

Anstellung von ärztlichem Fachpersonal

Ein steuerrechtliches Minenfeld für den niedergelassenen Arzt?

Recht

Legal Affairs

P. Ratajak · M. Wasemann · D. Sedlaczek



Einleitung

Bei Fragen der Anstellung von ärztlichem Personal hat sich das Steuerrecht für freiberuflich tätige Anästhesisten in den vergangenen Jahren deutlich verschärft und verkompliziert. Auch für Anästhesisten stellen sich vermehrt Fragen z.B. nach Gewerbesteuer. Korrespondierend dazu häufen sich Anfragen zu diesen Themen bei den Rechts- und Steuerexperten der Metax.

Der folgende Artikel wird die Grundsätze zur Abgrenzung von freiberuflicher und gewerblicher Betätigung bei der Anstellung von ärztlichem Personal (steuerlich) beleuchten.

Steuerliche Abgrenzung von freiberuflicher Tätigkeit und Gewerblichkeit

Unter Einkünften aus selbständiger Tätigkeit i.S. § 18 EStG versteht man die Einkünfte, die aus der freiberuflichen, d.h. selbständigen und eigenverantwortlichen Berufstätigkeit der Ärzte erzielt werden. Wer als Arzt selbständig arbeitet, ist grundsätzlich freiberuflich tätig. Entscheidendes Merkmal der Freiberuflichkeit ist, dass der Arzt selbst am Patienten „arbeitet“. Eine Vertretung im Falle vorübergehender Verhinderung, bei Krankheit oder im Urlaub, steht der selbständigen Tätigkeit aus steuerlicher (wie auch berufsrechtlicher) Sicht grundsätzlich nicht entgegen. Bedient sich ein Angehöriger eines freien Berufes (also

auch ein Arzt) bei der Leistungserbringung der Hilfe fachlich vorgebildeter Arbeitskräfte, bleibt er dann und so lange freiberuflich tätig, wie er sicherstellen kann, dass er aufgrund eigener Fachkenntnisse leitend und eigenverantwortlich tätig ist.

Wann erzielt der niedergelassene Arzt gewerbliche Einkünfte im Zusammenhang mit der Beschäftigung weiterer Ärzte?

Angestellte Ärzte

Die Qualifizierung als Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit setzt voraus, dass der Anästhesist aufgrund eigener Fachkenntnisse tätig wird. Wenn fachlich gebildete Arbeitskräfte eingesetzt werden, muss der Anästhesist weiterhin leitend und überwachend tätig werden. Seit der Änderung der Berufsordnung und des Zulassungsrechts, die die Beschäftigung von angestellten (Fach-)Ärzten und nicht nur von Weiterbildungsassistenten zulassen, ist in jedem Einzelfall zu prüfen, ob der anstellende Arzt in dem konkreten Anstellungsverhältnis leitend und überwachend tätig sein kann. Dies gilt grundsätzlich für die Beschäftigung eines fachgleichen sowie eines fachfremden angestellten Arztes.

Die Finanzverwaltung neigt dazu, bei der Beschäftigung eines **fachfremden Arztes** mangels fachkompetenter Überwachung von der Erzielung von Einkünften aus Gewerbebetrieb auszugehen. Man unterstellt in diesen Fällen regelmäßig, dass das Anleiten und Über-

Diplom-Finanzwirt (FH) Peter Ratajak

Steuerberater
Fachberater Gesundheitswesen
Fachberater für Unternehmensnachfolge
RATAJAK Steuerberatungsgesellschaft mbH
Zur Niedermühle 6
85435 Erding
www.ratajak-steuerberatung.de

Mathias Wasemann

Steuerberater, Rechtsanwalt, Wirtschaftsprüfer
KONOPATZKI & RUDLOFF
Burgherrenstraße 118
67661 Kaiserslautern
www.konopatzki-rudloff.de

Dietmar Sedlaczek

Rechtsanwalt
Fachanwalt für Medizinrecht
SPS SEDLACZEK PRÜLLAGE SCHWINGER
Partnerschaft
Rechtsanwalt, Steuerberater
Bayerischer Platz 1
10779 Berlin
www.sps-steuerrecht.de

wachen aufgrund mangelnder eigener fachärztlicher Qualifikation nicht möglich ist, da es dem Arbeitgeber gerade an der fachlichen Qualifikation im fremden Fachgebiet fehle. Eine Widerlegung dieser Vermutung erscheint nur sehr schwer denkbar.

