

Alten- und Pflegeheim

Inhaltsverzeichnis

I.	Betriebswirtschaftliches	3
1.	Allgemeines	3
2.	Betriebsarten	5
3.	Betriebsformen	6
3.1	Branchen- und Betriebsstruktur	7
3.2	Finanzierungserträge für Pflegeleistung	8
3.3	Pflegesätze, Plankostenermittlung, Kostenkorrektur und Kostenkontrolle	9
3.4	Heimentgelte und Pflegesätze	11
4.	Errichtung und Finanzierung von Alteneinrichtungen	12
5.	Auslagerung von Dienstleistungen, Kostendruck und Einsparpotenziale	13
6.	Einkauf medizinischen Bedarf oder Wirtschaftsbedarf	14
7.	Mindestlohn in der Pflegebranche	14
II.	Rechnungswesen, Buchführung, Aufzeichnungen	17
1.	Buchführungspflicht	17
2.	Die Pflege-Buchführungsverordnung (PBV)	17
3.	Die wichtigsten Bestimmungen der PBV	18
	Anlage 1: Gliederung der Bilanz	19
	Anlage 2: Gliederung der Gewinn- und Verlustrechnung	22
	Anlage 3a: Anlagennachweis	24
	Anlage 3b: Nachweis der Förderungen nach Landesrecht	24
	Anlage 4: Kontenrahmen für die Buchführung (Kontenklassen 0-8)	24
4.	Kosten- und Leistungsrechnung nach § 7 PBV	33
	Anlage 5: Kostenstellenrahmen für die Kosten- und Leistungsrechnung	34
	Anlage 6: Kostenträgerübersicht	35
5.	Besondere Aufzeichnungspflichten	36
III.	Wirtschaftliche Überprüfung des Umsatzes	36
IV.	Steuerrechtliche Besonderheiten	37
1.	Umsatzsteuer	37
1.1	Leistungen	39
1.2	Steuerbefreiungen	39
2.	Einkommensteuer	45
2.1	Abgrenzung der Einkunftsart	45
2.2	Sonderabschreibung nach § 7f EStG	46

2.3	Degressive AfA nach § 7 Abs. 5 Nr. 3, Vermietung zu Wohnzwecken	46
2.4	Taschengeld	48
2.5	Abschlagszahlungen auf Pflegesätze	49
2.6	Kosten krankheitsbedingter Heimunterbringung als außergewöhnliche Belastung	49
2.7	Haushaltsnahe Dienstleistungen	50
3.	Gewerbsteuer	50
3.1	Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 20a GewStG	50
3.2	Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 20c GewStG	51
3.3	Betriebsaufspaltung	53
3.4	Ambulantes Rehabilitationszentrum	53
3.5	Ärztliche Wahlleistungen	53
3.6	Beteiligung an einem gewerblichen Betrieb	53
3.7	Betrieb eines Krankenhauses als Ausübung eines freien Berufes	53
3.8	Organschaft	54
3.9	Rettungsdienste	54
V.	Außenprüfung (Betriebsprüfung), Umsatzsteuer- Sonderprüfung, Steuerfahndung	54
1.	Außenprüfung (Betriebsprüfung)	54
2.	Umsatzsteuer- Sonderprüfung	59
3.	Steuerfahndung	60

I. Betriebswirtschaftliches

1. Allgemeines

Mit der steigenden Lebenserwartung nimmt in Deutschland die Anzahl der in Altenheimen und Pflegeheimen ständig lebenden alten Menschen immer mehr zu. Nach Modellrechnungen wird die Zahl der Heimbewohner von derzeit 640.000 Heimbewohner in zehn Jahren auf 1,4 Millionen Bewohner anwachsen.

Es gibt jedoch einen Trend, dass die Pflege von alten Menschen zunehmend durch Angehörige und nahe stehende Personen sowie durch ambulante Pflegedienste und sonstige Hilfseinrichtungen übernommen wird. Dies ist auch Ziel der zum 1.1.1995 gemäß § 3 SGB XI eingeführten sozialen Pflegeversicherung. Von den potenziellen Pflegebedürftigen wird danach in der Regel eine Unterbringung in häuslicher Umgebung Pflege durch Familienangehörige oder im Rahmen des betreuten Wohnens bevorzugt, was für einen steigenden Bedarf an ambulanter Pflege spricht.

Diese Entwicklung hat zur Folge, dass die alten Menschen als Pflegebedürftige immer später eine Heimunterbringung benötigen, so dass in Zukunft Altenpflegeheime immer mehr an Bedeutung gewinnen. Allein die Zahl der Pflegebedürftigen beträgt derzeit (Stand 2009) ca. 2,34 Millionen (Statistisches Bundesamt, Pflegestatistik 2009), davon waren 67 % Frauen; 68

% der Pflegebedürftigen waren 75 Jahre und älter, 85 Jahre und älter waren 35 %: ein weiteres Anwachsen um 330.000 bis zum Jahre 2020 ist zu erwarten.

Im Dezember 2009 lebten in Deutschland 530.000 Personen, die 90 Jahre und älter waren. Von ihnen waren 59 % bzw. 313.000 pflegebedürftig. Bei den 85- bis 89 jährigen beträgt die entsprechende Pflegequote, also die Wahrscheinlichkeit pflegebedürftig zu sein, 38 %; bei den 75-84 jährigen ist sie mit 14 % niedriger; bei den 65-69 jährigen war der Wert mit rund 3 % deutlich geringer (Pflegestatistik 2009,Nr.2)

Mehr als zwei Drittel (69 % bzw. 1,62 Millionen) der Pflegebedürftigen wurde zu Hause versorgt. Davon erhielten 1.066.000 Pflegebedürftige ausschließlich Pflegegeld, das bedeutet, sie wurden in der Regel zu Hause allein durch Angehörige gepflegt. Weitere 555.000 Pflegebedürftige lebten ebenfalls in Privathaushalten. Bei ihnen erfolgte die Pflege jedoch zusammen mit oder vollständig durch ambulante Pflegedienste. 31 % (717.000) wurden in Pflegeheimen vollstationär betreut (Pflegestatistik 2009 Nr. 4)

Gegenüber 2007 hat die Zahl der Pflegebedürftigen in Deutschland im Zuge der Alterung der Bevölkerung- um insgesamt 4,1 % bzw. 91.000 Personen zugenommen. Bei den Pflegestufen ist wie auch in den Vorjahren ein überdurchschnittliches Wachstum bei den Pflegebedürftigen der Pflegestufe I (7,8 % bzw. 91.000) festzustellen. Bei den Pflegestufen II und III sind hingegen kaum Veränderungen zu erkennen: Bei der Stufe II liegt ein Rückgang von rund - 0,1 % vor. Bei der Stufe III ist ein Anstieg um 0,5 % (1.000) zu verzeichnen (Pflegestatistik 2009 Nr. 4)

Im Vergleich 2009 mit 2007 zeigt sich kein Trend weg von der Pflege zu Hause und hin zu den vollstationären Pflegeheimen: Die Anzahl der in Heimen vollstationär Versorgten ist um 4,6 % (31.000) gestiegen. Die Pflege zu Hause verzeichnet die Zunahme um 5,4 % (83.000). Überdurchschnittlich hoch ist dabei die Zunahme bei den durch ambulante Dienste Betreuten um 10,1 % (51.000). Die Zahl der reinen Pflegegeldempfänger/-innen nahm um 1 % (32.000) zu.

Die steigende Nachfrage nach professionellen Pflegeleistungen beruht auf:

- einer zunehmenden Überalterung der Gesellschaft unter Zunahme des Anteils alter, multimorbider und chronisch kranker Menschen,
- einer Abnahme des familiären Pflegepotentials, z.B. infolge einer steigenden Erwerbstätigkeit der als Pflegepersonen in Frage kommenden Frauen, einer abnehmenden Pflegebereitschaft innerhalb der Familie und der räumlichen Trennung von Eltern und Kindern.
- veränderten Strukturen des Zusammenlebens durch Abkehr von der Großfamilie, Anstieg von Singlehaushalten und von Patchworkfamilien

Mit 19 Milliarden Euro Umsatz und einer Umsatzrendite von durchschnittlich 2,1 % (in 2007) gehört der Pflegemarkt zu den größten Wachstumsmärkten in Deutschland. Trotz der großen Wachstumschancen auf dem deutschen Pflegemarkt ist der Markt wegen der Komplexität und der umfangreichen gesetzlichen, ordnungspolitischen und leistungsrechtlichen Regulierungen und Kontrollen für ausländische Investoren, insbesondere multinationale Pflegeheimketten bislang weniger interessant.

Grundsätzlich gewährt das Pflegeversicherungsgesetz allen stationären und ambulanten Pflegeanbietern, die die festgelegten Anforderungen zur Qualität, Leistungsfähigkeit und

Wirtschaftlichkeit erfüllen (§ 71 SGB XI) gemäß § 72 Abs. 3 SGB XI einen Rechtsanspruch auf die Zulassung als Pflegeheim oder als ambulanter Pflegedienst.

Die Gründung eines Pflegeheimes richtet sich dabei nach den Bestimmungen des Pflegeversicherungsgesetzes und des Heimgesetzes, Diese regeln z.B , welche Unternehmen Pflegeleistungen anbieten dürfen und wie diese finanziert werden. Öffentliche Träger haben nur dann einen Zulassungsanspruch, wenn freigemeinnützige und private Anbieter nicht in ausreichender Zahl vorhanden sind (§ 11 Abs. 2 und 72 Abs. 3 SGB XI).

Die von den Pflegeheimen gemäß § 72 SGB XI mit den Landesverbänden der Pflegekassen abzuschließenden Versorgungsverträge sind an bestimmte Auflagen, insbesondere hinsichtlich der Qualifikation des Pflegepersonals und der Qualitätssicherung geknüpft. So soll der Anteil ausgebildeter Fachkräfte laut Heimpersonalverordnung über 50 % liegen. Der Mangel an qualifiziertem Personal stellt vielfach ein großes Hindernis für den Markteintritt dar.

Durch die Pflegereform 2007 sind die Qualitätsbestimmungen für Pflegeheime erneut verschärft und mehr Transparenz bei der Bewertung der Heime geschaffen worden. Danach sind ab 2011 alle Heime jährlich durch den Medizinischen Dienst des Spitzenverbandes Bund der Krankenkassen e.V. (MDS) bezüglich der Pflegequalität und medizinischen Versorgung, der Betreuung, Verpflegung und der Hygiene sowie des Umgangs mit Demenzkranken zu prüfen und zu bewerten (sog. Pflege- TÜV). Außerdem sollen die Bewohner nach ihrer Zufriedenheit befragt werden. Bislang konnten Heime Defizite in der Pflege, z.B. bei der Ernährung oder beim Anlegen von Kompressionsstrümpfen mit einer guten Gartengestaltung ausgleichen. Diese Möglichkeit fällt ab 2011 weg. Damit werden sich die Noten der Pflegeheime, die bislang zum größten gute Benotungen erhielten, möglicherweise verschlechtern. Bislang wurden ca. 4800 ambulante Pflegedienste und rund 6000 Heime im Rahmen des Pflege TÜV´s unangemeldet überprüft. Von Anfang an gab es Streit um die Kriterien bei einer derartigen Überprüfung sowie hinsichtlich der Zulässigkeit ihrer Veröffentlichung im Internet.

Die Bewertungsergebnisse werden in Noten von sehr gut bis mangelhaft im Internet veröffentlicht und dabei den durchschnittlichen Landeswerten gegenübergestellt. Die Veröffentlichung von Pflegenoten im Internet wurde inzwischen vom Sozialgericht Münster in Frage gestellt.

Insgesamt bestanden in Deutschland im Dezember 2009 Alten- und Behinderteneinrichtungen, die eine Zulassung nach dem SGB XI haben (Angabe Statistisches Bundesamt, Pflegestatistik 2009) Von diesen sind ca. 40 % kleinere Heime mit weniger als 50 Bewohnern, 51 % der Heime beherbergen 50 bis 150 Personen, der Rest ca. 9 % sind größere Einrichtungen mit mehr als 150 Wohneinheiten. Rund 40 % der Heime werden privat geführt, davon 55 % (6400) in freigemeinnütziger Trägerschaft (Diakonie oder Caritas), 5 % haben einen öffentlichen Träger.

Bei jedem fünften (20 %) der Heime wurden überwiegend ältere Menschen versorgt, in 2 % der Heime vor allem behinderte Menschen. Bei 3 % der Heime stand die gerontopsychiatrische bzw. die Versorgung psychisch Kranker im Mittelpunkt. Bei 2 % der Heime wurden überwiegend Schwerkranke oder Sterbende versorgt.

Im Schnitt betreute ein Pflegeheim 64 Pflegebedürftige; auch hier im stationären Bereich betreiben die privaten Träger eher kleine Einrichtungen: Im Mittel wurden in den privaten Heimen 55 Pflegebedürftige betreut; hingegen bei den freigemeinnützigen 70 Pflegebedürftige und den öffentlichen Heimen 79.

Die meisten Heime (10.400) boten vollstationäre Dauerpflege an. Das Angebot der anderen Heime setzt sich entweder aus Kurzzeitpflege und/oder Tages- sowie Nachpflege zusammen. Auch hinsichtlich der Zahl der Plätze dominiert die Dauerpflege- von den insgesamt 845.000 Plätzen entfallen 808.000 (96 %) auf die vollstationäre Dauerpflege. Die meisten Plätze bei der Dauerpflege (468.000) befanden sich dabei in 1 Bett Zimmern; 332.000 Plätze waren in 2-Bettzimmern. Das Platzangebot im Dauerpflegebereich war dabei zu 87 % mit Pflegebedürftigen mit Pflegestufe nach dem SGB XI ausgelastet. Vollstationäre Dauerpflege erhielten zum 15.12.2009 700.000 Pflegebedürftige.

Im Bereich des Personals bestehen schon heute Engpässe infolge eines steigenden Bedarfs an qualifiziertem Pflegepersonal.

In den Heimen waren 2009 insgesamt 621.000 Personen beschäftigt. Davon waren die Mehrzahl (85 %) weiblich. (Statistisches Bundesamt Pflegestatistik 2009 Nr. 3). Ein Drittel (33 %) arbeitete Vollzeit. Teilzeitkräfte machten mehr als die Hälfte (59 %) der Beschäftigten aus.

Die meisten Beschäftigten hatten ihren Arbeitsschwerpunkt im Bereich Pflege und Betreuung: 66 % der Beschäftigten wurden hier eingesetzt. Jeder Sechste (17 %) arbeitete in der Hauswirtschaft; auf Verwaltung, Haustechnik und sonstige Bereiche entfielen zusammen 9 % der Beschäftigten; zur sozialen Betreuung war 4 % des Personals vorgesehen. Weitere 3 % waren überwiegend für zusätzliche Betreuung und Aktivierung nach § 87b SGB XI (Betreuungsassistenz) eingesetzt.

Gegenüber 2007 ist bei der stationären Versorgung insgesamt ein Wachstum zu verzeichnen: Die Zahl der Heime stieg um 5,5 % bzw. rund 600 Einrichtungen; die Zahl der Heime mit vollstationärer Dauerpflege um 4,7 % bzw. 500. Die Zahl der zugelassenen Plätze nahm insgesamt um 5,8 % (46.000 Plätze) zu; die Plätze für vollstationäre Dauerpflege um 5,5 % (42.000 Plätze) Weiterhin an Bedeutung gewinnen die Plätze in 1- Bettzimmern (+ 9,6 % bzw. 41.000 Plätze bei der Dauerpflege).

Bei den stationär versorgten Pflegebedürftigen ist insgesamt ein Anstieg um 5,6 % (40.000 Pflegebedürftige) zu verzeichnen. Die Zahl der vollstationär Versorgten nahm dabei um 4,6 % bzw. 31.000 zu (die vollstationäre Dauerpflege um 4,3 %) Die Zahl der teilstationär Versorgten nahm überdurchschnittlich um 35,2 % (8000) zu.

Das Wachstum fand auch stationär im stärksten Umfang bei den Pflegebedürftigen der Pflegestufe I statt (25.000 Personen bzw. + 9,7 %)

Das Personal stieg im gleichen Zeitraum um 8,3 % bzw. 48.000 Personen. Ein starker Anstieg fand bei den Teilzeitkräften, die mehr als halbtags tätig sind, um 28.000 Beschäftigte bzw. + 15,1 % statt. Die Zahl der Vollzeitbeschäftigten hat hingegen nur unterdurchschnittlich um + 2,2 % bzw. 4000 Personen zugenommen.

Nach einer Schätzung des Institutes der deutschen Wirtschaft ist mit einer Verdreifachung der Zahl des Pflegepersonals und einem Anstieg der Pflegebedürftigen auf 4 Millionen bis zum Jahre 2050 zu rechnen. In den nächsten zehn Jahren werden hierfür zusätzliche 77.000 Fachkräfte in der Altenpflege benötigt. Diese Stellen sind kaum mit den bislang in Deutschland zur Verfügung stehenden Fachkräften zu besetzen. Insoweit wird die Zulassung einer kontrollierten Zuwanderung von qualifizierten ausländischen Fachkräften insbesondere aus Osteuropa sowie eine Legalisierung und Qualifizierung der bereits hier arbeitenden ausländischen Fachkräfte gefordert

Darüber hinaus zeichnet sich auf dem Pflegemarkt infolge der demografischen Entwicklung ein Finanzierungsproblem ab. Die Finanzierung der gesetzlichen Pflegeversicherung gilt zwar infolge der Beitragserhöhungen durch das Pflege- Weiterentwicklungsgesetzes weitgehend als gesichert, in den Folgejahren könnten sich jedoch allein schon wegen der Abnahme der Zahl der Pflegeversicherungs- Beitragszahler Finanzierungsprobleme ergeben. Dadurch werden bei einer Heimunterbringung vor allem die Pflegebedürftigen sowie ihre zu Unterhaltsleistungen verpflichtete Angehörigen finanziell stärker zur Kasse gebeten.

2. Betriebsarten

Unter einem Heim versteht § 1 des Heimgesetzes Einrichtungen, die dem Zweck dienen, ältere Menschen oder pflegebedürftige oder behinderte Volljährige aufzunehmen, ihnen Wohnraum zu überlassen sowie Betreuung und Verpflegung zur Verfügung zu stellen oder vorzuhalten, und die in ihrem Bestand von Wechsel und Zahl der Bewohnerinnen und Bewohner unabhängig sind und entgeltlich betrieben werden.

Nach dem Bundessozialhilfegesetz (§§ 97 Abs. 4 und 100 Abs. 1 BSHG) sind Alten- und Pflegeheime Anstalten, Heime oder gleichartige Einrichtungen, die der Pflege, der Behandlung oder sonstigen Hilfe dienen.

Nach dem Pflegeversicherungsgesetz § 71 Abs. 2 SGB XII) umfassen Heime stationäre Pflegeeinrichtungen bzw. Pflegeheime als selbständig wirtschaftende Einrichtungen, in denen Pflegebedürftige unter ständiger Verantwortung einer ausgebildeten Pflegefachkraft gepflegt werden und dabei ganztägig (vollstationär) oder nur tagsüber oder nur nachts (teilstationär) untergebracht und gepflegt werden.

Man unterscheidet zwischen folgenden Betriebsarten

a) Altenheime

Altenheime sind gemeinnützige oder private Einrichtungen, in denen ältere Menschen, die nicht pflegebedürftig sind, aber zur Führung eines eigenen Haushalts außerstande sind, Unterkunft, Verpflegung und Betreuung erhalten.

Dieser Zielsetzung entsprechen Bau, Ausstattung und Personalbesetzung, wobei der bauliche Raumbedarf an der wohnlichen Unterbringung, der ständigen wirtschaftlichen Versorgung, der sozialen Betreuung und der individuellen Pflege ausgerichtet ist. Der Wohnplatz in einem Altenheim besteht in der Regel aus Vorraum, Wohn-/Schlafraum, Nasszelle und Loggia/Balkon.

Es überwiegt die wirtschaftliche und soziale Betreuung, im Einzelfall kann jedoch auch eine umfassende Pflege gewährt werden.

b) Altenpflegeheime

Altenpflegeheime sind gemeinnützige oder private Einrichtungen, in denen ältere Menschen, die wegen Krankheit, Gebrechlichkeit oder Behinderung pflegebedürftig sind, Unterkunft, Verpflegung, Betreuung und Pflege erhalten. Es wird auch ärztliche Hilfe geleistet, in der Regel jedoch nicht als Leistung des Heimträgers selbst.

Altenpflegeheime sind nach Bau, Ausstattung und Personalbesetzung darauf ausgerichtet, körperliche, geistige und soziale Fähigkeiten zu erhalten und zu verbessern, verlorene Kompetenzen in den verschiedenen Lebensbereich wiederzugewinnen, die erforderliche Pflege ständig zu gewährleisten und sie reaktivierend zu gestalten. Baulich sind sie in der Regel wie ein Altenheim oder die Pflegeabteilung in einem Altenheim mit Therapieeinrichtungen gestaltet und berücksichtigen etwaige körperliche oder geistige Gebrechen der Bewohner.

c) Mehrgliedrige Alteneinrichtungen

Bei mehrgliedrigen Alteneinrichtungen handelt es sich um Einrichtungen mit Mischcharakter, so z.B. bei Zusammenfassung von zwei Heimformen wie z.B. Altenheim, Altenpflegeheim oder Altenwohnheim.

Alteneinrichtungen sind abzugrenzen von Krankenhäusern oder stationäre Einrichtungen, in denen die medizinische Vorsorge oder Rehabilitation, die berufliche oder soziale Eingliederung, die schulische Ausbildung oder die Erziehung Kranker oder Behinderter im Vordergrund stehen.

3. Betriebsformen

Alteneinrichtungen werden in öffentlich- rechtlicher Trägerschaft von den Gemeinden, von den Landkreisen ,rechtsfähigen Anstalten und Stiftungen sowie kirchlichen Einrichtungen, Verbänden der freien Wohlfahrtspflege, Diakonisches Werk, Deutscher Caritasverband, Deutscher Paritätischer Wohlfahrtsverband, Deutsches Rotes Kreuz, Zentrale Wohlfahrtsstelle der Juden, den freigemeinnützigen Trägern, d.h. Organisationen, die einem Verband der freien Wohlfahrtspflege angehören sowie Organisationen, denen steuerlich die Gemeinnützigkeit anerkannt worden ist, ohne Mitglied in einem Verband der freien Wohlfahrtspflege zu sein oder privaten Trägern betrieben.

Dabei ist ein Zuwachs von Alteneinrichtungen in privater Trägerschaft zu beobachten. Diese werden in den Rechtsformen von Personen- oder Kapitalgesellschaften, aber auch als Einzelunternehmen betrieben und arbeiten gewinnorientiert.

