

Das Steuerrecht des Gesundheitswesens

Markus Heintzen · Andreas Musil

Das Steuerrecht des Gesundheitswesens

Systematik und Praxis

 Springer

Professor Dr. Markus Heintzen
Priv.-Doz. Dr. Andreas Musil

Freie Universität Berlin
Fachbereich Rechtswissenschaft
Van't-Hoff-Straße 8
14195 Berlin

heintzen@zedat.fu-berlin.de
musil@zedat.fu-berlin.de

ISBN 978-3-540-33945-8 Springer Berlin Heidelberg New York

Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek

Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über <http://dnb.d-nb.de> abrufbar.

Dieses Werk ist urheberrechtlich geschützt. Die dadurch begründeten Rechte, insbesondere die der Übersetzung, des Nachdrucks, des Vortrags, der Entnahme von Abbildungen und Tabellen, der Funksendung, der Mikroverfilmung oder der Vervielfältigung auf anderen Wegen und der Speicherung in Datenverarbeitungsanlagen, bleiben, auch bei nur auszugsweiser Verwertung, vorbehalten. Eine Vervielfältigung dieses Werkes oder von Teilen dieses Werkes ist auch im Einzelfall nur in den Grenzen der gesetzlichen Bestimmungen des Urheberrechtsgesetzes der Bundesrepublik Deutschland vom 9. September 1965 in der jeweils geltenden Fassung zulässig. Sie ist grundsätzlich vergütungspflichtig. Zuwiderhandlungen unterliegen den Strafbestimmungen des Urheberrechtsgesetzes.

Springer ist ein Unternehmen von Springer Science+Business Media

springer.de

© Springer-Verlag Berlin Heidelberg 2007

Die Wiedergabe von Gebrauchsnamen, Handelsnamen, Warenbezeichnungen usw. in diesem Werk berechtigt auch ohne besondere Kennzeichnung nicht zu der Annahme, dass solche Namen im Sinne der Warenzeichen- und Markenschutz-Gesetzgebung als frei zu betrachten wären und daher von jedermann benutzt werden dürften.

Herstellung: LE-TeX Jelonek, Schmidt & Vöckler GbR, Leipzig

Einbandgestaltung: WMX Design GmbH, Heidelberg

SPIN 11749196

64/3100YL - 5 4 3 2 1 0

Gedruckt auf säurefreiem Papier

Vorwort

Reiz und Schwierigkeit einer steuerlichen Beschäftigung mit dem Gesundheitswesen sind in zweierlei Hinsicht begründet: in seiner wachsenden ökonomischen Bedeutung und in der Unterschiedlichkeit der an ihm als einem trotzdem kohärenten System beteiligten Akteure. Ein im Wesentlichen auf das Ertrag- und das Umsatzsteuerrecht fokussierender Überblick hat es mit staatlichen, mit gemeinnützigen, mit freiberuflichen, mit gewerblichen und mit privaten Akteuren zu tun, wobei der daseinsvorsorgende Staatseinfluss durch Privatisierung seit einigen Jahren abgeschmolzen wird. Wohl wegen dieser Mischung ist das Gesundheitswesen insgesamt steuerlich noch wenig erschlossen, trotz hohen Beratungsbedarfs und trotz wissenschaftlichen Gehalts. Die vorliegende Arbeit versteht sich als ein erster Versuch, dies zu ändern.

Von den sieben Kapiteln hat der Mitautor Heintzen die Einleitung und die Kapitel 1, 3 und 7 sowie der Mitautor Musil die Kapitel 2, 4, 5 und 6 verfasst.

Ganz herzlich danken die Autoren den Lehrstuhlmitarbeitern Lutz Lammers, Björn Volmering, Dr. Simon Wollenberg, Daniel Neudecker, Svea von Hübbenet, Monika Tabaka-Dietrich und Dr. Hendrik Marchal für die wertvolle Mitarbeit.

Das Buch ist auf dem Stand des 1. Januar 2007.

Die Autoren würden sich über Kritik, Ergänzungs- und Verbesserungsvorschläge freuen. Solche erbitten sie an: heintzen@zedat.fu-berlin.de.

Berlin – Dahlem, im Januar 2007

Markus Heintzen

Andreas Musil

Inhaltsverzeichnis

Inhaltsverzeichnis	VII
Einleitung.....	1
1. Kapitel: Die Besteuerung der Ärzte.....	5
A. Ertragsteuerrecht	5
I. Systematik	5
II. Ärztliche Tätigkeit.....	7
1. Humanmediziner in Einzelpraxis.....	8
2. Zahnärzte, Tierärzte	11
3. Gemeinschaftliche ärztliche Tätigkeit.....	12
a) Gemeinschaftspraxis und Praxisgemeinschaft	12
b) Kapitalgesellschaft	13
c) Betrieb einer Krankenanstalt	13
d) Beteiligung Berufsfremder	13
4. Ähnliche Berufe	14
III. Einkünfte	15
IV. Berufstypische Steuerfragen nach EStG.....	16
1. Einkünfteermittlung	16
2. Abzugstatbestände im Rahmen des objektiven Nettoprinzips ...	16
a) Häusliches Arbeitszimmer	17
b) Berufskleidung	18
c) Fortbildung.....	18
d) Berufskrankheiten	19
3. Praxisveräußerung.....	19
V. Die Grenze zur Gewerbesteuer	19
B. Umsatzsteuerrecht	20
I. Problemsystematisierende Einführung	20
II. § 4 Nr. 14 UStG.....	23
1. Grundsätzliche Fragen	23
2. Die Voraussetzungen der Umsatzsteuerbefreiung	25
a) Heilbehandlung	25
b) Befähigungsnachweis.....	28
III. § 4 Nr. 16 UStG.....	28
C. Steuerverfahrensrecht	29
D. Sonstige Steuernormen.....	30
I. Steuerstrafrecht.....	30

