

# Besteuerung von Ärzten und ärztlichen Kooperationen

Einkommensteuer, Umsatzsteuer, Gewerbesteuer – der Beitrag fasst aktuelle Entwicklungen zusammen.

von Dirk Schulenburg, Jens-Peter Damas und Klaus Schumacher

## Freiberuflichkeit und Gewerblichkeit ärztlicher Tätigkeit

Die ärztliche Tätigkeit gilt steuerrechtlich grundsätzlich als selbstständige Tätigkeit (§ 18 EStG). Nach § 1 Abs. 2 BAO handelt es sich beim ärztlichen Beruf nicht um ein Gewerbe, sondern seiner Natur nach um einen freien Beruf. Eine Gewerblichkeit kann aber dann anzunehmen sein, wenn der Arzt von dem typischen Bild der ärztlichen Tätigkeit abweicht und nicht nur mit Kopf und Hand tätig wird, sondern sich der Kombination von Produktionsfaktoren – ähnlich einem Gewerbetreibenden – zuwendet.

Anders als bei der Abgabe von Impfstoffen oder dem Materialeinkauf, die der Arzt zwangsläufig zur Ausführung seiner Tätigkeit benötigt, dient z. B. das entgeltlich abgegebene Mittel allein dem Patienten. Darüber hinaus wird der Arzt gleich einem Apotheker und somit in Abweichung zu seinem typischen Berufsbild tätig. Der Arzt steht regelrecht in Konkurrenz zu Apotheken und Sanitätshäusern.

Als gewerblich gilt auch die entgeltliche Zuweisung von Patienten oder Untersuchungsmaterial – unabhängig davon, ob ein offenes oder verdecktes Entgelt (§ 31 BO für die nordrheinischen Ärztinnen und Ärzte) gezahlt wird. Erbringt der Arzt im Rahmen der Integrierten Versorgung nach § 140a ff. SGB V eine (Gesamt-)Leistung, übt er hingegen eine gemischte (freiberufliche und gewerbliche) Tätigkeit aus.

## Beschäftigungsverhältnis

Der Einsatz fachlich vorgebildeter Arbeitskräfte (z. B. Medizinische Fachangestellte) beeinträchtigt die Freiberuflichkeit nicht, ebenso wenig die Vertretung im Falle vorübergehender Verhinderung durch ei-

nen Berufskollegen. Erforderlich ist aber grundsätzlich, dass der Arzt aufgrund eigener Fachkenntnisse leitend und eigenverantwortlich tätig ist. Abzugrenzen ist unter Berücksichtigung der individuellen Leistungskapazität des Arztes das in der Praxis anfallende Leistungsspektrum und die Qualifikation der Mitarbeiter. Eine leitende und eigenverantwortliche Tätigkeit im steuerlichen Sinne liegt unter Umständen dann nicht mehr vor, wenn die Zahl der vorgebildeten Arbeitskräfte und die Zahl der täglich anfallenden Untersuchungen eine Eigenverantwortlichkeit ausschließen.

Auch die dauerhafte Anstellung – insbesondere fachfremder Ärzte – führt zur Gewerblichkeit, wenn der Praxisinhaber nicht im Rahmen der Praxisorganisation sicherstellt, dass er selbst aufgrund seiner Fachkenntnisse durch regelmäßige und eingehende Kontrolle maßgeblich auf die Tätigkeit der (ärztlichen und nichtärztlichen) Mitarbeiter bei den Patienten Einfluss nimmt, so dass die Leistung den „Stempel der eigenen Persönlichkeit“ des Praxisinhabers trägt.

## Personenzusammenschlüsse

Bei dem in einer Einzelpraxis tätigen Arzt wird seine gegebenenfalls vorhandene gewerbliche Tätigkeit grundsätzlich getrennt von der freiberuflichen Tätigkeit gesehen, sodass der freiberufliche Bereich nicht beeinträchtigt wird (Trennungstheorie). Bei Personenzusammenschlüssen von Ärzten (zum Beispiel Berufsausübungsgemeinschaft) gilt hingegen die „Infektions- oder Abfärbetheorie“. Üben Personengesellschaften eine nicht nur geringfügige gewerbliche Tätigkeit aus, so gilt die gesamte Personengesellschaft mit all ihren Umsätzen als gewerblich. Gesichert ist, dass eine gewerbliche Tätigkeit bis zu 1,25 Prozent des Gesamtumsatzes als geringfügig gilt. Sind erhebliche gewerbliche Einkünfte zu erwarten, so behilft man sich in der Praxis mit der Gründung einer personenidentischen Zweitgesellschaft, die ausschließlich gewerbliche Leistungen erbringt.

