

UMSATZSTEUER

Die Umsatzsteuerbefreiung für Apparategemeinschaften in einem praktischen Fall

von StB Moriz Bihler, Reutlingen, www.bihler-reinhard.de

Leistungen zwischen einer Apparategemeinschaft und ihren Gesellschaftern sind nicht nur umsatzsteuerlich nicht ganz einfach zu handhaben. Sie können auch zu massiven Problemen im Abrechnungs- und im Vertragsarztrecht führen. Im schlimmsten Fall können der Vorwurf des Abrechnungsbetrugs und eine Strafverfolgung wegen Verstoßes gegen § 299a und 299b StGB (Antikorruptionsgesetz) die Folge sein. Was alles zu beachten ist, soll am Beispiel einer Kooperation zwischen Augenärzten aufgezeigt werden, wobei verschiedene Gestaltungsvarianten untersucht werden.

1. Ausgangssachverhalt

Apparategemeinschaften i. S. des § 4 Nr. 14 Buchst. d UStG finden sich häufig als Leistungserbringungsgemeinschaften bei Augenärzten, Dermatologen und Orthopäden (häufig mit Radiologen).

■ Beispiel

Fünf Augenärzte – jeweils mit eigener Kassenarztzulassung – schließen sich zu einer Apparategemeinschaft (GbR) zusammen und erwerben verschiedene Geräte zur Durchführung optischer Kohärenz-Tomographie-Untersuchungen (z. B. Funduskamera und ein optischer Kohärenz-Tomograph, OCT). Die Geräte befinden sich in angemieteten externen Räumlichkeiten. Zwei der Gesellschafter sind operierende Augenärzte und nehmen an der Befundung der Patienten nicht teil. Sie erhoffen sich von der Zusammenarbeit die Zuweisung von behandlungsbedürftigen Patienten.

Grundsätzlich kann die Bedienung der Geräte und die Beaufsichtigung der MTAs in der Apparategemeinschaft auf vier Arten geregelt werden.

- Variante 1: Die Apparategemeinschaft stellt einen Allgemeinmediziner an.
- Variante 2: Ein Gesellschafter der Apparategemeinschaft stellt einen angestellten Augenarzt ab.
- Variante 3: Die Gesellschafter teilen sich die Beaufsichtigung.
- Variante 4: Zur Befundung wird der überweisende Arzt online zugeschaltet.

2. Grundsätzliche Vorbemerkungen

Schließen sich mehrere Fachärzte mit dem Ziel zusammen, ein Diagnosezentrum zu betreiben, sind neben gesellschaftsrechtlichen und steuerrechtlichen Gesichtspunkten auch vertragsarztrechtliche und abrechnungstechnische Gesichtspunkte zu berücksichtigen.

Leistungserbringer-
gemeinschaften

Wissen aus
verschiedenen
Rechtsgebieten
erforderlich

2.1 Vertragsarztrecht – Verletzung des Rechts auf freie Arztwahl

Grundsätzlich ist es zulässig, dass sich operierende und nichtoperierende Ärzte zu einer Apparategemeinschaft zusammenschließen. Allerdings muss sichergestellt sein, dass zu operierende Patienten nicht zwangsläufig bei den operierenden Mitgliedern der Apparategemeinschaft landen, selbst wenn keine exklusive Überweisung erfolgt.

PRAXISTIPP | Durch eine „gelebte“ Überweisungspraxis kann ein Tatbestand des Antikorruptionsgesetzes vorliegen – auch wenn ggf. auf Hinweistafeln auf weitere Facharztpraxen, die Operationen vornehmen – hingewiesen wird. Die freie Arztwahlmöglichkeit des Patienten muss uneingeschränkt gewährleistet sein.

