

1 Einführung

Das deutsche Gesundheitswesen ist aufgrund der politischen Vergütungsvorgaben für die eingerichteten Kapazitäten unterfinanziert. Statt nun die Kapazitäten – und hier liegt der Fokus zuallererst auf den Krankenhauskapazitäten – an den Bedarf anzupassen, werden die verfügbaren Finanzmittel politisch für alle Krankenhäuser begrenzt bzw. gekürzt, um Krankenhausträger »freiwillig« – ohne Handlungen, die direkt der Politik zugerechnet werden können, – aus dem Markt zu drängen.

Dass in der stationären Versorgung im europäischen Vergleich bezogen auf Deutschland Überkapazitäten bestehen, war lange Zeit ein Dogma der deutschen Gesundheitspolitik. Diese Grundthese kam angesichts der auftretenden Kapazitätsengpässe in der Corona-Krise – insbesondere bei den Intensiv- und Beatmungskapazitäten – deutlich ins Wanken (► Abb. 1.1).

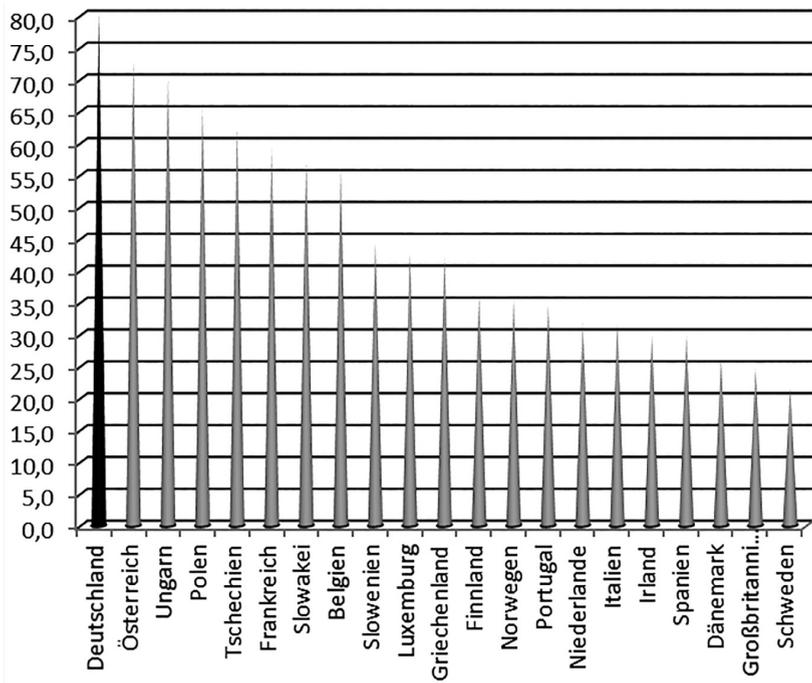


Abb. 1.1: Betten je 10.000 Einwohner (Quelle: Statista 2021, Daten 2019 basierend auf OECD-Health at a Glance)

Bei der Intensivversorgung von Corona-Patienten kam es in einigen europäischen Nachbarstaaten, z. B. England, Frankreich, Italien, Portugal, zu Überlastungssituationen und Deutschland leistete humanitäre Unterstützung, wenn die dortigen regionalen Behandlungskapazitäten erschöpft waren.

In Deutschland wurde seit Anfang April bis Ende September 2020 die Aufstellung von neuen Intensivbetten mit Beatmungsmöglichkeit einmalig mit EUR 50.000 je Bett bezuschusst. Leider mangelte es auch in Deutschland an examiniertem Pflegepersonal, das diese schwerstkranken Patienten pflegen konnte. Die Vorhaltung von Intensivpflegepersonal wurde vor dem 01.01.2020 nicht bezahlt und dementsprechend wurde auch nicht in ausreichender Menge in den Kliniken Intensivpflegepersonal ausgebildet und vorgehalten. Wenn diese Spezialisten nicht auf dem Arbeitsmarkt zu finden sind, nützen auch Gehaltsverbesserungen wenig (► Tab. 1.1).

