



9. Jahrestagung Hamburger Kreis für Sanierungs- und Insolvenzsteuerrecht e.V.

„Gemeinnützigkeit und Insolvenz“

- Steuerrechtliche Aspekte insolventer Krankenhäuser und Pflegeeinrichtungen –

am 16.5.2025

in Hamburg

Vortrag:

Prof. Dr. Christoph Uhländer

www.dr-uhlaender.de

Gemeinnützigkeit und Insolvenz (Schwerpunkt insolvente Krankenhäuser ...)

Themenübersicht:

- ▶ 1. Teil: Verhältnis **Gemeinnützigkeit** ↔ **Steuerrecht** ↔ **Insolvenz**
 - § 51 ff. AO, § 67 AO Zweckbetrieb Krankenhaus, Folgen materielles StR ...
 - Folien 2 bis 18.
- ▶ 2. Teil: Besteuerung von **Krankenhäusern außerhalb** der Insolvenz
 - Rechtsträger mit Gemeinnützigkeit ↔ Rechtsträger ohne Gemeinnützigkeit
 - Folien 19 bis 30.
- ▶ 3. Teil: Besteuerung von **Krankenhäusern innerhalb** der Insolvenz
 - Verlust der Gemeinnützigkeit bei Einstellung (BFH v. 16.5.2007 – I R 14/06)?
 - Folien 31 bis 45.
- ▶ 4. Teil: Besteuerung von **Krankenhäusern in Unternehmensverbindungen**
 - Körperschaftsteuer- bzw. gewerbesteuerrechtliche Organschaft, USt ...
 - Folien 46 bis 57.

Gemeinnützigkeit und Insolvenz (Schwerpunkt insolvente Krankenhäuser ...)

Literaturübersicht:

- *Adrian/Engelsing*, Verlust der Gemeinnützigkeit bei Insolvenz oder Liquidation?, NWB 2019, S. 2709 ff.
- *Augsten/Bartmuß/Maurer/Rehbein*, Besteuerung im Krankenhaus, 2. Aufl. 2020, S. 217
- *Becker/Meining*, Auswirkungen des Scheiterns einer Körperschaft auf deren gemeinnützigkeitsrechtlichen Staturs, FR 2006, S. 686 ff.
- *Becker*, Das Recht auf Scheitern einer gemeinnützigen Körperschaft, FR 2008, S. 909 ff.
- *Brünkmans*, in: Schauhoff/Kirchhain, Handbuch der Gemeinnützigkeit, 4. Aufl. 2023, § 21 Rn. 145 ff.
- *Buchna/Leichinger/Seeger/Brox*, Gemeinnützigkeit im Steuerrecht, 12. Aufl. 2023, S. 406 ff., 662 ff, 787 ff.
- *Dehesselles*, Gemeinnützige Körperschaften in der Insolvenz – Zugleich Besprechung des BFH-Urteils vom 16.5.2007, I R 14/06, DStR 2008, S. 2050 ff.
- *Eversberg/Lorenz*, in: Hidien/Jürgens, Die Besteuerung der öffentlichen Hand, S. 2162 ff.

Gemeinnützigkeit und Insolvenz (Schwerpunkt insolvente Krankenhäuser ...)

Literaturübersicht:

- *Fröhlich*, Sanierungsmonitor IV. Quartal 2024 – Insolvenzsanierungen in der Kurzanalyse, ZInsO 2025, S. 857 ff. mit Auswertung von Großverfahren über 20 Mio. € Umsatz und über 100 Mitarbeitern: „Obwohl politisch eine Bereinigung des Krankenhausmarktes gewollt ist, finden Krankenhäuser oftmals Fortführungslösungen. Mit 3 Krankenhauslösungen ist diese Branche in diesem Quartal führend.“
- *Frotscher*, Besteuerung bei Insolvenz, 9. Aufl. 2021, S. 187
- IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung von Krankenhäusern (IDW RS KHFA 1) v. 15.07.2016, Tz. 44 ff. (Unternehmensverkäufe als share deal oder asset deal)
- *Hüttemann*, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 4. Aufl. 2018, Rz. 2.23 (S. 103 ff.)
- *Kahlert/Eversberg*, Insolvenz und Gemeinnützigkeit, ZIP 2010, S. 260 ff.
- *Kirchhain*, Zum maßgeblichen Zeitpunkt für die gemeinnützigkeitsrechtliche Beurteilung einer Mittel(fehl)verwendung, DStR 2012, S. 2313 ff.
- *Klaßmann/Notz/Schmidbauer*, Die Besteuerung der Krankenhäuser und anderer humanmedizinischer Leistungserbringer, 5. Aufl. 2017, S. 102 ff.

Gemeinnützigkeit und Insolvenz (Schwerpunkt insolvente Krankenhäuser ...)

Literaturübersicht:

- *Märtens*, in: Gosch, KStG, 4. Aufl. 2020, § 5 KStG Rn. 254
- *Marquardt*, Pflegepersonalkosten in der Insolvenz von Krankenhäusern, ZInsO 2025, S. 730 ff.
- *Matzke*, Der steuerbefreiende Gemeinnützigkeitsstatus in der Insolvenz, ZInsO 2010, S. 2314 ff.
- *Musil*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 55 AO Rd-Nr. 234 [Stand 2/2021]
- *Pöhlmann/Fölsing*, Das Steuerprivileg von Stiftungen im Insolvenzverfahrens, ZInsO 2010, S. 612 ff.
- *Roth/Meyer im Hagen*, Insolvenzsteuerrecht, 4. Aufl. 2024, S. 181 ff.
- *Seer*, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 55 Rd-Nr. 24 [Stand 4/2025]
- *Sommer*, Das Steuerprivileg von Stiftungen im Insolvenzverfahren, ZInsO 2014, S. 1642 ff.
- *Sonnleitner*, in: Sonnleitner/Witfeld, Insolvenz- und Sanierungssteuerrecht, 2. Aufl. 2022, S. 429 ff.

Gemeinnützigkeit und Insolvenz (Schwerpunkt insolvente Krankenhäuser ...)

Rahmenbedingungen für den Betrieb von Krankenhäusern

Krankenhausfinanzierung ↔ Krankenhausreform ↔ Gesundheitspolitik

- ▶ Krankenhausversorgungsverbesserungsgesetz v. 5.12.2024, BGBl. I Nr. 400.
- ▶ Krankenhausentgeltgesetz
- ▶ Bundespflegesatzverordnung
- ▶ Krankenhaus-Buchführungsverordnung ...

Regelungen der jeweiligen Bundesländer (z.B. NRW)

- ▶ Krankenhausgestaltungsgesetz ...

Umsetzung der Krankenhausreform 2025 (Leistungsgruppen ↔ Krankenhausplan) z.B.:

- ▶ VG Aachen v. 26.2.2025 – 7 L 26/25; VG Köln v. 31.3.2025 - 7 L 381/25
- ▶ Anfechtung von Feststellungsbescheiden der Bezirksregierung

Gemeinnützigkeit und Insolvenz (Schwerpunkt insolvente Krankenhäuser ...)

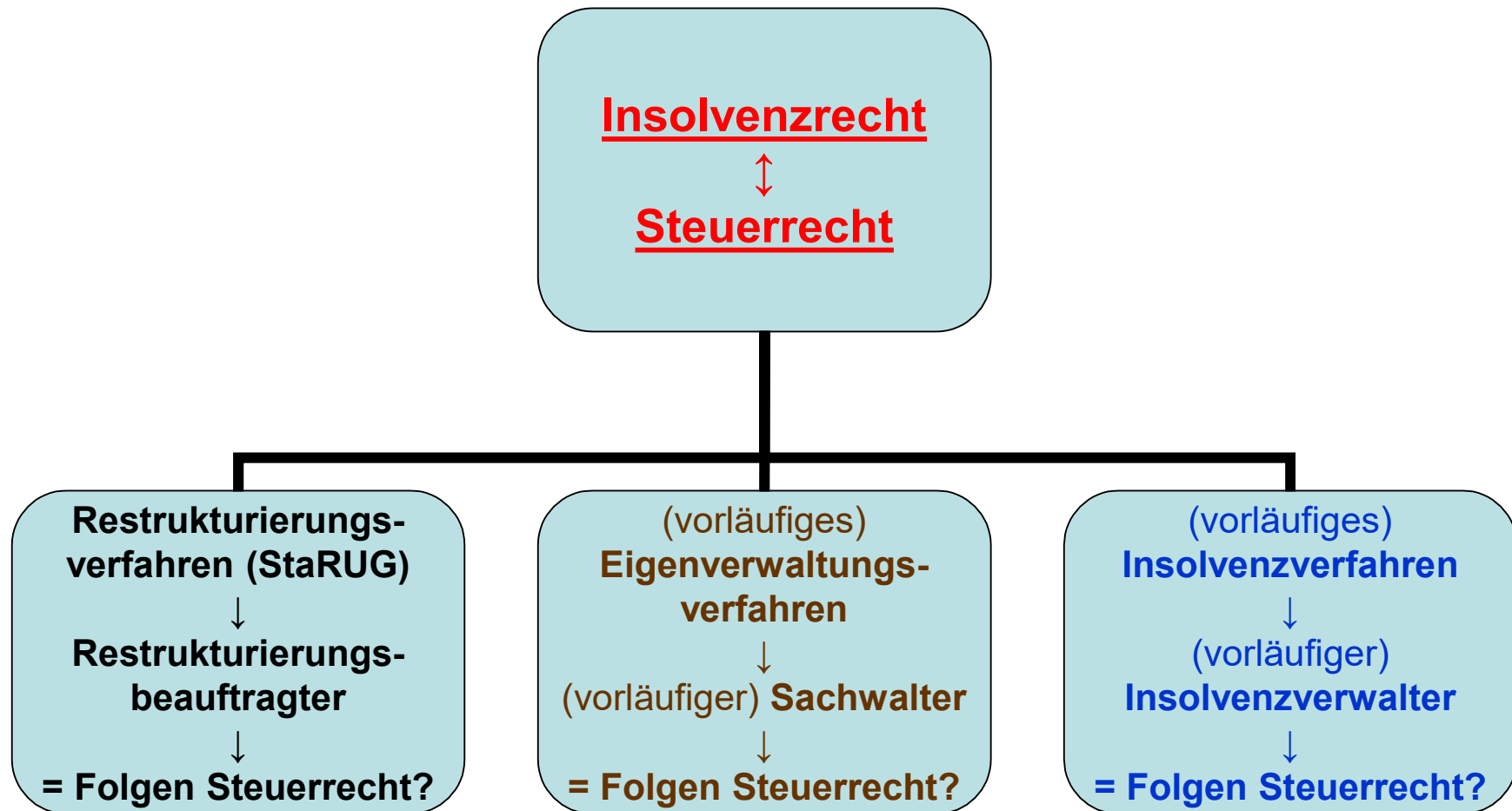
Rahmenbedingungen für den Betrieb von Krankenhäusern

Aktuelle Probleme im Krankenhausbetrieb (z.B.)

- ▶ Fachkräftemangel ↔ kostenintensive Verlagerung auf externe Personalfirmen
- ▶ Personalkosten aufgrund von Tarifverhandlungen
- ▶ Digitalisierung
- ▶ Ausgliederung / Verlust von Fachabteilungen durch die Reform 2025
- ▶ Weiterbildung von Ärzten (Facharztausbildung)
- ▶ Inflation
- ▶ Energiekrise
- ▶ Klimaschutz
- ▶ Versorgung im Krisenfall
- ▶ Bürokratieübermaß
- ▶ Investitionsstau der öffentlichen Träger ...

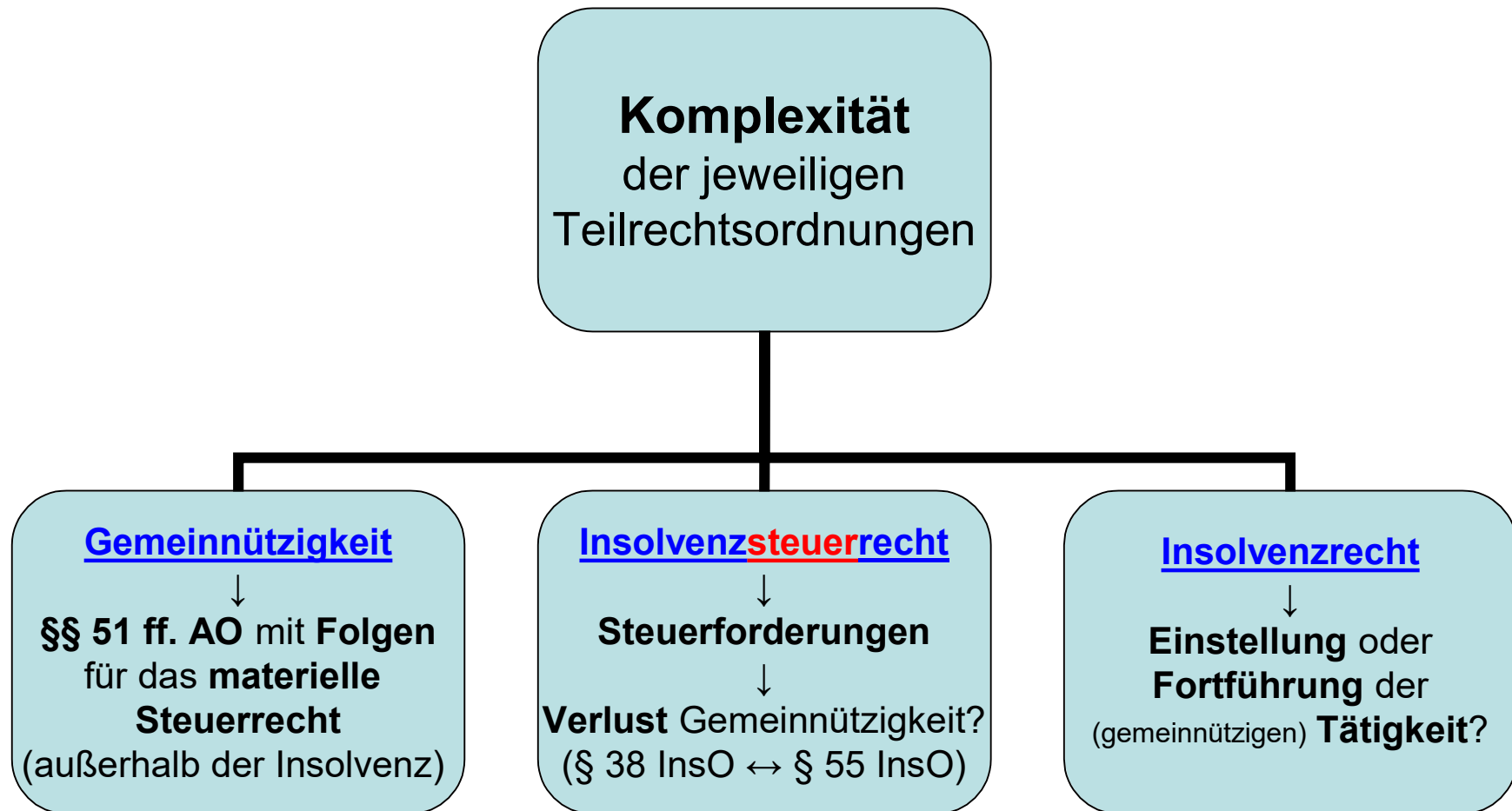
Gemeinnützigkeit und Insolvenz (Schwerpunkt insolvente Krankenhäuser ...)

