

# Rödl & Partner

## FOKUS GESUNDHEITS- UND SOZIALWIRTSCHAFT

Ausgabe:  
MÄRZ  
2022

Informationen für Entscheider von Krankenhäusern, Pflegeeinrichtungen,  
Wohlfahrtsverbänden und Hochschulen

### → **Rechtsberatung**

- Rückforderung von Corona-Hilfen – Das droht Unternehmen jetzt 4

### → **Steuerberatung**

- Zweckbetrieb und steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb – Eine Abgrenzung 7

### → **Umsatzsteuer**

- Erste höchstrichterliche Entscheidung zu Rückforderungsansprüchen der Krankenkassen gegen gemeinnützige Krankenhausträger 11

### → **Krankenhauswirtschaft**

- Krankenhausplanung Nordrhein-Westfalen (NRW) – Vollständige Änderung der Planungsprämissen unter Berücksichtigung qualitativer Faktoren 13

### → **Compliance**

- Die EU-Whistleblower-Richtlinie – Auswirkungen auf Krankenhäuser und Sozialunternehmen 16
- Ein Tax Compliance Management System ist mehr als ein paar Checklisten – Teil 3 – oder: Herausforderung beim Einrichten einer Tax Compliance-Organisation 19

### → **Aus der Praxis**

- Auszahlung einer Corona-Prämie gemäß den Tarifverträgen TV-L, TV-H und AVR.DD – Pflicht zur Rückstellungsbildung? 24



## Liebe Leserin, lieber Leser

---

in unserer ersten Ausgabe des Fokus Gesundheits- und Sozialwirtschaft im Jahr 2022 haben wir wieder informative Beiträge aus den Bereichen Rechtsberatung, Steuerberatung und Umsatzsteuer für Sie zusammengestellt. Zudem finden Sie interessante Artikel zu der Krankenhauswirtschaft und dem Thema Compliance.

Auch dieses Jahr ist bislang von der Corona Pandemie geprägt und bringt anhaltende Herausforderungen mit sich. Darunter auch die Rückforderung von Corona-Hilfen. Was hierbei auf Unternehmen zukommt und was es zu beachten gilt, haben wir für Sie zusammengefasst. In einem anderen Beitrag haben wir uns außerdem mit der Auszahlung einer Corona-Prämie gemäß den Tarifverträgen TV-L und TV-H sowie den Arbeitsvertragsrichtlinien der Diakonie Deutschland (AVR.DD) befasst.

In dem nächsten Beitrag finden Sie zum einen die Abgrenzung eines Zweckbetriebs und eines steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs und zum anderen einen Überblick über spezielle Zweckbetriebe.

Zum Jahresabschluss 2021 ist eine erste höchstrichterliche Entscheidung zu Rückforderungsansprüchen der Krankenkassen gegen die gemeinnützigen Krankenhausträger wegen überzahlter Umsatzsteuer auf ambulant abgegebene Fertigmittel durch das Bundessozialgericht ergangen. Lesen Sie, was das im Detail bedeutet.

Zum Thema Krankenhauswirtschaft haben wir dieses Mal einen Artikel über die Krankenhausplanung in Nordrhein-Westfalen vorbereitet. Wir zeigen Ihnen auf, wie sich die Planungssystematik verändert, welche Herausforderungen für Krankenhäuser aufkommen und welche Handlungsfelder existieren. Krankenhaus-Verantwortliche und Geschäftsführungen von Sozialdienstleistern fragen sich, welche Pflichten sich aus der Whistleblower-Richtlinie der EU für ihr Unternehmen ergeben. Wir geben Ihnen darauf die Antworten und beleuchten, welche Auswirkungen die Richtlinie auf Krankenhäuser und Sozialunternehmen hat.

Der dritte Teil der Reihe „Ein Tax Compliance Management System ist mehr als ein paar Checklisten“ beschäftigt sich mit den Herausforderungen, eine geeignete Tax Compliance-Organisation aufzubauen. Denn in jedem Unternehmen stellt dies zwar eine gewisse Herausforderung dar, aber insbesondere bei gemeinnützigen Einrichtungen ergeben sich aufgrund der Spezialmaterie hier zum Teil besondere Schwierigkeiten. Denn auch in vergleichsweise kleinen Einrichtungen müssen steuerlich komplexe Fragestellungen beantwortet werden.

Eine informative Lektüre wünschen Ihnen



MARTIN WAMBACH  
Geschäftsführender Partner



NORMAN LENGER-BAUCHOWITZ, LL.M.  
Partner





→ Rechtsberatung

## Rückforderung von Corona-Hilfen

### Das droht Unternehmen jetzt

von Sebastian Heinke, LL.M.

*„Nicht kleckern, sondern klotzen“<sup>1</sup>, „schnell und unbürokratisch“<sup>2</sup> – so kündigte die alte Bundesregierung die umfassenden Corona-Hilfspakete an. Was sich zunächst so großzügig anhörte, entpuppt sich für viele nun als leere Hülle. Für die Empfänger der Soforthilfe kam bereits das böse Erwachen – ein Teil von ihnen wurde zur Rückforderung der Hilfen aufgefordert. Künftig könnten für betroffene Empfänger auch umfassende Rückzahlungen der Überbrückungshilfen I-III, III Plus sowie November- und Dezemberhilfen drohen. Hier steht aufgrund der höheren Förderungssumme und Gesamtanzahl der Empfänger nicht nur finanziell einiges auf dem Spiel.*

Wie sich derzeit abzeichnet, kommt eine Klagewelle auf die deutschen Verwaltungsgerichte zu. Erkennbar wird dies mit Blick auf die bereits ergangenen Rückzahlungsbescheide der Corona-Soforthilfe. So liegt die Anzahl der bei den Gerichten in NRW eingereichten Klagen bereits jetzt (Stand 24.1.2022) nur in Bezug auf die Corona-Soforthilfe bei 1.600, was in Anbetracht der künftigen Rückzahlungsbescheide der weiteren Corona-Hilfen wohl nur der Gipfel des Eisbergs sein dürfte.

Ein Rettungsanker für Unternehmen könnte in vielen Fällen die sog. Schlussabrechnung bieten. Durch sie erhalten

Unternehmer die Chance, falsche oder unvollständige Angaben bei der Antragstellung (Umsatz, Ausgabenkategorien, Zusammensetzung der Konzernstruktur etc.) noch nachträglich zu korrigieren. Nach Prüfung der Schlussabrechnung erhält der Antragsteller einen Schlussbescheid, in dem die Bewilligungsstelle ggf. unter Festsetzung einer Zahlungsfrist zur (Teil-)Rückzahlung auffordert. Wenn sich etwa im Nachhinein herausstellt, dass der tatsächlich realisierte Umsatz höher war als zum Zeitpunkt der Antragstellung prognostiziert, muss der Empfänger die Differenz zur bewilligten Förderungssumme zurückzahlen.

Auf keinen Fall sollte man als Antragsteller daher angesichts des bestehenden Rückzahlungsrisikos vom Einreichen einer Schlussabrechnung Abstand nehmen oder mit dem Gedanken spielen, bei den Angaben in der Schlussabrechnung die Zahlen so zu ändern, dass der Umsatz des Unternehmens negativer ausfällt als tatsächlich.

Einerseits ist förderrechtlich zu beachten, dass beim Fehlen und Nichteinreichen einer Schlussabrechnung die gesamte Förderungssumme zurückzuzahlen ist. Andererseits darf die strafrechtliche Tragweite etwaiger Falschangaben bei der Beantragung und Erstellung der Schlussabrechnung von Corona-Hilfen keinesfalls unterschätzt werden. Was vielen nicht bewusst ist: Im Zweifel kann

sogar ein Strafverfahren wegen Subventionsbetrugs drohen und das sogar dann, wenn falsche Angaben nicht einmal vorsätzlich, sondern nur leichtfertig getätigt wurden. Bereits unvollständige Angaben gegenüber der zuständigen Behörde können ausreichen, um ein strafbares Verhalten zu begründen.

Die Einreichung der Schlussabrechnung hat durch den prüfenden Dritten, regelmäßig also in der Regel durch den zur Antragstellung mandatierten Steuerberater, ausschließlich digital über die Antragsplattform der Überbrückungshilfe an die Bewilligungsstellen der Länder zu erfolgen.

Die Einreichung der Schlussabrechnung für die Überbrückungshilfen I-III sowie der November- und Dezemberhilfen ist voraussichtlich ab Mitte Februar 2022 möglich. Für die Überbrückungshilfe III Plus steht aktuell noch kein Starttermin fest. Spätestens bis zum 31.12.2022 muss für alle genannten Corona-Hilfen die Schlussabrechnung eingereicht worden sein.

Präventiv ist bereits bei der Antragstellung darauf zu achten, dass bei der Ermittlung der zu erwarteten Umsatzeinbrüche eine realistische Prognose erfolgt, damit sich im Rahmen der Schlussabrechnung keine Überraschungen ergeben. Dies gilt insbesondere in Hinblick auf die Antragstellung der seit 2022 auf den Weg gebrachten Überbrückungshilfe IV, deren Antragsfrist für Erstanträge am 30.4.2022 endet.

Daneben sollten Unternehmer für eine „saubere“ Schlussabrechnung folgenden 5-Punkte-Plan beachten:

1. Bei der Abgabe der Schlussabrechnung sollte strikt auf die Richtigkeit und Vollständigkeit der Angaben geachtet werden.
2. Dem prüfenden Dritten sollten die endgültigen Umsatzzahlen für die jeweiligen Bewilligungsmonate anhand der Umsatzsteuervoranmeldungen zur Verfügung gestellt werden, damit eine rechtzeitige Übermittlung innerhalb der Einreichungsfrist an die Bewilligungsstellen erfolgen kann. Gleiches gilt für die Fixkostenabrechnung.
3. Um dies zu erfüllen, ist es ratsam, bereits vor Antragstellung auf eine ordentliche Dokumentation und Buchführung zu achten.
4. Die Verwendung der ausgezahlten Corona-Hilfen sollte nachvollziehbar nachgewiesen werden.
5. Zudem sollte festgehalten werden, warum zum Zeitpunkt der Antragstellung das Unternehmen durch die Corona-Pandemie (und nicht hiervon unabhängig) in eine existenzgefährdende Wirtschaftslage geraten ist.

Falls die Nachweise bisher nicht geführt wurden, sollten Antragsteller dies nachholen und möglichst rückwirkend

spätestens ab Beantragung des jeweiligen Förderungsprogramms oder sogar ab Beginn des ersten Lockdowns in Deutschland im März 2020 die coronabedingten finanziellen Engpässe dokumentieren und die Verwendung der Corona-Hilfen nachweisen. Ohne Nachweise kann man von der Bewilligungsbehörde ungerechtfertigt geforderte Rückzahlungsforderungen kaum abwenden. Wichtig – auch um den Anschein der Heimlichkeit direkt auszuräumen – vollständige Transparenz.

Da es sich bei den Corona-Hilfen um vom Staat ausgezahlte Subventionen im Sinne des europäischen Beihilferechts handelt, sind bei der Schlussabrechnung die entsprechenden Obergrenzen – je nach gewähltem Regime – zu beachten. Insbesondere gilt dies, falls ein Konzern fälschlicherweise für jedes verbundene Unternehmen einen eigenen Antrag gestellt hat, obwohl richtigerweise nur ein einziger gemeinsamer Antrag hätte gestellt werden dürfen. Gemeinnützige Unternehmen waren zwar zur Antragstellung je Einheit oder Betriebsstätte berechtigt, beihilferechtlich war aber auch hier auf alle Hilfen im Konzern einzugehen, was für viele Berater und Antragsteller zu einem Rückforderungs- und Haftungsrisiko führen könnte. Wurden hier oder allgemein die Obergrenzen überschritten, droht nicht nur die Rückzahlung aller erhaltenen Corona-Hilfen, sondern auch ein Verfahren wegen Subventionsbetrugs.

Erreicht den Antragsteller schließlich der Schlussbescheid mit der Aufforderung, einen gewissen Betrag der erhaltenen Zuschüsse zurückzuzahlen, ist zunächst abzuwägen, ob es rechtlich und wirtschaftlich sinnvoll ist, mit Rechtsmitteln gegen die Rückforderung vorzugehen. Dabei könnten Unternehmen neben ihrem Steuer- oder Rechtsberater zusätzlich die Expertenmeinung eines bisher nicht involvierten Dritten einholen, um eine weitere objektive Einschätzung zu erhalten.

Fordert die Bewilligungsbehörde im Endbescheid unberechtigt zur Rückzahlung auf, so lautet die Devise: schnell reagieren. Betroffene haben nach Erhalt des Bescheids einen Monat Zeit, Klage bzw. Widerspruch einzulegen.

Erscheint es hingegen nicht sinnvoll, juristische Schritte einzulegen, sollte die im Bescheid angegebene Zahlungsfrist eingehalten werden. Wird der Betrag nicht rechtzeitig zurückgezahlt, können Verzugszinsen in Höhe von jährlich 5 Prozentpunkten über dem Basiszinssatz anfallen, was angesichts der Pandemie und der Niedrigzinsphase eine zusätzliche Belastung darstellen kann.

