

ANDREAS MUSIL

# Steuerliche Fragen der Gesundheitsreform

Teil II

Neue Versorgungsformen



**Mohr Siebeck**

Andreas Musil  
Steuerliche Fragen der Gesundheitsreform  
Teil II





Andreas Musil

# Steuerliche Fragen der Gesundheitsreform

Teil II  
Neue Versorgungsformen

unter Mitarbeit von  
Daniel Burchard, Thomas Leibohm  
und Björn Volmering

Mohr Siebeck

*Andreas Musil*, geboren 1971; Studium der Rechtswissenschaft an der Freien Universität Berlin; 1999 Promotion; 2005 Habilitation; seit 2007 Professor für Öffentliches Recht, insbesondere Verwaltungs- und Steuerrecht, an der Universität Potsdam; seit 2011 Richter am Oberverwaltungsgericht Berlin-Brandenburg im Nebenamt.

ISBN 978-3-16-151018-2 / eISBN 978-3-16-163114-6 unveränderte ebook-Ausgabe 2024

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

© 2011 Mohr Siebeck Tübingen.

Das Werk einschließlich aller seiner Teile ist urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung außerhalb der engen Grenzen des Urheberrechtsgesetzes ist ohne Zustimmung des Verlags unzulässig und strafbar. Das gilt insbesondere für Vervielfältigungen, Übersetzungen, Mikroverfilmungen und die Einspeicherung und Verarbeitung in elektronischen Systemen.

Das Buch wurde von Gulde-Druck in Tübingen auf alterungsbeständiges Werkdruckpapier gedruckt und gebunden.

## Vorwort

Der vorliegende Band dokumentiert den zweiten Teil eines von der Deutschen Forschungsgemeinschaft geförderten Forschungsvorhabens mit dem Titel „Ertrag- und umsatzsteuerliche Rahmenbedingungen bereits umgesetzter und geplanter Organisationsreformen im deutschen Gesundheitswesen“. Während sich der erste Band, der im Jahr 2010 erschienen ist, dem Krankenhauswesen widmete, nimmt der vorliegende zweite Band neue Organisationsformen medizinischer Leistungserbringung, insbesondere Medizinische Versorgungszentren und Integrierte Versorgung, in den Blick.

Die Untersuchungen zeigen schon jetzt, dass Organisationsreformen im Gesundheitswesen häufig nicht mit der nötigen steuerrechtlichen Sensibilität durchgeführt werden. So erweist sich beispielsweise das geltende Gemeinnützigkeitsrecht vor dem Hintergrund der Wandlungen im Gesundheitswesen als reformbedürftig. Die Untersuchung soll einen Beitrag dazu leisten, die steuerlichen Folgen der Gesundheitsreform zu verdeutlichen und bei den handelnden Akteuren der Reformen eine entsprechende Sensibilität zu wecken. Wo nötig, müsste auch der Gesetzgeber tätig werden, um die auftretenden Verwerfungen und Zweifelsfragen zu beseitigen.

An erster Stelle danke ich der Deutschen Forschungsgemeinschaft, die durch eine großzügige Sachbeihilfe die Entstehung dieses Bandes ermöglicht hat. Während der eineinhalbjährigen Forschungsdauer wurden die Forschungen durch zwei wissenschaftliche Mitarbeiter im Umfang von je einer halben Stelle sowie eine studentische Hilfskraft unterstützt.

Sehr herzlich danke ich auch meinen Mitarbeitern, Herrn Daniel Burchard, Herrn Dr. Thomas Leibohm und Herrn Björn Volmering, die die Forschungen maßgeblich mit vorangetrieben und geprägt haben. Auch meinen studentischen Hilfskräften, Herrn Stefan Feix, Frau Eda Altintas und Frau Susann Lehmann danke ich für die Mitarbeit und insbesondere die umsichtige Erstellung des Manuskripts.

