



Deutscher Anwaltverein

**Arbeitsgemeinschaft
Medizinrecht**

15. Herbsttagung

**18. – 19. September 2015
Berlin**

**Aktuelle Steuerfragen für Ärzte
und Krankenhäuser**

Steuerberater Dr. Rolf Michels
Köln

Aktuelle Steuerfragen für Ärzte und Krankenhäuser
15. Herbsttagung Medizinrecht
18. und 19. September 2015, Berlin



**LAUFENBERG
MICHELS UND
PARTNER**

Wirtschaftsprüfer
Steuerberater

Robert-Perthel-Str. 81, 50739 Köln, Telefon 0221/95 74 94-0, E-Mail: office@laufmich.de

I. Umsatzsteuerfreiheit von Privatkliniken –

Verfassungs- und Richtlinienkonformität



Umsatzsteuerfreiheit von Privatkliniken

Historie

- Bis zum 31.12.2008 war Umsatzsteuerbefreiung für Krankenhäuser in § 4 Nr. 16 UStG geregelt
- Privatkliniken fielen unter § 4 Nr. 16 b) UStG
- Dort wurde Umsatzsteuerbefreiung abhängig gemacht von den Voraussetzungen eines Zweckbetriebs gem. § 67 Abs. 1 oder 2 AO, d. h. mindestens 40% der jährlichen Belegungstage mussten auf GKV-Patienten entfallen

- Mit JStG 2009 wurde der neue § 4 Nr. 14 b) UStG eingeführt
- Voraussetzungen nach § 67 AO waren nunmehr nicht mehr Voraussetzung für die Steuerfreiheit, sondern neue Voraussetzungen wurden geschaffen
- Steuerfrei nach § 4 Nr. 14 b) UStG sind nunmehr Leistungen, die erbracht werden von
 1. Krankenhäusern, die als **Einrichtungen des öffentlichen Rechts** betrieben werden
 2. zugelassenen Krankenhäusern nach **§ 108 SGB V** (z.B. *Universitätskliniken, Plankrankenhäuser etc.*)
.... und anderen

Grundlage für die Umsatzsteuerbefreiung ab 2009:

=> § 4 Nr. 14 **Buchstabe b)** UStG

Von den unter § 1 Abs. 1 Nr. 1 fallenden Umsätzen sind steuerfrei:

Krankenhausbehandlungen und ärztliche Heilbehandlungen einschließlich der Diagnostik, Befunderhebung, Vorsorge, Rehabilitation, Geburtshilfe und Hospizleistungen sowie damit eng verbundene Umsätze, die von Einrichtungen des öffentlichen Rechts erbracht werden.

Die in Satz 1 bezeichneten Leistungen sind auch steuerfrei, wenn sie von

aa) zugelassenen Krankenhäusern nach **§ 108 des Fünften Buches**

Sozialgesetzbuch

..... erbracht werden.

- Folge der Rechtsänderung:

Privatkliniken ohne Zulassung nach § 108 SGB V sind mit ihren Leistungen nach Gesetz **umsatzsteuerpflichtig**.

- Aber: Ungleichbehandlung von Privatkliniken und Krankenhäusern nach § 4 Nr. 14 b) UStG nicht richtlinienkonform i.S.d. Art. 132 Abs. 1b MwStSystRI?

Grundlage für die Umsatzsteuerbefreiung:

⇒ Artikel 132 **Buchst. b** RL 2006/112/EG (MwStSystRL) i.d.F. 13.07.2010

*Krankenhausbehandlungen und ärztliche Heilbehandlungen sowie damit eng verbundene Umsätze, die von **Einrichtungen des öffentlichen Rechts oder unter Bedingungen, welche mit den Bedingungen für diese Einrichtungen in sozialer Hinsicht vergleichbar sind**, von Krankenanstalten, Zentren für ärztliche Heilbehandlung und Diagnostik und **anderen ordnungsgemäß anerkannten Einrichtungen gleicher Art** durchgeführt beziehungsweise bewirkt werden;*

..... sind steuerfrei.

Zwischenergebnis:

- Art. 132 Abs. 1 b MwStSystRL befreit Umsätze von Krankenhausbehandlungen sowie damit eng verbundene Umsätze von Einrichtungen des öffentlichen Rechts, **vergleichbaren Einrichtungen** und anderen ordnungsgemäß anerkannten Einrichtungen von der Umsatzsteuer
- Zielsetzung ist die Kostensenkung therapeutisch notwendiger Heilbehandlung
- Fragestellung: Umsetzung in nationalem Recht durch Anknüpfung eine (rein formale) Zulassung nach § 108 SGB V richtlinienkonform?



