

Markus Heintzen  
Andreas Musil

# Das Steuerrecht des Gesundheits- wesens

Systematik  
und  
Praxis

 Springer

Markus Heintzen  
Andreas Musil

# Das Steuerrecht des Gesundheits- wesens

Systematik  
und  
Praxis

 Springer

# Das Steuerrecht des Gesundheitswesens

---

Markus Heintzen · Andreas Musil

---

# Das Steuerrecht des Gesundheitswesens

Systematik und Praxis

 Springer

Professor Dr. Markus Heintzen  
Priv.-Doz. Dr. Andreas Musil

Freie Universität Berlin  
Fachbereich Rechtswissenschaft  
Van't-Hoff-Straße 8  
14195 Berlin

heintzen@zedat.fu-berlin.de  
musil@zedat.fu-berlin.de

ISBN 978-3-540-33945-8 Springer Berlin Heidelberg New York

Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek

Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über <http://dnb.d-nb.de> abrufbar.

Dieses Werk ist urheberrechtlich geschützt. Die dadurch begründeten Rechte, insbesondere die der Übersetzung, des Nachdrucks, des Vortrags, der Entnahme von Abbildungen und Tabellen, der Funksendung, der Mikroverfilmung oder der Vervielfältigung auf anderen Wegen und der Speicherung in Datenverarbeitungsanlagen, bleiben, auch bei nur auszugsweiser Verwertung, vorbehalten. Eine Vervielfältigung dieses Werkes oder von Teilen dieses Werkes ist auch im Einzelfall nur in den Grenzen der gesetzlichen Bestimmungen des Urheberrechtsgesetzes der Bundesrepublik Deutschland vom 9. September 1965 in der jeweils geltenden Fassung zulässig. Sie ist grundsätzlich vergütungspflichtig. Zuwiderhandlungen unterliegen den Strafbestimmungen des Urheberrechtsgesetzes.

Springer ist ein Unternehmen von Springer Science+Business Media

[springer.de](http://springer.de)

© Springer-Verlag Berlin Heidelberg 2007

Die Wiedergabe von Gebrauchsnamen, Handelsnamen, Warenbezeichnungen usw. in diesem Werk berechtigt auch ohne besondere Kennzeichnung nicht zu der Annahme, dass solche Namen im Sinne der Warenzeichen- und Markenschutz-Gesetzgebung als frei zu betrachten wären und daher von jedermann benutzt werden dürften.

Herstellung: LE-TeX Jelonek, Schmidt & Vöckler GbR, Leipzig

Einbandgestaltung: WMX Design GmbH, Heidelberg

SPIN 11749196      64/3100YL - 5 4 3 2 1 0      Gedruckt auf säurefreiem Papier

# Vorwort

Reiz und Schwierigkeit einer steuerlichen Beschäftigung mit dem Gesundheitswesen sind in zweierlei Hinsicht begründet: in seiner wachsenden ökonomischen Bedeutung und in der Unterschiedlichkeit der an ihm als einem trotzdem kohärenten System beteiligten Akteure. Ein im Wesentlichen auf das Ertrag- und das Umsatzsteuerrecht fokussierender Überblick hat es mit staatlichen, mit gemeinnützigen, mit freiberuflichen, mit gewerblichen und mit privaten Akteuren zu tun, wobei der daseinsvorsorgende Staatseinfluss durch Privatisierung seit einigen Jahren abgeschmolzen wird. Wohl wegen dieser Mischung ist das Gesundheitswesen insgesamt steuerlich noch wenig erschlossen, trotz hohen Beratungsbedarfs und trotz wissenschaftlichen Gehalts. Die vorliegende Arbeit versteht sich als ein erster Versuch, dies zu ändern.

Von den sieben Kapiteln hat der Mitautor Heintzen die Einleitung und die Kapitel 1, 3 und 7 sowie der Mitautor Musil die Kapitel 2, 4, 5 und 6 verfasst.

Ganz herzlich danken die Autoren den Lehrstuhlmitarbeitern Lutz Lammers, Björn Volmering, Dr. Simon Wollenberg, Daniel Neudecker, Svea von Hübbenet, Monika Tabaka-Dietrich und Dr. Hendrik Marchal für die wertvolle Mitarbeit.

Das Buch ist auf dem Stand des 1. Januar 2007.

Die Autoren würden sich über Kritik, Ergänzungs- und Verbesserungsvorschläge freuen. Solche erbitten sie an: [heintzen@zedat.fu-berlin.de](mailto:heintzen@zedat.fu-berlin.de).