Insolvenzrechtliche Ausgangslage:



Gemeinnützigkeit und Insolvenz (Schwerpunkt insolvente Krankenhäuser ...)

Insolvenzsteuerrechtliche Ausgangslage:



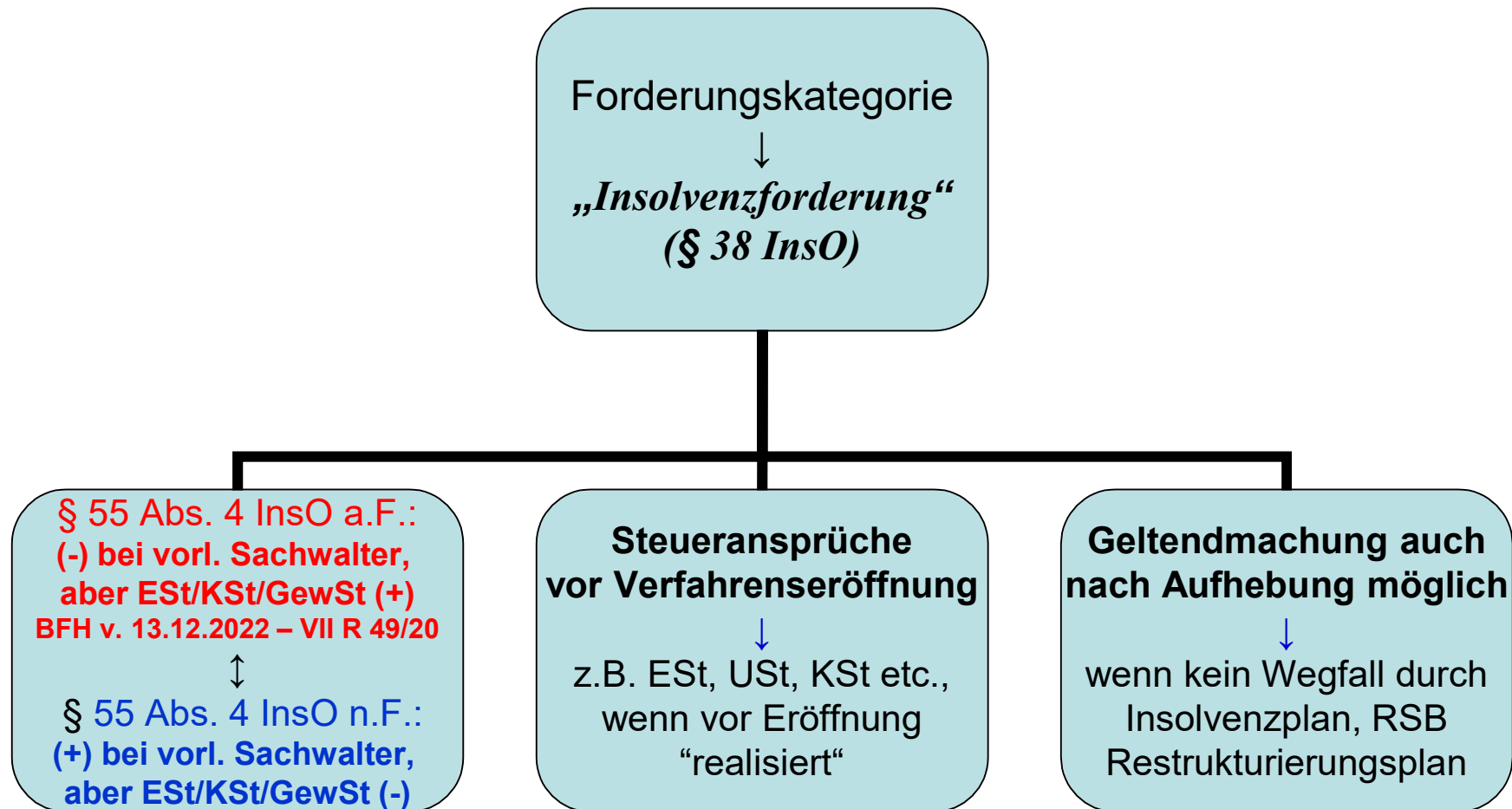
Gemeinnützigkeit und Insolvenz (Schwerpunkt insolvente Krankenhäuser ...)

Insolvenzrechtliche Rahmenbedingungen ohne direkten Bezug zur Gemeinnützigkeit

- ▶ **Insolvenzforderungen** gem. § 38 InsO (Anmeldung zur Insolvenztabelle unter der **bisherigen Steuernummer** des Steuerpflichtigen bzw. des Unternehmens; Quote...). **Rechtsschutz** bei Widerspruch gegen die Forderungsanmeldung des FA: **Einspruch** gegen den **Feststellungsbescheid** des FA (§ 251 Abs. 3 AO i.V.m. § 347 Abs. 1 S.1 Nr. 1 AO).
- ▶ **Masseverbindlichkeiten** gem. § 55 Abs. 1 bzw. 4 InsO (Festsetzung gegen den Insolvenzverwalter als "Entrichtungspflichtiger unter der sog. **Massesteuernummer**) und Beachtung des **§ 55 Abs. 4 InsO** (Antrag ab 1.1.2021). **Rechtsschutz** gegen StB über Masseverbindlichkeiten: **Einspruch** des IV gem. § 347 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 AO.
- ▶ **Forderungen gegen das sog. insolvenzfreie Vermögen** des Schuldners (z.B. nach einer "**Freigabe**,"* gem. **§ 35 Abs. 2 InsO** oder bei unpfändbaren Gegenständen gem. § 36 InsO) mit Steuerfestsetzungen gem. §§ 155, 157 AO gegenüber dem Insolvenzschuldner bzw. im eigenen Steueranmeldungsverfahren gem. §§ 167, 168 AO des Schuldnerunternehmens unter einer weiteren **gesonderten (3.) Steuernummer** für Zwecke der Umsatzsteuer oder Lohnsteuer, obwohl gleichzeitig ein Insolvenzverfahren eröffnet ist. *[oder „**echter Freigabe**“ von einzelnen WG i.S.d. § 32 Abs. 3 InsO; vgl. BGH v. 21.2.2019 – IX ZR 246/17; selbst die „**Freigabe**“ der Beteiligung an einer PersG ist möglich; siehe auch BFH v. 27.7.2023 – IV R 10/20 Zahlung zur **Freigabe** Kdt.-Anteil].

Gemeinnützigkeit und Insolvenz (Schwerpunkt insolvente Krankenhäuser ...)

Insolvenzrechtliche Rahmenbedingungen ohne direkten Bezug zur Gemeinnützigkeit



Gemeinnützigkeit und Insolvenz (Schwerpunkt insolvente Krankenhäuser)

Insolvenzrechtliche Rahmenbedingungen ohne direkten Bezug zur Gemeinnützigkeit

- **§ 55 Abs. 4 InsO a.F.**

Verfahren mit Antrag ab 1.1.2011



Verbindlichkeiten des Insolvenzschuldners aus dem Steuerschuldverhältnis, die von einem vorläufigen Insolvenzverwalter oder vom Schuldner mit Zustimmung eines vorläufigen Insolvenzverwalters begründet worden sind, gelten nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens als Masseverbindlichkeiten.“

- ▶ **Art. 103e EGIInsO zur zeitlichen Anwendung des § 55 Abs. 4 InsO a.F. und Art. 103m EGIInsO zu § 55 Abs. 4 InsO n.F.**
- ▶ **BMF v. 17.1.2012 und v. 20.5.2015 zur Auslegung des § 55 Abs. 4 InsO a.F. und BMF v. 11.1.2022 zu § 55 Abs. 4 InsO n.F.**

- **§ 55 Abs. 4 InsO n.F.**

Verfahren mit Antrag ab 1.1.2021

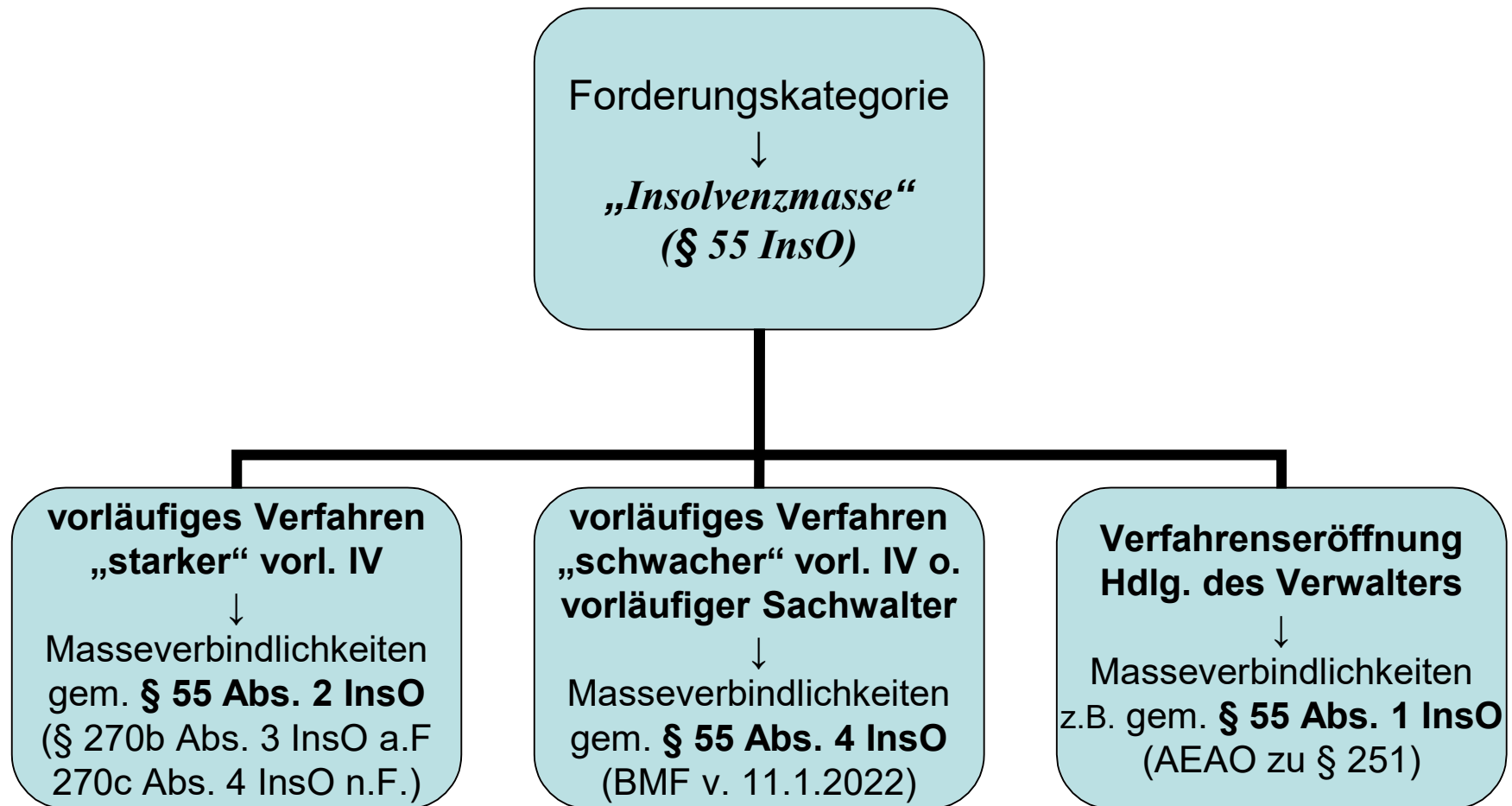


Umsatzsteuerverbindlichkeiten des Insolvenzschuldners, die von einem vorläufigen Insolvenzverwalter oder vom Schuldner mit Zustimmung eines vorläufigen Insolvenzverwalters **oder vom Schuldner nach Bestellung eines vorläufigen Sachwalters** begründet worden sind, gelten nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens als Masseverbindlichkeit. **Den Umsatzsteuerverbindlichkeiten stehen die folgenden Verbindlichkeiten gleich:**

- 1. sonstige Ein- und Ausfuhrabgaben,**
- 2. bundesgesetzlich geregelte Verbrauchsteuern,**
- 3. die Luftverkehr- und die Kraftfahrzeugsteuer und**
- 4. die Lohnsteuer.**

Gemeinnützigkeit und Insolvenz (Schwerpunkt insolvente Krankenhäuser)

Insolvenzrechtliche Rahmenbedingungen ohne direkten Bezug zur Gemeinnützigkeit



Gemeinnützigkeit und Insolvenz (Schwerpunkt insolvente Krankenhäuser)

Insolvenzrechtliche Rahmenbedingungen ohne direkten Bezug zur Gemeinnützigkeit

vorläufiger „schwacher“ Verwalter	vorläufiger Sachwalter	vorläufiger „starker“ Verwalter	Eröffnung des „Verfahrens“	Eigenverwaltung
§ 21 II Nr. 1 InsO § 22 II InsO ↓	§§ 270b I, 270c III InsO n.F. ↓	§ 21 II Nr. 2 1.Alt. InsO § 22 I InsO ↓	§§ 80 ff. InsO ↓ Insolvenzverwalter	§§ 270 ff. InsO ↓ Sachwalter
§ 34 Abs. 3 AO (-)	§ 34 Abs. 3 AO (-)	§ 34 Abs. 3 AO (+)	§ 34 Abs. 3 AO (+)	§ 34 Abs. 3 AO (-)
↓ alte St-Nr.	↓ alte St-Nr.	↓ Masse St-Nr.	↓ Masse St-Nr.	↓ Masse St-Nr.
Stpfl. ↓ § 55 Abs. 4 InsO a.F. / n.F. prüfen ↓ faktisch „rückwirkend“ Masse-Steuer	Stpfl. ↓ § 55 Abs. 4 InsO n.F. prüfen ↓ faktisch „rückwirkend“ Masse-Steuer	vorl. Verwalter ↓ § 55 Abs. 2 InsO bzw. § 270c Abs. 4 InsO n.F.	Verwalter ↓ 3. St-Nr. bei Freigabe für die USt (§ 35 InsO)	Schuldner ↓ § 281 Abs. 3 InsO i.V.m. § 155 InsO

Gemeinnützigkeit und Insolvenz (Schwerpunkt insolvente Krankenhäuser)

Bilanzsteuerrechtliche Rahmenbedingungen ohne direkten Bezug zur Gemeinnützigkeit

§ 155 InsO

Abgrenzung: Eigenverwaltung → § 281 Abs. 3 InsO!

