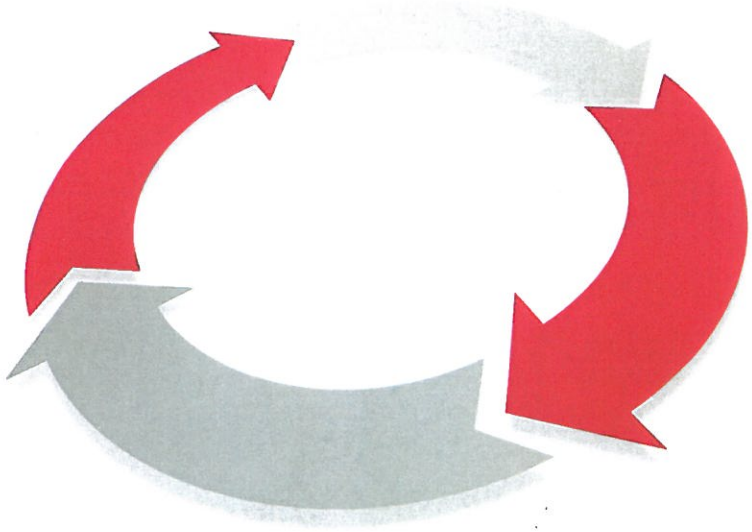
E 13551 E
ISSN 0343-5733

Verlag für ArztRecht
Fiduciastraße 2 • 76227 Karlsruhe

ArztRecht

- Das gesamte Recht der Medizin – aktuell und praxisbezogen
- In Kooperation mit der Arbeitsgemeinschaft für ArztRecht



Die

Abfärbung gewerblicher Einkünfte auf die Einkünfte aus freiberuflicher Tätigkeit

erläutert *Steuerberater Heinz Neuwirth* in diesem Heft.

2015
50. Jahrgang
S. 225-252

9

Abfärbung gewerblicher Einkünfte auf die Einkünfte aus freiberuflicher Tätigkeit

Heinz Neuwirth, Rastatt[1]

Übt ein freiberuflich tätiger (Zahn-)Arzt im Rahmen dieser Tätigkeit auch in nur geringem Umfang gewerbliche Tätigkeiten aus, besteht steuerlich die Gefahr, dass damit alle Einnahmen des (Zahn-)Arztes der Gewerbesteuer unterliegen. Der Autor nimmt ein Grundsatzurteil des Bundesfinanzhofs zum Anlass, Reichweite und Grenzen dieser Abfärbetheorie sowie die verbleibenden Gestaltungsmöglichkeiten zur Vermeidung einer unerwünschten Abfärbung freiberuflicher Einnahmen mit gewerbesteuerpflichtigen Einnahmen aufzuzeigen.

1. Gewerbliche Einkünfte versus Einkünfte aus freiberuflicher Tätigkeit

Das Einkommensteuergesetz [EStG] bezieht sich in seinen gesamten Ausführungen auf unterschiedliche Einkunftsarten, die dort enumerativ aufgezählt werden. Danach unterliegen der Einkommensteuer [ESt]

1. Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft (§§ 13 – 14a EStG),
2. Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§§ 15 – 17 EStG),
3. Einkünfte aus selbstständiger Arbeit (§ 18 EStG),
4. Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit (§ 19 EStG),
5. Einkünfte aus Kapitalvermögen (§ 20 EStG),
6. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (§ 21 EStG),
7. sonstige Einkünfte (im Sinne des § 22 EStG)

Zu welcher Einkunftsart die jeweiligen Einkünfte gehören, bestimmt sich nach den §§ 13 bis 24 EStG. Die Differenzierung nach sieben Einkunftsarten wird vom Gesetzgeber gezielt vorgenommen, um je nach Einkunftsart unterschiedliche Konsequenzen hinsichtlich des Umfangs und der Höhe der Besteuerung festzulegen. Um berechnen zu können, wie hoch die steuerliche Belastung eines Steuerpflichtigen in einem Veranlagungszeitraum sein wird, muss folglich als erstes definiert werden, welcher Einkunftsart die Einkünfte des Steuerpflichtigen überhaupt zuzurechnen sind.

Im Focus dieses Artikels stehen die Einkünfte aus selbstständiger Arbeit (§ 18 EStG).

