

Das Steuerrecht des Gesundheitswesens

Systematik und Praxis

von

Professor Dr. Markus Heintzen, Priv.-Doz. Dr. Andreas Musil

2., erweiterte Auflage

Das Steuerrecht des Gesundheitswesens – Heintzen / Musil

schnell und portofrei erhältlich bei beck-shop.de DIE FACHBUCHHANDLUNG

Thematische Gliederung:

Gesundheitsrecht – Gesundheitsrecht – Umsatz-, Grunderwerbs-, Verbrauchsteuern, Zollrecht

Springer Berlin; Heidelberg 2012

Verlag C.H. Beck im Internet:

www.beck.de

ISBN 978 3 642 21426 4

Einleitung

Zum Gesundheitswesen gehören alle Einrichtungen und Personen, die der Erhaltung, Förderung oder Wiederherstellung der Gesundheit¹ und der Bekämpfung von Krankheiten dienen. Dies sind

- die Träger der unmittelbaren, ambulanten oder stationären medizinischen Versorgung, insbesondere Ärzte und Zahnärzte sowie Krankenhäuser, und ihre Interessenvertreter,
- die Anbieter von Medikamenten und Hilfsmitteln beim Endverbraucher, wie Apotheker und weiterhin Heilpraktiker, Masseur, Physiotherapeuten und sonstige Inhaber von Heil- oder Heilhilfsberufen,
- die Kostenträger in Kranken-, Unfall-, Renten- und Pflegeversicherung, gesetzlich oder privat,
- die staatliche Gesundheitsverwaltung sowie die (ehren-, schieds-)gerichtliche Kontrolle,
- die Einrichtungen der medizinischen Ausbildung und Forschung, universitär, insbesondere an den 36 deutschen Universitätskliniken, und außeruniversitär, z.B. an den Instituten der Max-Planck-Gesellschaft, am Deutschen Krebsforschungszentrum, der Gesellschaft für Strahlen- und Umweltforschung, dem Deutschen Institut für Medizinische Dokumentation,
- die pharmazeutische und die Medizinproduktindustrie, schließlich
- die (potentiellen) Nachfrager nach Gesundheitsdienstleistungen.

Das Gesundheitswesen ist – schon wegen der bekannten Unklarheiten des Gesundheitsbegriffs – ein nicht randscharf abgrenzbares System² mit staatlichen und

¹ Zu diesem Begriff vgl. Abs. 2 der Präambel der Satzung der Weltgesundheitsorganisation: „Gesundheit ist ein Zustand völligen körperlichen, seelischen und sozialen Wohlbefindens und nicht nur das Freisein von Krankheit oder Gebrechen“ (BGBl. 1974 II, 43, 45, dort zugleich die möglicherweise engeren englischen und französischen Fassungen). Zur Vieldeutigkeit des Gesundheitsbegriffs *Axer*, Gesundheitswesen, in: Isensee/Kirchhof (Hrsg.), Handbuch des Staatsrechts der Bundesrepublik Deutschland, § 95 Rn. 1; weiter den Artikel „Gesundheitswesen“ in Brockhaus Enzyklopädie Online; *Beske / Hallauer*, Das Gesundheitswesen in Deutschland. Zu verfassungsrechtlichen Fragen des Schutzgutes und Schutzbereichs des Rechts auf körperliche Unversehrtheit u.a. *di Fabio*, in: Maunz/Dürig, Grundgesetz, Art. 2 Abs. 2 Rn. 55 ff.

gesellschaftlich-privaten Elementen. Es ist als solches nicht Objekt der Besteuerung, so wie umgekehrt Steuerrecht nicht Gegenstand der Gesundheitspolitik ist³. Mit dem Titel dieses Buches soll nicht unterstellt werden, es gebe ein Rechtsgebiet Gesundheitssteuerrecht; das Steuerrecht ist, von Spezialnormen abgesehen⁴, allgemein nicht nach Branchen differenziert; die Tatbestände des Erwerb- und Verbrauchsteuerrechts⁵ sind branchenübergreifend formuliert. Andererseits weist das Gesundheitswesen doch Besonderheiten auf, die eine *systematisierende Darstellung der einschlägigen steuerrechtlichen Normen* rechtfertigen. Dies sind zunächst die *Vielgestaltigkeit seiner Akteure* und der steuerbaren Betätigungen, die einen orientierenden Gesamtüberblick sinnvoll erscheinen lässt. Dies ist zweitens die Tendenz des Steuerrechts zu kasuistischer Systemlosigkeit, der entgegenzuwirken ist. Dies ist drittens die *Verschränkung von staatlichem und privatem Bereich*, mit fließenden Übergängen, wie bei der Entstehung von Start-up-Unternehmen aus dem Bereich staatlich finanzierter Wissenschaft, die im Erfolgsfall über die Gemeinnützigkeit in die Gewerblichkeit hineinwachsen; zum Dritten gehört auch die Verschränkung von Beitragsfinanzierung und Steuerlast; zum Dritten gehört weiter, dass das Klima zwischen Finanzverwaltung und öffentlichem Sektor rauer geworden ist. Der vierte Punkt ist die Tatsache, dass vor dem Hintergrund medizinischen Fortschritts und demographischen Wandels die ökonomischen Teile des Gesundheitswesens trotz chronischer Finanzmisere und ständiger Gesundheitsreformen zu den *zukünftigen Wachstumsbranchen* gerechnet werden⁶ - ohne dass darum der Steuergesetzgeber versuchte, durch Förderungs- oder Lenkungsnormen die Entwicklung zu beschleunigen. Schon in der Einleitung lässt sich sagen, dass steuerliche Fiskalzwecke im Weiteren ganz im Vordergrund stehen und Lenkungsziele, jedenfalls solche grundsätzlicher gesundheitspolitischer Art, keine Rolle spielen. Wenn das Gesundheitswesen schon die Steuerungskraft der Fachpolitiker zu überfordern scheint, verwundert es nicht, dass die Finanzpolitik sich hier trotz ständiger Gesundheitsreformen zurückhält.

² Als Grenzbereiche seien etwa genannt: Erziehungswesen, Lebensmittelaufsicht, Sport, Tourismus oder Umweltschutz.

³ Die mehr als 50 Gesetze mit ca. 7.000 Einzelregelungen, die seit den 1970er Jahren zum Zweck der Reform des Gesundheitswesens erlassen worden sind, weisen keinen steuerrechtlichen „roten Faden“ auf.

⁴ Im Gesundheitswesen z.B. die Umsatzsteuerbefreiung für Umsätze aus einer Tätigkeit als Arzt (§ 4 Nr. 14 UStG) oder die Sondervorschriften für Versicherungsunternehmen in den §§ 20 ff. KStG.

⁵ Zum Begriff des Steuertatbestands s. nur *Tipke/Lang*, Steuerrecht, § 7 Rn. 17 – 40.

