

CORONA HILFSFONDS - FIXKOSTENZUSCHUSS

Problematik in der Treffsicherheit
für Vertragsärzt*innen der ÖGK und
Wahlärzt*innen

Ursache & Wirkung, Lösungsansätze &
empfohlene Maßnahmen

Wien, Stand vom 18. Juni 2020

Gemeinsam stärker!

#BDOcares

DR. PATRICIA ANDRETSCH
Partner,
Steuerberaterin

DR. MARIA BERGER
Senior Manager,
Steuerberaterin

DR. ANDREAS BERNHART
Partner, Management Board
Steuerberater und Wirtschaftsprüfer

BDO

FRAGESTELLUNG AEK WIEN

- ▶ Können Vertragsärzt*innen der ÖGK auf Grund der in den Gesamtverträgen festgelegten Akontierungs- bzw. Honorarregelungen mit Fixkostenzuschüssen rechnen bzw. welche Schwierigkeiten gibt es bei der Geltendmachung?
 - Vertragsärzt*innen der ÖGK sind dem Grunde nach anspruchsberechtigt und können Zahlungen aus dem Fixkostenzuschuss erhalten. Voraussetzung für die Inanspruchnahme ist ein durch COVID 19 bedingter Umsatzrückgang in Höhe von mindestens 40% im jeweiligen Betrachtungszeitraum (dies ist das 2. Quartal 2020 oder ein ausgewählter Betrachtungszeitraum von 1 bis 3 zusammenhängenden Monaten zwischen 16.3.2020 bis 15.9.2020). Bei Ärzt*innen, welche idR Ihren Gewinn nach dem Zu- und-Abfluss-Prinzip ermitteln, erweist sich jedoch der Nachweis des entsprechenden Umsatzausfalls innerhalb des Betrachtungszeitraums aufgrund zugeflossener Akontozahlungen bzw. Honorarabrechnungen als in vielen Fällen unlösbare Herausforderung. Durch Abgehen vom Zu- und-Abfluss-Prinzip hin zur wirtschaftlichen Betrachtungsweise - nämlich Erfassung der Umsatzerlöse zum Zeitpunkt der Leistungserbringung - kann dem grundsätzlich entgegengewirkt werden. Eine praktische bzw. technische Umsetzung ist jedoch auf Grund der für Vertragsärzt*innen bindenden Honorarordnungen der Gesamtverträge kaum bis gar nicht gegeben.
- ▶ Welche Probleme haben Wahlärzt*innen bei der Geltendmachung von Fixkostenzuschüssen bzw. welche Verbesserungen für Wahlärzt*innen kann man in diesem Zusammenhang fordern?
 - Wahlärzt*innen sind gleich den Vertragsärzt*innen dem Grunde nach anspruchsberechtigt und können Zahlungen aus dem Fixkostenzuschuss erhalten. Für die Geltendmachung des Fixkostenzuschusses muss ein Umsatzrückgang in Höhe von mindestens 40% im jeweiligen Betrachtungszeitraum (dies ist das 2. Quartal 2020 oder ein ausgewählter Betrachtungszeitraum von 1 bis 3 zusammenhängenden Monaten zwischen 16.3.2020 bis 15.9.2020) nachgewiesen werden. Zahlungseingänge ab 16.3.2020 von zuvor erbrachten Leistungen wirken sich negativ auf die Höhe des zu ermittelnden Umsatzausfalles aus. Abhilfe kann jedoch geschaffen werden, indem für die Berechnung des Fixkostenzuschusses die diesem Zeitraum tatsächlich zurechenbare Umsätze herangezogen werden.

CORONA HILFSFONDS - VERTRAGSÄRZT*INNEN I/VII

Problematik in der Treffsicherheit für Vertragsärzt*innen der ÖGK

- ▶ Anwendungsvoraussetzung für Zuschussgewährung ist ein Mindestausfall an Umsatz iHv 40% (verglichen zum Vorjahr im selben Zeitraum).
- ▶ Definition Umsatzausfall laut Richtlinie*
- ▶ 4.2.1: Für die Berechnung des Umsatzausfalls ist auf die für die Einkommens- oder Körperschaftsteuerveranlagung maßgebenden Waren- und/oder Leistungserlöse abzustellen. Dabei sind die maßgebenden Werte des 2. Quartals 2020 jenen des 2. Quartals 2019 gegenüberzustellen.
- ▶ 4.2.2: Abweichend vom Quartalsvergleich nach Punkt 4.2.1 kann auch einer der folgenden Betrachtungszeiträume gewählt werden, wobei sich der Umsatzausfall in diesem Fall aus dem Vergleich zum jeweils entsprechenden Zeitraum des Vorjahres ergibt:
 - ▶ Aus den 6 Betrachtungszeiträumen können für maximal 3 zeitlich zusammenhängende Betrachtungszeiträume Anträge gestellt werden.