Berlin – Dahlem, im Januar 2007

*Markus Heintzen*

*Andreas Musil*

# Inhaltsverzeichnis

<b>Inhaltsverzeichnis .....</b>	<b>VII</b>
<b>Einleitung.....</b>	<b>1</b>
<b>1. Kapitel: Die Besteuerung der Ärzte.....</b>	<b>5</b>
A. Ertragsteuerrecht .....	5
I. Systematik .....	5
II. Ärztliche Tätigkeit.....	7
1. Humanmediziner in Einzelpraxis.....	8
2. Zahnärzte, Tierärzte .....	11
3. Gemeinschaftliche ärztliche Tätigkeit.....	12
a) Gemeinschaftspraxis und Praxisgemeinschaft .....	12
b) Kapitalgesellschaft .....	13
c) Betrieb einer Krankenanstalt .....	13
d) Beteiligung Berufsfremder .....	13
4. Ähnliche Berufe .....	14
III. Einkünfte .....	15
IV. Berufstypische Steuerfragen nach EStG.....	16
1. Einkünfteermittlung .....	16
2. Abzugstatbestände im Rahmen des objektiven Nettoprinzips ...	16
a) Häusliches Arbeitszimmer .....	17
b) Berufskleidung .....	18
c) Fortbildung.....	18
d) Berufskrankheiten .....	19
3. Praxisveräußerung.....	19
V. Die Grenze zur Gewerbesteuer .....	19
B. Umsatzsteuerrecht .....	20
I. Problemsystematisierende Einführung .....	20
II. § 4 Nr. 14 UStG.....	23
1. Grundsätzliche Fragen .....	23
2. Die Voraussetzungen der Umsatzsteuerbefreiung .....	25
a) Heilbehandlung .....	25
b) Befähigungsnachweis.....	28
III. § 4 Nr. 16 UStG.....	28
C. Steuerverfahrensrecht .....	29
D. Sonstige Steuernormen .....	30
I. Steuerstrafrecht.....	30

---

II. Internationales Steuerrecht .....	30
E. Systematische Bewertung.....	31
<b>2. Kapitel: Die Besteuerung der Krankenhäuser .....</b>	<b>33</b>
A. Einleitung .....	33
B. Der Begriff des Krankenhauses.....	34
C. Träger und Rechtsformen des Krankenhausbetriebs .....	35
D. Fragen des Gemeinnützigkeitsrechts .....	37
I. Allgemeines .....	37
II. Regelungskonzept und europäisches Gemeinschaftsrecht.....	38
1. Die Ausgangslage .....	38
2. Das Urteil in der Rechtssache Stauffer .....	38
3. Folgerungen für das deutsche Gemeinnützigkeitsrecht.....	39
4. Bedeutung für das Gesundheitswesen.....	40
III. Anforderungen an den Krankenhausträger .....	41
1. Körperschaft.....	41
2. Gemeinnütziger Zweck.....	41
a) Allgemeine Anforderungen.....	41
b) Insbesondere: Kirchliche Krankenhäuser.....	42
3. Selbstlosigkeit.....	42
4. Ausschließlichkeit.....	44
a) Vier Sphären gemeinnütziger Tätigkeit.....	44
b) Abgrenzungsfragen .....	44
5. Unmittelbarkeit .....	45
a) Grundsatz .....	45
b) Ausnahmen.....	45
6. Formale Erfordernisse.....	46
IV. Anforderungen an den Krankenhausbetrieb .....	46
1. Allgemeine Anforderungen.....	46
a) § 67 in Verbindung mit der Bundespflegesatzverordnung..	46
b) Veränderungen durch die Einführung des DRG-Vergütungssystems.....	47
2. Wirtschaftliche Geschäftsbetriebe im Krankenhaus .....	48
3. Ausgliederung wirtschaftlicher Geschäftsbetriebe.....	49
V. Sonderprobleme bei Holdingstrukturen .....	50
1. Die Problemstellung.....	50
2. Gestaltungsmöglichkeiten .....	51
a) Die Hilfspersonenregelung.....	51
b) Die Holdinggesellschaft als Mittelbeschaffungskörperschaft .....	52
c) Eigene unmittelbare steuerbegünstigte Tätigkeit .....	53
d) Fazit.....	53
E. Körperschaftsteuer.....	54
I. Allgemeines .....	54
II. Körperschaftsteuerpflicht und Befreiungen .....	54
1. Steuerpflicht bei Krankenhäusern frei-gemeinnütziger Träger..	54

