



# Gestatten, Freiberufler!

RA, FA MedR Norman Langhoff, LL.M.,  
RA Wiss. Mit. Niklas Pastille

Ärzte und Anwälte wissen wenig voneinander, haben aber vieles gemeinsam: Beide Berufsgruppen begreifen sich ihrem Selbstverständnis nach gern als „Praktiker“, helfen Menschen auf eine oftmals sehr konkrete Weise und überbringen dabei lieber gute Nachrichten als schlechte. Und es gibt eine weitere Gemeinsamkeit: Ärzte und Anwälte sind Freiberufler. Als solche zahlen sie bekanntlich keine Gewerbesteuer. Aber stimmt das überhaupt? Der nachfolgende Beitrag beantwortet fünf – aus Sicht des Ärzte beratenden Rechtsanwalts – besonders wichtige Fragen rund um das Thema: Wie Ärzte den Anfall von Gewerbesteuer vermeiden und dennoch zusätzliche Einkünfte erzielen können.

## *Der niedergelassene Arzt ist Freiberufler – warum muss er Gewerbesteuer zahlen?*

Das muss er nicht. Die Berufstätigkeit der Ärzte zählt gemäß § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG zur freiberuflichen Tätigkeit. Einkünfte des Arztes sind solche aus selbstständiger Arbeit und nicht aus Gewerbebetrieb – unabhängig davon, ob sie hundert oder hunderttausend Euro betragen. Das gilt auch dann, wenn sich der Arzt bei der Ausübung seines Berufs der Mithilfe fachlich vorgebildeter Arbeitskräfte bedient, solange er selbst leitend und eigenverantwortlich tätig wird (Jedenfalls bei der Beschäftigung eines einzigen weiteren approbierten Zahnarztes wird eine „eigenverantwortliche Tätigkeit“ noch gegeben sein: FG des Landes Sachsen-Anhalt, Urt. v. 24.08.2006, 1 K 30035/02). Stets jedoch muss die konkret ausgeübte Tätigkeit dem Berufsbild des Arztes entsprechen (und nicht dem eines Unternehmers). Die Trennlinie zwischen diesen Berufsbildern ist in der Rechtsprechung durchaus unsicher, sie fällt im Einzelfall aber strenger aus als viele Ärzte meinen. Eine Kostprobe: Unternehmer verkaufen Me-

dizinprodukte, Nahrungsergänzungsmittel oder Pflegeutensilien. Ärzte nicht. Unternehmer vermieten oder überlassen medizinische Geräte. Ärzte nicht. Und: Unternehmer „verleihen“ Personal oder stellen Spezialisten zur Behandlung von Krankheitsbildern ein, mit denen sie selbst nicht vertraut sind. Ärzte – Sie ahnen es – tun das nicht. Verhält sich ein Arzt wie ein Unternehmer, unterfällt er der Gewerbesteuerpflicht. Dann muss er nach Aufforderung des Finanzamts eine Bilanz erstellen. Bereits durch die hiermit verbundene – vorgezogene – Besteuerung verliert der Arzt an Liquidität – und das ist nur ein Nachteil der Gewerblichkeit einer ärztlichen Praxis.<sup>1</sup>

## *Der Arzt wird „versehentlich“ Unternehmer – ist das nicht verfassungswidrig?*

Nein. Das Bundesverfassungsgericht hat unlängst sowohl die Gewerbesteuerfreiheit der freien Berufe<sup>2</sup> als auch die sogenannte Abfärbetheorie als mit dem Grundgesetz vereinbar erklärt.<sup>3</sup> Letzteres ist die „schlechte Nachricht“ für niedergelassene Ärzte. Hiernach

nämlich unterfallen Einnahmen von Personengesellschaften bereits bei einer nur teilweise gewerblichen Tätigkeit in Gänze der Gewerbesteuerpflicht.<sup>4</sup> Die gewerbliche Tätigkeit „infiziert“ gleichsam die gesamte, auch nichtgewerbliche Tätigkeit. Hierin sieht das Bundesverfassungsgericht eine – zulässige – Ausnahme vom verfassungsrechtlich gebotenen Grundsatz der steuerlichen Lastengleichheit bei abstrakt möglicher gleicher Ertragskraft. Eine unverhältnismäßige Beeinträchtigung ist damit aus Sicht des Gerichts nicht verbunden: Mit Bestehen der Gewerbesteuerpflicht gehen zugleich Steuervergünstigungen einher (zum Beispiel die Anrechenbarkeit der Gewerbesteuer auf die Einkommenssteuer), außerdem gebe es Gestaltungsspielräume zur Vermeidung der Gewerbesteuerpflicht (hierzu: s.u.).

