

# Gemeinnützigkeit für Medizinische Versorgungszentren !?

## *MVZ als Zweckbetrieb im Sinne der Abgabenordnung*

■ Dr. A. Scherff, T. Höche

***Ein Medizinisches Versorgungszentrum (MVZ) kann aus steuerlicher Sicht ein Zweckbetrieb nach § 66 Abgabenordnung (AO) sein, sofern mehr als zwei Drittel der Leistungen gegenüber hilfsbedürftigen Personen im Sinne des § 53 AO erbracht werden. Damit kann der Rechtsträger eines MVZ als steuerbegünstigte Körperschaft nach der AO gestaltet werden oder ein bereits als steuerpflichtig konzipiertes MVZ den Status einer steuerbegünstigten Körperschaft erlangen. Im Einzelfall ist aber die Abstimmung mit der zuständigen Finanzverwaltung unerlässlich.***

**M**it Neufassung des § 95 SGB V durch das GKV-Modernisierungsgesetz (GMG) hat der Gesetzgeber für sämtliche Leistungserbringer des SGB V die Möglichkeit geschaffen, Medizinische Versorgungszentren (MVZ) als fachübergreifende, ärztlich geleitete Einrichtungen zur ambulanten Versorgung von Kassenspatienten zu errichten oder sich an diesen zu beteiligen. Hiermit hat der Gesetzgeber zugelassenen Krankenhäusern nach § 108 SGB V und Krankenhäusern, mit denen Versorgungsverträge nach § 109 SGB V abgeschlossen worden sind, die Möglichkeit eingeräumt, im stärkeren Maße als bisher an der ambulanten Versorgung von Kassenspatienten teilzuhaben und damit eine enge Verzahnung zwischen ambulanter und stationärer Versorgung herzustellen.

### **Zahlreiche Krankenhäuser haben schon Versorgungszentren errichtet**

In der Praxis haben bereits viele Krankenhäuser derartige MVZ errichtet, wobei als Rechtsträger der Einrichtung überwiegend die Rechts-

form der GmbH bevorzugt wird. Dies ist jedoch nicht zwingend. So kann ein MVZ auch als Personengesellschaft oder als unselbständige Teileinrichtung eines Krankenhaus-trägers geführt werden. Insbesondere für Krankenhäuser in steuerbegünstigter Trägerschaft stellt sich neben einer Vielzahl von arzt- und zulassungsrechtlichen Fragestellungen auch die Frage nach den steuerlichen und gemeinnützigkeitsrechtlichen Aspekten der Errichtung eines MVZ. Hierbei ist in der Praxis für steuerbegünstigte Träger insbesondere von Bedeutung, inwiefern es möglich ist, ein MVZ als steuerbegünstigten Zweckbetrieb nach der Abgabenordnung (AO) zu konzipieren.

Während sich bei dem Betrieb eines MVZ als unselbstständige Teileinrichtung eines steuerbegünstigten Krankenhaus-trägers die Frage nach einer partiellen Steuerpflicht oder der Begründung eines steuerbegünstigten Zweckbetriebes stellt, ist bei der Errichtung einer rechtlich selbstständigen Kapitalgesellschaft zu klären, inwieweit es möglich ist, diese Körperschaft als steuerbegünstigte Körperschaft im Sinne der §§ 51 ff. AO zu konzipieren. Derarti-

ge Überlegungen kommen bei einem MVZ in der Rechtsform der GbR nicht in Betracht, da die steuerlichen Vergünstigungen der Gemeinnützigkeit nur Körperschaften, nicht aber natürlichen Personen und Personengesellschaften offen stehen. Hier stellt sich allenfalls die Frage, welcher steuerlichen Sphäre die Beteiligung an der Personengesellschaft aus Sicht des steuerbegünstigten Trägers zuzurechnen ist.

### Die steuerrechtliche Einordnung entscheidet über Ertragsteuerverpflichtung und Finanzierung

Diesen Überlegungen ist die Fragestellung gemein, inwiefern es möglich ist, ein MVZ als steuerbegünstigten Zweckbetrieb nach den §§ 65–68 AO zu betreiben. Sie berührt nicht nur die Ertragsteuerverpflichtung etwaiger Gewinne des MVZ, sondern auch die Finanzierung des MVZ aus gemeinnützigkeitsrechtlich gebundenen Mitteln des steuerbegünstigten Trägers oder mögliche Risiken für den steuerbegünstigten Träger aus Verlusten des MVZ. So ist eine Finanzierung steuerpflichtiger Aktivitäten aus Eigenmitteln einer steuerbegünstigten Körperschaft nach Auffassung der Finanzverwaltung allenfalls aus „nicht zeitnahen Mitteln“ möglich – wie der freien Vermögensverwaltungsrücklage nach § 58 Nr. 7 a AO.

