

Die Besteuerung von Krankenhäusern

Bearbeitet von

Von Peter Dörrfuß, Rechtsanwalt, Steuerberater, Christiane Freund, Rechtsanwältin, Steuerberaterin, Sven Riedel, Dipl.-Finw. (FH), Steuerberater, und Matthias Zembrod, M.Sc., Steuerberater

1. Auflage 2019. Buch. XXII, 276 S. Softcover

ISBN 978 3 406 71781 9

Format (B x L): 16,0 x 24,0 cm

[Steuern > Einkommensteuer, Lohnsteuer, Kapitalertragsteuer, Kirchensteuer](#)

Zu [Inhalts-](#) und [Sachverzeichnis](#)

schnell und portofrei erhältlich bei

**beck-shop.de**
DIE FACHBUCHHANDLUNG

Die Online-Fachbuchhandlung beck-shop.de ist spezialisiert auf Fachbücher, insbesondere Recht, Steuern und Wirtschaft. Im Sortiment finden Sie alle Medien (Bücher, Zeitschriften, CDs, eBooks, etc.) aller Verlage. Ergänzt wird das Programm durch Services wie Neuerscheinungsdienst oder Zusammenstellungen von Büchern zu Sonderpreisen. Der Shop führt mehr als 8 Millionen Produkte.

und dieser auch ohne das Betreuungsangebot im Wesentlichen aufrecht erhalten werden kann.

Kindergärten öffentlich-rechtlicher Religionsgemeinschaften begründen auch im Rahmen eines Krankenhausbetriebs keinen steuerpflichtigen BgA.⁵⁶³ **699**

Umsatzsteuer

Die Umsätze aus dem Betrieb des Kindergartens sind nach § 4 Nr. 23 UStG⁵⁶⁴ **700** von der Umsatzsteuer befreit. Jugendliche iSd § 4 Nr. 23 UStG sind alle Personen vor Vollendung des 27. Lebensjahres (§ 4 Nr. 23 Satz 2 UStG). Das in der Vorschrift genannte Kriterium „bei sich aufnehmen“ setzt nach hM nicht voraus, dass den Jugendlichen Unterkunft über Nacht und volle Verpflegung gewährt werden muss.⁵⁶⁵ Eine bestimmte Dauer sieht das Gesetz zwar nicht vor, jedoch muss die Aufnahme lang genug andauern, sodass ein Erziehungszweck erreicht werden kann.⁵⁶⁶ Liegen Leistungen der Jugendhilfe nach § 2 Abs. 2 des Achten Sozialgesetzbuches vor, sind die Umsätze auch nach § 4 Nr. 25 UStG von der Umsatzsteuer befreit.

Eine Umsatzsteuerbefreiung der Betreuung von Kindern als eng mit der Heilbehandlung verbundener Umsatz iSd § 4 Nr. 14 Buchst. b UStG kommt hingegen nicht in Betracht.⁵⁶⁷ **701**

Kiosk

Nahezu jedes Krankenhaus unterhält einen Kiosk zur Sicherstellung der Bedürfnisse der Patienten, Besucher und Mitarbeiter. Die Praxis zeigt, dass immer mehr Häuser dazu übergehen, den Kiosk nicht selbst zu betreiben, sondern lediglich die Räumlichkeiten und die Infrastruktur an Dritte zu verpachten. Je nach Ausgestaltung führen diese beiden Formen eines Kioskbetriebs zu unterschiedlichen Besteuerungen. **702**

Selbst betriebener Kiosk

Ertragsteuer

Betreibt ein gemeinnütziges Krankenhaus einen Kiosk für Patienten, Besucher und das Personal, stellt dieser unstrittig einen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb dar, da dieser nicht unmittelbar der Förderung des öffentlichen Gesundheitswesens dient und über die Tätigkeit einer Vermögensverwaltung hinausgeht. **703**

Wird ein bislang im Zweckbetrieb genutzter Raum zukünftig zum Betrieb eines Kiosk genutzt, findet ein sog. Sphärenwechsel statt, der die Pflicht zur zeitnahen Mittelverwendung insoweit wieder aufleben lässt.⁵⁶⁸ Welche Folgen sich **704**

⁵⁶³ OFD Hannover 19.2.2004 – S 2706 – 165 – StO 214/S 2706 – 209 – StH 231, DStZ 2004, 350; *Klaßmann*, Aktuelle Besteuerungsfragen, S. 33.