Nicht zuletzt gilt mein Dank auch den vielen Praxis- und Verbandsvertretern, ohne deren Auskünfte und Hilfe dieser Band nicht hätte entstehen können, sowie dem Verlag Mohr Siebeck für die wie immer hervorragende Zusammenarbeit.

Potsdam, im Juli 2011

Andreas Musil



# Inhaltsverzeichnis

Vorwort .....	V
Abkürzungsverzeichnis .....	XIII

## 1. Kapitel

### Neue Versorgungsformen in Deutschland

A. Einleitung .....	1
B. Neue Versorgungsformen als Elemente der Gesundheitsreform .....	2
I. Grundlagen und Formen von Medizinischen Versorgungszentren .....	2
1. Allgemeines .....	2
2. Die Merkmale von MVZ im Einzelnen .....	3
a) Einrichtung .....	3
b) Gründung durch Leistungserbringer .....	4
c) Fachübergreifend .....	4
d) Ärztliche Leitung .....	5
3. Zulässige Rechtsformen .....	5
4. Statistische Daten .....	6
5. Die Rechtsformen für MVZ im Einzelnen .....	7
a) Die MVZ-GmbH .....	7
b) Die MVZ-GbR .....	8
c) Die Partnerschaftsgesellschaft .....	10
d) Die gGmbH .....	10
e) Die AG .....	11
II. Grundlagen der Integrierten Versorgung .....	11
1. Zielsetzung der Integrierten Versorgung .....	11
2. Rechtliche Grundlagen .....	12
3. Grundstrukturen .....	13
4. Statistische Daten .....	14
5. Anknüpfungspunkt für steuerliche Probleme .....	15



III. Weitere Kooperative Formen der Leistungserbringung.....	16
1. Allgemeines .....	16
2. Kooperationsformen.....	16
a) Berufsausübungsgemeinschaften .....	16
b) Organisationsgemeinschaften .....	17
c) Medizinische Kooperationsgemeinschaft .....	17
d) Praxisverbund/Praxisnetze .....	18
e) Betreibermodelle, Konsiliararzt- und Belegarztstätigkeit .....	18
f) Ärztehäuser, Gesundheitszentren, Praxiskliniken .....	19
C. Die Beurteilung der steuerlichen Problemlage	
durch die Betroffenen .....	19
I. Überblick über die Kontakte mit Praxisvertretern .....	19
II. Gespräch mit der Kassenärztlichen Bundesvereinigung am 11.7.2010.....	20
III. Gespräch mit der Kassenärztlichen Bundesvereinigung am 26.8.2010.....	21
IV. Gespräch mit dem Bundesverband Deutscher Privatkliniken am 8.9.2010.....	22
V. Gespräch mit dem Klinikum Ernst von Bergmann am 18.10.2010.....	23
VI. Gespräch mit der Deutschen Krankenhausgesellschaft am 28.10.2010.....	23
1. Rechtliche und praktische Fragen von MVZ .....	24
2. Die Position der DKG zur Integrierten Versorgung .....	25
D. Arbeitsprogramm.....	26
I. Allgemeines .....	26
II. Medizinische Versorgungszentren .....	26
1. MVZ von Krankenhäusern .....	26
2. MVZ von Ärzten .....	27
3. Ungleichbehandlungen verschiedener MVZ.....	27
III. Integrierte Versorgung.....	27
IV. Sonstige neue Versorgungsformen .....	28

## 2. Kapitel

### Steuerliche Fragen der Medizinischen Versorgungszentren

A. Problemstellung .....	29
I. Allgemeine Rahmenbedingungen.....	29
II. Aktuelle politische Entwicklungen – Eckpunkte Versorgungsgesetz.....	30
III. Notwendige Differenzierungen.....	32
B. Die Gründung von MVZ durch Krankenhäuser .....	33
I. Konzentration der Untersuchung auf gemeinnützige Krankenhäuser.....	33
II. Das MVZ als Teil des Krankenhausbetriebs - § 67 AO.....	33
III. Gründung einer gemeinnützigen MVZ-GmbH.....	35
1. MVZ als Zweckbetriebe einer gemeinnützigen Körperschaft?.....	35
2. Die Rechtsprechung des BFH zu Zweckbetrieben .....	36
a) Die Rettungsdienst-Entscheidung des BFH als Ausgangspunkt .....	36
b) Folgeentscheidungen zu Zweckbetrieben.....	37