⁶ Bezogen auf die wirtschaftliche Situation Berlins ebenso *Wolf*, Strukturwandel zur Metropole: Perspektiven nach dem Ende der Subventionswirtschaft, in: *Baßeler* u.a. (Hrsg.), Berlin – Finanzierung und Organisation einer Metropole, 29 ff. Im Jahr 2009 waren 4,7 Mio. Menschen im Gesundheitswesen beschäftigt und wurden Aufwendungen in Höhe von ca. 278 Mrd. Euro getätigt.

Im Gesundheitswesen treffen *zwei Finanzierungssysteme* aufeinander: Steuern und Sozialversicherungsbeiträge. Letztere sind, anders als gegenleistungsfreie, dem Non-Affektationsprinzip unterliegende Steuern, zweckgebunden. Im Jahr 2010 standen einem gesamtstaatlichen Steueraufkommen von ca. 530,5 Mrd. Euro Einnahmen der gesetzlichen Sozialversicherungen von ca. 515 Mrd. Euro gegenüber, darunter die gesetzliche Krankenversicherung mit ca. 175 Mrd. Euro. Der Anteil der gesetzlichen Krankenversicherung an der Finanzierung des Gesundheitswesens lag 2009 bei ca. 58 %. Das Verhältnis von Beitrags- und Steuerfinanzierung des Gesundheitswesens ist nicht Thema dieses Buches. **3**

Um das im Gesundheitswesen geltende Steuerrecht übersichtlich darzustellen, werden im Folgenden zwei Differenzierungen kombiniert. Es wird differenziert nach den *Leistungserbringern* (ambulante und stationäre ärztliche Versorgung, Gesundheitsdienstleistungen durch nichtärztliche Leistungserbringer und durch Hoheitsbetriebe), den *Kostenträgern* (gesetzliche Kassen und private Versicherungen), nach Forschung und Industrie und nach den *Patienten / Versicherten*. Innerhalb jeder dieser Gruppen werden Ertrag- und Umsatzsteuerrecht, jeweils einschließlich eventueller europa- und abkommensrechtlicher Bezüge, unterschieden. **4**

Zweck der Darstellung ist nicht die Entwicklung einer auf das Gesundheitswesen konzentrierten steuerrechtlichen Sonderdogmatik. Diese gibt es nicht. Die Darstellung geht aus vom *Gesundheitswesen als einem realen System* und will die umfangreichen steuerlichen Regelungen, die hier gelten und die üblicherweise getrennt betrachtet werden, im Zusammenhang darstellen. Zweck der Darstellung ist diese Zusammenschau, die Nicht-Steuerrechtlern einen Einblick und Steuerrechtlern einen Gesamteindruck ermöglichen soll, nicht die Klärung steuerlicher Detailfragen. **5**

Die Zusammenschau soll die hinter den überbordenden Details stehenden *Grundsätze deutlich machen und so Widersprüche und Lücken erkennen* helfen. Sie vermittelt für einen kompakten Lebensbereich, das Gesundheitswesen, einen Eindruck, der Schilderungen des Steuerrechts als detailversessene und widersprüchliche Materie letztlich nicht bestätigt. Die Detailversessenheit, die sich in Verwaltungsvorschriften⁷ niederschlägt, wird sich zwar teilweise bestätigen; sie ist notwendige Folge der Centgenauigkeit im Einzelfall, die vom Steuerrecht auch erwartet wird. Der Vorwurf der Widersprüchlichkeit oberhalb von Kasuistik wird sich dagegen als Übertreibung erweisen. In die *Klage über den unbefriedigenden Zustand des Steuerrechts* können Sozialversicherungs- und Gesundheitsrechtler unisono einstimmen. Zum Steuerrecht im Allgemeinen ist treffend ausgeführt worden, dass zu Studienzwecken die Textausgaben der Steuergesetze von **6**

⁷ Die terminologische Unterscheidung zwischen Richtlinien, Erlassen, Schreiben oder Verfügungen weist sachliche Unterschiede innerhalb derselben Rechtsquelle aus; zu dieser Rechtsquelle allgemein *Maurer, Allgemeines Verwaltungsrecht*, 634 – 658.

1934/36, nationalsozialistische Verunreinigungen hinweggedacht, besser geeignet seien als die aktuellen Texte; heute seien alle Detailregelungen letztlich nur der wahllos zusammengekommene „Schmuck“ eines scheußlich überladenen Tannenbaums, unter denen die eigentliche Struktur kaum mehr zu erkennen sei⁸. Man muss aber auch sehen, dass so genannte Experten inzwischen gelernt haben, über diesen Zustand zu klagen, ohne zu leiden, weil sie sich mit ihm, insbesondere seinem closed-shop-Effekt, gut arrangiert haben. Bei dieser Befundlage besteht eine Hauptaufgabe von Wissenschaft darin, Grundzüge hochzuhalten und unnötige Spezialisierung und von Rechtsgebiet zu Rechtsgebiet, von Rechtsfrage zu Rechtsfrage *differenzierende Lösungen letztlich ähnlicher Probleme zu vermeiden*. Dies betrifft das Verhältnis von Steuerrecht und Sozialrecht, von Ertragsteuerrecht und Umsatzsteuerrecht, von öffentlich-rechtlichen und privatrechtlichen Teilen des Gesundheitswesens, von ambulanter und stationärer Versorgung. Die Darstellung soll auch deutlich machen, dass bestimmte Fragen sich in unterschiedlichen rechtlichen Zusammenhängen immer wieder stellen und gleich oder ähnlich beantwortet werden sollten.

⁸ Kruse, Lehrbuch des Steuerrechts, Bd. 1, 12 f.

1. Kapitel: Die Besteuerung der Ärzte

Hauptakteure des Gesundheitswesens sind nach wie vor die niedergelassenen 7
Ärzte, die, dem Leitbild der Freiberuflichkeit folgend, ihrem Beruf überwiegend
in Einzel- und Gemeinschaftspraxen bzw. Praxismgemeinschaften nachgehen.

A. Ertragsteuerrecht

I. Systematik (freiberuflich, gewerblich, nichtselbstständig)

Einkünfte aus der selbstständigen Berufstätigkeit der Ärzte unterliegen gemäß den 8
§§ 2 Abs. 1 Nr. 3, 18 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG der Einkommensteuer (als Ein-
künfte aus selbstständiger, freiberuflicher Arbeit). Anders als Einkünfte aus Ge-
werbebetrieb im Sinne der §§ 2 Abs. 1 Nr. 2, 15 – 17 EStG unterliegen sie nicht
der Gewerbesteuer; § 2 Abs. 1 Satz 2 GewStG ist akzessorisch zur Systematik des
EStG. Diese *Abgrenzung von gewerblicher und freiberuflicher Tätigkeit* steht
hinter der Mehrzahl der Rechtsfragen, die die Besteuerung von Ärzten betreffen⁹.
Zu den vier positiven Voraussetzungen eines Gewerbebetriebs (Selbstständigkeit,
Nachhaltigkeit, Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr, Gewinner-
zielungsabsicht¹⁰) kommen die persönlichen Voraussetzungen einer freiberufli-
chen Tätigkeit hinzu, die bei Personenzusammenschlüssen von allen daran Betei-
ligten erfüllt sein müssen (§ 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG).

