

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