

# § 1

## Anwendungsbereich

(1) Die Rechnungs- und Buchführungspflichten von Krankenhäusern regeln sich nach den Vorschriften dieser Verordnung und deren Anlagen, unabhängig davon, ob das Krankenhaus Kaufmann im Sinne des Handelsgesetzbuchs ist und unabhängig von der Rechtsform des Krankenhauses. Soweit die Absätze 3 und 4 nichts anderes bestimmen, bleiben die Rechnungs- und Buchführungspflichten nach dem Handels- und Steuerrecht sowie nach anderen Vorschriften unberührt.

(2) Diese Verordnung gilt nicht für

1. die Krankenhäuser, auf die das Krankenhausfinanzierungsgesetz nach seinem § 3 Satz 1 Nr. 1 bis 4 keine Anwendung findet,
2. die Krankenhäuser, die nach § 5 Abs. 1 Nr. 2, 4 oder 7 des Krankenhausfinanzierungsgesetzes nicht gefördert werden, es sei denn, daß diese Krankenhäuser auf Grund Landesrechts nach § 5 Abs. 2 des Krankenhausfinanzierungsgesetzes gefördert werden, oder
3. die Bundeswehrkrankenhäuser und die Krankenhäuser der Träger der gesetzlichen Unfallversicherung.

(3) Krankenhäuser, die Kapitalgesellschaften im Sinne des Zweiten Abschnitts des Dritten Buchs des Handelsgesetzbuchs sind, brauchen auch für Zwecke des Handelsrechts bei der Aufstellung, Feststellung und Offenlegung ihres Jahresabschlusses nach dem Handelsgesetzbuch die Gliederungsvorschriften der §§ 266 und 275 des Handelsgesetzbuchs nicht anzuwenden. Nehmen die Krankenhäuser nach Satz 1 das Wahlrecht nach Satz 1 in Anspruch, so haben sie bei der Aufstellung, Feststellung und Offenlegung die Bilanz nach Anlage 1, die Gewinn- und Verlustrechnung nach Anlage 2 und den Anlagennachweis nach Anlage 3 zu gliedern. Nehmen die Krankenhäuser nach Satz 1 das Wahlrecht nach Satz 1 nicht in Anspruch, haben sie außerhalb des handelsrechtlichen Jahresabschlusses zusätzlich gesonderte Dokumente bestehend aus den in Satz 2 näher bezeichneten Unterlagen zu erstellen. Die im Anlagennachweis vorgeschriebenen Angaben sind auch für den Posten „Immaterielle Vermögensgegenstände“ und jeweils für die Posten des Finanzanlagevermögens zu machen.

(4) Bei Inanspruchnahme des Wahlrechts nach Absatz 3 Satz 1 für Zwecke des Handelsrechts gelten die Erleichterungen für kleine und mittelgroße Kapitalgesellschaften nach § 266 Abs. 1 Satz 3 und § 276 des Handelsgesetzbuchs bei der Aufstellung und Feststellung nicht; bei der Offenlegung nach den §§ 325 bis 328 des Handelsgesetzbuchs dürfen § 266

**Abs. 1 Satz 3 und § 276 des Handelsgesetzbuchs mit der Maßgabe angewendet werden, daß in der Bilanz nach Anlage 1 und im Anlagennachweis nach Anlage 3 nur die mit Buchstaben und römischen Zahlen bezeichneten Posten ausgewiesen werden müssen und daß in der Gewinn- und Verlustrechnung nach Anlage 2 die Posten 1 bis 8 und 10 zu dem Posten „Rohergebnis“ zusammengefaßt werden dürfen.**

# Erläuterungen

## Gliederung

### Überblick

#### Rechnungs- und Buchführungspflichten von Krankenhäusern und deren Rechtsformen (Abs. 1)

1. Zum Begriff „Krankenhaus“
2. Rechtsform und Rechtsträger
  - 2.1 Mögliche Rechtsformen
  - 2.2 Rechtsträger
  - 2.3 Ziele und Entscheidungskriterien
  - 2.4 Rechtsformwahl als Entscheidungsproblem
    - 2.4.1 Privatrechtliche Rechtsformen
      - 2.4.1.1 Kapitalgesellschaft
      - 2.4.1.2 Verein
      - 2.4.1.3 Stiftung des Privatrechts
      - 2.4.1.4 Personengesellschaft/Einzelunternehmung
    - 2.4.2 Öffentlich-rechtliche Rechtsformen
      - 2.4.2.1 Körperschaft des öffentlichen Rechts
        - 2.4.2.1.1 Eigenbetrieb und andere Sondervermögen bei Gebietskörperschaften
        - 2.4.2.1.2 Regiebetrieb bei Gebietskörperschaften
        - 2.4.2.1.3 Kirchliche Körperschaften des öffentlichen Rechts
      - 2.4.2.2 Stiftung des öffentlichen Rechts
  - 2.5 Das Krankenhaus als wirtschaftliche Einheit für die Rechnungslegung
    - 2.5.1 Für die stationäre Krankenhausversorgung nicht notwendige Einrichtungen und Dienste
    - 2.5.2 Ausgliederung von Leistungsbereichen aus dem Krankenhaus
      - 2.5.2.1 Leistungen nur für das Krankenhaus des gleichen Rechtsträgers (Fall a)
      - 2.5.2.2 Leistungen auch für weitere Einrichtungen des gleichen Rechtsträgers (Fall b)
      - 2.5.2.3 Leistungen auch für Dritte (Fall c)
      - 2.5.2.4 Rechtliche Trennung des Krankenhausvermögens (Fall d)

- 2.5.2.4.1 Rechtliche Ausgliederung eines Krankenhausbetriebs (Betriebsaufspaltung)
- 2.5.2.4.2 Wesentliche dem Krankenhaus dienende Vermögensteile im Eigentum Dritter
- 2.5.2.4.3 Besonderheiten bei Krankenhäusern in der Rechtsform der Kapitalgesellschaft
- 3. Rechnungs- und Buchführungsvorschriften
  - 3.1 Rechtsformindifferente Vorschriften
    - 3.1.1 KHBV
    - 3.1.1 HGB
    - 3.1.3 Steuerrecht
  - 3.2 Rechtsformabhängige Vorschriften
    - 3.2.1 Kapitalgesellschaften
    - 3.2.2 Eigenbetriebe und andere Sondervermögen
- 4. Kaufmannseigenschaften und Krankenhaus

#### **Nicht-Anwendung der KHBV auf bestimmte Krankenhäuser (Abs. 2)**

#### **Einräumung von Wahlrechten für Kapitalgesellschaften (Abs. 3)**

1. Zur Abgrenzung der Rechnungslegungsvorschriften für Kapitalgesellschaften gegenüber den Rechnungslegungsvorschriften der KHBV
2. Art der Wahlrechte (Aufstellungs-, Feststellungs- und Offenlegungserleichterungen)

#### **Umfang der Wahlrechte (Abs. 4)**

## Überblick

Aus dem in § 1 KHBV festgelegten Anwendungsbereich ergibt sich, wer die Vorschriften dieser Verordnung beachten muss. Die Anlagen zur KHBV werden ausdrücklich als Bestandteil der KHBV angesehen, d.h. diesen kommt die gleiche Rechtsqualität wie den einzelnen Vorschriften (§ 1 bis 13) zu.

In Absatz 1 wird den Krankenhäusern eine besondere Rechnungs- und Buchführungspflicht auferlegt. Damit liegt in der KHBV eine Spezialvorschrift (*lex specialis*) gegenüber anderen Rechnungs- und Buchführungsvorschriften (so z.B. nach dem Handels- und Steuerrecht) vor. Diese aber sollen nach § 1 Abs. 1 Satz 2 KHBV weiterhin neben der KHBV ihre Gültigkeit behalten. Hieraus ergibt sich, dass es sich bei den Vorschriften der KHBV um eine Mindestanforderung an das Rechnungswesen eines Krankenhauses handelt, dem sich der Krankenhausträger nicht entziehen kann.

Konsequenterweise kann deshalb für den Anwendungsbereich der KHBV sowohl die Rechtsform, in der das Krankenhaus betrieben wird, als auch die Kaufmannseigenschaft, die einem Krankenhaus zukommen kann, keine Bedeutung haben. Beide Sachverhalte haben also keinen Einfluss darauf, ob die KHBV angewendet werden muss oder nicht (§ 1 Abs. 1 Satz 1 KHBV). Neben den Mindestanforderungen des Absatzes 1 liegen in den **Absätzen 3 und 4** weitere ergänzende Vorschriften vor, die lediglich Krankenhäuser in der Rechtsform der Kapitalgesellschaft betreffen. Schließlich regelt der **Absatz 2** die Ausnahmen des Absatzes 1, d.h. der Absatz 2 nennt die Krankenhäuser, auf die die KHBV keine Anwendung findet. Es handelt sich hier um Krankenhäuser, für die die Vorschriften des Krankenhausfinanzierungsgesetzes (KHG) und des Krankenhausentgeltgesetzes (KHEntgG) bzw. die Pflegesatzvorschriften der Bundespflegesatzverordnung keine Geltung haben sowie um Bundeswehrkrankenhäuser und die Krankenhäuser der Träger der gesetzlichen Unfallversicherung. Insoweit ist der Anwendungsbereich der KHBV identisch mit dem der BPfIV und des KHEntgG.



# Rechnungs- und Buchführungspflichten von Krankenhäusern und deren Rechtsformen (Abs. 1)

## 1. Zum Begriff „Krankenhaus“

Nach § 107 Abs. 1 SGB V sind Krankenhäuser Einrichtungen, die

- „1. der Krankenhausbehandlung oder Geburtshilfe dienen,
2. fachlich-medizinisch unter ständiger ärztlicher Leitung stehen, über ausreichende, ihrem Versorgungsauftrag entsprechende diagnostische und therapeutische Möglichkeiten verfügen und nach wissenschaftlich anerkannten Methoden arbeiten,
3. mit Hilfe von jederzeit verfügbarem ärztlichem, Pflege-, Funktions- und medizinisch-technischem Personal darauf eingerichtet sind, vorwiegend durch ärztliche und pflegerische Hilfeleistung Krankheiten der Patienten zu erkennen, zu heilen, ihre Verschlimmerung zu verhüten, Krankheitsbeschwerden zu lindern oder Geburtshilfe zu leisten, und in denen
4. die Patienten untergebracht und gepflegt werden können.“

Mit dieser Definition geht das SGB V über den Begriff des Krankenhauses in § 2 Nr. 1 KHG hinaus, da zusätzliche organisatorische und fachliche Voraussetzungen in § 107 Abs. 1 SGB V aufgestellt werden. Vgl. im Einzelnen W. Fack/J. Robbers, Gesundheitsreformgesetz, S. 45 f.

Zur historischen Entwicklung des Krankenhausbegriffs wird auf R. Vollmer/K. H. Graeve, KHG-Kommentar, Erläuterungen zu § 2 KHG, verwiesen.

Gleichzeitig wird in § 108 SGB V vorgeschrieben, durch welche Krankenhäuser die Krankenkassen Krankenhausbehandlung erbringen lassen können (zugelassene Krankenhäuser).

Diese sind

- „1. Krankenhäuser, die nach den landesrechtlichen Vorschriften als Hochschulklinik anerkannt sind,
2. Krankenhäuser, die in den Krankenhausplan eines Landes aufgenommen sind (Plankrankenhäuser),  
oder
3. Krankenhäuser, die einen Versorgungsvertrag mit den Landesverbänden der Krankenkassen und den Verbänden der Ersatzkassen abgeschlossen haben.“

Damit das Krankenhaus im Sinne der vorgenannten Definition handlungsfähig ist, bedarf es eines Rechtsträgers in einer der weiter unten aufgeführten Rechtsformen.

Bilanzierungsobjekt ist demgemäß das Krankenhaus gemäß

1. landesrechtlichen Vorschriften bei Hochschulkliniken, oder
2. Feststellungsbescheid auf der Grundlage des Krankenhausplanes eines Landes bei Plankrankenhäusern, oder
3. Versorgungsvertrag mit den Verbänden der Krankenkassen bei den übrigen Krankenhäusern.

Die Bilanzierungspflicht gemäß KHBV beginnt mit der Aufnahme in das Hochschulverzeichnis gemäß landesrechtlichen Vorschriften, der Aufnahme in den Krankenhausplan oder der Wirksamkeit des Versorgungsvertrages. Sie endet entsprechend mit der Herausnahme aus dem Hochschulverzeichnis gemäß landesrechtlichen Vorschriften, mit der Herausnahme aus dem Krankenhausplan bzw. mit Beendigung des Versorgungsvertrages.

Für die sich danach anschließende Abwicklung (Liquidation) ist die KHBV dagegen nicht mehr zu beachten. Lediglich für den abschließenden Verwendungsnachweis über Fördermittel bedarf es geeigneter Aufzeichnungen.



## 2. Rechtsform und Rechtsträger

Die Rechtsform ist der Ausdruck der gesetzlich umschriebenen Form, in der sich der Krankenhausbetrieb im Innen- und Außenverhältnis entfaltet. Diese gesetzliche Formalstruktur ist je nach Rechtsform unterschiedlich ausgestaltet. Auch der Umfang der gesetzlichen Regelungen selbst weicht erheblich voneinander ab. Für das Betreiben eines Krankenhauses ist grundsätzlich keine bestimmte Rechtsform zwingend vorgeschrieben.

### 2.1 Mögliche Rechtsformen

Bei der Wahl der Rechtsform bei Krankenhäusern kommen in Betracht:

Privatrechtliche Rechtsformen

Kapitalgesellschaft

Verein

Stiftung des Privatrechts

Personengesellschaft/Einzelunternehmung

Öffentlich-rechtliche Rechtsformen

Körperschaft des öffentlichen Rechts

– Sondervermögen

– Eigenbetrieb

Stiftung des öffentlichen Rechts

### 2.2 Rechtsträger

Nach der rechtlichen Stellung des Krankenhausträger lassen sich drei Trägerformen unterscheiden:

(1) Öffentliche Krankenhausträger

(2) Gemeinnützige Krankenhausträger

(3) Erwerbswirtschaftliche Krankenhausträger

Die beiden zuletzt genannten stehen i. d. R. als private Krankenhausträger den öffentlich-rechtlichen Trägern gegenüber.

### 2.3 Ziele und Entscheidungskriterien

Für die Rechtsformwahl sind nach J. Gronemann, Überlegungen zur Rechtsformwahl bei Krankenhäusern, f & w Mai/Juni 1988, S. 2 ff., folgende Entscheidungskriterien von besonderer Bedeutung:

– Entscheidungsstruktur der Betriebsführung

– Umfang der Haftung

– Notwendige Kapitalausstattung

## – Offenlegungspflichten

Auch der Umfang der Kontrollrechte und die Frage des Images können mitentscheidend sein. Nachstehend sind die verschiedenen Rechtsformen in Beziehung zu den vorgenannten Entscheidungskriterien, die für die verschiedenen Trägerformen von unterschiedlicher Bedeutung sein können, dargestellt. Während sich gemeinnützige Institutionen regelmäßig von Selbstlosigkeit, mitunter auch vom Gebot der christlichen Nächstenliebe leiten lassen, steht bei der öffentlichen Hand der gesetzliche Versorgungsauftrag der Bevölkerung im Mittelpunkt. Schließlich ist bei den erwerbswirtschaftlichen Trägern die Gewinnerzielungsabsicht ein besonderer Gesichtspunkt.

Hinsichtlich der Abdeckung der Risiken, die beim Betreiben eines Krankenhauses bestehen, ergeben sich ebenfalls Unterschiede, die auf die Wahl der Rechtsform Einfluss haben. Während gemeinnützige und erwerbswirtschaftliche Träger diese Risiken selbst abzudecken haben, kann der öffentliche Krankenträger auf die hinter ihm stehende Körperschaft zurückgreifen, die bei Vorliegen bestimmter Voraussetzungen (Betrauungsakte) ggf. über ihren Haushalt einen Ausgleich vornehmen kann.