Zur Qualifikation der Einkünfte des Arbeitgebers (freiheitlich oder gewerblich) bei **fachgleichen angestellten Ärzten** haben Finanzgerichte sowie des BFH bereits geurteilt:

Im Fall eines angestellten Zahnarztes, der in den Praxisräumen des anstellenden Zahnarztes tätig ist, wurde festgestellt, dass dieser durch den Praxisinhaber angeleitet und überwacht werden kann. Mit diesem Argument wurde das Vorliegen von freiheitlichen Einkünften begründet (FG Sachsen-Anhalt, Urteil vom 24.08.2006, Az. 1 K 30035/02).

Andererseits wurde im Fall einer anästhesiologischen Gemeinschaftspraxis mit angeschlossenem Druckkammerzentrum entschieden, dass bei Beschäftigung einer angestellten Ärztin mit überwiegender Tätigkeit im mobilen Anästhesiedienst sowie der Beschäftigung eines weiteren freiheitlichen Mitarbeiters auf Honorarbasis eine leitende und überwachende Tätigkeit der Praxisinhaber nicht mehr vorgelegen hat und insoweit gewerbliche Einkünfte erzielt wurden (FG Sachsen-Anhalt, Urteil vom 24.08.2006, Az. 1 K 982/03).

In der Entscheidung vom 16.07.2014 – VIII R 41/12 – hat der BFH noch einmal ausführlich zu den Möglichkeiten des Einsatzes von angestellten Ärzten Stellung genommen. Eine Gemeinschaftspraxis für Anästhesie in der Rechtsform der GbR beschäftigte eine Assistenzärztin, die nur einfach gelan-

gerte Anästhesien durchführt. Die Gesellschafter der Gemeinschaftspraxis, d.h. die anstellenden Ärzte, haben bei allen Patienten die jeweils anstehenden Voruntersuchungen durchgeführt und die jeweils erforderliche Behandlungsmethode festgelegt. Gleichzeitig haben sich die Gesellschafter die schwierigen Anästhesien ausdrücklich vorbehalten, so dass für die angestellte Ärztin nur einfache Anästhesien, deren Ablauf im Vorfeld von den Gesellschaftern festgelegt war, verblieben.

Von Seiten der Finanzbehörden wurde die Auffassung vertreten, dass allein aufgrund der Beschäftigung der angestellten Ärztin eine freiheitliche Tätigkeit der anstellenden Ärzte nicht mehr gegeben sei, da jeder Arzt (damit auch eine Ärztin in Anstellung) aufgrund der „Berufsordnung für Ärzte“ zur eigenverantwortlichen und weisungsfreien

Arbeit verpflichtet sei. Insbesondere sei sie auch während der OP auf sich allein gestellt und müsse bei Komplikationen selbst entscheiden.

Dieser Auffassung hat sich der BFH im genannten Urteil nicht angeschlossen. Nach der ständigen Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs kommt es für die Frage, ob noch selbständige Einkünfte vorliegen oder nicht, auf den Einzelfall an. Nach Maßgabe des BFH können selbständige Ärzte Ihren Beruf auch dann leitend und eigenverantwortlich ausüben, wenn sie ärztliche Leistungen (teilweise) von angestellten Ärzten erbringen lassen. Voraussetzung ist eine patientenbezogene, regelmäßige und eingehende Kontrolltätigkeit aufgrund eigener Fachkenntnis. D.h. die Leistung muss den „Stempel der Persönlichkeit“ des anstellenden Arztes/Arbeitgebers – grundsätzlich bezogen auf alle Patienten – tragen. Dies war nach Ansicht des BFH im geschilderten Fall gegeben.