Ein Personenzusammenschluss gilt auch nur dann als freiberuflich, wenn sämtliche Gesellschafter die Merkmale eines freien Berufes erfüllen und kein Gesellschafter nur kapitalmäßig beteiligt ist, das heißt nicht aktiv ärztlich mitarbeitet. Beschränkt sich beispielsweise ein Partner einer Gemeinschaftspraxis auf die Beschaffung von Aufträgen ohne Patientenbetreuung, so wird dies nicht als freiberufliche Tätigkeit qualifiziert.

## Besteuerungsfolgen

Der gewerbliche Gewinn unterliegt der Gewerbebesteuerung, wenn der Freibetrag für natürliche Personen und Personengesellschaften i. H. v. 24.500 Euro überschritten wird. Die Gewerbebesteuerung ist zwar auf die Einkommensteuer mit dem Faktor 3,8 anrechenbar (§ 35 EStG), jedoch wird sich für viele Regionen eine Mehrbelastung ergeben, da die Gemeinden Hebesätze bis zu 4,9 ansetzen.

## Umsatzsteuerbefreite ärztliche Leistungen

Grundsätzlich sind ärztliche Leistungen nur dann umsatzsteuerfrei, wenn sie der medizinischen Betreuung von Personen durch das Diagnostizieren und Behandeln von Krankheiten oder anderen Gesundheitsstörungen dienen. Dies gilt unabhängig davon, um welche konkrete heilberufliche Leistung es sich handelt (Untersuchung, Attest, Gutachten usw.), für wen sie erbracht wird (Patienten, Gerichte, Sozialversicherungen) und wer sie erbringt (freiberuflicher oder angestellter Arzt). Für die Steuerbefreiung kommt es auch nicht darauf an, in welcher Rechtsform der leistende Arzt tätig wird (Einzelpraxis, Berufsausübungsgemeinschaft oder Heilkunde-GmbH).

## Hilfsgeschäfte

Hilfsgeschäfte (z. B. die Veräußerung von Anlagevermögen) sind regelmäßig nicht nach § 4 Nr. 14 UStG steuerfrei. Es kann jedoch die Steuerbefreiung nach § 4

Nr. 28 UStG in Betracht kommen, wenn der Arzt den gelieferten Gegenstand während des gesamten Verwendungszeitraums ausschließlich (oder zu mindestens 95 Prozent) für die „umsatzsteuerbefreite“ ärztliche Tätigkeit verwendet (und keine anteilige Vorsteuer gezogen) hat.

### Dienstleistungen der ärztlichen Praxis

Umsatzsteuerbefreit sind generell auch Dienstleistungen der ärztlichen Praxis und Apparategemeinschaften, deren Mitglieder ausschließlich Angehörige der in § 4 Nr. 14 Satz 1 UStG bezeichneten Berufe sind, wenn die jeweilige Gemeinschaftsleistung gegenüber dem Patienten eingesetzt wird.

### Kleinunternehmerregelung

Auch wenn ein Arzt umsatzsteuerpflichtige Leistungen erbringt, so wird er effektiv wie eine nicht umsatzsteuerpflichtige Privatperson behandelt, wenn er bestimmte Bagatellgrößen nicht überschreitet. Für die Anwendung dieser so genannten Kleinunternehmerregelung nach § 19 UStG sind die Verhältnisse am 01.01. eines Jahre maßgebend. Daher kann ein Arzt beispielsweise für das laufende Jahr 2008 noch die Kleinunternehmerregelung anwenden, wenn aus der Sicht des 1.1.2008 die Umsatzgrenzen des § 19 Abs. 1 UStG (Gesamtumsatz für das vorangegangene Jahr 2007 nicht mehr als 17.500 Euro und für das laufende Jahr 2008 voraussichtlich nicht mehr als 50.000 Euro) nicht überschritten waren.

### Besonderheiten bei der Praxisveräußerung

Bei der Veräußerung der Praxis oder des Gemeinschaftspraxisanteils unterliegt der Veräußerungsgewinn der Einkommensteuer. Hat der Praxisinhaber im Zeitpunkt der Veräußerung das 55. Lebensjahr vollendet oder ist er im sozialversicherungsrechtlichen Sinne dauernd berufsunfähig, so steht ihm auf Antrag der Veräußerungsfreibetrag nach § 16 Abs. 4 EStG und die Steuerbegünstigung mit dem „halben“ Steuersatz gem. § 34 Abs. 3 EStG zu. Veräußerungsfreibetrag und „halber“ Steuersatz werden nur einmal im Leben gewährt.