## **2.4 Rechtsformwahl als Entscheidungsproblem**

### **2.4.1 Privatrechtliche Rechtsformen**

#### **2.4.1.1 Kapitalgesellschaft**

Kapitalgesellschaften wie die Gesellschaft mit beschränkter Haftung (GmbH) und die Aktiengesellschaft (AG) sind juristische Personen mit eigener Rechtsfähigkeit, wobei sich die Mitwirkung der Gesellschafter auf ihre kapitalmäßige Beteiligung beschränken kann. Für diesen Fall werden die Gesellschafterrechte ausschließlich über die Gesellschafter- bzw. Hauptversammlung sowie ggf. zusätzlich über einen Aufsichtsrat oder dgl. wahrgenommen.

Zu Geschäftsführern als gesetzliche Vertreter können Dritte oder auch Gesellschafter berufen werden.

Die Anteile sind übertragbar, ohne dass der Bestand der Gesellschaft beeinflusst wird.

Da die Haftung auf das Gesellschaftskapital beschränkt ist, kann sich neben den privaten Trägern auch eine Gebietskörperschaft als öffentlicher Träger für diese privatrechtliche Gesellschaftsform entscheiden. Nachfolgend wird die Kapitalgesellschaft in der Rechtsform der GmbH besprochen, da sich bei der Aktiengesellschaft eine relativ stark gebundene Verfassung nachteilig auswirken kann, so dass der flexibleren Form der GmbH der Vorrang einzuräumen ist. Entscheidet sich ein öffentlicher Träger für diese

Rechtsform, so scheidet in aller Regel das der Kapitalgesellschaft zuzuordnende Vermögen nicht nur rechnungsmäßig aus dem Gesamtvermögen des öffentlichen Trägers aus. Die vermögensrechtliche Trennung führt vielmehr zur rechtlichen Verselbständigung des Krankenhauses und die betreffende Gebietskörperschaft beschränkt sich auf das Halten der Beteiligung als Vermögenstitel.

Hinsichtlich der Entscheidungsstruktur sind bei der Kapitalgesellschaft gesetzlich klare Zuordnungen vorgegeben. Dem krankenhauseigenen Management stehen die Gesellschafter als Kontrollorgan gegenüber, und zwar entweder über die Mitgliedschaft im Aufsichtsrat oder direkt in der Gesellschafterversammlung.

Der laufende Krankenhausbetrieb kann von der Geschäftsführung im Sinne der wirtschaftlichen und sparsamen Betriebsführung weitgehend unabhängig von den Einflüssen der Gesellschafter geführt werden. Andererseits ist es den Gesellschaftern durch den Genehmigungsvorbehalt von Wirtschaftsplänen für den laufenden Betrieb und bei Entscheidungen von weitgehender Bedeutung möglich, die Gesamtsteuerung des Betriebes mitzuentcheiden und zu kontrollieren. Die Organisationsstruktur zeichnet sich durch die fachgerechte Zusammenfassung von Verantwortung und Entscheidung aus.

Die Haftung des Trägers wird – wie bereits aufgeführt – auf das der Krankenhaus-Kapitalgesellschaft zur Verfügung gestellte Kapital beschränkt.

Der Umfang der notwendigen Kapitalausstattung stellt keine besonderen Probleme dar, obwohl bei Kapitalgesellschaften ein Mindestkapital von 25.000 Euro (GmbH) bzw. 50.000 Euro (Aktiengesellschaft) vorgeschrieben ist. Da der Krankenhausbetrieb auch bei einer relativ geringen Bettenzahl ein erhebliches Mehr an Kapital erforderlich macht, ist diese Mindestkapitalausstattung als wesentlicher Gesichtspunkt zu vernachlässigen.

Im Gegensatz zu allen anderen Rechtsformen besteht für die Kapitalgesellschaft eine umfangreiche Offenlegungspflicht. Hinsichtlich der Einzelheiten wird auf die Erläuterungen zu § 4 Abs. 3 KHBV Abschn. 8.9 verwiesen.

Grundsätzlich ist festzustellen, dass die Rechtsform der Kapitalgesellschaft für alle drei Trägergruppen geeignet erscheint. Die Vorbehalte bei öffentlich-rechtlichen Institutionen, die darauf abzielen, dass die direkte Einwirkungsmöglichkeit auf das Betriebsgeschehen wesentlich eingeschränkt sei, geht am eigentlichen Ziel vorbei, da gerade ein professionelles Management die laufenden Geschäfte führen sollte.

### 2.4.1.2 Verein

Ein Verein als eine Verbindung von Personen zur Erreichung eines gemeinschaftlichen Zwecks, die nach ihrer Satzung körperschaftlich organisiert ist, vereinigt die Möglichkeiten eines einfachen Zusammenschlusses mit dem mühelosen Ein- und Austritt der Mitglieder unter Haftungsbeschränkung auf das Vereinsvermögen.

Der Verein ist damit wie die Kapitalgesellschaft körperschaftlich organisiert und als eingetragener Verein ebenso rechtsfähig wie die Kapitalgesellschaft. Beide Rechtsformen unterscheiden sich dadurch, dass die Vereinsmitgliedschaft im Gegensatz zur Gesellschafterstellung bei Kapitalgesellschaften grundsätzlich nicht übertragbar, nicht vererblich und nicht vermögensrechtlich ausgestaltet ist.

Im Vergleich zur Personengesellschaft ist der Verein auf den wechselnden Bestand der Mitglieder ausgerichtet, während die Personengesellschaft eine Vereinbarung unter bestimmten Personen ist, die nicht körperschaftlich organisiert ist.

Unter dem Gesichtspunkt der Rechtsfähigkeit ist zwischen dem rechtsfähigen und dem nicht rechtsfähigen Verein, unter dem Gesichtspunkt der Zwecksetzung zwischen dem Idealverein und dem wirtschaftlichen Verein zu unterscheiden.

Die Rechtsfähigkeit erlangt ein Verein grundsätzlich mit der Eintragung in das Vereinsregister. Nur bei wirtschaftlichen Vereinen bedarf es zur Rechtsfähigkeit der staatlichen Verleihung.

Mit der Erlangung der Rechtsfähigkeit kann der Verein Rechte erwerben (z. B. ihm steht das Vermögen des Vereins zu), kann klagen und kann verklagt werden. Demgegenüber steht beim nichtrechtsfähigen Verein den Mitgliedern als Gesamtgemeinschaft das Vermögen des Vereins zu. Allerdings hat das einzelne Mitglied weder beim rechtsfähigen noch beim nichtrechtsfähigen Verein einen übertragbaren oder pfändbaren Anteil am Vereinsvermögen.

In den weiteren Überlegungen wird nur noch vom rechtsfähigen Verein ausgegangen, da trotz einer sich in Literatur und Rechtsprechung abzeichnenden Tendenz, den nicht rechtsfähigen Verein dem rechtsfähigen Verein anzugleichen, eine rechtlich abgesicherte Lösung für das Betreiben eines Krankenhauses nur beim rechtsfähigen Verein gegeben ist. Auch im Hinblick auf die Förderfähigkeit und insbesondere im Hinblick auf die Gemeinnützigkeit kommt in der Regel nur die rechtsfähige Form in Frage.

Besondere Bedeutung kommt der Frage zu, ob das Betreiben eines Krankenhauses einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb gemäß § 22 BGB darstellt. Wird dies bejaht, so bedarf es der staatlichen Verleihung. Diese ist

regelmäßig nur dann zu erhalten, wenn es den Beteiligten nicht zumutbar ist, eine für wirtschaftliche Geschäftsbetriebe typische Rechtsform (GmbH, AG usw.) zu wählen.

Unter einem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb wird nach der herrschenden Meinung die **„vereinsmäßig strukturierte Mitunternehmerschaft“** (K. Schmidt, Die Abgrenzung beider Vereinsklassen – Bestandsaufnahmen, Kritik und Neuorientierung, Rechtspfleger 1972, S. 286 ff., S. 343 ff.) verstanden, d. h. der Verein tritt in der Weise unternehmerisch auf, dass er **„selbständig, planmäßig, anbietend entgeltlich am Markt tätig ist“** (S. Schick/E. Rüd, Stiftung und Verein als Unternehmensträger, Stuttgart 1988, S. 12).

In gleicher Weise wird im Steuerrecht in § 14 AO formuliert:

**„Ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb ist eine selbständige nachhaltige Tätigkeit durch die Einnahmen oder andere wirtschaftliche Vorteile erzielt werden und die über den Rahmen einer Vermögensverwaltung hinausgeht. Die Absicht, Gewinn zu erzielen, ist nicht erforderlich. Eine Vermögensverwaltung liegt in der Regel vor, wenn Vermögen genutzt, z. B. Kapitalvermögen verzinlich angelegt oder unbewegliches Vermögen vermietet oder verpachtet wird.“**

Ein Krankenhausbetrieb ist demnach grundsätzlich als wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb anzusehen, da er selbständig und nachhaltig gegen Entgelt tätig wird. Erst die Einordnung als sog. Zweckbetrieb gemäß § 65 AO, der dann gegeben ist, wenn

- „1. der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb in seiner Gesamtrichtung dazu dient, die steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke der Körperschaft zu verwirklichen,**
- 2. die Zwecke nur durch einen solchen Geschäftsbetrieb erreicht werden können und**
- 3. der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb zu nicht begünstigten Betrieben derselben oder ähnlicher Art nicht in größerem Umfang in Wettbewerb tritt, als es bei Erfüllung der steuerbegünstigten Zwecke unvermeidbar ist.“**

führte in der Vergangenheit dazu, dass der in der Rechtsform des Vereins geführte Krankenhausbetrieb als Idealverein nicht der Verleihung bedurfte und damit als Rechtsform uneingeschränkt zur Verfügung stand.

In § 67 AO wird dann der Zweckbetrieb des Krankenhauses wie folgt beschrieben:

**„(1) Ein Krankenhaus, das in den Anwendungsbereich des Krankenhausentgeltgesetzes oder der Bundespflegesatzverordnung fällt, ist ein Zweckbetrieb, wenn mindestens 40 Prozent der jährlichen Belegungsta-**

**ge oder Berechnungstage auf Patienten entfallen, bei denen nur Entgelte für allgemeine Krankenhausleistungen (§ 7 des Krankenhausentgeltgesetzes, § 10 der Bundespflegesatzverordnung) berechnet werden.**

**(2) Ein Krankenhaus, das nicht in den Anwendungsbereich des Krankenhausentgeltgesetzes oder der Bundespflegesatzverordnung fällt, ist ein Zweckbetrieb, wenn mindestens 40 Prozent der jährlichen Belegungstage oder Berechnungstage auf Patienten entfallen, bei denen für die Krankenhausleistungen kein höheres Entgelt als nach Absatz 1 berechnet wird.“**

Zum gleichen Ergebnis gelangt man nur dann, wenn ein Krankenhausbetrieb, der die vorgenannten Voraussetzungen als Zweckbetrieb nicht erfüllt, Nebenzweck eines Idealvereins ist, der im Übrigen nur Tätigkeiten wahrnimmt, die nicht auf einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb gerichtet sind.

Von diesem sog. Nebenzweckprivileg kann aber in der Regel bei einem Krankenhausbetrieb nicht ausgegangen werden, da der Krankenhausbetrieb regelmäßig den Hauptzweck darstellt. Es bleibt deshalb bei der Feststellung, dass nur bei als gemeinnützig anerkannten Krankenhäusern die Rechtsform des Vereins – und zwar dann als Idealverein – in Frage kommt. Die staatliche Verleihung eines demgegenüber wirtschaftlichen Vereins wird mit Recht abgelehnt, da insoweit andere, und zwar die typischen unternehmerischen Rechtsformen zur Verfügung stehen.

Aufgrund jüngerer Rechtsprechung (Kammergericht Berlin, Beschluss vom 7. März 2012 ZSW95/11, DStR 2012, 1195) wurde die Eintragung eines Kulturvereins trotz Vorliegen eines gemeinnützigen Zwecks verweigert, da der Betrieb des Vereins überwiegend auf die Durchführung von Kulturveranstaltungen ausgerichtet war und damit der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb überwog. Insofern bleibt abzuwarten, ob künftig die Rechtsform eines Vereins (auch als gemeinnütziger Verein) für Krankenhäuser überhaupt noch zur Verfügung steht. Bestehende Krankenhausvereine stehen eventuell vor der Problematik der Umwandlung in eine andere Rechtsform, wenn Veränderungen im Vereinsregister eingetragen werden sollen und dieses bei der Eintragung die grundsätzlichen Voraussetzungen für die Vereinseintragung überprüft.

Da nur wenige zwingende gesetzliche Vorschriften bestehen, kann die Satzung weitgehend frei gestaltet werden. Der sog. Satzungszwang verlangt jedoch, dass mindestens der Zweck, der Name und der Sitz des Vereins enthalten sind und dass Bestimmungen darüber bestehen, dass der Verein in das Vereinsregister eingetragen werden soll, wie der Ein- und Austritt von Mitgliedern geregelt ist, welche Beiträge von den Mitgliedern

zu leisten sind, wie der Vorstand gebildet wird und wie die Mitgliederversammlung einzuberufen und abzuhalten ist.

Muster einer Erklärung der Ordensgemeinschaften enthält der Anwendungserlass zur AO (AEAO in der aktuellen Fassung – BMF-Schreiben v. 2. Januar 2008 (BStBl. 1 S. 26), zuletzt geändert durch das BMF-Schreiben v. 31. Januar 2014 Anlage 2 zu Nr. 5 zu § 60 AO).

Der Vorstand, der neben der Mitgliederversammlung Vereinsorgan ist, hat als gesetzlicher Vertreter gemäß § 26 BGB üblicherweise die Verwaltungsgeschäfte zu führen. Häufig ist jedoch in der Praxis der Fall anzutreffen, dass Vereinsmitglieder nur zu ehrenamtlichen Vorstandsmitgliedern berufen sind und dass dann weitere Personen als sog. besondere Vertreter nach § 30 BGB mit der Wahrnehmung der Geschäfte beauftragt sind.

Nur bei der direkten Wahrnehmung der Geschäfte durch den Vorstand sind Entscheidung und Verantwortung, d. h. die **Entscheidungsstruktur** der Betriebsführung in gleicher Weise sachgerecht zugeordnet wie bei der Kapitalgesellschaft.

Die **Haftung** ist wie bei der Kapitalgesellschaft nur auf das Vermögen des Vereins beschränkt. Im Gegensatz zur Kapitalgesellschaft ist eine bestimmte **Kapitalausstattung** nicht vorgeschrieben. Der erhebliche Kapitalbedarf, der zur Führung eines Krankenhauses benötigt wird, lässt dieser Unterscheidung jedoch wenig praktische Bedeutung zukommen.

Der entscheidende Unterschied zur Kapitalgesellschaft besteht hinsichtlich der **Offenlegungspflicht**. Für den Verein besteht grundsätzlich **keine** Offenlegungspflicht.

Eine Ausnahme hiervon könnte nur dann in Frage kommen, wenn die entsprechenden Vorschriften des Publizitätsgesetzes zu beachten sind. Nach § 3 Abs. 1 Nr. 3 PubliG gilt dies jedoch nur für Vereine, deren Zweck auf einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb gerichtet ist und nur dann, wenn folgende Größenmerkmale gemäß § 1 Abs. 1 PubliG erfüllt sind.

1. Bilanzsumme über 65 Millionen Euro
2. Umsatzerlöse über 130 Millionen Euro
3. Arbeitnehmer mehr als 5000

Zwei dieser Merkmale müssen für den Tag des Ablaufs eines Geschäftsjahres und für die zwei darauf folgenden Abschlussstichtage zugetroffen haben, damit eine Offenlegungspflicht eintritt.

