

## Partner oder Angestellter?

## Gewerbesteuer und andere Fallstricke für Kooperationen unter Ärzten

Bei der Abfassung und Umsetzung von Praxisverträgen lauern vielfältige Gefahren für unerwünschte Folgen im Steuer-, Arbeits-, Zivil-, und Sozialrecht. Zwei Entscheidungen des Bundesfinanzhofs (BFH) aus der jüngsten Vergangenheit zeigen die weitreichenden Folgen für fehlerhaft konstruierte Praxisverträge auf, die auch Auswirkungen in den anderen Rechtsbereich haben können: von Gewerblichkeit der Tätigkeit über Sozialversicherungspflicht bis zum Honorarregress. Die beiden Urteile geben wichtige Vorgaben für die Gestaltung von Gemeinschaftspraxisverträgen und die Tätigkeit von angestellten Ärzten.

### Der Fall

Eine Gemeinschaftspraxis aus 2 operativ tätigen Augenärzten nahm einen weiteren Partner als sog. Null-Beteiligungspartner in die Gesellschaft auf. Der Junior sollte zunächst kein Vermögen an der Gesellschaft erwerben, also insbesondere keine Gesellschafteranteile kaufen müssen, sondern vielmehr nur das Recht haben, nach Ablauf von 3 Jahren ein Drittel der Praxis zu erwerben. Bis dahin erhielt er eine umsatzbezogene Gewinnverteilung, nämlich 37% vom eigenen Honorarumsatz für die ersten 200 000 DM und 42% vom eigenen Honorarumsatz für darüber hinausgehende, ihm zurechenbare Umsätze, allerdings nur „sofern ein entsprechender Gewinn erzielt wird“. Den Restgewinn teilten sich die beiden Seniorpartner hälftig.

Die Geschäftsführung sollte gemeinschaftlich ausgeübt werden, Entscheidungen waren jedoch mehrheitlich zu treffen. Erst nach dem vollständigen Eintritt nach 3 Jahren sollten alle Partner an Gewinn und Verlust entsprechend ihrer Beteiligung am Gesellschaftsvermögen beteiligt werden. Bis dahin trugen die Altpartner alle Kosten für Reparaturen und Wartungen der gemeinsam benutzten Gegenstände allein. Nur sie hatten auch Verfügungsmacht über die Konten und die Kasse.

Für den Fall des Ausscheidens war eine Abfindung nicht vorgesehen. Trotzdem sollte ein Wettbewerbsverbot von 3 Jahren im Umkreis von 15 km um die Praxis gelten.

In der Folgezeit machte der Juniorpartner von der Einstiegsoption keinen Gebrauch, sondern die Gesellschaft wurde unverändert mehr als 12 Jahre fortgeführt.

### Die Entscheidung

Nach Auffassung des BFH war der Juniorpartner nicht als Gesellschafter der GbR anzusehen. Für die Beurteilung der Gesellschafterstellung eines Partners stellt die finanzgerichtliche Rechtsprechung auf eine „Gesamtschau“ der vertraglichen Vereinbarung und – Papier ist geduldig – auf die tatsächliche Umsetzung der gemeinsamen Tätigkeit ab. Kennzeichnend für die Gesellschafterstellung ist dabei, dass der Partner „Mitunternehmerisiko“ trägt und „Mitunternehmerinitiative“ entfalten kann.

Das Mitunternehmerisiko des Null-Beteiligungspartners war hier nach Ansicht des BFH zu gering ausgeprägt, weil es sich bei der Gewinnverteilungsabrede lediglich um eine Vereinbarung zur Ermittlung einer umsatzabhängigen Vergütung handelte. Ausschlaggebend war, dass der Juniorpartner an einem eventuellen Verlust der Gesellschaft nicht beteiligt gewesen wäre, sondern sein Vergütungsanspruch schlimmstenfalls auf Null reduziert gewesen wäre, wenn die GbR keinen ausreichenden Gewinn erzielt hätte. Der Juniorpartner war auch nicht an den stillen Reserven der Gesellschaft beteiligt, nachdem eine Abfindung für den materiellen oder immateriellen Wert der Gesellschaft nicht vorgesehen war. Das fehlende Mitunternehmerisiko wurde auch nicht durch eine stärker ausgeprägte Mitunternehmerinitiative ausgeglichen, da der Juniorpartner auch hier nur eingeschränkte Rechte hatte, weil er über die Konten der Gesellschaft nicht verfügen durfte.

Aus steuerlicher Sicht war der Juniorpartner deshalb zu keinem Zeitpunkt Mitgesellschafter der Gesellschaft bürgerlichen Rechts.



RA Markus  
Henkel  
München

Dies allein hat aus steuerlicher Sicht noch keine wesentliche Relevanz, weil sich für alle Beteiligten das zu versteuernde Einkommen nicht ändert.

