

Steuerliche Fragen der kooperativen Leistungserbringung am Modell der Teilgemeinschaftspraxis

Im Rahmen der Kooperation mehrerer Beteiligten sind im Wesentlichen zwei Komplexe zu betrachten.

Wie sind die Leistungsbeziehungen zwischen den Beteiligten zu gestalten?

Die besondere Problematik in diesem Bereich beruht darauf, dass neben den beteiligten Ärzten/Praxen die Teilgemeinschaftspraxis als Kooperationsform steht.

Damit sind die Leistungsbeziehungen zwischen den Partnern und der Teilgemeinschaftspraxis aus steuerlicher Sicht zu würdigen.

Bei diesen Leistungsbeziehungen handelt es sich im Wesentlichen um folgende Vorgänge:

Arzt A überstellt der Teilgemeinschaftspraxis einen Patienten, bei dem er im Rahmen der Behandlung in seiner Praxis eine entsprechende Indikation festgestellt hat.

Arzt B behandelt den Patienten in der Teilgemeinschaftspraxis und stellt seine Arbeitsleistung, sein Personal und seine Geräte zur Verfügung

Wie wird – mit steuerlicher Anerkennung – das Ergebnis der Teilgemeinschaftspraxis auf die Partner verteilt?

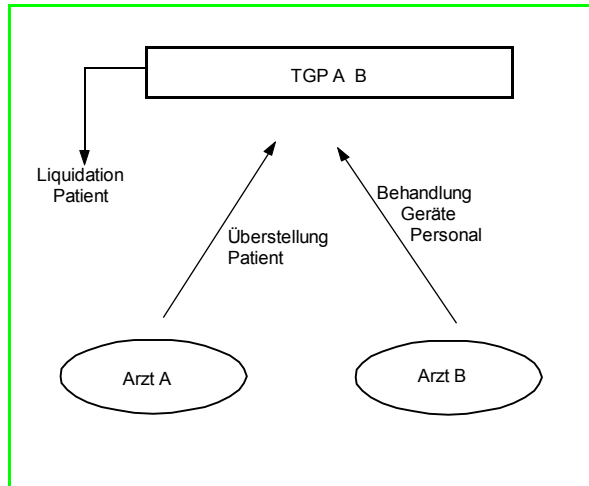
Diese beiden Fragenkomple-

xe (a. und b.) sind im Zusammenhang zu besprechen.

Die Teilgemeinschaftspraxis (in der Rechtsform der Partnerschaftsgesellschaft) erstellt die Rechnung an den Patienten und vereinnahmt den Rechnungsbetrag.

Für die Teilgemeinschaftspraxis ist am Jahresende der Überschuss der Einnahmen über die Ausgaben gemäß § 4 Abs. 3 EStG zu ermitteln. Der

ermittelte Überschuss wird im Rahmen der einheitlichen und gesonderten Feststellung auf die beteiligten Ärzte verteilt und für die Einkommensteuer als Gewinn aus freiberuflicher ärztlicher Tätigkeit erfasst.



Gewinnverteilung aus steuerlicher Sicht

Die gesetzliche oder eine andere im Gesellschaftsvertrag vereinbarte und tatsächlich durchgeführte Gewinnverteilungsregelung zwischen den Gesellschaftern ist zwar grundsätzlich auch von der Finanzverwaltung für die steuerliche Gewinnverteilung anzuerkennen. Voraussetzung für die steuerliche Anerkennung ist allerdings, dass die Gewinnverteilung betrieblich veranlasst und damit angemessen ist.

Eine betriebliche Veranlassung fehlt, wenn betriebsfremde Erwägungen die Gewinnverteilung auf die einzelnen Gesellschafter beeinflussen haben. Angemessenheit der Gewinnverteilung kann aus der Sicht der Finanzverwaltung nur gegeben sein, wenn die Leistungen der einzelnen Gesellschafter (Risiko, Kapitaleinsatz, Arbeitseinsatz) in angemessener Weise berücksichtigt werden.

