

## KOOPERATIONEN

## Besonderheiten der Praxisgemeinschaften

von StB Janine Peine, Wolfenbüttel, [www.schmidt-kosanke.de](http://www.schmidt-kosanke.de)

| Praxisgemeinschaften sind weit verbreitet, bergen jedoch etliche Besonderheiten in sich, die für den Freiberufler schnell zur Falle werden können. Der eigentliche Vorteil ist schnell erkennbar. Kosten, die auf zwei oder mehr Beteiligte verteilt werden können, sind pro Beteiligten geringer, als wenn einer allein die Kosten trägt. Weiterhin erfolgt der Zusammenschluss ausschließlich für die Kostenverteilung. In der tatsächlichen Berufsausübung bleibt jeder Beteiligte eigenständig, wodurch kein Konfliktpotenzial hinsichtlich Gewinnverteilung, Arbeitszeiten u. Ä. entstehen kann, wie es in einer BAG häufig ist. |

### 1. Vertragsarztrecht/Berufsrecht

Bei einer Praxisgemeinschaft schließen sich zwei oder mehr Freiberufler zusammen um gemeinsam Räumlichkeiten anzumieten, Personal anzustellen, medizinische Geräte und Praxiseinrichtungen zu nutzen oder sich weitere Kosten zu teilen. Dabei behält jeder Beteiligte seine Einzelpraxis und bekommt den jeweiligen Kostenanteil nach einem festgelegten Verteilungsschlüssel zugeordnet. Weitere Formen sind Labor- oder Apparategemeinschaften. Die Praxisgemeinschaft ist seitens der KV/KZV nicht genehmigungspflichtig, aber anzeigepflichtig. Zwar erlaubt § 18 MBO-Ä ausdrücklich den Zusammenschluss von Ärzten in Organisationsgemeinschaften. Folgende Sachverhalte können jedoch erhebliche Probleme verursachen und zu Honorarrückforderungen führen, die u. U. schnell eine existenzbedrohende Größenordnung erreichen können:

#### 1.1 Gegenseitige Patientenzuweisungen

Die Behandlung derselben Patienten könnte seitens der KV/KZV als Patientenzuweisungen gegen Entgelt angenommen werden, wenn die Übereinstimmungsquote auffällig hoch ist. Dieses gilt bei gleicher Fachrichtung bei 20 % Übereinstimmung, sonst bei 30 %, bei Zahnärzten sogar bereits ab 10 %. Eine tatsächliche Entgeltzahlung von einem Arzt zum anderen erfolgt dabei nicht, sondern stellt sich in den gegenseitigen Zuweisungen dar. Die KV/KZV überprüft daher die Abrechnungen auf Parallelbehandlungen und nimmt ggf. Honorarrückforderungen vor.

Es kann sogar so weit gehen, dass aufgrund einer Vielzahl von gemeinsamen Behandlungen eine BAG angenommen wird, die nicht von der KV/KZV genehmigt wurde (§ 33 Abs. 3 Ärzte-ZV). Honorarrückforderungen und sogar strafrechtliche Konsequenzen wären die Folge.

#### 1.2 Vertretungsregelungen

Die an der Praxisgemeinschaft beteiligten Ärzte können sich gegenseitig bei Urlaub, Krankheit oder Fortbildungen vertreten. Überschreitet die Vertretungszeit eine Woche, besteht eine Anzeigepflicht bei der KV/KZV. Eine dauerhafte Vertretung an festen Tagen in der Woche ist nicht erlaubt.