Man kann aber aus den vorliegenden Entscheidungen Kriterien für eine mögliche **Risikobeurteilung** ableiten.

So ist die Beschäftigung bis zu zwei angestellten fachgleichen Ärzten in den Praxisräumen wohl unproblematisch.

Dies sollte wohl auch bei drei angestellten Ärzten gegeben sein, da gemäß § 14 a des Bundesmantelvertrages Ärzte eine persönliche Leitung der Arztpflege anzunehmen ist, wenn je Vertragsarzt nicht mehr als drei vollzeitbeschäftigte Ärzte oder teilzeitbeschäftigte Ärzte in einer Anzahl, welche im zeitlichen Umfang ihrer Arbeitszeit drei vollzeitbeschäftigte Ärzte entsprechen, angestellt sein dürfen.

Bei dieser Argumentation ist aber Vorsicht geboten, da die Finanzverwaltung nicht an die Vorgaben des Berufsrechts gebunden ist und in der Vergangenheit auch bei einer geringeren Anzahl von angestellten Ärzten, wenn eine Überwachung in Folge räumlicher Trennung (z.B. Zweigpraxis; zeitlich versetztes Arbeiten („Schichtdienst“)) nicht möglich ist, durchaus gewerbliche Einkünften angenommen hat.

Andere Angestellte

Werden fachlich vorgebildete Angestellte (MTAs) beschäftigt, dürfte das für Anästhesisten nicht zu gewerblichen Einkünften führen, da diese alle unter der Leitung und Überwachung der Ärzte tätig werden. Für Laborärzte ist z.B. entschieden, dass bei einer Vielzahl von Laboranten (30 bis 50) nicht mehr von einer Anleitung und Überwachung aus gegangen werden kann und damit von gewerblichen Einkünften ausgegangen werden muss. Eine solch hohe Anzahl von Angestellten ist bei Anästhesisten in eigener Praxis eher unüblich.

Steuerliche Folgen

Welche (steuerlichen) Konsequenzen ergeben sich aus dem Erzielen gewerblicher Einkünfte?

Einzelpraxis

Werden im Rahmen der ärztlichen Tätigkeit in der Einzelpraxis neben den Einkünften aus freiberuflicher Tätigkeit auch gewerbliche Einkünfte erzielt (z.B. durch die Beschäftigung von angestellten Ärzten), kommt es darauf an, ob sich die verschiedenen Tätigkeiten und Einnahmen tatsächlich trennen lassen. Es ist zwischen den Einkünften, die der Praxisinhaber durch seine eigene Tätigkeit erzielt, und den Einkünften, die durch die angestellten Ärzte erzielt werden, zu differenzieren. Die aus der Tätigkeit der angestellten Ärzte erzielten Gewinne des Einzelpraxisinhabers stellen gewerbliche Einkünfte dar und sind somit grundsätzlich auch gewerbesteuerpflichtig. Die durch die eigene Tätigkeit des Praxisinhabers erzielten Einkünfte bleiben freiberufliche Einkünfte.

Berufsausübungsgemeinschaft

Wenn es sich bei der Praxis um eine Berufsausübungsgemeinschaft (i.d.R. in der Rechtsform einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts oder Partnerschaftsgesellschaft) handelt und in dieser gewerbliche Einkünfte erzielt werden, verschärft sich die gewerbesteuerliche Problematik. Hier führt das Erzielen von gewerblichen Einkünften durch angestellte Ärzte dazu, dass **sämtliche Einkünfte der BAG**,

also auch die durch die Gesellschafter selbst erzielten Einkünfte, als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu qualifizieren sind. Somit unterfallen sämtliche Einkünfte der BAG der Gewerbesteuer. Man spricht von einer sogenannten **gewerbesteuerlichen Infizierung** oder **Abfärbung**.

Vermeiden kann man die steuerliche Infizierung der freiberuflichen Einkünfte nur durch eine entsprechende Organisation der (verschiedenen) ärztlichen Tätigkeiten. Denkbar wäre z.B. – sofern berufsrechtlich zulässig – für die Anstellung der Ärzte eine gesonderte Schwester-GbR zu gründen oder – allgemein – die gewerbliche Tätigkeit im Sonderbetriebsvermögen eines der Gesellschafter anzusiedeln.