Tab. 1.1: Wie viele Krankenhausbetten stehen 10.000 Einwohnern in welchem Bundesland zur Verfügung? (Quelle: Fläche: Wikipedia, Betten und Einwohnerzahlen: Statistisches Bundesamt)

Land	Fläche (km ²)	Einwohnerzahl 2019	Betten	Betten pro 10.000 Einw.	Bettendichte qkm
Baden-Württemberg	35.752	11.100.394	55.462	49,96	1,6
Bayern	70.552	13.124.737	75.934	57,86	1,1
Berlin	892	3.669.491	20.636	56,24	23,1
Brandenburg	29.479	2.521.893	15.207	60,30	0,5
Bremen	419	681.202	5.110	75,01	12,2
Hamburg	755	1.847.253	12.791	69,24	16,9
Hessen	21.115	6.288.080	36.187	57,55	1,7
Mecklenburg-Vorpommern.	23.180	1.608.138	10.190	63,37	0,4
Niedersachsen	47.624	7.993.608	41.376	51,76	0,9
Nordrhein-Westfalen	34.085	17.947.221	117.869	65,68	3,5
Rheinland-Pfalz	19.853	4.093.903	24.450	59,72	1,2
Saarland	2.569	986.887	6.782	68,72	2,6
Sachsen	18.416	4.071.971	25.775	63,30	1,4
Sachsen-Anhalt	20.446	2.194.782	15.055	68,59	0,7
Schleswig-Holstein	15.799	2.903.773	15.759	54,27	1,0
Thüringen	16.172	2.133.378	15.743	73,79	1,0
Gesamt	357.108	83.166.711	494.326	59,44	1,4

Es wäre an der Zeit, eine ernsthafte politische Diskussion über die Frage zu führen, wie viel medizinische Angebote gewollt und welche Kapazitäten grenzwertig bzw. überflüssig sind. Die Kommunal- und Landespolitik kämpft besonders in zeitlicher Nähe zu Wahlen für jedes kleine ortsnahe Krankenhaus. Dabei gilt aber auch: Wenn ein Patient ernsthaft erkrankt, geht er doch lieber in das größere Krankenhaus im weiter entfernten Oberzentrum – in der Hoffnung, je größer das Krankenhaus, desto größer ist dessen medizinische Kompetenz.

Das somatische deutsche Fallpauschalensystem impliziert darüber hinaus eine betriebswirtschaftliche Gesetzmäßigkeit, die immer stärker ihre ökonomischen Wirkungen entfaltet: Die **Gewinnschwellenanalyse**, also die Antwort auf die Frage, wie viele Fälle muss eine medizinische Behandlungseinheit behandeln, damit sie ihre Kosten deckt. Sie benötigt eine Fallschwere x , eine Fallzahl y bei einem Einheitspreis z , um überhaupt dauerhaft bestehen zu können (**Break-Even-Menge**). Praktische Beispiele zeigen, dass Entbindungsabteilungen mit weniger als 700 Geburten pro Jahr zumindest in Westdeutschland grundsätzlich verlustträchtig arbeiten.

Beispielsweise chirurgische, herzchirurgische, urologische oder gynäkologische Abteilungen sind aufgrund der im laufenden Betrieb teuren Operationssäle und der aufwendigen Nachsorge ebenfalls auf Mindestfallzahlen angewiesen, weil anderenfalls die Vorhaltekosten (Fixkosten) dieser Behandlungseinheiten nicht durch die aus der Arbeit dieser Abteilung resultierenden Fallpauschal-Erlöse gedeckt werden können. Die Behandlungseinheit arbeitet dann mit negativem Deckungsbeitrag.

Es verwundert immer wieder, warum für bestimmte große Behandlungspfade keine Break-Even-Mengen in der Fachliteratur diskutiert werden, denn eine Krankenhaus-Fachabteilung, die ihre Break-Even-Mengen nicht erreicht, kann nur mit Dauersubventionen am Netz gehalten werden.

Um in diesem Umfeld verknappter ökonomischer Ressourcen dauerhaft bestehen zu können, benötigen die deutschen Krankenhäuser gute Fachleute im Rechnungswesen und Controlling.

