



ABC

**der ertrag- und umsatzsteuerlichen
Behandlung steuerbegünstigter
Krankenhäuser**

2. Auflage

Kanzlei Jürgen Mosig
Wirtschaftsprüfer Steuerberater
Arabellastr. 5/1, 81925 München
Tel.: 089 / 920086 – 0
Fax: 089 / 920086 – 20
eMail: mosig@mosig-wp.de
Internet: www.mosig-wp.de

Alle Rechte, insbesondere das Recht der Vervielfältigung und Verbreitung, bleiben vorbehalten.

Alle Angaben wurden sorgfältig zusammengetragen und geprüft. Durch Gesetzgebung, Rechtsprechung und entsprechende Verordnungen können sich zwangsläufig Änderungen ergeben. Für die Richtigkeit und Vollständigkeit des Inhalts dieser Broschüre kann keine Gewähr übernommen werden. Ein ausführliches Beratungsgespräch im Einzelfall muss deshalb vorbehalten bleiben.

Vorwort zur 2. Auflage

Obwohl erst im März 2006 die erste Auflage dieses Leitfadens herausgegeben wurde, haben wir uns bereits neun Monate später für eine erneute und erweiterte Auflage des „ABC der ertrag- und umsatzsteuerlichen Behandlung steuerbegünstigter Krankenhäuser“ entschieden. Zahlreiche Hinweise aus der Leserschaft der Erstauflage und die weiteren Aktivitäten der Finanzverwaltung waren Anlass hierfür.

Zahlreiche neue Rechtsprechung, Erlasse und Verfügungen seit der Erstauflage haben nicht unbedingt zu einer deutlich höheren Rechtssicherheit für die Krankenhäuser geführt. Gesetzesänderungen im Rahmen des § 67 der Abgabenordnung (AO) sowie des § 12 Abs. 2 Nr. 8 des Umsatzsteuergesetzes (UStG) können ebenfalls nicht als sehr glücklich bezeichnet werden.

Auch wenn sich die Rechtssicherheit für Krankenhäuser in den vergangenen Monaten kaum verbessert hat, würden wir uns freuen, wenn dieser Leitfaden einen kleinen Beitrag leisten kann, etwas „Licht in den Dschungel der Krankenhausbesteuerung“ zu bringen.

München, im Januar 2007

Jürgen Mosig, WP/StB
Tobias Bartl

Vorwort zur 1. Auflage

In Zeiten knapper Kassen hat seit einiger Zeit die Finanzverwaltung auch die Krankenhäuser als lohnendes Objekt entdeckt. Teilweise, wie im Umsatzsteuerrecht, auf der Grundlage von Urteilen des Europäischen Gerichtshofs (EuGH), aber teilweise eben auch durch eine geänderte Auffassung über den Inhalt des Begriffs Krankenhaus und in diesem Zusammenhang über den Inhalt des Zweckbetriebs im Sinne des § 67 der Abgabenordnung (AO). Dabei hat der Begriff des steuerbegünstigten Krankenhauses in steuerrechtlicher Hinsicht nicht mehr Schritt gehalten mit den veränderten gesundheitspolitischen Rahmenbedingungen, insbesondere im Hinblick auf die neuen, politisch gewollten Versorgungsformen. Seitens der Finanzverwaltung ist eine zunehmende Aufspaltung des einheitlichen Zweckbetriebs Krankenhaus in zahlreiche, steuerlich unterschiedlich relevante Einzeltatbestände zu erkennen. Dies schlägt sich nieder in einer zunehmenden Qualifikation einzelner Aktivitäten des Krankenhauses als steuerpflichtige wirtschaftliche Geschäftsbetriebe.

In umsatzsteuerlicher Hinsicht ist seitens der Finanzverwaltung eine verstärkte Tendenz erkennbar, Leistungen, die im Zusammenhang mit dem Betrieb eines Krankenhauses stehen, nicht mehr als eng verbundene Umsätze nach § 4 Nr. 16 UStG und damit als steuerfreie Umsätze zu behandeln, was in wesentlichen Bereichen zu einer großen finanziellen Belastung des Krankenhausbetriebs führen kann.

Erschwerend für Krankenhäuser kommt hinzu, dass ungeachtet der Vielzahl von steuerlichen Erlassen und OFD-Verfügungen der letzten Monate die tatsächliche Umsetzung durch die Veranlagungs-Finanzämter, aber auch durch die Betriebsprüfungsstellen, regional sehr unterschiedlich gehandhabt wird.

Dieser Leitfaden soll unseren Mandanten und Freunden für eine erste Orientierung dienen. Aufgrund der vielfältigen Einzelsachverhalte in einem Krankenhaus erhebt der Leitfaden aber keinen Anspruch auf Vollständigkeit. Ein Leitfaden kann auch nicht jeden spezifischen Sachverhalt umfassend behandeln. Er ersetzt daher auch nicht im Einzelfall ein ausführliches Beratungsgespräch.

München, im März 2006

Jürgen Mosig, WP/StB
Tobias Bartl

Inhaltsverzeichnis	Seite
A	
Allgemeine Krankenhausleistungen	7
Anlagevermögen (Verkauf)	7
Apotheke	8
Ästhetisch-plastische Chirurgie	10
Auftragsforschung	10
Automatenumsätze	11
B	
Beförderungsleistungen	12
Begleitpersonen	12
Beherbergung	13
Belegarztgebühren	14
Betriebsaufspaltung	14
Blockheizkraftwerk	15
Blutalkoholuntersuchungen	16
C	
Cafeteria	16
Chefarztgebühren – wahlärztliche Leistungen	17
Chefarztgebühren – Nebentätigkeiten	18
D	
Dermatologische Schönheitsoperationen	19
E	
Essenslieferungen	19
F	
Fernsehgeräteüberlassung	20

G

Gesundheitszentrum	21
Gewebebank	22
Großgeräteüberlassung	22
Gutachten	23

H

Hospiz	24
Hotelbetrieb	24

I

IGel-Leistungen	25
Integrierte Versorgung	25
Internetnutzung	26

K

Kiosk	26
Krankenpflegeschule	26
Kurzzeitpflege	27

L

Laborleistungen	27
Lieferung von Prothesen und orthopädischen Hilfsmitteln	27
Lieferung von Gegenständen der Arbeitstherapie	28
Lieferung zusätzlicher Getränke	28

M

Medikamentenlieferungen	29
Medizinisches Versorgungszentrum (MVZ)	29
Mobilfunkantenne	30

N

Notarztleistungen	30
Nutzungsentgelte der angestellten Ärzte	31

O

Öffentliche Zuweisungen und Zuschüsse	31
Orthopädische Werkstätte	31

P

Parkplätze und Parkhäuser	31
Personalgestellung	32
Physikalische Therapie	34

R

Raumüberlassung	34
Rettungsdienstleistungen	35

S

Sachmittelgestellung	35
Schönheitsoperationen	35
Selbstversorgungseinrichtung	36

T

Telefonüberlassung	36
--------------------	----

V

Vermietung	37
Verwaltungsdienstleistungen	38
Vorübergehende Aufnahme	38

W

Wäschereileistungen für andere Einrichtungen	38
Wahlärztliche Leistungen	39
Wahlleistung Unterkunft	39
Wellnesseinrichtungen	40

Z

Zellbank	41
Zentrale Beschaffungsstellen	41
Zweckbetrieb	42

Anlage

Prüfungsschema für die Beurteilung als steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb	44
--	----

Allgemeine Krankenhausleistungen

I. Ertragsteuerlicher Bereich

Die **Erlöse aus allgemeinen Krankenhausleistungen** werden grundsätzlich im Rahmen eines Zweckbetriebs im Sinne des § 67 AO (vgl. -> **Zweckbetrieb**) erzielt. Allgemeine Krankenhausleistungen sind dabei 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. Dazu rechnen insbesondere ärztliche Leistungen, Pflege und Versorgung, Maßnahmen zur Früherkennung von Krankheiten, die vom Krankenhaus veranlassten Leistungen Dritter und die aus medizinischen Gründen notwendige Mitaufnahme einer Begleitperson eines Patienten (vgl. § 2 KHEntgG; § 2 Abs. 2 BpflV).

II. Umsatzsteuerlicher Bereich

Die Erlöse aus allgemeinen Krankenhausleistungen sind grundsätzlich steuerfrei nach § 4 Nr. 16 UStG.

Anlagevermögen (Verkauf)

I. Ertragsteuerlicher Bereich

Bei dem Verkauf von Teilen des Anlagevermögens kommt es grundsätzlich auf den „Einsatzbereich“ der entsprechenden Wirtschaftsgüter an. Wurde das Anlagegut im Bereich Zweckbetrieb genutzt, stellt der Verkauf ein entsprechendes Hilfsgeschäft dar (sofern nicht planmäßig betrieben), ertragsteuerlich liegt somit weiter ein Zweckbetrieb vor (vgl. RFH vom 24.07.1937). Nach selbigem Schema verhält es sich in den anderen Bereichen. Wurde ein Anlagegut im Bereich Vermögensverwaltung genutzt, kann der Verkauf des entsprechenden Anlageguts ertragsteuerlich als Vermögensverwaltung angesehen werden; bei Nutzung eines Anlageguts im Bereich steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb führt der Verkauf ebenfalls zu einer steuerpflichtigen Leistung im Rahmen des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs.

II. Umsatzsteuerlicher Bereich

Aus umsatzsteuerlicher Sicht ist der Verkauf von Teilen des Anlagevermögens, welche im Bereich Zweckbetrieb genutzt wurden, grundsätzlich steuerfrei gem. § 4 Nr. 16 UStG i.V.m. A 100 Abs. 2 Nr. 6 UStR 2005 bzw. § 4 Nr. 28 UStG.

(Beachte: bei Veräußerung des gesamten beweglichen Anlagevermögens => keine eng verbundenen Umsätze i.S.d. § 4 Nr. 16 UStG, vgl. A 100 Abs. 3 Nr. 6 UStR 2005; es kann hier jedoch auch die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 28 in Betracht kommen, vgl. A 122 UStR 2005).

Der Verkauf von im Bereich Vermögensverwaltung genutzten Anlagegütern ist grundsätzlich steuerfrei gem. § 4 Nr. 28 UStG, sofern diese nicht steuerpflichtig vermietet sind (bei steuerpflichtiger Vermietung USt 7 %, §§ 9 und 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a UStG).

Die Umsätze aus dem Verkauf von Teilen des Anlagevermögens, welche im steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb genutzt wurden, sind dagegen i.d.R. steuerpflichtig (Regelsteuersatz 19 %¹).

Apotheke

I. Ertragsteuerlicher Bereich

Bei der ertragsteuerlichen Behandlung von Arzneimittellieferungen der Krankenhausapotheke eines steuerbegünstigten Krankenhauses ist grundsätzlich nach dem Empfänger der Lieferung zu unterscheiden (vgl. hierzu auch BayLfSt v. 20.02.2006, OFD Frankfurt/M. v. 09.08.2005).

Arzneimittellieferungen an **eigenes Personal**, an **andere Einzelpersonen** sowie an **andere Krankenhäuser** stellen keine Tätigkeit dar, die zu einem Zweckbetrieb führen, und zwar weder nach § 65 AO (grundsätzliche Regelung für Zweckbetriebe), noch nach § 66 AO (als Einrichtung der Wohlfahrtspflege), noch nach § 68 Nr. 2 b AO (als sog. -> **Selbstversorgungseinrichtung**), vgl. BFH vom 18.10.1990. Für die genannten Bereiche ist die Krankenhausapotheke wegen der Wettbewerbssituation zu gewerblichen Apotheken als steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb zu behandeln.

Arzneimittellieferungen der Krankenhausapotheke an **stationäre Patienten** sowie an **ambulant behandelte Patienten im Rahmen der allg. Krankenhausambulanz** (z.B. Notfallambulanz, ambulantes Operieren i.S.d. § 115 b SGB V) haben ertragsteuerlich einen Zweckbetrieb nach § 67 AO zur Folge.

Arzneimittellieferungen an **ambulant behandelte Patienten im Rahmen der Chefarztambulanz** führen nach Ansicht der Finanzverwaltung sowie der aktuellen Literaturmeinung zu einem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb (vgl. z.B. OFD Frankfurt/M. v. 18.10.2004, OFD München vom 12.04.2005 und gleich lautende weitere Ländererlasse). Gegebenenfalls ist hier aber auch das Vorliegen eines Zweckbetriebs denkbar (z.B. ambulante Anschlussheilbehandlung).

Bei der Lieferung von Medikamenten an **ehemals ambulant und stationär behandelte Patienten zur Überbrückung gegen Entgelt** geht die Finanzverwaltung ebenfalls von dem Vorliegen eines steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs aus. Diese Haltung wird in der aktuellen Fachliteratur durchaus kontrovers diskutiert. Bei der Ansicht, dass keine Konkurrenzsituation zu gewerblichen Apotheken besteht, wäre auch hier das Vorliegen eines Zweckbetriebs denkbar (Medikamentenabgabe als Nebenleistung).

¹ Regelsteuersatz ab 01.01.2007 19 %; bis 31.12.2006 16 %

II. Umsatzsteuerlicher Bereich

Bei Lieferung von Medikamenten an stationäre Patienten handelt es sich unstrittig um eng verbundene und damit steuerfreie Umsätze des Krankenhauses (A 100 Abs. 2 Nr. 1 UStR 2005; § 4 Nr. 16 UStG).

Unter Berücksichtigung der vorstehenden Grundsätze handelt es sich nach Ansicht der Finanzverwaltung bei den folgenden Sachverhalten dagegen um umsatzsteuerpflichtige Lieferungen, da insbesondere die Steuerbefreiungsvorschrift des § 4 Nr. 16 UStG keine Anwendung findet (vgl. A 100 Abs. 3 Nr. 2 bis 4 UStR 2005):

- Abgabe von Medikamenten an ehemals ambulante oder stationäre Patienten zur Überbrückung, wenn die Medikamente gegen gesondertes Entgelt abgegeben werden;
- Medikamentenlieferungen an Personen, die im Krankenhaus beschäftigt sind, gegen gesondertes Entgelt;
- entgeltliche Medikamentenlieferungen an andere Einrichtungen (z.B. im Gesundheitswesen: an ermächtigte Ambulanzen des Krankenhauses, an Polikliniken, Institutsambulanzen, an sozialpädiatrische Zentren, an ermächtigte Krankenhausärzte – soweit es sich in diesen Fällen nicht um nichtsteuerbare Innenumsätze des Trägers der jeweiligen Krankenhausapotheke handelt – und an öffentliche Apotheken);
- Abgabe von Medikamenten zur unmittelbaren Anwendung durch ermächtigte Krankenhausambulanzen an Patienten während der ambulanten Behandlung und durch Krankenhausapotheken an Patienten im Rahmen der ambulanten Behandlung im Krankenhaus, wenn das Krankenhaus hierzu ermächtigt bzw. vertraglich berechtigt ist.