Betrachtungszeitraum 1: 16. März 2020 bis 15. April 2020	Betrachtungszeitraum 4: 16. Juni 2020 bis 15. Juli 2020
Betrachtungszeitraum 2: 16. April 2020 bis 15. Mai 2020	Betrachtungszeitraum 5: 16. Juli 2020 bis 15. August 2020
Betrachtungszeitraum 3: 16. Mai 2020 bis 15. Juni 2020	Betrachtungszeitraum 6: 16. August 2020 bis 15. September 2020

- ▶ Es ist zu erwarten, dass aufgrund des Lock-Downs am 16.3. abweichend vom Quartalsvergleich die genannten Betrachtungszeiträume herangezogen werden.

- ▶ 4.2.3: Als geeignete Nachweise sind die Aufzeichnungen über Waren- und Leistungserlöse, die für steuerliche Zwecke geführt werden, heranzuziehen. Müssen solche Aufzeichnungen nicht geführt werden, sind andere geeignete Aufzeichnungen des Antragstellers, welche jedoch nicht Vorschriften für verpflichtende Aufzeichnungen erfüllen müssen, oder sonstige vergleichbare Belege heranzuziehen.
- ▶ 4.2.4. Bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs 3 EStG (Einnahmen-Ausgaben-Rechnung) bestehen keine Bedenken, sowohl Fixkosten als auch die Umsatzerlöse nach dem Zu- und Abfluss-Prinzip zu erfassen, sofern dies nicht zu willkürlichen zeitlichen Verschiebungen führt.

*Anhang zur Verordnung des Bundesministers für Finanzen gemäß § 3b Abs. 3 des ABBAG-Gesetzes betreffend Richtlinien über die Gewährung von Zuschüssen zur Deckung von Fixkosten durch die COVID-19 Finanzierungsagentur des Bundes GmbH (COFAG)

CORONA HILFSFONDS - VERTRAGSÄRZT*INNEN II/VII

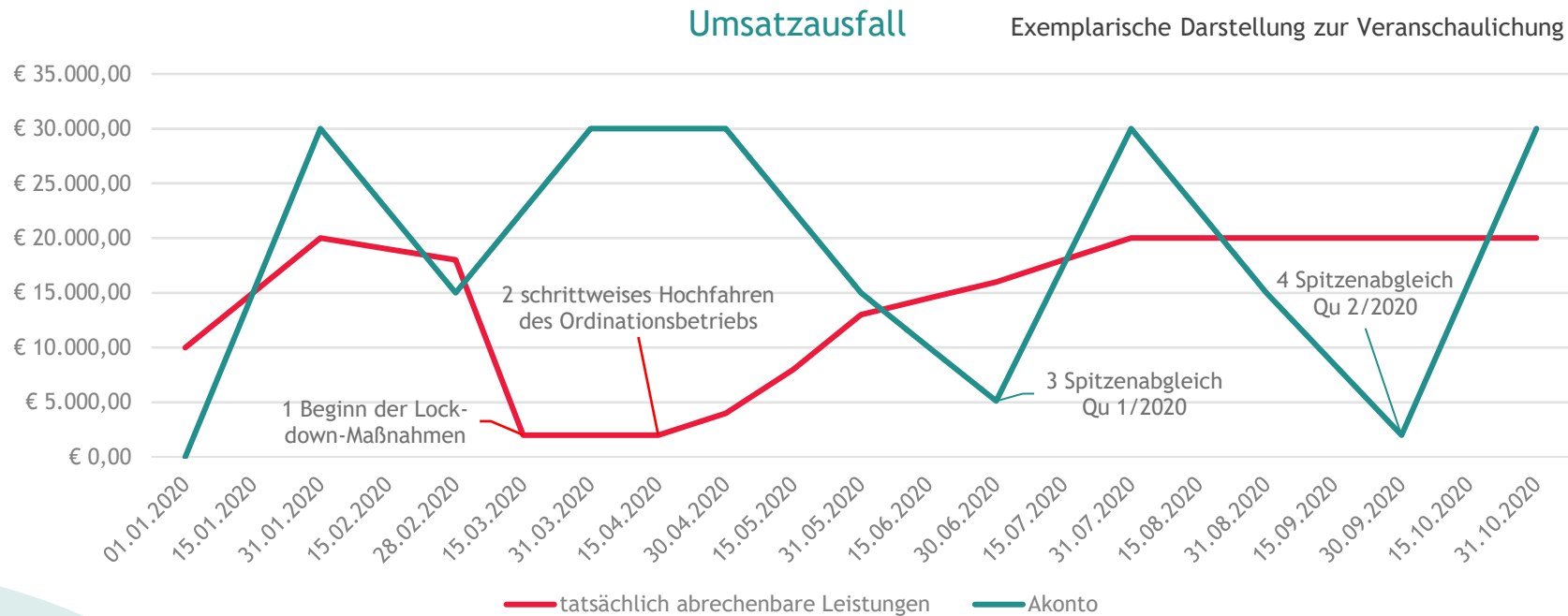
Problematik in der Treffsicherheit für Vertragsärzt*innen der ÖGK

