

Freiberufliche oder gewerbliche Tätigkeit: Voraussetzungen und Folgen

Ob Ärzte freiberuflich oder gewerblich tätig sind, ist entscheidend für ihre steuerrechtliche Behandlung: Ist eine freiberufliche Tätigkeit gegeben, fällt keine Gewerbesteuer an. Jeder Gewerbebetrieb hingegen ist anmelde- und gewerbsteuerpflichtig.

von Dirk Schulenburg und
Luisa Roßnagel

Nach § 1 Abs. 2 Bundesärzteordnung (BÄO) handelt es sich bei dem ärztlichen Beruf seiner Natur nach grundsätzlich um einen freien Beruf. Nach § 18 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 Einkommenssteuergesetz (EStG) sind freie Berufe solche, die selbstständig ausgeübte wissenschaftliche, künstlerische, schriftstellerische, unterrichtende oder erzieherische Tätigkeiten zum Gegenstand haben. Zwar wird dafür kein Hochschulabschluss vorausgesetzt, jedoch muss eine Ausbildung wissenschaftlicher Art gegeben sein. Unter den Begriff des freien Berufs fallen beispielsweise Rechtsanwälte, Ärzte, Ingenieure, Steuerberater, Journalisten und Dolmetscher.

Nach dem anerkannten Begriff – an der Gewerbeordnung (GewO) orientiert und von der Rechtsprechung entwickelt – ist ein Gewerbe

- jede erlaubte,
- selbstständige,
- nach außen gerichtete Tätigkeit,
- die planmäßig, auf gewisse Dauer angelegt ist und
- zum Zwecke der Gewinnerzielung ausgeübt wird.

Ausgenommen sind Urproduktion, freie Berufe und die bloße Verwaltung eigenen Vermögens. Gewerbliche Einkünfte können zum Beispiel durch den Verkauf von Nahrungsergänzungsmitteln, Hilfsmitteln oder Fachbüchern erzielt werden.

Beschäftigung angestellter Ärzte

Die Beschäftigung angestellter Ärzte steht der freiberuflichen Tätigkeit grundsätzlich nicht entgegen. Dies sieht auch

§ 19 der Berufsordnung (BO) so vor. Danach setzt die Beschäftigung ärztlicher Mitarbeiter in der Praxis die Leitung der Praxis durch den niedergelassenen Arzt und die Anzeige der Beschäftigung bei der Ärztekammer voraus.

Im Juli 2014 hat der Bundesfinanzhof (BFH) die Voraussetzungen einer freiberuflichen Tätigkeit trotz Beschäftigung angestellter Ärzte präzisiert (Urt. v. 16.07.2014; Az.: VIII R 41/12): In dem entschiedenen Fall betrieben mehrere Ärzte eine Gemeinschaftspraxis für Anästhesie in der Rechtsform einer GbR. Sie übten ihre Berufstätigkeit durch ihre Gesellschafter ohne Praxisräume als mobilen Anästhesiebetrieb in der Praxis von Ärzten aus, die Operationen unter Narkose durchführen wollten. Jeweils einer der Ärzte führte eine Voruntersuchung durch und schlug die Behandlungsmethode vor. Die eigentliche Anästhesie führte in unproblematischen Fällen eine nicht an der Voruntersuchung beteiligte angestellte Ärztin aus. Das Finanzamt sah die Tätigkeit der GbR wegen der Beschäftigung der angestellten Ärztin insgesamt nicht als freiberufliche, sondern als gewerbliche Tätigkeit an.

Dieser Auffassung hat der BFH widersprochen: Selbstständige Ärzte üben ihren Beruf grundsätzlich auch dann leitend und eigenverantwortlich, also freiberuflich aus, wenn sie ärztliche Leistungen von angestellten Ärzten erbringen lassen. Die Erbringung der ärztlichen Leistung durch angestellte Ärzte ist regelmäßig als Ausübung leitender eigenverantwortlicher freiberuflicher Tätigkeit im Rahmen des § 18 Abs. 1 Nr. 1 S. 3 EStG anzusehen, sofern ein selbstständiger Arzt die anstehenden Voruntersuchungen bei den Patienten durchführt, er für den Einzelfall die Behandlungsmethode festlegt und er sich die Behandlung „problematischer Fälle“ vorbehält.

Damit die Freiberuflichkeit trotz angestellter Ärzte erhalten bleibt, müssen demnach folgende Kriterien erfüllt sein: Der Arzt muss aufgrund

- eigener Fachkenntnisse
- leitend und
- eigenverantwortlich tätig sein.

Die erste Voraussetzung ist erfüllt, wenn der angestellte Arzt demselben Fachgebiet angehört wie sein Arbeitgeber, da sonst mangels Fachkenntnissen eine persönliche Arbeitsleistung oder die Übernahme der Verantwortung für die Leistungen des angestellten Arztes kaum möglich ist. Die leitende Tätigkeit ist gegeben, wenn der Arzt die Organisation und Durchführung der Tätigkeit festlegt und diese im ausreichenden Maße überwacht. Dabei muss er grundsätzliche Entscheidungen selbst treffen. Die Eigenverantwortlichkeit erfordert, dass der Arzt an der praktischen Ausführung in ausreichendem Umfang teilnimmt. Zudem muss er für alle Leistungen die rechtliche und fachliche Verantwortung übernehmen. Dafür genügt die patientenbezogene regelmäßige Kontrolle der Tätigkeit des angestellten Fachpersonals, sodass die Leistung den „Stempel der Persönlichkeit“ des Steuerpflichtigen trägt.

Abfärbung gewerblicher Tätigkeit

Sobald eine Personengesellschaft teilweise auch gewerbliche Einkünfte erzielt, gilt sie in vollem Umfang als Gewerbebetrieb (§ 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG). Auf diese Weise können verhältnismäßig geringe Einkünfte aus der gewerblichen Tätigkeit einer Gemeinschaftspraxis auf die gesamte und damit auch auf die freiberufliche Tätigkeit der Praxis abfärben, die dann insgesamt als Gewerbebetrieb gilt. Der BFH hat mit Urteil vom 27. August 2014 (Az.: VIII R 6/12) entschieden, dass eine Abfärbung jedoch nicht eintritt, wenn die gewerblichen Einkünfte 24.500 Euro und drei Prozent der Gesamteinnahmen der Gesellschaft nicht übersteigen. Bleiben die gewerblichen Einkünfte einer Gemeinschaftspraxis in der Rechtsform einer GbR oder einer Partnerschaftsgesellschaft also unter dieser Grenze, ist sie nicht insgesamt als Gewerbebetrieb anzusehen.

Dr. iur. Dirk Schulenburg, MBA, ist Justiziar, Luisa Roßnagel ist Rechtsreferendarin der Rechtsabteilung der Ärztekammer Nordrhein.