

**Die Abgrenzung der Investitionskosten
von den Betriebskosten der Krankenhäuser aus
betriebswirtschaftlicher und förderrechtlicher Sicht
(abgeschlossen im Januar 1997)**

Verfasser: Bernhard Köhler

Inhaltsübersicht	Seite
1. Duale Finanzierung und Investitionskosten nach dem KHG	161
2. Die Abgrenzungsverordnung 1986	161
2.1 Zuordnungsgrundsätze nach der Abgrenzungsverordnung 1986	161
2.2 Instandhaltungskosten	163
3. Das Urteil des Bundesverwaltungsgerichts vom 21.01.1993	166
4. Die Abgrenzung zwischen Anschaffungs- oder Herstellungskosten und Erhaltungsaufwand nach dem Handels- und Steuerbilanzrecht	167
4.1 Vermögensgegenstände des Anlagevermögens	167
4.1.1 Gebäude und Gebäudeteile	168
4.1.2 Unbewegliche Wirtschaftsgüter, die keine Gebäude oder Gebäudeteile sind	172
4.1.3 Bewegliche Wirtschaftsgüter	172
4.2 Anschaffungskosten	173
4.3 Herstellungskosten	173
4.3.1 Definition und Abgrenzung zu den Anschaffungskosten	173
4.3.2 Vergleich mit dem Investitionskostenbegriff nach dem KHG	174
4.3.3 Nachträgliche Herstellungskosten	174
4.3.3.1 Erweiterung (Substanzvermehrung)	174
4.3.3.2 Wesentliche Verbesserung über den ursprünglichen Zustand hinaus	175
4.3.3.3 Erhebliche Wesensänderung	176
4.4 Erhaltungsaufwand	177
4.4.1 Definition	177
4.4.2 Zusammentreffen von Erhaltungsaufwand und Herstellungsaufwand	178
5. Zusammenfassung und Ausblick	179

1. Duale Finanzierung und Investitionskosten nach dem KHG

Die Kosten der Krankenhäuser werden seit Inkrafttreten des KHG im Jahr 1972 nach dem dualen Finanzierungssystem getragen. Die Investitionskosten wurden zunächst aus Mitteln des Bundes und der Länder finanziert. Durch das Krankenhaus-Neuordnungsgesetz vom 20.12.1984 (BGBl I S. 1716) wurde die Förderung der Investitionskosten in die alleinige Zuständigkeit der Länder überführt. Die Fördertatbestände sind in § 9 KHG geregelt. Die laufenden Betriebskosten sind über die Pflegesätze von den Benutzern bzw. deren Kostenträgern zu übernehmen.

Nach § 17 Abs. 4 Nr. 1 KHG dürfen diese **Investitionskosten**- mit Ausnahme der Kosten der Wiederbeschaffung von Wirtschaftsgütern mit einer durchschnittlichen Nutzungsdauer von bis zu drei Jahren (Gebrauchsgüter) - nicht im Pflegesatz berücksichtigt werden.

Der Begriff **Investitionskosten** ist in § 2 Nr. 2 KHG wie folgt definiert:

- a) Kosten der Errichtung (Neubau, Umbau, Erweiterungsbau) von Krankenhäusern und der Anschaffung der zum Krankenhaus gehörenden Wirtschaftsgüter, ausgenommen der zum Verbrauch bestimmten Güter (Verbrauchsgüter)
- b) Kosten der Wiederbeschaffung der Güter des zum Krankenhaus gehörenden Anlagevermögens (Anlagegüter)

Von den Investitionskosten im Sinne des KHG ausgenommen sind die Kosten des Grundstücks, des Grundstückserwerbs, der Grundstückerschließung sowie ihrer Finanzierung.

In § 2 Nr. 3 KHG sind die den Investitionskosten gleichstehenden Kosten definiert.

2. Die Abgrenzungsverordnung 1986

§ 16 Satz 1 Nr. 5 des KHG in der durch das KHNG 1984 geänderten Fassung ermächtigte die Bundesregierung, Vorschriften über die nähere Abgrenzung der im Pflegesatz zu berücksichtigenden Kosten von den in § 17 Abs. 4 KHG bezeichneten Kosten zu erlassen.

Von dieser Ermächtigung wurde durch die Abgrenzungsverordnung (**AbgrV**) 1986 vom 12.12.1985 (BGBl I S. 2255) insoweit nur teilweise Gebrauch gemacht, als nur die im Pflegesatz nicht zu berücksichtigenden Investitionskosten und nicht auch die übrigen in § 17 Abs. 4 KHG genannten Kosten von den **pflegesatzfähigen** Kosten abgegrenzt wurden.

2.1 Zuordnungsgrundsätze nach der Abgrenzungsverordnung 1986

Ziel der AbgrV 1986 war es, die Abgrenzung der Instandhaltung stärker an das Handels- und Steuerbilanzrecht und somit **mehr** an allgemeine kaufmännische Gepflogenheiten anzugleichen (vgl. Begründung zum Regierungsentwurf zu § 4).

Zuordnungsgrundsätze nach der AbgrV 1986	
Pflegesatzfähige Kosten (§ 3 Abs. 1)	Investitionskosten § 3 Abs. 2)
Kosten der Wiederbeschaffung von Gebrauchsgütern a) in voller Höhe (Anschaffungs- oder Herstellungskosten <= 800 DM ohne USt) b) anteilig entsprechend ihrer Abschreibung (maximal drei Jahre)	Kosten der Errichtung und Erstaussstattung von Krankenhäusern (ausgenommen Verbrauchsgüter)
Sonstige Investitionskosten und ihnen gleichstehende Kosten nach §§ 17, 18 b KHG bzw. § 8 BpflV (Investitionsverträge, Investitionskosten für nicht oder teilweise geförderte Krankenhäuser)	Kosten der Ergänzung von Anlagegütern, soweit diese über die übliche Anpassung an die medizinische und technische Entwicklung wesentlich hinausgeht
Kosten der Anschaffung oder Herstellung von Verbrauchsgütern	Kosten der Wiederbeschaffung von Anlagegütern mit einer Nutzungsdauer von mehr als drei Jahren
Kosten der Instandhaltung nach Maßgabe des § 4	Kosten der Erhaltung oder Wiederherstellung von Anlagegütern , soweit diese nicht zu den Instandhaltungskosten nach § 4 gehören

Der Begriff "Wiederbeschaffung von Anlagegütern" umfaßt gemäß § 9 Abs. 4 KHG auch die Ergänzung von Anlagegütern, soweit diese nicht wesentlich über die übliche Anpassung der vorhandenen Anlagegüter an die medizinische und technische Entwicklung hinausgeht.

Die AbgrV 1986 ist im Vergleich zur AbgrV 1978 wesentlich stärker an handels- und steuerrechtliche Bilanzierungsgrundsätze angelehnt.

Auffällig und für die weitere Entwicklung der Krankenhausfinanzierung von entscheidender Bedeutung ist der Vergleich zwischen der Definition der **Investitionskosten** im KHG und der Abgrenzung der **pflegesatzfähigen** Kosten von den nicht **pflegesatzfähigen** Investitionskosten in der Abgrenzungsverordnung. Gemäß § 3 Abs. 2 Nr. 3 AbgrV zählen auch die Kosten der **Erhaltung** oder **Wiederherstellung** von Anlagegütern zu den nicht pflegesatzfähigen **Investitionskosten**, soweit es sich dabei nicht um Instandhaltungskosten nach § 4 AbgrV handelt. In § 2 Nr. 2 KHG umfaßt dagegen der Begriff der Investitionskosten nur die Kosten der Anschaffung und Herstellung von Anlagegütern, nicht aber ihre Erhaltung oder Wiederherstellung.

