

Mezizinrechtliches Forum Gesundheit 2000**– Gesundheitswesen als Wachstumsmarkt versus Sparzwänge und Budgets –**

Zu diesem Thema fand am 20. 3. 1999 in Frankfurt a. M. ein von der Vereinigung „Medizinrechtliches Forum e. V.“ veranstaltetes Symposium statt. Die dabei gehaltenen Referate sind nachstehend abgedruckt.

Rainer Burghardt und Franz-Josef Dahm

Investive Beteiligungen von Ärzten und Nichtärzten im Bereich der Heilberufe

Problemstellung und Lösungsansätze

1. Einführung

Bedingt durch die jetzt seit 1987 dauernde Budgetierung im vertragsärztlichen Bereich und vor dem Hintergrund allenfalls marginaler Erhöhungen der Gebührensätze im privatärztlichen Bereich ist der Zwang zur Konzentration für Fachbereiche des Arztberufs unabweisbar geworden, die mit einem hohen Kostenanteil arbeiten müssen. Im Nachfolgenden sollen Möglichkeiten einer Beteiligung berufsbezogener und beruhsfremder Personen – auch von Ärzten selbst – an Arztpraxen erörtert werden.

2. Modell I „Schiffe versenken“

2.1. Konzeption

ABC und DE sind Gesellschafter einer drei- bzw. zweigliedrigen Gemeinschaftspraxis. F betreibt eine Einzelpraxis. Sie wollen die unterschiedlichen Aktivitäten ihrer Praxen verbinden, um Synergieeffekte zu erzielen. Die Praxen befinden sich sämtlich in einem vertrags-/kassenärztlichen Planungsbereich, in dem die Ärzte an unterschiedlichen Stellen ihre Praxis betreiben.

Die zukünftigen Partner beabsichtigen, ihre Praxen in einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts oder einer Partnerschaft zusammenzuführen. Hierbei sollen die ehemaligen Praxen im Außenverhältnis weiter auftreten wie bisher, im Innenverhältnis soll aber nur noch eine Gesellschaft bestehen.

Die Durchführung ist folgendermaßen angedacht:

1. Die Einbringung der bisherigen Praxen erfolgt in eine neu zu gründende Gesellschaft bürgerlichen Rechts (nachfolgend: „GbR oder Gesellschaft“), und zwar im Wege der Einbringung gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten. Bei der Gesellschaft handelt es sich um eine sog. Innengesellschaft im weiteren Sinne, welche – im Gegensatz zur Innengesellschaft im engeren Sinne – Gesamthandsvermögen bildet. Steuerrechtlich kann – und sollte – die Einbringung der Einzelpraxen – der Gemeinschaftspraxen als Mitunternehmernschaften – nach § 24 UmwStG zu Buchwerten erfolgen. Eine Aufdeckung vorhandener stiller Reserven ist – jedenfalls nach Wegfall des „halben Steuersatzes“ im Rahmen des sog. Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002 – kaum mehr als wirtschaftlich anzusehen.

2. Im Außenverhältnis treten die Gesellschafter, wie bisher, an getrennten Standorten jeweils unter Beibehaltung ihrer bisherigen „Bezeichnung“ auf. Im Bewußtsein der Öffentlichkeit ändert sich ebensowenig etwas wie in der Außendarstellung der Praxen; im Innenverhältnis besteht aber nur noch eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts, so daß zwischen den Einzelpraxen und der Gesamt-GbR vor-

dergründig kein Austauschverhältnis von Leistungen „wie unter fremden Dritten“ besteht, sondern ein „Betriebsführungsverhältnis“.

3. Die Gesellschafter werden entsprechend den eingebrachten Werten am Gesellschaftsvermögen beteiligt; die Geschäftsführung obliegt ihnen gemeinsam dergestalt, daß jeder der Gesellschafter zur alleinigen Vertretung – jedenfalls in „seinem“ Praxisbereich – berechtigt ist.

Die Ergebnisverteilung sieht vor, daß jeder Gesellschafter als Gewinnvorab eine Tätigkeitsvergütung in gleicher Höhe erhält und daß im übrigen die Gewinn-/Verlustbeteiligung entsprechend der Beteiligung am Gesellschaftsvermögen erfolgt.

Um das Gebilde fungibel zu erhalten – sämtliche Investitionsentscheidungen werden natürlich in der neu gegründeten GbR getroffen, die auch die Investitionen tätigt –, sind ausscheidende Gesellschafter verpflichtet, auf ihren Vertragsarztsitz zu verzichten und diesen zur Verfügung zu stellen, was durch entsprechende Vertragsstrafen abgesichert wird.

2.2. Bewertung

2.2.1. Probleme ergeben sich zunächst in berufsordnungsmäßiger (a) und vertragsarztrechtlicher (b) Hinsicht.

a) Berufsordnungsrecht

Bei der neu gegründeten Gesellschaft kann es sich um eine *Berufsausübungsgemeinschaft* im Sinne von § 22, Kapitel D Nr. 8 (Ergänzende Bestimmungen) der MBO-Ä¹ handeln. Eine Berufsausübungsgemeinschaft liegt – im Gegensatz zur reinen „*Organisationsgemeinschaft*“ (Praxisgemeinschaft) – dann vor, wenn die Berufsausübung als solche gemeinschaftlich erfolgt. Der Zusammenschluß in einer Berufsausübungsgemeinschaft muß durch den Hinweis „Gemeinschaftspraxis“ oder „Partnerschaft“ angekündigt werden. Sie ist aber berufsordnungsrechtlich gemäß Kapitel D Nr. 8 nur zulässig an einem „gemeinsamen Praxissitz“, an dem es hier fehlt.

Im Gegensatz zur „Berufsausübungsgemeinschaft“ steht die „Organisationsgemeinschaft“, die – jedenfalls gegenüber den Patienten – eine „Innengesellschaft“ darstellt und nicht gemeinsam angekündigt werden darf.

Rechtsanwalt und Steuerberater Dr. iur. Rainer Burghardt, und
Rechtsanwalt und Notar Dr. iur. Franz-Josef Dahm,
Haumannplatz 28–30, D-45130 Essen

1) (Muster-)Berufsordnung für die deutschen Ärztinnen und Ärzte – MBO-Ä 1997, abgedr. u. a. in: DÄBl. 1997, A-2354.

Nun könnte man der Auffassung sein, daß unsere neu gegründete Gesellschaft ja gerade eine „Organisationsgemeinschaft“ darstellt, da die (alten) Praxisstandorte weiter betrieben werden und die Gesellschaft nicht nach außen in Erscheinung tritt. Dieser Annahme könnte entgegenstehen, daß mit der Einbringung die Altpraxen gesellschaftsrechtlich/zivilrechtlich nicht mehr existent sind, sondern nur noch eine Gesellschaft besteht, die damit ausschließlich den Zusammenschluß nach außen repräsentiert.

Der Hintergrund ist relativ einfach zu erläutern: Sinn unserer Gesellschaft ist es gerade, die vermögensmäßigen und gewinnbedingten Beziehungen zu poolen, um die notwendige Einheitlichkeit zu erzielen und damit im Sinne des Gesellschaftszwecks die gemeinschaftliche Führung der an mehreren Betriebsstätten tätigen Praxen vornehmen zu können. Dieses Ziel ist nicht in der „herkömmlichen“ Struktur der sog. Apparategemeinschaft realisierbar, weil diese konzeptionsbedingt ohne Gewinnerzielungsabsicht wirtschaften muß, um die Gewerbesteuerpflicht zu vermeiden. Die Apparategemeinschaft kann daher nur die Verteilung bestimmter gemeinsam veranlaßter Kosten gewährleisten, nicht jedoch das – weitergehende – Ziel der Gewinnpoolung.

Damit entsteht aber ein – dem Wortlaut der MBO-Ä nach – nicht zu lösender Wertungswiderspruch. Lediglich Ärzte, die ihrem typischen Fachgebiet nach *nicht* „regelmäßig unmittelbar patientenbezogen ärztlich tätig sind“, können sich so zusammenschließen, daß sie an mehreren Praxisstandorten (Sitzen) tätig sind (Kapitel D Nr. 8 Abs. 2 S. 2 MBO-Ä). Wann diese Voraussetzung gegeben ist, ist anhand wertender Betrachtung zu ermitteln².

b) Vertragsarztrecht

In vertragsarztrechtlicher Hinsicht ist natürlich bedeutsam, ob bei einer so gestalteten Berufsausübung und gesellschaftsrechtlichen Ausformung noch die Praxis am „Ort der Niederlassung“ (§ 95 Abs. 1 S. 2 SGB V) betrieben wird und nicht eine „unerlaubte Zweigpraxis“ eröffnet wird³. Selbst für städtische Bereiche wird in der sozialgerichtlichen Rechtsprechung z. T. angenommen, daß der Ort der Niederlassung bedingt durch das Bedarfsplanungsrecht nicht mehr durch den Stadt- oder Gemeindebezirk festgelegt wird, sondern durch den in einem Gebäude befindlichen Standort unter einer bestimmten Hausnummer⁴.

