

Merkblatt

Wann Arztpraxen gewerbsteuerpflichtig werden

Inhalt

- 1 Wann Ärzte gewerblich tätig werden
- 2 Die Folgen bei Gewerblichkeit
 - 2.1 Einzelpraxis und gewerbliche Einkünfte
 - 2.2 Personengesellschaft und gewerbliche Einkünfte
- 3 So hoch ist die Gewerbesteuerbelastung
- 4 Abschreibung der Praxis verlängert sich auf 15 Jahre
- 5 Diese Sachverhalte können zur Gewerblichkeit führen (Beispiele)
- 6 Ab wann Gewerblichkeit eintritt
- 7 Vermeidungsstrategien

1 Wann Ärzte gewerblich tätig werden

Ärzte, Zahnärzte und Tierärzte erbringen freiberufliche Tätigkeiten und unterliegen als sogenannte Katalogberufe (wegen ihrer namentlichen Nennung in § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG) nicht der Gewerbesteuer. Voraussetzung für die Freiberuflichkeit ist, dass Sie primär arzttypische Tätigkeiten ausüben. Andernfalls müssen Sie als Arzt unter Umständen Gewerbesteuer zahlen!

Achtung: Gewerblichkeit können auch Umstände auslösen, an die man nicht unmittelbar denkt. Dies zeigt ein Urteil des BFH, welches seinerzeit für viel Aufsehen gesorgt hatte. Danach kann es schon genügen, wenn in einer Berufsausübungsgemeinschaft (BAG) ein beteiligter Arzt nur eingeschränkte Mitunternehmerrechte hat, um für die gesamte Gesellschaft Gewerbesteuerpflicht auszulösen (BFH, Urt. v. 03.11.2015 – VII R 62/13).

Um Nachteile zu vermeiden, sollten Sie die folgenden Grundsätze unbedingt kennen. Damit können Sie selbst besser beurteilen, ob und weshalb Ihre Leistungen ggf. gewerbesteuerpflichtig sind. Dieses Merkblatt hilft Ihnen auch bei der Entscheidung über mögliche künftige Angebote für Ihre Patienten.

Hinweis

Das Merkblatt ersetzt natürlich nicht die individuelle steuerliche Beratung. Jeder Einzelfall ist im Kontext zu beurteilen. Vor allem vor größeren Veränderungen in Ihrer Praxis sollten Sie unbedingt Kontakt mit uns aufnehmen. Dies betrifft sowohl eine Veränderung durch die Aufnahme von Partnern als auch beim Leistungsspektrum.

2 Die Folgen bei Gewerblichkeit

Sind Sie sowohl freiberuflich als auch gewerblich tätig, ist zu unterscheiden, ob Sie dies in einer

- Einzelpraxis oder
- Gemeinschaftspraxis bzw. freiberuflichen Gesellschaft bürgerlichen Rechts tun.

2.1 Einzelpraxis und gewerbliche Einkünfte

Betreiben Sie als niedergelassener Arzt eine Einzelpraxis, können Sie durch die eindeutige Trennung der gewerblichen von der ärztlichen Tätigkeit (organisatorisch und in der Buchführung) auch eine steuerliche Trennung erreichen.

Im Ergebnis wird die gewerbliche Tätigkeit steuerlich für sich betrachtet und ihre negativen Folgen bleiben auf den gewerblichen Bereich (z.B. Hilfsmittelverkauf) beschränkt. Daher fällt auch nur für die gewerblichen Gewinne Gewerbesteuer an.

Beispiel

Ein Allgemeinmediziner verkauft in seiner Einzelpraxis Ernährungsergänzungsprodukte. Diese Tätigkeit entspricht nicht der typischen freiberuflichen Tätigkeit eines Arztes, sondern vielmehr derjenigen eines Kaufmanns. Der Arzt erzielt insoweit gewerbliche Einkünfte. Die können Gewerbesteuer auslösen, wenn die Freibeträge überschritten werden. Die freiberuflichen Einkünfte aus der ärztlichen Tätigkeit bleiben hiervon jedoch unberührt.

Achtung: Der gewerbliche Gewinn (u.U. korrigiert um sog. Kürzungen und Hinzurechnungen) unterliegt bei natürlichen Personen sowie bei Personengesellschaften erst oberhalb eines Freibetrages in Höhe von 24.500 € der Gewerbesteuer.

2.2 Personengesellschaft und gewerbliche Einkünfte

Eine freiberufliche Personengesellschaft gilt **in vollem Umfang als Gewerbebetrieb**, wenn sie auch eine gewerbliche Tätigkeit ausübt (§ 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG).