⁹ Kritisch zu dieser Unterscheidung, die trotz pauschalierter Gewerbesteueranrechnung
gemäß § 35 EStG erhebliche finanzielle und darüber hinaus auch außersteuerliche
(Kammerzugehörigkeit) Auswirkungen haben kann, z.B. *Jahn*, DB 2005, 692. Zur Ver-
fassungsmäßigkeit der Gewerbesteueranrechnung vgl. den Beschluss des Bundesverfas-
sungsgerichts vom 21.6.2006, 2 BvL 2/99 zu § 32c EStG a.F. Zu dem Problemkreis all-
gemein *Kratsch*, NWB Fach 3, 13193. Die ab 1.1.2007 geltende „Reichensteuer“
differenziert nicht zwischen gewerblichen und freiberuflichen Einkünften, gibt der Ab-
grenzung also keine zusätzliche Bedeutung (vgl. Art. 1 Nr. 12 und 13 Steueränderungs-
gesetz 2007 vom 19.7.2006, BGBl. I, 1652).

¹⁰ Zu Liebhaberei, etwa wenn ein Arzt seine langjährige Praxis im hohen Alter weiter-
führt, auch wenn dies inzwischen nur Verluste entstehen lässt: BFH vom 26.2.2004, IV
R 43/02, BStBl. II 2004, 455 = BB 2004, 980. Allgemein *Korn/Strahl*, NWB, Fach 3,
13417, 13452 ff.

- 9 Die Abgrenzung von gewerblichen Einkünften und Einkünften aus selbstständiger Tätigkeit, die allein schon die Ärztebesteuerung zur selbstständigen Rechtsfrage macht, ist vor allem im Hinblick auf zwei Punkte wichtig: die *Gewerbsteuer* und die *Methode der Gewinnermittlung* (Einnahmen-Überschuss-Rechnung oder Bilanzierung). Die Gewerbesteueranrechnung gemäß § 35 EStG schafft den ersten Punkt nicht aus der Welt, weil sie typisierend erfolgt und Gewerbesteuerhebesätze oder individuelle Einkommensteuersätze unterschiedlich sein können; trotz Anrechnung wird um die Abgrenzung von freiem Beruf und Gewerbe so hart gerungen, wie wenn es die Anrechnung nicht gäbe.
- 10 Würde die Abgrenzung von Gewerbe und freiem Beruf aufgehoben oder die Gewerbesteuer abgeschafft, so würde sich eine Vielzahl der im Folgenden geschilderten rechtlichen Probleme erledigen. Bisher *setzt der Gesetzgeber unterschiedliche Signale*, die insgesamt keine klare Konzeption erkennen lassen: Abfärbe- und Geprägetheorie (§ 15 Abs. 3 EStG) weiten den gewerblichen Bereich aus, die Stellungnahme zur Vervielfältigungstheorie (§ 18 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG) und die bisherige berufsrechtliche Zurückhaltung gegenüber Kapitalgesellschaften von Ärzten engen ihn ein. Andererseits hat die steuerliche Besserstellung von Freiberuflern im Verhältnis zu Gewerbetreibenden in Deutschland eine lange Tradition, die sich sogar in der DDR fortgesetzt hatte¹¹.
- 11 Abhängig beschäftigte Ärzte beziehen dagegen Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit gemäß den §§ 2 Abs. 1 Nr. 4, 19, 19a EStG. Die Abgrenzungsfrage zwischen Einkünften aus selbstständiger und aus nichtselbstständiger Tätigkeit kann sich stellen bei *selbstständigen Nebentätigkeiten nicht selbstständig arbeitender Ärzte* und bei der *Chefarztvergütung von Krankenhausärzten*. Eine weitere für das Gesundheitswesen typische Problematik ist hier die einkommen- und lohnsteuerrechtliche Behandlung geldwerter Vorteile, z.B. aus dem Personalverkauf von Artikeln des medizinischen Bedarfs in Krankenhausapotheken¹².
- 12 Bei gemeinsamer Tätigkeit mehrerer Ärzte oder von Ärzten und Inhabern anderer (freier) Berufe erfolgt im Rahmen von Personengesellschaften eine Einkünftezurechnung an den individuellen Berufsträger. Anders als bei individueller ärztlicher Tätigkeit kann es bei *ärztlicher Tätigkeit in Personengesellschaften* gemäß § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG zur *Umqualifikation* aller Einkünfte, auch der Einkünfte aus ärztlicher Tätigkeit, in *gewerbliche Einkünfte* kommen, wenn die Gesellschaft auch eine gewerbliche Tätigkeit ausübt, etwa weil ein Gesellschafter nicht Arzt ist, oder wenn ein ärztlicher Gesellschafter zusätzlich eine nichtärztliche Tätigkeit

¹¹ Zur Bedeutung von freien Berufen vgl. Zahlen des Instituts für Freie Berufe: Am 1.1.2011 gab es in Deutschland 1.143.000 Freiberufler, davon 30,2 % in Heilberufen und 84 % im alten Bundesgebiet. - Zu Letzterem *Duda*, *Dass Steuerrecht im Staatshaushaltssystem der DDR*, 2011, 61 f.

¹² Zum Rabattfreibetrag (§ 8 Abs. 3 EStG): BFH vom 27.8.2002, VI R 63/97, BStBl. II 2002, 881 = DB 2002, 2416.

ausübt¹³. Die Umqualifikation lässt sich durch organisatorische Maßnahmen vermeiden, z.B. die Ausgliederung des Verkaufs von Kontaktlinsen aus einer gemeinschaftlichen Augenarztpraxis auf eine andere, personenidentische Gesellschaft¹⁴.

Das *Einkünftequalifikationsproblem* stellt sich auch bei *gemischter individueller Tätigkeit*, also bei einer Tätigkeit, die teils ärztlich, teils nicht ärztlich ist. Hier gilt: Lassen die Teile sich faktisch trennen, so werden sie einkommensteuerlich getrennt behandelt¹⁵. Lassen sie sich faktisch nicht trennen, so werden sie einkommensteuerlich dort eingeordnet, wo der Schwerpunkt liegt. **13**

Da trotz dieser Abgrenzungsprobleme ärztliche Tätigkeit überwiegend zwei Einkunftsarten des Einkommensteuerrechts zuzuordnen ist, nämlich Einkünften aus selbstständiger und aus nichtselbstständiger Arbeit, stellen Fragen des Körperschaft- und des Gewerbesteuerrechts sich nur am Rande¹⁶. **14**

II. Ärztliche Tätigkeit

Der Arztberuf ist ein freier Beruf, bei dem es, in Abgrenzung zum Gewerbe, um *persönliche Dienste höherer Art* geht, deren Ausübung von der höheren Bildung und einer gewissen ideellen Motivation gekennzeichnet ist, die das bloße Gewinnstreben überlagert¹⁷. Dies rechtfertigt eine steuerliche Privilegierung, aber auch das Erfordernis persönlicher Arbeitsleistung. **15**

¹³ Die Verfassungsmäßigkeit bejahte schon BVerfG, Kammerbeschluss vom 26.10.2004, 2 BvR 246/98, FR 2005, 139; dazu *Schulze-Osterloh*, Das Bundesverfassungsgericht und die Unternehmensbesteuerung, in: Festschrift für Arndt Raupach, 531, 535 – 541. Dies wiederholend BVerfG, Beschluss vom 15.1.2008, 1 BvL 2/04, BVerfGE 120, 1, 43 ff. Keine Umqualifizierung bei gewerblichen Einkünften im Sonderbereich des einzelnen Mitunternehmers: BFH vom 28.6.2006, XI R 31/05, DStR 2006, 1934.

