

Gewinnverteilungsabreden / Abänderung von Gewinnverteilungsregelungen in Gesellschaftsverträgen

Dr. iur. Andreas Meschke

Rechtsanwalt // Fachanwalt für Medizinrecht, Düsseldorf

Herbsttagung Arbeitsgruppe Medizinrecht 2022

16. September 2022

1

1

Gliederung

I. Grundlagen

1. Gesellschaftsrecht
2. Vertragsarztrecht

II. Konkrete Gewinnverteilungsregelungen

III. Sondersituationen

IV. Gewinnverteilungsänderungen

16. September 2022

2

I. „Grundlagen“

16. September 2022

3

3

1. Gesellschaftsrecht

16. September 2022

4

4

1. Gesellschaftsrechtliche Grundlagen

§ 722 Anteile am Gewinn und Verlust

- (1) Sind die **Anteile der Gesellschafter am Gewinn und Verlust nicht bestimmt**, so hat jeder Gesellschafter ohne Rücksicht auf die Art und die Größe seines Beitrags **einen gleichen Anteil am Gewinn und Verlust**.
- (2) Ist nur der Anteil am Gewinn oder am Verlust bestimmt, so gilt die Bestimmung im Zweifel für Gewinn und Verlust.

16. September 2022

5

5

1. Gesellschaftsrechtliche Grundlagen

Verteilungsschlüssel

- Die Verteilung des Gewinns und Verlusts erfolgt nach dem **gesetzlichen Verteilungsschlüssel** in § 722 BGB:
 - **Verteilung nach Köpfen**, ungeachtet der einzelnen Gesellschafterbeiträge, sofern die Anteile der Gesellschafter am Ergebnis nicht anders „bestimmt“ sind.
 - Rechnerische „Verlustverteilung“ durch jährlichen **Rechnungsabschluss** nach § 721 Abs. 2 BGB.
- Die **vom gesetzlichen Normalfall abweichende „Bestimmung“** kann **ausdrücklich** oder **konkludent** vereinbart werden. Die Bestimmung kann sich jedoch auch aus **Vertragsauslegung** nach dem Parteiwillen ergeben (BGH, Urt. v. 28.06.1982 - II ZR 226/81).

16. September 2022

6

6

1. Gesellschaftsrechtliche Grundlagen

Gestaltungsfreiheit:

- Die Gesellschafter können **jeden denkbaren Verteilungsschlüssel** (auch kombiniert) für Gewinn und Verlust vereinbaren, solange allgemeine rechtliche Schranken wie etwa Sittenwidrigkeit oder Wucher nicht überschritten werden:
 - Angemessene Gewinnverteilung in weiten Grenzen.
 - Verlust kann anders verteilt werden als Gewinn.
 - **Disquotale Gewinnverteilung möglich.** Ein Gesellschafter kann auch von der Gewinnbeteiligung **ausgeschlossen** sein, solange er zur Förderung des Gesellschaftszwecks verpflichtet ist; die Gewinnbeteiligung ist **kein unverzichtbares Mitgliedschaftsrecht.**

16. September 2022

7

7

1. Gesellschaftsrechtliche Grundlagen

Auszahlung:

- Die Beschlussfassung über die Ergebnisverteilung ist üblicherweise Bestandteil des Beschlusses über die Feststellung des **Rechnungsabschlusses**.
- Es bedarf bei der Personengesellschaft zur Begründung des Auszahlungsanspruches regelmäßig **keines gesonderten Gewinnverwendungsbeschlusses**, insbesondere dann nicht, wenn der Gesellschaftsvertrag bereits Regelungen zur Verteilung und Buchung des festgestellten Gewinns enthält.
- Der Anspruch auf Auszahlung des gesamten Gewinns ist im Zweifel mit der Feststellung von Rechnungsabschluss und Ergebnis auch fällig.