Selbstverständlich muss die gewählte Organisationsstruktur in der täglichen Berufspraxis gelebt werden. Dies bedeutet, z.B. dass die vorgenannte Schwester-GbR die Erlöse aus der Tätigkeit der angestellten Ärzte auf gesonderten Bankkonten bzw. einer gesonderten Kasse vereinnahmen muss und dass für diese GbR eine gesonderte Gewinnermittlung sowie eine gesonderte Steuererklärung abzugeben ist.

Ferner hat die Rechtsprechung **Bagatellgrenzen** herausgearbeitet, bis zu deren Höhe – entgegen den vorgenannten Grundsätzen – bei einer Berufsausübungsgemeinschaft weder die gewerbliche Infizierung der freiberuflichen Einkünfte anzunehmen ist, noch die tatsächlich erzielten gewerblichen Einkünfte der Gewerbesteuer unterfallen.

Im Fall einer freiberuflich tätigen GbR hat der BFH (Urt. vom 27. August 2014 VIII R 6/12) entschieden, dass eine geringfügige und somit für die Qualifikation der Einkünfte der BAG unbedeutliche gewerbliche Tätigkeit dann vorliegt, wenn die **gewerblichen Umsätze** eine Bagatellgrenze von 3% der Gesamtnettoumsätze und gleichzeitig den Betrag von 24.500,- € nicht übersteigen.

Pflicht zur Zahlung von Gewerbesteuer
Grundsätzlich wird auf gewerbliche Einkünfte zusätzlich zur Einkommensteuer

auf den Gewinn (Einzelpraxis) oder den Gewinnanteil (BAG) Gewerbesteuer fällig. Diese ermittelt sich aus dem Gewerbesteuermessbetrag (= 3,5% des Gewinns) unter Anwendung des Hebesatzes der Gemeinde. Die tatsächlich gezahlte Gewerbesteuer wird bis zu einem maximalen Hebesatz von 380% auf die Einkommensteuer angerechnet. Liegt der tatsächliche Hebesatz der Gemeinde über 380%, kommt es zu einer Zusatzbelastung des Praxisgewinns mit Gewerbesteuer.

Beispiel (BAG):

Praxisgewinn 600.000 €,

Gewerbesteuermessbetrag 21.000 €

Hebesatz der Gemeinde:

a) 300% b) 380% c) 490% (München)

Lösung: siehe Tabelle 1.

Darüber hinaus kann es trotz Anrechnungsmöglichkeit zu einer steuerlichen Mehrbelastung durch Gewerbesteuer kommen, wenn aufgrund weiterer Einkommensteuersachverhalte eine Anrechnung mangels Einkommensteuerschuld (z.B. hohe einkommensteuerlich geltend gemachte Verluste) nicht möglich ist. In diesem Fall geht die Anrechnung ins Leere, da ein Vortrag des Anrechnungspotentials in ein Folgejahr nicht möglich ist.

Wechsel der Gewinnermittlungsmethode

Freiberuflich tätige Ärzte sowie ärztliche Berufsausübungsgemeinschaften ermitteln ihren Gewinn in der Regel durch eine sog. Einnahme-Überschussrechnung. Unabhängig von der Höhe des Umsatzes oder des Gewinns kann das Finanzamt bei freiberuflichen Einkünften nicht verlangen, dass diese durch Bilanzierung ermittelt werden.

Liegen demgegenüber gewerbliche Einkünfte vor, wird der Erzieler solcher Ein-

künfte unter folgenden Voraussetzungen bilanzierungspflichtig:

- a) aufgrund des Umfangs des Geschäftsbetriebs besteht bereits nach dem Handelsgesetzbuch Bilanzierungspflicht (§ 140 Abgabenordnung i. v. m. § 238 HGB)

oder

- b) der Umsatz übersteigt 600.000 €, alternativ der Gewinn liegt über 60.000 €. Die Bilanzierungspflicht beginnt in diesem Fall zum 01.01. des Jahres, das der Aufforderung des Finanzamts zur Einreichung einer Eröffnungsbilanz folgt.

