



Gruppenpraxen und Mehrwertsteuerpflicht

LATENTE MWST-RISIKEN BEI INFRASTRUKTURNUTZUNGSVERTRÄGEN

Arztpraxen werden zunehmend durch mehrere Ärzte als Gruppenpraxen geführt. Die gemeinsame Nutzung von Infrastruktur oder Personal und Aufteilung von Kosten wird dabei oft über standardisierte Infrastrukturnutzungsverträge geregelt. Insbesondere bei Pauschalansätzen für die Kostenbeteiligung kann das zur Fehleinschätzung einer allfälligen Mehrwertsteuerpflicht führen.

Grundsätzlich sind Gruppenpraxen, die in der Rechtsform einer einfachen Gesellschaft geführt werden, nicht mehrwertsteuerpflichtig. Viele Leistungen, etwa die Erbringung von Heilbehandlungen durch zugelassene Dienstleister, die Verabreichung von Medikamenten und medizinischen Hilfsmitteln, oder die Erstellung von Sozialversicherungsgutachten, sind gemäss geltender Rechtsprechung analog zu Einzelpraxen von der Mehrwertsteuer ausgenommen.

Bei Einzelpraxen gelten lediglich der Verkauf von Medikamenten und med. Hilfsmitteln ab einem jährlichen Umsatz von CHF 100'000.- sowie bestimmte Leistungen ohne med. Notwendigkeit (kosmetische Behandlungen, Sportmassagen, Anti-Stress-

Behandlungen etc.) und spezifische Gutachten (etwa für Gerichte oder das Strassenverkehrsamt) nicht als Heilbehandlung. Diese sind grundsätzlich zu 8% im Rahmen der «effektiven Abrechnungsmethode» steuerbar. Werden jedoch bereits die Medikamente nach der vereinfachten «Saldosteuersatzmethode» (SSS-Methode) mit 0.6% abgerechnet,

können auch Gutachten und med. Hilfsmittel zu diesem Steuersatz verrechnet werden, sofern diese nicht mehr als 50% des gesamten MWST-pflichtigen Umsatzes betragen. Ist dies der Fall, müssen Gutachten und med. Hilfsmittel separat zum Saldosteuersatz von 6.1% abgerechnet werden.

GRUPPENPRAXEN UND DIE MEHRWERTSTEUERPFLICHT

Das Mehrwertsteuergesetz bestimmt in Art. 21 Ziff. 6, dass Dienstleistungen von Gruppenpraxen grundsätzlich von der Mehrwertsteuer ausgenommen sind, da die einzelnen Ärzte im Rahmen der einfachen Gesellschaft als separate Steuersubjekte

gelten und unabhängig voneinander betrachtet werden. Die Tücke steckt jedoch im Detail der vertraglichen Vereinbarungen zur gemeinsamen Infrastrukturnutzung.

Um die diversen anfallenden Kostenkategorien zwischen den Gesellschaftern zu regeln, gibt es verschiedene Möglichkeiten. Grundsätzlich wird zwischen der effektiven und der pauschalen Variante unterschieden. Entweder werden effektiv alle gemeinsam zu tragenden Kosten nach einem bestimmten Schlüssel aufgeteilt, oder es wird eine Pauschale vereinbart. Ein optimales System der Kostenaufteilung zwischen den Beteiligten an einer Gruppenpraxis muss diverse Umstände wie Arbeitspensen, Grösse der Praxis und Höhe der Praxisunkosten berücksichtigen. Bei beiden Varianten ist es zwingend notwendig, dass die Praxiskosten detailliert und abschliessend im Vertrag aufgelistet werden.

Bei einer effektiven, anteilmässigen Verrechnung der verursachten Kosten zum Selbstkostenpreis (ohne Gewinnerzielungsabsicht) unter den Beteiligten können unter Beachtung weiterer Vorschriften nach Art. 18 Ziff. 6 MWSTG diese Leistungen von der Mehrwertsteuer befreit werden. Dies gilt ebenfalls, sofern die Gesellschafter ein «Poolssystem» mit Verbuchung sämtlicher Umsätze auf ein Konto und die gemeinsame Ausübung des Berufes innerhalb der Praxis anwenden.

Für Praxisgesellschaften in Form juristischer Personen (z.B. GmbH oder AG) und Personengesellschaften (Kommandit- oder Kollektivgesellschaften) gilt diese Mehrwertsteuerbefreiung ebenso wenig, wie bei vertraglich pauschal vereinbarten Infrastrukturnutzungsabgaben.

PROBLEMFELDER PAUSCHALER INFRASTRUKTURNUTZUNGSVEREINBARUNGEN

Bei der Pauschalverrechnung werden oft Vereinbarungen getroffen, nach denen bspw. ein Infrastrukturnutzer (B) einem Praxisinhaber (A) einen bestimmten Prozentsatz seines Umsatzes für die Nutzung der Infrastruktur bezahlt.

Bei Pauschalvereinbarungen ist es dringend angeraten, die Mehrwertsteuer miteinzuberechnen und ebenfalls vertraglich zu regeln. Dabei gilt es zu unterscheiden, was der Mehrwertsteuer unterliegt, und

was nicht. Die von der Gemeinschaft für die einzelnen Gesellschafter zu erbringenden Dienstleistungen, welche nicht unmittelbar der Ausübung der Heilbehandlungstätigkeit der Gesellschafter dienen, unterliegen prinzipiell der Mehrwertsteuer. Das Gleiche gilt auch für die Leistungen der Gesellschafter an die Gemeinschaft, und die Leistungen der Gesellschafter an andere Gesellschafter, sofern diese nicht gemäss Artikel 21 MWSTG von der Steuer ausgenommen sind. Zu versteuern sind somit z.B. die Zurverfügungstellung von Personal, Apparaten oder Einrichtungen, Sterilisationsarbeiten, wie auch die Lieferung von Medikamenten und med. Hilfsmitteln.