Wie bereits zum ertragsteuerlichen Bereich ausgeführt, kann zumindest die Einordnung der Abgabe von Medikamenten an ehemals ambulante oder stationäre Patienten zur Überbrückung kontrovers diskutiert werden. Nach anderer Ansicht wird die Abgabe unter Umständen als eng verbundener Umsatz und damit als umsatzsteuerfrei nach § 4 Nr. 16 UStG gesehen.

Im Rahmen der Personal- und Sachmittelgestellung an angestellte (Chef-)Ärzte werden oftmals von diesen auch – bei der ambulanten Behandlung der eigenen Patienten – einzelne Medikamente der Krankenhausapotheke/des Krankenhauses in Anspruch genommen. Seitens der Finanzverwaltung ist bis jetzt noch nicht eindeutig geklärt worden, ob die Inanspruchnahme von geringen Mengen an Medikamenten (z.B. einzelne Tabletten aus einer Großpackung) noch als Nebenleistung zu der umsatzsteuerfreien Personal- und Sachmittelgestellung anzusehen ist, oder ob bereits die Inanspruchnahme von geringen Mengen an Medikamenten zu einer eigenständigen umsatzsteuerpflichtigen Lieferung führt. Demgegenüber ist die (zusätzlich abgerechnete) Lieferung von Medikamenten (z.B. eine ganze Packung von Tabletten zur Überbrückung) an angestellte (Chef-)Ärzte bzw. an deren Patienten zwingend als umsatzsteuerpflichtig zu sehen.

Ästhetisch-plastische Chirurgie

I. Ertragsteuerlicher Bereich

Soweit ästhetisch-plastische Leistungen der Chirurgie **medizinisch indiziert** sind, liegt grundsätzlich ein Zweckbetrieb vor. Dabei hängt es von den Umständen des Einzelfalls ab, ob diese Leistung der medizinischen Betreuung eines Menschen durch das Diagnostizieren und Behandeln von Krankheiten oder anderen Gesundheitsstörungen dient und somit ein therapeutisches Ziel im Vordergrund steht. Indiz hierfür kann die regelmäßige Übernahme der Kosten durch die Krankenversicherungen sein (vgl. OFD Düsseldorf v. 16.11.2005; BFH v. 15.07.2004).

Soweit ästhetisch-plastische Leistungen nicht medizinisch indiziert sind, liegt – im Umkehrschluss – regelmäßig ein steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb vor.

II. Umsatzsteuerlicher Bereich

Nach Rechtsprechung des BFH reicht es für die Umsatzsteuerfreiheit von Schönheitsoperationen nicht aus, dass die Operationen nur von einem Arzt ausgeführt werden können, vielmehr müssen sie der medizinischen Behandlung einer Krankheit oder einer anderen Gesundheitsstörung und damit dem Schutz der menschlichen Gesundheit dienen (vgl. BFH v. 15.07.2004). Nach Ansicht der Finanzverwaltung handelt es sich insbesondere bei folgenden Leistungen regelmäßig um steuerpflichtige Umsätze: Fettabsaugung, Lifting, Faltenbehandlung, Brustvergrößerung, Botox-Behandlung, Hautverjüngung, Lippenaufspritzen, Permanent-MakeUp, Enthaarung per Laser. Im Einzelfall sind steuerfreie Umsätze möglich, sofern die Heilung einer Gesundheitsstörung im Vordergrund steht, z.B. bei Beseitigung von Unfallfolgen oder nachgewiesener psychischer Krankheit (vgl. OFD Düsseldorf v. 16.11.2005).

Beachte: zur Frage der Steuerpflicht von ästhetisch-plastischen chirurgischen Leistungen und gegen die Entscheidung des BFH im o.a. Urteil v. 15.07.2004 ist zwischenzeitlich ein Verfahren beim Bundesverfassungsgericht anhängig (Az. 1 BvR 2241/04).

Auftragsforschung

I. Ertragsteuerlicher Bereich

Grundsätzlich sind Wissenschafts- und Forschungseinrichtungen, deren Träger sich überwiegend aus Zuwendungen der öffentlichen Hand oder Dritter oder aus der Vermögensverwaltung finanziert, einschließlich ihrer Auftragsforschung als Zweckbetrieb anzusehen (gem. § 68 Nr. 9 AO). Erfüllt die von Krankenhäusern durchgeführte Auftragsforschung die Voraussetzungen des § 68 Nr. 9 AO für die Annahme eines Zweckbetriebs („überwiegend öffentlich finanziert“) nicht, ist die gesamte Forschungstätigkeit ein steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb (vgl. auch OFD Frankfurt/M. v. 16.06.2005). Sofern die Vor-

schrift des § 68 Nr. 9 AO nicht anwendbar ist, käme lediglich eine Beurteilung der Auftragsforschungstätigkeit von Krankenhäusern nach den allgemeinen Regelungen des § 65 AO in Betracht. Hierbei sind aber die Grundsätze des BFH v. 30.11.1995 zu beachten. Danach liegt, falls sich die Auftragsforschung nicht von der Grundlagen- oder Eigenforschung abgrenzen lässt, insgesamt ein steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb vor, da sich Krankenhäuser in der Regel überwiegend – neben Zuwendungen der öffentlichen Hand/Dritter und Vermögensverwaltung – durch Einnahmen aus anderen Zweckbetrieben bzw. aus wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben finanzieren.

II. Umsatzsteuerlicher Bereich

Erfüllt die von steuerbegünstigten Krankenhäusern durchgeführte Auftragsforschung die Voraussetzungen eines Zweckbetriebs (s.o.), sind die entsprechenden Leistungen mit einem Steuersatz in Höhe von 7 % umsatzsteuerpflichtig (§ 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a UStG). Bei Vorliegen eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs ergeben sich steuerpflichtige Umsätze mit einem Steuersatz in Höhe von 19 %.

Automatenumsätze

I. Ertragsteuerlicher Bereich

Der Betrieb von eigenen Automaten (z.B. für Blumen, Getränke, Zigaretten, etc.) innerhalb des Krankenhauses durch den Krankenhausträger selbst ist stets ein steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb im Sinne des § 64 AO.

Die Vermietung des Rechts zur Aufstellung von Automaten an Dritte stellt dagegen nach derzeitiger Ansicht der Finanzverwaltung sowie des aktuellen Diskussionsstandes eine vermögensverwaltende Tätigkeit dar.

II. Umsatzsteuerlicher Bereich

Der Betrieb von eigenen Automaten im Rahmen eines steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs (s.o.) hat umsatzsteuerpflichtige Lieferungen mit dem Regelsteuersatz von 19 % zur Folge.

Die Vermietung des Rechts zur Aufstellung von Automaten an Dritte ist nach Ansicht der Finanzverwaltung sowie des aktuellen Diskussionsstandes in der Literatur von der Umsatzsteuer befreit (eng verbundene Umsätze gem. § 4 Nr. 16 UStG, OFD Koblenz vom 10.12.1997 bzw. steuerfreie Vermietungsumsätze gem. § 4 Nr. 12 UStG). (*Beachte hierzu auch die Rechtsprechung des EuGH im Urteil vom 12.06.2003 zur Vermietung des Rechts zur Aufstellung von Automaten an Dritte: unter bestimmten Umständen keine steuerfreie Grundstücksvermietung im Sinne von Art. 13 Teil B Buchst. b der 6. USt-RL*).

Beförderungsleistungen

I. Ertragsteuerlicher Bereich

Bei Krankentransporten in speziell dafür ausgestatteten Fahrzeugen handelt es sich grundsätzlich um einen Zweckbetrieb im Sinne des § 66 AO (vgl. BMF v. 10.09.2002).

Bei allen sonstigen Krankenfahrten sowie beim Fahrdienst für Not- und Bereitschaftsdienst handelt es sich dagegen um steuerpflichtige wirtschaftliche Geschäftsbetriebe (bei Krankenfahrten in nicht speziell ausgestatteten Fahrzeugen handelt es sich ertragsteuerlich um „bloße Personenbeförderung“, vgl. FinMin NRW 18.03.1983; zum Not- und Bereitschaftsdienst, vgl. OFD Frankfurt/M. v. 21.10.2002).

II. Umsatzsteuerlicher Bereich

Die Beförderung von kranken und verletzten Personen in speziell dafür ausgestatteten Fahrzeugen ist gem. § 4 Nr. 17 Buchst. b UStG von der Umsatzsteuer befreit (vgl. zur Beförderung von kranken und verletzten Personen auch A 102 UStR 2005). Ein Fahrzeug ist dann im Sinne des § 4 Nr. 17 Buchst. b UStG für die Beförderung von kranken und verletzten Personen besonders eingerichtet, wenn es im Zeitpunkt der Beförderung nach seiner gesamten Bauart und Ausstattung speziell für die Beförderung verletzter und kranker Personen bestimmt ist. Unerheblich ist, ob das Fahrzeug zum Zwecke einer anderweitigen Verwendung umgerüstet werden kann (vgl. BFH v. 12.08.2004). Bei Krankentransporten mit Fahrzeugen, die zum Zweck einer anderweitigen Verwendung umgerüstet werden können, sind die Voraussetzungen der Steuerbefreiung für jede einzelne Fahrt – z.B. mittels eines Fahrtenbuchs – nachzuweisen. Für Fahrzeuge, die nur teilweise besonders eingerichtet sind (z.B. Kombi-Fahrzeuge), kommt eine Steuerbefreiung nicht – auch nicht anteilig – in Betracht (vgl. BMF v. 22.03.2005 bzw. OFD Koblenz v. 02.08.2005).

Sonstige Krankenfahrten in nicht speziell ausgestatteten Fahrzeugen sowie der Fahrdienst für Not- und Bereitschaftsdienst unterliegen demnach der Umsatzsteuer mit einem Steuersatz in Höhe von 19 %.

Zur umsatzsteuerlichen Behandlung von Rettungsdienstleistungen vgl. auch Rundverfügung der OFD Frankfurt/M. v. 24.02.2006.

Begleitpersonen

Vergleiche -> [Beherbergung](#).

Beherbergung

I. Ertragsteuerlicher Bereich

Bei der Beherbergung von Begleitpersonen, soweit ärztlich verordnet und medizinisch notwendig, handelt es sich grundsätzlich um einen steuerbegünstigten Zweckbetrieb (vgl. OFD Hannover v. 21.10.1998). Die Beherbergung von Krankenpflegeschüler/-innen des Krankenhauses führt ertragsteuerlich ebenfalls zu einem steuerbegünstigten Zweckbetrieb.

Die kurzfristige Beherbergung von Besuchern, Gästen und Mitarbeitern hat dagegen einen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb zur Folge. Lediglich die langfristige Vermietung von ausschließlich Räumen an Mitarbeiter bzw. fremde Dritte kann ertragsteuerlich als Vermögensverwaltung angesehen werden.

II. Umsatzsteuerlicher Bereich

Die Beherbergung von Patienten und deren ärztlich verordnete Begleitpersonen kann nach Ansicht der Finanzverwaltung nach den Vorgaben der 6. EG-Richtlinie als ein eng mit dem Betrieb eines Krankenhauses verbundener Umsatz angesehen werden und damit unter die Steuerbefreiung des § 4 Nr. 16 UStG fallen. Voraussetzung für den Status als ärztlich verordnete Begleitperson ist, dass diese an der Versorgung der Patienten beteiligt ist und ihre Anwesenheit für die Behandlung oder den Behandlungserfolg medizinisch notwendig oder – z.B. bei Kindern bis zu 14 Jahren und bei Schwerbehinderten – medizinisch zweckmäßig ist, siehe auch R 82 EStR 2003 mit Verweisung auf R 82 Abs. 2 Nr. 2 EStR 1999 (vgl. OFD Hannover v. 15.06.2005). Die medizinische Notwendigkeit muss dabei durch eine Bestätigung des behandelnden Arztes – einweisender Arzt oder auch der aufnehmende Klinikarzt – nachgewiesen werden (vgl. auch BMF v. 09.11.1999; OFD Frankfurt/M. v. 18.03.2005).

Die kurzfristige Beherbergung von Besuchern, Gästen und Personal gehört nach Ansicht der Finanzverwaltung nicht zu den typischen Leistungen von Krankenhäusern ist daher umsatzsteuerpflichtig gem. § 4 Nr. 12 Abs. 2 UStG (vgl. auch OFD Hannover v. 15.06.2005, OFD Frankfurt/M. v. 18.03.2005). Der EuGH hat mit Urteil v. 01.12.2005 diese Auffassung grundsätzlich bestätigt (*„... die Zurverfügungstellung eines Telefons und die Vermietung von Fernsehgeräten an Krankenhauspatienten durch unter Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. b der 6. EG-RL fallende Personen sowie die Unterbringung und Verpflegung von Begleitpersonen dieser Patienten durch diese Personen stellen in der Regel keine mit der Krankenhausbehandlung und der ärztlichen Heilbehandlung eng verbundenen Umsätze i. S. dieser Vorschrift dar. Etwas anderes kann nur gelten, wenn diese Leistungen zur Erreichung der mit der Krankenhausbehandlung und der ärztlichen Heilbehandlung verfolgten therapeutischen Ziele unerlässlich sind und nicht im Wesentlichen dazu bestimmt sind, ihrem Erbringer zusätzliche Einnahmen durch die Erzielung von Umsätzen zu verschaffen, die in unmittelbarem Wettbewerb mit Umsätzen der Mehrwertsteuer unterliegender gewerblicher Unternehmen getätigt werden“*).

Die langfristige Vermietung (> als 6 Monate, § 9 AO) von ausschließlich Räumen (ohne weitere Leistungen) an Personal bzw. Fremde ist dagegen nach allgemeiner Ansicht von der Umsatzsteuer gem. § 4 Nr. 12 UStG befreit.