- ▶ Ärzte ermitteln idR ihren Gewinn im Rahmen einer EAR gemäß § 4 Abs 3 EStG, wonach die Umsätze nach dem Zu- bzw. Kosten nach dem Abflussprinzip abgebildet werden.
- ▶ Für Vertragsärzt*innen der ÖGK bedeutet das:
 - Die so definierten Umsätze setzen sich aus den zugeflossenen monatlichen Akontozahlungen und dem Spitzenabgleich am Quartalsende zusammen.*
 - Basis für die Akontozahlungen sind vergangene Abrechnungsperioden (idR Vorjahr).
 - Der Spitzenabgleich errechnet sich aus der finalen Abrechnung für das jeweilige Quartal unter Anrechnung der bezahlten Akonti und wird 3 Monate im Nachhinein ausbezahlt (Leistungen in Qu 1/2020 bzw. Qu 2/2020 werden per 30.06.2020 bzw. 30.09.2020 überwiesen).
- ▶ Fazit: der erste Umsatzeinbruch zeigt sich Ende Juni 2020 und betrifft in aller Regel lediglich rd 2 Arbeitswochen (16.3. bis 31.3.); der zweite Umsatzrückgang zeigt sich Ende September 2020 und ist außerhalb des laut Richtlinie 4.2.2 vorgegebenen Betrachtungszeitraums (bis 15.09.2020).

*Gesamtvertrag vom 1. Jänner 2011 zw. der Ärztekammer für Wien, Kurie der niedergelassenen Ärzte, einerseits und dem Hauptverband der österreichischen Sozialversicherungsträger; Anlage 1 der Honorarordnung

CORONA HILFSFONDS - VERTRAGSÄRZT*INNEN III/VII

Problematik in der Treffsicherheit für Vertragsärzt*innen der ÖGK



- ▶ Punkt 1 Ab Beginn der Maßnahmen (16.3.2020) wurde der Ordinationsbetrieb auf reinen Notfallbetrieb reduziert - dh starke Umsatzeinbrüche ab Mitte März; Höhe der Akontozahlungen basiert auf Vorjahresumsätzen.
- ▶ Punkt 2 Ab Mitte April wurde ein schrittweises Hochfahren der Ordinationen empfohlen - dies ist anhand des geringen Anstiegs der tatsächlichen abrechenbaren Leistungen ersichtlich.
- ▶ Punkt 3 Ende Juni nach Endabrechnung des 1. Quartals wird der Umsatzausfall durch den geringen Spitzenabgleich Qu 1/2020 erst abgerechnet.
- ▶ Punkt 4 Ende September nach Endabrechnung des 2. Quartals wird der Umsatzausfall durch den geringen Spitzenabgleich Qu 2/2020 erst abgerechnet.
- ▶ ab Beginn der COVID 19 Maßnahmen bis Anfang/Mitte des 2. Quartals wurden nahezu keine Leistungen erbracht bzw. Umsätze erwirtschaftet, ersichtlich bzw. abgerechnet wird dies jedoch erst im Nachhinein durch den Spitzenabgleich.

