystems erstellt worden sind, was bei Krankenhäusern der Regelfall ist

Finanzbehörden zweckmäßigerweise verhält bzw. wie man ihnen gegenüber die eigene Rechtsauffassung vertreten soll.<sup>26</sup>

Unklar ist insoweit bei Außenprüfungen im Krankenhausbereich häufig, ob bzw. in welchem Umfang im Rahmen einer Außenprüfung **Patientendaten** herauszugeben sind.

Das FG Baden-Württemberg hatte hierzu mit rechtskräftigem Urteil vom 16.11.2011<sup>27</sup> entschieden, dass eine Betriebsprüfungsanordnung, mit der gegenüber einem Krankenhaus die Herausgabe von Daten auf Datenträgern angeordnet wird, rechtmäßig sei, auch wenn die im Buchungssystem angegebenen Buchungstexte Patientennamen enthalten sollte. Es sei nämlich Aufgabe des Krankenhauses, seine Datenverarbeitung so zu organisieren, dass es sowohl seine öffentlich-rechtliche Verpflichtung gegenüber der Finanzbehörde erfüllt als auch seine Verschwiegenheitsverpflichtung gegenüber seinen Patienten wahren kann.

Der Bundesfinanzhof hat diese Auffassung zwischenzeitlich in zwei Urteilen vom 04.12.2014 relativiert<sup>28</sup>, in denen er klarstellt, dass es zum Schutz des Vertrauensverhältnisses (zwischen Arzt und Patient) – jedenfalls bei Überprüfung der Umsatzsteuerfreiheit von Heilbehandlungsleistungen – erforderlich ist, das für richterliche Überzeugungsbildung gebotene Regelbeweismaß auf eine »größtmögliche Wahrscheinlichkeit« zu verringern.<sup>29</sup> Der BFH gibt konsequenterweise eine Sachverhaltsaufklärung »auf der Grundlage anonymisierter Patientenunterlagen« vor.

Gerade wenn es um das »richtige« Verhalten während einer Betriebsprüfung und um die Vermittlung der eigenen Rechtsauffassung geht, ist eine **sorgfältige vorherige Vorbereitung**, sinnvollerweise zusammen mit dem steuerlichen Berater, unverzichtbar.<sup>30</sup> Denn Prüfungsfeststellungen führen häufig genug zu nicht unerheblichen Steuerbelastungen für die geprüften Jahre (ggf. zuzüglich Zinsen von 6 % jährlich)<sup>31</sup> bzw. – bei der Aberkennung der Gemeinnützigkeit z. B. wegen gravierender Verstöße gegen den Grundsatz der satzungsmäßigen Vermögensbindung – sogar rückwirkend für die letzten 10 Jahre.

Die **Aberkennung der Gemeinnützigkeit** war bisher allerdings eher – **noch** – die **Ausnahme**. Betriebsprüfer »begnügten« sich zumeist mit einem sog. steuerlichen Mehrergebnis für den Prüfungszeitraum. Tendenziell nimmt allerdings die

26 Vgl. dazu schon **Apitz**, Betriebsprüfungen bei gemeinnützigen Körperschaften, Die steuerliche Betriebsprüfung 2004, S. 89, S. 125 und S. 153

27 Az.: 4 K 4819/08, EFG 2012, S. 577; vgl. hierzu auch **Abts/Binger**, Im Rahmen einer Außenprüfung herauszugebende Patientendaten, Das Krankenhaus 2012, S. 246

28 Az.: VR 16/12, BFH/NV 2015, S. 645, und Az.: VR 33/12, BFH/NV 2015, S. 648; vgl. auch BMF vom 08.05.2017, Az.: III C 3 – S 7170/15/10004, BStBl 2017 I, S. 745, betr. die (umsatzsteuerliche) Anerkennung pseudonymisierter Meldungen nach § 65c Abs. 6 SGB V für Meldungen zur klinischen Krebsregistrierung