II. Internationales Steuerrecht	30
E. Systematische Bewertung.....	31
2. Kapitel: Die Besteuerung der Krankenhäuser	33
A. Einleitung	33
B. Der Begriff des Krankenhauses.....	34
C. Träger und Rechtsformen des Krankenhausbetriebs	35
D. Fragen des Gemeinnützigkeitsrechts	37
I. Allgemeines	37
II. Regelungskonzept und europäisches Gemeinschaftsrecht.....	38
1. Die Ausgangslage	38
2. Das Urteil in der Rechtssache Stauffer	38
3. Folgerungen für das deutsche Gemeinnützigkeitsrecht.....	39
4. Bedeutung für das Gesundheitswesen.....	40
III. Anforderungen an den Krankenhausträger	41
1. Körperschaft.....	41
2. Gemeinnütziger Zweck.....	41
a) Allgemeine Anforderungen.....	41
b) Insbesondere: Kirchliche Krankenhäuser.....	42
3. Selbstlosigkeit.....	42
4. Ausschließlichkeit.....	44
a) Vier Sphären gemeinnütziger Tätigkeit.....	44
b) Abgrenzungsfragen	44
5. Unmittelbarkeit	45
a) Grundsatz	45
b) Ausnahmen.....	45
6. Formale Erfordernisse.....	46
IV. Anforderungen an den Krankenhausbetrieb	46
1. Allgemeine Anforderungen.....	46
a) § 67 in Verbindung mit der Bundespflegesatzverordnung..	46
b) Veränderungen durch die Einführung	
des DRG-Vergütungssystems.....	47
2. Wirtschaftliche Geschäftsbetriebe im Krankenhaus	48
3. Ausgliederung wirtschaftlicher Geschäftsbetriebe.....	49
V. Sonderprobleme bei Holdingstrukturen	50
1. Die Problemstellung.....	50
2. Gestaltungsmöglichkeiten	51
a) Die Hilfspersonenregelung.....	51
b) Die Holdinggesellschaft als	
Mittelbeschaffungskörperschaft	52
c) Eigene unmittelbare steuerbegünstigte Tätigkeit	53
d) Fazit.....	53
E. Körperschaftsteuer.....	54
I. Allgemeines	54
II. Körperschaftsteuerpflicht und Befreiungen	54
1. Steuerpflicht bei Krankenhäusern frei-gemeinnütziger Träger..	54

a) Steuerfreie Tätigkeit und wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb.....	54
b) Spenden des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs an den Träger.....	55
2. Steuerpflicht bei Krankenhäusern sonstiger privater Träger.....	56
3. Steuerpflicht bei Krankenhäusern öffentlich-rechtlicher Träger.....	56
a) Eigenbetrieb und Organisationsprivatisierung	56
b) Betrieb gewerblicher Art versus Hoheitsbetrieb	56
c) Gemeinnützigkeit für öffentlich-rechtliche Träger.....	57
III. Fragen der Gewinnermittlung bei Krankenhäusern	58
1. Buchführungspflicht und Einkünftequalifikation.....	58
a) Verpflichtung zur Führung von Büchern	58
b) Einkünftequalifikation.....	60
2. Subjekt der Gewinnermittlung	60
a) Krankenhäuser von privaten Trägern	60
b) Betriebe gewerblicher Art von öffentlich-rechtlichen Trägern	60
F. Gewerbesteuer	61
I. Allgemeines	61
II. Gewerbesteuerpflicht	61
1. Krankenhäuser frei-gemeinnütziger Träger	61
2. Krankenhäuser sonstiger privater Träger	63
3. Krankenhäuser in öffentlich-rechtlicher Trägerschaft	63
III. Steuerbefreiungen	64
1. Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 6 GewStG.....	64
2. Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 20 a) GewStG.....	64
3. Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 20 b) GewStG	64
G. Umsatzsteuer	65
I. Allgemeines	65
II. Umsatzsteuerpflicht	65
1. Krankenhäuser frei-gemeinnütziger Träger	65
a) Unternehmerischer und nichtunternehmerischer Bereich ...	65
b) Personalgestellungen und -überlassungen gegen Entgelt ...	67
c) Umsatzsteuerliche Organschaft.....	67
2. Krankenhäuser sonstiger privater Träger	68
3. Krankenhäuser in öffentlich-rechtlicher Trägerschaft	68
a) Unternehmereigenschaft öffentlich-rechtlicher Träger	68
b) Personalgestellungen und -überlassungen.....	69
III. Steuerbefreiungen.....	70
1. § 4 UStG als zentrale Befreiungsnorm.....	70
2. Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 16 UStG	70
a) Prüfungspunkte	70
b) Mit dem Krankenhausbetrieb eng verbundene Umsätze	70
c) Steuerbefreite Einrichtungen.....	72
d) Einzelfälle	73

