

## steuerliche Aspekte neuerer ärztlicher Organisationsformen

Der Berufsstand des Arztes stellt einen sogenannten Katalogberuf im Sinne des Einkommensteuergesetzes dar, so dass die unternehmerische Ausübung der ärztlichen Tätigkeit im Normalfall zu freiberuflichen Einkünften führt. Diese Einkunftseinstufung setzt dabei jedoch eine persönliche Leistungserbringung durch den (bzw. im Falle einer Gemeinschaftspraxis die) berufsangehörigen Unternehmer voraus. Bei dieser darf sich der Arzt zwar fachlich gebildeter Mitarbeiter bedienen; allerdings hat er diese anzuleiten bzw. zu beaufsichtigen, so dass er in seiner (ggf. auch Gemeinschafts-)Praxis leitend und eigenverantwortlich tätig wird.

Vorgenannte Einkunftsqualifizierung unterscheidet den Arzt vom bspw. Handel treibenden gewerblichen Unternehmer. Dabei hat die unterschiedliche Wertung der Einkünfte durchaus auch monetäre Konsequenzen, da Einkünfte aus freiberuflicher Tätigkeit nicht der Gewerbesteuer unterliegen. Um diese damit erstrebenswerte Einkunftsqualifikation nicht zu gefährden, ist die gegebene Situation stets neu zu hinterfragen. So können bspw. durch gesundheitspolitisch geschaffene Organisationsformen Vorgänge realisiert werden, die u.U. zu einer geänderten Bewertung der ärztlichen Einkünfte im ertragsteuerlichen Sinne führen. Eine solche Einstufung von Einkünften bzw. Einkunftsteilen als solche aus gewerblicher Betätigung kraft in der jeweiligen Organisationsform begründeter Gegebenheiten, hätte bei einer Einzelpraxis die Gewerbesteuerpflicht der konkreten Einkünfte bzw. Einkunftsteile zur Folge. Bei Personengesellschaften (bspw. Gemeinschaftspraxis) würde dies ergänzend dazu führen, dass auch alle anderen, eigentlich zweifelsfrei als freiberuflich anzusehenden Einkünfte von dem gewerblichen Einkunftsteil infiziert werden, so dass schlussendlich sämtliche Einkünfte der Personengesellschaft (Gemeinschaftspraxis) ausnahmslos als gewerbliche Einkünfte auch der Gewerbesteuer zu unterwerfen wären – sicher ein Szenario, das man durchaus als Katastrophe bezeichnen müsste. Diese Informationsschrift soll daher auf Gefahrenpunkte aufmerksam machen.

1. **In** zwischen Arzt und Krankenkasse nach § 140a ff. SGB V geschlossenen Verträgen zur **integrierten Versorgung** werden zumeist **Fallpauschalen** vereinbart, **die sowohl die medizinische Betreuung, als auch die Abgabe von Arzneien und Hilfsmitteln abdecken**. Dabei ist der auf die Arznei- und Hilfsmittelabgabe entfallende Vergütungsteil latent als gewerblicher (Veräußerungs-)Erlös anzusehen, der demnach (siehe Kontaktlinsenverkäufe bei Augenärzten oder Prophylaxeartikelshop der Zahnarztpraxis) zu steuerlich nachteiligen Ergebnissen führen müsste.

Dies soll vorliegend jedoch nicht der Fall sein, da die ärztliche Heilbehandlung die **Abgabe von Arzneien und Hilfsmitteln** bedingt, so dass letztgenannte einen **unselbständigen Teil der Heilbehandlung** darstellt. Diese im Prinzip überraschende Wertung setzt jedoch voraus, dass die Durchführung der durch Fallpauschale im Rahmen der integrierten Versorgung zu vergütenden Heilbehandlung ohne die Abgabe von Medikamenten und/oder Hilfsmitteln nicht möglich wäre.

Dabei ist bei der Abgabe von Medikamenten und Hilfsmitteln stets Vorsicht geboten, da der Arzt bspw. durch Abgabe von orthopädischen Bandagen, Korsetts o.ä. in direkte Konkurrenz zu als gewerbliche Unternehmen betriebenen Sanitätshäusern tritt. Demgegenüber dürfte die Abgabe von Impfstoffen im Rahmen von Impfungen, der Nutzung von Verbrauchsmaterialien (wie Einwegspritzen) für den Patienten anlässlich der ärztlichen Heilbehandlung sowie die Überlassung von künstlichen Gelenken im Rahmen orthopädischer Operationen bzw. bei Augenoperationen zu implantierender Linsen o.ä. gemeinhin als unschädlich angesehen werden.

2. Das bei der **hausarztzentrierten Versorgung** nach § 73b SGB V gezahlte Honorar enthält Bestandteile (Einschreibepauschale, Steuerungspauschale etc.), die nicht zwangsläufig als eine Ver-

gütung für eine heilbehandelnde Tätigkeit angesehen werden können. Dennoch werden diese für die Koordination der medizinischen Maßnahmen (d.h. die Wahrnehmung von Verwaltungsaufgaben) gewährten Vergütungsbestandteile als für die Qualifizierung als freiberufliche Einkünfte **unschädlich** angesehen.

