ProMemoria – Durchblick:

Aktuelle Brennpunkte gemeinnütziger Einrrichtungen von einem Steuerexperten verständlich beschrieben

Vermietung von Räumlichkeiten durch gemeinnützige Krankenhäuser eine schädliche Mittelverwendung?

1. Die Räumlichkeiten eines gemeinnützigen Krankenhauses werden in vielfältiger Art und Weise genutzt. Neben der weitaus überwiegenden unmittelbaren Nutzung für die Zwecke des Zweckbetriebes "Krankenhaus" (z.B. als Untersuchungs- und Behandlungsräume, Patientenzimmer etc.) werden einzelne Räume auch im Rahmen der Vermögensverwaltung (z.B. durch Vermietung an den Betreiber eines Kiosk, Vermietung an niedergelassene Ärzte) oder im Rahmen eines steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs (z.B. durch Betrieb einer Besuchercafeteria) genutzt.

2. Auch bei der Ausgliederung bislang durch den Krankenhausträger selbst erbrachter Leistungen auf eine Tochtergesellschaft mit anschließender Vermietung der entsprechenden Räumlichkeiten einschließlich des Inventars an diese (z.B. Küche, Reinigungsdienst, technischer Dienst, Hol- und Bringdienst) erfolgt die Nutzung der Räume und des Inventars auf Grund der zwischen dem Krankenhausträger und der

Tochtergesellschaft regelmäßig bestehenden Betriebsaufspaltung im Rahmen eines steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs.

3. Die gemeinnützigkeitsrechtliche Beurteilung der Überlassung von Räumlichkeiten durch eine gemeinnützige Körperschaft bei der Auslagerung von Tätigkeiten in eine Tochtergesellschaft ist Gegenstand verschiedener OFD-Verfügungen. Die dort erörterte Problematik greift über diese Gestaltung jedoch weit hinaus und betrifft die Beurteilung der Überlassung von Räumen an Dritte durch gemeinnützige Körperschaften generell. Die hierzu von der Finanzverwaltung vertretene Rechtsauffassung behindert insbesondere die gemeinnützigen Krankenhäuser massiv bei einer wirtschaftlich sinnvollen Nutzung ihrer Räume und gefährdet deren Gemeinnützigkeit.

4. Die Oberfinanzdirektion (OFD) Frankfurt/Main hat mit Verfügung vom 8. Dezember 2004 zu der Frage Stellung genommen, ob es für die Steuerbegünstigung einer gemeinnützigen Körperschaft (z. B. Krankenhaus-GmbH) schädlich ist, wenn diese nichtbegünstigte Leistungen (z. B. Reinigungsdienst, Küche, technischer Dienst, Nähstube, Botenzentrale, Hol- und Bringdienst) im Rahmen einer Betriebsaufspaltung in eine steuerpflichtige Dienstleistungs-GmbH ausgliedert und dieser entgeltlich Personal und bisher einem Zweckbetrieb gewidmete Räumlichkeiten einschließlich des Inventars zur Verfügung stellt.

5. Die OFD Frankfurt/Main ist dabei der Auffassung, dass die entgeltliche Überlassung der Räume einschließlich Inventar an die Dienstleistungs-GmbH nur dann unschädlich für die Steuerbegünstigung der überlassenden Körperschaft ist, wenn die Räume mit nicht zeitnah zu verwendenden Mitteln finanziert worden sind. Sind die Räume mit zeitnah zu verwendenden Mitteln finanziert, soll die Überlassung an die Dienstleistungs-GmbH gemeinnützigkeitsschädlich sein, weil insoweit ein Verstoß gegen das Gebot der zeitnahen Mittelverwendung im Sinne des § 55 Abs. 1 Nr. 5 Abgabenordnung (AO) vorliege. Dies soll unabhängig davon gelten, ob die Vermietung als steuerfreie Vermögensverwaltung oder als steuerpflichtiger wirt-schaftlicher Geschäftsbetrieb zu beurteilen ist.