Dieser Praxisort ist deswegen von Bedeutung, weil gemäß § 24 Ärzte-ZV Sprechstunden am Arztsitz stattfinden haben und eine gemeinsame „Ausübung vertragsärztlicher Tätigkeit“ gemäß § 33 Abs. 2 Ärzte-ZV der Genehmigung durch den Zulassungsausschuß bedarf.

Die kassenärztlichen Vorschriften sind wiederum so bedeutsam, weil die Ärzte-ZV nach überwiegender Meinung⁵ als Gesetz im Sinne des § 134 BGB gilt, so daß ein Verstoß hiergegen die vertragliche Konstruktion nichtig machen kann.

Nun stellt sich aber gerade die Frage, ob es sich bei der so gestalteten zivilrechtlichen Ausformung tatsächlich um „gemeinsame Ausübung“ vertragsärztlicher Tätigkeit handelt, denn die *eigentliche* ärztliche Tätigkeit findet ja nur statt an den unterschiedlichen Praxisstandorten, für die eine Ausübungsgenehmigung vorliegt, wo hingegen sich die Gemeinsamkeiten der Gesellschaft bürgerlichen Rechts gewissermaßen auf den „kaufmännischen Teil“ beschränken.

Diese Divergenz gilt es zu beachten, denn § 33 Abs. 2 Satz 1 Ärzte-ZV spricht von Ausübung vertragsärztlicher Tätigkeit – die Betonung liegt auf gemeinsamer ärztlicher Tätigkeit – und beinhaltet nicht allgemein die „Berufsausübung“ als solche.

2.2.2. Aus *steuerrechtlicher Sicht* ist im einzelnen folgendes zu bemerken:

a) Ausgangsüberlegungen

Das Steuerrecht setzt den kooperationswilligen Ärzten im wesentlichen zwei Hindernisse entgegen, nämlich die Erzeugung zusätzlicher umsatzsteuerbarer und -pflichtiger Leistungsverhältnisse, die – mangels Vorsteuerabzugs – eine Kostenerhöhung in Höhe des jeweiligen Umsatzsteuersatzes bewirken, und das Gespenst der „gewerblichen Infektion“ bisher freiberuflicher Einkünfte.

Auch im Steuerrecht ist die Notwendigkeit ärztlicher Kooperation allerdings zwischenzeitlich zur akzeptierten Größe geworden. Daher hält die Finanzverwaltung eine (kleine) Anzahl von Modellen bereit, um die obigen Schwierigkeiten zu vermeiden. Im Bereich der „geräteintensiven“ Kooperationen steht als weitgehend gesichert das Modell der Apparategemeinschaft im Vordergrund. Diese ist BGB-Innengesellschaft im weiteren Sinn (also mit Gesellschaftsvermögen) ohne Gewinnerzielungsabsicht und vermeidet so die Gewerbesteuerpflicht.

Ertragssteuerlich ist die Apparategemeinschaft im übrigen Hilfs-Gesellschaft der – in diesem Modell bestehenbleibenden – angeschlossenen Praxen, also jeweils pro parte deren unselbständiger (und damit „ungefährlicher“) Teil⁶. Umsatzsteuerlich tritt – jedenfalls nach bisher herrschender Auffassung⁷ – die Apparategemeinschaft indes als neuer Unternehmer auf den Plan. Ihre Leistungen an die angeschlossenen Praxen sind prinzipiell umsatzsteuerbar.

Die Leistungen an die angeschlossenen Praxen treten nur dann wirtschaftlich nicht in Erscheinung, wenn sie an der Steuerfreiheit der ärztlichen Leistung (§ 4 Nr. 14 S. 2 UStG) partizipieren.

Das ist der Fall, soweit die Gemeinschaftsleistung als solche gegenüber den Patienten eingesetzt wird, also bei medizinisch-technischen, nicht dagegen bei Verwaltungsleistungen⁸. Eine Gewinnpoolung ist mit dem Modell der Apparategemeinschaft – wie bereits gesagt – allerdings nicht zu erreichen.

Jenseits dieser Erkenntnisse beginnt eine steuerrechtliche terra incognita, deren Unsicherheiten nur über die Einholung verbindlicher Auskünfte der Finanzverwaltung beseitigt werden können. Argumentationstechnisch liegt es

2) BSG, Urt. v. 5. 11. 1997 – 6 RKA 52/97 –, MedR 1998, 279 („Pathologenerurteil“); vgl. auch *Schirmer*, MedR 1995, 349.

3) BSG, Urt. v. 20. 12. 1995 – 6 RKA 55/94 –, MedR 1996, 473.

4) LSG Nordrhein.-Westf., Beschl. v. 12. 3. 1997 – L 11 SKA 85/96 –, MedR 1998, 377, dazu mit Recht kritisch *Rigizahn*, MedR 1998, 382, und NZS 1999, 427; ferner LSG Nordrhein.-Westf., Urt. v. 21. 10. 1998 – L 11 KA 74/98 –, MedR 1999, 237.

5) *Palandt-Heinrichs*, BGB, 58. Aufl. 1999, § 134, Rdnr. 2; OLG München, Urt. v. 22. 4. 1998 – 21 U 4042/97 –, NJW-RR 1998, 1141. In dem Urteil des OLG München wird u. a. ausdrücklich auf § 33 Ärzte-ZV verwiesen; das OLG hat daran festgehalten, daß bei Übergang des vollen wirtschaftlichen Managements und Risikos der Praxis die weiter ausgeübte vertragsärztliche Tätigkeit nicht mehr der in der Ärzte-ZV definierten Aufgabe eines Kassenarztes entspricht.

6) Vgl. OFD Nürnberg v. 4. 11. 1997, FR 1998, 79; OFD Frankfurt a.M. v. 14. 6. 1996, DStR 1996, 1484; Sächs. FinMin. v. 6. 7. 1992, DB 1992, 1654; Nordrhein.-Westfalen hat keine gleichlautende Verfügung erlassen, akzeptiert jedoch weitgehend die vorstehend aufgestellten Grundsätze.

7) BFH, Urt. v. 1. 10. 1998 – V R 31/98 –, UR 1999, 36, 38, stellt für die schlichte Rechtsgemeinschaft des BGB fest, diese sei kein Unternehmen, wenn sie keine eigene wirtschaftliche Tätigkeit entfalte. Dies wird auch für die Gesellschaft gelten müssen (vgl. *Lange*, UR 1999, 17 ff.). Die Anwendung dieser Entscheidung wird noch gesondert zu diskutieren sein.

8) Vgl. A 94 UStR; BFH, Urt. v. 21. 6. 1990 – VR 94/85 –, NV 1992, 773.

nahe, sich insoweit auf die „bekannten und bewährten“ Konzeptionen zu stützen:

Modell I ist zivilrechtlich – wie die Apparategemeinschaft – als Innengesellschaft im weiteren Sinne konzipiert. Im Unterschied zur Apparategemeinschaft ist diese aber nicht Annex oder Hilfgesellschaft, weil nach der Einbringung die „Bezugspraxen“ zivilrechtlich nicht mehr existent sind. Die Frage ist, welche Folgen sich hieraus für die ertragsteuerliche und umsatzsteuerliche Behandlung ableiten:

b) Ertragsteuerrecht

Wenn Modell I besagt, daß die Gesellschafter-Ärzte ihre Praxen in eine neue Organisationsgemeinschaft einzubringen haben, existieren nach der Einbringung die Altpraxen auch (steuer)rechtlich nicht mehr.

An ihre Stelle tritt für jeden Gesellschafter ausschließlich die (ideelle) Beteiligung an der Innengesellschaft. Es liegt eine einheitliche Gesellschaft vor, wobei die einzelnen Gesellschafter neben ihren sonstigen Sach- oder Bareinlagen als weitere Einlage die Verpflichtung zur *Betriebsführung* der (Teil-)Praxen jeweils im eigenen Namen übernehmen⁹.