Von der Steuer ausgenommene Leistungen sind das Erstellen von Röntgenbildern und Ultraschalluntersuchungen, Laborleistungen, die gemeinsame Benützung von Räumlichkeiten wie auch das Rechnungsstellen und das Inkasso für die einzelnen Mitglieder. Bei der gemeinsamen Benützung von Räumlichkeiten ist jedoch festzuhalten: Das Verwenden eines bestimmten Raumes durch mehrere Berechtigte mit dem Ziel, die vorhandene Infrastruktur optimal zu nutzen, ist keine steuerfreie Leistung. Es handelt sich vielmehr um die Einräumung des Rechts zur Nutzung der Infrastruktur. Dies bedeutet, dass der Infrastrukturgeber das Entgelt, das er für die Nutzung der Infrastruktur erhält, zu 8% versteuern muss. Die Mehrwertsteuerabgabe von 8% wird zwischen beiden Gesellschaftern nach Vereinbarung aufgeteilt. Falls keine vertragliche Regelung vorliegt, geht die ESTV davon aus, dass der vereinbarte Betrag die Nutzung der Infrastruktur inkl. 8% MWST darstellt und der Infrastrukturgeber diese alleinig zu leisten hat.

Eine weitere Problematik im Zusammenhang mit der Pauschalregelung in Infrastrukturnutzungsverträgen und der Mehrwertsteuerabgabe liegt in der Besteuerung eigentlich steuerbefreiter Leistungen. Wie erläutert, ist in diesem Fall die gesamte Nutzungspauschale zu 8% MWST-pflichtig. Betrachtet man die einzelnen Praxiskosten separat, wären einige Kostenkategorien, z.B. das Erstellen der Röntgenbilder, von der Steuerabgabe befreit. Auch der Medikamentenverkauf kann von dieser Problematik betroffen sein, wenn für die Infrastrukturnutzung ein Prozentsatz des Umsatzes inkl. des Medikamentenverkaufs des Infrastrukturnutzers bezahlt werden muss. Hier wird ein Teil des Medikamentenverkaufs zum Normal- anstelle des reduzierten Steuersatzes verrechnet. Es kann sich deshalb lohnen, gewisse Kostenkategorien (z.B. Mietkosten) oder Abgaben von

der Pauschalentschädigung auszunehmen und separat zu vereinbaren (z.B. ein kommerzieller Mietvertrag für die erwähnten Mietkosten) und zu verrechnen. Steuerpflichtige Personen, die einen für die Steuer massgebenden Jahresumsatz von weniger als CHF 5.02 Mio. inklusive MWST vorweisen, und die pro Jahr mit dem massgebenden Saldosteuersatz nicht mehr als CHF 109'000.- entrichten, können auch hier mit einer SSS-Methode anstelle der effektiven Abrechnungsmethode arbeiten. Die Steuer wird dann durch Multiplikation des Umsatzes mit dem von der ESTV vorgegebenen Saldosteuersatz berechnet. Beim Infrastrukturnutzungsvertrag würde der Saldosteuersatz von 5.2% zur Anwendung gelangen.

DIE OPTIMALE VERTRAGSGESTALTUNG

Ein für alle Beteiligten zufriedenstellender Infrastrukturnutzungsvertrag setzt die sorgfältiger Klärung der MWST-relevanten Konsequenzen sowie die genaue Prüfung und Regelung der gemeinsamen Kostenkategorien voraus.

Die Veranlagung und die Entrichtung einer allfälligen Mehrwertsteuer erfolgt generell nach dem Selbstveranlagungsprinzip. Die beteiligten Ärzte müssen selbst herausfinden, ob sie mehrwertsteuerpflichtig sind oder nicht. Unter die Verantwortung des steuerpflichtigen Arztes fällt dabei auch, die Buchhaltung in einer Form zu führen, dass sich die für die Berechnung der Steuer und der abziehbaren Vorsteuern massgebenden Tatsachen leicht und zuverlässig ermitteln lassen. Liegen keine oder nur unvollständige Aufzeichnungen vor, oder stimmen die ausgewiesenen Ergebnisse offensichtlich nicht mit den Sachverhalten überein, kann die ESTV eine Schätzung vornehmen.

Um Fallstricke zu vermeiden empfiehlt es sich, einen erfahrenen und spezialisierten Treuhänder herbeizuziehen. Dieser erstellt ein auf die persönliche Situation optimal zugeschnittenes Vertragswerk und sorgt für eine regelkonforme Buchhaltung sowie eine korrekte Abrechnung der Mehrwertsteuer. ¶

MEHRWERTSTEUERABGABE BEI PAUSCHALEN INFRASTRUKTURNUTZUNGSKOSTEN OHNE GESONDERTE REGELUNGEN

Gemäss Infrastrukturnutzungsvertrag zahlt eine Infrastrukturnutzerin B total 50% ihres ärztlichen Umsatzes als Kostenpauschale an den Infrastrukturgeber A. Die Einnahme von A mindert sich entsprechend um die abzuführende MWST.

