www.kommunsense.de
Hinweise und Tipps für die gemeinnützige Steuerpraxis

ProMemoria – Durchblick:

Aktuelle Brennpunkte gemeinnütziger Einrrichtungen von einem Steuerexperten verständlich beschrieben

Einnahmen eines Chefarztes aus dem Liquidationsrecht für wahlärztliche Leistungen als Arbeitslohn

Volltext-Info-Link (BFH-Urteil vom 05.10.2005):
http://www.kommunsense.de/index.php3?site=promemoria_dl&id=180

1. Der Bundesfinanzhof (BFH) hat mit Urteil vom 5. Oktober 2005 (VI R 152/01, DB 2005, 2666) entschieden, dass ein angestellter Chefarzt mit den Einnahmen aus dem ihm eingeräumten Liquidationsrecht für die gesondert berechenbaren wahlärztlichen Leistungen in der Regel Arbeitlohn bezieht, wenn die wahlärztlichen Leistungen innerhalb des Dienstverhältnisses erbracht werden.

2. In dem der Entscheidung zugrunde liegenden Sachverhalt war der Kläger als chirurgischer Chefarzt in einem Krankenhaus angestellt. Nach dem Dienstvertrag gehörte zu seinen Aufgaben die Behandlung aller Patienten seiner Abteilung im Rahmen der Krankenhausleistungen (allgemeine Krankenhausleistungen und Wahlleistungen). Der Kläger war in seiner ärztlichen Verantwortung bei der Diagnostik und

Therapie unabhängig. Im Übrigen war er an die Weisungen des Krankenhausträgers und des leitenden Arztes des Krankenhauses gebunden. Er war zur Zusammenarbeit mit dem Krankenhausträger, den Leitenden Ärzten und Belegärzten, dem Verwaltungsleiter und dem Leiter des Pflegedienstes verpflichtet. Die ärztlichen Leistungen waren vom Kläger soweit wie möglich ausschließlich im Krankenhaus mit dessen Geräten und Einrichtungen zu bewirken.

3. Nach seinem Dienstvertrag erhielt der Kläger drei verschiedene Arten von Vergütungen. Zum einen bezog er ein Gehalt als Arzt nach der Vergütungsgruppe I des BAT. Darüber hinaus war ihm das Liquidationsrecht für die gesondert berechenbaren wahlärztlichen Leistungen eingeräumt. Ferner hatte der Kläger ein Liquidationsrecht für Gutachterhonorare.

4. Der Kläger hatte gemäß seinem Dienstvertrag gesondert berechenbare wahlärztliche Leistungen nach Maßgabe der Gebührenordnung für Ärzte zu erbringen. Im Verhinderungsfall hatte diese Aufgabe der Stellvertreter des Klägers zu übernehmen. Das Krankenhaus übernahm keine Gewähr für den Umfang der Inanspruchnahme gesondert berechenbarer wahlärztlicher Leistungen und für die Höhe und den Eingang der Einnahmen des Klägers aus der Einräumung des Liquidationsrechts. Bei Rückgang entsprechender Liquidationseinkünfte standen dem Kläger keine Ausgleichsansprüche zu. Der Kläger war verpflichtet, an das Krankenhaus ein Nutzungsentgelt, bestehend aus Kostenerstattung und Vorteilsausgleich zu zahlen. Die nachgeordneten Ärzte musste der Kläger zu 20 % an den Liquidationserlösen beteiligen. Die Honorare aus dem Liquidationsrecht zog das Krankenhaus gegen eine Einzugsgebühr in Höhe von 5 % der Bruttohonorareinnahmen ein. Die Vereinbarungen über die Gewährung von Wahlleistungen schlossen die Patienten unmittelbar mit dem Krankenhaus ab.

5. Nach den Ausführungen des BFH kann ein Chefarzt eines Krankenhauses wahlärztliche Leistungen selbständig oder unselbständig erbringen. Ob das eine oder das andere im Einzelfall zutrifft, beurteile sich nach dem Gesamtbild der Verhältnisse; insbesondere danach, ob wahlärztliche Leistungen innerhalb oder außerhalb des Dienstverhältnisses erbracht werden.

