

Auf klare Verhältnisse achten

Stuft die Finanzverwaltung eine gutachterliche Tätigkeit als nicht-selbstständig ein, so unterliegen die Einkünfte dem Lohnsteuerabzug und sie sind sozialversicherungspflichtig.

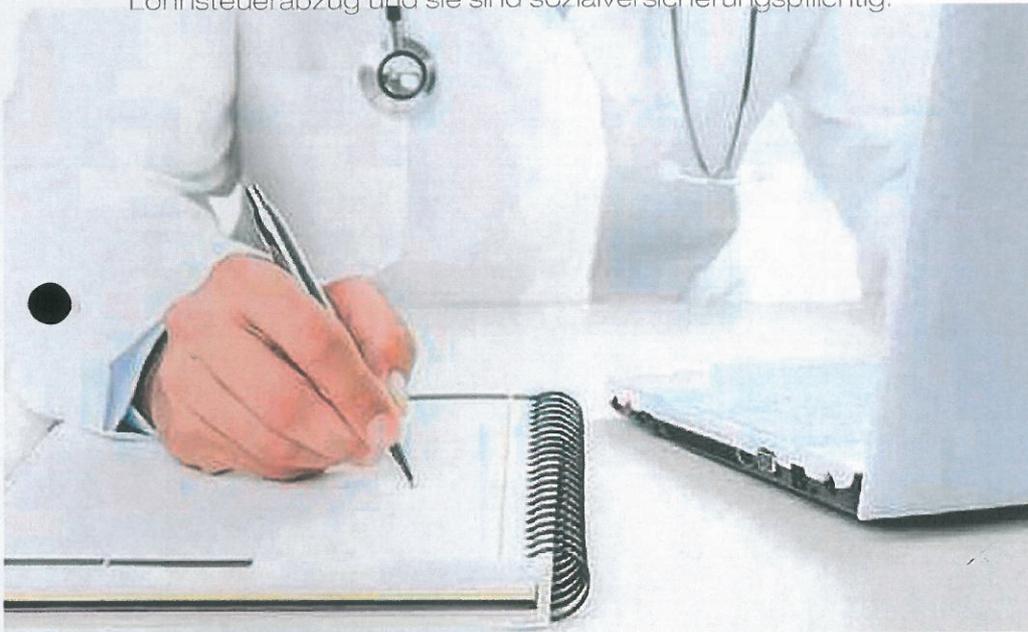


Foto: Fotolia/777

Das Landesfinanzministerium (Lafin) Schleswig-Holstein hat mit Schreiben vom 7. Dezember 2012 eine neue Verwaltungsanweisung in Bezug auf die Behandlung von Gutachtertätigkeiten von Klinikärzten herausgegeben. Dieses Schreiben hat, obwohl es „nur“ von einem Landesfinanzministerium stammt, auch über die Ländergrenzen hinweg Bedeutung.

Das Verwaltungsschreiben beschäftigt sich insbesondere mit der Zuordnung der Einnahmen aus den Gutachten. Das Lafin betont, dass die Einordnung der Einkünfte aus Gutachten zu den Einkunftsarten selbstständige oder nicht-selbstständige Arbeit nach dem „Gesamtbild der Verhältnisse“ vorgenommen werden müsse. Besonders wichtig für die genaue Einordnung sei dabei die Frage, ob die Gutachtertätigkeit im Rahmen des Dienstverhältnisses ausgeübt wird. Werde die Tätigkeit im Rahmen des Dienstverhältnisses ausgeübt, lägen Einkünfte aus nicht-selbstständiger Tätigkeit vor und vice versa.

Chefärzte/Leitende Oberärzte

Bei der Beauftragung durch Dritte, beispielsweise Fahrtüchtigkeitsgutachten für gerichtliche Zwecke, Gutachten für Berufsgenossenschaften oder ähnliches, die nicht mit dem Klinikbetrieb in Zusammenhang stehen, sind die Einkünfte aus der gutachterlichen Tätigkeit von Chefärzten und Leitenden Oberärzten wie folgt einzuordnen:

- Es liegen Einkünfte aus nicht-selbstständiger Tätigkeit vor, wenn die Beauftragung nicht direkt, sondern über die Klinik im Rahmen des Dienstverhältnisses, erfolgt. Diese Einkünfte unterliegen dem Lohnsteuerabzug und sind sozialversicherungspflichtig (innerhalb der Beitragsbemessungsgrenzen).