### Sozialversicherungspflicht?

In anderen Rechtsbereichen kann dies aber erhebliche Konsequenzen haben, weil die Kriterien, die für die Mitunternehmerschaft gelten, ähnlich auch in anderen Rechtsbereichen zu berücksichtigen sind. Sobald nämlich ein Gesellschafter steuerlich nicht Mitunternehmer der Gesellschaft ist, sondern nur Scheingesellschafter, ist im Einzelfall zu klären, ob der (Schein-)Partner überhaupt selbstständig tätig, oder aus sozialversicherungsrechtlicher Sicht nicht vielmehr von einer abhängigen Beschäftigung auszugehen ist. Auch für diese Beurteilung ist entscheidend, ob eigenes Kapital oder die eigene Arbeitskraft auch mit der Gefahr des Verlusts eingesetzt wird (dann Freiberuflichkeit) oder nicht. Gegen eine freiberufliche Tätigkeit des (Schein-)Partners spricht dann auch, wenn dieser ausschließlich für die eine Gesellschaft tätig wird und seine gesamte Arbeitskraft dieser zur Verfügung stellt. Hier droht jedenfalls die erhebliche Gefahr, dass nachträglich und rückwirkend in vollem Umfang Sozialversicherungsbeiträge erhoben werden, die dann allein vom „Arbeitgeber“ zu tragen wären.

## Versorgungswerk oder gesetzliche Rentenversicherung?

In diesem Zusammenhang droht dann gleich auch der Verlust der Befreiung von der gesetzlichen Rentenversicherung und der Möglichkeit des Verbleibs im ärztlichen Versorgungswerk, weil hierfür inzwischen strenge Anforderungen und die rechtzeitige Antragstellung zur Befreiung erforderlich sind, die rückwirkend meist nicht mehr erfolgen kann.

## Honorarregress?

Die fatalen Folgen der Tätigkeit von Scheinpartnern hat die Sozialgerichtsbarkeit mehrfach und abschließend geklärt (*BSG, Urteil vom 23.06.2010 – B 6 KA 7/09 R*). Lag dem Zulassungsausschuss bei der Genehmigung der Gemeinschaftspraxis kein oder ein falscher Gesellschaftsvertrag vor oder wurde dieser nicht so wie dort beschrieben umgesetzt, droht weitreichender Honorarregress, die Verfolgung als Abrechnungsbetrug und die disziplinarische Ahndung bis hin zum Entzug der Zulassung.

## Angestellte Ärzte und Gewerbesteuer

In der Folgeentscheidung zu dem gleichen Fall liegt dann die eigentliche steuerliche Brisanz: Nachdem die betroffenen Ärzte davon ausgegangen sind, dass der Juniorpartner als Gesellschafter der Gemeinschaftspraxis anzusehen ist, haben sie dessen Tätigkeit folgerichtig in keiner Weise kontrolliert und überwacht. Dies hat der BFH als gewerbliche Tätigkeit qualifiziert und zwar für die gesamte Gemeinschaftspraxis.

Diese Entscheidung reiht sich konsequent in die Rechtsprechung zur Gefahr der Gewerblichkeit und Infektion der Gesamteinkünfte durch die Tätigkeit von Angestellten ein.

Ärzte können für ihre freiberufliche Tätigkeit nicht nur fachlich vorgebildete Arbeitskräfte (z. B. MFA oder MTRA) einsetzen, sondern sie können auch angestellte Ärzte beschäftigen. Damit diese Tätigkeiten jedoch nicht als gewerblich qualifiziert werden, muss der Arbeitgeber aufgrund eigener Fachkenntnisse leitend und eigenverantwortlich tätig bleiben und so die Tätigkeit des Angestellten maßgeblich „prägen“. Der anstellende Arzt muss deshalb die Tätigkeit des Angestellten überwachen und an der Behandlung der Patienten des Angestellten persönlich mitwirken. Dazu muss der Arbeitgeber die Grundzüge der Tätigkeiten und der Organisation festlegen, er muss in grundsätzlichen Fragen selbst entscheiden und die Arbeitsabläufe regelmäßig durch systematische Stichproben und Arbeitskontrollen überwachen.

Die im SGB V ausdrücklich vorgesehene Möglichkeit, dass z. B. eine Praxis eine Filiale betreibt, in der ausschließlich angestellte Ärzte tätig sind, führt deshalb in steuerrechtlicher Hinsicht in jedem Fall zur Gewerblichkeit für die dort erzielten Umsätze. Das gleiche gilt für die fachfremde Anstellung, nachdem der Arbeitgeber den angestellten Arzt eines anderen Fachgebiets unmöglich aufgrund eigener Fachkenntnis überwachen und anleiten kann.

Dabei riskiert die Praxis auch, dass sämtliche Einkünfte als gewerblich einzustufen sind, wenn die Bagatellgrenze von 3% des Gesamtumsatzes bzw. insgesamt nicht mehr als 24500€ überschritten wird.

## Konsequenzen für die Praxis

Die beiden Entscheidungen zeigen, dass ärztliche Gesellschaftsverträge sorgfältig gestaltet sein und so auch in der Praxis wie oben umgesetzt werden müssen.

Eine sog. Null-Beteiligungspartnerschaft ist nach wie vor zulässig, sie muss aber echtes Mitunternehmerrisiko beinhalten, also eine echte Verlustbeteiligung vorsehen und sollte zudem zeitlich begrenzt sein, zumindest darf nur für eine zeitlich begrenzte Zeit ein Ausschluss von der Beteiligung am ideellen Wert der Praxis vereinbart sein.

Für die Beschäftigung angestellter Ärzte ist es erforderlich, die ordnungsgemäße Anleitung und Überwachung durchzuführen. Und dies sollte auch dokumentiert werden.

Die Entscheidungen sollten Anlass geben, bestehende Gesellschaftsverhältnisse und die dazu geschlossenen Verträge kritisch zu prüfen

(*BFH Urteile vom 03.11.2015, VIII R 62/13 und VIII R 63/13*)