



Einkommensteuerliche Behandlung der Honorareinnahmen von Klinikärzten

12.06.2015



für privatärztliche bzw. wahlärztliche Leistungen sowie aus Gutachtertätigkeiten

Soweit Klinikärzten - insbesondere Chefärzten - in Dienstverträgen ein eigenes Liquidationsrecht für gesondert berechenbare wahlärztliche Leistungen im stationären und/oder ambulanten Bereich sowie für

Gutachten eingeräumt ist, können die daraus erzielten Einnahmen entweder Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit nach § 19 EStG, die dem Lohnsteuerabzug unterliegen, oder Einkünfte aus selbständiger Arbeit nach § 18 EStG sein.

Besondere Bedeutung kommt der Einordnung wahlärztlichen Leistungen und Gutachtertätigkeiten insbesondere wegen der Frage zu, ob seitens des Arbeitgebers eine **Pflicht zur Einbehaltung und Abführung von Lohnsteuer** besteht (§§ 38 ff. EStG) und ob eine etwaige **lohnsteuerliche Haftung des Arbeitgebers** nach § 42d EStG begründet wird.

Durch die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes und die nachfolgenden Stellungnahmen der Finanzverwaltung wurden in jüngerer Vergangenheit die Kriterien für die einkommensteuerrechtliche Abgrenzung der beiden Einkunftsarten aufgestellt. Hiernach können wahlärztliche Leistungen von angestellten Chefärzten selbständig oder nicht selbständig erbracht werden. Entscheidend ist das Gesamtbild der Verhältnisse, wobei insbesondere das Vorliegen bzw. das Fehlen von Unternehmerinitiative und Unternehmerrisiko von Bedeutung sei.

Ausgehend vom konkret zu beurteilenden Dienstvertrag liegen lohnsteuerabzugspflichtige Einkünfte aus **nichtselbständiger Arbeit** regelmäßig dann vor, wenn

- die Erbringung der wahlärztlichen Leistungen zu den vertraglich geschuldeten Dienstaufgaben des Arztes gegenüber dem Krankenhaus gehört,
- die Verträge über die wahlärztlichen Leistungen unmittelbar zwischen den Patienten und dem Krankenhaus geschlossen werden,
- der Arzt - mit Ausnahme seiner rein ärztlichen Tätigkeit - den Weisungen des leitenden Arztes des Krankenhauses unterliegt,
- der Arzt die mit den wahlärztlichen Leistungen zusammenhängenden Behandlungen mit den Einrichtungen und Geräten des Krankenhauses erbringt,
- der Arzt es nicht ablehnen kann, die mit dem Krankenhaus vereinbarten wahlärztlichen Leistungen zu erbringen,
- der Dienstvertrag für die gesondert berechenbaren wahlärztlichen Leistungen ausdrücklich vorsieht, dass diese im Verhinderungsfall vom Stellvertreter übernommen werden,
- der Arzt nur eine begrenzte Möglichkeit hat, den Umfang der wahlärztlichen Leistungen zu bestimmen,
-

sofern wahlärztliche Leistungen vereinbart werden, sich diese nicht speziell auf die Leistungen des liquidationsberechtigten Arztes, sondern auf die Leistungen aller an der Behandlung beteiligten liquidationsberechtigten Ärzte des Krankenhauses beziehen,

- das Krankenhaus über die wahlärztlichen Leistungen direkt mit den Patienten abrechnet und die geschuldeten Beträge vereinnahmt und
- das Risiko eines Forderungsausfalls, das der liquidationsberechtigte Arzt zu tragen hat, gering ist.

Hingegen sprechen folgende Kriterien für eine **selbständige Tätigkeit**:

- Die Erbringung der wahlärztlichen Tätigkeit wird nicht gegenüber dem Krankenhaus geschuldet, sondern der liquidationsberechtigte Arzt vereinbart die zu erbringende wahlärztliche Leistung direkt mit dem Patienten und wird hierdurch unmittelbar verpflichtet,
- nur der liquidationsberechtigte Arzt haftet für die von ihm vorgenommenen wahlärztlichen Behandlungen,
- der liquidationsberechtigte Arzt rechnet direkt mit dem Patienten ab und vereinnahmt auch selbst die geschuldeten Beträge.

Die Finanzverwaltung geht nach den vorstehenden Kriterien jedenfalls in folgenden Fällen von **Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit** aus:

Der Vertrag für die Erbringung der wahlärztlichen Leistungen wird entweder zwischen dem Krankenhaus und den Patienten geschlossen und die Liquidation erfolgt durch das Krankenhaus selbst oder aber durch den Arzt auf ein von ihm geführtes persönliches Konto. Oder der Vertrag wird zwischen dem Arzt und den Patienten geschlossen und die Liquidation erfolgt im Namen und für Rechnung des Krankenhauses.

Erstellen **Chefärzte Gutachten**, liegen **Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit** vor, wenn die Aufträge Dritter (z.B. Gerichte, Staatsanwaltschaften, Krankenkassen oder Berufsgenossenschaften) zur Erstellung der Gutachten dem Chefarzt nicht direkt zugehen, sondern über die Klinikleitung an ihn weitergereicht werden und auch die Abrechnung der gutachterlichen Tätigkeit unter Mitwirkung der Klinik erfolgt. Die Gutachtertätigkeit wird insoweit innerhalb eines Dienstverhältnisses erbracht. **Einkünfte aus selbständiger, freiberuflicher Arbeit** können hingegen dann vorliegen, wenn der Chefarzt für die Benutzung der zur Erstellung der Gutachten erforderlichen Krankenseinrichtungen ein Entgelt an die Klinik zahlt.

Die **Gutachtertätigkeit von nachgeordneten Ärzten/Assistenzärzten** beurteilt sich nach den zuvor beschriebenen Kriterien, wenn die Gutachten von den Assistenzärzten ohne Mitwirkung eines