3.	Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 14 UStG	75
4.	Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 17 a) UStG	76
5.	Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 18 UStG	76
IV.	Steuersatz.....	77
1.	Steuerermäßigung nach § 12 Abs. 2 Nr. 8 a) UStG	77
2.	Steuerermäßigung nach § 12 Abs. 2 Nr. 1 UStG	77
V.	Vorsteuerabzug.....	78
H.	Sonstige Steuern	79
I.	Grunderwerbsteuer	79
II.	Grundsteuer	80
1.	Krankenhäuser frei-gemeinnütziger Träger	80
2.	Krankenhäuser sonstiger privater Träger	81
3.	Krankenhäuser öffentlich-rechtlicher Träger	81
III.	Erbschaft- und Schenkungsteuer	81
I.	Die Besteuerung des Krankenhauspersonals	82
I.	Einkommensteuerpflicht.....	82
II.	Steuerfreie Einnahmen.....	83
1.	§ 3 Nr. 26 EStG.....	83
2.	§ 3b EStG.....	83
III.	Einzelfragen des Werbungskosten- und Betriebsausgabenabzugs	84
J.	Systematische Bewertung.....	85
3.	Kapitel: Medizinische Forschung	89
A.	Hochschulmedizin	89
I.	Betriebe gewerblicher Art.....	91
II.	Gemeinnützige Organisationen.....	92
B.	Außeruniversitäre medizinische Forschung	93
C.	Systematische Bewertung.....	94
4.	Kapitel: Leistungserbringung in besonderen Konstellationen.....	95
A.	Einleitung	95
B.	Medizinische Versorgungszentren	95
I.	Rechtliche Grundlagen, Strukturen und Organisationsformen	95
II.	Ertragsteuerrecht.....	97
1.	Ertragsteuerliche Folgen der Gründung	97
2.	Laufende Ertragsbesteuerung.....	98
a)	Medizinisches Versorgungszentrum in Form der Personengesellschaft	98
b)	Medizinisches Versorgungszentrum in Form der Kapitalgesellschaft	98
c)	Besteuerung der angestellten Ärzte.....	98
III.	Umsatzsteuerrecht.....	99
C.	Integrierte Versorgung.....	99
I.	Rechtliche Grundlagen, Strukturen, Organisationsformen	99
II.	Ertragsteuerrecht.....	100

1.	Verträge mit einzelnen Leistungserbringern	100
2.	Verträge mit Managementgesellschaften	100
III.	Umsatzsteuerrecht.....	101
1.	Verträge mit einzelnen Leistungserbringern	101
2.	Verträge mit Managementgesellschaften	101
D.	Öffentlicher Gesundheitsdienst	102
I.	Rechtsgrundlagen, Aufgaben, Strukturen	102
II.	Ertragsteuerrecht.....	102
III.	Umsatzsteuerrecht.....	103
E.	Rettungsdienst und Krankentransport	104
I.	Rechtsgrundlagen und Organisationsformen	104
II.	Ertragsteuerrecht.....	105
1.	Rettungsdienst durch öffentlich-rechtliche Träger.....	105
2.	Rettungsdienst durch frei-gemeinnützige Träger.....	106
a)	Tätigkeit für die öffentliche Hand und Unmittelbarkeit ...	106
b)	Rettungsdienst als wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb?	106
3.	Rettungsdienst durch sonstige private Träger	107
III.	Umsatzsteuerrecht.....	107
1.	Notwendige Differenzierungen.....	107
2.	Umsatzsteuerbarkeit von Rettungsleistungen	107
3.	Steuerbefreiungen nach § 4 UStG.....	108
IV.	Kraftfahrzeugsteuer	109
V.	Sonderfragen der Besteuerung des.....	109
	Rettungsdienstpersonals	109
F.	Systematische Bewertung.....	110
5.	Kapitel: Die Besteuerung der sonstigen Heil- und Heilhilfsberufe	113
A.	Einleitung	113
B.	Ertragsteuerrecht	114
I.	Selbständige Tätigkeit	114
1.	Heilpraktiker, Dentisten, Krankengymnasten	114
2.	Ähnliche Berufe- Allgemeine Voraussetzungen.....	115
3.	Ähnliche Berufe – Einzelfälle.....	116
a)	Psychologen und Psychotherapeuten	116
b)	Weitere ähnliche Heil- und Heilhilfsberufe	117
c)	Nicht-ähnliche Berufe	117
d)	Bewertung	118
II.	Gemeinschaftliche Berufsausübung.....	119
1.	Gemeinschaftspraxen unterschiedlicher freier Berufe	119
2.	Medizinische Versorgungszentren	120
C.	Umsatzsteuerrecht	121
I.	Umsatzsteuerbarkeit heilberuflicher Tätigkeit.....	121
II.	§ 4 Nr. 14 UStG und nichtärztliche heilberufliche Tätigkeit	121
1.	Grundlegendes	121
2.	Heilpraktiker, Physiotherapeut, Hebamme	122
3.	Ähnliche heilberufliche Tätigkeit – Allgemeines	123