(1) Handels- und steuerrechtliche Pflichten des Schuldners zur Buchführung und zur Rechnungslegung bleiben unberührt. In **Bezug auf die Insolvenzmasse*** hat der Insolvenzverwalter diese Pflichten zu erfüllen.

**Bei echter Freigabe von einzelnen WG gem. § 32 Abs. 3 InsO bzw. der Freigabe einer selbständigen Tätigkeit gem. § 35 Abs. 2 InsO ist der Schuldner hierfür bilanzierungspflichtig.*

Beachte: X. Senat des BFH (X R 13/19) „Freigabe“ = relevanter Wertungsmoment für § 55 Abs. 1 InsO!

IX. Senat des BFH (IX R 6/24) „Freigabe“ = kein relevanter Wertungsmoment für § 55 Abs. 1 InsO!

(2) Mit der Eröffnung des Insolvenzverfahrens beginnt ein neues Geschäftsjahr. Jedoch wird die Zeit bis zum Berichtstermin in gesetzliche Fristen für die Aufstellung oder die Offenlegung eines Jahresabschlusses nicht eingerechnet.

-

§ 102 StaRUG

Hinweis und Warnpflichten

Bei der Erstellung eines Jahresabschlusses für einen Mandanten haben Steuerberater, Steuerbevollmächtigte, Wirtschaftsprüfer, vereidigte Buchprüfer und Rechtsanwälte den Mandanten auf das Vorliegen eines möglichen Insolvenzgrundes nach den §§ 17 bis 19 der Insolvenzordnung und die sich daran anknüpfenden Pflichten der Geschäftsleiter und Mitglieder der Überwachungsorgane hinzuweisen, wenn entsprechende Anhaltspunkte offenkundig sind und sie annehmen müssen, dass dem Mandanten die mögliche Insolvenzreife nicht bewusst ist.

Gemeinnützigkeit und Insolvenz (Schwerpunkt insolvente Krankenhäuser)

Bilanzsteuerrechtliche Rahmenbedingungen ohne direkten Bezug zur Gemeinnützigkeit

► **Bilanzsteuerrechtliche** Rahmenbedingungen – Folgen für die HB / StB

- **§ 6 Abs. 2 EStDV i.V.m. § 5b EStG** [Vgl. BFH v. 9.12.2014 – X R 12/12: Beginn und Ende]

Wird ein Betrieb aufgegeben oder veräußert, so tritt bei der Ermittlung des Gewinns an die Stelle des Betriebsvermögens am Schluss des Wirtschaftsjahrs das Betriebsvermögen im Zeitpunkt der Aufgabe oder der Veräußerung des Betriebs.

- **§ 11 Abs. 7 KStG i.V.m. § 5b EStG i.V.m. § 31 KStG**

Unterbleibt eine Abwicklung, weil über das Vermögen des unbeschränkt Steuerpflichtigen im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 1 bis 3 das Insolvenzverfahren eröffnet worden ist, sind die Absätze 1 bis 6 sinngemäß anzuwenden.

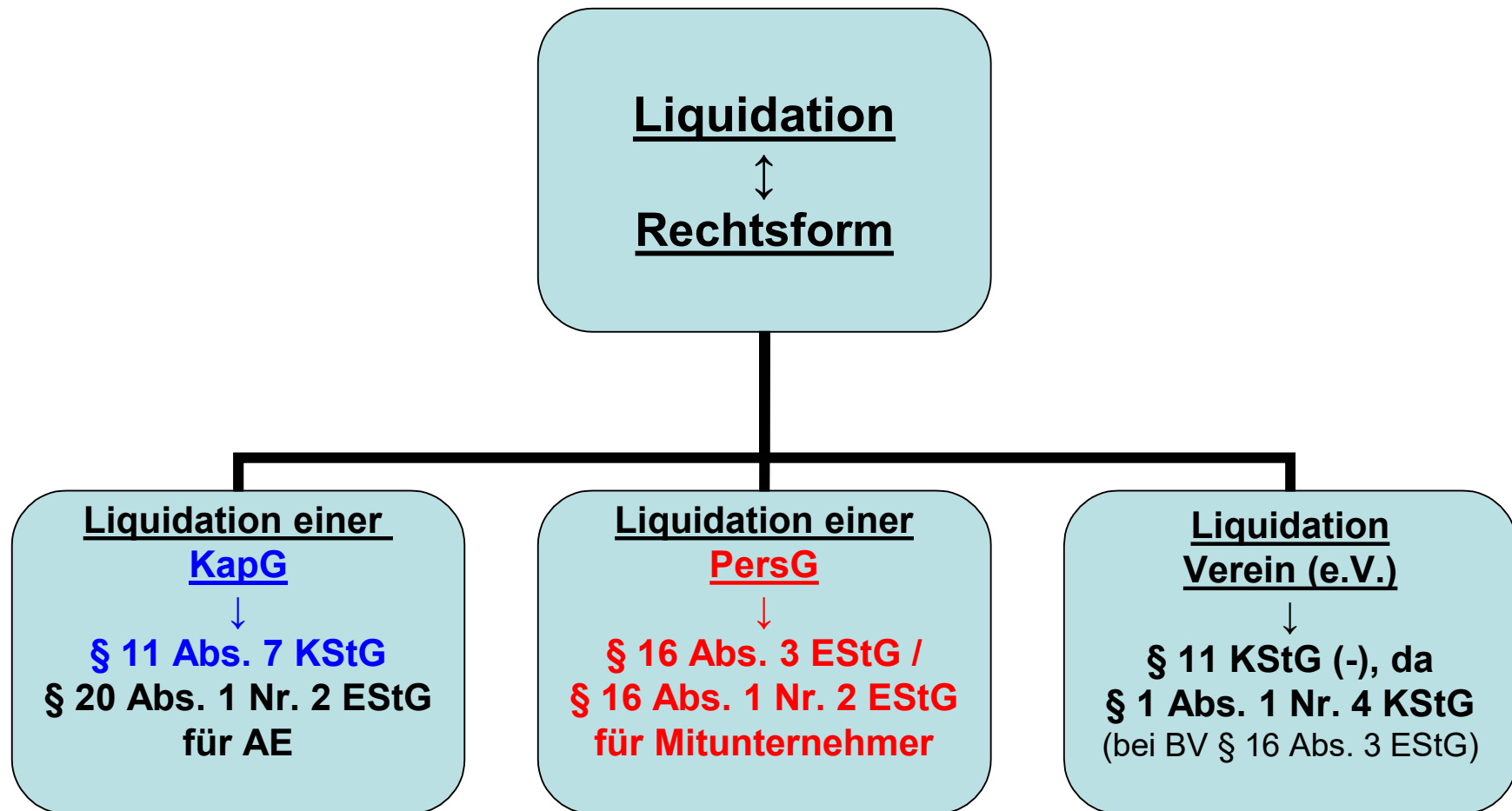
- **§§ 4, 16 GewStDV**

[Vgl. BFH v. 5.5.2015 – X R 48/13: § 7 S. 2 GewStG]

Die Gewerbesteuerpflicht wird durch die Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen des Unternehmers nicht berührt (§ 4 Abs. 2 GewStDV). Der Gewerbeertrag, der bei einem in der Abwicklung befindlichen Gewerbebetrieb im Sinne des § 2 Abs. 2 des Gesetzes im Zeitraum der Abwicklung entstanden ist, ist auf die Jahre des Abwicklungszeitraums zu verteilen (§ 16 Abs. 1 GewStDV).

Gemeinnützigkeit und Insolvenz (Schwerpunkt insolvente Krankenhäuser)

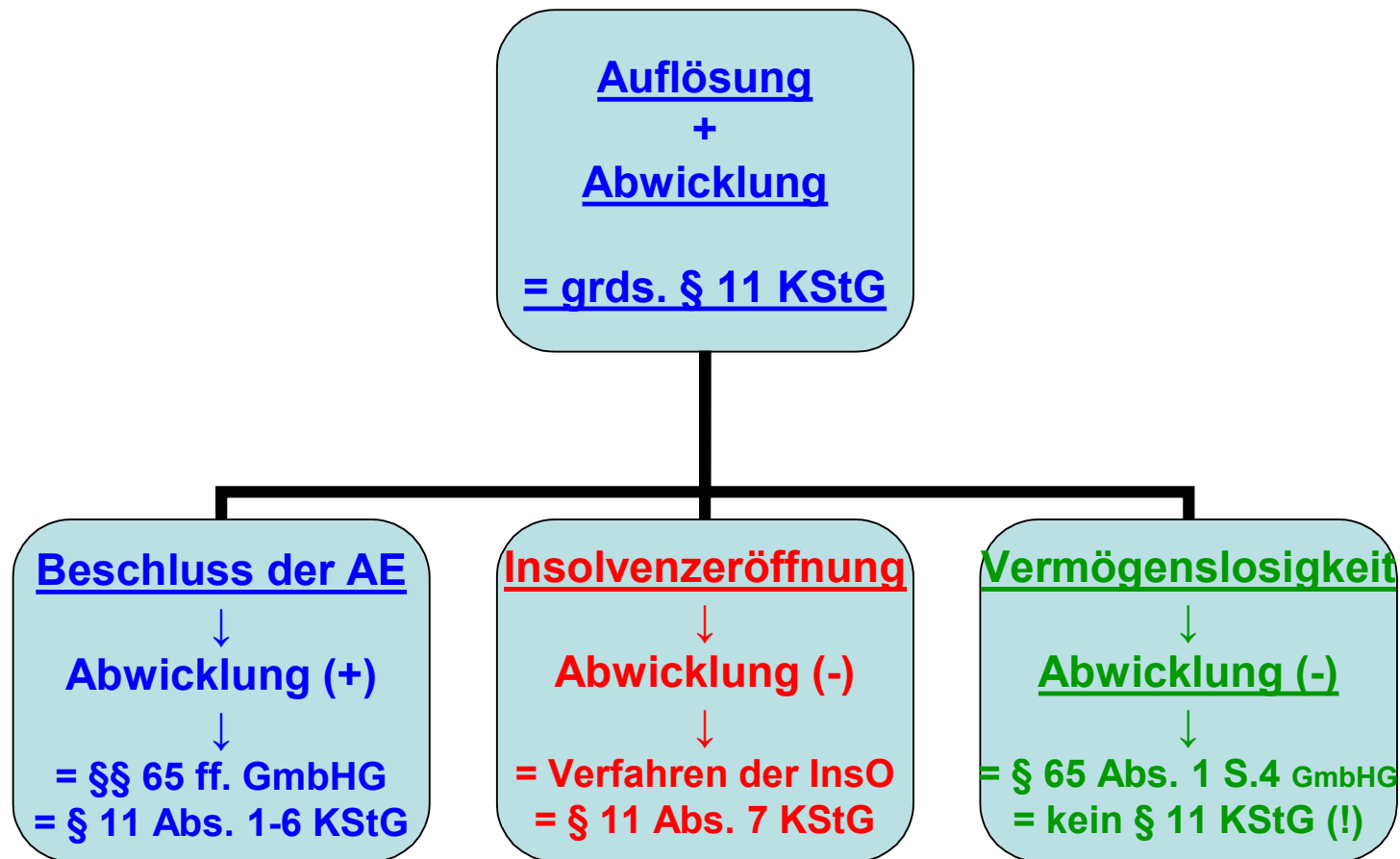
Bilanzsteuerrechtliche Rahmenbedingungen ohne direkten Bezug zur Gemeinnützigkeit



Gemeinnützigkeit und Insolvenz (Schwerpunkt insolvente Krankenhäuser)

Bilanzsteuerrechtliche Rahmenbedingungen ohne direkten Bezug zur Gemeinnützigkeit

Auflösungsgründe gem. § 60 GmbHG ↔ Vor. für § 11 KStG



Gemeinnützigkeit und Insolvenz (Schwerpunkt insolvente Krankenhäuser ...)

2. Teil: Besteuerung von Krankenhäusern **außerhalb** der Insolvenz

► § 51 Abs. 1 AO:

Gewährt das **Gesetz*** eine Steuervergünstigung, weil eine Körperschaft **ausschließlich** und **unmittelbar gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke** (steuerbegünstigte Zwecke) verfolgt, so gelten die folgenden Vorschriften. Unter Körperschaften sind die Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen im Sinne des KStG zu verstehen. ...