Ist der Antragsteller finanziell nicht in der Lage, das gesetzte Zahlungsziel zu erreichen, kann von der im Rückforderungsbescheid genannten Möglichkeit, eine Stundung für maximal 12 Monate zu beantragen, Gebrauch gemacht werden. Zu beachten ist aber, dass auch im Fall einer Stundung Zinsen auf die Rückzahlung fällig werden.

<sup>1</sup> <https://www.zeit.de/wirtschaft/2020-10/corona-beschluesse-olaf-scholz-staatliche-hilfe-lockdown>.

<sup>2</sup> <https://www.bundesregierung.de/breg-de/suche/corona-soforthilfen-1737444>.



Im Laufe der Corona-Pandemie wurde wiederholt über eine mögliche Insolvenzwellen spekuliert. Da sich die Wirtschaft bislang robuster gezeigt hat als gedacht, ist eine solche bisher ausgeblieben. Ob es durch die Rückzahlungen der Corona-Hilfen zu einer Insolvenzwellen kommen wird, ist daher fraglich. Die gesamtwirtschaftlichen Auswirkungen dürften insgesamt überschaubar bleiben, im Einzelfall werden sich jedoch harte Konsequenzen für von Rückzahlungsbescheiden Betroffene ergeben.

Um eine Entlastung der Gerichte zu bewirken, sind weitreichende Stundungsmöglichkeiten und Fristverlängerungen aus Sicht der Praxis wünschenswert.

Gerne stehen wir Ihnen für weitere Fragen und Unterstützung mit unserem interdisziplinären Team zur Verfügung.

## Kontakt für weitere Informationen



Sebastian Heinke, LL.M.  
Rechtsanwalt  
T +49 221 949 909 146  
E sebastian.heinke@roedl.com



Norman Lenger-Bauchowitz, LL.M.  
Rechtsanwalt, Fachanwalt  
für Steuerrecht, zertifizierter  
Compliance Officer  
T +49 911 9193 3713  
E norman.lenger@roedl.com

→ Steuerberatung

## Zweckbetrieb und steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb

### Eine Abgrenzung

von Ronny Oechsner und Christian Munker

*Mit Blick auf das Steuerrecht haben gemeinnützige Organisationen ihre einzelnen Tätigkeitsbereiche den folgenden 4 Sphären zuzuordnen:*

1. ideeller Bereich
2. Vermögensverwaltung
3. steuerbegünstigter Zweckbetrieb
4. steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb

Nicht immer ist diese von Gesetzes wegen vorgeschriebene Unterteilung in der Praxis eindeutig und ohne Probleme möglich. Insbesondere die Differenzierung zwischen dem steuerbegünstigten Zweckbetrieb und einem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb stellt die betroffenen Einrichtungen oft vor größere Herausforderungen.

Beide Sphären sind dadurch gekennzeichnet, dass die Einrichtung im Rahmen dieser Geschäftsfelder eine wirtschaftliche Tätigkeit verfolgt. Das Gesetz spricht hier von einer selbstständigen, nachhaltigen Tätigkeit, durch die Einnahmen oder andere wirtschaftliche Vorteile erzielt werden. Die Absicht, Gewinn zu erzielen, ist ausdrücklich nicht erforderlich.

Eine Zuordnung einzelner Tätigkeitsbereiche zu diesen beiden Sphären ist aus steuerrechtlicher Sicht jedoch elementar wichtig, denn diese

- entscheidet hinsichtlich der Körperschaftsteuer- und Gewerbesteuerpflicht für einzelne Tätigkeiten,
- bildet, wenn die übrigen Voraussetzungen erfüllt sind, die Grundlage zur Anwendung des ermäßigten Umsatzsteuersatzes für Zweckbetriebstätigkeiten und
- hat eine Indizwirkung mit Blick auf die gesetzlich normierten Vorgaben über die ordnungsgemäße Verwendung der Mittel der Einrichtung (Mittelverwendungsrechnung).

### DER STEUERBEGÜNSTIGTE ZWECKBETRIEB – ALS ABGRENZUNG ZUM STEUERPFLICHTIGEN WIRTSCHAFTLICHEN GESCHÄFTSBETRIEB

#### ALLGEMEINES ZUM ZWECKBETRIEB

Ausgehend von der Tatsache, dass sowohl dem steuerbegünstigten Zweckbetrieb, als auch einem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb eine wirtschaftliche Betätigung der Einrichtung zugrunde liegt, stellt sich die Frage nach der Unterscheidung.

Die gesetzlichen Normierungen zur Definition des Zweckbetriebs finden sich in den §§ 65 bis 68 der Abgabenordnung. Spezielle gesetzliche Zweckbetriebe sind in den §§ 66 bis 68 AO verankert, darüber hinaus erfasst der Auffangtatbestand des § 65 AO all diejenigen Zweckbetriebe, die keine spezielle Regelung im Gesetz erfahren haben.

<sup>1</sup><https://de.wikipedia.org/wiki/Verfahrensdokumentation>.



Erfüllt eine Einrichtung die Merkmale für einen der in § 68 AO genannten speziellen Zweckbetriebe, so müssen die Voraussetzungen für den „allgemeinen Zweckbetrieb“ nicht vollumfänglich erfüllt sein. Dies ist beispielsweise von Bedeutung, wenn es darum geht, ob eine Einrichtung im Wettbewerb zu nicht steuerbegünstigten Anbietern steht.

Der „allgemeine“ steuerbegünstigte Zweckbetrieb i. S. d. § 65 AO ist im Wesentlichen dadurch gekennzeichnet, dass eine gemeinnützige Organisation ausschließlich mit dessen Unterhalt die steuerbegünstigten Satzungszwecke verwirklichen kann.<sup>1</sup> Hierbei gilt es zu beachten, dass der Zweckbetrieb in seiner „Gesamtausrichtung“ dazu dienen muss, die satzungsmäßigen Zwecke zu verwirklichen. Zudem darf der Geschäftsbetrieb zu nicht begünstigten Betrieben derselben oder ähnlichen Art nicht in größerem Umfang als unvermeidbar in Wettbewerb treten.

## SPEZIELLE ZWECKBETRIEBE IM ÜBERBLICK

Folgende spezielle Zweckbetriebe definiert das Gesetz:

### Einrichtungen der Wohlfahrtspflege<sup>2</sup>

Sofern die Leistungen einer Einrichtung der Wohlfahrtspflege in besonderem Maße (mindestens 2/3 müssen hilfsbedürftigen Personen zugute kommen) dem in § 53 AO genannten Personenkreis dienen, ist die gesamte Einrichtung ein steuerbegünstigter Zweckbetrieb. Wohlfahrtspflege ist die planmäßige, zum Wohl der Allgemeinheit und nicht des Erwerbs wegen ausgeübte Sorge für notleidende oder gefährdete Mitmenschen.

Beispiele: Krankentransporte, Rettungsdienst etc.

### Krankenhäuser<sup>3</sup>

Krankenhäuser im Sinne der Vorschriften der Abgabenordnung sind Einrichtungen, in denen durch ärztliche und pflegerische Hilfeleistung Krankheiten, Leiden oder Körperschäden festgestellt, geheilt oder gelindert werden sollen oder Geburtshilfe geleistet wird und in denen die zu versorgenden Personen untergebracht und gepflegt werden können.

Einrichtungen, die lediglich eine ambulante Behandlung anbieten, können daher keine steuerbegünstigten Zweckbetriebe i. S. eines Krankenhauses sein.



### Sportliche Veranstaltungen<sup>4</sup>

Sportliche Veranstaltungen eines Sportvereins sind ein Zweckbetrieb, wenn die Einnahmen insgesamt 45.000 Euro im Jahr nicht übersteigen. Eine sportliche Veranstaltung ist eine organisatorische Maßnahme eines Sportvereins, die es aktiven Sportlern, die nicht Mitglieder des Vereins sein müssen, erlaubt, Sport zu treiben. Die gesetzlichen Anforderungen sind hierbei nicht besonders hoch. So genügt es bereits, wenn ein gemeinsamer zeitlicher und örtlicher Rahmen mit mindestens 2 aktiven Sportlern vorliegt.

Beispiele: Sportkurse, Lehrgänge, Training etc.

Negativ-Beispiele (keine sportliche Veranstaltung): Verkauf von Speisen und Getränken, Werbeleistungen, reine Nutzungsüberlassung von Sportanlagen etc.

### Sonstige spezielle Zweckbetriebe<sup>5</sup>

- Altenheime, Altenwohnheime, Pflegeheime
- Kindergärten, Kinderheime, Studentenheime, Jugendherbergen
- Werkstätten für behinderte Menschen
- Inklusionsbetriebe
- Wissenschafts- und Forschungseinrichtungen
- Einrichtungen zur Fürsorge für blinde oder körperbehinderte Menschen
- Heimerziehung und sonstige betreute Wohnformen

### DER STEUERPFLICHTIGE WIRTSCHAFTLICHE GESCHÄFTSBETRIEB – ALS ABGRENZUNG ZUM STEUERBEGÜNSTIGTEN ZWECKBETRIEB

Kann die wirtschaftliche Betätigung keinem steuerbegünstigten Zweckbetrieb zugordnet werden, handelt es sich hierbei um einen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb.

Ein steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb<sup>6</sup> setzt voraus:

- eine selbstständige Tätigkeit, also eine vom steuerbegünstigten Wirkungsbereich der gemeinnützigen Organisation wirtschaftlich abgrenzbare Tätigkeit
- eine nachhaltige Tätigkeit, d. h. eine auf Wiederholung angelegte Tätigkeit
- die Erzielung von Einnahmen oder anderer Vorteile, die Absicht, Gewinn zu erzielen ist nicht erforderlich
- die Teilnahme am wirtschaftlichen Verkehr, d. h. die Ausrichtung auf einen Leistungs-/Gütertausch (die Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr ist keine Voraussetzung, ein Leistungsaustausch am inneren Markt, z. B. gegenüber Mitgliedern, genügt)
- es handelt sich weder um eine vermögensverwaltende Tätigkeit noch um einen Zweckbetrieb

Mehrere einzelne steuerpflichtige wirtschaftliche Geschäftsbetriebe bilden den einheitlichen steuerpflichti-

gen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb. Dies hat vor allem Bedeutung für den gemeinnützigkeitsunschädlichen Verlustausgleich. So können Verluste einzelner steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetriebe mit Gewinnen anderer ausgeglichen werden. Wichtig ist aber, dass der einheitliche steuerpflichtige wirtschaftliche Geschäftsbetrieb in Summe nicht defizitär werden darf.

Der steuerpflichtige wirtschaftliche Geschäftsbetrieb darf in keinem Fall zum Selbstzweck der gemeinnützigen Organisation erstarken. Andernfalls droht der Organisation wegen des Verstoßes gegen das Ausschließlichkeitsgebot insgesamt der Verlust der Gemeinnützigkeit.

### GEFAHREN FÜR DIE GEMEINNÜTZIGKEIT – FOLGEN EINER FEHLERHAFTEN EINORDNUNG ALS STEUERBEGÜNSTIGTER ZWECKBETRIEB

Die Folgen einer fehlerhaften Einordnung der Tätigkeiten einer gemeinnützigen Organisation sind im Vorfeld nur schwer abzuschätzen. Es kommen jedoch infrage:

- Steuernachzahlungen
- Steuerstrafverfahren
- Klage von Konkurrenten wegen Wettbewerbsbeeinträchtigung durch Steuervorteile
- Verstoß gegen das Ausschließlichkeitsgebot

### TYPISCHE PROBLEMFELDER

Typische Probleme ergeben sich insbesondere bei der steuerlichen Behandlung im Rahmen der folgenden Tätigkeitsfelder:

- Speisenversorgung von Dritten
- Lieferung von Medikamenten durch eine Krankenhaus-Apotheke
- Betrieb von Blockheizkraftwerken
- Personal- und Sachmittelgestellung an andere Einrichtungen
- Kooperationen zwischen steuerbegünstigten Einrichtungen

<sup>5</sup> § 68 AO.

<sup>6</sup> § 14 AO.

<sup>1</sup> § 65 Nr. 1 AO.

<sup>2</sup> § 66 AO.

<sup>3</sup> § 67 AO.

<sup>4</sup> § 67a AO.



## FAZIT

In der Praxis gestaltet sich die Qualifizierung der Tätigkeiten einer gemeinnützigen Organisation oft mehr als schwierig.

