

## Steuerliche Folgen von Kooperationen im Krankenhaus

**A**ls Reaktion auf den wirtschaftlichen Druck gehen Krankenhäuser vermehrt Kooperationen ein: mit anderen Krankenhäusern oder auch mit Rehabilitations- und Pflegeeinrichtungen oder Arztpraxen. So kooperieren Kliniken in medizinischen Leistungsbereichen (zum Beispiel Diagnostik, Labor, medizinische Großgeräte) und nicht medizinischen Servicebereichen (zum Beispiel Einkauf, Technik oder Management). Kooperationen zwischen dem stationären und dem niedergelassenen Bereich sind zum Beispiel als medizinische Versorgungszentren denkbar.

Die Beteiligten erhoffen sich Einsparungen und Verbesserungen bei der Versorgung der Patienten. Doch kann das gemeinschaftliche Handeln im Rahmen einer Kooperation für ein gemeinnütziges Krankenhaus steuerlich bedeutende Folgen haben.

### Gründung einer GbR

Häufig sind sich die Vertragsparteien nicht darüber im Klaren, dass mit dem Abschluss von Kooperationsverträgen bereits die Voraussetzungen für die Gründung einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts erfüllt sind. Eine GbR ist ein Zusammenschluss von mindestens zwei Gesellschaftern (natürlichen oder juristischen Personen), die sich gegenseitig verpflichten, die Erreichung eines gemeinsamen Zwecks zu fördern.<sup>1)</sup> Die GbR stellt die Grundform aller Personengesellschaften dar. Sie kann konkludent gegründet werden, indem sich Personen zur Erreichung eines bestimmten Zwecks zusammenschließen. Die GbR kann formfrei gegründet werden; eines schriftlichen Gesellschaftsvertrages bedarf es nicht. Die Rechtsgrundlagen der GbR sind in §§ 705 ff. BGB geregelt. Da der Abschluss eines schriftlichen Gesell-

schaftsvertrages nicht erforderlich ist, kommt es häufig zur Gründung einer GbR, ohne dass sich die beteiligten Gesellschafter dessen bewusst sind.

Eine GbR kann als Innen- oder Außengesellschaft ausgestaltet sein. Eine Innengesellschaft ist anzunehmen, wenn die GbR ausschließlich darauf gerichtet ist, an ihre Gesellschafter Leistungen zu erbringen, und nicht nach außen hin auftritt.<sup>2)</sup> Um eine Außengesellschaft handelt es sich, wenn sie im eigenen Namen und für eigene Rechnung wie ein Unternehmer selbstständig nach außen agiert.<sup>3)</sup>

Die §§ 705 ff. BGB gehen davon aus, dass die GbR durch ihre Gesellschafter am Rechtsverkehr teilnimmt und als Außengesellschaft auftritt. Jedoch sind die Vorschriften abdingbar. Haben sich die Gesellschafter zwar im Innenverhältnis zur Erreichung eines gemeinsamen Zwecks verpflichtet, wollen jedoch nach dem Inhalt ihrer vertraglichen Vereinbarung nicht nach außen als Gesellschaft am Rechtsverkehr teilnehmen, liegt eine Innengesellschaft vor.

Die Haftung einer GbR ist nicht auf das Gesellschaftsvermögen beschränkt. Alle Gesellschafter haften für die Erfüllung vertraglicher Verbindlichkeiten als Gesamtschuldner mit dem gesamthänderisch gebundenen Vermögen und darüber hinaus mit ihrem sonstigen Vermögen.

### **Ertragsteuerliche Behandlung der Beteiligung an der GbR**

Die Besteuerung einer GbR findet hinsichtlich der Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer nicht auf Ebene der GbR statt. Überschüsse oder Verluste der GbR werden durch Feststellungsbescheid den Gesellschaftern zugerechnet. Eine GbR kann nicht als steuerbegünstigt anerkannt werden. Die Beteiligung an einer GbR kann ein steuerbegünstigter Gesellschafter sowohl im steuerbegünstigten Zweckbetrieb als auch im steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb oder im Bereich der Vermögensverwaltung halten.