Wenn in dieser Konstellation Mitunternehmerinitiative und -risiko der einzelnen Beteiligten gegeben sind – was im Einzelfall stets genau zu prüfen ist –, steht das fehlende Auftreten der Gesellschaft im Außenverhältnis zu den Patienten der Annahme einer steuerlichen Mitunternehmerschaft nicht entgegen¹⁰. Inwieweit diese Mitunternehmerschaft sodann Einkünfte aus freiberuflicher Tätigkeit erzielt, beurteilt sich nach den allgemeinen Grundsätzen; es dürfen nur Berufsträger an der Mitunternehmerschaft beteiligt sein, und diese müssen leitend und eigenverantwortlich tätig werden (dazu noch im folgenden). Ist dies auch nur in Teilbereichen nicht gewährleistet, kommt es insgesamt zur sog. gewerblichen Infektion.

Zur Konzeption des Modells ist noch anzumerken, daß bei der Einbringung der (Einzel-/Gemeinschafts-)Praxen der späteren betriebsführenden Ärzte nach § 24 UmwStG (aufnehmende Personengesellschaft i.S. dieser Vorschrift kann auch eine atypische Innengesellschaft sein¹¹) erwogen werden sollte, bestimmte Wirtschaftsgüter als Sonderbetriebsvermögen zurückzubehalten. Dies hindert die Wahl der Buchwertfortführung durch die aufnehmende Gesellschaft einerseits nicht¹², vermeidet aber andererseits die Konsequenz des § 6 Abs. 5 EStG i.d.F. des Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002, nach der Einzelwirtschaftsgüter, die sich einmal im Gesamthandsvermögen befinden, aus diesem ohne Gewinnrealisierung nicht mehr herausgelöst werden können.

Allerdings wäre es problematisch, wenn aus den genannten Gründen der Innengesellschaft *kein wesentliches Gesamthandsvermögen* zugeordnet würde. Dies hätte nämlich zur Folge, daß durch die Innengesellschaft umsatzsteuerrechtlich „hindurchgegriffen“ werden könnte (dazu sogleich).

c) Umsatzsteuerrecht

Umsatzsteuerlich liegen die Dinge komplizierter. Im Außenverhältnis zum Patienten tritt allein der jeweils „betriebsführende“ Arzt in Erscheinung. Dieser handelt kraft seiner Verpflichtungen aus dem Gesellschaftsvertrag im eigenen Namen und für fremde Rechnung, so daß nach allgemeinen Grundsätzen Auftragsrecht zur Anwendung gelangt. Die Gesellschaft hat dem betriebsführenden Arzt also – nach näherer Bestimmung des Gesellschaftsvertrages – seine Aufwendungen zu ersetzen, und dieser hat das erlangte Honorar an die GbR vollständig abzuführen. Im hier zu diskutierenden Modell sollen die einzelnen Gesellschafter ausschließlich einen fixen Gewinnvorab und im übrigen einen Anteil am Gewinn entsprechend ihrer vermögensmäßigen Beteiligung erhalten.

Umsatzsteuerrechtlich ist bei Beteiligung einer Innengesellschaft stets vorab zu klären, ob diese anzuerkennen ist oder ob vielmehr Leistungsverhältnisse unter den Gesellschaftern anzunehmen sind¹³. Letzteres gilt nach Auffassung der Finanzverwaltung uneingeschränkt nur, soweit die Innengesellschaft ohne Vermögen, ohne Betrieb, ohne Rechtsfähigkeit und ohne Firma besteht¹⁴. Die vorliegend zu beurteilende Innengesellschaft wird regelmäßig insbesondere mit Gesellschaftsvermögen ausgestattet sein. Dieses Kriterium genügt insbesondere auch bei der Apparategemeinschaft, um diese als umsatzsteuerlich anzuerkennenden Unternehmer anzusehen¹⁵.

Die weitere Frage ist, ob neben der Gesellschaft auch die „betriebsführenden“ Gesellschafter Unternehmer im umsatzsteuerlichen Sinne sind. Hier versagt zunächst die Parallele zur Apparategemeinschaft, weil die Altpraxen zivilrechtlich nicht mehr vorhanden sind. Würden die Gesellschafter namens der neuen Organisationsgemeinschaft auftreten, wäre zu fragen, ob ihre Betriebsführungsleistungen als Leistungsaustausch oder als nicht steuerbarer Gesellschaftsbeitrag anzusehen sind.

Sofern die Gesellschafter als „Gegenleistung“ letztlich nur eine Beteiligung am tatsächlich erwirtschafteten Ergebnis erhalten, wäre nach allgemeinen Grundsätzen ein nicht steuerbarer Gesellschaftsbeitrag anzunehmen.

Wären die Gesellschafter hinsichtlich der von ihnen erbrachten Betriebsführungsleistungen keine Unternehmer, könnte es nahe liegen, auch eine Unternehmereigenschaft der Gesellschafter-Ärzte bei der Abgabe medizinischer Leistungen abzulehnen und von einer Leistungserbringung unmittelbar durch die Gesellschaft auszugehen. Gegen ein solches Ergebnis spricht indes die an den berufsrechtlichen Gegebenheiten orientierte Konzeption der Innengesellschaft: Die Annahme einer direkten Leistungserbringung durch die Gesellschaft würde voraussetzen, daß die Gesellschaft im Bedarfsfall insbesondere auch die entsprechenden Rechnungen erteilt. Dies würde jedoch dem Konzept der Innengesellschaft eindeutig zuwiderlaufen. U. E. läßt sich auch nicht einwenden, daß im Bereich des § 4 Nr. 14 UStG gerade keine Rechnungen mit offenem Umsatzsteuerausweis gestellt werden. Denn für die Beurteilung der Unternehmereigenschaft und der Leistungsverhältnisse kann es auf etwaige Steuerbefreiungen nicht ankommen.

Entsprechend den Intentionen der Parteien ist u. E. anzunehmen, daß die in der Innengesellschaft organisierten Ärzte ihre ärztlichen Leistungen als Unternehmer im umsatzsteuerlichen Sinne gegenüber dem Patienten erbringen. Zugleich sind diese (Betriebsführungs-)Leistungen aber nichtsteuerbare Gesellschaftsbeiträge gegenüber der Innengesellschaft zum Zwecke der Gewinnpoolung.

Diese Gewinnpoolung begründet für sich genommen keinen Leistungsaustausch im Sinne des Umsatzsteuerrechts¹⁶.

Zu klären bleibt, ob die Innengesellschaft wenigstens gegenüber ihren Gesellschaftern umsatzsteuerbare Leistungen erbringt. Wie vorstehend erörtert scheidet diese Annahme für die rein ärztlichen Leistungen aus.

9) Vgl. BFH, Urt. v. 6. 5. 1986 – VIII R 300/82 –, BStBl. 1986 II, 891.

10) Vgl. BFH (Fn. 9).

11) Vgl. nur *Haritz/Benkert*, UmwStG. Kommentar, 1996, § 24 UmwStG, Rdnr. 42 m.w.N.

12) Vgl. BFH, Urt. v. 26. 1. 1994 – III R 39/91 –, BStBl. 1994 II, 458.

13) Vgl. nur BFH, Urt. v. 27. 5. 1982 – VR 110 u. 111/81 –, BStBl. 1982 II, 678.

14) Vgl. A 16 (3) UStR.

15) Vgl. nur BFH (Fn. 7 u. 8).

16) Vgl. BFH, Urt. v. 26. 7. 1973 – 42/70 –, BStBl. 1973 II, 766.

Zu überlegen ist aber, ob – entsprechend einer Apparategemeinschaft – die sachlichen und verwaltungstechnischen „Zuwendungen“ der Innengesellschaft an ihre Gesellschafter umsatzsteuerlich relevant sind. U. E. muß diese Frage verneint werden, da es zumindest im Verhältnis Gesellschafter-Gesellschaft an einer entgeltlichen Leistungsbeziehung fehlt. Vielmehr erfolgen allein gewinnabhängige Vergütungen im Rahmen des Gesellschaftsverhältnisses. Diese Annahme setzt u. E. allerdings weiter voraus, daß nicht – abweichend vom Modell – jedem Gesellschafter gerade der von ihm selbst erwirtschaftete Umsatz (anteilige Kosten) als Gewinnanteil zugewiesen wird. In diesem Falle läge eine echte Gewinnpooling nicht vor.