3. Die Funktion von Zweckbetrieben im Gemeinnützigkeitsrecht .....	41
a) Abgrenzung zwischen gemeinnütziger Zweckerfüllung und Wettbewerbs- schutz .....	41
b) Die Grundstruktur der §§ 65 ff. AO.....	42
c) Das Verhältnis der §§ 66 ff. AO zu § 65 AO .....	44
d) Einschränkende Auslegung der §§ 66 ff. AO? .....	44
4. Die Anwendbarkeit von § 66 AO auf Krankenhaus-MVZ .....	45
a) Keine Anwendung der §§ 67, 65 AO .....	45
b) Der vom MVZ versorgte Personenkreis .....	46
c) Ungeschriebenes Merkmal der Opferbereitschaft? .....	47
d) Verbleibende Zweifel .....	48
5. Lösungsmöglichkeiten de lege ferenda.....	49
IV. Gründung einer nicht gemeinnützigen MVZ-GmbH.....	49
1. Restriktionen aus § 55 AO .....	49
2. Bürgschaft bei der Gründung eines MVZ.....	50
3. Mittelübertragung auf das MVZ im Zuge der Gründung .....	51
4. Verlusttragungspflichten – Bildung einer Organschaft .....	53
5. Risiken nicht gemeinnütziger MVZ-GmbHs .....	54
V. Ertragsteuerliche Folgen der verschiedenen Gründungsvarianten .....	55
1. MVZ als Teil des Krankenhausbetriebs.....	55
2. Gemeinnützige MVZ-GmbH.....	55
3. Nicht gemeinnützige MVZ-GmbH .....	55
VI. Zwischenfazit.....	56
C. Die Gründung von MVZ durch Ärzte.....	57
I. Notwendige Differenzierungen .....	57
II. Die Gründung einer MVZ-GbR .....	58
1. Die Aufdeckung stiller Reserven als Hauptproblem .....	58
2. Gründung in der Angestelltenvariante .....	58
3. Gründung in der Vertragsarztvariante .....	59
4. Anstellung von Ärzten als Risiko für die Freiberuflichkeit?.....	59
5. Sonderproblem: Infektion .....	61
III. Die Gründung einer MVZ-GmbH.....	62
1. Gründung in der Angestelltenvariante .....	62
2. Gründung in der Vertragsarztvariante .....	63
a) Bargründung und Sachgründung.....	63
b) Die Zulassung als wesentliche Betriebsgrundlage.....	63
IV. Die Gründung eines Gesamt-MVZ .....	65
1. Kombination von GbR und MVZ-GmbH .....	65
2. MVZ-GmbH und Kooperationsverträge .....	66
V. Laufende Besteuerung .....	66
1. MVZ-GbR.....	66
2. MVZ-GmbH .....	66
3. Gesamt-MVZ .....	67
VI. Zwischenfazit.....	67
D. Umsatzsteuerliche Probleme im MVZ.....	68
I. Umsatzsteuerfragen bei Beteiligung von Vertragsärzten .....	68
II. Umsatzsteuerfragen bei Krankenhaus-MVZ .....	70