29 Zugleich hat der heilkundliche Leistungserbringer aber im gesteigerten Maß den ihn nach § 76 Abs. 1 S. 2 FGO treffenden Mitwirkungspflichten nachzukommen; dies erfordert detaillierte Angaben zu der mit dem jeweiligen Behandlungsfall verfolgten therapeutischen oder prophylaktischen Zielsetzung

30 Vgl. auch **Schulte/Thomsen**: Finanzämter prüfen schärfer – Neue steuerliche Rechtsprechung des EuGH erfordert steuerliche Risikoanalyse, Krankenhaus Umschau 2006, S. 282

31 Vgl. § 233a AO (»Verzinsung von Steuernachforderungen und Steuererstattungen«) i. V. m. § 238 AO (»Höhe und Berechnung der Zinsen«)

Bereitschaft der Betriebsprüfer, auch die Gemeinnützigkeit für einzelne Jahre des Prüfungszeitraumes abzuerkennen, erkennbar deutlich zu.<sup>32</sup>

Zunehmend stellen Betriebsprüfer z. B. fest, dass satzungsmäßige Defizite vorliegen. Der betroffene steuerbegünstigte Krankenhausträger wird hiervon häufig überrascht, nicht zuletzt auch deswegen, weil die festgestellten Defizite teilweise schon länger vorliegen, ohne dass sie bisher jemals problematisiert wurden.

Das Argument, diese (vermeintlichen) Defizite hätten doch schon z. B. im Rahmen einer früheren Außenprüfung auffallen müssen und dürften deswegen jetzt (im Rahmen einer Folgeprüfung) nicht zu Konsequenzen führen, hilft **nicht** weiter, weil der **Grundsatz der Abschnittbesteuerung**<sup>33</sup> dem Betriebsprüfer die Möglichkeit eröffnet, für jedes Kalenderjahr eine neue Beurteilung vorzunehmen.

Eine Körperschaft kann danach **nur dann** steuerbegünstigt sein, wenn sie in dem zu beurteilenden Veranlagungszeitraum **alle** Voraussetzungen für die Steuerbegünstigung erfüllt. Die spätere Erfüllung einer der (bisher fehlenden) Voraussetzungen für die Steuervergünstigung kann konsequenterweise **nicht** auf frühere, abgelaufene Veranlagungszeiträume zurückwirken.<sup>34</sup>

Ein häufig vorkommender Fall besteht z. B. in der Ausübung von steuerbegünstigten Tätigkeiten, die nicht in der Satzung verankert sind. Betreibt z. B. der Träger eines Krankenhauses ab einem bestimmten Zeitpunkt auch ein Medizinisches Versorgungszentrum (MVZ), sollte er vor der Aufnahme dieser zusätzlichen Tätigkeit (neben der schon in der Satzung verankerten Förderung des öffentlichen Gesundheitswesens) als weiteren gemeinnützigen Zweck die Förderung des Wohlfahrtswesens in seine Satzung aufzunehmen.<sup>35</sup> Wird die Satzung nicht ergänzt, ist das MVZ – zumindest – als steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb (§ 64 Abs. 1 AO) anzusehen. U. U. droht sogar der Verlust der Steuerbegünstigung wegen dieses tatsächlich ausgeübten, aber satzungsmäßig nicht vorgesehenen Wohlfahrtsbetriebs, z. B. bei länger andauernder Verlustsituation.<sup>36</sup>

---

32 Vgl. auch **Klaßmann**, Ist steuerliche Gemeinnützigkeit immer das anzustrebende Ziel, um der Allgemeinheit zu nutzen?, in: Berndt u. a. (Hrsg.): Zukunftsorientiertes Stiftungsmanagement, 2018, S. 93

