

# **Controller – Infotage im Klinikum Konstanz**

## **Herausforderung Steuerrecht**

### **Neue Besteuerungsfelder der Finanzverwaltung**

**Sabine Werner  
Julius-Bührer-Straße 4  
78224 Singen  
Telefon: (07731) 997035  
Mobil: (0160) 93912035  
E-Mail:  
sabine.werner@de.ey.com**

# Übersicht zu den wesentlichen Steuerbefreiungen / Steuerbegünstigungen gemeinnütziger und gewerblicher Einrichtungen des Gesundheitswesens und der Pflege im Vergleich

## gemeinnützige Krankenhaus / Altenheim GmbH

**Körperschaftsteuer** **generelle Steuerbefreiung gem. § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG**  
für gemeinnützige GmbH (Krankenhaus / Altenheim)  
inklusive Vermögensverwaltung (Kapitaleinkünfte, Vermietungen, etc.)

**Ausnahme:**

wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb ist steuerpflichtig  
§ 23 Abs. 1 KStG Regelsteuersatz: 25 % ( zzgl. 5,5 % SolZ)

**Gewerbesteuer** **generelle Steuerbefreiung gem. § 3 Nr. 6 GewStG**  
für gemeinnützigen GmbH (Krankenhaus / Altenheim)  
inklusive Vermögensverwaltung (Kapitaleinkünfte, Vermietungen, etc.)

**Ausnahme:**

wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb ist steuerpflichtig  
Freibetrag: 3.900,00 € gem. § 11 Abs. 1 Nr. 2 GewStG  
Steuermesszahl 5 % x Hebesatz gem. § 11 Abs. 2 GewStG

## gewerbliche Krankenhaus / Altenheim GmbH

**generelle Steuerpflicht des des gesamten Gewinns der GmbH**  
auch für die Vermögensverwaltung

kein Freibetrag

§ 23 Abs. 1 KStG Regelsteuersatz: 25 % ( zzgl. 5,5 % SolZ)

**generelle Steuerbefreiung**  
> für Krankenhäuser gemäß § 3 Nr. 20 b GewStG  
> für Altenheime gemäß § 3 Nr. 20 c GewStG

**Ausnahme:**

andere als Krankenhausaktivitäten (Schulen etc.) sind steuerpflichtig  
kein Freibetrag  
Steuermesszahl 5 % x Hebesatz gem. § 11 Abs. 2 GewStG

**Vermögensverwaltung** ist steuerpflichtig

# Übersicht zu den wesentlichen Steuerbefreiungen / Steuerbegünstigungen gemeinnütziger und gewerblicher Einrichtungen des Gesundheitswesens und der Pflege im Vergleich

## gemeinnützige Krankenhaus / Altenheim GmbH

## gewerbliche Krankenhaus GmbH

### Umsatzsteuer

**generelle Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 16 UStG**  
für Krankenhaus- und Altenheimleistungen und nahe Umsätze  
= kein Vorsteuerabzug

für umsatzsteuerpflichtige Leistungen, die zum  
Zweckbetrieb oder zur Vermögensverwaltung  
gehören, gilt der **ermäßigte Steuersatz von 7 %**  
gem. § 12 Abs 2 Nr. 8 a UStG  
= Vorsteuerabzug

#### Ausnahme:

für umsatzsteuerpflichtige Leistungen im Rahmen eines  
wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes gilt der Regelsteuersatz  
von 16 % gem. § 12 Abs. 1 UStG, soweit nicht der  
ermäßigte Steuersatz gem. § 12 Abs. 2 Nr. 1-7 und 9 UStG  
aus anderen Gründen anzuwenden ist.  
= Vorsteuerabzug

**generelle Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 16 UStG**  
für Krankenhaus- und Altenheimleistungen und nahe Umsätze  
= kein Vorsteuerabzug

für umsatzsteuerpflichtige Leistungen gilt der  
**Regelsteuersatz von 16 %** gem. § 12 Abs. 1 UStG,  
soweit nicht der ermäßigte Steuersatz gem.  
§ 12 Abs. 2 Nr. 1-7 und 9 UStG anzuwenden ist.  
= Vorsteuerabzug