4. Ähnliche heilberufliche Tätigkeit – Einzelfälle	125
D. Systematische Bewertung.....	126
6. Kapitel: Die Besteuerung der Versicherungsunternehmen.....	127
A. Einleitung	127
B. Die Besteuerung der gesetzlichen Krankenkassen	127
I. Rechtsgrundlagen, Organisation, Leistungsverhältnisse.....	127
II. Ertragsteuerrecht.....	128
III. Umsatzsteuerrecht.....	130
IV. Versicherungsteuer	131
C. Die Besteuerung privater Versicherungsunternehmen	131
I. Rechtsgrundlagen, Organisation, Leistungsverhältnisse.....	131
II. Ertragsteuerrecht.....	131
1. Allgemeines	131
2. Der Ausschluss der Organschaft	132
a) Die gesetzliche Regelung	132
b) Verfassungsrechtliche Beurteilung.....	133
3. Die Änderungen in § 8b KStG und § 21 KStG	134
4. Allgemeines zur Bilanzierung von Krankenversicherungsunternehmen	135
5. Die Funktion von Rückstellungen bei der steuerlichen Ergebnisermittlung der Krankenversicherungsunternehmen ...	136
a) Beitragsüberträge	138
b) Rückstellungen für Beitragsrückerstattungen.....	138
c) Alterungsrückstellungen.....	139
d) Rückstellungen für noch nicht abgewickelte Versicherungsfälle.....	140
6. Sonstige Ertragsteuern	141
III. Umsatzsteuer, Versicherungsteuer.....	141
D. Systematische Bewertung.....	141
7. Kapitel: Die Besteuerung der Patienten.....	143
A. Eigene Gesundheitskosten.....	143
B. Eigene Gesundheitsvorsorgekosten	145
C. Geld- und Sachleistungen der Versicherungen.....	145
D. Zahlungen Dritter	146
E. Systematische Bewertung.....	147
Schluss.....	149
Entscheidungen und Verwaltungsvorschriften	151
A. Europäischer Gerichtshof	151
B. Bundesverfassungsgericht	152
C. Bundesarbeitsgericht	153
D. Reichsfinanzhof/ Bundesfinanzhof.....	153
E. Finanzgerichte	159

F. Bundesfinanzministerium.....	160
G. Finanzministerien der Länder.....	161
H. Oberfinanzdirektionen.....	162
Literatur	165
Sachverzeichnis	173

Einleitung

Zum Gesundheitswesen gehören alle Einrichtungen und Personen, die der Erhaltung, Förderung oder Wiederherstellung der Gesundheit¹ und der Bekämpfung von Krankheiten dienen. Dies sind

- die Träger der unmittelbaren, ambulanten oder stationären medizinischen Versorgung, insbesondere Ärzte und Zahnärzte sowie Krankenhäuser, und ihre Interessenvertreter,
- die Anbieter von Medikamenten und Hilfsmitteln beim Endverbraucher, wie Apotheker und weiterhin Heilpraktiker, Masseur, Krankengymnasten und sonstige Inhaber von Heil- oder Heilhilfsberufen,,
- die Kostenträger in Kranken-, Unfall-, Renten- und Pflegeversicherung,
- die staatliche Gesundheitsverwaltung sowie die (ehren-, schieds-)gerichtliche Kontrolle,
- die Einrichtungen der medizinischen Ausbildung und Forschung, universitär, insbesondere an den 36 deutschen Universitätskliniken, und außeruniversitär, z.B. an den Instituten der Max-Planck-Gesellschaft, am Deutschen Krebsforschungszentrum, der Gesellschaft für Strahlen- und Umweltforschung, dem Deutschen Institut für Medizinische Dokumentation,
- die pharmazeutische und die Medizinproduktindustrie, schließlich
- die (potentiellen) Nachfrager nach Gesundheitsdienstleistungen².

Das Gesundheitswesen ist – schon wegen der bekannten Unklarheiten des Gesundheitsbegriffs – ein nicht randscharf abgrenzbares System³ mit staatlichen und

¹ Zu diesem Begriff vgl. Abs. 2 der Präambel der Satzung der Weltgesundheitsorganisation: „Gesundheit ist ein Zustand völligen körperlichen, seelischen und sozialen Wohlbefindens und nicht nur das Freisein von Krankheit oder Gebrechen“ (BGBl. 1974 II, 43 (45), dort zugleich die möglicherweise engeren englischen und französischen Fassungen). Zur Vieldeutigkeit des Gesundheitsbegriffs *Axer*, Gesundheitswesen, in: Isensee / Kirchhof (Hrsg.), Handbuch des Staatsrechts der Bundesrepublik Deutschland, § 95 Rn. 1; weiter den Artikel „Gesundheitswesen“ in Brockhaus Enzyklopädie Online; *Beske / Hallauer*, Das Gesundheitswesen in Deutschland. Zu verfassungsrechtlichen Fragen des Schutzgutes und Schutzbereichs des Rechts auf körperliche Unversehrtheit u.a. *di Fabio*, in: Maunz / Dürig, Grundgesetz, Art. 2 Abs. 2 Rn. 55 ff.

² Eine Orientierung über den Kreis der Beteiligten kann die Konzertierte Aktion im Gesundheitswesen geben; vgl. insb. § 141 Abs. 3 SGB V.