Bei der Beherbergung von Krankenpflegeschüler/-innen des Krankenhauses handelt es sich ebenfalls um umsatzsteuerfreie Leistungen gem. § 4 Nr. 23 UStG.

Belegarztgebühren

I. Ertragsteuerlicher Bereich

Mit der Personal- und Sachmittelgestellung an Belegärzte gegen Vorteilsausgleich bzw. Kostenerstattung begründet das Krankenhaus regelmäßig einen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb (vgl. u.a. BFH v. 06.04.2005, FG Köln v. 01.02.2005, OFD Düsseldorf v. 19.04.2005).

II. Umsatzsteuerlicher Bereich

Die Personalgestellung an Belegärzte kann zumindest nach Ansicht in der Finanzverwaltung zu steuerpflichtigen Umsätzen (Regelsteuersatz 19 %) führen. Nach aktuellem Diskussionsstand kann dies jedoch unter Umständen als zweifelhaft angesehen werden, da zu prüfen ist, ob es sich hier ggf. um eng verbundene und damit steuerfreie Umsätze gem. § 4 Nr. 16 UStG handeln kann (vgl. auch analog OFD Düsseldorf v. 19.04.2005 zur Personalgestellung an Arztpraxis/private Klinik; BMF v. 15.06.2006 zur Personalgestellung an Chefärzte).

Die Sachmittelgestellung an Belegärzte führt nach Ansicht der Finanzverwaltung grundsätzlich zu steuerpflichtigen Umsätzen, Regelsteuersatz 19 % (Ausnahme: im Zusammenhang mit der Überlassung von medizinischen Großgeräten grundsätzlich steuerfrei, vgl. A 100 Abs. 2 Nr. 4 und 5 UStR 2005).

Vergleiche auch -> [Personalgestellung](#) und -> [Sachmittelgestellung](#).

Betriebsaufspaltung

I. Ertragsteuerlicher Bereich

Für steuerbegünstigte Krankenhäuser können auch die Grundsätze einer sog. Betriebsaufspaltung von Bedeutung sein. Bei Vorliegen der Voraussetzungen (personelle und sachliche Verflechtung) hat die, sich äußerlich als reine Vermögensverwaltung darstellende Tätigkeit, über die Anwendung des Rechtsinstituts der Betriebsaufspaltung einen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb zur Folge.

Beteiligt sich das sog. Besitzunternehmen (hier: steuerbegünstigtes Krankenhaus bzw. Krankenhausträger) über das Betriebsunternehmen (Betriebs-GmbH) am allgemeinen wirtschaftlichen Geschäftsverkehr, ist es insoweit gewerblich tätig und hinsichtlich dieser Tätigkeit partiell steuerpflichtig. Dies ändert aber in der Regel nichts am Status der Gemeinnützigkeit des Besitzunternehmens insgesamt, soweit mit der Betriebsaufspaltung nicht eigenwirtschaftliche Zwecke verfolgt werden. Soweit das Betriebsunternehmen selbst gemeinnützige Zwecke verfolgt, hat das Vorliegen einer Betriebsaufspaltung gleichwohl nicht zur Folge, dass die Beteiligung des gemeinnützigen Besitzunternehmens an diesem gemeinnützigen Betriebsunternehmen als steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb zu beurteilen ist.

II. Umsatzsteuerlicher Bereich

Bei Vorliegen einer Betriebsaufspaltung ist regelmäßig eine **umsatzsteuerliche Organschaft** zwischen dem Besitzunternehmen (Krankenhaus bzw. Krankenhausträger) und dem Betriebsunternehmen (Betriebs-GmbH) gegeben, da die notwendige wirtschaftliche Eingliederung bei einer Betriebsaufspaltung zwangsläufig begründet wird.

Blockheizkraftwerk

I. Ertragsteuerlicher Bereich

Der Betrieb eines eigenen Blockheizkraftwerkes, welches das steuerbegünstigte Krankenhaus mit selbst erzeugter Energie versorgt, kann steuerbegünstigter Zweckbetrieb nach § 68 Nr. 2 Buchst. b AO sein. Voraussetzung hierbei ist, dass die Lieferungen und sonstigen Leistungen des Blockheizkraftwerkes an Außenstehende dem Wert nach 20 % der gesamten Lieferungen und sonstigen Leistungen (einschließlich der an die eigene Einrichtung bewirkten) nicht übersteigen (vgl. -> **Selbstversorgungseinrichtung**). Zu Außenstehenden gehört jeder Dritte, mit dem das Krankenhaus in Leistungsbeziehungen tritt (z.B. auch verbundene Unternehmen, andere Zweckbetriebe im Sinne von § 68 Nr. 2 AO, Angestellte etc., vgl. BFH vom 18.10.1990). Wird die 20 %-Grenze überschritten, liegt insgesamt kein Zweckbetrieb im Sinne des § 68 Nr. 2 Buchst. b AO, sondern ein steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb vor.

II. Umsatzsteuerlicher Bereich

Erfüllt der Betrieb eines eigenen Blockheizkraftwerkes die Voraussetzungen eines Zweckbetriebs (s.o.), sind die entsprechenden Lieferungen mit einem Steuersatz in Höhe von 7 % umsatzsteuerpflichtig (§ 12 Abs. 2 Nr. 8 a UStG). Bei Vorliegen eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs ergeben sich steuerpflichtige Umsätze mit dem Regelsteuersatz von 19 %.

Blutalkoholuntersuchungen

I. Ertragsteuerlicher Bereich

Blutalkoholuntersuchungen im Auftrag der Strafverfolgungsbehörden begründen regelmäßig einen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb im Sinne des § 64 AO (vgl. BFH v. 01.12.1977).

II. Umsatzsteuerlicher Bereich

Umsätze aus Blutalkoholuntersuchungen im Auftrag der Strafverfolgungsbehörden sind grundsätzlich umsatzsteuerpflichtig, Regelsteuersatz 19 % (vgl. A 98 Abs. 1 S. 3 UStR 2005; BMF v. 08.11.2001).

Cafeteria

I. Ertragsteuerlicher Bereich

Der Betrieb einer Cafeteria für Besucher- bzw. Patienten innerhalb des Krankenhauses durch den Krankenhaussträger selbst hat grundsätzlich einen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb im Sinne des § 64 AO zur Folge (vgl. auch BFH v. 18.10.1990).

Auch bei einer selbst betriebenen Cafeteria für das Personal geht die Finanzverwaltung vom Vorliegen eines steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs aus. Diese Ansicht ist zumindest diskussionswürdig. Ausnahmsweise könnte hier auch ein Zweckbetrieb im Sinne des § 68 Nr. 2 Buchst. b AO (vgl. -> **Selbstversorgungseinrichtung**) vorliegen, wenn der Betrieb einer Personalcafeteria unmittelbar der Aufrechterhaltung des Krankenhausbetriebs dienen würde (z.B. Rufbereitschaft).

II. Umsatzsteuerlicher Bereich

Die Lieferungen und sonstigen Leistungen einer selbst betriebenen Besucher- bzw. Patientencafeteria im Rahmen eines steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs (s.o.) sind grundsätzlich umsatzsteuerpflichtig, je nach Ware mit einem Steuersatz von 7 % oder 19 %.

Die Lieferungen und sonstigen Leistungen einer selbst betriebenen Cafeteria für das Personal gehören nach Ansicht der Finanzverwaltung ab 01.01.2005 nicht mehr zu den eng verbundenen Umsätzen eines Krankenhauses, da im Rahmen der Überarbeitung der Umsatzsteuer-Richtlinien 2005 der A 100 Abs. 2 UStR 2000 in wesentlichen Punkten geändert wurde. Danach wurde u.a. Nr. 5: „die Gewährung von Beherbergung, Beköstigung und sonstigen Naturalleistungen an das Personal“ des A 100 Abs. 2 UStR 2000 gestrichen. Die genannten Leistungen sind daher nach Ansicht der Finanzverwaltung voll umsatzsteuerpflichtig (vgl. z.B. OFD Düsseldorf v. 20.01.2005).

Diese Ansicht der Finanzverwaltung ist wiederum diskussionswürdig, da bei Vorliegen bestimmter Voraussetzungen (mittelbar mit dem Krankenhausbetrieb zusammenhängend und unerlässlich) nach a.A. eine Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 16 UStG in Frage kommen könnte.

Chefarztabgaben – wahlärztliche Leistungen

I. Ertragsteuerlicher Bereich

Steuerbegünstigte Krankenhäuser räumen im Regelfall im Rahmen des Anstellungsvertrages ihren Chefarzten das Recht ein, gegen Zahlung eines Nutzungsentgelts für die Inanspruchnahme von Personal und Inventar so genannte Wahlleistungen gegenüber stationär aufgenommenen Patienten des Krankenhauses zu erbringen und diese selbst zu liquidieren. Mit der Vergütung der Arbeitnehmertätigkeit und der Einräumung des Liquidationsrechts sind Überstunden sowie Mehr-, Samstags-, Sonntags-, Feiertags- und Nacharbeit jeder Art sowie Bereitschaftsdienst und Rufbereitschaft des Chefarztes abgegolten. Vertragspartner des Patienten ist auch für die Wahlleistungen das Krankenhaus. Die entgeltliche Personal- und Sachmittelgestellung des Krankenhauses an den Chefarzt zur Erbringung von Wahlleistungen gegenüber Krankenhauspatienten ist nach Ansicht der Finanzverwaltung dem Zweckbetrieb Krankenhaus i.S.d. § 67 AO zuzurechnen. Da der Vertrag über die gesondert berechenbaren ärztlichen Wahlleistungen ausschließlich zwischen dem Patienten und dem Krankenhaus zustande kommt und die Nutzungsentgelte, die der Chefarzt an das Krankenhaus zu zahlen hat, unmittelbaren Einfluss auf die Höhe des Budgets und der Pflegesätze haben, die das Krankenhaus bei den Kostenträgern für seine Leistungen geltend machen kann, geht die Finanzverwaltung derzeit noch davon aus, dass das Krankenhaus auch mit der Personal- und Sachmittelgestellung an den Chefarzt unmittelbar seine steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke (Förderung der öffentlichen Gesundheitspflege) verfolgt. Der Chefarzt ist in die Erfüllung des satzungsmäßigen Zwecks als Hilfsperson i.S.d. § 57 Abs.1. S. 2 AO eingeschaltet, indem er aufgrund der Dienstvereinbarung mit dem Krankenhaus einen konkreten Auftrag des Krankenhauses in Form von ärztlichen Wahlleistungen gegenüber dem Patienten erbringt. Dem Krankenhaus ist damit das Wirken der Hilfsperson wie eigenes Wirken zuzurechnen (vgl. u.a. OFD Düsseldorf v. 19.04.2005).

II. Umsatzsteuerlicher Bereich

Die Überlassung von Einrichtungen und die Gestellung von medizinischem Hilfspersonal an beim Krankenhaus angestellte Chefarzte für deren selbständige Tätigkeit im stationären Bereich gehört nach A 100 Abs. 2 Nr. 4 UStR 2005 zu den eng verbundenen Umsätzen und ist damit gem. § 4 Nr. 16 UStG von der Umsatzsteuer befreit.

Chefarztabgaben – Nebentätigkeiten

I. Ertragsteuerlicher Bereich

Neben dem Anstellungsvertrag und der Regelung der Liquidationsberechtigung im Hinblick auf die ärztlichen Wahlleistungen gegenüber Krankenhauspatienten ist ein weiterer Gegenstand der Vereinbarungen zwischen dem Krankenhaus und den Chefarzten in der Regel auch eine separate Regelung über so genannte „Nebentätigkeiten“. Danach haben Chefarzte die Möglichkeit, im Rahmen einer von ihnen betriebenen „Ambulanz“ im eigenen Namen und auf eigene Rechnung auch solche Patienten zu behandeln, die sich nicht in stationärer Behandlung des Krankenhauses befinden. Das Krankenhaus stellt den Chefarzten hierfür gegen Nutzungsentgelt ebenfalls Personal und Sachmittel zur Verfügung. Insoweit begründet die entgeltliche Personal- und Sachmittelgestellung an den Chefarzt nach Ansicht der Finanzverwaltung einen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb. Das Krankenhaus wird damit nicht mehr im Rahmen seines Zweckbetriebes i.S.d. § 67 AO tätig, weil es an einer unmittelbaren Förderung der steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke fehlt und das Krankenhaus im Übrigen auch nicht selbstlos die Allgemeinheit fördert.

Die Leistungen des Krankenhauses kommen nicht unmittelbar i.S.v. § 57 Abs. 1 S.1 AO den Krankenhauspatienten zugute, sondern ausschließlich den Chefarzten, die mit dem überlassenen Personal bzw. mit den überlassenen Sachmitteln ihre eigenwirtschaftlichen Zwecke verfolgen. Die ambulante Tätigkeit des Chefarztes kann nicht als Hilfstätigkeit angesehen werden, da keine ärztliche Leistung des Krankenhauses gegenüber den Krankenhauspatienten vorliegt, sondern der Chefarzt im eigenen Namen und für eigene Rechnung gegenüber den Patienten tätig wird. Ein anteiliger Abzug von Aufwendungen als Betriebsausgaben – soweit sie mit dem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb in Zusammenhang stehen – ist möglich, wenn eine Mitveranlassung durch den steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb besteht und ein objektiver Maßstab für die Aufteilung der Aufwendungen auf den ideellen Bereich einschließlich der Zweckbetriebe und den steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb besteht. Dabei sind die einzelnen Aufwendungen isoliert zu betrachten (AEAO Nr. 6 zu § 64 Abs. 1 AO). Anteilige Personalkosten für med. Hilfspersonal, Schreibdienst und Buchhaltung und auf der Grundlage des „Tarifs der Deutschen Krankenhausgesellschaft für die Abrechnung erbrachter Leistungen und für die Kostenerstattungen vom Arzt an das Krankenhaus“ (DKG-NT) ermittelte Sachkosten können bei der Gewinnermittlung als Betriebsausgaben berücksichtigt werden. Die Berücksichtigung des anteiligen Grundgehalts des Chefarztes selbst kommt nicht in Betracht, da die Nebentätigkeit außerhalb der vertraglichen Dienstverpflichtungen stattfindet (vgl. u.a. OFD Düsseldorf v. 19.04.2005; FinMin Schleswig-Holstein v. 06.07.2005).