Im Zusammenhang mit dem Betrieb von Alteneinrichtungen durch private Treiber werden häufig rechtlich selbständige Unternehmen gegründet, die in enger Beziehung zum Betreiber der Alteneinrichtung stehen.

Zurzeit gibt es 728 in öffentlicher Trägerschaft, 5.405 Pflegeheime mit freigemeinnützigen Trägern sowie 3.610 Pflegeheime mit privatgewerblichen Trägern.

3.1 Branchen- und Betriebsstruktur

Altenheime sowie Altenpflegeheime lassen sich abgrenzen zu folgenden anderen Einrichtungen auf dem Gebiet der Altenbetreuung und Altenpflege:

a) Altenwohnheime

Zu den Altenwohnheimen gehören Wohnstifte, Seniorenheime und Residenzen. Dabei handelt es sich um Alteneinrichtungen, in denen alte Menschen, die zur Führung eines eigenen Haushaltes noch imstande sind, in abgeschlossenen Wohneinheiten wohnen. Sie können im Bedarfsfall von dem Träger Verpflegung und Betreuung erhalten. Im Bedarfsfalle sind zusätzliche Verpflegung, Betreuung und vorübergehende Pflege möglich. Es handelt sich um eine Kombination von selbständigem Wohnen und Wirtschaften mit einer gewissen Betreuung, wobei im Falle eines ständigen, vorübergehenden oder einmaligen Bedarfs eine gewisse Betreuung sowie eine ganz oder teilweise heimmäßige Versorgung in Anspruch genommen werden kann.

Die Betreiber von Altenwohnheimen (Marktführer Augustinum- Wohnheime) werben insoweit mit den Schlagworten: Selbständigkeit (eigenes Appartement und Mobiliar), Geborgenheit (z.B. gemeinsames Mittagessen, Etagepersonal, Ladenzeile), Begegnung (z.B. kulturelle Kontakte, gemeinsame Ausflüge) und Sicherheit (z.B. Tag- und Nachtdienst des Pflegepersonals)

Baulich handelt es sich um in sich abgeschlossene Ein- bzw. Zweipersonenwohnungen. Die Versorgung und Betreuung sind durch die Wirtschafts- und Gemeinschaftseinrichtung gesichert.

b) Betreutes Wohnen

Bei dieser in den letzten Jahren an Bedeutung gewinnenden Wohnform handelt es sich um abgeschlossene Wohneinheiten, in denen der ältere Mensch so lange selbständig in seinen eigenen vier Wänden lebt, wie er kann und will. Bei Bedarf kann er auf vorhandene Pflege- und Betreuungsdienste zurückgreifen.

c) Kurzzeitheime

Kurzzeitheime nehmen nur vorübergehend volljährige Personen für einen Zeitraum von maximal drei Monaten auf (§ 1 Abs. 4 HeimG)

d) Tages- und Nachtpflegeheime

In diesen Heimen werden pflegebedürftige Personen nur tagsüber oder nur nachts betreut oder gepflegt. Sie dienen der Entlastung betreuender Angehöriger und sind eine Alternative zum vollstationären Pflegeheim

e) Hospiz

Hospize sind Einrichtungen für Schwerstkranke und Sterbende. Sie sind nicht auf Heilung, sondern auf Linderung der Beschwerden der Sterbenden sowie auf die soziale und seelische Betreuung der Angehörigen ausgerichtet.

f) Pflegedienst

Ambulante Pflegedienste sind Einrichtungen, welche kranke- und pflegebedürftige Personen in deren Wohnung pflegen. Das Angebot der ambulanten Pflegedienste umfasst die Bereiche medizinische und hauswirtschaftliche Versorgung sowie die sogenannte Grundpflege.

g) Soziale Dienste

Durch soziale Dienste werden ältere, kranke und/oder behinderte Menschen im hauswirtschaftlichen und im persönlichen Bereich unterstützt. Sie umfassen Heimhilfe, Besuchs-, Begleit- und Reinigungsdienste

Da in § 3 SGB XI der häuslichen Pflege Vorrang vor der teilstationären und der stationären Pflege eingeräumt wird, haben viele Alteneinrichtungen ihr Angebot in Richtung Kurzzeit- und Tagespflege, Tagesbetreuung sowie ambulante Pflege erweitert. Damit streben die Einrichtungen an, sich künftige Bewohner für ihre vollstationären Einrichtungen zu sichern. In diesen Fällen sind die ambulanten Pflegedienste mit einer eigenen Rechtsform ausgestattet. Daneben sind Alteneinrichtungen vielfach mit besonderen Serviceleistungen wie Friseur, Fußpflege, Bildung- und Freizeitangeboten, Fahrdiensten ausgestattet. Mit speziellen Service- und Ausstattungsangeboten wie Einzelzimmer, integriertes Bad bis hin zu Luxuseinrichtungen reagieren Heimbetreiber auf die gestiegenen Qualitätsansprüche. Die ärztliche Versorgung wird durch frei praktizierende Ärzte oder durch Ärzte, mit denen das Heim einen Vertrag abgeschlossen hat, garantiert.

3.2 Finanzierungsträger für Pflegeleistungen

Der Markt für Heime, d.h. für stationäre und teilstationäre Pflegeleistungen gliedert sich in Leistungen der sozialen Pflegeversicherung (ca. 48 %), Leistungen der privaten Krankenversicherungen, Leistungen der Sozialhilfe sowie in Eigenanteile der Pflegebedürftigen (ca. 38 %)

Die soziale Pflegeversicherung (SPV), unterteilt in vollstationäre Pflege, Tages- und Nachtpflege sowie Kurzzeitpflege ist dabei nicht als Vollversicherung, sondern nur als eine soziale Grundsicherung konzipiert, die zusätzliche Eigenleistungen erfordert. Danach haben die Pflegebedürftigen vor allem bei vollstationärer Pflege die Kosten für Unterkunft und Verpflegung sowie für pflegerisch- betreuende Leistungen, die über die Grundversorgung hinausgehen, selbst zu zahlen (vgl. § 88 SGB XI) Soweit hierfür das Einkommen der Heimbewohner nicht ausreicht, müssen gegebenenfalls der Ehepartner oder Kinder nach Abzug der Freibeträge für Vorsorge und den Lebensunterhalt für die Kosten aufkommen. Nach einem Grundsatzurteil des BGH (Az.: XII ZR 148/09) müssen Kinder ihren bedürftigen Eltern die Heimpflege aus familiärer Solidarität ganz oder teilweise bezahlen, wenn die Eltern ihre Kinder schlecht behandelt haben und der Kontakt zu ihnen seit mehr als drei Jahrzehnten nicht mehr besteht

Sind diese finanziell nicht zur Übernahme der Kosten in der Lage, kann der Pflegebedürftige staatliche Unterstützung durch Sozialhilfe der kreisfreien Städte oder der Landkreise in Anspruch nehmen. Diese Kosten können durch Abschluss einer Pflegezusatzversicherung über Pfl egetagegeld-, Pflegekosten- oder Pflegerentenversicherung gemindert werden.

3.3 Pflegesätze, Plankostenermittlung, Kostenkorrektur und Kostenkontrolle, Pflege-Weiterentwicklungsgesetz

Mit dem am 1.7.2008 in Kraft getretenen Pflege- Weiterentwicklungsgesetz (PFWG) sind die gesetzlichen Grundlagen der Pflegeversicherung in SGB XI reformiert worden. Dabei ging es vor allem darum, strukturelle Veränderungen vorzunehmen und die Lebenssituation der Betroffenen durch eine Stärkung der häuslichen Versorgung zu verbessern., um dadurch die Pflegeversicherung besser auf die Bedürfnisse der Pflegebedürftigen und ihrer Angehörigen auszurichten. Das Gesetz sieht hierfür unter anderem die Schaffung von Pflegestützpunkten und die Einführung einer Pflegezeit vor. Ambulante und stationäre Leistungen sollen schrittweise angehoben werden.

Im Einzelnen sieht das Pflege- Weiterentwicklungsgesetz vor:

eine Verbesserung des Leistungsspektrums durch Anhebung der Leistungsbeträge für die Inanspruchnahme eines Pflegedienstes (außer Härtefälle), das Pflegegeld bei selbst organisierter Pflege, die Ersatzpflege bei Verhinderung der Pflegeperson, die Tagespflege und die Kurzzeitpflege.

Seit dem 1.7.2008 sind durch das Pflege- Weiterentwicklungsgesetz erstmals seit 1995 die Pflegesätze erhöht worden. Die ambulanten Sachleistungsbeträge und das Pflegegeld steigen danach schrittweise bis 2012. Danach erfolgt eine dynamische Anpassung der Leistungen im dreijährigen Abstand. In der Pflegestufe III und bei den Härtefällen sind die Pflegesätze bei der vollstationären Versorgung angepasst worden.

Danach ergibt sich folgende Entwicklung der Leistungen der Sozialen Pflegeversicherung:

Pflegestufe	2007	2008	2010	2012
Ambulante Sachleistungsbeträge:				
I	384	420	440	450
II	921	980	1040	1100
III	1.432	1.470	1.510	1.550
Härtefälle	1.918	1.918	1.918	1.918
Pflegegeld				
I	205	215	225	235
II	410	420	430	440
III	665	675	685	700
Vollstationäre Versorgung				
I	1023	1023	1023	1023
II	1279	1279	1279	1279
III	1432	1470	1510	1550
Härtefälle	1668	1750	1825	1918

Von den insgesamt 2,34 Millionen Pflegebedürftigen waren mehr als die Hälfte (54 %) der Pflegestufe I zugeordnet. Etwas mehr als ein Drittel (34 %) erhielt Leistungen der Pflegestufe

II. Der Anteil der Schwerstpflegebedürftigen (Pflegebedürftigkeit der höchsten Stufe. Pflegestufe III) betrug knapp 13 % (Pflegestatistik 2009, Nr. 3)

Bei der Pflegesatzgestaltung gilt grundsätzlich das Prinzip der Selbstkostendeckung. Danach umfasst der Pflegesatz alle durch die Pflege entstehenden Kosten sowohl Kosten wie Personalkosten, die unmittelbar ausgabewirksam werden, als auch kalkulatorische Kosten wie Unternehmerlohn, die nicht unmittelbar mit Ausgaben verbunden sind.

Der Pflegesatz für vollstationäre Dauerpflege in der Pflegeklasse III betrug in 2009 im Durchschnitt rund 74 Euro pro Tag, der für Unterkunft und Verpflegung 20 Euro pro Tag. Monatlich sind somit für Pflege und Unterbringung in der höchsten Pflegestufe an das Heim 2.866 Euro als Vergütung zu entrichten. Hinzukommen können weitere Ausgaben für Zusatzleistungen und gesondert berechenbare Investitionsaufwendungen (Statistisches Bundesamt, Pflegestatistik 2009)

Der Pflegesatz wird als Vorkalkulation des Leistungsangebotes für die jeweilige Pflegeperiode beantragt und festgesetzt. Dabei erfolgt die Ermittlung der Selbstkosten auf der Grundlage der Ist-Kosten der Vorperiode, wobei die für die Planperiode zu erwartenden mengenmäßigen und/oder preislichen Veränderungen entsprechend zu berücksichtigen sind. Bei der Ermittlung des Pflegesatzes werden die abgelaufenen Ist-Kosten an die erwarteten preislichen Veränderungen getrennt nach Personal- und Sachaufwendungen angepasst, d.h. prozentual erhöht oder vermindert.

Das Finanzierungssystem ist seit dem 1.7.1996 nach dem SGB XI geregelt und umfasst drei Bestandteile den pflegebedingten Aufwand, die Kosten für Unterkunft und Verpflegung sowie den Investitionskostenersatz

Eine Kostenkorrektur kann entweder durch eine direkte Kostenanpassung oder durch eine indirekte Kostenanpassung erfolgen.

Bei der direkten Kostenanpassung werden die Sollkosten nach dem Pflegesatzantrag des Vorjahres den Ist-Kosten nach dem Pflegesatzantrag des Folgejahres gegenübergestellt. Die Kostenanpassung erfolgt dann in Höhe der Differenz zwischen Soll und Ist.

Bei der indirekten Kostenanpassung werden Überkalkulationen der Vergangenheit als Abzüge des folgenden Berechnungszeitraumes angesetzt und damit die kalkulierten Kosten um die Überdeckung reduziert.

Im Rahmen der Kostenkontrolle können die Berechnungsgrundlagen des Pflegesatzantrages entweder differenziert dargestellt werden oder unter Einbeziehung einer externen Prüfungsinstanz.

Bei der differenzierten Darstellung der Berechnungsgrundlagen des Pflegesatzantrages sind Wert- und Mengenangaben unter Trennung der Ist- und Planwerte zu machen.

Die Wertangaben enthalten im Einzelnen:

- Ist- Kosten, Berichtigungen, bereinigte Ist- Kosten des Vorjahres getrennt nach Kostenarten,
- Erlösabzüge, Berichtigungen, bereinigte Erlösabzüge des Vorjahres, getrennt nach

Abzugsarten,

- Kosten und Erlösdifferenzierungen,
- Fremdmittel (Höhe, Zinssatz, Zinsbelastung)
- Kostenänderungen (preisliche Veränderungen, mengenmäßige Veränderungen).

Zu den Mengenangaben gehören:

- Auslastungsstatistik (Pflegetage, Personalbeköstigungstage, Abwesenheitstage, Zahl der Vollbeschäftigten, Zahl der Normalbetten, Durchschnittsbelegung, Ausnutzungsgrad)
- Stellenplan (Stellenplan- Soll, Zahl der Vollbeschäftigten im Durchschnitt des Berechnungszeitraumes, Zahl der Vollbeschäftigten bei Erstellung des Selbstkostenblattes).

Bei der Einbeziehung einer externen Prüfungsinstanz werden die Selbstkostenanträge zusätzlich oder alternativ durch den jeweiligen Spitzenverband oder durch Steuerberater geprüft. Die Prüfung bezieht sich dabei auf die rechnerische und formelle Richtigkeit teilweise auch auf die inhaltliche Überprüfung des Pflegesatzantrages (vgl. insoweit Falkenberg, Grundlage einer Pflegesatzgestaltung, Altenheim, 1990,70ff).

Weiterhin sieht das Pflege- Weiterentwicklungsgesetz eine Verbesserung der Qualitätssicherung vor und eine Verbesserung der ärztlichen Versorgung in stationären Pflegeeinrichtungen vor.

Bis Ende 2010 sind alle zugelassenen Pflegeeinrichtungen mindestens einmal im Hinblick auf ihre Pflegequalität zu prüfen. Ab 2011 sind grundsätzlich jährliche Regelprüfungen vorgeschrieben. Die Prüfungen erfolgen grundsätzlich jährliche Regelprüfungen vorgeschrieben. Die Prüfungen erfolgen grundsätzlich unangemeldet.

Die Ergebnisse der Prüfberichte sind im Interesse von mehr Transparenz verständlich und verbraucherfreundlich z.B. im Internet, in den Pflegestützpunkten und in den Einrichtungen zu veröffentlichen bzw. auszuhängen.

Stationäre Pflegeeinrichtungen werden anhand von 82 Kriterien beurteilt, die wiederum in fünf Themenbereiche geordnet sind (ambulante Pflegeeinrichtungen werden grundsätzlich nach derselben Systematik beurteilt; allerdings gibt es hier nur vier Themenbereiche und 49 Kriterien):

- Pflege und medizinische Versorgung (35 Kriterien),
- Umgang mit demenzkranken Bewohnern und anderen gerontopsychiatrisch veränderten Menschen (10 Kriterien),
- Soziale Betreuung und Alltagsgestaltung (10 Kriterien),
- Wohnen, Verpflegung, Hauswirtschaft und Hygiene (9 Kriterien),
- Befragung der Bewohner (18 Kriterien).

Aus den Ergebnissen der ersten vier Themenbereiche wird eine Gesamtnote errechnet; für die Bewohner- Befragung gibt es eine separate Note.

Seit dem 1.7.2008 können stationäre Pflegeeinrichtungen Kooperationsverträge mit niedergelassenen Ärzten abschließen. Kommen im Einzelfall derartige Verträge nicht zustande, sind die Einrichtungen berechtigt, Heimpflege zu beschäftigen.

Darüber hinaus schafft das Pflege- Weiterentwicklungsgesetz die Möglichkeit zur wohnortnahen Beratung, Versorgung und Betreuung der Versicherten Pflegestützpunkte einzurichten. Die Pflegestützpunkte sollen den Betroffenen und ihren Angehörigen als Anlaufstelle bei medizinischen und pflegerischen Versorgungsfragen dienen. Die Betroffenen sollen dort unabhängig und umfassend, d.h. ressortübergreifend, beraten werden. Darüber hinaus obliegt es den künftigen Pflegestützpunkten, vor Ort vorhandene Leistungsangebote zu koordinieren und zu vernetzen.

Zum 1.7.2008 trat auch das Pflegezeitgesetz (PflegeZG) in Kraft.

3.4 Heimentgelte und Pflegesätze

Eine Heimkosten- Abrechnung sieht wie folgt aus:

a) Pflegebedingter Aufwand

Pflegesatz x Pfl egetage x 100 %	=	Euro
Pflegesatz x Abwesenheitstage x 75 %	=	Euro
Zwischensumme Pflege	=	Euro

Der Pflegesatz wird vom Heimträger mit den öffentlichen Leistungsträgern (Pflegekassen, Sozialhilfeträger) vereinbart (vgl. 3.2). Er ist gestaffelt nach Pflegestufen und umfasst die Aufwendungen, die durch Pflege und Betreuung veranlasst sind.

b) Unterkunft und Verpflegung (UV)

UV Satz x Pfl egetage x 100 %	=	Euro
UV Satz x Abwesenheitstage (A Tage) x 75 %	=	Euro
Zwischensumme UV		Euro

Der Unterkunfts- und Verpflegungssatz ist für alle Pflegestufen gleich. Die Aufwendungen für Unterkunft und Verpflegung sind von den Pflegebedürftigen selbst zu tragen. Eine Kostentragung durch die Pflegekassen scheidet gemäß § 4 Abs. 3 SGB XI aus.

c) Investitionskostenansatz/Einzelzimmerzuschlag

Invk.- Satz x Pflege- u. A- Tage x 100 % =	Euro
Ez.- Zuschlag x Pflege- u. A-Tage x 100 % =	Euro
Zwischensumme Investitionskostenansatz	Euro

Der Investitions- und Instandhaltungssatz (Substanzerhaltungspauschale) ist für alle Pflegestufen gleich. Er beinhaltet u.a. Abschreibung, Instandhaltung, langfristige Zinsen, Miete, Pacht und Leasingkosten.

Gesamtsumme der Rechnung (Heimentgelt) Euro

./. Refinanzierung Heimbewohner (Sozialhilfeempfänger)

Pflegegeld Stufe I	= 1.023 €	
Pflegegeld Stufe II	= 1.279 €	
Pflegegeld Stufe III	= 1.432 €	
Härtefall	= 1.688 €	
Zwischensumme Pflegeversicherung		./. Euro

Das Pflegegeld dient als Zuschuss zum pflegebedingten Aufwand. Außerdem erstatten die Pflegekassen je nach Pflegestufe mit monatlichen Pauschalbeträgen Aufwendungen für allgemeine Pflegeleistungen, für soziale Betreuung und für Leistungen der medizinischen Behandlungspflege.

Die Erstattung darf gemäß § 82 Abs. 3 und 4 SGB XI jedoch nicht mehr als 75 % des Gesamtbetrags aus Pflegesatz, Entgelt für Unterkunft und Verpflegung und gesondert berechenbare Investitionskosten betragen.

Eigenanteil/Renten

Eigenmittel	Euro
Gesetzliche Renten	Euro
Betriebsrenten	Euro
Zwischensummen Rente	Euro

Durch die Renten werden vor allem die Aufwendungen für Unterkunft und Verpflegung abgedeckt. Diese Aufwendungen werden nicht durch die Pflegekassen refinanziert. Renten sind gegebenenfalls an das jeweilige Heim überzuleiten.

Pflegewohnngeld

Abhängig vom Einkommen zahlt die Pflegewohnngeldstelle gegebenenfalls nach Berechnungen des Sozialhilfeträgers ein Pflegewohnngeld. Die Obergrenze bilden der Investitions- und Instandhaltungssatz in der Heimkostenabrechnung .

Zwischensumme Pflegewohnngeld	./. Euro
Restsumme der Rechnung zahlt der Sozialhilfeträger	Euro
Selbstzahler haben zu zahlen Rechnung ./. Pflegegeld	Euro

4. Errichtung und Finanzierung von Alteneinrichtungen

Alteneinrichtungen gehören zu den sogenannten Sozialimmobilien und damit zu den klassischen Managementimmobilien, die für eine spezielle Nutzung errichtet werden.

Nach § 1 Heimgesetz dürfen Alten- und Pflegeheime nur betrieben werden, wenn die räumlichen und baulichen Vorschriften der Heimdienstbauverordnung erfüllt sind.

Bauherr der Alteneinrichtung und Betreiber des Heimes können personenidentisch sein. Besteht keine Personenidentität kann der Bauherr das Alten- und Altenpflegeheim nach seiner Errichtung an den privaten Träger (eine natürliche oder juristische Person) verpachten. In diesen Fällen steht der Bauherr vielfach in einer direkten oder indirekten Beziehung zum privaten Heimbetreiber.

Als Bauherr treten häufig institutionelle Investoren wie Versicherungen, Pensionskassen von Großunternehmen oder auch Privatanleger auf, die in die Errichtung von Alten- und Altenpflegeheimen investieren.

Daneben erfolgt die Finanzierung auch über geschlossene Immobilienfonds. Die Betreiber sind dann meistens gemeinnützige oder private Träger.

Die Finanzierung der Alteneinrichtungen erfolgt nach dem Prinzip der dualen Finanzierung. Danach werden die Investitionen bei der Errichtung durch die Länder (vgl. § 9 SGB XIII) gefördert, die laufenden Betriebskosten wie die Kosten für die Pflegeleistungen, für Unterkunft und Verpflegung sowie der sog. Zusatzleistungen (§ 82 Abs. 1 SGB XII) sind von den Kostenträgern (Pflegekasse, Sozialhilfeträger) bzw. von den Pflegebedürftigen selbst zu tragen.

Die Zuschüsse der Pflegeversicherung sind je nach Pflegestufe bundeseinheitlich.