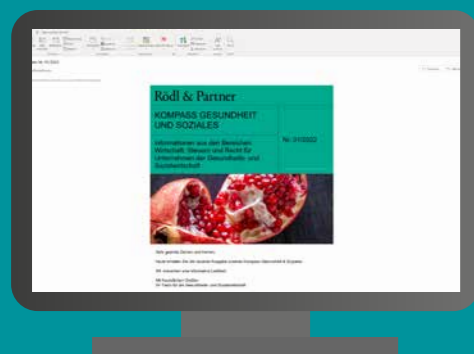
### Praxisbeispiel

|                                                                                                                                                                                                                      |                                                      |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------|
| Jahrestagung mit Mitgliederversammlung                                                                                                                                                                               | ideeller Bereich                                     |
| Jahrestagung mit Fortbildungsprogramm                                                                                                                                                                                | steuerbegünstigter Zweckbetrieb (§ 68 Nr. 8 AO)      |
| Jahrestagung mit Abendgala (Essen mit Programm)                                                                                                                                                                      | steuerepflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb |
| <ul style="list-style-type: none"> <li>- Dauerverluste vermeiden, Kosten durch Entgelte und Sponsoring decken</li> <li>- max. Vergünstigung an Mitglieder in Höhe von 40 Euro p. a. und Mitglied beachten</li> </ul> |                                                      |

Die Zuordnung hat jedoch unmittelbare Auswirkung auf die im Wege der Steuerveranlagung abzuführenden Steuerbeträge und zumindest mittelbare Auswirkung auf den Verlauf einer künftigen Betriebsprüfung.

## KOMPASS GESUNDHEIT UND SOZIALES

Jetzt kostenfrei abonnieren!



Monatlicher Online-Newsletter mit aktuellen Informationen für die Gesundheits- und Sozialwirtschaft



<https://www.roedl.de/medien/publikationen/newsletter/newsletter-abonnieren/>

## Kontakt für weitere Informationen



Ronny Oechsner  
Steuerberater  
T +49 221 949 909 439  
E ronny.oechsner@roedl.com



Christian Munker  
Steuerberater  
T +49 911 9193 3688  
E christian.munker@roedl.com

→ Umsatzsteuer

## Erste höchstrichterliche Entscheidung zu Rückforderungsansprüchen der Krankenkassen gegen gemeinnützige Krankenhausträger

von Lorenz Bonkhoff und Christian Höchemer

*Zum Jahreschluss 2021 ist eine erste Entscheidung zu Rückforderungsansprüchen der Krankenkassen gegen die gemeinnützigen Krankenhausträger wegen überzahlter Umsatzsteuer auf ambulant abgegebene Fertigmittel durch das Bundessozialgericht ergangen (BSG, Beschl. v. 10.11.2021 – B 1 KR 5/21 B). Die Nichtzulassungsbeschwerde der klagenden Krankenkasse gegen die abschlägige Entscheidung des Landessozialgerichts Baden-Württemberg wird mit ausführlicher Begründung zurückgewiesen.*

Bereits im Juli 2013 hatte der BFH in 2 Urteilen (31.7.2013, I R 82/12 und I R 31/12) die ambulante Abgabe von Zytostatika durch steuerbegünstigte Krankenhausträger im Rahmen einer ambulanten Krankenhausbehandlung dem steuerbegünstigten Zweckbetrieb nach § 67 AO zugeordnet. In einer weiteren Entscheidung vom 18.10.2017 (V R 46/16) erweiterte der BFH daraufhin den Gegenstandsbereich des Zweckbetriebes nach § 67 AO abermals, indem er ebenfalls die Abgabe von Medikamenten zur Blutgerinnung an Hämophiliepatienten (sog. Faktorpräparate) zur ärztlich kontrollierten Heimselbstbehandlung dem Krankenhaus-Zweckbetrieb zuordnete.

Viele Krankenkassen sind in Folge der oben genannten Rechtsprechung des BFH und der Änderung des Anwendungserlasses zur Umsatzsteuer durch die Finanzverwaltung davon ausgegangen, dass die von gemeinnützigen Krankenhausträgern im Rahmen der ambulanten Behandlung abgegebenen Fertigmittel zum ermäßigten Steuersatz nach § 12 Abs. 2 UStG von 7 Prozent abgerechnet werden müssen – denn für Umsätze eines Zweckbetriebs greift im Regelfall der ermäßigte Steuersatz.

Da die Anwendbarkeit des ermäßigten Steuersatzes aber nicht rechtlich sicher geklärt war, wurden diese Medikamente regelmäßig mit dem Regelsteuersatz von 19 Prozent abgerechnet, sodass sich rechnerisch zugunsten der Krankenkassen ein Rückforderungsanspruch von 12 Prozent ergeben würde.

Im Zuge dieser Überzeugung sind von den Krankenkassen, insbesondere den Ersatzkassen, Fragebögen sowie Aufforderungen zur Abgabe von Verjährungsverzichtserklärungen an die Krankenhausträger ausgelassen und auch Klagen in erheblichem Umfang angestrebt worden.

Begründet wurden die Klagen dabei ganz wesentlich unter erheblicher Bezugnahme auf die ähnlich gelagerte Entscheidung des BSG vom 9.4.2019 (B 1 KR 5/19 R) zu den Rückforderungsansprüchen von Umsatzsteuer auf Zytostatikazubereitungen.

In zweiter Instanz war jedoch die klagende Krankenkasse mit ihren Anträgen auf Rückzahlung der anteiligen Umsatzsteuer für in den Jahren 2010 bis 2012 abgerechnete Medikamente vor dem Landessozialgericht Baden-Württemberg (Urt. v. 9.12.2020 – L 5 KR 2614/17) unterlegen. Das LSG hatte dabei die Revision nicht zugelassen.

Die Nichtzulassungsbeschwerde der Klägerin wurde nun mit nicht unerheblichem Argumentationsaufwand durch das BSG zurückgewiesen.

Hierbei kommt es im Wesentlichen zu einer Auseinandersetzung mit der Leitentscheidung des BSG vom 9.4.2019 bezüglich der Rückforderung von Umsatzsteuer gegen den Krankenhausträger wegen ambulant abgegebener patientenindividueller Zubereitungen.

In der zuvor ergangenen Leitentscheidung des BSG hatte der erste Senat eine Regelungslücke in den zugrundeliegenden § 129 a SGB V-Rahmenverträgen erkannt und eine ergänzende Vertragsauslegung für geboten erachtet (B 1 KR 5/19 R – BSGE 128, 65 = SozR 4-2500 § 129 a Nr. 2, Rn. 16). Im Rahmen der ergänzenden Vertragsauslegung besteht nach dem Urteil des BSG insofern ein Rückzahlungsanspruch auf zu Unrecht gezahlte Umsatzsteuer soweit die Steuerverwaltung ihre Auffassung über die Umsatzsteuerpflicht bzgl. der betroffenen Medikamente geändert und insoweit eine Umsatzsteuerpflicht auch mit Rückwirkung verneint hat und das beklagte Krankenhaus sich diese Umsatzsteuerüberzahlung auch wieder einfach und risikolos zurückholen kann (BSG, Urt. v. 9.4.2019, B 1 KR 5/19 R, Rn 25).

Ungeachtet der Tatsache, dass gerade die Rückabwicklung der insoweit überzahlten Umsatzsteuerbeträge aufgrund unrichtiger Rechnungsausweise (§ 14c UStG) regelmäßig in tatsächlicher Hinsicht weder einfach noch risikolos ist, erkennt das BSG im aktuellen Beschluss vom 10.11.2021 (B 1 KR 5/21 B, BeckRS 2021, 39276 Rn. 8, beck-online) keine analoge Anwendbarkeit der Zytostatika-Rechtsprechung bezüglich der Frage, ob die ambulante



Abgabe von Fertigmedikamenten zum Regelsteuersatz von 19 Prozent gleichfalls zu rückerstattungsfähigen Steuerbeträgen führt.

Der Senat erkennt im vorliegenden Beschluss weder eine durch die Finanzgerichtsbarkeit endgültig festgestellte fehlerhafte steuerliche Anwendung des Regelsteuersatzes von 19 Prozent, noch eine veränderte Erlasslage der Finanzverwaltung (BSG, Beschl. v. 10.11.2021, a. a. O., Rn. 8, 20) an.

Auch sieht das BSG keine Verletzung einer Nebenpflicht zugunsten der Klägerin, wonach eine endgültige Festsetzung der Umsatzsteuer durch Sicherungsmaßnahmen verhindert werden müsste. Hier wird auch nochmal klargestellt, dass keine Prozessführungslast der Krankenträger besteht (BSG, a.a.O., Rn 18).

Bereits die fehlende höchstrichterliche Rechtsprechung zur Frage, ob für die ambulant abgegebenen Fertigarzneimittel bei gemeinnützigen Krankenträgern der ermäßigte Steuersatz von 7 Prozent zur Anwendung kommt, widerspricht einer durch das BSG voreilenden steuerlichen Rechtsentscheidung der Alleinzuständigkeit der Finanzgerichte (vgl. ebd., Rn 18).

In Folge dessen wurde auch für die Vergangenheit ein Rückforderungsanspruch verneint.

Wie die Rechtsanwender mit der Entscheidung des BSG umgehen, wird sich in den kommenden Monaten zeigen. Aus Sicht der klagenden Krankenkassen liegt es nahe, die laufenden Prozesse so lange wie möglich zu verzögern und auf eine klärende Änderung der Finanzverwaltungsauffassung zu warten. Ob und wann die Finanzverwaltung ihre Auffassung jedoch ändert, ist zum aktuellen Zeitpunkt noch völlig offen. Wie wir wissen, liegen entsprechende Anfragen der Interessenvertreter der Krankenhäuser sowie der Krankenkassen bereits seit längerem bisher unbeantwortet beim Bundesfinanzministerium.

Letztlich wird es bis zu einer entsprechenden Änderung weiterhin eine Einzelfallentscheidung der Krankenträger bleiben, sich auf die verschleppende Haltung der Krankenkassen einzulassen oder zügig streitige Entscheidungen herbeizuführen oder auf Vergleiche zu drängen.

Wir sehen dabei jedoch insbesondere vor dem Hintergrund dieser BSG-Entscheidung eine schwache Position der Krankenkassen, eine für sie günstige Lösung erreichen zu können.

Krankenträger sollten sich daher fachmännisch beraten lassen. Hierfür stehen auch wir Ihnen gerne zur Verfügung.

Genau wie für weitere Fragen und Unterstützung mit unserem interdisziplinären Team.

## Kontakt für weitere Informationen



Lorenz Bonkhoff  
Rechtsanwalt, Fachanwalt für Medizinrecht, Fachberater für das Gesundheitswesen (DStV e. V.)  
T +49 911 9193 3598  
E lorenz.bonkhoff@roedl.com



Christian Höchemer  
Bachelor of Arts, Steuerassistent  
T +49 911 9193 3696  
E christian.hoechemer@roedl.com

→ Krankenhauswirtschaft

## Krankenhausplanung Nordrhein-Westfalen (NRW)

### Vollständige Änderung der Planungsprämissen unter Berücksichtigung qualitativer Faktoren

von Tim Schilling und Jan Schilling

#### ES STELLT SICH DIE WICHTIGSTE FRAGE: WO LIEGEN DIE HANDLUNGSFELDER FÜR KRANKENHÄUSER?

Die Krankenhausplanung ist ein immer wieder intensiv diskutiertes Thema, bei dem die Frage nach ausreichend stationären Kapazitäten oder sogar übersorgten Gebieten gestellt wird. Dennoch verfolgt die Krankenhausplanung stetig das Ziel der adäquaten Patientenversorgung und der Verbesserung stationärer Behandlungsmöglichkeiten unter ständiger Berücksichtigung von Qualitätsansprüchen und Patientenbedürfnissen.

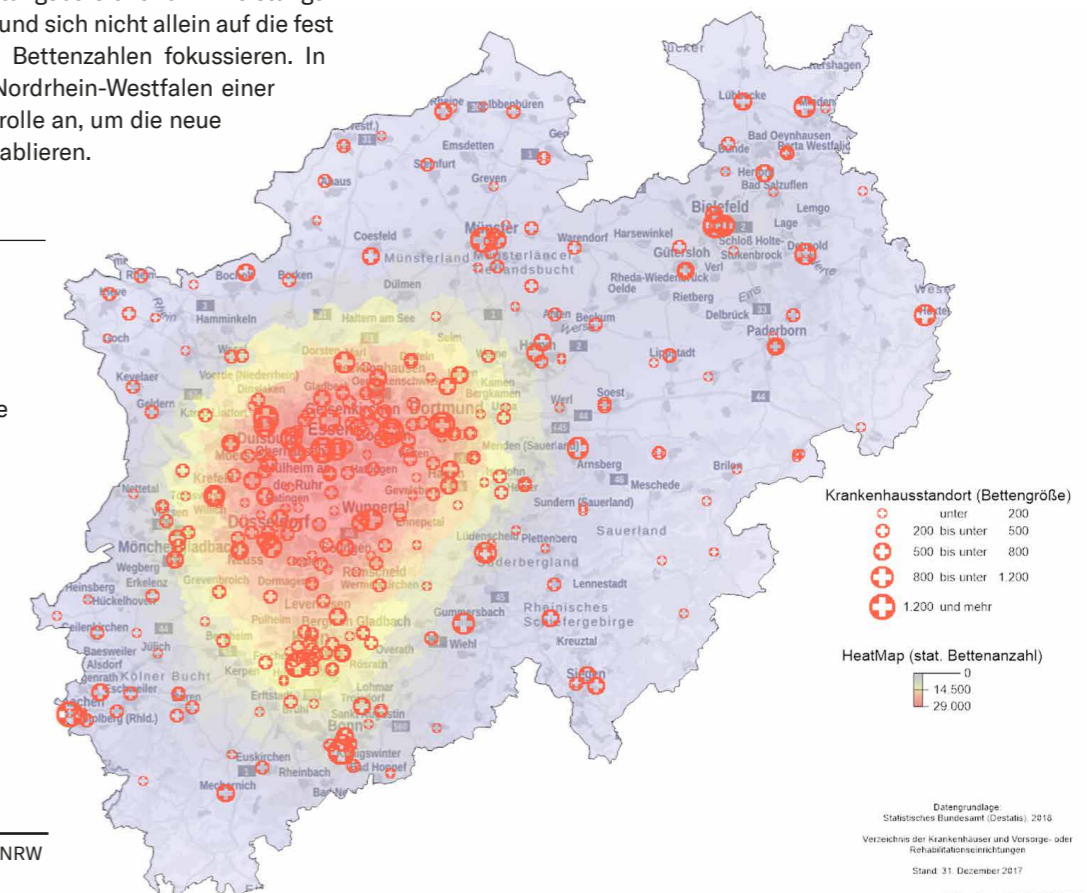
Auslösend für eine Reform der Krankenhausplanung in NRW ist das Gutachten zur Analyse der Krankenhauslandschaft in NRW aus dem Jahr 2019. Hintergrund des Gutachtens war die Entwicklung einer möglichen Planungsalternative, die transparent ist, eine gezielte Steuerung zulässt und qualitative Aspekte berücksichtigt. Zukünftig soll die Planungssystematik, nachfolgend detailliert erläutert, Leistungsbereiche bzw. Leistungsgruppen berücksichtigen und sich nicht allein auf die fest verwurzelte Planung von Bettenzahlen fokussieren. In diesem Fall nimmt sich Nordrhein-Westfalen einer experimentellen Vorreiterrolle an, um die neue Planungssystematik zu etablieren.