2.2 Instandhaltungskosten

§ 4 AbgrV ist wie folgt aufgebaut:

- Definition des Begriffs "Instandhaltungskosten" (1. Halbsatz)
- Abgrenzung der Instandhaltung (Erhaltungsaufwand) von nachträglichen Herstellungskosten (Nr. 1)
- Ausschluß von Teilen des Erhaltungsaufwands aus den **pflegesatzfähigen** Instandhaltungskosten (Nr. 2)

Nach dem Wortlaut des § 4, 1. Halbsatz AbgrV werden zunächst sämtliche durch Maßnahmen der Erhaltung oder Wiederherstellung von Anlagegütern entstehenden Kosten als Instandhaltungskosten definiert. Damit und insbesondere durch die Einbindung des noch in der AbgrV 1978 gesondert verwendeten Begriffs "Instandsetzung" in die Instandhaltung (vgl. Begründung zum Regierungsentwurf) sollte in verkürzter Form die Definition der Instandhaltung nach DIN 31 051 wiedergegeben werden. Danach umfaßt die Instandhaltung "Maßnahmen zur Bewahrung und Wiederherstellung des Sollzustandes sowie zur Feststellung und Beurteilung des Istzustandes von technischen Mitteln eines Systems". In der Betriebswirtschaftslehre wird die Instandhaltung in folgende Teilbereiche untergliedert:



Während die Kosten für Wartung und Inspektion grundsätzlich zu den pflegesatzfähigen Instandhaltungskosten gehören, können Instandsetzungsmaßnahmen durchaus mit anderen Maßnahmen **einhergehen**, die über die reine Wiederherstellung des Sollzustandes hinausgehen.

Die Kosten der Erhaltung oder Wiederherstellung von Anlagegütern werden nach § 4 Nrn. 1 und 2 AbgrV den pflegesatzfähigen und den Investitionskosten wie folgt zugeordnet:

Zuordnungsgrundsätze nach der AbgrV 1986 (Kosten der Erhaltung oder Wiederherstellung von Anlagegütern)	
Pfleagesatzfähige Kuster» (§ 3 Abs. 1 Nr. 4)	Investitionskosten (§ 3 Abs. 2 Nr. 3)
§ 4 Nr. 1: Anlagegut, - das in seiner Substanz nicht wesentlich vermehrt, - das in seinem Wesen nicht erheblich verändert, - dessen Nutzungsdauer nicht wesentlich verlängert oder - das über seinen bisherigen Zustand hinaus nicht deutlich verbessert wird.	§ 4 Nr. 1: Anlagegut Erfüllung mindestens eines Kriteriums: - wesentliche Substanzvermehrung - erhebliche Wesensveränderung - wesentliche Verlängerung der Nutzungsdauer - deutliche Verbesserung über den bisherigen Zustand hinaus
§ 4 Nr. 2: a) Gebäudeteile, betriebstechnische Anlagen und Einbauten in baulichen Einheiten oder b) Außenanlagen werden nicht vollständig oder nicht überwiegend ersetzt ¹⁾ .	§ 4 Nr. 2: a) Gebäudeteile, betriebstechnische Anlagen und Einbauten in baulichen Einheiten oder b) Außenanlagen werden vollständig oder zumindest überwiegend ersetzt.

In § 4 Nr. 1 AbgrV werden Kosten für die Maßnahmen, die nach den dort negativ definierten Kriterien **aktivierungspflichtigen** Herstellungsaufwand im Sinne des Handelsrechts (§ 255 Abs. 2 HGB) und des Steuerrechts (R [= Richtlinie] 157 Abs. 3 EStR) darstellen, den Investitionskosten zugeordnet.

§ 4 Nr. 2 AbgrV regelt nur mehr die Zuordnung der Finanzierung des Erhaltungsaufwands. Die allgemeine Abgrenzungsvorschrift der Nr. 1 **wird für** die Bereiche "bauliche Einheiten" und "Außenanlagen" ergänzt, um nicht vertretbare Kostenverlagerungen in den Pfleagesatzbereich (vgl. Begründung zum Regierungsentwurf zu §4) zu vermeiden.

Zu § 4 Nr. 2 a:

Abweichend von den für die Bilanzierung geltenden handels- und steuerrechtlichen Grundsätzen und der Zuordnung der Nr. 1 wird das Anlagegut "Gebäude" aufgeteilt in:

- bauliche Einheiten
(z.B. Dach, Fassade, Geschoß, Treppenhaus)

1) Für die Beurteilung des Begriffs **"überwiegendes** Ersetzen" werden Maßnahmen, die im Rahmen eines einheitlichen Vorhabens in einem Zeitraum bis zu drei Jahren durchgeführt werden, zusammengerechnet.

- Gebäudeteile
(z.B. **Anstrich**, Blitzschutzanlage, Beton- und Steinverkleidungen, Bodenbeläge, Einbaumöbel, Estrich, Fenster, Fliesen, Maurerarbeiten, Rolläden, Türen)
- betriebstechnische Anlagen und Einbauten
(z.B. **Belüftungs-, Entlüftungs-** und Klimaanlage, Fernsprechvermittlungsstellen, Heizungsanlagen, Sanitäre Installation, Stark-, Schwachstromanlagen, Warmwasserversorgungsanlagen)

Probleme im Hinblick auf die Finanzierung und dabei insbesondere auf die Abgrenzung von **pflegesatzfähigem** Instandhaltungsaufwand und nicht **pflegesatzfähigen Investitionskosten** - vor allem bei kleinen Baumaßnahmen, deren Kosten bis zum Urteil des Bundesverwaltungsgerichts vom 21.01.1993 (**vgl.** Abschnitt 3) durch pauschale Fördermittel nach § 9 Abs. 3 KHG bzw. Art. 12 BayKrG zu finanzieren waren - ergaben sich insbesondere dadurch, daß die Begriffe "bauliche Einheiten", "Gebäudeteile" und "betriebstechnische Anlagen und Einbauten" in der AbgrV nicht exakt definiert sind, sondern in der Anlage III nur beispielhaft aufgezählt werden.

Maßnahmen wie z.B. "Umbau und Sanierung der Heizzentrale", "Dachsanierung" oder auch "Malerarbeiten im Treppenhaus" waren demzufolge nach § 9 KHG förderfähig; die Art der Förderung - Einzelförderung oder pauschale Förderung - richtete sich nach der Höhe der für diese Maßnahmen angefallenen Kosten.

Zu § 4 Nr. 2 b:

Durch § 4 Nr. 2 b wurde die Zuordnung von Erhaltungsaufwand für Außenanlagen geregelt. Dazu ist zunächst zu bemerken, daß auch der Begriff "Außenanlagen" in der Verordnung nicht exakt definiert wurde, sondern lediglich im Verzeichnis III Nr. 4 der Anlage zur AbgrV 1986 anhand von Beispielen erläutert wird (Einfriedungen, Grünanlagen, Straßen-, Wege- und Platzbefestigungen, Ver- und Entsorgungsanlagen).

Aus der beispielhaften Aufzählung wird jedoch bereits deutlich, daß unter diesen Begriff wohl nicht nur selbständig bewertbare Vermögensgegenstände des Anlagevermögens fallen (im Steuerrecht bezeichnet als unbewegliche **Wirtschaftsgüter**, die keine Gebäude oder Gebäudeteile sind - R 42 Abs. 1 Nr. 3 EStR). Vielmehr dürften Außenanlagen im Sinne der Kostengruppe 5.0 der **DIN 276** gemeint sein. So sind z.B. die in der o.g. Anlage aufgeführten Ver- und Entsorgungsanlagen keine selbständigen Anlagegüter, sondern dem Anlagegut Gebäude zuzuordnen.

Auch für Außenanlagen im Sinne des Verzeichnisses III Nr. 4 zur AbgrV der Anlage galt (bis zum o.g. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts), daß Kosten der Erhaltung und Wiederherstellung nicht zu den pflegesatzfähigen Instandhaltungsaufwendungen zählten, wenn

- die Kriterien des § 4 Nr. 1 AbgrV für die Beurteilung von **aktivierungspflichtigem Herstellungsaufwand** nicht erfüllt waren und
- die Außenanlagen zumindest überwiegend ersetzt wurden.

Durch die Abgrenzungsverordnung **1986** wurde demnach geregelt, daß nicht nur der **aktivierungspflichtige** Herstellungsaufwand, sondern auch der nicht aktivierungsfähige Erhaltungsaufwand zum Teil den nicht pflegesatzfähigen Kosten zuzurechnen war.

