

Die steuerrechtliche Einordnung der Einnahmen von Chefärzten aus der Erbringung wahlärztlicher Leistungen

1. Problemstellung

Mit Urteil vom 05.10.2005 (DB 2005, 2666-2667) hat der Bundesfinanzhof (BFH) entschieden, dass die Einnahmen von Chefärzten aus dem Liquidationsrecht für wahlärztliche Leistungen regelmäßig Arbeitslohn sind, wenn die Leistungen innerhalb eines Dienstverhältnisses erbracht werden. Es steht daher zu erwarten, dass dieses BFH-Urteil seitens der Steuerbehörden in vergleichbaren Fällen angewandt wird.

Da der BFH in den Urteilsgründen aber auch zum Ausdruck bringt, dass die wahlärztlichen Leistungen selbstständig oder nichtselbstständig erbracht werden können und letztlich das Gesamtbild der Verhältnisse des Einzelfalles entscheidend ist, herrscht Unklarheit darüber, unter welchen Voraussetzungen die Einnahmen aus dem Liquidationsrecht für wahlärztliche Leistungen als Arbeitslohn zu behandeln sind.

Mit einer Verfügung vom 28.04.2006 hat das Bayerische Landesamt für Steuern nunmehr klare Kriterien veröffentlicht, die eine Unterscheidung zwischen Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit und selbstständiger Arbeit ermöglichen.¹

2. Kriterien für Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit

Nach Auffassung des Bayerischen Landesamtes für Steuern sprechen folgende dienstvertraglichen Regelungen für das Vorliegen von Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit:

- Es gehört zu den vertraglich geschuldeten Dienstaufgaben des Arztes, wahlärztliche Leistungen zu erbringen.
- Das Krankenhaus schließt unmittelbar mit dem Patienten Verträge über die wahlärztlichen Leistungen ab.
- Der leitende Arzt des Krankenhauses hat das Weisungsrecht gegenüber dem betroffenen Arzt, mit Ausnahme seiner rein ärztlichen Tätigkeit.
- Die wahlärztlichen Leistungen erbringt der Arzt mit den Einrichtungen und Geräten des Krankenhauses.
- Neue diagnostische und therapeutische Untersuchungs- und Behandlungsmethoden, die wesentliche Mehrkosten verursachen, können

¹ vgl. Bayerisches Landesamt für Steuern, Verfügung vom 28.04.2006, Az.: S 2332 – 10 St 32/St 33; ESt-Kartei BY § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG Karte 11.1.

grundsätzlich nur im Einvernehmen mit dem Krankenhaus eingeführt werden.

- Im Dienstvertrag ist vorgesehen, dass der Stellvertreter des betroffenen Arztes die gesondert berechenbaren wahlärztlichen Leistungen im Verhinderungsfalle übernimmt.
- Der betroffene Arzt hat nur eine begrenzte Möglichkeit, den Umfang der wahlärztlichen Leistungen zu bestimmen.
- Die Vereinbarung wahlärztlicher Leistungen bezieht sich nicht nur konkret auf den liquidationsberechtigten Arzt, sondern auf alle an der Behandlung beteiligten liquidationsberechtigten Ärzte des Krankenhauses.
- Dem Arzt steht es nicht frei, die mit dem Krankenhaus vereinbarten wahlärztlichen Leistungen abzulehnen.
- Das Forderungsausfallrisiko, das der liquidationsberechtigte Arzt zu tragen hat, ist gering.
- Eine Abrechnung der wahlärztlichen Leistungen erfolgt durch das Krankenhaus direkt mit dem Patienten. Das Krankenhaus vereinnahmt auch die geschuldeten Beträge.

3. Kriterien für Einkünfte aus selbstständiger Tätigkeit

Die nachfolgenden Merkmale des Arbeitsverhältnisses werden von den Finanzbehörden als Hinweis auf Einkünfte aus selbstständiger Tätigkeit herangezogen.

- Der betroffene Arzt schuldet nicht die Erbringung der wahlärztlichen Leistungen gegenüber dem Krankenhaus.
- Die Vereinbarung zur Erbringung wahlärztlicher Leistungen wird unmittelbar zwischen dem liquidationsberechtigten Arzt und dem Patienten getroffen. Der liquidationsberechtigte Arzt wird durch diesen Vertrag unmittelbar verpflichtet.
- Ausschließlich der Arzt haftet für die von ihm vorgenommenen wahlärztlichen Behandlungen gegenüber dem Patienten.
- Die Abrechnung der wahlärztlichen Leistungen erfolgt direkt zwischen dem liquidationsberechtigten Arzt und dem Patienten. Der betroffene Arzt vereinnahmt selbst die geschuldeten Beträge.