# Übersicht zu den wesentlichen Steuerbefreiungen / Steuerbegünstigungen gemeinnütziger und gewerblicher Einrichtungen des Gesundheitswesens und der Pflege im Vergleich

## gemeinnützige Krankenhaus / Altenheim GmbH

### Erbschaft-/ Schenkungsteuer

generelle Steuerbefreiung für Schenkungen/Spenden und Erbschaften gem. § 13 Abs. 1 Nr. 16 b ErbStG

**Ausnahme:**

Erbschaft/Schenkung kommt wirtschaftlichem Geschäftsbetrieb zugute, Steuerklasse III, Freibetrag 5.200,00 €  
Steuersatz 17 % - 50 %

### Grundsteuer

generelle Steuerbefreiung für gemeinnützige Krankenhaus / Altenheim GmbH gem. § 3 Abs. 1 Nr. 3 b GrStG

**Ausnahme:**

Grundstück/-teile werden zur Nutzung an nicht gemeinnützigen Einrichtung überlassen oder im Rahmen des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes genutzt.  
Einheitswert x 3,5 v.T. x Hebesatz

### Spenden

> sind ertragssteuerfreie Einnahmen im ideellen Bereich  
> beim Spender ertragsteuermindernd gem. § 10 b EStG, § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG und § 9 Nr. 5 GewStG

## gewerbliche Krankenhaus GmbH

keine Steuerbefreiung für Schenkungen/Spenden und Erbschaften  
Steuerklasse III, Freibetrag 5.200,00 €

Steuersatz 17 % - 50 %

generelle Steuerbefreiung für Grundstücke, die zu Krankenhauszwecken genutzt werden wenn das Krankenhaus die Voraussetzungen des § 67 AO erfüllt gem. § 4 Nr. 6 GrStG

**Ausnahme:**

Grundstück/-teile werden zur Nutzung überlassen oder zu anderen als Krankenhauszwecken genutzt.


Einheitswert x 3,5 v.T. x Hebesatz

keine Steuerbefreiung für Altenheimgrundstücke

> ertragsteuerpflichtig  
> beim Spender nicht abzugsfähig

## Was ist der Preis für die Steuerbefreiungen gemeinnütziger Einrichtungen (gemeinnützigkeitsrechtliche Vorgaben)?

- Notwendigkeit einer Satzung, eines Statuts, eines Gesellschaftsvertrags mit gemeinnützigem Inhalt
- Zeitnahe und unmittelbare Mittelverwendung für den „guten“ Zweck
- Begünstigungsverbot  
= keine Begünstigung von Gesellschaften, Trägern und Dritten
- Vermögensbindung  
= sämtliche Mittel sind auf Dauer zu „guten“ Zwecken zu verwenden
- Tatsächliche Geschäftsführung muss der Satzung und den §§ 51-68 der Abgabenordnung entsprechen

 Werden die o.g. Vorgaben nicht erfüllt, kommt es zur Aberkennung der Gemeinnützigkeit entweder für einzelne Jahre oder in schweren Fällen rückwirkend für die letzten 10 Jahre, was dann zu einer entsprechenden Steuerpflicht führt (i. d. R. Körperschaftsteuerpflicht)

# Die vier Sphären einer gemeinnützigen Einrichtung

**ideeller Bereich**

**Vermögensverwaltung**

**Zweckbetrieb**

**Wirtschaftlicher  
Geschäftsbetrieb**

# Die einzelnen Vermögensbereiche

## 1. Definition

### Ideeller Bereich

- Verwirklichung der Satzungszwecke

### Vermögensverwaltung § 14 AO

- Nutzung des Vermögens durch Dritte gegen Entgelt

### Wirtschaftliche Geschäftsbetriebe §§ 14, 64, 65 ff. AO

### Zweckbetrieb §§ 65 ff. AO

- Tätigkeit zur Einnahmeerzielung, mit der gleichzeitig die Satzungszwecke verwirklicht werden (die zur unmittelbaren Umsetzung der Zwecke notwendig sind)