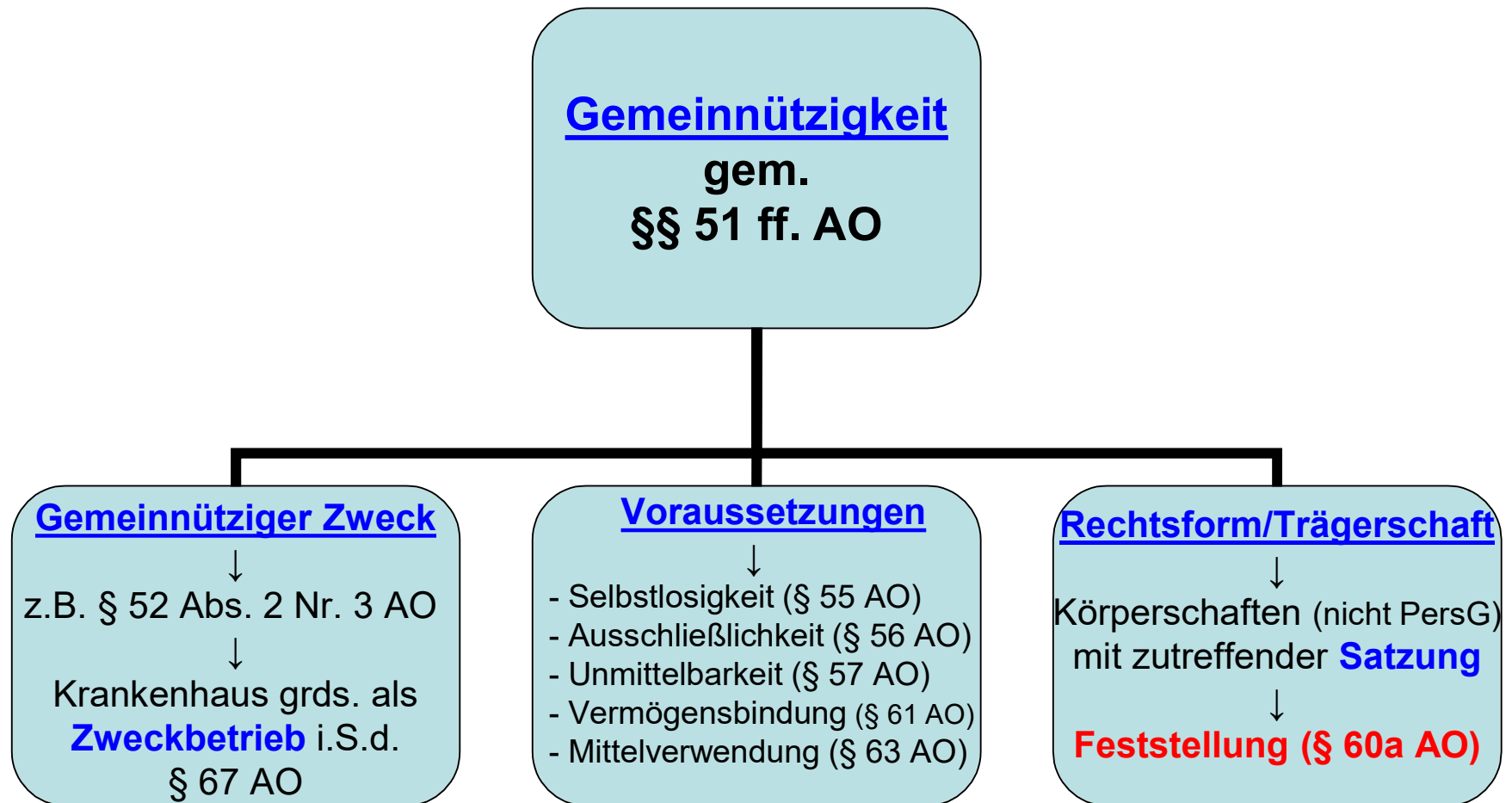
*** Vgl. z.B. § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG, § 3 Nr. 6 u. 20b GewStG, § 12 Abs. 2 Nr. 8 UStG ...**

► AEO Nr. 6 zu § 51 AO:

„Die Körperschaftsteuerbefreiung einer Körperschaft, die nach ihrer Satzung steuerbegünstigte Zwecke verfolgt, endet, wenn die eigentliche steuerbegünstigte Tätigkeit eingestellt und über das Vermögen der Körperschaft das Konkurs- oder Insolvenzverfahren eröffnet wird (BFH-Urteil vom 16.5.2007, I R 14/06, BStBl II S. 808).“

Gemeinnützigkeit und Insolvenz (Schwerpunkt insolvente Krankenhäuser ...)

2. Teil: Besteuerung von Krankenhäusern **außerhalb** der Insolvenz



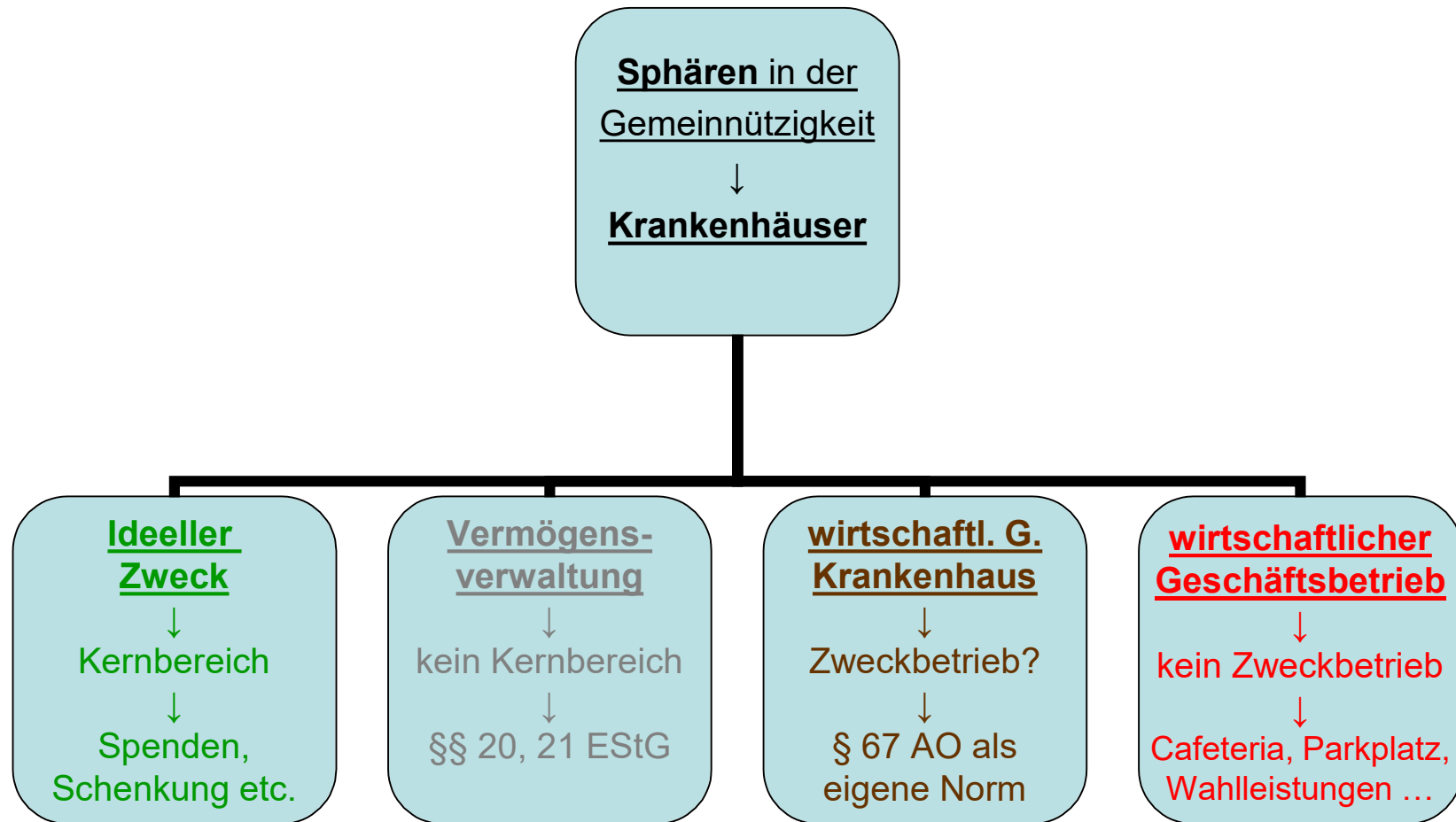
Gemeinnützigkeit und Insolvenz (Schwerpunkt insolvente Krankenhäuser ...)

2. Teil: Besteuerung von Krankenhäusern **außerhalb** der Insolvenz



Gemeinnützigkeit und Insolvenz (Schwerpunkt insolvente Krankenhäuser ...)

2. Teil: Besteuerung von Krankenhäusern außerhalb der Insolvenz



Gemeinnützigkeit und Insolvenz (Schwerpunkt insolvente Krankenhäuser ...)

2. Teil: Besteuerung von Krankenhäusern **außerhalb** der Insolvenz

► § 52 Abs. 1 AO:

Eine Körperschaft verfolgt **gemeinnützige Zwecke**, wenn ihre Tätigkeit darauf gerichtet ist, die Allgemeinheit auf materiellem, geistigem oder sittlichem Gebiet **selbstlos** zu fördern. Eine Förderung der Allgemeinheit ist nicht gegeben, wenn der Kreis der Personen, dem die Förderung zugute kommt, fest abgeschlossen ist, zum Beispiel Zugehörigkeit zu einer Familie oder zur Belegschaft eines Unternehmens, oder infolge seiner Abgrenzung, insbesondere nach räumlichen oder beruflichen Merkmalen, dauernd nur klein sein kann. Eine Förderung der Allgemeinheit liegt nicht allein deswegen vor, weil eine Körperschaft ihre Mittel einer Körperschaft des öffentlichen Rechts zuführt.

► § 52 Abs. 2 Nr. 3 AO:

Unter den Voraussetzungen des Absatzes 1 sind als Förderung der Allgemeinheit anzuerkennen:

- die Förderung des öffentlichen Gesundheitswesens und der öffentlichen Gesundheitspflege, insbesondere die Verhütung und Bekämpfung von übertragbaren Krankheiten, auch durch Krankenhäuser im Sinne des § 67, und von Tierseuchen ...

Gemeinnützigkeit und Insolvenz (Schwerpunkt insolvente Krankenhäuser ...)

2. Teil: Besteuerung von Krankenhäusern **außerhalb** der Insolvenz

► § 55 Abs. 1 AO:

Eine Förderung oder Unterstützung geschieht selbstlos, wenn dadurch nicht in erster Linie eigenwirtschaftliche Zwecke – zum Beispiel gewerbliche Zwecke oder sonstige Erwerbszwecke – verfolgt werden und wenn die folgenden Voraussetzungen gegeben sind:

1. Mittel der Körperschaft dürfen nur für die satzungsmäßigen Zwecke verwendet werden. Die Mitglieder oder Gesellschafter (Mitglieder im Sinne dieser Vorschriften) dürfen keine Gewinnanteile und in ihrer Eigenschaft als Mitglieder auch keine sonstigen Zuwendungen aus Mitteln der Körperschaft erhalten. Die Körperschaft darf ihre Mittel weder für die unmittelbare noch für die mittelbare Unterstützung oder Förderung politischer Parteien verwenden.
2. Die Mitglieder dürfen bei ihrem Ausscheiden oder bei Auflösung oder Aufhebung der Körperschaft nicht mehr als ihre eingezahlten Kapitalanteile und den gemeinen Wert ihrer geleisteten Sacheinlagen zurückerhalten.

Gemeinnützigkeit und Insolvenz (Schwerpunkt insolvente Krankenhäuser ...)

2. Teil: Besteuerung von Krankenhäusern außerhalb der Insolvenz

► § 55 Abs. 1 AO:

3. Die Körperschaft darf keine Person durch Ausgaben, die dem Zweck der Körperschaft fremd sind, oder durch unverhältnismäßig hohe Vergütungen begünstigen.
4. Bei Auflösung oder Aufhebung der Körperschaft oder bei Wegfall ihres bisherigen Zwecks darf das Vermögen der Körperschaft, soweit es die eingezahlten Kapitalanteile der Mitglieder und den gemeinen Wert der von den Mitgliedern geleisteten Sacheinlagen übersteigt, nur für steuerbegünstigte Zwecke verwendet werden (Grundsatz der Vermögensbindung). Diese Voraussetzung ist auch erfüllt, wenn das Vermögen einer anderen steuerbegünstigten Körperschaft oder einer juristischen Person des öffentlichen Rechts für steuerbegünstigte Zwecke übertragen werden soll.
5. Die Körperschaft muss ihre Mittel vorbehaltlich des § 62 grundsätzlich zeitnah für ihre steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke verwenden. Verwendung in diesem Sinne ist auch die Verwendung der Mittel für die Anschaffung oder Herstellung von Vermögensgegenständen, die satzungsmäßigen Zwecken dienen. Eine zeitnahe Mittelverwendung ist gegeben, wenn die Mittel spätestens in den auf den Zufluss folgenden zwei Kalender- oder Wirtschaftsjahren für die steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke verwendet werden. Satz 1 gilt nicht für Körperschaften mit jährlichen Einnahmen von nicht mehr als 45 000 Euro.

Gemeinnützigkeit und Insolvenz (Schwerpunkt insolvente Krankenhäuser ...)

2. Teil: Besteuerung von Krankenhäusern **außerhalb** der Insolvenz

► **AEAO Nr. 3 zu § 55 AO:**

Nach § 55 Abs. 1 AO dürfen sämtliche Mittel der Körperschaft nur für die satzungsmäßigen Zwecke verwendet werden (Ausnahmen siehe § 58 AO). Auch der Gewinn aus dem Zweckbetrieb und aus dem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb (§ 64 Abs. 2 AO) sowie der Überschuss aus der Vermögensverwaltung dürfen nur für die satzungsmäßigen Zwecke verwendet werden. Dies schließt die Bildung von Rücklagen im wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb und im Bereich der Vermögensverwaltung nicht aus.