CORONA HILFSFONDS - VERTRAGSÄRZT*INNEN IV/VII

Problematik in der Treffsicherheit für Vertragsärzt*innen der ÖGK - Lösungsansatz

- ▶ Bei der strikten Betrachtung der zugeflossenen Akontozahlungen der ÖGK als Umsatzerlöse sowie der zeitverzögerten Endabrechnung würden die Ärzt*innen voraussichtlich nicht förderungswürdig sein und könnten keinen für die Inanspruchnahme des Zuschusses ausreichenden Umsatzrückgang im Rahmen einer EAR gem RL 4.2.4 nachweisen.
- ▶ Aus dem Wortlaut der RL 4.2.4 („...bestehen keine Bedenken...“) lässt sich jedoch ableiten, dass eine EAR nicht zwingend für die Ermittlung des Umsatzausfalles und der Fixkosten heranzuziehen ist.
 - Im Umkehrschluss bedeutet dies, dass die Methodik der Gewinnermittlung gemäß § 4 Abs 1 generell anwendbar ist.
 - Für die Umsatzermittlung gilt demnach die wirtschaftliche Betrachtung (Realisationsprinzip*) und es ist auf den Zeitpunkt der Leistungserbringung abzustellen.** Diese Methodik ist sodann auch für die Ermittlung des Umsatzerlöses des Vergleichszeitraumes 2019 heranzuziehen.
 - Das selbe Prinzip gilt für die Fixkosten.***
 - ▶ Für Vertragsärzt*innen der ÖGK bedeutet das:
 - Die Rechnungslegung erfolgt zwar aufgrund der Honorarordnung quartalsweise.
 - Durch Einlesen der e-card bzw. durch die Abrechnung der Telemedizin lassen sich die Einzelleistungen auf den Tag der Leistungserbringung grundsätzlich rückführen; allerdings sind auf Grund der Pauschalierungs- und Degressionsregelungen der Honorarordnungen der Gesamtverträge gemäß § 338ff ASVG tagesgenaue Zurechnungen von Entgelten in vielen Fällen nicht möglich
 - ▶ Fazit: Durch Anwendung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB) sowie unter Zuhilfenahme der anderen Nachweise (Patientenzahlen bzw. -statistik) ist ein Nachweis des wirtschaftlichen Umsatzrückgangs zwar möglich. Die speziellen Abrechnungstechniken wie Pauschalierungen und Degressionen erschweren bzw. machen eine konsistente Bewertung von Einzelleistungen nicht möglich.

*Gemäß AFRAC Stellungnahme 32 gilt eine Dienstleistung als erbracht, sobald das leistende Unternehmen alle für eine ordnungsgemäße Vertragserfüllung erforderlichen Handlungen gesetzt hat. Siehe weiters RZ 2154 EStR 2000

**Hinweis: RL 4.6.3. sieht bei tranchenweiser Beantragung des Fixkostenzuschusses Einschränkungen vor, welche ein Abgehen von oben dargestellten Prinzipien verlangen. Die Zuschussbeantragung frühestens mit Beginn der zweiten Tranche (19.8.2020) würde diese Hürde umschiffen und ist daher empfehlenswert.

***Für die Inanspruchnahme bzw. Berechnung des Fixkostenzuschusses kann auf die Grundsätze eines Bilanzierers abgestellt werden (§ 4 Abs 1 EStG) werden - ein Wechsel der Gewinnermittlungsart aus abgabenrechtlicher Sicht geht damit nicht einher.

CORONA HILFSFONDS - VERTRAGSÄRZT*INNEN V/VII

Problematik in der Treffsicherheit für Vertragsärzt*innen der ÖGK - Probleme bei der Umsetzung

► Technische Darstellung der Umsatzerlöse gem RL 4.2.1, 4.2.2 bzw. 4.2.3

Aufgrund komplexer Pauschalierungs- und Degressionsregelungen bei der Honorarabrechnung pro Periode ist die exakte Zurechnung eines Umsatzes zu einer Einzelbehandlung in vielen Fällen erschwert bis gar nicht möglich:

- Viele Degressionsregelungen erlauben es erst am Ende eines Abrechnungszeitraumes das genaue Leistungsentgelt an einem Leistungsdatum festzustellen; oft ist eine Leistung, die einmalig im Quartal verrechenbar ist, mehreren Leistungsterminen in einem Quartal zuzuordnen; oft ist erst am Quartalsende auf Grund der Patientenanzahl im Quartal errechenbar, wie hoch eine Leistung bei einem Patienten gezahlt wird.