Ist die Beteiligung an der GbR bei dem steuerbegünstigten Gesellschafter dem Zweckbetrieb oder der Vermögens-

verwaltung zuzuordnen, bleiben die Ergebnisse insoweit ertragsteuerfrei. Die Zuordnung richtet sich danach, ob im Rahmen der Beteiligung an der GbR die steuerbegünstigten Zwecke der Gesellschafter verwirklicht werden. Schließen sich mehrere steuerbegünstigte Körperschaften zu einer GbR zusammen, um gemeinsam steuerbegünstigte Zwecke zu verwirklichen (zum Beispiel Führung von Krankenhäusern, Betrieb einer Krankenpflegeschule), wird in der Regel ein Zweckbetrieb anzunehmen sein.<sup>4)</sup> Erbringen die Vertragsparteien im Rahmen des Kooperationsvertrages Leistungen, mit denen sie nicht ihre steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke verwirklichen, begründen sie mit der Beteiligung an der GbR einen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb im Sinne der §§ 14, 64 Abgabenordnung (AO). Die Abgrenzung bereitet in der Praxis oftmals Schwierigkeiten. Im Zweifel ordnet die Finanzverwaltung die Beteiligung dem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb zu.

Die Beteiligung an einer ausschließlich vermögensverwaltenden GbR ist beim gemeinnützigen Gesellschafter dem Bereich der Vermögensverwaltung zuzuordnen.

Die dem steuerbegünstigten Krankenhaus als Gesellschafter zugewiesenen Gewinne unterliegen der Körperschaftsteuer, sofern das Krankenhaus mit den Brutto-Umsatzerlösen aus seinen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben die Freigrenze des § 64 Absatz 3 AO in Höhe von 35 000 € überschreitet.

### **Steuerliche Behandlung der GbR**

Da die GbR nicht als steuerbegünstigte Körperschaft nach §§ 51 ff. AO anerkannt werden kann, unterliegen die Gewinne einer gewerblich tätigen GbR grundsätzlich der Gewerbesteuer. Die Befreiungsvorschrift des § 3 Nr. 6 GewStG für steuerbegünstigte Körperschaften findet hier keine Anwendung.

### **Großgerätekooperation**

Schließen sich niedergelassene Ärzte und ein Krankenhaus zusammen, um

ein medizinisches Großgerät anzuschaffen und gemeinsam zu nutzen, entsteht regelmäßig eine GbR, es sei denn, es wird eine andere Rechtsform vereinbart. Das Gerät wird in den Räumen des Krankenhauses aufgestellt und gemeinsam betrieben. Die Kosten werden aufgeteilt. Dabei wird in der Regel kein Gewinn erzielt, sondern nur der Aufwand entsprechend dem Nutzungsanteil auf die Gesellschafter verteilt. Solange die GbR für ihre Leistungen nicht im eigenen Namen unmittelbar von den Patienten ein Entgelt fordert, ist diese nach Auffassung der Finanzverwaltung nicht gewerblich tätig, sodass die Beteiligung an ihr bei dem gemeinnützigen Krankenhaus nicht dem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb zuzuordnen ist, sondern dem Zweckbetrieb.<sup>5)</sup> Sollte die GbR nicht nur die Kosten weiterberechnen, sondern einen Gewinnaufschlag erheben, erzielt sie gewerbliche Einkünfte, sodass die Beteiligung an der GbR beim gemeinnützigen Gesellschafter im steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb gehalten wird.