Der Übergang zur Bilanzierung führt dazu, dass im Zuge der Erstellung der Eröffnungsbilanz auch das sog. Übergangsergebnis zu ermitteln ist. Dabei sind alle Sachverhalte ergebniswirksam zu berücksichtigen, die sich bei der Einnahme-Überschussrechnung noch nicht ausgewirkt haben. In der Regel kommt es aufgrund der im Rahmen der Einnahme-Überschussrechnung bisher nicht ergebniswirksam berücksichtigten Forderungen aus erbrachten ärztlichen Leistungen (KV-Restzahlungen, für die Quartale III und IV sowie Zahlungen von Privatpatienten für Leistungen am Jahresende, häufig erst im Folgejahr zufließen) zu einem zusätzlich zum laufenden Ergebnis zu versteuernenden Übergangsgewinn. Die Gewinnermittlung durch Bilanzierung führt dazu, dass alle in einem Kalenderjahr erwirtschafteten Forderungen, auch wenn sie noch nicht bezahlt sind, steuerpflichtig sind. Von einem Übergangsgewinn spricht man, weil bis zum Wechsel von der Einnahme-Überschussrechnung zur Bilanzierung erst der Eingang des Geldes auf dem Konto zu steuerpflichtigem Gewinn führt.

Beispiel:

Wechsel zur Bilanzierung zum 01.01. 2015, die KV-Restzahlungen für III und IV 2015, die 2016 zufließen, erhöhen den Gewinn 2015.

In der Praxis ist die Ermittlung des Übergangsgewinns etwas komplizierter. Der korrekt ermittelte Übergangsgewinn kann dann aus Billigkeitsgründen auf drei Veranlagungszeiträume verteilt werden. Festzuhalten bleibt aber, dass es im Erstjahr der Bilanzierung in der Regel zu einer erhöhten Ertragsteuerbelastung kommt.

Praxiswert vs. Firmenwert

Im Zuge der Übernahme einer Einzelpraxis oder eines Anteils an einer BAG entfällt in vielen Fällen ein erheblicher Teil des Kaufpreises auf den Praxiswert als immaterielles Wirtschaftsgut. Nach den Vorgaben des Bundesfinanzministeriums kann der Praxiswert eines Freiberuflers auf eine Nutzungsdauer von drei bis fünf Jahren (Einzelpraxis) bzw. sechs bis zehn Jahren (Anteil BAG) gewinnmindernd abgeschrieben werden. Kommt es zu einer Umqualifizierung der freiberuflichen in gewerbliche Einkünfte, gilt § 7 Abs. 1 Satz 3 EStG. Danach ist der Firmenwert eines gewerblichen Unternehmens zwingend auf 15 Jahre zu verteilen. Durch die daraus resultierende geringere Abschreibung erhöht sich das Periodenergebnis; die Steuerbelastung steigt.

Die Verlängerung der Nutzungsdauer tritt nicht nur in den Fällen ein, in denen bereits vom Zeitpunkt des Praxis- oder Anteilserwerbs an gewerbliche Einkünfte vorliegen. Nach dem Urteil des Finanzgerichts Münster vom 24.10.2014 (Az. 13 K 2297/12 F) soll dies auch in den Fällen gelten, in denen ein zunächst freiberufliches Betriebsvermögen sich durch späteren Strukturwandel in ein gewerbliches Betriebsvermögen verändert. So weit erkennbar existiert allerding noch keine höchstrichterliche Rechtsprechung zu den Fällen des Strukturwandels.

Beispiel:

Erwerb eines BAG-Anteils für 300.000 €, davon Praxiswert 225.000 €; ESt-Satz des Erwerbers 40%.

Tabelle 1

	Variante a)	Variante b)	Variante c)
Gewerbesteuer	63.000,00 €	79.800,00 €	102.900,00 €
Anrechnung auf ESt	-63.000,00 €	-79.800,00 €	-79.800,00 €
Mehrbelastung	0,00 €	0,00 €	23.100,00 €

Lösung: siehe Tabelle 2.

