

Foto: dpa

Die Reform der Unternehmenssteuer

Auswirkungen auf die Besteuerung des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs einer gemeinnützigen Krankenhaus GmbH

■ Dr. M. Kaufmann, Dr. F. Schmitz-Herscheidt

Die Unternehmenssteuerreform 2008 betrifft gemeinnützige Kapitalgesellschaften grundsätzlich nicht. Falls aber eine gemeinnützige Krankenhaus GmbH einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb unterhält, sind die Neuerungen zu beachten, denn dieser unterliegt nach § 5 Absatz 1 Nr. 9 Satz 2 Körperschaftsteuergesetz (KStG) der Steuerpflicht. Ebenso ergeben sich Neuerungen für den Fall, dass eine Krankenhaus GmbH an einer steuerpflichtigen GmbH beteiligt ist.

Zum 1. Januar 2008 wird das Unternehmenssteuerreformgesetz in Kraft treten. Es bringt einige Steuervorteile. So wird vor allem die Belastung einbehaltener Gewinne für Kapitalgesellschaften ab 2008 von heute knapp 39 auf unter 30 Prozent sinken.

Der Gesetzgeber hat jedoch auch Neuregelungen beschlossen, die zu einer Steuererhöhung führen können. So ändern sich ab 2008 zum Beispiel die Regeln für die Besteuerung der geringwertigen Wirtschaftsgüter und die Möglichkeit der Inanspruchnahme der degressiven Abschreibung fällt weg.

Besteuerung des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs

Bisherige steuerliche Behandlung

Die Krankenhaus GmbH ist mit ihrem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb körperschaftssteuerpflichtig. Steuersubjekt ist jedoch nicht der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb, sondern vielmehr die GmbH. Unterhält eine Krankenhaus GmbH mehrere steuerpflichtige wirtschaftliche Geschäftsbetriebe, sind die Einkünfte jedes steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs grundsätzlich gesondert zu ermitteln. Das zu versteuernde Einkommen der Körperschaft ergibt sich gemäß § 64 Abgabenordnung (AO) als Saldo der Einzelergebnisse.

Der Körperschaftsteuersatz beträgt derzeit für alle steuerpflichtigen Körperschaften 25 Prozent. Hinzukommt die Gewerbesteuerpflicht. Die derzeitige Gewerbesteuer-Messzahl beträgt fünf Prozent. Sie wird multipliziert mit einem Hebesatz, der in jeder Gemeinde unterschiedlich ist. Die folgende Modellrechnung geht von einem Gewerbesteuerhebesatz von 400 Prozent aus. Es ergibt sich für die gemeinnützige Krankenhaus GmbH eine Steuerbelastung von 38,65 Prozent (Tab. 1).

Auswirkungen der Unternehmenssteuerreform

Kernbereich der Unternehmenssteuerreform ist die Absenkung des Körperschaftsteuersatzes für alle Körperschaften von 25 auf 15 Prozent (§ 23 Absatz 1 KStG neue Fassung). Der neue Tarif gilt grundsätzlich ab dem Veranlagungszeitraum 2008. Ferner ist zu berücksichtigen, dass die Gewerbesteuer künftig nicht mehr als Betriebsausgabe berücksichtigt werden kann (§ 4 Absatz 5b Einkommensteuergesetz [EStG] neue Fassung). Als Ausgleich hierfür ist eine Absenkung der Steuermesszahl von bisher fünf auf nunmehr 3,5 Prozent vorgesehen (§ 11 Absatz 2 Gewerbesteuergesetz [GewStG] neue Fassung). Somit ergibt sich durch die Unternehmenssteuerreform die in Tabelle 2 dargestellte Besteuerung des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs.

Im Vergleich zur bisherigen Steuerbelastung wird der steuerpflichtige wirtschaftliche Geschäftsbetrieb einer gemeinnützigen Krankenhaus GmbH durch die Unternehmenssteuerreform deutlich bessergestellt. Die Steuerbelastung beläuft sich in der Modellrechnung insgesamt nur noch auf 29,83 Prozent.