33 Vgl. hierzu den Anwendungserlass (AEAO) zu § 51 AO, Nr. 3 Satz 1, und die ständige Rechtsprechung des BFH, vgl. zuletzt dessen Beschluss vom 18.12.2019, Az.: XI R 31/17, BFH/NV 2020, S. 565: »Im Übrigen entspricht es dem von der Rechtsprechung entwickelten Grundsatz der Abschnittbesteuerung, dass das Finanzamt ... in jedem Veranlagungs- bzw. Besteuerungszeitraum die einschlägigen Besteuerungsgrundlagen erneut zu prüfen und rechtlich zu würdigen hat; dies gilt grundsätzlich auch dann, wenn die Finanzbehörde über eine längere Zeitspanne eine rechtsirrig, für den Steuerpflichtigen günstige Auffassung vertreten hatte, es sei denn, sie hat eine entsprechende Behandlung in den Folgejahren zugesagt. Dabei ist die Finanzbehörde an eine bei einer früheren Veranlagung zugrunde gelegte Rechtsauffassung selbst dann nicht gebunden, wenn der Steuerpflichtige im Vertrauen darauf disponiert hat.«

34 AEAO zu § 51 AO, Nr. 3 Satz 2 und 3

35 Vgl. OFD Frankfurt vom 26.09.2006, Az.: S 0184 A – 11 – St 53 (»Medizinisches Versorgungszentrum nach § 95 SGB V als Einrichtung der Wohlfahrtspflege i. S. d. § 66 AO«), NWB DokID: RAAAC-17319, und Bayerisches Landesamt für Steuern vom 27.11.2006, Az.: S 0185 – 1 St 31 N (»Medizinische Versorgungszentren nach § 95 SGB V als Einrichtung der Wohlfahrtspflege i. S. d. § 66 AO«), NWB DokID: UAAAC-32397

36 AEAO zu § 55 AO, Nr. 3 Satz 1

Jede Satzung ist deshalb – losgelöst von »drohenden« oder angekündigten Betriebsprüfungen – **in regelmäßigen Intervallen** daraufhin zu überprüfen, ob sie mit den tatsächlichen Gegebenheiten noch (vollständig) in Übereinstimmung steht.<sup>37</sup>

Die für Krankenhäuser wesentlichen (aktuellen) Entscheidungen der maßgeblichen Gerichte, insbesondere des Europäischen Gerichtshofes sowie des Bundesfinanzhofes, werden im Rahmen dieser Veröffentlichung dargestellt und für die Praxis gewürdigt, auch und gerade im Hinblick auf ein sachgerechtes und zielgerichtetes Verhalten gegenüber den Finanzbehörden. Hierbei wird aber nicht nur auf diejenigen Urteile und Beschlüsse der Finanzgerichte zurückgegriffen, die unmittelbar für Krankenhäuser bzw. Krankenhausträger ergangen sind, sondern auch auf solche Entscheidungen, die (z. B.) steuerbegünstigte (gemeinnützige) Körperschaften ganz allgemein betreffen und damit auch gemeinnützige Krankenhausträger im Besonderen.

Die Thematik dieser Veröffentlichung ist dabei bewusst offen formuliert.

Es geht um »**aktuelle** steuerrechtliche Probleme von Krankenhäusern« (aller Trägerarten). Dies soll verdeutlichen, dass – ohne den Anspruch auf Vollständigkeit der Darstellung der Besteuerungsfragen für Krankenhäuser – bestimmte **Schwerpunkte** gesetzt werden.

Diskutiert werden nachfolgend Besteuerungsfragen sowohl von privaten steuerpflichtigen Krankenhäusern bzw. Krankenhausträgern als auch Besteuerungsfragen von freigemeinnützigen Krankenhausträgern bzw. von steuerbegünstigten Krankenhäusern in öffentlich-rechtlicher Trägerschaft.