2.3. Lösungsansatz

Wie im Vorstehenden angedeutet, liegt das Problem im Verständnis von der „gemeinsamen Ausübung vertragsärztlicher Tätigkeit“. Stellt man bei der Auslegung die „ärztliche“ Tätigkeit in den Vordergrund, so liegt bei wortgetreuer Auslegung ein Verstoß gegen Normen des Kassenarztrechts nicht vor.

Sieht man im Vordergrund der Begriffsbestimmung aber nicht die „ärztliche“ Tätigkeit, sondern erweitert man die Sichtweise auf den allgemeinen Begriff der „gemeinsamen Berufsausübung“¹⁷, so gehören hierzu mehr als nur die ärztlichen Tätigkeiten, nämlich auch die Grundbedingungen der „Praxisführung“, die eben nicht in den genehmigten Altpraxen, sondern in der nicht genehmigten Neugesellschaft stattfindet, so daß es – bei enger Betrachtungsweise – bei den nach außen auftretenden früheren Praxen jedenfalls an bestimmten Kriterien fehlt, um *auch für diese* von gemeinsamer Berufsausübung zu sprechen.

Die Begriffe „Grundsätze der Ausübung eines freien Berufes“ und „persönlich in freier Praxis“ (§ 18 Abs. 2 Nr. 13 SGB V, § 32 Abs. 1 Ärzte-ZV) werden aber letztlich – bezogen auf die neu gestaltete Gesellschaft – nicht berührt.

Die Frage ist und bleibt dann, ob die Gestaltung – auch in Ansehung der gelockerten Handhabung in der Berufsordnung für solche Praxen/Ärzte, die nicht unmittelbar patientenbezogene Tätigkeiten ausüben – zu rechtfertigen ist.

U. E. müßte eine Gestaltung ermöglicht werden, die Berufsrecht, Kassenarztrecht und Steuerrecht in Einklang bringt, indem eine Gesellschaft mit an mehreren Standorten tätigen Gesellschaftern in dort geführten Praxen als zulässig erachtet wird. Die wesentlichen Merkmale freiberuflicher – auch vertragsärztlicher – Tätigkeit sind erfüllt, da insbesondere keine berufsfremden Gesellschafter eingebunden sind, kein Fremdkapital in die Praxis gezogen wird (dies sogar vermieden werden kann), die Gemeinschaft nach außen (zur Wahrung der Patientenrechte) offiziellisiert worden ist und letztlich bei Wahrung „persönlicher Leistungserbringung“ auch nicht ersichtlich wird, inwieweit überhaupt eine Patientengefährdung stattfinden kann¹⁸.

Die Empfehlung lautet daher: Anzeige eines so beabsichtigten Vorhabens an die Ärztekammer und den Zulassungsausschuß zur Einholung eines Negativattest und für den Fall, daß die Berechtigung in Zweifel gezogen wird, klageweise Überprüfung durch die Gerichte, da – gerade in heutiger Zeit – ein sachlicher Grund für eine ablehnende Haltung nicht zu ersehen ist. In steuerrechtlicher Hinsicht erscheinen die Risiken grundsätzlich beherrschbar. Jedoch ist die Einholung einer verbindlichen Auskunft vor Verwirklichung der Gestaltung dringend zu empfehlen.

3. Modell II „Labo-Krok“

3.1. Konzeption

Das Modell zielt im Ergebnis darauf ab, kurz- oder langfristig eine Einzelpraxis zu „übernehmen“. Die Modell-

bezeichnung und ihre Verbindung zur Tierwelt ist dabei nicht zufällig gewählt.

Ähnlich dem vorausgegangenen Fall wird zunächst eine Innengesellschaft zwischen dem sog. „Initiator“, der eine übernahmebereite Gruppe von (im Beispielfall) Laborärzten vertritt, und einem übergabewilligen Einzelpraxisinhaber gegründet. Dies vollzieht sich dergestalt, daß die bis dahin betriebene Einzelpraxis in eine neu gegründete „Objektgesellschaft“ vermögensmäßig eingebracht wird, an der dann zunächst der Initiator mit 10 % und der Einzelpraxisinhaber mit 90 % (vorläufig) beteiligt sind.

Während in dem Modell I die wesentlichen Gesellschafterrechte den für die Gesellschaft tätigen Gesellschaftern zugestanden werden, wird die eine starke Stellung suggerierende 90%ige Vermögensbeteiligung des Einzelpraxisinhabers durch ein für wesentliche Teilbereiche geltendes Veto-recht des Initiators konterkariert.

Als Gesellschaftszweck wird angegeben „die Sicherung und Erweiterung des Betriebs der Einzelpraxis, deren Erträge im Innenverhältnis der neu gegründeten Gesellschaft zustehen“.

Gegenstand ist weiter „der Abschluß eines Betriebsführungsvertrages zwischen der Einzelpraxis und einem Dritten“, wodurch wesentliche Betriebsmittel (Einnahmen) der Einzelpraxis gewinnmindernd verlagert werden.

Die neu gegründete Gesellschaft – und damit auch der Initiator – tritt in sämtliche Dauerschuldverhältnisse ein und übernimmt im Innenverhältnis die Betreuung „in Einzelfragen“, d. h. zur Optimierung der Diagnostik, der Praxisverwaltung mit Abrechnung, der Durchführung von Laboruntersuchungen am Standort der „Labo-Krok“ sowie die Geschäftsführung der Innengesellschaft, die nach außen allerdings nicht in Erscheinung treten soll.

Wesentlich für das Modell ist ein Zustimmungsvorbehalt für den Initiator bei Abschluß von Lieferverträgen, Mietverträgen, Leasing-Kaufverträgen, Einstellung und Entlassung von Personal, bei Begründung von Darlehensverbindlichkeiten und Prozeßführung sowie bei Eintritt weiterer Vertragsärzte.

Die Gewinnverteilung ist so vorgesehen, daß jedem der Gesellschafter ein Gewinnvorab in gleicher Höhe zusteht und die restliche Verteilung entsprechend der Beteiligung am Vermögen erfolgt. Bei Ausscheiden des Einzelpraxisinhabers erhält dieser nur eine Abfindung im Todesfall. Seine Rechte sind aber abgesichert durch eine Kaufoption für den Initiator nach Maßgabe eines vorliegenden Kaufvertragsmusters.

3.2. Bewertung

3.2.1. Berufsrecht und Vertragsarztrecht

Das hier dargestellte Modell ist zunächst berufsordnungsrechtlich insoweit nicht zu beanstanden, als Laborärzte zu denjenigen gehören, die sich im Sinne von Kapitel D Nr. 8 der MBO-Ä wegen einer nicht unmittelbar patientenbezogenen Tätigkeit derart zusammenschließen dürfen, daß jeder der Gesellschafter seine ärztliche Tätigkeit an einem (eigenen) – den Mittelpunkt seiner Berufstätigkeit bildenden – Praxissitz ausübt.

In vertragsärztlicher Hinsicht sind natürlich weiterhin die Voraussetzungen zu beachten, unter denen – insbesondere im O III-Bereich – noch von „persönlicher Leistungserbringung“ gesprochen werden kann. Insofern wird es wesentlich

17) Dazu Hess (1994), in: KassKomm., § 98 SGB V, Rdnr. 46.

18) Vgl. zur Arztpraxis als „freiberuflichem Unternehmen“ Preißler, in: Ehlers (Hrsg.), Praxis der Fortführung von Arztpraxen, Kap. 1, Rdnr. 2 ff.; vgl. weiter zur Ärztekooperation als BGB-Innengesellschaft Rieger, MedR 1998, 77; Preißler, MedR 1998, 91.

lich darauf ankommen, was mit der geplanten Durchführung von Laboruntersuchungen am Standort von „Labo-Krok“ im Ergebnis gemeint ist, zumal sich hierüber die Gewinnsituation der neu gegründeten Gesellschaft trefflich im Sinne des Initiators steuern läßt, sofern dies gewollt ist.

Das „Übernahmmodell“ hat – richtig gehandhabt – sicherlich insofern Charme, als damit die Möglichkeit besteht, frühzeitig – etwa im Falle einer Praxisaufgabe – eine sach- und funktionsgerechte Übergabe vorzubereiten und einzuleiten¹⁹. Dazu enthält das Modell zunächst die Verpflichtung des Einzelpraxisinhabers, weiterhin (übergangsweise) seine volle Arbeitskraft zur Verfügung zu stellen, während die Erträge und wesentliche betriebliche Funktionen und Entscheidungen bereits auf den „Übernehmer“ übergehen.