Nachdem das **deutsche Fallpauschalen-Entgeltsystem (G-DRGs)** zum 01.01.2003 optional und zum 01.01.2004 verpflichtend eingeführt worden war, ist dieses zum 01.01.2009 in seinen **Regelbetrieb** eingetreten. Alle somatischen Krankenhäuser bzw. Fachabteilungen waren nach 10 Jahren Regelbetrieb Ende 2019 mit dem sehr komplexen System – etwa 1.275 DRG-Fallpauschalen – mehr oder weniger gut vertraut. Die Umsatzerlöse waren gemäß den Vorgaben der Krankenhausplanung optimiert, die Betriebskosten (Personal- und Sachkosten) wurden mit dem Ziel hinreichender Deckungsbeiträge gesteuert und die Investitionsfinanzierung der Länder war in hohem Maße unzureichend. In dieses vertraute Umfeld platzte das Pflegepersonal-Stärkungsgesetz (PpSG) wie eine Revolution:

- Statt der Regel »Geld folgt der Leistung« gilt ab 2020 »Selbstkostendeckung« für alle Kosten der Pflegekräfte am Patientenbett (Vorhaltung).
- Galten bis 31.12.2019 feste Fallpauschalen, so werden ab 01.01.2020 gewichtete, tagesbezogene Entgelte zusätzlich zur aDRG abgerechnet und bezahlt.
- Das Leistungsentgelt für die Pflege wird buchhalterisch als durchlaufender Posten durch die Gewinn- und Verlustrechnung ausgestaltet. Es gibt keine Möglichkeit,

aus der Pflegevergütung ein Teilergebnis bzw. einen Deckungsbeitrag zu generieren.

- Diese anteiligen Umsatzerlöse aus dem Pflegebudget sind der Dispositionshoheit der Geschäftsführung insoweit entzogen, als ausschließlich die tatsächlich angefallenen Pflegepersonalkosten am Patientenbett vergütet werden. Höhere abgerechnete Abschlagszahlungen auf diese Personalkosten sind den Kostenträgern zu erstatten; sind dagegen die tatsächlichen Pflegepersonalkosten höher als die Abschlagszahlungen, wird dem Krankenhaus der fehlende Betrag erstattet.

Der vom Institut für das Entgeltsystem im Krankenhaus (InEK) jährlich kalkulierte DRG-Entgeltkatalog musste für das Kalkulationsjahr 2020 um die »Personalkosten der Pflege am Patientenbett« bereinigt werden. Diese neuen Fallpauschalen ohne Pflegekosten heißen jetzt **aDRGs**. Dabei steht das »a« für ausgegliedert (► Tab. 1.2).

Tab. 1.2: Kennzahlen im G-DRG-System (Quelle: Statistisches Bundesamt, Zweigstelle Bonn)

Jahr	Fälle insgesamt	Fälle männlich	Fälle weiblich	Kurzlieger 1–3 Tage	Durchschn. Verweildauer (in Tagen)
2009	18.161.404	8.530.096	9.631.308	6.568.703	8,0
2010	18.412.117	8.662.490	9.749.627	6.663.642	7,9
2011	18.714.863	8.839.431	9.875.432	6.979.197	7,7
2012	18.991.497	8.978.837	10.012.660	7.255.597	7,6
2013	19.152.535	9.066.164	10.086.371	7.473.897	7,5
2014	19.531.642	9.241.697	10.289.945	7.859.366	7,4
2015	19.654.138	9.344.534	10.309.604	8.081.740	7,4
2016	19.960.086	9.496.906	10.463.180	8.385.247	7,3
2017	19.952.735	9.523.654	10.428.932	8.636.473	7,3
2018	19.808.687	9.486.268	10.322.410	8.735.426	7,2
2019	19.855.784	9.535.870	10.319.847	8.917.196	7,2

Der Leitsatz in der DRG-Vergütung lautete bis Ende 2019: »**Das Geld folgt der Leistung**«. Für jeden stationären DRG-Fall gibt es ein festes Entgelt. Entsprechend diesem Anreizsystem vermehrte sich die Fallzahl in deutschen Krankenhäusern bis 2016 stetig. 2017 bis 2019 stagnierte die Fallzahl oder entwickelte sich sogar rückläufig, bis 2020 bedingt durch die Corona-Pandemie die Fallzahl in vielen Krankenhäusern um etwa 12–15 % einbrach.

Der Gesetzgeber reagiert auf diese Entwicklung mit finanziellen Zu- bzw. Abschlägen oder Ausgleichszahlungen zu den Entgelten. Auch diese Zu- und Abschläge

bzw. Ausgleichszahlungen sind verursachungsgerecht im Entstehungsjahr zu erfassen.