Eine höhere Steuerbelastung könnte jedoch eine Änderung des Gewerbesteuergesetzes hinsichtlich der „Hinzurechnungen“ bringen. Ab dem Erhebungszeitraum 2008 werden sämtliche Entgelte für Schulden in Höhe von 25 Prozent dem Gewinn aus dem Gewerbebetrieb hinzuge-

Wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb – Besteuerung bis 2007

| | |
|---|--------------|
| Gewinn vor Steuern | 100,00 |
| Gewerbesteuer (400 Prozent Hebesatz; fünf Prozent Steuermesszahl) | -16,67 |
| Gewinn nach Gewerbesteuer | 83,33 |
| Körperschaftsteuer (25 Prozent) | -20,83 |
| Solidaritätszuschlag (5,5 Prozent) | -1,15 |
| Gewinn nach Steuern | 61,35 |

Tab. 1 ↑

↓ Tab. 2

Wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb – Besteuerung ab 2008

| | |
|--|--------------|
| Gewinn vor Steuern | 100,00 |
| Gewerbesteuer (400 Prozent Hebesatz; 3,5 Prozent Steuermesszahl) | -14,00 |
| Gewinn nach Gewerbesteuer | 86,00 |
| Körperschaftsteuer (15 Prozent) | -15,00 |
| Solidaritätszuschlag (5,5 Prozent) | -0,83 |
| Gewinn nach Steuern | 70,17 |

rechnet. Nach der bisherigen Rechtslage ist lediglich die Hälfte der Dauerschulden hinzuzurechnen. Ferner werden Miet- und Pachtzinsen (einschließlich Leasingraten) für bewegliche Wirtschaftsgüter mit 20 Prozent als Finanzierungsentgelt behandelt. Bei unbeweglichen Wirtschaftsgütern beträgt der Finanzierungsentgeltanteil 75 Prozent. Die Summe der Finanzierungsentgelte ist jedoch insge-

DGFP e.V. – seit über 50 Jahren Fachorganisation für das Personalmanagement

Moment 'mal!

Wie (gut) können Personalverantwortliche

- ihre Klinik mit Personalkennzahlen steuern?
- Prozesse optimieren und Kosten senken?
- das Personal bei knappem Budget weiterentwickeln?



Eine fundierte Ausbildung erhalten Sie im Seminar
Professionelles Personalmanagement im Gesundheitswesen – ProPer Health Care
 ab 14.04.2008 in Düsseldorf

Seminarprogramm 2008 und weitere Informationen bei:
 Deutsche Gesellschaft für Personalführung e.V.
 Niederkasseler Lohweg 16, 40547 Düsseldorf
 Fon 0211 5978-142/3, www.dgfp.de/duesseldorf



| Gewerbsteuerliche Hinzurechnung ab 2008 | |
|---|-------------|
| Schuldzinsen | 100 000,00 |
| davon 100 Prozent (Finanzierungsanteil) | 100 000,00 |
| Leasinggebühren | 10 000,00 |
| davon 20 Prozent (Finanzierungsanteil) | 2 000,00 |
| Miete | 100 000,00 |
| davon 75 Prozent (Finanzierungsanteil) | 75 000,00 |
| | 177 000,00 |
| abzüglich Freibetrag | -100 000,00 |
| Überhang | 77 000,00 |
| davon 25 Prozent (Hinzurechnungsbetrag) | 19 250,00 |

Tab. 3

samt um einen Freibetrag von 100 000 Euro zu kürzen (§ 8 Nr. 1 GewStG neue Fassung) und nur der Überhang ist mit 25 Prozent dem Gewerbeertrag hinzuzurechnen.