⁵⁶⁴ BLSB, Gemeinnützigkeit im Steuerrecht, S. 350.

⁵⁶⁵ BFH 19.12.1963 – V 102/61 U, BStBl. III 1964, 110.

⁵⁶⁶ Sölch/Ringleb/Oelmaier § 4 Nr. 23 Rn. 27.

⁵⁶⁷ OFD Frankfurt 7.12.2017 – S 7170 A-92-St 16, UR 2018, 370.

⁵⁶⁸ AEAO zu § 55 Nr. 5, Nr. 29.

daraus ergeben können und wie diesen begegnet werden kann, ist im → Allgemeinen Teil Rn. 83 ff. ausführlich dargestellt.

Umsatzsteuer

- 705** Der Betrieb eines Kiosk, unabhängig davon, wem dieser zugänglich ist, stellt keinen mit dem Betrieb eines Krankenhauses eng verbundenen Umsatz dar und fällt somit nicht unter die Steuerbefreiung des § 4 Nr. 14 UStG.⁵⁶⁹
- 706** Der Verkauf von Speisen und Getränken, welche zum Verzehr an Ort und Stelle vorgesehen sind, unterliegen grundsätzlich dem allgemeinen Steuersatz, da die Lieferung der Speisen und Getränke sich durch die Gewährung weiterer Dienstleistungen wie zB die Nutzung von Stühlen und Tischen als Verzehrmöglichkeiten, das Reinigen des Geschirrs, die Aufnahme und Darreichung durch Personal am Tisch zu einer Dienstleistung wandelt, wofür keine Anwendung des ermäßigten Steuersatzes möglich ist. Werden die Speisen und Getränke hingegen mitgenommen und an einem anderen Ort und nicht in den vom Kioskbetreiber eventuell vorgehaltenen Vorrichtungen (Tische mit Sitzgelegenheiten) verzehrt,⁵⁷⁰ überwiegt der Dienstleistungsanteil nicht. Somit liegt eine Lieferung vor, bei der die in der Anlage 2 zu § 12 Abs. 2 Nr. 1 und 2 UStG genannten Gegenstände nur dem ermäßigten Steuersatz unterliegen.⁵⁷¹ Die Nutzung von Verzehrvorrichtungen sowie die Frage, wann eine Dienstleistung die Lieferung übersteigt, führen in der Praxis immer wieder zu Diskussionen mit der Finanzverwaltung. Erfreulich und für die Praxis von wesentlicher Bedeutung ist die vom obersten Finanzgericht verfolgte Auffassung,⁵⁷² dass lediglich die Nutzung derjenigen Verzehrmöglichkeiten als Dienstleistungselement zu sehen sind, die der Kioskbetreiber selbst dazu bestimmt hat, diese hierfür zu nutzen. Die Nutzung von Verzehrmöglichkeiten des Klinikums, die sich außerhalb des Kiosks befinden, ist hingegen nicht dem Kioskbetreiber zuzurechnen. Zudem äußerten sich die Richter kritisch gegenüber der Auffassung der Finanzverwaltung, dass die Reinigung der Tische außerhalb des Kiosk sowie die Abgabe der Speisen auf Porzellangeschirr ausreichen würden, um daraus ein überwiegendes Dienstleistungselement und damit den Umsatzsteuererregelsatz zu begründen.

Vermietung des Kiosks

- 707** Im Regelfall wird externen Betreibern per Vertrag das Recht eingeräumt, den Kiosk in den Räumlichkeiten des Klinikums zu betreiben. Die Verantwortung des Betriebs liegt dabei beim entsprechenden Kioskbetreiber.

Ertragsteuer

- 708** Die Überlassung von Flächen sowie die damit verbundene Belieferung mit Strom erfolgt idR im Rahmen von langfristigen Vertragsverhältnissen mit den externen Betreibern. Das Klinikums selbst ist damit in keinem größeren Um-

⁵⁶⁹ OFD Karlsruhe 31.1.2017 – S 7172 Karte 2, UR 2017, 401.

⁵⁷⁰ BMF 20.3.2013, BStBl. I 2013, 444.

⁵⁷¹ OFD Karlsruhe 31.1.2017 – S 7172 Karte 2, UR 2017, 401.

⁵⁷² BFH 3.8.2017 – V R 61/16, BFH/NV 2018, 63.

fang tätig, als es die Vermögensverwaltung erfordert. Ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb iSd § 64 AO ist damit nicht gegeben.