Zuweisung gegen Entgelt

Nicht genehmigte Berufsausübungsgemeinschaft

### 1.3 Außenwirkung als BAG

Besondere Gefahr besteht in der Außendarstellung der einzelnen Praxen. Wird hierbei gegenüber den Patienten der Eindruck erweckt, die Ärzte würden in einer BAG praktizieren, entsteht auch ein Haftungsanspruch entsprechend einer BAG. Eine Schadenersatzforderung gegenüber einem der Ärzte wegen eines Behandlungsfehlers kann dann u. U. auch gegenüber den anderen Ärzten durchgesetzt werden, die die Behandlung gar nicht durchgeführt haben. Daher ist insbesondere beim Praxisschild, Briefkopf, Homepage etc. darauf zu achten, dass jede Praxis allein genannt ist und deutlich darauf verwiesen wird, dass es sich um eigenständige Praxen handelt. Eine Auflistung der einzelnen Praxen unter der Überschrift „in Praxisgemeinschaft“ soll hierbei bereits schädlich sein, da angenommen wird, dass Patienten die Unterscheidung zwischen einer Praxisgemeinschaft und dem ursprünglichen Begriff der Gemeinschaftspraxis nicht zugemutet werden kann.

### 1.4 Einhaltung der Schweigepflicht

Eine Herausforderung in der täglichen Arbeit in gemeinsamen Praxisräumen und mit dem gemeinsamen Personal ist die Einhaltung der beruflichen Schweigepflicht. Das nichtärztliche Personal ist für zwei Praxen zeitgleich tätig, vergibt deren Termine, führt deren Patientenaufzeichnungen und übernimmt die Verwaltungsaufgaben. Eine Verschwiegenheit zwischen den beiden Praxen muss gewährleistet sein und sollte in den Arbeitsverträgen aufgenommen werden. Die Patientenaufzeichnungen und Terminkalender sind strikt zu trennen und es muss Schutz vor Einblick in die Unterlagen der jeweils anderen Praxis bestehen. Vorsicht, die Verletzung der Pflicht zur Verschwiegenheit steht unter Strafe (§ 203 Abs. 1 Nr. 1 StGB).

### 1.5 Keine Anstellung von Ärzten

In der Praxis taucht gelegentlich die Frage auf, ob neben medizinischem Hilfspersonal auch Ärzte/Zahnärzte als Arbeitnehmer in der Praxisgemeinschaft abgerechnet werden können. Ein Arbeitsvertrag zwischen der PG und einem Arzt/Zahnarzt wird von der KV/KZV nicht genehmigt. Das liegt daran, dass angestellte Mediziner immer einem Arzt direkt zugeordnet werden, der die Leitung und Verantwortung übernimmt. Eine Ausleihung, Weiterberechnung oder gar freie Mitarbeit bei den Praxen der anderen PG-Gesellschafter sollte nicht erfolgen, da dieses Probleme in der Honorarabrechnung, bei der Umsatzsteuer und auch bei der Einkommensteuer hervorrufen kann.

## 2. Zivilrecht

Die Praxisgemeinschaft wird überwiegend als GbR-Innengesellschaft betrieben. Jedoch sind auch andere Rechtsformen denkbar. Ein schriftlicher Gesellschaftsvertrag ist nicht notwendig, aber zwingend zu empfehlen. Folgende Punkte sollten dabei enthalten sein:

- Der Zweck der Gesellschaft sollte mit der Absicht, gemeinsame Kosten umzulegen, aufgeführt werden und es sollte ausdrücklich genannt werden, dass keine Gewinnerzielungsabsicht besteht.
- Die Angabe der Beteiligungsquote der einzelnen Gesellschafter ist für die Zuordnung gemeinsam erworbener Wirtschaftsgüter bei Beendigung oder Ausscheiden wichtig.

Haftung wie in einer Personengesellschaft

Vor allem eine praktische Herausforderung

Keine Ärzte in der Praxisgemeinschaft anstellen!

Soll-Inhalte für den Praxisgemeinschaftsvertrag

- Die monatliche Einlagepflicht zur Begleichung der entstehenden Kosten ist zu vereinbaren.
- Der Verteilungsschlüssel der Kosten darf nicht einfach nach der Beteiligungsquote festgelegt werden, da das kaum der tatsächlichen Nutzung entsprechen wird und umsatzsteuerliche Folgen haben kann (vgl. unten). Eine Aufteilung nach Anzahl der Patienten, Umsatz, Nutzungsstunden oder idealerweise eine Kombination hieraus ergibt ein exakteres Ergebnis.