Die Abrechnungssoftware der Ärzte liefert nicht immer taggenaue Leistungsdaten für die Ermittlung des Umsatzes, weil dies im Regelbetrieb auch nicht erforderlich ist. Zudem werden die exakten Leistungsdaten des Vergleichszeitraumes des Vorjahres benötigt:

- Vertragsärzt*innen bräuchten somit für eine Berechnung des Umsatzrückgangs die individuelle Unterstützung aller Sozialversicherungsträger. Hinzu kommt, dass für die Ermittlung der Vorjahreszahlen die Unterstützung nicht mehr bestehender Sozialversicherungsträger aufgrund der per 1. Jänner 2020 durchgeführten Kassenfusion notwendig wäre.
- Erschwerend kommt hinzu, dass die Honorarordnung österreichweit nicht einheitlich geregelt ist, da sie in den Zuständigkeitsbereich der jeweiligen Landesärztekammern fällt.

► Fazit: Ein Rückführen auf den für den Leistungszeitraum relevanten Einzelumsatz pro Behandlung ist aufgrund der o.a. Umstände (insb. Degressionsregelungen) unseres Erachtens nicht umsetzbar.

CORONA HILFSFONDS - WAHLÄRZT*INNEN VI/VII

Problematik in der Treffsicherheit für Wahlärzt*innen

- ▶ Ärzte ermitteln idR ihren Gewinn im Rahmen einer EAR gemäß § 4 Abs 3 EStG, wonach die Umsätze nach dem Zu- bzw. Kosten nach dem Abflussprinzip abgebildet werden.

- ▶ Für Wahlärzt*innen bedeutet das:

- Die Umsatzerlöse setzen sich aus den zugeflossenen Zahlungen gemäß Honorarabrechnung zusammen.
- Die Honorarabrechnung erfolgt grundsätzlich direkt nach Erbringung der Leistung.
- Teilleistungen werden jedoch erst nach vollständiger Erbringung der Leistungen (mit der letzten Behandlung) abgerechnet.
- Umsätze von Wahlärzt*innen, die nicht unmittelbar nach Erbringung der Leistung bar bezahlt wurden, fließen erst später zu.

- ▶ Fazit: Der Zufluss bereits erbrachter Leistungen kann zeitverzögert in einem für die Ermittlung des Umsatzausfalles relevanten Betrachtungszeitraums erfolgen. Somit gelingt der Nachweis eines für die Inanspruchnahme des Zuschusses ausreichenden Umsatzrückgangs im Rahmen einer EAR gem RL 4.2.4 unter Umständen nicht.

CORONA HILFSFONDS - WAHLÄRZT*INNEN VII/VII

Problematik in der Treffsicherheit für Wahlärzt*innen - Lösungsansatz und Maßnahmen

- ▶ Die Inanspruchnahme des Fixkostenzuschusses für Wahlärzt*innen verlangt ebengleich den Vertragsärzt*innen einen Abgang vom Zu-und-Abfluss-Prinzip.
- ▶ Für Wahlärzt*innen bedeutet das*:
 - Für die Umsatzermittlung gilt demnach die wirtschaftliche Betrachtung (Realisationsprinzip) und es ist auf den Zeitpunkt der Leistungserbringung abzustellen.**
 - Dies bedingt, dass bei der Ermittlung des Umsatzausfalles sowohl für den Betrachtungszeitraum 2020 als auch für den Vergleichszeitraum 2019 auf die Grundsätze nach § 4 Abs 1 EStG abzustellen ist.
 - Die erbrachten Leistungen sind tageweise zu bewerten.
 - Bei Erbringung abgrenzbarer Teilleistungen wird mit dem Abschluss jeder einzelnen Teilleistung die Leistung bewertet.***
 - Fixkosten sind nach ihrem wirtschaftlichen Entstehen zu erfassen.
- ▶ Fazit: Durch Anwendung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung werden bei der Ermittlung des Umsatzausfalles somit jene Umsätze herangezogen, deren Leistungen im relevanten Betrachtungszeitraum erbracht wurden. Ein Nachweis des tatsächlichen wirtschaftlichen Umsatzrückgangs ist dadurch möglich.
- ▶ Die Darstellung der Umsatzerlöse gem RL 4.2.1, 4.2.2 bzw. 4.2.3 erfolgt anhand der zum Zeitpunkt der Leistungserbringung zu bewertenden Leistungen (anhand der gelegten Honorarnoten bzw. bei Teilleistungen anhand der im Abrechnungssystem erfassten Leistung)