Im Hinblick auf die freigemeinnützigen Krankenhausträger bzw. im Hinblick auf die steuerbegünstigten Krankenhäuser in öffentlich-rechtlicher Trägerschaft ist es zweckmäßig, **vor** der Diskussion einzelner konkreter Probleme bei einzelnen Steuerarten das steuerliche **Gemeinnützigkeitsrecht** anzusprechen, und zwar die Fragestellungen, die derzeit besonders umstritten und/oder besonders bedeutsam sind.<sup>38</sup> Dabei wird ein Schwerpunkt auf die Änderungen des Gemeinnützigkeitsrechts durch das Jahressteuergesetz 2020 – JStG 2020 – vom 21.12.2020<sup>39</sup> gelegt, soweit diese für Krankenhäuser und ihre Träger von Bedeutung sind oder sein können.

Diese Vorgehensweise, zunächst das Gemeinnützigkeitsrecht zu erörtern, ist deshalb sachgerecht, weil **einzelne Vorschriften** des steuerlichen Gemeinnützigkeitsrechts auch für solche Krankenhäuser bzw. Krankenhausträger eine Rolle spielen, die den Gemeinnützigkeitsstatus überhaupt nicht innehaben oder anstreben. Es ist z. B. auf die – im Gemeinnützigkeitsrecht angesiedelte – Regelung des § 67 AO zu verweisen, die den sog. »**Krankenhaus-Zweckbetrieb**« betrifft und die z. B. die Grundlage für die Gewerbesteuerbefreiung **privater** (erwerbswirtschaftlicher), nicht gemeinnütziger Krankenhäuser ist (§ 3 Nr. 20 Buchst. b GewStG).

37 **Klaßmann**, Gemeinnützigkeit auf dem Prüfstand, Wohlfahrt Intern 05/2008, S. 17

38 Unberücksichtigt bleiben Aspekte zur möglicherweise mangelnden Vereinbarkeit des deutschen steuerlichen Gemeinnützigkeitsrechts mit dem europäischen Recht

39 BGBl 2020 I, S. 3096; vgl. hierzu insbesondere die Erläuterungen unter B. VII. sowie **Klaßmann**, Wichtige steuerliche Änderungen für gemeinnützige Krankenhäuser durch das Jahressteuergesetz 2020, Der Krankenhaus-Justitiar 1/2021, S. 28

Im Anschluss an das steuerliche Gemeinnützigkeitsrecht sind **ertragsteuerliche** Fragestellungen für die drei verschiedenen Krankenhausträgergruppen zu diskutieren, also Aspekte der Einkommensteuer bzw. Körperschaftsteuer (ggf. nebst Solidaritätszuschlag) und der Gewerbesteuer.

Grundsätzlich ist hierzu festzustellen, dass häufig wechselseitige Beziehungen zwischen Gemeinnützigkeitsrecht einerseits und ertragsteuerlicher Behandlung andererseits bestehen.

Bei den steuerbegünstigten Trägern liegt im Rahmen der ertragsteuerlichen Diskussion das Schwergewicht auf der Darstellung der Vorgehensweise bei der **Beurteilung von** (zusätzlichen) **wirtschaftlichen Aktivitäten** (im Hinblick auf etwaige Körperschaftsteuer- und Gewerbesteuerpflichten) und – damit unmittelbar verbunden – auf der zutreffenden gemeinnützigkeitsrechtlichen Beurteilung konkreter (zusätzlicher) wirtschaftlicher Aktivitäten. Es ist beispielhaft zu verweisen auf die Überlassung von Personal und Sachmitteln an Chefärzte für deren Privatambulanzen, auf Kooperationen mit anderen stationären oder ambulanten Erbringern heilkundlicher Leistungen oder auf die Beköstigung von Patienten, Besuchern und Mitarbeitern.

Durch ein möglichst einfaches, aber gleichwohl umfassendes **Prüfungsschema** soll die zutreffende steuerliche Beurteilung einzelner (derzeit besonders bedeutsamer) zusätzlicher wirtschaftlicher Aktivitäten praktisch erleichtert werden.