6. Die Einnahmen aus dem Liquidationsrecht für die wahlärztlichen Leistungen stellen dann Arbeitslohn dar, wenn der Chefarzt die Leistungen innerhalb seines Dienstverhältnisses erbringt. Diese Voraussetzung war in dem vom BFH entschiedenen Fall nach Auffassung des Senats nach dem Gesamtbild der Verhältnisse erfüllt. Die Tätigkeiten des Klägers zur Erbringung der wahlärztlichen Leistungen gehörten zu seinen vertraglich geschuldeten Dienstaufgaben. Das Liquidationsrecht für die wahlärztlichen Leistungen stand dem Kläger nur aufgrund der ausdrücklichen Einräumung dieses Rechts durch das Krankenhaus im Dienstvertrag zu. Der Kläger unterlag - mit Ausnahme seiner rein ärztlichen Tätigkeit - den Weisungen des Krankenhausträgers und des leitenden Arztes.

7. Der Chefarzt war weiterhin hinsichtlich der Erbringung der wahlärztlichen Leistungen in den geschäftlichen Organismus des Krankenhauses eingebunden. Er hatte die mit den wahlärztlichen Leistungen zusammenhängenden ärztlichen Leistungen ausschließlich im Krankenhaus mit dessen Geräten und Einrichtungen zu bewirken. Neue diagnostische und therapeutische Untersuchungs- und Behandlungsmethoden bzw. Maßnahmen, die wesentliche Mehrkosten verursachen, konnte er grundsätzlich nur im Einvernehmen mit dem Krankenhaus einführen. Auch hinsichtlich der wahlärztlichen Leistungen galt die dienstvertragliche Urlaubsregelung. Der Dienstvertrag sah für die gesondert berechenbaren wahlärztlichen Leistungen sogar ausdrücklich vor, dass diese im Verhinderungsfall vom Stellvertreter des Klägers übernommen werden.

8. Für die unselbständige Erbringung der wahlärztlichen Leistungen innerhalb des bestehenden Dienstverhältnisses sprach zudem insbesondere, dass der Kläger diese Tätigkeit nach Auffassung des Senats ohne Unternehmerinitiative und ohne Unternehmerrisiko wahrnahm. Die fehlende Unternehmerinitiative zeigte sich darin, dass der Kläger nur eine sehr begrenzte Möglichkeit hatte, den Umfang seiner wahlärztlichen Tätigkeit zu bestimmen. Verträge über die Erbringung der wahlärztlichen Leistungen schloss das Krankenhaus unmittelbar mit den Patienten ab. Da die Erbringung der wahlärztlichen Leistungen zu den vom Kläger geschuldeten Dienstpflichten gehörte, konnte der Kläger Behandlungen gegenüber einzelnen Patienten nicht ablehnen. Eine unternehmerische Entscheidung, wahlärztliche Leistungen bei bestimmten Patienten zu erbringen oder dies zu unterlassen, hatte der Kläger folglich nicht. Auf der ande-

ren Seite konnte der Kläger seine wahlärztliche Tätigkeit nicht durch eigene unternehmerische Entscheidungen wesentlich ausweiten, da er selbst keine Behandlungsverträge über wahlärztliche Leistungen abschließen konnte.

9. Das Fehlen des Unternehmerrisikos zeigte sich dadurch, dass das vom Kläger zu tragende Risiko eines Forderungsausfalls ebenfalls als gering einzustufen war. Zum einen besteht bei Patienten, die wahlärztliche Leistungen in Anspruch nehmen, regelmäßig eine Krankenversicherung. Die Einziehung der Honorarforderungen übernahm das Krankenhaus. Im Falle eines Forderungsausfalls musste der Kläger ein unternehmerisches Risiko jedenfalls insoweit nicht tragen, als sich Kostenerstattung, Vorteilsausgleich und Einzugsgebühr, die der Kläger an das Krankenhaus zu entrichten hatte, nach den tatsächlichen Zahlungseingängen richteten, wie sich aus dem Dienstvertrag ergab. Im Falle eines Forderungsausfalls war der Kläger damit von den Kosten für die Leistungserbringung weitestgehend entlastet. Ein Verlust konnte dem Kläger bei seiner wahlärztlichen Tätigkeit folglich grundsätzlich nicht erwachsen.

