Auch die Möglichkeit, unter bestimmten Voraussetzungen Rücklagen zu bilden, die nicht gemeinnützigkeitsfeindlich sind (§ 58 Nr. 6, 7 AO), ändert nichts an der Rechtslage. Die Erlaubnis zur Rücklagenbildung stellt lediglich eine Ausnahme von dem Gebot der Zeitnähe der Mittelverwendung dar, vermag aber nichts daran zu ändern, dass der Abfluss von Mitteln auf Grund der Inanspruchnahme aus der Bürgschaft eine gemeinnützigkeitsfeindliche Mittelverwendung darstellt, da er nicht satzungsgemäßen Zwecken dient.

Als Rechtsfolge der Mittelverwendung ergäbe sich mit Blick auf § 60 Abs. 2 AO i. V. mit den Vorschriften der Finanzverwaltung, dass die Träger-gGmbH mindestens für den von der Bürgschaft betroffenen Abrechnungszeitraum, möglicherweise aber auch rückwirkend für maximal zehn Jahre, als nicht gemeinnützig behandelt wird, was in mehrfacher Hinsicht und in erheblichem Umfang zum Entfall von Steuerbegünstigungen führt und auch förderrechtliche Konsequenzen aus der Krankenhausfinanzierung haben kann. Die steuerlichen und liquiditätsmäßigen Folgen wären einschneidend.

Gegen die Inanspruchnahme aus der in unbegrenzter Höhe übernommenen Bürgschaft kann sich die Träger-gGmbH auch nicht schützen. Die Bildung einer Rückstellung in unbegrenzter Höhe ist schon der Sache nach unmöglich. Die Bildung von Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten ist zwar grundsätzlich unter den Voraussetzungen der § 5 EStG i. V. mit den EStR i. L., hier R 5.7 EStR sowie § 249 HGB möglich. Deren Voraussetzungen sind jedoch in der Regel nicht zu erfüllen. Gemäß Richtlinie R 5.7 EStR dürfen Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten gebildet werden, wenn es sich um eine öffentlich-rechtliche Verpflichtung handelt, die Verpflichtung vor dem Bilanzstichtag verursacht ist und mit einer Inanspruchnahme aus der ungewissen Verbindlichkeit ernsthaft zu rechnen ist.

Eine öffentlich-rechtliche Verpflichtung liegt im Falle einer Inanspruchnahme durch die Kassenärztliche Vereinigung und die gesetzlichen Krankenkassen zumeist vor, an den restlichen Voraussetzungen fehlt es jedoch, da die erforderliche Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme regelmäßig nicht gegeben ist. Die Richtlinie R 5.7 (5) EStR bestimmt, dass die Verbindlichkeiten bis zum Bilanzstichtag entstanden sein müssen oder mit einiger Wahrscheinlichkeit entstehen werden und der Steuerpflichtige spätestens bei Bilanzaufstellung ernsthaft damit rechnen muss, in Anspruch genommen zu werden. Dabei müssen mehr Gründe für als gegen die Inanspruchnahme sprechen⁷. Für die

Inanspruchnahme müssen am Bilanzstichtag mehr Gründe dafür als dagegen sprechen; die bloße Möglichkeit einer Verbindlichkeit genügt nicht zur Bildung einer Rückstellung⁸. Dementsprechend sind Sicherheitsleistungen für fremde Schuld, insbesondere Bürgschaften, erst dann als Rückstellungen zu passivieren, wenn eine Inanspruchnahme droht⁹. Weder die Höhe noch der Zeitpunkt der Entstehung der mittels Bürgschaft gesicherten Rückforderungen können so prognostiziert werden, dass die steuerrechtlichen Voraussetzungen für die Bildung einer Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten erfüllt werden, weil der erforderliche Grad an Wahrscheinlichkeit und Konkretisierung nicht erreicht werden kann, weder im Hinblick auf die Höhe noch auf den Entstehungszeitpunkt.