Unter gemeinnützigkeitsrechtlicher Sicht zu beachten ist der ggf. stattfindende Sphärenwechsel verbunden mit dem Wiederaufleben der zeitnahen Mittelverwendungspflicht,⁵⁷³ wenn die überlassene Fläche bislang dem im Zweckbetrieb genutzten Krankenhausgebäude zugeordnet ist. **709**

Umsatzsteuer

Die Überlassung von Flächen im Krankenhaus an Dritte zum Betrieb eines Kiosks stellt keine steuerfreie Leistung des Krankenhauses iS eines eng mit der Heilbehandlung verbundenen Umsatzes gem. § 4 Nr. 14 Buchst. b UStG dar. Es handelt sich hierbei jedoch um eine umsatzsteuerbefreite Vermietung gem. § 4 Nr. 12 UStG. Es besteht bei diesen Umsätzen grundsätzlich die Möglichkeit, auf diese Befreiung zu verzichten.⁵⁷⁴ Für einen Verzicht sprechen insbesondere der mögliche Vorsteuerabzug und der im Fall des vorsteuerabzugsberechtigten Mieters nicht belastete Nutzer der Immobilie. **710**

Von der umsatzsteuerfreien Raumüberlassung und den damit verbundenen Nebenleistungen einschließlich der überlassenen Einrichtung ist aus umsatzsteuerlicher Sicht die Überlassung eventueller Betriebsvorrichtungen abzugrenzen. Die Überlassung von Betriebsvorrichtungen ist gem. § 4 Nr. 12 Satz 2 UStG nicht umsatzsteuerbefreit möglich,⁵⁷⁵ unterliegt damit dem Umsatzsteuerregelsatz und ermöglicht einen Vorsteuerabzug aus den dafür bezogenen Leistungen auf Ebene des Vermieters. **711**

Kochkurse

→ Kurse. **712**

Komfortelemente

→ Wahlleistungen. **713**

Kongresse

Die Veranstaltung von und die Teilnahme an (wissenschaftlichen) Kongressen, Seminaren, Symposien oÄ kann steuerlich vielfältige Folgen auslösen, die im Wesentlichen von der Art der Veranstaltungsorganisation abhängen. **714**

Ertragsteuer

Vermietet das Krankenhaus lediglich Räume, sonstige Einrichtungsgegenstände oder überlässt Mitarbeiter einem Dritten (zB Service GmbH) zur Durchführung eines wissenschaftlichen Kongresses, einer Konferenz oder eines Symposiums, so handelt es sich hierbei in der Regel um einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb. Nach den allgemeinen ertragsteuerlichen Abgrenzungskriterien,⁵⁷⁶ **715**

⁵⁷³ AEAO zu § 55 Nr. 5, Nr. 29 Satz 2.

⁵⁷⁴ Rau/Dürrwächter/Wenzel § 9 Rn. 35 ff.

⁵⁷⁵ OFD Karlsruhe 31.1.2017 – S 7172 Karte 2, UR 2017, 401.

⁵⁷⁶ EStR 15.7 Abs. 2.

die grds. auch für die Abgrenzung zwischen Vermögensverwaltung und wirtschaftlichem Geschäftsbetrieb entsprechend herangezogen werden können,⁵⁷⁷ ist ein Gewerbebetrieb in der Regel bei der Vermietung von Ausstellungsräumen, Messeständen und bei der ständig wechselnden kurzfristigen Vermietung von Sälen, zB für Konzerte, gegeben. Dabei ist es grds. nicht von Bedeutung, ob das Krankenhaus lediglich in vermietender Funktion agiert oder auch die Organisation der Veranstaltung für den Dritten übernimmt. Bei einmaligen Überlassungen von Räumlichkeiten zur Durchführung von Kongressen, ggf. auch mit Übernahme damit verbundener organisatorischer Tätigkeiten, kann jedoch noch Vermögensverwaltung angenommen werden. Die Annahme eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs scheitert uE in diesem Fall an der fehlenden Nachhaltigkeit der Betätigung.⁵⁷⁸

