



LAUFENBERG
DR.MICHELS

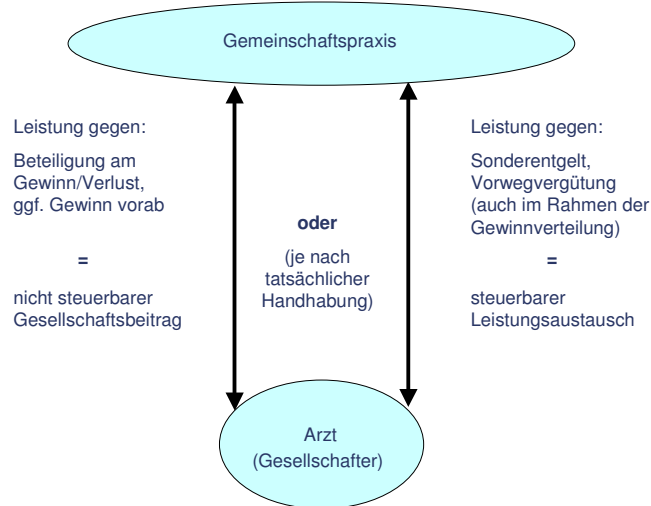
Wirtschaftsprüfer
Steuerberater

Robert-Perthel-Str. 77a, 50739 Köln, Telefon 0221/95 74 94-0, E-Mail: office@laufmich.de



Themenkreis

Umsatzsteuerliche Risiken aus der Gewinnverteilung



Umsatzsteuerrisiken aus der Gewinnverteilung

(negative) Beispiele:

Ein Arzt übernimmt im Gesellschaftsvertrag die Verpflichtung zur Führung der Geschäfte und der Vertretung der Gemeinschaftspraxis. Hierfür erhält er eine **jährliche Vergütung von 12.000,00 EUR** zu Lasten des Gewinns der Gemeinschaftspraxis.

Der Gesellschafter einer Gemeinschaftspraxis erhält neben seinem allgemeinen Gewinnanteil für eine Geräteüberlassung an die Gemeinschaftspraxis **im Rahmen der Gewinnverteilung auch im Verlustfall, also gewinnunabhängig, einen festen Betrag von 120.000,00 EUR vorab zugewiesen (Vorwegvergütung).**

„Dr. A erhält vom Ergebnis der Gemeinschaftspraxis vorab einen Betrag in Höhe von 120.000,00 EUR für die Überlassung der Geräte gemäß Anlage zum Gesellschaftsvertrag, ein danach verbleibender Gewinn oder Verlust wird gemäß der Beteiligungsverhältnisse verteilt.“

Umsatzsteuerrisiken aus der Gewinnverteilung

(positive) Beispiele, die als nicht steuerbarer Gesellschafterbeitrag zu sehen sind:

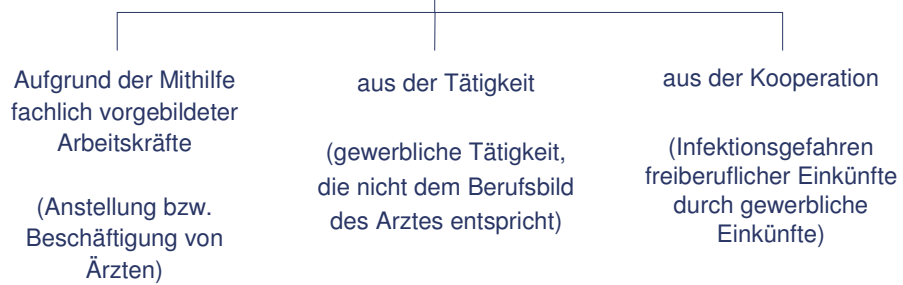
Dr. Cäsar ist Mitglied einer aus den Gesellschaftern Dres. Albert, Berta und Cäsar bestehenden Gemeinschaftspraxis, an der **alle zu gleichen Teilen** beteiligt sind. Dr. Cäsar überlässt der Gemeinschaftspraxis in seinem Eigentum stehende medizinische Geräte und Einrichtungen zur Nutzung

- Alle Gesellschafter sind zu gleichen Teilen am Ergebnis (Gewinn und Verlust) der Gemeinschaftspraxis beteiligt. Die Leistungen des Gesellschafter C werden damit abgegolten.
- C ist mit **40 %**, A und B mit jeweils **30 %** am Ergebnis (Gewinn und Verlust) der Gemeinschaftspraxis beteiligt.
- C erhält **im Gewinnfall 25 % des Gewinns vorab** (ggf. z. B. maximal 120.000,00 EUR), im Übrigen wird der Gewinn nach der Anzahl der Gesellschafter verteilt; ein Verlust wird ausschließlich nach der Anzahl der Gesellschafter verteilt.