Darüber hinaus sind die besonderen Regeln über Verluste in steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben zu beachten, deren Verletzung von einer Mittelfehlverwendungsproblematik beim steuerbegünstigten Träger bis hin zum Verlust des Status als steuerbegünstigte Körperschaft und damit zu einer Gefährdung des Gesamtunternehmens „Krankenhaus“ führen kann. Damit kommt der steuerlichen Einordnung des Medizinischen Versorgungszentrums im Rahmen der Gesamtkonzeption eine erhebliche Bedeutung zu.

### Die Voraussetzungen eines steuerbegünstigten Zweckbetriebes in §§ 65–68 AO

Die Abgabenordnung enthält in den §§ 65–68 AO nähere Angaben darüber, in welchen Fällen ein steuerbegünstigter Zweckbetrieb anzunehmen ist. Während in § 65 AO im Sinne einer Generalnorm die allgemeinen Voraussetzungen eines Zweckbetriebs aufgeführt sind, enthalten die §§ 66–68 AO besondere Vorschriften zur Begründung von Zweckbetrieben. Sofern nach diesen Vorschriften ein Zweckbetrieb gegeben ist, sind die darüber hinausgehenden Tatbestandsmerkmale des § 65 AO und insbesondere die Wettbewerbsklausel nach § 65 Nr. 3 AO nicht weiter zu prüfen.

Die Begründung eines Zweckbetriebes über die Zweckbetriebsnorm für Krankenhäuser (§ 67 AO) kommt nicht in Betracht, da es sich bei einem MVZ nicht um ein „Krankenhaus“ zur stationären Versorgung von Patienten handelt.

Denkbar ist hingegen die Begründung eines Zweckbetriebs als Einrichtung der Wohlfahrtspflege nach § 66 AO. Nach dieser Vorschrift ist

eine Einrichtung der Wohlfahrtspflege ein Zweckbetrieb, wenn sie im besonderen Maße den in § 53 AO genannten Personen dient. Unter Wohlfahrtspflege ist die planmäßige, zum Wohle der Allgemeinheit und nicht des Erwerbes wegen ausgeübte Sorge für Not leidende oder gefährdete Mitmenschen zu verstehen, wobei sich die Sorge auf das gesundheitliche, sittliche, erzieherische oder wirtschaftliche Wohl erstrecken kann (§ 66 Abs. 2 AO).

### Das MVZ als eine Einrichtung der Wohlfahrtspflege

Dass es sich bei einem MVZ, in dem ambulante medizinische Heilbehandlungen zugunsten der Bevölkerung durchgeführt werden, um eine Einrichtung der Wohlfahrtspflege handelt, kann auf der Grundlage der gesetzlichen Definition des § 66 Abs. 2 AO seitens der Finanzverwaltung nicht ernsthaft bestritten werden. Auch wenn die Annahme eines Zweckbetriebs im Sinne des § 66 AO nicht davon abhängig ist, dass die betreffende Einrichtung einem anerkannten Wohlfahrtsverband angeschlossen ist, gilt dies umso mehr für Körperschaften, die ihrerseits einem amtlich anerkannten Verband der freien Wohlfahrtspflege angeschlossen sind.

### Die besondere Förderung des Personenkreises nach § 53 AO

Eine Einrichtung der Wohlfahrtspflege dient im besonderen Maße den in § 53 AO genannten Personen, wenn diesem Personenkreis mindestens zwei Drittel ihrer Leistungen zugute kommen (§ 66 Abs. 3 AO). Entscheidend für die steuerliche Einordnung eines MVZ ist damit, ob in der Einrichtung zu mehr als zwei Drittel hilfsbedürftige Personen im Sinne des § 53 AO versorgt und behandelt werden. Dies ist gegeben, wenn die Leistungen des MVZ Personen zugute kommen, die



- in Folge ihres körperlichen, geistigen oder seelischen Zustandes der unmittelbaren Hilfe in bestimmten Lebenssituationen bedürfen (§ 53 Nr. 1 AO),
- wegen ihrer wirtschaftlichen Notlage der finanziellen Unterstützung bedürfen (§ 53 Nr. 2 AO) oder
- denen eine der vorstehend beschriebenen Notlagen droht.

Abgesehen von einer finanziellen Notlage des Patienten, die gegeben ist, wenn dessen Bezüge das Vierbeziehungswise Fünffache des Regelsatzes der Sozialhilfe nicht übersteigen, kommt eine Leistungserbringung wegen persönlicher oder körperlicher Hilfsbedürftigkeit im Sinne des § 53 AO bei Patienten in Betracht, bei denen eine medizinische Indikation zur ambulanten medizinischen Behandlung vorliegt. In der Fachliteratur findet sich keine übereinstimmende Antwort auf die Frage, wann eine „persönliche Hilfsbedürftigkeit“ vorliegt. Zum Teil werden Personen als „persönlich hilfsbedürftig“ angesehen, deren körperliche Hilfsbedürftigkeit mindestens einen Schweregrad im Sinne des § 61 Abs. 1 SGB XII (bis 2004: § 68 BSHG) erreicht oder die das 75. Lebensjahr überschritten haben (vgl. zum Beispiel Buchna, *Gemeinnützigkeit im Steuerrecht*, 8. Auflage, S. 80 f.).