16. September 2022

8

8

2. Vertragsarztrecht

16. September 2022

9

9

2. Vertragsarztrechtliche Grundlagen

Voraussetzungen der BAG gemäß § 18 Abs. 2a S. 2 und 3 MBO:

- Auf **Dauer** angelegte berufliche Zusammenarbeit selbständiger, freiberuflich tätiger Gesellschafter.
- Verpflichtung der Gesellschafter die Erreichung eines gemeinsamen **Zweckes** in der durch den (schriftlichen) **Gesellschaftsvertrag** bestimmten Weise zu fördern und insbesondere die vereinbarten Beiträge zu leisten.
- Teilnahme aller Gesellschafter der BAG an dem **unternehmerischen Risiko**, an unternehmerischen **Entscheidungen** und an dem gemeinschaftlich erwirtschafteten **Gewinn und Verlust**.

→ grds. **Gestaltungsfreiheit** bei der Gewinnverteilung.

16. September 2022

10

10

2. Vertragsarztrechtliche Grundlagen

- Nach der Vorstellung der Bundesärztekammer richtet sich die **typische Ergebnisverteilung** einer BAG nach einem prozentualen, vermutlich quotalen Verteilungsschlüssel (DÄ 2006, A-801, 804; DÄ 2008, A-1019, 1021).
- In der Praxis werden die Regelungen durch Vielzahl anderer **Faktoren** ergänzt, wie etwa:
 - individuell erwirtschafteter Umsatz,
 - zeitlicher Einsatz,
 - Übernahme von Geschäftsführungsaufgaben,
 - besondere Qualifikationen,
 - Dauer der Gesellschaftszugehörigkeit.
- **Gerechte und zulässige Ergebnisverteilung ist einer der schwierigsten Aspekte der Vertragsgestaltung.** Folgende Aspekte sind dabei besonders zu beachten:

16. September 2022

11

11

2. Vertragsarztrechtliche Grundlagen

„Das Tatbestandsmerkmal „in freier Praxis“ (§ 32 Abs. 1 S. 1 Ärzte-ZV) beinhaltet eine wirtschaftliche Komponente. Diese umfasst, dass der Arzt **wirtschaftliches Risiko tragen und am Erfolg der Praxis teilhaben muss.**“

– BSG, Urt. v. 23. Juni 2010, Az. B 6 KA 7/09 R –

„Es besteht eine gemeinsame Beteiligung an den unternehmerischen Risiken und Chancen, sodass eine **gemeinschaftliche Gewinnverteilung** stattfindet.“

– DÄ 2017; 114(37): A-1660 / B-1406 / C-1376 –

„Eine Umgehung liegt insbesondere vor, (...) wenn der Gewinn ohne Grund in einer Weise verteilt wird, die nicht dem Anteil der von ihnen persönlich erbrachten Leistungen entspricht.“

– DÄ 2008; 105(19): A-1019 / B-883 / C-863 –

16. September 2022

12

12

2. Vertragsarztrechtliche Grundlagen

- **Grundsatzentscheidung zur Ergebnisbeteiligung:** BSG, Urt. v. 23. Juni 2010, Az. B 6 KA 7/09 R

„Dies bedeutet insbesondere, dass der Vertragsarzt nicht wie ein Angestellter nur ein Festgehalt erhalten darf. Vielmehr muss ihm maßgeblich der Ertrag seiner vertragsärztlichen Tätigkeit zugutekommen, ebenso wie ein eventueller Verlust zu seinen Lasten gehen muss. Dieses Erfordernis muss von Anbeginn der vertragsärztlichen Tätigkeit erfüllt sein, kann mithin nicht für die Dauer einer „Probezeit“ suspendiert werden.“

16. September 2022

13

13

2. Vertragsarztrechtliche Grundlagen

Möglich sind:

- Quotelung der Gewinne (Bildung „unterschiedlicher Gewinntöpfe“) mit der Maßgabe, dass einzelne Quoten den Gesellschaftern unterschiedlich zugerechnet werden.
- Berücksichtigung der Überlassung von Ressourcen eines Gesellschafters an die Gesellschaft oder besonderer Tätigkeiten durch besonderen Ergebnisanteil.
- Verteilung des Gewinns nach Maßgabe des selbst erwirtschafteten (standortbezogenen) Ertrags bei (Ü-)BAG, wenn angemessener Gesamtgewinnanteil gleichzeitig gesichert.

Problematisch sind:

- X Vereinbarung eines festen Gewinnbetrages „Fixum“, sofern die Gesamtbewertung zu der Annahme eines „verkappten Anstellungsverhältnisses“ führt.
- X Bei „Probezeit“-Vereinbarungen: Die Ergebnisbeteiligung muss von Anbeginn der vertragsärztlichen Tätigkeit bestehen und kann nicht suspendiert werden.