II. Umsatzsteuerlicher Bereich

Nicht abschließend geklärt ist derzeit die umsatzsteuerliche Behandlung von Leistungen im Bereich der ambulanten Nebentätigkeit von Chefarzten im Rahmen eines steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäfts-

betriebs (s.o.). Nach aktuellem Diskussionsstand in der Literatur könnten die Leistungen durchaus unter A 100 Abs. 2 Nr. 4 UStR 2005 fallen und wären damit gem. § 4 Nr. 16 UStG von der Umsatzsteuer befreit (-> bezüglich der Auffassung der Deutschen Krankenhausgesellschaft ist insbesondere auf das Grundsatzpapier zur aktuellen steuerrechtlichen Bewertung von Krankenhausleistungen aus dem Jahr 2005 zu verweisen).

Dieser Ansicht scheint auch die Finanzverwaltung langsam zu folgen. Gemäß BMF-Schreiben vom 15.06.2006 stellt die entgeltliche Personal- und Sachmittelgestellung von Krankenhäusern an angestellte Chefärzte für das Betreiben einer eigenen Praxis im Krankenhaus grundsätzlich einen mit dem Betrieb eines Krankenhauses **eng verbundenen Umsatz** dar und ist somit unter den weiteren Voraussetzungen des § 4 Nr. 16 UStG **steuerfrei**.

Wegen der umsatzsteuerlichen Behandlung der Inanspruchnahme von (einzelnen) Medikamenten im Rahmen der Personal- und Sachmittelgestellung an angestellte Chefärzte wird auf die Ausführungen zu -> **Apotheke** verwiesen.

Dermatologische Schönheitsoperationen

Vergleiche -> **Ästhetisch plastische Chirurgie**.

Essenslieferungen

I. Ertragsteuerlicher Bereich

Bei Essenslieferungen an fremde Dritte handelt es sich regelmäßig um einen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb (vgl. BFH v. 18.10.1990).

Gegebenenfalls könnte bei bestimmten Voraussetzungen auch ein Zweckbetrieb im Sinne des § 68 Nr. 2 Buchst. b AO (vgl. -> **Selbstversorgungseinrichtung**) vorliegen.

Essenslieferungen im Rahmen eines Mahlzeitendienstes/Essen auf Rädern begründen dagegen stets einen Zweckbetrieb gem. § 68 Nr. 1 AO.

II. Umsatzsteuerlicher Bereich

Essenslieferungen an fremde Dritte im Rahmen eines steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs sind grundsätzlich umsatzsteuerpflichtig mit einem Steuersatz von 7 % (§ 12 Abs. 2 Nr. 1 UStG).

Werden (Zusatz-)Serviceleistungen, die über die Zubereitung und Portionierung von Speisen hinausgehen, erbracht, kann dies zu einer Beurteilung als sonstige, dem Regelsteuersatz von 19 % unterliegende Dienstleistung führen. Solche schädlichen Dienstleistungen sind z.B. die Ausgabe der Speisen, Beratung bei der Auswahl sowie Abräumen und Reinigen des benutzten Geschirrs. Soll sichergestellt werden, dass

für die Abgabe verzehrfertiger Speisen der ermäßigte Steuersatz Anwendung findet, müssen sich die Aufgaben auf die reine Lieferung der Speisen beschränken (vgl. BFH-Urteil v. 10.08.2006).

Essenslieferungen im Rahmen eines Mahlzeitendienstes/Essen auf Rädern sind, sofern die Voraussetzungen des § 4 Nr. 18 UStG erfüllt werden, steuerfrei; ansonsten steuerpflichtige Umsätze mit einem Steuersatz von 7 % (§ 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a UStG).

Fernsehgeräteüberlassung

I. Ertragsteuerlicher Bereich

Die meisten Krankenhäuser stellen den Patienten auf Wunsch gegen Entgelt Telefone und Fernsehgeräte gesondert zur Verfügung. Mit dieser Tätigkeit wird nach Ansicht der Finanzverwaltung grundsätzlich ein steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb begründet, wenn die Patienten diese Zusatzleistungen gesondert auswählen können und diese dann auch unmittelbar selber mit ihnen abgerechnet werden. Ein Zweckbetrieb liegt bei der vom Betrieb des Krankenhauses im Übrigen abzugrenzenden Tätigkeit nicht vor, weil die steuerbegünstigten Zwecke auch ohne Überlassung dieser Geräte erreicht werden können. Die Überlassung von Telefonen und Fernsehgeräten fällt auch nicht in den Bereich der ärztlichen oder pflegerischen Leistungen i.S.d. § 67 AO (vgl. z.B. FinMin NRW v. 09.03.2005, FinMIn Schleswig-Holstein v. 06.07.2005).

*Aus der Verfügung der OFD Rheinland v. 10.03.2006 könnte dagegen gefolgert werden, dass die Erlöse aus Leistungen an Patienten, die ein „Gesamtpaket“ Wahlleistung Unterkunft wählen, dessen **unselbständiger** Bestandteil die Fernsehgeräte- und Telefonüberlassung ist, nicht einem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb sondern dem Zweckbetrieb des Krankenhauses zuzuordnen sind.*

Die reine Vermietung des Rechts an Dritte stellt nach derzeitiger Ansicht der Finanzverwaltung sowie des aktuellen Diskussionsstandes eine vermögensverwaltende Tätigkeit dar (vgl. auch Ausführungen zu -> [Automatenumsätze](#)).

II. Umsatzsteuerlicher Bereich

Umsatzsteuerlich handelte es sich bis einschließlich 2004 um mit dem Betrieb eines Krankenhauses eng verbundene Umsätze i.S.d. § 4 Nr. 16 UStG. Die in A 100 Abs. 2 UStR 2000 enthaltene Aufzählung führte bislang unter Nr. 6 insoweit auch die Überlassung von Fernsprechanlagen (analog zu beurteilen: Fernsehgeräte) an Patienten auf. Diese Aussage ist in den UStR 2005 nicht mehr enthalten. Ab dem 01.01.2005 gilt demnach nach Ansicht der Finanzverwaltung für diese Leistungen der Krankenhäuser i.d.R. der Regelsteuersatz von 19 % (vgl. u.a. OFD Frankfurt/M. v. 18.03.2005, OFD Düsseldorf v. 19.04.2005). Diese Auffassung wurde vom EuGH mit Urteil v. 01.12.2005 grundsätzlich bestätigt (vgl. Ausführungen zum EuGH-Urteil v. 01.12.2005 unter -> [Beherbergung](#)).

*Aus der Verfügung der OFD Rheinland v. 10.03.2006 könnte dagegen gefolgert werden, dass die Erlöse aus Leistungen an Patienten, die ein „Gesamtpaket“ Wahlleistung Unterkunft wählen, dessen **unselbständiger** Bestandteil die Fernsehgeräte- und Telefonüberlassung ist, als eng mit dem Krankenhausbetrieb verbundene Umsätze nach § 4 Nr. 16 UStG steuerfrei sind. Da diese Argumentation aber im Grundsatz der Rechtsprechung des EuGH widerspricht, bleibt die tatsächliche Anwendung der Finanzverwaltung abzuwarten.*

Die reine Vermietung des Rechts zur Aufstellung von Fernsehgeräten an Dritte im Rahmen einer vermögensverwaltenden Tätigkeit würde dem ermäßigten Steuersatz von 7 % unterliegen (§ 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a UStG).

Gesundheitszentrum

I. Ertragsteuerlicher Bereich

Die Einordnung von therapeutischen Leistungen eines Krankenhauses außerhalb der stationären Behandlung wie z.B. physikalische Therapie wird in der aktuellen Literatur durchaus kontrovers diskutiert. Zum Einen wird der Standpunkt vertreten, es handelt sich hierbei um einen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb (keine Krankenhausleistung). Zum Anderen wird bei ambulanten Leistungen der physikalischen Therapie (z.B. Bäder- und Ergotherapie) ein Zweckbetrieb im Sinne des § 67 AO unterstellt.

Aufgrund dieser konträren Ansichten kommt es somit immer auf die Sachverhaltsgestaltung im Einzelfall an.

Bei dem Angebot von diversen Kursen in Zusammenhang mit Schwangerschaft, Gesundheit, Sport, Prävention etc. wäre gegebenenfalls – bei Vorliegen der Voraussetzungen – ein Zweckbetrieb nach § 66, § 67 a oder § 68. Nr. 8 AO denkbar (Beachte: ggf. Anpassung der Satzung erforderlich!).

II. Umsatzsteuerlicher Bereich

Die o.g. therapeutischen Leistungen können grundsätzlich steuerfrei gemäß § 4 Nr. 14 UStG sein, sofern sie nicht innerhalb eines Krankenhausbetriebs unter § 4 Nr. 16 UStG fallen.

Leistungen aus dem Angebot von diversen o.g. Kursen können unter Umständen nach § 4 Nr. 18 oder § 4 Nr. 22 a UStG von der Umsatzsteuer befreit sein.

Eine Umsatzsteuerbefreiung ist aber für jede Tätigkeit **gesondert** zu prüfen!

Gewebebank

I. Ertragsteuerlicher Bereich

Steuerbegünstigte Krankenhäuser können Zell- und Gewebebanken unterhalten, in denen Spendergewebe (z.B. Hornhäute, Herzklappen, Leberzellen, Gefäße etc.) gegen Entgelt u.a. entnommen, aufbereitet, konserviert und vermittelt werden. Die Aufbereitung hat in der Regel zum Ziel, das Gewebe nach der Präparation in seiner ursprünglichen Struktur und Funktion zu erhalten.

Nach einer Entscheidung der obersten Finanzbehörden des Bundes und der Länder kann die Tätigkeit einer Zell- und Gewebebank aufgrund des vermeidbaren Wettbewerbs zu steuerpflichtigen Betrieben nicht als steuerbegünstigter Zweckbetrieb i.S.d. § 65 AO beurteilt werden. Eine Einrichtung der Wohlfahrtspflege liegt nicht vor, weil eine Zell- und Gewebebank in der Regel keine wissenschaftlichen und diagnostischen Leistungen durchführt und sich nicht unmittelbar mit Patienten befasst. Eine Zell- und Gewebebank in der Rechtsform der GmbH kann daher regelmäßig nicht als steuerbegünstigte Körperschaft i.S.d. §§ 51 ff. AO anerkannt werden (vgl. OFD Frankfurt/M. v. 18.09.2006).

II. Umsatzsteuerlicher Bereich

Gemäß § 4 Nr. 17 Buchst. a UStG ist die Lieferung von menschlichen Organen und menschlichem Blut grundsätzlich umsatzsteuerfrei. Als steuerfrei kann dabei die Lieferung von menschlichen Organen jeder Art und in jedem Zustand, z.B. Herzen, Nieren, Lebern, Teilen menschlicher Organe sowie von geeigneten Substanzen menschlichen Ursprungs zu Transplantationen gesehen werden; nicht jedoch von künstlichen Geräten (z.B. Prothesen, Platten, Schläuche aus synthetischen Spinnstoffen etc.). Bei der Lieferung von menschlichem Blut kommt es auf die Umhüllung und auf den Zustand des Bluts (ohne oder mit Zusätzen, frisch, gefroren, getrocknet, gewaschen u. ä.) grundsätzlich nicht an. Das sind insbesondere Frischblutkonserven, Vollblutkonserven, Heparin-Blutkonserven, Konserven zellulärer Blutbestandteile sowie Serum- und Plasmakonserven. Nicht befreit sind die aus Mischungen von humanem Blutplasma hergestellten Plasmapräparate, insbesondere Faktoren-Präparate, Humanalbumin, Fibrinogen, Immunglobuline (vgl. A 101 UStR 2005).

Falls sich die Lieferung von Gewebe im Einzelfall nicht unter § 4 Nr. 17 Buchst. a UStG einordnen lässt, könnte sie entsprechend der Lieferung von Medikamenten (vgl. -> [Apotheke](#)) zu behandeln sein.

Großgeräteüberlassung

I. Ertragsteuerlicher Bereich

Nach aktueller Rechtsprechung des BFH stellt die entgeltliche (Mit-)Überlassung eines medizinischen Großgerätes und nichtärztlichen medizinisch-technischen Personals an eine ärztliche Gemeinschaftspraxis

durch ein Krankenhaus stets einen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb dar (vgl. BFH v. 06.04.2005).

Dies ist wiederum diskussionswürdig, da im Umkehrschluss aus o.g. BFH-Urteil die reine Nutzungsüberlassung eines Großgerätes ohne Nebenleistungen (wie z.B. Personal) eine vermögensverwaltende Tätigkeit begründen könnte.

II. Umsatzsteuerlicher Bereich

Die Nutzungsüberlassung von medizinisch-technischen Großgeräten (Linkskatheter-Messplätze, Computertomographie-Geräte, Kernspintomographie-Geräte, Positronen-Emissions-Computer-Tomographen, Linearbeschleuniger und Telecobalt-Geräte, Nierenlithotripter und Gallenlithotripter, Diagnostische Bio-Magnetismus-Anlagen) durch Krankenhäuser an andere Krankenhäuser und an niedergelassene Ärzte zur Mitbenutzung ist als eng mit dem Betrieb eines Krankenhauses verbundener Umsatz zu beurteilen und daher steuerfrei gem. § 4 Nr. 16 UStG. Die mit der Überlassung dieser Großgeräte einhergehende Gestellung von medizinischem Hilfspersonal ist als Nebenleistung zur Geräteüberlassung ebenfalls steuerfrei gem. A 100 Abs. 2 Nr. 5 UStR 2005 (vgl. OFD Frankfurt/M. v. 18.03.2005; BFH v. 25.01.2006).

Gutachten

I. Ertragsteuerlicher Bereich

Gutachten für andere Einrichtungen oder Ärzte begründen regelmäßig einen Zweckbetrieb, soweit sie medizinisch notwendig sind und ein therapeutisches Ziel im Vordergrund steht.

Soweit Gutachten nicht medizinisch-therapeutisch indiziert sind, handelt es sich bei ihrer Erstellung nach allgemeiner Ansicht um einen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb.