3. Das Urteil des Bundesverwaltungsgerichts vom 21.01.1993

Das BVerwG hat mit Urteil vom 21.01.1993 (3 C 66.90) u.a. entschieden, daß §4 Nr. 2 a AbgrV nicht von der gesetzlichen Ermächtigungsgrundlage des § 16 Satz 1 in Verbindung mit § 17 Abs. 4 Nr. 1 KHG gedeckt und somit unwirksam ist. Das Gericht führte aus, daß der Begriff der Investitionskosten in § 2 Nr. 2 KHG nur die Kosten der Anschaffung und Herstellung von bewertungsfähigen Anlagegütern umfasse, nicht aber ihre Erhaltung. Mit der Ermächtigung zu einer "näheren Abgrenzung" der in § 17 Abs. 4 KHG bezeichneten Kosten von den pflegesatzfähigen Kosten habe der Gesetzgeber nicht eine Änderung der im KHG selbst geregelten Abgrenzung zwischen Investitionskosten und pflegesatzfähigen Kosten zugelassen. Insbesondere ergebe sich aus § 17 Abs. 4 KHG nicht, daß eine Ausgrenzung der Instandhaltungskosten aus dem Pflegesatzbereich in Betracht kommen könne. Dem Ordnungsgeber fehle damit die Kompetenz zu einer Erweiterung des Investitionskostenbegriffs.

Als Folge des Urteils war der Erhaltungsaufwand (zumindest der nach § 4 Nr. 2 a AbgrV) uneingeschränkt den pflegesatzfähigen Instandhaltungskosten zuzuordnen. Aufgrund der seit 1993 bestehenden Deckelung der Krankenhausbudgets entstand aber insoweit eine Finanzierungslücke. Eine bundeseinheitlich klare und zweifelsfreie Lösung dieses Dilemmas hätte einer Änderung des Krankenhausfinanzierungsgesetzes bedurft. Alternativ wäre auch eine Klarstellung derart möglich gewesen, daß der bisherige Erhaltungsaufwand über die Deckelung hinaus den pflegesatzfähigen Kosten zugeordnet wird.

Aufgrund dieser Finanzierungslücke hat die Bayerische Staatsregierung im Dezember 1994 entschieden, daß der Erhaltungsaufwand in Bayern bis 31.12.1995 gefördert wird. Durch Beschluß des Bayerischen Ministerrats vom 05.12.1995 wurde die Förderung des Erhaltungsaufwands bis 31.12.1996 verlängert.

Nach dem derzeitigen Kenntnisstand (Januar 1997) soll die Finanzierung des Erhaltungsaufwands durch das Zweite Gesetz zur Neuordnung von Selbstverwaltung und Eigenverantwortung in der gesetzlichen Krankenversicherung (2. GKV-Neuordnungsgesetz - 2. NOG) geregelt werden.

Nach dem Entwurf des 2. NOG ist folgendes vorgesehen:

Durch Art. 7 Nr. 2 dieses Gesetzes soll § 4 AbgrV geändert werden. Die Instandhaltungskosten sind danach in § 4 Abs. 1 AbgrV definiert; der Wortlaut entspricht dem 1. Halbsatz sowie der Nr. 1 des § 4 AbgrV 1986. Für die in § 4 Nr. 2 AbgrV 1986 genannten Sonderfälle (vollständiger oder überwiegender Ersatz von Gebäudeteilen, betriebstechnischer Anlagen und Einbauten in baulichen Einheiten bzw. von Außenanlagen) ist gemäß § 4 Abs. 2 AbgrV vorgesehen, daß diese Kosten unter den Voraussetzungen des durch Art. 4 Nr. 3 Buchst. c des 2. NOG neu einzufügenden § 17 Abs. 4 b KHG pauschal finanziert werden.

Demzufolge wären diese Instandhaltungskosten in den Jahren 1997 bis 1999 pauschal in Höhe eines Betrages von 1,1 v.H. dafür die allgemeinen Krankenhausleistungen vereinbarten Vergütung, unabhängig vom tatsächlichen Bedarf des einzelnen Krankenhauses, im Pflegesatz zu berücksichtigen. Die Pflegesatzfähigkeit soll jedoch für alle Krankenhäuser in einem Bundesland entfallen, wenn das Land die Kosten für diese

Maßnahmen für die in den Krankenhausplan aufgenommenen Krankenhäuser im Wege der Einzelförderung oder der Pauschalförderung trägt.

Mit der im 2. GKV-Neuordnungsgesetz vorgesehenen Regelung wird somit die Pflege-satzfähigkeit der Instandhaltungskosten als Grundsatz klargestellt. Die Abgrenzung zwischen förderfähigen Investitionskosten und **pflegesatzfähigen** Instandhaltungskosten richtet sich nach den handels- und steuerrechtlichen **Grundsätzen**, die im folgenden dargestellt werden.

4. Die Abgrenzung zwischen Anschaffungs- oder Herstellungskosten und Erhaltungsaufwand nach dem Handels- und Steuerbilanzrecht

Nach § 5 Abs. 1 KHBV sind Vermögensgegenstände des **Anlagevermögens**, deren Nutzung zeitlich begrenzt ist, zu den Anschaffungs- und Herstellungskosten, vermindert um Abschreibungen, anzusetzen. Dies ergibt sich bereits **aus der in § 4 Abs. 3 KHBV vorgeschriebenen Anwendung von § 253 HGB.**

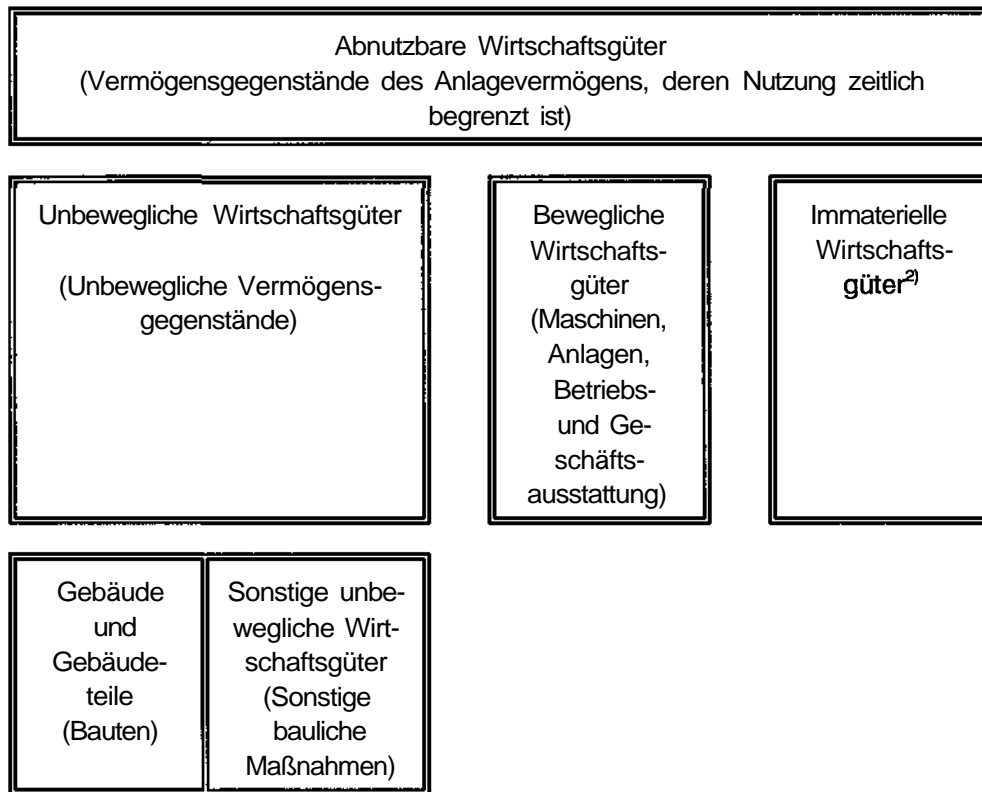
Bei der Definition des Begriffs Anlagegut und der Abgrenzung zwischen Anschaffungs-/Herstellungskosten und Erhaltungsaufwand treten insofern Probleme auf, als die Definitionen im Handels- und Steuerrecht oftmals nicht eindeutig sind und somit auf die steuerliche Rechtsprechung zurückzugreifen ist. Die einschlägigen Urteile betreffen vorwiegend den Gebäudebereich. Sie können jedoch häufig auch auf Anlagegüter übertragen werden, die nicht zu den Gebäuden gehören.