#### ALLGEMEINER TEIL

In dem bisherigen Krankenhausplan NRW sind 350 Plankrankenhäuser aufgeführt. Im letzten Jahrzehnt hat sich die

Zahl um 50 Plankrankenhäuser reduziert. Die Reduktion ist auf Krankenhausschließungen und Zusammenschlüsse zurückzuführen. Die bisherige Plangröße für die Erstellung der Krankenhauspläne stellte die stationär aufgestellten Betten dar, um eine flächendeckende Versorgung sicherzustellen. Auf Grundlage der ursprünglichen Krankenhausplanung ergaben sich Bereiche in NRW mit einer höheren Krankenhaus- bzw. Bettendichte. Allerdings war dies ein wesentlicher Diskussionspunkt in dem Gutachten aus dem Jahr 2019, sodass auch die bisherige Planungssystematik infrage gestellt wurde und reformiert werden sollte.

Die Grundlage für die Krankenhausplanung und die Vorgehensweise zur Berechnung des Bettenbedarfs stellen die Versorgungsgebiete dar. Die Versorgungsgebiete sind in der Abbildung 1 dargestellt, unter Berücksichtigung der etablierten Krankenhausstandorte. Sie spielen für die reformierte Planung eine wesentliche Rolle.





Die Krankenhausstandorte werden jeweils mit einem rotfarbigem Kreuzsymbol kartografisch dargestellt. Die Symbolgröße richtet sich nach der vollstationären Bettengröße je Klinikstandort. Darüber hinaus wird mithilfe einer HeatMap, die ebenfalls die vollstationäre Bettenanzahl als Datengrundlage verwendet, die Wirkung der Bettenanzahl im Raum dargestellt. Hierdurch wird die deutlich überproportionale Krankenhaus- und Bettendichte in und um das Ruhrgebiet ersichtlich. Die dargestellte Karte von Nordrhein-Westfalen lässt sich in die Versorgungsgebiete, die für die neue Planungssystematik relevant sind, einteilen.

## VERÄNDERUNG DER PLANUNGSSYSTEMATIK

Im Zuge der Gutachtenerstellung wurde eine neue Planungssystematik beschrieben und für eine zukünftige Beplanung der notwendigen Betten zugrunde gelegt. Diese berücksichtigt allerdings nicht nur die bisherige Plangröße „Bett“, sondern orientiert sich an Fallzahlen einzelner Leistungsgruppen. Aus dieser Systematik kann eine deutlich präzisere Einschätzung des Versorgungsgeschehens, sowohl für die Aufrechterhaltung einer wohnortnahen Versorgung, als auch der klinikübergreifenden Koordination von Leistungen der Spezialversorgung, abgeleitet werden.

Ursprünglich wurden für die Bettenplanung 22 Fachabteilungen zugrunde gelegt, die zukünftig durch 32 Leistungsbereiche für die Versorgung abgelöst werden. Die Leistungsbereiche weisen dann weitere 64 untergeordnete Leistungsgruppen aus, die sich nach allgemeinen und speziellen Gruppen unterscheiden lassen. Hierbei entfallen 30 Leistungsbereiche und 60 Leistungsgruppen auf die somatische Krankenversorgung.

Ziel ist es, mithilfe der Leistungsgruppen spezifischer die medizinische Leistung abbilden zu können. Darüber hinaus wird sich nach der neuen Krankenhausplanung,

in den Feststellungsbescheiden, die Ausweisung der jeweiligen Leistungsgruppen wiederfinden.

Neben der veränderten Planungsgrundlage soll zukünftig für 90 Prozent der Bevölkerung in NRW die Erreichbarkeit eines Krankenhauses innerhalb von 20 Autominuten gewährleistet werden. Allerdings kann die vorgegebene Erreichbarkeit für die unterschiedlichen Leistungsbereiche abweichen. Wobei es nach dem Gutachten qualitative und quantitative Vorgaben geben soll, die sich an denen der medizinischen Fachgesellschaften oder des Gemeinsamen Bundesausschusses orientieren werden.

## HERAUSFORDERUNGEN FÜR KRANKENHÄUSER UND HANDLUNGSFELDER

Im Zuge der veränderten Planungssystematik der Krankenhausplanung ergeben sich neue Herausforderungen für Krankenhäuser. Eine wesentliche Herausforderung bzw. mögliche Veränderung ist die Einschränkung des bisherigen Versorgungsauftrages.

Die 4 wesentlichsten Herausforderungen für Krankenhäuser:

1. Analyse des Leistungsportfolios der vergangenen Jahre unter Berücksichtigung der neuen Leistungsgruppen
2. Überprüfung der qualitativen Anforderung an die jeweiligen Leistungsgruppe (z. B. personelle Ausstattung, Pkw-Erreichbarkeit)
3. Durchführung einer Konkurrenzanalyse auf Basis der Leistungsgruppen
4. Bestimmung eines medizinischen Portfolios und der Zukunftsfähigkeit

Wichtig ist, dass alle Krankenhäuser die bisherigen Leistungszahlen auf Basis der Leistungsgruppen kritisch hinterfragen und die Kompetenzen bündeln, um langfristig medizinische Schwerpunkte herauszustellen.

## FAZIT

Zusammenfassend kann festgehalten werden, dass sich aufbauend auf dem Gutachten zur Krankenhauslandschaft NRW die Planungssystematik verändern wird. Das langfristige Ziel ist die Verbesserung der Versorgungsqualität mit Aufrechterhaltung einer wohnortnahen medizinischen Versorgung. Hierzu wird die Krankenhausplanung, weg von einer reinen Planung nach der Bettenzahl, hin zu einer Planung nach Leistungsgruppen und tatsächlichen Fallzahlen verändert.

Im Zuge dieser Änderung müssen sich einzelne Krankenhausstandorte, ebenso wie Krankenhauskonzerne, neu aufstellen und das eigene medizinische Portfolio analysieren und gegebenenfalls Anpassungen treffen.

## Der wirtschaftliche Druck auf Krankenhäuser steigt jährlich!



Steigende und zum Teil nicht vollständig refinanzierte Aufwendungen führen zu einer immer stärkeren wirtschaftlichen Belastung und damit einem immer größeren Handlungsdruck auf Krankenhäuser. Neben der laufenden Steuerung und Überwachung der Aufwendungen wird jedoch häufig die Erlösseite vernachlässigt. Insbesondere durch das Fehlen eines aussagekräftigen Berichtswesens sowie nicht-optimale Begleitprozesse zur medizinischen und pflegerischen Behandlung und Dokumentation verlieren Krankenhäuser jährlich hohe Erlös-Potenziale für tatsächlich erbrachte Leistungen.

Identifizieren und heben Sie das wirtschaftliche Potenzial Ihrer Organisation. In unserem **KOSTENLOSEN** Whitepaper stellen wir Ihnen 6 Möglichkeiten zur Bewertung des stationären Geschehens und damit zur Bezifferung des wirtschaftlichen Potenzials Ihrer Organisation dar.

<https://www.roedl.de/wen-wir-beraten/gesundheits-sozialwirtschaft/downloadcenter-gesundheit-sozialwirtschaft>



## Kontakt für weitere Informationen



Tim Schilling  
B. Sc. Medizinökonomie, Fachberater  
T +49 221 949 909 141  
E tim.schilling@roedl.com



Jan Schilling  
Fachwirt im Gesundheits- und Sozialwesen, Consultant  
T +49 221 949 909 167  
E jan.schilling@roedl.com





→ Compliance

## Die EU-Whistleblower-Richtlinie

### Auswirkungen auf Krankenhäuser und Sozialunternehmen

von Christoph Naucke, Norman Lenger-Bauchowitz, LL.M. und Carina Richters

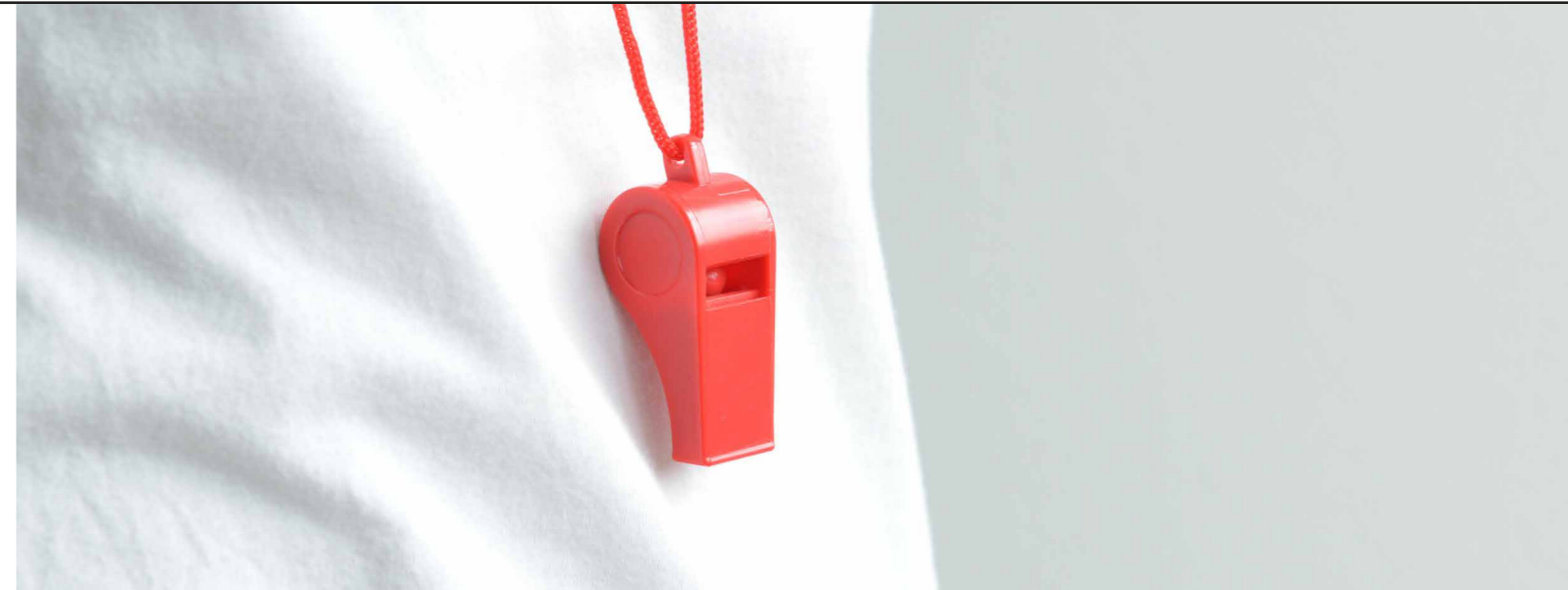
*Krankenhaus-Verantwortliche und Geschäftsführungen von Sozialdienstleistern fragen sich: Welche Pflichten ergeben sich aus der Whistleblower-Richtlinie der EU für mein Unternehmen? Welche Antworten es aktuell auf diese Frage gibt und warum das vielleicht trotzdem die falsche Frage ist, erfahren Sie in diesem Beitrag.*

zusage ist allerdings, dass der betreffende Hinweisgeber versucht hat, seinen Hinweis über den internen Meldekanal des Arbeitgebers einzureichen, oder, wenn dies nicht möglich oder nicht erfolgreich war, staatliche Stellen informiert (z. B. eine Staatsanwaltschaft, quasi „Stufe 2“) oder, als „ultima ratio“, seinen Hinweis öffentlich gemacht hat („Stufe 3“).

