

ZSteu-Beiträge

Dipl.-Kfm. Daniel Franke, Steuerberater, Saarbrücken*

Keine Klinik unter Palmen

Wie so oft im Leben spielen sich Träume, Ziele und deren Verwirklichung oft auf unterschiedlichen Spielfeldern ab. Gerade im heutigen Bild der Arbeitswelt, auf dem weit mehr an Erwartungen als Realität zu finden ist, wird es immer häufiger, dass Menschen an ihre Grenzen stoßen. Ob prominent wie ein Fußballer oder weniger präsent wie ein Angestellter oder Beamter, das Erlangen dieser Grenzen macht dabei keinen Unterschied. Immer häufiger meldet sich der Körper und Geist des Menschen, die Psyche, zu Wort. Konsequenz daraus sind sog. Burn-outs, Depressionen, Angstzustände, Suchtabhängigkeiten.¹ Dementsprechend steigt auch der Bedarf an Hilfe. Der folgende Beitrag stellt vor dem Hintergrund der Notwendigkeit von Kliniken – hier am Beispiel einer Privatklinik – steuerliche und gesellschaftsrechtliche Problemfelder dar.

I. Einleitung

Die Ärzte Dr. A und Dr. B sowie deren alter Schulfreund, Psychotherapeut Dr. C, einigen sich darauf, gemeinsam eine Klinik² zur Behandlung psychischer Erkrankungen zu eröffnen.³ Dazu benötigen sie neben dem notwendigen Kapital auch das entsprechende Grundstück, auf dem die Klinik betrieben werden soll. Der langjährige Patient und Schulfreund von Dr. A, Grundbesitzer G, verfügt über ein solches Grundstück und beschließt, den drei Therapeuten sein Grundstück zur o.g. Ausführung zu überlassen. Da weder Dr. A, Dr. B noch Dr. C die notwendige Liquidität zum Erwerb des Grundstücks haben, kommt ihnen die Überlassung durch G entgegen. Deshalb vermietet G sein Grundstück an die drei Therapeuten.⁴

II. Rechtsformwahl

Bevor für A, B und C der Entschluss zum Betreiben einer Klinik in die Realität umgesetzt

werden kann, stellt sich die Frage, in welcher Rechtsform diese Klinik betrieben werden soll.



Daniel Franke, Dipl.-Kfm., Steuerberater

Grundsätzlich könnten sich A, B und C zusammenschließen und die Klinik in der Struktur einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts (GbR) ausüben.⁵ Problematisch ist bei dieser Form die

Haftung gegenüber Dritten, da für Gesellschaftsschulden nicht nur das Gesellschaftsvermögen an sich zur Verfügung steht, sondern zusätzlich alle Gesellschafter persönlich und unbeschränkt mit ihrem privaten Vermögen als Gesamtschuldner haften.⁶

Um diese unbeschränkte Haftung mit dem Privatvermögen zu vermeiden, bietet sich die Möglichkeit der Rechtsformwahl mit einer Haftungsbeschränkung an. Klassisches Beispiel dieser Form der Haftungsbeschränkung ist die Gesellschaft mit beschränkter Haftung (GmbH). Diese kann von juristischen oder natürlichen Personen gegründet werden. Die Errichtung erfolgt mit Abschluss eines notariell beurkundeten Gesellschaftsvertrages. Die Kapitaleinlagen der Gesellschafter bilden das Stammkapital der Gesellschaft, das mindestens EUR 25.000,00 betragen muss. Die Beschränkung der Haftung besteht darin, dass die Haftung lediglich mit dem Geschäftsvermögen erfolgt und – im Gegensatz zur GbR – die Gesellschafter nicht

* Jahrgang 1980, studierte bis 2005 an der Universität des Saarlandes Allgemeine Betriebswirtschaftslehre. Von 2006 bis Sommer 2011 war er als Steuer- und Prüfungsassistent, später als Prüfungs- und Teamleiter, in einer mittelständigen Sozietät in Düsseldorf tätig. Im März 2010 wurde er durch die Steuerberaterkammer Nordrhein-Westfalen zum Steuerberater bestellt. Seit Herbst 2011 ist er in einer mittelständigen Wirtschaftsprüfungsgesellschaft im Saarland tätig, W+ST Wirtschaftsprüfung AG & Co.KG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, Dillingen, www.w-st.de

1 Vgl. Psychologische und Psychotherapeutische Praxis Donau-City, Mag. HARALD HORNICH – 1220 Wien, Leonard Bernstein-Str. 4-6 – Erkrankungen im Erwachsenenalter, <http://www.psychologie-verhaltenstherapie.com/haeufigkeit-psychischer-krankheiten.html>. : Angststörungen in. 15-25%; Agoraphobie 5-7%, Generalisierte Angststörung 3-5%, Panikattacken 3-4%, Posttraumatische Belastungsstörung 7-10%, Soziale Phobie 5-10%, Spezifische Phobien (Tiere, Orte, Spritzen,...) 10-15%, Anorexia nervosa 1-9% (Frauen), Anorexia nervosa 1-5% (Männer), Bulimia nervosa 3-9%, Borderline Persönlichkeitsstörung 1-2%, Depression 20-26 (Frauen), Depression 12-16% (Männer), "Manisch-Depressiv" (Bipolar affektive Störung) 0,5-1,5%, Schizophrenie 1-2%, Ticstörungen (incl. Tourette-Syndrom) 5-24%, Zwangserkrankung 2-7%.

2 Umgangssprachlich wird ein Krankenhaus als „Klinik“ bezeichnet. Rechtlich wird in Deutschland unter einem Krankenhaus ein Betrieb im Sinne des Krankenhausfinanzierungsgesetzes (KHG) verstanden, in dem die zu versorgenden Personen untergebracht und gepflegt werden können. Unter einem Akutkrankenhaus versteht man ein Krankenhaus, in dem akut erkrankte Patienten stationär oder ambulant behandelt werden und eine Tag- und Nachtaufnahmebereitschaft besteht. Weiter kann man Krankenhäuser nach der Zahl der Patienten, der Zahl der Betten, nach dem Träger oder nach ihrem Tätigkeitsschwerpunkt klassifizieren. Die Klassifikation nach dem Krankenträger unterscheidet öffentliche, gemeinnützige und private Träger. Öffentliche Träger sind zum Beispiel Bund und Länder, gemeinnützige zum Beispiel die Kirchen oder das Rote Kreuz.

3 Die Ärzte Dr. A und Dr. B sind ärztliche Psychotherapeuten. Ein Ärztlicher Psychotherapeut ist ein Arzt mit psychotherapeutischer Weiterbildung, der die Zusatzbezeichnung „Psychotherapeut“ trägt. Der Ausbildungsumfang liegt bei ca. 3000-6000 Stunden. Dr.C ist Psychologischer Psychotherapeut. Er ist ein Diplom-/Master-Psychologe mit einer mehrjährigen psychotherapeutischen Zusatzausbildung, die in Vollzeit mindestens drei- bzw. berufsbegleitend mindestens fünf Jahre dauern muss. Voraussetzung für die Zusatzausbildung ist ein Diplom oder Master in Psychologie, wobei das Fach Klinische Psychologie Teil des Studiums gewesen sein muss. Der Ausbildungsumfang liegt bei ca. 4000-4200 Stunden.