Gemäß § 4 KHG (Bund) werden die Investitionskosten im Wege der öffentlichen Förderung (durch die Bundesländer) übernommen. Da die Bundesländer selbst unter einer Finanznot leiden, leidet dementsprechend auch die Krankenhausfinanzierung unter der Finanzknappheit. Aus dem Rückzug der Länder aus der Krankenhausfinanzierung sind buchhalterische und betriebswirtschaftliche Konsequenzen zu ziehen. Mit der Kennziffer prozentualer Anteil der jährlichen Fördermittel an den Gesamtkosten (eines Krankenhauses, eines Bundeslandes oder der Bundesrepublik Deutschland) soll der Rückgang der Fördermittel beschrieben werden. Die folgende grafische Darstellung verdeutlicht den Umfang des Problems.

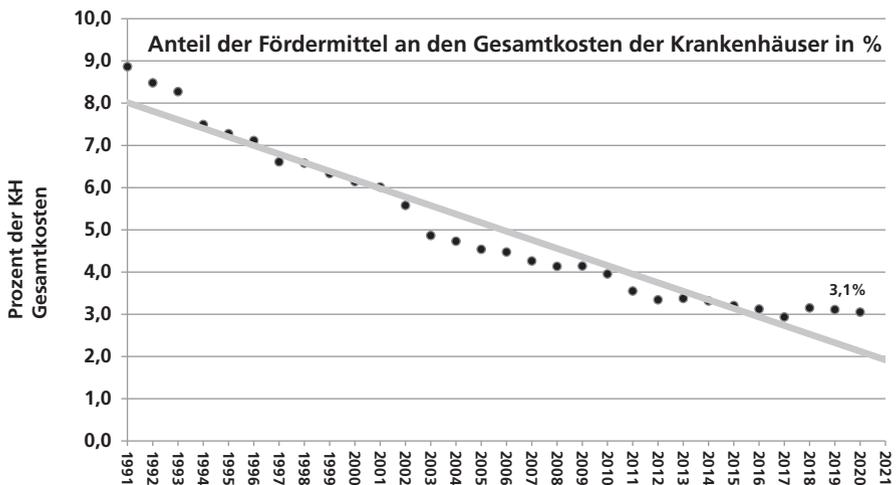


Abb. 1.2: Anteil der Fördermittel an den Gesamtkosten in Deutschlands Krankenhäusern (Quelle: Eigene Berechnungen aus Daten des Statistischen Bundesamtes – Fachserie 12 Reihe 6.3 und der DKG Bestandsaufnahme zur Krankenhausplanung und Investitionsfinanzierung in den Bundesländern 2021)

Im Jahr 1972 wurde die duale Finanzierung, also die Investitionsfinanzierung als Aufgabe der öffentlichen Hand, in den § 4 Krankenhausfinanzierungsgesetz (KHG) geschrieben. Knapp 50 Jahre später findet sich auf der Internetseite der Deutschen Krankenhausgesellschaft unter dem Stichwort Investitionsfinanzierung der Krankenhäuser:

3,7 Mrd. Euro fehlen den Krankenhäusern jährlich für dringende Investitionen!

Als Folge zeigt sich, dass die jährliche **EBITDA-Marge** (EBITDA = Earning before interests, depreciation and amortisation) auch im gemeinnützigen Krankenhaus bei

rund 5–6% liegen muss, damit die fehlenden Fördermittel aus dem operativen Ergebnis kompensiert werden können. Aber Achtung, die Zeiten, in denen eine Unterbesetzung beim Pflegepersonal als Sparmodell für fehlende Investitionsförderung dienen konnte, sind seit 01.01.2020 vorbei.

Die Krankenkassen ihrerseits haben den Erosionsprozess bei der KHG-Fördermittelfinanzierung ebenfalls fest im Blick und erklären, dass sie nicht bereit wären, durch höhere Landesbudgets den Fördermittelrückgang auszugleichen.