## *Ich will keine Gewerbesteuer zahlen – was also ist zu tun?*

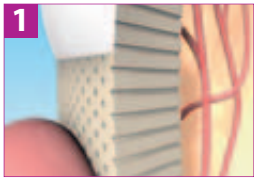
Zunächst ist zwischen Einzelpraxen und reinen Organisationsgemeinschaften („Praxisgemeinschaft“) einerseits und sogenannte Berufsausübungsge-

# Ganz akut?

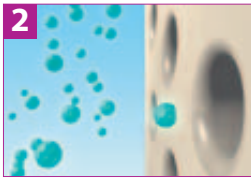
## nanosensitive® hca dental-kit Intensivbehandlung akuter Sensibilitäten

- Verschluss offener Dentintubuli durch nanopartikuläre Minerale (NovaMin®)
- Aufbau von naturanalogem Zahnschmelz (Hydroxylkarbonatapatit)
- Studien belegen eine Reizreduktion von mehr als 90%\*
- Jedes Kit beinhaltet drei Behandlungssets (à 0,5 g)
- Empfehlenswert nach PZR und Parodontalbehandlung

**NEU!**  
In-Office-  
System



1 Offene Dentinkanäle führen zu Reizreaktion



2 Zufuhr von nanopartikulären Mineralien



3 Der geschützte und remineralisierte Zahn



Zur häuslichen Anwendung empfiehlt sich  
**nanosensitive® hca** als Intensivpflege sensibler Zähne

\* Jennings D.T., McKenzie K.M., Greenspan D.C., Clark A.E. "Quantitative Analysis of Tubule Occlusion Using NovaMin®. (Calcium Sodium Phosphosilicate" Journal of Dental Research (# 2416), Vol. 83 A März 2004, weitere Studien auf [www.nanosensitive.de](http://www.nanosensitive.de)



*Gewerbegefahr droht in der Arztpraxis insbesondere beim Vertrieb von Produkten an Selbstzahler: Sei es ein Prophylaxeshop [...] der Verkauf spezieller Hilfsmittel [...] oder ein kosmetischer „Bleaching Service“ ...*

meinschaften („Gemeinschaftspraxis“) andererseits zu unterscheiden. Im ersten Fall ist der Anfall von Gewerbesteuer zwar lästig, aber keine Katastrophe: Die ärztliche und die gewerbliche Einkommensart werden getrennt ermittelt. Bei der Gemeinschaftspraxis ist das anders: Hier genügt die gewerbesteuerpflichtige Tätigkeit eines einzigen Partners beziehungsweise Gesellschafters, und die Einkünfte der Praxis sind insgesamt gewerbesteuerpflichtig. Gewerbegefahr droht in der Arztpraxis insbesondere beim Vertrieb von Produkten an Selbstzahler: Sei es ein Prophylaxeshop (zum Beispiel Angebot von Zahnseide), der Verkauf spezieller Hilfsmittel (Spezialbürsten, Zahnpasta, Kaugummi) oder ein kosmetischer „Bleaching Service“: Jede dieser mit Gewinnabsicht verfolgten Tätigkeiten führt unweigerlich zu Einkünften aus Gewerbebetrieb, die bei Überschreiten der Geringfügigkeitsschwelle (1,25 Prozent des Gesamtumsatzes)<sup>5</sup> die gesamten Einkünfte der Gemeinschaftspraxis infiziert. Das bedeutet – noch einmal –, dass sämtliche an der Gemeinschaftspraxis beteiligten Ärzte auf alle freiberuflichen Einnahmen Gewerbesteuer zahlen müssen. Werden im Rahmen der integrierten Versorgung nach §§ 140a ff. SGB V zudem Fallpauschalen gezahlt, die neben der reinen ärztlichen Leistung auch die Abgabe von Arzneien und Hilfsmitteln abdecken, so kann grundsätzlich auch dies bei Gemeinschaftspraxen zur Abfärbung der gewerblichen auf die ärztliche Tätigkeit führen.<sup>6</sup> Hiervor „schützen“ kann sich der Arzt allein durch die vom Bundesfinanzhof in seinem Urteil