*Für die Inanspruchnahme bzw. Berechnung des Fixkostenzuschusses kann auf die Grundsätze eines Bilanzierers abgestellt werden (§ 4 Abs 1 EStG) werden - ein Wechsel der Gewinnermittlungsart aus abgabenrechtlicher Sicht geht damit nicht einher.

**siehe Hinweis Seite 5 unter **

***Bei Erbringung abgrenzbarer Teilleistungen wird mit dem Abschluss jeder einzelnen Teilleistung der darauf entfallende Gewinnanteil verwirklicht.
RZ 2154 EStR 2000

CORONA HILFSFONDS - FIXKOSTENZUSCHUSS

Problematik in der Treffsicherheit für Vertragsärzt*innen der ÖGK und Wahlärzt*innen

Executive Summary

- ▶ **Grundsätzlich** sind Ärzt*innen **förderungswürdig** und können den entstandenen Schaden durch Inanspruchnahme des Fixkostenzuschusses reduzieren.
- ▶ Ärzt*innen ermitteln idR ihren Gewinn auf Basis einer Einnahmen-Ausgaben-Rechnung bzw. des Zufluss-Abfluss-Prinzips. Bei Erfassung der Erlöse nach dem **Zuflussprinzip** gelingt der Nachweis eines Umsatzrückganges iHv mindestens 40% im relevanten Betrachtungszeitraum **voraussichtlich nicht**.
- ▶ Während bei den Vertragsärzt*innen der ÖGK die zugeflossenen Akontozahlungen der ÖGK sowie die Komplexität der Abrechnungstechniken zu einer Verzerrung der tatsächlichen Umsätze führen, wird bei den Wahlärzt*innen der Umsatzerlös durch spätere Zahlungseingänge zuvor erbrachter Leistungen verzerrt.
- ▶ Bei den **Wahlärzt*innen** kann der Umsatzeinbruch an Hand des tatsächlich erzielten Umsatzes zum Zeitpunkt der Leistungserbringung ermittelt werden.
- ▶ Die Umsätze des jeweiligen Betrachtungszeitraumes 2020 sind den Umsätzen des Vergleichszeitraumes 2019 gegenüberzustellen. Die Umsätze des Betrachtungszeitraumes 2020 sowie des Vergleichszeitraumes 2019 errechnen sich aus den zum Zeitpunkt der Leistungserbringung bewerteten Leistungen.
- ▶ Durch Ermittlung der Umsatzerlöse bzw. des Umsatzausfalls auf Basis der Bilanzierungsgrundsätze kann die Problematik bei Wahlärzt*innen behoben werden. Ein genereller Wechsel der Gewinnermittlung wird dadurch nicht ausgelöst.
- ▶ Betreffend die Anwendbarkeit oben genannter Methodik, würden wir eine **Klarstellung in der Richtlinie** über die Gewährung von Zuschüssen zur Deckung von Fixkosten durch die COVID-19 Finanzierungsagentur des Bundes anregen. 9
- ▶ Bei **Vertragsärzt*innen** gelingt ein Nachweis des für den Leistungszeitraum relevanten Einzelumsatzes pro Behandlung aufgrund komplexer Abrechnungsregelungen nicht.
- ▶ Trotz Abgehen vom Zufluss-und-Abflussprinzip erscheint aufgrund von Degressions- und Pauschalierungsregelungen eine Ermittlung des Umsatzerlöses zum Zeitpunkt der Leistungserbringung in der Praxis nicht umsetzbar.
- ▶ Sowohl mithilfe der Ärztesoftware als auch mit einer etwaigen Unterstützung der (nach der Kassenfusion bestehenden) Sozialversicherungsträger lässt sich der taggenaue Umsatz des relevanten Betrachtungszeitraumes bzw. des Vergleichszeitraumes des Vorjahres nur erschwert darstellen.
- ▶ Dies hat zur Folge, dass der Corona Hilfsfonds - Fixkostenzuschuss für **Vertragsärzt*innen** im Gegensatz zu Wahlärzt*innen in der Praxis u.E. **weniger bis nicht treffsicher ist**.