Den Begriff „selbstständig" findet man jedoch an mehreren Stellen im EStG, und die „weichen" Formulierungen ausgerechnet in den Definitionsparagraphen der Einkunftsarten führen bereits bei der Lektüre des Gesetzestextes zu Unsicherheiten bei der Abgrenzung. So sagt § 15 Abs.1 Satz 1 EStG: *„Einkünfte aus Gewerbebetrieb sind Einkünfte aus gewerblichen Unternehmen."* Was aber ist ein gewerbliches Unternehmen? Weiter heißt es in Satz 2: *„Eine **selbstständige** nachhaltige Betätigung [...] ist Gewerbebetrieb, wenn die Betätigung weder als Ausübung von Land- und Forstwirtschaft noch als Ausübung eines freien Berufs noch als eine andere selbstständige Arbeit anzusehen ist."* Dieser Satz weist auf Ausnahmekriterien hin, in denen u.a. vom freien Beruf die Rede ist.

Wer einen freien Beruf ausübt, erzielt keine Einkünfte aus Gewerbebetrieb.

§ 18 Abs.1 Satz 1 EStG besagt: *„Einkünfte aus selbstständiger Arbeit sind Einkünfte aus freiberuflicher Tätigkeit [...]"*. Es folgt die Aufzählung der Angehörigen der freien Berufe, u.a. die Nennung der sog. Katalogberufe, also derjenigen Berufe bzw. Berufsgruppen, deren selbstständige, nachhaltige Betätigung kraft gesetzlicher Definition **keinen** Gewerbebetrieb darstellt. Zu den klassischen freiberuflichen Tätigkeiten zählen u.a. die **selbstständige** Berufstätigkeit der Ärzte, Zahnärzte, Tierärzte, Rechtsanwälte, Notare, Patentanwälte, Ingenieure, Architekten, Wirtschaftsprüfer, Steuerberater, beratenden Volks- und Betriebswirte, Heilpraktiker, Dentisten, Kranken-

1 Dipl. rer. pol. Heinz Neuwirth, Steuerberater, Rastatt.

gymnasten und ähnlicher Berufe. In Satz 3 a.a.O. wird weiter ausgeführt: *„Ein Angehöriger eines freien Berufs im Sinne der Sätze 1 und 2 ist auch dann freiberuflich tätig, wenn er sich der Mithilfe fachlich vorgebildeter Arbeitskräfte bedient; Voraussetzung ist, dass er auf Grund eigener Fachkenntnisse leitend und eigenverantwortlich tätig wird."*

Obwohl ein selbstständiger Unternehmer, der z.B. seinen Bäckerei-, Handwerks- oder Handelsbetrieb führt, selbstständig arbeitet, gehören seine Einkünfte nach o.g. Definitionen nicht zu den Einkünften aus selbstständiger Arbeit, sondern zu solchen aus Gewerbebetrieb, denn ein solcher Unternehmer ist bei den Katalogberufen der Freiberufler nicht aufgeführt.

Gerade diese Katalogberufe lassen tendenziell klar werden, wo der Gesetzgeber die **Abgrenzung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu den Einkünften aus selbstständiger Arbeit** ziehen möchte. Angehörige freier Berufe haben in der Regel einen hohen Bildungsstand. Um sich ihr Fachwissen anzueignen, bedarf es einer vieljährigen intensiven Ausbildung. Sie erbringen ihre Leistungen im Wesentlichen aus der Anwendung ihres hohen Fachwissens oder etwas plastischer ausgedrückt: die Wertschöpfung der freiberuflichen Arbeit entsteht ganz entscheidend im Kopf, während die Wertschöpfung eines Gewerbebetriebes auch überwiegend „mechanisch" erfolgen kann. Selbst wenn der Freiberufler fachlich vorgebildete Arbeitskräfte beschäftigt, so muss seine persönliche Arbeit doch stets im Vordergrund stehen. Seine leitende und eigenverantwortliche Leistung muss der gesamten Arbeitsleistung seiner freiberuflichen Praxis gleichsam den Stempel aufdrücken. Das soll keineswegs heißen, dass selbstständige Unternehmer, die einen Gewerbebetrieb führen, nicht ebenso umfangreiches Fachwissen angehäuft haben können. Aber Abteilungen in Gewerbebetrieben können sich z.B. fachlich dergestalt entwickeln oder gar verselbstständigen, dass der Unternehmer bzw. der Geschäftsführer nicht mehr zwingend einen prägenden Einfluss auf das Endprodukt oder das Handelsergebnis zu haben braucht. In Gewerbebetrieben können Aufgaben und Tätigkeiten so delegiert werden, dass diese völlig ohne Zutun des Unternehmers und ohne dessen eigene, kreative Vorgaben erledigt werden können. Dagegen muss die Leistung des Freiberuflers stets dessen persönliche Handschrift erkennen lassen.