- 716** Tritt das Krankenhaus hingegen als Veranstalter auf und erhebt hierfür ein Entgelt (Teilnehmergebühr) von den Teilnehmern, liegt regelmäßig ein steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb vor. Unklar ist, ob die nachfolgend erläuterte Rechtsprechung des FG Düsseldorf bzgl. Ausstellungsflächen und Standmieten hierauf übertragen werden und eine Gewinnpauschalierung vorgenommen werden kann. Fehlt es an einer Gewinn-/Einnahmenerzielungsabsicht, sodass wissenschaftliche und belehrende Aspekte im Vordergrund stehen, kann im Ausnahmefall für gemeinnützige Krankenhäuser ein Zweckbetrieb iSd § 68 Nr. 8 iVm § 52 Abs. 2 Nr. 1 AO vorliegen bzw. bei Unikliniken eine Zuordnung zum hoheitlichen Bereich Forschung und Lehre erfolgen.⁵⁷⁹ Gewerblichen Krankenhäusern ist eine Gewerbesteuerbefreiung dagegen aufgrund der eng gefassten Vorschrift des § 3 Nr. 20 GewStG insoweit verwehrt.
- 717** Häufig wird zur Durchführung von Kongressen eine Service GmbH als Veranstalter eingesetzt. Diese ist in vollem Umfang ertragsteuerpflichtig, da die Service GmbH als eigenständige, gewerbliche Kapitalgesellschaft agiert. Denkbar ist aber auch, dass die Kongresse von einer gemeinnützigen GmbH zur Ausführung durchgeführt werden. Diese Einrichtung könnte, soweit sie selbst Vorträge, Kurse und Veranstaltungen wissenschaftlicher oder belehrender Art durchführt und die formellen Voraussetzungen erfüllt sind, als gemeinnützige Einrichtung einen Zweckbetrieb iSd § 68 Nr. 8 AO unterhalten. Die mit den genannten Leistungen in Zusammenhang stehenden Beherbergungen sowie Bewirtungen der Teilnehmer stellen ebenfalls Einnahmen des Zweckbetriebs dar.⁵⁸⁰ Werden diese Leistungen auch gegenüber anderen Personen erbracht, liegt idR ein steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb vor.
- 718** Für Ausstellungsflächen und Standgebühren, die im Rahmen der Veranstaltung wissenschaftlicher Kongresse Dritten gegen Zahlung zur Verfügung gestellt werden, gilt nach dem Urteil des FG Düsseldorf Folgendes: Diese begründen einen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb, wenn die hieraus erzielten Einnahmen die Aufwendungen für die Standflächen über-

⁵⁷⁷ BLSB, Gemeinnützigkeit im Steuerrecht, S. 285.

⁵⁷⁸ EStR 15.7 Abs. 1; AEAO zu § 64 Nr. 2.

⁵⁷⁹ ABRS, Besteuerung im Krankenhaus, S. 174.

⁵⁸⁰ BFH 8.3.2012 – V R 14/11, BStBl. II 2012, 630.

steigen.⁵⁸¹ Die Einnahmen aus diesem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb sind demnach mit 15% zu pauschalieren, da auch die entgeltliche Gestattung der Werbung von Unternehmen für sich selbst durch eine gemeinnützige Organisation als Werbung für Unternehmen iSd § 64 Abs. 6 Nr. 1 AO zu qualifizieren ist. Die Regelung enthält keine Einschränkung dahingehend, dass es sich um eine aktive Werbung durch die gemeinnützige Körperschaft für Unternehmen handeln muss.

Nimmt das Krankenhaus selbst an Kongressen oder Ausstellungen teil, unterliegt das gezahlte Entgelt für die Überlassung von Ausstellungsflächen in Messehallen als Mietzins der gewerbesteuerrechtlichen Hinzurechnung. Ein Vertrag über die Nutzung eines Messestandes ist grds. ein gemischter Vertrag und ist, soweit das Entgelt auf die Nutzungsüberlassung des Standes entfällt, grundsätzlich Mietzins.⁵⁸² **719**

Umsatzsteuer

Die Teilnahmegebühren, die das Krankenhaus als Veranstalter zur Kostendeckung erhebt, sind nach § 4 Nr. 22 Buchst. a UStG von der Umsatzsteuer befreit, soweit die Einnahmen überwiegend zur Deckung der entstandenen Aufwendungen verwendet werden. Dies gilt auch für eine gemeinnützige Service-GmbH, wenn diese zur Ausführung wissenschaftlicher Kongresse gegründet bzw. eingesetzt wird. **720**