### **Behandlung von Patienten**

Die Oberfinanzdirektion Frankfurt am Main hat zu der Kooperation zwischen zwei gemeinnützigen Krankenhäusern in einer Verfügung Stellung genommen.<sup>6)</sup> In dem der Verfügung zugrunde liegenden Sachverhalt behandelt ein gemeinnütziges Krankenhaus auf Grundlage eines Kooperationsvertrages eigenverantwortlich die Patienten eines berufsgenossenschaftlichen Unfallkrankenhauses sowohl stationär als auch ambulant. Für die Behandlung der Patienten des berufsgenossenschaftlichen Unfallkrankenhauses erhält das Krankenhaus ein Entgelt. Nach Auffassung der Finanzverwaltung sind die von einem gemeinnützigen Krankenhaus auf Grundlage eines Kooperationsvertrages mit einem anderen gemeinnützigen Krankenhaus eigenständig erbrachten stationären Behandlungsleistungen bei der Einhaltung der 40-Prozent-Grenze des § 67 AO dem Krankenhauszweckbetrieb zuzurechnen. Ob dies auch für ambulante

Behandlungsleistungen gilt, hat die Finanzverwaltung offen gelassen. Nach einer in der Literatur vertretenen Auffassung sollte auch die Behandlung ambulanter Patienten zum Zweckbetrieb gehören.

### Umsatzsteuer

Für die umsatzsteuerliche Beurteilung ist von Bedeutung, ob die GbR als Innen- oder als Außengesellschaft ausgestaltet ist. Die Innengesellschaft ist im Gegensatz zur Außengesellschaft kein Unternehmer im Sinne des § 2 Umsatzsteuergesetz (UStG). Die Leistungen der Innengesellschaft unterliegen daher nicht der Umsatzsteuer, während Leistungen der Außengesellschaft an Dritte gegen Entgelt grundsätzlich umsatzpflichtig sind, sofern keine Befreiungsvorschrift des § 4 UStG eingreift. Da die GbR nicht als steuerbegünstigt anerkannt werden kann, sind Umsatzsteuerbefreiungsvorschriften, die die Steuerbegünstigung voraussetzen – wie beispielsweise § 4 Nr. 18 UStG – sowie der ermäßigte Steuersatz für Leistungen des steuerbegünstigten Zweckbetriebs nach § 12 Absatz 2 Nr. 8 a) UStG nicht anwendbar. Die Leistungen unterliegen dann der Umsatzsteuer mit dem allgemeinen Umsatzsteuersatz von 19 Prozent.

### Fazit

Krankenhäuser begründen mit dem Abschluss von Kooperationsverträgen häufig unwissentlich eine GbR. Über die dargestellten gesellschaftsrechtlichen und steuerrechtlichen Fallstricke sind sie häufig nicht im Bilde. Kennt man jedoch die Folgen, können Kooperationen in der Rechtsform der GbR als überbetriebliche Zusammenarbeit im Gesundheitsbereich durchaus sinnvoll sein, um Kosten zu sparen und die Versorgung der Patienten zu optimieren. Bestenfalls stimmt man die geplante Kooperation im Vorfeld mit der Finanzverwaltung ab.

### Anmerkungen

1) Palandt-Sprau, Kommentar zum BGB, 75. Auflage 2016, zu § 705 Rn. 1

- 2) Palandt-Sprau, Kommentar zum BGB, 75. Auflage 2016, zu § 705 Rn. 33
- 3) Palandt-Sprau, Kommentar zum BGB, 75. Auflage 2016, zu § 705 Rn. 33
- 4) Buchna, Leichinger, Seeger, Brox, Gemeinnützigkeit im Steuerrecht, 11. Auflage 2015, Kapitel 2.15.3.3, Seite 290
- 5) BMF-Schreiben vom 25. März 1987, IV B 4 2246 – 7/87
- 6) Verfügung der OFD Frankfurt/Main vom 19. August 2013, S 0186 A – 6 – St 53

### Anschrift der Verfasser

*Simone Scheffer, Rechtsanwältin und Steuerberaterin, und Matthias Kock, Dipl.-Betriebsw. und Steuerberater, Beratungs- und Prüfungsgesellschaft BPG mbH, Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, Nevinghoff 30, 48147 Münster, Telefon: 02 51/4 82 04-0, E-Mail: sekretariat@bpg-muenster.de*