Die Höhe der Leistungsentgelte für die Pflegeleistungen sowie Unterkunft und Verpflegung werden jährlich prospektiv in einer Pflegesatzvereinbarung zwischen den Betreibern der Heime, den Trägern der Pflegekassen und den Kommunen ausgehandelt. Bei Abweichungen erfolgt weder ein Gewinn- noch ein Verlustausgleich (§§ 84 und 85 SGB XII)

Aufgrund der regionalen Ausprägungen, z.B. in einem städtischen Ballungsgebiet oder im ländlichen Raum können sich größere Preisdifferenzen ergeben

5. Auslagerung von Dienstleistungen, Kostendruck und Einsparpotentiale

Vielfach werden vom Heimbetreiber selbst nicht zu erbringende Dienstleistungen und Aufgabenbereiche auf Fremdunternehmen ausgelagert (Outsourcing). Hierzu schließen die Betreiber von Alteneinrichtungen sog. Full- Service- Verträge mit privaten Dienstleistern ab. Die Full- Service- Verträge enthalten neben Bestimmungen wie Vertragsdauer, Kündigung, Personaleinsatz, Weisungsgebundenheit und Mängelhaftung ein detailliertes Leistungsverzeichnis, in der die jeweils zu erbringende Dienstleistung aufgeführt wird. Darüber hinaus sind in dem Vertrag Vergütungsvereinbarungen geregelt oder bestimmte Sonderleistungen wie z.B. Jahresabschluss, EDV- Schulung, Veranstaltungsorganisation

In der Praxis werden vor allem folgende Aufgabenbereiche ausgelagert:

- a) Bereich Catering, d.h. Bewirtschaftung der Küche
- b) Reinigungsservice, Pflege und Reinigung aller Räume der Alteneinrichtung
- c) Wäschereinigung, Reinigung der Heimwäsche sowie der Berufskleidung des Personals. Diese werden nach Reinigung schrankfertig zur Verfügung gestellt.
- d) Verwaltung, Übernahme der Büro- und Personalverwaltung und der Buchhaltung der Alteneinrichtung
- e) Sonstige Wirtschaftsdienste wie Hausmeisterleistungen, Gärtnerdienste oder Fahrdienste

Daneben gibt es besondere Verträge hinsichtlich der Belieferung der Alteneinrichtungen mit Lebensmitteln, Verwaltungs- und Wirtschaftsbedarf sowie medizinischem Bedarf.

Einen immer stärkeren Kostendruck verursachen die Personalkosten, die rund 62 % der Kosten ausmachen (Sachkostenanteil ca. 23 %)

Einsparmöglichkeiten sind aufgrund der tariflichen Vorgaben und der gesetzlichen Qualitätsvorgaben im Personalbereich kaum gegeben.

Einsparpotenziale ergeben sich nur durch eine Verbesserung der betrieblichen Abläufe durch eine Optimierung der betrieblichen Prozesse (Prozessmanagement, im In- bzw.

Outsourcingbereich)und der Gründung von Einkaufsgemeinschaften.

Effizienzreserven ergeben sich außerdem im Bereich der stationären Versorgung z.B. durch den Abbau von Informationsredundanzen, Kapazitätsreserven (Geräte, Betten, Infrastruktur, Personal), Materialreserven und Kontrolltätigkeiten.

6. Einkauf medizinischer Bedarf oder Wirtschaftsbedarf

Der Einkauf von medizinischem Bedarf oder Wirtschaftsbedarf beim Hersteller oder Großhändler sowie bei örtlichen Anbietern. Ist der Betreiber der Alteneinrichtung ein öffentlicher Träger so sind sie beim Abschluss von Verträgen über Lieferungen oder Leistungen an die Verdingungsordnung für Bauleistungen (VOB) und an die Verdingungsordnung für Leistungen (VOL) gebunden.

Private Träger von Alteneinrichtungen beziehen häufig ihren medizinischen und wirtschaftlichen Bedarf über Unternehmen, die in engen Zusammenhang mit ihnen stehen.

7. Mindestlohn in der Pflegebranche

Seit dem 1.8.2010 gilt in der Pflegebranche ein gesetzlicher Mindestlohn von 8,50 Euro (West) bzw. 7,50 Euro (Ost). Erhöhungen jeweils in Höhe von 25 Cent erfolgen ab Januar 2012 und ab Juli 2013.

II. Rechnungswesen, Buchführung, Aufzeichnungen

1. Buchführungspflicht

Die Buchführungspflicht für Einrichtungen der Altenpflege ergibt sich aus § 238 Abs. 1 HGB. Sie gilt gemäß § 140 AO auch für steuerliche Zwecke. Danach ist jeder Kaufmann buchführungspflichtig. Kaufmann ist, wer ein Handelsgewerbe betreibt (§ 1 Abs. 1 HGB) Handelsgewerbe ist nach § 1 Abs. 2 HGB grundsätzlich jedes gewerbliche Unternehmen, auch Dienstleistungsunternehmen.

Nach § 13 Abs. 1 HeimG (in der Fassung vom 31.10.2006, BGBl. I 2006,2407) sind Altenheime, Altenwohnheime, Pflegeheime und gleichartige Einrichtungen verpflichtet Bücher zu führen, aus denen die Geschäftsvorfälle und die Vermögenslage des Heimes ersichtlich sind. Diese Bücher sind gemäß § 140 AO auch für Zwecke der Besteuerung zu führen.

Liegt kein in kaufmännischer Weise eingerichteter Gewerbebetrieb (§ 1 Abs. 2 HGB) vor, kann die Kaufmannseigenschaft gemäß § 2 HGB auch durch Eintragung in das Handelsregister begründet werden. In diesen Fällen beginnt oder endet die Buchführungspflicht mit der Eintragung bzw. Löschung im Handelsregister. Liegt keine Kaufmannseigenschaft vor, so kann sich die Buchführungspflicht auch aus § 141 Abs. 1 AO als originäre steuerrechtliche Pflicht ergeben.

2. Die Pflege- Buchführungsverordnung (PBV)

Die Buchführungs- und Aufbewahrungspflichten für Pflegedienste und Pflegeheime, mit denen ein Versorgungsvertrag nach dem Elften Buch des Sozialgesetzbuches (SGB XI) besteht ,d.h. zugelassene Pflegeeinrichtungen regelt in 11 Paragraphen die Pflege-Buchführungsverordnung vom 22.11.1995 (BGBl. I S. 1528) in der Fassung des Gesetzes vom 23.10.2001 (BGBl. I S. 2702). Sie gilt ab dem 1.1.1996 für alle Pflegeeinrichtungen, die gemäß § 72 SGB XI durch Versorgungsvertrag mit den Landesverbänden der Pflegekassen zur ambulanten teil- oder vollstationären pflegerischen Versorgung zugelassen sind.

Die PBV gilt unabhängig von der Rechtsform und unabhängig davon, ob die Pflegeeinrichtung Kaufmann im Sinne des HGB ist, für Pflegedienste und Pflegeheime i.S.d. § 1 PBV.

Auch Körperschaften des öffentlichen Rechts werden aufgrund der PBV zu einer kaufmännischen doppelten Buchführung und zur Erstellung eines Jahresabschlusses mit Bilanz, Gewinn- und Verlustrechnung verpflichtet
Rechnungspflichten nach Handels- und Steuerrecht bleiben gemäß § 1 PBV unberührt.
Die Regelung durch die PBV war nach Einführung der Pflegeversicherung notwendig geworden, um Ansprüche gegenüber den Pflegekassen begründen und überprüfen zu können. Dadurch wurde ein Nachweis durch ein bundeseinheitliches Rechnungswesen unabdingbar.

Die PBV trägt insoweit zu einer besseren Transparenz von Kosten und Leistungen bei und erhöht damit die Wirtschaftlichkeit der Pflegeeinrichtungen, um leistungsgerechte Preise für

Leistungen nach dem Pflegeversicherungsgesetz zu kalkulieren und gleichzeitig die Verpflichtung zur wirtschaftlichen Betriebsführung gegenüber den Pflegekassen zu erfüllen.

3. Die wichtigsten Bestimmungen der PBV

- § 2 PBV: Geschäftsjahr ist das Kalenderjahr
- § 3 Abs. 1 PBV: Die Bücher sind nach den Grundsätzen doppelter Buchführung zu führen unter Beachtung der §§ 238 bis 241 HGB
- § 3 Abs. 2: die betroffenen Pflegeeinrichtungen sind verpflichtet einen eigenständigen Kontenrahmen nach Anlage 4 zur PBV einzurichten,
- § 4 Abs. 1 Satz 3 PBV: der Jahresabschluss ist nach handelsrechtlichen Vorschriften aufzustellen und besteht aus der Bilanz nach Anlage 1 zur PBV, der Gewinn- und Verlustrechnung nach Anlage 2 zur PBV und dem Anhang einschließlich des nach den Anlagen 3a und 3b gegliederten Anlagen- und Förderungsnachweis. Sie sind als Mindestgliederung verbindlich. § 4 Abs. 1 Satz 2 PBV führt für die Aufstellung eine Reihe von Vorschriften des HGB direkt auf, die für die Gestaltung, Bewertung und erstmaligen Anwendung der Bilanzierung nach der PBV gelten
- § 4 Abs. 2 und 3: Abschlusserstellung, wenn ein Träger mehrere Pflegeeinrichtungen betreibt, die keine Vollkaufleute sind, oder wenn es sich um gemischte Einrichtungen handelt
- § 5 Einzelvorschriften zur Bilanzierung
- § 6: Für die Aufbewahrung von Unterlagen, die Aufbewahrungsfristen und die Vorlegung von Unterlagen gelten die §§ 257 und 261 HGB
- § 7 Regelung des Umfangs der im Rahmen der Betriebsabrechnung nachzuweisenden Daten. Die zugelassenen Pflegeeinrichtungen haben eine Kosten- und Leistungsrechnung zu führen, die eine betriebsinterne Steuerung sowie eine Beurteilung der Wirtschaftlichkeit und Leistungsfähigkeit ermöglicht. Die Kosten- und Leistungsrechnung muss die Ermittlung und Abgrenzung der Kosten der jeweiligen Betriebszweige sowie die Erstellung der Leistungsnachweise nach den Vorschriften des Kapitels 8 des SGB XI ermöglichen. Die in § 7 Zeilen 1 bis 5 aufgeführten Grundsätze stellen Mindestanforderungen dar.
- § 8 Kapitalgesellschaften haben bei der Aufstellung, Feststellung und Offenlegung ihres Jahresabschlusses ein Wahlrecht zwischen den handelsrechtlichen Gliederungsvorschriften der §§ 266, 268 Abs. 2 und 275 HGB oder der Gliederung nach den Anlagen 1,2 und 3a.
- Die aus den Vorschriften der PBV resultierenden Vorschriften sind gemäß § 140 AO auch für Besteuerungszwecke zu führen.
- § 9 Von den Vorschriften der PBV sind befreit: Pflegedienste mit bis zu sechs Vollzeitkräften; dabei sind Teilzeitkräfte auf Vollzeitkräfte umzurechnen; teilstationäre Einrichtungen und Einrichtungen zur Kurzzeitpflege mit bis zu acht Pflegeplätzen sowie vollstationäre Pflegeeinrichtungen mit bis zu zwanzig Pflegeplätzen. Für die Ermittlung der Vollzeitkräfte und der Pflegesätze sind die Durchschnittswerte im abgelaufenen Geschäftsjahr maßgebend.
- § 9 Abs. 1 Satz 3: Die Befreiungen gelten nicht für Pflegeeinrichtungen, deren Umsätze aus der Erfüllung ihres Versorgungsauftrages nach dem SGB XI (ohne Investitionsaufwand) bei Pflegeheimen 500.000 Euro, bei Pflegediensten 250.000 Euro im abgelaufenen Geschäftsjahr übersteigen.
- Auf Antrag können ganz oder teilweise befreit werden: Pflegedienste mit sieben bis zehn Vollkräften; dabei sind Teilzeitkräfte auf Vollzeitkräfte umzurechnen; teilstationäre Pflegeeinrichtungen und Einrichtungen der Kurzzeitpflege mit 9 bis zu

15 Pflegeplätzen sowie vollstationäre Pflegeeinrichtungen mit 21 bis 30 Pflegeplätzen
 Über einen Antrag entscheiden die Landesverbände der Pflegekassen gemeinsam im
 Einvernehmen mit der zuständigen Landesbehörde nach pflichtgemäßen Ermessen.
 Die auf Antrag befreiten Pflegeeinrichtungen haben gemäß § 9 Abs. 3 eine
 vereinfachte Einnahmen- und Ausgabenrechnung zu führen, die den Grundsätzen
 ordnungsmäßiger Buchführung entspricht und zumindest den Rechenschaftspflichten
 gemäß § 259 Abs. 1 BGB gerecht wird. Durch die Befreiungsregelungen des § 9
 werden die steuerrechtlichen Rechnungs- und Buchführungsvorschriften sowie die
 Auskunfts- und Nachweispflichten nach dem 7. und 8. Kapitel des SGB XI nicht
 berührt.

Anlage 1 Gliederung der Bilanz

Fundstelle: BGBl. I 1995, 1532 - 1534;

Aktivseite

A.	Ausstehende Einlagen auf das gezeichnete/gewährte Kapital (KGr.00), davon eingefordert	
B.	Anlagevermögen:	
I.	Immaterielle Vermögensgegenstände	
	1. Selbst geschaffene gewerbliche Schutzrechte und ähnliche Rechte und Werte (KUGr.0800)	
	2. entgeltlich erworbene Konzessionen, gewerbliche Schutzrechte und ähnliche Rechte und Werte sowie Lizenzen an solchen Rechten und Werten (KUGr.0801)	
	3. Geschäfts- oder Firmenwert (KUGr.0802)	
	4. geleistete Anzahlungen (KUGr.0803)	
	
II.	Sachanlagen:	
	1. Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte mit Betriebsbauten einschließlich der Betriebsbauten auf fremden Grundstücken (KGr.01, KUGr.040 u. 042)	
	2. Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte mit Wohnbauten einschließlich der Wohnbauten auf fremden Grundstücken (KGr.02, KUGr.041 u. 042, soweit nicht unter 1.)	
	3. Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte ohne Bauten (KGr.03)	
	4. Technische Anlagen (KGr.05)	
	5. Einrichtungen und Ausstattungen ohne Fahrzeuge (KGr.06 ohne KUGr.063)	
	6. Fahrzeuge (KUGr.063)	
	7. Geleistete Anzahlungen und Anlagen im Bau (KGr.07)	
	-----

III. Finanzanlagen

- 1. Anteile an verbundenen Unternehmen**) (KUGr.081)
- 2. Ausleihungen an verbundene Unternehmen**) (KUGr.082)
- 3. Beteiligungen (KUGr.083)
- 4. Ausleihungen an Unternehmen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht (KUGr.084)
- 5. Wertpapiere des Anlagevermögens (KUGr.085)
- 6. Sonstige Finanzanlagen (KUGr.086)

..... -----

C. Umlaufvermögen

I. Vorräte

- 1. Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe (KUGr.101)
- 2. Geleistete Anzahlungen (KUGr.102)

..... -----

II. Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände

- 1. Forderungen aus Lieferungen und Leistungen (KGr.11),
- davon mit einer Restlaufzeit von mehr als einem Jahr
- 2. Forderungen an Gesellschafter oder Träger der Einrichtung (KUGr.160),
- davon mit einer Restlaufzeit von mehr als einem Jahr
- 3. Forderungen gegen verbundene Unternehmen**) (KUGr.161),
- davon mit einer Restlaufzeit von mehr als einem Jahr
- 4. Forderungen gegen Unternehmen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht**) (KUGr.162),
- davon mit einer Restlaufzeit von mehr als einem Jahr
- 5. Forderungen aus öffentlicher Förderung (KGr.14),
- davon mit einer Restlaufzeit von mehr als einem Jahr
- 6. Forderungen aus nicht-öffentlicher Förderung (KGr.15),
- davon mit einer Restlaufzeit von mehr als einem Jahr
- 7. Sonstige Vermögensgegenstände (KUGr.164),
- davon mit einer Restlaufzeit von mehr als einem Jahr
- 8. Umsatzsteuer (KUGr.163)

..... -----

III. Wertpapiere des Umlaufvermögens

- (KGr.13),

.....
davon Anteile
an verbundenen Unternehmen

IV. Kassenbestand, Guthaben bei Kreditinstituten und Schecks (KGr.12)

.....

D. Ausgleichsposten
 1. Ausgleichsposten aus Darlehensförderung
 (KUGr.171)
 2. Ausgleichsposten für Eigenmittelförderung
 (KUGr.172)

E. Rechnungsabgrenzungsposten
 (KGr.18)

F. Aktive latente Steuern (KUGr.164)

G. Aktiver Unterschiedsbetrag aus der Vermögensverrechnung

H. Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag

Passivseite

A. Eigenkapital
 1. Gezeichnetes/gewährtes Kapital (KUGr.200)
 2. Kapitalrücklagen (KUGr.201)
 3. Gewinnrücklagen (KUGr.202)
 4. Gewinnvortrag/Verlustvortrag (KUGr.203)
 5. Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag (KUGr.204)

B. Sonderposten aus Zuschüssen und Zuweisungen
 zur Finanzierung des Sachanlagevermögens
 1. Sonderposten aus öffentlichen Fördermitteln für
 Investitionen (KGr.21)
 2. Sonderposten aus nicht-öffentlicher Förderung für
 Investitionen (KGr.22)

C. Rückstellungen (KGr.24)

D. Verbindlichkeiten
 1. Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen
 (KGr.30),
 davon mit einer Restlaufzeit
 bis zu einem Jahr
 2. Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten
 (KGr.31),
 davon mit einer Restlaufzeit
 bis zu einem Jahr
 3. Erhaltene Anzahlungen (KGr.34),
 davon mit einer Restlaufzeit

bis zu einem Jahr	
4. Verbindlichkeiten gegenüber Gesellschaftern oder dem Träger der Einrichtung (KUGr.354), .....	.....
davon mit einer Restlaufzeit bis zu einem Jahr	
5. Verbindlichkeiten gegenüber verbundenen Unternehmen*) (KUGr.355), .....	.....
davon mit einer Restlaufzeit bis zu einem Jahr	
6. Verbindlichkeiten gegenüber Unternehmen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht*) (KUGr.356), .....	.....
davon mit einer Restlaufzeit bis zu einem Jahr	
7. Verbindlichkeiten aus öffentlichen Fördermitteln für Investitionen (KGr.32), .....	.....
davon mit einer Restlaufzeit bis zu einem Jahr	
8. Verbindlichkeiten aus nicht-öffentlicher Förderung für Investitionen (KGr.33), .....	.....
davon mit einer Restlaufzeit bis zu einem Jahr	
9. Sonstige Verbindlichkeiten (KUGr.350 bis 353, 357), .....	.....
davon mit einer Restlaufzeit bis zu einem Jahr	
10. Verwahrgeldkonto (KGr.37) .....	.....
11. Umsatzsteuer (KGr.36) .....	.....

.....

E. Ausgleichsposten aus Darlehensförderung (KGr.23)

.....
F. Rechnungsabgrenzungsposten (KGr.38)

.....
G. Passive latente Steuern (KGr.39)**)

.....

=====
Eventualverbindlichkeiten aus Ansprüchen auf
Erstattung von Fördermitteln

*) Ausweis dieser Posten nur bei Kapitalgesellschaften.

Anlage 2 Gliederung der Gewinn- und Verlustrechnung

(Fundstelle: BGBl. I 1995, 1535 - 1536)

1. Erträge aus allgemeinen Pflegeleistungen gemäß
PflegeVG (KGr.40 bis 43)
2. Erträge aus Unterkunft und Verpflegung
(KUGr.413, 424, 433)
3. Erträge aus Zusatzleistungen und Transportleistungen
nach PflegeVG

- (KUGr.414 bis 416, 425, 426, 434, 435)
- 4. Erträge aus gesonderter Berechnung von Investitionskosten gegenüber Pflegebedürftigen (KUGr.464)
- 5. Zuweisungen und Zuschüsse zu Betriebskosten (KGr.44)
- 6. Erhöhung oder Verminderung des Bestandes an fertigen/unfertigen Erzeugnissen und Leistungen (KUGr.540)
- 7. Andere aktivierte Eigenleistungen (KUGr.541)
- 8. Sonstige betriebliche Erträge (KGr.48, 55)

- 9. Personalaufwand
 - a) Löhne und Gehälter (KGr.60)
 - b) Sozialabgaben, Altersversorgung und sonstige Aufwendungen (KGr.61 bis 64)
- 10. Materialaufwand
 - a) Lebensmittel (KGr.65)
 - b) Aufwendungen für Zusatzleistungen (KGr.66)
 - c) Wasser, Energie, Brennstoffe (KGr.67)
 - d) Wirtschaftsbedarf/Verwaltungsbedarf (KGr.68, 70) ..
- 11. Aufwendungen für zentrale Dienstleistungen (KUGr.685)
- 12. Steuern, Abgaben, Versicherungen (KGr.71)
- 13. Sachaufwendungen für Hilfs- und Nebenbetriebe (KGr.73)
- 14. Mieten, Pacht, Leasing (KGr.76)

Zwischenergebnis

- 15. Erträge aus öffentlicher und nicht-öffentlicher Förderung von Investitionen (KGr.45, 46; KUGr.486)
- 16. Erträge aus der Auflösung von Sonderposten (KGr.47)
- 17. Erträge aus der Erstattung von Ausgleichsposten aus Darlehns- und Eigenmittelförderung (KUGr.487)
- 18. Aufwendungen aus der Zuführung zu Sonderposten/ Verbindlichkeiten (KGr.74)
- 19. Aufwendungen aus der Zuführung zu Ausgleichsposten aus Darlehensförderung (KUGr.784)
- 20. Abschreibungen
 - a) Abschreibungen auf immaterielle Vermögensgegenstände und Sachanlagen (KUGr.750, 751)
 - b) Abschreibungen auf Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände (KUGr. 753, 754)
- 21. Aufwendungen für Instandhaltung und Instandsetzung (KUGr.771)
- 22. Sonstige ordentliche und außerordentliche Aufwendungen (KUGr.772; KGr.78)

Zwischenergebnis .....	.....
23. Erträge aus Beteiligungen (KUGr.500*), 501) .....	.....
24. Erträge aus Finanzanlagen (KUGr.502*), 503) .....	.....
25. Zinsen und ähnliche Erträge (KGr.51) .....	.....
26. Abschreibungen auf Finanzanlagen und Wertpapiere des Umlaufvermögens (KUGr.752) .....	.....
27. Zinsen und ähnliche Aufwendungen (KGr.72) .....	.....

28. Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit .....	.....
29. Außerordentliche Erträge (KGr.56) .....	.....
30. Außerordentliche Aufwendungen (KGr.78) .....	.....
31. Weitere Erträge (KGr.52, 53) .....	.....