Zu prüfen wäre, ob hier gegebenenfalls auch – bei den entsprechenden Voraussetzungen – ein Zweckbetrieb im Sinne des § 68 Nr. 2 Buchst. b AO (vgl. -> **Selbstversorgungseinrichtung**) vorliegen könnte.

II. Umsatzsteuerlicher Bereich

Soweit bei ärztlichen Gutachten ein therapeutisches Ziel im Vordergrund steht, handelt es sich bei ihrer Abgabe gegen Entgelt im Grundsatz um eng verbundene und damit steuerfreie Umsätze gem. § 4 Nr. 16 UStG, vgl. A 100 Abs. 2 Nr. 8 UStR 2005.

Die Erstellung medizinisch-therapeutisch nicht notwendiger Gutachten ist dagegen grundsätzlich umsatzsteuerpflichtig, Regelsteuersatz 19 % (vgl. BMF v. 13.02.2001 und 08.11.2001, OFD Hannover v. 27.01.2003). Die gutachterlichen Leistungen sind nicht nur steuerpflichtig, wenn sie von selbständigen Ärzten erbracht werden, sondern auch dann, wenn Leistender ein Krankenhaus oder eine andere in § 4 Nr. 16 UStG bezeichnete Einrichtung ist. Die Abgabe von ärztlichen Gutachten gegen Entgelt fallen daher

nicht mehr unter die Steuerbefreiungsvorschrift des § 4 Nr. 16 UStG, wenn eine vergleichbare Leistung nicht nach § 4 Nr. 14 UStG steuerfrei ist (vgl. OFD Karlsruhe v. 11.04.2006).

Bezüglich der einzelnen, von der Finanzverwaltung als steuerpflichtig beurteilten Gutachtenarten, wird u. a. auf die Aufzählung im BMF Schreiben vom 08.11.2001 sowie auf die Verfügung der OFD Karlsruhe v. 11.04.2006 verwiesen.

Hospiz

I. Ertragsteuerlicher Bereich

Bei der vorübergehenden Aufnahme pflegebedürftiger Personen handelt es sich regelmäßig um einen Zweckbetrieb i.S.d. § 68 Nr. 1 Buchst. a AO.

II. Umsatzsteuerlicher Bereich

Die Umsätze aus der vorübergehenden Aufnahme pflegebedürftiger Personen in einem Hospiz sind gem. §§ 4 Nr. 16 Buchst. e bzw. 4 Nr. 18 UStG von der Umsatzsteuer befreit.

Hotelbetrieb

I. Ertragsteuerlicher Bereich

Bei einem Hotelbetrieb eines steuerbegünstigten Krankenhauses handelt es sich regelmäßig um einen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb (abgrenzbarer Teilbetrieb), vgl. OFD Hannover v. 14.07.1998 (siehe hierzu auch die Ausführungen unter -> [Beherbergung](#)).

II. Umsatzsteuerlicher Bereich

Die Umsätze aus einem Hotelbetrieb eines Krankenhauses im Rahmen eines steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs sind umsatzsteuerpflichtig, Regelsteuersatz 19 % (vgl. hierzu ebenfalls die Ausführungen unter -> [Beherbergung](#)).

IGel-Leistungen

I. Ertragsteuerlicher Bereich

Soweit bei den IGel-Leistungen (individuelle Gesundheitsleistungen) eines Krankenhauses ein therapeutisches Ziel im Vordergrund steht, handelt es sich regelmäßig um einen Zweckbetrieb i.S.d. § 67 AO.

Steht kein therapeutisches Ziel im Vordergrund, führt dies zum Vorliegen eines steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs.

II. Umsatzsteuerlicher Bereich

Sofern bei den Leistungen ein therapeutisches Ziel im Vordergrund steht, sind sie grundsätzlich umsatzsteuerfrei gem. § 4 Nr. 16 a und b UStG.

Steht kein therapeutisches Ziel im Vordergrund, handelt es sich um steuerpflichtige Umsätze, Regelsteuersatz 19 %.

Integrierte Versorgung

Die integrierte Versorgung wurde mit der Einführung der §§ 140 a bis 140 h SGB V durch das Gesetz zur Reform der gesetzlichen Krankenversicherung erstmals ab dem Kalenderjahr 2000 explizit möglich. Die Regelungen der §§ 140 a bis 140 h SGB V zielen in erster Linie auf die verbesserte Zusammenarbeit zwischen „verschiedenen Leistungssektoren“ ab, d. h. Hausärzten, Fachärzten und Krankenhäusern, sowie nichtärztlichen Leistungserbringern (vertikale Vernetzung). Der Gesetzgeber hat mit der Änderung der §§ 140 a bis 140 d SGB V durch das GKV-Modernisierungsgesetz mit Wirkung ab dem 01.01.2004 auch eine interdisziplinär fachübergreifende Versorgung (horizontale Vernetzung) ermöglicht. Neu ist auch die Möglichkeit der Teilnahme einzelner Vertragsärzte, Krankenhausapotheken, Medizinischer Versorgungszentren (§ 95 SGB V) sowie sog. Managementgesellschaften (Träger, die nicht selbst Versorger sind, sondern eine Versorgung durch dazu berechnigte Leistungserbringer anbieten, vgl. § 140 b Abs. 1 Nr. 4 SGB V) an der integrierten Versorgung. Kassenärztliche Vereinigungen scheiden hingegen ab dem 01.01.2004 als Vertragspartner aus. Die Voraussetzungen für das Leistungsangebot und die Inanspruchnahme werden durch den Abschluss von individuell gestalteten Verträgen zwischen den Leistungserbringern (z.B. Ärzte, Krankenhäuser) und den Kostenträgern (gesetzliche Krankenkassen) geregelt.

Für steuerbegünstigte Krankenhäuser, die sich als Leistungserbringer an der integrierten Versorgung beteiligen wollen, könnte nach der derzeitigen Rechtslage die Gefahr bestehen, dass diese nicht mehr die Zweckbetriebsvoraussetzungen des § 67 AO erfüllen (vgl. -> **Zweckbetrieb**) und damit auch nicht mehr die Voraussetzung für die Umsatzsteuerbefreiung nach § 4 Nr. 16 Buchst. b UStG.

Vergleiche auch -> **Medizinisches Versorgungszentrum (MVZ)**.

Internetnutzung

Die Zurverfügungstellung eines Internetzugangs gegen Entgelt müsste analog zu den ertrag- und umsatzsteuerlichen Ausführungen zur -> **Fernsehgeräteüberlassung** und -> **Telefonüberlassung** zu behandeln sein.

Kiosk

I. Ertragsteuerlicher Bereich

Der Betrieb eines Kiosk innerhalb des Krankenhauses durch den Krankenhausträger selbst ist ein steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb im Sinne des § 64 AO (er entspricht wirtschaftlich dem Betrieb einer -> **Cafeteria** für Besucher/Patienten). Auch der bloße Kleinverkauf von Ansichtskarten, Dias, Postern etc. ändert an dieser Tatsache nichts (vgl. Buchna, Gemeinnützigkeit im Steuerrecht, 2003, S. 228).

Die Vermietung bzw. Verpachtung eines Kiosk an Dritte stellt dagegen nach Ansicht der Finanzverwaltung sowie des aktuellen Diskussionsstandes eine vermögensverwaltende Tätigkeit dar.

II. Umsatzsteuerlicher Bereich

Der Betrieb eines eigenen Kiosk im Rahmen eines steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs (s.o.) hat regelmäßig umsatzsteuerpflichtige Lieferungen zur Folge.

Die Vermietung bzw. Verpachtung eines Kiosk (ohne Einrichtung) an Dritte ist grundsätzlich von der Umsatzsteuer befreit (steuerfreie Vermietungsumsätze gem. § 4 Nr. 12 UStG).

Krankenpflegeschule

I. Ertragsteuerlicher Bereich

Bei einer Krankenpflegeschule handelt es sich regelmäßig um einen Zweckbetrieb gem. § 68 Nr. 5 und 8 AO.

II. Umsatzsteuerlicher Bereich

Die Leistungen einer Krankenpflegeschule sind grundsätzlich gem. § 4 Nr. 21 UStG von der Umsatzsteuer befreit. Gegebenenfalls können hier auch nicht steuerbare Leistungen vorliegen.

Kurzzeitpflege

Vergleiche -> [Hospiz](#).

Laborleistungen

I. Ertragsteuerlicher Bereich

Laborleistungen für Patienten des Krankenhauses sind regelmäßig Teil des Zweckbetriebs Krankenhaus i.S.d. § 67 AO.

Die Erbringung von Laborleistungen für niedergelassene Ärzte oder andere Einrichtungen begründet dagegen grundsätzlich einen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb.

Soweit die Laborleistungen für Dritte medizinisch-therapeutisch indiziert sind, wäre in Einzelfällen – bei Vorliegen der Voraussetzungen – auch ein Zweckbetrieb nach § 68 Nr. 2 Buchst. b AO (vgl. -> [Selbstversorgungseinrichtung](#)) denkbar.

II. Umsatzsteuerlicher Bereich

Die Laborleistungen für Patienten des Krankenhauses erfolgen im Rahmen der innerbetrieblichen Leistungsverrechnung und sind somit nicht steuerbar.

Laborleistungen für Dritte (Ärzte oder andere Einrichtungen) sind umsatzsteuerfrei gem. § 4 Nr. 16 Buchst. c UStG („Einrichtung ärztlicher Befunderhebung“), wenn ein **therapeutisches Ziel** im Vordergrund steht und die Leistungen im Einzelfall unter ärztlicher Aufsicht erbracht worden sind (vgl. A 98 UStR 2005). Steht kein therapeutisches Ziel im Vordergrund (z.B. bei -> [Blutalkoholuntersuchungen](#)), sind Laborleistungen an Dritte stets umsatzsteuerpflichtig (vgl. auch BMF v. 08.11.2001, OFD Karlsruhe v. 11.04.2006).

Laborleistungen im Zusammenhang mit Schönheitsoperationen führen in der Regel ebenfalls zu steuerpflichtigen Umsätzen (vgl. -> [Ästhetisch plastische Chirurgie](#)).

Lieferung von Prothesen und orthopädischen Hilfsmitteln

I. Ertragsteuerlicher Bereich

Bei der Lieferung von Körperersatzstücken und orthopädischen Hilfsmitteln handelt es sich grundsätzlich um einen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb.

Zu prüfen ist, ob die Lieferungen und Leistungen selbst betriebener orthopädischer Werkstätten, die (vorrangig) der Selbstversorgung des Krankenhauses dienen, als Zweckbetrieb gem. § 68 Nr. 2 Buchst. b AO

beurteilt werden können, falls die 20 %-Grenze durch „Außenumsätze“ nicht überschritten wird (vgl. -> **Selbstversorgungseinrichtung**).

II. Umsatzsteuerlicher Bereich

Soweit die Lieferungen von Körperersatzstücken und orthopädischen Hilfsmitteln in unmittelbarem Zusammenhang mit der Krankenhausbehandlung stehen handelt es sich um steuerfreie Lieferungen gem. § 4 Nr. 16 UStG.

Ansonsten umsatzsteuerpflichtige Lieferungen, Steuersatz 19 % bzw. i.d.R. ermäßigter Steuersatz von 7 % bei Gegenständen, die in Anlage 2 zu § 12 UStG aufgeführt sind (vgl. lfd. Nr. 52: z.B. Prothesen, künstliche Gelenke, best. orthop. Apparate etc.).

Bei Vorliegen eines möglichen Zweckbetriebs (s.o.) würde gem. § 12 Abs. 2 Nr. 8 UStG stets der ermäßigte Steuersatz von 7 % gelten.

Lieferung von Gegenständen der Arbeitstherapie

I. Ertragsteuerlicher Bereich

Bei der Lieferung von Gegenständen, die im Wege der Arbeitstherapie eines steuerbegünstigten Krankenhauses hergestellt worden sind, handelt es sich regelmäßig um einen Zweckbetrieb (ZB eigener Art nach § 65 AO, Verkauf im eigenen Namen und für eigene Rechnung bzw. § 68 Nr. 3 Buchst. b AO).

II. Umsatzsteuerlicher Bereich

Die Lieferung von Gegenständen, die im Wege der Arbeitstherapie hergestellt worden sind, gehört nach A 100 Abs. 2 Nr. 7 UStR 2005 zu den eng verbundenen Umsätzen eines steuerbegünstigten Krankenhauses, soweit kein nennenswerter Wettbewerb zu gewerblichen Unternehmen besteht. Sie sind somit grundsätzlich steuerfrei gem. § 4 Nr. 16 UStG.

Lieferung zusätzlicher Getränke

I. Ertragsteuerlicher Bereich

Bei der Lieferung zusätzlicher Getränke an Patienten über das medizinisch notwendige Maß hinaus handelt es sich regelmäßig um einen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb.

II. Umsatzsteuerlicher Bereich

Die Lieferung zusätzlicher Getränke ist – wenn nicht unerlässlich für die Behandlung – umsatzsteuerpflichtig, Regelsteuersatz 19 %.

Medikamentenlieferungen

Vergleiche -> [Apotheke](#).

Medizinisches Versorgungszentrum (MVZ)

I. Ertragsteuerlicher Bereich

Auf der Grundlage von § 95 SGB V werden von im System der gesetzlichen Krankenversicherung tätigen Leistungserbringern, insbesondere Krankenhäusern, Medizinische Versorgungszentren (MVZ) gegründet. Hierbei handelt es sich um Einrichtungen der ambulanten Versorgung, die mit Hilfe angestellter Ärzte oder freiberuflicher Vertragsärzte ambulante medizinische Leistungen erbringen.

Nach einer Entscheidung der obersten Finanzbehörden des Bundes und der Länder können die MVZ bei Vorliegen der übrigen Voraussetzungen für die Gemeinnützigkeit Zweckbetriebe nach § 66 AO sein. Voraussetzung hierfür ist, dass mindestens zwei Drittel der Leistungen hilfsbedürftigen Personen i.S.d. § 53 AO zugute kommen. Eine Beurteilung als Zweckbetrieb nach §§ 65, 67 AO kommt hingegen nicht in Betracht (vgl. OFD Frankfurt/M. v. 26.09.2006).