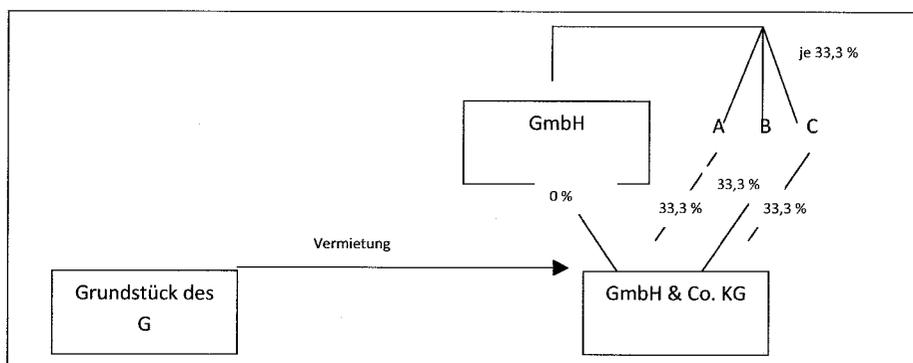
4 Miete und Pacht bedeuten wirtschaftlich das Gleiche, nämlich die Nutzung eines Grundstücks. Die Miete ist die Gebrauchsüberlassung einer Sache. Der Mieter kann die Sache, wie z.B. eine Wohnung, nutzen. Die Pacht geht darüber hinaus. Hier darf der Pächter die Sache oder das Recht nutzen (Gebrauchsüberlassung) und darf auch die Früchte aus der Sache ziehen. Die Fruchtziehung heißt, dass dem Pächter auch die Erträge aus der Sache zustehen.

5 Die Gesellschaft bürgerlichen Rechts (Abk.: GbR), oft auch BGB-Gesellschaft genannt, ist eine Vereinigung von mindestens zwei Gesellschaftern (natürlichen oder juristischen Personen oder Personengesellschaften), die sich durch einen Gesellschaftsvertrag gegenseitig verpflichten, die Erreichung eines gemeinsamen Zwecks in der durch den Vertrag bestimmten Weise zu fördern, insbesondere die vereinbarten Beiträge zu leisten (§ 705 BGB). Eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts ist demnach eine Personengesellschaft. Als Beispiel für eine GbR gilt der Zusammenschluss von Freiberuflern zu einer Gemeinschaftspraxis erfolgen. Als Gemeinschaftspraxis bezeichnet man eine Kooperationsform von Ärzten, Rechtsanwälten oder anderen Freiberuflern. Es handelt sich dabei um einen wirtschaftlichen und organisatorischen Zusammenschluss von zwei oder mehreren Personen zur gemeinsamen Ausübung ihrer Berufstätigkeit.

6 Eine Beschränkung der Haftung für Behandlungsfehler auf den jeweiligen Verursacher ist möglich, wenn eine Partnerschaftsgesellschaft als Rechtsform gewählt wird. Für diese Rechtsform ordnet § 8 Abs. 2 PartGG eine Haftungsbeschränkung auf diejenigen Partner an, die mit der jeweiligen Sache befasst waren.

für Verbindlichkeiten der Gesellschaft eintreten müssen. Dieser entscheidende Ausschluss der persönlichen und unbeschränkten Haftung der Gesellschafter kann jedoch auch durch die Rechtsform einer GmbH & Co. KG erreicht werden.⁷ Somit entschließen sich die drei Therapeuten, ihre Klinik in der Rechtsform einer GmbH & Co. KG zu betreiben. Dabei sind A, B und C zu je 1/3 Kommanditisten sowie jeweils zu 1/3 auch Gesellschafter der GmbH.

Nebenstehendes Schaubild gibt die Beteiligungs- und Wesensstruktur wieder.⁸



III. Ertragsteuerliche Würdigung

a) Einkünfte des G

Durch die entgeltliche Überlassung des Grundstücks durch G erzielt dieser Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung i.S.d. § 21 Abs. 1 Nr. 1 EStG. § 21 Abs. 1 Nr. 1 EStG erfasst jede Gebrauchsüberlassung von unbeweglichem Vermögen gegen Entgelt, unabhängig davon, durch welches Rechtsverhältnis das Nutzungsrecht begründet worden ist⁹. Sämtliche Umlagen und Nebentgelte, die G für Nebenkosten oder Betriebskosten erhebt, gehören neben dem (reinen) Mietzins zu den Einnahmen bei der o.g. Einkunftsart. Diese Einnahmen sind um die Werbungskosten, hierbei insbesondere die Abschreibung auf das Gebäude, zu mindern. Bei der Frage der Abschreibungsberechtigung ist zu differenzieren, bei wem das Wirtschaftsgut sog. Betriebsvermögen darstellt. In der Regel ist dies der bürgerlich-rechtliche Eigentümer des entsprechenden Wirtschaftsgutes. Es kann aber auch vorkommen, dass bürgerlich-rechtliches Eigentum und sog. wirtschaftliches Eigentum auseinander fallen. In diesem Fall hat der wirtschaftliche Eigentümer das Recht, das Wirtschaftsgut abzuschreiben.¹⁰

Beispiel:¹¹

Gem. dem Mietvertrag erhält G eine monatliche Miete i.H.v. TEUR 8. Zusätzlich dazu erhält G Nebenkosten-Vorauszahlungen i.H.v. TEUR 3 pro Monat. Die tatsächlichen Nebenkosten für dieses Jahr belaufen sich auf TEUR 40. Die Abschreibungsbemessungsgrundlage (AfA-BMG) beträgt TEUR 150 p.a., davon kann G 2 % p.a. geltend machen. Weiter hat er Reparaturen i.H.v. TEUR 4 durchgeführt. G erzielt folgende Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung:

	TEUR
Miete	96
Umlagen	<u>36</u>
Summe der Einnahmen	132
abzgl. tats. Nebenkosten	
bzw. umlagefähige Kosten	40
abzgl. AfA (2 % von TEUR 150)	3
abzgl. Reparaturen	<u>4</u>
Summe der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung	<u>85</u>

Bei einem persönlichen Einkommensteuersatz von 40 % zahlt G auf seine Einkünfte TEUR 34 Einkommensteuer.

b) Investitionen

Wie unter Fn. 10 angegeben, hat G das Grundstück zuvor viele Jahre vermietet und das

Gebäude nahezu vollständig abgeschrieben. Da das Gebäude einige Jahre nach dieser Vermietung leer stand und nicht mehr zur Erzielung von Einkünften genutzt wurde, ist der Standardwert dieses Gebäudes erheblich eingeschränkt und unter diesen Umständen nicht als Klinik oder Ähnliches nutzbar. Eine sofortige Nutzung als Klinik durch A, B und C ist deshalb nicht realisierbar. Vielmehr sind erhebliche Modernisierungsmaßnahmen sowie bedeutende bauliche Veränderungen durchzuführen.¹² In diesem Zusammenhang ist die ertragsteuerliche Würdigung entsprechender Investitionen dann von besonderer Bedeutung, soweit es sich um Erhaltungsaufwendungen¹³ handelt, denn insoweit sind diese Aufwendungen als sofort abziehbar Werbungskosten steuermindernd bei der Ermittlung der Einkünfte von G abziehbar