vom 19.02.1998, Az. IV R 11/97 empfohlene „Umgehungsstrategie“ – die Gründung einer eigenen GbR beziehungsweise GmbH mit erklärtermaßen gewerbesteuerpflichtigem Gesellschaftszweck als Schwestergesellschaft des ärztlichen Betriebs. Bei deren Konzeption und Gründung kann ein Rechtsanwalt helfen. Die eigentliche Schwierigkeit besteht erfahrungsgemäß in der räumlichen und organisatorischen Trennung von Praxisbetrieb und Gewerbetätigkeit, die auch im hektischen Arztalltag jederzeit eingehalten werden muss, und zwar in all ihren Facetten: Getrennte Kassenführung, getrenntes Konto, getrennte Warenlager, getrennte Rechnungsbögen, getrennte Aufzeichnungen, getrennte Steuererklärung. Eine Trennung „auf dem Papier“ reicht nicht aus.<sup>7</sup> Gefahren dro-

hen schließlich auch dort, wo nicht jeder Arzt sie erwarten wird: Wer als Praxisinhaber einen Arzt einstellt (als festen oder freien Mitarbeiter), der seinerseits ohne Kontrolle oder Aufsicht tätig wird – fachgebietsfremd oder als „Spezialist“ für Teilgebiete (zum Beispiel Implantate) –, erzielt Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Nur wenn der Praxisinhaber – wenigstens im Notfall – in die Behandlung einbezogen werden kann (wofür seine fachlichen Kenntnisse dann auch ausreichen müssen!), gilt er weiterhin als Freiberufler.<sup>8</sup> Auch bei den Fallpauschalen ist auf die strikte Trennung des freiberuflichen und gewerblichen Teils der vereinbarten Leistungen in den Verträgen mit den Krankenkassen zu achten (eine eindeutige Trennung ist notfalls nachträglich anzuregen).



*Die eigentliche ärztliche Behandlung und eine etwaige Verkaufstätigkeit sollen sich, so fordert es das Berufsrecht, an keiner Stelle überschneiden ...*

**Gewerbesteuer ist nicht alles – welche Gefahren drohen noch?**

Es gibt immerhin noch ein ärztliches Berufsrecht! Dieses untersagt dem Arzt grundsätzlich den Verkauf beziehungsweise die – auch unentgeltliche – Abgabe von Produkten in der Arztpraxis. Der Arzt darf insoweit auch keine Werbung betreiben.<sup>9</sup> Die eigentliche ärztliche Behandlung und eine etwaige Verkaufstätigkeit sollen sich, so fordert es das Berufsrecht, an keiner Stelle überschneiden, der Arzt darf das in ihm gesetzte Vertrauen nicht zur Verkaufsförderung einsetzen. Eine Ausnahme von diesem weitreichenden Verbot besteht dort, wo die Abgabe von Waren und die Erbringung von Dienstleistungen wegen ihrer Besonderheiten notwendiger Bestandteil der Therapie sind

(§ 3 Abs. 2 a.E. Musterberufsordnung), zum Beispiel bei einer fachlichen Erst-einweisung des Patienten. Steht der Verkauf von Produkten demgegenüber in keinem denkbaren Zusammenhang mit dem Heilauftrag des Arztes, sodass dieser dem Patienten dabei auch nicht „als Arzt“ gegenübertritt, verbietet das Berufsrecht eine gewerbliche Tätigkeit zwar nicht – bei der Trennung von ärztlichem und Gewerbebetrieb wird es (aus steuerlichen Gründen) aber dennoch bleiben müssen. Zuletzt ist immer auch an die Umsatzsteuer zu denken: Nur für die Heilbehandlung selbst gibt es im Umsatzsteuergesetz eine eigene Befreiungsvorschrift (§ 4 Nr. 14 UStG). Hiervon nicht erfasst ist – neben selbst hergestellter Prothetik – beinahe die gesamte üblicherweise vom Arzt angebotene Produktpalette.<sup>10</sup>

#### Wer hilft im Notfall?

Geht es um die vorausschauende Gestaltung des eigenen (ärztlichen und gewerblichen) Angebotsprofils, ist der niedergelassene Arzt sowohl beim Steuerberater als auch beim Anwalt zumeist gut aufgehoben. Auskünfte erteilt ggf. auch das Finanzamt selbst. Ist das Kind dagegen bereits „in den Brunnen gefallen“ (Bescheide des Finanzamts bzw. der Gemeinde, Ertragskrisen), sind mit der dann nötigen Krisenreaktion fast immer auch anwaltliche Aufgaben verbunden (übrigens sollte der Anwalt in diesen Fällen auch vom Medizinrecht etwas verstehen und nicht allein „Steuerrechtler“ sein). Und immer wird ein „Profi“ konsultiert werden müssen, wenn Insolvenz droht oder eingetreten ist. „Profi“ kann dabei sowohl ein spezialisierter Steuerberater als auch ein insolvenzrechtlich kundiger Rechtsanwalt sein. Optimal ist es, wenn der jeweilige Berater bereits Erfahrung mit der Fortführung einer Arztpraxis in der Insolvenz gesammelt hat. Dann nämlich bedeutet die Insolvenz für den freiberuflich tätigen Arzt mit etwas Glück heute nicht mehr – wie noch vor Kurzem – das endgültige berufliche Aus.<sup>11</sup>