32. Außerordentliches Ergebnis .....	.....
33. Jahresüberschuß/Jahresfehlbetrag .....	.....
=====	

Anlage 3a Anlagennachweis

Fundstelle: BGBl. I 1995, 1537;

Anlage 3b Nachweis der Förderungen nach Landesrecht (Fördernachweis)

Fundstelle: BGBl. I 1995, 1538;

Anlage 4 Kontenrahmen für die Buchführung (Kontenklasse 0-8)

Fundstelle des Originaltextes: BGBl. I 1995, 1539 - 1546;

Kontenklasse	Kontengruppe	Kontenuntergruppe	Text-Erläuterung
0			Kontenklasse 0 Ausstehende Einlagen, Anlagevermögen
	00		Ausstehende Einlagen auf das gezeichnete oder festgesetzte Kapital
	01		Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte
		010	Bebaute Grundstücke
		011	Betriebsbauten
		012	Außenanlagen
	02		Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte mit Wohnbauten
		020	Bebaute Grundstücke
		021	Wohnbauten
		022	Außenanlagen

	03		Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte ohne Bauten
	04		Bauten auf fremden Grundstücken
		040	Betriebsbauten
		041	Wohnbauten
		042	Außenanlagen
	05		Technische Anlagen
		050	in Betriebsbauten
		051	in Wohnbauten
		052	in Außenanlagen
	06		Einrichtung und Ausstattung
		060	in Betriebsbauten
		061	in Wohnbauten
		062	in Außenanlagen
		063	Fahrzeuge
		064	Geringwertige Wirtschaftsgüter (GWG's)
		065	Festwerte in Betriebsbauten
		066	Festwerte in Wohnbauten
	07		Anlagen im Bau, Anzahlungen auf Anlagen
		070	Betriebsbauten
		071	Wohnbauten
	08		Immaterielle Vermögensgegenstände, Beteiligungen und andere Finanzanlagen
		080	Immaterielle Vermögensgegenstände
		0800	Selbst geschaffene gewerbliche Schutzrechte und ähnliche Rechte und Werte
		0801	entgeltlich erworbene Konzessionen, gewerbliche Schutzrechte und ähnliche Rechte und Werte sowie Lizenzen an solchen Rechten und Werten
		0802	Geschäfts- und Firmenwert
		0803	geleistete Anzahlungen
		081	Anteile an verbundenen Unternehmen*)
		082	Ausleihungen an verbundene Unternehmen*)
		083	Beteiligungen
		084	Ausleihungen an Unternehmen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht*)
		085	Wertpapiere des Anlagevermögens
		086	sonstige Finanzanlagen
1			Kontenklasse 1 Umlaufvermögen, Rechnungsabgrenzung
	10		Vorräte
		101	Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe
		102	Geleistete Anzahlungen
	11		Forderungen aus, geleistete Anzahlungen auf Lieferungen und Leistungen

	12		Kassenbestand, Guthaben bei Kreditinstituten und Schecks
	13		Wertpapiere des Umlaufvermögens
	14		Forderungen aus öffentlicher Förderung
	15		Forderungen aus nicht-öffentlicher Förderung
	16		Sonstige Vermögensgegenstände
		160	Forderungen an Gesellschafter oder Träger der Pflegeeinrichtung
		161	Forderungen gegen verbundene Unternehmen*)
		162	Forderungen gegen Unternehmen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht*)
		163	Vorsteuer
		164	Sonstiges
	17		Ausgleichsposten
		171	Ausgleichsposten aus Darlehensförderung
		172	Ausgleichsposten für Eigenmittelförderung
	18		Rechnungsabgrenzung
	19		Aktive latente Steuern, Aktiver Unterschiedsbetrag aus der Vermögensverrechnung, Bilanzverlust
		191	Aktive latente Steuern
		192	Aktiver Unterschiedsbetrag aus der Vermögensverrechnung
		193	Bilanzverlust
2			Kontenklasse 2 Eigenkapital, Sonderposten, Rückstellungen
	20		Eigenkapital
		200	Gezeichnetes/gewährtes Kapital
		201	Kapitalrücklagen
		202	Gewinnrücklagen
		203	Gewinnvortrag/Verlustvortrag
		204	Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag
	21		Sonderposten aus öffentlichen Fördermitteln für Investitionen
	22		Sonderposten aus nicht-öffentlicher Förderung für Investitionen
	23		Ausgleichsposten aus Darlehensförderung
	24		Rückstellungen
		240	Pensionsrückstellungen
		241	Steuerrückstellungen
		242	Urlaubsrückstellungen
		243	Sonstige Rückstellungen
3			Kontenklasse 3 Verbindlichkeiten, Rechnungsabgrenzung

	30		Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen
	31		Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten
	32		Verbindlichkeiten aus öffentlicher Förderung
	33		Verbindlichkeiten aus nicht-öffentlicher Förderung
	34		Erhaltene Anzahlungen
	35		Sonstige Verbindlichkeiten
		350	gegenüber Mitarbeitern
		351	gegenüber Sozialversicherungsträgern
		352	gegenüber Finanzbehörden
		353	gegenüber Bewohnern
		354	Verbindlichkeiten gegenüber Gesellschafter oder dem Träger der Einrichtung
		355	Verbindlichkeiten gegenüber verbundenen Unternehmen*)
		356	Verbindlichkeiten gegenüber Unternehmen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht*)
		357	Sonstige Verbindlichkeiten
	36		Umsatzsteuer
	37		Verwahrgeldkonto
	38		Rechnungsabgrenzung
	39		Passive latente Steuern
4			Kontenklasse 4 Betriebliche Erträge
	40		Erträge aus ambulanten Pflegeleistungen
		400	Erträge aus Pflegeleistungen: Pflegestufe I
			4000 Pflegekasse
			4001 Sozialhilfeträger
			4002 Selbstzahler
			4003 Übrige
		401	Erträge aus Pflegeleistungen: Pflegestufe II
			4010 Pflegekasse
			4011 Sozialhilfeträger
			4012 Selbstzahler
			4013 Übrige
		402	Erträge aus Pflegeleistungen: Pflegestufe III
			4020 Pflegekasse
			4021 Sozialhilfeträger
			4022 Selbstzahler
			4023 Übrige
		403	Erträge aus Pflegeleistungen: Härtefälle
			4030 Pflegekasse
			4031 Sozialhilfeträger

		4032 Selbstzahler
		4033 Übrige
	404	Erträge aufgrund häuslicher Pflege bei Verhinderung der Pflegeperson
	405	Erträge aufgrund von Regelungen über Pflegehilfsmittel
	406	Sonstige Erträge
41		Erträge aus teilstationären Pflegeleistungen
	410	Erträge aus Pflegeleistungen: Pflegeklasse I
		4100 Pflegekasse
		4101 Sozialhilfeträger
		4102 Selbstzahler
		4103 Übrige
	411	Erträge aus Pflegeleistungen: Pflegeklasse II
		4110 Pflegekasse
		4111 Sozialhilfeträger
		4112 Selbstzahler
		4113 Übrige
	412	Erträge aus Pflegeleistungen: Pflegeklasse III
		4120 Pflegekasse
		4121 Sozialhilfeträger
		4122 Selbstzahler
		4123 Übrige
	413	Erträge aus Unterkunft und Verpflegung
	414	Erträge aus Zusatzleistungen: Pflege
	415	Erträge aus Zusatzleistungen: Unterkunft und Verpflegung
	416	Erträge aus Transportleistungen
	417	Erträge aufgrund von Regelungen über Pflegehilfsmittel
	418	Sonstige Erträge
42		Erträge aus vollstationären Pflegeleistungen
	420	Erträge aus Pflegeleistungen: Pflegeklasse I
		4200 Pflegekasse
		4201 Sozialhilfeträger
		4202 Selbstzahler
		4203 Übrige
	421	Erträge aus Pflegeleistungen: Pflegeklasse II
		4210 Pflegekasse
		4211 Sozialhilfeträger

	4212 Selbstzahler
	4213 Übrige
422	Erträge aus Pflegeleistungen: Pflegeklasse III
	4220 Pflegekasse
	4221 Sozialhilfeträger
	4222 Selbstzahler
	4223 Übrige
423	Erträge aus Pflegeleistungen: Härtefälle
	4230 Pflegekasse
	4231 Sozialhilfeträger
	4232 Selbstzahler
	4233 Übrige
424	Erträge aus Unterkunft und Verpflegung
425	Erträge aus Zusatzleistungen: Pflege
426	Erträge aus Zusatzleistungen: Unterkunft und Verpflegung
427	Erträge aufgrund von Regelungen über Pflegehilfsmittel
428	Sonstige Erträge
	Erträge aus Leistungen der Kurzzeitpflege
430	Erträge aus Pflegeleistungen: Pflegeklasse I
	4300 Pflegekasse
	4301 Sozialhilfeträger
	4302 Selbstzahler
	4303 Übrige
431	Erträge aus Pflegeleistungen: Pflegeklasse II
	4310 Pflegekasse
	4311 Sozialhilfeträger
	4312 Selbstzahler
	4313 Übrige
432	Erträge aus Pflegeleistungen: Pflegeklasse III
	4320 Pflegekasse
	4321 Sozialhilfeträger
	4322 Selbstzahler
	4323 Übrige
433	Erträge aus Unterkunft und Verpflegung
434	Erträge aus Zusatzleistungen: Pflege
435	Erträge aus Zusatzleistungen: Unterkunft und Verpflegung
436	Erträge aufgrund von Regelungen über Pflegehilfsmittel
437	Sonstige Erträge

44		Zuweisungen und Zuschüsse zu Betriebskosten
	440	für ambulante Pflegeleistungen
	441	für teilstationäre Pflegeleistungen
	442	für vollstationäre Pflegeleistungen
	443	für Leistungen der Kurzzeitpflege
45		Erträge aus öffentlicher Förderung für Investitionen
	450	in ambulanten Pflegeeinrichtungen
	451	in teilstationären Pflegeeinrichtungen
	452	in vollstationären Pflegeeinrichtungen
	453	in Einrichtungen der Kurzzeitpflege
46		Erträge aus nicht-öffentlicher Förderung für Investitionen
	460	in ambulanten Pflegeeinrichtungen
	461	in teilstationären Pflegeeinrichtungen
	462	in vollstationären Pflegeeinrichtungen
	463	in Einrichtungen der Kurzzeitpflege
	464	Erträge aus gesonderter Berechnung von Investitionsaufwendungen gegenüber Pflegebedürftigen (§ 82 Abs. 3 und 4 SGB XI)
47		Erträge aus der Auflösung von Sonderposten
	470	bei ambulanten Pflegeeinrichtungen
	471	bei teilstationären Pflegeeinrichtungen
	472	bei vollstationären Pflegeeinrichtungen
	473	bei Einrichtungen der Kurzzeitpflege
48		Rückvergütungen, Erstattungen, Sachbezüge, Erträge aus Sonderrechnungen
	480	Erstattungen des Personals für freie Station
	481	Erstattungen des Personals für Unterkunft
	482	Erstattungen des Personals für Verpflegung
	483	Sonstige Erstattungen
	484	Erträge aus Hilfsbetrieben
	485	Erträge aus Nebenbetrieben
	486	Erträge aus Betriebskostenzuschüssen für sonstige ambulante Leistungen (außerhalb des SGB XI)
	487	Erträge aus der Erstattung von Ausgleichsposten aus Darlehens- und Eigenmittelförderung
	488	Sonstige Erträge aus Sonderrechnungen
49		frei

5			Kontenklasse 5 Andere Erträge
	50		Erträge aus Beteiligungen und Finanzanlagen
		500	Erträge aus Beteiligungen an verbundenen Unternehmen*)
		501	Erträge aus anderen Beteiligungen
		502	Erträge aus Finanzanlagen in verbundenen Unternehmen*)
		503	Erträge aus anderen Finanzanlagen
	51		Zinsen und ähnliche Erträge
		510	Zinsen und ähnliche Beträge aus verbundenen Unternehmen*)
		511	Zinsen für Einlagen bei Kreditinstituten
		512	Zinsen aus Wertpapieren des Umlaufvermögens
		513	Zinsen für Forderungen
		514	Sonstige Zinsen und ähnliche Erträge
	52		Erträge aus dem Abgang von Gegenständen des Anlagevermögens und aus Zuschreibungen zu Gegenständen des Anlagevermögens
	53		Erträge aus der Auflösung von Rückstellungen
	54		Bestandsveränderungen, aktivierte Eigenleistungen
		540	Erhöhung oder Verminderung des Bestandes an fertigen und unfertigen Erzeugnissen oder Leistungen
		541	Andere aktivierte Eigenleistungen
	55		Sonstige ordentliche Erträge
	56		Außerordentliche Erträge
		560	Periodenfremde Erträge
		561	Spenden und ähnliche Zuwendungen
		562	Sonstige außerordentliche Erträge
	57		frei
	58		frei
	59		frei
6			Kontenklasse 6 Aufwendungen
	60		Löhne und Gehälter
		600	Leitung der Pflegeeinrichtung
		601	Pflegedienst
		602	Hauswirtschaftlicher Dienst
		603	Verwaltungsdienst
		604	Technischer Dienst
		605	Sonstige Dienste
	61		Gesetzliche Sozialabgaben (Aufteilung wie

		600 bis 605)
	62	Altersversorgung (Aufteilung wie 600 bis 605)
	63	Beihilfen und Unterstützungen (Aufteilung wie 600 bis 605)
	64	Sonstige Personalaufwendungen (Aufteilung wie 600 bis 605)
	65	Lebensmittel
	66	Aufwendungen für Zusatzleistungen
	67	Wasser, Energie, Brennstoffe
	68	Wirtschaftsbedarf/Verwaltungsbedarf
		680 Materialaufwendungen
		6800 Eigenfinanzierung
		6801 Finanzierung nach Landesrecht
		681 Bezogene Leistungen
		682 Büromaterial
		683 Telefon
		684 Sonstiger Verwaltungsbedarf
		685 Aufwendungen für zentrale Dienstleistungen frei
	69	
7		Kontenklasse 7 weitere Aufwendungen
	70	Aufwendungen für Verbrauchsgüter gemäß § 82 Abs. 2 Nr. 1, 2. Halbsatz SGB XI (soweit nicht in anderen Konten verbucht)
	71	Steuern, Abgaben, Versicherungen
		710 Steuern
		711 Abgaben
		712 Versicherungen
	72	Zinsen und ähnliche Aufwendungen
		720 Zinsen für Betriebsmittelkredite
		721 Zinsen für langfristige Darlehen
		722 Sonstige Zinsen
		723 Sonstige Aufwendungen
	73	Sachaufwendungen für Hilfs- und Nebenbetriebe
	74	Zuführung von Fördermitteln zu Sonderposten oder Verbindlichkeiten
		740 Zuführung von öffentlichen Fördermitteln zu Sonderposten oder Verbindlichkeiten
		741 Zuführung von nicht-öffentlichen Zuwendungen zu Sonderposten oder Verbindlichkeiten
	75	Abschreibungen
		750 Abschreibungen auf immaterielle Vermögensgegenstände
		751 Abschreibungen auf Sachanlagen

		752	Abschreibungen auf Finanzanlagen und Wertpapiere des Umlaufvermögens
		753	Abschreibungen auf Forderungen
		754	Abschreibungen auf sonstige Vermögensgegenstände
	76		Mieten, Pacht, Leasing
	77		Aufwendungen für Instandhaltung und Instandsetzung, sonstige ordentliche Aufwendungen
		771	Aufwendungen für Instandhaltung und Instandsetzung
		772	Sonstige ordentliche Aufwendungen
	78		Außerordentliche Aufwendungen
		780	Aufwendungen aus dem Abgang von Gegenständen des Anlagevermögens
		781	Periodenfremde Aufwendungen
		782	Spenden und ähnliche Aufwendungen
		783	Aufwendungen für Verbandsumlagen
		784	Aufwendungen aus der Zuführung zu Ausgleichsposten aus Darlehensförderung
		785	Sonstige außerordentliche Aufwendungen
	79		frei
8			Kontenklasse 8 Eröffnungs- und Abschlußkonten
	80		frei
	81		frei
	82		frei
	83		frei
	84		frei
	85		Eröffnungs- und Abschlusskonten
	86		Abgrenzung der Erträge, die nicht in die Kostenrechnung eingehen
	87		Abgrenzung der Aufwendungen, die nicht in die Kostenrechnung eingehen
	88		Kalkulatorische Kosten
	89		frei

*)			
Ausweis dieser Posten nur bei Kapitalgesellschaften.			

4. Kosten- und Leistungsrechnung nach § 7 PBV

Die Kosten- und Leistungsrechnung hat eine Kostenstellenrechnung sowie eine Kostenträgerrechnung zu umfassen. Hierfür enthalten die Anlagen 5 und 6 der PBV

entsprechende Gliederungsmuster, die nur als Empfehlung dienen sollen. Den Einrichtungen steht es insoweit frei je nach ihren speziellen Aufgaben und Strukturen eine eigene Kostenrechnung zu entwickeln.

Die PBV stellt an die Kostenrechnung bestimmte Anforderungen. Danach muss sie eine betriebsinterne Steuerung ermöglichen, die Wirtschaftlichkeit und Leistungsfähigkeit beurteilen können, die Kosten der einzelnen Betriebszweige ermitteln und abgrenzen sowie Leistungsnachweise nach den Vorschriften des Achten Kapitels des SGB XI (§§ 82-92) erstellen können.

Ziele der Kosten- und Leistungsrechnung nach den PBV ist es, den Pflegeeinrichtungen zu ermöglichen, leistungsgerechte Preise für ihre differenzierten Leistungen nach dem PflegeVG zu kalkulieren, um den mit den Pflegekassen vereinbarten Versorgungsauftrag bei wirtschaftlicher Betriebsführung erfüllen zu können.

Insoweit soll die Kosten- und Leistungsrechnung sicherstellen die anteiligen Kosten nach SGB XI herauszufiltern, Kosten und Leistungen transparenter zu machen, eine größere Wirtschaftlichkeit der Pflegeeinrichtungen zu garantieren, die Kostenstruktur in den einzelnen Bereichen darzustellen, den Aufwand entsprechend zuzuordnen sowie Deckungsbeiträge und Ergebnisse zu ermitteln.

Anlage 5 Muster, Kostenstellenrahmen für die Kosten- und Leistungsrechnung

Fundstelle des Originaltextes: BGBl. I 1995, 1547

- 90 Allgemeine Kostenstellen
 - 900 Gebäude einschließlich Grundstücke
 - 901 Außenanlagen
 - 902 Leitung und Verwaltung der Pflegeeinrichtung
 - 903 Hilfs- und Nebenbetriebe
 - 904 Ausbildung, Fortbildung
 - 905 Personaleinrichtungen (soweit für Betrieb der Einrichtung notwendig)
 - 906 Sonstige
 - 91 Versorgungseinrichtungen
 - 910 Wäscherei (Versorgung)
 - 911 Küche (Versorgung)
 - 912 Hol- und Bringedienst (Transporte innerbetrieblich)
 - 913 Zentrale Sterilisation
 - 914 Zentraler Reinigungsdienst
 - 915 Energieversorgung (Wasser, Energie, Brennstoffe)
 - 916 Sonstige
- 92 Häusliche Pflegehilfe
 - 920 Pflegebereich - Pflegestufe I
 - 921 Pflegebereich - Pflegestufe II
 - 922 Pflegebereich - Pflegestufe III

- 923 Pflegebereich - Pflegestufe III - Härtefälle
- 93 Teilstationäre Pflege (Tagespflege)
- 930 Pflegebereich - Pflegeklasse I
- 931 Pflegebereich - Pflegeklasse II
- 932 Pflegebereich - Pflegeklasse III
- 933 Pflegebereich - Pflegeklasse III - Härtefälle
- 94 Teilstationäre Pflege (Nachtpflege)
- 940 Pflegebereich - Pflegeklasse I
- 941 Pflegebereich - Pflegeklasse II
- 942 Pflegebereich - Pflegeklasse III
- 943 Pflegebereich - Pflegeklasse III - Härtefälle
- 95 Vollstationäre Pflege
- 950 Pflegebereich - Pflegeklasse I
- 951 Pflegebereich - Pflegeklasse II
- 952 Pflegebereich - Pflegeklasse III
- 953 Pflegebereich - Pflegeklasse III - Härtefälle
- 96 Kurzzeitpflege
- 960 Pflegebereich - Pflegeklasse I
- 961 Pflegebereich - Pflegeklasse II
- 962 Pflegebereich - Pflegeklasse III
- 963 Pflegebereich - Pflegeklasse III - Härtefälle
- 97-99 freibleibend

Anlage 6 Muster, Kostenträgerübersicht

Fundstelle des Originaltextes: BGBl. I 1995, 1548

Für teil- und vollstationäre Pflegeeinrichtungen

Pflegeklasse I

- Pflegeleistungen
- Unterkunft und Verpflegung

Pflegeklasse II

- Pflegeleistungen
- Unterkunft und Verpflegung

Pflegeklasse III

- Pflegeleistungen
- Unterkunft und Verpflegung

Zusatzleistung Pflege

Zusatzleistung Unterkunft und Verpflegung

Für ambulante Pflegeeinrichtungen

5. Besondere Aufzeichnungspflichten

Besondere Aufzeichnungspflichten ergeben sich für Alteneinrichtungen gemäß § 13 HeimG sowie § 17 Heimsicherungsverordnung (HeimsicherungsVO), die gemäß § 140 AO auch für s Zwecke der Besteuerung gelten.

Nach § 13 HeimG hat der Heimträger nach den Grundsätzen einer ordnungsgemäßen Buch- und Aktenführung Aufzeichnungen über den Betrieb zu machen und die Qualitätssicherungsmaßnahmen und deren Ergebnisse so zu dokumentieren, dass sich aus ihnen der ordnungsgemäße Betrieb des Heims ergibt. Danach sind Zahl und Art der vorhandenen Heimplätze, Name, Vorname, Geburtstag, Anschrift und Ausbildung der Beschäftigten, deren regelmäßige Arbeitszeit, die von ihnen ausgeübte Tätigkeit und die Dauer der Beschäftigung aufzuzeichnen.

Neben den Aufzeichnungspflichten nach § 13 HeimG ergeben sich aus § 17 HeimsicherungsVO (BGBl. I 1978,553) weitere Aufzeichnungspflichten. Diese Aufzeichnungen betreffen die Entgegennahme von Geld oder geldwerten Leistungen zum Zwecke der Unterbringung eines Bewohners oder Bewerbers.

Diese Aufzeichnungen sind gemäß § 16 HeimsicherungsVO spätestens bis zum 30.9. des folgenden Jahres durch einen geeigneten Prüfer (Wirtschaftsprüfer oder Prüferverband) zu prüfen.

III. Wirtschaftliche Überprüfung des Umsatzes

Die zahlreichen Aufzeichnungspflichten, insbesondere aufgrund der PBV, die Alteneinrichtungen unterliegen, machen sich Außenprüfer der Finanzverwaltung zur wirtschaftlichen Überprüfung der Umsätze zunutze. Dabei verwenden sie bestimmte Kalkulationsschemata.