Agiert eine gewerbliche Körperschaft (Krankenhaus oder Service-GmbH) als Veranstalter der wissenschaftlichen Kongresse in eigenem Namen und auf eigene Rechnung, liegen uE keine nach § 4 Nr. 22 Buchst. a UStG steuerbefreiten Umsätze vor, da dies dem eindeutigen Gesetzeswortlaut widerspricht. Der Gesetzgeber hat dort den Kreis der Leistungserbringer explizit eingeschränkt und dadurch gezeigt, dass auf den tatsächlichen Leistungserbringer abzustellen ist.⁵⁸³ Eine vergleichbare Auffassung wurde im Übrigen auch durch den Bundesfinanzhof zum Umfang der früheren Steuerbefreiungsvorschrift des § 4 Nr. 16 UStG vertreten.⁵⁸⁴ **721**

Die Beherbergungs- und Bewirtungsleistungen gegenüber den Teilnehmern können nach BFH-Rechtsprechung⁵⁸⁵ nicht aufgrund des § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a UStG mit dem ermäßigten Satz von 7% besteuert werden. Für derartige Umsätze, die vor dem 1.1.2013 ausgeführt wurden, erließ das BMF eine Übergangsregelung.⁵⁸⁶ **722**

Konsilärzte

→ Belegärzte.

723

⁵⁸¹ FG Düsseldorf 5.9.2017 – 6 K 2010/16 K G, EFG 2017, 1725; BFH anh.: V R 70/17.

⁵⁸² BFH 25.10.2016 – I R 57/15, BFH/NV 2017, 388.

⁵⁸³ Sölch/Ringleb/Oelmaier § 4 Nr. 22 Rn. 10 ff.

⁵⁸⁴ BFH 22.5.2003 – V R 94/01, BStBl. II 2003, 954.

⁵⁸⁵ BFH 8.3.2012 – V R 14/11, BStBl. II 2012, 630.

⁵⁸⁶ BMF 29.4.2014, BStBl. I 2014, 814.

Konsilleistungen

- 724** Bei einem Konsilvertrag erbringt der Konsilleistende eine bestimmte Diagnose- und Behandlungsleistung im Auftrag des Krankenhauses. Dabei besteht idR keine direkte Vertragsbeziehung zwischen dem Konsilleistenden und dem Patienten, da der Behandlungsvertrag zwischen dem Krankenhaus und dem Patienten abgeschlossen wird. Der Konsilleistende wird idR selbstständig und weisungsunabhängig tätig und trägt die medizinische Verantwortung für seine Konsilleistungen. Der häufigste Praxisfall ist der Konsilvertrag zwischen einem Krankenhaus und einem MVZ, das beispielsweise radiologische Leistungen erbringt.

Ertragsteuer

- 725** Aus der Sicht des die Konsilleistung in Auftrag gebenden Krankenhauses ergeben sich insbesondere gemeinnützigkeitsrechtliche Fragestellungen. Eine der zentralen Säulen der Gemeinnützigkeit ist die unmittelbare Zweckverfolgung gem. § 57 Abs. 1 Satz 1 AO. Bei entsprechender Ausgestaltung des Konsilvertrags als Hilfspersonenvertrag (→ Hilfsperson) ist diese Voraussetzung als erfüllt anzusehen.⁵⁸⁷ Da das konsilleistende MVZ für das Krankenhaus in Form einer Hilfsperson tätig wird, ist die Unmittelbarkeit des § 57 AO gegeben. Das Krankenhaus wird aufgrund der unmittelbaren Zweckverfolgung im Rahmen des Zweckbetriebs tätig.
- 726** Aus der Sicht des Konsilleistenden ergeben sich neben den gemeinnützigen auch ertragsteuerliche Fragestellungen, die auch für gewerbliche Krankenhäuser bzw. MVZ relevant sind. Erbringt ein Krankenhaus eine Konsilleistung, sind die daraus generierten Einnahmen uE unzweifelhaft nach § 3 Nr. 20 GewStG von der Gewerbesteuer befreit. Der Anknüpfungspunkt für die Körperschaftsteuerbefreiung ist hingegen das Vorliegen eines gemeinnützigkeitsrechtlichen Zweckbetriebs,⁵⁸⁸ der wiederum die unmittelbare Zweckverfolgung voraussetzt. Ob Unmittelbarkeit in diesem Sinne bei arbeitsteiliger Zweckverfolgung zweier gemeinnütziger Einrichtungen vorliegt, war lange umstritten, wurde jedoch letztlich durch den BFH bestätigt und von der Finanzverwaltung übernommen.⁵⁸⁹ Insofern kann bei der Konsilleistungserbringung durch gemeinnützige Einrichtungen regelmäßig von einer ertragsteuerbefreiten Leistungserbringung ausgegangen werden. Für gewerbliche Einrichtungen bleibt es insoweit bei der Gewerbesteuerbefreiung.
- 727** Besondere gemeinnützigkeitsrechtliche Problemstellungen ergeben sich, wenn die Konsilleistung durch ein MVZ erbracht wird. Da es sich bei MVZs nicht um Krankenhäuser iSd § 67 AO handelt und aufgrund des Wettbewerbsgedankens auch die Zweckbetriebseigenschaft des § 65 AO nicht infrage kommen wird, ergibt sich für das MVZ als ambulante Einrichtung nur die Möglichkeit, einen Zweckbetrieb im Rahmen der Wohlfahrtspflege nach § 66 AO zu begrün-