Daneben geht es um steuerliche Überlegungen bei der **Ausgliederung** einzelner Aktivitäten im medizinischen oder nicht-medizinischen Bereich (**»Outsourcing«**) sowie um steuerliche Fragestellungen beim **Wechsel der Rechtsform** eines Krankenhausträgers, insbesondere bei der Überführung von Krankenhäusern in bisher kommunaler Trägerschaft in eine private Rechtsform, z. B. in eine (steuerbegünstigte) GmbH.

Anschließend werden – wiederum **ohne Anspruch auf Vollständigkeit** – die wesentlichen **umsatzsteuerlichen** Fragestellungen von Krankenhäusern bzw. Krankenhausträgern diskutiert.

Dabei spielt ganz zwangsläufig die Frage des Umfangs der **Steuerbefreiung** bzw. der Steuerpflicht bestimmter wirtschaftlicher Aktivitäten eines Krankenhausträgers eine zentrale Rolle, wie die Rechtsentwicklungen zur Abgabe von patientenindividuell hergestellten Arzneimitteln durch Krankenhausapotheken im ambulanten Bereich<sup>40</sup> bzw. zur – noch nicht abschließend geklärten – Abgabe von Fertigarzneimitteln im ambulanten Bereich eindrucksvoll belegen.<sup>41</sup>

Außerdem ist im Hinblick auf die Umsatzsteuerbefreiung auf mögliche Abweichungen zwischen den EU-rechtlichen Vorschriften (des Art. 132 Abs. 1 Buchst. b und Buchst. c Mehrwertsteuersystem-Richtlinie – MwStSystRL) und den nationalen

---

40 Vgl. BFH vom 24.09.2014, Az.: VR 19/11, BStBl 2016 II, S. 781

41 Vgl. insbesondere **Kissenkötter/Thoms-Meyer**, Empfehlung zur Preisgestaltung in Verträgen nach § 129a SGB V – Ist die Abgabe von Fertigarzneimitteln im Rahmen ambulanter Krankenhausbehandlungen (gemäß UStG) umsatzsteuerpflichtig?, *Das Krankenhaus* 2019, S. 214, und **Klaßmann**, Abgabe von patientenindividuell hergestellten Arzneimitteln und von Fertigarzneimitteln im ambulanten Bereich aus steuerlicher Sicht, *Der Krankenhaus-Justitiar* 1/2020, S. 29



deutschen Vorschriften (des § 4 Nr. 14 UStG) einzugehen sowie auf mögliche Gestaltungsspielräume, die sich wegen dieser Unterschiede eröffnen könnten.

Bei der Abgrenzung von umsatzsteuerpflichtigen und umsatzsteuerfreien Tatbeständen ist den (prinzipiell nur die Finanzbehörden bindenden) Regelungen des Bundesfinanzministeriums im sog. **Umsatzsteuer-Anwendungserlass** – UStAE – besondere Aufmerksamkeit zu widmen.<sup>42</sup> Dieser Anwendungserlass hat mit Wirkung zum 01.10.2010<sup>43</sup> die früher maßgeblichen Umsatzsteuer-Richtlinien (zuletzt in der Fassung der UStR 2008) abgelöst. Er wird fortlaufend »gepflegt« und unterliegt deshalb fortlaufenden Änderungen bzw. Aktualisierungen, auch im Bereich der hier relevanten Erläuterungen bzw. Vorgaben. Im Rahmen dieser Neuauflage wird auf den zum 31.12.2020 maßgeblichen Wortlaut abgestellt, soweit nicht im Einzelfall ausdrücklich auf eine frühere Fassung Bezug genommen wird.