2.2 Abrechnungsgesichtspunkte – Persönliche Leistungserbringung

Zu beachten sind ferner die Vorgaben der GOÄ, wonach gemäß § 4 Abs. 2 GOÄ der Arzt nur Gebühren für ärztliche Leistungen berechnen kann, die er selbst erbracht hat oder die unter seiner Aufsicht nach fachlicher Weisung erbracht wurden. Als eigene Leistungen gelten auch von ihm berechnete Laborleistungen des Abschnitts M II des Gebührenverzeichnisses (Basislabor), z. B. Bestimmung des Blutbilds, die nach fachlicher Weisung unter der Aufsicht eines anderen Arztes in Laborgemeinschaften oder in von Ärzten ohne eigene Liquidationsberechtigung geleiteten Krankenhauslabors erbracht werden.

Gerätebezogene Untersuchungen – wie die optischen Kohärenzuntersuchungen im Beispiel – die dem Augenarzt (Gesellschafter) von der Apparategemeinschaft berechnet werden, können von diesem gegenüber der KV als eigene Leistung abgerechnet werden. § 15 Abs. 3 BMV-Ärzte gewährt insoweit für gerätebezogene Leistungen eine Durchbrechung des Grundsatzes der persönlichen Leistungserbringung.

Diese vertragsarztrechtliche Durchbrechung des Grundsatzes der persönlichen Leistungserbringung ist jedoch nicht auf den privatärztlichen Bereich übertragbar. Bei OCT-Untersuchungen handelt es sich um augenärztliche Untersuchungsleistungen, die im privatärztlichen Bereich nicht als medizinisch-technische Untersuchungsleistungen mit reduziertem Steigerungssatz, sondern als ärztliche Leistungen bewertet werden. Eine persönliche Leistungserbringung ist bei gerätebezogenen Untersuchungen dann nicht gegeben, wenn die Leistungen am Ort der Untersuchungsstätte nicht vom Praxisinhaber erbracht oder beaufsichtigt werden. Nach Auffassung der Kammer ist die Anwesenheit des Arztes, auf dessen Veranlassung und unter dessen Verantwortung die Leistung erbracht werden soll, grundsätzlich erforderlich, auch wenn die Leistungen delegierbar sind.

PRAXISTIPP | Ein Verstoß gegen den Grundsatz persönlicher Leistungserbringung kann gravierende Folgen haben: Der Verstoß gegen die persönliche Leistungserbringung kann als Abrechnungsbetrug gewertet werden (BGH 25.1.12, 1 STR 45/11). Auch sind Auswirkungen bei der Gewerbesteuer und Umsatzsteuer denkbar.

Problem:
Patientenidentität

Optische
Kohärenz-
untersuchungen

Keine Durch-
brechung des
Grundsatzes im
privatärztlichen
Bereich

2.3 Umsatzsteuer – Untrennbarer Teil eines Gesamtverfahrens

Nach Abschnitt 4.14.1 UStAE ist § 4 Nr. 14 Buchst. a UStG auf Leistungen anzuwenden, die im Rahmen eines persönlichen Vertrauensverhältnisses zwischen Patienten und Behandelndem, z. B. in den Praxisräumen des Behandelnden, in der Wohnung des Patienten oder an einem anderen Ort erbracht werden. Weiter setzt die Steuerfreiheit neben dem Kriterium der Heilbehandlung auch die entsprechende Befähigung des Unternehmers voraus. Werden diese Kriterien (persönliche Leistungserbringung und besondere Befähigung) in die Betrachtung einbezogen, könnte bei der Weiterberechnung von gerätebezogenen Leistungen tatsächlich eine Umsatzsteuerpflicht bejaht werden.

Allerdings hat sich der BFH die Sichtweise der Verwaltung nicht uneingeschränkt zu eigen gemacht. Das Vertrauensverhältnis zwischen Arzt und Patient ist nach Auffassung des BFH nicht zwingendes Erfordernis für die Umsatzsteuerbefreiung. Vielmehr sei notwendig und auch ausreichend, dass die ärztliche Dienstleistung ein unerlässlicher, fester und untrennbarer Bestandteil eines Gesamtverfahrens sei, dessen einzelne Abschnitte sinnvollerweise nicht isoliert voneinander durchgeführt werden können. So kann beispielsweise ein Laborarzt auch gegenüber anderen Ärzten steuerfreie Heilbehandlungsleistungen erbringen (EuGH 8.6.06, C-106/05).