Bildlich gesprochen: Fällt ein Tropfen königsblauer Tinte (gewerbliche Einkünfte) in ein volles Glas Wasser (freiberufliche Einkünfte), wird das Wasser blau. Die gewerblichen Einkünfte färben also auf die freiberuflichen Einkünfte ab. Man spricht deshalb von der „Abfärbetheorie“.

Beispiel

Der Allgemeinmediziner A, Mitglied der Berufsausübungsgemeinschaft (BAG) Dres. ABC, verkauft im Rahmen der BAG Ernährungsergänzungsprodukte. Insoweit erzielt die BAG gewerbliche Einkünfte. Dadurch werden auch sämtliche freiberuflichen Einkünfte der BAG zu gewerblichen Einkünften.

2.2.1 Bis zu dieser Bagatellgrenze fällt keine Gewerbesteuer an

Die Folgen der Abfärbetheorie – eine Umqualifizierung der freiberuflichen Einkünfte in gewerbliche Einkünfte – unterbleiben jedoch, wenn die gewerblichen Umsätze nur einen ganz geringen Umfang haben. Der BFH hat entschieden (BFH, Urt. v. 27.08.2014 – VIII R 6/12, VIII R 16/11 und VIII R 41/11), dass eine derartige Umqualifizierung aus Vereinfachungsgründen unterbleibt, wenn

- der gewerbliche Umsatzanteil 3 % des Gesamtnettoumsatzes **und**
- der 3%ige Anteil den Betrag von 24.500 € nicht überschreiten.

Überschreiten die Umsätze entweder die 3%-Grenze oder die Grenze von 24.500 €, kommt es in jedem Fall zu einer Abfärbung. **Damit werden die gesamten Einkünfte gewerbesteuerpflichtig.**

3 So hoch ist die Gewerbesteuerbelastung

Da die tatsächliche Gewerbesteuerbelastung von der Gemeinde durch den sogenannten Hebesatz gesteuert wird, hängt die Höhe vom Standort Ihrer Praxis ab.

Beispiel

Der Gewerbesteuersatz in München liegt bei 490 %. Für eine Einzelpraxis mit 90.000 € Gewerbeertrag berechnet sich die Gewerbesteuer dort wie folgt:

Gewerbeertrag	90.000 €
abzüglich Freibetrag	24.500 €
korrigierter Gewerbeertrag	65.500 €
Steuermessbetrag (65.500 € × 3,5 %)	2.292 €
	(gerundet)
Gewerbesteuer (2.292 € × 490 %)	11.230,80 €

Entlastend wirkt, dass die Gewerbesteuer auf die Einkommensteuerschuld eines Einzelunternehmers oder eines Gesellschafters einer Personengesellschaft angerechnet wird. Diese Anrechnung erfolgt in Höhe des 4-fachen des Gewerbesteuermessbetrages des Unternehmens – also des mit der Gewerbesteuermesszahl multiplizierten Gewerbeertrags. Die Anrechnung ist auf die tatsächlich bezahlte Gewerbesteuer begrenzt.

Hinweis

Bis zu einem Gewerbesteuerhebesatz der Kommunen von 400 % wird eine Belastung mit Gewerbesteuer durch die

Anrechnung ausgeglichen. Da viele Kommunen oberhalb dieser Grenze liegen, kommt es somit in den meisten Fällen zu einer definitiven steuerlichen Mehrbelastung durch die Gewerbesteuer.

Beispiel

Im Beispielsfall beträgt die Gewerbesteuer 11.230,80 €. So wird sie auf die Einkommensteuer der Praxis angerechnet:

Gewerbesteuer	11.230,80 €
4 × anteiliger Gewerbesteuermessbetrag (2.292 € × 4)	9.168 €
tatsächliche Belastung (11.230 € - 9.168 €)	2.062 €

4 Abschreibung der Praxis verlängert sich auf 15 Jahre

Der Praxiswert wird in der Regel über drei bis sechs Jahre (Einzelpraxen) bzw. sechs bis zehn Jahre (Gemeinschaftspraxen) abgeschrieben. Das heißt: Der Wertverlust wird auf diesen Zeitraum verteilt als Betriebsausgabe steuerlich geltend gemacht und senkt die Einkommensteuerlast. Beim Übergang eines freiberuflichen in ein gewerbliches Betriebsvermögen wandelt sich aber der Praxiswert in einen Geschäftswert. Dieser Geschäftswert ist nach § 7 Abs. 1 Satz 3 EStG zwingend über 15 Jahre abzuschreiben (BFH, Urf. v. 2.10.2003 – IV R 48/01).