gesellschaftlich-privaten Elementen. Es ist als solches nicht Objekt der Besteuerung, so wie umgekehrt Steuerrecht nicht Gegenstand der Gesundheitspolitik ist⁴. Mit dem Titel dieses Buches soll nicht unterstellt werden, es gebe ein Rechtsgebiet Gesundheitssteuerrecht; das Steuerrecht ist, von Spezialnormen abgesehen⁵, allgemein nicht nach Branchen differenziert; die Tatbestände des Erwerb- und Verbrauchsteuerrechts⁶ sind branchenübergreifend formuliert. Andererseits weist das Gesundheitswesen doch Besonderheiten auf, die eine *systematisierende Darstellung der einschlägigen steuerrechtlichen Normen* rechtfertigen. Dies sind zunächst die *Vielgestaltigkeit seiner Akteure* und der steuerbaren Betätigungen, die einen orientierenden Gesamtüberblick sinnvoll erscheinen lässt. Dies ist zweitens die Tendenz des Steuerrechts zu kasuistischer Systemlosigkeit, der entgegenzuwirken ist. Dies ist drittens die *Verschränkung von staatlichem und privatem Bereich*, mit fließenden Übergängen, wie bei der Entstehung von Start-up-Unternehmen aus dem Bereich staatlich finanzierter Wissenschaft, die im Erfolgsfall über die Gemeinnützigkeit in die Gewerblichkeit hineinwachsen; zum Dritten gehört auch die Verschränkung von Beitragsfinanzierung und Steuerlast; zum Dritten gehört weiter, dass das Klima zwischen Finanzverwaltung und öffentlichem Sektor rauer geworden ist. Der vierte Punkt ist die Tatsache, dass vor dem Hintergrund medizinischen Fortschritts und demographischen Wandels die ökonomischen Teile des Gesundheitswesens trotz chronischer Finanzmisere und ständiger Gesundheitsreformen zu den *zukünftigen Wachstumsbranchen* gerechnet werden⁷ - ohne dass darum der Steuergesetzgeber versuchte, durch Förderungs- oder Lenkungsnormen die Entwicklung zu beschleunigen. Schon in der Einleitung lässt sich sagen, dass steuerliche Fiskalzwecke im Weiteren ganz im Vordergrund stehen und Lenkungsziele, jedenfalls solche grundsätzlicher gesundheitspolitischer Art, keine Rolle spielen. Wenn das Gesundheitswesen schon die Steuerungskraft der Fachpolitiker zu überfordern scheint, verwundert es nicht, dass die Finanzpolitik sich hier trotz ständiger Gesundheitsreformen zurückhält.

³ Als Grenzbereiche seien etwa genannt: Erziehungswesen, Lebensmittelaufsicht, Sport, Tourismus oder Umweltschutz.

⁴ Die mehr als 50 Gesetze mit ca. 7.000 Einzelregelungen, die seit den 1970er Jahren zum Zweck der Reform des Gesundheitswesens erlassen worden sind, weisen keinen steuerrechtlichen „roten Faden“ auf.

⁵ Im Gesundheitswesen z.B. der Ausschluss der Organschaft bei Krankenversicherungsunternehmen (§ 14 Abs. 2 KStG) oder die Umsatzsteuerbefreiung für Umsätze aus einer Tätigkeit als Arzt (§ 4 Nr. 14 UStG).

⁶ Zum Begriff des Steuertatbestands s. nur *Bayer, Steuerlehre*, 177 ff.

⁷ Bezogen auf die wirtschaftliche Situation Berlins ebenso *Wolf, Strukturwandel zur Metropole: Perspektiven nach dem Ende der Subventionswirtschaft*, in: *Baßeler* u.a. (Hrsg.), *Berlin – Finanzierung und Organisation einer Metropole*, 29 ff. Im Jahr 2001 waren 4,1 Mio. Menschen im Gesundheitswesen beschäftigt und wurden Aufwendungen in Höhe von ca. 290 Mrd. Euro getätigt.

Im Gesundheitswesen treffen *zwei Finanzierungssysteme* aufeinander: Steuern und Sozialversicherungsbeiträge. Letztere sind, anders als gegenleistungsfreie, dem Non-Affektationsprinzip unterliegende Steuern, zweckgebunden sind. Im Jahr 2005 standen einem gesamtstaatlichen Steueraufkommen von ca. 451 Mrd. Euro Einnahmen der gesetzlichen Sozialversicherung von ca. 466 Mrd. Euro gegenüber, darunter die gesetzliche Krankenversicherung mit ca. 144 Mrd. Euro. Der Anteil der gesetzlichen Krankenversicherung an der Finanzierung des Gesundheitswesens lag 2001 bei ca. 57 %. Das Verhältnis von Besteuerung des Gesundheitswesens und seiner Beitrags- und Steuerfinanzierung ist nicht Thema dieses Buches. **2**

Um das im Gesundheitswesen geltende Steuerrecht übersichtlich darzustellen, **3** werden im Folgenden zwei Differenzierungen kombiniert. Es wird differenziert nach den *Leistungserbringern* (ambulante und stationäre ärztliche Versorgung, Gesundheitsdienstleistungen durch nichtärztliche Leistungserbringer und durch Hoheitsbetriebe), den *Kostenträgern* (gesetzliche Kassen und private Versicherungen), nach Forschung und Industrie und nach den *Patienten / Versicherten*. Innerhalb jeder dieser Gruppen werden Ertrag- und Umsatzsteuerrecht, jeweils einschließlich eventueller europa- und abkommensrechtlicher Bezüge, unterschieden.

Zweck der Darstellung ist nicht die Entwicklung einer auf das Gesundheitswesen **4** konzentrierten steuerrechtlichen Sonderdogmatik. Diese gibt es nicht. Die Darstellung geht aus vom *Gesundheitswesen als einem realen System* und will die umfangreichen steuerlichen Regelungen, die hier gelten und die üblicherweise getrennt betrachtet werden, im Zusammenhang darstellen. Zweck der Darstellung ist diese Zusammenschau, die Nicht-Steuerrechtlern einen Einblick und Steuerrechtlern einen Gesamteindruck ermöglichen soll, nicht die Klärung steuerlicher Detailfragen.

Die Zusammenschau soll die hinter den überbordenden Details stehenden *Grundsätze deutlich machen und so Widersprüche und Lücken erkennen* helfen. Sie vermittelt für einen kompakten Lebensbereich, das Gesundheitswesen, einen Eindruck, der Schilderungen des Steuerrechts als detailversessene und widersprüchliche, insgesamt chaotische Materie letztlich nicht bestätigt. Die Detailversessenheit, die sich in Verwaltungsvorschriften⁸ niederschlägt, wird sich zwar bestätigen; sie ist notwendige Folge der Centgenauigkeit im Einzelfall, die vom Steuerrecht erwartet wird. Der Vorwurf der Widersprüchlichkeit oberhalb von Kasuistik wird sich dagegen als Übertreibung erweisen. **5**

⁸ Die terminologische Unterscheidung zwischen Richtlinien, Erlassen, Schreiben oder Verfügungen weist sachliche Unterschiede innerhalb derselben Rechtsquelle aus; zu dieser Rechtsquelle allgemein *Maurer, Allgemeines Verwaltungsrecht*, 626 – 649.