► **AEAO Nr. 4 zu § 55 AO:**

Es ist grundsätzlich nicht zulässig, Mittel des ideellen Bereichs (insbesondere Mitgliedsbeiträge, Spenden, Zuschüsse, Rücklagen), Gewinne aus Zweckbetrieben, Erträge aus der Vermögensverwaltung und das entsprechende Vermögen für einen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb zu verwenden, z. B. zum Ausgleich eines Verlustes.

Gemeinnützigkeit und Insolvenz (Schwerpunkt insolvente Krankenhäuser ...)

2. Teil: Besteuerung von Krankenhäusern **außerhalb** der Insolvenz

► **AEAO Nr. 4 zu § 55 AO:**

Für das Vorliegen eines Verlustes ist das Ergebnis des einheitlichen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs (§ 64 Abs. 2 AO) maßgeblich. Eine Verwendung von Mitteln des ideellen Bereichs für den Ausgleich des Verlustes eines einzelnen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs liegt deshalb nicht vor, soweit der Verlust bereits im Entstehungsjahr mit Gewinnen anderer steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetriebe verrechnet werden kann. Verbleibt danach ein Verlust, ist keine Verwendung von Mitteln des ideellen Bereichs für dessen Ausgleich anzunehmen, wenn dem ideellen Bereich in den sechs vorangegangenen Jahren Gewinne des einheitlichen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs in mindestens gleicher Höhe zugeführt worden sind. Insoweit ist der Verlustausgleich im Entstehungsjahr als Rückgabe früherer, durch das Gemeinnützigkeitsrecht vorgeschriebener Gewinnabführungen anzusehen.

► **AEAO Nr. 5 zu § 55 AO:** *Ein nach ertragsteuerlichen Grundsätzen ermittelter Verlust eines steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs ist unschädlich für die Steuerbegünstigung der Körperschaft, wenn er ausschließlich durch die Berücksichtigung von anteiligen Abschreibungen auf gemischt genutzte Wirtschaftsgüter entstanden ist und wenn die folgenden Voraussetzungen erfüllt sind: ...*

Gemeinnützigkeit und Insolvenz (Schwerpunkt insolvente Krankenhäuser ...)

2. Teil: Besteuerung von Krankenhäusern **außerhalb** der Insolvenz

► § 56 AO:

Ausschließlichkeit liegt vor, wenn eine Körperschaft nur ihre steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke verfolgt.

► AEAO Nr. 1 zu § 56 AO:

Das Ausschließlichkeitsgebot des § 56 AO besagt, dass eine Körperschaft nicht steuerbegünstigt ist, wenn sie neben ihrer steuerbegünstigten Zielsetzung weitere Zwecke verfolgt und diese Zwecke nicht steuerbegünstigt sind. Im Zusammenhang mit der Vermögensverwaltung und wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben, die Nicht-Zweckbetriebe sind, folgt daraus, dass deren Unterhaltung der Steuerbegünstigung einer Körperschaft entgegensteht, wenn sie in der Gesamtschau zum Selbstzweck wird und in diesem Sinne neben die Verfolgung des steuerbegünstigten Zwecks der Körperschaft tritt. Die Vermögensverwaltung sowie die Unterhaltung eines Nicht-Zweckbetriebs sind gemeinnützigkeitsrechtlich nur dann unschädlich, wenn sie um des steuerbegünstigten Zwecks willen erfolgen, indem sie z. B. der Beschaffung von Mitteln zur Erfüllung der steuerbegünstigten Aufgabe dienen.

Gemeinnützigkeit und Insolvenz (Schwerpunkt insolvente Krankenhäuser ...)

2. Teil: Besteuerung von Krankenhäusern **außerhalb** der Insolvenz

► **AEO Nr. 1 zu § 56 AO:**

Ist die Vermögensverwaltung bzw. der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb dagegen nicht dem steuerbegünstigten Zweck untergeordnet, sondern ein davon losgelöster Zweck oder gar Hauptzweck der Betätigung der Körperschaft, so scheitert deren Steuerbegünstigung an § 56 AO. In einem solchen Fall kann die Betätigung der Körperschaft nicht in einen steuerfreien und in einen steuerpflichtigen Teil aufgeteilt werden; vielmehr ist dann die Körperschaft insgesamt als steuerpflichtig zu behandeln. Bei steuerbegünstigten Körperschaften, insbesondere Förderkörperschaften, die sich in ihrer tatsächlichen Geschäftsführung an die in ihrer Satzung enthaltene Pflicht zur Verwendung sämtlicher Mittel für die satzungsmäßigen Zwecke halten, ist das Ausschließlichkeitsgebot selbst dann erfüllt, wenn sie sich vollständig aus Mitteln eines steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs oder aus der Vermögensverwaltung finanzieren. ...

► **AEO Nr. 2 zu § 56 AO:** *Eine Körperschaft darf mehrere steuerbegünstigte Zwecke nebeneinander verfolgen, ohne dass dadurch die Ausschließlichkeit verletzt wird. Die verwirklichten steuerbegünstigten Zwecke müssen jedoch sämtlich satzungsmäßige Zwecke sein. Will demnach eine Körperschaft steuerbegünstigte Zwecke, die nicht in die Satzung aufgenommen sind, fördern, so ist eine Satzungsänderung erforderlich, die den Erfordernissen des § 60 AO entsprechen muss.*

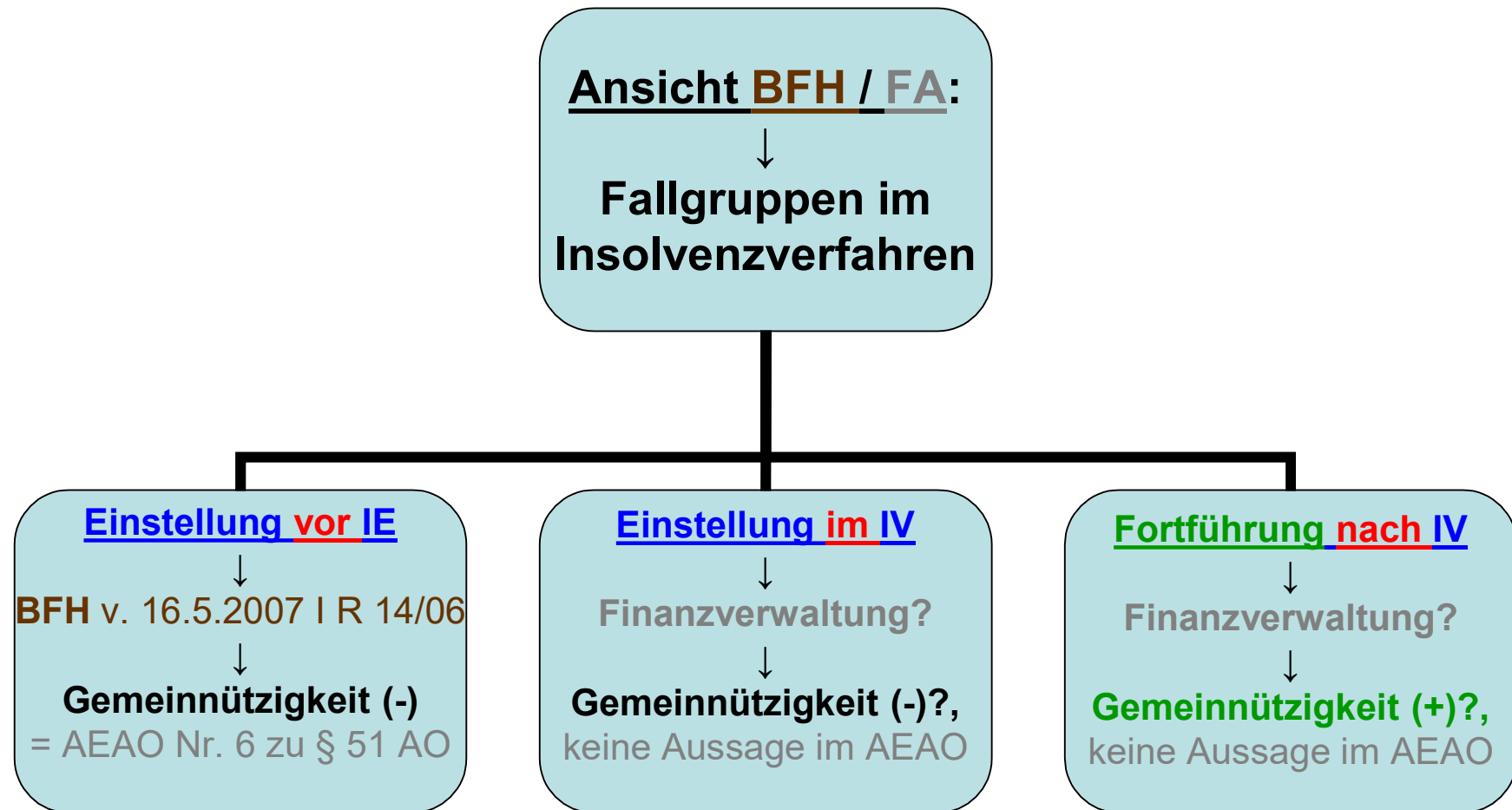
Gemeinnützigkeit und Insolvenz (Schwerpunkt insolvente Krankenhäuser ...)

2. Teil: Besteuerung von Krankenhäusern **außerhalb** der Insolvenz

- ▶ § 57 AO Unmittelbarkeit
- ▶ § 58 AO Steuerlich unschädliche Betätigungen
- ▶ § 59 AO Voraussetzungen der Steuervergünstigung
- ▶ § 60 AO Anforderungen an die Satzung
- ▶ § 60a AO Feststellung der satzungsmäßigen Voraussetzungen
- ▶ § 61 AO Satzungsmäßige Vermögensbindung
- ▶ § 62 AO Rücklagen und Vermögensbildung
- ▶ § 63 AO Anforderungen an die tatsächliche Geschäftsführung
- ▶ § 64 AO Steuerpflichtige wirtschaftliche Geschäftsbetriebe
- ▶ § 65 AO Zweckbetrieb
- ▶ § 66 AO Wohlfahrtspflege
- ▶ **§ 67 AO** **Krankenhäuser**
- ▶ **§ 68 AO** **Einzelne Zweckbetriebe**

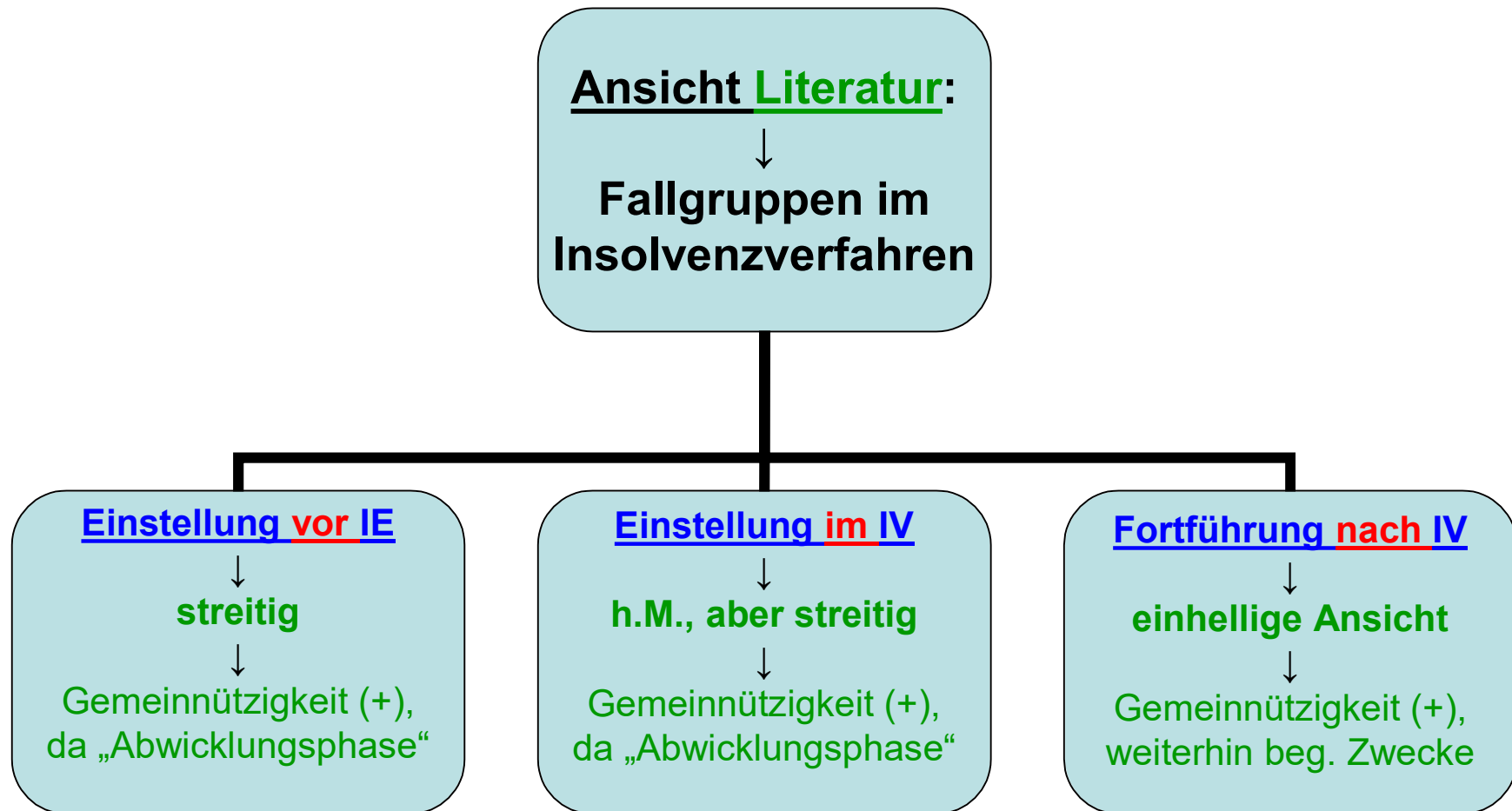
Gemeinnützigkeit und Insolvenz (Schwerpunkt insolvente Krankenhäuser ...)

