

Arztpraxis: Gewerbesteuerliche Risiken bei der Anstellung von Fachpersonal

Christoph Gasten, Joachim Blum

*Bei der Anstellung von Ärzten und Ärzt*innen kann es durchaus zu einer Gewerblichkeit der originär freiberuflichen Einkünfte kommen. Denn die Tätigkeit einer Personengesellschaft gilt insgesamt als gewerblich, sobald sie „auch“ gewerblich tätig ist. Wann ärztliche Praxen durch Anstellung von Ärzten und Ärztinnen gewerbesteuerpflichtig werden und welche steuerlichen „Fallstricke“ im Einzelnen zu beachten sind, erläutern Ihnen Christoph Gasten und Joachim Blum.*

Nicht nur Medizinische Versorgungszentren (MVZ) können Ärzt*innen einstellen. Seit 2007 ist es in bestimmten Grenzen möglich, Ärzte und Ärztinnen dauerhaft in kassenärztlichen Praxen zu beschäftigen. Sei es im Rahmen eines sogenannten Job-Sharings oder im Rahmen einer Anstellungszulassung. Aber auch bei rein privatärztlichen Praxen finden sich immer wieder Ärzt*innen, die in einem Angestelltenverhältnis beschäftigt werden. Von der Möglichkeit eines Praxiseinstiegs über eine abhängige Beschäftigung wird durch Berufsanfänger*innen zunehmend Gebrauch gemacht, da diesen damit die Möglichkeit eröffnet wird, in ambulanten Praxen tätig zu werden, ohne gleich eine große Summe Geld für einen Praxiseinstieg auf den Tisch legen zu müssen. Aber auch die ältere Ärzteschaft wählt den Weg der Anstellung, um ihre Praxistätigkeit langsam ausklingen zu lassen bzw. nach einem erfolgreichen Praxisverkauf weiterhin ärztlich tätig zu sein.

Wie aus der Ärztestatistik hervorgeht, hat sich die Zahl der im ambulanten Bereich angestellten Ärzt*innen seit 1996 fast versechsfacht. Sie stieg im Jahr 2018 im Vergleich zum Vorjahr auf rund 40.000 (+ 10,6 %) [1].

Vertragsarztrechtliche Besonderheiten

Der Bundesmantelvertrag – Ärzte (BMV) erlaubt grundsätzlich eine Beschäftigung von 3 angestellten Ärzt*innen je voll zugelassener Vertragsärztin; bei Teilzulassung bis zu einem Angestellten/einer Angestellten. Bei Überschreitung dieser Grenze gilt die persönliche Leitung durch den Praxisinhaber/die Praxisinhaberin als nicht länger gegeben. Für die Vertragsärzteschaft, welche überwiegend medizinisch-technische Leistungen erbringen, wird die persönliche Leitung auch bei der Beschäftigung von bis zu 4 vollzeitbeschäftigten Ärzt*innen vermutet (z. B. Laborärzte). Zu beachten ist dabei, dass der anzustellende Arzt oder Ärztin im Arztregister eingetragen sein muss (Approbation und Facharztanerkennung). Es kann sich dabei grundsätzlich auch um Fachgebietsfremde Ärzt*innen handeln.

Zusätzlich müssen die Anstellungen zuvor vom Zulassungsausschuss genehmigt werden, welcher den Anstellungsvertrag prüft. Befindet sich die Vertragsarztzulassung in einem MVZ, gibt es eine solche Beschränkung nicht. Es kann somit eine unbegrenzte Anzahl an Ärzt*innen angestellt werden.

Die unbegrenzte Anstellungsmöglichkeit im MVZ bedeutet aber nicht, dass jede Praxis, welche die Beschäftigung von angestellten Ärzt*innen vorantreiben will, nun ein MVZ gründen muss. Eine dermatologische Berufsausübungsgemeinschaft mit drei Vertragsärzten kann nach den Vorgaben des Bundesmantelvertrags zum Beispiel bis zu 9 angestellte Ärzte/Ärztinnen beschäftigen (3 voll-zugelassene Vertragsärzte x 3 angestellte Ärzte).