- 6 In die *Klage über den unbefriedigenden Zustand des Steuerrechts* können Sozialversicherungs- und Gesundheitsrechtler unisono einstimmen. Zum Steuerrecht im Allgemeinen ist treffend ausgeführt worden, dass zu Studienzwecken die Textausgaben der Steuergesetze von 1934/36, nationalsozialistische Verunreinigungen hinweggedacht, besser geeignet seien als die aktuellen Texte; heute seien alle Detailregelungen letztlich nur der wahllos zusammengekommene „Schmuck“ eines scheußlich überladenen Tannenbaums, unter denen die eigentliche Struktur kaum mehr zu erkennen sei⁹. Man muss aber auch sehen, dass so genannte Experten inzwischen gelernt haben, über diesen Zustand zu klagen, ohne zu leiden, weil sie sich mit ihm, insbesondere seinem close-shop-Effekt, gut arrangiert haben. Bei dieser Befundlage besteht eine Hauptaufgabe von Wissenschaft darin, Grundzüge hochzuhalten und unnötige Spezialisierung und von Rechtsgebiet zu Rechtsgebiet, von Rechtsfrage zu Rechtsfrage *differenzierende Lösungen letztlich ähnlicher Probleme zu vermeiden*. Dies betrifft das Verhältnis von Steuerrecht und Sozialrecht, von Ertragsteuerrecht und Umsatzsteuerrecht, von öffentlich-rechtlichen und privatrechtlichen Teilen des Gesundheitswesens, von ambulanter und stationärer Versorgung. Die Darstellung soll auch deutlich machen, dass bestimmte Fragen sich in unterschiedlichen rechtlichen Zusammenhängen immer wieder stellen und gleich oder ähnlich beantwortet werden sollten.

⁹ Kruse, Lehrbuch des Steuerrechts, Bd. 1, 12 f.

1. Kapitel: Die Besteuerung der Ärzte

Hauptakteure des Gesundheitswesens sind nach wie vor die niedergelassenen 7
Ärzte, die, dem Leitbild der Freiberuflichkeit folgend, ihrem Beruf überwiegend
in Einzel- und Gemeinschaftspraxen bzw. Praxismgemeinschaften nachgehen.

A. Ertragsteuerrecht

I. Systematik

Einkünfte aus der selbstständigen Berufstätigkeit der Ärzte unterliegen gemäß den 8
§§ 2 Abs. 1 Nr. 3, 18 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG der Einkommensteuer (als Ein-
künfte aus selbstständiger, freiberuflicher Arbeit). Anders als Einkünfte aus Ge-
werbebetrieb im Sinne der §§ 2 Abs. 1 Nr. 2, 15 – 17 EStG unterliegen sie nicht
der Gewerbesteuer; § 2 Abs. 1 Satz 2 GewStG ist akzessorisch zur Systematik des
EStG. Diese *Abgrenzung von gewerblicher und freiberuflicher Tätigkeit* steht
hinter der Mehrzahl der Rechtsfragen, die die Besteuerung von Ärzten betreffen¹.
Zu den vier positiven Voraussetzungen eines Gewerbebetriebs (Selbstständigkeit,
Nachhaltigkeit, Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr, Gewinner-
zielungsabsicht²) kommen die persönlichen Voraussetzungen einer freiberuflichen
Tätigkeit hinzu, die bei Personenzusammenschlüssen von allen daran Beteiligten
erfüllt sein müssen (§ 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG).

¹ Kritisch zu dieser Unterscheidung, die trotz pauschalierter Gewerbesteueranrechnung
gemäß § 35 EStG erhebliche finanzielle und darüber hinaus auch außersteuerliche
(Kammerzugehörigkeit) Auswirkungen haben kann, z.B. *Jahn*, DB 2005, 692. Zur Ver-
fassungsmäßigkeit der Gewerbesteueranrechnung vgl. den Beschluss des Bundesverfas-
sungsgerichts vom 21.6.2006, 2 BvL 2/99 zu § 32c EStG a.F. Zu dem Problemkreis all-
gemein *Kratsch*, NWB (vom 14.2.2005), Fach 3, 13193. Die ab 1.1.2007 geltende
„Reichensteuer“ differenziert nicht zwischen gewerblichen und freiberuflichen Ein-
künften, gibt der Abgrenzung also keine zusätzliche Bedeutung (vg. Art. 1 Nr. 12 und
13 Steueränderungsgesetz 2007 vom 19.7.2006, BGBl. I, 1652).

² Zu Liebhaberei, etwa wenn ein Arzt seine langjährige Praxis im hohen Alter weiter-
führt, auch wenn dies inzwischen nur Verluste entstehen lässt: BFH vom 26.2.2004, IV
R 43/02, BStBl. II 2004, 455 = BB 2004, 980. Allgemein *Korn / Strahl*, NWB, Fach 3,
Seite 13417 (13452 – 13454).