16. September 2022

14

14

Exkurs: Steuerrechtliches Risiko

Freie Praxis – Nullbeteiligungsgesellschafter:

- FG Düsseldorf, Urt. v. 19.9.2013 - 11 K 3968/11 F: Ist der Gesellschafter einer GbR nicht an deren Gewinn beteiligt, sondern nur an seinen eigenen Umsätzen, liegt in der Regel keine Mitunternehmerschaft vor.
- Fehlendes Mitunternehmerisiko (mit der Folge der **Gewerbesteuerpflicht**) ergibt sich aus § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG.
- Keine Beteiligung am laufenden Gewinn und den stillen Reserven, sondern lediglich mit Prozentsatz des eigenen Honorarumsatzes.
- Diese signifikante Beschränkung des Mitunternehmerrisikos ist auch nicht durch eine besonders ausgeprägte Mitunternehmerinitiative kompensiert worden.
- In der Revision hat der **BFH – Az.: VIII R 63/13 bzw. VIII R 62/13** - die Entscheidung gehalten.

16. September 2022

15

15

2. Vertragsarztrechtliche Grundlagen

„Interne Überweisung“ - Ergebnisverteilung und Zuweisung gegen Entgelt

- Nach Inkrafttreten der §§ 299a und b StGB wurde und wird diskutiert, ob und ggf. welche Auswirkungen sich für die Gewinnverteilung einer Berufsausübungsgemeinschaft ergeben.
- Etwa: Darf ein Arzt an den von seinem Mitgesellschafter erzielten Honorarumsätzen bzw. darauf entfallenden Gewinnen partizipieren, wenn er die Durchführung dieser Leistung ganz oder teilweise veranlasst hat? Problem ist mE die **kombinierte Formulierung** §§ 73 Abs. 7, 128 Abs. 2 S. 3 SGB V:

Es ist Vertragsärzten nicht gestattet, für die Zuweisung von Versicherten ein Entgelt oder sonstige wirtschaftliche Vorteile sich versprechen oder sich gewähren zu lassen oder selbst zu versprechen oder zu gewähren. § 128 Abs. 2 S. 3 gilt entsprechend.“

16. September 2022

16

16

2. Vertragsarztrechtliche Grundlagen

Über den Verweis auf § 128 Abs. 2 S. 3 SGB V gelten dann als „unzulässige Zuwendung“ auch „Einkünfte aus **Beteiligungen an Unternehmen von Leistungserbringern**, die Vertragsärzte durch ihr Verordnungs- oder Zuweisungsverhalten selbst maßgeblich beeinflussen.“ **M. E. in diesem Fall auch Arztpraxen als „Unternehmen von Ärzten“.**

Schrittfolge wäre: Fusion 2er Arztpraxen = für Dr. A Beteiligung am Unternehmen von Dr. B mit erweitertem Gewinnanteil = potenzielle (wenn auch nicht zwingende!) unzulässige Zuwendung.

Aber: gleichzeitig Abgrenzung zu andererseits ja zulässiger (Ü)BAG über Anwendungsbereich § 33 Abs. 2 Ärzte-ZV vs. §§ 31 BO, 73 Abs. 7 i.V. mit 128 Abs. 2 SGB V sowie 299a und b StGB (dort maßgeblich: „in unlauterer Weise bevorzugen“).

16. September 2022

17

17

2. Vertragsarztrechtliche Grundlagen

Zur **Teil-(ü)BAG** (§ 18 Abs. 1 MBO-Ä, § 33 Abs. 2 S. 3 - 5 Ärzte-ZV) **hatte das BSG** (Urt. v. 25.03.2015, B 6 KA 24/14 R) festgestellt:

*„Besonders für den Fall einer Teil-BAG zwischen Zuweisern und Operateuren - **aber auch darüber hinaus** - gilt, dass ... **sichergestellt sein muss, dass die nichtoperativ tätigen Ärzte am Gesamtergebnis (nur) in dem Verhältnis beteiligt werden, in welchem der Wert der von ihnen erbrachten Leistungen zum Wert der Gesamtleistungen steht** ... Verzichten die von der Zuweisung profitierenden Ärzte ohne sachlichen Grund auf Gewinn, erhöht sich hierdurch – unzulässiger Weise – der Gewinnanteil der zuweisenden Gesellschafter“.*

Unklar: „*auch darüber hinaus*“ meint: a) jede BAG zwischen Zuweiser und Operateur oder b) (nur) jede Teil-BAG zwischen Ärzten generell?