Der Veräußerungsfreibetrag nach § 16 Abs. 4 EStG beträgt 45.000 Euro und wird um den Betrag herabgesetzt, um den der Veräußerungsgewinn den Betrag von



*Die ärztliche Tätigkeit gilt steuerrechtlich grundsätzlich als selbstständige Tätigkeit. Beim ärztlichen Beruf handelt es sich nicht um ein Gewerbe, sondern seiner Natur nach um einen freien Beruf.  
Foto: Ulrich Baumgarten/vario images*

136.000 Euro übersteigt. Im Rahmen der Steuerbegünstigung des „halben“ Steuersatzes ermäßigt sich der Steuersatz auf 56 Prozent des ansonsten anzusetzenden durchschnittlichen Steuersatzes, mindestens aber 15 Prozent. Die Begünstigung ist auf außerordentliche Einkünfte bis zu einer Höhe von insgesamt 5.000.000 Euro begrenzt. Als Praxisveräußerung gilt hier die Übertragung der Praxis gegen eine Gegenleistung, sei es in Form einer Geldzahlung oder in anderer Weise.

Die Praxiseinbringung in ein MVZ steht insoweit einer Veräußerung gleich, wenn der veräußernde Arzt am MVZ (quasi als Entgelt für seine Veräußerung) beteiligt wird.

Die Praxisveräußerung ist steuerlich nur dann privilegiert, wenn der Veräußerer die wesentlichen wirtschaftlichen Grundlagen der Praxis einschließlich des Mandantenstamms zivilrechtlich und wirtschaftlich auf den Erwerber überträgt. Dies ist nur dann der Fall, wenn der Veräußerer seine freiberufliche Tätigkeit in dem bisherigen örtlichen Wirkungskreis wenigstens für eine gewisse Zeit einstellt. Von einer Veräußerung der wesentlichen Grundlagen einer freiberuflichen Praxis ist auch dann auszugehen, wenn einzelne Mandate zurückbehalten werden, auf die in den letzten 3 Jahren weniger als 10 v. H. der gesamten Einnahmen entfielen. Steuerunschädlich ist es, wenn der frühere Praxisinhaber nach der Veräußerung als angestellter Arzt des Praxiserwerbers weiterhin tätig ist.

### Praxisaufgabe

Auch die Praxisaufgabe, das heißt die Veräußerung von praxisgewidmeten Wirt-

schaftsgütern an unterschiedliche Personen und/ oder die Überführung in das Privatvermögen, gilt im steuerrechtlichen Sinne als Praxisveräußerung und unterliegt den oben genannten Begünstigungen. Der gegebenenfalls zu besteuernende Aufgabegewinn setzt sich aus dem Veräußerungsgewinn der veräußerten Wirtschaftsgüter (Veräußerungsgewinn ./ Buchwert) zuzüglich Entnahmegewinn der in den privaten Bereich entnommenen Wirtschaftsgüter (Verkehrswert ./ Buchwert) zusammen.

### Unentgeltliche Praxisübergabe

Die unentgeltliche Praxisübergabe (zum Beispiel an ein Kind) ist ohne steuerliche Nachteile möglich, wenn die Praxis mit allen funktional wesentlichen Betriebsgrundlagen übertragen wird und die Grundsätze zur Einstellung der Tätigkeit auf gewisse Zeit (wie bei der Praxisveräußerung) beachtet werden. Auch die unentgeltliche Aufnahme einer natürlichen Person in die bestehende Einzelpraxis ist steuerneutral möglich.

### Abschreibung der Praxis nach dem Erwerb

Früher hat man vielfach angenommen, der für den Praxiserwerb aufgewendete Kaufpreis könne vollständig abgeschrieben werden. Die Finanzverwaltung vertritt zwischenzeitlich aber die Auffassung, dass die Vertragsarztzulassung ein nicht abnutzbares (und damit nicht abschreibbares) immaterielles Wirtschaftsgut darstellt. Dies gilt auch dann, soweit der Erwerber die vertragsärztliche Zulassung mit einer Praxis

erwirbt und für den Erwerb ein Gesamtkaufpreis ausgewiesen und gezahlt wird. In diesem Fall ist der Gesamtkaufpreis im Verhältnis der Teilwerte der einzelnen Wirtschaftsgüter auf diese aufzuteilen.

### Besteuerung von Krankenhausärzten

Der Chefarzt eines Krankenhauses kann im Rahmen wahlärztlicher Leistungen grundsätzlich auch nicht-selbstständig tätig werden.

Einkünfte aus selbstständiger Tätigkeit liegen nach Auffassung der Finanzverwaltung grundsätzlich nur dann vor, wenn die Verträge über die wahlärztlichen Leistungen unmittelbar zwischen dem Patienten und dem Chefarzt abgeschlossen werden und die Liquidation durch den Chefarzt erfolgt. Soweit dem Chefarzt neben den wahlärztlichen Leistungen im stationären Bereich auch die Möglichkeit eingeräumt wird, auf eigene Rechnung und eigenes Risiko Leistungen im ambulanten Bereich gegenüber dem Patienten zu erbringen, handelt es sich

ebenfalls um Einkünfte aus selbstständiger Arbeit.