Daneben ist – vor allem im Hinblick auf Gestaltungsmöglichkeiten – die sog. »**umsatzsteuerliche Organschaft**« (und die hierzu ergangene aktuelle Rechtsprechung) darzustellen.<sup>44</sup>

Dabei ist (aus aktuellem Anlass) auf die aktuell bestehenden Unsicherheiten bezüglich der unionsrechtskonformen Ausgestaltung des deutschen Organschaftsrechts bzw. auf die hierzu beim EuGH anhängigen Entscheidungsersuchen des BFH näher einzugehen.<sup>45</sup> Dabei spielt auch die grundsätzliche Frage, ob die vom deutschen Gesetzgeber (in § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG normierten) Eingliederungsvoraussetzungen EU-rechtlich überhaupt zulässig sind oder ob es nicht – dem Wortlaut von Art. 11 Abs. 1 MwStSystRL folgend – ausreicht, dass der Organträger und die Organgesellschaft(en) »durch gegenseitige finanzielle, wirtschaftliche und organisatorische Beziehungen eng miteinander verbunden sind«, eine zentrale Rolle.<sup>46</sup>

Hinsichtlich der konkreten Umsetzung der sog. nationalen »Eingliederungsvoraussetzungen« für eine wirksame umsatzsteuerliche Organschaft bestehen darüber hinaus augenblicklich vielfältige Zweifel aufgrund der Rechtsprechung des Bun-

---

42 UStAE vom 01.10.2010, Az.: IV D 3 – S 7015/10/10002, BStBl 2010 I S. 846, im Jahre 2020 zuletzt geändert durch BMF vom 23.12.2020, Az.: III C 3 – S 7279/19/10006:002, NWB-DokID: RAAAH-67515 (»Erweiterung der Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers – § 13b UStG – auf Telekommunikationsdienstleistungen«)

43 Vgl. Abschn. 29.2 Satz 1 UStAE

44 **Klaßmann**, Umsatzsteuerliche Organschaften in Krankenhaus-Unternehmensverbänden: Aktueller Rechtsstand und Ausblick auf mögliche Änderungen, Der Krankenhaus-Justitiar 2/2020, S. 61

45 Vgl. hierzu die an den EuGH gerichteten Vorabentscheidungsersuchen des XI. BFH-Senats vom 11.12.2019, Az.: XI R 16/18, Az. des EuGH: C-141/20, BFH/NV 2020, S. 598, und des V. BFH-Senats vom 07.05.2020, Az.: VR 40/19, Az. des EuGH: C-269/20, BFH/NV 2020, S. 839, außerdem das Vorabentscheidungsersuchen des FG Berlin-Brandenburg vom 21.11.2019, Az.: 5 K 5044/19, Az. des EuGH: C-868/19, EFG 2020, S. 305, sowie **Hinder/Broekmann**, Umsatzsteuerliche Organschaft – Das letzte Wort hat nun der EuGH, GmbHR 2020, S. 884

46 Vgl. EuGH vom 16.07.2015, Az.: C 108/14 und C-109/14 Beteiligungsgesellschaft Larentia + Minerva mbH & Co. KG und Marenave Schifffahrts AG, BStBl 2017 II, S. 604, sowie das dieser Entscheidung folgende Urteil des BFH vom 01.06.2016, Az.: XI R 17/11, BStBl 2017 II, S. 581

desfinanzhofes der vergangenen Jahre, welche die Finanzverwaltung in verschiedenen BMF-Schreiben zu klären versucht hat.<sup>47</sup>

Im Rahmen der Darstellung der Umsatzsteuersätze sind schließlich vor allem Überlegungen zur Anwendung des ermäßigten Steuersatzes durch steuerbegünstigte Krankenhausträger im Bereich ihres sog. Krankenhaus-Zweckbetriebs aufgenommen worden;<sup>48</sup> außerdem wurden die Erläuterungen zu unterschiedlichen Gestaltungen der Speisenversorgung erneut an die Rechtsprechung von EuGH und BFH angepasst.<sup>49</sup>

Die Darstellung wird – ohne Anspruch auf Vollständigkeit – abgerundet mit Hinweisen zu aktuellen Problemen (auch im Hinblick auf die Verfassungsmäßigkeit einzelner Bestimmungen)<sup>50</sup> im Bereich **anderer Steuerarten**, z. B. der Erbschaft- und Schenkungsteuer, der Grundsteuer, der Grunderwerbsteuer sowie – wenn auch ohne besonderes Kapitel – der Lohnsteuer.