- **V. Senat des BFH:** Behandlungsleistungen von Privatkliniken können unabhängig von sozialversicherungsrechtlichen Zulassungen umsatzsteuerfrei sein.
- Durch Einschränkungen des § 4 Nr. 14 Buchst. b Satz 2 Doppelbuchst. aa UStG steht die Steuerfreiheit für Heilbehandlungsleistungen eines Privatklinikums unter einem **faktischen Bedarfsvorbehalt**, da die Landesverbände der Krankenkassen und die Verbände der Ersatzkassen (Kassenverbände) Versorgungsverträge nur abschließen dürfen, wenn dies für die bedarfsgerechte Krankenhausbehandlung der gesetzlich Versicherten erforderlich ist.
- Dieser Bedarfsvorbehalt ist laut BFH mit den für den nationalen Gesetzgeber verbindlichen Vorgaben des Unionsrechts **nicht vereinbar**.

• **Sachverhalt:**

- Kl'in betrieb eine Privatklinik für Psychotherapie im Streitjahr 2009
- Erfüllte nicht die Voraussetzung nach § 108 SGB V
- Umsätze entfielen auf folgende Patientengruppen:
 - Gesetzlich krankenversicherte Personen 35%
 - Beihilfeberechtigte 25%
 - Privatversicherte 40%

Urteil

- Lt. BFH ergab sich Steuerbefreiung unter Anderem aus Kostenübernahme durch gesetzliche Krankenkassen und Beihilfestellen
- Ausreichend hierfür war: Behandlung in „erheblichem Umfang“ von nicht privat versicherten Patienten (60 %)
- Außerdem Vergleichbarkeit durch folgende Indizien gewährleistet:
 - Ausstattung hatte keinen Luxuscharakter
 - Einbettzimmer waren unschädlich wg. zwingendem Erfordernis in der Fachrichtung (Psychotherapie)
 - GKV und Privatpatienten wurden weitgehend gleich behandelt

Urteil Fortführung

- Ohne Bedeutung für den BFH waren im Streitfall höhere Vergütungssätze als von Universitätskliniken
- Grund: unterschiedliche Finanzierungsformen der Krankenhäuser der öffentlichen Hand im Vergleich zu privaten Krankenhäusern

- Damit sich der Betreiber eines Privatkrankenhauses auf die Steuerfreiheit nach dem Unionsrecht berufen kann, obwohl er keinen Versorgungsvertrag abgeschlossen hat, muss er aber über eine ordnungsgemäße Anerkennung verfügen oder in anderer Sicht mit einem Plankrankenhaus vergleichbar sein.
- Dies kann sich daraus ergeben, dass er in nicht unerheblichem Umfang Patienten behandelt, die als gesetzlich Versicherte Anspruch auf Kostenerstattung nach § 13 SGB V haben oder beihilfeberechtigt sind.
- Da dies auf den Streitfall zutraf (**GKV 35 %; Beihilfe 25%; PKV 40 %**), bestätigte der BFH das Urteil der Vorinstanz, die ebenfalls eine aus dem Unionsrecht abgeleitete Steuerfreiheit bejaht hatte.

- Der XI. Senat schloss sich dem Urteil des V. Senats an.
- Die Forderung der Finanzverwaltung, den EuGH im Rahmen eines Vorabentscheidungsersuchens anzurufen, lehnte der BFH ab. Der BFH hat **keine Zweifel an der Unionsrechtswidrigkeit!**
- Im dortigen Urteilsfall wurden ebenfalls im erheblichen Umfang gesetzlich versicherte Patienten (**GKV ca. 43%**; und darüber hinaus wohl auch Beihilfepatienten) behandelt.



Nach den BFH-Urteilen:

→ Offene Fragen:

- Was ist mit Privatkliniken, die weit überwiegend Privatversicherte behandeln? Wo liegt die Quote genau?
- Reaktion des nationalen Gesetzgebers bzw. der Finanzverwaltung steht noch aus.
- **Achtung Umsatzsteuerfalle:**
Vorsteuerkorrektur nach **§ 15a UStG** in der Praxis beachten!



II. Gewerbesteuerliche Risiken bei der Anstellung von Ärzten



Gewerbesteuerliche Risiken bei der Anstellung von Ärzten

Auch ein freiberuflich tätiger Arzt kann sich nach § 18 Abs. 1 Nr. 1 S. 3 EStG 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



► Beispiel:

Eine radiologische Gemeinschaftspraxis stellt einen Strahlentherapeuten an.