¹⁴ BFH vom 24.4.1997, IV R 60/95, BStBl. 1997 II, 567; BFH vom 19.2.1998, IV R 11/97, BStBl. 1998 II, 603; Gestaltungserwägungen bei *Michels/Möller*, Kooperationen, 103 f., 105 f.

¹⁵ Beispiel: ein Arzt betreibt eine Privatklinik, in der ambulante und stationäre medizinische Leistungen erbracht und die Patienten mit Gewinnerzielungsabsicht untergebracht und verköstigt werden; BFH vom 2.10.2003, IV R 48/01, BStBl. II 2004, 363 = FR 2004, 348, 350 f. Zu gewerbesteuerrechtlichen Konsequenzen vgl. Rn. 47.

¹⁶ Dazu unten Rn. 30 sowie Rn. 318 ff.

¹⁷ Vgl. *Schick*, Die freien Berufe im Steuerrecht, passim; *Sodan*, Freie Berufe als Leistungserbringer im Recht der gesetzlichen Krankenversicherung, 13 – 89, zu den Apothekern 196 – 207. Zur entsprechenden Begrifflichkeit des Europarechts EuGH vom 11.10.2001, Rs. C – 267/99, Slg 2001, I – 7467 = DB 2001, 2280, Adam, Urbing. Vgl. weiter das 5. Kapitel dieses Buches.

1. Humanmediziner in Einzelpraxis

- 16 Der steuerrechtliche Arztbegriff insbesondere in § 18 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG soll nicht an das Berufs- oder Sozialversicherungsrecht anknüpfen, sondern sei steuerrechtsautonom. Maßgebend sei die *tatsächliche Art der Tätigkeit, nicht ein rechtlicher Status oder die Organisation dieser Tätigkeit*, etwa das Vorhandensein einer Praxis. Dies entspricht der *wirtschaftlichen Betrachtungsweise des Steuerrechts* im Allgemeinen (vgl. § 40 AO). Andererseits hat die Differenzierung zwischen faktischer Tätigkeit und rechtlichem Status bei Ärzten ertragsteuerlich wenig Bedeutung; es würde sich nichts ändern, würde zusätzlich auf die Approbation – als Voraussetzung oder als Beweiszeichen für Voraussetzungen – abgestellt. In mehreren Hinsichten erscheint die vom Steuerrecht im Verhältnis zu Berufs- und Krankenversicherungsrecht hier beanspruchte Autonomie *systematisch wenig überzeugend*. Erstens wird bei den nicht-ärztlichen Heilberufen unbefangener auf Berufszulassungs- und Berufsaufsichtsrecht verwiesen; die Rolle dieser Rechtsmaterien bei der Ähnlichkeitsprüfung gemäß § 18 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 am Ende EStG ist bis in die Rechtsprechung des BFH unklar¹⁸. Zweitens wird bei der Frage, ob ein Erbe, der die freiberufliche Tätigkeit fortführt, für die Qualifikation der so erzielten Einkünfte darauf abgestellt, ob er über die nötige Berufsqualifikation verfügt¹⁹. Drittens sollte es für den Umfang der Umsatzsteuerbefreiung gemäß § 4 Nr. 14 lit. a) UStG nach der bisher in Deutschland überwiegenden Ansicht nicht auf die medizinische Indikation der Tätigkeit, sondern auf den beruflichen Status des Leistenden ankommen²⁰. Um diese widerläufigen Gesichtspunkte zusammenzuführen, sollte beides kumulativ maßgebend sein: die medizinische Intention einer Tätigkeit und der rechtliche Status des Tätigen. Für Letzteres spricht auch die starke Prägung selbstständiger, insbesondere freiberuflicher Tätigkeit durch Recht.
- 17 *Ärztlich sind alle Tätigkeiten, die der Vorbeugung von Krankheiten oder der Feststellung, Heilung oder Linderung von Krankheiten, Leiden oder Körperschäden dienen*²¹. Ob dies der Fall ist, unterfällt keiner Einschätzungsprärogative der Behandelnden, was bei umstrittenen Methoden zu Abgrenzungstreit führen kann²². Am Rande dieser Definition liegt die Tätigkeit von *Pathologen*, die einerseits ein

¹⁸ Nachweise bei *Lambrecht*, in: Kirchhof, EStG, § 18 Rn. 128; *Stuhrmann*, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 18 Rn. B 163 – 167. Vgl. BMF vom 22.10.2004, BStBl. 2004 I, 1030.

¹⁹ *Wacker*, in: L. Schmidt, EStG, § 18 Rn. 242.

²⁰ Zu dieser Frage s. unten Rn. 56.

²¹ BMF vom 22.10.2004, BStBl. 2004 I, 1030, 2. Absatz.

²² Wohl eindeutig die Aussage, Reiki (Heilen durch Handauflegen, wobei eine göttliche und universelle Energie vom Heiler auf die andere Person fließen und deren Beschwerden heilen oder zumindest lindern soll) sei keine medizinische Therapiemethode, sondern eine esoterische Heilslehre und darum nicht als steuerbegünstigt im Sinne der §§ 51 ff. AO anzuerkennen (OFD Frankfurt vom 20.7.2006, DB 2006, 1765; BayLandsamt für Steuern vom 30.8.2006, DB 2006, 2038).

erhebliches finanzielles Potential verkörpert, andererseits noch viele ungeklärte ertrag- und umsatzsteuerliche Fragen aufwirft.

Grundsätzlich unter den Begriff der ärztlichen Tätigkeit fällt einkommensteuerrechtlich das *Anfertigen von Gutachten* über den Gesundheitszustand von Menschen für Versicherungen oder Gerichte²³ sowie über die Wirkungen von Medikamenten. Ersteres gilt auch, wenn die Begutachtung ohne unmittelbares therapeutisches Ziel erfolgt; bei Letzterem ist nicht abschließend geklärt, ob dies auch gilt, wenn die Begutachtung im Auftrag der pharmazeutischen Industrie stattfindet²⁴. Die Tätigkeit eines Hausarztes umfasst grundsätzlich auch die Steuerung und Koordination der fachärztlichen ambulanten Versorgung gemäß § 73b SGB V; bei der besonderen ambulanten Versorgung im Sinne von § 73c SGB V ist eine solche Grundsatzaussage nicht möglich, sondern muss die Grenzlinie zwischen Freiberuflichkeit und Gewerblichkeit im Einzelfall ermittelt werden²⁵. Ein Grenzbereich sind Tätigkeiten, die wegen ihrer medizinischen Kenntnisse nur von Ärzten ausgeübt werden, wie Laborleistungen oder die Feststellung biologischer Eigenschaften (z.B. Vaterschaft)²⁶.