Steuerliche Besonderheiten

Steuerlich kann die Anstellung von Ärzt*innen ungeahnte Risiken mit sich bringen. Im Rahmen von Betriebsprüfungen durch die Finanzämter wird die Beschäftigung von Ärzt*innen häufig thematisiert und kann im Zweifel für viele Jahre nachträglich zu einer Gewerbesteuerpflicht führen. Daher ist es umso wichtiger, sich bereits im Vorfeld über die steuerlichen Risiken zu informieren.

► Grundsätzlich erbringt der Arzt/die Ärztin in einer Einzelpraxis oder Berufsausübungsgemeinschaft eine freiberufliche Tätigkeit und unterliegt deshalb nicht der Gewerbesteuer. Hierbei können sich Ärzte auch angestellten Ärzten bedienen. Eine Anstellung führt nicht immer unmittelbar zu einer Gewerbesteuerpflicht.

Um die Freiberuflichkeit bei der Beschäftigung angestellter Ärzt*innen zu wahren, müssen folgenden Voraussetzungen erfüllt sein:

1. Falle: Eigene Fachkenntnisse

Wenn sich der Arzt/die Ärztin der Mithilfe von angestellten Ärzt*innen bedient, ist es Grundvoraussetzung der freiberuflichen Tätigkeit, dass sie im ausreichenden Maß eigene Fachkenntnisse über das gesamte Leistungsspektrum der Praxis verfügen. Das bedeutet, dass sie aufgrund ihrer Fachkenntnisse durch regelmäßige und eingehende Kontrolle maßgeblichen, patientenbezogenen Einfluss auf die Tätigkeit des eingestellten Fachpersonals nehmen können und diesem so den „Stempel ihrer Persönlichkeit“ aufdrückt.

Regelmäßig führt die Beschäftigung eines fachgebietsfremden Arztes daher zum Verlust der freiberuflichen Tätigkeit und hin zur Gewerblichkeit.

(Negativ)Beispiel

Ein Hausarzt, der einen Facharzt für Dermatologie und Venerologie anstellt, wird diesen regelmäßig nicht fachlich überwachen können.

2. Voraussetzung: Leitende Tätigkeit

Eine leitende Tätigkeit liegt nur dann vor, wenn die Praxisinhaber*in oder die –inhaberin:

- die Organisation des Personal- und Sachbereichs festlegt
- die Arbeitsplanung/Arbeitsverteilung organisiert
- die Aufsicht über Mitarbeiter und deren Anleitung überwacht
- grundsätzliche Fragen selbst entscheidet.

Eine klare Höchstgrenze für die Beschäftigungsanzahl gibt es im Steuerrecht nicht. Dies hat zur Folge, dass bei fehlender leitender Tätigkeit die Anstellung eines Arztes oder einer Ärztin Gewerbesteuer auslösen kann.

Vorsicht ist auch geboten, wenn die Praxisinhaber*in wesentliche organisatorische Tätigkeiten (z. B. Dienstpläne) und Leitungsaufgaben (z. B. Einarbeitung neuer Ärzte) aus der Hand gibt und an diesen nicht mehr wesentlich mitwirkt.

(Negativ)Beispiel

Eine gynäkologische Berufsausübungsgemeinschaft delegiert die Einarbeitung und Kontrolle neu angestellter Ärzt*innen auf erfahrenere Kollegen, die ihrerseits angestellt sind. Für die Erstellung der Dienstpläne beschäftigt die Berufsausübungsgemeinschaft eigens eine „Praxismanagerin“, sodass die Gesellschafter*innen sich mit dieser „lästigen“ Aufgabe nicht mehr herumschlagen müssen.

3. Voraussetzung: Eigenverantwortliche Tätigkeit

Für die Eigenverantwortlichkeit genügt es nicht, wenn die Praxisinhaber*in gegenüber seinen/ihreren Auftraggebern lediglich nach außen hin als Verantwortlicher auftritt. Das Berufsbild des Arztes/der Ärztin ist nach Auffassung der bisherigen Rechtsprechung insbesondere dadurch geprägt, dass:

- ein persönlicher individueller Dienst an dem Patienten/der Patientin gewährleistet ist
- die Praxisinhaber*innen für jede Leistung ihrer Praxis die personale, rechtliche, fachliche und ethische Verantwortung tragen.