2. Gewerbebetrieb/Freiberufler – Auswirkungen der Abgrenzung

Die Abgrenzung zwischen freiberuflicher und gewerblicher Tätigkeit ist in mehreren Bereichen wichtig:

Veranlagung zu unterschiedlichen Steuern

Wer als Unternehmer, gleich ob Gewerbetreibender oder Freiberufler, zu versteuerndes Einkommen erzielt, muss darauf Einkommensteuer bezahlen. Der Gewerbetreibende muss je nach Einkommenshöhe auch Gewerbesteuer entrichten. Steuergegenstand des Gewerbesteuergesetzes ist jeder Gewerbebetrieb. Da aber Freiberufler aufgrund § 18 EStG kraft gesetzlicher Definition keine Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielen, fallen deren Einkünfte nicht unter die Regelungen des Gewerbesteuergesetzes. Somit sind die Einkünfte des Freiberuflers hinsichtlich der Gewerbesteuer weder steuerbar noch steuerpflichtig. Aufgrund des Gewerbesteuer-Freibetrages, insbesondere aber seit der gem. § 35 EStG möglichen Anrechnung der Gewerbesteuer auf die Einkommensteuer, ist dieser Vorteil zwar nicht mehr so gravierend; dennoch bleibt es ein beachtenswerter Vorteil und ein ganz wesentlicher Aspekt bei der Unterscheidung zwischen Einkünften aus Gewerbebetrieb und Einkünften aus selbstständiger Arbeit.

Unterschiedliche Art der Gewinnermittlung

Ein weiterer Vorteil ergibt sich bei der Art der Gewinnermittlung. Während Gewerbetreibende ab einem Jahresumsatz über € 500.000 oder einem Jahresgewinn von mehr als € 50.000 ihren Gewinn durch Vermögensvergleich (Aufstellung einer Bilanz mit Gewinn- und Verlustrechnung) ermitteln müssen, dürfen Freiberufler ihren Gewinn stets im Wege einer Einnahmen-Überschussrechnung ermitteln, unabhängig von der Höhe des Umsatzes und des Gewinns. Der Gewerbetreibende muss bei Bilanzierung seine im Besteuerungszeitraum erstellten Leistungen periodengerecht berechnen, er muss seine Warenbestände bewerten und halbfertige sowie fertige Leistungen, für die möglicherweise noch nicht einmal die Rechnungen geschrieben sind, bereits in der Gewinn- und Verlust-Rechnung berücksichtigen. Er versteuert somit Erträge bereits zu einem Zeitpunkt, in dem die Rechnungsbeträge zum Teil noch gar nicht vereinnahmt wurden. Bei der Einnahme-Überschussrechnung hingegen werden die Erträge für Zwecke der Einkommensteuer erst dann berücksichtigt, wenn die Geldbeträge tatsächlich vereinnahmt wurden. Dies schafft in der Regel einen deutlichen Liquiditätsvorteil.

Vorteile des Freiberuflers bei der Abführung von Umsatzsteuer

Schließlich ergibt sich für Freiberufler, die umsatzsteuerpflichtige Umsätze ausführen, auch bezüglich der Umsatzsteuer ein Vorteil. Während Gewerbetreibende bei Bilanzierung bereits mit Rechnungstellung die Umsatzsteuer schulden und spätestens im zweiten Monat danach die Umsatzsteuer an den Fiskus abfüh-

ren müssen, egal ob der Rechnungsbetrag seinerseits schon vereinnahmt wurde (SOLL-Besteuerung), dürfen Freiberufler auf Antrag die an das Finanzamt abzuführende Umsatzsteuer nach vereinnahmten Entgelten berechnen. Das heißt, sie müssen erst dann Umsatzsteuer an das Finanzamt abführen, wenn der Kunde seine Rechnung bezahlt hat (IST-Besteuerung), so dass sie nicht zur Vorfinanzierung der Umsatzsteuer gezwungen sind.

3. Abgrenzungsprobleme/Bedeutung der Abfärbung

Es versteht sich von selbst, dass Angehörige der Freien Berufe auf die o.g. fiskalischen Vorteile nicht verzichten wollen, denn der Verzicht würde steuerliche - mitunter deutliche - Nachteile mit sich bringen. Da jedoch das Gesetz die erforderlichen Abgrenzungen formuliert, besteht keine Gefahr, den Vorteil einzubüßen, so lange ausschließlich Umsätze erzielt werden, die eindeutig zu den Einkünften aus selbstständiger Arbeit gehören.