Ärztlich im Sinne von § 18 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG ist weiter die Tätigkeit des *Praxisvertreters* eines freiberuflichen Arztes, sofern der Vertreter, im Unterschied zum Assistenzarzt, über ein Mindestmaß an Eigenständigkeit verfügt (Umkehrschluss aus § 18 Abs. 1 Nr. 1 Satz 4 EStG). Dies betrifft nicht einen Urlaubsvertreter, dem in der Regel mitunternehmerische Verantwortung und mitunternehmerisches Risiko fehlen und der Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit bezieht; insoweit stehen Ärzte und Apotheker gleich²⁷.

Die freiberuflich-ärztliche Tätigkeit schließt eine *Mithilfe fachlich vorgebildeter Arbeitskräfte*²⁸ nicht aus. Der Freiberufler muss die gesamte Tätigkeit aber mit seiner persönlichen Leistung prägen (Stempeltheorie). § 18 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3

²³ BFH vom 12.11.1981, IV R 187/79, BStBl. 1982 II, 253; BFH vom 7.2.1985, IV R 102/83, BStBl. 1985 II, 293.

²⁴ *Brandt*, in: HHR, EStG, § 18 Rn. 141.

²⁵ OFD Frankfurt vom 16.6.2008, S 2246 A – 33 – St 210, DB 2008, 2109; OFD Hannover vom 4.5.2009, G 1401 – 9 – StD 254 = BMF-Schreiben vom 12.2.2009, BStBl. I 398.

²⁶ Hierzu BMF vom 22.10.2004, BStBl. 2004 I, 1030; BFH vom 29.7.2004, IV B 232/02, BFH/NV 2005, 35 und vom 15.9.2004, XI B 26/04, BFH/NV 2005, 200.

²⁷ Dazu *Drenseck*, in: L. Schmidt, EStG, § 19 Rn. 15.

²⁸ Zur Abgrenzung zwischen fachlich vorgebildeten Arbeitskräften und Hilfskräften: BFH vom 21.3.1995, XI R 85/93, BStBl. 1995 II, 732; BFH vom 5.6.1997, IV R 43/96, BStBl. 1997 II, 681. Zu der Frage, ob als Arbeitskräfte in diesem Kontext auch Subunternehmer oder freie Mitarbeiter angesehen werden können, bejahend BFH vom 14.3.2007, XI R 59/05, BFH/NV 2007, 1319. Seit dem Vertragsarztrechtsänderungsgesetz 2007 können fachlich vorgebildete Arbeitskräfte auch im ambulanten Bereich angestellte Ärzte sein.

ESTG nennt als kumulativ zu erfüllende Kriterien Leitung und Eigenverantwortlichkeit sowie, was sich bei Freiberuflern ohnehin versteht, eigene Fachkenntnisse²⁹. Die einzelnen Merkmale sind voneinander unabhängig; maßgebend sind die Verhältnisse des Einzelfalls³⁰. § 18 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3, 1. Halbsatz EStG ist eine ausdrückliche *Absage des Gesetzgebers an die sog. Vervielfältigungstheorie*, die Gewerblichkeit im Unterschied zu Freiberuflichkeit angenommen hat, wenn ein Berufsträger seine Arbeitskraft mit Hilfe fachlich vorgebildeter Arbeitskräfte vervielfältigt³¹. Diesem gesetzgeberischen Willen ist durch großzügige Anforderungen an die von einem Freiberufler erwarteten höchstpersönlichen Leistungen Rechnung zu tragen. So ist bei einer Gemeinschaftspraxis keine feste und keine den gesellschaftsrechtlichen Beteiligungsverhältnissen entsprechende Aufteilung der Verantwortungsbereiche erforderlich. Maßgebend ist nicht stets die Beteiligung an jedem einzelnen Auftrag, sondern das Berufsbild des selbstständigen Arztes, mit Besonderheiten bei der Laboratoriumsmedizin³². An dieser Stelle bleibt Raum für Kasuistik; die Forderung nach Großzügigkeit ändert nichts daran, dass im Steuerrecht zahlengenaue Abgrenzungen gefordert sind³³. Von den Berufsträgern in einer von ihnen betriebenen Klinik ist z.B. die persönliche Mitarbeit zu fordern.

- 21 Für die nichtselbstständige ärztliche Arbeit stellt diese Abgrenzungsfrage sich mangels steuerrechtlicher Rechtsfolgen nicht; insbesondere geht es hier nicht um die Abgrenzung zur Gewerblichkeit. Beschäftigt eine Gemeinschaftspraxis einen angestellten Arzt einer anderen Fachrichtung, dessen Tätigkeit die freiberuflich tätigen Ärzte aufgrund eigener Fachkenntnisse nicht überwachen können, so kann dies im ungünstigsten Fall zur gewerblichen Infektion aller Einkünfte der Gemeinschaftspraxis führen³⁴. Ähnlich ist es bei einer Zweigstelle / einer Praxisfiliale, die von einem angestellten Arzt geleitet wird, sofern die räumliche Distanz eigenverantwortliche Leitung durch einen mitunternehmerisch tätigen Arzt ausschließt³⁵.

²⁹ Zur insoweit (Massenarbeit ohne individuelles Gepräge) problematischen Gruppe der Laborärzte: BMF vom 12.2.2009, BStBl. I 2009, 398; siehe auch übernächste Fußnote. Der BFH hält die Rechtsfrage für im Grundsatz geklärt; BFH vom 29.4.2002, IV B 29/01, BStBl. II 2002, 581 = DB 2002, 1745, 1746.

³⁰ Vgl. etwa FG Sachsen-Anhalt vom 24.8.2006, 1 K 30035/02, EFG 2007, 587.

³¹ Zur Genese *Stuhrmann*, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 18 Rn. B 172 – 175.

³² FG Sachsen-Anhalt vom 24.8.2006, 1 K 30035/02, EFG 2007, 587 (Leitsatz 2).

³³ Z.B. BFH vom 25.11.1975, VIII R 116/74, BStBl. 1976 II, 247: Untersuchungsinstitut für medizinische Mikrobiologie und klinische Chemie mit 3 Ärzten und 61 Mitarbeitern. Zur Fortentwicklung dieser sog. „Minutenrechtsprechung“: *Römermann*, BB 2000, 2394; FG Münster vom 31.5.2006, 1 K 2819/04, EFG 2006, 1913.

³⁴ Vgl. OFD Frankfurt vom 16.6.2008, S 2246 A – 33 – St. 210, DB 2008, 2109.

³⁵ Vgl. BFH vom 8.10.2008, VIII R 53/07, BStBl. II 2009, S. 143.