E. Übergreifende Fragestellungen der MVZ-Gründung .....	70
I. Reformperspektiven des Koalitionsvertrages .....	70
II. Gleichheitsrechtliche Fragen unterschiedlicher Trägerstrukturen bei MVZ.....	71
1. Anknüpfungspunkte für gleichheitsrechtliche Bedenken .....	71
2. Unterschiedliche Wettbewerbsbedingungen und Gleichheitssatz.....	72
3. Steuervergünstigungen und Gleichheitssatz .....	73
III. Beihilferechtliche Fragen unterschiedlicher Trägerstrukturen bei MVZ .....	75
IV. Fazit .....	76
F. Handlungsoptionen für den Gesetzgeber und Ausblick.....	77

### 3. Kapitel

## Steuerliche Fragen der Integrierten Versorgung

A. Einleitung .....	79
B. Gesetzliche Grundlagen und mögliche Vertragsgestaltungen .....	79
I. Vertragsgegenstand, Beteiligte, Vergütung .....	79
1. Mögliche Vertragsgegenstände .....	79
2. Zugelassene Beteiligte .....	80
3. Gemeinschaftliche Verantwortung für die Leistungserbringung .....	82
4. Die Vergütung.....	83
II. Mögliche rechtliche Gestaltungen der Leistungserbringung.....	83
C. Ertragsteuerliche Probleme der Integrierten Versorgung.....	85
I. Gefahr der Abfärbung als Grundproblem .....	85
II. Fallpauschalen und Abfärbung.....	86
III. Verdeckte Mitunternehmerschaften in der Integrierten Versorgung?.....	88
1. Verdeckte Mitunternehmerschaft als potenzielles Infektionsrisiko.....	88
2. Die Voraussetzungen einer verdeckten Mitunternehmerschaft .....	88
3. Verdeckte Mitunternehmerschaften im Rahmen der Integrierten Versorgung .....	90
4. Schlussfolgerungen .....	90
D. Umsatzsteuerliche Probleme der Integrierten Versorgung.....	91
I. Die Einschaltung von Managementgesellschaften als Problem der Umsatzsteuer .....	91
II. Die Problemlage nach der alten Gesetzesfassung vor 2009 .....	92
III. Die neue Gesetzeslage seit 2009.....	92
IV. Folgerungen .....	94
E. Handlungsoptionen für den Gesetzgeber und Ausblick.....	94

## 4. Kapitel

## Steuerliche Fragen sonstiger ärztlicher Kooperationen

A. Einleitung .....	97
B. Berufsausübungsgemeinschaften .....	97
I. Begriff .....	97
II. Berufsausübungsgemeinschaft im engeren Sinn (ehemals Gemeinschaftspraxis) .....	98
1. Allgemeine Fragen .....	98
2. Gründung der Berufsausübungsgemeinschaft .....	99
3. Laufender Betrieb .....	102
III. Teilberufsausübungsgemeinschaften .....	103
IV. Überörtliche Berufsausübungsgemeinschaften .....	103
V. Job-Sharing .....	104
VI. Gemischte Berufsausübungsgemeinschaft .....	105
VII. Die Partnerschaftsgesellschaft (PartG) .....	105
C. Organisationsgemeinschaften .....	106
I. Praxisgemeinschaft .....	106
1. Das Verhältnis der Mitglieder zueinander und seine steuerlichen Folgen...	106
2. Leistungen an Nichtmitglieder der Praxisgemeinschaft .....	108
3. Wechsel zwischen Praxisgemeinschaft und Gemeinschaftspraxis .....	109
II. Apparatgemeinschaft .....	109
III. Laborgemeinschaft .....	110
D. Praxisverbünde .....	111
E. Weitere Sonderformen ärztlicher Betätigung .....	111
I. Betreibermodelle (Betreiber- und Beteiligungsmodelle) .....	111
II. Konsiliararztstätigkeit .....	112
III. Belegarztstätigkeit .....	113
IV. Angestellter Arzt in der Praxis .....	113
F. Handlungsoptionen für den Gesetzgeber und Ausblick .....	114