5 Diese Sachverhalte können zur Gewerblichkeit führen (Beispiele)

Sachverhalt	Beispiel
Verkauf von Produkten/Waren	Augenärzte verkaufen Kontaktlinsen und Pflegemittel; Zahnärzte betreiben einen Prophylaxeshop; Allgemeinmediziner verkaufen Ernährungsergänzungsprodukte; Tierärzte verkaufen Tierarzneimittel
Gewerbliche Dienstleistungen	(zeitweise) Vermietung von Geräten gegen Entgelt an Kollegen
Beteiligung an einem Gewerbebetrieb (Einzelunternehmen oder Personengesellschaft)	Beteiligung einer zahnärztlichen Berufsausübungsgemeinschaft als Kommanditistin an einer Dentallabor GmbH & Co. KG
Beteiligung von berufs-fremden Gesellschaftern	Beteiligung eines Nicht-Berufsträgers an einer freiberuflichen ärztlichen Personengesellschaft
Inaktiver Gesellschafter	Ein aktiver Mitgesellschafter geht in den Ruhestand und bleibt als inaktiver Gesellschafter Mitglied der Personengesellschaft.
Berufsrechtswidriges Verhalten	Es werden Einkünfte auf Grund von Abrechnungsbetrug erzielt.
Gescheiterte Mitunternehmerstellung	Ein Partner wird rechtlich nicht wirksam mit den nötigen Rechten und Pflichten zum Gesellschafter bzw. Arzt in freier Praxis und damit zum Mitunternehmer bestellt (BFH, Urf. v. 03.11.2015 – VIII R 63/13; BFH, Urf. v. 03.11.2015 – VIII R 62/13).
Beteiligung an einer gescheiterten Praxisgemeinschaft (weil sie entgegen ihrer Zielsetzung gewerbliche Einkünfte erzielt)	Eine Praxisgemeinschaft erzielt zusätzliche Einnahmen aus der Überlassung von Räumen und/oder Geräten und/oder Personal gegenüber einer dritten Praxis. Die damit erzielten Umsätze sind Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Die Praxisgemeinschaft wird so zu einer ertragsteuerlichen Mitunternehmerschaft, die gewerbliche Gewinne nach § 15 Abs. 1 Nr. 1 EStG erzielt.
Berufsträger ist selbst nicht leitend und eigenverantwortlich tätig	Innerhalb einer Praxis ist ein (oder sind mehrere) Berufsträger nicht freiberuflich tätig, da er/sie selbst nicht genügend Zeit für den einzelnen Fall aufwendet(en), so dass er/sie dem einzelnen Fall den Stempel der Eigenverantwortlichkeit nicht aufdrücken können. Der Facharzt für Laboratoriumsmedizin ist nach der BFH-Rechtsprechung und Auffassung der Finanzverwaltung der Facharzt, der am meisten zur Gewerblichkeit tendiert.
Berufsträger erbringt überwiegend Verwaltungstätigkeiten	In einer Praxis übt einer der Ärzte ganz überwiegend nur noch Organisations-, Verwaltungs- und Management-Tätigkeiten aus und erbringt nur in geringem Umfang eigene ärztliche Beratungs- oder Behandlungsleistungen unmittelbar an Patienten
Qualifiziertes Fachpersonal wird nicht leitend und eigenverantwortlich überwacht	Angestellte Berufsträger werden nicht ausreichend überwacht, so dass der Praxisinhaber nicht in der Lage ist, dem einzelnen Behandlungsfall den Stempel der Eigenverantwortlichkeit aufzudrücken.
Nicht qualifizierte Erben	Durch Erbgang gelangt ein Erbe/die Erben in die Gesellschafterstellung ohne jedoch die notwendige Qualifikation zur Berufsausübung des Erblassers zu haben.
Mehrere Standorte	Unterhält ein Arzt mehrere Standorte und sind in anderen Standorten weitere Ärzte angestellt, so ist durch die Ortsverschiedenheit eine regelmäßige Kontroll- und Übernahmemöglichkeit durch den Praxisinhaber oft nicht mehr möglich. Der Praxisinhaber muss mit seiner leitenden und eigenverantwortlichen Tätigkeit Einfluss auf die dort behandelten Patienten haben. Eine nur stichprobenartige Überwachung reicht nicht aus.

6 Ab wann Gewerblichkeit eintritt

Wenn die die Abfärbung verursachenden gewerblichen Einkünfte lediglich in einem Teil des Kalenderjahres erzielt werden, besteht die Gewerbesteuerpflicht sämtlicher Gewinne der Praxis auch nur in den betreffenden Monaten.