In der steuerrechtlichen Fachliteratur sind die Auswirkungen der Gestellung von Bürgschaften durch gemeinnützige GmbH's hinlänglich bekannt. In der sozialrechtlichen Literatur ist das Problem jedoch bislang nur wenig diskutiert. Dabei stellt die Gemeinnützigkeitsfrage gemeinnützige Träger und damit in erster Linie die kommunalen Träger vor erhebliche Probleme bei der Gründung von MVZs in GmbH-Form. Es ist wenig nachvollziehbar, wie der Gesetzgeber eine Öffnung des ambulanten Marktes für stationäre Einrichtungen bei dieser Sachlage erreichen möchte. Zumindest dürfte eine Verzahnung von ambulanten und stationären Einrichtungen, z. B. bei Kooperationen in Methodenfeldern bei konsequenter Herangehensweise ausgeschlossen sein.

Die Entscheidungen des SG Marburg und des LSG Darmstadt führen daher zumindest für MVZ-GmbH's, die vor dem Stichtag der Einführung des Bürgschaftserfordernisses zur vertragsärztlichen Versorgung zugelassen wurden, zum Schutz der im Vertrauen auf die frühere Rechtslage getätigten Investitionen. Ebenso dürfte nach den zitierten Entscheidungen aber auch feststehen, dass jedenfalls für MVZ-GmbH's, die nach dem 31.12.2006 zugelassen werden, das Bürgschaftserfordernis in aller Konsequenz gilt. Daraus dürfte die Erkenntnis resultieren, dass jedenfalls gemeinnützige Träger ein MVZ in GmbH-Form ab dem 1.1.2007 unter Beteiligung nicht gemeinnütziger Dritter nicht mehr gründen können oder doch zumindest erhebliche bilanzrechtliche Risiken auf sich nehmen.

7) Vgl. auch BFH v. 19.10.2005, BStBl. 2006 II, S. 371; Weber=Grellet, in: Schmidt, EStG, 26. Aufl. 2007, § 5, Rdnrn. 376 ff. m. w. N.

8) Weber=Grellet (Fn. 7), Rdnrn. 377, 378.

9) Vgl. Weber=Grellet (Fn. 7), Rdnr. 550, Stichpunkt „Bürgschaft“.

BUCHBESPRECHUNGEN

DOI: 10.1007/s00350-010-2673-6

Ärztliche Kooperationen. Rechtliche und steuerliche Beratung.

Von Rolf Michels und Karl-Heinz Möller. Verlag nwb Herne, 2. Aufl. 2010, 390 S., kart., €54,00

In der zweiten Auflage haben die Autoren ihren praxisnahen Ratgeber (s. Besprechung der 1. Aufl. in MedR 2008, 180) nicht nur um aktuelle Literatur und Rechtsprechung ergänzt, sondern auch neue Texte eingefügt, u. a. zu Regelleistungsvolumina (mit Kritik am „hochkomplexen, überregulierten Verteilungsmechanismus“ mit laufendem An-

derungsbedarf; S. 34), einer einführenden Übersicht zu den Berufs- und vertragsarztrechtlich zulässigen Organisationsformen (S. 44f.), zu den Auswirkungen von Anstellungsgenehmigungen und Regelleistungsvolumina bei Gemeinschaftspraxen (S. 82f.) sowie zu Schiedsverfahren (S. 93f.). Hilfreich sind auch der Exkurs zur Bildung von Zweigpraxen mit warnenden Hinweisen (S. 173) sowie die kritischen Anmerkungen zur Direktabrechnung von Laborgemeinschaften (S. 225). Der Abschnitt „Betreibermodelle“ wurde ergänzt um Hinweise zur Beteiligung von Ärzten an gewerblichen Unternehmen sowie der Beteiligung Dritter an einer Praxis (S. 237f.). Besonders hilfreich und für die Praxis wichtig ist das neue Kapitel zum angestellten Arzt in der (Vertrags-)Arztpraxis (S. 285 ff. mit differenzierten Hinweisen unter Berücksichtigung der Neufassungen der BMV). Für die Beratung wichtig auch die Unterscheidungen zwischen dem Belegarzt mit und einem solchen ohne Honorarvertrag (S. 279 ff.).

Insgesamt: Weiterhin ein lohnendes, in der Praxis für Anwälte, Steuerberater und Ärzte wichtiges und hochaktuelles Buch.