16. September 2022

18

18

2. Vertragsarztrechtliche Grundlagen

Wenn die o. g. Hervorhebung alle Zuweiser-Operator-Konstellationen in (ü)BAGs erfasst, wäre eine rein individuelle Ergebnisverteilung dann immer zwingend, wenn nicht sachliche Gründe Ausnahmen zulassen. Sachliche Gründe z. B.: gemeinsame Investitionen, gemeinsame Kosten, gemeinsame „Historie“ mit Praxisaufbau usw.

Unklar ist, ob die Forderung nach nur individueller Gewinnerwirtschaftung bei Zuweiser- und Operator-Konstellationen einen **Widerspruch** zu BSG, Urt. v. 23.06.10 (s. o.) und BFH, Urt. v. 03.11.15 (s. o.) zur vollständigen Teilhabe jedes Gesellschafters an Gewinn und Verlust der Praxis bedeutet bzw. wie die Situation dann außerhalb von Ausnahmen zu lösen ist.

II. Konkrete Gewinnverteilungsregelung

II. Konkrete Gewinnverteilungsregelung

- **Beteiligung:** „Die Gesellschafter nehmen am Ergebnis (Gewinn oder Verlust) entsprechend ihrer Gesellschafts-/Vermögensbeteiligung teil.“
- **Quote:** „Die Gesellschafter nehmen am Ergebnis (Gewinn oder Verlust) mit X % und Y % teil.“
- **2-Stufen - Basisanteil („Tätigkeitsvergütung“) und Beteiligung/Quote:** „Die Gesellschafter nehmen am Ergebnis (Gewinn oder Verlust) mit ... € und ... € teil. Das Restergebnis steht ihnen entsprechend ihrer Gesellschafts-/Vermögensbeteiligung (oder zu X % und Y %) zu.“
- **2-Stufen - Fusionsgewinn und Synergiegewinn:** „Das Ergebnis bis ... € steht den Gesellschaftern zu X % (Dr. A) und Y % (Dr. B) zu. Das Restergebnis steht beiden Gesellschafter je zur Hälfte zu.“
- Ggf. **Kombination mit bestimmten (paritätischen) Leistungsvorstellungen** und Abweichungskonsequenzen.

16. September 2022

21

21

III. Sondersituationen (Beispiele)

16. September 2022

22

22

III. Sondersituationen - Beispiele

Der Mitgesellschafter und seine Krankenhausvergütung

- Situation: 2 Orthopäden gründen eine BAG. Ein Arzt ist gleichzeitig weiterhin einen Tag in der Woche im Krankenhaus als Operateur tätig. Er erhält ein Angestelltengehalt.

„... (Gewinnverteilung normal) ... Zusätzlich gilt: Der von X verdiente Arbeitgeberbruttobetrag führt im Jahr der Vereinnahmung zu einer Minderung seines Ergebnisanteils in der BAG. Es gilt: Arbeitgeberbrutto multipliziert mit 1/2 = Minderungsbetrag. Der Minderungsbetrag wird vom Ergebnisanteil des betreffenden Gesellschafters abgezogen und dem Ergebnisanteil des anderen Gesellschafters zugeschlagen.“

16. September 2022

23

23

III. Sondersituationen - Beispiele

Der Mitgesellschafter und seine Krankenhausvergütung

- Situation: Zwei niedergelassene Augenärzte schließen sich zu einer ÜBAG zusammen, auch um wechselseitige ärztliche Tätigkeiten am jeweils anderen Standort zu erbringen.