3. Teil: Besteuerung von Krankenhäusern innerhalb der Insolvenz



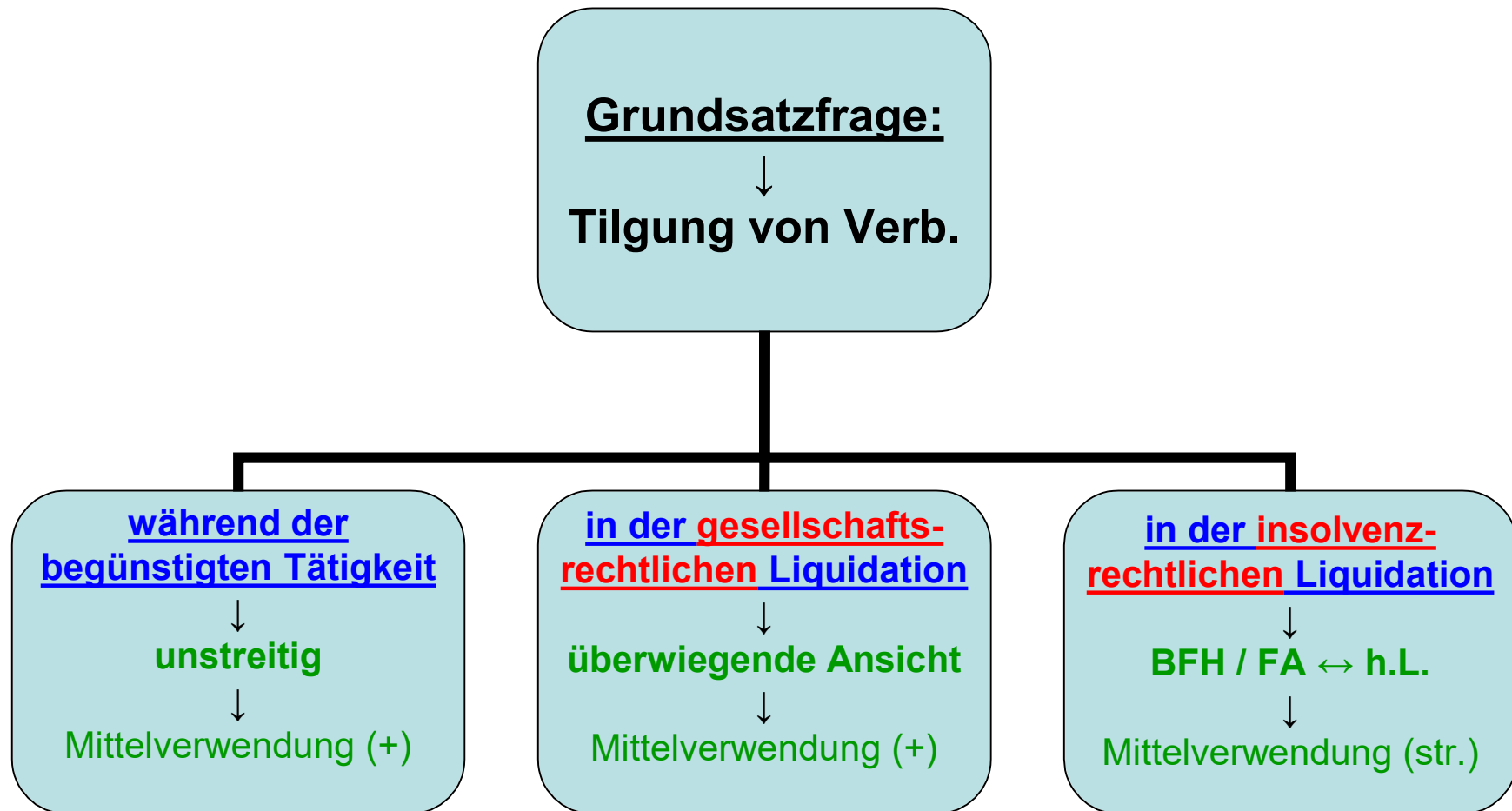
Gemeinnützigkeit und Insolvenz (Schwerpunkt insolvente Krankenhäuser ...)

3. Teil: Besteuerung von Krankenhäusern **innerhalb** der Insolvenz



Gemeinnützigkeit und Insolvenz (Schwerpunkt insolvente Krankenhäuser ...)

3. Teil: Besteuerung von Krankenhäusern innerhalb der Insolvenz



Gemeinnützigkeit und Insolvenz (Schwerpunkt insolvente Krankenhäuser ...)

3. Teil: Besteuerung von Krankenhäusern **innerhalb** der Insolvenz

► **BFH v. 16.5.2007 – I R 14/06**

Sachverhalt:

Der Kläger und Revisionsbeklagte (Kläger) ist Konkursverwalter über das Vermögen der Stiftung X. **Das Konkursverfahren war mit Beschluss vom 9. Dezember 1997 eröffnet worden und ist bislang nicht abgeschlossen.** Die Beteiligten streiten darüber, ob X im Streitjahr 1998 noch nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 des Körperschaftsteuergesetzes (KStG) von der Körperschaftsteuer befreit war.

Nach ihrer Satzung betätigte sich X selbstlos im Sinne evangelischer Diakonie als Wesens- und Lebensäußerung der evangelischen Kirche und in praktischer Ausübung christlicher Nächstenliebe, vornehmlich in der Jugend- und Suchtkrankenhilfe sowie in der Arbeit für psychisch Kranke. Sie betrieb psychosoziale Beratungs- und Behandlungsstellen, eine Fachklinik als Rehabilitationseinrichtung für Suchtkranke sowie ein Alten- und Pflegeheim. Ihr Stiftungsvermögen bestand unter anderem aus einem bebauten Grundstück.

Gemeinnützigkeit und Insolvenz (Schwerpunkt insolvente Krankenhäuser ...)

3. Teil: Besteuerung von Krankenhäusern **innerhalb** der Insolvenz

► **BFH v. 16.5.2007 – I R 14/06**

Sachverhalt

Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt —FA—) stellte X bis einschließlich 1997 nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG von der Körperschaftsteuer frei, weil sie ausschließlich und unmittelbar steuerbegünstigten gemeinnützigen und mildtätigen Zwecken i.S. der §§ 51 ff. der Abgabenordnung (AO) diene.

Mit Wirkung vom 1. November 1996 gliederte X den Bereich der stationären und ambulanten Suchthilfebetreuung auf eine neu gegründete GmbH aus, deren Stammkapital sie zu 80 v.H. hielt. Ihr Grundstück vermietete sie an eine als gemeinnützig anerkannte Einrichtung. Den Pachtvertrag für das Alten- und Pflegeheim kündigte sie mit Wirkung vom 10. Dezember 1997. Das Haus wurde vom folgenden Tage an von einer anderen Gesellschaft gepachtet und unter anderem Namen als Alten- und Pflegeheim fortgeführt. **Spätestens Ende 1997 stellte X sämtliche früheren Tätigkeiten ein. Seit 1998, dem Streitjahr, erwirtschaftete X neben den Mieteinnahmen aus ihrem Grundbesitz nur noch Zinseinnahmen aus bestehenden Bankguthaben (Gewinn 1998: 64 593,32 DM).**

Gemeinnützigkeit und Insolvenz (Schwerpunkt insolvente Krankenhäuser ...)

3. Teil: Besteuerung von Krankenhäusern **innerhalb** der Insolvenz

► **BFH v. 16.5.2007 – I R 14/06**

Sachverhalt

Das FA war der Auffassung, X sei ab 1998 nicht mehr steuerbefreit, und erließ einen entsprechenden Körperschaftsteuerbescheid. Der hiergegen erhobenen Klage gab das Niedersächsische Finanzgericht (FG) mit Urteil vom 15. September 2005 6 K 609/00 (abgedruckt in Entscheidungen der Finanzgerichte 2006, 1195) statt.

Mit seiner Revision rügt das FA eine Verletzung materiellen Rechts.

Das FA beantragt sinngemäß, das angefochtene Urteil des FG aufzuheben und die Klage abzuweisen.

Der Kläger beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Gemeinnützigkeit und Insolvenz (Schwerpunkt insolvente Krankenhäuser ...)

3. Teil: Besteuerung von Krankenhäusern **innerhalb** der Insolvenz

► **BFH v. 16.5.2007 – I R 14/06**

Entscheidungsgründe

Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung des angefochtenen Urteils und zur Abweisung der Klage (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung —FGO—).

Nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG ist eine Körperschaft von der Körperschaftsteuer befreit, wenn sie nach ihrer Satzung, ihrem Stiftungsgeschäft und der tatsächlichen Geschäftsführung ausschließlich und unmittelbar gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken dient. Welche Voraussetzungen die Körperschaft hinsichtlich ihrer Satzung und tatsächlichen Geschäftsführung im Einzelnen erfüllen muss, um die Steuerbefreiung zu erlangen, ist in den §§ 51 ff. AO geregelt. Danach setzt die Steuerbefreiung u.a. voraus, dass die tatsächliche Geschäftsführung auf die ausschließliche und unmittelbare Erfüllung steuerbegünstigter Zwecke gerichtet ist und den Bestimmungen entspricht, die die Satzung über die Voraussetzungen für Steuervergünstigungen enthält (§ 63 Abs. 1 AO). Diese Bedingungen müssen während des ganzen Veranlagungszeitraums, für den die Steuerbefreiung beansprucht wird, erfüllt sein (§ 63 Abs. 2 i.V.m. § 60 Abs. 2 AO).

Gemeinnützigkeit und Insolvenz (Schwerpunkt insolvente Krankenhäuser ...)

3. Teil: Besteuerung von Krankenhäusern **innerhalb** der Insolvenz

Entscheidungsgründe

X ist danach im Streitjahr 1998 nicht von der Körperschaftsteuer befreit, weil ihre tatsächliche Geschäftsführung nicht mehr auf die ausschließliche und unmittelbare Erfüllung der steuerbegünstigten Zwecke gerichtet war.

X hatte in der Vergangenheit entsprechend ihrem Satzungszweck einen gemeinnützigen Zweckbetrieb mit Suchtkrankenhilfe sowie ein Alten- und Pflegeheim unterhalten. Nach den Feststellungen des FG hat sie ihre laufenden Geschäfte hieraus bereits 1997 vollständig eingestellt und endgültig aufgegeben. Aktivitäten zur Verwirklichung ihres Satzungszweckes entfaltete sie dementsprechend in der Folgezeit nicht mehr. Vielmehr beschränkte sich ihre Tätigkeit im Streitjahr und auch in der Zeit danach auf die Vermietung ihres Grundstückes und die Vereinnahmung von Zinsen aus Bankguthaben. Da die eigentliche steuerbegünstigte Tätigkeit endgültig eingestellt wurde und die Vermögensverwaltung kein steuerbegünstigter Zweck i.S. der §§ 52 bis 54 AO ist (Senatsurteil vom 11. Dezember 1974 I R 104/73, BFHE 114, 495, BStBl II 1975, 458; FG München, Urteil vom 10. Juni 2003 6 K 4856/02, juris), liegen die Voraussetzungen für eine Steuerbefreiung nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG im Streitjahr nicht vor (Schauhoff, Handbuch der Gemeinnützigkeit, 2. Aufl., § 8 Rz 31).

Gemeinnützigkeit und Insolvenz (Schwerpunkt insolvente Krankenhäuser ...)

3. Teil: Besteuerung von Krankenhäusern **innerhalb** der Insolvenz

Entscheidungsgründe

Eine andere Beurteilung folgt nicht daraus, dass X die Erträge aus der Vermögensverwaltung zur Begleichung von Schulden verwendet hat, die aus der steuerbegünstigten Tätigkeit herrühren. Diese Verbindlichkeiten wurden zwar durch die satzungsmäßigen Aktivitäten ausgelöst; deren Tilgung nach Einstellung der satzungsmäßigen Tätigkeit ist jedoch nicht steuerbegünstigt. Ob und ggf. für welche Zeitspanne einer nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG i.V.m. §§ 51 ff. AO steuerbefreiten Körperschaft ähnlich einer Anlaufphase (vgl. Senatsurteil vom 23. Juli 2003 I R 29/02, BFHE 203, 251, BStBl II 2003, 930) auch eine Abwicklungsphase zuzubilligen ist, innerhalb derer trotz Beendigung der eigentlichen steuerbegünstigten Tätigkeit ihre Geschäftsführung noch als auf die Erfüllung der steuerbegünstigten Zwecke gerichtet angesehen werden kann und die Körperschaftsteuerbefreiung daher fortbesteht (vgl. Becker/ Meining, Finanz-Rundschau —FR— 2006, 686), kann im Streitfall offenbleiben. Die Geschäftsführung entspricht jedenfalls dann nicht mehr den Bestimmungen der Satzung hinsichtlich der Voraussetzungen der Steuervergünstigung, wenn —wie hier— die eigentliche steuerbegünstigte Tätigkeit eingestellt und über das Vermögen der Körperschaft das Konkurs- oder Insolvenzverfahren eröffnet worden ist.

Gemeinnützigkeit und Insolvenz (Schwerpunkt insolvente Krankenhäuser ...)