4.1 Vermögensgegenstände des Anlagevermögens

Die weiteren Ausführungen beziehen sich nur auf die Gegenstände des Sachanlagevermögens, deren Nutzung zeitlich begrenzt ist (d.h. ohne Grundstücke), da die Förderung nach dem KHG im wesentlichen nur diese Vermögensgegenstände umfaßt.

Zum Anlagevermögen zählen nur die Gegenstände, die bestimmt sind, dem Geschäftsbetrieb **dauernd** zu dienen (§ 247 Abs. 2 HGB). Im Steuerrecht wird anstelle des Begriffs "Vermögensgegenstand" der Begriff "Wirtschaftsgut" verwandt. Die herrschende Meinung spricht sich dafür aus, daß der Begriff des (aktiven) Wirtschaftsguts mit dem des Vermögensgegenstands übereinstimmt. Der Begriff des negativen (passiven) Wirtschaftsguts hat dagegen keine handelsrechtliche Entsprechung, da es nur aktive Vermögensgegenstände gibt. Als Wirtschaftsgut ist ein Gut anzusehen, das nach der Verkehrsauffassung und den GoB **selbständig bewertungs-** und bilanzierungsfähig ist (**BFH-Urteil vom 09.08.1973, BStBl 1973 II S. 834**). Dem Wirtschaftsgut sind dabei alle Teile zuzuordnen, die in einem wirtschaftlich einheitlichen Funktionszusammenhang stehen. In den meisten Fällen handelt es sich hierbei auch um **selbständig nutzbare** Wirtschaftsgüter; dies ist allerdings kein zwingendes Merkmal des Wirtschaftsguts.

Abschreibungen für die sogenannten abnutzbaren Wirtschaftsgüter sind nach R 42 Abs. 1 EStR **vorzunehmen** für:



4.1.1 Gebäude und Gebäudeteile

Gebäude

Als Gebäude ist nach R 42 Abs. 5 EStR ein Bauwerk auf eigenem oder **fremdem** Grund und Boden anzusehen, das

- Menschen oder Sachen durch räumliche Umschließung Schutz gegen äußere Einflüsse gewährt,
- den Aufenthalt von Menschen gestattet,
- fest mit dem Grund und Boden verbunden ist,
- von einiger Beständigkeit und standfest ist.

Getrennt stehende Gebäude sind grundsätzlich verschiedene Vermögensgegenstände und somit getrennt zu bewerten. Mehrere (getrennte) Betriebsgebäude bilden keinen einheitlichen Vermögensgegenstand, auch wenn sie auf demselben Grundstück stehen und einheitlich dem Betriebszweck dienen.

²⁾ Auf die immateriellen Wirtschaftsgüter wird in diesem Beitrag nicht weiter eingegangen.

Schwierig ist die Abgrenzung zwischen einem oder mehreren Gebäuden, wenn die Bauten miteinander verbunden sind. In diesem Fall sollten Gebäudeeinheiten nach der Zweckbestimmung, der Verkehrsanschauung oder anderen sachlichen Kriterien festgelegt werden.

Wenn das Gebäude z.B. aus mehreren gegliederten Baukörpern besteht, führt diese Bauweise allein nicht notwendigerweise zum Ausweis mehrerer unterschiedlicher Vermögensgegenstände in der Bilanz. Dabei ist auch nicht von Bedeutung, daß die Bauteile gegebenenfalls unterschiedliche Geschößzahlen **aufweisen**. Auch die Tatsache, daß die einzelnen Bauteile in verschiedenen Bauabschnitten erstellt wurden, ist kein hinreichendes Merkmal **für** die Annahme mehrerer Wirtschaftsgüter (vgl. BFH-Urteil vom 20.02.1975, BStBl 1975 II S. 412).

Für die Klärung der Frage, ob eine Gebäudeeinheit oder mehrere Wirtschaftsgüter vorliegen, ist entscheidend, inwieweit diese Bauteile bautechnisch miteinander verschachtelt sind. Nach den Entscheidungen des BFH ist Voraussetzung **für** den Ansatz einer Gebäudeeinheit, daß zwischen den Gebäudeteilen mehrere bauliche Verbindungen bestehen, so daß die Teile nicht ohne erhebliche Kosten voneinander getrennt werden können. Eigene Fundamente, eigene Mauern und eigene Eingänge hingegen sind Merkmale dafür, daß keine derartige Verschachtelung vorliegt. Das Vorliegen gemeinsamer Versorgungsanlagen allein begründet noch keine Gebäudeeinheit.

Die vorstehenden Ausführungen gelten entsprechend auch für einen Erweiterungsbau, d.h. für die Frage, ob die dafür anfallenden Kosten selbständig aktivierungsfähig sind, oder ob es sich lediglich um einen erweiterten Teil eines bestehenden Gebäudes handelt. Im letztgenannten Fall sind die Herstellungskosten dem vorhandenen Gebäude zuzurechnen. In beiden Fällen sind die Kosten der Baumaßnahme als

- a) **aktivierungspflichtiger Herstellungsaufwand**³⁾,
- b) dem Grunde nach förderfähige Investitionskosten anzusehen.

Von entscheidender Bedeutung ist die Frage, ob ein bestehendes Wirtschaftsgut erweitert oder ein neues Wirtschaftsgut geschaffen wurde, bei der Zuordnung der Kosten künftiger baulicher Maßnahmen im Gebäudebereich zum Herstellungsaufwand oder **Erhaltungsaufwand**.

Gebäudeteile

Zunächst ist festzustellen, daß der im Steuerrecht maßgebende Begriff der Gebäudeteile nicht deckungsgleich mit dem in § 4 Nr. 2 a AbgrV 1986 verwendeten Begriff ist, da im Steuerrecht nicht nur die in Verzeichnis III Nr. 2 der Anlage zur AbgrV, sondern auch die in den Nrn. 3 (z.B. Heizungsanlagen) und 4 (z.B. Versorgungs- und Entsorgungsanlagen) genannten Teile zu den Gebäudeteilen zählen.

Der Begriff "Gebäudeteil" ist zunächst zu unterteilen in selbständige und unselbständige Gebäudeteile.

3) Von einer wesentlichen Substanzvermehrung des bestehenden Gebäudes wird dabei ausgegangen.

Selbständige Gebäudeteile

Die Gebäudeteile im Sinne der R 42 Abs. 1 EStR, für die eine gesonderte AfA vorzunehmen ist, beschränken sich auf die sogenannten "**selbständigen Gebäudeteile**".

Sie sind nach einer Entscheidung des BFH vom **26.11.1973 (BStBl 1974 II S. 132)** selbständige **Wirtschaftsgüter** und gesondert **abzuschreiben**, wenn sie mit dem Gebäude nicht in einem einheitlichen **Nutzungs-** und Funktionszusammenhang stehen.

Selbständige Gebäudeteile sind demnach (R 13 Abs. 3 EStR):

- Betriebsvorrichtungen
- Scheinbestandteile
- Ladeneinbauten, **Schaufensteranlagen**, Gaststätteneinbauten, Schalterhallen von Kreditinstituten sowie ähnliche **Einbauten**, die einem schnellen Wandel des modischen Geschmacks unterliegen
- sonstige Mietereinbauten
- sonstige selbständige Gebäudeteile

Eine Aufteilung in **sonstige selbständige Gebäudeteile** ist nur dann vorzunehmen, wenn das Gebäude

- teils eigenbetrieblich,
- teils fremd**betriebl**ich,
- teils zu eigenen Wohnzwecken,
- teils zu fremden Wohnzwecken

genutzt wird, da dann das Gebäude in verschiedenen Nutzungs- und Funktionszusammenhängen steht.

Den für das Krankenhausgebäude wesentlichen Fall des selbständigen Gebäudeteils stellen jedoch die **Betriebsvorrichtungen** dar, die nicht dem Gebäude, sondern den beweglichen Wirtschaftsgütern zuzuordnen sind.

Betriebsvorrichtungen sind Vorrichtungen aller Art, die zu einem Betriebsvermögen gehören und die nicht der (allgemeinen) Nutzung des Gebäudes, sondern den besonderen Zwecken des Betriebs dienen. Dabei ist für die Qualifikation als Betriebsvorrichtung nicht ausreichend, daß die Anlage zu einem gewerblichen Betrieb gehört oder daß sie für den Betrieb nützlich, notwendig oder vorgeschrieben ist, wenn sie ihrem Wesen nach in einem Nutzungs- und Funktionszusammenhang mit dem Gebäude steht.