Hinsichtlich des Erbschaftsteuer- und Schenkungsrechtes wird auf die Erbschaftsteuer-Richtlinien 2019 bzw. Erbschaftsteuer-Hinweise 2019 abgestellt, hinsichtlich der Körperschaftsteuer auf die Körperschaftsteuer-Richtlinien 2015 und die Einkommensteuer-Richtlinien 2012 nebst Einkommensteuer-Hinweisen 2019, für die Gewerbesteuer auf die Gewerbesteuer-Richtlinien 2009 nebst Gewerbesteuer-Hinweisen 2016 und schließlich für die Grundsteuer auf die Grundsteuer-Richtlinien 1978.

In diese Veröffentlichung sind weiterführende **Fundstellenhinweise** aufgenommen worden, um entsprechenden Wünschen der Leser so weit wie möglich – ohne die Lesbarkeit allzu sehr zu beeinträchtigen – Genüge zu tun.

In den Fußnoten wird bei einzelnen Problembereichen auf etwaige maßgebliche Urteile der Finanzgerichte bzw. auf Erlasse oder Verfügungen von Finanzbehörden – insbesondere des Bundesministeriums der Finanzen<sup>51</sup> – oder auf (aktuelle) Veröffentlichungen im steuerlichen Schrifttum hingewiesen, wobei die Nichtberücksichtigung von Meinungsäußerungen aus dem Fachschrifttum selbstverständlich keine Wertung darstellt.<sup>52</sup>

---

47 BMF vom 07.03.2013, Az.: IV D 2 – S 7105/11/10001, BStBl 2013 I, S. 333, vom 11.12.2013, Az.: IV D 2 – S 7105/11/10001, BStBl 2013 I, S. 1625 und vom 05.05.2014, Az.: IV D 2 – S 7105/11/10001 / IV D 2 – S 7105/13/10003, BStBl 2014 I, S. 820

48 Vgl. hierzu **Klaßmann**, Abgabe von patientenindividuell hergestellten Arzneimitteln und von Fertigarzneimitteln im ambulanten Bereich aus steuerlicher Sicht«, Der Krankenhaus-Justitiar 1/2020

49 Vgl. hierzu Abschn. 3.6 UStAE (»Abgrenzung von Lieferungen und sonstigen Leistungen bei der Abgabe von Speisen und Getränken«) und **Klaßmann**, Unterschiedliche Umsatzsteuersätze in der Speisenversorgung von Krankenhäusern – aktuelle Gestaltungsempfehlungen zur Minimierung der Steuerbelastung, Der Krankenhaus-Justitiar 1/2019, S. 29

50 Dies betrifft die Grunderwerbsteuer und die Erbschaft- und Schenkungsteuer sowie die insoweit maßgeblichen bewertungsrechtlichen Bestimmungen des BewG

51 Nach BMF vom 27.03.2012, Az.: IVA 2 – O 2000/11/10006, BStBl 2012 I, S. 370, sind BMF-Schreiben »Verwaltungsvorschriften, die die Vollzugsgleichheit im Bereich der vom Bund verwalteten, der von den Ländern verwalteten und der von den Ländern im Auftrag des Bundes verwalteten Steuern sicherstellen sollen.«

52 Soweit zitierte Verfügungen einzelner Finanzbehörden nicht in allgemein zugänglichen Fachzeitschriften abgedruckt worden sind, wird für diese Veröffentlichung grundsätzlich auf die NWB-Datenbank zurückgegriffen. Selbstverständlich sind die weitaus meisten Verfügungen auch in anderen Datenbanken verfügbar