Seit gut 2 Jahren gibt es die Richtlinie (EU) 2019/1937 des Europäischen Parlamentes und des Rates vom 23.10.2019 zum Schutz von Personen, die Verstöße gegen das Unionsrecht melden, die sog. Whistleblower-Richtlinie der EU. Der Hintergrund: Hinweisgeber, die als Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmer auf Rechtsverstöße ihres Arbeitgeberunternehmens aufmerksam machen könnten und das vielleicht auch wollen, sind nach Einschätzung der EU einem nicht unerheblichen Risiko ausgesetzt, nach dem Absetzen ihres Hinweises in ihrem Arbeitsverhältnis Repressalien ausgesetzt zu sein und sehen möglicherweise aus diesem Grund von einem Hinweis ab. Diesem vermuteten Effekt soll mit der Richtlinie entgegengewirkt werden.

Die Whistleblower-Richtlinie fordert, dass juristische Personen des öffentlichen und privaten Sektors Kanäle für interne Meldungen und für Folgemaßnahmen einrichten. Damit sind auch Krankenhäuser und Sozialunternehmen von dieser Pflicht umfasst, unabhängig von der Trägerschaft. Diese Kanäle müssen demnach zumindest den Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmern die Möglichkeit bieten, Hinweise abzugeben, die Abgabemöglichkeit für externe Dritte ist eine Kann-Bestimmung. Das Unternehmen muss eine umfassende Vertraulichkeit für den Hinweisgeber gewährleisten, so muss die Stelle, die die Hinweise bearbeitet, klar definiert sein und darf nicht zu viele Personen umfassen. Aus den weiterführenden Stellungnahmen der EU-Kommission ergibt sich ergänzend, dass für jede juristische Person ein eigener Kanal bereitgehalten werden muss. Konzernlösungen sind daher nicht ohne Weiteres möglich. Meldungen müssen innerhalb von 7 Tagen bestätigt und zeitnah, spätestens innerhalb von 3 Monaten, bearbeitet sein.

Kern der Richtlinie sind daher arbeitsrechtliche Schutzmaßnahmen wie beispielsweise ein Kündigungsverbot, das Verbot eine Beförderung zu versagen oder das Tätigkeitsgebiet, den Arbeitsort oder die Arbeitszeit zu ändern. Voraussetzung für die Wirksamkeit dieser Schutz-



#### ERGEBEN SICH FÜR KRANKENHÄUSER UND FÜR SOZIALUNTERNEHMEN AKTUELL RECHTSPFLICHTEN?

Da es sich um eine EU-Richtlinie handelt, ist diese grundsätzlich zunächst nicht unmittelbar in den Mitgliedsstaaten gültig, es muss zunächst eine Umsetzung in nationales Recht erfolgen. Dafür war eine Frist bis zum 17.12.2021 gesetzt, die jedoch in Deutschland – wie in zahlreichen anderen EU-Staaten auch ohne das Inkrafttreten eines entsprechenden Gesetzes – verstrichen ist. Die neue Bundesregierung hat sich im aktuellen Koalitionsvertrag die Umsetzung der Richtlinie zwar zum Ziel gesetzt. Ein neuer Gesetzesentwurf liegt jedoch noch nicht vor.

Mit Datum vom 27.1.2022 reagierte nun die EU-Kommission und hat gegen Deutschland und 23 weitere Mitgliedsstaaten Vertragsverletzungsverfahren eingeleitet. Es ist damit zu rechnen, dass eine Umsetzung nun zeitnah erfolgen wird, um weitere negative Konsequenzen zu vermeiden.

Des Weiteren könnte die Richtlinie aber auch ausnahmsweise unmittelbare Wirkung durch die fehlende Umsetzung nach Fristablauf entfalten. Dieses ist umstritten. Die dafür erforderliche hinreichende Bestimmtheit der Richtlinie ist nach der Meinung der Autoren gegeben. Des Weiteren muss jedoch auch ein subjektiv-öffentliches Recht gewährt werden. Dieses dürfte allenfalls gegenüber Körperschaften des öffentlichen Rechts zu bejahen sein.

Man könnte so zunächst auf die Idee kommen, dass somit zumindest für privatrechtliche Unternehmen im Moment keinerlei Nachteile gegeben sind, wenn kein Hinweisgebersystem eingerichtet ist, da hier die EU-Richtlinie keine unmittelbare Wirkung entfaltet. Dieses ist jedoch zu kurz gedacht, denn:

#### DIE FRAGE NACH DEN UNMITTELBAREN RECHTSPFLICHTEN IST DIE FALSCHER FRAGE

Die Whistleblower-Richtlinie hat den Schutz von Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmern im Blick, die ihrerseits zu Hinweisgebern werden. Die Rechtsprechung hat nationales Recht richtlinienkonform auszulegen, sodass sich eine mittelbare Wirkung der Richtlinie ergibt. Dieses hat zur Folge, dass sich eine Arbeitnehmerin oder ein Arbeitnehmer, sollte er sich negativen Konsequenzen aufgrund eines Hinweises ausgesetzt sehen, auf die Richtlinie berufen kann. Es ist zu erwarten, dass die zuständigen Gerichte bei einem fehlenden wirksamen Hinweisgebersystem zugunsten der Arbeitnehmerin oder des Arbeitnehmers entscheiden dürften. Arbeitsrechtliche Sanktionen aufgrund von Falschmeldungen oder einer direkten Weitergabe einer Arbeitnehmerin oder eines Arbeitnehmers von Informationen an die Öffentlichkeit sind damit in der Praxis nicht durchsetzbar.

Darüber hinaus wäre in der betrieblichen Praxis ohnehin abzuwägen, bis zu welchem Grade die Durchsetzung denkbarer arbeitsrechtlicher Sanktionen gegen eine Arbeitnehmerin oder einen Arbeitnehmer, der zum Hinweisgeber wurde, taktisch tatsächlich sinnvoll wäre. Die durch arbeitsrechtliche Auseinandersetzungen ausgelöste öffentliche Aufmerksamkeit dürfte in vielen Fällen stark dagegen sprechen. Vor allem aber: Die Alternative für den Betroffenen – beim Fehlen eines internen Angebotes – ist in jedem Fall die Einschaltung staatlicher Stellen oder die Offenlegung des Hinweises gegenüber der Öffentlichkeit. Die Einrichtung spezialisierter Stellen wie beispielsweise der bayerischen Zentralstelle von Betrug und Korruption im Gesundheitswesen (ZKG) ist ein klares Signal, dass die Staatsanwaltschaften von hohen Dunkelziffern nicht aufgedeckter Rechtsverstöße ausgehen, auch und gerade in der Gesundheitswirtschaft.



### Wollen Sie mehr über das Thema erfahren?

Dann sichern Sie sich jetzt Ihren Platz beim **WEBINAR COMPLIANCE UND WHISTLEBLOWING** am 7.4. oder 8.4.2022.



Weitere Informationen zu unseren Veranstaltungen finden Sie direkt im Internet unter: [www.roedl.de/seminare](http://www.roedl.de/seminare)

Zahlreiche Praxisfälle zeigen klar auf, dass die Chancen, einen aufgedeckten Rechtsverstoß mit dennoch begrenztem Reputationsschaden aufzuklären, um ein Vielfaches höher liegen, wenn man als betroffenes Unternehmen selbst zuerst von dem Verdacht erfährt. In allen anderen Fällen hat man nur noch geringe Chancen, als ein Unternehmen mit hohem Interesse an der Aufklärung von Rechtsverstößen wahrgenommen zu werden.

Bei nüchterner Betrachtung ergibt sich deshalb, dass die Frage, ob und wie weit eine rechtliche Verpflichtung besteht, zwar naheliegend, aber irreführend ist. Es geht faktisch nicht um das „ob“ eines Hinweisgeberkanals, sondern viel mehr um das „wie“ und um das „wann“. Um Krankenhäusern und Sozialunternehmen, die kurzfristig einen Hinweisgeberkanal ohne erhebliche Investitionen und Projektvorlaufzeiten einrichten wollen, eine Alternative zur hausinternen Lösung anzubieten, hat Rödl & Partner mit WhistleClue die Möglichkeit geschaffen, diese Funktion effizient anwaltlich auszulagern und dadurch Risiken und Ressourcenbelastung zu reduzieren.

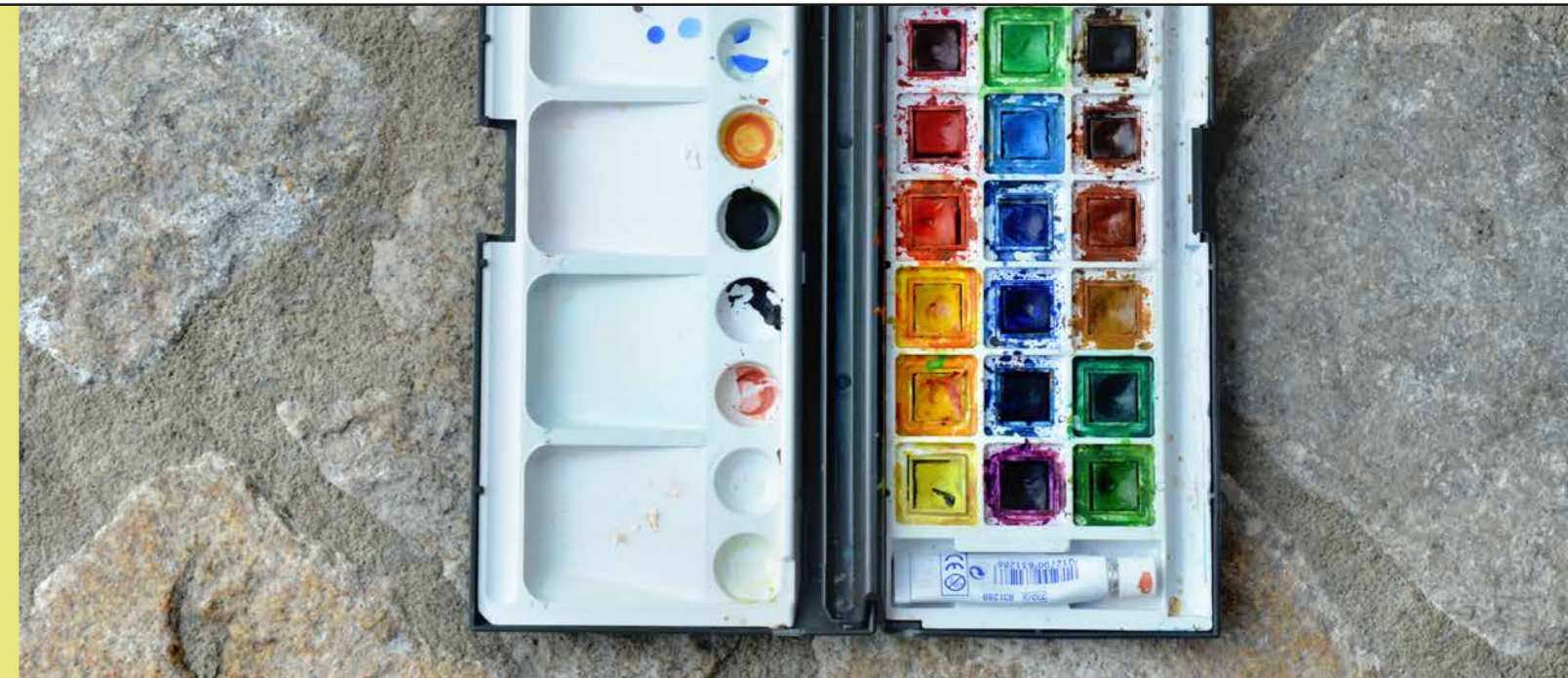
## Kontakt für weitere Informationen



Christoph Naucke  
Betriebswirt (BA), zertifizierter Compliance Officer, zertifizierter Datenschutzbeauftragter DSB  
T +49 911 9193 3628  
E christoph.naucke@roedl.com



Norman Lenger-Bauchowitz, LL.M.  
Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, zertifizierter Compliance Officer  
T +49 911 9193 3713  
E norman.lenger@roedl.com



→ Compliance

## Ein Tax Compliance Management System ist mehr als ein paar Checklisten – Teil 3

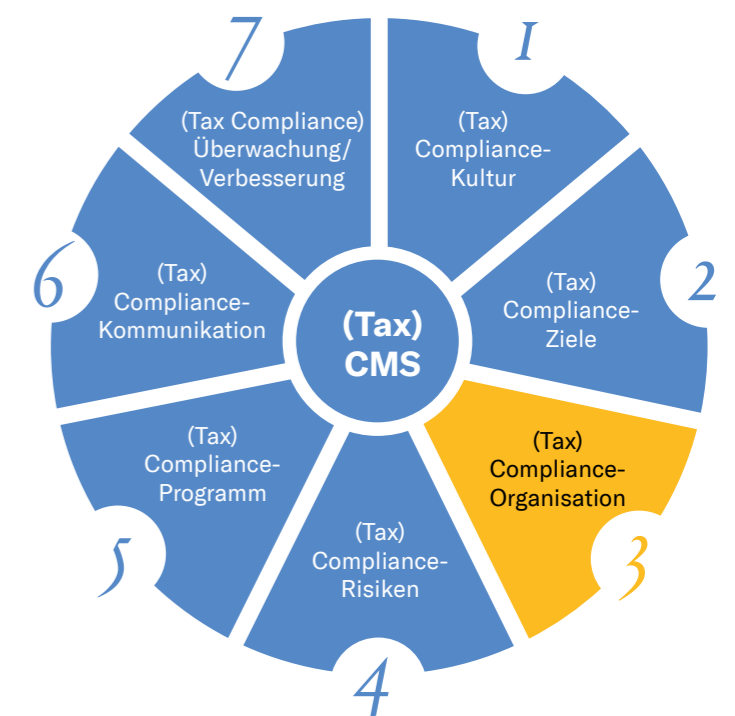
### oder: Herausforderung beim Einrichten einer Tax Compliance-Organisation

von Anka Neudert und Christoph Naucke

*In unseren ersten beiden Artikeln aus dieser Serie haben wir einige allgemeine Erläuterungen zum Tax-CMS gegeben und später dargestellt, warum die Definition von Tax Compliance-Zielen nicht nur formal notwendig, sondern durchaus von praktischer Relevanz ist.*