Im Gegensatz dazu stellen die Aufwendungen dann Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Gebäudes dar, soweit diese zur Herstellung der Funktions- und Betriebsbereitschaft der Klinik geleistet werden oder die zu einer über den ursprünglichen Zustand hinausgehenden wesentlichen Verbesserung führen.¹⁴

Sofern es sich bei den Aufwendungen nicht um Erhaltungsaufwendungen handelt, sind diese nur über die Geltendmachung des wirtschaftlichen Wertverzehr, der Abschreibungen, steuer-

7 Grundsätzlich ist die GmbH & Co. KG eine Kommanditgesellschaft, an der eine GmbH als einzige persönlich haftende Gesellschafterin beteiligt ist. Erfunden wurde die GmbH & Co. KG ursprünglich, um eine beschränkte Haftung aller Gesellschafter gleich einer GmbH zu erreichen, jedoch steuerlich eine Doppelbelastung, insbesondere von Vermögenssteuer der GmbH und der Gesellschafter, zu vermeiden. Dieser steuerliche Aspekt ist nach dem Fortfall der Vermögenssteuer zurückgetreten. Ein steuerlicher Vorteil der GmbH & Co. KG gegenüber der GmbH liegt heute je nach den persönlichen Verhältnissen darin, dass Verluste der Gesellschaft auf der Gesellschafterebene ausgeglichen und abgezogen werden können, Liquidationsgewinne nicht der Gewerbesteuer unterliegen. Die GmbH & Co. KG bietet die gleiche Haftungsbeschränkung wie eine GmbH. Ihre gesellschaftsrechtliche Handhabung ist jedoch erheblich einfacher. Etwaige Nachteile bei der Rechtsformwahl der GmbH sind z.B.:

a) die Gründung und andere Organisationsakte (z.B. eine Satzungsänderung) bedürfen der notariellen Beurkundung und Eintragung in das Handelsregister.
 b) die Abtretungen von Geschäftsanteilen müssen notariell beurkundet werden.
 c) eine GmbH unterliegt im vollen Umfang den Vorschriften des Handelsgesetzbuches, d.h. der Verpflichtung zur Führung von Handelsbüchern und der Erstellung von Handelsbilanzen.
 8 Aus Vereinfachungsgründen je rd. 33,3 %. Die GmbH fungiert als reine Komplementärin ohne Kapitalbeteiligung.
 9 Vgl. BFH-Urteil vom 19.4.1994, IX R 19/90, BStBl II 1994, 640.
 10 Im vorliegenden Sachverhalt bleibt G zivilrechtlicher Eigentümer. Wirtschaftlicher Eigentümer eines Grundstücks ist derjenige, der die tatsächliche Herrschaft über das Grundstück ausübt und andere Personen wirtschaftlich von der Einwirkung auf diesen Besitz ausschließen kann (§ 39 Abs. 2 AO). Somit ist G auch wirtschaftlicher Eigentümer des Grundstücks. Da G das Grundstück bereits seit längeren Jahren in seinem Eigentum hat und vor vielen Jahren dieses Grundstück bereits vermietet, ist das Gebäude bereits nahezu vollständig abgeschrieben. Eine Abschreibung auf den reinen Grund und Boden kam dabei nicht in Betracht, da es sich dabei um Vermögen handelt, das grundsätzlich keinem Wertverzehr unterliegt.
 11 Unterstellt, dass sämtliche Einnahmen und Ausgaben konstant monatlich anfallen.
 12 Bspw. sind Sanitäranlagen zu erneuern, elektrische Leitungen zu modernisieren sowie Zwischenwände zu erschaffen. Weiter sind Innenausbaumaßnahmen wie z.B. Anstrich- und Deckenarbeiten notwendig.
 13 Erhaltungsaufwand liegt dann vor, wenn etwas bereits Vorhandenes instand gehalten, instand gesetzt, erneuert oder modernisiert wird, z.B. Erneuerung von Fenstern und Türen, Versetzen von Zwischenwänden, Erneuerung der Elektroinstallation, Badezimmerrenovierung.
 14 Zur Abgrenzung des sog. Herstellungsaufwands vom sofort abziehbaren Erhaltungsaufwand siehe auch BFH-Urteil vom 16.1.2007 (IX R 39/05, BStBl II 2007, 922). Unter dem Gesichtspunkt der Erweiterung sind (nachträgliche) Herstellungskosten dann gegeben, wenn nach Fertigstellung etwas Neues geschaffen wurde, d.h. – gemessen an ihrer Funktion – bisher nicht vorhandene Bestandteile in das Gebäude eingefügt werden, deren Einbau neben der Substanzmehrung auch eine Erweiterung der Nutzungsmöglichkeit des Gebäudes zur Folge haben, vgl. dazu auch BFH-Urteil vom 14.7.2004, IX R 52/02, BStBl II 2004, 949, BFH Urteil vom 22.1.2003, X R 9/99, BStBl II 2003, 596.

mindernd zu berücksichtigen. Dabei kommt es entscheidend darauf an, wer die Ausgaben wirtschaftlich trägt. Trägt G als Eigentümer des Grundstücks die Ausgaben, z.B. durch Verstärkung der Decken, Fundamente und Mauern, stellen diese Herstellungskosten des Gebäudes dar und sind über die Abschreibung des Gebäudes als nachträgliche Herstellungskosten steuerlich absetzbar.¹⁵ Dagegen sind z.B. Bäder, die Heilzwecken dienen (z.B. in Krankenhäusern), als sog. Betriebsvorrichtungen zu würdigen und dann über die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer steuerwirksam als eigenständiges Wirtschaftsgut abzuschreiben. Insofern ist es für G nur dann wirtschaftlich sinnvoll, diese Aufwendungen zu tragen, soweit er durch die Maßnahmen das Gebäude auch nach der zeitlichen Überlassung an A, B und C noch anderweitig nutzen kann, z.B. zur Vermietung zu anderen Zwecken.

Beispiel:

Der Einbau eines Lastenaufzuges, Verschönerung der Steintreppen durch Fliesen oder die Erneuerung der Innenfassade tragen insgesamt zu einer Werterhöhung des Gebäudes bei. Diese Werterhöhung hat mittelbar Nutzen für G, da dieser nach Beendigung des Mietverhältnisses mit A, B und C das modernisierte Gebäude z. B. an einen Hotelträger vermieten kann.

Soweit jedoch die Mieter die Aufwendungen wirtschaftlich tragen, kommt es zu einer anderweitigen steuerlichen Handhabung. Denn soweit die Ausgaben lediglich zu einer Wertverbesserung an dem Gebäude führen (z.B. Renovierung, Instandhaltung), sind diese Aufwendungen als Betriebsausgaben bei deren Einkünften abzieh-

bar. Dies gilt auch dann, wenn sich das Gebäude im Eigentum des G befindet und durch diese Aufwendungen kein eigenständiges Wirtschaftsgut bei den Mietern entsteht. Von sog. Herstellungsaufwand spricht man dann, wenn es sich um ein eigenständiges Wirtschaftsgut, sog. Mieter-einbauten, handelt. Dies trifft vor allem dann zu, wenn der Mieter den Vermögensgegenstand bei Auszug wieder entfernen kann oder wenn der Vermögensgegenstand während der Mietzeit verbraucht wird.¹⁶ Diese Mietereinbauten (sowie Mieterumbauten) sind dann beim Mieter zu aktivieren, wenn es sich in Bezug auf das Gebäude um ein selbstständiges Wirtschaftsgut handelt. Somit wird G die Aufwendungen dann nicht tragen, wenn diese nicht unmittelbar einer anderweitigen späteren Nutzung dienen könnten.