„Die Gesellschafter richten 2 Buchungskreise für (i) die Betriebsstätte und (ii) die Nebenbetriebsstätte ein. Das auf die Betriebsstätte entfallende Ergebnis steht A und das auf die Nebenbetriebsstätte entfallende Ergebnis steht B zu. Zu gemeinschaftlichen (Allgemein-)Kosten, die beiden Buchungskreisen zugeordnet werden, werden die Gesellschafter einen Beschluss fassen, aus dem sich die Kosten und das Verhältnis ergibt, in welchem die Zuordnung auf die Buchungskreise erfolgt. Zu Einnahmen, die A an der Nebenbetriebsstätte und B an der Betriebsstätte erwirtschaftet, werden die Gesellschafter ebenfalls einen Beschluss darüber fassen, in welchem Verhältnis sie beiden Buchungskreisen zugeordnet werden.

Unabhängig von dem Vorstehenden nimmt jeder Gesellschafter mit mind. ...% am Ergebnis teil.“

16. September 2022

24

24

IV. Gewinnverteilungsänderung

16. September 2022

25

25

1. Gewinnverteilungsänderung

Änderung der Ergebnisverteilung:

- Änderungen des gesetzlichen oder einmal vereinbarten Ergebnisverteilungsschlüssels sind durch entsprechende(n) **Gesellschafterbeschluss/Vertragsänderung** möglich.
- Wie bei der Bestimmung der Ergebnisverteilung ist auch die Änderung konkludent oder durch jahrelange vorbehalt- und widerspruchslose, dann also auch einstimmige, praktizierte Übung denkbar. (Die allgemeinen Regeln zur Vereinbarung oder Abbedingung der Schriftform bleiben unberührt.)
- **CAVE: Nicht einvernehmliche Änderung** der vereinbarten Ergebnisverteilung ist abseits von eindeutigen vertraglichen Änderungsregelungen mit der allgemeinen Regelung von Mehrheitsbeschlüssen nur **schwer durchsetzbar. Denn:**

16. September 2022

26

26

1. Gewinnverteilungsänderung

- Das Gewinnbezugsrecht gehört zum **Kernbereich** der Gesellschaftertätigkeit (schon BGH, Urt. v. 14. 5. 1956 - II ZR 229/54).
- Sind Rechte aus dem Kernbereich betroffen, ist regelmäßig eine **treupflichtwidrige Ausübung der Mehrheitsmacht** anzunehmen, sodass bei einer nachträglichen Änderung alle betroffenen Gesellschafter zustimmen müssen (BGH, Urt. v. 24. 11. 2008 - II ZR 116/08).
- Gerade bei **vertraglich vereinbarten Regelungen** zur Gewinnverteilung wird eher angenommen, dass selbst gewählte, vom Gesetz abweichende Regelungen die Situation in der Gesellschaft am besten abbildet.

16. September 2022

27

27

1. Gewinnverteilungsänderung

- Nur in seltenen Fällen besteht die Verpflichtung, innerhalb gewisser Grenzen einer Änderung der Ergebnisverteilung zuzustimmen. In der Rechtsprechung ist ein solcher Anspruch teilweise mit dem **Wegfall der Geschäftsgrundlage** und teilweise mit der **Treupflicht der Mitgesellschafter** begründet worden. → Die Umstände des Einzelfalls sind entscheidend. Selten der Fall; s. OLG Stuttgart, Urt. v. 16. 5. 2007 - 14 U 9/06:
Eine Anwaltssozietät vereinbarte eine quotale Bemessung der Gewinnanteile dergestalt, dass sich der Gewinnanteil über ein Punktesystem ausschließlich in Abhängigkeit von der Dauer der Sozietätszugehörigkeit erhöht (sog. Lockstep-System). Nach einer lukrativen Mandatierung in Millionenhöhe verlangte ein Partner die Änderung des Gewinnverteilungsbeschlusses. **Die Klage hatte keinen Erfolg.**
- Bisher **kein Urteil bekannt**, bei dem eine Änderung der Ergebnisverteilung eingeklagt wurde.