6. Demgegenüber stellt nach den Verfügungen der OFD München vom 29. August 2003 und der OFD Koblenz vom 7. Oktober 2003 die entgeltliche Überlassung von

Räumlichkeiten einschließlich Inventar durch eine gemeinnützige Körperschaft an eine Dienstleistungs-GmbH keine schädliche Mittelverwendung dar. Dies soll unabhängig davon gelten, ob die Überlassung im Rahmen der Vermögensverwaltung oder in einem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb erfolgt.

7. Nach einer dem Verfasser erteilten Auskunft des Bundesministeriums der Finanzen (BMF) widersprechen sich die genannten Verfügungen nicht, da die Verfügungen der OFD München und Koblenz nicht die Frage beinhalteten, mit welchen Mitteln die Anschaffung der zum Zweckbetrieb gehörenden Räume und Einrichtungsgegenstände ursprünglich finanziert wurden. Das BMF stellt fest, dass generell bei der dauerhaften Nutzung von Gebäuden und Einrichtungsgegenständen, die aus zeitnah zu verwendenden Mitteln für einen Zweckbetrieb angeschafft wurden, für Zwecke außerhalb des ideellen Bereichs ein Verstoß gegen § 55 Abs. 1 Nr. 1 und 5 AO vorliegt. Nach § 55 Abs. 1 Nr. 1 AO dürfen die Mittel einer gemeinnützigen Körper-schaft nur für die satzungsmäßigen Zwecke verwendet werden. Hierbei unterliegt die Körperschaft dem Gebot der zeitnahen Mittelverwendung, § 55 Abs. 1 Nr. 5 AO.

8. Die Aussage des BMF bedeutet, dass jede Nutzung von Gebäuden und Einrichtungsgegenständen, die mit zeitnah zu verwendenden Mitteln finanziert wurden, im Rahmen der Vermögensverwaltung oder in einem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb eine gemeinnützigkeitsrechtlich schädliche Mittelverwendung darstellt, die zur Aberkennung der Gemeinnützigkeit führt.

9. Die Konsequenzen dieser Aussage sollen nachfolgend anhand gemeinnütziger Krankenhäuser dargestellt werden. Bei Krankenhäusern gilt es zu berücksichtigen, dass ein Krankenhausgebäude immer vollständig oder nahezu vollständig aus zeitnah zu verwendenden Mitteln errichtet wurde. Wesentliche Finanzierungsquellen für die Errichtung eines Krankenhauses sind Einzelfördermittel, die dem Krankenhausträger nach dem jeweiligen Krankenhausgesetz des Landes gewährt werden (siehe z.B. § 21 KHG NRW), und - vorhandene oder auf dem Darlehenswege zu erlangende – Eigenmittel des Trägers. Diese Mittel unterliegen jedoch alle dem Gebot der zeitnahen Mittelverwendung des § 55 Abs. 1 Nr. 5 AO, sobald sie in die Verfügungsgewalt der gemeinnützigen Körperschaft gelangen. Lediglich Gebäude oder Gebäudeteile, die mit Mitteln aus der freien Rücklage im Sinne von § 58 Nr. 7 a AO oder aus dem

Vermögen der Körperschaft im Sinne von § 58 Nr. 11 AO finanziert wurden, sind nicht aus zeitnah zu verwendenden Mitteln finanziert worden. Diese Fälle treten jedoch in der Praxis praktisch nicht auf.

10. Unter Zugrundelegung der vom BMF und der OFD Frankfurt/Main vertretenen Ansicht ist es einem gemeinnützigen Krankenhausträger somit ohne Verlust seiner Gemeinnützigkeit nicht möglich, Räume seines Krankenhauses an Dritte im Rahmen der Vermögensverwaltung oder im Rahmen eines steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs zu vermieten. Jegliche Nutzung außerhalb des Zweckbetriebes oder des ideellen Bereichs wäre gemeinnützigkeitsrechtlich schädlich. Dies würde z.B. die Überlassung von Räumlichkeiten an Ärzte (z.B. bei Errichtung eines Ärztehauses in Räumen des Krankenhauses oder bei der Ansiedlung einer einzelnen Praxis), an den Betreiber eines Kiosk oder Blumenladens im Krankenhaus (jeweils Vermögensverwaltung) oder auch die Nutzung von Räumlichkeiten im Rahmen einer Besuchercafeteria oder die Überlassung der Küche an eine Dienstleistungsgesellschaft betreffen (jeweils im Rahmen eines steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs).