Beispiel:

A, B und C wollen einen OP-Bereich einrichten, in dem Blutabnahmen und andere medizinische Behandlungen durchgeführt werden sollen. Dieser OP-Bereich – dies sind der Raum, die ihm unmittelbar zugeordneten Nebenräume und ihre Einrichtungen – dient seiner Funktion nach unmittelbar dem Betrieb des Krankenhauses. Ohne diesen Bereich könnte die Klinik in ihrer jetzigen Form wirtschaftlich nicht sinnvoll betrieben werden. G wird an einer Beteiligung bzw. vollständigen Finanzierung dieses Vorhabens kein unmittelbares Interesse haben, so dass A, B und C diese Investition zu tragen hätten. Diese Betriebsvorrichtung ist dann in der Bilanz der Klinik zu aktivieren.

c) Einkünftequalifizierung der Klinik

Wie bereits oben erwähnt, werden A, B und C die Klinik in der Rechtsform einer GmbH & Co.

KG betreiben. Die Personengesellschaft an sich ist aber kein Steuersubjekt nach dem Einkommensteuergesetz. Eine Ertragsbesteuerung der Personengesellschaft selbst gibt es daher nur bei der Gewerbesteuer (§ 5 GewStG). Gleichwohl unterliegen die Einkünfte, die über Personengesellschaften erzielt werden, der Einkommen- oder Körperschaftsteuer. Steuersubjekt, dem die Einkünfte zugerechnet werden, sind die einzelnen Gesellschafter der Personengesellschaft. Handelt es sich bei den Gesellschaftern – wie hier – um natürliche Personen, sind die Einkünfte, je nach Tätigkeit der Gesellschaft, einer der sieben Einkunftsarten (§ 2 Abs. 1 EStG) zuzurechnen.

Unter Berücksichtigung der besonderen Regelungen im EStG sind in Bezug auf die ertragsteuerliche Behandlung von Personengesellschaften und Gemeinschaften die Mitunternehmensformen und die übrigen Personengesellschaften zu unterscheiden.¹⁷ Bezogen auf den Sachverhalt, erzielt die GmbH & Co. KG gewerbliche Einkünfte gem. § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG, da bei der Personengesellschaft ausschließlich eine Kapitalgesellschaft persönlich haftende Gesellschafterin ist. Somit ist die Personengesellschaft gewerblich geprägt und unterhält stets einen einheitlichen Gewerbebetrieb, wobei die Gesellschafter ausschließlich gewerbliche Einkünfte erzielen.¹⁸ Sämtliche Einkünfte werden im Rahmen der einheitlichen und gesonderten Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für die Einkommensteuer festgestellt und den Gesellschaftern zugerechnet. Dabei sind auch Sonderbetriebseinnahmen und Sonderbetriebsausgaben zu berücksichtigen.¹⁹

d) Gewerbesteuer der Klinik

Gem. § 2 Abs. 1 GewStG unterliegt jeder Gewerbebetrieb der Gewerbesteuer. Dabei richtet sich die Definition des Gewerbebetriebes nach dem EStG. Wie unter III. c) erläutert, ist die Klinik an sich ein gewerbliches Unternehmen. Somit besteht grundsätzlich Gewerbesteuerpflicht, soweit keine Gewerbesteuerbefreiung gem. § 3 GewStG anzuwenden ist.

Gem. § 3 Nr. 20 sind Krankenhäuser dann von der Gewerbesteuer befreit, wenn

a) „diese [...] von juristischen Personen des öffentlichen Rechts betrieben werden [...]“²⁰

b) „[...] im Erhebungszeitraum die in § 67 Abs. 1 oder 2 der Abgabenordnung bezeichneten Voraussetzungen erfüllt worden sind [...]“²¹

c) „bei Altenheimen, Altenwohnheimen und Pflegeheimen [...]“²²

15 Nachträgliche Herstellungskosten erhöhen vom Jahr ihrer Entstehung an die Abschreibungsbemessungsgrundlage, sie sind so zu berücksichtigen, als wären sie zu Beginn des Jahres aufgewendet worden (R 7.4 Abs. 9 Satz 3 EStR 2008).

16 dies gilt auch z.B. bei Betriebsvorrichtungen oder bei Scheinbestandteilen (zu einem vorübergehenden Zweck mit dem Grund und Boden verbunden), auch wenn die Einbauten in einem einheitlichen Nutzungs- und Funktionszusammenhang mit dem vom Nutzungsberechtigten unterhaltenen Betrieb stehen oder wenn es sich um wirtschaftliches Eigentum des Nutzungsberechtigten handelt.

17 Von einer Mitunternehmensform ist dann auszugehen, wenn die Personengesellschaft gewerbliche Einkünfte i.S.d. § 15 Abs. 2 EStG erzielt (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG). Darüber hinaus liegen auch Mitunternehmensformen bei der Erzielung von Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft (§ 13 Abs. 7 EStG) und aus selbständiger Arbeit (§ 18 Abs. 4 EStG) durch die Personengesellschaft vor.

18 Hätten A, B und C die Rechtsform einer Kommanditgesellschaft gewählt, bei der z.B. A die Komplementärstellung eingenommen hätte, würde dies folgende ertragsteuerliche Auswirkungen haben: Die (reine) Kommanditgesellschaft an sich würde dann Einkünfte aus selbstständiger Tätigkeit erzielen, soweit sämtliche Gesellschafter, also hier A, B und C, Träger eines freien Berufes sind. Bei A und B ist dies unstrittig, da diese als Ärzte den sog. Katalogberufen i.S.d. § 18 EStG angehören. Auch C fällt unter den Katalogberuf als psychologischer Psychotherapeut (Dipl. Psychologe) gemäß PsychThG, da der Beruf eine staatliche Zulassung zur Ausübung der Heilkunde (Approbation) verlangt und sich nach abgeschlossenem Psychologiestudium als Diplom-Psychologe auf dem Gebiet der Psychotherapie spezialisiert hat. Weiter müssen A, B und C auch freiberuflich tätig sein (BFH 4.7.07, BFH/NV 08, 53) und zumindest in ihrem Bereich leitend und eigenverantwortlich auftreten. Dabei muss nicht jeder Gesellschafter mit seiner fachlichen Kompetenz das gesamte Leistungsspektrum der Freiberufler-Personengesellschaft abdecken können. Konsequenz wäre, dass sämtliche Einkünfte als Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit anzurechnen wären. Entscheidender Nachteil aber ist, dass ein Gesellschafter – hier A – als Komplementär unbeschränkt auch mit seinem Privatvermögen für Verbindlichkeiten der Kommanditgesellschaft haften würde.