Die Zuordnung zu Betriebsvorrichtungen oder Gebäuden erfolgt im wesentlichen nach den Kriterien der **festen Verbindung** und des **Nutzungs- und Funktionszusammenhangs**. Die feste Verbindung mit dem Gebäude allein ist jedoch kein hinreichendes Kriterium für die Zuordnung als Gebäudebestandteil, wenn z.B. technische Anlagen nicht dem Gebäude, sondern in erster Linie dem Betriebszweck dienen (z.B. Lastenaufzüge, Küchenaufzüge).

Die Abgrenzung zwischen Betriebsvorrichtungen und unselbständigen Gebäudeteilen bereitet in der Praxis große Schwierigkeiten. Die umfangreiche steuerliche Rechtsprechung hierzu stellt auf die Besonderheit des jeweiligen Betriebszwecks ab; sie ist auf den Krankenhausbetrieb nicht in allen Fällen übertragbar.

Als Beispiele für Betriebsvorrichtungen in Krankenhäusern können genannt werden:

- Bäder, die Heilzwecken dienen (BFH-Urteil vom 12.08.1982, BStBl 1982 II S. 782)
- Lastenaufzüge (BFH-Urteil vom 07.10.1977, BStBl 1977 II 1978 S. 186)
- betriebsbezogene Klimaanlage (z.B. im OP-Bereich)

Unselbständige Gebäudeteile

Nach R 13 Abs. 5 EStR ist ein Gebäudeteil unselbständig, wenn er der eigentlichen Nutzung als Gebäude dient; auf den jeweils ausgeübten Betrieb kommt es dabei nicht an. Zu den unselbständigen Gebäudeteilen zählen u.a. Fahrstuhl-, Heizungs-, Be- und Entlüftungsanlagen (BFH-Urteil vom 20.03.1975, BStBl 1975 II S. 689).

Auch räumlich vom Gebäude getrennt errichtete Baulichkeiten, die in einem so engen Nutzungs- und Funktionszusammenhang mit dem Gebäude stehen, daß es ohne diese als unvollständig erscheint, sind unselbständige Gebäudeteile.

Unselbständige Gebäudeteile sind nach dem Prinzip der Einheitlichkeit der Abschreibung mit dem Gebäude als eine Einheit abzuschreiben und somit auch nicht als eigene Wirtschaftsgüter aktivierungsfähig.

Selbständig bewertbare, unselbständige Gebäudeteile

Abweichend vom Prinzip der Einheitlichkeit der Abschreibung eines Wirtschaftsguts können Gebäudebestandteile nach einer Entscheidung des Großen Senats des BFH vom 26.11.1973 (BStBl 1974 II S. 132) gesondert aktiviert und abgeschrieben werden. Entscheidend für diese **ausnahmsweise** selbständige Bewertung und Aktivierung ist, daß diese Gebäudebestandteile nicht in einem einheitlichen Nutzungszusammenhang mit dem übrigen Gebäude stehen (BFH-Urteil vom 28.07.1993, BStBl 1994 II S. 164).

Das setzt voraus, daß sie

- klar von den übrigen Gebäudebestandteilen abgrenzbar sind,
- eine **wesentlich geringere Nutzungsdauer** als das Gebäude selbst haben und deshalb
- bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise als selbständige **Wirtschaftsgüter** anzusehen sind.

In Betracht käme diese Möglichkeit der selbständigen Aktivierung für Gebäudeteile, die keine Betriebsvorrichtungen sind (z.B. Fahrstuhlanlagen, Heizungsanlagen, Be- und **Entlüftungs-**, Klimaanlage). Allerdings wird in der Kommentierung zum HGB klar herausgestellt, daß der einheitliche Nutzungs- und Funktionszusammenhang mit dem Gebäude der Regelfall und die selbständige Bewertung der Ausnahmefall ist.

Daraus dürfte weder für die Bilanzierung noch für die Finanzierung (sofern die derzeitige Rechtslage bestehen bleibt) abgeleitet werden können, daß z.B. Heizungsanlagen in Krankenhäusern generell selbständig bewertbare Gebäudeteile sind und somit Sanierungsmaßnahmen in diesem Bereich förderfähige **Investitionskosten** darstellen.

Bejaht werden könnte die Förderfähigkeit analog zur Rechtsprechung im Fall von **Sammelheizungsanlagen (BFH-Urteil vom 17.10.1961, BStBl 1962 III S. 48)** bei Krankenhäusern mit mehreren Betriebsgebäuden und einer zentralen Heizungsanlage.

Gleichwohl bleibt festzustellen, daß gerade die Frage der selbständigen Bewertung dieser nach der bisherigen Bilanzierungspraxis im wesentlichen unter der Bilanzposition "**Technische Anlagen**" aufgeführten Gebäudeteile und somit auch die Abgrenzung zwischen **Investitionskosten** und Instandhaltungskosten in der Praxis Probleme bereitet, da hierfür weder im Handels- und Steuerrecht noch in den krankenhausspezifischen Rechtsvorschriften eindeutige allgemeingültige Regelungen bestehen und die steuerliche Rechtsprechung jeweils nur auf den konkreten Einzelfall abstellt.

4.1.2 Unbewegliche Wirtschaftsgüter, die keine Gebäude oder Gebäudeteile sind

Die sonstigen unbeweglichen Wirtschaftsgüter (im Handelsrecht: sonstige bauliche Maßnahmen) sind ebenfalls als "Bauten" zu aktivieren, sofern sie nicht zu den technischen und anderen Anlagen zu zählen sind. Dementsprechend werden sie auch im Kontenrahmen (Anlage 4 zur **KHBV**) als Außenanlagen den Kontengruppen **01, 03** und **05** zugeordnet.

Der Ausweis selbständig bewertbarer Vermögensgegenstände kommt demnach in Betracht für:

- Einfriedungen bei Betriebsgrundstücken (BFH-Urteil vom 02.06.1971, **BStBl 1971 II S. 673**)
- Grünanlagen (BFH-Urteil vom 15.10.1965, **BStBl 1966 III S. 12**)
- Umzäunungen bei **Betriebsgrundstücken** (BFH-Urteil vom **01.07.1983, BStBl 1983 II S. 686**)
- Parkplätze (BFH-Urteil vom 10.10.1990, **BStBl 1991 II S. 59**)

4.1.3 Bewegliche Wirtschaftsgüter

Der Begriff "**Bewegliche Wirtschaftsgüter**" ist in R 42 Abs. 2 bis 4 EStR erläutert. Nach Abs. 3 sind auch Betriebsvorrichtungen (**vgl. Abschnitt 4.1.1**) selbständige Wirtschaftsgüter, weil sie nicht in einem einheitlichen **Nutzungs-** und Funktionszusammenhang mit dem Gebäude stehen. Sie gehören selbst dann zu den beweglichen **Wirtschaftsgütern**, wenn sie wesentliche Bestandteile eines Grundstücks sind.

Neben diesen betriebstechnischen Anlagen, für die im Kontenrahmen zur **KHBV** die Kontengruppe **06** vorgesehen ist, zählt zu den beweglichen Vermögensgegenständen die Betriebs- und Geschäftsausstattung.

Von wesentlicher Bedeutung sind in diesem Zusammenhang die Einrichtungsgegenstände und sonstige Gegenstände, z.B. medizinisch-technische und sonstige Geräte, Apparate, Maschinen, Instrumente, Fahrzeuge, Büro- und Lagereinrichtungen, Telefonanlagen, EDV-Hardware.

Hierunter können unter **besonderen**, für den Krankenhausbetrieb im wesentlichen nicht relevanten Voraussetzungen auch Gebäudeeinbauten fallen (sog. Scheinbestandteile, Einbauten in das eigene Gebäude zu einem vorübergehenden Zweck, die einem schnellen Wandel des modischen Geschmacks **unterliegen**, Mieterein- und -umbauten).

4.2 Anschaffungskosten

Der Begriff "Anschaffungskosten" ist in § 255 Abs. 1 Satz 1 HGB definiert als "Aufwendungen, die geleistet werden, um einen Vermögensgegenstand zu erwerben und ihn in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen, soweit sie dem Vermögensgegenstand einzeln zugeordnet werden können". Dazu gehören auch die Nebenkosten sowie die nachträglichen Anschaffungskosten (Satz 2). Anschaffungspreisminderungen sind nach Satz 3 von den Anschaffungskosten abzusetzen.