Darüber hinaus bedarf die Gewinnverteilung zur Anerkennung grundsätzlich klarer schriftlicher Abmachungen, die über mehrere Jahre Bestand haben, d. h. ein Wechsel in der Gewinnverteilung von Jahr zu Jahr kann nicht auf steuerliche Anerkennung rechnen.

Keine Rückwirkung

Dabei müssen sich diese Abmachungen und Regelungen auf die Zukunft beziehen. Änderungen der Gewinnverteilung mit Rückwirkung für ein vorangegangenes Wirtschaftsjahr werden von Finanzverwaltung und Rechtsprechung grundsätzlich nicht anerkannt.

Danach ist es notwendig eine pauschalisierte Gewinn- und Verlustverteilung am Jahresende durchzuführen, die nach vorher festgelegtem Gewinnverteilungsschlüssel erfolgt.

Eine solche pauschalisierte Gewinnverteilung kann z. B. nach Abrechnungsziffern aufge-

baut werden und für verschiedene Gruppen von Abrechnungen jeweils individuelle Gewinnverteilungen vorsehen.

Auf diese Weise kann unterschiedlichem Arbeitseinsatz der beteiligten Ärzte entsprechend Rechnung getragen werden.

In dieser Gewinnverteilung sollte insbesondere der unterschiedliche Personal- und Geräteeinsatz des leistungserbringenden Arztes kalkuliert und entsprechend berücksichtigt werden.

Die Zuordnung dieser gruppenbezogenen Umsätze kann durch eine statistische **Buchung** direkt auf den einzelnen Arzt vorgenommen werden, so dass jederzeit der (entnahmefähige) Anteil des einzelnen Arztes identifiziert ist.

Die sach- und personengerechte Zuordnung der Einnahmen verlangt eine entsprechende Kennzeichnung/Kontierung der Rechnungen, die durch den Arzt/Helferin erfolgen muss.

Kostenstellen-Rechnung

Bei komplexeren Zusammenschlüssen von Ärzten bietet sich eine **Kostenstellenrechnung** an, in der jeder Arzt als **Profit-Center** geführt wird und Einnahmen sowie Kosten direkt auf die Profit-Center verbucht werden.

Eine Gewinnverteilung könnte gegebenenfalls auch in der Weise erfolgen, dass jeder Partner einen Gewinnanteil erhält, der sich an seinem Beitrag für das Ergebnis der Teilgemeinschaftspraxis bemisst.

Beispiel: Der zuweisende Arzt A erhält 25 % des Ergebnisses aus der Behandlung des Patienten; der behandelnde Arzt B erhält korrespondierend 75 % des Ergebnisses.

Teilgemeinschaft Kein Kapital – Kein Kredit – Keine Investition

In dem gegebenen Fall der Teilgemeinschaftspraxis erbringen die beteiligten Gesellschafter keinen Kapitaleinsatz, sondern lediglich Ihren persönlichen Arbeitseinsatz.

Eine Gewinnverteilung, die sich an dem Arbeitseinsatz der einzelnen beteiligten Gesellschafter orientiert, ist die einzig mögliche Gewinnverteilung, die betrieblich veranlasst und damit angemessen ist.

Gerade eine solche Gewinnverteilung ist zwischen fremden Dritten frei von außerbetrieblichen, persönlichen Erwägungen.

Bei der Gestaltung der Gewinnverteilung sind zwei Aspekte wesentlich zu beachten.

Die Gewinnverteilung muss im Voraus vereinbart und deren Abwicklung für die Finanzverwaltung nachprüfbar sein. Danach sind die einzelnen Beiträge der Gesellschafter in der Buchführung oder in sonstigen Aufzeichnungen nachvollziehbar festzuhalten, so dass am Jahresende eine zwangsweise und nicht mehr variierbare Zurechnung der Gewinnanteile auf die einzelnen Gesellschafter folgen muss.

Diese Dokumentation und Verfahrensweise muss in einer Art und Weise erfolgen, dass

eine nachträgliche rückwirkende Änderung der Gewinnanteile aus Sicht der Finanzverwaltung auszuschließen ist.