Somit ergibt sich beispielsweise für Schuldzinsen in Höhe von 100 000 Euro, Leasinggebühren für bewegliche Wirtschaftsgüter von 10 000 Euro und Mietzahlungen für eine Immobilie von 100 000 Euro die in Tabelle 3 abgebildete Berechnung.

Dieses Beispiel zeigt, dass es trotz des Freibetrages in vielen Fällen zu einer steuerlichen Mehrbelastung kommen wird.

Besteuerung der Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft

Im Falle der Beteiligung einer steuerbegünstigten Krankenhaus GmbH an einer anderen Kapitalgesellschaft („Beteiligungsgesellschaft“) stellt sich zunächst die Frage, ob eine Vermögensverwaltung oder eine steuerpflichtige wirtschaftliche Betätigung vorliegt. Zwar ist die Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft grundsätzlich dem Bereich der Vermögensverwaltung zuzuordnen, doch liegt ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb vor, wenn mit der Beteiligung tatsächlich ein entscheidender Einfluss auf die laufende Geschäftsführung der Kapitalgesellschaft ausgeübt wird.

Beteiligung als Vermögensverwaltung

Bisherige Besteuerung

Wird das Halten einer Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft bei dem gemeinnützigen Krankenhaus als Vermögensverwaltung qualifiziert, ergeben sich steuerliche Folgen sowohl auf der Ebene der Beteiligungsgesellschaft als auch auf der Ebene der Krankenhaus GmbH. Auf der Ebene der Beteiligungsgesellschaft erfolgt eine Besteuerung mit Gewerbesteuer sowie Körperschaftssteuer nebst Solidaritätszuschlag. Die Gewerbesteuer beträgt unter Berücksichtigung eines Hebesatzes von 400 Prozent und einer Steuermesszahl von fünf Prozent wiederum 16,67 Prozent. Weiterhin besteht eine Körperschaftssteuerbelastung in Höhe von 25 Prozent nebst Solidaritätszuschlag in Höhe von 5,5 Prozent. Damit ergibt sich, ebenso wie in dem in Tab. 1 geschilderten Beispiel, eine Steuerbelastung von derzeit 38,65 Prozent. Der Gewinn nach Steuern (im Beispiel: 61,35) kann vollständig an die Krankenhaus GmbH ausgeschüttet werden.

Kapitalertragssteuer ist hierbei nicht zu berücksichtigen, da sie bei gemeinnützigen Körperschaften nicht erhoben wird.

Auswirkungen der Unternehmenssteuerreform

Für die Beteiligungsgesellschaft wird der anzuwendende Körperschaftssteuerertrag auf 15 Prozent gesenkt (§ 23 Absatz 1 KStG neue Fassung). Ferner wird die Gewerbesteuer nicht mehr als Betriebsausgabe abgezogen und die Steuermesszahl von fünf auf 3,5 Prozent herabgesetzt. Damit ergibt sich eine Besteuerung wie in Tabelle 4 dargestellt.

Die Steuerbelastung beträgt 29,83 Prozent. Es zeigt sich, dass die Unternehmenssteuerreform bedingt durch den niedrigeren Körperschaftssteuerertrag grundsätzlich eine deutlich geringere Belastung der Beteiligungserträge zur Folge hat.

Auf der Ebene der Beteiligungsgesellschaft sind weitere Neuregelungen zu beachten. So löst die „Zinsschranke“ die bisher geltenden Vorschriften zur Gesellschafterfremdfinanzierung (§ 8 a KStG alte Fassung) ab. Anders als § 8 a

Neue Masterstudiengänge!

Machen Sie Karriere
Im
Gesundheitswesen!



Jetzt im Fernstudium
Gesundheitsökonomie studieren:

- ▶ **Bachelor/Master of Arts** Auch ohne Abitur!
- ▶ **Master of Health Management**
- ▶ **Master of Health Economics**



University of Applied Sciences
APOLLON Hochschule
der Gesundheitswirtschaft

Abt. AG034
Universitätsallee 111, 28199 Bremen
Tel. +49 (0)421 278111 – 150
Fax +49 (0)421 278116 – 150
Ein Unternehmen der Elett Gruppe

▶ Fordern Sie noch heute unsere
Studienunterlagen an!