16. September 2022

28

28

1. Gewinnverteilungsänderung

Empfehlungen:

- Wenn eine **Quotenregelung** vereinbart wird, ist ggf. klarzustellen, dass ein gewisser Teil der Quote dem einen oder anderen Gesellschafter nur mit Rücksicht auf besondere **Leistungen, Beiträge** usw. gewährt wird.
- Ferner ist ausdrücklich vorzusehen, dass bei einer **Änderung der Verhältnisse** (z. B. Reduzierung des Arbeitseinsatzes, unterschiedliche Leistungsbeiträge) die Quoten entsprechend **anzupassen** sind.
- Zu beachten ist noch: Eine Regelung zur leistungsorientierten Gewinnverteilung ist möglich. Sofern die Gesellschaft jedoch nicht bilanziert, sondern – wie die meisten Arztpraxen – eine EÜR aufstellt, ist die periodengerechte Zuordnung der Honorareinnahmen zu bedenken und zu Regeln, wie mit späteren Honorarrückforderungen umgegangen werden soll.

16. September 2022

29

29

1. Gewinnverteilungsänderung

Empfehlungen:

Für eine praxistaugliche, „justiziable“ Handhabbarkeit der Situation kann Schiedsgutachterregelung sinnvoll sein. Beispiel (**CAVE**: genau festlegen, für welchen Zeitraum!):

„... Kommt kein einstimmiger Beschluss über eine abweichende Ergebnisverteilung zustande, hat der die veränderte Verteilung begehrende Gesellschafter das Recht, die Beauftragung eines von dem Präsidenten der für den Praxissitz zuständigen Steuerberaterkammer zu bestimmenden Sachverständigen zu verlangen, der über die Neuverteilung als Schiedsgutachter gemäß §§ 317 f. BGB verbindlich für beide Gesellschafter befindet. Der Schiedsgutachter soll in der Beratung von Arztpraxen erfahren sein. ...“

16. September 2022

30

30

2. Steuerrechtliche Aspekte

Steuerrechtlich kann die Änderung der Ergebnisverteilung problematisch sein:

- Änderungen der Gewinnverteilung müssen bereits vor Beginn des betreffenden Wirtschaftsjahres – ansonsten ist eine **Zwischenbilanz** erforderlich – vereinbart sein; vgl. etwa BFH, Urt. v. 30.04.1991 – VIII R 50/86.
- Ständige Rechtsprechung des BFH: Die **rückbezogene Änderung** einer Gewinnverteilungsabrede für das abgelaufene oder ablaufende Wirtschaftsjahr ist **steuerrechtlich ohne Wirkung**, vgl. etwa BFH, Urt. v. 29. 5.2001 - VIII R 10/00, FG Hessen, Urt. v. 07.07.2005 – 13 K 4288/04 m.w.N.
- Die Gewinnverteilung einer GbR kann zudem **nicht steuerrechtlich wirksam rückwirkend durch Abgabe der Feststellungserklärung geändert werden**. Auch im Falle einer Schätzung muss das Finanzamt nach § 162 AO den zivilrechtlich für richtig erkannten Gewinnverteilungsschlüssel anwenden, FG Sachsen-Anhalt, 1. Senat, Urt. v. 02.09.2002 – 1 K 41/98

16. September 2022

31

31

2. Steuerrechtliche Aspekte

- Eine nachträglich bekanntgewordene Gewinnverteilungsabrede rechtfertigt die Änderung des Gewinnfeststellungsbescheids i.S.d. § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO, soweit sich die Gewinnanteile erhöhen. Der Bescheid ist nach § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO zu ändern, soweit sich die Gewinnanteile verringern; BFH, Urt. v. 24. 6. 2009 - IV R 55/06.
- Die steuerrechtlichen Folgen einer rückwirkend vereinbarten Änderung der Ergebnisverteilungsabrede können auch dann nur ex nunc eintreten, wenn diese mit Wirkung auf den Beginn des Wirtschaftsjahres vereinbart worden ist. Dies gilt selbst dann, wenn die Gesellschafter nach § 242 BGB zivilrechtlich verpflichtet sind, der Änderung des Gesellschaftsvertrages, in dessen Rahmen die Ergebnisverteilung neu geregelt wird, zuzustimmen; FG München, Urt. v. 27.06.2007 – 9 K 2373/05.

16. September 2022

32

32

MÖLLER PARTNER
Kanzlei für Medizinrecht

Danke für Ihre Aufmerksamkeit!

Kontakt: **Dr. Andreas Meschke**
Möller & Partner - Kanzlei für Medizinrecht
Breite Straße 69
40213 Düsseldorf
0211 – 75 84 880
zentrale@moellerpartner.de
www.moellerpartner.de

16. September 2022

33