Dies bedeutet u.E. jedoch nicht, dass eine ständige physische Anwesenheit des Praxisinhabers/der Praxisinhaberin (z.B. bei Routinebehandlungen) erforderlich ist. Der Bundesfinanzhof, das höchste deutsche Steuergericht, fordert bei Ärzt*innen (Urteilsfall: Anästhesisten) die Durchführung von Voruntersuchungen durch die Praxisinhaber*innen, um die Eigenverantwortlichkeit zu gewährleisten. Diese Vorgabe ist bei vielen ärztlichen Disziplinen, insbesondere bei Hausärzten, nicht leistbar und unwirtschaftlich.

Beachten Sie daher, dass die Praxisinhaber*in Bezugsperson und Anlaufstelle der Patient*in bleiben sollte und den Patient*innen dies ohne nähere Überlegung bewusst ist.

(Negativ)Beispiel

Ein Augenarzt beschäftigt in seiner Einzelpraxis 3 konservativ tätige angestellte Ärzte. An der laufenden Behandlung von Patienten nimmt der Praxisinhaber nicht mehr teil, sondern beschäftigt sich stattdessen mit organisatorischen und kaufmännischen Aufgaben (z. B. Optimierung der Arbeitsabläufe, Erwerb von neuen

Standorten) sowie einzelnen operativen Eingriffen. Eine Voruntersuchung, eine Kontrolle der konservativen Tätigkeit (Vier-Augen-Prinzip) sowie deren Dokumentation in der Praxissoftware findet nicht statt.

Folgen der Gewerblichkeit

Sollte das Finanzamt der Ansicht sein, dass die vorgenannten Voraussetzungen nicht hinreichend erfüllt sind, führt dies zu einer Umqualifizierung der freiberuflichen Einkünfte zu gewerblichen. Dies kann unterschiedliche steuerliche Folgen mit sich bringen. Die wohl offensichtlichste Folge ist die zusätzliche Belastung durch Gewerbesteuer. Zwar erfolgt eine Anrechnung der **Gewerbesteuer** auf die Einkommensteuer, aber diese erfolgt regelmäßig nur **teilweise**.

Beispiel:

Der Gewinn einer orthopädischen Praxis mit Sitz in Oberhausen beträgt im Jahr 2018 1 Mio. €. Das Finanzamt qualifiziert die Einkünfte in gewerbliche um. Der Gewerbesteuerhebesatz in Oberhausen beträgt 580 %. Die auf den Gewinn zu zahlende Gewerbesteuer beträgt ca. **198.000 €**. Im Rahmen der Einkommensteuerfestsetzung durch das Finanzamt erfolgt eine Anrechnung der Gewerbesteuer auf die Einkommensteuerlast der Gesellschafter jedoch nur in Höhe von etwa 130.000 €. Damit entsteht eine **jährliche Mehrbelastung von ca. 68.000 €**.

Zusätzlich trägt die Berufsausübungsgemeinschaft das Risiko, dass bereits ein einziger Angestellter zur Gewerblichkeit der gesamten Gemeinschaft und somit eines jeden einzelnen Arztes oder einer Ärztin führen kann, wenn die hier genannten Voraussetzungen nicht erfüllt sind. Das bedeutet, dass sämtliche Tätigkeiten der Gemeinschaft als gewerbliche anzusehen sind. Dies gilt unabhängig davon, ob nur ein einzelner Arzt seine leitende und eigenverantwortliche Tätigkeit steuerrechtlich nicht erfüllt. Dadurch kommt es zu einer „Infizierung“ sämtlicher Einkünfte, die die Berufsausübungsgemeinschaft erzielt. Bei Einzelpraxen, die angestellte Ärzt*innen beschäftigen, erstreckt sich die Gewerbesteuer regelmäßig nur auf den Praxisgewinn, der durch den Angestellten/die Angestellte erwirtschaftet wird.