⁵⁸⁷ Vgl. AEAO zu § 57 Nr. 2 Satz 2; BMF 26.1.2016, BStBl. I 2016, 155; Haaf DStR 2012, 159.

⁵⁸⁸ § 5 Abs. 1 Nr. 9 Satz 2 KStG.

⁵⁸⁹ BFH 17.2.2010 – I R 2/08, BFHE 228, 388 = BStBl. II 2010, 1006 = DStRE 2010, 755; BMF 17.1.2012, BStBl. I 2012, 83.

den.⁵⁹⁰ Richtigerweise hat der BFH unter Aufgabe der bisherigen Rechtsprechung klargemacht, dass auch für einen Zweckbetrieb der Wohlfahrtspflege iSd § 66 AO keine höheren Anforderungen an die unmittelbare Leistungserbringung zu stellen sind und darauf abzustellen ist, wem die Leistung zugutekommt.⁵⁹¹ Demzufolge können nun auch Konsilleistungen von MVZ an Krankenhäuser als Leistungen iSd § 66 Abs. 3 AO zu behandeln sein.⁵⁹² Zu beachten ist in diesen Fällen jedoch die verschärfte und vielkritisierte⁵⁹³ Rechtsauffassung der Finanzverwaltung zur Selbstlosigkeit von Zweckbetrieben nach § 66 AO. Durch das BMF-Schreiben vom 6.12.2017 wurde diese immerhin wieder in einigen Punkten entschärft.⁵⁹⁴

Umsatzsteuer

Die umsatzsteuerliche Einordnung von Konsilleistungen ist bislang nicht ausdrücklich geregelt. Ein Blick in die einschlägigen Verfügungen bzgl. der mit dem Krankenhausbetrieb eng verbundenen Umsätze legt den Schluss nahe, dass Konsilleistungen – ähnlich wie Gutachten – zu therapeutischen Zwecken als nach § 4 Nr. 14 Buchst. b UStG umsatzsteuerbefreit angesehen werden.⁵⁹⁵ Sofern die Konsilleistungen durch selbstständige Ärzte erbracht werden, sollte auch diese Leistungen umsatzsteuerfrei sein.⁵⁹⁶ **728**

Kooperationsverträge

→ Großgerätekooperation. **729**

Kopfhörer

→ Entertainment. **730**

Kopien

Ein Krankenhaus kann aufgrund unterschiedlicher Gründe Kopien für externe Dritte erstellen und hierfür eine Vergütung erhalten. Neben Kopien von Krankenakten und Röntgenbildern auf Anforderung von Gerichten, Rechtsanwälten, Patienten, Behörden, Versicherungen etc. ist ua auch die Vergütung durch die eigenen Mitarbeiter für Privatkopien oder Kopierleistungen für Studenten denkbar. **731**

Ertragsteuer

Grundsätzlich erbringt das Krankenhaus durch die Anfertigung von Kopien keine Krankenhausleistung iSd § 2 Nr. 1 iVm § 1 Abs. 1 KHEntgG bzw. § 2 **732**

⁵⁹⁰ Haaf DStR 2014, 2004; OFD Frankfurt 26.9.2006, S 0184 A – 11 – St 53, BeckVerw 80414.

⁵⁹¹ BFH 27.11.2013 – I R 17/12, BStBl. II 2016, 68.

⁵⁹² Haaf DStR 2014, 2004.