II. Umsatzsteuerlicher Bereich

Nach Ansicht der Finanzverwaltung erbringt ein medizinisches Versorgungszentrum i.S.d. § 95 SGB V **rechtsformunabhängig** steuerfreie ärztliche Leistungen i.S.d. § 4 Nr. 14 UStG. Die an einem medizinischen Versorgungszentrum ggf. selbständig tätigen Ärzte erbringen ebenfalls steuerfreie Leistungen i.S.d. § 4 Nr. 14 UStG, auch wenn der Behandlungsvertrag zwischen dem Arzt und dem medizinischen Versorgungszentrum abgeschlossen wurde (vgl. BMF v. 15.06.2006).

Leistungen allgemeiner Art zwischen einem Krankenhaus und einem eigenständigen medizinischen Versorgungszentrum führen, soweit keine umsatzsteuerliche Organschaft vorliegt, in der Regel zu steuerpflichtigen Umsätzen, die dem Steuersatz von 19 % unterliegen.

Mobilfunkantenne

I. Ertragsteuerlicher Bereich

Bei der Standortvermietung bzw. -verpachtung von Funkantennen an Mobilfunkanbieter bzw. sonstige Dritte handelt es sich grundsätzlich um eine steuerbegünstigte, vermögensverwaltende Tätigkeit.

II. Umsatzsteuerlicher Bereich

Sogenannte Standortmietverträge über Funkfeststationen, die Telefongesellschaften mit Krankenhäusern als Grundstückseigentümer abschließen, sind i.d.R. von der Umsatzsteuer befreit (steuerfreie Vermietungsumsätze gem. § 4 Nr. 12 Buchst. a UStG, vgl. OFD Erfurt v. 03.11.2003).

Notarztleistungen

I. Ertragsteuerlicher Bereich

Hinsichtlich der ertragsteuerlichen Beurteilung des Notarztdienstes ist zwischen den Einsätzen im Not- und Bereitschaftsdienst und im (Notfall-) Rettungsdienst zu unterscheiden. Der Not- und Bereitschaftsdienst dient der ambulanten ärztlichen Versorgung, insbesondere außerhalb der üblichen Sprechzeiten. Der von steuerbegünstigten Krankenhäusern unterhaltene Fahrdienst für diesen ärztlichen Notfalldienst stellt einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb im Sinne des § 14 AO dar. Der Betrieb erfüllt weder die Voraussetzungen des § 66 AO noch die des § 65 AO für die Annahme eines Zweckbetriebs (vgl. OFD Frankfurt/M. v. 21.10.2002).

Bei den Leistungen im (Notfall-) Rettungsdienst sind die Voraussetzungen des § 66 AO dagegen regelmäßig erfüllt, es liegt somit ein Zweckbetrieb vor (vgl. OFD Frankfurt/M. v. 21.10.2002).

II. Umsatzsteuerlicher Bereich

Die Notarztleistungen im Rettungsdienst sind bei einem steuerbegünstigten Krankenhaus grundsätzlich von der Umsatzsteuer befreit gem. § 4 Nr. 16 UStG (vgl. OFD Saarbrücken v. 11.06.1985).

Vergleiche zur allgemeinen umsatzsteuerlichen Behandlung von Leistungen der Notfallrettung auch A 102 Abs. 5 UStR 2005 i.V.m. § 4 Nr. 17 UStG sowie OFD Frankfurt/M. v. 24.02.2006.

Nutzungsentgelte der angestellten Ärzte

Hinsichtlich der Nutzungsentgelte für die Überlassung von Einrichtungen und Gegenständen sowie die Gestellung von Personal vergleiche die Ausführungen zu -> **Chefarztabgaben**, -> **Personalgestellung** und -> **Sachmittelgestellung**.

Öffentliche Zuweisungen und Zuschüsse

I. Ertragsteuerlicher Bereich

Öffentliche Zuweisungen und Zuschüsse an ein Krankenhaus sind bei Vorliegen eines Zweckbetriebs im Sinne des § 67 AO grundsätzlich steuerfrei.

II. Umsatzsteuerlicher Bereich

Die Zuweisungen und Zuschüsse der öffentlichen Hand sind in der Regel nicht steuerbar.

Orthopädische Werkstätte

Vergleiche -> **Lieferung von Prothesen und orthopädischen Hilfsmitteln**.

Parkplätze und Parkhäuser

I. Ertragsteuerlicher Bereich

Nach vereinzelt Auffassungen der Finanzverwaltung kann in der kurzfristigen entgeltlichen Überlassung von selbst betriebenen Parkplätzen an Besucher, Patienten sowie Personal ein steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb gesehen werden. Zumindest hinsichtlich der entgeltlichen Überlassung von Parkplätzen an Besucher – bzw. Dritte allgemein – besteht dabei grundsätzliche Einigkeit. Bei der entgeltlichen Überlassung von Parkplätzen an Patienten wird in Einzelfällen von einer Hilfstätigkeit zur Verwirklichung des begünstigten Zwecks ausgegangen und hierin somit ein Zweckbetrieb gesehen. Auch bei der entgeltlichen Überlassung von Parkplätzen an Personal gibt es in Einzelfällen deutlich unterschiedliche Auffassungen der Finanzverwaltung. Sofern eine entgeltliche Parkplatzüberlassung ohne feste Zuordnung an einzelne Fahrzeughalter und ohne weitere Leistungen erfolgt, könnte insoweit von einer vermögensverwaltenden Tätigkeit ausgegangen werden, als die Verwaltung der Parkraumnutzung lediglich einen für die Annahme einer Vermögensverwaltung üblichen Aufwand erfordert (vgl. OFD Hannover v. 26.01.1999).

Zu Beachten ist in diesem Zusammenhang eine aktuelle Verfügung der Finanzverwaltung zur grundsteuerlichen Behandlung von gebührenpflichtigen Krankenhausparkplätzen. Demnach scheidet eine Grundsteuerbefreiung für entgeltliche Besucher- und Personalparkplätze von steuerbegünstigten Krankenhäusern aus, da die Entgeltlichkeit im Zusammenhang mit einer lediglich über den Hilfszweck vermittelten Befreiung als schädlich angesehen wird (vgl. FinMin Schleswig-Holstein v. 23.11.2005). Es kann davon ausgegangen werden, dass im Hinblick auf die ertragsteuerliche Behandlung von Personalparkplätzen die gleiche Entwicklung, hin zum steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb, zu verzeichnen sein wird.

II. Umsatzsteuerlicher Bereich

Bezüglich der grundsätzlichen Problematik bei kurzfristiger entgeltlicher Überlassung von selbst betriebenen Parkplätzen vergleiche die Ausführungen zum ertragsteuerlichen Bereich.

Die entgeltliche Überlassung von kurzfristigen Parkplätzen an Besucher – bzw. Dritte allgemein – führt grundsätzlich zu umsatzsteuerpflichtigen Leistungen, Regelsteuersatz 19 % (vgl. § 4 Nr. 12 S. 2 UStG).

Die kurzfristige entgeltliche Überlassung von Parkplätzen an Patienten ist – bei Annahme eines steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs – umsatzsteuerpflichtig, Regelsteuersatz 19 %; sofern hierin ein Zweckbetrieb gesehen wird gilt der ermäßigte Steuersatz von 7 % (§ 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a UStG), in Einzelfällen wird in der aktuellen Diskussion auch von eng verbundenen und damit steuerfreien Umsätzen nach § 4 Nr. 16 UStG ausgegangen.

Bei der entgeltlichen Überlassung von kurzfristigen Parkplätzen an das Personal handelt es sich – bei Annahme eines steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs – um steuerpflichtige Umsätze mit dem Regelsteuersatz von 19 %; sofern eine Vermögensverwaltung vorliegen würde, käme der ermäßigte Steuersatz von 7 % zur Anwendung (vgl. hierzu auch die Ausführungen oben).

Personalgestaltung

I. Ertragsteuerlicher Bereich

Die Personalgestaltung eines steuerbegünstigten Krankenhauses an Pflegeeinrichtungen zur Versorgung häuslicher Pflegebedürftiger, an die Apotheke eines anderen Krankenhauses sowie die Gestellung von Ärzten und medizinischem Personal an andere Krankenhäuser begründet nach bisheriger Ansicht der Finanzverwaltung regelmäßig einen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb (vgl. BFH v. 24.02.1994 und v. 30.11.1995).

Die Gestellung von nichtmedizinischem und nichtpflegerischem Personal eines steuerbegünstigten Krankenhauses an Dritte begründet ebenfalls regelmäßig einen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb (vgl. FinMin Bayern v. 13.04.2000).

Räumt ein steuerbegünstigtes Krankenhaus einer nicht als gemeinnützig anerkannten privaten Klinik oder einer Arztpraxis vertraglich gegen Entgelt die Möglichkeit ein, Patienten an das Krankenhaus zu überwei-

sen, die dort stationär versorgt werden sollen (alle krankenhaustypischen Leistungen einschl. Pflegepersonal, Arzneimittel, medizinischem Bedarf etc.) und werden dabei entgeltlich Personal- und/oder Sachmittel überlassen, wird dadurch grundsätzlich ein steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb begründet (vgl. u.a. BFH v. 06.04.2005, FG Köln v. 01.02.2005, OFD Düsseldorf v. 19.04.2005).

Mit der Personal- und Sachmittelgestellung an beim Krankenhaus angestellte Ärzte sowie an Belegärzte gegen Vorteilsausgleich bzw. Kostenerstattung begründet das Krankenhaus aus den dargestellten Gründen ebenfalls einen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb (vgl. u.a. BFH v. 06.04.2005, FG Köln v. 01.02.2005, OFD Düsseldorf v. 19.04.2005).

Des Weiteren führt auch die Personalgestellung an Laborgemeinschaften sowie die Gestellung von Personal im Rahmen einer Großgeräteüberlassung i.d.R. zum Vorliegen eines steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs (vgl. BFH v. 06.04.2005 sowie die Ausführungen zur **-> Großgeräteüberlassung**).

Wegen der Personalgestellung an Chefärzte zur Erbringung von Wahlleistungen gegenüber den Krankenhauspatienten (=> Zweckbetrieb) sowie zum Betrieb einer ambulanten Praxis im Krankenhaus im Rahmen einer genehmigten Nebentätigkeit (=> steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb), vergleiche die Ausführungen zu **-> Chefarztabgaben**.

II. Umsatzsteuerlicher Bereich

Die Personalgestellung an die Apotheke eines anderen Krankenhauses sowie die Gestellung von nicht-medizinischem und nichtpflegerischem Personal an Dritte hat regelmäßig steuerpflichtige Umsätze mit dem Regelsteuersatz von 19 % zur Folge.

Bei der Gestellung von Ärzten und medizinischem Personal eines steuerbegünstigten Krankenhauses an andere Krankenhäuser (vgl. A 100 Abs. 2 Nr. 9 UStR 2005) und an Pflegeeinrichtungen zur Versorgung häuslicher Pflegebedürftiger (vgl. BMF v. 01.12.1995) handelt es sich regelmäßig um mit dem Krankenhausbetrieb eng verbundene und damit steuerfreie Umsätze gem. § 4 Nr. 16 UStG.

Die Gestellung von Hilfspersonal an beim Krankenhaus angestellte Ärzte für deren selbständige Tätigkeit gehört nach A 100 Abs. 2 Nr. 4 UStR 2005 zu den eng verbundenen Umsätzen und ist damit gem. § 4 Nr. 16 UStG von der Umsatzsteuer befreit.

Die Personalgestellung an niedergelassene Ärzte und Arztpraxen sowie Belegärzte kann zumindest nach vereinzelter Ansicht in der Finanzverwaltung zu steuerpflichtigen Umsätzen (Regelsteuersatz 19 %) führen. Nach aktuellem Diskussionsstand ist dies zweifelhaft, da zu prüfen ist, ob es sich hier ggf. um eng verbundene und damit steuerfreie Umsätze gem. § 4 Nr. 16 UStG handeln kann (vgl. auch OFD Düsseldorf v. 19.04.2005). Entscheidend ist somit immer u.a. die Sachverhaltsgestaltung im Einzelfall!

Die Personalgestellung im Rahmen der Überlassung von medizinischen Großgeräten gehört nach A 100 Abs. 2 Nr. 5 UStR 2005 zu den eng verbundenen Umsätzen und ist somit grundsätzlich steuerfrei gem. § 4 Nr. 16 UStG.

Die Gestellung von Personal an Laborgemeinschaften kann u.U. zu steuerpflichtigen Umsätzen, Regelsteuersatz 19 %, führen (vgl. OFD Hannover v. 15.06.2005, BMF v. 25.02.1998).

Der BFH hat mit Urteil v. 18.01.2005 entschieden, dass die Personalgestellung durch ein Krankenhaus an eine Arztpraxis ein mit dem Betrieb des Krankenhauses eng verbundener Umsatz sein kann, wenn die Personalgestellung für die ärztliche Versorgung der Krankenhauspatienten unerlässlich ist. Danach kann ein mit dem Betrieb des Krankenhauses eng verbundener Umsatz in Ausnahmefällen sogar dann vorliegen, wenn die Arztpraxis nicht nur die Krankenhauspatienten, sondern auch andere Patienten versorgt. Im Anschluss hat der BFH mit Urteil v. 25.01.2006 diese Auffassung weiter bekräftigt. Danach kann die Personalgestellung durch ein Krankenhaus an eine Arztpraxis ein mit dem Betrieb des Krankenhauses eng verbundener, nach § 4 Nr. 16 Buchst. b UStG steuerfreier Umsatz sein, z.B. wenn das Krankenhaus medizinische Großgeräte der Arztpraxis durch eigenes Personal nutzen darf und im Gegenzug sein Personal zur Bedienung der Geräte auch für die Nutzung durch die Arztpraxis gegen Kostenerstattung überlässt. *Es bleibt abzuwarten, ob die Finanzverwaltung dieser Rechtsauffassung nunmehr generell folgen wird.* Wegen der Personalgestellung an Chefärzte zur Erbringung von Wahlleistungen gegenüber den Krankenhauspatienten sowie zum Betrieb einer ambulanten Praxis, vergleiche die Ausführungen zu -> [Chefarzt-abgaben](#).

Physikalische Therapie

Vergleiche -> [Gesundheitszentrum](#).

Raumüberlassung

I. Ertragsteuerlicher Bereich

Bei kurz- sowie langfristiger Raumüberlassung (nicht zu Wohn und Schlafzwecken! vgl. hierzu -> [Beherbergung](#)) ohne zusätzliche Leistungen handelt es sich grundsätzlich um eine rein vermögensverwaltende Tätigkeit eines steuerbegünstigten Krankenhauses.