Ein Arzt, der abhängig beschäftigt ist (z.B. bei einem Krankenhaus³⁶, einer Behörde³⁷ oder einer Forschungseinrichtung, seit dem Vertragsarztrechtsänderungsgesetz 2007 auch im ambulant-ärztlichen Bereich), bezieht Einkünfte aus nicht-selbstständiger Arbeit im Sinne der §§ 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 und 38 Abs. 1 Satz 1 EStG. Übt ein *abhängig beschäftigter Arzt* noch weitere ärztliche Tätigkeiten aus, so spricht keine Vermutung dafür, dass auch diese weiteren Tätigkeiten als nicht-selbstständig zu qualifizieren wären; eine dies behauptende *Abfärbetheorie* ist von der Rechtsprechung schon Ende der 1960er Jahre aufgegeben worden³⁸. Jede Tätigkeit ist vielmehr für sich zu prüfen; bei dieser Prüfung kommt es für Gutachten oder die Behandlung von Privatpatienten darauf an, ob der *Arzt für einen Arbeitgeber handelt oder in eigener Verantwortung und unter eigenem Namen*, z.B. in Ausübung eines Privatliquidationsrechts. Einkünfte eines Krankenhausarztes aus der ambulanten Behandlung von Privatpatienten im Rahmen eines eigenen Liquidationsrechts sind Einkünfte aus selbstständiger Arbeit, und zwar auch dann, wenn das Krankenhaus das Honorar einzieht und für die Nutzung seiner Infrastruktur einen Teil einbehält. Grundsätzlich nichtselbstständig wird dieser Arzt hingegen bei wahlärztlichen Leistungen im Rahmen stationärer Krankenhausbehandlung tätig³⁹. Erzielt ein beim Krankenhaus angestellter Oberarzt Einkünfte aus der Behandlung von Privatpatienten seines Chefarztes, den er dabei vertritt, so ist er als Nichtselbstständiger tätig, und zwar im Verhältnis zu dem Chefarzt, nicht zum Krankenhaus; der Chefarzt, in der Regel Arbeitnehmer des Krankenhauses, ist in dieser Konstellation Arbeitgeber. Davon wiederum zu unterscheiden ist der Fall, dass ein angestellter Arzt im Rahmen seines Dienstverhältnisses zu dem Krankenhausträger für den Chefarzt Privatpatienten behandelt, auch wenn er dafür nicht unmittelbar vom Krankenhaus, sondern aus einem Mitarbeiterfonds entlohnt wird⁴⁰. Weitere Fragen stellen sich bei sogenannten Konsiliarärzten.

Nebentätigkeiten sind der ärztlichen Tätigkeit zuzurechnen, solange sie auf diese im Sinne medizinischer Notwendigkeit bezogen sind und *kein eigenständiges* 23

³⁶ Dort evtl. zusätzlich bei einem Chefarzt zur Betreuung von dessen Privatpatienten.

³⁷ Etwa als Musterungsvertragsarzt, der nichtselbstständig tätig ist, sofern er in die Behörde eingliedert ist. Diese Fälle sind freilich selten. Vgl. R. 18.1 EStR 2008.

³⁸ BFH vom 22.3.1968, VI R 228/67, BStBl. 1968 II, 455.

³⁹ BFH vom 5.10.2005, VI R 152/01, BStBl. 2006 II, 94 (dazu *Schade/Bechtel*, DB 2006, 358, mit Kritik an der Zuordnung wahlärztlicher Leistungen); FG Münster vom 7.6.2011, 1 K 3800/09 L. Zu Fällen, in denen doch Einkünfte aus selbstständiger Arbeit vorliegen: OFD Karlsruhe vom 24.4.2006, S 2360/15 – St 131, DSStR 2006, 1041; OFD Rheinland und Münster vom 28.4.2006, S 2331 – 1000 – St 2, S 2331 – 69 – St 21 – 31, DB 2006, 1083. Zur Abgrenzung im Hinblick auf eine Praxisaufgabe FG Saarland vom 25.11.2009, 1 K 2231/05. Zu umsatzsteuerlichen Fragen: BMF vom 26.6.2009, IV B I – S 7170/08/100009. Zu gemeinnützigkeitsrechtlichen Konsequenzen des Privatliquidationsrechts von Chefarzten für Krankenhäuser, insbesondere im Hinblick auf Personalgestellung (siehe Rn. 218 ff., 226 ff.) oder wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb (siehe Rn. 139 ff.).

⁴⁰ Fall von § 38 Abs. 1 Satz 2 EStG. Vgl. BMF vom 27.4.1982, BStBl. 1982 I, 530.

Gewicht haben, insbesondere keinen besonderen Gewinn abwerfen⁴¹. Die *Grenznlinie im Einzelfall* zu ziehen, kann schwierig sein⁴². Ein Beispiel für eine zulässige Nebentätigkeit wäre, in quantitativen Grenzen, der Vertrieb von Arzneimitteln über eine Hausapotheke⁴³. Ein Beispiel für eine Nebentätigkeit, die den Bereich ärztlicher Tätigkeit überschreiten kann, wäre die Vermietung eines medizinischen Geräts an einen Berufskollegen; dies als Vermietung (und nicht als gemeinschaftliche ärztliche Berufsausübung) auszugestalten, wäre unvorteilhaft, weil die Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung unnötig Umsatz- und ggfs. Gewerbesteuer entstehen lassen. Bei der entgeltlichen Überlassung medizinisch-technischer Großgeräte kommt es nach Auffassung der Finanzverwaltung nicht zu gewerblichen Einkünften, wenn damit keine Zusatzleistungen (Gestellung von Personal oder Verbrauchsmaterial) verbunden sind⁴⁴. *Vorausschauende Steuerberatung und -gestaltung* sollte allgemein zweierlei bedenken: Die Abgrenzung zu der ärztlichen Tätigkeit untergeordneten und selbstständigen Nebentätigkeiten ist schwierig und kann strittig sein; bei Gemeinschaftspraxen führt das Vorhandensein nur eines nicht-ärztlichen, sondern gewerblichen Elements (berufsfremder Gesellschafter, berufsfremde Tätigkeit⁴⁵) zur *Umqualifikation aller Einkünfte in gewerbliche Einkünfte* – was sich durch die Ausgliederung dieses Elements vermeiden lässt⁴⁶. Zur Umqualifikation kommt es nicht, wenn freiberufliche und andere, insbesondere gewerbliche Tätigkeiten untrennbar verflochten und die Tätigkeiten im Schwerpunkt freiberuflich sind⁴⁷.

- 24 Betreibt ein Arzt eine Krankenanstalt zur stationären Behandlung seiner Patienten, so stellen sich Fragen der Abgrenzung von freiberuflichen und gewerblichen Einkünften in zwei Hinsichten. Falls Unterbringung und Verpflegung im mehrjährigen Durchschnitt nur die Kosten decken und *erzielte Überschüsse aus der ärztlichen Tätigkeit* stammen, dann liegen insgesamt freiberufliche Einkünfte vor⁴⁸. Ist

⁴¹ Zu § 3 Nr. 26 EStG unten Rn. 35.