Die Gesundheitspolitik des Bundes versucht mit dem Instrument des Krankenhaus-Zukunftsfonds – angesiedelt beim Bundesamt für Soziale Sicherung in Bonn –, dotiert mit EUR 4,3 Mrd. (davon EUR 3,0 Mrd. Einzahlungen des Bundes und 1,3 Mrd. Einzahlungen der Länder) finanziellen Druck abzubauen. Diese Mittel sollen ab 01.01.2021 bis 31.12.2024 zur Verfügung gestellt werden und sie unterliegen einer gesetzlich bestimmten Verwendungsbeschränkung: Gefördert werden nur Maßnahmen zur Modernisierung der Notfallkapazitäten, Verbesserung der digitalen Infrastruktur der Krankenhäuser in den Bereichen der internen und sektorübergreifenden Versorgung, Ablauforganisation, Kommunikation, Telemedizin, Robotik, Hightechmedizin und Dokumentation sowie IT- und Cyber-sicherheit.

Schließlich sei an dieser Stelle noch hervorgehoben, dass auch in der Wirtschaftsprüfung eine deutliche Schwerpunktverschiebung eingetreten ist. Nicht mehr das Zahlenwerk der Buchhaltung steht im Mittelpunkt des prüferischen Interesses, sondern die verbalen Ausführungen in Anhang und Lagebericht. Die Treiber dieser Entwicklung sind auf Seiten des Gesetzgebers (Bundesministerium der Justiz – BMJ), des Instituts der Wirtschaftsprüfer e.V. (IDW), des Deutschen Rechnungslegungsstandardisierungsinstituts (DRSC) und der Wirtschaftsprüferkammer (WPK) zu finden.

1.1 Rechnungswesen ist mehr als Buchhaltung und Jahresabschluss

Die Eingrenzung des Themas ausschließlich auf die Finanzbuchhaltung, ihre Nebenbuchhaltungen und den Jahresabschluss unter Außerachtlassen der sonstigen Teile des Rechnungswesens eines Krankenhauses ist erforderlich, um die Ausführungen in einem überschaubaren Rahmen und Umfang zu halten. Definiert man das **Rechnungswesen eines Krankenhauses** als die Summe **aller** Wert- und Mengendaten, die erforderlich sind, um prospektiv zu kalkulieren, eine pagatorische (zahlungsbezogene) Buchführung zeitnah zu führen und aus Gründen der Wirtschaftlichkeitsanalyse und der Pflegesatzverhandlungen Kostenstellenkosten oder Kostenträgerstückkosten nachzukalkulieren, dann bedeutet ein Abschluss des **gesamten** Rechnungswesens – sei es ein Monats-, Quartals- oder Jahresabschluss –, dass sämtliche Werte und Mengen abgegrenzt auf die betreffende Periode fristgerecht

vorliegen müssen. Das zu beschreiben und zu organisieren, würde den Rahmen dieses Leitfadens sprengen.

Die Schwierigkeiten, im Krankenhaus zu **aussagefähigen Monatsabschlüssen** zu gelangen, wenn sich – wie in den letzten Jahren zu beobachten – die Pflegesatzverhandlungen bis in das 2. oder sogar 3. Quartal des laufenden Geschäftsjahres hinauszögern, und die dazukommenden Probleme der **Mehrleistungsabschlüsse**, der **innerjährlichen Ausgleichsbe- und -verrechnung** nach dem Krankenhausentgeltgesetz (KHEntgG) und/oder nach der Bundespflegesatzverordnung (BPfV) – Verrechnung der alten Ausgleichsbe- und -verrechnung und Erfassung der neuen Ausgleichsbe- und -verrechnung des laufenden Geschäftsjahres – sollen **nicht** Schwerpunkt dieser Abhandlung sein. Soweit die Jahresabschlussaufstellung betroffen ist, werden die Ausgleichsregeln im Folgenden auf dem Rechtsstand September 2021 behandelt.

Ein besonderes Problem besteht darin, dass die Preisbildungsmechanismen, die Entgeltverhandlungen und die nachträglichen Ausgleichsbe- und -verrechnungen völlig verrechtlicht sind. »Schnell« geht nicht, wenn zuvor erst ein Gesetz verabschiedet oder geändert werden muss.

Die Finanzbuchhaltung mit ihren Nebenbuchhaltungen wird schwerpunktmäßig unter der **Perspektive des Jahresabschlusses** betrachtet. Welche Bereiche des Rechnungswesens sind von den Abschlussarbeiten vorrangig betroffen? Wie organisiert man einen ordnungsgemäßen und termingerechten Jahresabschluss?