Unabhängig von möglichen steuerlichen Problemen wird man eine solche Gestaltung im Sinne eines „Aus-schleichens“ des Übergebers aus seiner bisherigen ärztlichen Tätigkeit unter Einführung des Übernehmers für sachgerecht und zutreffend halten, da für die geschilderten Zustimmungsvorbehalte bei beabsichtigter Praxisaufgabe ein sachgerechter Grund vorliegt. Auch im normalen Praxisübergabeverfahren finden wir bei Vertragsabschlüssen, die ein halbes Jahr oder länger vor dem tatsächlichen Übergangszeitpunkt liegen, entsprechende Zustimmungsvorbehalte, um zu verhindern, daß der Übernehmer mit ungewollten Belastungen der Zukunft entgegen geht, wozu insbesondere die Personalfrage gehört.

Andererseits ist der auch in dem vorgestellten Modell explizit angesprochene Appell an den Beibehalt der „freien Berufsausübung“ natürlich nur Makulatur, wenn etwa die Übernahme der Einzelpraxis auf einen längeren Zeitraum hinaus aufgeschoben wird und so die Bewegungsfreiheit des Einzelpraxisinhabers in für die Berufsausübung wesentlichen Teilbereichen erheblich erschwert oder behindert wird. Entsprechend der für „Juniorpartner“-Verträge²⁰ inzwischen weitgehend als sachgerecht angesehenen „Übergangszeit“ würden wir den Zeitraum für die Berechtigung von derartig erheblichen Einflußnahmemöglichkeiten auf die Berufsausübung – insbesondere wegen des Vetorechts – für längstens drei Jahre als zulässig erachten wollen. Eine abschließende Aussage ist hierzu weder möglich noch geboten, da diese letztlich einer umfassenden Würdigung sämtlicher Umstände vorbehalten bleiben muß.

Man sollte aber nicht zögern, dieses Modell wie auch andere gemäß § 24 MBO-Ä der Ärztekammer zur Prüfung hinsichtlich der Wahrung berufsrechtlicher Belange vorzulegen, auch wenn es sich um eine „Innengesellschaft“ handelt. Dies schützt vor unliebsamen Überraschungen – gerade auch im Hinblick darauf, daß die nach unserem Dafürhalten für bestimmte Sachverhalte geltende Zulässigkeit gerne auf Sachverhalte übertragen wird, bei denen die Wertung ganz anders ausfallen kann.

3.2.2. Steuerrecht

Auch Labo-Krok kann steuerlich auf der Basis von Modell I konzipiert werden. Der beteiligungswillige Arzt bringt seine Praxis wiederum nach § 24 UmwStG zu Buchwerten in die BGB-Innengesellschaft ein. Auch hier ist wiederum die Zurückbehaltung bestimmter Einzelwirtschaftsgüter im Sonderbetriebsvermögen zu erwägen.

Um *ertragsteuerlich* zu einer Mitunternehmerschaft zu gelangen, müssen zunächst für den beteiligungswilligen Arzt und den Initiator Mitunternehmerinitiative und -risiko festgestellt werden können.

Diese Erfordernisse erfüllt der Initiator sicher. Beim beteiligungswilligen Arzt dürfte (aus steuerlicher Sicht) letztlich ausschlaggebend (und ausreichend) sein, daß dieser wesentlichen Einfluß auf die Auswahl und die Behandlung der Patienten behält.

Im übrigen muß vermieden werden, daß durch die Beteiligung des Initiators die gesamte Tätigkeit der BGB-Innengesellschaft zu einer gemischten, d. h. gewerblich infiziert wird. Hiergegen schützt nicht allein die Tatsache, daß es sich auch bei dem Initiator um einen Berufskollegen handelt. Zu fragen ist vielmehr, ob eine gesonderte wirtschaftliche Tätigkeit im Rahmen des Geschäftsverkehrs ausübt wird.

Sofern die Tätigkeit des Initiators sich allerdings im Rahmen des Praxisbedarfs hält und darüber hinaus wirtschaftlich eine mittelfristige Übernahme der Praxis durch den Initiator gezielt wird, dürfte sich eine gemischte Tätigkeit vermeiden lassen²¹.

Auch „Labo-Krok“ könnte sich – richtig gehandhabt – als sinnvolles Modell zur Begrenzung der Folgen des Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002 erweisen, das bekanntlich zum Wegfall des „halben Steuersatzes“ geführt hat.

Durch eine „zeitlich gestreckte“ Überleitung der Praxis können einerseits die Veräußerungsbedingungen im wesentlichen festgeschrieben werden. Andererseits entsteht ein Überleitungszeitraum, der sich u. U. über mehrere Veranlagungszeiträume erstreckt. Auf diese Weise läßt sich ggf. ein Teil des Veräußerungspreises progressionsmindernd in periodisch anfallenden laufenden Gewinn transformieren. Darüber hinaus kann zielgerichtet auf den endgültigen Übergabetermin ggf. ein Ausgleich des Veräußerungsgewinns mit steuerlichen Verlusten (unter Beachtung der – fast unlesbaren – neuen Regeln zur sog. Mindestbesteuerung²²) aus anderen Betätigungen geplant werden. Bei der klassischen Praxisveräußerung scheitern solche Planungen erfahrungsgemäß oft an den engen Zeitvorgaben von Veräußerer und Erwerber.

Zur *umsatzsteuerlichen Problematik* gilt das bereits oben Gesagte. Insbesondere verhindert u. E. die Ausstattung mit Gesamthandsvermögen einen „Durchgriff“ durch die Innengesellschaft.

4. Modell III „Labo-Koop“

4.1. Konzeption

Die bislang dargestellten Modelle zeichneten sich dadurch aus, daß an ihnen *jeweils nur Ärzte* beteiligt waren, obschon dies für die Frage der Zulässigkeit dann nicht entscheidend ist, wenn die an dem Modell beteiligten Ärzte nicht mehr in ihrer Eigenschaft als Berufsträger beteiligt sind, sondern ausschließlich – wie jeder fremde Dritte – als Kapitalgeber.

Es fehlt natürlich nicht an Versuchen, auch Nichtärzte oder Dritte kapitalmäßig an Arztpraxen zu beteiligen, wobei unterschiedliche Wege gegangen werden. Der eine Weg ist der über die kooperative Berufsausübung zwischen Ärzten und Angehörigen anderer Fachberufe im Sinne des Kapitels D Nr. 9 der MBO-Ä, wobei der Form halber eine Partnerschaftsgesellschaft nach dem PartGG mit einem der kooperationsfähigen Berufe abgeschlossen wird, die ihrer Bedeutung nach nicht über die eines „Strohmannverhältnisses“ hinausreicht.

Das, was formal („als Kooperationsgemeinschaft“) zulässig erscheint, stellt sich inhaltlich nur als Vehikel dar, da für den Arzt ein gleichgerichteter oder integrierender diagnostischer oder therapeutischer Zweck zwingend Voraussetzung für das Eingehen einer Kooperation sein muß.

19) Zur Vorbereitung und Planung einer Praxisnachfolge *Preißler* (Fn. 18), Kap. 2, Rdnrn. 44 ff.

20) *Cramer*, MedR 1994, 239.

21) Vgl. nur *Wacker*, in: *Schmidt* (Hrsg.), EStG, 18. Aufl. 1999, § 18, Rdnrn. 50 f. m.w.N.

22) Vgl. § 2 Abs. 3 EStG i.d.F. des Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002, BGBl. 1999 I S. 402.

Auf ähnlicher Ebene liegen die Versuche, etwa über die Gründung einer GmbH & Co. KG (der Investor beteiligt sich als Komplementär, die einzelnen Ärzte oder die Gemeinschaftspraxis als Kommanditisten); sie sind gleichfalls zum Scheitern verurteilt, weil diese Konstruktionen – egal, wie kompliziert sie zum Teil angelegt sind – sich bei nicht ergebnisorientierter Betrachtungsweise als unzulässige Beteiligung am Honorar und Gewinn der Ärzte aus der ärztlichen Berufstätigkeit darstellen, wenn sie den Charakter einer reinen Betriebsgesellschaft verlassen.

Diese – verdeckte – Gesellschaftsgründung von Arzt und Nichtarzt wird allgemein als mit dem Wesen freiberuflicher Tätigkeit und dem Wesen kassenärztlicher Tätigkeit nicht zu vereinbaren angesehen²³, zumal sie meist zur Ausübung ärztlicher Tätigkeit bei „Beschäftigungsträgern“ führt, die gewerbmäßig ambulante heilkundliche Leistungen erbringen (§ 17 Abs. 2 MBO-Ä)²⁴.