Gerade im gemeinnützigen Trägerbereich ist wohl nicht zuletzt auch deshalb in großer Zahl die Rechtsform des eingetragenen Vereins anzutreffen. Allerdings sollte die Betriebsführung dann auch durch die Vorstandsmitglieder selbst analog der Geschäftsführung bei den Kapitalgesell-

schaften wahrgenommen werden. Unter diesen Voraussetzungen ist der eingetragene Verein in gleicher Weise für das Betreiben eines Krankenhauses geeignet wie die Kapitalgesellschaft in der Form der GmbH, allerdings bleibt die weitere Entwicklung der Rechtsprechung und der Handhabung der Vereinsregister im Hinblick auf die Abgrenzung Idealverein wirtschaftlicher Verein (s. o.) abzuwarten.

### 2.4.1.3 Stiftung des Privatrechts

Die rechtsfähige Stiftung ist **„eine mit Rechtsfähigkeit ausgestattete, nicht verbandsmäßig organisierte Einrichtung, die einen vom Stifter bestimmten Zweck mit Hilfe eines dazu gewidmeten Vermögens dauernd fördern soll“** (Palandt, Bürgerliches Gesetzbuch, 73. Auflage 2014, Vorbemerkung vor § 80 Abs. 1). Im Gegensatz zu Vereinen und Gesellschaften gibt es bei der Stiftung keine Mitglieder oder Gesellschafter sondern allenfalls Empfänger der Stiftungsleistungen, sog. Destinatäre.

Grundsätzlich kann unterschieden werden zwischen Stiftungen des privaten und des öffentlichen Rechts, aber auch zwischen rechtsfähigen und nicht rechtsfähigen Stiftungen.

Da die nicht rechtsfähige bzw. unselbständige Stiftung stets einen Stiftungsträger benötigt, kommt dieser Rechtsform für die Führung eines Krankenhauses ebenso wenig praktische Bedeutung zu wie dem nicht eingetragenen und damit nichtrechtsfähigen Verein. Die nachfolgenden Erläuterungen beziehen sich deshalb nur auf die rechtsfähige Stiftung, und zwar des privaten Rechts. Auf die Stiftung des öffentlichen Rechts wird unter § 1 Abs. 1 KHBV Abschn. 2.4.2.2 eingegangen.

Die Errichtung einer rechtsfähigen Stiftung als einer einseitigen, nicht empfangsbedürftigen Willenserklärung kann unter Lebenden oder durch Verfügung von Todes wegen erfolgen. Sie bedarf der Genehmigung, wobei der Stifter mit Erteilung der Genehmigung verpflichtet ist, das dem Stiftungsgeschäft der Stiftung zugesicherte Vermögen auf die Stiftung zu übertragen. Wird eine Stiftung durch Verfügung von Todes wegen errichtet, so hat das Nachlassgericht gemäß § 83 BGB dieses der zuständigen Behörde zur Anerkennung mitzuteilen, sofern sie nicht von dem Erben oder dem Testamentvollstrecker beantragt wird.

Neben einigen Regelungen im BGB ergeben sich die wesentlichen Erfordernisse in den landesrechtlichen Stiftungsgesetzen. So muss die Stiftungssatzung Bestimmungen über den Namen, den Sitz, den Zweck, das Vermögen und die Organe der Stiftung enthalten.

Darüber hinaus sind Regelungen über Zahl, Berufung, Amtsdauer und Aberberufung der Mitglieder der Stiftungsorgane, des Geschäftsbereichs und der Vertretungsberechtigung, Einberufung, Beschlussfähigkeit und



Beschlussfassung der Stiftungsorgane sowie über Satzungsänderungen, die Aufhebung der Stiftung und den Vermögensanfall nach Erlöschen der Stiftung und nicht zuletzt über die Verwendung der Erträge zu treffen.

Während die unternehmerische Betätigung von Vereinen, und zwar der wirtschaftlichen Vereine nur in Ausnahmefällen durch Genehmigung möglich ist, wird die unternehmerische Betätigung durch rechtsfähige Stiftungen nach der herrschenden Meinung grundsätzlich für zuverlässig gehalten. Allerdings ergibt sich aus einzelnen Stiftungsgesetzen, wie z. B. dem Stiftungsgesetz Nordrhein-Westfalen, dass die Genehmigung einer Stiftung insbesondere versagt werden kann, wenn der Hauptzweck der Stiftung in dem Betrieb oder der Verwaltung eines erwerbswirtschaftlichen Unternehmens besteht, das dem ausschließlichen oder überwiegend eigennützigen Interesse des Stifters oder seiner Erben dient.

Die Stiftungsbehörde erteilt nach pflichtgemäßem Ermessen die Genehmigung und nimmt regelmäßig auch die Stiftungsaufsicht wahr. Obwohl nach den Landesgesetzen unterschiedliche Regelungen bestehen, kann festgehalten werden, dass die Stiftungsaufsichtsbehörde ein allgemeines Informationsrecht hat, dem besondere Mitteilungs- und Anzeigepflichten vonseiten der Stiftung gegenüberstehen. Diese schließen auch die Vorlage der Jahresrechnung mit einer Vermögensübersicht und dem Bericht über die Erfüllung des Stiftungszweckes mit ein. Darüber hinaus schließen die Anzeigepflichten teilweise auch einen Genehmigungsvorbehalt seitens der Aufsichtsbehörde mit ein, so z. B. bei Satzungsänderungen, Zweckänderungen und Entnahmen aus dem Stiftungsvermögen. Auch bei der Begründung sonstiger Verpflichtungen, die das Stiftungsvermögen wesentlich belasten, ist in einzelnen Gesetzen eine Genehmigung vorgeschrieben.

Grundsätzlich gilt das Gebot der Erhaltung des Stiftungsvermögens, so dass bei Verlusten aus dem Betrieb des Krankenhauses stiftungsaufsichtsrechtliche Probleme entstehen können.

Das Betreiben eines Krankenhauses durch eine Stiftung des privaten Rechts ist in der Praxis, insbesondere im gemeinnützigen Bereich, in einer nicht unerheblichen Zahl anzutreffen. Die Anforderungen an die Entscheidungsstruktur der Betriebsführung mit einer klaren Zuordnung von Entscheidung und Kompetenz auf den Stiftungsvorstand sind jedoch ebenso erforderlich wie beim eingetragenen Verein. Nachdem jedoch die Stiftung grundsätzlich darauf gerichtet ist, aus den Erträgen den Stiftungszweck zu verwirklichen und im übrigen das Stiftungsvermögen zu erhalten, wird deutlich, dass diese Rechtsform an sich nicht auf eine wirtschaftliche Betätigung gerichtet ist. Demzufolge werden häufig auch die Mitglieder des Stiftungsvorstandes unter Gesichtspunkten ausgewählt, bei denen die eigentliche Betriebsführung nicht im Mittelpunkt steht. Gerade bei dieser Rechtsform sind deshalb häufig die Personen des Stiftungsvorstandes und der Geschäftsführung nicht identisch.

Die **Haftung** ist ebenfalls auf das Vermögen der Stiftung beschränkt, während sich die **Kapitalausstattung** der Stiftung aus dem Stiftungsgeschäft ergibt. Jedoch bestimmt auch hier der Krankenhausbetrieb die tatsächlich notwendige Kapitalausstattung.

Neben der Vorlage der Jahresrechnungen an die Stiftungsbehörde ergeben sich keine weiteren rechtsformspezifischen **Offenlegungspflichten**.

Auch bei einer aktuell anstehenden Rechtsformwahl können Gründe gegeben sein, eine Stiftung zu gründen, um in dieser Rechtsform ein Krankenhaus zu führen. Dies kann dann der Fall sein, wenn nach dem Stifterwillen eine Bindung an Anteilseigner, z. B. die Erben nicht gewollt ist. Allerdings sollte dann auf eine klare Entscheidungsstruktur geachtet werden, d. h. Stiftungsvorstand und tatsächliche Geschäftsführung sollten identisch sein.

#### **2.4.1.4 Personengesellschaft/Einzelunternehmung**

Die Personengesellschaft ist eine Verbindung bestimmter Personen zu einem gemeinsamen Zweck, wobei regelmäßig eine Vollhaftung aller oder zumindest eines Teils der Gesellschafter vorgesehen ist. Es handelt sich hierbei um die typischen Formen erwerbswirtschaftlich ausgerichteter Gesellschaften des bürgerlichen Rechts oder des Handelsrechts.

Der Zusammenhang zwischen Krankenhaus und Kaufmannseigenschaft im Sinne des Handelsrechts wird unter § 1 Abs. 1 KHBV Abschn. 4. erläutert.

Diese Rechtsformen scheiden sowohl für öffentliche als auch für private gemeinnützige Krankenträger aus. Während die öffentliche Hand auf die Haftungsbeschränkung zu achten hat, ist die Anerkennung der Gemeinnützigkeit bei diesen Rechtsformen nicht möglich. Demzufolge können nur erwerbswirtschaftlich orientierte Krankenhäuser in der Rechtsform der Personengesellschaft oder des Einzelunternehmens betrieben werden.

Diese sog. Privatkrankenanstalten bedürfen nach § 30 der Gewerbeordnung einer Konzession der zuständigen Behörde.

### **2.4.2 Öffentlich-rechtliche Rechtsformen**

#### **2.4.2.1 Körperschaft des öffentlichen Rechts**

Körperschaften des öffentlichen Rechts sind nach allgemeiner Auffassung selbständige, mit Hoheitsbefugnissen ausgestattete Verwaltungsträger, obwohl sie außerhalb der durch die Behörden repräsentierten unmittelbaren Staatsgewalt stehen.

Bei den Körperschaften des öffentlichen Rechts ist zwischen den Gebiets- und Personalkörperschaften einerseits sowie den Anstalten und Stiftungen andererseits zu unterscheiden.

Zu den Gebietskörperschaften gehören Bund, Länder, Gemeinden und Gemeindeverbände, die zu ihrer Errichtung einer entsprechenden gesetzlichen Regelung bedürfen. Bei den sog. Personalkörperschaften, die Mitglieder haben, bedarf es der staatlichen Anerkennung oder der staatlichen Verleihung. Als Beispiele seien berufsständische Einrichtungen wie Innungen, Innungsverbände, Handels-, Handwerkskammern oder Sparkassen und Giro-Verbände genannt.

Soweit Gebietskörperschaften Krankenhäuser betreiben und sie sich hierzu nicht einer privaten Rechtsform bedienen, kann dies als **Eigenbetrieb** oder als **anderes Sondervermögen** geschehen. Denkbar sind auch die angesprochene Anstalt oder die Stiftung öffentlichen Rechts.

In der Form von Personalkörperschaften sind „Neugründungen“ seltener geworden. Es bestehen jedoch insbesondere durch staatliche Anerkennung oder Verleihung noch Zusammenschlüsse in Form der Körperschaft öffentlichen Rechts, die aus der Zeit von vor 1900 stammen, wie z. B. bestimmte Ordensgemeinschaften, die in dieser Rechtsform Krankenhäuser betreiben.

Schließen sich mehrere Körperschaften des öffentlichen Rechts zusammen, entsteht ein sog. Zweckverband. Dies ist grundsätzlich sowohl bei Gebiets- als auch bei Personalkörperschaften möglich. Die Regelungen über die Organisation usw. sind den Satzungen bzw. den Zweckverbandsgesetzen, die regelmäßig auf das Eigenbetriebsrecht Bezug nehmen, zu entnehmen.

#### 2.4.2.1.1 Eigenbetrieb und andere Sondervermögen bei Gebietskörperschaften

Der Eigenbetrieb ist für Kommunen vorgesehen, um ihre wirtschaftlichen Unternehmen, wie z. B. auch Krankenhäuser ohne eigene Rechtspersönlichkeit durch die Schaffung von Sondervermögen wirtschaftlich und organisatorisch selbständig führen zu können.

Die Leistung des Eigenbetriebes obliegt der Werkleitung (z. B. Nordrhein-Westfalen) bzw. der Betriebsleitung (z. B. Hessen). Dieser Werk- bzw. Betriebsleitung obliegt die laufende Betriebsführung. Sie besteht aus einer oder mehreren Personen und vertritt den Eigenbetrieb in seinen Angelegenheiten, soweit dies die Betriebssatzung vorsieht.

Die Länder haben hierzu Eigenbetriebsgesetze bzw. -verordnungen erlassen, in denen die Verfassung und Verwaltung der Eigenbetriebe geregelt sind. Sie sind nachstehend nur insoweit aufgeführt, als diese Regelungen in den jeweiligen Bundesländern auch für Krankenhäuser der Kommunen zu beachten sind.

Außerdem regeln gesonderte Gesetze oder Verordnungen die Führung von kommunalen Krankenhäusern als eigenständiges Sondervermögen wie Eigenbetriebe.

Folgende Gesetze und Verordnungen in den einzelnen Bundesländern sind neben den Krankenhausgesetzen der Länder für kommunale Krankenhäuser zu beachten:

Bundesland/Gesetze bzw. Verordnungen	Anwendungsbereich
<b>Baden-Württemberg</b>	
Verordnung des Innenministeriums über die Wirtschaftsführung und das Rechnungswesen der Krankenhäuser und der Pflegeeinrichtungen der Gemeinden (Krankenhausrechtsverordnung – KrHRVO) vom 2. September 1988, zuletzt geändert durch Änd VO v. 17. Oktober 2000 (GBl. BW S. 711)	Nach § 1 Abs. 1 KrHRVO gilt diese Verordnung für Krankenhäuser der Gemeinden, auf die die KHBV anzuwenden ist, soweit sie nicht als Eigenbetriebe oder als Unternehmen in privater Rechtsform geführt werden. Die Vorschriften über die Wirtschaftsprüfung und das Rechnungswesen der Eigenbetriebe sind sinngemäß anzuwenden, soweit sich aus der KrHRVO nichts anderes ergibt (§ 1 Abs. 2 KrHRVO).
Gesetz über die Eigenbetriebe der Gemeinden (Eigenbetriebsgesetz – EigBG) i. d. F. v. 8. Januar 1992, zuletzt geändert durch Art. 3G zur Reform d. Gemeindehaushaltsrechts v. 4. Mai 2009 (GBl. BW S. 185, 191), Artikel SG v. 16. April 2013 (GBl. BW S. 55, 57)	Gemäß § 38 Abs. 2 LKHG können Krankenhäuser nach den Vorschriften der Krankenhausrechnungsverordnung, als Eigenbetriebe oder in einer Rechtsform des privaten Rechts nach Maßgabe der §§ 103 bis 106a und 108 der GemO BW geführt werden.
Verordnung des Innenministeriums über die Wirtschaftsprüfung und das Rechnungswesen der Eigenbetriebe (Eigenbetriebsverordnung – EigBVO) v. 7. Dezember 1992 (GBl. BW S. 776)	Nach § 102 Abs. 4 GemO BW sind die Krankenhäuser der Gemeinden keine wirtschaftlichen Unternehmen (Auswirkung auf die Frage der Prüfungspflicht wurde aufgehoben).
<b>Bayern</b>	
Verwaltungsvorschriften zur Verordnung über die Wirtschaftlichkeit der kommunalen Krankenhäuser (VWVkkV) i. d. F. v. 12. Juli 2001 (AllMBl. BY S. 258)	Nach Art. 25 Bayr. Krankenhausgesetz (BayKrG) können kommunale Krankenhäuser u. a. als Eigenbetriebe geführt werden mit der Folge, dass die EBV Anwendung findet. Keine Anwendung findet u. a. Art. 95 Abs. 2 GO. Die Verwaltung kommunaler Krankenhäuser richtet sich indes u. a. nach der VWVkkV.
Eigenbetriebsverordnung (EBV) vom 29. Mai 1987 (GVBl. BY S. S. 195), zuletzt geändert durch § 1 Nr. 54 VO zur Anpassung an die geltende Geschäftsverteilung v. 22. Juli 2014 (GVBl. S. 286)	

Bundesland/Gesetze bzw. Verordnungen	Anwendungsbereich
<b>Berlin</b>	
	Die kommunalen Krankenhäuser Berlin wurden zum 1. Januar 2001 in einer GmbH zusammengefasst. Regelungen für die Krankenhäuser des Landes Berlin finden sich im Gesetz zur Schaffung der rechtlichen Voraussetzungen für die Errichtung eines Unternehmens der städtischen Krankenhäuser (Krankenhausunternehmensgesetz) v. 30. November 2000 (GVBl. BE S. 503).
<b>Brandenburg</b>	
Kommunalverfassung des Landes Brandenburg (BbgKVerf) v. 18. Dezember 2007 (GVBl. I BRB S. 286), zuletzt geändert durch Artikel 4 des Gesetzes vom 10. Juli 2014 (GVBl. I/12, Nr. 18)	Das Brandenburgische Krankenhausentwicklungsgesetz enthält keine Regelungen zur Rechtsform kommunaler Krankenhäuser. Nach der BbgKVerf des Landes Brandenburg ist es nicht unzulässig, Krankenhäuser u. a. als Eigenbetrieb zu führen (§§ 91 ff.). Weitere Regelungen ergeben sich dann aus der EigV.
Verordnung über die Eigenbetriebe der Gemeinden (Eigenbetriebsverordnung – EigV) v. 26. März 2009 (GVBl. II BRB S. 150)	
<b>Bremen</b>	
	In Bremen werden seit 1. Januar 2004 die kommunalen Krankenhäuser von vier Krankenhausbetrieben geführt. Dabei handelt es sich um in eine Holding eingegliederte gemeinnützige GmbHs. Gesetzliche Grundlage hierzu ist das Ortsgesetz zur Umwandlung der Krankenhausbetriebe der Stadtgemeinde Bremen in privatrechtliche Unternehmen und zur Errichtung einer Holding- und einer Grundstücksgesellschaft (Krankenhausunternehmens-Ortsgesetz – KHUG) v. 8. April 2003 (GBl. BRE S. 175). Das Ortsgesetz über den Betrieb der kommunalen Krankenhäuser in der Stadtgemeinde Bremen – Krankenhausbetriebsgesetz (KHBG) – i. d. F. v. 9. Dezember 1993 wurde mit Art. 1 AufhebOG v. 18. September 2008 aufgehoben.