1.2 Anwendungsbereich der KHBV

Der **Jahresabschluss des Krankenhauses** ist ein spezieller **Betriebsstättenabschluss**, dessen begriffliche Umschreibung umgangssprachlich weiter gefasst ist als sein rechtlich definierter Anwendungsbereich. Umgangssprachlich werden oftmals unter dem Begriff »Krankenhaus« zusammengefasst: Kliniken aller Art, z. B. Reha- und Kurkliniken, Diagnosekliniken, Nachsorgekliniken, orthopädische oder neurologische Fachkliniken, aber auch Akutkrankenhäuser, psychiatrische Landeskrankenhäuser, Bundeswehrkrankenhäuser, BG-Kliniken, Universitätskliniken etc. Bei der Abgrenzung des hier zugrunde liegenden Begriffs »Krankenhaus« im speziellen Sinne der **»Krankenhaus-Buchführungsverordnung (KHBV)«** hilft die Definition des § 2 KHG (*»Krankenhäuser sind Einrichtungen, in denen durch ärztliche und pflegerische Hilfeleistung Krankheiten, Leiden oder Körperschäden festgestellt, geheilt oder gelindert werden sollen oder Geburtshilfe geleistet wird und in denen die zu versorgenden Personen untergebracht und verpflegt werden können«*) **nicht** weiter. Nach dem Willen des Gesetzgebers ist der Anwendungsbereich gem. § 1 Abs. 1 KHBV deckungsgleich mit der Bundespflegesatzverordnung (BPfV). Seit der Einführung des deutschen Fallpauschalensystems durch das GKV-Gesundheitsreformgesetz 2000 wird man den Anwendungsbereich der KHBV um die Krankenhäuser erweitern müssen, die ihre Leistungen nach dem KHEntgG abrechnen. Ausdrücklich hat der Gesetzgeber Bundeswehrkrankenhäuser und Krankenhäuser in Trägerschaft der gesetzli-

chen Unfallversicherung vom Anwendungsbereich ausgeschlossen (§ 1 Abs. 2 Nr. 3 KHBV).

Das Krankenhaus, das Entgelte nach § 10 BPfV a.F. bzw. § 7 BPfV n.F. und/oder nach § 7 KHEntgG abrechnet, muss demnach die besonderen Buchführungspflichten der KHBV erfüllen. Im Umkehrschluss heißt dies aber auch, wer seine Entgelte **nicht** nach der BPfV oder dem KHEntgG verhandelt, ist nicht zur Anwendung der KHBV gezwungen.

Somit fallen alle **Universitätskliniken**, wenn sie in ein Hochschulverzeichnis eines Bundeslandes eingetragen sind, und alle **Plankrankenhäuser**, wenn sie in den Landeskrankenhausplan eingetragen sind, unter die BPfV oder das KHEntgG. Die **Krankenhäuser**, mit denen ein schriftlich **abgeschlossener Versorgungsvertrag** (§ 108 Nr. 3 SGB V) besteht, sind zu unterscheiden in solche, die wegen § 5 Abs. 1 Nr. 2 KHG keine Fördermittel erhalten, weil sie die Anforderungen des § 67 Abgabenordnung (AO) nicht erfüllen, und solche, die Fördermittel erhalten. Wenn das Versorgungsvertragskrankenhaus Fördermittel erhält, ist die KHBV verbindlich anzuwenden, im anderen Fall empfiehlt der Krankenhausfachausschuss (KHFA) des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (IDW) die Anwendung (IDW RS KHFA 1 vom 03.02.2011, Tz. 3 letzter Satz).

Durch § 1 Abs. 2 Nr. 3 KHBV sind **Bundeswehrkrankenhäuser** und die **Krankenhäuser der Träger der gesetzlichen Unfallversicherung** (BG-Kliniken) vom Anwendungsbereich der KHBV ausgenommen, selbst wenn sie überwiegend GKV-Patienten behandeln. Etwas anders könnte der Sachverhalt zu beurteilen sein, wenn **BG-Kliniken** mit bestimmten Teilbereichen in den Landeskrankenhausplan eingetragen sind und sie Fördermittel nach KHG erhalten haben. Fraglich ist schließlich, ob auch Krankenhäuser, die auf Grund eines **Modellvorhabens** nur einen Belegungsvertrag mit einer Gruppe von gesetzlichen Krankenkassen abgeschlossen haben, z. B. mit dem VdAK oder der AOK, die KHBV anwenden sollten. Die Praxis zeigt jedoch, dass die gesetzlich ausgegrenzten Kliniken i. d. R. auch den Kontenrahmen der KHBV verwenden, einfach weil er auch deren Anforderungen genügt.