### 3. Steuerrecht

Die Praxisgemeinschaft weist einkommensteuerlich und umsatzsteuerlich einige Besonderheiten auf.

#### 3.1 Einkommensteuer

Eine Praxisgemeinschaft ist mangels Gewinnerzielungsabsicht keine Mitunternehmerschaft. Es werden weder Einkünfte aus Gewerbebetrieb noch aus freiberuflicher Tätigkeit erzielt. Die Beteiligung an der Praxisgemeinschaft ist notwendiges Betriebsvermögen in den jeweiligen Einzelpraxen. Die Verlustanteile sind gesondert festzustellen und anschließend in den Praxen der einzelnen Gesellschafter als Betriebsausgaben zu berücksichtigen. Die Finanzverwaltung bevorzugt in der Praxis oft einen Ansatz des Verlustes direkt in der Einkommensteuerveranlagung ohne Verrechnung mit dem Praxisergebnis. Diese Vorgehensweise hat jedoch zur Folge, dass die Gewinnermittlung der Einzelpraxis einen viel zu hohen Gewinn ohne die Kosten aus der Praxisgemeinschaft ausweist.

#### ■ Gewerbesteuer: Leistungserbringung an Nicht-Gesellschafter

Werden Leistungen an Nicht-Gesellschafter der Praxisgemeinschaft gegen Entgelt mit Gewinnerzielungsabsicht erbracht, können Einkünfte aus Gewerbebetrieb vorliegen. Zu unterscheiden ist hierbei, ob

- es sich um eine reine Vermietung von Praxisräumen und -geräten handelt, die dann über § 21 Abs. 3 EStG zu den Einkünften aus selbstständiger Arbeit der Beteiligten umqualifiziert werden, oder ob
- neben der Vermietung noch Zusatzleistungen wie Personalgestellung, Materialüberlassung o. Ä. erbracht werden und die Leistung dadurch einen gewerblichen Charakter erhält.

Die Praxisgemeinschaft erzielt dann gewerbliche Einkünfte, die über § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG auf die freiberuflichen Einkünfte der Beteiligten abfärben kann. Die Umqualifizierung der freiberuflichen Einkünfte in gewerbliche Einkünfte hätte durch die Anrechnung der Gewerbesteuer auf die Einkommensteuer und je nach Hebesatz nur geringe Auswirkungen auf die Gesamtsteuerbelastung und damit ihren Schrecken quasi verloren.

Zu bedenken ist aber, dass eine Buchführungs- und damit in den meisten Fällen auch eine Bilanzierungspflicht eintritt.

Keine  
Mitunternehmer-  
schaft

Vorsicht:  
Abfärberegulung

Vorsicht:  
Buchführungspflicht

### 3.2 Umsatzsteuer (§ 4 Nr. 14 Buchst. d UStG)

Die Praxismgemeinschaft tritt nach außen nicht als Unternehmer auf. Sie ist eine Innengesellschaft zwischen den beteiligten Einzelpraxen. Bedeutend ist dabei die Frage, ob die Leistungen von der Praxismgemeinschaft an ihre Beteiligten umsatzsteuerfrei sind. Hierzu beinhaltet das UStG in § 14 UStG eine eigene Befreiungsnorm:

Steuerfrei sind nach § 4 Nr. 14 Buchst. d UStG) sonstige Leistungen von Gemeinschaften, deren Mitglieder Angehörige der in Buchstabe a bezeichneten Berufe oder Einrichtungen im Sinne des Buchstaben b sind, gegenüber ihren Mitgliedern, soweit diese Leistungen für unmittelbare Zwecke der Ausübung der Tätigkeiten nach Buchstabe a oder Buchstabe b verwendet werden und die Gemeinschaft von ihren Mitgliedern lediglich die genaue Erstattung des jeweiligen Anteils an den gemeinsamen Kosten fordert.