Steuerliche Würdigung:

Die Gesellschafter der radiologischen Praxis sind aufgrund eigener Fachkenntnisse nicht in der Lage, die Arbeit des Strahlentherapeuten zu überwachen. In diesem Fall ist die Anstellung des Strahlentherapeuten schädlich für die Freiberuflichkeit.

Der Gemeinschaftspraxis erzielt Einkünfte, die als gewerblich zu qualifizieren sind.



► Beispiel:

Eine große Augenarztpraxis gründet in der Nachbarstadt eine Filiale. Die Leitung der Filiale wird vollumfänglich - ohne laufende Überwachung durch den Praxisinhaber - einem angestellten Arzt übertragen.

Steuerliche Würdigung:

Wenn die fachliche Überwachung des „Filialleiters“ nicht durch ein ausgeprägtes Kontrollsystem sichergestellt ist, besteht eine hohe Gefahr der Gewerblichkeit.

► **Aktuelles Urteil dazu (BFH 16.7.2014 - VIII R 41/12)**

Sachverhalt:

- Gemeinschaftspraxis für Anästhesie beschäftigte eine angestellte Ärztin.
- Die Gemeinschaftspraxis verfügte über keine eigenen Praxisräume, sondern übte ihre Tätigkeit als mobilen Anästhesiebetrieb in den Praxen anderer Ärzten aus, die Operationen unter Narkose durchführen wollten.
- Jeweils ein Gesellschafter nahm die Voruntersuchungen vor und legte die Behandlungsmethode fest.
- Die angestellte Ärztin übernahm die Behandlung der einfach gelagerten Fällen selbst, ohne dass ein Gesellschafter anwesend war.
- Problematische Fälle blieben den Gesellschaftern vorbehalten.

► **Aktuelles Urteil dazu (BFH 16.7.2014 - VIII R 41/12)**

Auffassung der Finanzverwaltung:

- Die angestellte Ärztin sei während der Operationen auf sich „alleine gestellt“ gewesen.
- Anders als bei einem angestellten Zahnarzt, für den der Praxisinhaber jederzeit im Nebenzimmer erreichbar sei, müsse die angestellte Anästhesistin bei Komplikationen während der Operation selbst entscheiden.
- Die Gesellschafter seien gegenüber der angestellten Ärztin daher nicht leitend und eigenverantwortlich tätig gewesen.

► Aktuelles Urteil dazu (BFH 16.7.2014 - VIII R 41/12)

- Entscheidung des BFH:
- Selbständige Ärzte üben ihren Beruf grundsätzlich auch dann leitend und eigenverantwortlich aus, wenn sie sich angestellter Ärzte bedienen.
- Führt ein selbständiger Arzt:



1. die jeweils anstehenden Voruntersuchungen durch und
 2. legt die für den Einzelfall die Behandlungsmethode fest und
 3. behält sich die Behandlung „problematischer Fälle“ vor,
- ... sind die Voraussetzungen des § 18 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG erfüllt.

- Die Auffassung der Finanzverwaltung „überdehnt“ hingegen die Anforderungen an die leitende und eigenverantwortliche Tätigkeit und würde einen Einsatz angestellter Ärzte im Bereich der Heilberufe ausschließen.

- Steht fest, dass eine dauerhafte Überwachung und Kontrolle des angestellten Arztes nicht mehr zu gewährleisten ist, kann die Gewerblichkeit verhindert werden, in dem der vormals angestellten Arztes an der Praxis beteiligt wird
- Eine Variante ist dabei die Beteiligung im Rahmen einer „Nullbeteiligungsgesellschaft“ bzw. „Minderheitsgesellschaft“.



- **Wichtig:**
Wenn eine Aufnahme eines Arztes geplant ist, dann aber bitte richtig!
Insbesondere bei „Nullbeteiligungsgesellschaften“ besteht das Risiko einer zu schwachen Ausgestaltung der Mitunternehmerstellung.

Eine Mitunternehmerschaft setzt ein zivilrechtliches **Gesellschaftsverhältnis** oder ausnahmsweise ein wirtschaftlich vergleichbares Gemeinschaftsverhältnis voraus.

Eine Mitunternehmerschaft liegt steuerlich vor, wenn mehrere Personen

- durch gemeinsame **Unternehmerinitiative** und
- durch gemeinsame Übernahme des **Unternehmersrisikos** und
- mit Gewinnerzielungsabsicht auf Ebene der Gesellschaft.

auf einen bestimmten Zweck hin tatsächlich zusammenarbeiten.