Bundesland/Gesetze bzw. Verordnungen	Anwendungsbereich
<b>Hamburg</b>	
	<p>Die öffentlichen Krankenhäuser des Stadtstaates Hamburg wurden bis Ende 2004 als Anstalt des öffentlichen Rechts geführt (Gesetz zur Errichtung der Anstalt Landesbetrieb Krankenhäuser (LBK Hamburg Gesetz – LBHG) v. 11. April 1995). Mit dem Gesetz zur Umwandlung der Betriebsanstalt LBK Hamburg in eine Kapitalgesellschaft (LBKUmwG) v. 17. Dezember 2004 wurde der Senat der Freien und Hansestadt Hamburg ermächtigt, durch Rechtsverordnung den LBK Hamburg durch Formwechsel in eine Kapitalgesellschaft umzuwandeln. Es erfolgte daraufhin die Privatisierung der Krankenhäuser des Stadtstaates zu 75 % in der Rechtsform der GmbH.</p>
<b>Hessen</b>	
<p>Verordnung zur Regelung von Angelegenheiten im Bereich des Krankenhauswesens (Krankenhausverordnung) vom 11. Dezember 2012 (GVBl. v. 2012.12)</p>	<p>Nach § 5 Krankenhausverordnung gelten für Krankenhäuser kommunaler Träger ohne eigene Rechtspersönlichkeit die Vorschriften des EGB.</p>
<p>Eigenbetriebsgesetz (EGB) i. d. F. v. 9. Juni 1989 (GVBl. I HES S. 154), zuletzt geändert durch Gesetz vom 16. Dezember 2011 (GVBl. I HES S. 786)</p>	
<b>Mecklenburg-Vorpommern</b>	
<p>Eigenbetriebsverordnung (EigVO M-V) v. 25. Februar 2008 (GVOBl. M-V S. 71) Krankenhausgesetz für das Land Mecklenburg-Vorpommern (LKHG M-V vom 20. Mai 2011)</p>	<p>Nach § 1 Abs. 3 LKHG können Gemeinden und Landkreise Krankenhäuser als Eigenbetriebe oder in der Rechtsform des privaten Rechts führen. Diese Regelung steht im Einklang mit der Kommunalverfassung des Landes Mecklenburg-Vorpommern (KV M-V): Gemäß § 68 Abs. 3 KV M-V gelten Einrichtungen der Gesundheitspflege als wirtschaftliche Unternehmen. Nach § 68 Abs. 4 KV M-V können Gemeinden Krankenhäuser als Eigenbetrieb führen. Wird ein Krankenhaus als Eigenbetrieb geführt, sind die Regelungen der EigVO M-V zu beachten.</p>

Bundesland/Gesetze bzw. Verordnungen	Anwendungsbereich
<b>Niedersachsen</b>	
<p>Verordnung über die Haushaltswirtschaft kaufmännisch geführter kommunaler Einrichtungen (EinrVO-Kom) v. 9. Dezember 1987 (GVBl. NI S. 229), zuletzt geändert durch § 7 Abs. 2 Kommunale Einrichtungen – Haushaltsverordnung vom 28. Februar 2012 (Nds. GVBl. S. 24)</p>	<p>Obwohl kommunale Krankenhäuser nach § 136 Abs. 3 NKomVG nicht als wirtschaftliche Unternehmen gelten, können diese nach § 136 Abs. 4 Satz 3 NKomVG nach den für Eigenbetriebe geltenden Vorschriften geführt werden.</p>
<p>Eigenbetriebsverordnung – EigBetrVO vom 27. Januar 2011 (GVBl. NI S. 21)</p>	
<b>Nordrhein-Westfalen</b>	
<p>Verordnung über den Betrieb gemeindlicher Krankenhäuser (Gemeindekrankenhausbetriebsverordnung – GemKHBVO) v. 5. August 2009 (GV. NRW. S. 434), zuletzt geändert durch Verordnung zur Änderung der Gemeindekrankenhausbetriebsverordnung NRW vom 13. August 2012</p>	<p>Krankenhäuser sind nach § 107 Abs. 2 GO NRW keine wirtschaftlichen Unternehmen. Aufgrund der nach § 107 Abs. 2 Satz 3 GO NRW erlassenen GemKHBVO sind kommunale Krankenhäuser ohne eigene Rechtspersönlichkeit indes wie Eigenbetriebe als organisatorisch und wirtschaftlich eigenständige Einrichtungen zu betreiben (§ 1 GemKHBVO).</p>
<b>Rheinland-Pfalz</b>	
<p>8. Landesverordnung zur Durchführung des Krankenhausreformgesetzes (Krankenhausbetriebsverordnung – 8. KRGDVO) v. 22. Januar 1979, zuletzt geändert durch das Gesetz v. 1. Juli 1997 (GVBl. RP S. 169)</p>	<p>Mit § 22 LKG werden kommunale Krankenhäuser u. a. als Einrichtung ohne eigene Rechtspersönlichkeit nach den Bestimmungen der KRGDVO geführt. Nach § 1 Abs. 2 8. KRGDVO werden Krankenhäuser kommunaler Träger als Einrichtungen ohne eigene Rechtspersönlichkeit verwaltet. Sie werden als nicht wirtschaftliche Unternehmen (§ 85 Abs. 4 GO RhPf) durch Anwendung der 8. KRGDVO im Wesentlichen hinsichtlich Rechnungslegung und Prüfung wie Eigenbetriebe behandelt.</p>

Bundesland/Gesetze bzw. Verordnungen	Anwendungsbereich
<b>Saarland</b>	
Eigenbetriebsverordnung (EigVO) v. 29. November 2010 (Amtsbl. I SL S. 1426), geändert durch die Verordnung vom 2. September 2013 (Amtsbl. I S. 281)	Nach § 109 Abs. 1 Kommunalselfbstverwaltungsgesetz (KSVG) können gemeindliche Unternehmen (auch Krankenhäuser) ohne eigene Rechtspersönlichkeit als Eigenbetrieb geführt werden.
Prüfung des Jahresabschlusses der Eigenbetriebe und sonstigen Unternehmen ohne eigene Rechtspersönlichkeit mit Sonderrechnung (Jahresabschlussprüfungsverordnung) v. 29. November 2010 (Amtsbl. I SL S. 1424)	
<b>Sachsen</b>	
Sächsische Gemeindeordnung i. d. F. vom 3. März 2014 (SächsGVBl. S. 146), zuletzt geändert durch Art. 18 des Gesetzes v. 29. April 2015 (SächsGVBl. S. 349)	Nach § 95 GO SN können Unternehmen der Gemeinden (auch Krankenhäuser) u. a. als Eigenbetriebe geführt werden.
<b>Sachsen-Anhalt</b>	
Gesetz über kommunale Eigenbetriebe im Land Sachsen-Anhalt v. 24. März 1997 (GVBl. ST S. 446), zuletzt geändert durch Art. 5 des Gesetzes v. 17. Juni 2014 (GVBl. LSA S. 288, 339)	Das Krankenhausgesetz enthält keine Bestimmungen zur Rechtsform der kommunalen Krankenhäuser. Gemäß § 116 Abs. 1 GO ST können Gemeinden Angelegenheiten der örtlichen Gemeinschaft auch außerhalb ihrer öffentlichen Verwaltung u. a. in der Rechtsform des Eigenbetriebs führen.
<b>Schleswig-Holstein</b>	
Landesverordnung über die Eigenbetriebe der Gemeinden (Eigenbetriebsverordnung – EigVO) v. 15. August 2007 (GVObI. SH S. 404), zuletzt geändert durch Art. 8 LVO v. 16. März 2015 (GVObI. S. 96) Gesetz über die überörtliche Prüfung kommunaler Körperschaften und die Jahresabschlussprüfung kommunaler Wirtschaftsbetriebe (KPG) i. d. F. v. 28. Februar 2003 (GVObI. SH S. 129), zuletzt geändert durch Art. 2 ÄndG v. 17. Februar 2011 (GOVBl. SH S. 50)	Obwohl kommunale Krankenhäuser nach § 101 Abs. 4 GO SH keine wirtschaftlichen Unternehmen sind, dürfen Gemeinden Krankenhäuser nach den Vorschriften der EigVO führen. Regelungen über Jahresabschlussprüfungen bei kommunalen Krankenhäusern, die nach den Vorschriften der EigVO geführt werden, enthält die KPG.



Bundesland/Gesetze bzw. Verordnungen	Anwendungsbereich
<b>Thüringen</b>	
Thüringer Krankenhausgesetz (ThürKHG) v. 30. April 2003, zuletzt geändert durch Art. 1 des Gesetzes v. 11. Februar 2014 (GVBl. S. 4)	Nach § 29 ThürKHG ist auch die Rechtsform des Eigenbetriebs für kommunale Krankenhäuser zugelassen.

#### 2.4.2.1.2 Regiebetrieb bei Gebietskörperschaften

Nach den entsprechenden Gemeindeordnungen können kommunale Krankenhäuser auch als sog. Regiebetrieb geführt werden. Die Sonderstellung ist nicht so umfassend wie beim Eigenbetrieb, da der Regiebetrieb im Rahmen des Haushalts der Kommune als Sondervermögen geführt wird, während beim Eigenbetrieb das Sondervermögen des Krankenhauses vom Haushalt der Kommune getrennt ist. Beim Eigenbetrieb ist lediglich die Über- bzw. Unterdeckung des Wirtschaftsjahres im Haushalt enthalten.

#### 2.4.2.1.3 Kirchliche Körperschaften des öffentlichen Rechts

Zu den Personalkörperschaften gehören insbesondere die verfassten Kirchen mit ihren Untergliederungen sowie geistliche Genossenschaften (Ordensgemeinschaften) und Mutterhäuser (z. B. Diakonissenhäuser).

Diese kirchlichen Körperschaften treten in erheblichem Umfange in der Bundesrepublik auch als Krankenhausträger auf. Ihre Wurzeln hierzu liegen in der langen Kirchengeschichte begründet.

Der rechtssetzende Akt für eine kirchliche Körperschaft des öffentlichen Rechts wird durch Landes- oder Bundesgesetz vollzogen. Auch heute noch werden kirchliche Körperschaften als Körperschaften des öffentlichen Rechts anerkannt. Die Rechtsgrundlagen sind abhängig von den jeweiligen Körperschaften. Beispielsweise gilt für kirchliche Körperschaften der katholischen Kirche das Vermögensverwaltungsgesetz von 1924 und dessen ergänzende Bestimmungen. Im Übrigen ergibt sich die Organisation der kirchlichen Körperschaft des öffentlichen Rechts weitgehend aus der Gründungssatzung, die Bestandteil des rechtssetzenden Aktes ist. Wie die Gebietskörperschaften besitzen auch diese kirchlichen Körperschaften grundsätzlich keine Kaufmannseigenschaft. Erst durch eine Betätigung im Rahmen ihrer Betriebe gewerblicher Art können sie Kaufmannseigenschaften partiell erhalten.

Die kirchliche Körperschaft des öffentlichen Rechts kann sich aktiv bei Dritten beteiligen. Eine passive Beteiligung ist nicht gegeben. Ein Zusammenschluss mehrerer Körperschaften des öffentlichen Rechts zu einem

Zweckverband ist möglich. Der Zweckverband unterliegt neben der eigenen Satzung den gleichen Bestimmungen wie die Körperschaft selber.

Die Insolvenzfähigkeit der kirchlichen Körperschaften bereitet in der Regel Schwierigkeiten, weil nach der jüngsten Rechtssprechung die Insolvenzfähigkeit nur dann zu verneinen ist, wenn sie durch Gesetz konkret ausgeschlossen wird. Dies ist bei den kirchlichen Körperschaften nicht der Fall.

In der Regel wird neben der Rechtsaufsicht auch eine Fachaufsicht gegenüber der Körperschaft des öffentlichen Rechts wahrgenommen. Die Rechtsaufsicht ist dahingehend aufzufassen, dass sie über die gesetzlichen Tatbestände nicht hinausreicht. Die Fachaufsicht stellt demgegenüber eine besondere Organaufsicht dar und geht über die Rechtsaufsicht wesentlich hinaus.

Weitergehende Informationen sind insbesondere E. Friesenhahn/U. Scheuner, Handbuch des Staatskirchenrechts der Bundesrepublik Deutschland, S. 299–585 zu entnehmen.

#### **2.4.2.2 Stiftung des öffentlichen Rechts**

Zwischen der Stiftung des öffentlichen Rechts und der des privaten Rechts ergeben sich keine besonderen Unterschiede hinsichtlich der rechtlichen Ausgestaltung. Lediglich das Stiftungsgeschäft selbst bedarf der Entscheidung des Staates darüber, ob eine Stiftung als solche des öffentlichen Rechts oder des Privatrechts gelten soll.

### **2.5 Das Krankenhaus als wirtschaftliche Einheit für die Rechnungslegung**

Soweit sich die Rechnungslegung an der Rechtsform orientiert, wie insbesondere bei den Vorschriften des Handelsrechts, ergeben sich keine Abgrenzungsprobleme, da die bilanzielle Zuordnung nach der rechtlichen und/oder wirtschaftlichen Zugehörigkeit eines Vermögensgegenstandes oder eines Schuldpostens zum jeweiligen Rechtsträger zu erfolgen hat. In gleicher Weise gilt dies für die entsprechenden Aufwendungen und Erträge.

Eine institutionelle Rechnungslegung, wozu die Krankenhausrechnungslegung gehört, bringt dann stets Schwierigkeiten mit sich, wenn die Institution nicht mit dem Rechtsträger identisch ist und von daher eindeutig bilanziell abgegrenzt werden muss.

Nach dem Krankenhausfinanzierungsrecht ist der Begriff „Krankenhaus“ bilanziell nicht eindeutig definiert. Es besteht grundsätzlich keine Identität zwischen dem Begriff Krankenhaus und dem Rechtsträger. Insbesondere bei Komplexbetrieben sowie bei Krankenhausträgern, die mehrere

Krankenhäuser innerhalb eines Rechtsträgerkreises besitzen, stellt sich das Problem der bilanziellen Zuordnung zu einem Krankenhaus, das eine organisatorisch und wirtschaftlich selbständige Leistungseinheit ist.