10. Mit seiner Entscheidung hat der BFH nunmehr klargestellt, dass die Einnahmen der Chefärzte aus dem Liquidationsrecht in aller Regel steuerlich Arbeitslohn darstellen. Damit ist für den Regelfall der Ausgestaltung des Liquidationsrechts der Chefärzte die strittige Frage, ob der Chefarzt im Rahmen seines Liquidationsrechtes für gesondert berechenbare wahlärztliche Leistungen Einnahmen aus selbständiger Arbeit gemäß § 18 Einkommensteuergesetz (EStG) oder Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit gemäß § 19 EStG erzielt, höchstrichterlich geklärt.

11. Aus Sicht der Krankenhausträger ist insoweit Klarheit eingetreten, dass die Einnahmen aus dem Liquidationsrecht wie die übrige Vergütung der Chefärzte als Arbeitslohn der Lohnsteuer zu unterwerfen sind. Dies bedeutet, dass der Krankenhausträger als Arbeitgeber verpflichtet ist, die Lohnsteuer vom Arbeitslohn einschließlich der Einnahmen aus dem Liquidationsrecht einzubehalten und an das Finanzamt abzuführen. Steuerschuldner ist grundsätzlich der Chefarzt als Arbeitnehmer. Erfüllt der Krankenhausträger als Arbeitgeber seine Pflicht zur Einbehaltung und Abführung der Lohnsteuer nicht (vollständig), muss er selbst für die Entrichtung der Lohnsteuer einstehen, § 42 d EStG. Die Lohnsteuerhaftung des Krankenhausträgers als Arbeitgeber setzt kein Verschulden voraus.

12. Hinsichtlich der vom Chefarzt an das Krankenhaus im Rahmen des Liquidationsrechts zu entrichtenden Zahlungen (Kostenerstattung, Vorteilsausgleich und Einzugsgebühr) sowie der an nachgeordnete Ärzte zu zahlenden Beteiligung an den Einnahmen aus dem Liquidationsrecht führt der BFH in den Entscheidungsgründen aus, dass diese zu Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit führen können. Daraus würde im Umkehrschluss folgen, dass die ungekürzten Einnahmen aus dem Liquidationsrecht, also ohne Abzug der an das Krankenhaus oder an nachgeordnete Ärzte zu leistenden Zahlungen des Chefarztes, dem Lohnsteuerabzug unterliegen.

13. Dem kann unseres Erachtens nicht gefolgt werden. Der Ansatz der ungekürzten Einnahmen aus dem Liquidationsrecht bei der Lohnbesteuerung des Chefarztes würde im Widerspruch dazu stehen, dass der Chefarzt die wahlärztlichen Leistungen innerhalb seines Dienstverhältnisses erbringt und die Einnahmen aus dem ihm eingeräumten Liquidationsrecht damit Arbeitslohn darstellen. Denn erbringt der Chefarzt die wahlärztlichen Leistungen innerhalb seines Dienstverhältnisses, so sind die Einnahmen hieraus ungeachtet des Liquidationsrechtes aus steuerlicher Sicht dem Krankenhaus zuzuordnen und stellen bei diesem Betriebseinnahmen dar. Der Chefarzt seinerseits erhält für die Erbringung der wahlärztlichen Leistungen lediglich einen um die vom Chefarzt zu zahlenden Beträge (Kostenerstattung, Vorteilsausgleich, Einzugsgebühr sowie Beteiligung der nachgeordneten Ärzte) geminderten Betrag als zusätzlichen Lohnbestandteil.