Themenkreis

Das „Gespenst“ der Gewerbsteuer

Systematik gewerbsteuerlicher Risiken für niedergelassene Ärzte/Zahnärzte



Themenkreis

Gewerbsteuer Risiken aus der Anstellung von Ärzten

Auch ein freiberuflich tätiger Arzt kann sich der Mithilfe fachlich vorgebildeter Arbeitskräfte (Angestellte oder freie Mitarbeiter) bedienen und dennoch immer noch freiberufliche Einkünfte erzielen.

Voraussetzung ist allerdings, dass der Arzt (Berufsträger) immer noch aufgrund

1. **eigener Fachkenntnisse**
2. **leitend und**
3. **eigenverantwortlich**

tätig wird (so genannte „Stempeltheorie“).

- **Beispiel:**
Ein Chirurg stellt in Teilzeit einen Anästhesisten an.

Steuerliche Würdigung:

Der Chirurg ist mangels eigener Fachkenntnisse nicht in der Lage die Arbeit des Anästhesisten zu überwachen. In diesem Fall ist die Mithilfe der fachlich vorgebildeten Arbeitskraft schädlich für die Freiberuflichkeit. Der Arzt erzielt Einkünfte, die als gewerblich zu qualifizieren sind.

► **Beispiel:**

Ein Zahnarzt stellt einen weiteren (ggf. mehrere) approbierten Zahnarzt in seiner Praxis an. Im Rahmen der Aufbauorganisation und der Ablauforganisation stellt er sicher, dass er regelmäßig und nicht nur stichprobenweise die Arbeitsergebnisse des Angestellten überprüft und von den Patienten als verantwortlicher behandelnder Arzt wahrgenommen wird.

Steuerliche Würdigung:

Auf diese Weise wird sichergestellt, dass der Arzt noch im ausreichenden Maße an der praktischen Arbeit des Angestellten mitwirkt und die Leistungen der Angestellten den „Stempel der Persönlichkeit“ des Arztes tragen.

Der Arzt erzielt trotz der Anstellung eines anderen approbierten Zahnarztes weiterhin Einkünfte aus freiberuflicher Tätigkeit.

► **Abwandlung:**

Der Zahnarzt beschränkt seine Tätigkeit auf die "komplizierten" Fälle und Implantationen. Die Behandlung der "Standardfälle" überlässt er ohne regelmäßige Kontrollen vollumfänglich seinem Angestellten. Nur in "Notfällen" greift er noch in die Behandlungen ein.

Steuerliche Würdigung:

Der Zahnarzt ist im Rahmen der Praxis nicht mehr insgesamt leitend und eigenverantwortlich tätig. In diesen Fällen erzielt der Arzt Einkünfte, die als gewerblich zu qualifizieren sind.

► **Beispiel:**

Ein mobil tätiger Anästhesist stellt in seiner Praxis weitere, ebenfalls mobil tätige Anästhesisten ein.

Steuerliche Würdigung:

Die persönliche Teilnahme an der praktischen Arbeit kann allein aufgrund der räumlichen Distanz nicht in ausreichendem Umfang gewährleistet sein. In diesen Fällen erzielt der Arzt Einkünfte, die als gewerblich zu qualifizieren sind.

Themenkreis
Gewerbsteuerrisiken der
integrierten Versorgung

Grundaussage der Finanzverwaltung (DStR 2006, 1891)

Nach Auffassung der Finanzverwaltung sind Fallpauschalen, die sowohl die **medizinische Betreuung** als auch die **Abgabe von Arzneien und Hilfsmitteln** abdecken steuerrechtlich wie folgt zu beurteilen:

Die zwischen Krankenkasse und Arzt vereinbarte Fallpauschale umfasst Vergütungen **sowohl für freiberufliche (§ 18 EStG) als auch für gewerbliche (§ 15 EStG) Tätigkeiten.**

Soweit diese Fallpauschalen mit **Gemeinschaftspraxen** vereinbart werden, kommt es bei der integrierten Versorgung unter der Voraussetzung, dass die vom BFH aufgestellt Geringfügigkeitsgrenze (1,25 %) überschritten ist, nach § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG zu einer **gewerblichen Infizierung der gesamten Tätigkeit der Gemeinschaftspraxen.** Die an der Gemeinschaftspraxis beteiligten Ärzte haben somit insgesamt Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu versteuern und Gewerbesteuer zu zahlen.