3. Teil: Besteuerung von Krankenhäusern **innerhalb** der Insolvenz

Entscheidungsgründe

Denn hierdurch ändert sich der Zweck der Körperschaft. Statt den in § 53 AO genannten Personenkreis selbstlos zu unterstützen oder die Allgemeinheit auf materiellem, geistigem oder sittlichem Gebiet selbstlos zu fördern (§ 52 AO), zielt sie nur noch darauf ab, alle Gläubiger durch Verwertung ihres Vermögens zu befriedigen (§ 3 der Konkursordnung — KO—; § 1 der Insolvenzordnung). **Zwar gehört zur steuerbegünstigten Tätigkeit auch die Begleichung von Schulden aus laufenden Geschäften der ideellen Tätigkeit (Becker/Meining, FR 2006, 686); wie aus § 63 AO ersichtlich, gilt dies jedoch nur, wenn die Tätigkeit daneben noch auf die Verwirklichung steuerbegünstigter Zwecke gerichtet ist und die Befriedigung der Gläubiger nicht ausschließlicher Zweck der Körperschaft wird.**

Mit Eröffnung des Konkursverfahrens verlor X gemäß § 86 i.V.m. § 42 des Bürgerlichen Gesetzbuches in der bis 31. Dezember 1998 geltenden Fassung ihre Rechtsfähigkeit (zur Rechtslage seit Inkrafttreten der Insolvenzordnung s. Gotthardt in Schauhoff, a.a.O., § 21 Rz 41, 76). Ihre Organe waren nach § 6 KO i.V.m. Art. 103 Satz 1 des Einführungsgesetzes zur Insolvenzordnung vom 5. Oktober 1994 (BGBl I 1994, 2911) nicht mehr befugt, das zur Konkursmasse gehörende Vermögen zu verwalten und über dasselbe zu verfügen.

Gemeinnützigkeit und Insolvenz (Schwerpunkt insolvente Krankenhäuser ...)

3. Teil: Besteuerung von Krankenhäusern innerhalb der Insolvenz

Entscheidungsgründe

Das alleinige Verwaltungs- und Verfügungsrecht übt seither allein der Kläger als Konkursverwalter aus, der das zur Konkursmasse gehörende Vermögen zu verwerten und zur gemeinschaftlichen Befriedigung aller persönlichen Gläubiger zu verwenden hat (§ 117 Abs. 1 i.V.m. § 3 KO). Da X im Streitjahr nur noch Interessen ihrer Gläubiger, nicht aber die der Allgemeinheit gefördert hat, ist sie nicht nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG von der Körperschaftsteuer befreit. Ob sie nach Beendigung des Konkursverfahrens möglicherweise wieder ihre satzungsmäßigen Zwecke verfolgen kann, ist unerheblich. Die Voraussetzungen für die Steuerbefreiung sind für jeden Veranlagungszeitraum gesondert zu prüfen und müssen jeweils während des gesamten Veranlagungszeitraums vorliegen.

► AEAO Nr. 6 zu § 51 AO:

„Die Körperschaftsteuerbefreiung einer Körperschaft, die nach ihrer Satzung steuerbegünstigte Zwecke verfolgt, endet, wenn die eigentliche steuerbegünstigte Tätigkeit eingestellt und über das Vermögen der Körperschaft das Konkurs- oder Insolvenzverfahren eröffnet wird (BFH-Urteil vom 16.5.2007, I R 14/06, BStBl II S. 808).“

Gemeinnützigkeit und Insolvenz (Schwerpunkt insolvente Krankenhäuser ...)

3. Teil: Besteuerung von Krankenhäusern **innerhalb** der Insolvenz

Ansichten in der Literatur (z.B.)

► *Adrian/Engelsing*, NWB 2019, S. 2709 ff.

„Die von der Finanzverwaltung praktizierte grundsätzliche Aberkennung der Gemeinnützigkeit bei Eröffnung eines Liquidationsverfahrens (auch im Rahmen eines Insolvenzverfahrens) wird in der Literatur aus guten Gründen mehrheitlich abgelehnt und ist auch nicht sachgerecht. Für Berater lohnt es sich zu prüfen, ob ein Vorgehen gegen die Finanzverwaltung in solchen Fällen sinnvoll sein könnte, insbesondere, wenn die eigentliche gemeinnützige Tätigkeit weiterhin (bzw. noch eine gewisse Zeit lang) fortgeführt wird.“

► *Becker*, FR 2008, S. 909 ff.

“Eine steuerunschädliche Auslaufphase lässt sich ... ableiten Insbesondere in den Fällen der Vorbereitung und Weitergabe der Mittel im Rahmen des Grundsatzes der Vermögensbindung als letzten Akt der Körperschaft, ergeben sich für die Aberkennung der Gemeinnützigkeit keine hinlänglichen Gründe. Dies gilt umso mehr, als die Gesellschaft im Einzelfall in einem engen zeitlichen Zusammenhang abgewickelt wird.“

Gemeinnützigkeit und Insolvenz (Schwerpunkt insolvente Krankenhäuser ...)

3. Teil: Besteuerung von Krankenhäusern **innerhalb** der Insolvenz

► Brückmans, in: Schauhoff/Kirchhain, a.a.O., § 21 Rn. 147

„Ein Wegfall der Gemeinnützigkeit hätte zur Folge, dass ein Sanierungsgewinn (bspw. aus Forderungsverzichten im Rahmen eines Insolvenzplans) eventuell zu versteuern wäre (aber ggf. § 3a EStG). Zudem würden die Umsätze aus Zweckbetrieben oder Vermögensverwaltung (sofern nicht umsatzsteuerbefreit) statt dem ermäßigten Steuersatz (§ 12 Abs. 2 Nr. 8a UStG) dem Regelsteuersatz von 19 % unterliegen und die Grundsteuerbefreiung gem. § 3 Abs. 1 Nr. 3 Buchst. b GrStG sowie vor allem die Spendenbegünstigung (§ 10b EStG) würden wegfallen. Hingegen soll eine vollständige Nachversteuerung für die letzten 10 Jahre gem. § 61 Abs. 3, § 63 Abs. 2 HS. 2 AO (Verstoß gegen die Vermögensbindung) nicht stattfinden.“

► Dehesselles, DStR 2008, S. 2050 ff.

„Das Erfüllen von bestehenden Verpflichtungen i.S. von § 266 HGB muss als gemeinnützige Mittelverwendung auch dann, wenn es erst zeitversetzt durch den Insolvenzverwalter oder Liquidator erfolgt, anerkannt werden.

Gemeinnützigkeit und Insolvenz (Schwerpunkt insolvente Krankenhäuser ...)

3. Teil: Besteuerung von Krankenhäusern **innerhalb** der Insolvenz

- *Erdbrügger*, in: BeckOK AO, Pfirrmann/Rosenke/Wagner, § 51 AO Rn. 255

“Im Schrifttum wird dagegen vertreten, dass es eine noch begünstigte Nachlaufphase geben muss (Gosch, AO/FGO/Jachmann/Unger § 51 Rn. 24). Dies erscheint zutreffend, soweit die Nachlaufphase ausschließlich auf die Abwicklung der vorherigen steuerbegünstigten Tätigkeit beschränkt und damit (allein) durch diese veranlasst ist. Die Rechtsprechung kann so verstanden werden, dass eine auch nur minimale Fortsetzung der steuerbegünstigten Tätigkeit ausreicht. Darüber hinaus dürfte auch bei einer Insolvenz von einer Fortführung der Tätigkeit auszugehen sein, wenn der Betrieb aufrechterhalten wird (HHSp/Musil § 55 Rn. 234).

- *Hüttemann*, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 4. Aufl. 2018, S. 105 Rz. 2.26

“Indes ist die Befriedigung der (nicht gemeinnützigen Gläubiger) eine legitime Maßnahme, die für sich genommen die Gemeinnützigkeit nicht in Frage stellt. Denn die Ansprüche der Gläubiger beruhen auf Verpflichtungen, die die GmbH zur Verwirklichung ihrer satzungsmäßigen Zwecke in der Vergangenheit wirksam eingegangen ist.“

Gemeinnützigkeit und Insolvenz (Schwerpunkt insolvente Krankenhäuser ...)

3. Teil: Besteuerung von Krankenhäusern **innerhalb** der Insolvenz

► Kahlert/Eversberg, ZIP 2010, S. 260 ff.

“Zum einen ist entscheidend, dass die Gläubiger zur Verwirklichung bzw. Verfolgung der gemeinnützigen Zwecke der Körperschaft beigetragen haben, wodurch der Staat von Aufgaben entlastet worden ist. Ihnen steht deshalb im Insolvenzverfahren wie auch vorher das Vermögen der Körperschaft zur Befriedigung ihrer Forderungen ohne Beteiligung des Fiskus ... zur Verfügung. Zum anderen muss der Insolvenzverwalter zur Vermeidung einer Nachversteuerung in der Lage sein, die Vermögensbindung einzuhalten. ... Der BFH ist, da er die gesamte Bandbreite der steuerlichen und insolvenzrechtlichen Aspekte nicht bedacht hat, zu einem unzutreffenden Ergebnis gelangt. Ihm sollte so schnell wie möglich Gelegenheit gegeben werden, seine Rechtsprechung durch Vorlage eines entsprechenden Verfahrens zu überdenken. Ebenso sollte die Finanzverwaltung überprüfen, ob sie dem BFH in dieser Frage weiter folgen möchte.“

► Vgl. zudem Kirchhain, DStR 2012, S. 2313 ff.; Matzke, ZInsO 2010, S. 2314 ff.; Musil, a.a.O., § 55 AO Rd-Nr. 232 ff.; Pöhlmann/Fölsing, ZInsO 2010, S. 612 ff.; Roth/Meyer im Hagen, a.a.O., S. 189 ff.; Seer, in: Tipke/Kruse, § 55 Rd-Nr. 24; Sommer, ZInsO 2014, S. 1642 ff.; Sonnleitner, a.a.O., S. 436 ff. Kapitel 7 Rn. 29 ff.

► Uhländer, DB 2025, S. ...

Gemeinnützigkeit und Insolvenz (Schwerpunkt insolvente Krankenhäuser)

4. Teil: Besteuerung von Krankenhäusern in Unternehmensverbindungen

Körperschaftsteuer	Gewerbesteuer	Umsatzsteuer
(§§ 14 ff. KStG)	(§ 2 Abs. 2 GewStG)	(§ 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG)
Finanzielle Eingliederung + Ergebnisabführungs- vertrag (EAV) + tatsächl. Durchführung ↓ Haftung gem. § 73 AO der Organgesellschaft	Finanzielle Eingliederung + Ergebnisabführungs- vertrag (EAV) + tatsächl. Durchführung ↓ Haftung gem. § 73 AO der Organgesellschaft	Finanzielle Eingliederung + Wirtschaftliche Eingliederung + Organisatorische Eingliederung ↓ Haftung gem. § 73 AO der Organgesellschaft

Gemeinnützigkeit und Insolvenz (Schwerpunkt insolvente Krankenhäuser)

4. Teil: Besteuerung von Krankenhäusern in Unternehmensverbindungen

□ **BFH-Urteil v. 02.11.2022 I R 37/19** KSt-Organschaft (Insolvenz)

Zur Auslegung des § 14 KStG führt der BFH aus:

Die tatsächliche Durchführung des Gewinnabführungsvertrags (§ 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 1 KStG) bezieht sich nicht nur auf den Schlusspunkt des Ausgleichs aller aus dem Gewinnabführungsvertrag resultierenden Forderungen und Verbindlichkeiten. **Die entsprechenden Forderungen und Verbindlichkeiten müssen auch in den Jahresabschlüssen gebucht werden.**

Kommt es während der Mindestvertragslaufzeit von fünf Jahren zur Nichtdurchführung des Gewinnabführungsvertrags, führt dies nicht nur zu einer Unterbrechung der körperschaftsteuerrechtlichen Organschaft für einzelne Veranlagungszeiträume, sondern insgesamt zu einer (rückwirkenden) Nichtanerkennung der körperschaftsteuerrechtlichen Organschaft.

Gemeinnützigkeit und Insolvenz (Schwerpunkt insolvente Krankenhäuser)

4. Teil: Besteuerung von Krankenhäusern in Unternehmensverbindungen

Vgl. z.B. *Frotscher*, Besteuerung bei Insolvenz, 9. Auflage 2021, S. 185 ff.; *Roth*, Insolvenzsteuerrecht, 3. Auflage 2021, S. 484 ff.; *Philippi/Neveling*, BB 2003 S. 1685 ff.; *Bultmann*, ZInsO 2007 S. 785 ff.; *Sämisich/Adam*, ZInsO 2007 S. 520 ff.; *Fichtelmann*, GmbHR 2010 S. 576 ff.; *Kahlert*, DStR 2014 S. 73 ff.; *Kußmaul/Klauck*, Ubg 2020 S. 255 ff.; *Neufang/ Eckhardt*, StBp 2020 S. 235 ff.; *Olbing*, GmbH-StB 2020 S. 255; *Schwan*, DStR 2020 S. 575 ff. *Eilers/Schwan*, Sanierungssteuerrecht, 2. Aufl. 2020, S. 194; *Neumann*, in: *Gosch*, KStG 4. Aufl. 2020, § 14 Rz. 129, 296 ff.; *Kahlert/Kayser/Bornemann*, Perspektiven für eine kohärente und praxisgerechte Verzahnung von Steuerrecht und Insolvenzrecht, Köln 2020, S. 156 ff.; *Beinert/Nees*, in: *Prinz/Witt*, Steuerliche Organschaft, 2. Aufl., Köln 2019, Rz. 11.54; *Zondler/Steffens*, in: *Heyd/Kautenburger-Behr/Wind*, Bilanzierung und Besteuerung in Krise und Insolvenz, München 2019, S. 355 ff.; *Uhländer*, in: *Waza/Uhländer/Schmittmann*, Insolvenzen und Steuern, 14. Auflage 2024, Rz. 1651 ff.; **zur gewerbesteuerl. Organschaft gem. § 2 Abs. 2 Satz 2 GewStG i.V.m. §§ 14 ff. KStG** vgl. ausführlich z.B. *Kontny*, in: *Wendt/Suchanek/Möllmann/Heinemann*, GewStG, 2. Aufl. 2022, § 2 GewStG Rz. 123 ff.

Zur Buchungstechnik vgl. *Falterbaum u.a.*, Buchführung und Bilanz, 23. Aufl. (2020), S. 1647 ff.: OG Verlustübernahme = Ertrag und Gewinnabführung = Aufwand; Folge: JÜ = 0 €.