Beispiel

Eine freiberufliche Gemeinschaftspraxis beschäftigt in den Monaten April bis September einen angestellten Arzt, der eigenverantwortlich seine Aufträge abwickelt. Die Partnerärzte überwachen ihn nicht so weit, dass sie Einfluss auf seine Arbeit nehmen (könnten). Folge: Die freiberufliche Gemeinschaftspraxis erzielt in den Monaten April bis September (den Monaten der Anstellung) gewerbliche Einkünfte. Nur in diesen Monaten sind Einkünfte der Praxis gewerbesteuerpflichtig.

7 Vermeidungsstrategien

- Gründung einer weiteren, ggf. personenidentischen Personengesellschaft, deren Tätigkeit sich eindeutig von der Tätigkeit der (ersten) freiberuflichen Personengesellschaft abgrenzen lässt;
- Gründung einer Kapitalgesellschaft, die die gewerblichen Tätigkeiten ausübt (soweit die Gründung einer Kapitalgesellschaft wirtschaftlich sinnvoll erscheint);
- Die gewerbliche Tätigkeit durch einen Gesellschafter ausüben lassen und in dessen Sonderbetriebsvermögen auslagern;

Hintergrund: Gewerbliche Einkünfte im Sonderbereich des Gesellschafters einer freiberuflichen Personengesellschaft führen nicht zu einer Abfärbung gemäß § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG auf die Einkünfte der Gesellschaft im Gesamthandsbereich (BFH, Urt. v. 28.06.2006 – XI R 31/05).

- § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG stellt darauf ab, dass als Gewerbebetrieb in vollem Umfang ausschließlich die mit Einkünfteerzielungsabsicht unternommene Tätigkeit einer Personengesellschaft gilt. Soweit der jeweilige Mitunternehmer im Rahmen des Sonderbetriebsvermögens im eigenen Namen und für eigene Rechnung selbstständige Tätigkeiten entfaltet, wird er als Einzelunternehmer tätig.

Beispiel

In einer hausärztlichen Berufsausübungsgemeinschaft verkauft ein Arzt (ausschließlich in seinem Namen und für seine Rechnung) Ernährungsergänzungsprodukte.

- Verlagerung auf andere Personen;

Beispiel

Die gewerblichen Tätigkeiten werden durch die Firma des Ehegatten (oder den Helferinnen, die sich für diese Zwecke

zu einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts zusammenschlossen haben) durchgeführt.

- Fälle von angestelltem qualifiziertem Personal überwachen („stempeln“);

Hinweis

Diese Fälle werden insbesondere in der Patientenkartei möglichst umfangreich zu dokumentieren sein, um sie erforderlichenfalls gegenüber dem Finanzamt belegen zu können.

- Bei der Auswahl der Gesellschafter auf die persönliche berufliche/fachliche Qualifikation jedes Gesellschafters achten
- Keine inaktiven (oder lediglich organisatorisch tätigen) Gesellschafter dulden
- Bei fachgruppenübergreifenden Berufsausübungsgemeinschaften auf den Gewinnverteilungsschlüssel achten: Stellen Sie sich die Frage, ob wirtschaftliche Gründe eine abweichende Gewinnverteilung rechtfertigen.
- Bei einer Beteiligung an einer Praxisgemeinschaft auf deren ordnungsgemäßes Auftreten und Abwicklung achten: insbesondere keine Leistungen gegen Entgelt gegenüber fremden Dritten
- Betriebsaufspaltung vermeiden (Allerdings nimmt die Rechtsprechung keine zur Gewerblichkeit führende Betriebsaufspaltung an, wenn etwa ein Mitunternehmer seiner freiberuflichen Mitunternehmerschaft ein Grundstück an überlässt).
- Bei Gesellschaftsverträgen auf eine qualifizierte Nachfolgeregelung achten.

Beispiel

Der Gesellschafter scheidet mit dem Tod aus, die Erben erhalten von den verbleibenden Gesellschaftern eine Abfindung (in Höhe des Verkehrswertes der Beteiligung).

Wir stehen Ihnen gerne für weitere Fragen zur Verfügung.

Rechtsstand: Januar 2024

Alle Informationen und Angaben in diesem Mandanten-Merkblatt haben wir nach bestem Wissen zusammengestellt. Sie erfolgen jedoch ohne Gewähr. Diese Information kann eine individuelle Beratung im Einzelfall nicht ersetzen.