19 Auf diesem Weg soll die Besteuerung des Mitunternehmers der Besteuerung des Einzelunternehmers angeglichen werden, der keine wirksamen Verträge mit sich selbst schließen kann. Bei den Einkünften der Mitunternehmer handelt es sich um Gewinnerzielungen. Die Gewinnermittlung erfolgt auf zwei Stufen. Zunächst wird der Gewinnanteil des einzelnen Mitunternehmers am gesamthänderisch erwirtschafteten Gewinn ermittelt, anschließend sind die Gewinne aus den Sondervergütungen zu ermitteln und dem Mitunternehmer zuzurechnen. Der Gesamtgewinn der Mitunternehmensform ergibt sich aus der Addition von gesamthänderisch erwirtschaftetem Gewinn und dem Ergebnis der Sonderbilanzen (bzw. auch Ergänzungsbilanzen) der Mitunternehmer.

20 § 3 Nr. 20 a) GewStG.

21 § 3 Nr. 20 b) GewStG.

22 § 3 Nr. 20 c) GewStG.

d) „bei Einrichtungen zur [...] Aufnahme pflegebedürftiger Personen und [...] zur ambulanten Pflege kranker [...] Personen [...] die Pflegekosten in mindestens 40 Prozent der Fälle von den gesetzlichen Trägern der Sozialversicherung oder Sozialhilfe ganz oder zum überwiegenden Teil getragen worden sind“²³.

Die Voraussetzungen a) und c) sind hier offensichtlich nicht anwendbar, so dass diese Punkte nicht näher betrachtet werden. Auch d) ist hierbei nicht anwendbar, da pflegebedürftige Personen i.S.d. SGB²⁴ dann anzunehmen sind, wenn diese voraussichtlich für sechs Monate hilfsbedürftig sind. Bei b) ist die Zweckbetriebsvoraussetzung i.S.d. § 67 Abs. 1 und 2 AO grundlegend für eine etwaige Steuerbefreiung. Gem. § 67 AO ist Voraussetzung, dass das Krankenhaus entweder in den Anwendungsbereich des KHEntG²⁵ oder die BpflV²⁶ fällt.

Die Privatklinik fällt jedoch nicht in den Anwendungsbereich des KHEntG sowie der BpflV, so dass die Zweckbetriebsvoraussetzung i.S.d. § 67 AO nicht erfüllt ist.²⁷ Im Ergebnis ist die Privatklinik grundsätzlich insoweit gewerbesteuerpflichtig, als das sie einen positiven Gewerbeertrag (nach Abzug des Freibetrages) erzielt.

Beispiel:

Die Klinik beendet ihr zweites Geschäftsjahr mit einem Jahresüberschuss i.H.v. TEUR 40. Hinzurechnungen gem. § 8 GewStG (Miete, Zinsen usw.) belaufen sich auf insgesamt TEUR 8. Der vortragsfähige Gewerbeertrag aus dem Vorjahr beträgt TEUR 10.

	TEUR
Jahresüberschuss	40
Hinzurechnungen	<u>8</u>
Gewerbeertrag vor Verlustabzug	48
abzgl. Verlustabzug aus Vorjahren	<u>10</u>
Gewerbeertrag vor Freibetrag	38

23 § 3 Nr. 20 d) GewStG.

24 Vgl. § 14 Abs. 1 SGB XI.

25 Gesetz über die Entgelte für voll- und teilstationäre Krankenhausleistungen (Krankenhausentgeltgesetz - KHEntG)

26 Verordnung zur Regelung der Krankenhauspflegesätze (Bundespflegesatzverordnung - BpflV)

27 Die Privatklinik ist kein DRG-Krankenhaus, kein Bundeswehrkrankenhaus sowie kein Krankenhaus der Träger der gesetzlichen Unfallversicherung.

28 Vgl. abweichend dazu FG Münster, Beschluss vom 18.4.2011 (Az. 15 V 111/11 U). Dabei hat das FG Münster ernsthafte Zweifel an der Rechtmäßigkeit der Belastung von Krankenhaumsätzen einer Privatklinik mit Umsatzsteuer. Es sei danach erstlich zweifelhaft, ob der Gesetzgeber die betreffende Vorschrift richtlinienkonform umgesetzt hat. Nach Ansicht des Gerichts würde der Grundsatz der steuerlichen Neutralität es verbieten, dass Wirtschaftsunternehmen, die gleiche Leistungen unter vergleichbaren Umständen erbringen, bei der Umsatzbesteuerung unterschiedlich behandelt werden.

29 § 4 Nr. 14 a) UStG.

30 § 4 Nr. 14 b) UStG.

31 vgl. EuGH-Urteil vom 6. November 2003, C-45/01, EuGH I S. 12911.

32 Krankenhausbehandlungen und ärztliche Heilbehandlungen nach § 4 Nr. 14 Buchst. b UStG zeichnen sich dadurch aus, dass sie in Einrichtungen mit sozialer Zweckbestimmung, wie der des Schutzes der menschlichen Gesundheit, erbracht werden. Krankenhausbehandlungen und ärztliche Heilbehandlungen umfassen in Anlehnung an die im Fünften Buch Sozialgesetzbuch (SGB V - Gesetzliche Krankenversicherung) bzw. Elften Buch Sozialgesetzbuch (SGB XI - Soziale Pflegeversicherung) und im Strafvollzugsgesetz (StVollzG) definierten Leistungen u.a. Leistungen der Diagnostik, Befunderhebung, Vorsorge, Rehabilitation, Geburtshilfe und Hospizleistungen. Vgl. dazu Einführungsschreiben zu § 4 Nr. 14 UStG in der ab dem 1. Januar 2009 geltenden Fassung, GZ, IV B 9 - S 1710/08/10009.

33 § 108 SGB V.

abzgl. Freibetrag für Personengesellschaften (aufgerundet)	25
maßgebender Gewerbeertrag	<u>13</u>

Gewerbeertrag (13) * Steuermesszahl (3,5 %) (Meßbetrag)	0,5
Hebesatz der Gemeinde (430 %)	2
Gewerbsteuer	<u>2</u>

IV. Umsatzsteuer

Reine Privatkliniken, welche die Genehmigungsvoraussetzungen des § 30 GewO (sog. Privatkanenanstalten) erfüllen, ohne nach § 108 SGB V zur Behandlung von gesetzlich versicherten Patienten zugelassen zu sein, waren bis zum 31.12.2008 unter den Voraussetzungen des § 4 Nr. 16 b) UStG a. F. in Verbindung mit § 67 Abs. 2 AO von der Umsatzsteuer befreit. Voraussetzung für die Umsatzsteuerbefreiung war hiernach, dass mindestens 40 % der jährlichen Belegungstage bzw. Berechnungstage auf Patienten entfielen, bei denen kein höheres Entgelt als die Entgelte für allgemeine Krankenhausleistungen i.S.v. § 7 KHEntG/§ 10 BpflV berechnet wird. Mit dem Jahressteuergesetz 2009 hat der Gesetzgeber - im Versuch einer Anpassung an die Anforderungen der europäischen Mehrwertsteuer-Richtlinien - den bisherigen § 4 Nr. 16 b) UStG a.F. gestrichen und die Umsatzsteuerbefreiung durch Einführung des § 4 Nr. 14 b) UStG n. F. neu gefasst.