Gemeinnützigkeit und Insolvenz (Schwerpunkt insolvente Krankenhäuser ...)

Übersicht zur aktuellen Rechtsprechung ohne direkten Bezug zur Gemeinnützigkeit

► Überblick zur aktuellen **Rechtsprechung** des **BFH**, z.B.:

- **BFH v. 18.04.2023 – VII R 35/19:** Zahlung von Arbeitslohn als anfechtbare Hdlg.
- **BFH v. 20.06.2023 – VII T 22/19:** Anfechtung im Dreipersonenverhältnis (§ 133 InsO).
- **BFH v. 27.07.2023 – IV R 10/20:** **Zahlung zur Freigabe eines Kommanditanteils.**
- **BFH v. 24.08.2023 – V R 29/21:** **Vorsteuerkorrektur im Dreipersonenverhältnis**
- **BFH v. 29.08.2023 – VII R 47/20:** § 69 AO ↔ Mittelvorsorgepflicht
- **BFH v. 18.10.2023 – X R 7/20:** Prozesskosten für nachehel. Unterhalt
- **BFH v. 16.11.2023 – IV R 28/20:** **Forderungsverzicht durch Gesellschafter einer PersG bei Ankauf unter Nennwert**
- **BFH v. 23.11.2023 – V R 3/22:** **Vorsteuerabzug aus Rechnung Konkursverwalter mit Anm. Wäger, DStR 2024, S. 492.**
- **BFH v. 05.12.2023 – IX B 108/22:** Kein Auskunftsanspruch des IV ggü. dem FA.
- **BFH v. 06.12.2023 – XI R 5/20:** **Vorsteuerberichtigung bei der Organgesellschaft aufgrund einer erfolgreichen Insolvenzanfechtung durch den OT.**

Gemeinnützigkeit und Insolvenz (Schwerpunkt insolvente Krankenhäuser ...)

Übersicht zur aktuellen Rechtsprechung ohne direkten Bezug zur Gemeinnützigkeit

► Überblick zur aktuellen **Rechtsprechung** des **BFH**, z.B.:

- **BFH v. 12.12.2023 – VII R 60/20:** Verhältnis Leistungsklage auf Erstattung nach einer Aufrechnung durch FA ↔ Abrechnungsbescheid
- **BFH v. 12.12.2023 – VIII R 17/20:** Formwechsel KapG auf PersG ↔ Behandlung von Zuführungsbeträgen zur Pensionsrückstellung
- **BFH v. 31.01.2024 – X R 11/22:** Beteiligungsverluste an KapG bei § 4 Abs. 3 EStG
- **BFH v. 01.02.2024 – IV R 9/20:** Insolvenz GmbH & Co. KG ↔ GewSt ↔ Anwachsung Beteiligung Kdt. an Kpl.-GmbH als SBV? ↔ § 24 UmwStG
- **BFH v. 01.02.2024 – IV R 26/21:** Einbringung Betrieb einer KapG in eine PersG gem. § 24 UmwStG ↔ Folgen § 10a GewStG
- **BGH v. 08.02.2024 – IX ZR 2/22:** Insolvenzanfechtung ↔ Rückgewähr EUST
- **BFH v. 20.02.2024 – VII R 16/21:** Haftung eines vorläufigen SV gem. § 35 AO?
- **BFH v. 22.02.2024 – IV R 14/21:** Einstellung Tätigkeit bei GmbH & Co. KG ↔ GewSt
- **BFH v. 24.04.2024 – IV R 27/21:** Verhältnis § 8c KStG (VZ 2014) ↔ § 15a EStG

Gemeinnützigkeit und Insolvenz (Schwerpunkt insolvente Krankenhäuser ...)

Übersicht zur aktuellen Rechtsprechung ohne direkten Bezug zur Gemeinnützigkeit

► Überblick zur aktuellen **Rechtsprechung** des **BFH**, z.B.:

- **BFH v. 11.04.2024 – IV R 18/21:** Kraftfahrzeugsteuer als Masseverbindlichkeit
- **BFH v. 11.04.2024 – IV R 16/21:** Kraftfahrzeugsteuer als Masseverbindlichkeit
- **BFH v. 06.05.2024 – III R 7/22:** Nachträgliche BA bei unentgeltl. Betriebsübergang
- **BFH v. 18.06.2024 – VIII R 25/23:** Darlehensverzicht - Übergangsregelungen
- **BFH v. 03.07.2024 – VII B 23/23:** Prozessführungsbefugnis IV bei Duldungsbescheid
- **BFH v. 16.07.2024 – XI B 43/23:** Rückabwicklung unerkannte USt-Organschaft
- **BFH v. 18.07.2024 – V B 68/23:** Bekanntgabe bei gelöschter GmbH
- **BFH v. 18.07.2024 – V S 6/23 (Adv):** Rückabwicklung unerkannte USt-Organschaft
- **BFH v. 09.08.2024 – X B 94/23:** Voraussetzungen für § 3a EStG
- **BFH v. 13.08.2024 – IX R 29/23:** Kosten des Insolvenzverfahrens ↔ WK § 23 EStG?
- **BFH v. 29.08.2024 – V R 17/23:** Drittschuldnerzahlung Folgen ↔ § 55 Abs. 4 InsO

Gemeinnützigkeit und Insolvenz (Schwerpunkt insolvente Krankenhäuser ...)

Übersicht zur aktuellen Rechtsprechung ohne direkten Bezug zur Gemeinnützigkeit

► Überblick zur aktuellen **Rechtsprechung** des **BFH**, z.B.:

- **BFH v. 05.09.2024 – V R 5/23:** Rückabwicklung unerkannte USt-Organschaft / Folgen Anzeige Restrukturierungsvorhaben
- **BFH v. 01.10.2024 – VIII R 121/21:** Unzulässigkeit A.d.V.-Antrag im vorläufigen IV
- **BFH v. 07.10.2024 – VII R 14/21:** Unternehmen in Schwierigkeiten (§ 2a StromStG)
- **FG MS v. 10.10.2024 – 10 K 3000/21:** Verb. in HB / StB ↔ Rücknahme Forderungsanm.
- **BFH v. 10.10.2024 – IV R 10/22:** § 15a EStG ↔ Einlagen aus Entnahmen Vorjahre
- **BFH v. 10.10.2024 – IV R 1/22:** Antrag §§ 3a, 52 Abs. 4a S. 3 EStG ↔ § 175 AO (+)
- **BFH v. 10.10.2024 – IV R 2/22:** Antrag §§ 3a, 52 Abs. 4a S. 3 EStG ↔ § 175 AO (+)
- **BFH v. 23.10.2024 – XI R 8/22:** VorSt aus Rechnung IV - Unternehmenseinstellung
- **BFH v. 23.10.2024 – XI R 20/22:** VorSt aus Rechnung IV - Unternehmensfortführung
- **BFH v. 12.11.2024 – IX R 6/24:** ESt Zwangsversteigerung BV ↔ Folgen Freigabe?
- **BFH v. 19.11.2024 – VIII R 8/22:** Forderungsverzicht des AE einer KapG
- **BFH v. 20.11.2024 – II R 29/21:** Aufnahme Revisionsverfahren beim BFH durch IV

Gemeinnützigkeit und Insolvenz (Schwerpunkt insolvente Krankenhäuser ...)

Übersicht zur aktuellen Rechtsprechung ohne direkten Bezug zur Gemeinnützigkeit

► Überblick zur aktuellen **Rechtsprechung** des **BFH**, z.B.:

- **BFH v. 27.11.2024 – I R 21/22:** Anwendung des § 8b Abs. 3 S. 4 KStG
- **BFH v. 27.11.2024 – I R 21/22:** Gesellschafterdarlehen ↔ vermögensverw. PersG
- **BFH v. 11.12.2024 – XI R 1/22:** Vorsteuerüberhang vorl. IV ↔ § 55 Abs. 4 InsO (-)
- **BFH v. 11.12.2024 – I R 33/22:** KSt- Organschaft ↔ atypisch stille Beteiligung
- **BFH v. 12.12.2024 – IV R 24/22:** § 15a EStG ↔ Übertragung stille R. (§ 6b EStG)
- **BFH v. 16.01.2025 – IV R 11/22:** § 15a Abs. 3 EStG ↔ Verhältnis zur Außenhaftung
- **BFH v. 16.01.2025 – IV R 28/23:** § 15a Abs. 4 EStG ↔ Folgen § 7g Abs. 2 EStG
- **FG B-Bd v. 11.02.2025 – 8 K 8013/20:** KfzSt ↔ Nachweislast für Masseverbindlichkeit
- **FG B-Bd v. 19.02.2025 – 16 K 16133/24:** Keine RSB für § 370 AO ↔ IV in Irland
- **BGH v. 06.03.2025 – IX ZR 234/23:** Ausscheiden vorletzter G. bei GmbH & Co. KG =
Übergang Partikularinsolvenzverfahren für G.

Gemeinnützigkeit und Insolvenz (Schwerpunkt insolvente Krankenhäuser ...)

Übersicht zur aktuellen Erlassen etc. ohne direkten Bezug zur Gemeinnützigkeit

► Überblick zu aktuellen **Verwaltungsanweisungen**, z.B.:

- **FM Sachsen-Anhalt v. 16.8.2023**, DStR 2024, S. 316 ff.: Forderungsanmeldung des FA.
- **OFD Frankfurt a.M. v. 6.9.2023**, UVR 2024, S. 39 ff: Beendigung der umsatzsteuerrechtlichen Organschaft in der Insolvenz.
- **FM Schleswig-Holstein v. 27.12.2023**, DStR 2024, S. 312: PersG als USt-Organ-gesellschaften.
- **BMF v. 29.12.2023 = AEO Nr. 4.4.1.1 zu § 251**: Abgabe der Feststellungserklärung durch den Insolvenzverwalter für Feststellungszeiträume ab 2024 aufgrund der Änderung des § 181 Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 AO durch das Kreditzweitmarktförderungsgesetz v. 22.12.2023.
- **BMF v. 5.2.2024 = AEO Nr. 4.5 zu § 251**: Keine Auskunftsrechte des IV ggü. dem FA gem. Art. 12 ff. DSGVO i.V.m. §§ 32c, 32e AO; Ausn.: BGH v. 13.8.2009 – IX ZR 58/06.
- **BMF v. 22.3.2024 = AEO Nr. 2.7.2 zu § 122**: Bekanntgabe bei Liquidation von PersG.
- **BMF v. 24.3.2025 (Entwurf)**: Anwendung der Sanierungsklausel gem. § 8c Abs. 1 KStG

Gemeinnützigkeit und Insolvenz (Schwerpunkt insolvente Krankenhäuser ...)

Übersicht zur USt-Organschaft ohne direkten Bezug zur Gemeinnützigkeit

- Vgl. zum Verhältnis USt-Organschaft ↔ Liquidation der Organgesellschaft bzw. des Organträgers die Ansicht der OFD Frankfurt v. 06.09.2023 – S 7105 A- 00066 – 0357 – St1 – St 110.2: Liquidation der Organgesellschaft = USt-Organschaft grds. (+); Liquidation des Organträgers = USt-Organschaft grds. (-).

“Der bloße Beschluss über die Auflösung der Gesellschaft und die anschließende Abwicklung der Geschäfte der Organgesellschaft hat keinen Einfluss auf die Organschaft. Die Organgesellschaft rechnet vielmehr so lange zum Unternehmen des Organträgers, bis die Liquidation abgeschlossen und das vorhandene Gesellschaftsvermögen veräußert ist (FG Münster vom 31.01.1991 - 5 K 3761/88 U). Das gilt selbst dann, wenn im Rahmen der Liquidation nur noch Umsätze aus der Verwertung sicherungsübereigneter Gegenstände bewirkt werden (FG Nürnberg vom 22.02.1990, II 169/86).“

Gemeinnützigkeit und Insolvenz (Schwerpunkt insolvente Krankenhäuser ...)

Übersicht zur USt-Organschaft ohne direkten Bezug zur Gemeinnützigkeit

► OFD Frankfurt v. 06.09.2023 – S 7105 A- 00066 – 0357 – St1 – St 110.2

“Auch durch die Vermögenslosigkeit der Organgesellschaft wird die Organschaft nicht beendet; sie dauert fort, bis alle Rechtsbeziehungen der Organgesellschaft abgewickelt sind (vgl. BFH vom 27.09.1991 - V B 78/91; BFH/NV 1992, 346, und vom 19.10.1995 - V R 128/93; BFH/NV 1996, 275).“

Liquidation der Organgesellschaft

„Dagegen führt die Liquidation des Organträgers regelmäßig zur Beendigung der Organschaft, weil mit der Einstellung der aktiven unternehmerischen Tätigkeit des Organträgers die wirtschaftliche Eingliederung der Organgesellschaft entfällt (FG des Saarlandes vom 03.03.1998 - 1 K 281/95).“

Vgl. ausführlich zur USt in der Insolvenz Uhländer, DB 2022, S. 1152 ff.

Gemeinnützigkeit und Insolvenz (Schwerpunkt insolvente Krankenhäuser ...)

Übersicht zur USt-Organschaft ohne direkten Bezug zur Gemeinnützigkeit

Insolvenz	Organgesellschaft	Organträger	OG + OT (derselbe Verwalter)
Eröffnung Verfahren auch in Eigenverwaltung!	Organschaft (-)	Organschaft (-)	Organschaft (-)
Vorläufiges Verfahren •Starker vorl. Verwalter •Schwacher vorl. Verwalter mit Zustimmungsvorbehalt	Organschaft (-)	Organschaft (-)	Organschaft (-)
Eigenverwaltung im vorläufigen Verfahren	Organschaft (+) BFH 27.11.2019 XI R 35/17 bis Anordnung 31.12.2020 oder § 5 Abs. 1 COVInsAG in 2021 Regel ab 1.1.21 (-) BMF v. 22.06.2021	Organschaft (?) nach Auffassung Rickert/Thielmann/ Trostheide, NZI 2022, 463 (-) Piroth, MWStR 2021, 146 (-)	Organschaft (?)