Was passiert jedoch, wenn Freiberufler oder Gemeinschaften von Freiberuflern im Rahmen ihrer Berufsausübung Tätigkeiten durchführen, die eher einen gewerblichen Charakter haben? Etwa wenn

a) ein Hautarzt in seiner Praxis auch kosmetische Behandlungen durchführt,

b) eine Gemeinschaftspraxis auch einen klinikähnlichen Betrieb führt,

c) ein Zahnarzt in seiner Praxis auch Zahnpflegeprodukte vertreibt,

d) ein Rechtsanwalt auch juristische Fachbücher vertreibt,

e) ein Rechtsanwalt als Insolvenzverwalter tätig wird,

f) usw.

Glaubt man, auf den ersten Blick recht klare Abgrenzungskriterien im Einkommensteuergesetz erkannt zu haben, ist jedoch der genaue Blick in den entscheidenden § 15 EStG gefragt, der sich mit den gewerblichen Einkünften befasst:

§ 15 Abs. 2 Satz 1 EStG:

„Eine selbstständige nachhaltige Betätigung, die mit der Absicht, Gewinn zu erzielen, unternommen wird und sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt, ist Gewerbebetrieb, wenn die Betätigung weder als Ausübung von Land- und Forstwirtschaft noch als Ausübung eines freien Berufs noch als eine andere selbstständige Arbeit anzusehen ist."

§ 15 Abs.3 Satz 1 Nr.1 EStG:

„Als Gewerbebetrieb gilt in vollem Umfang die mit Einkünfteerzielungsabsicht unternommene Tätigkeit einer [...] Personengesellschaft, wenn die Gesellschaft auch eine Tätigkeit im Sinne des Absatzes 1 Nummer 1 ausübt oder gewerbliche Einkünfte im Sinne des Absatzes 1 Satz 1 Nummer 2 bezieht".

In beiden Fällen (sowohl für den einzelnen Freiberufler in Abs. 2 als auch für Gemeinschaften von Freiberuflern in Abs. 3) kann man aus dem Gesetzestext erkennen, dass - reduziert auf unsere Fragestellungen - Einkünfte aus Gewerbebetrieb dann vorliegen, wenn Einkünfte erzielt werden, die nicht als solche aus freiberuflicher Tätigkeit anzusehen sind. Das bedeutet in der Konsequenz: wer seine Freiberuflerpraxis betreibt und dabei irgendeine Tätigkeit erledigt, die nicht als freiberufliche Tätigkeit anzusehen ist, erzielt gewerbliche Einkünfte – und zwar **mit seiner ganzen freiberuflichen Praxis.** In § 15 Abs. 3 EStG formuliert der Gesetzgeber sogar noch deutlicher, in dem er sagt, dass „in vollem Umfang" ein Gewerbebetrieb vorliegt, wenn die Gesellschaft „auch" eine Tätigkeit im Sinne des § 15 Abs. 1 EStG ausübt.

Erstaunlich ist, dass der Gesetzgeber nicht einmal versucht hat, irgendwelche Grundsätze zur Verhältnismäßigkeit der Übergangskriterien zu konkretisieren. Stattdessen hat er rigoros entschieden. Entweder freier Beruf oder Gewerbebetrieb. Eine Mischung beider Einkunftsarten unter dem Dach eines einzigen Unternehmens soll es folglich nicht geben. Der Gesetzgeber begründet dies mit der Vereinfachung des Steuerrechts, denn die Abgrenzung der Einkunftsarten sei mitunter schwer und deswegen bei der Steuerveranlagung zeitaufwendig und könnte im übrigen zu ungerechter Besteuerung führen.

> Auch wenn diese Begründung nur schwer nachvollziehbar ist, ergibt sich steuerrechtlich die kritische Situation, dass ein Freiberufler seinen steuerlich vorteilhaften Status schnell verlieren kann. Denn werden im Rahmen der freiberuflichen Tätigkeit selbst in nur geringstem Maße Aktivitäten ausgeübt, die als gewerbliche Einkünfte anzusehen sind, führen diese Tätigkeiten dazu, dass die gesamte Betätigung des Freiberuflers als gewerbliche Tätigkeit eingestuft wird. Das ist die Aussage der sog. **Abfärbetheorie,** wonach die gewerblichen Tätigkeiten dergestalt auf die freiberuflichen Tätigkeiten abfärben, dass letztere zu gewerblichen Tätigkeiten umzuqualifizieren sind.