## § 3

# Buchführung, Inventar

Das Krankenhaus führt seine Bücher nach den Regeln der kaufmännischen doppelten Buchführung; im übrigen gelten die §§ 238 und 239 des Handelsgesetzbuchs. Die Konten sind nach dem Kontenrahmen der Anlage 4 einzurichten, es sei denn, daß durch ein ordnungsmäßiges Überleitungsverfahren die Umschlüsselung auf den Kontenrahmen sichergestellt wird. Für das Inventar gelten die §§ 240 und 241 des Handelsgesetzbuchs.



# Erläuterungen

## Gliederung

1. Buchführung
  - 1.1 Zweck und Aufgabe der Buchführung
  - 1.2 Kaufmännische doppelte Buchführung
  - 1.3 Art und Umfang der Buchführung
    - 1.3.1 Buchführungssysteme
    - 1.3.2 Buchführungsformen und -technik
    - 1.3.3 Zu führende Bücher
  - 1.4 Führen der Bücher
    - 1.4.1 Zulässige Sprache
    - 1.4.2 Vollständigkeit, Richtigkeit, Klarheit und Zeitgerechtigkeit
    - 1.4.3 Sicherung gegen nachträgliche Änderung
    - 1.4.4 Belegbuchführung, EDV-Buchführung
  - 1.5 Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung
  - 1.6 Rechtsfolgen bei Verletzung der Buchführungspflicht
2. Inventar
  - 2.1 Zweck und Aufgabe des Inventars
  - 2.2 Inhalt des Inventars
  - 2.3 Bewertung
    - 2.3.1 Grundsatz der Einzelbewertung
    - 2.3.2 Festbewertung
    - 2.3.3 Gruppenbewertung
  - 2.4 Inventurvereinfachungsverfahren
    - 2.4.1 Stichprobeninventur
    - 2.4.2 Permanente Inventur
    - 2.4.3 Vor- oder nachverlegte Stichtagsinventur
3. Buchführungspflichten nach dem Steuerrecht
4. Besprechung des Kontenrahmens mit Hinweisen zu Kontengruppen und den Konten



## 1. Buchführung

### 1.1 Zweck und Aufgabe der Buchführung

Obwohl der Gesetzgeber weder in den Bestimmungen des HGB noch in Spezialgesetzen ausdrücklich Zweckbestimmungen festgelegt hat, kann doch im Falle der krankenhausspezifischen Gesetzgebung abgeleitet werden, dass die Rechnungs- und Buchführungspflichten nach der KHBV folgenden Zwecken zu dienen haben:

1. Nachweis der sparsamen und wirtschaftlichen Betriebsführung u.a. durch Vergleichbarkeit der Krankenhäuser über einen einheitlichen Kontenrahmen
2. Betriebsinterne Steuerung
3. Ermittlung der Selbstkosten

### 1.2 Kaufmännische doppelte Buchführung

Gemäß § 3 Satz 1 KHBV ist die kaufmännische doppelte Buchführung zwingend vorgeschrieben, wobei im Übrigen die §§ 238 und 239 HGB heranzuziehen sind.

#### § 238

##### Buchführungspflicht

**(1) Jeder Kaufmann ist verpflichtet, Bücher zu führen und in diesen seine Handelsgeschäfte und die Lage seines Vermögens nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung ersichtlich zu machen. Die Buchführung muß so beschaffen sein, daß sie einem sachverständigen Dritten innerhalb angemessener Zeit einen Überblick über die Geschäftsvorfälle und über die Lage des Unternehmens vermitteln kann. Die Geschäftsvorfälle müssen sich in ihrer Entstehung und Abwicklung verfolgen lassen.**

**(2) Der Kaufmann ist verpflichtet, eine mit der Urschrift übereinstimmende Wiedergabe der abgesandten Handelsbriefe (Kopie, Abdruck, Abschrift oder sonstige Wiedergabe des Wortlauts auf einem Schrift-, Bild- oder anderen Datenträger) zurückzubehalten.**

#### § 239

##### Führung der Handelsbücher

**(1) Bei der Führung der Handelsbücher und bei den sonst erforderlichen Aufzeichnungen hat sich der Kaufmann einer lebenden Sprache zu bedienen. Werden Abkürzungen, Ziffern, Buchstaben oder Symbole verwendet, muß im Einzelfall deren Bedeutung eindeutig festliegen.**



**(2) Die Eintragungen in Büchern und die sonst erforderlichen Aufzeichnungen müssen vollständig, richtig, zeitgerecht und geordnet vorgenommen werden.**

**(3) Eine Eintragung oder eine Aufzeichnung darf nicht in einer Weise verändert werden, daß der ursprüngliche Inhalt nicht mehr feststellbar ist. Auch solche Veränderungen dürfen nicht vorgenommen werden, deren Beschaffenheit es ungewiss läßt, ob sie ursprünglich oder erst später gemacht worden sind.**

**(4) Die Handelsbücher und die sonst erforderlichen Aufzeichnungen können auch in der geordneten Ablage von Belegen bestehen oder auf Datenträgern geführt werden, soweit diese Formen der Buchführung einschließlich des dabei angewandten Verfahrens den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung entsprechen. Bei der Führung der Handelsbücher und der sonst erforderlichen Aufzeichnungen auf Datenträgern muß insbesondere sichergestellt sein, daß die Daten während der Dauer der Aufbewahrungsfrist verfügbar sind und jederzeit innerhalb angemessener Frist lesbar gemacht werden können. Absätze 1 bis 3 gelten sinngemäß.**

### **1.3 Art und Umfang der Buchführung**

#### **1.3.1 Buchführungssysteme**

Es ist zwischen folgenden drei Buchführungssystemen zu unterscheiden:

- einfache Buchführung
- doppelte Buchführung
- kameralistische Buchführung

Während die einfache und doppelte Buchführung Verfahren der kaufmännischen Buchführung sind, ist die kameralistische Buchführung zum Teil in öffentlichen Verwaltungen und in öffentlichen Betrieben Rechnungslegungsform. Rechtsgrundlagen für die kommunalen Haushalte sind im Wesentlichen die Gemeindehaushaltsverordnungen (GemHVO). Diese können auch die Anwendung der Doppik erlauben oder vorschreiben.

§ 3 Satz 1 KHBV schreibt die kaufmännische doppelte Buchführung zwingend vor.

Die Vorschrift des § 238 HGB gibt grundsätzlich kein bestimmtes Buchführungssystem vor. Da die Buchführung jedoch so beschaffen sein muss, dass sie einem sachverständigen Dritten innerhalb angemessener Zeit einen Überblick über die Geschäftsvorfälle und die Lage des Unternehmens vermitteln kann, ist im Hinblick auf die Verpflichtung nach § 242 HGB, neben der Bilanz auch eine Gewinn- und Verlustrechnung zu erstellen, nur die doppelte Buchführung sachgerecht.

### 1.3.2 Buchführungsformen und -technik

Denkbar sind Buchführungen in gebundener Form, als Lose-Blatt-Buchführung oder als Offene-Posten-Buchführung.

Hinsichtlich der Technik sind grundsätzlich manuelle oder maschinelle Verfahren möglich. Allerdings haben durch den Einsatz maschineller Anlagen nahezu ausschließlich EDV-gestützte Buchführungsprogramme praktische Bedeutung.

### 1.3.3 Zu führende Bücher

Grundsätzlich unabhängig von der Buchführungsform und der Buchführungstechnik ist zwischen Grund-, Haupt- und Nebenbüchern zu unterscheiden.

Während die Grundbücher die buchungspflichtigen Geschäftsvorfälle chronologisch aufzeichnen, d.h. nach ihrer zeitlichen Entstehung festhalten, sind Hauptbücher durch die Aufzeichnung nach der sachlichen Ordnung entsprechend dem Kontenplan gekennzeichnet. Bei den Nebenbüchern handelt es sich um Hilfsbücher, wobei die Kontokorrentbücher für Kunden und Lieferanten, die Personal- und die Anlagenbuchführung die größte Bedeutung haben.

## 1.4 Führen der Bücher

### 1.4.1 Zulässige Sprache

Als zulässige Sprache (§ 239 Abs. 1 HGB) gelten nur sog. lebende Sprachen, so dass Latein, Altgriechisch sowie auch Kunstsprachen wie z.B. Esperanto nicht verwendet werden dürfen. Abgeleitet aus den Erfordernissen für den Jahresabschluss gemäß § 244 HGB werden die Bücher in Deutschland aus Zweckmäßigkeitsgründen regelmäßig in deutscher Sprache geführt. Der Möglichkeit, dass ausländische Krankenhausträger auch ihre Muttersprache verwenden können, wenn durch erreichbare Dolmetscher jederzeit eine Übersetzung möglich ist, dürfte wenig praktische Bedeutung zukommen.

### 1.4.2 Vollständigkeit, Richtigkeit, Klarheit und Zeitgerechtigkeit

Es handelt sich hierbei um grundlegende Regeln ordnungsmäßiger Buchführung (§ 239 Abs. 2 HGB), wobei mit der Vollständigkeit gesagt ist, dass alle buchführungspflichtigen Geschäftsvorfälle lückenlos und uneingeschränkt zu erfassen sind und diese auch den Geschäftsvorfall nach ihrem tatsächlichen Sachverhalt richtig wiederzugeben haben.

Der Grundsatz der Klarheit verlangt die geordnete Erfassung, d.h. die Bücher müssen übersichtlich nach einem festgelegten und nachvollzieh-

baren System geführt werden. Dies wird über den Kontenrahmen gewährleistet.

Schließlich verlangt der Grundsatz der Zeitgerechtigkeit eine zeitnahe, nicht jedoch unbedingt eine tägliche Buchung der anfallenden Geschäftsvorfälle. Insbesondere im Hinblick auf die EDV-Buchführung, die häufig nur in Abständen gebucht wird, ist allerdings durch organisatorische Vorkehrungen sicherzustellen, dass die Buchführungsunterlagen bis zu ihrer buchmäßigen Erfassung vollständig zur Verfügung stehen.

#### **1.4.3 Sicherung gegen nachträgliche Änderung**

Aufgrund der Tatsache, dass Falschbuchungen nicht ausgeschlossen werden können, verlangt dieser Grundsatz einerseits, dass bei einer Änderung der ursprüngliche Inhalt erkennbar bleibt und dass gleichzeitig erkennbar wird, zu welchem Zeitpunkt die Änderung vorgenommen wurde (§ 239 Abs. 3 HGB).

#### **1.4.4 Belegbuchführung, EDV-Buchführung**

Da die Buchführung grundsätzlich auch in der Form einer geordneten Ablage von Belegen bestehen kann, die insbesondere als sog. Offene-Posten-Buchführung für zulässig erklärt wurde und darüber hinaus die Erfassung auf Datenträgern überragende praktische Bedeutung erlangt hat, hielt es der Gesetzgeber für erforderlich, zumindest die Belegbuchführung so lange zuzulassen, als die angewandten Verfahren den Grundsätzen der ordnungsmäßigen Buchführung entsprechen.

Verständlicherweise wird bei der Aufzeichnung auf Datenträgern darauf abgestellt, dass die Daten während der Dauer der Aufbewahrungsfrist verfügbar sind und jederzeit innerhalb angemessener Frist lesbar gemacht werden können. In diesem Zusammenhang ist u. a. auf das BdF-Schreiben zu den Grundsätzen ordnungsmäßiger Speicherbuchführung (GoS) vom 5. Juli 1978, BStBl. I 1978, S. 250, den IDW RS FAIT 1 (grundsätzlich ordnungsmäßiger Buchführung bei Einsatz von Informationstechnologie) sowie des IDW RS FAIT 3 (grundsätzlich ordnungsmäßiger Buchführung beim Einsatz elektronischer Archivierungsverfahren) des Fachausschusses für Informationstechnologie vom 24. September 2002 und 11. September 2015 zu verweisen.

### **1.5 Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung**

Neben der Bestimmung in § 238 Abs. 1 HGB, dass die Bücher nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung zu führen sind, wird auf diese Grundsätze auch in § 239 Abs. 4, § 241 Abs. 1, 2 und 3 Nr. 2, § 243 Abs. 1, § 256, § 257 Abs. 3, § 264 Abs. 2 sowie in einzelnen Bestimmungen zum Konzernabschluss Bezug genommen. Trotz dieser mehrfachen Be-

zunahme hat der Gesetzgeber den Begriff „Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung“ weder definiert noch erschöpfend aufgezählt, welche Einzelgrundsätze unter diesen Sammelbegriff zu subsumieren sind. Es handelt sich deshalb bei diesem unbestimmten Gesetzesbegriff um eine sog. Generalklausel.

Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung als Mindestforderungen an Inhalt und Form sind im Hinblick auf die Bezugnahme in verschiedenen gesetzlichen Bestimmungen im weiteren Sinne als

1. Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung im engeren Sinne,
2. Grundsätze ordnungsmäßiger Inventur,
3. Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung

zu verstehen (vgl. M. Hofbauer/P. Kupsch, Bonner Handbuch, zu § 238 Tz 21).

Hinsichtlich der Rechtsnatur und der Ermittlungsmethoden wird u.a. auf Castan/Heymann/Müller/Ordelleide/Scheffler, Handbuch der Rechnungslegung, Abschnitt A 100 und M. Hofbauer/P. Kupsch, Bonner Handbuch, zu § 238 HGB, Tz 22 ff., verwiesen.

Nach U. Leffson, GoB, S. 163 ff., ist zwischen

- Dokumentationsgrundsätzen und
- Rechenschaftsgrundsätzen

zu unterscheiden, wobei sich die Grundsätze der Dokumentation in erster Linie auf die Buchführung im engeren Sinne und das Inventar, die Grundsätze der Rechenschaft auf den Jahresabschluss beziehen. Soweit es sich hierbei um formelle Grundsätze handelt, legen diese Mindestanforderungen die äußere Form von Buchführung, Inventar und Jahresabschluss fest, während sich die materiellen Grundsätze auf deren Inhalt beziehen.

Nach Leffson sind folgende Grundsätze zu beachten:

Grundsätze der Dokumentation:

- Grundsatz der Richtigkeit
- Grundsatz der Vollständigkeit
- Grundsatz der Klarheit
- Grundsatz der Nachprüfbarkeit

Grundsätze der Rechenschaft:

- Rahmengrundsätze
- Grundsatz der Richtigkeit und Willkürfreiheit

- Grundsatz der Klarheit
- Grundsatz der Vollständigkeit
- Abgrenzungsgrundsätze
- Realisationsprinzip
- Grundsätze der Abgrenzung der Sache und der Zeit nach
- Imparitätsprinzip
- Ergänzende Grundsätze
- Grundsatz der Stetigkeit
- Grundsatz der Vorsicht

Hinsichtlich der Grundsätze der Rechenschaft darf auf die Erläuterungen zu § 4 Abs. 3 KHBV verwiesen werden.

Aus den genannten Grundsätzen der Dokumentation lassen sich insbesondere die in den §§ 238 und 239 HGB beschriebenen Grundsätze ableiten, die nach M. Hofbauer/P. Kupsch, Bonner Handbuch, zu § 238 HGB, Tz 28, auch wie folgt zusammengefasst werden können:

- Belegprinzip
- Grundsätze zur Sicherung des Buchungstoffes (Grundbuchfunktion)
- Grundsatz der systematischen Verbuchung (Kontenfunktion)
- Grundsatz der Sicherung gegen nachträgliche Änderungen
- Grundsatz der geordneten Aufbewahrung

## **1.6 Rechtsfolgen bei Verletzung der Buchführungspflicht**

Bei allen Unternehmensformen haben Verstöße gegen Buchführungspflichten dann strafrechtliche Konsequenzen, wenn dadurch Dritte geschädigt werden, so z.B. bei Unterschlagung (§ 246 StGB), Betrug (§ 263 StGB), Untreue (§ 266 StGB) oder Urkundenfälschung (§ 267 StGB). Besondere Bedeutung kommt der Verletzung von Buchführungspflichten im Falle von wirtschaftlichen Krisen des Unternehmens zu, so z.B. im Zusammenhang mit Insolvenzen.