### Steuerpflichtiger wirtschaftl. Geschäftsbetrieb

- Tätigkeit zur Einnahmeerzielung; die Überschüsse dienen („nur“) der Finanzierung der Satzungszwecke (-> mittelbare Umsetzung der Zwecke)

# Die einzelnen Vermögensbereiche

## 2. Beispiele

### Ideeller Bereich

- Mitgliederbeiträge
- Zuschüsse
- Spenden

### Vermögensverwaltung § 14 AO

- Zinseinnahmen
- Dividenden (sofern Beteiligung kein WB)
- Mieteinnahmen
- Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung von Werberechten
- Pachteinnahmen

### Zweckbetrieb §§ 65 ff. AO

- Krankenhausbetrieb  
§ 67 AO R 82 Abs. 1 und 2 EStR (§ 2 Nr. 1 KHG)
- Aus- und Fortbildung  
§§ 65, 68 Nr. 8 AO
- Forschung  
§ 68 Nr. 9 AO

### Steuerpflichtiger wirtschaftl. Geschäftsbetrieb § 64 AO

- z.B. "Nebentätigkeiten" der Krankenhäuser, Altenheime etc. wie etwa:
  - Zentralwäscherei
  - Apotheken
  - Cafeteria
  - Kiosk
  - Sonstiger Service für andere Krankenhäuser etc.

# Die einzelnen Vermögensbereiche

## 3. Ertragsteuern und Umsatzsteuer

Ideeller Bereich

Vermögensverwaltung  
§ 14 AO

Zweckbetrieb  
§§ 65 ff. AO

Steuerpflichtiger wirtschaftl. Geschäftsbetrieb  
§ 64 AO

Keine Körperschaft- und Gewerbesteuerpflicht

Insoweit  
Ertragsteuerpflicht

Keine  
Umsatzsteuer

Häufig stfr. nach § 4 UStG  
Stpfl. Umsätze = 7 v.H.

Grds. USt-Pflicht  
häufig stfr. nach § 4 UStG  
Stpfl. Umsätze = 7 v.H.

regelm. volle USt-Pflicht  
Stpfl. Umsätze = 16 v.H.

# Steuerpflichtige Geschäftsbetriebe bei Krankenhäusern

## Umsatzsteuerliche Beurteilung

Wirtschaftliche Tätigkeiten	Umsatzsteuer		Bemerkungen
= steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb §§ 14, 64 AO	USt-Befreiung	USt-Satz	
<b>Ärztliche Gutachten</b>	nein	16 v.H	Sofern nicht medizinische Betreuung oder Heilbehandlung (OFD Karlsruhe, Vfg. 25.3.2002)
<b>Personalgestellung</b> z.B. Pflegekräfte - an "freie" Ärzte - an angestellte Ärzte - an andere Einrichtungen (KH)	nein ja, A 100 UStR ja, A 100 UStR	16 v.H.	frei, wenn i. R. von Großgeräteüberlassung jedoch nur für med. Hilfspersonal jedoch nur für Ärzte u. med. Hilfspersonal
<b>Sachmittelüberlassung</b> - kurzfristige Vermietung, z.B. Fahrzeuge, Computer, Werkstattzubehör, medizinische Geräte	nein (Ausnahme siehe Nächste Seite)	16 v.H.	

# Steuerpflichtige Geschäftsbetriebe bei Krankenhäusern

Wirtschaftliche Tätigkeiten	Umsatzsteuer		Bemerkungen
	USt-Befreiung	USt-Satz	
= steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb §§ 14, 64 AO			
<b>Sachmittelüberlassung</b> - Großgeräteüberlassung mit Personalstellung an angestellte oder niedergelassene Ärzte, Belegärzte und KH	ja		Ertragsteuerpflicht siehe BFH-Urteil v. 6.4.05, I R 85 / 04
<b>Nutzungsentgelte von Chefärzten</b> - Chefärzte sind verpflichtet, für die Überlassung von Personal und Material einen Teil ihres Behandlungserlöses an das Krankenhaus abzuführen	in weiten Teilen weiterhin ust-frei		Wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb, siehe z. B. Verf. OFD Frankfurt am Main vom 18.10.04 – S O186A – St II 1.03
<b>Verwaltungsdienstleistungen</b> z.B. Gehaltsabrechnungen, Buchführungs-Abrechnungstätigkeiten, EDV-Leistungen	nein	16 v. H.	In Ausnahmefällen kann ggf. ein Zweckbetrieb nach § 68 Nr. 2 AO vorliegen, dann: USt-Satz = 7 v.H., § 12 Abs. 2 Nr. 8 UStG