Ausnahmen von der Gewerblichkeit (DB 2006, 2661 und DB 2007, 1055)

Es kommt dann nicht zu einer gewerblichen Infizierung der Einkünfte, wenn sich die Abgabe von Medikamenten und/oder Hilfsmitteln und die ärztliche Tätigkeit derart bedingen und miteinander verflochten sind, dass die Durchführung der ärztlichen Leistung ansonsten nicht möglich wäre und die ärztliche Leistung den Charakter der Tätigkeit bestimmt.

Gemeint sind die Fälle, bei denen die **Abgabe Arzneien und Hilfsmitteln** nicht selbständig betrachtet werden kann, sondern als **Bestandteil der ärztlichen Gesamtleistung** gesehen werden muss.

Insoweit erbringt der Arzt eine einheitliche, heilberufliche Leistung, bei der die Abgabe von Hilfsmitteln und Medikamenten einen unselbständigen Teil der Heilbehandlung darstellt.

► **Beispiel:**

Ein Arzt gibt im Rahmen von Impfungen auch die notwendigen Impfstoffe an den Patienten ab.

Steuerliche Würdigung:

Die Verwendung von Impfstoffen steht im engen sachlichen und wirtschaftlichen Zusammenhang mit der Durchführung von Impfungen als Heilbehandlung. In diesem Zusammenhang ist die Abgabe der Impfstoffe unselbständiger Teil der freiberuflich Heilbehandlung, auch wenn hierfür ein gesonderter Posten in der Rechnung ausgewiesen wird.

Hinweis:

Demgegenüber ist die Abgabe von Impfstoffen ohne Durchführung der entsprechenden Impfung der freiberuflichen Tätigkeit wesensfremd, so dass insoweit gewerbliche Einkünfte vorliegen.

► **Beispiel:**

Eine orthopädische Gemeinschaftspraxis schließt mit einer Krankenkasse einen IV-Vertrag zur Implantation von Kniegelenkprothesen ab. Die Fallpauschale schließt auch die Beschaffung der Implantate mit ein.

Steuerliche Würdigung:

Bei der Beschaffung und Abgabe der Implantaten handelt es sich um einen unselbstständigen Teil der ärztlichen Leistung, so dass insgesamt freiberufliche Einkünfte vorliegen.

Vergleichbare Fälle:

Alle Arten von Implantaten, z. B. auch künstliche Linsen bei Augenoperationen; Versorgung mit den für die Operation erforderlichen Medikamenten

► **Beispiel:**

Eine orthopädische Gemeinschaftspraxis schließt mit einer Krankenkasse einen IV-Vertrag zur Implantation von Kniegelenkprothesen ab. Die Fallpauschale schließt auch die Beschaffung und Abgabe der orthopädischen Hilfsmittel (Knieorthesen, Reha-Knieschienen) mit ein.

Steuerliche Würdigung:

Die Beschaffung und Abgabe der orthopädischen Hilfsmittel sind üblicherweise Leistungen, die von einem Sanitätshaus, also einem gewerblichen Unternehmen erbracht werden. Auch für den Arzt ist daher diese Leistung eine gewerbliche Tätigkeit.

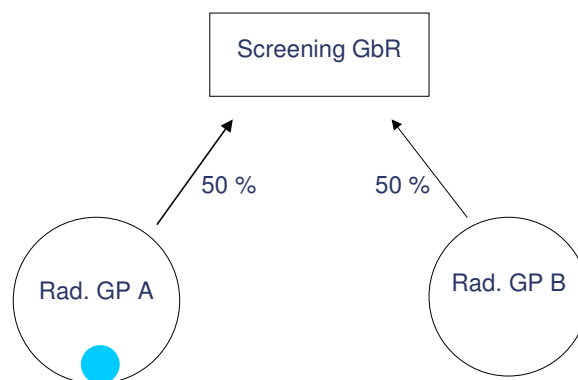
Beraterhinweise zum Thema IV-Verträge

1. **Zwischenschaltung von Managementgesellschaften**, die die gewerblichen Tätigkeiten abwickelt und die freiberuflichen Tätigkeiten an die Teilnehmer am IV-Vertrag im Unterauftrag weitervergift.

Hinweis: Eine Gemeinschaftspraxis darf sich nicht als Gesellschaft an der gewerblichen GbR beteiligen, weil die Gemeinschaftspraxis sonst wieder gewerblich wird; **Gestaltung:** entweder beteiligen sich die Ärzte einzeln persönlich oder es wird eine GmbH gegründet.