#### Literaturliste:

- 1 Michels, ZMGR 2008, S. 20, 21.
- 2 BVerfG, Beschluss vom 15.01.2008, Az. 1 BvL 2/04, juris-Rn. 70.
- 3 BVerfG, a.a.O., juris-Rn. 109.

- 4 Langhoff, Ärztepost 3/2008, S. 23f.
- 5 BFH, Urt. v. 11.08.1999, BStBl 2000 II S. 229.
- 6 Arrenberg, Westfälisches Ärzteblatt, 02/2007, S. 13 mit Verweis auf BMF-Schreiben v. 1.6.2006 – IV B 2 – S 2240 – 33 K/06.
- 7 Michels, a.a.O., S. 22.
- 8 Iser, Deutsches Ärzteblatt 2007, S. 104 mit Verweis auf FG Sachsen-Anhalt, Urt. v. 24.08.2006, Az. I K 982/03.
- 9 BGH, Urt. v. 02.06.2005, Az. 1 ZR 317/02 mit Verweis auf § 3 Abs. 2 bzw. § 34 Abs. 5 Musterberufsordnung der Ärzte bzw. die entsprechenden Landesberufsordnungen der Ärzte.
- 10 Kayser-Passmann, Ärzte Zeitung, 25.10.2006.
- 11 van Zwoll/Mai/Eckardt/Rehborn, Die Arztpraxis in Krise und Insolvenz, 2007.

## autoren.



**Norman Langhoff, LL.M.** (Jahrgang 1971) ist Rechtsanwalt und Fachanwalt für Medizinrecht in der auf Wirtschafts- und Medizinrecht spezialisierten Kanzlei

mmf Mai Mönig Fahlbusch, Berlin-Dortmund-Münster. Er berät Ärzte und Zahnärzte bei allen Fragen rund um den Praxisbetrieb (Vertragsarzt- und Haftungsrecht, ärztliche Kooperationen, Arbeits-, Straf- und Berufsrecht).



**Niklas Pastille** (Jahrgang 1975) ist als Rechtsanwalt und wissenschaftlicher Mitarbeiter im gleichen Haus mit der Entwicklung anwaltlicher Strategien im Gesundheitsbereich betraut.

## kontakt.

#### Norman Langhoff, LL.M.

Rechtsanwalt/Fachanwalt für Medizinrecht  
Kurfürstendamm 66, 10707 Berlin  
Tel.: 0 30/88 62 89 89  
Fax: 0 30/88 62 89 66  
E-Mail: norman.langhoff@mmf-ra.de  
www.mmf-ra.de



## Zuverlässige Präzision

Das Navigator™ System –  
Instrumente für die CT-geführte Operation

- **Tiefenspezifische Instrumente**  
- Kontrollierte Präparation und Implantatinsertion
- **Übertragung des Implantat-Sechskants**  
- Kontrolle über die Ausrichtung des Implantat-Sechskants zur Herstellung und Eingliederung provisorischer Restaurationen unmittelbar nach der Implantatchirurgie
- **Freie Software-Wahl**  
- Open Architecture Kompatibilität für die freie Wahl zwischen führenden Planungssoftware-Lösungen und chirurgischen Schablonen verschiedener Hersteller
- **Geringe Bauhöhe der Komponenten**  
- Mehrere Bohrerdurchmesser und -längen für mehr Flexibilität in der Chirurgie
- **Prächirurgische Provisorien**  
- Verschiedene restaurative Optionen von provisorischen Einzelzahnversorgungen bis hin zu totalprothetischen Versorgungen



## NAVIGATOR™ SYSTEM

FOR CT GUIDED SURGERY

BIOMET 3i Deutschland GmbH  
Lorenzstraße 29 · 76135 Karlsruhe  
Telefon: 0721-255 177-10 · Fax: 08 00-31 31 111  
zentrale@3iimplant.com · www.biomet3i.com

Navigator is a trademark of BIOMET 3i LLC. BIOMET is a registered trademark and BIOMET 3i and design are trademarks of BIOMET, Inc.  
©2008 BIOMET 3i LLC. All rights reserved.