⁴² BFH vom 8.10.2008, VIII R 53/07, BStBl. II 2009, 143. Zum Fall der Untrennbarkeit freiberuflicher und gewerblicher Tätigkeitsaspekte BFH vom 18.10.2006, XI R 10/06, BStBl. II 2008, 54. Insgesamt EStH 15.6 (gemischte Tätigkeit).

⁴³ Zur Abgabe von Impfstoffen BMF vom 17.2.2000, DStR 2000, 730.

⁴⁴ OFD Rheinland vom 2.2.2006 Kurzinformat ESt Nr. 9/2006, DB 2006, 304 u. vom 20.11.2007, Kurzinformat ESt Nr. 76/2007 S 2246 – St 157, NWB Dok/D: KAAAAC – 64373.

⁴⁵ Zu Tätigkeitsvergütungen, die ein freiberuflicher Sozius für freiberufliche Tätigkeit für eine gewerbliche Personengesellschaft erhält, an der er beteiligt ist: *Wacker*, in: L. Schmidt, EStG, § 18 Rn. 54.

⁴⁶ Zur Betriebsaufspaltung insoweit *Wacker*, in: L. Schmidt, § 18 Rn. 55.

⁴⁷ OFD Münster vom 16.4.2007, Kurzinformat ESt Nr. 26/2006, NWB 2007, 1754 = DB 2007, 1055.

⁴⁸ RFH vom 15.3.1939, VI 119/39, RStBl. 1939, 853; BFH vom 30.6.1964, VI 301/62, BStBl. 1964 III, 630.

der Betrieb der Krankenanstalt dagegen, zweite Alternative, eine gewerbliche Tätigkeit, so bleiben die davon rechnerisch unterscheidbaren Einnahmen aus der stationären Behandlung von Patienten nach nicht unumstrittener Ansicht freiberuflich⁴⁹.

2. Zahnärzte, Tierärzte

Für Zahnärzte und Tierärzte gelten keine besonderen Regeln. Die Anwendung der gemeinsamen Regeln führt aber in manchen Bereichen, insbesondere bei der Abgrenzung zu gewerblicher Tätigkeit (Verkauf von Tierarzneimitteln, Anfertigung von Prothesen), zum häufigeren Auftreten der damit verbundenen Rechtsfragen. 25

3. Gemeinschaftliche ärztliche Tätigkeit

Bis zum Vertragsarztrechtsänderungsgesetz 2007⁵⁰ war das ärztliche Berufsbild auf die beiden traditionellen Formen des in Einzelpraxis niedergelassenen, selbstständigen und des in Krankenhäusern angestellten Arztes fixiert. Schon als Personengesellschaft organisierte Gemeinschaftspraxen stießen an Schranken. Die Organisationsform der Kapitalgesellschaft wurde, in Reaktion auf liberalisierende BGH-Rechtsprechung, durch Berufsrecht der Bundesländer wieder eingeschränkt. Als unzulässig galten eine gesellschaftsrechtliche Beteiligung von Nicht-Ärzten, überörtliche Praxen und ambulante ärztliche Tätigkeit im Angestelltenverhältnis⁵¹. Erste Liberalisierungsmaßnahmen enthielt das Gesetz zur Modernisierung der Gesetzlichen Krankenversicherungen; es schuf insbesondere die Medizinischen Versorgungszentren⁵². Die Medizinischen Versorgungszentren werden in diesem Buch gesondert, in dem 4. Kapitel „Leistungserbringung in besonderen Konstellationen“, behandelt⁵³; Hauptgrund für ihre Herauslösung sowohl aus Kapitel 1 als auch aus Kapitel 2 ist, dass Träger von Medizinischen Versorgungszentren sowohl Ärzte als auch Krankenhäuser sein können⁵⁴. 26

Die gemeinschaftliche Berufsausübung von Ärzten kann im Rahmen von Berufs- und Vertragsarztrecht⁵⁵ gesellschaftsrechtlich in verschiedenen Formen vertraglich organisiert werden⁵⁶. Geläufige Rechtsformen sind GbR und Partnerschaft, wei- 27

⁴⁹ BFH vom 2.10.2003, IV R 48/01, BStBl. 2004 II, 363. Zu einer Gemeinschaftspraxis mit angeschlossener Augenklinik BFH vom 30.8.2001, IV R 43/00, BStBl. 2002 II, 152. Zur umsatzsteuerlichen Beurteilung s. unten Rn. 48 ff.

⁵⁰ Vom 30.12.2006, BGBl. I, 3439.

⁵¹ Dazu, auch rechtspolitisch, *Rau*, DSz 2007, 351.

⁵² Zu ihnen jetzt wieder restriktiver der Koalitionsvertrag der die Bundesregierung tragenden Parteien vom 26.10.2009, 89.

⁵³ Siehe unten 4. Kapitel Rn. 315 ff.

⁵⁴ Statistisches Material hierzu bei *Michels/Möller*, Kooperationen, 243.

⁵⁵ Hierzu *Laufs u.a.*, Arztrecht, Rn. 63, 64; *Steinhilper*, Ärztliche Kooperationsformen im Vertragsarztrecht, in: *Laufs/Kern*, Arztrecht, S. 430 ff.

⁵⁶ Vgl. etwa *Deutsch/Spickhoff*, Medizinrecht, Rn. 133 ff.; *Korn*, Freiberufler-Personengesellschaften und Freiberufler-Kapitalgesellschaften; *Michels/Möller*, Koope-

terhin Gemeinschaft, Erbgemeinschaft. Da die ärztliche Tätigkeit kein Handelsgewerbe ist, stehen oHG und KG nur für Randbereiche zur Verfügung⁵⁷. Unabhängig von der Rechtsform ist zu unterscheiden zwischen Gemeinschaftspraxis und Praxisgemeinschaft, bei Letzterer insbesondere Apparate- oder Laborgemeinschaft; ferner gibt es Kooperationsgemeinschaften mit Angehörigen anderer (Gesundheits-)Berufe⁵⁸.

a) Praxis- oder Organisationsgemeinschaft

- 28 *Praxisgemeinschaft* bedeutet die gemeinsame Nutzung von Räumen, Personal oder Infrastruktur durch *mehrere eigenständig⁵⁹ tätige Ärzte*. Eine Praxisgemeinschaft strebt in der Regel keinen Gewinn an, sondern legt die Kosten auf die Beteiligten um⁶⁰. Ertragsteuerlich tritt die Praxisgemeinschaft dann nicht in Erscheinung. Einnahmen werden auf die beteiligten Ärzte entsprechend ihrer Beteiligung verteilt. Betriebsausgaben können gemäß § 180 Abs. 2 Satz 1 AO und § 1 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 der darauf gestützten Verordnung gesondert festgestellt werden. Erbringt eine Praxisgemeinschaft Leistungen an fremde Personen, werden etwa Geräte anderen Medizinern zur Nutzung überlassen, so können Einkünfte aus Gewerbebetrieb vorliegen⁶¹.