#### 3.2.1. Genaue Kostenerstattung

Umsatzsteuerfrei sind demnach nur sonstige Leistungen der Praxismgemeinschaft an ihre Ärzte, die in den Einzelpraxen unmittelbar für ärztliche Leistungen verwendet werden und für die eine genaue Erstattung der jeweilig entstandenen Kosten erfolgt. Daher ist die Zuordnung der Kosten durch eine möglichst detaillierte Kostenverteilung lt. Gesellschaftsvertrag notwendig und ist auch entsprechend umzusetzen. Auf monatliche Kostenabschläge sollte wenigstens einmal im Jahr eine Abrechnung erfolgen.

#### 3.2.2 Unmittelbare Zuordnung zu ärztlichen Leistungen

Die unmittelbare Zuordnung zu den ärztlichen Leistungen beinhaltet eine weitere Gefahr für Betriebsprüfungen.

- Die Überlassung von Räumlichkeiten steht nicht in unmittelbarem Zusammenhang mit der ärztlichen Leistung und ist nicht über § 4 Nr. 14 d UStG befreit. Das ist nicht weiter problematisch, da dafür eine Steuerfreiheit über § 4 Nr. 12 a UStG gilt.
- Schwieriger ist hingegen die Überlassung von Personal. Sofern medizinisches Hilfspersonal überlassen wird, liegt eine unmittelbare Zuordnung zu der ärztlichen Leistung vor. Die Überlassung der Rezeptionskraft für die Übernahme von Verwaltungsaufgaben kann hingegen nicht unmittelbar der ärztlichen Leistung zugeordnet werden. Ebenso verhält es sich mit Buchführungs- und Abrechnungsarbeiten. Es verbleibt als letzter Rettungsanker zur Vermeidung von Umsatzsteuerzahlungen die Kleinunternehmergrenze nach § 19 UStG.
- Sonstige Leistungen werden demnach unmittelbar der ärztlichen Leistung zugeordnet, wenn die Leistung direkt gegenüber dem Patienten eingesetzt wird und nicht lediglich dazu dient, dass die ärztliche Behandlungsleistung ermöglicht wird (BFH 21.6.90, V R 97/84; EuGH 11.12.08, C-407/07 - Stichting).

Spezielle Befreiung  
für Kostengemeinschaften

Überlassung  
von Räumen

Überlassung  
von Personal

Sonstige  
Leistungen

### 3.2.3 Leistungen gegenüber den Gemeinschaftern

Die Steuerfreiheit nach § 4 Nr. 14 d UStG begrenzt sich auf die sonstigen Leistungen gegenüber den Gemeinschaftern. Ist ein Gemeinschafter an einer BAG beteiligt, die selber nicht an der Praxisgemeinschaft beteiligt ist, ist die Erbringung von Leistungen an die BAG nicht von der Befreiungsnorm erfasst (FG Münster 19.5.15, 15 K 496/11, Rev. V R 40/15, PFB online 8.3.16).

### 3.2.4 Leistungen zwischen den Gemeinschaftern

Ein Leistungsaustausch kann auch zwischen den beteiligten Ärzten bestehen, wenn Investitionen in den Einzelpraxen gehalten werden, aber gemeinschaftlich genutzt werden. Beispielsweise liegt eine steuerpflichtige Überlassung eines Behandlungszimmers an den Praxisgemeinschaft-Mitgemeinschafter vor, wenn dessen Ausstattung ein Arzt allein übernommen hat, es aber trotzdem von dem anderen Arzt (mit) genutzt wird. Hier wird das Finanzamt als Bemessungsgrundlage eine Vergleichsmiete ansetzen.

## 4. Eintritt und Austritt von Gemeinschaftern, Beendigung

Es ist zu unterscheiden, ob eine Bruchteils- oder Gesamthandsgemeinschaft vorliegt, was dem Gesellschaftsvertrag zu entnehmen ist.