4.2. Bewertung

Abgesehen von den steuerlichen Problemen – die Beteiligung eines Nichtarztes läßt für die Kooperation aufgrund der sog. Abfärbewirkung des § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG Einkünfte aus gewerblicher Tätigkeit kraft Infektion generieren – stellt sich eine grundlegende Frage ganz anderer Art:

Es geht um die – weniger juristisch – bedeutsame Frage, ob derartige Formen der Beteiligung an ärztlichen Praxen berufspolitisch, aber auch gesundheitspolitisch gewollt und erwünscht sind. *Hoppe*²⁵ hat berechtigterweise bemerkt, daß unabhängig von der Versorgungsstruktur die Funktion von Ärzten als bloßen Erfüllungsgehilfen Dritter dem ärztlichen Selbstverständnis nicht entsprechen kann.

Für die überwiegende Anzahl der Ärzte mag zutreffen, daß diese ihr Behandlungsspektrum und den Einsatz der ihnen zur Verfügung stehenden diagnostischen und therapeutischen Mittel ausschließlich am Wohl des Patienten – mitgeprägt durch das Wirtschaftlichkeitsgebot – ausrichten. Unabhängig davon hat die Honorarentwicklung in den vergangenen Dekaden zweifelsfrei den Druck auf den Arzt derart erhöht, daß eine völlig wertfreie Entscheidung ohne Berücksichtigung materieller Interessen kaum noch denkbar ist²⁶.

Nur ist und bleibt die Frage, ob die Einbeziehung fremder Kapitalgeber ein Heilmittel darstellen kann, da sich dann durch ausschließlich kapitalmäßig bedingte Interessen andere – werthaltige – Interessen noch eher in den Hintergrund drängen lassen.

Wie in dem Zusammenhang die Gemengelage zur persönlichen Praxisführung etwa in Form einer Kapitalgesellschaft gelöst werden kann, hat kürzlich das Gesetz zur Änderung der Bundesrechtsanwaltsordnung²⁷ gezeigt, dabei aber auch der kapitalmäßigen Beteiligung Berufsfremder eine eindeutige Absage erteilt.

So dürfte unter den für alle freien Berufe geltenden Grundprämissen nicht uninteressant sein, daß die Gesellschafter einer Rechtsanwaltsgesellschaft in dieser Gesellschaft beruflich tätig sein müssen (§ 59e Abs. 1 S. 2 BRAO) und daß die Mehrheit der Geschäftsanteile und der Stimmrechte Rechtsanwälten zustehen muß, wobei die Teilhabefähigkeit ohnehin von vornherein auf artverwandte Berufe wie jene des Steuerberaters oder Wirtschaftsprüfers beschränkt ist. Wesentlich ist auch – Indikator für Umgebungsmodelle im ärztlichen Bereich –, daß Anteile an einer Rechtsanwaltsgesellschaft nicht für Rechnung Dritter gehalten und Dritte nicht am Gewinn der Rechtsanwaltsgesellschaft beteiligt werden dürfen.

Dies gilt also losgelöst davon, daß die Unabhängigkeit bei der Ausübung des Berufs zu gewährleisten ist, so daß die vielfach zu findende Auffassung – übertragen auf den Arztbereich – nicht zutreffend ist, daß in die Verträge lediglich hineinzuschreiben sei, der Arzt unterliege bei der Aus-

übung seines Berufes keinerlei Weisungen, und daß bereits damit dem Grundsatz der „Freiberuflichkeit“ genügt sei.

Weitergehend bestimmt § 59f Abs. 4 S. 2 BRAO, daß auch Einflußnahmen berufsfremder Gesellschafter, namentlich durch Weisungen oder vertragliche Bindungen, unzulässig sind²⁸.

Daß die Gestaltung üblicherweise eine Reihe weiterer Probleme aufwirft, wenn sie nicht in Zusammenhang mit einer „Praxisübergabe“ steht, dürfte bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise deutlich werden. Sicherlich ist diskussionsfähig, ob etwa der Laborarzt nach Abschluß des Gesellschaftsvertrages nicht lediglich die Position eines besseren Angestellten einnimmt, da er kein wesentliches Unternehmensrisiko mehr trägt, von einem Zuwachs an stillen Reserven (vertragsgemäß) weitgehend ausgeschlossen und in den wesentlichen Geschäftsführungsentscheidungen von der Zustimmung des Minderheitsgesellschafters abhängig ist, was nach Ausübung der Kaufoption entsprechend den vertraglichen Vorgaben evident wird.

Die gesetzliche Regelung gegen die „Scheinselbständigkeit“²⁹ wird hier – wenn auch zunächst in erster Linie bedeutsam im Hinblick auf die sozialrechtliche Beurteilung – in mancherlei Beziehungen ein Umdenken nach sich ziehen müssen. Steuerlich führt der wirtschaftliche Tatbestand möglicherweise dazu, daß die Finanzverwaltung eine selbständige Berufstätigkeit als Voraussetzung einer freiberuflichen Tätigkeit im Sinne des § 18 EStG nicht mehr als gegeben ansieht, was ertragsteuerlich zu einer lohnsteuerpflichtigen Beschäftigung führen kann. Zudem sollte das Problem nicht unterschätzt werden, daß Leistungsverhältnisse zwischen Gesellschaft und Gesellschaftern bei Annahme einer Innengesellschaft in umsatzsteuerlicher Hinsicht zu erheblichen Risiken führen.

Diese Risiken sind für den Einzelpraxisinhaber nur dann eher zu vernachlässigen, wenn und soweit ihn der wirtschaftliche Erfolg, geprägt u. a. durch steuerwirtschaftliche Vorgaben, aus anderen Gründen nicht mehr interessiert.

5. Modell IV „Ortho-päd“

5.1. Konzeption

Die Konzeption beruht auf dem Grundgedanken einer als „Betriebsgesellschaft“³⁰ auftretenden Kapitalgesellschaft, deren Gesellschafter (z. B.) Orthopäden sind, von denen aber nur einer tatsächlich orthopädische Leistungen am Standort der Praxis durchführt.

Die „Ortho“-GmbH gründet gemeinsam mit mehreren Orthopäden (oder Nicht-Ärzten, dies ist für das Modell im Prinzip gleichgültig) als Kommanditisten eine Kommanditi-

23) *Hess* (Fn. 17), Rdnr. 6; *Schallen*, Zulassungsverordnung für Vertragsärzte/Vertragszahnärzte, 2. Aufl. 1998, Rdnr. 463.

24) Dazu, daß eine dem Verbot des Zusammenschlusses von nicht koalitionsfähigen Berufsangehörigen zuwiderlaufende Vertragsgestaltung erhebliche Gefahren beinhaltet, vgl. BGH, Urt. v. 30. 3. 1986 – II ZR 75/85 –, WM 1986, 1324 („Vermessungsingenieur“).

25) *Hoppe*, Frauenarzt 1998, 1822.

26) Vgl. aber jüngst BSG, Urt. v. 9. 9. 1998 – B 6 Ka 55/97 R –, zur Honorarverteilung bei Fachgruppen, die überwiegend nur auf Überweisung tätig werden.

27) Vom 31. 8. 1998, BGBl. I S. 2600.

28) Zur gesetzlichen Regelung der Rechtsanwalts-GmbH vgl. *Hensler*, NJW 1999, 241 ff.; *Kemper*, BRAK-Mitt. 1998, 254; *Fusik*, AnwBl. 1998, 7.

29) Art. 4 Nr. 3 des Gesetzes zu Korrekturen in der Sozialversicherung und zur Sicherung der Arbeitnehmerrechte v. 19. 12. 1998, BGBl. I S. 3843.

30) *Hess* (Fn. 17), Rdnr. 46.

gesellschaft, deren (Minderheits-)Gesellschafter ein Orthopäde ist und der vor Ort allein praxismäßig tätig wird. Der Unternehmensgegenstand ist zugeschnitten auf ein konkretes Betreiberobjekt.

Die Geschäftsführung der als Komplementärin auftretenden „Ortho“-GmbH liegt bei einem von den Beschränkungen des § 181 BGB befreiten (Mehrheits-)Gesellschafter. Beschlüsse innerhalb der KG werden mit Mehrheit gefaßt, die Gewinnverteilung richtet sich formal nach der Höhe der Kapitaleinlagen.