⁵⁹³ Beispielhaft Kirchhain DStR 2016, 505; Seeger/Milde DStR 2016, 2736; Weitemeyer/Klene DStR 2016, 937.

⁵⁹⁴ BMF 6.12.2017, BStBl. I 2017, 1603.

⁵⁹⁵ OFD Karlsruhe 31.1.2017, UR 2017, 401; OFD Niedersachsen 9.2.2017, UR 2018, 257.

⁵⁹⁶ Klafßmann, Aktuelle Besteuerungsfragen, S. 321.

Nr. 1 KHG. Die daraus resultierenden Erlöse sind daher dem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb gem. § 64 iVm § 14 AO zuzuordnen und unterliegen somit der Ertragsteuer. Die Zuordnung zum steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb trifft jedoch nur dann zu, wenn es sich um Leistungen handelt, die mit der eigentlichen Krankenhausbehandlung des Patienten keinen direkten Zusammenhang haben. In den nachfolgend zur umsatzsteuerlichen Abgrenzung aufgeführten Fällen von Kopien für Ärzte zur weiteren Behandlung sowie für Gerichte und Staatsanwaltschaften im Rahmen einer Zeugenentschädigung ist der Zusammenhang mit dem Krankenhauszweckbetrieb nach unserer Ansicht gegeben. Die Erlöse sind insoweit dem steuerbefreiten Bereich zuzuordnen.

Umsatzsteuer

- 733** Zur Abgrenzung der umsatzsteuerbefreiten Leistungen zu umsatzsteuerpflichtigen, nicht mit der Heilbehandlung eng verbundenen Leistungen des Krankenhauses ist es wichtig zu unterscheiden, aus welchem Grund Kopien angefertigt werden.
- 734** Die Privatkopien der Mitarbeiter unterliegen hierbei dem Regelsteuersatz, da es sich weder um einen eng mit dem Krankenhausbetrieb verbundenen Umsatz, noch um eine Leistung, die der Genesung der Patienten dient, handelt.
- 735** Kopien, die im Auftrag von Gerichten und Staatsanwaltschaften angefordert werden, stellen einen nicht steuerbaren Umsatz dar, da hier das Krankenhaus als Zeuge entschädigt wird. Die gesetzliche Regelung hierzu findet sich in § 23 Abs. 2 JVEG wieder, wonach Dritte, die aufgrund einer gerichtlichen Anordnung nach § 142 Abs. 1 Satz 1 oder § 144 Abs. 1 ZPO Unterlagen vorlegen müssen, wie Zeugen entschädigt werden. Somit erhält das Krankenhaus einen Ersatz seiner Aufwendungen gem. § 7 JVEG. Diese Entschädigung der Zeugen nach dem JVEG stellt aus umsatzsteuerlicher Sicht einen nicht steuerbaren, echten Schadensersatz dar.⁵⁹⁷ Der Kopierkostenersatz durch das Gericht unterliegt somit nicht der Umsatzsteuer.⁵⁹⁸
- 736** Werden die Kopien jedoch für einen Arzt zur Weiterbehandlung erstellt, so ist darin nach unserer Ansicht ein eng mit dem Krankenhaus verbundener Umsatz zu sehen, da es sich bei diesen Kopien nach der Verkehrsauffassung um Leistungen handelt, die für Krankenhäuser typisch und unerlässlich sind, regelmäßig und allgemein beim laufenden Betrieb vorkommen und damit mit dem Zweckbetrieb zusammenhängen. Dieser Zusammenhang wird dadurch verstärkt, dass Kopien der Krankenakten aufgrund der datenschutzrechtlichen Bestimmungen nicht durch einen externen Drittanbieter erfolgen können. Dieser Umsatz unterliegt daher gem. § 4 Nr. 14 UStG als steuerbefreiter Umsatz nicht der Umsatzsteuer.
- 737** In der Praxis ist darauf zu achten, dass auch bei einer separaten Berechnung von Kopierkosten sowie damit in Zusammenhang stehende Porto- und Schreibgebühren an Patienten zu Zwecken der Weiterbehandlung als Neben-

⁵⁹⁷ UStR 3 Abs. 8, sowie FM Brandenburg 11.6.2008, UR 2008, 670.

⁵⁹⁸ UStAE 1.3 Abs. 1; vgl. auch *Klaßmann*, Aktuelle Besteuerungsfragen, S. 262.