2. Für die „**rettende Beratung**“: Prüfung, ob die Abgabe der Hilfsmittel evtl. zu Selbstkosten erfolgt, also gar nicht die Absicht besteht, damit Gewinn zu erwirtschaften. Ohne die Absicht Gewinne mit einer Tätigkeit zu erzielen, können auch keine gewerblichen Einkünfte vorliegen

Themenkreis Gewerbesteuerrisiken aus der Kooperation



► **Folge:** Die gewerblichen Einkünfte (●) in der Rad. GP A führen über gewerbliche Infektionen zur vollständigen Gewerblichkeit aller drei Gesellschaften.

Themenkreis

Folgen der Gewerblichkeit

Das „Gespenst“ der Gewerblichkeit

	Freiberuf. Einkünfte	Gewerbl. Einkünfte	Gewerbl. Einkünfte	Gewerbl. Einkünfte
		350%	400%	450%
Gewinn vor allen Ertragssteuern	100,00	100,00	100,00	100,00
Gewerbesteuer bei Hebesatz 350%/400%/450% (GewSt-MB 3,5% x ind. Hebesatz)	0,00	-12,25	-14,00	-15,75
Einkünfte (aus Gewerbebetrieb) für ESt	100,00	87,75	86,00	84,25
Tarifliche Einkommensteuer (42,0% auf Gewinn 100%)	-42,00	-42,00	-42,00	-42,00
Anrechnung GewSt (3,8 x GewStMB) (3,8 x 3,5, unabhängig vom Hebesatz)	0,00	13,30	13,30	13,30
Festzusetzende Einkommensteuer	-42,00	-28,70	-28,70	-28,70
Solidaritätszuschlag (5,5%)	-2,31	-1,58	-1,58	-1,58
Nettoeinkommen nach allen Steuern	55,69	57,47	55,72	53,97

Zusammenfassung (Nachteile der Gewerblichkeit)

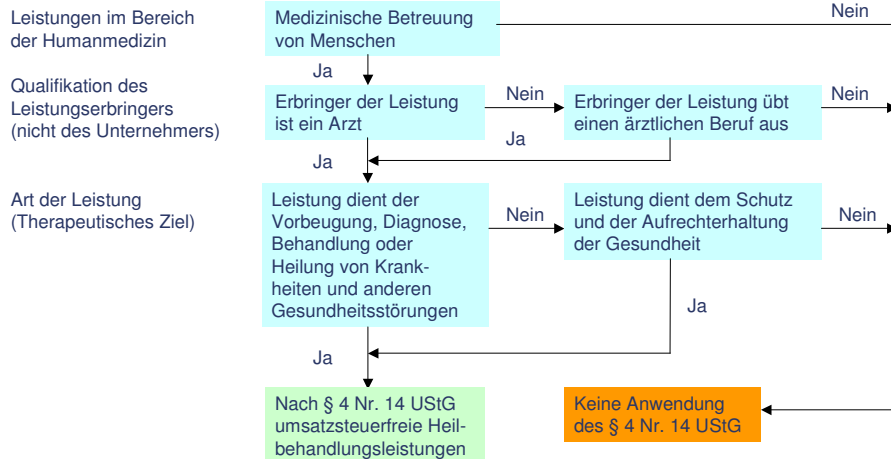
- Übergang von der Einnahmen-Überschuss-Rechnung zur Bilanz (Bilanzierungspflicht)

- Höhere Steuerbelastung bei einem Gewerbesteuerhebesatz über etwa 400 %

- Risiko: Ermäßigungshöchstbetrag
(Einkommensteuer auf die gewerblichen Einkünfte < als die mögliche Gewerbesteueranrechnung
Folge: Minderung der Gewerbesteueranrechnung bei unveränderter Gewerbesteuer)

Themenkreis
Umsatzsteuer bei ärztlichen
Leistungen

Umsatzsteuer bei ärztlichen Leistungen



Seite 27

Umsatzsteuer bei ärztlichen Leistungen

Beispiele für die „Grauzone“

- ⇒ **Kosmetische Behandlungen** von Schönheitschirurgen, Zahnärzten etc.:
Umsatzsteuerpflicht ohne medizinische Indikation

psychische Leiden als medizinische Indikation („Türöffner“ in die Umsatzsteuerfreiheit)?
BSG: keine Leistungspflicht der SV, psychotherapeutische Behandlung indiziert;
m. E. Übertragbarkeit auf umsatzsteuerliche Würdigung = Umsatzsteuerpflicht;
andernfalls außerdem besonderes Potenzial für „Missbrauchsgestaltungen“

- ⇒ **Leistungen nach § 20 SGB V** (Präventionsleistungen)