- Bei einer Bruchteilsgemeinschaft wird von den bisherigen Gemeinschaftern ein vereinbarter Bruchteil an jedem einzelnen Wirtschaftsgut an den neuen Gemeinschafter verkauft. Ein dabei entstehender Veräußerungsgewinn ist ertragsteuerlich nicht begünstigt und somit laufender Gewinn. Umsatzsteuer fällt aus den Veräußerungen bei nahezu ausschließlicher betrieblicher Nutzung durch § 4 Nr. 28 UStG nicht an.
- Bei der Gesamthandsgemeinschaft liegt die Übertragung eines Gemeinschaftsanteils vor. Die stillen Reserven sind aufzudecken, wobei ebenfalls kein steuerbegünstigter Gewinn entsteht, da eine Mitunternehmerschaft mangels Gewinnerzielungsabsicht nicht vorliegt. Nach § 4 Nr. 8 UStG ist der Verkauf von Gesellschaftsrechten von der Umsatzsteuer befreit.

Ein steuerneutraler Austritt aus einer Praxisgemeinschaft ist nicht möglich. Der entstehende Gewinn ist der Einzelpraxis als laufender Gewinn zuzuordnen. Da innerhalb der Praxisgemeinschaften jedoch kein immateriellen Wert entsteht, sollte der Veräußerungsgewinn aus den materiellen Wirtschaftsgütern überschaubar bleiben. Der werthaltige Patientenstamm wird ja in den jeweiligen Einzelpraxen gehalten.

Veräußert ein Gemeinschafter seine Einzelpraxis an einen Nachfolger, ist zu bedenken, dass hinsichtlich der Beteiligung an der Praxisgemeinschaft zusätzliche zivilrechtliche Regelungen zu treffen sind. Hierbei ist wieder darauf zu achten, in welcher Form die Praxisgemeinschaft geführt wird und welche vertraglichen Regeln für den Wechsel des Gemeinschafters womöglich im Praxisgemeinschaftsvertrag bestehen. Nicht vergessen werden sollte auch die Übertragung von Mietverträgen, Arbeitsverträgen, Leasingverträgen etc. auf die „neue“ Praxisgemeinschaft.

Bruchteils-  
gemeinschaft

Gesamthandsge-  
meinschaft

Steuerneutraler  
Austritt

Praxisnachfolge

Treten mehrere Gemeinschafter aus, so dass nur ein Gemeinschafter verbleibt, erlischt die Praxisgemeinschaft. Der verbleibende Gemeinschafter übernimmt die Wirtschaftsgüter in seine Einzelpraxis. Die bisherigen Buchwertanteile an den Wirtschaftsgütern werden fortgeführt. Zusätzlich erfolgt eine Aufstockung um die erworbenen Anteile an den Wirtschaftsgütern. Besondere Vorsicht ist geboten, wenn Immobilien vorhanden sind, da die Vereinigung in einer Hand Grunderwerbsteuer auslöst.

## 5. Praxisgemeinschaften in der Betriebsprüfung

Abschließend sei festzustellen, dass die steuerlichen Besonderheiten bei Kostengemeinschaften im Rahmen einer BP regional sehr unterschiedlich oder sogar nur oberflächlich geprüft werden. Aber insbesondere in der Umsatzsteuer erfolgen vermehrt Schulungen der Betriebsprüfer, so dass dort in den nächsten Jahren vermehrt Konflikte zu erwarten sind.

### ↘ WEITERFÜHRENDE HINWEISE

- Umsatzsteuer – Neues zu Praxis- und Apparategemeinschaften (Michels/Ketteler-Eising, PFB 09, 61)
- Umsatzsteuer – Heilberufler: Vergütungen bei Praxis- und Apparategemeinschaften (Serafini, PFB 09, 236)
- Gewinnermittlung – Eine Ärzte-GbR wird durch gewerbliche Infektion buchführungspflichtig nach § 141 AO (Kratzsch, PFB 15, 271)
- Grundsätze und aktuelle Entwicklungen bei ärztlichen Organisationsgemeinschaften (Michels/Ketteler-Eising, PFB 08, 60)

Beendigung  
der Gemeinschaft

Vermehrt mit  
kritischen Prüfungen  
zu rechnen