1.3 Gemischte Einrichtungen

Dass die KHBV grundsätzlich nur für Krankenhäuser – eingegrenzt auf solche im o. g. Sinne – anzuwenden ist, versteht sich bereits aus ihrer Bezeichnung. Wie ist aber zu verfahren, wenn der Einrichtungsträger, z. B. eine GmbH, neben dem Krankenhaus noch einen ambulanten Pflegedienst und ein Altenheim betreibt? Für den ambulanten Pflegedienst (ab 01.01.1998) und das Altenheim (ab 01.01.1997) gelten grundsätzlich gesonderte Rechnungs- und Buchführungspflichten nach der **Pflegebuchführungsverordnung (PBV)**. Diese Verordnung legt zugelassenen Pflegeeinrichtungen ab 1997 eine **branchenbezogene Buchführungs- und Abschlusspflicht** auf. Dabei ist die Tatsache, dass die vorgegebenen Kontenpläne und Abschlussglie-

derungsschemata der KHBV und der PBV nicht kompatibel sind, für Praktiker im Rechnungswesen ausgesprochen störend.²

§ 1 PBV sieht im Gegensatz zur KHBV Regelungen für sogenannte »**gemischte Einrichtungen**« vor. Als gemischte Einrichtungen werden dabei solche Pflegeeinrichtungen definiert, bei denen der Träger parallel andere Leistungen, die nach dem SGB finanziert werden, erbringt. Hierzu zählen auch die Leistungen der gesetzlichen Krankenversicherung nach dem SGB V. Nach der Regelung der PBV kann der Träger in diesen Fällen von dem Wahlrecht Gebrauch machen, für die Pflegeeinrichtung, begrenzt auf die Leistungen nach dem SGB XI, lediglich eine separate Gewinn- und Verlustrechnung sowie einen eigenen Anlagen- und Finanzierungsnachweis zu erstellen. Zusammenfassend gilt: Pflegeeinrichtungen, wenn sie zur Behandlung von gesetzlich pflegeversicherten Bedürftigen zugelassen sind, dürfen **in einer Buchhaltung** mit einem Krankenhaus gebucht werden, wenn für sie eine **separate Gewinn- und Verlustrechnung** sowie ein **eigener Anlagen- und Finanzierungsnachweis** aufgestellt werden kann. Diese Anforderung ist oftmals mit Hilfe der Kostenrechnung und der Anlagenbuchhaltung zu erfüllen, ohne dass zwei getrennte Buchführungen eingerichtet werden müssen.

Die **KHBV** enthält keine derartige Regelung. Ihr Anwendungsbereich ist grundsätzlich auf Krankenhäuser beschränkt. Allerdings hält der Krankenhaushausfachausschuss des IDW gemäß seinem Rechnungslegungsstandard RS KHFA 1 auch die Einbeziehung von Nicht-Krankenhausbetrieben (z. B. Pflegeeinrichtungen) in den Jahresabschluss nach KHBV für zulässig, wenn es sich um untergeordnete Nebentätigkeiten handelt (IDW RS KHFA 1 vom 03.02.2011 Tz. 14).

Die **Kombination großes Pflegeheim mit kleinem Krankenhaus** in einer Buchhaltung wäre danach **nicht** möglich, obwohl die Praxis zeigt, dass es solche Komplexeinrichtungen mit nur einer Buchführung gibt und diese auch vernünftig steuerbar sind. Die unterschiedlichen Bilanzierungskonzepte der PBV und der KHBV können somit das Führen einer einheitlichen Buchhaltung für gemischte Einrichtungen verhindern.

2 Durch das Pflege-Weiterentwicklungsgesetz vom 28.05.2008 (BGBl. I S. 874), in Kraft getreten zum 01.07.2008, wird § 75 Abs. 7 SGB XI dahingehend geändert, dass der Spitzenverband Bund der Pflegekassen und die Vereinigung der Träger der Pflegeeinrichtungen auf Bundesebene gemeinsam und einheitlich Grundsätze ordnungsmäßiger Pflegebuchführung für die ambulanten und stationären Pflegeeinrichtungen vereinbaren. Die Vereinbarung nach Satz 1 ist den zugelassenen Pflegeeinrichtungen durch die Landesverbände der Pflegekassen bekanntzugeben. Sie ist für alle Pflegekassen und deren Verbände sowie für die zugelassenen Pflegeeinrichtungen nach Aufhebung der gemäß § 83 Abs. 1 Nr. 3 SGB XI erlassenen Rechtsverordnung unmittelbar verbindlich. Mit Bekanntgabe der einheitlichen Grundsätze tritt die Pflegebuchführungsverordnung außer Kraft.