Zu den steuerpflichtigen Einnahmen gehören auch die Erträge aus dem Verkauf von Pflegehilfsmitteln, z.B. Inkontinenzartikel, die aufgrund der Erfahrung der Prüfer oft schwarz abgerechnet werden.

Ein besonderes Augenmerk legen die Prüfer auf eine zutreffende steuerliche Erfassung von sonstigen ordentlichen Erträgen von Alteneinrichtungen.

Hierzu gehören:

- Erträge Kiosk,
- Erträge Friseursalon,
- Erträge Cafeteria,

- Erträge aus Fußpflegesalon,
- Erträge aus Speisen- und Getränkeverkauf,
- Erträge aus Wäsche- und Bekleidungsservice,
- Erträge aus der Mitversorgung anderer Einrichtungen,
- Erträge aus Erzeugnissen der Werktherapie,
- Erträge aus Essen auf Rädern,
- Erträge Fahrdienst,
- Erträge Telefonanlage,
- Mieteinnahmen aus Personalwohnungen,
- Sonstige Mieteinnahmen.

Bei Selbstzahlern wird bei der Prüfung besonders darauf geachtet, dass schriftliche Verträge sowohl für Langzeit- als auch für Kurzzeitpflege vorliegen, sowie darauf ob Aufzeichnungen bzw. Anschreibungen über Medikamentenverabreichungen und/oder Taschengeldzahlungen an die einzelnen Heimbewohner vorliegen.

Die aufgezeichneten Betriebseinnahmen werden häufig mit den Meldungen der Heimbewohner beim zuständigen Einwohnermeldeamt abgeglichen. Dabei wurde festgestellt, dass Heimbewohner in den Einnahmeaufzeichnungen nicht erfasst sind und Erlöse über bisher unbekannte schwarze Konten abgewickelt wurden.

Vielfach werden Kurzzeitpflegegäste beim Einwohnermeldeamt nicht erfasst, da sie von den Heimen entgegen ihrer Verpflichtung in § 28 Meldegesetz NW (für Krankenhäuser) nicht gemeldet worden sind. Danach müssen Heimbewohner, deren Heimaufenthalt zwei Monaten überschreitet, von dem Heim beim örtlich zuständigen Einwohnermeldeamt angemeldet werden, soweit sie nicht für eine andere Wohnung in der BRD gemeldet sind.

In der Praxis fordern Prüfer auch die Mitteilung der Sammel- und Verteilungsstelle IK der Arbeitsgemeinschaft Institutionskennzeichen (SVI, Alte Heerstraße 111, 53757 Sankt Augustin) an. Die SVI vergibt bundesweit so genannte Institutionskennzeichen (IK) für Vertragspartner der Krankenkassen. Mit diesen Institutionskennzeichen können die Krankenkassen vereinfacht ihre Auszahlungen leisten. Die Mitteilung wird von den Prüfern mit den ihnen bekannten Bankkonten verglichen.

Die Arbeitsgemeinschaft IK noch die Krankenkassen überprüfen bei ihren Betriebsprüfungen, ob ihre Zahlungen auch in der Buchführung vollständig erfasst sind.

IV. Steuerrechtliche Besonderheiten

1. Umsatzsteuer

Umsatzsteuersonderprüfungen sowie Außenprüfungen der Finanzämter führen bei vielen Alten- und Pflegeheimen zu hohen Nachzahlungen, da bei der Inanspruchnahme von steuerlichen Befreiungsvorschriften notwendige Dokumentationen nicht oder nicht ausreichend beachtet wurden (vgl. Köhle, Steuerfalle Altenheim in NWB 2006,3183ff)

(1)Altenheime, Altenwohnheime und Pflegeheime (Heime) sind Einrichtungen, die dem Zweck dienen ältere Menschen oder pflegebedürftige oder behinderte Volljährige

aufzunehmen, ihnen Wohnraum zu überlassen sowie Betreuung und Verpflegung zur Verfügung zu stellen oder vorzuhalten, und die in ihrem Bestand von Wechsel und Zahl der Bewohnerinnen und Bewohner unabhängig sind und entgeltlich betrieben werden (BMF-Schreiben vom 20.7.2009, BStBl I 2009 S. 774, Rn. 19; § 1 Abs. 1 HeimG). Der Betrieb eines Heims ist der zuständigen Landesbehörde anzuzeigen (§ 12 HeimG) Altenheime sind Einrichtungen, in denen ältere Menschen, die nicht pflegebedürftig, aber zur Führung eines eigenen Haushalts außerstande sind, Unterkunft, Verpflegung und Betreuung erhalten. Altenwohnheime sind Einrichtungen, in denen ältere Menschen, die zur Führung eines eigenen Haushalts noch imstande sind, Unterkunft in abgeschlossenen Wohnungen erhalten.

(2) Die Inanspruchnahme der Umsatzsteuerbefreiung durch private Heime setzt voraus, dass im vorangegangenen Kalenderjahr mindestens 40 % ihrer Leistungen begünstigten Personen zugute gekommen sind. Als private Heime sind auch die Heime anzusehen, die in der Form privatrechtlicher Gesellschaften betrieben werden, deren Anteile nur juristischen Personen des öffentlichen Rechts gehören. Zu dem begünstigten Personenkreis zählen Personen, bei denen Pflegebedürftigkeit im Sinne des § 61 Abs.1 SGB XII besteht, sowie die wirtschaftlich hilfsbedürftigen Personen im Sinne des § 53 Nr. 2 AO. Bei den pflegebedürftigen Personen bleibt die wirtschaftliche Lage unberücksichtigt.

(3) Pflegebedürftig sind nach § 61 Abs. 1 Satz 1 SGB XII solche Personen, die entsprechend einer Beurteilung des Sozialhilfeträgers bzw. der Pflegekasse (Pflegestufen I bis III) wegen einer körperlichen, geistigen oder seelischen Krankheit oder Behinderung für die gewöhnlichen und regelmäßig wiederkehrenden Verrichtungen im Ablauf des täglichen Lebens der Hilfe bedürfen. Pflegebedürftig sind auch diejenigen kranken oder behinderten Personen, bei denen, unabhängig von ihrer wirtschaftlichen Lage, entsprechend einer Beurteilung des Sozialhilfeträgers die Voraussetzungen für eine Hilfe zur Pflege nach § 61 Abs. 1 Satz 2 SGB XII vorliegen.

(4) Wirtschaftlich hilfsbedürftig nach § 53 Nr. 2 AO sind Personen, deren Bezüge nicht höher sind als das Vierfache des Regelsatzes der Sozialhilfe im Sinne des § 28 SGB XII. Beim Alleinstehenden oder Haushaltsvorstand tritt an die Stelle des Vierfachen das Fünffache des Regelsatzes. Bezüge im Sinne des § 53 Nr. 2 AO sind Einkünfte im Sinne des § 2 Abs. 1 EStG und andere zur Bestreitung des Unterhalts bestimmte oder geeignete Bezüge, die der Alleinstehende oder der Haushaltsvorstand und die sonstigen Haushaltsangehörigen haben. Unterhaltsansprüche sind zu berücksichtigen. Zu den Bezügen zählen nicht Leistungen der Sozialhilfe und bis zur Höhe der Leistungen der Sozialhilfe Unterhaltsleistungen an Personen, die ohne die Unterhaltsleistungen sozialhilfeberechtigt wären.

(5) Keine wirtschaftliche Hilfsbedürftigkeit ist bei Personen gegeben, deren Vermögen zur nachhaltigen Verbesserung ihres Unterhalts ausreicht und denen zugemutet werden kann, es dafür zu verwenden. Bei Personen, deren wirtschaftliche Lage aus besonderen Gründen zu einer Notlage geworden ist, dürfen die Bezüge die in Absatz 4 genannten Grenzen übersteigen. Dies gilt entsprechend auch für das Vermögen.

(6) Der Betreiber eines Altenheims, der weder in § 53 Nr. 2 AO bezeichnete Personen aufnimmt, noch Personen im Sinne des § 61 Abs. 1 SGB XII aufnehmen darf, kann die Steuerbefreiung des § 4 Nr. 16 Buchstabe d UStG nicht in Anspruch nehmen (BFH-Urteil vom 23.10.2003, BStBl. 2004 II S. 89)

(7) Für den auf die Raumüberlassung entfallenden Anteil der gesamten Leistung der Heime kann auch die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 12 UStG in Betracht kommen (vgl. Abschn. 80 Abs. 2)

1.1. Leistungen

Im Rahmen des durch den Heimbewohner abgeschlossenen Alten- und Pflegeheimvertrages werden folgende unterschiedliche Leistungen an den Bewohner erbracht und monatlich Heimkosten bzw. Pflegekosten berechnet.

- Unterkunftüberlassung einschließlich Nebenleistungen
- Verpflegung,
- Versorgung im Krankheitsfall (bei Altenheimverträgen), pflegerische und medizinische Versorgung (bei Pflegeheimverträgen)

Nach dem BFH- Urteil vom 21.4.1993, BStBl. II 1994,266 sind Altenheimpflegeverträge zivilrechtlich gemischte Verträge, die aus Elementen des Dienst-, des Miet- sowie des Kaufvertrages zusammengesetzt sind. Im Ausgangspunkt gilt dies auch für Altenheim-, Altenwohnheim- und Altenkrankenheimverträge.

Diese Verträge bilden jedoch ein einheitliches Ganzes und können bei der rechtlichen Beurteilung nicht in ihre verschiedenen Bestandteile zerlegt werden. Der Eigenart solcher Verträge wird nach Ansicht des BFH nur die Unterstellung unter ein einziges Vertragsrecht gerecht, d.h. unter dasjenige, in dessen Bereich im Einzelfall je nach Gestaltung der Schwerpunkt des Vertrages liegt.

Insoweit sind die mit den einzelnen Heimbewohnern bestehenden Vertragsverhältnisse daraufhin zu untersuchen, ob die Verträge in ihrem Kern Wohnungsmietverträge sind, oder ob die pflegerischen Leistungen im Vordergrund stehen und dem jeweiligen Vertrag das Gepräge geben.

Dies gilt insbesondere bei Altenheimpflegeverträgen, Altenheimwohnheimverträgen und gegebenenfalls Altenheimverträgen werden im Allgemeinen von der Wohnraumüberlassung geprägt. Auf die Bezeichnung der Verträge als Pflegeheimverträge oder des Heimes als Altenpflegeheim und die dafür gegebenen gesetzlichen Erfordernisse nach dem Heimgesetz kommt es dagegen nicht an.

Maßgeblich ist, ob es sich bei den Heimbewohnern um Pflegebedürftige handelt, die von dem jeweiligen Heimbetreuer ähnlich wie in einem Krankenhaus umfassend medizinisch und pflegerisch betreut und versorgt werden.

1.2 Steuerbefreiungen

1.2.1 gemäß § 4 Nr. 12 Satz 1 Buchstabe a UStG i.V.m. UStR Abschn. 80 Abs.2

Steht die pflegerische Betreuung und Versorgung nach vorstehenden Grundsätzen nicht im Vordergrund, ist der zwischen dem Inhaber eines Altenheims oder Pflegeheims und den Bewohnern des Heimes abgeschlossene Vertrag über die Aufnahme in das Heim als

gemischter Vertrag anzusehen. Die Überlassung von Wohnräumen und anderen Räumen aufgrund dieses Vertrages ist daher unabhängig von den Voraussetzungen des § 4 Nr. 16 UStG grundsätzlich als Grundstücksvermietung nach § 4 Nr. 12 Satz 1 Buchstabe a UStG steuerfrei. Für den Umfang des auf die Raumüberlassung entfallenden Anteils der gesamten Leistung sind die jeweiligen Verhältnisse des Einzelfalles maßgebend.

1.2.2 § 4 Nr. 12 Satz 1 Buchstabe a UStG i.V.m. UStR Abschn.81 Abs. 2 Nr. 12

Eine umfassende medizinische und pflegerische Betreuung und Versorgung erbringen Heimbetreiber aber regelmäßig gegenüber pflegebedürftigen Heimsinsassen. In diesen Fällen tritt die Wohnraumüberlassung gegenüber anderen wesentlicheren Leistungen zurück. Das Vertragsverhältnis stellt ein einheitliches, unteilbares Ganzes dar und ist als Vertrag besonderer Art zu werten.

Eine Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 12 Satz 1 Buchstabe a UStG kommt weder für die gesamte Leistung noch für einen Teil der Leistung in Betracht. Eine Steuerbefreiung für die Leistungen der Alten- oder Pflegeheimbetreiber kann sich jedoch nach § 4 Nr. 16 Buchstabe d UStG ergeben.

Beim Betrieb eines Altenwohnheimes ist grundsätzlich nur von einer nach § 4 Nr. 12 UStG steuerfreien Vermietungsleistung auszugehen. Wird mit den Bewohnern eines Altenwohnheimes ein Vertrag über die Aufnahme in das Heim geschlossen, der neben der Wohnraumüberlassung auch Leistungen zur Betreuung oder Pflege vorsieht, wobei die Betreuungs- und Pflegeleistungen die Wohnraumüberlassung aber nicht überlagern, handelt es sich um zwei getrennt von einander zu betrachtende Leistungen. Auch in diesem Fall ist die Wohnraumüberlassung grundsätzlich nach § 4 Nr. 12 UStG steuerfrei. Werden daneben eigenständige Leistungen der Betreuung oder Pflege erbracht, können diese unter den Voraussetzungen des § 4 Nr. 16 UStG steuerfrei sein (BMF- Schreiben vom 20.7.2009 a.a.O. Rn. 20).

Vermietungsleistungen und individuell angepasste Pflegeleistungen, die ein Unternehmer aufgrund getrennter Verträge gegenüber Senioren im Rahmen einer Seniorenwohngemeinschaft erbringt, sind umsatzsteuerrechtlich nicht als einheitliche steuerpflichtige Leistung zu qualifizieren, sondern unterliegen als eigenständige, selbständige Leistungen der gesonderten Beurteilung. (BFH- Urteil vom 4.5.2011, XI R 35/10 n.v.)

1.2.3 § 9 UStG

Zur Frage des Verzichts auf die Steuerbefreiung für die Vermietung von Gebäuden zur Unterbringung von Senioren, vgl. Vfg. der OFD Hannover vom 7.7.2003- S 7198-27- StO 353; S 7198-33- StH 445.

1.2.4 § 4 Nr. 16 UStG (BMF- Schreiben vom 20.7.2009, BStBl. I 2009 S. 774)

Durch die Neufassung des § 4 Nr. 16 UStG zum 1.1.2009 wurden neben einer Fortführung der Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 16 Buchst.a UStG für die von juristischen Personen des öffentlichen Rechts betriebenen Einrichtungen die in § 4 Nr. 16 Buchst.d und e UStG genannten Einrichtungen in § 4 Nr. 16 Satz 1 Buchst.b bis j UStG unter Verzicht auf eine ausdrückliche Benennung einzelner Einrichtungen aufgenommen sowie in § 4 Nr. 16 Satz 1 Buchst.k UStG die Kriterien für die Anerkennung als Einrichtung mit sozialem Charakter für Einrichtungen, deren Leistungen nicht schon nach § 4 Nr. 16 Buchst.a bis j UStG befreit sind, vereinheitlicht (BMF-Schreiben vom 20.7.2009, BStBl. I 2009 S. 774).

Gemeinschaftsrechtliche Grundlage der Neuregelung ist Art. 132 Abs. 1 Buchst.g der Richtlinie 2006/112/EG des Rates über das gesamte Mehrwertsteuersystem (sog. Mehrwertsteuer- Systemrichtlinie- MwStSystRL). Danach befreien die Mitgliedstaaten eng mit der Sozialfürsorge und der sozialen Sicherheit verbundene Dienstleistungen und Lieferungen von Gegenständen, einschließlich derjenigen, die durch Altenheime, Einrichtungen des öffentlichen Rechts oder andere von dem betreffenden Mitgliedstaat als Einrichtungen mit sozialem Charakter anerkannte Einrichtungen bewirkt werden.

Umfang der Steuerbefreiung

Hilfsbedürftige Personen

Die Steuerbefreiung erfasst sowohl Betreuungs- als auch Pflegeleistungen für hilfsbedürftige Personen. Hilfsbedürftig sind alle Personen, die aufgrund ihres körperlichen, geistigen oder seelischen Zustandes der Betreuung oder Pflege bedürfen. Der Betreuung oder Pflege bedürfen Personen, die krank, behindert oder von einer Behinderung bedroht sind. Dies schließt auch Personen mit ein, bei denen ein Grundpflegebedarf oder eine erhebliche Einschränkung der Alltagskompetenz, § 45a des Elften Buch Sozialgesetzbuch (SGB XI- Soziale Pflegeversicherung), besteht. Hilfsbedürftig sind darüber hinaus auch Personen, denen Haushaltshilfe nach dem 2. Gesetz über die Krankenversicherung der Landwirte (KVLG 1989), dem Gesetz über die Alterssicherung der Landwirte (ALG) oder dem 7. Buch SGB VII- Gesetzliche Unfallversicherung) gewährt wird, etwa im Fall der Arbeitsunfähigkeit nach § 16 Satz 2 KVLG 1989.

Betreuungs- und Pflegeleistungen

Die Steuerbefreiung umfasst die mit dem Betrieb von Einrichtungen zur Betreuung oder Pflege körperlich, geistig oder seelisch hilfsbedürftiger Personen eng verbundenen Umsätze, unabhängig davon, ob diese Leistungen ambulant oder stationär erbracht werden. Werden die Leistungen stationär erbracht, kommt es zudem nicht darauf an, ob die Personen vorübergehend oder dauerhaft aufgenommen werden.

Unter den Begriff der Betreuung und Pflege fallen z.B. die in § 14 Abs. 4 SGB XI bzw. § 61 Abs. 5 SGB XII- Sozialhilfe) aufgeführten Leistungen für die gewöhnlichen und regelmäßig wiederkehrenden Verrichtungen im Ablauf des täglichen Lebens, bei teilstationärer oder stationärer Aufnahme auch die Unterbringung und Verpflegung. Auch in den Fällen, in denen eine Einrichtung i.S.v. § 4 Nr. 16 UStG für eine hilfsbedürftige Person ausschließlich Leistungen der hauswirtschaftlichen Versorgung erbringt, handelt es sich um mit dem Betrieb von Einrichtungen zur Betreuung oder Pflege eng verbundene und somit steuerfreie Leistungen.

Begünstigte Leistungen

§ 4 Nr. 16 UStG selbst enthält nur eine allgemeine Definition der Betreuungs- und Pflegeleistungen. Welche Leistungen im Einzelnen in den Anwendungsbereich der Steuerbefreiung fallen, ergibt sich aus der Definition der nach § 4 Nr. 16 Buchst. a bis k UStG begünstigten Einrichtungen. Soweit diese im Rahmen ihrer sozialrechtlichen Anerkennung Betreuungs- und Pflegeleistungen ausführen, fallen ihre Leistungen in den Anwendungsbereich der Steuerbefreiung.

Im Einzelnen gehören hierzu:

a) § 4 Nr. 16 Buchstabe a UStG

Nach § 4 Nr. 16 Buchstabe a UStG sind die Umsätze steuerfrei, die mit dem Betrieb von Altenheimen, Altenwohnheimen und Pflegeheimen eng verbunden sind, wenn diese Einrichtungen von juristischen Personen des öffentlichen Rechts betrieben werden. Diese Steuerfreiheit erstreckt sich auch auf Einrichtungen zur vorübergehenden Aufnahme pflegebedürftiger Personen und Einrichtungen zur ambulanten Pflege kranker und pflegebedürftiger Personen.

Zu den juristischen Personen des öffentlichen Rechts gehören die öffentlich-rechtlichen Gebietskörperschaften (Bund, Länder, Gemeinden und Gemeindeverbände) und andere Körperschaften des öffentlichen Rechts, die keine Gebietskörperschaften sind, z.B. öffentlich-rechtliche Religionsgemeinschaften, Orden mit öffentlich-rechtlicher Rechtspersönlichkeit, Landesversicherungsanstalten und Fürsorgeverbände, rechtsfähige öffentliche Anstalten und Stiftungen des öffentlichen Rechts.

Amtlich anerkannte Verbände der freien Wohlfahrtspflege sind keine juristischen Personen des öffentlichen Rechts. Neben der Befreiung nach § 4 Nr. 16 Buchstaben d und e UStG kann auch eine Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 18 UStG in Betracht kommen.

Nicht unter die Befreiung nach § 4 Nr. 16 Buchstabe a UStG fallen Heime, die in der Form privatrechtlicher Gesellschaften betrieben werden, deren Anteile nur juristischen Personen des öffentlichen Rechts gehören (UStR Abschn. 99 Abs. 3 Satz 2). Diese Einrichtungen sind ab 1.1.1997 wie private Heime anzusehen und müssen zur Erlangung der Steuerbefreiung die zusätzlichen Voraussetzungen des § 4 Nr. 16 Buchstaben k UStG erfüllen.

b) § 4 Nr. 16 Buchstaben k UStG

Sofern Betreuungs- oder Pflegeleistungen an hilfsbedürftige Personen von Einrichtungen erbracht werden, die nicht nach Sozialrecht anerkannt sind und mit denen weder ein Vertrag noch eine Vereinbarung nach Sozialrecht besteht, sind diese nach § 4 Nr. 16 Satz 1 Buchst. k UStG steuerfrei, wenn im vorangegangenen Kalenderjahr die Betreuungs- oder Pflegekosten in mindestens 40 % der Fälle dieser Einrichtung von den gesetzlichen Trägern der Sozialversicherung oder der Sozialhilfe oder der für die Durchführung der Kriegsopferversorgung zuständigen Versorgungsverwaltung einschließlich der Träger der Kriegsopferfürsorge ganz oder zum überwiegenden Teil vergütet worden sind.

Eine Vergütung der Betreuungs- oder Pflegeleistungen aus Geldern des Persönlichen Budgets (§ 17 SGB IX) durch die hilfsbedürftige Person als mittelbare Vergütung ist nicht in die Ermittlung der Sozialgrenze bei der erbringenden Einrichtung mit einzubeziehen. Auch Betreuungs- und Pflegeleistungen von Einrichtungen (Subunternehmer), die diese gegenüber

begünstigten Einrichtungen erbringen, sind nicht begünstigt, sofern diese nicht selbst eine begünstigte Einrichtung nach § 4 Nr. 16 UStG sind.