Verteilung von Gewinnen

Es muss ferner eine Verteilung von Gewinnen und nicht von Umsätzen erfolgen.

Die einzelnen Gesellschafter müssen so genannte Mitunternehmer-Initiative entfalten können und so genanntes Mitunternehmer-Risiko an der Gesellschaft tragen.

Danach ist insbesondere eine Verlustbeteiligung der einzelnen Gesellschafter erforderlich, sowie eine Beteiligung an den vorhandenen oder sich aufbauenden stillen Reserven.

Stille Reserven können in dem vorliegenden Fall insbesondere in der Schaffung eines Goodwill durch die Neuaquisition von Patienten gegeben sein.

Die Anteile am Gewinn der Gesellschaft dürfen nicht den Charakter eines besonderen Entgelts für einzelne Leistungen annehmen.

Es ist daher notwendig, eine Gewinnermittlung und Gewinnverteilung zu wählen, die eine Entkopplung von der einzelnen Leistung gewährleistet. Dies dürfte durch die beschriebene Gewinnverteilungsregelung gegeben sein.

In der Zusammenfassung sind daher aus unserer Sicht folgende Punkte für die Anerkennung der beschriebenen Gewinnverteilung wesentlich:

Die Gewinnverteilung erfolgt nach Gesellschafterbeiträgen. Diese Gewinnverteilung repräsentiert Überlegungen mit betrieblicher Veranlassung.

Die Gewinnverteilung erfolgt wie unter fremden Dritten.

Es bestehen keine außerbetrieblichen personenbezogenen Erwägungen bzgl. der Gewinnverteilung.

Die Gesellschafter müssen Mitunternehmer-Initiative entfalten, d. h. an den Entscheidungen der Gesellschaft beteiligt sein.

Die Gesellschafter müssen Mitunternehmer-Risiko tragen, d. h. unter anderem an den Verlusten der Gesellschaft so wie an den stillen Reserven beteiligt sein.

Maximale Transparenz

Die Gewinnverteilung und die zugrunde liegenden Aufzeichnungen müssen so transparent sein, dass die Höhe der einzelnen Gewinnanteile nur noch durch den Arbeitseinsatz bestimmt wird und somit nur von der Höhe der einzelnen Geschäftsvorfälle, d. h. Abrechnungen, beeinflusst wird.

Dieses Aufzeichnungsverfahren muss so zwingend sein, dass eine Möglichkeit zur rückwirkenden Veränderung von

Beispiel:
Abrechnungsgruppe I:
Gewinnverteilung 80:20
Abrechnungsgruppe II:
Gewinnverteilung 70:30
Abrechnungsgruppe III:
Gewinnverteilung 60:40
Abrechnungsgruppe IV:
Gewinnverteilung 50:50

Gewinnanteilen (Manipulationsverdacht) aufgrund außerbetrieblicher Erwägungen aus Sicht der Finanzverwaltung ausgeschlossen ist.

Eine im Grenzfall einzelfallbezogene, das heißt auf den einzelnen Behandlungsfall bezogene Gewinnverteilung, sollte unbedingt vermieden werden, da in einer solchen Gewinnverteilung ein umsatzsteuerpflichtiges Entgelt seitens der Finanzverwaltung gesehen werden könnte.

Abgrenzung Gesellschaftsrecht - Schuldrecht

Die besondere Problematik im Bereich der Umsatzsteuer beruht darauf, dass hier ein Gesellschafter (Arzt) eine Leistung an seine Gesellschaft (Teilgemeinschaftspraxis) erbringt.

Der Arzt kann daher auf gesellschaftsrechtlicher Basis oder auf schuldrechtlicher Basis für diese Teilgemeinschaftspraxis tätig werden.

Nur dann, wenn kein unmittelbarer Zusammenhang mit einer konkreten Leistung des Gesellschafters besteht, wird ein Gewinnanteil nicht als umsatzsteuerpflichtiges Entgelt gewertet.