Dass die Abfärbung der gewerblichen Einkünfte zu massiven, steuerlich nachteiligen Auswirkungen führen kann, ist leicht nachvollziehbar. Man stelle sich vor, eine Gemeinschaftspraxis aus Zahnärzten erzielt € 3,0 Millionen Umsatz und € 1,2 Millionen Gewinn und betreibt dabei ein auch für außenstehende Kollegen tätiges eigenes Dentallabor, mit dem € 90.000 Umsatz erzielt werden. Der Dentallaborumsatz beträgt nur 3 % des Gesamtumsatzes; gleichwohl würden diese Umsätze dafür sorgen (abfärben), dass der gesamte Umsatz der Gemeinschaftspraxis zu den gewerblichen Einkünften umqualifiziert wür-

de, was allein eine Gewerbesteuer von rund € 200.000 auslösen könnte.

Bei solch drastischen Auswirkungen ist es verständlich, dass die Abfärbetheorie schon zahlreiche Finanzgerichte beschäftigte. So hat das Finanzgericht Niedersachsen mit Beschluss vom 21.4.2004 (4 K 317/91) sogar das Bundesverfassungsgericht angerufen und nicht nur die steuerrechtliche Unterscheidung zwischen Gewerbetreibenden und Freiberuflern, sondern auch die Abfärbetheorie und die Gewerbesteuer als solche als verfassungswidrig betrachtet. Dem ist das Bundesverfassungsgericht jedoch mit Beschluss vom 15.1.2008 (1 BvL 2/04) entgegen getreten. Die bis dahin gestellten Fragen blieben aber weiter offen.

Obwohl der Gesetzestext recht eindeutig die Grenze zieht (0 % gewerblich oder 100 %), befanden die Finanzgerichte diese undifferenzierte Entscheidung in Anbetracht der mitunter erheblichen Auswirkungen als unangemessen. Im Tenor wurde entschieden, dass zwar für die Abfärbung bereits eine nur **geringfügige gewerbliche Tätigkeit** genügt, allerdings greift nach der Rechtsprechung bei einem äußerst geringen Anteil der schädlichen gewerblichen Tätigkeit die umqualifizierende Wirkung des § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG nicht ein. Diese Grenze soll nach der Rechtsprechung[2] bei 1,25 % noch nicht erreicht sein. Teilweise werden in der Rechtsprechung aber auch höhere Anteilswerte bis hin zu 5 % genannt[3] oder die Verhältnisse des Einzelfalles für maßgebend erachtet[4] oder bis zu einem absoluten Betrag in Höhe des gewerbesteuerlichen Freibetrags nach § 11 Abs. 1 S. 3 Nr. 1 GewStG als unschädlich gewertet[5].

Die sich abzeichnende Tendenz, dass verschiedene Finanzgerichte jeweils eigene Kriterien für die Abfärbung gewerblicher Einkünfte festlegen, macht es dem Freiberufler nahezu unmöglich, zuverlässige Entscheidungen zu treffen, die sich mit der Aufnahme der strittigen Leistungen in das Praxisangebot beschäftigen. Wo in der Rechtsprechung Prozentzahlen zwischen 1,25 % und 5 % sowie Aussagen vom „äußerst geringen Anteil" und den „Verhältnissen des Einzelfalles" kursieren, ist die Spannweite der rechtlichen Unsicherheit viel zu groß. Geradezu zwangsläufig hat deswegen der Bundesfinanzhof in einem Grundsatzurteil vom 27.8.2014 Kriterien festgelegt, die zukünftig die Maßvorgaben für die Abfärbetheorie darstellen werden.[6]

4. Das Grundsatzurteil des Bundesfinanzhofs vom 27.8.2014

Der Fall betrifft eine Rechtsanwaltsgesellschaft, ist jedoch analog auf alle Freiberufler anzuwenden.

Die Leitsätze der Entscheidung des Bundesfinanzhofs lauten:

1. Eine Rechtsanwalts-GbR ist gewerblich tätig, soweit sie einem angestellten Rechtsanwalt die eigenverantwortliche Durchführung von Insolvenzverfahren überträgt.

2. Ihre Einkünfte werden dadurch nicht insgesamt nach § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG zu solchen aus Gewerbebetrieb umqualifiziert, wenn die Nettoumsatzerlöse aus dieser auf den Angestellten übertragenen Tätigkeit 3 vom Hundert der Gesamtnettoumsatzerlöse der Gesellschaft und den Betrag von € 24.500 im Veranlagungszeitraum nicht übersteigen.