11. Diese Nutzungsmöglichkeiten finden sich jedoch in nahezu jedem gemeinnützigen Krankenhaus. So wird in jedem Haus eine Besuchercafeteria in Räumlichkeiten betrieben, die mit Mitteln errichtet wurden, die der zeitnahen Mittelverwendung unterliegen. Regelmäßig erfolgen auch Vermietungen im Rahmen der Vermögensverwaltung. Diese Nutzungen werden seit Jahrzehnten praktiziert. Unter Zugrundelegung dieser Auffassung wird die vom Gesetzgeber aus gesundheitspolitischen Gründen geforderte engere Zusammenarbeit zwischen Krankenhäusern und niedergelassenen Ärzten im Ergebnis nur bedingt umsetzbar sein.

12. Die Ausweitung des Grundsatzes der zeitnahen Mittelverwendung auf jegliche Form der Überlassung außerhalb des Zweckbetriebs und des ideellen Bereichs entspricht weder den Erfordernissen des Gemeinnützigkeitsrechts noch wird sie den wirtschaftlichen Erfordernissen der sich in einem zunehmenden Wettbewerb befindenden gemeinnützigen Krankenhäuser gerecht.

13. Die Auffassung, dass die dauerhafte Nutzung von Gebäuden und Einrichtungsgegenständen, die aus zeitnah zu verwendenden Mitteln angeschafft wurden, mit dem Gemeinnützigkeitsrecht nicht vereinbar sei, widerspricht auch der im Anwendungserlass zur AO (AEAO) vertretenen Ansicht zur gemeinnützigkeitsrechtlichen Unschädlichkeit von Verlusten steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetriebe bei der Überlassung von Wirtschaftsgütern. Danach ist ein Verlust eines steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs unschädlich für die Steuerbe-günstigung der Körperschaft, wenn er - neben weiteren Voraussetzungen – ausschließlich durch die Berücksichtigung von anteiligen Abschreibungen auf gemischt genutzte Wirtschaftsgüter entstanden ist, die nur zur besseren Kapazitäts-auslastung und Mittelbeschaffung teil- oder zeitweise für den steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb genutzt werden, AEAO zu § 55 Nr. 5. Im Rahmen einer teilweisen Nutzung für den steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb kann diese auch dauerhaft erfolgen.

14. Eine Einschränkung dahingehend, dass dies nur dann gelte, wenn die gemischt genutzten Wirtschaftgüter vollständig mit nicht zeitnah zu verwendenden Mitteln finanziert wurden, enthält der Anwendungserlass nicht. Die Finanzverwaltung geht somit selbst davon aus, dass auch aus zeitnah zu verwendenden Mitteln angeschaffte Wirtschaftsgüter teilweise im Rahmen eines steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs unschädlich genutzt werden können.

15. Die Überlassung von Räumlichkeiten und Einrichtungsgegenständen an Dritte ist somit ohne Verstoß gegen die Gebote der satzungsmäßigen Mittelverwendung und der zeitnahen Mittelverwendung meines Erachtens grundsätzlich möglich, ohne dass es auf die Art der zur Finanzierung verwandten Mittel ankommt. Entsprechende Vorhaben sollten jedoch immer vorab mit der Finanzverwaltung durch Einholung einer verbindlichen Auskunft abgestimmt werden.

Verfasser:

Franz V o c h s e n **,** Rechtsanwalt und Steuerberater
Geschäftsführer der Dr. Heilmaier & Partner GmbH –WP/StB-Gesellschaft

Telefon: (02151) 63 90 – 0 **Fax:** (02151) 63 90 90
Email: vochsen@heilmaier-partner.de

(Rechtsstand: Januar 2007)