3. Etwas differenzierter hat die Wertung von Verträgen zur **besonderen ambulanten Versorgung** nach § 73c SGB V zu erfolgen. Die in solchen Verträgen vereinbarten Pauschalvergütungen (bspw. für Hautscreening) enthalten meist ebenfalls steuerlich latent schädliche Bestandteile. Ähnlich wie dies bei der integrierten Versorgung bereits zum Ausdruck gelangt ist, ist dabei stets zu prüfen, inwieweit sich bspw. die Abgabe von Medikamenten und die ärztliche Heilbehandlung einander bedingen. Sofern die Durchführung der ärztlichen Heilbehandlung ohne die Medikamenten- und/oder Hilfsmittelabgabe nicht möglich ist, ist die steuerliche Unschädlichkeit solcher Vergütungsbestandteile bezogen auf die Einstufung der Einkunftsart anzunehmen; ohne diese Unabdingbarkeit kann latent von einer Schädlichkeit ausgegangen werden, die allerdings durch **konkrete Prüfung der jeweiligen Vertragsvereinbarungen** zu verifizieren wäre.
4. Die seit 2008 mögliche **Anstellung von Ärzten** auf eine separate, auf den Arbeitgeber-Arzt lautende kassenärztliche Zulassung macht die Thematisierung der persönlichen Leistungserbringung durch den Arbeitgeber-Arzt bzw. den Einsatz von fachlich gebildeten Mitarbeitern unter Aufsicht notwendig. Während die durch Arzthelferinnen oder Ausbildungsassistenten erbrachten Leistungen stets untergeordneter Natur sind bzw. hinreichend kontrolliert werden dürften und somit der Einkunftsqualifizierung als freiberuflich im Normalfall nicht im Wege stehen, ist dies bei Zuhilfenahme angestellter Ärzte etwas differenzierter zu sehen, da diese im Rahmen der medizinischen Versorgung der Patienten ggf. auch eigenständig Entscheidungen treffen.

In diesen Fällen ist zur Wahrung der Freiberuflichkeit explizit darauf zu achten, dass der **Arbeitgeber-Arzt** seiner **Kontrollfunktion gegenüber dem ärztlichen Arbeitnehmer** durch persönliche Teilnahme an dessen praktischer Arbeit in ausreichendem Umfang **nachkommt**. Es empfiehlt sich, hierüber entsprechend frühzeitig möglichst umfangreiche Dokumentationen zu fertigen und auch konkrete Gesprächskreise etc. zu vereinbaren und durchzuführen. Problematisch wird die Notwendigkeit zur Anleitung bzw. Kontrolle, wenn der angestellte Arzt in einer Zweitpraxis tätig wird, da in diesen Fällen schon allein aufgrund der räumlichen Entfernung die Kontrollmöglichkeiten des Unternehmer-Arztes so eingeschränkt sein dürften, dass kaum mehr von dessen eigenverantwortlicher Leistungserbringung gesprochen werden kann. Ähnlich verhält es sich, wenn der angestellte Arzt einem anderen Fachgebiet angehört. In diesen Fällen liegt eine Qualifizierung der Einkünfte als solche aus gewerblicher Tätigkeit zumindest nahe.

5. Grundsätzlich ist es möglich, dass sich Ärzte mit Kollegen anderer Fachgebiete gesellschaftsrechtlich zu einer **interdisziplinären Teilgemeinschaftspraxis** zusammenschließen. Dies schafft bezüglich der Einkunftsqualifikation als solche aus freiberuflicher Tätigkeit eine Wertungsproblematik dergestalt, dass jeder Gesellschafter-Arzt immer nur innerhalb seines Fachgebiets tätig werden kann und insofern im Falle einer Partizipation an Ergebnisanteilen aus dem jeweils anderen Fachgebiet diese Einkünfte bzw. Einkunftsteile kaum eigenverantwortlich erwirtschaftet haben dürfte, was wiederum Voraussetzung für die Freiberuflichkeit ist. Sofern allerdings die Voraussetzungen für eine Qualifikation der Einkünfte als solche aus freiberuflicher Tätigkeit im übrigen erfüllt sind, ist diese Fallkonstellation als **unproblematisch** anzusehen.

Auch wenn zur Wahrung der Übersicht im Rahmen der vorstehenden Ausführungen nicht auf alle – zahlreich vorhandenen – Detailspekte eingegangen werden konnte, ist diesen zu entnehmen, dass vielfach ein schmaler Grad zwischen einer steuerlich vorteilhaften und einer steuerlich ungünstigen Ausgestaltung von Sachverhalten liegt. Zur Vermeidung von Nachteilen empfiehlt sich daher eine jeweils vorausschauende Ausgestaltung von Vorgängen oder vertraglichen Vereinbarungen vorzunehmen. Dabei ist der Steuerberater gern behilflich.