Für die Ermittlung der 40 % Grenze gemäß § 4 Nr. 16 Satz 1 Buchst. k UStG müssen die Betreuungs- und Pflegekosten im vorangegangenen Kalenderjahr in mindestens 40 % der Fälle von den gesetzlichen Trägern der Sozialversicherung, oder der Sozialhilfe oder der für die Durchführung der Kriegsopferversorgung zuständigen Versorgungsverwaltung einschließlich der Träger der Kriegsopferfürsorge ganz oder zum überwiegenden Teil vergütet worden sein. Für die Auslegung des Begriffs Fälle ist von der Anzahl der hilfsbedürftigen Personen im Laufe eines Kalendermonats auszugehen. Bei der stationären oder teilstationären Unterbringung in einer Einrichtung gilt daher die Aufnahme einer Person innerhalb eines Kalendermonats als ein Fall. Werden von einem Unternehmer mehrere verschiedene Einrichtungen i.S.d. § 4 Nr. 16 Satz 1 UStG betrieben, sind die im Laufe eines Kalendermonats betreuten oder gepflegten Personen zur Ermittlung der Gesamtzahl der Fälle jeder Einrichtung gesondert zuzuordnen.

Die Kosten eines Falles werden von den gesetzlichen Trägern der Sozialversicherung, Sozialhilfe, Kriegsopferfürsorge oder der für die Durchführung der Kriegsopferversorgung zuständigen Versorgungsverwaltung zum überwiegenden Teil getragen, wenn sie die Kosten des Falles allein oder gemeinsam zu mehr als 50 % übernehmen. Der Zeitpunkt der Kostenerstattung ist dabei ohne Bedeutung. Kostenzuschüsse oder Kostenerstattungen anderer Einrichtungen (z.B. private Krankenkassen, Beihilfestellen für Beamte, Wohlfahrtsverbände) sind den eigenen Aufwendungen der hilfsbedürftigen Personen zuzurechnen.

Für die Ermittlung der 40 % Grenze sind die Verhältnisse des Vorjahres maßgebend. Nimmt der Unternehmer seine Tätigkeit im Laufe eines Kalenderjahres neu auf, ist auf die voraussichtlichen Verhältnisse des laufenden Jahres abzustellen.

Schulungskurse und Beratungen, die Pflegeeinrichtungen im Auftrage der Pflegekassen durchführen, sind eng mit den Pflegeleistungen verbundene Umsätze. Sie werden grundsätzlich nicht als Fall angesehen und bei der Berechnung der 40 % Grenze außen vor gelassen. Diese Umsätze sind danach steuerfrei, wenn im vorangegangenen Kalenderjahr mindestens 40 % der Fälle der Einrichtungen ganz oder zum überwiegenden Teil von der Sozialversicherung, Sozialhilfe, Kriegsopferfürsorge oder der für die Durchführung der Kriegsopferversorgung zuständigen Versorgungsverwaltung getragen worden sind.

Der BFH hat mit Beschluss vom 2.3.2011, XI R 47/07 dem EuGH folgende Fragen im Zusammenhang mit § 4 Nr. 16 Buchst. e UStG zur Vorabentscheidung vorgelegt:

1. Erlauben es Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. g und/oder Abs. 2 Buchst. a der Richtlinie 77/388/EWG dem nationalen Gesetzgeber, die Steuerbefreiung der Leistungen zur ambulanten Pflege kranker und pflegebedürftiger Personen davon abhängig zu machen, dass bei diesen Einrichtungen im vorangegangenen Kalenderjahr die Pflegekosten in mindestens zwei Drittel der Fälle von den gesetzlichen Trägern der Sozialversicherung oder Sozialhilfe ganz oder zum überwiegenden Teil getragen worden sind.

2. Ist es unter Berücksichtigung des Grundsatzes der Neutralität der Mehrwertsteuer für die Antwort auf diese Frage von Bedeutung, dass der nationale Gesetzgeber dieselben Leistungen unter anderen Voraussetzungen als steuerfrei behandelt, wenn sie von amtlich anerkannten Verbänden der freien Wohlfahrtspflege und der freien Wohlfahrtspflege dienenden

Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, die einem Wohlfahrtsverband als Mitglied angeschlossen sind, ausgeführt werden (§ 4 Nr. 18 UStG)

c) Nachweise

Die Voraussetzungen für die Steuerbefreiung, dass die Leistungen an hilfsbedürftige Personen erbracht wurden, müssen für jede betreute oder gepflegte Person beleg- und buchmäßig nachgewiesen werden. Hierzu gehören insbesondere:

- der Nachweis der Pflegebedürftigkeit und ihrer voraussichtlichen Dauer durch eine Bestätigung der Krankenkasse, der Pflegekasse, des Sozialhilfeträgers, des Gesundheitsamtes oder durch ärztliche Verordnung,
- der Nachweis der Kosten des Falls durch Rechnungen und der Höhe der Kostenerstattung der gesetzlichen Träger der Sozialversicherung oder Sozialhilfe durch entsprechende Abrechnungsunterlagen,
- die Aufzeichnung des Namens und der Anschrift der hilfsbedürftigen Personen,
- die Aufzeichnung des Entgelts für die gesamte Betreuungs- oder Pflegeleistung und der Höhe des Kostenersatzes durch den Träger der Sozialversicherung oder Sozialhilfe für den einzelnen Fall,
- die Summe der gesamten Fälle eines Kalenderjahres,
- die Summe der Fälle dieses Jahres mit überwiegender Kostentragung durch die Träger der Sozialversicherung oder Sozialhilfe.

Übernimmt eine anerkannte und zugelassene Pflegeeinrichtung als Kooperationspartner einer anderen Einrichtung einen Teil des Pflegeauftrags für eine zu pflegende Person, kann für beide Einrichtungen die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 16 UStG in Betracht kommen.

Als Nachweis über die Hilfsbedürftigkeit der gepflegten oder betreuten Personen kommen ferner andere Belege/Aufzeichnungen, die als Nachweis eines betreuungs- und Pflegebedarfs geeignet sind und oftmals bereits aufgrund sozialrechtlicher Vorgaben vorhanden sind, z.B. Betreuungstagebücher und Pflegeleistungsaufzeichnungen der Pflegekräfte, in Betracht. Ferner kann sich der Grundpflegebedarf insbesondere aus der Anerkennung einer Pflegestufe nach den §§ 14 oder 15 SGB XI oder aus einem diesbezüglichen Ablehnungsbescheid ergeben, wenn darin ein Hilfebedarf bei der Grundpflege ausgewiesen ist. Der Nachweis der Hilfsbedürftigkeit kann auch durch eine Bescheinigung über eine erhebliche Einschränkung der Alltagskompetenz i.S.d. § 45a SGB XI erbracht werden.

d) Eng verbundene Umsätze i.S.d. § 4 Nr. 16 UStG

Mit dem Betrieb von Alten- und Pflegeheimen sind ungeachtet ihrer Trägerschaft solche Umsätze eng verbunden, die für diese Einrichtungen nach der Verkehrsauffassung typisch und unerlässlich sind, regelmäßig und allgemein beim laufenden Betrieb vorkommen und damit unmittelbar oder mittelbar zusammenhängen (BFH-Urteil vom 1.12.1977, BStBl. 1978 II, 173). Die Umsätze dürfen nicht im Wesentlichen dazu bestimmt sein, den Einrichtungen zusätzliche durch Tätigkeiten zu verschaffen, den Einrichtungen zusätzliche Einnahmen durch Tätigkeiten zu verschaffen, die in unmittelbarem Wettbewerb zu steuerpflichtigen Umsätzen anderer Unternehmer stehen. (vgl. EuGH-Urteil vom 1.12.2005, C-394/04 und C-395/04, EuGHE I 2005, 10373-10406)

Alten- und Pflegeheime erzielen unter diesen Voraussetzungen folgende eng verbundene Umsätze (BMF-Schreiben vom 20.7.2009 a.a.O. Rn.46):

- die stationäre oder teilstationäre Aufnahme von Patienten, deren ärztliche und pflegerische Betreuung einschließlich der Lieferung der zur Behandlung erforderlichen Medikamente; hierzu gehört auch die nicht nur vorübergehende Unterbringung, Verpflegung und Betreuung von Heimbewohnern aufgrund eines Heimvertrages.
- die ambulante Betreuung oder Pflege hilfsbedürftiger Personen
- die Lieferungen von Gegenständen, die im Wege der Arbeitstherapie hergestellt worden sind, sofern kein nennenswerter Wettbewerb zu den entsprechenden Unternehmen der gewerblichen Wirtschaft besteht. Ein solcher Wettbewerb ist anzunehmen, wenn für den Absatz der im Wege der Arbeitstherapie hergestellten Gegenstände geworben wird;
- die Gestellung von Personal durch Einrichtungen nach § 4 Nr. 16 Satz 1 UStG an andere Einrichtungen dieser Art.

Nicht zu den eng verbundenen Umsätzen gehören insbesondere (BMF- Schreiben vom 20.7.2009 a.a.O. Rn.47)

- die entgeltliche Abgabe von Speisen und Getränken an Besucher;
- die Telefongestellung an hilfsbedürftige Personen, die Vermietung von Fernsehgeräten und die Unterbringung und Verpflegung von Begleitpersonen (EuGH- Urteil vom 1.12.2005, C-394/04 und C-395/04, EuGHE I 2005 S. 10373)
- die Veräußerung des gesamten beweglichen Anlagevermögens und der Warenvorräte nach Einstellung des Betriebs (BFH-Urteil vom 1.12.1977, V R 35/75, BStBl. 1978 II S. 173). Es kann jedoch die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 28 UStG in Betracht kommen;
- Lieferung und Überlassung von medizinischen Pflegemitteln oder Pflegehilfsmitteln

e) Umsätze aus Kurzzeitpflege

Einrichtungen der Kurzzeitpflege unterliegen nicht dem HeimG. Die Umsätze von Kurzzeitpflegeeinrichtungen fallen deshalb nicht unter die Steuerbefreiung des § 4 Nr. 16d UStG (FG Rheinland-Pfalz- Urteil vom 25.4.1997, 2 K 2380/96 n.v.)

Bei einem Kurzzeitpflegeheim gehören zu den Pflegekosten i.S.d. § 4 Nr. 16 Buchstabe e UStG nicht nur die pflegebedingten Aufwendungen, sondern auch die Aufwendungen für Unterkunft und Verpflegung (BFH-Urteil vom 5.2.2004, VR 2/03 n.v.)

2. Einkommensteuer

2.1 Abgrenzung der Einkunftsart

Private Alten- und Pflegeheime erzielen Einkünfte aus Gewerbebetrieb (BFH-Urteil vom 28.4.1983, BStBl. II 1983,566)

Zur einkommensteuerlichen Behandlung der Tätigkeiten im Rahmen einer ambulanten Kranken- bzw. Altenpflege, insbesondere zur Abgrenzung zwischen den Einkünften aus Gewerbebetrieb i.S.d. § 15 EStG und denen aus selbständiger Arbeit i.S.d. § 18 EStG, vgl. OFD Frankfurt, Vfg. vom 29.11.2004, S 2246 A-23- St II 2.01; LEXinform 0579057.

Eine für den Betrieb eines Altenheimes bestimmte Erbschaft ist als Betriebseinnahme zu versteuern (BFH-Urteil vom 14.3.2006, BStBl. II S. 650)

2.2 Sonderabschreibung nach § 7 f EStG

Die Sonderabschreibungen nach § 7f EStG für abnutzbare Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens können nur von Steuerpflichtigen in Anspruch genommen werden, die im Inland ein privates Krankenhaus betreiben. Alten- und Pflegeheime gehören nicht zu den Krankenhäusern (R 7f Abs. 4 EStR)

2.3 Degressive AfA nach § 7 Abs. 5 Nr. 3 EStG Vermietung zu Wohnzwecken

Die Gewährung der degressiven AfA nach § 7 Abs. 5 Nr. 3 EStG setzt voraus, dass die betreffenden Gebäude oder Gebäudeteile Wohnzwecken dienen.

Die Nutzung zu Wohnzwecken setzt die Eignung der betreffenden Räume zur eigenständigen Haushaltsführung und die tatsächliche und rechtliche Sachherrschaft der Bewohner über sie voraus. Die Räume müssen überdies als Mindestausstattung eine Heizung, eine Küche, ein Bad und eine Toilette enthalten. Unerheblich ist, ob und in welchem Umfang der Bewohner in den Räumen neben dem Wohnen weitere Dienstleistungen in Anspruch nimmt (H 7.2 Wohnzwecke EStH). Im Einzelnen gilt dabei (vgl. OFD Frankfurt, Vfg. vom 1.8.2006, S 2196 A-27- St 215, LEXinform 5230338)

a) Wohnzwecken dienen

Ein Gebäude oder Gebäudeteil dient Wohnzwecken i.S.d. § 7 Abs. 5 Nr. 3 EStG, wenn es dazu geeignet und bestimmt ist, Menschen auf Dauer Aufenthalt und Unterkunft zu ermöglichen. Dies setzt die Eignung der betreffenden Räume zur eigenständigen Haushaltsführung und die tatsächliche und rechtliche Sachherrschaft der Bewohner über sie voraus.

Dabei kommt es nicht darauf an, ob die Anmietung durch den jeweiligen Heimbewohner (Endnutzer) unmittelbar vom Eigentümer oder von einem Zwischenmieter (Heimbetreiber) erfolgt. Vielmehr ist auf die tatsächliche Verwendung durch den jeweiligen Heimbewohner abzustellen. Eine Eigentumswohnung, die in der Wohnform des „betreuten Wohnens“ genutzt wird, dient regelmäßig Wohnzwecken. Auch Gebäude, in denen Bewohner gepflegt werden, können Wohnzwecken dienen. Dies folgt unmittelbar aus dem Gesetzeszweck des § 7 Abs. 5 Nr. 3 EStG, das Angebot auf dem Wohnungsmarkt zu verstärken und eine verbesserte Versorgung mit Mietwohnungen zu erreichen. Dieser Gesetzeszweck wird unabhängig davon erreicht, ob und in welchem Umfang der Bewohner in den als förderungswürdig eingestuften Räumen neben dem Wohnen weitere Betreuungs- oder Pflegeleistungen in Anspruch nimmt. Dies gilt nicht für den Fall, dass solche Leistungen erst im Zuge sich verändernder Lebensbedürfnisse im bisherigen Wohnumfeld in Anspruch genommen werden, sondern auch im Fall des Umzugs in eine Einrichtung für betreutes Wohnen oder eine Pflegeeinrichtung

(BFH-Urteil vom 30.9.2003, BStBl. II 2004,225). Eine auf Dauer angelegte Überlassung liegt vor, wenn das konkrete Mietverhältnis nach den Vorstellungen des Vermieters länger als 6 Monate dauern soll (BFH-Urteil vom 15.12.2005, BStBl. II 2006,561).

b) Eigenständige Haushaltsführung

Räume, die Wohnzwecken dienen, müssen als Mindestausstattung eine Heizung, eine Küche, ein Bad und eine Toilette enthalten. Die überlassenen Wohneinheiten, müssen jedoch nicht die Merkmale des Wohnungsbegriffs im bewertungsrechtlichen Sinne erfüllen (Abgeschlossenheit, Wohnraum, Küche, Bad/WC). Das Merkmal Wohnzwecken dienen kann auch erfüllt sein, wenn die Bewohner Küche und Bad/WC gemeinsam nutzen (BFH-Urteil vom 15.12.2005, BStBl. II 2006,559)

Die Haushaltsführung von Bewohnern eines Seniorenpflegeheimes ist allgemein in der Weise eingeschränkt, dass sie die Hauptmahlzeiten regelmäßig nicht mehr selbst zubereiten, da ihnen die Gemeinschaftsverpflegung zusteht. Eine Küchenkombination oder ein Kochschrank reichen im Altenwohnheimen daher als Kochgelegenheiten aus (BFH-Urteil vom 30.9.2003, BStBl. II 2004,223) Ebenfalls ausreichend ist, dass die Bewohner die Möglichkeit haben, eine Kochgelegenheit in ihrem Zimmer einzurichten oder Mahlzeiten in einer Gemeinschaftsküche zuzubereiten (BFH-Urteil vom 15.12.2005, BStBl. II 2006,559)

c) Tatsächliche und rechtliche Sachherrschaft

Der BFH hat mit Urteil vom 30.9.2003 (BStBl. II 2004,223) entschieden, dass keine tatsächliche Sachherrschaft über eine Pflegezimmer ausgeübt wird, wenn die Übernachtung von Gästen der Zustimmung der Heimverwaltung bedarf und zudem das Haus über eine sog. Notschließanlage verfügt, die das Betreten der Pflegezimmer, auch wenn die Tür von innen verschlossen ist und der Schlüssel steckt. Aufgrund dieser beiden Merkmale konnte die degressive AfA nach § 7 Abs. 5 Nr. 3 EStG nicht gewährt werden. Daran änderte auch die Tatsache nichts, dass nach Baurecht Gebäude, die ganz oder teilweise der Betreuung und Pflege ihrer Bewohner dienen, zu den im reinen Wohngebiet zulässigen Wohngebäuden gehören. Die baurechtliche Zulässigkeit eines Gebäudes ist für die steuerrechtliche Beurteilung, ob ein Pflegezimmer Wohnzwecken dient, unerheblich.

In einem weiteren Urteil vom 15.12.2005, BStBl. II 2006,559 hat der BFH entschieden, dass allein die Möglichkeit, dass das Pflegepersonal in einem Pflegeheim Zutritt zum Wohnraum des pflegebedürftigen Bewohners hat, noch nicht zur Verneinung der tatsächlichen und rechtlichen Sachherrschaft führt. Denn wer in ein Pflegeheim zieht, wird regelmäßig sein stillschweigendes Einverständnis geben, dass das Personal zur Pflege und Betreuung den Wohnraum betreten darf.

In einem weiteren vom BFH am 30.9.2003 (BStBl. II 2004,221) entschiedenen Fall wurde ebenfalls das Bestehen einer tatsächlichen Sachherrschaft verneint, da die Unterkunft lediglich als Teil bzw. Voraussetzung für die Pflege und Versorgung der Heimbewohner diene. Als Unterkunft wurde nach dem Heimvertrag nicht auf Dauer ein bestimmtes Zimmer in bestimmter Größe oder Ausstattung zur Verfügung gestellt, sondern im Ergebnis lediglich Unterkunft in irgendeinem vom Betreiber zu bestimmenden Zimmer der Pflegegebäude mit beliebiger Ausstattung und Größe. Dem Betreiber blieb die jederzeitige Verlegung des Heimbewohners vorbehalten. Die Inanspruchnahme der wesentlichen Regelleistungen des Heimes infolge Pflegebedürftigkeit gehörte zur Geschäftsgrundlage des Heimvertrages. Dieser war bei Wegfall der Notwendigkeit der Betreuung und Pflege aufzulösen. Es handelte sich mithin nicht um einen Mietvertrag. Der Bewohner konnte in seiner Unterkunft nicht auf Dauer wohnen und andere von der Nutzung ausschließen, seine Unterkunft stand zur Disposition des Heimbetreibers.

d) Im Gemeinschaftseigentum stehende Räume

Für im Miteigentum der Steuerpflichtigen stehendes gemeinschaftliches Eigentum ist zu prüfen, ob es in einem einheitlichen Nutzungs- und Funktionszusammenhang mit den zu Wohn- und Pflegezwecken genutzten Räumen steht und damit ein unselbständiger Teil dieses Wirtschaftsgutes ist, für das einheitlich AfA nach § 7 Abs. 5 Nr. 3 EStG zu gewähren ist, oder, ob zwei selbständige Wirtschaftsgüter vorliegen, für die § 7 Abs. 4 und Abs. 5 EStG jeweils gesondert entsprechend anzuwenden sind. Zwei selbständige Wirtschaftsgüter sind anzunehmen, wenn Mehrzweckräume wie Cafeteria, Gruppenräume, Werkraum und Gästeapartements nicht Wohnzwecken der Bewohner, sondern in erster Linie dem betrieb als solchem dienen. Dies ist z.B. der Fall, wenn die Mehrzweckräume außergewöhnlich umfangreich sind oder wenn diese regelmäßig durch andere Personengruppen neben den Bewohnern und deren Besuchern genutzt werden (vgl. BFH- Urteil vom 30.9.2003, BStBl. II 2004,225)

e) Beweislastregeln

Die Bestimmung der AfA Methode beim Eigentümer ist von der jeweiligen Gestaltung des Heimvertrages zwischen dem Endnutzer und der Heimverwaltung abhängig. Der Eigentümer muss daher das Vorliegen der Voraussetzungen für die von ihm angestrebte AfA methode nachweisen.

Vgl. zur der Problematik folgende BFH- Rechtsprechung:

- zum betreuten Wohnen BFH- Urteil vom 30.9.2003, BStBl. II 2004,225

- zum Pflegeheim BFH-Urteil vom 30.9.2003, BStBl. II 2004,221: Eine Pflegegebäude, in dem ein Bewohner nicht die tatsächliche Sachherrschaft über seine Unterkunft ausübt, dient nicht zu Wohnzwecken i.S.d. § 7 Abs. 5 Satz 2 EStG.

- zum Pflegezimmer, BFH-Urteil vom 30.9.2003, BStBl. II 2004,223: ein Pflegezimmer, in dem sich ein Bewohner mangels Kochgelegenheit nicht selbst verpflegen kann und über das er nicht die tatsächliche Sachherrschaft ausübt, dient nicht Wohnzwecken i.S.d. § 7 Abs. 5 Satz 1 Nr. 3 Buchstabe a EStG i.V.m. § 7 Abs.5a EStG, 9a Satz 1 Nr. 2 EStG a.F.

Hierzu auch OFD Rheinland, Vfg. vom 4.6.2004- S 2196-1001-St 2, dabei ist die Frage behandelt, ob ein Pflegeheim für Senioren der entgeltlichen Überlassung zu Wohnzwecken dient, wenn nur eine Gemeinschaftsküche auf einem Flur vorhanden ist und welche Besonderheit für im Gemeinschaftseigentum stehende Räume gelten.

2.4 Taschengeld

Erfolgt die Verwahrung und Verwaltung der Taschengeldbeträge durch den Heimträger, so handelt es sich um ein fremdnütziges Treuhandverwaltungsverhältnis. Daraus ergeben sich für den Heimbetreiber keine gewinnmäßige Auswirkungen.

2.5 Abschlagszahlungen auf Pflegesätze

Soweit Landschaftsverbände zur Überbrückung des Zeitraumes bis zur Überweisung der Pflegekosten auf Antrag einen Abschlag gewährt (in der Regel von ca. 90 v.H. für zwei Monatsrechnungen) sind die zum Jahresende bestehenden Abschlagszahlungen für Zeiträume nach dem Bilanzstichtag in der Bilanz auf den 31.12. erfolgsneutral zu passivieren, soweit noch keine Leistungen erbracht wurden. Sind dagegen schon Leistungen erbracht worden, ist ggf. ein Anspruch zu aktivieren.