## 5. Kapitel

## Zusammenfassung und Ausblick

A. Zusammenfassung der Ergebnisse .....	117
I. Steuerliche Fragen von Medizinischen Versorgungszentren .....	117
1. Differenzierungen .....	117
2. Gründung von MVZ durch Krankenhäuser .....	117
3. Gründung von MVZ durch Ärzte .....	118
4. Übergreifende Fragestellungen der MVZ-Gründung .....	119

II. Steuerliche Fragen der Integrierten Versorgung.....	120
1. Differenzierungen .....	120
2. Ertragsteuerliche Probleme der Integrierten Versorgung .....	120
3. Umsatzsteuerliche Probleme der Integrierten Versorgung.....	121
III. Steuerliche Fragen sonstiger ärztlicher Kooperationen .....	121
B. Ausblick .....	122

## Arbeitsergebnisse von Teil I und II

A. Teil I .....	123
I. Bedeutung und Rechtfertigung des Gemeinnützigkeitsrechts .....	123
1. Gemeinnützigkeit und Europäisches Unionsrecht.....	123
a) Gemeinnützigkeit und Beihilfeverbot .....	123
b) Gemeinnützigkeit und Grundfreiheiten .....	123
2. Gemeinnützigkeit und allgemeiner Gleichheitssatz .....	123
II. Übergreifende Fragen der Umsatzsteuer .....	124
1. Die Neuregelung von § 4 Nr. 14 UStG .....	124
2. Outsourcing und Kooperationen .....	124
III. Öffentliche Träger und Privatisierung .....	124
IV. Universitätskliniken/Hochschulmedizin .....	125
V. Gemeinnützige Träger .....	125
1. Die Neuregelung des § 67 AO .....	125
2. Unmittelbarkeit und Holdingstrukturen .....	126
3. Selbstlosigkeit und Outsourcing .....	126
VI. Private Träger.....	126
B. Teil II .....	127
I. Medizinische Versorgungszentren.....	127
1. Krankenhaus-MVZ.....	127
2. Ärzte-MVZ .....	127
3. Übergreifende Fragestellungen.....	128
II. Integrierte Versorgung.....	128
III. Sonstige neue Versorgungsformen .....	128
C. Kurzzusammenfassung.....	129
I. Teil I.....	129
II. Teil II .....	129
Literaturverzeichnis .....	131
Sachverzeichnis .....	135

## Abkürzungsverzeichnis

a.A.	andere Auffassung
a.a.O.	am angegebenen Ort
a.F.	alte Fassung
Abs.	Absatz
Abschn.	Abschnitt
AEAO	AO-Anwendungserlass
Ärzte-ZV	Zulassungsverordnung für Vertragsärzte
AEUV	Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union
AG	Aktiengesellschaft
AktG	Aktiengesetz
Anm.	Anmerkung
AO	Abgabenordnung
Art.	Artikel
Aufl.	Auflage
Az.	Aktenzeichen
BaWü	Baden-Württemberg
BayObLG	Bayerisches Oberstes Landesgericht
BB	Der Betriebsberater
Bd.	Band
BDPK	Bundesverband Deutscher Privatkliniken
BeckVerw	Beck Verwaltungsanweisungen
BFH	Bundesfinanzhof
BFH/NV	Sammlung der Entscheidungen des Bundesfinanzhofs
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BGBI.	Bundesgesetzblatt
BMF	Bundesministerium der Finanzen
BMG	Bundesministerium für Gesundheit
BMV-Ä	Bundesmantelvertrag Teil A: Ärzte
BSG	Bundessozialgericht
Bsp.	Beispiel
BSStBl. I/II	Bundessteuerblatt, Teil I/Teil II
BT-Drs.	Bundestagsdrucksache
Buchst.	Buchstabe
BVerfG	Bundesverfassungsgericht
BVerfGE	Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts (Amtliche Sammlung)
BVerwGE	Entscheidungen des Bundesverwaltungsgerichts (Amtliche Sammlung)
d.h.	das heißt
DB	Der Betrieb