Wird auf diese Sichtweise abgehoben, könnte für die Leistung des abrechnenden Vertragsarztes die Steuerbefreiung des § 4 Nr. 14 Buchst. a UStG Anwendung finden. Aufgrund seiner Diagnose wurde der Patient einer Untersuchung mittels eines Kohärenztomographen unterzogen. Die Ergebnisse dieser Untersuchung bilden dann die Grundlage für Anschlussbehandlungen – ggf. eine Operation. Insoweit bildet die gerätebezogene Dienstleistung einen „unerlässlichen, festen und untrennbaren Bestandteil eines Gesamtverfahrens“, das der Vorbeugung, Diagnose, Behandlung und – soweit möglich – der Heilung von Krankheiten oder Gesundheitsstörungen der Menschen dient (Abschnitt 4 Nr. 14.1 Abs. 4 UStAE).

3. Steuerliche Beurteilung der Varianten

Nach diesen Vorbemerkungen sollen im Folgenden die vier Varianten aus dem Ausgangssachverhalt beurteilt werden.

3.1 Leiter ist ein in der Apparategemeinschaft angestellter Arzt

Die Anstellung eines Arztes zur Patientenüberwachung ist grundsätzlich zulässig. Hier wäre eine Leistungserbringergemeinschaft verschiedener Arztpraxen gegeben, die technisch bezogene Untersuchungsleistungen in ausgelagerten Räumlichkeiten erbringen. Wird eine exakte Verteilung vorgenommen, kann eine Befreiung nach § 4 Nr. 14 Buchst. d UStG vorliegen.

Bei der Abrechnung der Kosten der Apparategemeinschaft ist zu beachten, ob der Patient gesetzlich oder privat versichert ist:

- **Ist der Patient gesetzlich versichert**, rechnet der überweisende Arzt die Vorleistung der Apparategemeinschaft gegenüber der GKV ab. Die Vorleistung der Apparategemeinschaft gilt gemäß § 15 Abs. 3 BMV-Ärzte als per-

Persönliches Vertrauensverhältnis, besondere Befähigung

BFH fordert stattdessen den medizinischen „Gesamtplan“

Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 14 Buchst. a UStG möglich

Anstellung eines Arztes zur Patientenüberwachung

Abrechnung gegenüber einem GKV-Patienten

sönliche Leistung des Vertragsarztes, die nach § 4 Nr. 14 Buchst. a UStG umsatzsteuerbefreit ist. Die GKV erstattet dem abrechnenden Arzt die Kosten der Vorleistung.

Weil es wegen der Trennung der Voruntersuchung und der nachfolgenden OCT-Untersuchung an der persönlichen Leistungserbringung fehlt, entstehen zwei gesonderte sonstige Leistungen, die individuell umsatzsteuerlich zu betrachten sind.

Da bei der Leistungserbringung durch die Gemeinschaft keine persönliche Betreuung und somit keine persönliche Leistung des behandelnden Arztes gegeben ist, könnte dieser Vorgang zur Entstehung eines umsatzsteuerlich relevanten Sachverhaltes führen. Zu beachten ist, dass eine Rechnungserteilung grundsätzlich ohne den Ausweis von Umsatzsteuer vorgenommen wird, da ansonsten eine Steuer gemäß § 14c UStG drohen könnte. Die Abrechnung erfolgt grundsätzlich durch den behandelnden Arzt.

- Soll die Vorleistung **gegenüber einem Privatpatienten** abgerechnet werden, ist zu beachten, dass die Vorleistung der Apparategemeinschaft gemäß § 4 Abs. 2 GOÄ nicht als persönliche Leistung des überweisenden Arztes gewertet wird. Die Folge ist, dass die private Krankenkasse die Vorleistung nicht erstatten muss (Vorsicht: Abrechnungsbetrug).