Bei Ableben eines Kommanditisten steht das Recht zum Anteilsverkauf ausschließlich den Gründerkommanditisten (Initiatoren) zu.

Die Ortho-päd GmbH & Co. KG schließt mit dem betreibenden Orthopäden im Innenverhältnis einen Geräte-Pachtvertrag und einen Raummietvertrag. Diese sind das Kernstück der Konzeption, weil hierüber die Anbindung des betreibenden Orthopäden erfolgt.

Gegenstand des Pachtvertrages sind sämtliche für den Betrieb der Praxis notwendigen Geräte und Einrichtungen, so daß die Pachtzeit auf den Abschreibungszeitraum ausgerichtet wird.

Die Pacht selbst stellt sich als „Kombi“-Entgelt dar. Es wird eine Mindestpacht gezahlt, die der Höhe nach den für Zins und Tilgung notwendigen Beträgen entspricht. Darüber hinaus schuldet der betreibende Orthopäde eine Gewinnpacht, die sich aus seinem Jahresgewinn abzüglich einer garantierten Vorwegentnahme errechnet. Die „Zwangsjacke“ für den betreibenden Orthopäden wird dadurch verstärkt, daß Buchhaltung und Rechnungsführung auf Kosten des Pächters durch den Steuerberater des Verpächters vorgenommen werden müssen und daß dem Verpächter (von der wirtschaftlichen Bedeutung natürlich der Geschäftsführer der geschäftsführenden Gesellschaft) ein Mitspracherecht bei Eigeninvestitionen des Pächters, die die Schwelle der Bedeutungslosigkeit übersteigen, wie auch bei der Einstellung des Personals vorbehalten wird.

5.2. Bewertung

5.2.1. Berufsrecht und Vertragsarztrecht

Das Modell muß angesichts der Konstruktion natürlich in Kauf nehmen, daß der betreibende Orthopäde nur im Rahmen des Einzelunternehmens freiberufliche, aber als Gesellschafter der KG gewerbliche Einkünfte als Kommanditist und Mitunternehmer (ebenso wie die anderen Gesellschafter) erzielt.

Die Aussage ist allerdings insofern mit einem Fragezeichen zu versehen, als die Tätigkeit kraft Infektion (§ 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG) insgesamt als gewerblich gewertet werden könnte, wenn es sich steuerlich um eine einheitliche (verdeckte) Mitunternehmerschaft handelt (dazu sogleich).

In berufsordnungsrechtlicher Hinsicht ist wiederum bedeutsam, ob und inwieweit bei einer solchen Vertragsgestaltung noch von „Freiberuflichkeit“ – unabhängig davon, ob es sich um privatärztliche oder vertragsärztliche Tätigkeit handelt – gesprochen werden kann.

Das Modell ist sicher insoweit nicht ungeschickt angelegt, als es sich den Grundsatz zu eigen macht, daß es zur Beurteilung dieser Frage prinzipiell nicht darauf ankommt, ob der betreibende Arzt gleichzeitig Eigentümer der Geräte ist. Darüber hinaus orientiert man sich formal sicherlich an den Ausführungen von Hess³¹, wonach *Betriebsgesellschaften* auch in Form von Handelsgesellschaften betrieben werden dürfen. Gleichwohl wird an der Vertragsgestaltung deutlich geworden sein, daß es im Ergebnis darum geht, daß die Gesellschaft mittelbar durch die gewinnorientierte Pacht am Gewinn des Arztes aus der ärztlichen Berufstätigkeit beteiligt wird³². Beanstandet hat in diesem Zusammenhang der Bundesgerichtshof bereits in früherer Zeit in einem Ur-

teil vom 24. 9. 1979³³, wenn 90 % der Früchte der Arbeit eines Arztes drittbezogen waren bzw. von dritter Seite vereinnahmt worden sind. Die „Verpachtung“ einer Arztpraxis (sofern hierzu nicht der „Patientenstamm“ gehört) wird man entgegen dem Schrifttum allerdings prinzipiell als zulässig ansehen können³⁴.

Durch die gewählte Konstruktion der Mindestpacht in Verbindung mit der „gewinnabhängigen“ Jahrespacht liegt bei diesem Modell insbesondere unter Berücksichtigung der Beschränkung des Betreibers in der Entscheidungsfreiheit aber die sichere Annahme nahe, daß Gegenstand der Konstruktion nur die unmittelbare Beteiligung an einer Arztpraxis ist und damit gegen den – noch gültigen – Grundsatz der Freiberuflichkeit verstoßen wird, von dem man nach der Novellierung der Bundesrechtsanwaltsordnung unter dem Aspekt der Anwalts-GmbH sicherlich nicht sagen kann, daß der Gesetzgeber sich hiervon habe verabschieden wollen.

5.2.2. Steuerrecht

Steuerrechtlich steht das vorgestellte Modell in der Nähe des sog. Rechtsinstituts der *Betriebsaufspaltung*. Dabei fungiert die GmbH & Co. KG als sog. Besitzgesellschaft und die Einzelpraxis als sog. Betriebsgesellschaft, der die Besitzgesellschaft (zumindest) eine wesentliche Betriebsgrundlage pachtweise überläßt. Hierdurch kommt es zur sog. sachlichen Verflechtung. Es fällt sogleich auf, daß die Terminologie im Steuerrecht genau anders gewendet ist als im medizinrechtlichen Schrifttum.

Hätte der Inhaber der Einzelpraxis auch in der GmbH & Co. KG „das Sagen“ (und sei dies nur, weil etwa später Mitgesellschafter „abwandern“), träte zu der sachlichen Verflechtung die personelle Verflechtung hinzu. Nur wenn sachliche und personelle Verflechtung kumuliert vorliegen, entsteht eine steuerliche Betriebsaufspaltung. Diese führt möglicherweise zur gewerblichen Infektion der gesamten Einkünfte einschließlich der ärztlichen Tätigkeit in der Betriebsgesellschaft³⁵. Aber auch soweit der Inhaber der Einzelpraxis in der GmbH & Co. KG nur Minderheitsgesellschafter ist, erzielt er jedenfalls als Mitunternehmer der KG gewerbliche Einkünfte.

Gewerbliche Infektion droht auch, wenn eine sog. *verdeckte Mitunternehmerschaft* vorliegt. Eine Mitunternehmerschaft kann zwar nur dann angenommen werden, wenn zwischen den Mitunternehmern eine Gesellschaft oder ein ähnliches Verhältnis im Gegensatz zu einem bloßen Austauschvertrag vorliegt.

Das Vorliegen eines Austauschvertrages können die Parteien aber nicht durch „Eigenqualifikationen“ festlegen. Maßgeblich ist vielmehr eine objektive Würdigung des Einzelsachverhalts. Eine nähere Prüfung ist insbesondere geboten, wenn formal ein Pachtvertrag vorliegt, jedoch ein gewinnabhängiges Entgelt vereinbart ist, zumal wenn Pächter und Verpächter (teilweise) personengleich sind³⁶.

In zivilrechtlicher Hinsicht kommt die vorliegende Pachtvertragskonstruktion ihrer Gestaltung nach überdies einem Finanzierungsleasingvertrag nahe (weitgehende Verantwortlichkeit des Pächters für die Pachtsache, Abtretung

31) Hess (Fn. 17), Rdnr. 46.

32) Hess (1995), in: KassKomm., § 95 SGB V, Rdnr. 4.

33) BGHZ 75, 217.

34) Vgl. RG, Ur. v. 3. 10. 1924 – III 171/24 –.

35) Nach vorherrschender Ansicht kann aber ein Einzelunternehmen nicht Betriebsunternehmen sein, vgl. Schmidt, in: Schmidt (Hrsg.) (Fn. 21), § 15, Rdnr. 857.

36) Vgl. etwa den Fall BFH, Ur. v. 22. 10. 1987 – IV R 17/84 –, BStBl. 1988 II, 62; sowie Schmidt, in: Schmidt (Hrsg.) (Fn. 21), § 15, Rdnrn. 280 ff.

der Ersatzansprüche gegen den Lieferanten anstelle einer Eigenhaftung des Verpächters, Orientierung der Pacht an der Summe von Anschaffungs- und Finanzierungskosten bei fester Grundmietzeit), was eine Beurteilung seitens der Finanzverwaltung auf der Grundlage der Leasingerlasse nahelegen kann. Gemessen an den Kriterien der Leasingerlasse der Finanzverwaltung ist eine gewinnabhängige Pacht unüblich; weiter ist es unüblich, den Leasingnehmer nach Ende einer der Nutzungsdauer entsprechenden Grundmietzeit mit Mieten zu belasten, die den bisherigen Tilgungsleistungen entsprechen.