BFH: keine Heilbehandlung, weil die Maßnahmen nur allgemein den Gesundheitszustand verbessern

m. E.: Zielsetzung des § 4 Nr. 14 UStG lt. BVerfG: Entlastung der Sozialversicherungsträger und klare evidenzbasierte Leistungs- und Qualitätsvorgaben durch den GKV-Leitfaden sprechen für einen konkretisierten Zweck, die Gesundheit zu schützen und aufrecht zu erhalten und damit für eine umsatzsteuerbefreite ärztliche Heilbehandlungsleistung

PS: anhängiges Verfahren BFH V R 6/07 (Vorinstanz: FG Rheinland-Pfalz vom 30.08.2005, 2 K 1393/01, EFG 2007, 804) zu Umsätzen einer Dipl.-Sportlehrerin aus einer Rückenschule

Seite 28

Beispiele für die „Grauzone“

⇒ Kontrazeptive Maßnahmen

FG Hessen, Urteil vom 16.11.2006, 6 K 1378/06:

„Schangerschaft zweifelsfrei keine Krankheit oder Gesundheitsstörung“

⇒ Maßnahmen der Geburtenkontrolle sind keine Heilbehandlungen

(m.E. Fehlentscheidung; Schwangerschaft = Faktor, der den Gesundheitszustand beeinflusst und zur Inanspruchnahme des Gesundheitswesens führt, sowie zum Teil Kostenübernahme durch die Sozialversicherungsträger)

⇒ IGeL-Leistungen (Beispiele):

- Screening (Großer Körper-Check (Manager-Check), Safer-Sex-Check-Up, Glaukom etc.)
(m. E. umsatzsteuerfrei, solange Diagnose von Krankheiten im Vordergrund steht)
- Wunscheleistungen in der Schwangerschaft (Toxoplasmose, Triple-Test, Ultraschall etc.)
(m. E. umsatzsteuerfrei, solange Diagnose von Krankheiten; nicht z. B. „Baby-Fernsehen“)
- Reisemedizin (m.E. umsatzsteuerfrei mit Hinweis auf Empfehlung der AOK/Ausw. Amt)
- Anti-Aging (Umsatzsteuerpflicht; „Kosmetik“)

Beraterhinweise zum Thema § 4 Nr. 14 S. 1 UStG

1. **Kommunikation** zwischen Steuerberater und Arzt.
2. **Dokumentation und Beweisvorsorge** zur medizinischen Indizierung
3. **Finanzielle Rücklage** für den Bedarfsfall: „Betriebsprüfung“
4. **Kleinunternehmerregelung** beachten und mit dem Arzt erörtern,
ggf. Gestaltung über Sonderbetriebseinnahmen zur Optimierung
(Umsatzgrenze je Arzt = Vervielfachung der Grenzen)

Themenkreis

Organisationsgemeinschaften

Organisationsgemeinschaften

Ärztliche Organisationsgemeinschaften (Praxis-, Apparat- und Laborgemeinschaften)

§ 18 Abs. 1 S. 1 der Musterberufsordnung:

Zusammenschlüsse zweier oder mehrerer Ärzte bzw. Gemeinschaftspraxen gleicher und/oder verschiedener Fachrichtungen, die gemeinsam Praxisräume und/oder Praxiseinrichtungen nutzen und/oder gemeinsam Praxispersonal in Anspruch nehmen.

**Die Vorgabe der MBO entspricht der steuerlichen
Einschätzung, z. B. in A 94 UStR 2005.**

Umsatzsteuerliche Probleme für den Standardfall:

Umsatzsteuer: § 4 Nr. 14 S. 2 UStG (Art. 132 Buchst. f) MwStSystRL):

- ⇒ Leistungen ärztlicher Organisationsgemeinschaften die unmittelbar zur Ausführung ärztlicher Heilbehandlungsleistungen dienen sind ebenfalls umsatzsteuerfreie Umsätze
- ⇒ Dies gilt nicht für mittelbare Leistungen, die also nicht der Arbeit am Patienten dienen, z. B. Verwaltungsaufgaben; andere Befreiungsvorschriften denkbar, z. B. umsatzsteuerfreie „Untervermietung“ der Praxisräume nach § 4 Nr. 12 UStG an die Mitglieder/andere Personen
- ⇒ **Problem (?):**
Ein an einer ärztlicher Organisationsgemeinschaften beteiligter Arzt erbringt mit deren Leistungen in seiner Praxis tatsächlich umsatzsteuerpflichtige ärztliche Leistungen. **Beispiel:** Schönheitschirurg nutzt die OP-Einrichtung als Mitglied einer OP-Gemeinschaft.