14. Würde man tatsächlich die ungekürzten Einnahmen aus dem Liquidationsrecht dem Lohnsteuerabzug unterwerfen, so würde dies im Regelfall zu einer höheren Lohnsteuerbelastung innerhalb des laufenden Kalenderjahres führen, als dem Chefarzt im Ergebnis als Einnahme aus dem Liquidationsrecht zufließt (Beispiel: Einnahme aus dem Liquidationsrecht EUR 5.000,00; darauf entfallende Lohnsteuer zzgl. Solidaritätszuschlag und Kirchensteuer rund 48 % = EUR 2.400,00; angenommene Einnahme nach Abzug sämtlicher Zahlungen an das Krankenhaus 20,0 % von EUR 5.000,00 = EUR 1.000,00; daraus folgt eine Minderung des monatlichen Auszahlungsbetrages durch die Lohnsteuer einschließlich Solidaritätszuschlag und Kirchensteuer in Höhe von EUR 1.000,00 – EUR 2.400,00 = EUR - 1.400,00). Eine Korrek-

tur dieses Ergebnis müsste dann im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung des Chefarztes erfolgen. Hier wären die von ihm an das Krankenhaus und die nachgeordneten Ärzte entrichteten Zahlungen als Werbungskosten anzusetzen, so dass der überhöhte Lohnsteuerabzug im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung korrigiert würde. Alternativ könnte die Eintragung eines Freibetrages auf der Lohnsteuerkarte gemäß § 39a Abs. 1 Nr. 1 EStG beim Finanzamt beantragt werden, so dass die voraussichtlich anfallenden Werbungskosten bereits im laufenden Kalenderjahr im Rahmen des Lohnsteuerabzugs mindernd berücksichtigt werden.

15. Daran anschließend stellt sich die Frage, wie Zahlungen an die nachgeordneten Ärzte zu behandeln sind. Diese Zahlungen sind Teil des vom Krankenhaus zu zahlenden Arbeitslohns der nachgeordneten Ärzte, so dass der Krankenhausträger als Arbeitgeber verpflichtet ist, auch bezüglich dieser Zahlungen die Lohnsteuer (und gegebenenfalls Sozialversicherungsbeiträge) einzubehalten und abzuführen.

16. Dabei sollte im Hinblick auf das rechtskräftige Urteil des Finanzgerichts Düsseldorf vom 29. April 2002 (EFG 2002, 971) darauf geachtet werden, dass die Zahlungen an die nachgeordneten Ärzte für deren Tätigkeit im Rahmen der wahlärztlichen Leistungen unmittelbar durch das Krankenhaus erfolgen. Das FG Düsseldorf hat mit vorstehend genanntem Urteil entschieden, dass Zahlungen eines angestellten Arztes, der im Krankenhaus auch eine freiberufliche Praxis ausübt, an das ihm vom Krankenhausträger zur Verfügung gestellte Krankenhauspersonal aufgrund der Regelungen der § 4 Abs. 5 Nr. 1 Satz 1 EStG und § 9 Abs. 5 EStG weder als Betriebsausgaben noch als Werbungskosten abzugsfähig sind.

17. Es ist dem Krankenhausträger zu empfehlen, die Frage, in welcher Höhe die Einnahmen der Chefärzte aus dem Liquidationsrecht dem Lohnsteuerabzug zu unterwerfen sind, mit dem Betriebsstättenfinanzamt im Rahmen einer Anrufungsauskunft gemäß § 42e EStG abzustimmen.

18. Abschließend weisen wir noch einmal ausdrücklich darauf hin, dass sich die Entscheidung des BFH lediglich auf die Tätigkeiten der Chefärzte im Rahmen der wahlärztlichen Leistungen des Krankenhauses bezieht. Die Tätigkeit der Chefärzte im Rahmen ihrer KV-Ermächtigung ist dagegen weiterhin als selbständige Tätigkeit

einzuordnen, da diese nicht innerhalb des Dienstverhältnisses erbracht wird. Mit seiner Tätigkeit im Rahmen der KV-Ermächtigung erzielt der Chefarzt damit weiterhin Einnahmen aus selbständiger Tätigkeit gemäß § 18 EStG.

Verfasser: Franz V o c h s e n **,** Rechtsanwalt und Steuerberater

Geschäftsführer der Dr. Heilmaier & Partner GmbH -Wirtschaftsprüfungsgesellschaft-

Kontakt: vochsen@heilmaier-partner.de

(Rechtsstand: Dezember 2005)