b) Gemeinschaftspraxis, Berufsausübungsgemeinschaft

- 29 *Gemeinschaftspraxis* bedeutet einen *gesellschaftsrechtlichen Zusammenschluss zu gemeinsamer⁶² Berufsausübung*. Sind alle Beteiligten Ärzte, so sind die Einkünfte des Zusammenschlusses seinen Mitgliedern als Einkünfte aus selbstständiger Arbeit zuzurechnen (§§ 18 Abs. 4 Satz 2, 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG). Ebenso ist es, wenn zwar alle Beteiligten Freiberufler, aber nicht nur Ärzte sind (interprofessionelle Zusammenarbeit). Wenn nur ein Beteiligter als Mitglied der Gemein-

rationen; *Möckershoff* (Hrsg.), Handbuch Freie Berufe im Steuerrecht; *Quaas/Zuck*, Medizinrecht, 2. Aufl., 2008, § 14; *Schlund*, in: Laufs/Kern, Arztrecht, § 18 Rn. 6 – 17; zur stillen Gesellschaft *Haack*, NWB, Fach 18; 4251 zum Vertragsarztänderungsgesetz 2007 *Haack*, NWB 2007, 987.

⁵⁷ Siehe *Laufs u.a.*, Arztrecht, Rn. II 62.

⁵⁸ Vollständige Übersicht mit Schaubild bei *Michels/Möller*, Kooperationen, 45.

⁵⁹ Eine Büro- und Praxisgemeinschaft von Freiberuflern begründet keine Mitunternehmerschaft; vgl. BFH vom 14.4.2005, XI R 82/03, BStBl. II 2005, 752 = NJW 2006, 111.

⁶⁰ Zu sich daraus ergebenden Konsequenzen für die Investitionszulage BMF vom 8.5.2008, IV C 3 – InvZ-1015707/0001, BStBl. I 2008, 590. Zur Rechtslage vor 2007 BFH vom 30.9.2003, III R 5/00, FR 2004, 172.

⁶¹ Zur Laborgemeinschaften BMF vom 12.2.2009, BStBl. I 2009, 398.

⁶² Zur probeweisen, noch lockeren Zusammenarbeit mit einem auf längere Sicht dauerhaft in eine Praxis aufzunehmenden Arzt *Michels/Möller*, Kooperationen, 106 – 108.

schaft Gewerbetreibender ist, und dies möglicherweise auch nur teilweise⁶³, sind die Einkünfte der gesamten Gemeinschaftspraxis gewerblich⁶⁴. Die Rechtsprechung versucht, diese Abfärberegelung des § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG restriktiv zu handhaben; ihre Rechtsfolgen treten bei ganz geringfügigen gewerblichen Anteilen (in einem vom BFH entschiedenen Fall ging es um 1,25 %) oder beim bloßen Halten eines Anteils an einer anderen, gewerblich tätigen Personengesellschaft nicht ein⁶⁵. Bei der integrierten Versorgung nach §§ 140a – 140d SGB V⁶⁶ tritt das steuerliche Risiko einer gewerblichen Infizierung in einen Konflikt zu deren sozialrechtlichen Zielen. Integrierte Versorgung heißt, dass die Krankenkasse dem Arzt eine Fallpauschale zahlt, welche sowohl die medizinische Behandlung als auch die Abgabe von Arzneien und Hilfsmitteln abdeckt. Letzteres ist in der Regel nicht freiberuflich und birgt außerhalb von Einzelpraxen das Infektionsrisiko⁶⁷. Anders ist es, wenn Hilfsmittel verwendet werden, ohne die die ärztliche Heilbehandlung nicht möglich wäre, z.B. künstliche Hüftgelenke⁶⁸.

c) Kapitalgesellschaft

Wird ärztliche Tätigkeit in der Organisationsform einer Kapitalgesellschaft ausgeübt⁶⁹, so erzielt diese Gesellschaft gewerbliche Einkünfte, deren Besteuerung sich im Wesentlichen nach dem KStG und dessen allgemeinen Regeln richtet. Die *Gesellschafter haben Einkünfte aus Kapitalvermögen* und, als Geschäftsführer

⁶³ Diese Voraussetzung ist auch erfüllt, wenn eine Kapitalgesellschaft beteiligt ist, deren Gesellschafter sämtlich Freiberufler sind; BFH vom 8.4.2008, VIII R 73/05, BStBl. II 2008, 681.

⁶⁴ Zu dem Problem der Umqualifikation s. schon oben Rn. 12. Misslich ist es, wenn das eine berufsfremde Mitglied ein Erbe eines verstorbenen Berufsträgers ist, der über die für freiberufliche Tätigkeit nötige Qualifikation (noch) nicht verfügt; s. dazu unten Rn. 31.

⁶⁵ Vgl. *Birk*, Steuerrecht, Rn. 1117, 1118 mit Nachw. kritischer Literaturstimmen. Zur mitunternehmerischen Beteiligung an einer anderen Gesellschaft und der auf diese Rechtsprechung reagierenden Erweiterung von § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG *Wacker*, in: L. Schmidt, EStG, § 15 Rn. 189. Das BVerfG hat mit Beschluss vom 15.1.2008, 1 BvL 2/04, BVerfGE 120, 1 (43 ff.) die Abfärberegelung verfassungsrechtlich gebilligt.

⁶⁶ Ausführlich zu ihr im 4. Kapitel, Rn. 350 ff.

⁶⁷ Dies der Sache nach bestätigend BMF vom 1.6.2006, DB 2006, 1763.

⁶⁸ OFD Frankfurt vom 16.6.2008, S 2261 A-33-St 210, DB 2008, 2109; OFD Münster vom 16.4.2007, DB 2007, 1055 f.

⁶⁹ Zu der 2004 geänderten Gesetzeslage (Medizinische Versorgungszentren gemäß § 95 SGB V, Managementgesellschaften gemäß § 140b Abs. 1 Nr. 4 SGB V): *Klose*, BB 2003, 2702; *Rau*, DSStR 2004, 640; *Wepler*, NWB Fach 2, 9041; zur Umsatzsteuer insoweit BMF vom 15.6.2006, DB 2006, 1404. Grundlegend BGH vom 5.12.1991, I ZR 11/90, MedR 1992, 328. Zusammenfassend jetzt *Laufs u.a.*, Arztrecht, Rn. II 64. Allgemein für zulässig wird die Arzt-GmbH gehalten von *Attermeyer*, Die ambulante Arztpraxis in der Rechtsform der GmbH; vgl. auch die §§ 18 und 23a der Musterberufsordnung für die deutschen Ärztinnen und Ärzte auf dem Stand der Beschlüsse des 107. Deutschen Ärztetages 2004.



<http://www.springer.com/978-3-642-21426-4>

Das Steuerrecht des Gesundheitswesens

Systematik und Praxis

Heintzen, M.; Musil, A.

2012, XIII, 231 S., Hardcover

ISBN: 978-3-642-21426-4