*Dieser Artikel beschäftigt sich mit der Herausforderung, eine geeignete Tax Compliance-Organisation aufzubauen.*

*Zwar stellt dies in jedem Unternehmen eine gewisse Herausforderung dar, aber insbesondere bei gemeinnützigen Einrichtungen oder juristischen Personen öffentlichen Rechts ergeben sich aufgrund der Spezialmaterie hier zum Teil besondere Schwierigkeiten. Denn auch in vergleichsweise kleinen Einrichtungen müssen steuerlich komplexe Fragestellungen beantwortet werden.*



*WhistleClue ist die rechtssichere, sofort verfügbare integrierte Hinweisgeber-Lösung von Rödl & Partner für die Gesundheits- und Sozialwirtschaft:*

- Vermeidung eines „Überlaufs“ von Meldungen, die intern nicht abgesetzt werden können, an staatliche Stellen oder gar an Medien
- Rechtssichere Lösung, Erfüllung der anstehenden Rechtspflicht zur Einrichtung eines Hinweisgebersystems
- Senkung von Haftungsrisiken durch anwaltliche Begleitung sofort ab Eingang des Hinweises, kurzfristig verfügbare hochqualifizierte Kompetenz, reduzierter Verbrauch interner Zeitressourcen
- Keine eigene technische Infrastruktur erforderlich, schnelle Verfügbarkeit und planbare Kosten

*Interessiert?*

Besuchen Sie uns unter:  
<https://www.roedl.de/wen-wir-beraten/gesundheits-sozialwirtschaft/whistleclue>





## TAX COMPLIANCE-ORGANISATION

Anders als beim „normalen“ CMS, das das Institut der Wirtschaftsprüfer (IDW) in seinem Prüfungsstandard (IDW PS 980) als 5. TCMS-Element angibt, stellt das IDW in seinem Praxishinweis 01/2016 zur Ausgestaltung und Prüfung eines Tax Compliance Management Systems die TC-Organisation bereits als 3. Punkt dar – und dies wohl nicht grundlos. Insbesondere im steuerlichen Bereich ist die Organisation von entscheidender Bedeutung. Denn häufig geht es im Bereich „Tax“ nicht nur darum, ein schon einigermaßen funktionierendes System am Laufen zu halten und weiterzuentwickeln, sondern ein solches erst einzurichten.

Auch wenn und gerade weil „die Steuerabteilung“ in mittelgroßen Einrichtungen häufig nur mit wenigen Personen besetzt oder zum Teil sogar in den Bereich Buchhaltung integriert ist, besteht die Herausforderung darin, das TCMS ins ganze Unternehmen „auszurollen“ und die Verzahnung in die einzelnen Unternehmensbereiche sicherzustellen.

## DIE 4 HAUPTPROBLEME IN DER PRAXIS

Folgende 4 Hauptprobleme lassen sich in der Praxis von vermeintlich schon vorhandenen TCM-Systemen erkennen:

### PROJEKT ZUR EINFÜHRUNG EINES TCMS HAT NIE STATTGEFUNDEN

Um ein TCM-System einzuführen, ist es nicht ausreichend, bisher bestehende Prozesse und Verfahren zu dokumentieren und dies anschließend als TCMS-Beschreibung zu bezeichnen.

Ein TCMS verlangt vielmehr auch eine festgelegte und dokumentierte Organisation, in der Verantwortlichkeiten bereits zu Beginn der Einführung des TCMS durch die Geschäftsführung festgelegt (und anschließend kommuniziert) werden.

In der Praxis stellt sich häufig heraus, dass schon einzelne „Baustellen“ im TCMS – insbesondere einzelne Sachverhalte im Bereich TC-Risiken – bearbeitet bzw. mit Maßnahmen zur Abwehr der Risiken belegt werden,

ohne dass zuvor eine TC-Organisation geschaffen wurde. Dies hat aber zur Folge, dass steuerliche Risiken unerkannt bleiben können oder auch falsch bewertet werden, da nicht im Vorhinein festgelegt ist, welche Personen (oder „Rollen“) die Risiken erfassen und verantwortlich für deren Bewertung sind. Häufig erfolgt die Bewertung von steuerlichen Risiken auch gar nicht oder allein durch die Abteilung Rechnungswesen, womit aber eine vergleichende Bewertung mit den sonstigen Unternehmensrisiken – mangels Risikobewertung auf Führungsebene – ausbleibt. Dies kann durch Einführung einer Compliance-Organisation auch im Tax-Bereich verhindert werden.

Idealerweise sollte bei der Festlegung der Rollen von vornherein unterschieden werden zwischen Rollen im TCMS-Projekt – einem Projekt, das das TCMS einführen soll – und den Rollen im später „laufenden“ TCMS. Während beim bereits eingeführten TCMS steuerliche Fach- und Prozesskenntnis sowie die Fähigkeit zur Beurteilung von Risiken eine Rolle spielen, ist für die Gestaltung des TCMS insbesondere allgemeines Compliance- und Prozesswissen von Bedeutung.

Für die Festlegung der Rollen im TCMS reicht es nicht aus, die Rollen nur zu benennen, sie müssen exakt definiert werden. Zentrale Rollen im Rahmen eines laufenden TCMS sind die des Tax Compliance Officers bzw. Managers oder die von Tax Compliance-Beauftragten oder auch Tax Compliance-Verantwortlichen. Auch die Einbindung von Tax Compliance-Referenten unterhalb des Compliance Managers kommt in Betracht. Welche konkreten Aufgaben, Verantwortlichkeiten und Befugnisse die einzelnen Rollen haben (sollen), muss aber konkret auf die jeweilige Situation im Unternehmen und auch auf das zur Verfügung stehende Personal (oder auch externe Personen) abgestimmt sein.

Insbesondere für den Tax Compliance Officer ist festzulegen, ob dieser Systemverantwortung für die Einrichtung eines TCMS haben soll. Ist dies der Fall, dürfte es in den meisten Fällen nicht ausreichend sein, hierfür einen reinen „Steuerfachmann“ einzusetzen. Andererseits gilt auch für den Tax Compliance Officer, dass er nicht „allwissend“ sein kann. Daher ist es für die Definition seiner Rolle wichtig festzulegen, dass und nach welchen Kriterien er über die Einholung externen Sachverständigen bei aufkommenden komplexen Sachverhalten entscheidet.

Die Tax Compliance-Verantwortlichen sind in der Regel schon aufgrund ihrer Führungsrolle im Unternehmen (Abteilungsleiter, Institutsleiter o. Ä.) und damit ihrer operativen Prozessverantwortung automatisch verantwortlich für Compliance in ihrem Unternehmensbereich – also auch für Steuer-Compliance. Diese Verantwortung sollte jedoch durch entsprechende Rollenbeschreibungen oder Ernennungsschreiben herausgestellt werden.

Mögliche „Rollen“ im Rahmen eines TCMS:



Zu klärende Fragen:



Aufgrund von gar nicht durchgeführten oder nicht vollständig abgeschlossenen Projekten zur Einführung eines TCM-Systems ergeben sich häufig Folgeprobleme:

AUFGABEN, VERANTWORTLICHKEITEN UND SCHNITTSTELLEN MIT BEZUG ZUM STEUERLICHEN BEREICH SIND NICHT EINDEUTIG UND WIDERSPRUCHSFREI GEREGLT

„Das macht die Steuerabteilung“ oder sogar „Das macht das Rechnungswesen“ sind häufige Aussagen im Zusammenhang mit der Besteuerung.

Aus solchen Äußerungen wird jedoch deutlich, dass eine Einrichtung wirkliche Risiken im steuerlichen Bereich wahrscheinlich nicht richtig im Griff hat.

Die Prozesse zur (rechtzeitigen) Abgabe von Steuererklärungen sind zweifelsohne in der Regel im Rechnungswesen angesiedelt, da die Vorprozesse hierfür in der Buchhaltung abgebildet werden.

Neben dieser „rein technischen“ Komponente spielt aber auch steuerliches Spezialwissen im Zusammenhang mit der Branche, der Rechtsform oder auch bei der Betrachtung der steuerlichen Grundstruktur – insbesondere bei gemeinnützigen Einrichtungen oder juristischen Personen öffentlichen Rechts – eine große Rolle, zum Beispiel:

- Welche Erlöse sind einem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb zuzuordnen und unterliegen daher überhaupt einer Steuerpflicht?
- Unterliegen bestimmte Umsätze noch der Umsatzsteuerbefreiung für Krankenhausumsätze?
- Ist eine bestimmte Tätigkeit überhaupt als Betrieb gewerblicher Art anzusehen oder kann hier noch eine hoheitliche Tätigkeit angenommen und daher auf die

Kein tatsächliches Einführungsprojekt

Regelung der Aufgaben, Schnittstellen und Verantwortlichkeiten nicht eindeutig

## Hauptprobleme bei der organisatorischen Umsetzung des Tax-CMS

Sicht auf relevante Teilprozesse nicht vorhanden

Fehlende Integration in das übergeordnete CMS

- Abgabe einer Steuererklärung verzichtet werden?
- Wie sollten Fertigungsmittel aufgrund der noch unklaren Rechtslage momentan versteuert werden?
- Stellt eine Personalgestellung bei einem gemeinnützigen Krankenhaus zwingend einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb dar?
- Stellen erhaltene Zahlungen steuerlich nicht relevante Zuschüsse dar oder muss von einer Umsatzsteuerpflicht ausgegangen werden?
- Ist die Zuordnung einer Leistung zum wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb zwingend oder kann doch eine Zuordnung zu einem Zweckbetrieb begründet werden?

Die sich ergebenden Fragestellungen können sehr vielschichtig sein, mehrere (Rechts-)Gebiete betreffen und sind häufig auch nicht mit einem eindeutigen „ja“ oder „nein“ zu beantworten.

Wichtig ist es daher, dass die Schnittstellen, wie intern in einer Einrichtung vorhandenes Know-how (Rechtsabteilung, Compliance-Abteilung, Revisionsabteilung u. a.) eingebunden werden kann bzw. muss, geregelt sind und auch hier Verantwortlichkeiten abgegrenzt werden. Ebenso ist zu regeln, wer über die Beauftragung externer Experten entscheidet (vgl. oben) und ggf. auch, in welchen Fällen auf externe Beratung zuzugreifen ist (z. B. für Risikoaufnahme und -bewertung, nur bei bereits festgestellten Risiken der Risikoklassen A und B usw.) Sicherlich ist es beispielsweise sinnvoll, einen Teil der

Verantwortlichkeiten für die Bereiche Umsatzsteuer oder Ertragsteuer im Bereich Buchhaltung anzusiedeln. Am Ende müssen allerdings auch andere Bereiche in den Prozess „Erstellung einer richtigen Umsatzsteuererklärung“ einbezogen werden.

Dies soll „Folgeproblem 2“ verdeutlichen:

### STEUERLICHE PROZESSE WERDEN NICHT IN TEILPROZESSE UND DAMIT NICHT IN TEILVERANTWORTLICHKEITEN AUFGESPALTEN

Allgemein üblich und auch aus unserer Sicht sehr sinnvoll ist die Unterteilung der Verantwortlichkeiten nach verschiedenen Steuerarten. Hierbei wird allerdings häufig verkannt, dass ein umfassendes Wissen – auch bezüglich nur einer Steuerart – nicht vollumfassend in einer Person vereint sein kann, insbesondere wenn es um steuerrechtliche Detail- bzw. Zweifelsfragen geht. Daher ist die Festlegung von Teilverantwortlichkeiten sinnvoll. Dies verhindert auch, dass im Bereich Rechnungswesen Entscheidungen getroffen werden, die mit dem in diesem Bereich vorhandenem Wissen gar nicht vollständig richtig getroffen werden können.

Folgende Teilprozesse und somit Teilverantwortlichkeiten sind z. B. für den Bereich Umsatzsteuer innerhalb eines Unternehmens mindestens denkbar:

Selbst wenn (Teil-)Verantwortlichkeiten für eine Steuerart festgelegt sind, kommt häufig noch ein 3. Folgeproblem zum Vorschein:

### TAX COMPLIANCE MANAGEMENT SYSTEM IST HÄUFIG KEIN TEILBEREICH DES CMS<sup>1</sup>

Viele Unternehmen bezeichnen ihr (vermeintliches) Tax-CMS richtigerweise als integralen Bestandteil des CMS.