Neben einer ärgerlichen Gewerbesteuerbelastung kann also die ungeplante Erzielung von gewerblichen Einkünften zu einer temporär höheren Steuerbelastung führen. Gerade in den ersten Jahren der Selbständigkeit kann die dadurch eintretende Reduzierung der Liquidität unerwünscht sein.

Tabelle 2

	freiberufl. Eink.	gewerbl. Eink.
Kaufpreis Praxiswert	225.000,00 €	0,00 €
Kaufpreis Firmenwert	0,00 €	225.000,00 €
Abschrei- bung	37.500,00 €	15.000,00 €
Steuer- ersparnis	15.000,00 €	6.000,00 €

Korrespondenzadresse

Dietmar Sedlaczek

Fachanwalt für Medizinrecht
Richter am Finanzgericht a.D.
Partner der metax

SPS Schwinger Prüllage Sedlaczek
Steuerberatungsgesellschaft mbH
Bayerischer Platz 1
10779 Berlin, Deutschland

Tel.: 030 3198704-0
Fax: 030 3198704-40

E-Mail: info@sps-steuerrecht.de

Steuerliche Erstberatung für BDA-Mitglieder zu Sonderkonditionen

Der Anästhesist ist bei seiner beruflichen Tätigkeit oft nicht nur mit rechtlichen, sondern auch mit steuerlichen Fragestellungen konfrontiert. Um unseren Mitgliedern auch bei der steuerlichen Beratung eine erstklassige Expertise zukommen zu lassen, hat der BDA einen Kooperationsvertrag mit der METAX-Steuerberatungsgesellschaft abgeschlossen. Die METAX ist ein Verbund unabhängiger Steuerberater aus ganz Deutschland, die sich auf die Steuerberatung von Ärzten sowie Heil- und Pflegeberufen spezialisiert haben und somit über das fachliche Know-how verfügen, um unsere Mitglieder kompetent zu beraten.

Hohe Fachexpertise für geringes Honorar!

Die Partner der METAX beantworten die Anfragen der BDA-Mitglieder, sofern es sich um eine steuerliche Erstberatung handelt, gegen Zahlung der Erstberatungsgebühr, die 60 € zzgl. Mehrwertsteuer/pro Stunde für max. 3 Stunden beträgt. Diese exklusiv für BDA-Mitglieder vereinbarten Sonderkonditionen liegen deutlich unter den marktüblichen Stundensätzen von Steuerberatern/ Rechtsanwälten. Eine zeitlich über 3 Stunden hinausgehende Inanspruchnahme wird nach Maßgabe der Steuerberatergebührenverordnung abgerechnet. Die Rechnung wird von dem METAX-Partner direkt an das BDA-Mitglied gestellt. Die Kosten trägt das BDA-Mitglied.

Vertraulichkeit garantiert

Wenn Sie diese Serviceleistung in Anspruch nehmen möchten, senden Sie bitte Ihre schriftliche Anfrage an

BDA-Rechtsabteilung, Roritzerstraße 27, 90419 Nürnberg, Fax: 0911 3938195, E-Mail: justitiare@bda-ev.de,

die Ihre Anfrage nach Prüfung der BDA-Mitgliedschaft umgehend an die METAX-Geschäftsführung weiterleitet. Ihre Anfrage wird selbstverständlich vertraulich behandelt, und auch die Partner der METAX unterliegen der Schweigepflicht. Die Beantwortung Ihrer Anfrage erfolgt direkt an Sie, ohne dass der BDA vom Inhalt der Antwort Kenntnis erlangt.

Nutzen Sie diese Beratungsmöglichkeit, die die BDA-Servicepalette (z.B. berufsbezogene Rechtsberatung, Versicherungsservice, Seminare) um einen wichtigen Baustein ergänzt.

Prof. Dr. med. Alexander Schleppers · Ass. iur. Evelyn Weis · Dr. iur. Elmar Biermann