PRAXISTIPP | Umsatzsteuerlich könnte wegen Fehlens der persönlichen Leistungserbringung bzw. wegen Fehlens des persönlichen Vertrauensverhältnisses zwischen Patienten und behandelndem Arzt eine Umsatzsteuerpflicht der Leistung unterstellt werden. Diese Sichtweise dürfte m. E. schwer begründbar sein, da dieselbe Leistung nur wegen der unterschiedlichen Kassenzugehörigkeit des Patienten unterschiedlich besteuert würde.

Für die Weiterbelastung der Kosten der Apparategemeinschaft gilt: Die Anstellung eines Facharztes für Allgemeinmedizin zur Leitung der Apparategemeinschaft ist grundsätzlich zulässig. Sein Gehalt ist ein Kostenbestandteil und nicht anders zu behandeln als die Gehälter der MFA, die Anschaffungs- und Wartungskosten für die Geräte oder die Raumkosten. Werden die einzelnen Leistungen exakt nach der Inanspruchnahme auf die beteiligten Praxen umgelegt, kann umsatzsteuerrechtlich die Befreiung gemäß § 4 Nr. 14 Buchst. d UStG für die weiterberechneten Leistungen in Anspruch genommen werden.

3.2 Leiter ist ein bei einem Gesellschafter angestellter Augenarzt

Hinsichtlich der Abrechnung der Vorleistung der Apparategemeinschaft gilt folgendes:

- **Abrechnung gegenüber gesetzlich Versicherten:** Der Gesellschafter, für den der angestellte Arzt tätig ist, kann die Vorleistung der Apparategemeinschaft für seine Patienten gegenüber der GKV abrechnen. Die Leistungen angestellter Vertragsärzte sind Leistungen der anstellenden Vertragsärzte. Für die Patienten der übrigen Gesellschafter gilt § 15 Abs. 3

Abrechnung gegenüber einem Privatpatienten

Weiterbelastung der Kosten der Apparategemeinschaft

Abrechnung gegenüber einem GKV-Patienten

BMV-Ärzte. Sie können die Vorleistung ebenfalls gegenüber der GKV abrechnen. Die Vorleistung fällt auch beide Male unter § 4 Nr. 14 Buchst. a UStG.

- **Abrechnung gegenüber privat Versicherten:** Problemlos ist nur die Abrechnung bei Patienten des anstellenden Arztes. Behandelt der angestellte Augenarzt Privatpatienten der anderen Gesellschaft, ist das Merkmal der persönlichen Leistungserbringung verletzt.

Auch hier kommt es bei den übrigen Gesellschaftern zur möglichen Entstehung eines gesondert zu beurteilenden umsatzsteuerlichen Vorgangs. Dies kann dadurch verhindert werden, dass die übrigen Gesellschafter im Rahmen der nachfolgenden Untersuchung ebenfalls persönlich anwesend sind. Zum Umgang mit solchen Problemen sollte eine Verfahrensdokumentation erstellt werden. Hierdurch kann einer Beanstandung durch die Finanzverwaltung vorgebeugt werden.

Für die weiterbelasteten Kosten der Apparategemeinschaft kann grundsätzlich § 4 Nr. 14 Buchst. d UStG in Anspruch genommen werden. Es ist aber darauf zu achten, dass nur die anteiligen Kosten des angestellten Arztes vom anstellenden Arzt der Kostenträrgemeinschaft belastet werden. Dem anstellenden Arzt dürfen aus der Weiterbelastung der Kosten des angestellten Arztes keine Vorteile erwachsen, weil sonst u. U. ein Tatbestand der §§ 299 a und b StGB begründet wird. Solche Vorteile lägen beispielsweise vor, wenn der angestellte Arzt sowohl in der Einzelpraxis des Gesellschafters als auch in der Apparategemeinschaft tätig ist und die gesamten Kosten der Apparategemeinschaft belastet werden. Auch ist dadurch die Steuerbefreiung der Leistungen der Kostenträrgemeinschaft (§ 4 Nr. 14 Buchst. d UStG) in Gefahr, da eine genaue Kostenabrechnung zwischen der Kostenträrgemeinschaft und den einzelnen Mitgliedern nicht mehr gewährleistet ist.