Diese Definition setzt den Erwerb eines Vermögensgegenstands voraus. Demzufolge sind also die **Anschaffungskosten für selbständig bewertbare** Vermögensgegenstände des Anlagevermögens, deren Nutzung zeitlich begrenzt ist, Investitionskosten im Sinne von § 2 Nr. 2 KHG.

Zu den Anschaffungskosten - und damit aus der Sicht der Krankenhausfinanzierung zu den **Investitionskosten** - zählen dabei nicht nur die Kosten des Erwerbs (in der Regel der Kaufpreis), sondern auch die Kosten der Erlangung der Betriebsbereitschaft. Dies sind z.B. Aufwendungen für Fundamente, für die Aufstellung und Montage einer Maschine. Diese Kosten müssen jedoch dem angeschafften Vermögensgegenstand einzeln zugeordnet werden können.

Nach § 255 Abs. 1 Satz 2 HGB gehören auch die **Anschaffungsnebenkosten**, z.B. Provisionen, Transportkosten, Notariatskosten, zu den Anschaffungskosten. Diese Aufwendungen müssen in unmittelbarem Zusammenhang mit dem Erwerb und der Versetzung des Vermögensgegenstands in einen betriebsbereiten Zustand stehen. Ferner müssen sie dem angeschafften Vermögensgegenstand als Einzelkosten direkt zugeordnet werden können.

Nachträgliche Anschaffungskosten, die in keinem zeitlichem Bezug zur Anschaffung stehen müssen und daher auch noch Jahre nach der eigentlichen Anschaffung entstehen können, zählen ebenfalls zu den Anschaffungskosten.

4.3 Herstellungskosten

4.3.1 Definition und Abgrenzung zu den Anschaffungskosten

Herstellungskosten sind nach § 255 Abs. 2 Satz 1 HGB "Aufwendungen, die durch den Verbrauch von Gütern und die Inanspruchnahme von Diensten für die Herstellung eines Vermögensgegenstands, seine Erweiterung oder für eine über seinen ursprünglichen Zustand hinausgehende wesentliche Verbesserung entstehen".

Ein Vermögensgegenstand kann entweder angeschafft oder hergestellt werden. Dabei ist entscheidend, ob die Anschaffung oder die Be- oder Verarbeitung im Mittelpunkt steht. Herstellungskosten liegen auch bei Herstellung durch fremde Unternehmer vor; als typisches Beispiel kann die Erstellung von Gebäuden genannt werden. Entscheidend für die Zuordnung ist die **Frage**, wer das wirtschaftliche Risiko der Baumaßnahme trägt, wer also der "**Bauherr**" ist.

Im Gegensatz zu den Anschaffungskosten, bei denen nur die dem beschafften Vermögensgegenstand zuzurechnenden Einzelkosten aktiviert werden dürfen, gehören zu den Herstellungskosten auch Gemeinkosten.

4.3.2 Vergleich mit dem Investitionskostenbegriff nach dem KHG

Sofern Herstellungskosten für Gebäude anfallen, sind sie in der Regel als Investitionskosten nach § 2 Nr. 2 KHG im Begriff "Kosten der Errichtung von Krankenhäusern" enthalten, wobei diese Kosten nicht nur die Herstellung des Krankenhausgebäudes umfassen können, sondern auch Investitionskosten für andere Anlagegüter (z.B. Einrichtung und Ausstattung bei erstmaliger Erstellung eines Krankenhauses).

4.3.3 Nachträgliche Herstellungskosten

Der Begriff der Herstellungskosten umfaßt nicht nur die Herstellung eines neuen, bisher noch nicht vorhandenen Anlageguts, sondern auch nachträgliche Herstellungskosten. In § 255 HGB sind in diesem Zusammenhang die **Erweiterung** oder die **über den ursprünglichen Zustand hinausgehende Verbesserung** genannt. Im Steuerrecht ist als weiteres Merkmal die **erhebliche Wesensänderung** aufgeführt (R 157 Abs. 3 Satz 2 EStR). Wesentliches gemeinsames Merkmal für die Anerkennung der Kosten dieser Maßnahmen als Herstellungskosten ist, daß sie nicht in erster Linie dazu dienen, das Anlagegut zu erhalten, sondern etwas Neues, bisher noch nicht Vorhandenes zu schaffen.

Darüber hinaus wurde unter diesen Begriff auch die Generalüberholung eines Anlageguts als sogenannte "Zweitherstellung" eingeordnet. Durch das Urteil des BFH vom 09.05.1995 - IX R 116/92 (vgl. Der Betrieb 1995, S. 1841) zur Regelung der Abgrenzung zwischen Herstellungs- und Erhaltungsaufwand bei Gebäuden wurde allerdings der Begriff der Generalüberholung aufgegeben.

Bei nachträglichem Herstellungsaufwand ist im übrigen in der Regel kein neues Anlagegut zu aktivieren; vielmehr ist dieser Aufwand den ursprünglichen Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten hinzuzurechnen.

4.3.3.1 Erweiterung (Substanzvermehrung)

Aktivierungsfähiger Herstellungsaufwand liegt dann vor, wenn ein bereits bestehender Vermögensgegenstand erweitert wird, wobei sich die Erweiterung auf den Vermögensgegenstand insgesamt und nicht nur auf Teile des Vermögensgegenstands beziehen muß.

Der wichtigste Fall der Substanzvermehrung ist der Erweiterungsbau (Anbau), sofern er nicht ohnehin selbständig aktivierbar ist. Bei Gebäuden ist eine Erweiterung dann gegeben, wenn bauliche Maßnahmen dazu dienen, die Substanz zu vermehren (z.B.

Aufstockung, Anbau, Erweiterung der nutzbaren **Fläche**, nachträglicher Einbau bisher nicht vorhandener Bestandteile). Dabei kommt es nicht auf die Höhe der dadurch entstandenen Kosten an; auch bei geringfügiger Erweiterung ist Herstellungsaufwand gegeben, wenn die nutzbare Fläche eines Gebäudes durch Baumaßnahmen vergrößert wird (BFH-Urteil vom 09.05.1995 - IX R 88/90, Der Betrieb 1995, S. 1889).

Beispiele und Urteile:

- Anbringung einer Kamera an einem bereits vorhandenen Röntgengerät
- Nachrüstung einer zusätzlichen Dokumentationseinheit am Ultraschallgerät
- Nachträglicher Einbau von Rolläden (BFH-Urteil vom 01.12.1983)
- Errichtung eines Anbaus
- Einbau bisher noch nicht vorhandener Naßzellen im Gebäude
- Ausbau eines Dachgeschosses zur Schaffung zusätzlicher Nutzflächen
- Ersatz eines Flachdaches durch ein Satteldach, wenn dadurch ein für Wohnzwecke ausbaubares Dachgeschosß entsteht (BFH-Urteil vom 19.06.1991, BStBl 1992 II S. 73)
- Einbau einer Fahrstuhlanlage

Demgegenüber liegt entsprechend dem BMF-Schreiben vom 16.12.1996 (vgl. Der Betrieb 1997, S. 18 ff.) keine zu **Herstellungsaufwendungen**führende Substanzmehrung vor, wenn der neue Gebäudebestandteil oder die neue Anlage die Funktion des bisherigen Gebäudebestandteils in vergleichbarer Weise erfüllen. Dies gilt insbesondere dann, wenn der neue Gebäudebestandteil lediglich deshalb hinzugefügt wurde, um bereits eingetretene Schäden zu beseitigen oder einen konkret drohenden Schaden abzuwenden. Eine Substanzmehrung ist demzufolge in der Regel nicht gegeben bei

- Anbringen einer zusätzlichen Fassadenverkleidung zu Wärme- oder Schallschutzzwecken,
- Ersatz eines Flachdaches durch ein Satteldach, wenn dadurch lediglich eine größere Raumhöhe geschaffen wird, ohne die nutzbare Fläche und damit die Nutzungsmöglichkeit zu erweitern,
- Versetzen von Wänden.