Erfolgt eine o.g. Raumüberlassung dagegen mit zusätzlichen Leistungen wie z.B. Verpflegung oder Reinigung, liegt regelmäßig ein einheitlicher steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb vor, sofern die einzelnen Leistungen nicht eindeutig voneinander trennbar sind. Zu prüfen bleibt, ob bei eindeutiger Trennbarkeit ggf. eine Einzelbetrachtung der Leistungen in Frage käme.

II. Umsatzsteuerlicher Bereich

Die kurz- und langfristige Raumüberlassung (nicht zu Wohn und Schlafzwecken! vgl. hierzu -> [Beherbergung](#)) ohne zusätzliche Leistungen ist gem. § 4 Nr. 12 UStG grundsätzlich von der Umsatzsteuer befreit. Bei o.g. Raumüberlassung mit zusätzlichen Leistungen handelt es sich – wenn die Gebrauchsüberlassung des Raumes gegenüber anderen wesentlicheren Leistungen zurücktritt und das Vertragsverhältnis ein

einheitliches, unteilbares Ganzes darstellt – um steuerpflichtige Umsätze, Regelsteuersatz 19 % (vgl. A 81 UStR 2005). Bei Trennbarkeit der Leistungen wäre die Raumüberlassung an sich gem. § 4 Nr. 12 UStG steuerfrei („gemischter Vertrag“, vgl. A 80 UStR 2005).

Rettungsdienstleistungen

Vergleiche -> [Beförderungsleistungen](#) und -> [Notarztleistungen](#).

Sachmittelgestellung

I. Ertragsteuerlicher Bereich

Die Sachmittelgestellung an Belegärzte, niedergelassene Ärzte, Personal sowie an sonstige Dritte begründet regelmäßig einen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb (vgl. hierzu analog die Ausführungen zu -> [Personalgestellung](#)).

Wegen der Sachmittelgestellung an Chefärzte zur Erbringung von Wahlleistungen gegenüber den Krankenhauspatienten (=> Zweckbetrieb) sowie zum Betrieb einer ambulanten Praxis im Krankenhaus im Rahmen einer genehmigten Nebentätigkeit (=> steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb), vergleiche die Ausführungen zu -> [Chefarztabgaben](#).

II. Umsatzsteuerlicher Bereich

Die Sachmittelgestellung an Belegärzte, niedergelassene Ärzte, Personal sowie an sonstige Dritte führt grundsätzlich zu steuerpflichtigen Umsätzen, Regelsteuersatz 19 % (Ausnahme: im Zusammenhang mit der Überlassung von medizinischen Großgeräten grundsätzlich steuerfrei, vgl. A 100 Abs. 2 Nr. 4 und 5 UStR 2005).

Wegen der Sachmittelgestellung an Chefärzte zur Erbringung von Wahlleistungen gegenüber den Krankenhauspatienten sowie zum Betrieb einer ambulanten Praxis im Krankenhaus im Rahmen einer genehmigten Nebentätigkeit, vergleiche die Ausführungen zu -> [Chefarztabgaben](#).

Schönheitsoperationen

Vergleiche -> [Ästhetisch plastische Chirurgie](#).

Selbstversorgungseinrichtung

I. Ertragsteuerlicher Bereich

Bestimmte Einrichtungen eines steuerbegünstigten Krankenhauses, welche der Selbstversorgung der Körperschaft dienen (z.B. landwirtschaftliche Betriebe, Gärtnereien, Werkstätten etc.) können nach § 68 Nr. 2 AO Zweckbetriebe sein. Voraussetzung hierbei ist, dass die Lieferungen und sonstigen Leistungen der (Selbstversorgungs-) Einrichtung an Außenstehende dem Wert nach 20 % der gesamten Lieferungen und sonstigen Leistungen (einschließlich der an die eigene Einrichtung bewirkten) nicht übersteigen (=> **sog. Selbstversorgungseinrichtung**). Zu Außenstehenden gehört jeder Dritte, mit dem das Krankenhaus in Leistungsbeziehungen tritt (z.B. auch verbundene Unternehmen, andere Zweckbetriebe im Sinne von § 68 Nr. 2 AO, Angestellte etc., vgl. BFH vom 18.10.1990). Wird die 20 %-Grenze überschritten, liegt insgesamt kein Zweckbetrieb im Sinne des § 68 Nr. 2 AO, sondern ein steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb vor. Zusätzliche Voraussetzung für die Einordnung von landwirtschaftlichen Betrieben und Gärtnereien (§ 68 Nr. 2 Buchst. a AO) als Zweckbetrieb ist, dass durch die entsprechende Einrichtung die sachgemäße Ernährung und ausreichende Versorgung der Krankenhauspatienten gesichert wird. Bei anderen Selbstversorgungseinrichtungen wie z.B. Werkstätten, Tischlereien oder Schlossereien (§ 68 Nr. 2 Buchst. b AO) wird insoweit eine gleichzeitige Sicherung von sachgemäßer Ernährung und ausreichender Versorgung der Patienten gesetzlich nicht gefordert.

II. Umsatzsteuerlicher Bereich

Wegen der Anwendung des ermäßigten Umsatzsteuersatzes nach § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a UStG und der Änderung/Ergänzung der betreffenden Vorschrift aufgrund des Jahressteuergesetzes 2007 wird auf die Ausführungen zu -> **Zweckbetrieb** verwiesen. Auf der Grundlage dieser Ausführungen unterliegen die Leistungen einer (ertragsteuerfreien) Selbstversorgungseinrichtung an Dritte/Außenstehende – bei Vorliegen der weiteren Voraussetzungen des § 68 Nr. 2 AO – auch über den 31.12.2006 hinaus dem ermäßigten Umsatzsteuersatz in Höhe von 7 %.

Telefonüberlassung

I. Ertragsteuerlicher Bereich

Mit der gesonderten Überlassung von Fernsprecheinrichtungen wird grundsätzlich ein steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb begründet, siehe u.a. FG Köln v. 01.02.2001, OFD Düsseldorf v. 19.04.2005.

Aus der Verfügung der OFD Rheinland v. 10.03.2006 könnte dagegen gefolgert werden, dass die Erlöse aus Leistungen an Patienten, die ein „Gesamtpaket“ Wahlleistung Unterkunft wählen, dessen

unselbständiger Bestandteil die Fernsehgeräte- und Telefonüberlassung ist, nicht einem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb sondern dem Zweckbetrieb des Krankenhauses zuzuordnen sind; (vgl. hierzu analog die Ausführungen zur -> [Fernsehgeräteüberlassung](#))

II. Umsatzsteuerlicher Bereich

Umsatzsteuerlich handelte es sich bis einschließlich 2004 um mit dem Betrieb eines Krankenhauses eng verbundene Umsätze i.S.d. § 4 Nr. 16 UStG. Die in A 100 Abs. 2 UStR 2000 enthaltene Aufzählung führte bislang unter Nr. 6 insoweit auch die Überlassung von Fernsprechanlagen an Patienten auf. Diese Aussage ist in den UStR 2005 nicht mehr enthalten. Ab dem 01.01.2005 gilt demnach nach Ansicht der Finanzverwaltung für diese Leistungen der Krankenhäuser der Regelsteuersatz von 19 % (vgl. u.a. OFD Frankfurt/M. v. 18.03.2005, OFD Düsseldorf v. 19.04.2005). Diese Auffassung wurde vom EuGH mit Urteil v. 01.12.2005 grundsätzlich bestätigt (vgl. Ausführungen zum EuGH-Urteil v. 01.12.2005 unter -> [Beherbergung](#)).

*Aus der Verfügung der OFD Rheinland v. 10.03.2006 könnte dagegen gefolgert werden, dass die Erlöse aus Leistungen an Patienten, die ein „Gesamtpaket“ Wahlleistung Unterkunft wählen, dessen **unselbständiger** Bestandteil die Telefon- und Fernsehgeräteüberlassung ist, als eng mit dem Krankenhausbetrieb verbundene Umsätze nach § 4 Nr. 16 UStG steuerfrei sind. Da diese Argumentation aber im Grundsatz der Rechtsprechung des EuGH widerspricht, bleibt die tatsächliche Anwendung der Finanzverwaltung abzuwarten.*

Vermietung

Zur kurz- und langfristigen Vermietung von Räumen, vergleiche -> [Raumüberlassung](#) und -> [Beherbergung](#).

Wegen der Vermietung von bestimmten Rechten an Dritte (z.B. zur Aufstellung von Automaten oder zur Überlassung von Fernsehgeräten) vergleiche die Ausführungen zu -> [Automatenumsätze](#) und -> [Fernsehgeräteüberlassung](#).

Bei der Vermietung von beweglichen Anlagegütern oder von Betriebsvorrichtungen handelt es sich in der Regel um umsatzsteuerpflichtige Umsätze im Rahmen eines steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs.

Verwaltungsdienstleistungen

I. Ertragsteuerlicher Bereich

Die Erbringung von Verwaltungsdienstleistungen für Dritte führt nach Ansicht der Finanzverwaltung grundsätzlich zu einem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb.

Streitig ist, ob Tätigkeiten eines steuerbegünstigten Krankenhauses in der Form der Erbringung von Verwaltungsdienstleistungen als Selbstversorgungseinrichtung i.S.v. § 68 Nr. 2 Buchst. b AO (vgl. -> **Selbstversorgungseinrichtung**) in Betracht kommen können. Zwar werden Dienstleistungen in § 68 Nr. 2 Buchst. b AO nicht ausdrücklich genannt, nach vereinzelt Stimmen in der Literatur sind sie aber den ausdrücklich als Beispielen genannten Handwerksbetrieben vergleichbar (vgl. u.a. Buchna, Gemeinnützigkeit im Steuerrecht, 2003, S. 290). Entscheidend ist somit u.a. die Sachverhaltsgestaltung im Einzelfall!

II. Umsatzsteuerlicher Bereich

Die Verwaltungsdienstleistungen eines Krankenhauses an Dritte im Rahmen eines steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs sind umsatzsteuerpflichtig und unterliegen grundsätzlich dem Regelsteuersatz von 19 %.

Bei Vorliegen eines möglichen Zweckbetriebs (s.o.) würde gem. § 12 Abs. 2 Nr. 8 UStG der ermäßigte Steuersatz von 7 % gelten.

Vorübergehende Aufnahme

Vergleiche analog -> **Hospiz**.

Wäschereileistungen für andere Einrichtungen

I. Ertragsteuerlicher Bereich

Die Übernahme von Wäschereileistungen für andere Krankenhäuser oder Einrichtungen führt grundsätzlich zu einem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb (vgl. BFH v. 19.07.1995 und v. 18.10.1990).

Zu prüfen ist, ob die Lieferungen und Leistungen einer selbst betriebenen Wäscherei, die (vorrangig) der Selbstversorgung des steuerbegünstigten Krankenhauses dient, ggf. als Zweckbetrieb gem. § 68 Nr. 2 Buchst. b AO zu beurteilen ist, wenn die 20 %-Grenze durch „Außenumsätze“ nicht überschritten wird (vgl. -> **Selbstversorgungseinrichtung**).

II. Umsatzsteuerlicher Bereich

Wäschereileistungen für andere Krankenhäuser oder Einrichtungen im Rahmen eines steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs sind grundsätzlich umsatzsteuerpflichtig, Regelsteuersatz 19 % (vgl. BFH v. 18.10.1990).

Bei Lieferungen und Leistungen im Rahmen eines möglichen Zweckbetriebs (s.o.) würde gem. § 12 Abs. 2 Nr. 8 UStG der ermäßigte Steuersatz von 7 % gelten.

Wahlärztliche Leistungen

Vergleiche -> **Chefarztabgaben – wahlärztliche Leistungen.**

Wahlleistung Unterkunft

I. Ertragsteuerlicher Bereich

Die Frage, ob verschiedene vom Patienten gewünschte und separat zu tragende nichtärztliche Wahlleistungen (sog. Komfortelemente hinsichtlich Unterkunft, Verpflegung und Service) zum steuerbegünstigten Zweckbetrieb der Krankenhäuser zählen und die damit verbundenen Umsätze nach § 4 Nr. 16 Buchst. b UStG von der Umsatzsteuer befreit sind, wird derzeit von der Finanzverwaltung thematisiert.

Nach der Verfügung der OFD Rheinland vom 10.03.2006 sind bei Wahlleistungen, soweit sie als Teil der üblichen Krankenhausleistungen (z.B. Wahl einer besonderen Unterkunft) erbracht werden und die Anzahl der Pfl egetage der „unschädlichen“ Patienten mindestens 40 v.H. der Gesamtpfl egetage beträgt, auch die erzielten Wahlleistungsentgelte der „schädlichen“ Patienten dem Zweckbetrieb „Krankenhaus“ zuzurechnen. Für die Frage, ob eine Wahlleistung noch Teil der üblichen Krankenhausleistung ist, sind dabei enge Maßstäbe anzulegen. Nur Wahlleistungen die für ein Krankenhaus nach der Verkehrsauffassung typisch und unerlässlich sind, regelmäßig und allgemein beim laufenden Betrieb vorkommen und damit zusammenhängen, können nach Verwaltungsansicht Teil des Zweckbetriebs Krankenhaus sein. So dürfen die Wahlleistungen insbesondere nicht dazu bestimmt sein, dem Krankenhaus in erster Linie zusätzliche Einnahmen durch Tätigkeiten zu verschaffen, die in unmittelbarem Wettbewerb zu steuerpflichtigen Wettbewerbern stehen.

Laut Argumentation der OFD Rheinland wird bei der **Wahlleistung Unterkunft** regelmäßig eine Vereinbarung zwischen dem Krankenhaus und den privaten Krankenversicherungen (PKV) abgeschlossen, in der diese die Wahlleistung im Leistungsfall dem Krankenhaus vergütet. Es wird daher seitens der OFD Rheinland davon ausgegangen, dass die PKV die jeweilige Zimmerausstattung einschließlich sämtlicher angebotener Merkmale (z.B. Kühlschrank, Haartrockner) als medizinisch notwendig angesehen hat. Insbesondere kommt es seitens des Patienten nicht zu einer gesonderten Hinzuwahl bestimmter Zusatzleistungen,

sondern der Patient hat nur die Wahl zwischen einen Ein-, Zwei- oder Mehrbettzimmer mit allen damit jeweils verknüpften Ausstattungsmerkmalen. Dementsprechend gehören nach Ansicht der OFD Rheinland die Einnahmen aus der Wahlleistung Unterkunft zu den **originären Krankenhausleistungen**, welche noch Teil des Zweckbetriebs nach § 67 AO sind, wenn die übrigen Voraussetzungen erfüllt sind.