Krankenhausbehandlungen und ärztliche Heilbehandlungen einschließlich der Diagnostik, Befunderhebung, Vorsorge, Rehabilitation, Geburtshilfe und Hospizleistungen sowie damit eng verbundene Umsätze, die nicht durch eine öffentliche Einrichtung erbracht werden, sollen nur noch unter den Voraussetzungen des § 4 Nr. 14 b) Satz 2 aa) bis hh) UStG von der Umsatzsteuer befreit sein. Krankenhäuser in der Rechtsform des Privatrechts sollen hiernach nur dann von der Umsatzsteuer befreit sein, wenn

sie über eine Zulassung nach § 108 SGB V verfügen. Nach diesen Kriterien unterläge eine Privatklinik mit ihren Leistungen selbst dann nicht länger der Umsatzsteuerbefreiung, wenn diese nach der bisher geltenden Regelung in § 4 Nr. 16 b) UStG a.F. umsatzsteuerbefreit gewesen ist. Diese Kliniken erleiden durch die neue Steuergesetzgebung einen erheblichen Wettbewerbsnachteil, wenn sie die gleiche Leistung zum teureren Preis anbieten müssen.

a) § 4 Nr. 14 a) UStG vs. § 4 Nr. 14 b) UStG

Gem. § 4 Nr. 14 a) UStG sind „Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin, die im Rahmen der Ausübung der Tätigkeit als Arzt, Zahnarzt, Heilpraktiker, Physiotherapeut, Heilpraktikerin oder einer ähnlichen heilberuflichen Tätigkeit durchgeführt werden [...]“²⁹ von der Umsatzsteuer befreit. Gem. § 4 Nr. 14 b) UStG sind „Krankenhausbehandlungen und ärztliche Heilbehandlungen einschließlich der Diagnostik, Befunderhebung, Vorsorge, Rehabilitation, Geburtshilfe und Hospizleistungen sowie damit eng verbundene Umsätze, die von Einrichtungen des öffentlichen Rechts erbracht werden [...]“³⁰ steuerfrei. Auch Krankenhäuser in der Rechtsform des Privatrechts sind nur dann von der Umsatzsteuer befreit, wenn sie über eine Zulassung nach § 108 SGB V verfügen.

Kriterium für die Abgrenzung der Anwendungsbereiche von § 4 Nr. 14 a) und b) UStG ist der Ort ihrer Erbringung. Während Leistungen nach § 4 Nr. 14 b) UStG aus einer Gesamtheit von ärztlichen Heilbehandlungen in Einrichtungen mit sozialer Zweckbestimmung bestehen, ist § 4 Nr. 14 a) UStG auf Leistungen anzuwenden, die außerhalb von Krankenhäusern oder ähnlichen Einrichtungen im Rahmen eines persönlichen Vertrauensverhältnisses zwischen Patienten und Behandlendem erbracht werden. Somit ist hier § 4 Nr. 14 a) UStG nicht anzuwenden, sondern vielmehr § 4 Nr. 14 b) UStG.

b) Zulassung nach § 108 SGB V

Gem. § 108 SGB V sind folgende Privatkanenhäuser dann von der Umsatzsteuerpflicht befreit, soweit es sich dabei um „Krankenhäuser, die nach den landesrechtlichen Vorschriften als Hochschulklinik anerkannt sind [...] die in den Krankenhausplan eines Landes aufgenommen sind (Plankrankenhäuser) oder [...] die einen Versorgungsvertrag mit den Landesverbänden der Krankenkassen und den Verbänden der Ersatzkassen abgeschlossen haben [...]“³³ handelt. Im vorliegenden Sachverhalt sind die Voraussetzungen des § 108 SGB V nicht anzuwenden, so dass weiterhin grundsätzlich Umsatzsteuerpflicht der Privatklinik besteht.

c) Billigkeitsregelung vom 16.9.2009

Die Finanzverwaltung knüpft mit der von ihr getroffenen Billigkeitsregelung vom 16.9.2009 wieder an die Vorgängerregelung des § 4 Nr. 16 b) UStG a.F. an. Somit können private Krankenhäuser unabhängig von den unter § 4 Nr. 14 b) aa) bis hh) UStG n.F. genannten Kriterien umsatzsteuerfreie Leistungen erbringen. Voraussetzung dafür ist, dass ihre Leistungen bis zum 31.12.2008 unter den Voraussetzungen von § 4 Nr. 16 b) UStG a.F. i.V.m. § 67 Abs. 2 AO umsatzsteuerfrei waren, weil mindestens 40 % der jährlichen Pflēgetage auf Patienten entfielen, bei denen für die Krankenhausleistungen kein höheres Entgelt als nach der Bundespflegesatzverordnung berechnet wurde, wenn ihre Zulassung nach § 108 SGB V nur deshalb nicht möglich ist, weil für sie als Krankenhaus im Rahmen der gesetzlichen Krankenversicherung kein Bedarf besteht. Zudem muss dieser nicht bestehende Bedarf durch einen entsprechenden Ablehnungsbescheid nachgewiesen werden.³⁴ Da die Privatklinik von A, B und C erst im aktuellen Jahr gegründet und betrieben wird, ist die o.g. Billigkeitsregelung hier nicht von Bedeutung.

d) Vorsteuerabzug aus Eingangsleistungen

Gem. § 15 Abs. 1 Nr. 1 UStG kann die Privatklinik grundsätzlich die gesetzlich geschuldete Umsatzsteuer (Vorsteuer) für an sie erbrachte Lieferungen und sonstige Leistungen abziehen. Diese Abzugsfähigkeit besteht dann gem. § 15 Abs. 2 Nr. 1 UStG nicht, soweit die Privatklinik steuerfreie Umsätze erzielt. In enger Anlehnung an die o.g. Ausführungen und ohne Berücksichtigung des EU-Rechts (vgl. Fn. 28) würde das bedeuten, dass die Klinik zum einen steuerpflichtige Umsätze erzielt und somit grundsätzlich Umsatzsteuer auf ihre Leistungen abzuführen hat, dem gegenüber aber auch die Vorsteuer auf ihre Eingangsleistungen abziehen

kann.³⁵ Soweit die Privatklinik sich auf das Urteil des FG Münster bezieht und gem. den Mehrwertsteuer-Systemrichtlinien von einer Umsatzsteuerfreiheit ausgeht,³⁶ kann die Klinik auch keine Vorsteuer auf Eingangsleistungen abziehen.

e) Handhabung

Die Privatklinik wird unter Berücksichtigung der temporären Liquidität sowie von Honorarvorteilen gegenüber Nichtunternehmern (da diese grundsätzlich keine Vorsteuer abziehen können und somit das Honorar um die Umsatzsteuer gemindert ist) die Umsätze als steuerfrei behandeln, gerade in Bezug auf das Urteil des FG Münster und den MwStSyStRL. Dabei ist jedoch zu beachten, dass diese Handhabung noch nicht abschließend geklärt ist und somit grundsätzlich Umsatzsteuerpflicht besteht. Bei wortgenauer Auslegung des Gesetzestextes bleibt es bei der Umsatzsteuerpflicht. Sofern es in späteren Veranlagungszeiträumen dann zu einer Umsatzsteuernachzahlung kommt, ist hierbei das Zinsrisiko bei dieser nachträglicher Umsatzsteuerschuld nicht zu vernachlässigen.