### Maßgeblichkeit der Zwei-Drittel-Regel

Darüber hinaus werden Hilfeleistungen gegenüber Kranken wie die Gestellung von Pflegekräften bei vorübergehender Krankheit sowie ein Fahrdienst für Kranke und Behinderte als mildtätiges Handeln eingestuft. Ferner vertreten die Autoren der einschlägigen Fachliteratur die Auffassung, dass Krankenhäuser im Rahmen ihrer unmittelbaren Patientenversorgung, sofern sich die Tätigkeit nicht auf die Diagnose oder die Gesundheitsvorsorge beschränkt, neben der Förderung des

öffentlichen Gesundheitswesens als gemeinnützigem Zweck auch mildtätige Zwecke im Sinne des § 53 Nr. 1 AO verfolgen (Buchna, a. a. O., S. 51). Im Ergebnis laufen diese Auffassungen darauf hinaus, dass medizinische Leistungen gegenüber Kranken, unabhängig davon, ob diese stationär oder ambulant erbracht werden, als mildtätiges Handeln eingestuft werden können (so im Ergebnis auch Troll/Wallenhorst/Halaczinsky, *Die Besteuerung gemeinnütziger Vereine und Stiftungen*, 4. Auflage, D 10, S. 97). Eine derartige Auslegung kommt dem Gesetzeswortlaut des § 53 AO am nächsten, in dem auf eine Hilfsbedürftigkeit wegen des „körperlichen Zustandes“ einer Person abgestellt wird. Auch die Finanzverwaltung scheint sich dieser Auffassung nicht zu verschließen. So hält sie in einer internen Stellungnahme für Gesundheitszentren die Begründung eines Zweckbetriebs nach § 66 AO im Einzelfall für möglich, wenn mit der Therapie zu mehr als zwei Drittel eine „Grundversorgung zur Gesundheitshilfe“ abgedeckt wird. Anzeichen hierfür soll zum Beispiel die Kostenübernahme durch Krankenkassen sein. Persönliche Hilfsbedürftigkeit ist anzunehmen, sofern eine medizinische Indikation zur Behandlung besteht oder der Patient aufgrund seiner Erkrankung auf ärztliche Hilfe angewiesen ist. Damit begründet ein MVZ bei der Durchführung medizinisch indizierter Leistungen

einen steuerbegünstigten Zweckbetrieb nach § 66 AO, wobei sicherlich die jeweiligen Besonderheiten des Einzelfalls und insbesondere das konkrete medizinische Konzept des MVZ zu würdigen sind.

### Mündliche Bekundungen taugen nicht zum Nachweis der Hilfsbedürftigkeit

Eine besondere Problematik in diesem Zusammenhang ist der Nachweis der Zwei-Drittel-Grenze des § 66 Abs. 3 AO. Nach dem Urteil des Finanzgerichts des Landes Brandenburg vom 25. November 1998 (2 K 825/96) sind an diesen Nachweis besondere Anforderungen zu stellen. So genügen nach Auffassung des Gerichts etwaige mündliche Bekundungen des Geschäftsführers nicht. Vielmehr sind Aufzeichnungen erforderlich, die die Darstellung der Einrichtung in quantitativer Hinsicht nachvollziehbar machen, also Aufschluss darüber geben, in welchem Umfang und aufgrund welcher Erfassungsart die Einrichtung ihre Leistungsempfänger der Personengruppe des § 53 AO und anderen Personengruppen zugeordnet hat. Hiervon kann nach Auffassung des Gerichts nur dann abgesehen werden, wenn aufgrund besonderer Zugangsbeschränkungen ausschließlich die in § 53 AO genannten Personen die Leistungen der Einrichtungen empfangen können. Da eine Leistungspflicht der Krankenkassen nur bei medizinisch indizierten Behandlungen besteht, dürfte der Nachweis genügen, dass im konkreten Einzelfall mehr als zwei Drittel der Leistungen des MVZ gegenüber Kassenpatienten erbracht worden sind. Bei Privatpatienten können die ärztlichen Unterlagen, in denen die jeweilige Diagnose oder die medizinische Indikation festgehalten ist, als Nachweis dienen.

#### Anschrift für die Verfasser:

Dr. Axel Scherff  
Thomas Höche  
Von-der-Wettern-Straße 13  
51149 Köln

## KlinikRente

**Der einfache Weg  
zur sicheren Rente**

[www.klinikrente.de](http://www.klinikrente.de)

Telefon: (0 22 38) 57 07 63

Telefax: (0 22 38) 57 07 64

[info@klinikrente.de](mailto:info@klinikrente.de)

# Ein Fall für Prontoderm®.

MRSA



## Systematische MRSA-Eradikation

- Sichere Dekontamination von Haut und Schleimhaut
- MRSA-getestet
- Exzellente Hautverträglichkeit auch bei langfristigem Einsatz

**B | BRAUN**  
SHARING EXPERTISE