▶ www.apollon-hochschule.de

KStG alte Fassung erfasst die Zinsschranke (§ 4h EStG neue Fassung, § 8a KStG neue Fassung) jede Art der Fremdfinanzierung, vor allem auch die Bankenfinanzierung. Zinsaufwendungen (vermindert um Zinserträge) sind demzufolge nur bis zur Höhe von 30 Prozent des maßgeblichen Gewinns als Betriebsausgabe abziehbar. Maßgeblicher Gewinn ist der Gewinn zuzüglich Zinsaufwendungen und Abschreibungen.

Da die Zinsschranke jedoch nicht anzuwenden ist, falls die um die Zinserträge verminderten Zinsaufwendungen desselben Wirtschaftsjahres den Betrag von einer Million Euro unterschreiten (Freigrenze), wird in vielen Fällen diese Neuregelung im Fall von Beteiligungen einer Krankenhaus GmbH nicht anzuwenden sein. Selbst wenn dieses Kriterium erfüllt ist, setzt die Anwendung der Zinsschranke des Weiteren voraus, dass die Beteiligung der Krankenhaus GmbH entweder zu einem Konzern gehört oder die Beteiligungsgesellschaft in bestimmter Weise durch Gesellschafter oder nahestehende Personen fremdfinanziert ist (§ 8a Absatz 2 KStG neue Fassung).

Sofern letzteres der Fall ist, ist darüber hinaus ein Eigenkapitalvergleich vorzunehmen, da die Zinsschranke auch dann nicht zur Anwendung kommt, wenn die Eigenkapitalquote der Beteiligungsgesellschaft gleich hoch oder höher als im Konzern ist. Die Zinsschranke ist erstmals für Wirtschaftsjahre anzuwenden, die nach dem Tag des Gesetzesbeschlusses beginnen und nicht vor dem 1. Januar 2008 enden. Für den Regelfall gilt die Neuregelung damit für das Wirtschaftsjahr 2008.

Weiterhin sind auf der Ebene der Beteiligungsgesellschaft eventuelle negative Folgen durch die oben beschriebene mögliche Gewerbesteuer-Hinzurechnung zu beachten. Dies betrifft insbesondere die von einer Krankenhaus GmbH ausgegliederte Service GmbH, der vom Krankenhaus Mobiliien oder Immobilien im Wege von Miete, Pacht oder Leasing überlassen werden. Hier ist im Einzelfall zu prüfen, ob andere rechtliche Gestaltungsmöglichkeiten zu einer geringeren Steuerbelastung führen.

Beteiligung als wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb

Bisherige Besteuerung

Für die Beteiligungsgesellschaft ist es steuerlich unterschiedslos, ob die Krankenhaus GmbH die Beteiligung als wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb führt oder als Vermögensverwaltung. Bei einem Gewinn von 100 ergibt sich wiederum ein Ausschüttungsbetrag von 61,35.

Bei der Besteuerung des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs der Krankenhaus GmbH ist nach geltender Rechtslage das Halbeinkünfteverfahren anzuwenden. Diese Bezüge unterliegen jedoch bei der empfangenden Krankenhaus GmbH gemäß § 8b Absatz 1 KStG grundsätzlich nicht der Besteuerung.