---

a) Steuerfreie Tätigkeit und wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb.....	54
b) Spenden des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs an den Träger.....	55
2. Steuerpflicht bei Krankenhäusern sonstiger privater Träger.....	56
3. Steuerpflicht bei Krankenhäusern öffentlich-rechtlicher Träger.....	56
a) Eigenbetrieb und Organisationsprivatisierung .....	56
b) Betrieb gewerblicher Art versus Hoheitsbetrieb .....	56
c) Gemeinnützigkeit für öffentlich-rechtliche Träger.....	57
III. Fragen der Gewinnermittlung bei Krankenhäusern .....	58
1. Buchführungspflicht und Einkünftequalifikation.....	58
a) Verpflichtung zur Führung von Büchern .....	58
b) Einkünftequalifikation.....	60
2. Subjekt der Gewinnermittlung .....	60
a) Krankenhäuser von privaten Trägern .....	60
b) Betriebe gewerblicher Art von öffentlich-rechtlichen Trägern .....	60
F. Gewerbesteuer .....	61
I. Allgemeines .....	61
II. Gewerbesteuerpflicht .....	61
1. Krankenhäuser frei-gemeinnütziger Träger .....	61
2. Krankenhäuser sonstiger privater Träger .....	63
3. Krankenhäuser in öffentlich-rechtlicher Trägerschaft .....	63
III. Steuerbefreiungen .....	64
1. Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 6 GewStG.....	64
2. Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 20 a) GewStG.....	64
3. Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 20 b) GewStG .....	64
G. Umsatzsteuer .....	65
I. Allgemeines .....	65
II. Umsatzsteuerpflicht .....	65
1. Krankenhäuser frei-gemeinnütziger Träger .....	65
a) Unternehmerischer und nichtunternehmerischer Bereich ...	65
b) Personalgestellungen und -überlassungen gegen Entgelt ...	67
c) Umsatzsteuerliche Organschaft.....	67
2. Krankenhäuser sonstiger privater Träger .....	68
3. Krankenhäuser in öffentlich-rechtlicher Trägerschaft .....	68
a) Unternehmereigenschaft öffentlich-rechtlicher Träger .....	68
b) Personalgestellungen und -überlassungen.....	69
III. Steuerbefreiungen.....	70
1. § 4 UStG als zentrale Befreiungsnorm.....	70
2. Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 16 UStG .....	70
a) Prüfungspunkte .....	70
b) Mit dem Krankenhausbetrieb eng verbundene Umsätze .....	70
c) Steuerbefreite Einrichtungen.....	72
d) Einzelfälle .....	73

3.	Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 14 UStG .....	75
4.	Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 17 a) UStG .....	76
5.	Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 18 UStG .....	76
IV.	Steuersatz.....	77
1.	Steuerermäßigung nach § 12 Abs. 2 Nr. 8 a) UStG .....	77
2.	Steuerermäßigung nach § 12 Abs. 2 Nr. 1 UStG .....	77
V.	Vorsteuerabzug.....	78
H.	Sonstige Steuern .....	79
I.	Grunderwerbsteuer .....	79
II.	Grundsteuer .....	80
1.	Krankenhäuser frei-gemeinnütziger Träger .....	80
2.	Krankenhäuser sonstiger privater Träger .....	81
3.	Krankenhäuser öffentlich-rechtlicher Träger .....	81
III.	Erbschaft- und Schenkungsteuer .....	81
I.	Die Besteuerung des Krankenhauspersonals .....	82
I.	Einkommensteuerpflicht.....	82
II.	Steuerfreie Einnahmen.....	83
1.	§ 3 Nr. 26 EStG.....	83
2.	§ 3b EStG.....	83
III.	Einzelfragen des Werbungskosten- und Betriebsausgabenabzugs .....	84
J.	Systematische Bewertung.....	85
<b>3.</b>	<b>Kapitel: Medizinische Forschung .....</b>	<b>89</b>
A.	Hochschulmedizin .....	89
I.	Betriebe gewerblicher Art.....	91
II.	Gemeinnützige Organisationen.....	92
B.	Außeruniversitäre medizinische Forschung .....	93
C.	Systematische Bewertung.....	94
<b>4.</b>	<b>Kapitel: Leistungserbringung in besonderen Konstellationen.....</b>	<b>95</b>
A.	Einleitung .....	95
B.	Medizinische Versorgungszentren .....	95
I.	Rechtliche Grundlagen, Strukturen und Organisationsformen .....	95
II.	Ertragsteuerrecht.....	97
1.	Ertragsteuerliche Folgen der Gründung .....	97
2.	Laufende Ertragsbesteuerung.....	98
a)	Medizinisches Versorgungszentrum in Form der Personengesellschaft .....	98
b)	Medizinisches Versorgungszentrum in Form der Kapitalgesellschaft .....	98
c)	Besteuerung der angestellten Ärzte.....	98
III.	Umsatzsteuerrecht.....	99
C.	Integrierte Versorgung.....	99
I.	Rechtliche Grundlagen, Strukturen, Organisationsformen .....	99
II.	Ertragsteuerrecht.....	100