- 9 Die Abgrenzung von gewerblichen Einkünften und Einkünften aus selbstständiger Tätigkeit, die allein schon die Ärztebesteuerung zur selbständigen Rechtsfrage macht, ist vor allem im Hinblick auf zwei Punkte wichtig: die *Gewerbsteuer* und die *Methode der Gewinnermittlung* (Einnahme-Überschuss-Rechnung oder Bilanzierung). Die Gewerbesteueranrechnung gemäß § 35 EStG schafft den ersten Punkt nicht aus der Welt, weil sie typisierend erfolgt und Gewerbesteuerhebesätze oder individuelle Einkommensteuersätze unterschiedlich sein können; trotz Anrechnung wird um die Abgrenzung von freiem Beruf und Gewerbe so hart gerungen, wie wenn es die Anrechnung nicht gäbe.
- 10 Würde die Abgrenzung von Gewerbe und freiem Beruf aufgehoben oder die Gewerbesteuer abgeschafft, so würde sich eine Vielzahl der im Folgenden geschilderten rechtlichen Probleme erledigen³. Bisher *setzt der Gesetzgeber unterschiedliche Signale*, die insgesamt keine klare Konzeption erkennen lassen: Abfärb- und Geprägetheorie (§ 15 Abs. 3 EStG) weiten den gewerblichen Bereich aus, die Stellungnahme zur Vervielfältigungstheorie (§ 18 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG) und die bisherige berufsrechtliche Zurückhaltung gegenüber Kapitalgesellschaften von Ärzten engen ihn ein. Andererseits hat die steuerliche Besserstellung von Freiberuflern im Verhältnis zu Gewerbetreibenden in Deutschland eine lange Tradition, die sich sogar in der DDR fortgesetzt hatte⁴.
- 11 Abhängig beschäftigte Ärzte beziehen dagegen Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit gemäß den §§ 2 Abs. 1 Nr. 4, 19, 19a EStG. Die Abgrenzungsfrage zwischen Einkünften aus selbständiger und aus nichtselbständiger Tätigkeit kann sich stellen bei *selbstständigen Nebentätigkeiten nicht selbstständig arbeitender Ärzte* und bei der *Chefarztvergütung von Krankenhausärzten*. Eine weitere für das Gesundheitswesen typische Problematik ist hier die einkommen- und lohnsteuerrechtliche Behandlung geldwerter Vorteile, z.B. aus dem Personalverkauf von Artikeln des medizinischen Bedarfs in Krankenhausapotheken⁵.
- 12 Bei gemeinsamer Tätigkeit mehrerer Ärzte oder von Ärzten und Inhabern anderer (freier) Berufe erfolgt im Rahmen von Personengesellschaften eine Einkünftezurechnung an den individuellen Berufsträger. Anders als bei individueller ärztlicher Tätigkeit kann es bei *ärztlicher Tätigkeit in Personengesellschaften* gemäß § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG zur *Umqualifikation* aller Einkünfte, auch der Einkünfte aus

³ Die Gewerbesteueranrechnung gemäß § 35 EStG schafft die Probleme nicht aus der Welt, weil etwa Gewerbesteuerhebesätze oder individuelle Einkommensteuersätze unterschiedlich sein können.

⁴ Zur Bedeutung von freien Berufen vgl. Zahlen des Instituts für Freie Berufe: 2004 gab es in Deutschland 817.000 Freiberufler, davon 33 % in Heilberufen und 85 % im alten Bundesgebiet. - Zu Letzterem *Haase*, Steuern im Abgabensystem der DDR, 1977, S. 36.

⁵ Zum Rabattfreibetrag (§ 8 Abs. 3 EStG): BFH vom 27.8.2002, VI R 63/97, BStBl. II 2002, 881 = DB 2002, 2416.

ärztlicher Tätigkeit, in *gewerbliche Einkünfte* kommen, wenn die Gesellschaft auch eine gewerbliche Tätigkeit ausübt, etwa weil ein Gesellschafter nicht Arzt ist, oder wenn ein ärztlicher Gesellschafter zusätzlich eine nichtärztliche Tätigkeit ausübt⁶. Die Umqualifikation lässt sich durch organisatorische Maßnahmen vermeiden, z.B. die Ausgliederung des Verkaufs von Kontaktlinsen aus einer gemeinschaftlichen Augenarztpraxis auf eine andere, personenidentische Gesellschaft⁷.

Das *Einkünftequalifikationsproblem* stellt sich auch bei *gemischter individueller Tätigkeit*, also bei einer Tätigkeit, die teils ärztlich, teils nicht ärztlich ist. Hier gilt: Lassen die Teile sich faktisch trennen, so werden sie einkommensteuerlich getrennt behandelt⁸. Lassen sie sich faktisch nicht trennen, so werden sie einkommensteuerlich dort eingeordnet, wo der Schwerpunkt liegt. **13**

Da trotz dieser Abgrenzungsprobleme ärztliche Tätigkeit überwiegend zwei Einkunftsarten des Einkommensteuerrechts zuzuordnen ist, nämlich Einkünften aus selbstständiger und aus nichtselbstständiger Arbeit, stellen Fragen des Körperschaft- und des Gewerbesteuerrechts sich nur am Rande⁹. **14**

II. Ärztliche Tätigkeit

Der Arztberuf ist ein freier Beruf, bei dem es, in Abgrenzung zum Gewerbe, um *persönliche Dienste höherer Art* geht, deren Ausübung von der höheren Bildung und einer gewissen ideellen Motivation gekennzeichnet ist, die das bloße Ge- **15**