1.4 Betriebsaufspaltung

In den vergangenen Jahren sind in zunehmender Zahl rechtliche Umstrukturierungen bei traditionellen Krankenhausträgern zu verzeichnen gewesen. Ein bevorzugtes Modell war und ist dabei die sog. Betriebsaufspaltung. In Anlehnung an die **steuerliche Betriebsaufspaltung**, die dann vorliegt, wenn wesentliche Betriebsgrundlagen im Privatvermögen des Kaufmanns gehalten werden und dem steuerlichen Betriebsvermögen im Wege der Verpachtung oder Nutzungsüberlassung zur Verfügung gestellt werden, spricht man auch **bei bestimmten Eigentumskonstruktionen im (gemeinnützigen) Krankenhaus** von einer Betriebsaufspaltung.

Diese ist beispielsweise dann gegeben, wenn eine Ordenskongregation, weltlich verfasst in der privatrechtlichen Rechtsform eines eingetragenen Vereins, ein Grundstück nebst Krankenhausaufbauten einer dem Orden – genauer gesagt dem eingetragenen Verein – mehrheitlich gehörenden Krankenhaus-Betriebsgesellschaft (GmbH) nicht überträgt, sondern der Betriebsgesellschaft nur zur Nutzung überlässt.

In der Praxis haben sich verschiedene Formen der **Betriebsaufspaltung von Krankenhäusern** herausgebildet, deren **Grundformen** im Folgenden kurz skizziert werden sollen.

- a) Die Krankenhausimmobilie ist Eigentum einer Gebietskörperschaft (z. B. Landkreis, Stadt oder Land) oder eines Trägervereins (z. B. Ordensvermögen); der Krankenhausbetrieb ist einem anderen Träger (z. B. Betriebs-GmbH) übertragen, der im Eigentum des o. g. Besitzunternehmens steht; die Gestellung der Immobilie erfolgt im Wege des **Erbbaurechts**. Die Krankenhausbetreibergesellschaft wird Eigentümerin der Krankenhausgebäude und muss diese in ihrem Jahresabschluss aktivieren. Das Erbbaurecht wird zum Erinnerungswert von EUR 1 oder mit dem Wert der Einmalzahlungen, wenn eine solche geleistet wird, aktiviert. Bei laufend zu entrichtender Erbpacht erfolgt die buchhalterische Erfassung derselben als Pachtaufwand.
- b) Die Krankenhausimmobilie ist Eigentum einer Gebietskörperschaft (z. B. Landkreis, Stadt oder Land) oder eines Trägervereins (z. B. Ordensvermögen); der Krankenhausbetrieb ist einem anderen Träger (z. B. Betriebs-GmbH) übertragen, dessen Anteile (mehrheitlich) im Eigentum der Gebietskörperschaft oder des Ordensvermögens stehen; die Gestellung der Immobilie erfolgt im Wege der **befristeten Nutzungsüberlassung (Fortbestand der wirtschaftlichen Einheit Krankenhaus** entsprechend des IDW RS KHFA 1 vom 03.02.2011, Tz. 12).

Bei einer schuldrechtlichen **Nutzungsüberlassung** wird grundsätzlich ein Miet- oder Pachtverhältnis anzunehmen sein, das keine Aktivierung von Gebäuden bei der zu nutzenden Krankenhausbetreibergesellschaft zulässt. Ob ausnahmsweise durch die Nutzungsüberlassung wirtschaftliches Eigentum bei der Krankenhausbetreibergesellschaft angenommen werden muss, was dann im Abschluss der Krankenhausbetreibergesellschaft zur Aktivierung von Grundstücken mit Betriebs- oder Wohnbauten führt, wird von der vertraglichen Ausgestaltung des Einzelfalles abhängen. Zusätzlich ist in den Fällen der Nutzungsüberlassung