Mitunternehmersisiko

trägt im Regelfall, wer am Gewinn und Verlust des Unternehmens und an den künftigen stillen Reserven einschließlich eines etwaigen Geschäftswerts beteiligt ist.

Mitunternehmerinitiative

bedeutet vor allem Teilhabe an den unternehmerischen Entscheidungen, wie sie Gesellschaftern oder diesen vergleichbaren Personen als Geschäftsführern, Prokuristen oder anderen leitenden Angestellten obliegen.

► **Aktuelles Urteil dazu (FG Düsseldorf, 19.09.2013 – 11 K 3969/11 G)**

Sachverhalt:

- Eine aus zwei Gesellschaftern bestehende Gemeinschaftspraxis (jeweils 50% beteiligt) nahm eine weitere Ärztin in die Gemeinschaft auf.
- Die Wirtschaftsgüter der zuvor zweigliedrigen Gemeinschaftspraxis wurden durch die Altgesellschafter im Sonderbetriebsvermögen gehalten.
- Die Neugesellschafterin (N) war weder an den materiellen noch den immateriellen Werten der Praxis beteiligt (0%), konnte aber optional nach 3 Jahren 1/3 der Gemeinschaftspraxis erwerben.
- Die Gewinnabrede sah vor, dass die N jährlich 37% der **eigenen Honorarumsätze** für die ersten 200 TDM und darüber hinaus 42% der eigenen Honorarumsätze erhielt.
- N machte nach Ablauf von 3 Jahren keinen Gebrauch von der eingeräumten Option.

► **Aktuelles Urteil dazu (FG Düsseldorf, 19.09.2013 – 11 K 3969/11 G)**

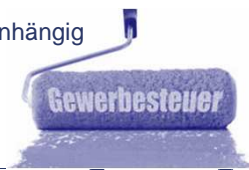
Auffassung der Finanzverwaltung:

- Das Mitunternehmerisiko sei bei N aufgrund der reinen Umsatzbeteiligung allenfalls schwach ausgeprägt.
- Zudem sei N nicht erkennbar an den stillen Reserven beteiligt gewesen.
- Das schwach ausgeprägte Mitunternehmerrisiko werde auch nicht durch eine stark ausgeprägte Mitunternehmerinitiative kompensiert. N war steuerliche keine Mitunternehmerin (trotz zivilrechtlicher Gesellschafterstellung).

► **Aktuelles Urteil dazu (FG Düsseldorf, 19.09.2013 – 11 K 3969/11 G)**

Entscheidung des FG Düsseldorf

- FG Düsseldorf folgte der Ansicht der Finanzverwaltung!
- N war steuerlich keine Mitunternehmerin; gleichzeitig waren die Altgesellschafter ggü. N nicht leitend und eigenverantwortlich tätig.
- Die auf N entfallenden Umsätze waren damit gewerblich.
- Aufgrund der für Personengesellschaften geltenden **Abfärbetheorie** (§ 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG) waren die **gesamten Einkünfte** der Gemeinschaftspraxis als **gewerblich** anzusehen.
- Revision zur Entscheidung des FG Düsseldorf vor BFH anhängig (Az.: BFH VIII R 62/13)



Steuerliche (Mindest)Vorgaben:

- Gewinnabhängige Vergütung des Partners notwendig
- Anteil am Zuwachs der stillen Reserven **seit** Eintritt
- Beteiligung an der Geschäftsführung
- Kein vollständiger Haftungsausschluss für den Partner



Werden diese Vorgaben nicht erfüllt, ist der neue Partner kein Mitunternehmer sondern Scheingesellschafter.

Die Vorgaben des BSG sind ähnlich!

Folgen, wenn Partner Scheingesellschafter ist:

- Steuerlich gibt es zwei "**Steuersubjekte**" den Praxisinhaber und den Scheingesellschafter
- Der "Scheingesellschafter" ist steuerlich wie ein **freier Mitarbeiter oder Arbeitnehmer** der Praxis zu beurteilen
- Für den bzw. die Praxisinhaber können sich **gewerbsteuerliche, lohnsteuerliche und sozialversicherungsrechtliche Risiken** wegen der „Anstellung“ eines Arztes ergeben.
- Es besteht das Risiko „**Abrechnungsbetrug**“ durch die BAG als Vertrags(zahn)ärzte
- Im Fall einer BAG wird diese **komplett gewerblich** (FG Düsseldorf, Urteil vom 19.9.2013 – 11 K 3969/11 G, ZMGR 2014, 299).