4. Zusammenfassung

Legt man die aufgezeigten Abgrenzungsmerkmale zugrunde, wird in Übereinstimmung mit dem Finanzministerium Kiel² und dem Hessischen Ministerium für Finanzen³ jedenfalls dann von Einnahmen aus nichtselbstständiger Arbeit auszugehen sein, wenn der Vertrag für die Erbringung der wahlärztlichen Leistungen zwischen dem Krankenhaus und dem Patienten geschlossen wird und die Liquidation ebenfalls durch das Krankenhaus vorgenommen wird.

Auch wird man von lohnsteuerpflichtigen Einkünften sprechen, wenn zwar die Liquidation durch den Arzt auf ein von ihm geführtes persönliches Konto erfolgt, aber trotzdem der Vertrag für die Erbringung der wahlärztlichen Leistungen zwischen dem Krankenhaus und dem Patienten geschlossen wird. Zudem gehen die Steuerbehörden gemäß dem vorbenannten Erlass dann von Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit aus, wenn der Vertrag für die Erbringung der wahlärztlichen Leistungen zwischen dem Arzt und dem Patienten geschlossen wird, aber die Liquidation im Namen und für Rechnung des Krankenhauses erfolgt.

Als maßgebliches Abgrenzungskriterium für eine selbständige oder nichtselbständige Tätigkeit ist daher neben den allgemein unter Ziffer 2 und Ziffer 3 genannten Merkmalen insbesondere zu würdigen, mit wem der Behandlungsvertrag über die wahlärztlichen Leistungen abgeschlossen wird und wer die Liquidation vornimmt.

In den Fällen, in denen Einkünfte aus nicht selbstständiger Arbeit vorliegen, hat der Krankenhausträger den Lohnsteuerabzug vorzunehmen. Nach der Auffassung des Bayerischen Landesamt für Steuern, dem Finanzministerium Kiel und dem Hessischen Ministerium für Finanzen soll es zulässig sein, den Lohnsteuerabzug nur von den Einnahmen vorzunehmen, die um die an das Krankenhaus abzuführenden Anteile (z.B. Nutzungsentgelte, Einzugsgebühren) gekürzt sind. Zu berücksichtigen sind zudem die an die nachgeordneten Ärzte zu zahlenden Beträge.

Bei Einkünften aus selbstständiger Tätigkeit muss ein Lohnsteuerabzug selbstverständlich nicht erfolgen. Diese liegen nach Auffassung der obersten Finanzbehörden jedoch nur vor, wenn die Verträge über die wahlärztlichen Leistungen unmittelbar zwischen dem Patienten und dem Chefarzt abgeschlossen werden und die Liquidation durch den Chefarzt erfolgt. Darüber hinaus handelt es sich ebenfalls um Einkünfte aus selbstständiger Arbeit, wenn den Chefarzten neben den wahlärztlichen Leistungen im stationären Bereich auch die Möglichkeit gegeben wird, auf eigene Rechnung und auf eigenes Risiko Leistungen im ambulanten Bereich zu erbringen.

² Vgl. Erlass vom 03.04.2006 Az.: VI 318 S 2332-096

³ Vgl. Erlass vom 21.04.2006 Az.: S 2332 A-126-II 3 b

5. Ausblick

Da ein Großteil der Vertragsmuster der Klinikträger gerade diese selbstständige Leistungserbringung der Chefärzte nicht gewährleistet, werden nach dem überwiegenden Teil der "Altverträge" von den Chefärzten lohnsteuerpflichtige Einnahmen aus der Privatliquidation erzielt.

Bei der Vertragsgestaltung ist daher zukünftig darauf zu achten, dass die selbstständige Leistungserbringung des Chefarztes gegenüber Wahlleistungspatienten gewährleistet ist.

Dem vorbezeichneten Erlass ist zu entnehmen, dass der Lohnsteuerabzug erst für die ab Juli 2006 ausgezahlten Liquidationseinnahmen vorgenommen wird, wenn die liquidationsberechtigten Ärzte für das erste und zweite Kalendervierteljahr ihre Einkommenssteuervorauszahlungen bereits geleistet haben.

In jedem Fall ist aber im Hinblick auf den drohenden Lohnsteuerabzug Eile dahingehend geboten, die vertraglichen Grundlagen insbesondere des Liquidationsrechts und der Verantwortlichkeit der Chefärzte gegenüber den Wahlleistungspatienten anzupassen und den Ablauf der Behandlung von Wahlleistungspatienten umzustrukturieren.

Dr. jur. J. Heberer/ P. Hüttl
Rechtsanwälte München
Justitiar Berlin