

## Unternehmergeinschaft vs. Kostengemeinschaft

Am Beispiel freiberuflich tätiger Ärzte soll nachfolgend der Unterschied zwischen den beiden in der Überschrift genannten Kooperationsformen herausgearbeitet werden. Dabei ist bereits vorab darauf hinzuweisen, dass dieser Unterschied zwangsläufig auch Folgen für die steuerliche Beurteilung einzelner Sachverhalte haben kann.

Bei einer **Unternehmergeinschaft**, die im medizinischen Bereich zumeist in der Rechtsform einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts (GbR) als **Gemeinschaftspraxis** vorkommt, treten sämtliche Gesellschafter als Mitunternehmer auf. Sie gehen gemeinsam der freiberuflichen Tätigkeit als Arzt nach und erzielen diesbezüglich **gemeinsame Einkünfte**. Dabei sind die gemeinsamen Einkünfte kraft Definition als die Differenz zwischen gemeinsamen Einnahmen und gemeinsamen Ausgaben zu verstehen. Sie werden schlussendlich nach den vorab getroffenen Vereinbarungen untereinander aufgeteilt. Zudem erwirtschaften die Mitunternehmer gemeinsam einen Praxiswert, so genannte stille Reserven (positive Differenz zwischen dem Zeitwert einzelner Gerätschaften und deren steuerlichen Buchwert) etc.. Die Gemeinschaftspraxis tritt nach außen, d.h. gegenüber den Patienten, als einheitliches Unternehmen auf; so bezieht sich die kassenärztliche Zulassung – trotz Ihrer Personengebundenheit – letztendlich auf die Gesellschaft.

Der gemeinsame Außenauftritt hat im Außenverhältnis auch eine gemeinsame Verantwortlichkeit zur Folge, so dass sich Gläubiger (bspw. das Finanzamt) für die Einforderung gemeinsamer (Gesellschafts-) Verbindlichkeiten einen x-beliebigen Gesellschafter „aussuchen“ können. Dabei wird diese Haftung im Innenverhältnis zumeist auf den Grad der eigenen Verantwortlichkeit reduziert bzw. gegenüber den Mitgesellschaftern abbedungen.

Für die Gesellschaft sind dem zuständigen Betriebsstättenfinanzamt so genannte Feststellungserklärungen einzureichen. Im Rahmen einer solchen Erklärung werden dem Finanzamt die gemeinsam erzielten Einkünfte sowie ihre Aufteilung auf die einzelnen Gesellschafter erklärt (und anschließend durch das Finanzamt im Rahmen der Veranlagung – ggf. auch mit Abweichungen – festgestellt). Zudem sind alle ggf. einzelnen Gesellschaftern separat zuzurechnende, jedoch mit der Gesellschaft in einem sachlichen Zusammenhang stehende Einnahmen (Sonderbetriebseinnahmen) bzw. Ausgaben (Sonderbetriebsausgaben) in eine solche Feststellungserklärung aufzunehmen; eine separate Erklärung solcher (vor allem Kosten-) Positionen im Rahmen der persönlichen Einkommensteuererklärung ist aus formalen Gründen nicht möglich.

Die Feststellungsveranlagung schließt letztendlich mit der Feststellung von Besteuerungsgrundlagen, die in die persönliche Einkommensteuerveranlagung eines jeden Gesellschafters einfließen; eine Einkommensteuerfestsetzung bzw. -erhebung erfolgt im Feststellungsverfahren nicht, da der Unternehmerzusammenschluss einkommensteuerlich (im Gegensatz bspw. zur Gewerbesteuer) nicht als Steuersubjekt anzusehen ist.

Dennoch wird das aus mehreren Mitunternehmern bestehende Unternehmen durchaus in einer gewissen Art und Weise als Einheit betrachtet. Daraus folgt, dass von einzelnen, allen oder lediglich einem

Teil der Gesellschafter realisierte (bzw. nicht realisierte) Sachverhalte letztendlich auf die gesamte Mitunternehmerschaft Wirkung entfalten. Als Stichwort soll diesbezüglich die – verfassungsrechtlich durchaus nicht unumstrittene – „Einfärbung“ der freiberuflichen Einkünfte durch anteilige, gewerbliche Betätigung genannt werden. In diesem Zusammenhang ist insbesondere auch zu berücksichtigen, dass die Qualifizierung von Einkünften als solche aus freiberuflicher Tätigkeit zwangsweise die persönliche Leistungserbringung voraussetzt, was ausschließt, dass einzelne Gesellschafter (z.B. Seniorpartner) nicht persönlich tätig werden (der Gewinnanteil würde in keinem Zusammenhang zur – nicht gegebenen – persönlichen Leistungserbringung stehen).

Hinzuweisen wäre in diesem Zusammenhang auch darauf, dass die – vollständige – Veräußerung der Gesellschaftsbeteiligung der Veräußerung einer Einzelpraxis gleichzusetzen ist, so dass ggf. – sofern die übrigen Voraussetzungen vorliegen – steuerliche Vergünstigungen hinsichtlich Freibetrag bzw. Steuersatz in Anspruch genommen werden können.

Von der vorstehend dargestellten Unternehmergemeinschaft ist die **Kostengemeinschaft** abzugrenzen. Dabei handelt es sich um einen zumeist nicht nach außen (bspw. gegenüber Patienten) auftretenden Zusammenschluss einzelner, auf eigene Rechnung, d.h. jeweils in eigener Praxis, arbeitender Ärzte zur gemeinsamen Tragung von Kosten, wie dies bspw. im Fall einer **Praxisgemeinschaft** durch die gemeinsame Raumanmietung, Arbeitnehmerbeschäftigung, Materialeinkauf etc. häufig praktiziert wird. Im Rahmen einer solcher Praxisgemeinschaft, die zumeist ebenfalls in der Rechtsform einer GbR geführt wird, werden zumeist keine – gemeinsamen – Einnahmen erarbeitet; vielmehr sind die zur – ggf. anteiligen – Tragung der gemeinsamen Kosten notwendigen Zahlungen der einzelnen Gesellschafter als ergebnisirrelevant sowohl im Bereich der (Einzel-) Praxis als auch im Gesellschaftsbereich anzusehen (Einlagen).

Auch für die Kostengemeinschaft werden dem zuständigen Finanzamt zumeist Feststellungserklärungen eingereicht. Dieses stellt dann die Gesamtkosten und deren Aufteilung auf die einzelnen Praxen fest. Auch diesbezüglich erfolgt auf Gesellschaftsebene keine Einkommensteuerfestsetzung o.ä. .

Durch die unterschiedliche Zielsetzung von Gemeinschaftspraxis und Praxisgemeinschaft, die sich u.a. in der fehlenden Absicht, gemeinsame Einnahmen und/oder einen gemeinsamen Praxiswert zu erwirtschaften ausdrückt, gilt die Beteiligung an einer Praxisgemeinschaft (Kostengemeinschaft) nicht als Mitunternehmerschaft, wie sie im Bereich der Gemeinschaftspraxis gegeben ist. Dies sollte insbesondere bei der Planungsgestaltung Berücksichtigung finden, da eine sich aus diesem Unterschied ergebende steuerliche Konsequenz ist, dass eine Begünstigung durch Steuerfreibetrag bzw. besonderen Steuersatz im Falle einer – vollständigen – Beteiligungsveräußerung nicht eintreten kann.

Es empfiehlt sich daher in jedem Fall, den Steuerberater möglichst frühzeitig in entsprechende Gestaltungsüberlegungen mit einzubeziehen, um später irreversible steuerliche Nachteile zu vermeiden.