Allerdings wird oft deutlich, dass dies nur eine „theoretische Behauptung“ ist und das sog. TCMS in der Praxis nicht wirklich ein integrierter Teilbereich des CMS ist, sondern isoliert neben dem eigentlichen CMS steht.

Folgende Indizien sprechen für diese Beurteilung:

- Der Bereich Tax Compliance ist völlig separiert vom Bereich Compliance. Tax Compliance Manager und Compliance Manager haben keine Berührungspunkte.
- Die Bereiche Recht, Compliance und Revision haben keine Schnittstellen zum Bereich Rechnungswesen, in dem das „Tax Compliance“ angesiedelt ist.
- Tax Compliance-Risiken werden nicht als Teilbestand der dokumentierten Compliance-Risiken geführt.
- Als Tax Compliance Manager werden Steuerpraktiker mit Detailwissen im Bereich Veranlagung eingesetzt.
- Intern vorhandene rechtliche Expertise, z. B. die Rechtsabteilung, wird in steuerlichen Zweifelsfragen nicht oder kaum hinzugezogen.

Die Herausforderung besteht darin, einen Tax Compliance Officer (bzw. Manager) zu installieren, der an der Schnittstelle der Bereiche Rechnungswesen, Recht, Compliance, Revision und Geschäftsführung arbeitet. Obwohl hierfür auch steuerliches Fachwissen notwendig ist, muss beachtet werden, dass es sich bei der Person in erster Linie um einen Compliance Manager für den steuerlichen Bereich und weniger um einen Fachexperten für ein steuerliches Gebiet mit Zusatzfunktionen im Bereich der Compliance handelt.

<sup>1</sup>Vgl. IDW Praxishinweis 01/2016: Ausgestaltung und Prüfung eines Tax Compliance Management Systems gemäß IDW PS 980, Rz. 8: „Ein Tax Compliance Management System (Tax CMS) ist ein abgegrenzter Teilbereich eines CMS“.

## Kontakt für weitere Informationen



Anka Neudert  
Diplom-Kauffrau, Steuerberaterin,  
zertifizierte Beraterin für Gemeinnützigkeit,  
Certified Tax Compliance Officer  
T +49 911 9193 3583  
E anka.neudert@roedl.com



Christoph Naucke  
Betriebswirt (BA),  
zertifizierter Compliance Officer,  
zertifizierter Datenschutzbeauftragter  
DSB  
T +49 911 9193 3628  
E christoph.naucke@roedl.com

| (Teil-)Verantwortung<br>Sicherstellung Prozess<br>an sich                                                                                                                               | (Teil-)Verantwortung fachliche Richtigkeit<br>(„Steuerliche Grundstruktur“)                                                                                                                                                                                                                                |                                                                                                                                                               | (Teil-)Verantwortung<br>technisch<br>korrekte Abbildung                                                                                                                               |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
|                                                                                                                                                                                         | Strukturerstellung                                                                                                                                                                                                                                                                                         | Strukturanwendung                                                                                                                                             |                                                                                                                                                                                       |
| konkreter Bezug zur personellen Struktur vor Ort                                                                                                                                        | kein konkreter Bezug zur personellen Struktur vor Ort                                                                                                                                                                                                                                                      | Umsetzung der theoretischen Grundstruktur konkret vor Ort                                                                                                     |                                                                                                                                                                                       |
| i. d. R. FiBu                                                                                                                                                                           | intern oder extern                                                                                                                                                                                                                                                                                         | i. d. R. FiBu sowie beteiligte Fachabteilungen                                                                                                                | i. d. R. IT                                                                                                                                                                           |
| rein organisatorische Maßnahme – wer übernimmt die Erstellung und Übermittlung der Steuererklärung Was/ Wann/ Wie?                                                                      | Rückgreifen auf internes und externes Steuer Know-how: Steuerberater mit Spezialisierung, Fachanwälte für Steuerrecht usw.                                                                                                                                                                                 | Vorbereitung der Umsetzung der sich aus der - internen oder externen – „Beratung“ ergebenden Notwendigkeiten                                                  | IT-seitige Umsetzung der Vorgaben                                                                                                                                                     |
| <ul style="list-style-type: none"> <li>- z. B. zeitgerechte Übermittlung der USt-Voranmeldung</li> <li>- z. B. Prozess der Übernahme der gebuchten Daten in die Voranmeldung</li> </ul> | <ul style="list-style-type: none"> <li>- Klärung von steuerlichen Grundsatzfragen (insb. bei Auslegungsproblemen zwischen Rechtsprechung und Finanzverwaltung)</li> <li>- Erkennen von übergeordneten grundsätzlichen Strukturen</li> <li>- Erkennen von Wechselwirkungen mit anderen Bereichen</li> </ul> | <ul style="list-style-type: none"> <li>- z. B. Vergabe/Zuordnung zu Steuerschlüsseln</li> <li>- z. B. Erstellung von Kategorien/Zuordnungstabellen</li> </ul> | <ul style="list-style-type: none"> <li>- z. B. Programmierung von (neuen) Steuerschlüsseln</li> <li>- z. B. Programmierung von Algorithmen zur automatisierten Zuordnungen</li> </ul> |



→ Aus der Praxis

## Auszahlung einer Corona-Prämie gemäß den Tarifverträgen TV-L, TV-H und AVR.DD

### Pflicht zur Rückstellungsbildung?

von Julia Panke-Rahlenbeck und Carola Biet

*Aufgrund der zusätzlichen Belastungen in der Corona-Krise können Arbeitsgeber ihren Beschäftigten eine Corona-Sonderzahlung bzw. -Prämie gewähren. Im Einzelfall ist unter bestimmten Voraussetzungen bei einer Auszahlung im Folgejahr bzw. im Geschäftsjahr 2022 eine Rückstellung zu bilden. Im Folgenden wird auf die Frage der Rückstellungsbildung anhand der Tarifverträge TV-L und TV-H sowie den Arbeitsvertragsrichtlinien der Diakonie Deutschland (AVR.DD) eingegangen.*

#### CORONA-SONDERZAHLUNG

Zwecks Unterstützung zur Abmilderung der zusätzlichen Belastungen in der Corona-Krise können Arbeitgeber ihren Beschäftigten eine Corona-Sonderzahlung bzw. -Prämie gewähren. Eine allgemeine Voraussetzung ist hierbei, dass die Beihilfen oder Unterstützungen zusätzlich zum vereinbarten Arbeitslohn geleistet werden müssen. Des Weiteren muss diese Sonderzahlung im

Zusammenhang mit der Pandemie stehen. Im Nachfolgenden wird auf tarifliche Regelungen und Arbeitsvertragsrichtlinien eingegangen, die die Corona-Sonderzahlung bzw. -Prämie teilweise erst im Geschäftsjahr 2022 zur Auszahlung bringen. Kern dieses Artikels ist die Befassung mit der Frage, ob für diese Sonderzahlungen eine Rückstellung für das Geschäftsjahr 2021 zu bilden ist.

#### TV-L - TARIFVERTRAG FÜR DEN ÖFFENTLICHEN DIENST DER LÄNDER

Am 29.11.2021 ist es zu einer Tarifeinigung in den Tarifverhandlungen für die Beschäftigten der Länder gekommen. Dies umfasste den Abschluss eines „Tarifvertrag(es) über eine einmalige Corona-Sonderzahlung (TV Corona-Sonderzahlung)\*“ zwischen der Tarifgemeinschaft deutscher Länder und dem dbb beamtenbund und tarifunion.

Der personelle Geltungsbereich ergibt sich wie folgt aus § 1 des Tarifvertrages:

- Tarifvertrag für den öffentlichen Dienst der Länder (TV-L),
- Tarifvertrag für Auszubildende der Länder in Ausbildungsberufen nach dem Berufsbildungsgesetz (TVA-L BBiG),
- Tarifvertrag für Auszubildende der Länder in Pflegeberufen (TVA-L Pflege),
- Tarifvertrag für Auszubildende der Länder in Gesundheitsberufen (TVA-L Gesundheit),
- Tarifvertrag für duale Studierende der Länder in ausbildungsintegrierten dualen Studiengängen (TVdS-L), oder
- Tarifvertrag über die Regelung der Arbeitsbedingungen der Praktikantinnen/Praktikanten der Länder (TV Prakt-L).

Als Bedingung für die einmalige Corona-Sonderzahlung wurde festgelegt, dass

- ein Beschäftigungsverhältnis am 29.11.2021 bestanden haben muss sowie
- in der Zeit vom 1.1.2021 bis zum 29.11.2021 an mindestens einem Tag ein Anspruch auf Entgelt bestand.

Die Auszahlung hat spätestens mit der Entgeltzahlung für März 2022 zu erfolgen. Die Höhe der genauen Corona-Sonderzahlung ergibt sich aus § 2 Abs. 2 des Tarifvertrages. Maßgeblich ist hierbei das Verhältnis zum 29.11.2021.

#### TV-H - TARIFVERTRAG FÜR DEN ÖFFENTLICHEN DIENST DES LANDES HESSEN

In den Tarifverhandlungen für die Beschäftigten des öffentlichen Dienstes des Landes Hessen vom 15.10.2021 kam es zu einer Tarifeinigung hinsichtlich des Abschlusses des „Tarifvertrag(es) Corona-Sonderzahlungen 2022“. Aus diesem ergeben sich 2 Corona-Sonderzahlungen für alle Beschäftigte, die gem. § 1 des Tarifvertrages über die Corona-Sonderzahlung unter einen der nachfolgenden Tarifverträge fallen:

- Tarifvertrag für den öffentlichen Dienst des Landes Hessen (TV-H) mit Ausnahme der Ärztinnen und Ärzte an Universitätskliniken (§ 1 Abs. 5 TV-H), für die ausschließlich die Sonderregelungen des § 41 TV-H gelten,
- Tarifvertrag für Auszubildende des Landes Hessen in Ausbildungsberufen nach dem Berufsbildungsgesetz (TVA-H BBiG),
- Tarifvertrag für Auszubildende des Landes Hessen in Pflegeberufen (TVA-H Pflege) oder
- Tarifvertrag über die Regelung der Arbeitsbedingungen für die Praktikantinnen/Praktikanten des Landes Hessen (TV Prakt-H).

Voraussetzung für die Corona-Sonderzahlung – die mit dem Tabellenentgelt des Monats Dezember 2021 ausbezahlt werden sollte – ist, dass

- das Arbeitsverhältnis am 15.10.2021 bestand sowie
- an mindestens einem Tag zwischen dem 1.1.2021 und dem 31.10.2021 ein Anspruch auf Entgelt vorlag.

Eine weitere Sonderzahlung erhalten Beschäftigte mit der Entgeltzahlung im März 2022, wenn

- ihr Arbeitsverhältnis am 15.1.2022 bestand und
- an mindestens einem Tag zwischen dem 1.1.2021 und dem 15.1.2022 ein Anspruch auf Entgelt existierte.

Die Höhe der Sonderzahlung ergibt sich aus § 2 Abs. 3 des Tarifvertrages. Die Ausnahmen bzw. Regelungen zu Teilzeitbeschäftigten sind in § 2 Abs. 5 des Tarifvertrages geregelt.

#### ARBEITSVERTRAGSRICHTLINIEN DER DIAKONIE DEUTSCHLAND AVR.DD.

Gemäß der Beschlüsse der Arbeitsrechtlichen Kommission zum Rundschreiben vom 29.11.2021 ist eine Corona-Prämie an bestimmte Mitarbeiterinnen/Mitarbeiter im Geltungsbereich der AVR.DD zu zahlen. Diese gelten für alle Einrichtungen, die an die Diakonie Deutschland angeschlossen sind und deren Geltung dienstvertraglich mit dem jeweiligen Arbeitnehmerinnen/Arbeitnehmer festgelegt wurde.

Folgende Voraussetzungen müssen erfüllt sein um einen Anspruch auf Zahlung der Corona-Prämie zu haben:

- ein Arbeits- oder Ausbildungsverhältnis muss am 31.1.2022 bestehen und
- zwischen dem 1.11.2020 und dem 30.6.2021 muss mindestens an einem Tag ein Anspruch auf Entgelt bestanden haben.

Die jeweilige Höhe der Prämie ist in den Arbeitsvertragsrichtlinien festgelegt. Für Nichtvollbeschäftigte wird anteilig eine Corona-Prämie gezahlt; maßgeblich ist hier der Beschäftigungsanteil zum 1.12.2021.

Die Auszahlung der Prämie soll im Januar 2022 erfolgen, spätestens aber mit der Gehaltsabrechnung März 2022.

Sofern in den Jahren 2020 und 2021 eine dem Zweck entsprechend ähnliche Zahlung geleistet wurde, auf die kein gesetzlicher Anspruch bestand, darf die Corona-Prämie dieser Zahlung angerechnet werden.

Im Detail und hinsichtlich weiterer Regelungen wird auf die Tarifverträge bzw. Arbeitsvertragsrichtlinien verwiesen.