5. Konsequenzen des BFH-Urteils vom 27.8.2014

Der Bundesfinanzhof hat mit seinem Urteil eindeutige Bagatellgrenzen für die Abfärbetheorie festgelegt:

a) Ein **gewerblicher Umsatzanteil von 3%** ist typisierend für eine so untergeordnete Bedeutung, dass eine Umqualifizierung der gesamten Einkünfte unverhältnismäßig wäre.

b) Zur Berechnung der Umsatzanteile sind die **Nettoumsätze** zugrunde zu legen (also nicht die mit diesen Umsätzen erzielten Überschüsse).

c) Zur Vermeidung einer Privilegierung von Personengesellschaften, die besonders hohe freiberufliche Umsätze erzielen und unter Berücksichtigung des Normzwecks, das Gewerbesteueraufkommen zu schützen, hält der Bundesfinanzhof es außerdem für erforderlich, den Betrag der gewerblichen Nettoumsatzerlöse, bei dem noch von einem äußerst geringfügigen Umfang ausgegangen werden kann, auf einen **Höchstbetrag in Höhe von € 24.500 zu begrenzen.** Dieser orientiert sich an dem gewerbesteuerlichen Freibetrag für Personengesellschaften. Denn im Regelfall droht dann kein Ausfall von Gewerbesteuer, wenn bereits die gewerblichen Umsätze unter dem gewinnbezogenen Freibetrag in Höhe von € 24.500 liegen.

d) Zwar handelt es sich bei dem Freibetrag des § 11 Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 GewStG um eine Gewinn- und nicht um eine Umsatzgrenze. Gleichwohl

2 Bundesfinanzhof, Urteil vom 11.8.1999 – XI R 12/98 – BFH/NV 2000, 130: Gemeinschaftspraxis von Krankengymnasten, freiberufl. Einnahmen DM 510.470, Verkauf von Kissen und Cremes DM 6.481 (1,25% vom Gesamtumsatz). Aus der Begründung: [...] Ihr Anteil am Gesamtumsatz ist so gering, dass er [...] als unerheblich vernachlässigt werden kann.

3 Finanzgericht Köln, Urteil vom 1.3.2011 – 8 K 4450/08 – EFG 2011, 1167: Künstlerische Gesangsgruppe DM 216.374,84 ,Verkauf von Fanartikeln und Tonträgern DM 5.000, Aus der Begründung: Ausgehend von diesen Grundsätzen hält es der Senat im vorliegendem Fall nicht für gerechtfertigt, wegen des „schädlichen" Umsatzanteils von 2,25 v.H. aus dem Verkauf von Fanartikeln und Tonträgern [...] die gesamten Einnahmen der Klägerin [...] als gewerbliche Einkünfte einzuordnen.

4 Selbstständige Arbeit Webdesigner € 253.774/Provisionen für Druckereivermittlungen € 10.840.

5 Niedersächsisches Finanzgericht, Urteil vom 14.9.2011 – 3 K 447/10 - , Revision beim BFH eingelegt, BB 2011, 3838; Kauffmann, Seppelt, in Frotscher/Geurts, EStG, § 15 EStG Rz. 304, Stand: 4.2.2015.

6 Bundesfinanzhof, Urteil vom 27.8.2014 – VIII R 6/12 – .

hält es der BFH für sachgerecht, den für Personengesellschaften geltenden gewerbesteuerlichen **Freibetrag als Umsatzgrenze** für eine **typisierende Einschränkung der Abfärbewirkung** heranzuziehen. Anderenfalls müssten die anteiligen Gewinne für die originär gewerblichen und die freiberuflichen Einkünfte gesondert ermittelt werden. Das zöge streitanfällige Abgrenzungsfragen, z.B. zur Zuordnung der Betriebsausgaben, nach sich und würde den Vereinfachungszweck der Regelung unterlaufen.

Der Fall wirft aber zusätzlich ein Schlaglicht auf die Voraussetzungen zur **Innenorganisation freiberuflicher Personengesellschaften.**

e) Bedienen sich die Gesellschafter bei der Ausübung ihrer freiberuflichen oder sonstigen selbstständigen Arbeit der **Mithilfe fachlich vorgebildeter Arbeitskräfte,** dann müssen die Gesellschafter dennoch aufgrund **eigener Fachkenntnisse leitend und eigenverantwortlich** tätig sein.

f) Den Anforderungen des § 18 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG entspricht eine freiberufliche Berufsausübung nur, wenn sie über die Festlegung der Grundzüge der Organisation und der dienstlichen Aufsicht hinaus durch Planung, Überwachung und Kompetenz zur Entscheidung in Zweifelsfällen gekennzeichnet ist und die Teilnahme des Berufsträgers an der praktischen Arbeit in ausreichendem Maße gewährleistet. Nur unter diesen Voraussetzungen trägt die Arbeitsleistung – selbst wenn der Berufsträger ausnahmsweise in einzelnen Routinefällen nicht mitarbeitet – den erforderlichen **„Stempel der Persönlichkeit"** des Steuerpflichtigen.