Bei Kapitalgesellschaften und Unternehmen, die dem Publizitätsgesetz unterliegen, kann die Verletzung der Buchführungspflicht darüber hinaus als Ordnungswidrigkeit Geldstrafen zur Folge haben bzw. die Organe schadenersatzpflichtig machen.

Schließlich können Verletzungen der Buchführungspflichten zur Nichtigkeit eines Jahresabschlusses führen, eine Versagung oder Einschränkung eines Bestätigungsvermerkes zur Folge haben, eine Abberufung von Organen auslösen usw.

## 2. Inventar

§ 3 Satz 3 KHBV verweist hinsichtlich des Inventars auf die Bestimmungen der §§ 240 und 241 HGB.

### § 240 Inventar

(1) Jeder Kaufmann hat zu Beginn seines Handelsgewerbes seine Grundstücke, seine Forderungen und Schulden, den Betrag seines baren Geldes sowie seine sonstigen Vermögensgegenstände genau zu verzeichnen und dabei den Wert der einzelnen Vermögensgegenstände und Schulden anzugeben.

(2) Er hat demnächst für den Schluß eines jeden Geschäftsjahrs ein solches Inventar aufzustellen. Die Dauer des Geschäftsjahrs darf 12 Monate nicht überschreiten. Die Aufstellung des Inventars ist innerhalb der einem ordnungsmäßigen Geschäftsgang entsprechenden Zeit zu bewirken.

(3) Vermögensgegenstände des Sachanlagevermögens sowie Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe können, wenn sie regelmäßig ersetzt werden und ihr Gesamtwert für das Unternehmen von nachrangiger Bedeutung ist, mit einer gleichbleibenden Menge und einem gleichbleibenden Wert angesetzt werden, sofern ihr Bestand in seiner Größe, seinem Wert und seiner Zusammensetzung nur geringen Veränderungen unterliegt. Jedoch ist in der Regel alle drei Jahre eine körperliche Bestandsaufnahme durchzuführen.

(4) Gleichartige Vermögensgegenstände des Vorratsvermögens sowie andere gleichartige oder annähernd gleichwertige bewegliche Vermögensgegenstände und Schulden können jeweils zu einer Gruppe zusammengefaßt und mit dem gewogenen Durchschnittswert angesetzt werden.

### § 241 Inventurvereinfachungsverfahren

(1) Bei der Aufstellung des Inventars darf der Bestand der Vermögensgegenstände nach Art, Menge und Wert auch mit Hilfe anerkannter mathematisch statistischer Methoden auf Grund von Stichproben ermittelt werden. Das Verfahren muss den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung entsprechen. Der Aussagewert des auf diese Weise aufgestellten Inventars muß dem Aussagewert eines auf Grund einer körperlichen Bestandsaufnahme aufgestellten Inventars gleichkommen.

(2) Bei der Aufstellung des Inventars für den Schluß eines Geschäftsjahres bedarf es einer körperlichen Bestandsaufnahme der Vermögensgegenstände.

genstände für diesen Zeitpunkt nicht, soweit durch Anwendung eines den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung entsprechenden anderen Verfahrens gesichert ist, daß der Bestand der Vermögensgegenstände nach Art, Menge und Wert auch ohne die körperliche Bestandsaufnahme für diesen Zeitpunkt festgestellt werden kann.

**(3) In dem Inventar für den Schluß eines Geschäftsjahrs brauchen Vermögensgegenstände nicht verzeichnet zu werden, wenn**

- 1. der Kaufmann ihren Bestand auf Grund einer körperlichen Bestandsaufnahme oder auf Grund eines nach Absatz 2 zulässigen anderen Verfahrens nach Art, Menge und Wert in einem besonderen Inventar verzeichnet hat, das für einen Tag innerhalb der letzten drei Monate vor oder der ersten beiden Monate nach dem Schluß des Geschäftsjahrs aufgestellt ist, und**
- 2. auf Grund des besonderen Inventars durch Anwendung eines den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung entsprechenden Fortschreibungs- oder Rückrechnungsverfahrens gesichert ist, daß der am Schluß des Geschäftsjahrs vorhandene Bestand der Vermögensgegenstände für diesen Zeitpunkt ordnungsgemäß bewertet werden kann.**

## **2.1 Zweck und Aufgabe des Inventars**

Das Eröffnungsinventar ist Teil der nach § 242 Abs. 1 HGB zwingend vorgeschriebenen Eröffnungsbilanz.

Demgegenüber dient das Inventar zum Ende eines Geschäftsjahres der Kontrolle der laufenden Buchführung und dem Nachweis der Bestände in der Schlussbilanz.

## **2.2 Inhalt des Inventars**

Das Inventar enthält nach Art, Menge und Wert alle Vermögensgegenstände und Schulden zu einem bestimmten Stichtag. Es ist unabhängig von der Buchführung zu erstellen.

Als Vermögensgegenstände werden wirtschaftliche Güter bezeichnet, die selbständig verkehrsfähig (einzelveräußerbar, einzelübertragbar) sind. Allerdings können nicht alle Vermögensgegenstände bilanziert werden. Dies gilt z.B. für selbst geschaffene Marken, Drucktitel, Verlagsrechte, Kundenlisten oder vergleichbare immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens.

Dabei sind nur solche Vermögensgegenstände inventarpflichtig, die dem Krankenhaus rechtlich und wirtschaftlich zuzurechnen sind. Fallen die rechtliche und wirtschaftliche Herrschaftsmacht auseinander, so richtet sich die Vermögenszugehörigkeit nach der wirtschaftlichen Zugehörig-

keit. Nach § 246 Abs. 1 Satz 2 HGB sind Vermögensgegenstände in der Bilanz des Eigentümers aufzunehmen; ist ein Vermögensgegenstand nicht dem Eigentümer, sondern einem anderen wirtschaftlich zuzurechnen, hat dieser ihn in seiner Bilanz auszuweisen. Unter dem wirtschaftlichen Eigentum wird die tatsächliche Herrschaft in der Weise verstanden, dass der nach bürgerlichem Recht Berechtigte auf Dauer von der Einwirkung auf den Vermögensgegenstand wirtschaftlich ausgeschlossen ist, d.h. derjenige ist wirtschaftlicher Eigentümer, der die Substanz und den Ertrag des Vermögensgegenstandes tatsächlich auf Dauer und vollständig innehat.

Diese Kriterien sind sowohl bei unentgeltlicher, d.h. leihweiser Zurverfügungstellung als auch bei Überlassung gegen eine indirekte Gegenleistung (wie z.B. Preisaufschlag beim Bezug von Verbrauchsmaterialien) zu beachten. Während bei der unentgeltlichen Einräumung der wirtschaftlichen Herrschaftsmacht als Wertansatz die Bandbreite vom Erinnerungswert von 1 Euro bis zum ggf. zu schätzenden Wiederbeschaffungswert in Frage kommt, ist bei entgeltlicher Überlassung jeweils die Summe der Gegenleistungen unter Berücksichtigung von Zinseffekten zu aktivieren.

## **2.3 Bewertung**

### **2.3.1 Grundsatz der Einzelbewertung**

In § 240 Abs. 1 HGB ist der Grundsatz der Einzelbewertung ausdrücklich vorgeschrieben. Dies bedeutet, dass der einzelne Vermögensgegenstand und jede Schuld für sich zu bewerten sind. Diese Vorschrift soll sicherstellen, dass eine exakte, nachvollziehbare Bewertung erfolgt und dass gegenläufige Wertentwicklungen bei verschiedenen Vermögensgegenständen bzw. Schulden nicht miteinander verrechnet werden.

Ausnahmen gelten nur in den Fällen, wenn dies wie in § 240 Abs. 3 und 4 HGB ausgeführt ausdrücklich zugelassen ist.

### **2.3.2 Festbewertung**

§ 240 Abs. 3 HGB sieht für Vermögensgegenstände des Sachanlagevermögens sowie für Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe, die regelmäßig ersetzt werden und deren Gesamtwert für das Unternehmen von nachrangiger Bedeutung ist, vor, dass ein sog. Festwert angesetzt werden kann. Der Ansatz mit einer gleichbleibenden Menge und einem gleichbleibenden Wert ist dann zulässig, wenn der Bestand dieser Vermögensgegenstände in seiner Größe, seinem Wert und seiner Zusammensetzung nur geringen Veränderungen unterliegt. Unabhängig davon ist aber alle drei Jahre eine körperliche Bestandsaufnahme durchzuführen, wobei Abweichungen, die nicht nur geringfügig sind, entsprechend anzupassen sind. Ab-



weichungen gelten dann als nicht mehr geringfügig, wenn eine Wertdifferenz von mehr als 10 v.H. eingetreten ist.

### **2.3.3 Gruppenbewertung**

Gleichartige Vermögensgegenstände des Vorratsvermögens sowie andere gleichartige oder annähernd gleichwertige bewegliche Vermögensgegenstände können im Rahmen der sog. Gruppenbewertung angesetzt werden. Die Gleichartigkeit setzt Zugehörigkeit zur gleichen Warengattung oder zum gleichen Verwendungszweck voraus. Von einer annähernden Gleichwertigkeit kann gesprochen werden, wenn die Preise nicht wesentlich voneinander abweichen.

Die gleichartigen Vermögensgegenstände des Vorratsvermögens bzw. die gleichartigen oder annähernd gleichwertigen beweglichen Vermögensgegenstände sind ausschließlich zum gewogenen Durchschnittswert anzusetzen, d.h. andere Verfahrensermittlungen eines Durchschnittswertes sind damit ausgeschlossen.

## **2.4 Inventurvereinfachungsverfahren**

### **2.4.1 Stichprobeninventur**

§ 241 Abs. 1 HGB lässt bei der Aufstellung des Inventars eine Ermittlung des Bestandes der Vermögensgegenstände nach Art, Menge und Wert durch die sog. Stichprobeninventur zu. Die Anwendung dieses Vereinfachungsverfahrens setzt voraus, dass

- nur anerkannte mathematisch-statistische Methoden angewandt werden,
- das Verfahren den Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung entspricht und
- der Aussagewert des aus einer Stichprobeninventur resultierenden Inventars dem Aussagewert eines Inventars gleichkommt, das aufgrund einer vollen körperlichen Bestandsaufnahme erfolgt ist.

### **2.4.2 Permanente Inventur**

Nach § 241 Abs. 2 HGB ist außerdem die permanente Inventur zugelassen, soweit auch bei diesem Verfahren die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung eingehalten werden. Dieses Vereinfachungsverfahren setzt zwingend eine sog. Lagerbuchführung voraus, wobei die Vermögensgegenstände mindestens einmal jährlich, jedoch nicht für alle Bestände gleichzeitig, durch körperliche Bestandsaufnahme daraufhin geprüft werden müssen, ob der Buchbestand mit dem tatsächlichen Bestand übereinstimmt. Bei Abweichungen ist der Ist-Bestand maßgebend, wobei das

Datum der körperlichen Bestandsaufnahme bei der Korrektur des Buchbestandes zu vermerken ist.

Über die Durchführung und das Ergebnis der körperlichen Bestandsaufnahme sind in gleicher Weise Aufzeichnungen anzufertigen wie bei der sog. Stichtagsinventur. Schließlich werden bestimmte Angaben in den Lagerbüchern bzw. -karteien verlangt. So müssen alle Bestände sowie Zu- und Abgänge geordnet nach Tag, Art und Menge eingetragen und durch entsprechende Belege nachgewiesen werden.

### **2.4.3 Vor- oder nachverlegte Stichtagsinventur**

Außerdem ist in § 241 Abs. 3 HGB die sog. vor- oder nachverlegte Stichtagsinventur zugelassen. Die körperliche Aufnahme kann in diesen Fällen entweder bis zu 3 Monaten vor oder innerhalb der ersten zwei Monate nach dem Abschlussstichtag durchgeführt werden. Der so ermittelte Bestand, der nach Art und Menge zu verzeichnen ist, wird dann zum Abschlussstichtag lediglich wertmäßig fortgeschrieben oder zurückgerechnet.

Die vor- oder nachverlegte Stichtagsinventur wie auch die permanente Inventur sind nicht zulässig bei besonders wertvollen Gegenständen sowie bei Gütern, die unkontrolliert abgehen aufgrund leichter Verderblichkeit, Schwund, Verdunsten usw.

### 3. Buchführungspflichten nach dem Steuerrecht

In § 140 AO ist festgelegt:

**„Wer nach anderen Gesetzen als den Steuergesetzen Bücher und Aufzeichnungen zu führen hat, die für die Besteuerung von Bedeutung sind, hat die Verpflichtungen, die ihm nach den anderen Gesetzen obliegen, auch für die Besteuerung zu erfüllen.“**

Die sich aus § 3 KHBV ergebende Verpflichtung zur kaufmännischen doppelten Buchführung, zur Aufstellung eines Inventars und – wie noch ausgeführt wird – die sich daraus ableitende Verpflichtung zur Erstellung eines Jahresabschlusses ist damit auch für steuerliche Zwecke zu beachten und zwar unabhängig davon, ob das Krankenhaus steuerpflichtig oder steuerbefreit ist. Auch für die Beurteilung, ob die Voraussetzungen der Steuerbefreiung gegeben sind, kann die Vorlage der vorgenannten Unterlagen von der Finanzverwaltung gefordert werden.

#### 4. **Besprechung des Kontenrahmens mit Hinweisen zu Kontengruppen und den Konten**

Der Kontenrahmen ist gemäß § 1 Abs. 1 Satz 1 KHBV für die Krankenhäuser verbindlich. Die Krankenhäuser müssen deshalb mindestens die im Kontenrahmen genannten Konten führen, soweit entsprechende Geschäftsvorfälle im Rechnungswesen festzuhalten sind. Eine Ausnahme besteht nur dann, wenn durch ein ordnungsgemäßes Überleitungsverfahren die Umschlüsselung von einem anderen Kontenrahmen auf diesen Kontenrahmen sichergestellt wird (§ 3 Satz 2 KHBV). Um sich Mehrarbeit zu ersparen, empfiehlt es sich deshalb, keinen anderen Kontenrahmen einzurichten. Lediglich dann, wenn ein anderer Kontenrahmen übergeordnet (z.B. in einer Unternehmensgruppe, zu der auch ein Krankenhaus gehört) anzuwenden ist, könnte die Umschlüsselung auf den Kontenrahmen nach Anlage 4 KHBV durch entsprechende Überleitungen notwendig und sachgerecht sein.

Der nach der Dezimal-Klassifikation aufgebaute Kontenrahmen lässt sowohl Erweiterungen als auch Zusammenfassungen zu, wobei freie Kontengruppen ausgenutzt sowie durch Anhängen weiterer Ziffern zusätzliche Konten eingerichtet werden können.

Andererseits ist die Zusammenführung der Konten über Kontenuntergruppen und Kontengruppen und schließlich zur Kontenklasse vorgesehen. Dieser Zusammenführung entspricht das Abschlussgliederungsprinzip des Kontenrahmens, da er sich innerhalb der Finanzbuchhaltung an den Positionen der Bilanz sowie der Gewinn- und Verlustrechnung ausrichtet. Dadurch ist es möglich, die Bilanz und die Gewinn- und Verlustrechnung unmittelbar aus den Kontengruppen der Finanzbuchführung heraus aufzustellen.

Der Kontenrahmen ist damit Grundlage und Ordnungsschema einer ordnungsgemäßen kaufmännischen Buchführung und Bilanzierung des Krankenhauses. Er wird um Zuordnungsvorschriften ergänzt, die ebenfalls für das Krankenhaus verbindlich sind. Nachfolgend ist der Kontenrahmen einschließlich der Zuordnungsvorschriften bei den entsprechenden Kontengruppen, -untergruppen bzw. Konten wiedergegeben. Mit aufgeführt ist die Zuordnung zu den Positionen der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung.