## WANN MUSS GEMÄSS § 249 ABS. 1 HGB EINE RÜCKSTELLUNG FÜR DIE CORONA-SONDERZAHLUNG/-PRÄMIE ZUM JAHRESABSCHLUSS GEBILDET WERDEN?

Welche Rückstellungsart könnte in Betracht kommen und wann ist diese zu bilden?

Rückstellungen sind gem. § 249 Abs. 1 S. 1 HGB für ungewisse Verbindlichkeiten und für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften zu bilden. Eine Verbindlichkeit kann dem Grunde und/oder der Höhe nach ungewiss sein. Dies kann auch schon vorliegen, wenn sie aufschiebend oder auflösend bedingt ist und hinsichtlich des Eintritts der Bedingung Ungewissheit besteht.

Eine Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten ist zu bilden, wenn eine sicher oder wahrscheinlich bestehende Verpflichtung gegenüber einem anderen am Bilanzstichtag rechtlich entstanden oder wirtschaftlich verursacht war und mit einer Inanspruchnahme ernsthaft zu rechnen ist.<sup>1</sup>

Was bedeutet **Ungewissheit**? Sofern sich eine Angelegenheit - die Höhe oder das Bestehen einer Verbindlichkeit

betreffend - noch in Klärung befindet und nicht abschließend beurteilt werden kann, liegt Ungewissheit vor.<sup>2</sup>

Ob das Bestehen oder Entstehen der Verbindlichkeit „wahrscheinlich“ ist, lässt sich insoweit definieren, dass der Kaufmann mit einer Inanspruchnahme ernsthaft zu rechnen hat. Dass eine Ungewissheit über den genauen Zeitpunkt der Inanspruchnahme besteht, ist hierbei nicht von Bedeutung. Ist anzunehmen, dass dem Gläubiger sein Anspruch bekannt ist - was sich z. B. aus einer vertraglichen Verpflichtung ergibt - ist regelmäßig davon auszugehen, dass mit einer Inanspruchnahme gerechnet werden kann, wenn das Be- oder Entstehen der Verpflichtung wahrscheinlich ist.<sup>3</sup> In der Regel wird eine Rückstellung als wahrscheinlich angesehen, wenn mehr dafür als dagegen spricht, dass der Sachverhalt eintritt.

Wenn eine ungewisse Verbindlichkeit zum Bilanzstichtag rechtlich wirksam entstanden und/oder wirtschaftlich verursacht wurde, ist diese zu passivieren. Der genaue Zeitpunkt der **rechtlichen Entstehung** kann u. a. durch Rechtsgeschäft oder auch Gesetz genau festgelegt werden. Es müssen sämtliche die Leistungspflicht auslösende Tatbestandsmerkmale erfüllt sein. Von einer **wirtschaftlichen Verursachung** ist nach Rechtsprechung

des BFH auszugehen, wenn der Tatbestand, in dessen Rechtsfolge die Verbindlichkeit entsteht, im Wesentlichen vor dem Bilanzstichtag verwirklicht wird und das rechtliche Entstehen nur noch von unwesentlichen Tatbestandsmerkmalen abhängig ist.<sup>4</sup>

Weiterhin ist nach Rechtsprechung und Literatur davon auszugehen, dass eine Verbindlichkeit nach wirtschaftlicher Verursachung dann schon zu passivieren ist, wenn diese vor der rechtlichen Entstehung liegt.<sup>5</sup>

Sofern weiterhin Zweifel bestehen, ist auf das Vorsichtsprinzip zurückzugreifen, wonach die ungewisse Verbindlichkeitsrückstellung zu passivieren ist.

## ERFÜLLEN DIE VORGENANNTEN REGELUNGEN DER CORONA-SONDERZAHLUNG/CORONA-PRÄMIE NUN DIE TATBESTANDSMERKMALE EINER RÜCKSTELLUNGSBILDUNG?

### TV-L

Als Bedingung für die einmalige Corona-Sonderzahlung wurde festgelegt, dass

- ein Beschäftigungsverhältnis am 29.11.2021 bestanden haben muss sowie
- in der Zeit vom 1.1.2021 bis zum 29.11.2021 an mindestens einem Tag ein Anspruch auf Entgelt bestand.

Die wirtschaftliche Verursachung der Auszahlung der Corona-Sonderzahlung liegt vollständig im Geschäftsjahr 2021.

Auch die Höhe des Betrages lässt sich gemäß § 2 Abs. 2 des Tarifvertrages genau bestimmen. Weiterhin ist die Anzahl der Beschäftigten zum 29.11.2021 genauestens bekannt. Somit ist weder der Betrag der Höhe nach noch dem Grunde nach ungewiss. Eine hinreichende Wahrscheinlichkeit der Auszahlung ist gegeben. Die Tatbestandsmerkmale einer Rückstellungsbildung sind somit nicht erfüllt. Im Ergebnis darf keine **Rückstellung** für die Corona-Sonderzahlung gebildet werden.

Sofern die Auszahlung der Corona-Sonderzahlung im Geschäftsjahr 2021 noch nicht erfolgt ist und im Januar bis März 2022 getätigt werden soll, muss für das Geschäftsjahr 2021 eine entsprechende **Verbindlichkeit** gebildet werden.

### TV-H

Bezugnehmend auf die Erläuterungen zu TV-H ist für die erste Corona-Sonderzahlung im Dezember 2021 keine Rückstellung zu bilden. Hier ist ggf. eine Verbindlichkeit hinsichtlich der Zahlung anzusetzen soweit die Zahlung nicht mehr in 2021 erfolgt ist.

Eine weitere Sonderzahlung erhalten - wie vorgenannt - Beschäftigte mit der Entgeltzahlung im März 2022, wenn

- ihr Arbeitsverhältnis am 15.1.2022 bestand, und
- an mindestens einem Tag zwischen dem 1.1.2021 und dem 15.1.2022 ein Anspruch auf Entgelt vorlag.

Der Auszahlungsbetrag der zweiten Corona-Sonderzahlung ist dem Grunde und der Höhe nach insofern ungewiss, dass zum 31.12.2021 die Anzahl der weiterhin Beschäftigten zum 15.1.2022 unklar ist. Eine hinreichende Wahrscheinlichkeit der Auszahlung ist für alle Beschäftigten gegeben, für die zwischen dem 1.1.2021 und dem 31.12.2021 ein Anspruch auf Entgelt bestand und die sich in einem ungekündigten bzw. noch bestehenden Arbeitsverhältnis bis mindestens zum 15.1.2022 befinden. Zudem wäre die wirtschaftliche Verursachung schon dann gegeben, wenn an einem Tag zwischen dem 1.1.2021 und dem 31.12.2021 Arbeit geleistet wurde. Insofern im alten Jahr kein bzw. ein ruhendes Arbeitsverhältnis bestand, ist die wirtschaftliche Verursachung noch nicht gegeben. Zum 1.1.2022 neu eingestellte Beschäftigte sind demnach von der Rückstellungsbildung zu vernachlässigen, da diese das Wirtschaftsjahr 2022 betreffen.

Bezogen auf das laufende Arbeitsverhältnis schuldet der Arbeitgeber den Beschäftigten die Corona-Sonderzahlung aufgrund schon erbrachter Leistung in der Vergangenheit. In Urteilen des BFH mit vergleichender Thematik wie z. B. der Jubiläumsrückstellung wird sich bereits auf die vorgenannte zurückliegende Leistungserbringung bezogen.<sup>6</sup>

### ARV.DD

Wie bereits vorgenannt, ist die Inanspruchnahme der Corona-Prämie an die nachfolgenden Voraussetzungen geknüpft:

1. ein Arbeits- oder Ausbildungsverhältnis muss am 31.1.2022 bestehen und
2. zwischen dem 1.11.2020 und dem 30.6.2021 muss an mindestens einem Tag ein Anspruch auf Entgelt bestanden haben.

<sup>1</sup> Vgl. Beck Bil-Komm./Schubert HGB § 249 Rn. 16.

<sup>2</sup> Vgl. Beck Bil-Komm./Schubert, HGB § 249 Rn. 25.

<sup>3</sup> Vgl. MüKoHGB/Ballwieser HGB § 249 Rn. 22; BFHE 142, 226 = BStBl. II 1985, 44; BFHE 169, 423 = BStBl. II 1993, 153; BFHE 191, 517 = BStBl. II 2000, 612.

<sup>4</sup> BFH 13.5.1998 DStRE 1999, 6 mwN; zu weiteren Kriterien Weber-Grellet in Schmidt; § 5 Anm 386.

<sup>5</sup> BFHE 97, 164 = BStBl. II 1970, 104; BFHE 150, 140 = BStBl. II 1987, 848. Zur Diskussion dieser Frage vgl. I. Senat des BFHE 196, 216 = DB 2001, 1698; Weber-Grellet BB 2003, 37; Weber-Grellet DB 2002, 2180; Siegel DStR 2002, 1636; Wüstemann BB 2002, 1688; Moxter DStR 2004, 1057 (und 1098); Wassermeyer WPg 2002, 10; Gosch DStR 2002, 977 und für eine Zusammenfassung BeBiKo/Schubert Rn. 34-36.

<sup>6</sup> Vgl. BFH, Urteil vom 29.11.2000 - I R 31/00, BFH, Urteil vom 5.2.1987 - IV R 81/84 (FG Hamburg) sowie entsprechende Rechtsurteile zu Gratifikationen, Boni und Jubiläumszuwendungen BFH 7.7.1983 BStBl II, 753, BFH 2.12.1992 BStBl II 1993, 109, BFH 18.6.1980 BStBl II, 741.



Zu unterscheiden ist hier zwischen den Beschäftigten mit einem Arbeitsverhältnis ab dem 1.1.2022 und denjenigen, die schon zuvor im Beschäftigungsverhältnis mit dem Arbeitgeber standen und deren Arbeits- oder Ausbildungsverhältnis zum 31.1.2022 noch besteht. Bei den zuvor Beschäftigten mit entstandenem Entgeltanspruch zwischen den vorgenannten Daten liegt die wirtschaftliche Verursachung der Auszahlung der Corona-Prämie im Wesentlichen in der Vergangenheit. Auch in diesem Fall schuldet der Arbeitgeber den Beschäftigten eine Corona-Prämie aufgrund des Anstellungsverhältnisses in der Vergangenheit und somit schon erbrachter Leistungen.<sup>7</sup> Beschäftigte ohne Entgeltanspruch zwischen dem 1.11.2020 und dem 30.6.2021 sind ohnehin zu vernachlässigen.

Der Auszahlungsbetrag der Corona-Prämie im Rahmen des ARV.DD ist dem Grunde und der Höhe nach insofern ungewiss, dass zum 31.12.2021 die genaue Anzahl der Beschäftigten zum Stichtag 31.1.2022 unklar ist. Die Wahrscheinlichkeit der Auszahlung ist aber mit Geltung der Arbeitsvertragsrichtlinien hinreichend gegeben.

Somit sind die Tatbestandsmerkmale für eine Rückstellungsbildung zum 31.12.2021 für die Corona-Prämie hinreichend erfüllt.

<sup>7</sup>Vgl. Bildung einer Jubiläumsrückstellung BFH, Urteil vom 5.2.1987 - IV R 81/84 (FG Hamburg).

## Kontakt für weitere Informationen



Julia Panke-Rahlenbeck  
B.Sc. Volkswirtschaftslehre  
T +49 221 949 909 486  
E julia.panke-rahlenbeck@roedl.com



Carola Biet  
Bachelor of Laws, Prüfungsassistentin  
T +49 221 949 909 231  
E carola.biet@roedl.com

# DOWNLOADCENTER

für die Gesundheits- und Sozialwirtschaft



KOSTENLOSE ...

Whitepaper

Checklisten

Eckpunktepapiere

Flyer

Broschüren

Und vieles mehr ...



Jetzt runterladen:  
[www.roedl.de/downloadcenter-gesundheit-sozialwirtschaft](http://www.roedl.de/downloadcenter-gesundheit-sozialwirtschaft)



# Rödl & Partner

---

## Impressum

Verantwortlich für redaktionelle Inhalte gemäß § 55 Abs. 2 RStV:

Prof. Dr. Christian Rödl  
Äußere Sulzbacher Straße 100  
90491 Nürnberg

Rödl GmbH Rechtsanwaltsgesellschaft Steuerberatungsgesellschaft  
Äußere Sulzbacher Straße 100  
90491 Nürnberg  
Deutschland / Germany

Tel: +49 911 9193 0  
Fax: +49 911 9193 1900  
E-Mail: [info@roedl.de](mailto:info@roedl.de)  
[www.roedl.de](http://www.roedl.de)

einzelvertretungsberechtigter Geschäftsführer:  
Prof. Dr. Christian Rödl, LL.M., RA, StB

### Urheberrecht:

Alle Rechte vorbehalten. Jegliche Vervielfältigung oder Weiterverbreitung in jedem Medium als Ganzes oder in Teilen bedarf der schriftlichen Zustimmung der Rödl GmbH Rechtsanwaltsgesellschaft Steuerberatungsgesellschaft Wirtschaftsprüfungsgesellschaft.