ders., dies.	derselbe, dieselbe(n)
DKG	Deutsche Krankenhausgesellschaft
DÖV	Die Öffentliche Verwaltung (Zeitschrift)
DRG	Diagnosis Related Groups (deutsch: „Diagnosebezogene Fallgruppen“)
Drs.	Drucksache
DStJG	Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft
DStR	Deutsches Steuerrecht (Zeitschrift)
DStRE	DStR-Entscheidungsdienst (Zeitschrift)
DVBl.	Deutsches Verwaltungsblatt
e.V.	eingetragener Verein
EFG	Entscheidungen der Finanzgerichte (Zeitschrift)
EStG	Einkommensteuergesetz
EStH	Einkommensteuer-Hinweise
etc.	et cetera
EU	Europäische Union
EuGH	Gerichtshof der Europäischen Union
EuZW	Europäische Zeitschrift für Wirtschaftsrecht
EWIV	Europäische Wirtschaftliche Interessenvereinigung (Form einer Personengesellschaft)
f., ff.	folgende, fortfolgende
FG	Finanzgericht
Fn.	Fußnote
GbR	Gesellschaft des bürgerlichen Rechts
gem.	gemäß
GesR	GesundheitsRecht (Zeitschrift)
GewA	Gewerbearchiv (Zeitschrift)
GewStG	Gewerbesteuergesetz
GG	Grundgesetz
ggf.	gegebenenfalls
gGmbH	gemeinnützige GmbH
GKV	gesetzliche Krankenversicherung
GKV-WSG	GKV-Wettbewerbsstärkungsgesetz
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GmbHG	Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung
GMG	GKV-Modernisierungsgesetz
h.M.	herrschende Meinung
HHR	Herrmann/Heuer/Raupach (Kommentar)
H/H/Sp	Hübschmann/Hepp/Spitaler (Kommentar)
HFR	Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung (Zeitschrift)
HGB	Handelsgesetzbuch
Hrsg.	Herausgeber
i.d.R.	in der Regel
i.H.v.	in Höhe von
i.S., i.S.d., i.S.v.	im Sinne, im Sinne des/von
IV	Integrierte Versorgung
i.V.m.	in Verbindung mit

inkl.	inklusive
IStR	Internationales Steuerrecht (Zeitschrift)
Kap.	Kapitel
KBV	Kassenärztliche Bundesvereinigung
KG	Kommanditgesellschaft
KH	Das Krankenhaus (Zeitschrift)
KHEntgG	Krankenhausentgeltgesetz
KHG	Krankenhausfinanzierungsgesetz
krit.	kritisch
KStG	Körperschaftsteuergesetz
KV	Krankenversicherung
LG	Landgericht
lit.	litera (Buchstabe)
m.w.N.	mit weiteren Nachweisen
m. E.	meines Erachtens
MBO-Ä	(Muster-) Berufsordnung für die deutschen Ärztinnen und Ärzte
MedR	Medizinrecht (Zeitschrift)
Mio.	Million/en
MK	Münchener Kommentar
Mrd.	Milliarde/n
MwStSystRL	Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie
n.F.	neue Fassung
N.N.	nomen nominandum
NJW	Neue Juristische Wochenschrift
Nr.	Nummer
NW	Nordrhein-Westfalen
NWB	Neue Wirtschafts-Briefe
NZS	Neue Zeitschrift für Sozialrecht
o.ä.	oder ähnliches
o.g.	oben genannt
OFD	Oberfinanzdirektion
OLG	Oberlandesgericht
OVG	Oberverwaltungsgericht
PartG	Partnerschaftsgesellschaft
PartGG	Partnerschaftsgesellschaftsgesetz
RFH	Reichsfinanzhof
Rh-Pf.	Rheinland-Pfalz
Rz.	Randziffer
S.	Satz <i>bzw.</i> Seite
s.	siehe
s.o.	siehe oben
Schl-H	Schleswig-Holstein
SGB	Sozialgesetzbuch