1.	Verträge mit einzelnen Leistungserbringern .....	100
2.	Verträge mit Managementgesellschaften .....	100
III.	Umsatzsteuerrecht.....	101
1.	Verträge mit einzelnen Leistungserbringern .....	101
2.	Verträge mit Managementgesellschaften .....	101
D.	Öffentlicher Gesundheitsdienst .....	102
I.	Rechtsgrundlagen, Aufgaben, Strukturen .....	102
II.	Ertragsteuerrecht.....	102
III.	Umsatzsteuerrecht.....	103
E.	Rettungsdienst und Krankentransport .....	104
I.	Rechtsgrundlagen und Organisationsformen .....	104
II.	Ertragsteuerrecht.....	105
1.	Rettungsdienst durch öffentlich-rechtliche Träger.....	105
2.	Rettungsdienst durch frei-gemeinnützige Träger .....	106
a)	Tätigkeit für die öffentliche Hand und Unmittelbarkeit ...	106
b)	Rettungsdienst als wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb? .....	106
3.	Rettungsdienst durch sonstige private Träger .....	107
III.	Umsatzsteuerrecht.....	107
1.	Notwendige Differenzierungen.....	107
2.	Umsatzsteuerbarkeit von Rettungsleistungen .....	107
3.	Steuerbefreiungen nach § 4 UStG.....	108
IV.	Kraftfahrzeugsteuer .....	109
V.	Sonderfragen der Besteuerung des.....	109
	Rettungsdienstpersonals .....	109
F.	Systematische Bewertung.....	110
<b>5.</b>	<b>Kapitel: Die Besteuerung der sonstigen Heil- und Heilhilfsberufe .....</b>	<b>113</b>
A.	Einleitung .....	113
B.	Ertragsteuerrecht .....	114
I.	Selbständige Tätigkeit .....	114
1.	Heilpraktiker, Dentisten, Krankengymnasten .....	114
2.	Ähnliche Berufe- Allgemeine Voraussetzungen.....	115
3.	Ähnliche Berufe – Einzelfälle.....	116
a)	Psychologen und Psychotherapeuten .....	116
b)	Weitere ähnliche Heil- und Heilhilfsberufe .....	117
c)	Nicht-ähnliche Berufe .....	117
d)	Bewertung .....	118
II.	Gemeinschaftliche Berufsausübung.....	119
1.	Gemeinschaftspraxen unterschiedlicher freier Berufe .....	119
2.	Medizinische Versorgungszentren .....	120
C.	Umsatzsteuerrecht .....	121
I.	Umsatzsteuerbarkeit heilberuflicher Tätigkeit.....	121
II.	§ 4 Nr. 14 UStG und nichtärztliche heilberufliche Tätigkeit .....	121
1.	Grundlegendes .....	121
2.	Heilpraktiker, Physiotherapeut, Hebamme .....	122
3.	Ähnliche heilberufliche Tätigkeit – Allgemeines .....	123