# Steuerpflichtige Geschäftsbetriebe bei Krankenhäusern

Wirtschaftliche Tätigkeiten	Umsatzsteuer		Bemerkungen
= steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb §§ 14, 64 AO	USt-Befreiung	USt-Satz	
Überlassung von: Fernsehgeräten	nein neu ab 05		Wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb, sie z. B. Verf. OFD Frankfurt am Main vom 18.10.04 – S O186A – St II 1.03
Fernsprechanlagen	nein neu ab 05		Wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb, sie z. B. Verf. OFD Frankfurt am Main vom 18.10.04 – S O186A – St II 1.03
Cafeteria	nein	7 oder 16 v.H.	Häufig erfolgt eine Verpachtung der Cafeteria (= ertragsteuerfreie Vermögensverwaltung) Wenn nach § 9 UStG optiert wird: USt-Satz = 7 v.H., § 12 Abs. 2 Nr. 8 UStG
Speisenversorgung z.B. zur Versorgung der Mitarbeiter (neu ab 05), fremder Krankenhäuser, Altenheime, Schulen, Unternehmenskantinen, Partyservice	nein	16 v.H. (Restaurationsleistungen) 7 v.H. (ausser Haus)	In Ausnahmefällen kann ein Zweckbetrieb nach § 68 Nr. 2 AO vorliegen – dann: USt-Satz = 7 v.H., § 12 Abs. 2 Nr. 1 UStG „Selbstversorgerprivileg“

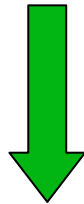
# Steuerpflichtige Geschäftsbetriebe bei Krankenhäusern

Wirtschaftliche Tätigkeiten	Umsatzsteuer		Bemerkungen
	USt-Befreiung	USt-Satz	
= steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb §§ 14, 64 AO			
<b>Krankenhauswäscherei</b> z.B. für andere Krankenhäuser und Altenheime oder sonstige Empfänger	nein	16 v.H.	In Ausnahmefällen kann ein Zweckbetrieb nach § 68 Nr. 2 AO vorliegen, dann: USt-Satz = 7 v.H., § 12 Abs. 2 Nr. 8 UStG
<b>Laborleistungen</b>	Ja, aber nur wenn mit Heilbehandlung von Menschen zusammenhängend		In Ausnahmefällen kann ein Zweckbetrieb nach § 68 Nr. 2 AO vorliegen – dann: 7 v.H. USt
<b>Krankenhausapotheke</b> mit der Lieferung an Einzelpersonen, Mitarbeiter oder andere Krankenhäuser und Altenheime, öffentl. Apotheken, Patienten zur Überbrückung, ambulante Patienten, Ambulanzen und Zentren, soweit nicht Innenumsatz	nein	16 v.H.	Medikamentenabgabe nur noch im Rahmen der stationären Behandlung ust-frei
<b>Schönheitsoperationen</b>	ja		med. Indikation / Notwendigkeit liegt vor (Kassen zahlen)
	nein	16 v. H.	Keine med. Indikation / Notwendigkeit (rein ästhetisch)

# Vorsteuerabzug

**steuerpflichtige  
Ausgangsleistungen**

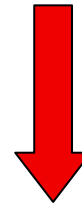
z. B. Mitarbeiterbeköstigung,  
Fremdumsätze Apotheke



**Vorsteuerabzug (ggf. anteilig)**

**steuerfreie  
Ausgangsleistungen**

z. B. nach § 4 Nr. 16 UStG  
oder nach § 4 Nr. 12 UStG



**grds. Ausschluss vom  
Vorsteuerabzug**