⁶ Die Verfassungsmäßigkeit bejahend BVerfG, vom 26.10.2004, 2 BvR 246/98, FR 2005, 139; dazu *Schulze-Osterloh*, Das Bundesverfassungsgericht und die Unternehmensbesteuerung, in: Festschrift für Arndt Raupach, 531 (535 – 541). Keine Umqualifizierung bei gewerblichen Einkünften im Sonderbereich des einzelnen Mitunternehmers: BFH vom 28.6.2006, XI R 31/05, DStR 2006, 1934. – Zur integrierten Versorgung nach §§ 140a ff. SGB V, bei der die Krankenkasse dem Arzt eine Fallpauschale zahlt, welche sowohl die medizinische Behandlung als auch die Abgabe von Arzneien und Hilfsmitteln abdeckt, BMF vom 1.6.2006, DB 2006, 1763; bei ihr kommt es zu einer gewerblichen Infizierung der gesamten Tätigkeit von Gemeinschaftspraxen, sofern die Abgabe von Arzneien und Hilfsmitteln eine Geringfügigkeitsgrenze von 1,25 % überschreitet. – Die Änderung dieser Vorschrift durch das Jahressteuergesetz 2007 ist im vorliegenden Zusammenhang ohne Belang.

⁷ BFH vom 19.2.1998, IV R 11/97, BStBl. 1998 II, 603; BFH vom 24.4.1997, IV R 60/95, BStBl. 2002 II, 152.

⁸ Beispiel: ein Arzt betreibt eine Privatklinik, in der ambulante und stationäre medizinische Leistungen erbracht und die Patienten mit Gewinnerzielungsabsicht untergebracht und verköstigt werden; BFH vom 2.10.2003, IV R 48/01, BStBl. II 2004, 363 = FR 2004, 348 (350 f.). Zu gewerbsteuerrechtlichen Konsequenzen vgl. im 2. Abschnitt unter A. II. 3. c).

⁹ Dazu unten Rn. 27 sowie Rn. 287.

winnstreben überlagert¹⁰. Dies rechtfertigt eine steuerliche Privilegierung, aber auch das Erfordernis persönlicher Arbeitsleistung.

1. Humanmediziner in Einzelpraxis

- 16 Der steuerrechtliche Arztbegriff insbesondere in § 18 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG soll nicht an das Berufs- oder Sozialversicherungsrecht anknüpfen, sondern sei steuerrechtsautonom. Maßgebend sei die *tatsächliche Art der Tätigkeit, nicht ein rechtlicher Status oder die Organisation dieser Tätigkeit*, etwa das Vorhandensein einer Praxis. Dies entspricht der *wirtschaftlichen Betrachtungsweise des Steuerrechts* im Allgemeinen (vgl. § 40 AO). Andererseits hat die Differenzierung zwischen faktischer Tätigkeit und rechtlichem Status bei Ärzten ertragsteuerlich wenig Bedeutung; es würde sich nichts ändern, würde zusätzlich auf die Approbation – als Voraussetzung oder als Beweiszeichen für Voraussetzungen – abgestellt. In mehreren Hinsichten erscheint die vom Steuerrecht im Verhältnis zu Berufs- und Krankenversicherungsrecht hier beanspruchte Autonomie *systematisch wenig überzeugend*. Erstens wird bei den nicht-ärztlichen Heilberufen unbefangener auf Berufszulassungs- und Berufsaufsichtsrecht verwiesen; die Rolle dieser Rechtsmaterien bei der Ähnlichkeitsprüfung gemäß § 18 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 am Ende EStG ist bis in die Rechtsprechung des BFH unklar¹¹. Zweitens wird bei der Frage, ob ein Erbe, der die freiberufliche Tätigkeit fortführt, für die Qualifikation der so erzielten Einkünfte darauf abgestellt, ob er über die nötige Berufsqualifikation verfügt¹². Drittens sollte es für den Umfang der Umsatzsteuerbefreiung gemäß § 4 Nr. 14 UStG nach der bisher in Deutschland überwiegenden Ansicht nicht auf die medizinische Indikation der Tätigkeit, sondern auf den beruflichen Status des Leistenden ankommen¹³. Um diese widerläufigen Gesichtspunkte zusammenzuführen, sollte beides kumulativ maßgebend sein: die medizinische Intention einer Tätigkeit und der rechtliche Status des Tätigen. Für Letzteres spricht auch die starke Prägung selbstständiger, insbesondere freiberuflicher Tätigkeit durch Recht.
- 17 *Ärztlich sind alle Tätigkeiten, die der Vorbeugung von Krankheiten oder der Feststellung, Heilung oder Linderung von Krankheiten, Leiden oder Körperschäden dienen*¹⁴. Ob dies der Fall ist, unterfällt keiner Einschätzungsprärogative der Be-

¹⁰ Vgl. Schick, Die freien Berufe im Steuerrecht, passim; Sodan, Freie Berufe als Leistungserbringer im Recht der gesetzlichen Krankenversicherung, 13 – 89, zu den Apothekern 196 – 207. Zur entsprechenden Begrifflichkeit des Europarechts EuGH, 11.10.2001, Rs. C-267/99, DB 2001, 2280. Vgl. weiter das 5. Kapitel dieses Buches.

¹¹ Nachweise bei Lambrecht, in: Kirchhof, EStG, § 18 Rn. 128; Stuhmann, in: Kirchhof / Sohn / Mellinshoff, EStG, § 18 Rn. B 163 – 167. Vgl. BMF vom 22.10.2004, BStBl. 2004 I, 1030.

¹² Wacker, in: L. Schmidt, EStG, § 18 Rn. 242.

¹³ Zu dieser Frage s. unten Rn. 51.

¹⁴ BMF vom 22.10.2004, BStBl. 2004 I, 1030, 2. Absatz.