III. Sozialversicherungspflicht von Juniorpartnern



- Ähnlich wie die finanzgerichtliche Rechtsprechung (FG Düsseldorf, Urteil vom 19.9.2013) sieht es auch die sozialgerichtliche Rechtsprechung als erforderlich an, dass ein Unternehmerrisiko des Gesellschafter besteht.
- Das LSG Baden-Württemberg (Urteil vom 12.12.2014 – L 4 R 1333/13) hatte in diesem Zusammenhang über die abhängige Beschäftigung eines Zahnarztes zu entscheiden
- Folgender Sachverhalt lag der Entscheidung zu Grunde:



► Aktuelles Urteil dazu (LSG BaWü, 12.12.2014 - L 4 R 1333/13)

Sachverhalt:

- Seniorpartner nahm einen Juniorpartner von 2007 bis 2010 in seine Zahnarztpraxis auf (Gründung einer Berufsausübungsgemeinschaft)
- Die materiellen Wirtschaftsgüter und den Patientenstamm hielt der Seniorpartner im Alleineigentum (=Sonderbetriebsvermögen)
- Junior- und Seniorpartner schlossen einen Vertrag „über eine zahnärztliche **nicht gleichberechtigte** Gemeinschaftspraxis“.

► **Aktuelles Urteil dazu (LSG BaWü, 12.12.2014 - L 4 R 1333/13)**

Sachverhalt:

In § 14 des Gesellschaftsvertrags
(„Beteiligung am Gewinn und Verlust“) hieß es hierzu:

„Wegen der fehlenden Kapitalbeteiligung erhält der Juniorpartner als Gewinn einen Anteil i. H. v. **30 v. H. des Umsatzes** aus den Einnahmen, die der Gemeinschaftspraxis aus den von **ihm erbrachten zahnärztlichen Leistungen** zugeflossen sind. An einem eventuellen **Verlust nimmt der Juniorpartner nicht teil**“



► **Aktuelles Urteil dazu (LSG BaWü, 12.12.2014 - L 4 R 1333/13)**

Entscheidung:

- Das LSG entschied, dass vorliegend eine abhängige Beschäftigung gegeben sei und forderte Beiträge zur Arbeitslosenversicherung nach.
- Ein **gewichtiges Indiz**, das gegen die selbständige Tätigkeit des Juniorpartners spreche, sei dass **fehlende Unternehmerrisiko**.
- Für ein vorhandenes Unternehmerrisiko spreche nicht alleine die Tatsache, dass der Juniorpartner nach seinem Ausscheiden eine Abfindung erhalten sollte.
- Auch die Weisungsfreiheit des Juniorpartners konnte die Sozialrichter nicht überzeugen. Diese sei kennzeichnend für eine Tätigkeit als Zahnarzt und daher nicht als Indiz heranzuziehen.

► Fazit



- Die steuerrechtliche (FG Düsseldorf) und sozialversicherungsrechtliche (LSG BaWü) Rechtsprechung ist hinsichtlich des Erfordernisses einer (Mit)Unternehmerstellung **vergleichbar**.
- Eine reine **Beteiligung an den eigens erzielten Umsätzen** reicht **nicht** um Mitunternehmerinitiative zu entfalten. Um gewerbesteuerliche, lohnsteuerliche, sozialversicherungsrechtliche Risiken hier auszuschließen sollte auf entsprechende Vertragsklauseln verzichtet werden.
- Gegebenenfalls sind auch bestehende Verträge auf eine ausreichende Gewinnbeteiligung zu überprüfen (Beratungsthema!).
- Risikohinweis: Aufgrund dem BSG-Urteil vom 31.10.2012 – B 12 R 3/11 R droht künftig in ähnlich gelagerten Fällen - trotz Mitgliedschaft in einem Versorgungswerk - auch eine **Beitragspflicht in der gesetzlichen Rentenversicherung!**

Danke für Ihre
Aufmerksamkeit



Wir sind gerne für Sie da. Sprechen Sie uns an!



Dr. Rolf Michels
Dipl.-Kaufmann, Steuerberater

Laufenberg Michels und Partner mbB
Robert-Perthel-Straße 81
50739 Köln

Tel.: 0221.95 74 94-0
Fax.: 0221.95 74 94-27
michels@laufmich.de
www.laufmich.de