g) Das aus jedem Arbeitsvertrag folgende **Weisungsrecht des Arbeitgebers** und die damit verbundene Eingliederung in dessen betriebliche Strukturen führen für sich allein **nicht** dazu, dass von einer leitenden und eigenverantwortlichen Tätigkeit des jeweiligen Berufsträgers in Bezug auf die von dem Arbeitnehmer verrichteten Tätigkeiten ausgegangen werden kann. Anderenfalls liefe dieses Merkmal weitestgehend leer.[7]

6. Vermeidung der steuerschädlichen Abfärbung

Einerseits hat der Bundesfinanzhof durch die Festlegung typisierender Kenngrößen die Betrachtungen zur Abfärbetheorie insoweit vereinfacht, als die Wertgrenzen jetzt rechnerisch eindeutig zu ermitteln sind. Folglich kann man verhältnismäßig einfach durch schlichte Begrenzung der gewerblichen Umsätze eine steuerschädliche Abfärbung vermeiden. Beträgt z.B. der regelmäßige Jahresumsatz der Praxis ca. € 1,0 Million, dann darf der gewerbliche Umsatz weder 3 % (€ 30.000) noch den Freibetrag von € 24.500 übersteigen. In diesem Beispiel wird der Maximalbetrag durch den geringeren Freibetrag in Höhe von € 24.500 gedeckelt.

Sofern feststeht, dass der gewerbliche Umsatzanteil höher liegt oder sich dergestalt entwickelt, dass er die Wertgrenzen übersteigt, sollten die gewerblichen Tätigkeiten ausgelagert werden in ein eigenständiges, gewerbliches Unternehmen, sodass die freiberufliche Tätigkeit bereits gesellschaftsrechtlich eindeutig von der gewerblichen Tätigkeit separiert werden kann. Dies gilt für Einzelpraxen wie für Gemeinschaftspraxen gleichermaßen. Die gesellschaftsrechtliche Trennung der besagten Umsätze muss dabei nicht unbedingt zur Gründung einer Kapitalgesellschaft führen. Steuerrechtlich können ebenso Einzelunternehmen sowie selbstständige Personengesellschaften bzw. Gemeinschaften in Betracht kommen, bei denen auch berufsfremde Personen einbezogen werden können, die dem jeweiligen freien Beruf nicht angehören.

Zum zweiten hat der Bundesfinanzhof mit seinem Urteil umfangreiche Aussagen getroffen zu Fällen der Mithilfe fachlich vorgebildeter Arbeitskräfte. Es wird ausdrücklich darauf verwiesen, dass freiberuflich nur derjenige ist, der selbstständig und aufgrund eigener Fachkenntnisse leitend und eigenverantwortlich tätig ist. Kann es aufgrund der Größe einer Gemeinschaftspraxis dazu kommen, dass ein angestellter Berufsangehöriger keiner Weisung und Kontrolle mehr unterliegt, und er möglicherweise völlig frei seine Tätigkeiten, Untersuchungen, Behandlungen usw. vornehmen kann, fehlt es bei dem für diesen Angestellten verantwortlichen Freiberufler-Gesellschafter an Leitung und Eigenverantwortlichkeit. Fehlt es aber mangels Überwachung und Kontrolle des Angestellten an Eigenverantwortlichkeit des Freiberuflers, so ist die Arbeit des angestellten Berufsträgers als gewerblich einzustufen. Dies kann eine **Stolperfalle für freiberufliche Gemeinschaftspraxen sein:**

„Üblicherweise werden neu gewonnene Berufsträger zunächst im Angestelltenverhältnis erprobt und an die Gesellschaft herangeführt, bevor sie bei Bewährung als Mitunternehmer in die Gesellschaft aufgenommen werden. Um dies steuerrechtlich risikolos zu gestalten, muss der Angestellte zwingend der Kontrolle und Überwachung (mindestens eines) Mitunternehmers unterliegen, der der Arbeit des Angestellten den „Stempel seiner Persönlichkeit" aufdrückt. Mindestens ein Freiberufler-Gesellschafter muss folglich bei zentralen Entscheidungen z.B. über die Festlegung der Behandlungsmethoden höchstpersönlichen Einfluss nehmen. Arbeitet der Angestellte stattdessen völlig selbstständig und wird er nicht kontrol-