Andere Leistungen der Klinik, z.B. Gutachten für die Krankenkasse oder eine Blutalkoholuntersuchung sind als nicht trennbare Leistungen dann (u.U.) steuerfrei, soweit ein therapeutisches Ziel im Vordergrund steht.³⁷ So auch die Gestellung von Fitnessgeräten oder andere sportliche Leistungen, soweit auch dabei die therapeutische Leistung im Vordergrund steht.

V. Handelsrechtliche Würdigung

Die Privatklinik wird in der Rechtsform einer GmbH & Co. KG betrieben und ist somit eine Personengesellschaft. Personengesellschaften sind grundsätzlich keine Formkaufleute i.S.v. § 6 Abs. 2 HGB. OHG, KG und GmbH & Co. KG

(die sog. Handelsgesellschaften) sind jedoch nach gesetzlicher Definition (§§ 105 Abs. 1, Abs. 2, 161 Abs. 2 HGB) nur dann solche, wenn sie ein Handelsgewerbe betreiben, weshalb sie nach § 6 Abs. 1 HGB automatisch Kaufleute sind. Somit hat die Klinik gem. §§ 238, 242 ff. HGB einen Jahresabschluss aufzustellen, welcher aus Bilanz, Gewinn- und Verlustrechnung sowie einem Anhang besteht. Abhängig von der Größenklassifizierung i.S.d. HGB ist dieser Jahresabschluss um einen Lagebericht zu erweitern.

Für den Bereich der Krankenhäuser gelten aber zusätzliche, ergänzende Buchführungsregeln³⁸, die zu Unterschieden zwischen einem Jahresabschluss für Krankenhäuser und dem für ein „normales“ Unternehmen führen.³⁹ Gem. § 1 Abs. 2 KHBV gelten diese ergänzenden Vorschriften für die Privatklinik dann nicht, soweit „[...] das Krankenhausfinanzierungsgesetz nach seinem § 3 Satz 1 Nr. 1 bis 4 keine Anwendung findet [...], [für, Anm. d. Verf.] Krankenhäuser, die nach § 5 Abs. 1 Nr. 2, 4 oder 7 des Krankenhausfinanzierungsgesetzes nicht gefördert werden, es sei denn, dass diese Krankenhäuser auf Grund Landesrechts nach § 5 Abs. 2 des Krankenhausfinanzierungsgesetzes gefördert werden, oder [soweit es sich um, Anm. d. Verf.] Bundeswehrkrankenhäuser und die Krankenhäuser der Träger der gesetzlichen Unfallversicherung [...] handelt.“⁴⁰

Angenommen, die Klinik erstellt einen sog. Einheitsabschluss, also nach HGB und unter Berücksichtigung der KHBV, ergibt sich eine – vom HGB abweichende – anderweitige Gliederung der Bilanz. So entspricht bspw. die Gliederung der Aktivseite der Bilanz folgender Struktur:⁴¹

ABB. 97: Aktivseite der Bilanz nach Anlage 1 KHBV

A. Ausstehende Einlagen auf das gezeichnete/festgesetzte Kapital
davon eingefordert

B. Anlagevermögen

I. Immaterielle Vermögensgegenstände

1. Selbst geschaffene gewerbliche Schutzrechte und ähnliche Rechte und Werte

2. entgeltlich erworbene Konzessionen, gewerbliche Schutzrechte und ähnliche Rechte und Werte sowie Lizenzen an solchen Rechten und Werten

3. Geschäfts- oder Firmenwert

4. geleistete Anzahlungen

II. Sachanlagen

1. Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte mit Betriebsbauten

einschl. der Betriebsbauten auf fremden Grundstücken

34 Aber auch in Bezug auf diese Billigkeitsregelung hat der Senat Zweifel daran, ob mit dieser Regelung nicht der Gleichheitsgrundsatz/Neutralitätsgrundsatz verletzt ist, da mithin eine Privatklinik allein aufgrund dessen, dass bei ihr im Jahr 2008 die Voraussetzungen des § 4 Nr. 16 b) UStG a.F. vorliegen, für die Jahre ab 2009 umsatzsteuerfrei Umsätze erbringt, während die Umsätze einer Privatklinik, bei der im Jahr 2008 die Voraussetzungen nicht vorliegen, selbst wenn diese ab 2009 identische Umsätze tätigt, in vollem Umfang der Umsatzsteuer unterworfen werden und diese damit einen Wettbewerbsnachteil erleidet.

35 Somit kann die Privatklinik grundsätzlich Vorsteuer abziehen, z.B. bei Anschaffung von Geschäftsausstattungen, Materiallieferungen usw.

36 Die Klinik kann sich dabei auf Art. 132 Abs. 1 Buchst. b der insofern maßgeblichen MwStSyStRL berufen. Danach sind die Umsätze privatrechtlich organisierter Krankenhäuser umsatzsteuerfrei, wenn sie unter Bedingungen erbracht werden, die auch für ein öffentlich-rechtliches Krankenhaus gelten.

37 Folgerung der Finanzverwaltung aus dem EuGH-Urteil vom 20.11.2003 (C – 212/01).

38 Vgl. Krankenhaus-Buchführungsverordnung, KHBV.

39 Die Sonderregelungen basieren auf der Pflicht zur erfolgsneutralen Buchung öffentlicher Zuschüsse, vgl. dazu ausführlich auch FRANK HAVIGHORST, Jahresabschluss von Krankenhäusern, Betriebswirtschaftliche Handlungshilfen, 2004.

40 § 1 Abs. 2 KHBV. Gem. § 3 S. 1 Nr. 1 bis 4 KHG (Krankenhausfinanzierungsgesetz) findet das KHG keine Anwendung für Krankenhäuser im Straf- oder Maßregelvollzug, Polizeikrankenhäuser und Krankenhäuser der Träger der allgemeinen Rentenversicherung. Im vorliegenden Sachverhalt ist das KHG gem. § 3 S. 1 Nr. 1 bis 4 KHG nicht anwendbar, so dass im Umkehrschluss die KHBV keine Anwendung findet. Gem. § 1 Abs. 3 KHBV hat die Privatklinik jedoch folgende Wahlmöglichkeit: Entweder stellt sie ihren Jahresabschluss nach den Vorschriften des HGB auf unter Beachtung der Gliederungsvorschriften der KHBV oder es stellt zwei Jahresabschlüsse auf, einen nach HGB und einen nach KHBV.

41 modifiziert entnommen aus Professor Dr. MATHIAS GRAUMANN und Rechtsanwältin ANKE SCHMIDT-GRAUMANN, Rechnungslegung und Finanzierung der Krankenhäuser, 2., überarbeitete Auflage, 2011, Kapitel 5, S. 249 f.

2. Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte mit Wohnbauten
einschl. der Wohnbauten auf fremden Grundstücken
 3. Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte ohne Bauten
 4. technische Anlagen
 5. Einrichtungen und Ausstattungen
 6. geleistete Anzahlungen und Anlagen im Bau
- III. Finanzanlagen
1. Anteile an verbundenen Unternehmen
 2. Ausleihungen an verbundene Unternehmen
 3. Beteiligungen
 4. Ausleihungen an Unternehmen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht
 5. Wertpapiere des Anlagevermögens
 6. sonstige Finanzanlagen, davon bei Gesellschaften bzw. dem Krankenhausträger
- C. Umlaufvermögen
- I. Vorräte
1. Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe
 2. unfertige Erzeugnisse und Waren
 3. fertige Erzeugnisse und Waren
 4. geleistete Anzahlungen
- II. Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände:
1. Forderungen aus Lieferungen und Leistungen, davon mit einer Restlaufzeit von mehr als einem Jahr
 2. Forderungen an Gesellschafter bzw. Krankenhausträger, davon mit einer Restlaufzeit von mehr als einem Jahr
 3. Forderungen nach dem Krankenhausfinanzierungsrecht, davon nach der BPfV davon mit einer Restlaufzeit von mehr als einem Jahr
 4. Forderungen gegen verbundene Unternehmen, davon mit einer Restlaufzeit von mehr als einem Jahr
 5. Forderungen gegen Unternehmen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht, davon mit einer Restlaufzeit von mehr als einem Jahr
 6. sonstige Vermögensgegenstände, davon mit einer Restlaufzeit von mehr als einem Jahr
- III. Wertpapiere des Umlaufvermögens, davon Anteile an verbundenen Unternehmen

IV. Schecks, Kassenbestand, Bundesbank- und Postgiroguthaben, Guthaben bei Kreditinstituten

D. Ausgleichsposten nach dem KHG

1. Ausgleichsposten aus Darlehensförderung
2. Ausgleichsposten aus Eigenmittelförderung

E. Rechnungsabgrenzungsposten

1. Disagio
2. andere Abgrenzungsposten

F. Aktive latente Steuern

G. Aktiver Unterschiedsbetrag aus der Vermögensverrechnung

H. Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag

VI. „Wer hat das Sagen?“

Wie so oft im Geschäftsleben und nicht selten auch im Privatleben, haben die Geldgeber das sogenannte „Sagen“. Im vorliegenden Sachverhalt befindet sich G als Eigentümer und Vermieter des für den Betrieb der Privatklinik notwendigen Grundstücks in einer „Platzhirschstellung“. Der Mietvertrag zwischen ihm und der Klinik wird nicht auf unbegrenzte Zeit geschlossen sein, schon allein deshalb, um sich eine oder mehrere Hintertüren offen zu halten. Investitionen in einen Umbau, für die Renovierung der Bausubstanz bzw. für Instandsetzungen der Patientenzimmer usw. werden grundsätzlich im Interesse von G liegen, da er somit eine anderweitige Nutzung seiner Immobilie gewährleisten kann. Auch unter Berücksichtigung der steuerlichen Vorteile durch den Abzug des Wertverzehrs werden solche wirtschaftlichen Belastungen von G getragen werden. Eine gewisse Abhängigkeit der Klinikgründer von G ist in diesem Hinblick sicherlich nicht zu verneinen. Investitionen, die wirtschaftlich von der Klinik und damit im Ergebnis von A, B und C getragen werden, liegen grundsätzlich im Risikobereich der Klinik. Natürlich wird auch G daran Interesse haben, das die Klinik ihre Lieferantenverbindlichkeiten bzw. Verbindlichkeiten aus Bauleistungen erfüllen kann, denn soweit eine Bauleistung deshalb nicht fertiggestellt werden kann, trägt auch G dabei ein gewisses Risiko, z.B. für Entfernung oder Ausbesserung.

Bspw. überlegen sich A, B und C, dass es aus therapeutischer Sicht sinnvoll ist, ein Schwimmbad zu installieren. Zum einen wird dies unter Berücksichtigung des Marketing ein erheblicher Vorteil gegenüber Mitkonkurrenten sein, zum anderen wird sich dadurch die Qualität der Behandlung – und im Ergebnis damit die Außenwirkung der Klinik – erheblich verbessern. Das Schwimmbad wird ertragsteuerlich als sog. Betriebsvorrichtung beurteilt, so dass der Aufwand aus dieser Investition grundsätzlich ein Ab-

schreibungsvolumen darstellt, welches im Ergebnis eine Refinanzierung der Investition deutet. Aus Sicht des G macht der Bau eines solchen Schwimmbades durchaus Sinn, dadurch eine anderweitige Nutzung, z.B. Vermietung an einen Hotelträger, attraktiv wird und Verhandlungsspielraum schafft. A stellt sich die Frage, wer dieses Bauvorhaben finanziell trägt.

Sollte die Klinik den Bau finanzieren und somit auch wirtschaftlich tragen, wird der Aufwand über die Abschreibungen nahezu refinanziert, da im Ergebnis das steuerliche Ergebnis der Gesellschafter entsprechend gemindert wird. Demgegenüber steht die Finanzierung durch Fremdkapital, welches einerseits zu einem Liquiditätsnachteil aufgrund der Zinsen und Tilgung und andererseits zu einer verringerten Eigenkapitalquote führt, welches unter Umständen erheblichen Einfluss auf eine Gewährung von Krediten haben kann.

Soweit die Finanzierung durch G erfolgt, hat im Ergebnis er – und somit schließlich der Kreis zur Überschrift – wirtschaftlich und tatsächlich die Entscheidungskompetenz hinsichtlich Art und Umfang einer solchen Investition.

VII. Zusammenfassung

Des Menschen höchstes Gut, die Gesundheit, liegt nicht selten in den Händen von Ärzten. Gutachtern, in der Wirkung und Präsenz von Medikamenten, Zusammenhalt und auch Glauben. Gerade psychische Erkrankungen sind dem Vormarsch, neue Namen für „alte“ Krankheitsbilder werden „erfunden“.⁴² Liquidität spielt dabei eine immer mehr bedeutendere Rolle. Auch in Hinblick auf die Zwei-Klassen-Gesellschaft, die sich in Privat- und Kassenpatienten gliedert, ist ein Trend zu erkennen, der den „schmerzhaften Griff“ in die eigene Westtasche rechtfertigt. Gerade dabei nehmen Privatkliniken einen hohen Stellenwert ein: Der Ball wird zurückgespielt in der Hoffnung, Qualität, bevorzugte Behandlung und Genesung zu erlangen. Doch wie oben ausführlich – und noch nicht abschließend – dargestellt, ist der Betrieb einer Privatklinik alles andere als eine „Klinik unter Palmen“, angefangen von der Wahl der Rechtsform, aufgehört bei der Abhängigkeit von Investoren und Liquiditätsproblemen. Geld wird gerade in Bezug auf Gesundheit entscheidend relevant, dazu die Qualität der Ärzte und die Quantität der entsprechenden Vorrichtungen.

Bleibt zu hoffen, dass das Menschen höchste Gut, die Gesundheit, erhalten wird – und zwar auch ohne der Hilfe einer (Privat)Klinik. ☑

⁴² Ein Burnout-Syndrom (englisch (to) burn out: „ausbrennen“) ist ein Zustand ausgesprochener emotionaler Erschöpfung mit reduzierter Leistungsfähigkeit. Es kann als Endzustand einer Entwicklungslinie bezeichnet werden, die zu Desillusionierung und Apathie, psychosomatischen Erkrankungen und Depression oder Aggressivität und einer erhöhten Suchtgefährdung führt. Vgl. PSYCHREMBEL, Klinisches Wörterbuch, S. 261, 2007.