Zu berücksichtigen ist allerdings, dass bei Beteiligungserträgen fünf Prozent der Erträge pauschal als Ausgaben gelten, die nicht als Betriebsausgaben abgezogen werden dürfen. Dies gilt unabhängig davon, ob und in welcher Höhe

Beteiligung als Vermögensverwaltung – Besteuerung ab 2008

Beteiligungs GmbH

| | |
|---|--------------|
| Gewinn vor Steuern | 100,00 |
| Gewerbesteuer (400 Prozent Hebesatz; 3,5 Prozent Steuermesszahl) | -14,00 |
| Gewinn nach Gewerbesteuer | 86,00 |
| Körperschaftsteuer (15 Prozent) | -15,00 |
| Solidaritätszuschlag (5,5 Prozent) | -0,83 |
| Gewinn nach Steuern | 70,17 |

Krankenhaus GmbH

| | |
|---------------------|--------------|
| Ausschüttungsbetrag | 70,17 |
|---------------------|--------------|

Tab. 4

tatsächlich Aufwendungen angefallen sind. Im Ergebnis werden dadurch fünf Prozent der Ausschüttung mit Körperschaftsteuer belastet. Dieser Betrag unterliegt zudem der Gewerbesteuer, so dass sich eine Besteuerung gemäß Tabelle 5 ergibt.

Im Ergebnis ergibt sich nach der derzeitigen Rechtslage eine Steuerbelastung von 39,84 Prozent. Aufgrund der Besteuerung von fünf Prozent des Ausschüttungsbetrages ist die Krankenhaus GmbH steuerlich geringfügig höher belastet als im Fall der Beteiligung zur Vermögensverwaltung.



| Beteiligung als wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb – Besteuerung bis 2007 | |
|---|--------------|
| Krankenhaus GmbH | |
| Ausschüttungsbetrag | 61,35 |
| davon fünf Prozent nicht abzugsfähige Betriebsausgabe (§ 8 b Absatz 5 KStG) | 3,07 |
| darauf GewSt (400 Prozent Hebesatz; fünf Prozent Steuermesszahl) | -0,512 |
| Einkommen | 2,56 |
| darauf Körperschaftsteuer (25 Prozent) | -0,64 |
| darauf Solidaritätszuschlag (5,5 Prozent) | -0,04 |
| Gewinn nach Steuern | 60,16 |

Tab. 5 ↑

↓ Tab. 6

| Beteiligung als wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb – Besteuerung ab 2008 | |
|---|--------------|
| Krankenhaus GmbH | |
| Ausschüttungsbetrag | 70,17 |
| davon fünf Prozent nicht abzugsfähige Betriebsausgabe (§ 8 b Absatz 5 KStG) | 3,51 |
| darauf GewSt (400 Prozent Hebesatz; 3,5 Prozent Steuermesszahl) | -0,49 |
| darauf Körperschaftsteuer (15 Prozent) | -0,53 |
| darauf Solidaritätszuschlag (5,5 Prozent) | -0,03 |
| Gewinn nach Steuern | 69,12 |

| Steuerbelastungsvergleich | | | |
|-------------------------------|--|---|--|
| Rechtsstand | Gewinne eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs | Beteiligung im Rahmen der Vermögensverwaltung | Beteiligung im Rahmen eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs |
| 2007 | 61,35 | 61,35 | 60,16 |
| Unternehmenssteuerreform 2008 | 70,17 | 70,17 | 69,12 |

Tab. 7

Auswirkungen der Unternehmenssteuerreform

Die Besteuerung der Beteiligungsgesellschaft nach der Unternehmenssteuerreform entspricht wiederum derjenigen, die bereits für den Fall des Haltens einer Beteiligung als Vermögensverwaltung dargestellt wurde (Steuerbelastung 29,83 Prozent, Tab. 4).

Ebenso entspricht die Besteuerung auf der Ebene der Krankenhaus GmbH nach der Unternehmenssteuerreform nahezu der Besteuerung einer Beteiligung als Vermögensverwaltung. Auch im Rahmen des neuen Teileinkünfteverfahrens sind die Einkünfte der empfangenden Krankenhaus GmbH gemäß § 8 b Absatz 1 KStG grundsätzlich nicht steuerpflichtig. Es ist jedoch wieder der pauschalierte Betriebsausgabenabzug in Höhe von fünf Prozent bei der Gewerbesteuer und der Körperschaftsteuer zu berücksichtigen (Tab. 6).