4. Ähnliche heilberufliche Tätigkeit – Einzelfälle .....	125
D. Systematische Bewertung.....	126
<b>6. Kapitel: Die Besteuerung der Versicherungsunternehmen.....</b>	<b>127</b>
A. Einleitung .....	127
B. Die Besteuerung der gesetzlichen Krankenkassen .....	127
I. Rechtsgrundlagen, Organisation, Leistungsverhältnisse.....	127
II. Ertragsteuerrecht.....	128
III. Umsatzsteuerrecht.....	130
IV. Versicherungsteuer .....	131
C. Die Besteuerung privater Versicherungsunternehmen .....	131
I. Rechtsgrundlagen, Organisation, Leistungsverhältnisse.....	131
II. Ertragsteuerrecht.....	131
1. Allgemeines .....	131
2. Der Ausschluss der Organschaft .....	132
a) Die gesetzliche Regelung .....	132
b) Verfassungsrechtliche Beurteilung.....	133
3. Die Änderungen in § 8b KStG und § 21 KStG .....	134
4. Allgemeines zur Bilanzierung von Krankenversicherungsunternehmen .....	135
5. Die Funktion von Rückstellungen bei der steuerlichen Ergebnisermittlung der Krankenversicherungsunternehmen ...	136
a) Beitragsüberträge .....	138
b) Rückstellungen für Beitragsrückerstattungen.....	138
c) Alterungsrückstellungen.....	139
d) Rückstellungen für noch nicht abgewickelte Versicherungsfälle.....	140
6. Sonstige Ertragsteuern .....	141
III. Umsatzsteuer, Versicherungsteuer.....	141
D. Systematische Bewertung.....	141
<b>7. Kapitel: Die Besteuerung der Patienten.....</b>	<b>143</b>
A. Eigene Gesundheitskosten.....	143
B. Eigene Gesundheitsvorsorgekosten .....	145
C. Geld- und Sachleistungen der Versicherungen.....	145
D. Zahlungen Dritter .....	146
E. Systematische Bewertung.....	147
<b>Schluss.....</b>	<b>149</b>
<b>Entscheidungen und Verwaltungsvorschriften .....</b>	<b>151</b>
A. Europäischer Gerichtshof .....	151
B. Bundesverfassungsgericht .....	152
C. Bundesarbeitsgericht .....	153
D. Reichsfinanzhof/ Bundesfinanzhof.....	153
E. Finanzgerichte .....	159

F. Bundesfinanzministerium.....	160
G. Finanzministerien der Länder.....	161
H. Oberfinanzdirektionen.....	162
<b>Literatur .....</b>	<b>165</b>
<b>Sachverzeichnis .....</b>	<b>173</b>

# Einleitung

Zum Gesundheitswesen gehören alle Einrichtungen und Personen, die der Erhaltung, Förderung oder Wiederherstellung der Gesundheit<sup>1</sup> und der Bekämpfung von Krankheiten dienen. Dies sind

- die Träger der unmittelbaren, ambulanten oder stationären medizinischen Versorgung, insbesondere Ärzte und Zahnärzte sowie Krankenhäuser, und ihre Interessenvertreter,
- die Anbieter von Medikamenten und Hilfsmitteln beim Endverbraucher, wie Apotheker und weiterhin Heilpraktiker, Masseur, Krankengymnasten und sonstige Inhaber von Heil- oder Heilhilfsberufen,,
- die Kostenträger in Kranken-, Unfall-, Renten- und Pflegeversicherung,
- die staatliche Gesundheitsverwaltung sowie die (ehren-, schieds-)gerichtliche Kontrolle,
- die Einrichtungen der medizinischen Ausbildung und Forschung, universitär, insbesondere an den 36 deutschen Universitätskliniken, und außeruniversitär, z.B. an den Instituten der Max-Planck-Gesellschaft, am Deutschen Krebsforschungszentrum, der Gesellschaft für Strahlen- und Umweltforschung, dem Deutschen Institut für Medizinische Dokumentation,
- die pharmazeutische und die Medizinproduktindustrie, schließlich
- die (potentiellen) Nachfrager nach Gesundheitsdienstleistungen<sup>2</sup>.

Das Gesundheitswesen ist – schon wegen der bekannten Unklarheiten des Gesundheitsbegriffs – ein nicht randscharf abgrenzbares System<sup>3</sup> mit staatlichen und

---

<sup>1</sup> Zu diesem Begriff vgl. Abs. 2 der Präambel der Satzung der Weltgesundheitsorganisation: „Gesundheit ist ein Zustand völligen körperlichen, seelischen und sozialen Wohlbefindens und nicht nur das Freisein von Krankheit oder Gebrechen“ (BGBl. 1974 II, 43 (45), dort zugleich die möglicherweise engeren englischen und französischen Fassungen). Zur Vieldeutigkeit des Gesundheitsbegriffs *Axer*, Gesundheitswesen, in: Isensee / Kirchhof (Hrsg.), Handbuch des Staatsrechts der Bundesrepublik Deutschland, § 95 Rn. 1; weiter den Artikel „Gesundheitswesen“ in Brockhaus Enzyklopädie Online; *Beske / Hallauer*, Das Gesundheitswesen in Deutschland. Zu verfassungsrechtlichen Fragen des Schutzgutes und Schutzbereichs des Rechts auf körperliche Unversehrtheit u.a. *di Fabio*, in: Maunz / Dürig, Grundgesetz, Art. 2 Abs. 2 Rn. 55 ff.