Auch in diesem Fall sollte der Gesellschafter der Apparategemeinschaft nur die tatsächlichen Aufwände weiterbelasten.

3.3 Ein Gesellschafter leitet die Apparategemeinschaft

Was für den angestellten Arzt gilt, gilt sinngemäß auch für den Gesellschafter:

- Weiterhin unproblematisch sind die gesetzliche Versicherten, egal ob sie eigene Patienten oder Patienten der anderen Gesellschafter sind. Dasselbe gilt für eigenen Privatpatienten.
- Problematisch sind wie in den vorhergehenden Beispielen die Privatpatienten der anderen Gesellschafter. Hier sollte grundsätzlich ebenfalls eine persönliche Anwesenheit der weiteren Gesellschafter gegeben sein, sodass es sich um einen einheitlichen steuerfreien Vorgang handelt und keine Unterteilung in zwei gesondert zu beurteilende umsatzsteuerliche Sachverhalte vorzunehmen ist.

Abrechnung gegenüber einem Privatpatienten

Weiterbelastete Kosten der Apparategemeinschaft

3.4 Der überweisende Arzt wird online zugeschaltet

Die Online-Zuschaltung des zuweisenden Arztes genügt für eine persönliche Leistungserbringung nicht. Eine persönliche Leistungserbringung ist also selbst dann nicht gegeben, wenn die Patientenüberwachung durch einen angestellten Arzt erfolgt bei gleichzeitiger Online-Zuschaltung des Arztes, der die Untersuchung veranlasst hat. Die Online-Zuschaltung bedeutet nach Auffassung der Ärztekammern, dass der die Untersuchung anordnende Arzt eben nicht persönlich anwesend ist, sodass die Untersuchung vom anordnenden Arzt auch nicht als persönliche Leistung abgerechnet werden darf. Insoweit unterliegt die Beurteilung einer Abrechnung gegenüber den privaten Krankenkassen den oben dargestellten Kriterien.

Bei GKV-Patienten gilt, dass grundsätzlich eine einheitliche Leistung vorliegt. Die Online-Zuschaltung ist unschädlich.

Online-Zuschaltung
eines Arztes

PRAXISTIPP | Im Hinblick auf die vorgenannten Darlegungen erscheint es immer empfehlenswert, vorab bei der zuständigen Ärztekammer/ggf. KV die gewählte Gestaltung prüfen zu lassen.

■ Weiterleitung von gerätebezogenen Untersuchungen

Varianten	Abrechnung der weiterbelasteten Kosten durch den überweisenden Arzt		Umsatzsteuerbefreiung für die Weiterbelastung der Kosten der Apparategemeinschaft
Beaufsichtigung der Untersuchung durch ...	GKV	PKV	
... einen bei der Apparategesellschaft angestellten Arzt (Variante 1)	abrechenbar, da Durchbrechung des Grundsatzes der persönlichen Leistungserbringung (§ 15 Abs. 3 BMV-Ärzte)	nicht abrechenbar, da keine persönliche Leistungserbringung Lösung: persönliche Anwesenheit des Gesellschafters	unter den Voraussetzungen des § 4 Nr. 14 Buchst. d UStG grundsätzlich umsatzsteuerbefreit
... einen bei einem der Gesellschafter angestellten Augenarzt (Variante 2)		abrechenbar, soweit Patienten des Gesellschafters behandelt werden	Es ist darauf zu achten, dass bei Variante 2 und 3 wirklich nur die tatsächlichen Aufwände an die Apparategemeinschaft weiterbelastet werden.
... einen der Gesellschafter der Apparategesellschaft (Variante 3)		nicht abrechenbar mangels persönlicher Leistungserbringung, soweit Patienten von anderen Gesellschaftern betroffen sind Lösung: persönliche Anwesenheit des Gesellschafters	
... Online-Zuschaltung eines Gesellschafters (Variante 4)		Keine „Heilung“ des Mangels der persönlichen Leistungserbringung	