Demgegenüber ist der vom Bundesminister für Arbeit und Sozialordnung (BMA) im Jahre 1978 herausgegebene Musterkontenplan zur KHBV, der mit der 1. und 2. Verordnung zur Änderung der KHBV vom 12. Dezember 1985 und 16. Dezember 1986 nicht mehr fortgeschrieben wurde, nach wie vor nur als Empfehlung anzusehen. Aus diesem Grunde beschränken sich die nachfolgenden Erläuterungen zu den Kontengruppen auf die im

Kontenrahmen unter Einbeziehung der Zuordnungsvorschriften enthaltene Gliederung. Zu Einzelheiten zum Musterkontenplan wird auf Purzer, K./Haertle, R., Das Rechnungswesen der Krankenhäuser; Stuttgart – München – Hannover – Berlin, A 2, sowie auf Dietz, O./Bofinger, W., Krankenhausfinanzierungsgesetz, Bundespflegesatzverordnung und Folgerecht – Kommentare –, Wiesbaden, Kommentar zur KHBV, Glm. B. Musterkontenplan mit Erläuterungen verwiesen.

## § 5

### Einzelvorschriften zum Jahresabschluß

(1) Vermögensgegenstände des Anlagevermögens, deren Nutzung zeitlich begrenzt ist, sind zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten, vermindert um Abschreibungen, anzusetzen. Kann ein Krankenhaus, das erstmals nach den Grundsätzen dieser Verordnung eine Bewertung des Anlagevermögens vornimmt, zum Stichtag der Eröffnungsbilanz die tatsächlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten nicht ohne unvertretbaren Aufwand ermitteln, so sind den Preisverhältnissen des vermutlichen Anschaffungs- oder Herstellungszeitpunkts entsprechende Erfahrungswerte als Anschaffungs- oder Herstellungskosten anzusetzen. Vermögensgegenstände des Anlagevermögens, die am 1. Januar 1972 bis auf einen Erinnerungsposten abgeschrieben waren, können mit diesem Restbuchwert angesetzt werden.

(2) Nicht auf dem Krankenhausfinanzierungsgesetz beruhende Zuweisungen und Zuschüsse der öffentlichen Hand für Investitionen in aktivierte Vermögensgegenstände des Anlagevermögens sind in der Bilanz auf der Passivseite als „Sonderposten aus Zuweisungen und Zuschüssen der öffentlichen Hand“, vermindert um den Betrag der bis zum jeweiligen Bilanzstichtag angefallenen Abschreibungen auf die mit diesen Mitteln finanzierten Vermögensgegenstände des Anlagevermögens, auszuweisen.

(3) Fördermittel nach dem Krankenhausfinanzierungsgesetz für Investitionen in aktivierte Vermögensgegenstände des Anlagevermögens sind in der Bilanz auf der Passivseite als „Sonderposten aus Fördermitteln nach KHG“, vermindert um den Betrag der bis zum jeweiligen Bilanzstichtag angefallenen Abschreibungen auf die mit diesen Mitteln finanzierten Vermögensgegenstände des Anlagevermögens, auszuweisen.

(4) Sind Fördermittel für Lasten aus Darlehen, die vor Aufnahme des Krankenhauses in den Krankenhausplan für förderungsfähige Investitionskosten des Krankenhauses aufgenommen worden sind, bewilligt worden, ist in Höhe des Teils der jährlichen Abschreibungen auf die mit diesen Mitteln finanzierten Vermögensgegenstände des Anlagevermögens, der nicht durch den Tilgungsanteil der Fördermittel gedeckt ist, in der Bilanz auf der Aktivseite ein „Ausgleichsposten aus Darlehensförderung“ zu bilden. Ist der Tilgungsanteil der Fördermittel aus der Darlehensförderung höher als die jährlichen Abschreibungen auf die mit diesen Mitteln finanzierten Vermögensgegenstände des Anlagevermögens, ist in der Bilanz in Höhe des überschießenden Betrages auf der Passivseite ein „Ausgleichsposten aus Darlehensförderung“ zu bilden. Für die in § 2 Nr. 1 a des Krankenhausfinanzierungsgesetzes genannten Ausbildungsstätten gelten Satz 1 und 2 entsprechend.

(5) In Höhe der Abschreibungen auf die aus Eigenmitteln des Krankenhausträgers vor Beginn der Förderung beschafften Vermögensgegenstände des Anlagevermö-

gens, für die ein Ausgleich für die Abnutzung in der Zeit ab Beginn der Förderung verlangt werden kann, ist in der Bilanz auf der Aktivseite ein „Ausgleichsposten für Eigenmittelförderung“ zu bilden.

(6) Unter dem Eigenkapital sind bei Krankenhäusern in einer anderen Rechtsform als der Kapitalgesellschaft oder ohne eigene Rechtspersönlichkeit als „festgesetztes Kapital“ die Beträge auszuweisen, die vom Krankenhausträger auf Dauer zur Verfügung gestellt werden. Als „Kapitalrücklagen“ sind sonstige Einlagen des Krankenhausträgers auszuweisen. Für Gewinnrücklagen gilt § 272 Abs. 3 des Handelsgesetzbuchs entsprechend.

# Erläuterungen

## Gliederung

### **Vermögensgegenstände des Anlagevermögens, deren Nutzungsdauer zeitlich begrenzt ist (Abs. 1)**

1. Anlagevermögen
2. Aktivierungsfähigkeit – Vermögensgegenstand
3. Wertansätze
  - 3.1 Anschaffungskosten
  - 3.2 Herstellungskosten
  - 3.3 Buchwerte und Abschreibungen
  - 3.4 Besonderheiten bei der erstmaligen Erfassung des Anlagevermögens
4. Die Regelungen der Abgrenzungsverordnung (AbgrV) und ihr Verhältnis zu den Bestimmungen der Krankenhaus-Buchführungsverordnung (KHBV)
  - 4.1 Anlage-, Gebrauchs- und Verbrauchsgüter
  - 4.2 Zuordnungsgrundsätze
  - 4.3 Instandhaltungskosten

### **Besonderheiten der Bilanzierung von Investitionen im Krankenhaus (Abs. 2 bis 5)**

1. Besonderheiten der Investitionsfinanzierung
  - 1.1 Das dualistische Finanzierungssystem
  - 1.2 Abgrenzung der Investitionen von Instandhaltungsmaßnahmen
  - 1.3 Leasing im dualen Finanzierungssystem
  - 1.4 Die ergänzenden Länderregelungen
    - 1.4.1 Baden-Württemberg
    - 1.4.2 Bayern
    - 1.4.3 Berlin



- 1.4.4 Brandenburg
- 1.4.5 Bremen
- 1.4.6 Hamburg
- 1.4.7 Hessen
- 1.4.8 Mecklenburg-Vorpommern
- 1.4.9 Niedersachsen
- 1.4.10 Nordrhein-Westfalen
- 1.4.11 Rheinland-Pfalz
- 1.4.12 Saarland
- 1.4.13 Sachsen
- 1.4.14 Sachsen-Anhalt
- 1.4.15 Schleswig-Holstein
- 1.4.16 Thüringen
- 2. Erfassung und Behandlung von Zuschüssen für Investitionen
  - 2.1 Fördermittel nach dem KHG
    - 2.1.1 Grundsätze
    - 2.1.2 Fördermittel für die Errichtung von Krankenhäusern einschließlich der Erstausrüstung
    - 2.1.3 Fördermittel für die Wiederbeschaffung von Anlagegütern mit einer durchschnittlichen Nutzungsdauer von mehr als drei Jahren
      - 2.1.3.1 Behandlung des Vorgriffs
      - 2.1.3.2 Auswirkungen von Anlageabgängen auf die Fördermittel
    - 2.1.4 Der Einsatz von Fördermitteln für Instandhaltungsmaßnahmen
    - 2.1.5 Fördermittel für die Nutzung von Anlagegütern
    - 2.1.6 Fördermittel für Anlauf- und Umstellungskosten sowie für Erwerb, Erschließung, Miete und Pacht von Grundstücken
      - 2.1.6.1 Fördermittel für Anlauf- und Umstellungskosten
      - 2.1.6.2 Fördermittel für Erwerb und Erschließung von Grundstücken
      - 2.1.6.3 Fördermittel für Miete und Pacht von Grundstücken
  - 2.2 Nicht auf dem KHG beruhende Zuweisungen und Zuschüsse der öffentlichen Hand
  - 2.3 Zuweisungen und Zuschüsse Dritter für Investitionen
- 3. Erfassung und Behandlung der Fördermittel für Lasten aus Darlehen
- 4. Behandlung der Eigenmittelförderung

## **Art und Umfang des Eigenkapitals (Abs. 6)**

1. Umfang des Eigenkapitals
2. Festgesetztes Kapital
3. Kapitalrücklagen
4. Gewinnrücklagen
5. Bilanzpolitische Hinweise



# Vermögensgegenstände des Anlagevermögens, deren Nutzungsdauer zeitlich begrenzt ist (Abs. 1)

## 1. Anlagevermögen

Gemäß § 247 Abs. 2 HGB sind als Anlagevermögen nur die Gegenstände auszuweisen, die dazu bestimmt sind, dauernd dem Geschäftsbetrieb zu dienen. Als Gegenstände sind hierbei sowohl Sachen (körperliche Gegenstände) als auch Rechte zu verstehen. So dienen einem Geschäftsbetrieb nicht nur Sachanlagen, sondern auch immaterielle Vermögensgegenstände und Finanzanlagen.

Bei der Entscheidung darüber, welcher Gegenstand dem Geschäftsbetrieb dauernd zu dienen bestimmt ist, entscheidet nicht nur der subjektive Wille des Kaufmanns, sondern vor allem auch die objektive betriebliche Zweckbestimmung. Entscheidend sind nicht die Verhältnisse am Abschlussstichtag, sondern die dauernde Zweckbestimmung des Vermögensgegenstandes im Zugangsjahr maßgebend, soweit später keine Nutzungsänderung eintritt.

## **2. Aktivierungsfähigkeit – Vermögensgegenstand**

Ein Vermögensgegenstand ist nur dann gegeben, wenn er bewertungs- und einzelverwertungsfähig ist. Auf die selbständige Nutzungsfähigkeit wird demgegenüber im Gegensatz zu den sog. geringwertigen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens gemäß § 6 Abs. 2 EStG nicht abgestellt.

Während die selbständige Bewertbarkeit das Vorhandensein von Anschaffungs- oder Herstellungskosten für den Zugang voraussetzt, bedeutet die Einzelverwertungsfähigkeit, dass der Vermögensgegenstand einen gesonderten Beitrag zur Schuldendeckung zu leisten vermag. Das Kriterium der Einzelverwertbarkeit ist mit dem der Einzelveräußerbarkeit bzw. der Einzelverkehrsfähigkeit gleichzusetzen. Da allein auf die Möglichkeit einer Veräußerung abzustellen ist, verbieten weder fehlende Kaufinteressenten noch schuldrechtliche Veräußerungsverbote die Aktivierung.

Das fehlende Erfordernis der selbständigen Nutzungsfähigkeit lässt deshalb auch eine Aktivierung von Vermögensgegenständen zu, die nach ihrer betrieblichen Zweckbestimmung nur zusammen mit anderen Vermögensgegenständen des Anlagevermögens genutzt werden können, sofern sie aus ihrem bisherigen Nutzungszusammenhang gelöst und in einen anderen Nutzungszusammenhang eingefügt werden können. Lediglich dann, wenn der Nutzungszusammenhang so stark ausgeprägt ist, dass die Vermögensgegenstände technisch so aufeinander abgestimmt sind, dass ihre getrennte Verwertungsfähigkeit ausscheidet, ist eine Aktivierung nicht mehr möglich.

### 3. Wertansätze

#### 3.1 Anschaffungskosten

§ 255 Abs. 1 HGB definiert, was als Anschaffungskosten zu verstehen ist:

**„Anschaffungskosten sind die Aufwendungen, die geleistet werden, um einen Vermögensgegenstand zu erwerben und ihn in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen, soweit sie dem Vermögensgegenstand einzeln zugeordnet werden können. Zu den Anschaffungskosten gehören auch die Nebenkosten sowie die nachträglichen Anschaffungskosten. Anschaffungspreisminderungen sind abzusetzen.“**

Zu den Anschaffungskosten gehören damit alle Aufwendungen, die in einem engen sachlichen Zusammenhang mit der Anschaffung stehen, d. h. die mit dem Erwerb und der Herstellung der Betriebsbereitschaft zusammenhängen.

Teile der Anschaffungskosten sind auch die sog. **Anschaffungsnebenkosten**, wie z. B. Provisionen, Courtagen, Kommissionen, Frachten, Speditionen, Transportversicherungen, Verzollungen, Ausgaben für Anfahren und Abladungen, Montagen, Architektenhonorare, Notariats- und sonstige Beurkundungskosten, die Grunderwerbsteuer sowie Erschließungskosten.

Als **Anschaffungspreisminderung** gelten Nachlässe aller Art, wie z. B. Rabatte und Skonti, aber auch sonstige vertraglich festgelegte oder nachträglich eintretende Nachlässe, die durch die Anschaffung von Anlagegütern entstanden sind.

Nachträgliche Anschaffungskosten sind nur dann gegeben, wenn sie noch mit der bereits getätigten Anschaffung ursächlich zusammenhängen und in einem gewissen zeitlichen Zusammenhang mit ihr stehen. Als solche können z. B. gelten: Nachträglich erhobene Straßenanlieger- und Erschließungsbeiträge oder die Nachzahlung auf den ursprünglichen Kaufpreis wegen Nichteinhaltung des Zahlungsziels unberechtigt abzogener Skonti.

#### 3.2 Herstellungskosten

Die Definition der Herstellungskosten ist in § 255 Abs. 2 HGB wie folgt geregelt:

**„Herstellungskosten sind die Aufwendungen, die durch den Verbrauch von Gütern und die Inanspruchnahme von Diensten für die Herstellung eines Vermögensgegenstands, seine Erweiterung oder für eine über seinen ursprünglichen Zustand hinausgehende wesentliche Verbesserung entstehen. Dazu gehören die Materialkosten, die Fertigungskosten und die Sonderkosten der Fertigung sowie angemessene Teile der Material-**

**gemeinkosten, der Fertigungsgemeinkosten und des Werteverzehrs des Anlagevermögens, soweit dieser durch die Fertigung veranlasst ist. Bei der Berechnung der Herstellungskosten dürfen angemessene Teile der Kosten der allgemeinen Verwaltung sowie angemessene Aufwendungen für soziale Einrichtungen des Betriebs, für freiwillige soziale Leistungen und für die betriebliche Altersversorgung einbezogen werden, soweit diese auf den Zeitraum der Fertigung entfallen. Forschungs- und Vertriebskosten dürfen nicht einbezogen werden.“**

Darüber hinaus ist in § 255 Abs. 3 HGB festgehalten, dass Zinsen für Fremdkapital nicht zu den Herstellungskosten gehören. Nur die Fremdkapitalzinsen, die zur Finanzierung der Herstellung eines Vermögensgegenstandes verwendet werden, dürfen insoweit angesetzt werden, als sie auf den Zeitraum der Herstellung entfallen. In diesem Falle gelten sie als Herstellungskosten des Vermögensgegenstandes.

### **3.3 Buchwerte und Abschreibungen**

Vermögensgegenstände des Anlagevermögens, deren Nutzung zeitlich begrenzt ist, sind nach § 5 Abs. 1 KHBV mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten, vermindert um Abschreibungen, anzusetzen.

Zum jeweiligen Bilanzstichtag ist damit der verbleibende Buchwert bzw. Restbuchwert zu ermitteln, d. h. es ist nur die direkte Abschreibung zulässig, während die indirekte Abschreibung über auf der Passivseite auszuweisende Wertberichtigungen ausgeschlossen ist.

Die direkte Abschreibung ist nach der sog. Bruttomethode vorzunehmen. Im Einzelnen darf hierzu auf die Erläuterungen zu § 4 Abs. 1 verwiesen werden.