Soweit Patienten jedoch – über die von den PKV akzeptierten Kosten für bestimmte Wahlleistungen hinaus – weitere Zusatzleistungen auswählen können, die dann auch unmittelbar selber mit ihnen abgerechnet werden (z.B. Bereitstellung von Telefon, Fernsehen, Erledigung von Botengängen usw.), wird damit nach Verwaltungsansicht ein steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb außerhalb des Zweckbetriebs Krankenhaus begründet. Es besteht insoweit kein direkter Zusammenhang zu den üblichen Krankenhausleistungen, so dass eine Zurechnung zum Zweckbetrieb nach § 67 AO nicht möglich ist (vgl. OFD Rheinland v. 10.03.2006).

Krankenhäuser des Bezirks der OFD Rheinland können somit auf eine gesicherte Auffassung der Finanzverwaltung zurückgreifen. Ob diese für Krankenhäuser recht günstige Rechtsauffassung auch von den übrigen Oberfinanzdirektionen bzw. Landessteuerämtern übernommen wird, bleibt abzuwarten.

II. Umsatzsteuerlicher Bereich

Die im Rahmen der originären Krankenhausleistungen vereinnahmten Entgelte für die Wahlleistung Unterkunft (vgl. oben) sind nach § 4 Nr. 16 Buchst. b UStG grundsätzlich von der Umsatzsteuer befreit. Demgegenüber unterliegen die aus den gesondert mit den Patienten abgerechneten Zusatzwahlleistungen erzielten Umsätze prinzipiell dem Regelsteuersatz von 19 % (vgl. OFD Rheinland v. 10.03.2006).

Im Bereich der Umsatzsteuer ist zu dieser Thematik zusätzlich eine Ausstrahlungswirkung der Rechtsprechung des EuGH aus verbundenen Rechtssachen (vgl. Ausführungen zum EuGH-Urteil v. 01.12.2005 unter -> **Beherbergung**) zu erwarten. Unter Berücksichtigung der Ausführungen im EuGH-Urteil v. 01.12.2005 würde die Auffassung der OFD Rheinland in ihrer Gesamtheit vor den Finanzgerichten vermutlich keinen Bestand haben.

Wellnesseinrichtungen

I. Ertragsteuerlicher Bereich

Der Betrieb von sog. Wellnesseinrichtungen (Sauna, Solarium, Bäder etc.), die dem allgemeinen Wohlbefinden dienen, innerhalb des Krankenhauses durch den Krankenhausträger selbst führt nach Ansicht der Finanzverwaltung regelmäßig zu einem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb.

Die Vermietung bzw. Verpachtung von Räumlichkeiten für den Betrieb von best. Wellnesseinrichtungen an Dritte (Mieter/Pächter) begründet dagegen nach allgemeiner Ansicht eine vermögensverwaltende Tätigkeit.

II. Umsatzsteuerlicher Bereich

Die Leistungen von selbst betriebenen Wellnesseinrichtungen (Sauna, Solarium, Bäder etc.) im Rahmen eines steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs sind grundsätzlich umsatzsteuerpflichtig. Nach A 171 Abs. 3 UStR 2005 zu § 12 Abs. 2 Nr. 9 UStG gilt der ermäßigte Steuersatz von 7 % für die Verabreichung von Heilbädern, die ihrer Art nach allgemeinen Heilzwecken dienen, z. B. bei Saunabädern. Nach Ansicht der Finanzverwaltung ist es nicht erforderlich, dass im Einzelfall ein bestimmter Heilzweck nachgewiesen wird oder es einer ärztlichen Verordnung des Heilbads bedarf (vgl. A 171 Abs. 3 UStR 2005). Der BFH hat mit Urteil v. 12.05.2005 jedoch entschieden, dass die Verabreichung eines Heilbads i.S.d. § 12 Abs. 2 Nr. 9 UStG der Behandlung einer Krankheit oder einer anderen Gesundheitsstörung und damit dem Schutz der menschlichen Gesundheit dienen muss; die Auffassung, dass ein Saunabad „seiner Art nach“ allgemeinen Heilzwecken dient, auch wenn kein bestimmter Heilzweck nachgewiesen wird (vgl. A 171 Abs. 3 UStR 2005), wird vom BFH nicht geteilt.

Die Vermietung bzw. Verpachtung von Räumlichkeiten für den Betrieb von Wellnesseinrichtungen an Dritte führt grundsätzlich zu steuerfreien Vermietungsumsätzen gem. § 4 Nr. 12 UStG.

Zellbank

Vergleiche -> [Gewebebank](#).

Zentrale Beschaffungsstellen

I. Ertragsteuerlicher Bereich

Bei zentralen Beschaffungsstellen im Sinne von Organisationseinheiten, die Material für mehrere verschiedene Einrichtungen einkaufen und mit geringem Aufschlag an die einzelnen Krankenhäuser weiterverkaufen, handelt es sich regelmäßig um steuerpflichtige wirtschaftliche Geschäftsbetriebe (vgl. BFH v. 15.10.1997).

II. Umsatzsteuerlicher Bereich

Die Lieferungen von zentralen Beschaffungsstellen im Rahmen eines steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs (s.o.) unterliegen grundsätzlich der Umsatzsteuer, Regelsteuersatz 19 % (vgl. OFD Koblenz v. 10.12.1997).

Zweckbetrieb

I. Ertragsteuerlicher Bereich

Die allgemeinen und speziellen Vorschriften für Zweckbetriebe sind in den §§ 65 bis 68 der Abgabenordnung geregelt. Für steuerbegünstigte Krankenhäuser ist dabei insbesondere § 67 AO von Bedeutung. Dabei wurde in § 67 AO bisher unterschieden zwischen Krankenhäusern, die unter die Bundespflegeverordnung (BPfIV) fallen (§ 67 Abs. 1 AO) und denen, die nicht darunter fallen (§ 67 Abs. 2 AO). Die BPfIV gilt seit dem 01.01.2004 aber nur noch für psychiatrische Einrichtungen, Einrichtungen für Psychosomatik und psychotherapeutische Medizin.

Gemäß Verfügung der OFD Rheinland vom 10.03.2006 ist bzw. war § 67 AO – bis zur Neufassung – dahingehend auszulegen, dass anstelle der BPfIV die entsprechenden Regelungen des Krankenhausentgeltgesetzes (KHEntgG) treten. So kann ab dem 01.01.2004 ein Krankenhaus weiterhin als Zweckbetrieb anerkannt werden, wenn mindestens 40 v. H. der jährlichen Pfl egetage auf Patienten entfallen, bei denen nur Fallpauschalen nach dem KHEntgG berechnet werden. Deswegen müssen die Krankenhäuser für den steuerlichen Nachweis – obwohl für die meisten Einrichtungen die Anzahl der Pfl egetage aufgrund der Abrechnung über Fallpauschalen keine Rolle mehr spielt – auch weiterhin gesonderte Aufzeichnungen über die Anzahl der Pfl egetage führen. Aus Billigkeitsgründen können für die Berechnung der „40 v. H.-Quote“ die gesondert gegenüber den Patienten abgerechneten Wahlleistungen Telefon- und Fernsehgerä tegestaltung außen vor gelassen werden. Das heißt ein Patient, der lediglich die Wahlleistung Telefon- und/oder Fernsehgerätenutzung in Anspruch nimmt, rechnet noch zu den „unschädlichen“ Patienten im Sinne des § 67 AO.

Bestandteil des Jahressteuergesetzes 2007 (Beschluss des Bundestages vom 09.11.2006 und Zustimmung des Bundesrates vom 24.11.2006) ist unter anderem die **Neufassung des § 67 AO**. Neben der sprachlichen Anpassung des § 67 AO an die bestehende Gesetzeslage durch Bezugnahme auf das Krankenhausentgeltgesetz ist der Begriff des Pfl egetages durch das Begriffspaar „Belegungs-/ Berechnungstage“ ersetzt worden.

Zur Einordnung eines Krankenhauses als Zweckbetrieb ist aber nach wie vor erforderlich, dass 40 v. H. der jährlichen Belegungs-/Berechnungstage auf Patienten entfallen, bei denen nur Entgelte für allgemeine Krankenhausleistungen berechnet werden. Diese ausschließliche Bezugnahme auf allgemeine Krankenhausleistungen entspricht regelmäßig nicht mehr den tatsächlichen Gegebenheiten, da nahezu jeder Patient im Rahmen einer stationären Behandlung Gestellungsleistungen in Form von Telefon und/oder Fernsehen in Anspruch nimmt, die nicht zu den allgemeinen Krankenhausleistungen zählen. Eine konsequente Anwendung des neu gefassten § 67 AO hätte nach wie vor zur Folge, dass kaum ein Krankenhaus die Anforderungen zur Erlangung der Zweckbetriebseigenschaft erfüllen könnte.

Die Auswirkungen dieser Novellierung auf die Praxis dürften daher eher gering ausfallen. Um eine sachgerechte Einordnung eines Krankenhauses als Zweckbetrieb zu erreichen, wird es auch nach Ansicht der Deutschen Krankenhausgesellschaft nach wie vor erforderlich sein, die von der OFD Rheinland in ihrer Verfügung vom 10.03.2006 beschriebene Lösung, zumindest die Inanspruchnahme der Gestellung von Telefon und Fernsehen im Rahmen einer stationären Behandlung im Wege der Billigkeit außer Acht zu lassen, anzuwenden.

II. Umsatzsteuerlicher Bereich

Sofern die Umsätze eines Zweckbetriebs nicht nach einer in § 4 UStG genannten Vorschrift explizit von der Umsatzsteuer befreit sind, gilt gem. § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a UStG bei Lieferungen und Leistungen im Rahmen eines Zweckbetriebs grundsätzlich der ermäßigte Steuersatz von 7 %.

Der ermäßigte Umsatzsteuersatz nach § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a UStG ist auf Leistungen der Körperschaften anzuwenden, die ausschließlich und unmittelbar gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke verfolgen. Das gilt auch für Leistungen im Rahmen eines Zweckbetriebs. Im Rahmen des Jahressteuergesetzes 2007 ist mit Wirkung vom 19.12.2006 in § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a UStG folgender neuer Satz 3 angefügt worden: *„Für Leistungen, die im Rahmen eines Zweckbetriebs ausgeführt werden, gilt Satz 1 nur, wenn der Zweckbetrieb nicht in erster Linie der Erzielung zusätzlicher Einnahmen durch die Ausführung von Umsätzen dient, die in unmittelbarem Wettbewerb mit dem allgemeinen Steuersatz unterliegenden Leistungen anderer Unternehmer ausgeführt werden, oder wenn die Körperschaft mit diesen Leistungen ihrer in den §§ 66 bis 68 der Abgabenordnung bezeichneten Zweckbetriebe ihre steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke selbst verwirklicht.“*

Mit der Änderung soll (nur) **klargestellt** werden, dass die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes davon abhängig ist, dass entweder der Zweckbetrieb nicht in erster Linie dazu bestimmt ist, der Körperschaft zusätzliche Einnahmen durch solche Leistungen zu verschaffen, die auch andere, nicht steuerbegünstigte Unternehmer ausführen könnten oder die steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke der Körperschaft mit den Leistungen selbst verwirklicht werden. Nach der im Bericht des Bundestag-Finanzausschusses wiedergegebenen Ansicht der Fraktionen der großen Koalition verwirklichen insbesondere auch folgende abgabenrechtlich anerkannte Zweckbetriebe mit ihren Leistungen gegenüber Dritten ihre steuerbegünstigten Zwecke selbst und seien daher von der Neuregelung **nicht** betroffen:

- Zweckbetriebe, die in den Bereichen „Betreutes Wohnen“, „Hausnotrufleistungen“, „Betreute Krankenfahrten“ oder „Mahlzeitendienste (§ 68 Nr. 1 AO)“ tätig sind,
- Einrichtungen, die der **Selbstversorgung** von Körperschaften dienen bzw. dazu erforderlich sind (§ 68 Nr. 2 AO, vgl. -> **Selbstversorgungseinrichtung**),
- Wissenschafts- und Forschungseinrichtungen, deren Träger sich überwiegend aus Zuwendungen der öffentlichen Hand oder Dritter oder aus der Vermögensverwaltung finanziert (§ 68 Nr. 9 AO).

Anlage

Prüfungsschema für die Beurteilung als steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb²

Bei den einzelnen wirtschaftlichen Aktivitäten eines Krankenhauses bzw. Krankenhausträgers ist die Frage nach einer etwaigen Beurteilung als steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb zweckmäßigerweise nach folgendem Schema zu prüfen:

- Ist die konkret zu untersuchende wirtschaftliche Aktivität **Teil** des eigentlichen Krankenhausbetriebes und somit nach § 67 AO steuerbefreit?

Wenn nein:

- Begründet die konkret zu untersuchende wirtschaftliche Tätigkeit einen **eigenständigen** steuerbefreiten Zweckbetrieb nach den **speziellen** Zweckbetriebsvorschriften der §§ 66 bis 68 AO?

Wenn nein:

- Begründet die konkret zu untersuchende wirtschaftliche Betätigung einen **eigenständigen** steuerbefreiten Zweckbetrieb nach den **allgemeinen** Zweckbetriebsvorschriften des § 65 AO?

Wenn nein:

- Liegt gegebenenfalls bloße **Vermögensverwaltung** (§ 14 S. 3 AO) vor?

Wenn nein:

- Die einzelne wirtschaftliche Aktivität des Krankenhauses bzw. Krankenhausträgers ist als steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb zu beurteilen, der zur **partiellen Steuerpflicht** insbesondere bei der Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer führt.

² In Anlehnung an Kläßmann: Aktuelle Besteuerungsfragen für Krankenhäuser und Krankenhausträger, Hrsg.: Deutsches Krankenhausinstitut e.V., Bd. 4, Düsseldorf 2005, S. 82 f.

JM