2.6 Kosten krankheitsbedingter Heimunterbringung als außergewöhnliche Belastung

Bei einem durch Krankheit veranlassten Aufenthalt in einem Seniorenheim sind die Kosten für die Unterbringung als außergewöhnliche Belastungen gemäß § 33 Abs. 1 EStG abziehbar. Eine Maßnahmepauschale (Betreuung) für nicht pflegebedürftige Bewohner in Rechnung gestellt wurde.

Der Aufenthalt kann auch dann krankheitsbedingt sein, wenn keine zusätzlichen Pflegekosten entstanden sind und keine Merkzeichen H oder Bl. Im Schwerbehindertenausweis festgestellt ist (BFH-Urteil vom 13.10.2010, BFH/NV 2011 S. 351)

Danach sind Kosten für einen krankheitsbedingten Aufenthalt in einem Seniorenheim auch dann als außergewöhnliche Belastung einkommensteuerlich abziehbar, wenn keine ständige Pflegebedürftigkeit besteht und auch keine zusätzlichen Pflegekosten abgerechnet worden sind.

Anders BFH- Urteil vom 18.12.2008, BFH/NV 2009 S. 1102. Danach ist ein ausschließlich krankheitsbedingter Aufenthalt in einem Altenheim nicht gegeben, wenn bei Berechnung eines Pauschalentgeltes keine zusätzlichen Kosten für Pflegeleistungen entstanden sind, kein Merkzeichen H oder P festgestellt ist und auch nach Aufschlüsselung des Heimentgelts im Folgejahr neben einem Entgelt für Unterkunft und Verpflegung sowie Investitionskosten kein Entgelt für Pflegeleistungen, sondern lediglich.

Vgl. BFH- Urteile vom 24.2.2000, III R 80/97; vom 23.5.2002, III R 24/01 sowie vom 18.4.2002, III R 15/00) Liegt ein durch Krankheit veranlasster Aufenthalt in einem Heim vor, stellen sich die Aufwendungen für die Heimunterbringung als Krankheitskosten dar.

Kosten für die behinderungsbedingte Unterbringung in einer sozial- therapeutischen Einrichtung können außergewöhnliche Belastungen sein. Ist das FG aufgrund eines von einem fachkundigen Arzt erstellten Gutachtens von der Notwendigkeit der Unterbringung überzeugt, bedarf es nicht eines amtsärztlichen Attestes (BFH-Urteil vom 9.12.2010, BFH/NV 2011 S. 892)

Aufwendungen des nicht pflegebedürftigen Stpfl., der mit seinem pflegebedürftigen Ehegatten in ein Wohnstift übersiedelt, erwachsen nicht zwangsläufig. Eine Zwangsläufigkeit aus tatsächlichen Gründen ist ausgeschlossen, weil der Umzug auf einem freien Entschluss beruht. Eine tatsächliche Zwangslage i.S. des § 33 Abs. 2 Satz 1 EStG kann aber nur durch ein unausweisliches Ereignis tatsächlicher Art begründet werden, nicht durch eine maßgeblich vom menschlichen Willen beeinflusste Situation. Die Verpflichtung zur ehelichen Gemeinschaft gemäß § 1353 Abs. 1 Satz 2 BGB begründet keine Rechtspflicht des Stpfl. i.S. des § 33 Abs. 2 Satz 1 EStG seine pflegebedürftigen Ehegatten in ein Pflegeheim zu begleiten. Eine unausweisliche sittliche Verpflichtung hierzu besteht ebenfalls nicht (BFH-Urteil vom 15.4.2010, BStBl. II 2010 S. 794).

2.7 Haushaltsnahe Dienstleistungen

Für Bewohner eines Altenheimes, eines Altenwohnheimes, eines Pflegeheimes oder eines Wohnstiftes kann die Steuerermäßigung nach § 35a EStG auch in Anspruch genommen werden, wenn sich der eigenständige und abgeschlossene Haushalt in einem Heim, wie z.B. einem Altenheim, einem Altenwohnheim, einem Pflegeheim oder einem Wohnstift befindet. Dabei müssen die Räumlichkeiten des Steuerpflichtigen nach ihrer Ausstattung für eine Haushaltsführung geeignet sein (Bad, Küche, Wohn- und Schlafbereich), individuell genutzt werden können (Abschließbarkeit) und eine eigene Wirtschaftsführung des Steuerpflichtigen nachgewiesen oder glaubhaft gemacht werden. Zu den begünstigten haushaltsnahen Dienstleistungen bei einer Heimunterbringung gehören folgende Leistungen:

- im Haushalt des Steuerpflichtigen durchgeführte und individuell abgerechnete Leistungen, z.B. Reinigung des Appartements, Pflege- oder Handwerkerleistungen im Appartement,
- Hausmeisterarbeiten, die Gartenpflege sowie kleinere Reparaturarbeiten,
- Dienstleistungen des Haus- und Etagenpersonals sowie die Reinigung der Gemeinschaftsflächen, wie Flure, Treppenhäuser und Gemeinschaftsräume,
- Die Tätigkeit von Haus- und Etagendamen, deren Aufgabe neben der Betreuung des Bewohner noch zusätzlich in der Begleitung des Steuerpflichtigen, dem Empfang von Besuchern und der Erledigung kleiner Botengänge besteht,
- Aufwendungen für die Möglichkeit, bei Bedarf bestimmte Pflege- oder Betreuungsleistungen in Anspruch zu nehmen.

Das gilt jeweils auch für die von dem Heimbetreiber pauschal erhobenen Kosten, sofern nachgewiesen ist, dass die abgeleitete Dienstleistung gegenüber dem Heimbewohner tatsächlich erbracht worden ist. Auch weitere haushaltsnahe Dienstleistungen, die im Bedarfsfall vom Bewohner in Anspruch genommen werden, können angerechnet werden, wenn hierzu ein Nachweis erbracht wird. Das gilt sowohl für Dienstleistungen des Heimbetreibers selbst, ggf. mittels eigenen Personals, als auch für Dienstleistungen eines externen Anbieters.

Eine Steuerermäßigung gibt es hingegen nicht für Reparatur- und Instandsetzungskosten, die ausschließlich auf Gemeinschaftsflächen entfallen. Dies gilt auch, wenn diese Aufwendungen gegenüber dem Heimbewohner einzeln abgerechnet werden. (OFD Koblenz, Vfg. vom 24.2.2010, S 2296b A- St 32 3)

-

3. Gewerbesteuer

3.1 Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 20a GewStG

Von der Gewerbesteuer befreit sind Altenheime, Altenwohnheime und Pflegeheime, wenn diese Einrichtungen von juristischen Personen des öffentlichen Rechts betrieben werden. (R 3.20 GewStH 2009 R 3.2(1) Insofern gelten die Voraussetzungen für eine Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 16a UStG (vgl. V 1.2 d)

Betriebe gewerblicher Art von juristischen Personen des öffentlichen Rechts i.S.d. § 1 Abs. 1 Nr. 6 KStG sind alle Einrichtungen, die einer nachhaltigen wirtschaftlichen Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen außerhalb der Land- und Forstwirtschaft dienen und die sich innerhalb der Gesamtbetätigung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts wirtschaftlich herausheben (§ 4 Abs. 1 KStG). Die Absicht Gewinn zu erzielen, und die Beteiligung am allgemeinen Verkehr sind nicht erforderlich. Die verschiedenen Tätigkeiten der juristischen Personen des öffentlichen Rechts sind für sich zu beurteilen (R 6 Abs. 3 KStR 2004).

Betriebe gewerblicher Art sind grundsätzlich gewerbesteuerpflichtig, wenn sie die Voraussetzungen eines Betriebes gewerblicher Art (§ 4 KStG) erfüllen und als stehende Gewerbebetriebe anzusehen sind (§ 2 GewStDV)

Eine juristische Person des öffentlichen Rechts kann somit mehrere Betriebe gewerblicher Art unterhalten.

Bei der Einordnung der wirtschaftlichen Tätigkeit ist darauf abzustellen, wer die wirtschaftliche Tätigkeit initiiert und trägt. Ist die Betätigung dem öffentlich-rechtlichen Träger unmittelbar zuzurechnen, so ist bei ihm ein selbständiger Betrieb gewerblicher Art anzunehmen (z.B. Betrieb gewerblicher Art Krankenhaus/Klinik; Betrieb gewerblicher Art Altenheim)

Eine weitere wirtschaftliche Betätigung, z.B. Cafeteria mit Getränke- und Speisenverkauf, Parkplatz, Sponsoring, Blutentnahme für fremde Dritte, Telefonkosten, Aufbewahrung von Verstorbenen, Gutachten, Wäscherei, Apotheke usw.), die einer bereits bestehenden Betrieb gewerblicher Art-Einrichtung des Trägers zuzurechnen ist (typischer Bestandteil des Krankenhaus-/Klinikbetriebes, der Krankenhaus-/Klinikleitung unterstellt, ggf. aus dem Haushaltstitel des Krankenhauses/der Klinik finanziert), wird im Rahmen dieses Betriebes gewerblicher Art Krankenhaus/Klinik mit erfasst und ggf. als Teilbetrieb des Betriebes gewerblicher Art besteuert oder bei Steuerbegünstigung des Betriebes gewerblicher Art im Übrigen als wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb besteuert.

Ist diese wirtschaftliche Betätigung dem öffentlich-rechtlichen Träger unmittelbar zuzurechnen, so ist bei ihm ein selbständiger Betrieb gewerblicher Art Cafeteria mit Getränke- und Speisenverkauf, Betrieb gewerblicher Art Parkplatz, Betrieb gewerblicher Art Sponsoring, Betrieb gewerblicher Art Blutentnahme für fremde Dritte, Betrieb gewerblicher Art Telefonkosten, Betrieb gewerblicher Art Aufbewahrung von Verstorbenen, Betrieb gewerblicher Art Gutachten, Betrieb gewerblicher Art Wäscherei, Betrieb gewerblicher Art Apotheke anzunehmen.

Erst im nächsten Schritt sind die Befreiungsvorschriften zu prüfen. Nach § 3 Nr. 20 Buchstabe a GewStG ist der BgA Krankenhaus von der GewSt befreit. Die anderen oben genannten Tätigkeiten des BgA Krankenhaus/Klinik, BgA Altenheim lassen sich unter keine Vorschrift des § 3 GewStG subsumieren und sind somit nicht von der GewSt befreit und damit jeweils gewerbesteuerpflichtig (vgl. OFD Magdeburg, Vfg vom 9.3.2010, G 1412-10-St 216; GewSt- Kartei ST § 3 GewStG Karte 6a)

3.2 Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 20c GewStG

Altenheime, Altenwohnheime und Pflegeheime sind von der Gewerbesteuer befreit, wenn im Erhebungszeitraum mindestens 40 v.H. der Leistungen den in § 61 Abs. 1 SGB XIII oder den in § 53 Nr. 2 AO genannten Personen zugute gekommen sind.

Die Einrichtungen sind unter den gleichen Voraussetzungen wie bei der Umsatzsteuer von der Gewerbesteuer befreit. vgl. insoweit die Voraussetzungen für eine Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 16d UStG (vgl. V 1.2 e).

Dabei bezieht sich die 40 v.H. Grenze bei der Gewerbesteuer nicht auf das vorangegangene Kalenderjahr, sondern auf den Erhebungszeitraum.

Bei den vorgenannten Einrichtungen ist es unerheblich, ob sie von einer Körperschaft, einer natürlichen Person oder einer Personengesellschaft betrieben werden (§ 3 Nr. 20b und c GewStG). Die Befreiung gilt auch für einen Teil der Einrichtung, wenn dieser Teil räumlich oder nach seiner Versorgungsaufgabe als Einheit, z.B. als Abteilung oder besondere Einrichtung abgrenzbar ist (34c Abs. 2 Satz 2 und 3 GewStR)

Maßgebend für die GewSt Befreiung ist lediglich die Einhaltung der 40 % der Leistungen i.S.d. § 61 Abs. 1 SGB XII oder aber Leistungen an einen Empfängerkreis des im § 53 Nr. 2 AO genannten Personenkreis.

Nach § 61 Abs. 1 SGB XII sind Personen pflegebedürftig, die infolge Krankheit oder Behinderung so hilflos sind, dass sie nicht ohne Wartung und Pflege bleiben können. Hierzu gehören insbesondere alle Heimbewohner, die nach den Pflegesatz Richtlinien der Länder unter die 2. Pflegestufe bzw. unter eine höhere Pflegesatzgruppe fallen oder wegen ihrer Pflegebedürftigkeit Zuschläge zum üblichen Tagessatz zahlen müssen (vgl. Abschn. 99 Abs. 4 UStR)

Nach § 53 Nr. 2 AO muss es sich um wirtschaftlich bedürftige Personen handeln. Das sind Personen, deren Bezüge nicht höher sind als das Vierfache des Regelsatzes der Sozialhilfe i.S.d. § 28 SGB XII, Besonderheiten gelten bei Verheirateten und Haushaltsvorständen. Zur Abgrenzung einzelner Tätigkeiten kann bei diesen Heimen nichts anderes gelten als bei der Abgrenzung hinsichtlich der Voraussetzungen des § 67 AO. Auch sind die Voraussetzungen des § 61 Abs. 1 SGB XII (prozentualer Anteil) und des § 53 Nr. 2 AO für jede Tätigkeit der Einrichtung zu prüfen. Die hier maßgeblichen Vorschriften des SGB XII und der AO finden keine Anwendung auf wirtschaftliche Tätigkeiten wie z.B. Cafeteria mit Getränke- und Speisenverkauf, Parkplatz, Sponsoring, Blutentnahme für fremde Dritte, Telefonkosten, Aufbewahrung von Verstorbenen, Gutachten, Wäscherei usw.

Entsprechend des BFH- Urteils vom 24.1.1990, BStBl. II 1990 S. 470) ist eine für die Allgemeinheit zugängliche Cafeteria ein steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb (vgl. Nr. 2 in AEAO zu § 68 Nr. 1). Die wirtschaftliche Tätigkeit einer solchen Cafeteria ist analog auch bei nicht gemeinnützigen Rechtsformen steuerpflichtig.

Die Erstellung von Gutachten über die Feststellung einer Pflegebedürftigkeit ist als nicht begünstigte Tätigkeit i.S.d. § 4 Nr. 16 Buchst. d und e UStG anzusehen. Nach § 16 Buchst. d UStG sind nur die mit dem Betrieb der Heime eng verbundenen Umsätze befreit. Die Gutachterstellung hängt zwar mit der Übernahme der Kosten für die Aufnahme in einer der Einrichtungen zusammen. Die Befreiung erfasst jedoch nur die Leistungen der in der jeweiligen Bestimmung bezeichnenden Einrichtung selbst.

§ 3 Nr. 20 Buchst.c GewStG findet nur Anwendung auf mit dem Betrieb der Heime eng verbundene Umsätze oder Tätigkeiten. Nicht eng verbundene Tätigkeiten unterliegen nicht der GewSt Befreiung. Nach Abschn. 100 Abs. 3 UStR 2008 sind dies z.B. Abgabe von Speisen und Getränken an Besucher, Lieferung von Arzneimitteln an das Personal und Besucher sowie ehemalige ambulante Patienten zur Überbrückung, Wäscherei sowie nicht für Heimzwecke und Bewohner genutzt.

Die Befreiung gilt auch für einen Teil der Einrichtung, wenn dieser Teil räumlich oder nach seiner Versorgungsaufgabe als Einheit, z.B. als Abteilung oder besondere Einrichtung, abgrenzbar ist (R 3.20 GewStH 2009 R 3.2 (2) S.3) Die zu erbringenden Leistungen i.S.d. § 61 Abs. 1 SGB XII und der hilfsbedürftigen Personen i.S.d. § 53 Nr. 2 AO des Heimes sind von den anderen Tätigkeiten klar abgrenzbar und demnach als ein Teil anzusehen. Im Umkehrschluss muss es analog gesehen werden und die wirtschaftlichen Tätigkeiten

(Versorgungsaufgaben) sind jeweils als eine Einheit steuerpflichtig (OFD Magdeburg, Vfg. vom 9.3.2010, G 1412-10-St 216, GewSt- Kartei ST § 3 GewStG Karte 6c.

Krankenhäuser, Altenheime, Altenwohnheime und Pflegeheime, die nach § 3 Nr. 20 GewStG von der Gewerbesteuer befreit sind, werden nicht dadurch gewerbesteuerpflichtig, dass sie, ohne ihr Wesen als Krankenhaus, Altenheim, Altenwohnheim oder Pflegeheim zu ändern, noch an einem anderen gewerblichen Betrieb beteiligt sind. (R 3.20 GewStH 2009 R 3.2(3)) Teilstationäre Vorsorge- und Rehabilitationseinrichtungen sind von der Gewerbesteuer befreit, soweit sie die Voraussetzungen der §§ 107, 111 SGB V erfüllen. Ambulante Vorsorgeeinrichtungen erfüllen dagegen nicht die Voraussetzungen für die Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 20 Buchst. d GewStG.

3.3 Betriebsaufspaltung

Bei einer Betriebsaufspaltung erstreckt sich die Befreiung der Betriebskapitalgesellschaft von der Gewerbesteuer nach § 3 Nr. 20 Buchstabe c GewStG auch auf die Vermietungsumsätze oder die Verpachtungstätigkeit des Besitzunternehmens (BFH- Urteil vom 29.3.2006- BStBl. II 2006,661H 3.20 GewStH 2009)

3.4 Ambulantes Rehabilitationszentrum

Ein ambulantes Rehabilitationszentrum ist kein von der Gewerbesteuer befreites Krankenhaus gemäß § 3 Nr. 20 Buchst.b GewStG (BFH-Urteil vom 22.10.2003, BStBl. 2004 II S. 300; H 3.20 GewStH 2009)

3.5 Ärztliche Wahlleistungen

Der Gewinn aus dem Klinikbetrieb als solchem ist nicht von der Gewerbesteuer befreit, wenn die Patienten einer Privatklinik ausschließlich auch ärztliche Wahlleistungen gemäß § 7 BPflV in Anspruch nehmen (BFH-Urteil vom 2.10.2003, BStBl. 2004 II S. 363;H 3.20 GewStH 2009)

3.6 Beteiligung an einem gewerblichen Betrieb

Ein Krankenhaus, das nach § 3 Nr. 20 GewStG von der Gewerbesteuer befreit ist, wird nicht dadurch gewerbesteuerpflichtig, dass es ohne sein Wesen als Krankenhaus zu ändern, noch an einem anderen gewerblichen Betrieb beteiligt ist (RFH-Urteil vom 25.11.1942, RStBl.1943 S. 43, H 3.20 GewStH 2009)

3.7 Betrieb eines Krankenhauses als Ausübung eines freien Berufes

Ein Arzt, der eine Privatklinik betreibt erzielt jedenfalls dann gewerbliche Einkünfte aus dem Betrieb der Klinik und freiberufliche Einkünfte aus den von ihm erbrachten stationären ärztlichen Leistungen, wenn die Leistungen der Klinik einerseits und die ärztlichen Leistungen andererseits gesondert abgerechnet werden (BFH-Urteil vom 2.10.2003, BStBl. 2004 II S. 363)

3.8 Organschaft

Die Befreiung einer Organgesellschaft von der Gewerbesteuer gemäß § 3 Nr. 20 GewStG erstreckt sich auch dann nicht auf eine andere Organgesellschaft desselben Organkreises, die die Befreiungsvoraussetzungen ihrerseits nicht erfüllt, wenn die Tätigkeiten der Gesellschaften sich gegenseitig ergänzen. Die tatbestandlichen Voraussetzungen einer gesetzlichen Steuerbefreiung müssen von der jeweiligen Organgesellschaft selbst erfüllt werden (BFH-Urteil vom 4.6.2003, BStBl. 2004 II S. 244)

3.9 Rettungsdienste und Krankentransporte

Der Rettungsdienst und der Krankentransport sind nicht von der Gewerbesteuer befreit (BFH-Urteil vom 18.9.2007, BStBl. 2009 II S. 126)

VI. Außenprüfung (Betriebsprüfung), Umsatzsteuer - Sonderprüfung, Steuerfahndung

Altenheime und Pflegeheime unterliegen zahlreiche Prüfungen, nicht nur den internen. Prüfungen durch die Sozialversicherungsträger, sondern auch steuerliche Prüfung durch die Finanzämter.

Unter einer Betriebsprüfung werden in der Alltagssprache sämtliche Prüfungen durch die Prüfungsdienste der Finanzämter verstanden, sowohl die eigentliche Außenprüfung, welche sämtliche Einkunftsarten und Besteuerungsgrundlagen des Alten- und Pflegeheimes unabhängig von der Rechtsform prüft, die Umsatzsteuer- Sonderprüfung, deren Prüfung sich nur auf Umsatzsteuertatbestände beschränkt sowie die Steuerfahndung, welche Sachverhalte überprüft, bei denen ein konkreter Tatverdacht für das Vorliegen einer Steuerhinterziehung oder Steuerordnungswidrigkeit vorliegt.

1. Außenprüfung (Betriebsprüfung)

1.1 Zulässigkeit einer Außenprüfung

Das Finanzamt kann bei einem Alten- und Pflegeheim jederzeit eine Außenprüfung anordnen. Die Außenprüfung ist nicht abhängig vom Vorliegen einer Steuererklärung oder davon, dass die Steuerfestsetzungen für die zu prüfenden Veranlagungszeiträume unter dem Vorbehalt der Nachprüfung stehen. Insoweit können auch endgültige Steuerfestsetzungen überprüft werden.

Die Durchführung kann im Einzelfall aus dem Gebot der Verhältnismäßigkeit unzulässig sein, z.B. wenn die Festsetzungsfrist für den zu prüfenden Veranlagungszeitraum mit Sicherheit abgelaufen ist oder wenn bereits einmal eine Außenprüfung für den zu prüfenden Veranlagungszeitraum stattgefunden hat (Ausnahme bei Vorliegen einer Steuerhinterziehung oder leichtfertigen Steuerverkürzung)

Ein Rechtsanspruch auf Vornahme einer Betriebsprüfung besteht nicht.

1.2 Zulässigkeit einer Betriebsprüfung nach § 193 Abs. 1 AO

Nach § 193 Abs. 1 AO ist die Außenprüfung zulässig bei Steuerpflichtigen, die einen gewerblichen Betrieb unterhalten oder die freiberuflich tätig sind, d.h. bei allen Gewinnermittlern insoweit auch bei Alten- und Pflegeheimen. Unter § 193 Abs. 1 AO fallen natürliche Personen, Personengesellschaften und Körperschaften.

Eine Betriebsprüfung ist auch nach Einstellung, Aufgabe oder Veräußerung des Unternehmens oder nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens zulässig. Insoweit entscheiden die Verhältnisse im jeweiligen Prüfungszeitraum, nicht im Zeitpunkt der Prüfungsanordnung.