DISCLAIMER

BDO Austria Holding Wirtschaftsprüfung GmbH

QBC 4 - Am Belvedere 4

(Eingang Karl-Popper-Straße 4)

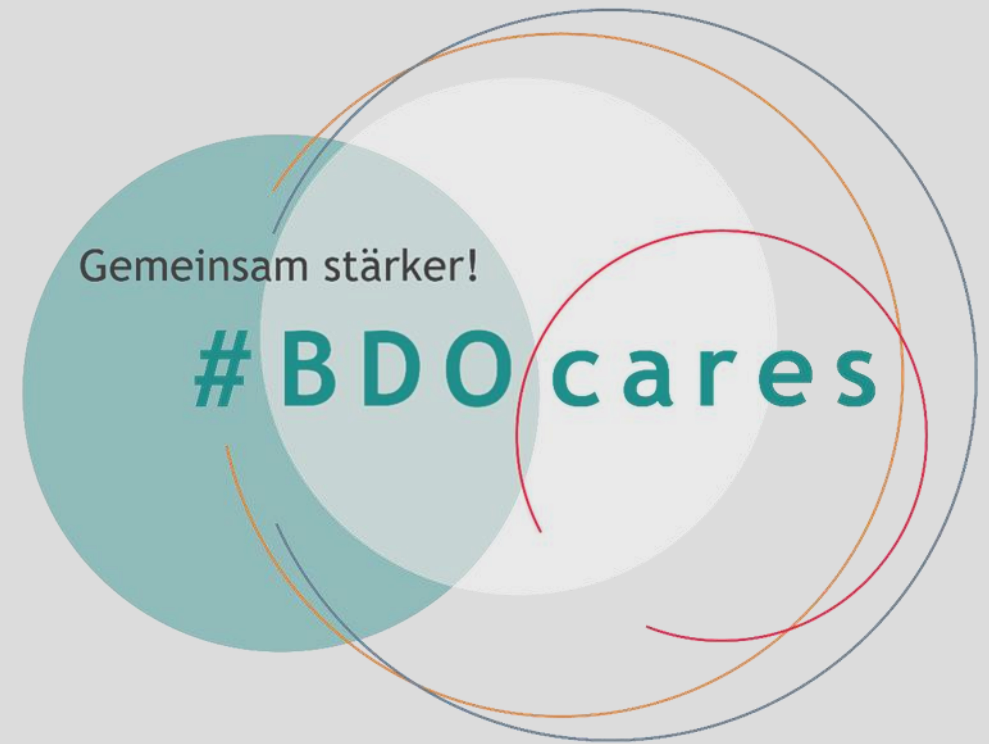
1100 Wien

Unsere Ausführungen basieren auf dem uns dargestellten Sachverhalt und den uns zur Verfügung gestellten Unterlagen. Sollte der tatsächliche Sachverhalt anders ausfallen, könnte sich daraus eine abweichende Beurteilung ergeben. Unsere Ausführungen basieren auf der heute geltenden Gesetzeslage, der aktuellen Rechtsprechung und Literaturmeinung.

Wir weisen darauf hin, dass die Arbeiten auf Grundlage der Allgemeinen Auftragsbedingungen für Wirtschaftstreuhandberufe (AAB 2018), herausgegeben von der Kammer der Steuerberater und Wirtschaftsprüfer, die auch gegenüber Dritten gelten, erfolgen.

Unsere Gutachten und Stellungnahmen sind grundsätzlich nicht zur Weitergabe an Dritte bestimmt. Eine Weitergabe der vorliegenden Stellungnahme an Dritte bedarf unserer vorherigen ausdrücklichen schriftlichen Zustimmung.

Unsere Ausführungen beziehen sich ausschließlich auf österreichische betriebswirtschaftliche Gesichtspunkte. Sonstige rechtliche und steuerliche Aspekte sind nicht Gegenstand unserer Ausführungen.



A graphic featuring three overlapping circles: a teal circle on the left, a light blue circle in the middle, and a white circle on the right. The circles are partially enclosed by three thin, curved lines in teal, orange, and red. The text 'Gemeinsam stärker!' is positioned above the teal circle, and '#BDOcares' is centered across the overlapping areas.

Gemeinsam stärker!

#BDOcares