4.3.3.2 Wesentliche Verbesserung über den ursprünglichen Zustand hinaus

Hierzu ist zunächst anzuführen, daß mit dem Begriff "**Zustandsverbesserung**" nicht eine Verbesserung des Zustandes gegenüber dem Beginn der Maßnahme gemeint ist, denn sonst wäre jede Instandsetzungsmaßnahme zugleich Herstellungsaufwand. Darunter wird vielmehr nach Meinung des Instituts der Wirtschaftsprüfer (IDW) und der steuerlichen Rechtsprechung (BFH-Urteil vom 11.08.1989, BStBl 1990 II S. 54) der Zustand zum Zeitpunkt der Anschaffung oder Herstellung verstanden.

Nachträgliche Herstellungskosten sind auch anzunehmen, wenn ein Vermögensgegenstand - von der üblichen Modernisierung abgesehen - über seinen bisherigen Zustand hinaus deutlich verbessert wird. Dabei stellen Maßnahmen, die der üblichen Modernisierung dienen, zwar eine Verbesserung, aber keine wesentliche Verbesserung dar. Gerade aber dieses Kriterium "**wesentliche Verbesserung**" bildet die Voraussetzung für die Aktivierung nachträglicher Herstellungskosten. Um diese Voraussetzung zu erfüllen, muß dem Vermögensgegenstand etwas Neues, noch nicht Dagewesenes hinzugefügt werden.

Nach Auffassung des Wohnungswirtschaftlichen Fachausschusses des **IDW** muß für Gebäude über die zeitgemäße substanzerhaltende Erneuerung hinaus die Gebrauchsmöglichkeit deutlich erhöht sein. Dieses Merkmal liegt insbesondere vor bei einer wesentlichen Verlängerung der Nutzungsdauer. Bei umfassenden baulichen Maßnahmen an Gebäuden wird eine Verlängerung der technischen Nutzungsdauer nur dann eintreten, wenn die für die Nutzbarkeit maßgebende mutmaßliche Haltbarkeitsdauer der Baubsubstanz (z.B. tragende Wände, Decken oder Fundamente) in ihrer Gesamtheit dies gewährleistet.

Die Nutzungsmöglichkeit wird jedoch selbst dann nicht erhöht, wenn mehrere Erhaltungsaufwendungen - auch in ungewöhnlicher Höhe - zeitlich zusammentreffen (z.B. Dachsanierung, Sanierung der Heizung usw.).

Die wesentliche Zustandsverbesserung muß nicht nur für Teile eines Vermögensgegenstands, deren jeweilige Nutzungsdauer bei isolierter Betrachtung geringer als die des gesamten Vermögensgegenstands ist, sondern für das Anlagegut als Ganzes eingetreten sein. Aus diesem Grund wurden z.B. vom BFH Maßnahmen wie

- die Umstellung des Heizsystems (**BFH-Urteil vom 13.03.1979, BStBl 1979 II S. 435**),
- der Ersatz von schadhafte Dachflächenfenstern durch Dachgauben (BFH-Urteil vom 19.07.1975, BFH/NV 1986, S. 24),
- die Verkleidung der Außenwände mit **Eternitplatten** (BFH-Urteil vom 13.03.1979, BStBl 1979 II S. 435)

nicht als nachträglicher Herstellungsaufwand anerkannt.

Neben der Verlängerung der Nutzungsdauer ist die qualitative Verbesserung ein Merkmal der erhöhten Gebrauchsmöglichkeit; ein Anzeichen für einen deutlich gesteigerten Gebrauchswert eines Hauses kann sich aus einem deutlichen Anstieg der erzielbaren Miete ergeben (vgl. BFH-Urteil vom 09.05.1995 - IX R 116/92, a.a.O.). Dieser Sachverhalt ist für Krankenhäuser jedoch von untergeordneter Bedeutung. Als Beispiel für die qualitative Verbesserung kann die generelle Umstellung bei der Unterbringung der Patienten auf die Regelleistung Zweibettzimmer genannt werden; außerdem ist damit - bei gleichbleibender Anzahl der Planbetten - eine Erhöhung der Nutzfläche verbunden, die für sich allein wegen der Substanzvermehrung bereits Herstellungsaufwand begründet.

4.3.3.3 Erhebliche Wesensänderung

Eine Wesensänderung liegt vor, wenn im Vergleich zu einem bisher vorhandenen ein anderer Vermögensgegenstand entsteht, d.h., wenn sich dessen Zweckbestimmung ändert.

Bei Gegenständen der Betriebs- und Geschäftsausstattung wird dieser Fall wohl sehr selten eintreten und dann zusätzlich in der Regel das Merkmal der Substanzerweiterung erfüllen.

Von größerer Bedeutung ist die erhebliche Wesensveränderung bei Gebäuden, wobei insbesondere an Umbaumaßnahmen zu denken ist. Nach herrschender Ansicht ist es ausreichend, daß sich bei einem Gebäude die Funktionsänderung nur auf Teile des Gebäudes bezieht, so daß diese in nicht unwesentlicher Art anders genutzt werden können, z.B. wenn Trennwände versetzt werden, um eine Schalterhalle als Büroraum nutzen zu können.

Beispiele:

- Die Bäderabteilung wird geschlossen. Die Räume werden für den Untersuchungs- und Behandlungsbereich der **Unfallchirurgie** umgebaut; dabei werden auch tragende Wände **ersetzt**:

Herstellungsaufwand

- Einbau einer Trennwand in die Teeküche einer Station; dadurch wird ein neues Arzt-dienstzimmer geschaffen:
Erhaltungsaufwand, da keine erhebliche Wesensveränderung vorliegt und das Gebäude nicht erweitert wird

4.4 Erhaltungsaufwand

4.4.1 Definition

Eine positive Definition des Begriffs "Erhaltungsaufwand" ist insofern entbehrlich, **als** hierunter alle Maßnahmen verstanden werden können, die nach den vorstehenden Kriterien keinen Herstellungsaufwand begründen.

Verallgemeinert man die Grundsätze der nur für Gebäude geltenden R 157 Abs. 1 EStR, gehören alle Aufwendungen für die laufende Instandhaltung und für die Instandsetzung zum **Erhaltungsaufwand**. Diese Aufwendungen werden im allgemeinen durch die gewöhnliche Nutzung des Wirtschaftsguts veranlaßt. Erhaltungsaufwand liegt insbesondere dann vor, wenn Teile eines Vermögensgegenstands lediglich ersetzt oder modernisiert werden, ohne daß dabei die Funktion des Vermögensgegenstands verändert wird (BFH-Urteil vom 13.09.1984, BStBl 1985 II S. 49).

Dabei ist der Zustand der erneuerten Teile nicht von Bedeutung.

Der Annahme von Erhaltungsaufwand stehen auch nicht entgegen

- eine Werterhöhung des Vermögensgegenstands oder der ersetzten Teile durch die Verwendung **höherwertigen** und teureren Materials durch Anpassung an den technischen Fortschritt (selbst wenn die Maßnahme aufgrund von sicherheitstechnischen Vorschriften erforderlich wird) oder durch nachträglichen Einbau bisher noch nicht vorhandener Teile zur Erhaltung der Funktionsfähigkeit (BFH-Urteil vom 07.12.1976, BStBl 1977 II S. 281; BFH-Urteil vom 11.04.1986, BFH/NV S. 524),
- ein die ursprünglichen Herstellungskosten übersteigender Aufwand (BFH-Urteil vom 09.11.1976, BStBl 1976 II S. 279) bzw. ein ungewöhnlich hoher Aufwand durch das Zusammentreffen mehrerer baulicher Maßnahmen, die für sich genommen jeweils als Erhaltungsaufwendungen zu beurteilen sind,
- die völlige Abschreibung des Vermögensgegenstands (BFH-Urteil vom 30.05.1974, BStBl 1974 II S. 520).

Durch diese Voraussetzungen allein kann also noch kein Herstellungsaufwand begründet werden.