<sup>2</sup> Eine Orientierung über den Kreis der Beteiligten kann die Konzertierte Aktion im Gesundheitswesen geben; vgl. insb. § 141 Abs. 3 SGB V.

gesellschaftlich-privaten Elementen. Es ist als solches nicht Objekt der Besteuerung, so wie umgekehrt Steuerrecht nicht Gegenstand der Gesundheitspolitik ist<sup>4</sup>. Mit dem Titel dieses Buches soll nicht unterstellt werden, es gebe ein Rechtsgebiet Gesundheitssteuerrecht; das Steuerrecht ist, von Spezialnormen abgesehen<sup>5</sup>, allgemein nicht nach Branchen differenziert; die Tatbestände des Erwerb- und Verbrauchsteuerrechts<sup>6</sup> sind branchenübergreifend formuliert. Andererseits weist das Gesundheitswesen doch Besonderheiten auf, die eine *systematisierende Darstellung der einschlägigen steuerrechtlichen Normen* rechtfertigen. Dies sind zunächst die *Vielgestaltigkeit seiner Akteure* und der steuerbaren Betätigungen, die einen orientierenden Gesamtüberblick sinnvoll erscheinen lässt. Dies ist zweitens die Tendenz des Steuerrechts zu kasuistischer Systemlosigkeit, der entgegenzuwirken ist. Dies ist drittens die *Verschränkung von staatlichem und privatem Bereich*, mit fließenden Übergängen, wie bei der Entstehung von Start-up-Unternehmen aus dem Bereich staatlich finanzierter Wissenschaft, die im Erfolgsfall über die Gemeinnützigkeit in die Gewerblichkeit hineinwachsen; zum Dritten gehört auch die Verschränkung von Beitragsfinanzierung und Steuerlast; zum Dritten gehört weiter, dass das Klima zwischen Finanzverwaltung und öffentlichem Sektor rauer geworden ist. Der vierte Punkt ist die Tatsache, dass vor dem Hintergrund medizinischen Fortschritts und demographischen Wandels die ökonomischen Teile des Gesundheitswesens trotz chronischer Finanzmisere und ständiger Gesundheitsreformen zu den *zukünftigen Wachstumsbranchen* gerechnet werden<sup>7</sup> - ohne dass darum der Steuergesetzgeber versuchte, durch Förderungs- oder Lenkungsnormen die Entwicklung zu beschleunigen. Schon in der Einleitung lässt sich sagen, dass steuerliche Fiskalzwecke im Weiteren ganz im Vordergrund stehen und Lenkungsziele, jedenfalls solche grundsätzlicher gesundheitspolitischer Art, keine Rolle spielen. Wenn das Gesundheitswesen schon die Steuerungskraft der Fachpolitiker zu überfordern scheint, verwundert es nicht, dass die Finanzpolitik sich hier trotz ständiger Gesundheitsreformen zurückhält.

---

<sup>3</sup> Als Grenzbereiche seien etwa genannt: Erziehungswesen, Lebensmittelaufsicht, Sport, Tourismus oder Umweltschutz.

<sup>4</sup> Die mehr als 50 Gesetze mit ca. 7.000 Einzelregelungen, die seit den 1970er Jahren zum Zweck der Reform des Gesundheitswesens erlassen worden sind, weisen keinen steuerrechtlichen „roten Faden“ auf.

<sup>5</sup> Im Gesundheitswesen z.B. der Ausschluss der Organschaft bei Krankenversicherungsunternehmen (§ 14 Abs. 2 KStG) oder die Umsatzsteuerbefreiung für Umsätze aus einer Tätigkeit als Arzt (§ 4 Nr. 14 UStG).

<sup>6</sup> Zum Begriff des Steuertatbestands s. nur *Bayer, Steuerlehre*, 177 ff.

<sup>7</sup> Bezogen auf die wirtschaftliche Situation Berlins ebenso *Wolf, Strukturwandel zur Metropole: Perspektiven nach dem Ende der Subventionswirtschaft*, in: *Baßeler u.a. (Hrsg.), Berlin – Finanzierung und Organisation einer Metropole*, 29 ff. Im Jahr 2001 waren 4,1 Mio. Menschen im Gesundheitswesen beschäftigt und wurden Aufwendungen in Höhe von ca. 290 Mrd. Euro getätigt.