„Verteilt eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts gemäß dem Gesellschaftsvertrag den gesamten festgestellten Gewinn je Geschäftsjahr an ihre Gesellschafter nach der Menge der jeweils gelieferten Gegenstände, handelt es sich – unabhängig von der Bezeichnung als Gewinnverteilung – umsatzsteuerrechtlich um Entgelt für die Lieferung der Gesellschafter an die Gesellschaft.“

Auch wenn sich die Ausführung der Umsatzsteuerrichtlinien in diesem Falle auf eine GbR beziehen, dürfte diese Interpretation auf die Partnerschaftsgesellschaft unmittelbar zu übertragen sein.

Risiko: Umsatzsteuer

Danach liegt immer dann, wenn der Gewinnanteil nicht nach der vermuteten, sondern nach der tatsächlich erbrachten Gesellschafterleistung bemessen wird, ein zur Umsatzsteuerbarkeit führendes Sonderentgelt vor.

Der Arzt als Gesellschafter der Teilgemeinschaftspraxis kann auf den zu erwartenden Gewinnanteil selbstverständlich im Laufe des Jahres Entnahmen vornehmen, die sich nach den Regelungen des Gesellschaftsvertrages richten müssen.

Apparatgemeinschaft als Ausweg

Soweit die Kosten, die durch den Einsatz der Apparate durch den leistungserbringenden Arzt entstehen, nicht durch die pauschalisierte Gewinnverteilung angemessen berücksichtigt werden können, stellt die Apparatgemeinschaft eine mögliche Alternative der Sachverhaltsgestaltung dar.

Die Apparatgemeinschaft erbringt gemäß § 4 Nr. 14 Satz 2 UStG entgeltliche Leistungen, die von der Umsatzsteuer befreit sind, wenn die Leistungen gegenüber den Mitgliedern

der Apparatgemeinschaft erbracht werden. Leistungen an Nichtmitglieder unterliegen daher der Umsatzsteuer.

In dem vorliegenden Fall der Teilgemeinschaftspraxis muss daher an der einzurichtenden Apparatgemeinschaft jeder der Ärzte/Praxen beteiligt sein. Eine bestimmte Beteiligungshöhe wird dabei nicht gefordert, so dass eine geringfügige Beteiligung ausreichen dürfte.

Hinsichtlich der Beiträge, die von den einzelnen Mitgliedern für die Teilgemeinschaftspraxis auf gesellschaftsrechtlicher Basis erbracht werden, ist darauf zu achten, dass die Beteiligten eine ärztliche Leistung im weiteren Sinne erbringen.

„Tätigkeit als Arzt ist die Ausübung der Heilkunde unter der Berufsbezeichnung Arzt oder Ärztin.“

Zur Ausübung der Heilkunde gehört jede Maßnahme, die der Feststellung, Heilung oder Linderung von Krankheiten, Leiden oder Körperschäden beim Menschen dient.

Auch die Leistungen der vorbeugenden Gesundheitspflege gehören zur Ausübung der Heilkunde;...“ (Abschnitt 88 Abs. 2 Satz 1 UStR).

Diese Tätigkeitsbeschreibung ist für den Arzt, der die eigentliche (Behandlungs-) Leistung erbringt, unstrittig.

Leistungsdarstellung des einbringenden Arztes

Der „Akquise-Arzt“ muss dagegen neben der Zuweisung des Patienten auch eine ärztliche Leistung erbringen.

Diese dürfte darin zu sehen sein, dass der Arzt vor der Zuweisung des Patienten an die Teilgemeinschaftspraxis **notwendigerweise** eine entsprechende – gegebenenfalls auch fachfremde – **Diagnose** (Feststellung von Krankheiten) stellen muss.

Eine Erstellung der Diagnose mit anschließender Überweisung ist aber bereits im herkömmlichen Sinne eine sonstige ärztliche Tätigkeit.