Als Beispiele für Erhaltungsaufwendungen können angeführt werden:

- Nachrüstung medizinisch-technischer Geräte aufgrund von Vorschriften (z.B. der **MedGV**)

- Ersatz der elektrischen Steuerung eines Aufzugs
- Malerarbeiten in einem Stockwerk
- Austausch von Fenstern (Ersatz durch hochwertige Fenster)
- Sanierung des Flachdaches
- Betonsanierung der Außenfassade
- Umbau und Sanierung der Heizungsanlage

4.4.2 Zusammentreffen von Erhaltungsaufwand und Herstellungsaufwand

Grundsätzlich sind mehrere gleichzeitig oder in einem engen zeitlichen Zusammenhang durchgeführte Maßnahmen getrennt danach zu **beurteilen**, ob sie Erhaltungsaufwand darstellen oder ob sie zu einer Erweiterung oder wesentlichen Verbesserung des **Anlageguts** geführt haben und damit als **Herstellungsaufwand** zu betrachten sind. Aufwendungen, die mit beiden Aufwendungsarten zusammenhängen, z.B. geleistete Architektenhonorare, sind entsprechend dem Verhältnis von Herstellungs- und Erhaltungsaufwendungen aufzuteilen.

So sind Malerarbeiten im Stationsbereich des bereits bestehenden Krankenhausgebäudes auch dann Erhaltungsaufwendungen, wenn sie zufällig in zeitlichem Zusammenhang mit der Erstellung eines Erweiterungsbaus durchgeführt werden.

Die vorstehenden Ausführungen gelten auch für im Rahmen einer umfassenden **Instandsetzungs-** und Modernisierungsmaßnahme erbrachte Arbeiten, die zum Teil zu einer Erweiterung des Gebäudes führen bzw. **über** die substanzerhaltende Erneuerung hinausgehen und zum Teil Erhaltungsarbeiten umfassen (vgl. BMF-Schreiben vom 16.12.1996, a.a.O.).

Allein der zeitliche Zusammenhang mehrerer einzelner Baumaßnahmen reicht demnach für die gemeinsame Beurteilung als Herstellungsaufwendungen und somit aus finanzierungstechnischer Sicht als Investitionskosten nicht aus.

Wenn jedoch einzelne Maßnahmen, die bei isolierter Betrachtung nur substanzerhaltend wirken, nicht nur in engem zeitlichen, sondern auch in engem räumlichen und sachlichen Zusammenhang mit Maßnahmen stehen, die Herstellungsaufwand begründen, sind die Aufwendungen insgesamt als Herstellungskosten zu beurteilen. Ein sachlicher Zusammenhang in diesem Sinne liegt dann vor, wenn die einzelnen Baumaßnahmen bautechnisch ineinandergreifen (**BFH-Urteil** vom 09.03.1962, **BStBl** 1962 III S. 195). Diese Voraussetzung ist dann gegeben, wenn die Erhaltungsarbeiten

- Vorbedingung für die Herstellungsarbeiten oder
- durch bestimmte Herstellungsarbeiten veranlaßt (verursacht) worden sind (vgl. BMF-Schreiben vom 16.12.1996, a.a.O.).

Dies ist in der Regel bei Umbaumaßnahmen der Fall. Wenn in dem bereits dargestellten Beispiel des Umbaus der Physikalischen Therapie zu Behandlungsräumen (vgl. Abschnitt 4.3.3.3) Malerarbeiten anfallen sowie die Riesen ersetzt werden, wären diese Maßnahmen für sich betrachtet Erhaltungsaufwand. Sind sie aber durch den Umbau veranlaßt, gehen ihre Kosten in den durch die erhebliche Wesensänderung begründeten Herstellungsaufwand ein.

5. Zusammenfassung und Ausblick

Durch den Entwurf zum 2. GKV-Neuordnungsgesetz ist - als Folge des Urteils des Bundesverwaltungsgerichts vom 21.01.1993 (3 C 66/90) - zumindest bis zum Jahr 1999 u.a. auch eine Änderung der Finanzierung des Erhaltungsaufwands für Gebäude und Außenanlagen vorgesehen. Danach wird für den Teil der Instandhaltungskosten, den alle Länder bis 1993 im Rahmen ihrer Investitionsförderung finanziert haben, eine pauschalierte Berücksichtigung in Form eines Zuschlags zu den Pflegesätzen, unabhängig vom tatsächlichen Bedarf eines Krankenhauses, vorgeschrieben. Die Investitionsmaßnahmen für Gebäude und Außenanlagen werden unverändert einzeln gefördert. In Bayern sind zudem die Kostengrenzen nach Art. 12 Abs. 1 Nr. 2 BayKrG (sogenannter kleiner Baubedarf) zu beachten.

Die Anwendung der handels- und steuerbilanzrechtlichen Grundsätze auf die Abgrenzung der Finanzierung von Baumaßnahmen im Gebäudebereich wirft neue Zweifelsfragen auf. Diese Grundsätze sind durch die AbgrV 1986 bereits für die Gruppe der Einrichtungen und Ausstattungen ohne Einschränkungen vorgeschrieben. Die Entscheidung - Erhaltungsaufwand oder nachträglicher Herstellungsaufwand - hatte entsprechende Auswirkungen auf die Höhe der pflegesatzfähigen Betriebskosten und Investitionskosten, die aus Einzelförderung oder aus pauschalen Fördermitteln zu finanzieren waren. Die Höhe der dem Krankenhaus zustehenden pauschalen Finanzierungsmittel wurde jedoch durch die Entscheidung in der Regel nicht beeinflusst.

Die handels- und steuerrechtlichen Begriffsbestimmungen sind zwar hilfreich, waren jedoch in der Vergangenheit für eine eindeutige Bestimmung, ob Gebäudeteile als selbständig bewertbare Vermögensgegenstände zu behandeln sind, sowie für eine eindeutige Abgrenzung zwischen Herstellungsaufwand und Erhaltungsaufwand nicht ausreichend. Demzufolge mußte in vielen Fällen darüber hinaus auch auf die steuerliche Rechtsprechung zurückgegriffen werden. Die einschlägigen Entscheidungen können jedoch nicht in allen Fällen allgemein auf alle Betriebsbereiche übertragen werden, da auf die Besonderheiten des jeweiligen Einzelfalls abzustellen war. Insbesondere waren bisher darin die krankenhausspezifischen Fallgestaltungen nur in sehr geringem Umfang enthalten.

Die Definitions- und Zuordnungsproblematik ist im konkreten Fall einer Krankenhausbaumaßnahme im Gegensatz zur handelsrechtlichen und steuerrechtlichen Problematik für die Krankenhausträger von weitaus größerer Bedeutung. Hier geht es nicht nur um Fragen der Bilanzierung bzw. um die steuerliche Berücksichtigung als sofort abzugsfähige Aufwendungen, sondern es ist die Finanzierung der einzelnen Maßnahme mit entsprechenden materiellen Auswirkungen betroffen.

Literaturverzeichnis:

Bär: "Krankenhaus-Erhaltungsaufwand - Bayerischer Weg aus dem Dilemma" in: Krankenhausumschau 2/1995, S. 116 ff.

Beck'scher **Bilanzkommentar**, 3. Auflage, München, 1995

Deutsches wissenschaftliches Institut der Steuerberater und Steuerbevollmächtigten e.V.: Handbuch der **Steuerveranlagungen**, München, 1995

Dietz/Bofinger: Krankenhausfinanzierungsgesetz, **Bundespfllegesatzverordnung** und Folgerecht (Loseblatt-Ausgabe), Wiesbaden, 1976

Genzel/Hanisch/Zimmer: Krankenhausfinanzierung in Bayern (Loseblatt-Ausgabe), **2. Auflage**, Köln, 1987

IDW: Wirtschaftsprüfer-Handbuch 1996 Band I, Düsseldorf, 1996

Jütting: Wirtschaftliche Arbeitsplanung in der Instandhaltung, FIR-Forschung für die Praxis, Bd. 8; Hrsg.: Hackstein, R., Berlin, Heidelberg, New York, Tokio, 1986

Milde/Kopenhagen: "Im **Instandhaltungsbereich** gibt es erhebliche Potentiale zur Senkung der Kosten" in: Krankenhausumschau 5/1995, S. 459 ff.

Purzer/Haertle: Das Rechnungswesen der Krankenhäuser (Loseblatt-Ausgabe), München, 1978

Wohnungswirtschaftlicher Fachausschuß des IDW: "Entwurf einer Verlautbarung: Zur Abgrenzung von Erhaltungsaufwand und Herstellungsaufwand bei Gebäuden" in: **IDW-Fachnachrichten (FN-IDW)** Nr. 7/1996, S. 323 ff.