7 vgl. Haufe Index HI7681270.

liert, so muss man ihn zum Mitunternehmer machen, denn anderenfalls wird es steuerlich für die Gesellschaft sehr gefährlich. Erbringen die Gesellschafter einer Personengesellschaft ihre Leistungen nämlich teilweise freiberuflich und **teilweise – mangels Eigenverantwortlichkeit, da sie den Angestellten nicht überwachen und kontrollieren – gewerblich,** so ist ihre Tätigkeit nach § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG insgesamt als gewerblich zu qualifizieren. Der selbstständig arbeitende angestellte Berufsträger „beschert" dann der gesamten Gesellschaft die Gewerblichkeit."[8]

Der Bundesfinanzhof hat durch sein Urteil vom 27.8.2014 zwar Vereinheitlichung hinsichtlich der Rechengrößen zur Abfärbetheorie gebracht. Auf der anderen Seite werfen seine Ausführungen über die Innenorganisation freiberuflicher Personengesellschaften und die damit verbundenen Abfärberisiken neue Fragen auf. Insbesondere bei großen Gemeinschaftspraxen mit mehreren Freiberufler-Gesellschaftern und mehreren angestellten Berufsträgern werden diese organisatorischen Fragestellungen Gewicht bekommen. Typisierende Angaben zu solchen Praxisgrößen sind in der Literatur derzeit nicht zu finden. Ob der gängige Hinweis, dass es auf die genaue Prüfung des jeweiligen Einzelfalles ankommen wird, die Rechtslage zukünftig einfacher machen wird, muss leider bezweifelt werden. Es kann deshalb nur geraten werden, freiberufliche und gewerbliche Tätigkeiten rechtzeitig gesellschaftlich zu trennen und die Innenorganisation der Gemeinschaftspraxen so eindeutig und belastbar zu regeln, dass der persönliche Stempel des/der Freiberufler/s jederzeit erkennbar und nachweisbar bleibt. Um das eigene steuerliche Risiko zu minimieren, ist im Zweifel die frühzeitige Rücksprache mit Angehörigen der steuer- und/oder rechtsberatenden Berufe unbedingt empfehlenswert.

8 vgl. Haufe Index HI7681270.

Leseranfrage:

Klinische Ethikkomitees und ärztliche Schweigepflicht

Frage:

An unserem Krankenhaus gibt es ein Klinisches Ethikkomitee. Dieses setzt sich aus ärztlichen und nichtärztlichen Mitarbeitern unseres Hauses sowie externen Spezialisten zusammen. Ich selbst bin ärztliches Mitglied dieses Ethikkomitees.

Um einen engeren Kontakt mit den behandelnden Ärzten zu erreichen, wollen einzelne Mitglieder des Klinischen Ethikkomitees in regelmäßigen Abständen an den Stationsvisiten teilnehmen.

Aus meiner Sicht ist diese Teilnahme von Mitgliedern des Klinischen Ethikkomitees an Visiten unter dem Gesichtspunkt der ärztlichen Schweigepflicht problematisch. Dies gilt vor allem für nichteinwilligungsfähige Patienten.

Es wäre für mich und meine Arbeit im Ethikkomitee wichtig, wenn Sie zu dieser Frage Stellung nehmen könnten.

Antwort:

An vielen deutschen Krankenhäusern gibt es inzwischen sog. Klinische Ethikkomitees[1]. In der Regel handelt es sich dabei um fachgebiets- und berufsgruppenübergreifende Gremien, die sowohl Patienten und Angehörige als auch Mitarbeiter des Krankenhauses in ethischen (Grenz-)Fragen beraten.

Die Einrichtung derartiger Ethikkomitees in Krankenhäusern erfolgt auf freiwilliger Basis. Gesetzliche Regelungen über Zusammensetzung, Arbeit und Kompetenzen Klinischer Ethikkomitees gibt es bislang nicht. Jedes Krankenhaus ist daher grundsätzlich in der Ausgestaltung der Arbeitsweise eines Klinischen Ethikkomitees frei.

Schon aufgrund der aufgezeigten Zielsetzung Klinischer Ethikkomitees als beratende Gremien in ethischen Fragen ist es ungewöhnlich, dass Mitglieder eines solchen Ethikkomitees ohne dessen vorherige Befassung mit einem konkreten Fall regelmäßig an Stationsvisiten teilnehmen wollen.

1 vgl. dazu z.B. die Auflistung bei www.ethikkomitee.de/einrichtungen/index.php.