Mithin kann nicht ausgeschlossen werden, daß die Finanzverwaltung den Pachtvertrag lediglich als Gewinnverteilungsregelung im Rahmen einer einheitlichen (verdeckten) Mitunternehmerschaft bewertet, was für den betreibenden Orthopäden – auch bezüglich der Einkünfte aus „freiberuflicher“ Tätigkeit – zur Gewerbesteuerpflichtigkeit führen könnte.

Umsatzsteuerlich steht der Inhaber der Einzelpraxis grundsätzlich nicht anders, als hätte er von dritter Seite gepachtet. Allenfalls bei der Annahme einer verdeckten Mitunternehmerschaft wäre u. E. ein einheitliches Unternehmen anzunehmen, das keine steuerbaren Binnenumsätze kennt.

6. Ergebnis

*Bonvie*³⁷ hat unlängst zu Recht darauf hingewiesen, daß es in bestimmten Fällen gerechtfertigt sein kann, einem Arzt „für die Zuweisung von Patienten“ ein Entgelt zu gewähren, sofern dies der Sache und der Höhe nach angemessen ist, und daß die Rechtsprechung von den ärztlichen Körperschaften eine exakte Analyse der in jedem Einzelfall zugrunde liegenden Vereinbarungen verlangt (soweit diese den ärztlichen Körperschaften überhaupt bekannt werden, da sie nach den Intentionen der Verfasser häufig nur „das Innenverhältnis“ regeln).

Bonvie hat daraus die Schlußfolgerung gezogen, daß es gilt, einen angepaßten *Weg zwischen Überreaktion und Gleichgültigkeit* zu finden.

Dies bedeutet für die oben dargestellten Modelle, daß denjenigen, die sich von der Intention und Anlage her als „sozialschädlich“ erweisen, in der anwaltlichen Beratungspraxis ebenso eine Absage erteilt werden sollte, wie sinnvolle (wenn auch aufgrund der Rahmenbedingungen noch problematische) Modelle eine größtmögliche Förderung (auch im berufspolitischen Raum) erfahren müßten.

37) *Bonvie*, MedR 1999, 64.

BUCHBESPRECHUNGEN

Festschrift für Erwin Deutsch. Zum 70. Geburtstag. Herausgegeben von *Hans-Jürgen Ahrens, Christian von Bar, Gerfried Fischer, Andreas Spickhoff* und *Jochen Taupitz*. Verlag Carl Heymanns, Köln 1999, XII u. 1030 S., Ln., DM 380,-

Die umfangreiche Festschrift zum 70. Geburtstag von *Erwin Deutsch* wurde von seinen habilitierten Schülern herausgegeben und vereinigt nach einer Laudatio von *Ahrens* und vor einer Bibliographie 63 Beiträge von Rechtswissenschaftlern und Praktikern aus Deutschland, Europa und Übersee zu den Arbeitsgebieten des Jubilars: Haftungsrecht und seine Durchsetzung, Arzthaftung, Bioethik, Arzneimittelrecht und Varia. Das Buch ist ein Steinbruch für empirische und rechtliche Analysen, anregende Ideen und neue wie alte Erkenntnisse zu den Arbeitsfeldern *Deutschs*, eine Versammlung alter und junger Kollegen, Schüler, Mitstreiter und Begleiter – und in der Gesamtschau der Beiträge zu Arzthaftung, Bioethik, Arzneimittelrecht liest es sich fast wie ein problemorientiertes Kompendium des Medizinrechts. Einige Beiträge dort gehen sachlich-rechtliche Verbindungen ein (*Carstensen, Collins, Laufs, Scheler, Steffen*), einige kreisen um dasselbe Thema (*Bernat, Burghardt, Hausheer, Lilie, Schreiber*) und einige beschäftigen sich mit der Rechts-Empirie (*Rumler-Detzel, Saternus/Kembach-Wighton*). Verrechtlichung (*Hanau*) ist das Thema der meisten Beiträge.

Es ist unmöglich, auch nur die wichtigsten Beiträge aus der Fülle herauszuheben und angemessen zu kommentieren. Es sei deshalb die Konzentration auf den zweiten Komplex erlaubt, ohne damit den allgemein haftungsrechtlichen Teil der Festschrift mit wegweisenden Artikeln (z. B. *v. Bar*, Schmerzensgeld in Europa; *Brüggenmeier*, Harmonisierung von Haftungsrecht durch Nicht-Harmonisierung; *Canaris*, Gewinnabschöpfung bei Verletzung des allgemeinen Persönlichkeitsrechts; *Diederichsen*, Zivilrechtliche Haftungsverhältnisse im Betreuungsrecht; *Kullmann*, Haftung für Raucherschäden; *Marburger*, Produktsicherheit und Produkthaftung; *Stoll*, Schädigungen durch Vertragsschluß) nur im geringsten hintanzusetzen zu wollen. In jenem Teil ist der Beitrag von *Laufs* zur ärztlichen Therapiefreiheit eine Art heimlicher Ausgangspunkt und Strukturvorgabe für eine Reihe anderer Artikel. Die ärztliche Therapiefreiheit, ihre Bewährung, ihre Grenzen und möglichen Gefährdungen zwischen professionell-rechtlicher und staatlicher „Verwaltung“ sind die Vorwürfe, die ihre konkrete Bedeutung explizit oder implizit etwa in den Beiträgen von *Ber-*

nat (Behandeln oder sterben lassen?), *Burghardt* (Begrenzung oder Beendigung der Behandlung aus der Sicht eines Intensivmediziners), *Carstensen* (Arzthaftung), *Collins* (Medical Futility), *Fischer* (Die mutmaßliche Einwilligung bei ärztlichen Eingriffen), *Hasskarl* (Klinische Arzneimittelprüfung und Ethikkommissionen), *Rumler-Detzel* (Die Aufklärungspflichtverletzung als Klagegrundlage), *Schreiber* (Ein neuer Entwurf für eine Richtlinie der Bundesärztekammer zur Sterbehilfe), *Uhlenbruck* (Die Stellvertretung in Gesundheitsangelegenheiten) und insbesondere *Steffen* (Die haftungsrechtliche Bedeutung der Qualitätssicherung in der Krankenversorgung) erfahren. Berufsrecht und Haftungsrecht haben sich vor der ärztlichen Therapiefreiheit als Berufsfreiheit, den Patienten(grund)rechten und Allgemeinheitsinteressen zu verantworten und stehen einer ständigen Bewährenevaluation gegenüber, die durch medizinische Entwicklungschancen und ressourcenbezogene Finanzierbarkeit vor neue Fragen gestellt wird. Daß solche Fragen zukünftig intensiver Diskussion bedürfen, wird durch die jüngsten gesundheitsreformerischen Vorschläge belegt, deren Reichweite für das Berufs- und Haftungsrecht bisher erst ansatzweise, aber gerade auch durch *Deutsch* thematisiert ist. Die beiden (rechts-)empirischen Beiträge beleuchten die Aufklärungsproblematik distanziert und nüchtern aus der Sicht der Richterin und der Rechtsmedizin. *Rumler-Detzel*, frühere Vorsitzende Richterin am Arzthaftungs-senat des OLG Köln, belegt ihre Prozeßerfahrungen mit der Aufklärungsfrage im Hinblick auf Häufigkeit und Erfolg und widerlegt auf dieser Basis alle „Denaturierungs“-Befürchtungen. *Saternus/Kembach-Wighton* machen mit ihrer Untersuchung zu Wirkungen der (Selbstbestimmungs-)Aufklärung bei älteren und alten Patientinnen (Erinnerungsleistungen) erneut und spezifiziert auf einen Sachverhalt aufmerksam, der aus der Psychologie der Risikokommunikation und medizin-soziologischen Untersuchungen vertraut ist. Der Zusammenhang von (therapeutischer) Aufklärung und Mitwirkung des Patienten an der Behandlung scheint das Interesse der Empiriker bisher weniger angeregt zu haben.

Insgesamt ist die Festschrift eine Fundgrube für grundlegende rechtliche und empirische Analysen und reiche Gedanken aus den wichtigsten Arbeitsfeldern des Jubilars. Sie ist eine würdige Verneigung vor seiner Leistung.

Prof. Dr. iur. Dieter Hart, Bremen