Besonders problematisch wird die Gewerbesteuer, wenn dieser keine anrechenbare Einkommensteuer gegenübersteht. Dies kann z. B. bei hohen Verlusten des Arztes / der Ärztin aus anderen Einkunftsquellen der Fall sein (z. B. aus Vermietung und Verpachtung). Die Anrechnung der Gewerbesteuer läuft dann ins Leere.

Neben der Belastung durch Gewerbesteuer führt die Umqualifizierung der Einkünfte durch das Finanzamt meist zu einer Bilanzierungspflicht. Dies bedeutet, dass die Einnahmen und Ausgaben nicht länger erfasst werden können, wenn diese tatsächlich zu- oder abgeflossen sind. Vielmehr erfolgt eine Erfassung der Einnahmen bereits, wenn diese wirtschaftlich verursacht und erst später tatsächlich vereinnahmt sind. Durch diesen Wechsel der Vereinnahmungsart kommt es steuerlich zu einem sog. Übergangsgewinn. Die bisher erbrachten, aber noch nicht gezahlten, Leistungen werden bereits als Einnahme erfasst. Dieser Über-

gangsgewinn muss ebenfalls versteuert werden. Hierdurch entstehen häufig auf Grund der zeitversetzten Zahlungen der KV und der Privatpatienten erhebliche Liquiditätsprobleme und Zinsnachteile.

Letztlich droht durch die Gewerblichkeit auch noch eine Beitragspflicht zur Industrie- und Handelskammer. Die Höhe der Kosten hängt von der regionalen Kammersatzung ab.

Maßnahmen zu Minderung von Gewerbesteuererisiken

Um die unbewusste Verletzung der vorgenannten Voraussetzungen und die damit einhergehende Gewerbesteuerbelastung zu vermeiden, können bestimmte Präventivmaßnahmen getroffen werden. Dazu gehören unter anderem:

- Die Erstellung von Behandlungsleitlinien durch die Praxisinhaber*in.
- Die Einarbeitung und Anleitung von (neu) angestellten Ärzt*innen durch die Praxisinhaber*in.
- Die flächendeckende Nachbefundung und Kontrolle der Patientenbehandlungen durch die Praxisinhaber*in durch Sichtung der (elektronischen) Patientenakten.
- Die regelmäßige Besprechung der Ergebnisse der Kontrollen mit den angestellten Ärzt*innen.

Die Durchführung aller Maßnahmen sollte für steuerliche Zwecke laufend dokumentiert werden. Insbesondere ist anzuraten, die tatsächliche Durchführung der Kontrollen bzw. der Mitarbeit durch den Praxisinhaber/die -inhaberin in der Praxissoftware zu dokumentieren. Es sollte aus berufsrechtlichen Gründen eine Anonymisierung der Daten möglich sein, z. B. indem nur die Patientennummer gegenüber dem Finanzamt ausgewiesen werden (so genanntes „digitales Schwärzen“). Sprechen Sie daher Ihren Praxissoftwareanbieter im Vorgriff auf künftige Betriebsprüfungen an. Dieser kann Ihnen sagen, ob Ihre Praxissoftware eine digitale Schnittstelle bzw. Datenexportmöglichkeiten inklusive Funktion zum digitalen Schwärzen für den Fall einer Betriebsprüfung vorsieht.



Autoren

Christoph Gasten (LL.M.)

Dipl.-Finw. (FH), Steuerberater
Partner Heilberufberatung der Kanzlei
Laufenberg Michels und Partner mbB
Robert-Perthel-Straße 81
50739 Köln
www.laufmich.de



Joachim Blum

Steuerberater, Fachberater für das
Gesundheitswesen (DStV e.V.)
Partner Heilberufberatung der Kanzlei
Laufenberg Michels und Partner mbB
Robert-Perthel-Straße 81
50739 Köln
www.laufmich.de

Literatur

- [1] Bundesärztekammer: Ärzttestatistik zum 31. Dezember 2018

© Mit freundlicher Genehmigung des WPV Wirtschafts- und Praxisverlags! Erstveröffentlichung in „Der niedergelassene Arzt“ 1/2020.