Ist die Tätigkeit als nichtselbstständig einzustufen, liegt steuerlicher Arbeitslohn des Krankenhausträgers an den Chefarzt vor. Der Krankenhausträger hat dementsprechend Lohnsteuer anzumelden, einzubehalten und an das Finanzamt abzuführen. Dabei unterliegt nur der Betrag der Lohnsteuer, der dem Chefarzt, nach Abzug der gesetzlich oder vertraglich geschuldeten und aus den Bruttoliquidationserlösen zu bestreitenden Zahlungen (z. B. Vorteilsausgleich, Kostenerstattung, Mitarbeiterbeteiligung an den Krankenhausträger), verbleibt.

### Beteiligung anderer Fachkräfte

Bei der steuerlichen Würdigung der Mitarbeiterbeteiligung von Oberärzten und nachgeordneten anderen ärztlichen und nichtärztlichen Mitarbeitern des Krankenhausträgers bei der Erbringung der wahlärztlichen Leistungen durch den Chefarzt ist zu unterscheiden, ob die Teilnahme an

der Leistungserbringung zu den dienstvertraglich geschuldeten Leistungen im Rahmen des Arbeitsvertrages zum Krankenhaus gehört oder ob der Mitarbeiter ausschließlich aufgrund einer gesonderten Vereinbarung mit dem Chefarzt tätig wird.

Im ersten Fall hat das Krankenhaus Lohnsteuer anzumelden, einzubehalten und abzuführen – und zwar unabhängig davon, ob die Auszahlung über den Chefarzt oder den Krankenhausträger erfolgt. Der Krankenhausträger hat gegebenenfalls entsprechende Informationen beim Chefarzt und seinen Arbeitnehmern einzufordern. Wird der Mitarbeiter aufgrund gesonderter Vereinbarungen mit dem Chefarzt tätig, dann ist der Chefarzt als Arbeitgeber anzusehen und hat selbst die Lohnsteuer anzumelden, einzubehalten und abzuführen.

**Dr. Dirk Schulenburg** ist Justitiar der Ärztekammer Nordrhein,  
**Dr. Jens-Peter Damas** ist Fachanwalt für Steuerrecht in Berlin/Düsseldorf und  
**Klaus Schumacher** ist Verwaltungsdirektor der Ärztekammer Nordrhein.



**Institut für Qualität  
im Gesundheitswesen Nordrhein**

### 39. Fortbildungsveranstaltung

in Zusammenarbeit mit der Gutachterkommission für ärztliche Behandlungsfehler bei der Ärztekammer Nordrhein

### „Organisationsverschulden in Klinik und Praxis“

Datum: Mittwoch, 13. August 2008, 16.00 – 19.30 Uhr, Ort: Haus der Ärzteschaft, Tersteegenstraße 9, 40474 Düsseldorf

#### Begrüßung und Einführung

Dr. med. Klaus U. Josten, Vorsitzender des Ausschusses Qualitätssicherung der Ärztekammer Nordrhein

#### Moderation

Lothar Jaeger, Vorsitzender Richter am OLG a. D., Stellv. Vorsitzender der Gutachterkommission für ärztliche Behandlungsfehler

#### Begriff und rechtliche Folgen

Dr. iur. Dirk Schulenburg, Justitiar der Ärztekammer Nordrhein

#### Organisationsverschulden aus Sicht des Kliniklers

Dr. med. Dieter Mitrenga, Ärztlicher Direktor, Krankenhaus der Augustinerinnen, Köln, Mitglied des Vorstandes der Ärztekammer Nordrhein

#### Qualitätsmanagement in der Praxis – wie verhindere ich damit schwerwiegendes Organisationsverschulden?

Dr. med. Oscar Pfeifer, Facharzt für Allgemeinmedizin, Essen

#### Organisationsverschulden aus der Sicht des Operateurs und Geburtshelfers

Prof. Dr. med. Walther Kuhn, Geschäftsführender Direktor der Universitätsfrauenklinik Bonn

#### Schlusswort

Lothar Jaeger

**Anmeldung erforderlich unter:** E-Mail: [iqn@aekno.de](mailto:iqn@aekno.de)

**Zertifiziert:** 4 Punkte

#### Rückfragen unter:

Institut für Qualität im Gesundheitswesen Nordrhein  
Geschäftsführerin: Dr. med. Martina Levartz, MPH  
Tersteegenstraße 9, 40474 Düsseldorf  
Tel.: (49) 0211/43 02-1571, Fax: (49) 0211/43 02-18571

#### IQN Institut für Qualität im Gesundheitswesen Nordrhein

Eine Einrichtung der Ärztekammer Nordrhein und der Kassenärztlichen Vereinigung Nordrhein