Wichtig: Dokumentation

Im Falle der Teilgemeinschaftspraxis empfiehlt sich zur Absicherung für eine spätere Prüfung eine detaillierte Dokumentation der Diagnoseleistung, die der Arzt – zwar gegebenenfalls in seinen Praxisräumen – aber als Gesellschafter der Teilgemeinschaftspraxis erbringt.

Eine Argumentation dahingehend, dass der „Akquise-Arzt“ seine Diagnoseleistung gesondert von seiner eigenen Behandlungsleistung in seiner Praxis erbringt, ist unplausibel und dürfte gegen die Finanzverwaltung nicht durchsetzbar sein.

Risiko „Patientenvermittlung“

Diese Argumentation der Erbringung von Diagnoseleistungen ist auch für die ertragsteuerliche Behandlung der Konstruktion wesentlich.

Denn die reine Patientenvermittlung ist keine selbstständige Ausübung der Heilkunde. Zur Ausübung der Heilkunde zählen nur Handlungen, die der Prophylaxe, (Labor-) Diag-

nose, Heilung oder Linderung einer Erkrankung zu dienen bestimmt ist.

Die Vermittlung von Patienten – insbesondere, wenn dieses gegen jeweils gesondert bemessenes Entgelt erfolgt – ist eine gewerbliche Tätigkeit gemäß § 15.

Soweit diese gewerbliche Tätigkeit durch einen Arzt als Partner einer Gemeinschaftspraxis erfolgt, ist die Gefahr der gewerblichen Infektion im Sinne des § 15 Abs. 3 EStG der freiberuflichen Einkünfte aus ärztlicher Tätigkeit gegeben.

Ärztliche Tätigkeit als Gesamt-Aufwendung

Wenn der Arzt eine Behandlungsleistung für die Teilgemeinschaftspraxis erbringt, nutzt er dazu die eigene Arbeitskraft und gegebenenfalls Personal- und Sachmittel sowie Einrichtungen seiner eigenen Praxis bzw. Gemeinschaftspraxis.

Bei nicht nur geringfügigem Umfang ist davon auszugehen, dass die Finanzverwaltung sich auf den Standpunkt stellt, dass diese Nutzungen und Leistungen als Nutzungsentnahmen in der eigenen Praxis und als Nutzungseinlage und Sonderbetriebsausgabe in der Teilgemeinschaftspraxis zu erfassen sind.

Bei Dienstleistungen, die ein Mitunternehmer für die Personengesellschaft im Rahmen einer freiberuflichen Praxis, z. B. als Steuerberater oder Architekt, erbringt, sind die in der freiberuflichen Praxis entstehenden Aufwendungen, so weit sie durch die Leistungen für die Personengesellschaft bedingt sind, Sonderbetriebsausgaben; sie sind gegebenenfalls im Schätzungswege zu ermitteln.

Entnommene Nutzung

Entnommene Nutzungen und Leistungen sind mit den Selbstkosten (Gesamtaufwendungen) anzusetzen (BFH IV R 170/74 BStBl. II 80, 176).

Zu den Selbstkosten gehören die anteiligen Material- und Lohnkosten, zuzüglich der darauf entfallenden Gemeinkostenzuschläge sowie Finanzierungskosten (BFH X R 57/93 DStR 98, 887).

Dagegen ist der Wert der eigenen Arbeitsleistung für sich nicht entnahmefähig (BFH IV R 87/85 BStBl. II 88, 342).

Die Annahme einer Entnahme von Nutzungen führt nicht zu einem umsatzsteuerpflichtigen Vorgang, da hier zu einem kein besonders bemessenes Entgelt gegeben ist (Gewinnanteil ist bei entsprechender Ausgestaltung kein Entgelt; vgl. obenstehende Ausführungen) und zum anderen ist Voraussetzung für die Steuerbarkeit, dass der verwendete Gegenstand zum vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt hat, gemäß § 3 Abs. 1 b UStG.

Dr. Jürgen Karsten
Steuerberater /Dipl.Kaufmann

Marktstraße 13
D 35075 Gladenbach
Tel.: 06462/91720
Fax: 06462/917229
dr.karsten@t-online.de