Die Steuerbelastung beläuft sich auf 30,87 Prozent, wobei auf der Ebene der Beteiligungsgesellschaft eventuelle negative Folgen durch die oben beschriebene Zinsschranke

sowie durch mögliche Gewerbesteuer-Hinzurechnungen nicht berücksichtigt wurden.

Im Ergebnis zeigt sich auch hier, dass aufgrund des niedrigeren Körperschaftssteuersatzes die Steuerbelastung im Vergleich zur bisherigen Besteuerung wesentlich geringer ist. Auch in diesem Fall ergibt sich im Vergleich zur Vermögensverwaltung eine geringfügig höhere Steuerbelastung, wenn die Beteiligung als wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb qualifiziert wird.

Aufwendungen vorziehen, Erträge verlagern

Für den Fall einer eigenen wirtschaftlichen Betätigung des Krankenhauses sowie für den Fall einer Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft sind die aus der Besteuerung verbleibenden Beträge in Tabelle 7 für die alte und neue Rechtslage zusammengefasst.

Nach der neuen wie auch bereits nach der alten Rechtslage ist die Belastung der eigenen wirtschaftlichen Aktivität identisch mit der Besteuerung einer Beteiligung, die im Rahmen einer Vermögensverwaltung gehalten wird. Die Besteuerung einer Beteiligung, die einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb darstellt, ist aufgrund der Besteuerung von fünf Prozent des Ausschüttungsbetrages geringfügig höher als bei einer Beteiligung, die als Vermögensverwaltung qualifiziert wird.

Es fällt auf, dass die Unternehmenssteuerreform 2008 sowohl eine deutlich geringere steuerliche Belastung des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs einer Krankenhaus GmbH als auch der Beteiligungserträge zur Folge hat. Der deutlich gesunkene Körperschaftssteuertarif wirkt sich hier positiv aus. Vor dem Hintergrund der Steuersatzsenkung sollten, soweit möglich, Aufwendungen vorgezogen und Erträge nach 2008 verlagert werden.

Aufgrund der Unternehmenssteuerreform sollte auch darauf geachtet werden, ob es aufgrund von Miet-, Pacht- oder Leasingverträgen, welche das Krankenhaus mit einer Tochtergesellschaft abgeschlossen hat, wegen der Neuregelung der Hinzurechnung von (Finanzierungs-)Entgelten zum Gewerbeertrag zu einer höheren Besteuerung kommt. In diesem Fall empfiehlt es sich, andere rechtliche Gestaltungsmöglichkeiten zu überprüfen, um die Steuerbelastung zu minimieren. Dasselbe gilt für mögliche negative Auswirkungen der Zinsschranke.

Anschrift der Verfasser:

Steuerberater
 Dr. Michael Kaufmann
 Rechtsanwalt
 Dr. Fabian Schmitz-Herscheidt LL. M.
 Piusallee 121
 48147 Münster



HORST MUTZKE, GESUNDHEITSPIONIER, BRINGT DIE ZUKUNFT INS LABOR.

Besuchen Sie uns
auf der MEDICA 2007
in Düsseldorf
11. bis 12. November 2007
Halle 2, Stand A07

Gemeinsam mit rund 10.000 Mitarbeitenden in Deutschland hat Horst Mutzke Roche Diagnostics zum Weltmarktführer in der Labordiagnostik gemacht. Für Krankenhäuser realisiert er innovative maßgeschneiderte Laborkonzepte, mit denen sich Laboruntersuchungen einfacher und schneller, flexibler und wirtschaftlicher gestalten lassen. Dies senkt nicht nur die Gesundheitskosten – sondern ermöglicht Ärzten auch, Krankheiten schneller und zuverlässiger zu diagnostizieren.

www.gesundheitspioniere.de

www.roche.de