Bei zusammenveranlagten Ehegatten erstreckt sich die Betriebsprüfung nach § 193 Abs. 1 AO nicht automatisch auf den Ehegatten, soweit bei ihm die Voraussetzungen des § 193 Abs. 1 AO –Vorliegen von Gewinnermittlungseinkünften- nicht gegeben ist.

1.3 Zulässigkeit einer Betriebsprüfung nach § 193 Abs. 2 Nr. 2 AO

Bezieht der Steuerpflichtige anstelle von Gewinneinkünften nur Überschusseinkünfte, insbesondere Einkünfte aus Vermietung oder Verpachtung oder Kapitaleinkünfte, so ist die Durchführung einer Betriebsprüfung gemäß § 193 Abs. 2 Nr. 2 AO nur dann zulässig, wenn die für die Besteuerung erheblichen Verhältnisse der Aufklärung bedürfen und eine Prüfung an Amtsstelle nach Art und Umfang des zu prüfenden Sachverhalts nicht zweckmäßig ist. Ein Aufklärungsbedürfnis liegt insbesondere vor, wenn Anhaltspunkte dafür vorliegen, dass nach den Erfahrungen der Finanzverwaltung die Möglichkeit besteht, dass ein Steuertatbestand erfüllt ist, nämlich eine Steuerschuld entstanden bzw. Steuern verkürzt oder zu Unrecht erhoben oder Steuererstattungen oder Steuervergütungen zu Unrecht gewährt oder versagt worden sind.

Eine Prüfung an Amtsstelle ist dann nicht zweckmäßig, wenn umfangreiche und vielgestaltige Einkünfte des Steuerpflichtigen vorliegen. Von einer Betriebsprüfung ist abzusehen, wenn Einzelermittlungsmaßnahmen zur gewünschten Aufklärung führen.

Die Anordnung der auf § 193 Abs. 2 Nr. 2 AO gestützten Prüfung ist zu begründen, hierzu gehört auch die Darlegung, dass die Voraussetzungen des § 193 Abs. 2 Nr. 2 AO erfüllt sind.

Bei Steuerpflichtigen, bei denen die Summe der positiven Überschusseinkünfte mehr als 500.000 Euro im Kalenderjahr betragen, ist eine Betriebsprüfung gemäß § 147a AO zulässig unabhängig vom Vorliegen der Voraussetzungen des § 193 Abs. 2 Nr. 2 AO

1.4 Zulässigkeit einer Betriebsprüfung nach § 193 Abs. 2 Nr. 3 AO

Kommt ein Steuerpflichtiger seinen Mitwirkungspflichten nach § 90 Abs. 2 Satz 3 AO (Zusammenhang mit Einkünften in sog. Steueroasenländern) nicht nach, ist eine Betriebsprüfung zulässig.

1.5 Prüfungsumfang

Die nach § 193 Abs. 1 AO zulässige Prüfung beschränkt sich nicht nur auf die entsprechenden gewerblichen oder freiberuflichen Einkünfte, sondern es können auch die nichtbetrieblichen steuerlichen Verhältnisse wie Einkünfte aus Kapitalvermögen oder aus Vermietung und Verpachtung mitgeprüft werden.

Dabei bestimmt die Finanzbehörde nach pflichtgemäßen Ermessen auf welche Steuerarten, Besteuerungszeiträume oder abgegrenzte Sachverhalte sich die Außenprüfung erstrecken soll. Zu beachten sind dabei die Grundsätze der Verhältnismäßigkeit der Mittel und des geringstmöglichen Eingriffs. Die Außenprüfung hat sich dabei auf das Wesentliche zu beschränken (§ 7 BpO, Betriebsprüfungsordnung)

Der Prüfungszeitraum richtet sich nach der Art des zu prüfenden Betriebes, d.h. nach seiner Einordnung als Großbetrieb, Mittel, Klein- oder Kleinstbetrieb, die vom jeweiligen Umsatz und Gewinn zu einem bestimmten Stichtag (Dreijahresturnus) abhängig ist.

Großbetriebe werden grundsätzlich im Anschluss, d.h. jedes Jahr wird geprüft.

Der Prüfungszeitraum beträgt in der Regel drei Besteuerungszeiträume. Eine Ausdehnung ist möglich, wenn mit nicht unerheblichen Änderungen der Besteuerungsgrundlagen (1.500 € pro Jahr) zu rechnen ist oder wenn der Verdacht einer Steuerstraftat vorliegt (§ 4 Abs. 3 Satz 2 BpO)

Der Prüfer kann während der Prüfung die Verhältnisse anderer Steuerpflichtiger feststellen und für diese entsprechende Kontrollmitteilungen schreiben (§§ 194 Abs. 3 AO, 9 BpO)

1.6 Ort der Prüfung

Prüfungsort sind grundsätzlich die Geschäfts- oder Büroräume des Steuerpflichtigen (§ 200 Abs. 2 AO). Sind keine geeigneten Geschäfts- oder Büroräume vorhanden, so ist in den Wohnräumen oder an Amtsstelle zu prüfen (§ 200 Abs. 2 Satz 1 AO). Die Prüfung in den Wohnräumen ist gegen den Willen des Steuerpflichtigen nicht zulässig. Ausnahmsweise ist auf einen entsprechenden Antrag hin auch eine Prüfung an einem anderen Ort, z.B. beim Steuerberater zulässig (§ 6 Satz 3 BpO) Die Ablehnung eines entsprechenden Antrages des Steuerpflichtigen muss begründet werden.

1.7 Prüfungsanordnung (§ 196 AO, § 5 BpO)

Vor Beginn der Betriebsprüfung ist dem Steuerpflichtigen schriftlich eine Prüfungsanordnung zu erteilen. Aus dieser ergibt sich der Umfang der Außenprüfung, insbesondere die zu prüfenden Steuerarten sowie der Prüfungszeitraum. Der Inhalt der Prüfungsanordnung ist maßgeblich für den Umfang der Ablaufhemmung nach § 171 Abs. 4 AO sowie die Änderungssperre nach § 173 Abs. 2 AO.

Die Prüfungsanordnung ist zu begründen, bei einer Prüfungsanordnung nach § 193 Abs. 1 AO (Prüfung bei Gewinneinkünften) genügt dabei der Hinweis auf § 193 Abs. 1 AO.

Bei der Prüfungsanordnung zur Prüfung von Überschusseinkünften gemäß § 193 Abs. 2 Nr. 2 AO sind in der Anordnung das Vorliegen der Voraussetzungen des § 193 Abs. 2 Nr. 2 AO besonders darzulegen.

Soll der Prüfungszeitraum über den normalerweise geltenden Dreijahreszeitraum erweitert werden, so ist eine ergänzende Prüfungsanordnung zu erlassen und die Erweiterung besonders zu begründen (§ 5 Abs. 2 S. 5 BpO).

Die Begründung ist regelmäßig in der Prüfungsanordnung schriftlich vorzunehmen. Sie kann bis zum Abschluss der Tatsacheninstanz des finanzgerichtlichen Verfahrens nachgeholt werden (§ 126 Abs. 2 AO)

Die Prüfungsanordnung sowie der voraussichtliche Beginn der Prüfung und der Name des Prüfers sind dem Steuerpflichtigen angemessene Zeit vor Prüfungsbeginn bekannt zu geben (§

197 Abs. 1 Satz 1 AO) Angemessen ist bei Großbetrieben eine Frist von 4 Wochen, bei anderen Betrieben eine Frist von 2 Wochen. (§ 5 Abs. 4 Satz 2 BpO)

Die Prüfungsanordnung kann mittels Einspruchs angefochten werden.

Fehlt die Prüfungsanordnung oder ist sie unwirksam oder rechtswidrig, so besteht unter bestimmten Voraussetzungen für die vom Prüfer gemachten Feststellungen ein Verwertungsverbot.

1.8 Rechte und Pflichten des geprüften Steuerpflichtigen

Der Steuerpflichtige hat verschiedene Pflichten:

- Dem Prüfer muss technisch ermöglicht werden, die Prüfung durchzuführen, und zwar dadurch, dass ihm ein geeigneter Raum oder Arbeitsplatz sowie die erforderlichen Hilfsmittel unentgeltlich zur Verfügung gestellt werden (§ 200 Abs. 2 Satz 2 AO)
- Der Steuerpflichtige muss nicht nur die Betriebsprüfung dulden, sondern bei ihr auch aktiv mitwirken (§ 200 Abs. 1 Satz 1 AO). Den Umfang der Mitwirkung bestimmt der Prüfer nach pflichtgemäßen Ermessen (§ 200 Abs. 1 Satz 2 AO)
- Zu den Mitwirkungspflichten gehören insbesondere: die Erteilung von Auskünften, die Vorlage vorhandener Aufzeichnungen, Bücher, Geschäftspapiere und anderen Urkunden zur Einsicht und Prüfung. Eine besondere Begründung hinsichtlich der steuerlichen Bedeutung muss der Prüfer nicht geben. Kommt der Steuerpflichtige diesen Mitwirkungspflichten innerhalb der ihm bestimmten angemessenen Frist nicht nach, so kann ein Verzögerungsgeld von 2500 bis 25.000 Euro festgesetzt werden (§ 146 Abs. 2b AO)
- Die Mitwirkungspflichten treffen neben den Steuerpflichtigen auch die gesetzlichen Vertreter natürlicher oder juristischer Personen sowie deren Geschäftsführer.
- Eine erhöhte Mitwirkungspflicht für den Steuerpflichtigen besteht bei Auslandssachverhalten
- Zu den Mitwirkungspflichten gehört auch die Erteilung von Auskünften (§ 200 Abs. 1 Satz 2 AO)

Gesetzliche Auskunftsverweigerungsrechte für den Steuerpflichtigen bestehen grundsätzlich nicht.

Der Steuerpflichtige soll zur Vereinfachung und Beschleunigung der Prüfung eine Person benennen, die zu Auskünften bereit steht (§ 8 Abs. 1 BpO) Der Betriebsprüfer kann sich jedoch zur Aufklärung des Sachverhalts auch an andere Betriebsangehörige wenden, wenn der Steuerpflichtige oder der von diesem als Auskunftsperson Benannte nicht in der Lage sind, Auskünfte zu erteilen, oder wenn die Auskünfte zur Klärung des Sachverhalts unzureichend sind oder keinen Erfolg versprechen (§ 200 Abs. 1 Satz 3 AO, § 8 Abs. 2 BpO)

1.9 Auskunftspflicht Dritter

Auch Dritte können zur Auskunft verpflichtet sein (§ 93 Abs. 1 Satz 3 AO), wenn die Sachverhaltsaufklärung durch die Beteiligten nicht zum Ziele führt oder keinen Erfolg verspricht.

Voraussetzung für ein Auskunftsersuchen an Dritte ist gemäß § 93 Abs. 1 AO das Bestehen eines hinreichenden Anlasses, wenn aufgrund konkreter Anhaltspunkte, z.B. wegen der Besonderheit des Objektes oder der Höhe des Wertes, der Besonderheit der Geschäftsabwicklung oder aufgrund allgemeiner Erfahrung die Möglichkeit einer Steuerverkürzung in Betracht kommt.

Ein begründeter Verdacht braucht nicht vorzulegen.

Auskunftsersuchen sind gemäß § 30a Abs. 5 AO auch gegenüber Banken zulässig, soweit die Voraussetzungen des § 93 AO vorliegen., soweit die Auskünfte zur Aufdeckung steuererheblicher Tatsachen führen.

1.10 Schlussbesprechung

Über das Ergebnis der Außenprüfung ist eine Schlussbesprechung durchzuführen, es sei denn, dass sich nach dem Ergebnis der Außenprüfung keine Änderung der Besteuerungsgrundlagen ergibt oder der Steuerpflichtige auf ihre Durchführung verzichtet (§ 201 Abs. 1 AO)

Die Unterlassung einer durchzuführenden Schlussbesprechung ist ein nach § 126 Abs. 1 Nr. 3, Abs. 2 ein Verfahrensfehler, der durch Nachholung geheilt werden kann. Die Unterlassung führt weder zu einem Verwertungsverbot noch für sich allein zur Rechtswidrigkeit der auf Grund der Außenprüfung erlassenen Steuerbescheide.

1.11 Tatsächliche Verständigung

Ist der Sachverhalt unklar und lässt er sich im Rahmen der Außenprüfung nur schwer aufklären, so kann über den Sachverhalt zwischen Steuerpflichtigen und Finanzamt eine tatsächliche Verständigung abgeschlossen werden.

1.12 Prüfungsbericht (§ 202 AO)

Der Prüfungsbericht enthält die für die Besteuerung erheblichen Prüfungsfeststellungen in tatsächlicher und rechtlicher Hinsicht. Er dient der Unterrichtung des Steuerpflichtigen., um ihm die Möglichkeit zu geben die Richtigkeit der Prüfungsfeststellungen nachzuprüfen und ggf. dazu Stellung zu nehmen.

Der Prüfungsbericht ist kein Verwaltungsakt, gegen ihn kann kein Rechtsmittel eingelegt werden.

Rechtsmittelfähig sind nur die aufgrund des Prüfungsberichtes ergehenden berichtigten Steuerbescheide.

Der Prüfungsbericht wird dem Steuerpflichtigen grundsätzlich zusammen mit den die Prüfungsfeststellungen auswertenden Steuerbescheide zugesandt. Der Steuerpflichtige kann aber auch seine vorherige Übersendung beantragen und dazu innerhalb angemessener Zeit Stellung nehmen (§ 202 Abs. 2 AO)

Hat die Außenprüfung nicht zu Änderungen der Besteuerungsgrundlagen geführt, ist ein Prüfungsbericht entbehrlich, es genügt in diesem Fall eine schriftliche Mitteilung an den Steuerpflichtigen. (§ 202 Abs. 1 Satz 3 AO)

1.13 Prüfungsschwerpunkte

Prüfungsschwerpunkte bei Alten- und Pflegeheimen sind die unter III. Steuerliche Besonderheiten zu den Steuerarten Umsatzsteuer, Einkommensteuer und Gewerbesteuer dargestellten Themen.

1.14 Auswirkungen der Außenprüfung

Nach § 171 Abs. 4 AO wird der Ablauf der Festsetzungsfrist gehemmt durch die Durchführung einer Außenprüfung. Dadurch soll sichergestellt werden, dass die Feststellungen der Außenprüfung ausgewertet werden können, indem Steuerbescheide erlassen, aufgehoben oder geändert werden können.

Nach § 171 Abs. 4 AO endet die aufgrund einer Außenprüfung gehemmte Festsetzungsfrist spätestens, wenn seit Ablauf des Kalenderjahres, in dem die Schlussbesprechung stattgefunden hat, oder, wenn sie unterblieben ist, seit Ablauf des Kalenderjahres, in dem die letzten Ermittlungen im Rahmen der Außenprüfung stattgefunden haben, die in § 169 Abs. 2 AO genannten Fristen verstrichen sind.

Solange der Steuerpflichtige noch keine Prüfungsanordnung erhalten hat und die übrigen Hemmungsgründe des § 371 AO für die Wirksamkeit einer strafbefreienden Selbstanzeige nicht vorliegen (§ 371 Abs. 2 Nr. 1 Buchst. b und Nr. 2 AO) kann der Steuerpflichtige bei Steuerhinterziehung nach § 371 AO strafbefreiend Selbstanzeige erstatten.

Nach einer Außenprüfung ist der Vorbehalt der Nachprüfung aufzuheben, wenn sich Änderungen gegenüber der Steuerfestsetzung unter Vorbehalt der Nachprüfung nicht ergeben. Ergeben sich in der Außenprüfung Änderungen gegenüber dem Steuerbescheid unter Vorbehalt der Nachprüfung, so müssen die Feststellungen in einem geänderten Steuerbescheid ausgewertet werden.

Nach § 173 Abs. 2 AO können Steuerbescheide, die auf Grund einer Außenprüfung ergangen sind, nur geändert werden, wenn eine Steuerhinterziehung oder eine leichtfertige Steuerverkürzung vorliegt.

Prüfungsmaßnahmen können mit dem Einspruch nur angefochten werden, wenn sie als Verwaltungsakt ergangen sind. Derartige Verwaltungsakte sind insbesondere:

- die Prüfungsanordnung,
- die Festlegung des Prüfungsbeginns,
- die Festlegung des Prüfungsortes,
- die Anordnung der Beteiligung anderer Behörden,
- die Erweiterung einer Außenprüfung

Mit Abschluss der Außenprüfung erledigen sich die Prüfungsanordnung und andere als Verwaltungsakt ergangene Prüfungsmaßnahmen, eine Anfechtungsklage ist insoweit unzulässig.

Stellt eine Prüfungsmaßnahme keinen Verwaltungsakt dar, kann der Steuerpflichtige die Prüfungsmaßnahme nicht anfechten, sondern ist gezwungen, die das Ergebnis der Prüfungsmaßnahme auswertende Steuerfestsetzung mittels Einspruchs anzugreifen.

2. Umsatzsteuer- Sonderprüfung

Die Umsatzsteuer- Sonderprüfer ist eine besondere Form der Betriebsprüfung. Sie beschränkt sich auf die Überprüfung umsatzsteuerlicher Sachverhalte, soweit die notwendigen Ermittlungen nicht durch den Finanzamtsinnendienst durchgeführt werden können. Die Umsatzsteuer Sonderprüfung umfasst grundsätzlich nur einen oder wenige Voranmeldungszeiträume und wird kurzfristig (regelmäßig 2-4 Wochen) angemeldet.

Die Umsatzsteuer- Sonderprüfung beschränkt sich in der Regel auf bestimmte umsatzsteuerrelevante Komplexe wie die Vorsteuern und insbesondere bei Alten- und Pflegeheimen die steuerfreien Umsätze, siehe hierzu oben unter III 1.2.

Die Umsatzsteuer- Sonderprüfung stellt keine abschließende Prüfung dar, so dass die auf ihr beruhenden Steuerbescheide (USt- Jahresbescheide) weiterhin unter dem Vorbehalt der Nachprüfung ergehen können. Dies hat auch Auswirkungen auf die Änderungssperre gemäß § 173 Abs. 2 AO; soweit der Vorbehalt der Nachprüfung bestehen bleibt, greift sie nicht.

Die Umsatzsteuer- Sonderprüfung ist auf das Wesentliche abzustellen, und ihre Dauer auf das notwendige Maß zu beschränken. Sie hat sich in erster Linie auf solche Sachverhalte zu erstrecken, die zu endgültigen Steuerausfällen, zu unberechtigten Steuererstattung/-vergütungen oder zu nicht unbedeutenden Umsatzverlagerungen führen können.

Soweit im Rahmen der Umsatzsteuer- Sonderprüfung Sachverhalte festgestellt werden, die für die Einkommensbesteuerung des Unternehmers oder die Besteuerung eines anderen von Bedeutung sein können, ist das Finanzamt berechtigt, Kontrollmitteilungen zu fertigen.

3. Steuerfahndung

Die wichtigste Aufgabe der Steuerfahndung besteht in der Erforschung von Straftaten und Steuerordnungswidrigkeiten.

Erforderlich für ein Tätigwerden der Steuerfahndung ist gemäß § 208 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 AO das Vorliegen zureichender tatsächlicher Anhaltspunkte für eine Steuerstraftat. Eine solche liegt vor, wenn auf Grund konkreter Anhaltspunkte, z.B. wegen der Besonderheit des Objektes oder der Höhe des Wertes oder auf Grund allgemeiner Erfahrung für bestimmte Gebiete die Möglichkeit einer Steuerverkürzung in Betracht kommt und daher eine Anordnung bestimmter Art angezeigt ist.

Neben der Erforschung von Steuerstraftaten und Steuerordnungswidrigkeiten ermittelt die Steuerfahndung gemäß § 208 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO auch steuerlich erhebliche Besteuerungsgrundlagen.

Die zentrale Ermittlungsmaßnahme im Rahmen von Ermittlungsmaßnahmen der Steuerfahndung ist die Durchsuchung der Geschäftsräume oder der Privatwohnung des Steuerpflichtigen. Da die Durchsuchung ohne Vorankündigung und für den Steuerpflichtigen in der Regel völlig überraschend durchgeführt wird, stellt sie für den Steuerpflichtigen ein nicht zu unterschätzendes Gefahrenpotential dar, weil hier die Grundlage für das weitere Strafverfahren und etwaige belastende Steuernachforderungen gelegt wird. Fehler, die in diesem Verfahrensstadium gemacht werden sind vielfach nicht mehr zu korrigieren.

Oberste Regel ist zunächst, dass der Steuerpflichtige von seinem Schweigerecht Gebrauch macht, d.h. sich erst dann äußert, nachdem er mit seinem Berater (Anwalt oder Steuerberater) Kontakt aufgenommen hat. Nur Äußerung zu den eigenen Personalien sind zulässig. Der Steuerpflichtige sollte die Steuerfahndungsbeamten um Abwarten bis zur Anwesenheit des Beraters bitten.

Zu Beginn der Untersuchung sollte er sich den Durchsuchungs- und Beschlagnahmebeschluss aushändigen lassen und nach dem Zweck der Durchsuchung (Tatvorwurf, gesuchte Beweismittel) fragen. Die Prüfung des Beschlusses ist Sache seines Beraters.

Anwesendes Personal sollte während der Untersuchung im Unternehmen freigestellt werden, soweit es nicht benötigt wird.

Namen und Funktionen der handelnden Steuerfahndungsbeamten und der Name ihrer Dienststelle sollten notiert werden.

Die Beamten dürfen nur die im Durchsuchungsbeschluss genannten Räume durchsuchen und nur nach den dort genannten Beweismitteln forschen. Dabei kann der Steuerpflichtige mit ihnen kooperieren und ihnen Suchhilfe anbieten. Da der Durchsuchungsbeschluss mit der Herausgabe der gesuchten Gegenstände erschöpft ist, muss die Prüfung anschließend beendet werden.

Unterlagen sollte er jedoch nur unter Widerspruch freiwillig herausgeben werden, nachdem sie im Beschlagnahmeprotokoll dokumentiert worden sind.

Die Steuerfahndung darf im Rahmen ihrer Untersuchung auch Daten der EDV sichten, zur weiteren Durchsicht in der Dienststelle Kopien anfertigen und ggf. auch Hardware mitnehmen.

Zu warnen ist bei der Durchsuchung Unterlagen zu vernichten, da das Risiko dabei erwischt zu werden sehr groß und die dadurch entstehenden Nachteile groß sind.

Über die beschlagnahmten Unterlagen sollte eine Übersicht angefertigt werden, wichtige Unterlagen ggf. vor Herausgabe kopiert werden. Die beschlagnahmten Gegenstände sind von dem Prüfer in einem Beschlagnahmeprotokoll hinreichend bestimmt zu beschreiben. Dieses Protokoll ist auf Vollständigkeit hin zu überprüfen.