Bei der Bemessung der Nutzungsdauer wird auf die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer abgestellt, wobei diese durch den bei der Leistungserstellung eintretenden Verschleiß (Abnutzung) bestimmt wird. Neben dieser planmäßigen Abschreibung können darüber hinaus außerplanmäßige Abschreibungen zu berücksichtigen sein.

Zu weiteren Einzelheiten wird auf die Erläuterungen zu § 4 Abs. 3 KHBV, Abschn. 4.2.5, verwiesen.

### **3.4 Besonderheiten bei der erstmaligen Erfassung des Anlagevermögens**

Soweit Vermögensgegenstände des Anlagevermögens bereits vorhanden waren, als erstmals nach den Grundsätzen der KHBV eine Bewertung des Anlagevermögens vorzunehmen war, konnten die Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten, soweit sie nicht bekannt waren, geschätzt wer-

den und auf dieser Grundlage eine Ermittlung des Restbuchwertes vorgenommen werden.

Bei Vermögensgegenständen des Anlagevermögens, die am 1. Januar 1972 auf Erinnerungsposten abgeschrieben waren, konnte es bei der Nettomethode verbleiben, d. h. der Erinnerungswert wurde fortgeführt, ohne die Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten und die aufgelaufenen Abschreibungen zu ermitteln.

Die Übergangsregelung war bereits bei der erstmaligen Anwendung der KHBV im Jahre 1978 zu beachten, so dass alle unter die Vorschriften der KHBV fallenden Krankenhäuser diese erstmalige Erfassung längst vollzogen haben. Aktuelle praktische Bedeutung könnte dieser Regelung nur noch dann zukommen, wenn ein Krankenhaus erst jetzt erstmalig die Vorschriften der KHBV anzuwenden hätte, weil es z. B. erst jetzt in die Krankenhausförderung aufgenommen wurde und zuvor die Voraussetzungen des § 67 AO nicht erfüllt hat.



#### 4. Die Regelungen der Abgrenzungsverordnung (AbgrV) und ihr Verhältnis zu den Bestimmungen der Krankenhaus-Buchführungsverordnung (KHBV)

Im Gegensatz zur KHBV, die als Bilanzierungsregelung zu verstehen ist, besteht die Aufgabe der Abgrenzungsverordnung im Rahmen der dualen Finanzierung darin, die Abgrenzung von pflegesatzfähigen zu den nicht pflegesatzfähigen und damit auch den investiven Maßnahmen festzulegen.

Die Abgrenzungsverordnung beschränkt sich hierbei auf die Abgrenzung beider Bereiche der dualen Finanzierung, da es nunmehr Angelegenheit der Länder ist, innerhalb des geförderten Bereichs festzulegen, nach welchen Kriterien und in welcher Höhe die Investitionskosten durch Fördermittel tatsächlich finanziert werden.

##### 4.1 Anlage-, Gebrauchs- und Verbrauchsgüter

Den Begriffsbestimmungen des § 2 AbgrV lässt sich entnehmen, dass das Wirtschaftsgut als Oberbegriff der Verordnung anzusehen ist. Dies ergibt sich aus folgenden Begriffsbestimmungen:

1. Als Anlagegüter gelten die **Wirtschaftsgüter** des zum Krankenhaus gehörenden Anlagevermögens.
2. Gebrauchsgüter sind die Anlagegüter und damit **Wirtschaftsgüter** des zum Krankenhaus gehörenden Anlagevermögens mit einer durchschnittlichen Nutzungsdauer bis zu drei Jahren.
3. Verbrauchsgüter sind die **Wirtschaftsgüter**, die durch ihre bestimmungsgemäße Verwendung aufgezehrt oder unverwendbar werden oder die ausschließlich von einem Patienten genutzt werden und üblicherweise bei ihm verbleiben. Als Verbrauchsgüter gelten auch die wiederbeschafften, abnutzbaren beweglichen Anlagegüter, die einer selbständigen Nutzung fähig sind und deren Anschaffungs- oder Herstellungskosten für das einzelne Anlagegut ohne Umsatzsteuer 150 Euro nicht übersteigen.

Somit stellt sich die Frage nach dem Verhältnis zwischen dem Begriff „Vermögensgegenstand“ in der KHBV und dem Begriff „Wirtschaftsgut“ in der AbgrV. Nach der amtlichen Begründung zur AbgrV, S. 30, wird der Begriff „Wirtschaftsgut“ i. S. d. Handels- und Steuerbilanzrechts verstanden. Im Rahmen der Umsetzung der EG-Bilanzrichtlinien in nationales Recht war ursprünglich vorgesehen, anstelle des Begriffes „Vermögensgegenstand“ einheitlich wie im Steuerrecht den Begriff „Wirtschaftsgut“ zu benutzen. Auch wenn der Rechtsausschuss diesem Vorschlag nicht Rechnung getragen hat, ist trotzdem grundsätzlich von einer Identität beider Begriffe auszugehen. Dies wird auch dadurch verdeutlicht, dass

nach dem Ausschussbericht 1985, S. 89, auf die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes abgestellt wird, der davon ausgeht, „dass Wirtschaftsgut gleich Vermögensgegenstand ist“, so dass dieser Begriff steuerrechtlich keinen weitergehenden Inhalt haben darf. Der Begriff „Vermögensgegenstand“ bildet deshalb den Grenzpfahl für den steuerrechtlichen Begriff „Wirtschaftsgut“, auf den im Interesse der Rechtssicherheit nicht verzichtet werden soll.

Während ein Vermögensgegenstand dann gegeben ist, wenn die selbständige Bewertungs- und Einzelverwertungsfähigkeit gegeben ist, wird nach der Auffassung des Steuerrechts die selbständige Verwertungsfähigkeit nicht für erforderlich gehalten. Deshalb kann in Ausnahmefällen der Begriff des Wirtschaftsgutes weiter reichen als der handelsrechtliche Begriff des Vermögensgegenstandes. Letztlich bedeutet der Verzicht auf die Einzelverwertbarkeit nur eine weniger strenge Fassung des Kriteriums der selbständigen Bewertungsfähigkeit von Vermögensgegenständen (so auch M. Hofbauer/P. Kupsch, zu § 246 HGB, Tz 32).

Hinsichtlich der Begriffsbestimmungen ergibt sich damit inhaltlich weitgehend eine Identität zwischen den Begriffen des Vermögensgegenstandes in der KHBV und dem Begriff des Wirtschaftsgutes in der Abgrenzungsverordnung.

Im Ergebnis gilt dies auch für die fiktiven Verbrauchsgüter, die dann gegeben sind, wenn die Anschaffungs- oder Herstellungskosten für das einzelne Anlagegut (Wirtschaftsgut) ohne Umsatzsteuer 150 Euro nicht überschreiten, da nach § 6 Abs. 2 EStG ein Gebot besteht, die Anschaffungs- oder Herstellungskosten eines Wirtschaftsgutes, soweit diese 150 Euro ohne Umsatzsteuer überschreiten, als Betriebsausgabe anzusetzen.

#### **4.2 Zuordnungsgrundsätze**

Nach § 3 Abs. 1 AbgrV sind pflegesatzfähig:

- „1. die Kosten der Wiederbeschaffung von Gebrauchsgütern anteilig entsprechend ihrer Abschreibung,**
- 2. sonstige Investitionskosten und ihnen gleichstehende Kosten nach Maßgabe der § 17 des Krankenhausfinanzierungsgesetzes und des § 4 der Bundespflegesatzverordnung,**
- 3. die Kosten der Anschaffung oder Herstellung von Verbrauchsgütern,**
- 4. die Kosten der Instandhaltung von Anlagegütern nach Maßgabe des § 4“.**

Für abnutzbare bewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, die einer selbständigen Nutzung unterliegen und deren Anschaffungs- oder Herstellungskosten, vermindert um einen darin enthaltenen Vorsteuerbe-

trag, mehr als 150 Euro und bis zu 1.000 Euro betragen, bestimmt § 6 Abs. 2a EStG die Bildung eines Sammelpostens. Dieser ist über fünf Jahre linear gewinnmindernd aufzulösen. Nach Auffassung des HFA steht der Bildung des Sammelpostens auch für den handelsrechtlichen Jahresabschluss grds. nichts entgegen (208. Sitzung des HFA am 3./4. 7. 2007, Bereich Rechnungslegung).

Zu berücksichtigen ist jedoch, dass die im EStG geregelte Auflösung des Sammelpostens zu einer Überbewertung führen kann. Dies ergibt sich zum einen daraus, dass vorzeitige Abgänge nicht berücksichtigt werden dürfen. Zum anderen dürfte der fünfjährige Abschreibungszeitraum tendenziell zu lang sein, da die in dem Sammelposten zu erfassenden Vermögensgegenstände oftmals eine Nutzungsdauer von unter fünf Jahren aufweisen. Eine Übernahme des Sammelpostens in die Handelsbilanz kommt daher nur in Betracht, wenn dieser Posten insgesamt von untergeordneter Bedeutung ist.

Im Zuge der oben beschriebenen Änderung wurden auch innerhalb der AbgrV, welche die Kriterien für pflegesatzfähige und fördermittelfähige Kosten vorgibt, Änderungen vorgenommen. Explizit wurde in § 2 Nr. 3 AbgrV die Angabe „51 Euro“ durch „150 Euro“ ersetzt, wodurch die Geringwertigkeitsgrenze nach Steuer- bzw. Handelsrecht und Abgrenzungsverordnung nicht mehr auseinanderfallen.

Zu berücksichtigen ist indes bei der Bilanzierung von geringwertigen Wirtschaftsgütern, auch im Hinblick auf die AbgrV, dass sich die Gesetzeslage zum 1. Januar 2010 weiter geändert hat. So wurde am 22. Dezember 2009 vom Bundestag das Gesetz zur Beschleunigung des Wirtschaftswachstums (Wachstumsbeschleunigungsgesetz) verabschiedet und damit die alte steuerliche Regelung zu geringwertigen Wirtschaftsgütern, ausgestaltet als Wahlrecht, wieder eingeführt. Möglich ist ab 2010 daher auch die Sofortabschreibung von abnutzbaren beweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens, die selbständig nutzbar sind und deren Anschaffungs- oder Herstellungskosten ohne Vorsteuerbetrag 410 Euro nicht übersteigen.

### **4.3 Instandhaltungskosten**

Nach § 4 Abs. 1 AbgrV sind Instandhaltungskosten

**„die Kosten der Erhaltung oder Wiederherstellung von Anlagegütern des Krankenhauses, wenn dadurch das Anlagegut in seiner Substanz nicht wesentlich vermehrt, in seinem Wesen nicht erheblich verändert, seine Nutzungsdauer nicht wesentlich verlängert oder über seinen bisherigen Zustand hinaus nicht deutlich verbessert wird.“**

Zu den Instandhaltungskosten nach Abs. 1 gehören gemäß Abs. 2 auch die Instandhaltungskosten für Anlagegüter, wenn

### 1. bei baulichen Einheiten

#### Gebäudeteile, betriebstechnische Anlagen und Einbauten oder

### 2. Außenanlagen

**vollständig oder überwiegend ersetzt werden (Verzeichnis III der Anlage). Für die Beurteilung des überwiegenden Ersetzens sind Maßnahmen, die im Rahmen eines einheitlichen Vorhabens in einem Zeitraum bis zu drei Jahren durchgeführt werden, zusammenzurechnen. Die nach Satz 1 abgegrenzten Kosten werden nach § 7 Abs. 1 Satz 2 Nr. 4 2. Satzteil der BpflV pauschal finanziert.“**

Die Zuordnungsregelung nach Abs. 1 ist der steuerrechtlichen Rechtsprechung entnommen und ist auch handelsrechtlich und damit in der KHBV Maßstab für die Abgrenzung der Aufwendungen, die nicht aktivierungspflichtig sind.

Führen die Aufwendungen dagegen dazu, dass das Anlagegut in seiner Substanz wesentlich vermehrt, in seinem Wesen erheblich verändert, seine Nutzungsdauer wesentlich verlängert oder über seinen bisherigen Zustand hinaus deutlich verbessert wird, so sind die Kriterien für die Aktivierung deshalb gegeben, weil es sich um ein neues Wirtschaftsgut handelt.

Während bei der Finanzierung der Krankenhäuser nach der Abgrenzungsverordnung vom 12. Dezember 1985 (BGBl. I S. 2255) gemäß § 4 Nr. 2a unterschiedliche Instandhaltungsbegriffe galten, soweit sich die Maßnahmen auf bauliche Einheiten (Gebäudeteile, betriebstechnische Anlagen und Einbauten) oder Außenanlagen beziehen, hat das Bundesverwaltungsgericht mit Urteil vom 21. Januar 1993 festgestellt, dass diese Vorschrift nicht von der Ermächtigungsgrundlage des § 16 Satz 1 Nr. 5 KHG gedeckt ist. Mit der vorstehenden Regelung in Abs. 2 wurde dieser höchstrichterlichen Entscheidung Rechnung getragen. Damit ist bei der Finanzierung wie bisher schon bei der Bilanzierung über die Aktivierungsfähigkeit nach den Grundsätzen für die Abgrenzung von Herstellungs- und Instandhaltungs- bzw. Erhaltungsaufwendungen (§ 255 Abs. 2 HGB) zu entscheiden.

Der Verweis auf § 7 Abs. 1 Satz 2 Nr. 4 2. Satzteil der BpflV bezieht sich auf die Regelung im 2. GKV-Gesundheitsreformgesetz 2000, nach der festgelegt ist, dass diese Instandhaltungskosten pauschal in Höhe von 1,1% des Budgets finanziert werden, wie es sich ohne Ausgleich, Berichtigungen und Zuschläge und nach dem gesetzlich vorgeschriebenen Abzug für Fehlbelegungen ergibt; bei Fallpauschalen und Sonderentgelten wurde in diesem Zeitraum ebenfalls ein Zuschlag in Höhe von 1,1% erhoben.

Soweit diese Instandhaltungskosten in Bundesländern gefördert wurden (§ 17 Abs. 4b Satz 4 KHG) entfiel allerdings die Pflegesatzfähigkeit.

Unterschiedliche Auffassungen bestanden hinsichtlich der Zweckgebundenheit dieser Instandhaltungspauschale. Nach Auffassung der Sozialleistungsträger war die Verwendung dieser Mittel nachzuweisen.

Bis zum 31. Dezember 2002 waren die Instandhaltungsmittel zweckgebunden und als noch nicht verwendete Mittel auf einem gesonderten Konto zu buchen (§ 17 Abs. 4b Satz 3 KHG).

Dem Wesen einer Pauschale entspricht es, dass ein Nachweis im Einzelnen regelmäßig nicht zu erfolgen hat. Daran vermag grundsätzlich auch die Einrichtung eines gesonderten Aufwandskontos (7200 Instandhaltung im Sinne des § 17 Abs. 4b Satz 2 KHG, soweit nicht gefördert) nichts zu ändern, da dieses lediglich der Aufwandstrennung diene.

Folgt man dieser Auffassung, so waren am Bilanzstichtag noch nicht verwendete Mittel auch nicht als noch nicht verwendete Mittel aus der Instandhaltungspauschale zu passivieren, da dies nur dann sachgerecht wäre, wenn eine Zweckbindung bestanden hätte.

Nachdem allerdings ein wesentlicher Teil dieser Instandhaltungsmaßnahmen unter der Geltungsdauer der Förderung nach dem KHG einzeln zu beantragen und nachzuweisen war, kann nicht ausgeschlossen werden, dass in analoger Fortführung dieser Grundsätze die Rechtsprechung einen Verwendungsnachweis für gerechtfertigt ansieht. Für diesen Fall müsste dann auch entschieden werden, ob Instandhaltungsmaßnahmen, die seit dem Jahre 1993 nach Ergehen des Bundesverwaltungsgerichtsurteils weder aus Fördermitteln noch über den Pflegesatz finanziert wurden, in diesen pauschalen Nachweis einbezogen werden können.