- Hingegen liegen Einkünfte aus selbstständiger Tätigkeit vor, wenn die Beauftragung des Arztes direkt erfolgt. Ebenso spricht für die selbstständige Tätigkeit, dass ein Entgelt für die Nutzung von Klinikeinrichtungen gezahlt wird. Auch die Erstellung des Gutachtens auf eigenem Briefpapier mit eigen-

händiger Unterschrift des Arztes weisen auf eine selbstständige Tätigkeit hin.

Um die gewünschte Einordnung zu der jeweils favorisierten Einkunftsart zu erreichen, muss entsprechend Beweisvorsorge betrieben werden. Vor allem müssen mit dem Dienstherrn klare Verträge geschlossen werden. Hierin muss eindeutig geregelt sein, welche Gutachten im Rahmen des Dienstverhältnisses erstellt werden müssen und bei welchen Gutachten der Arzt selbstständig, ohne das Einschalten der Klinik tätig werden darf. Weiterhin sollten Nutzungsverträge für Personal und Einrichtung geschlossen werden, wenn eine Zuordnung zu den Einkünften aus selbstständiger Tätigkeit gewünscht ist.

Liegen „unklare“ Verhältnisse vor, sind zum Beispiel keine Nutzungsentgelte für Klinikeinrichtungen schriftlich vereinbart, oder wird das Gutachten auf dem Briefpapier der jeweiligen Klinik erstellt, besteht die Gefahr, dass ursprünglich als Einkünfte aus selbstständiger Tätigkeit deklarierte Einkünfte in Einkünfte aus nicht-selbstständiger Tätigkeit umgewandelt werden. Hieraus kann die Nachentrichtung von Lohnsteuer als auch innerhalb der Beitragsbemessungsgrenzen die Entrichtung von Sozialversicherungsbeiträgen resultieren.

Fachärzte/Assistenzärzte

Für Fach- und Assistenzärzte gelten die gleichen Regelungen wie für die Leitenden Ärzte; solange die nachgeordneten Ärzte das Gutachten ohne die Mitwirkung des Chefarztes oder des leitenden Oberarztes erstellen. Die Einordnung in die jeweilige Einkunftsart ist dann anhand der oben genannten Kriterien durchzuführen.

Zu beachten ist jedoch, dass Tarifverträge oder Arbeitsverträge (insbesondere bei Universitätskliniken) die Erstellung von Gutachten beinhalten können. Dies stellt aus Sicht der Finanzverwaltung ein deutliches Indiz für das Vorliegen von Einkünften aus nicht-selbstständiger Tätigkeit dar.

Aus Sicht der Autoren muss dies aber nicht so sein. Bei entsprechen-

der Beweisvorsorge ist der erste Anschein auf das Vorliegen von Einkünften aus nicht-selbstständiger Tätigkeit auch zu entkräften. Es kommt insbesondere auch hier auf die Ausgestaltung der Verträge mit dem Dienstherrn an. Je allgemeiner die vertraglichen Klauseln gehalten sind, desto schwieriger wird die Entkräftung der Anscheinsvermutung. Das heißt, Klauseln wie „hat im Rahmen seiner Tätigkeit für das Klinikum Gutachten zu erstellen“ sind für eine selbstständige Tätigkeit schädlich, weil hierunter sämtliche Gutachtenarten zu fassen sein könnten. Hingegen lassen Klauseln wie „hat im Rahmen seiner Tätigkeit folgende Gutachten auf Anweisung zu erstellen: Zweitmeinungsgutachten für die Berufsgenossenschaften, Zweitmeinungsgutachten für die Unfallversicherungen. Darüber hinaus wird dem Angestellten eine freiberufliche, gutachterliche Tätigkeit außerhalb des Dienstverhältnisses genehmigt“ kaum Interpretationsspielraum.

Schwieriger ist eine Entkräftung der Verwaltungsmeinung in den

Fällen, in denen laut Dienst- und Arbeitsvertrag die Erstellung von Gutachten nicht verweigert werden darf. In diesen Fällen kommt es insbesondere darauf an, in wieweit ein Weisungsrecht des Dienstherrn gegenüber dem Fach-/Assistenzarzt besteht, hier kommt es auf die Ausgestaltung der Arbeitsverträge an. Ebenso problematisch sind Fälle, in denen der Chefarzt/leitende Oberarzt ein Gutachten im Rahmen seiner zugelassenen Nebentätigkeit durch einen nachgeordneten Arzt erstellen lässt. In diesen Fällen ist für den Fach-/Assistenzarzt erneut die Ausgestaltung des Arbeitsvertrages entscheidend. Ist im Arbeitsvertrag geregelt, dass der Arzt auch Gutachten für den Chefarzt/leitenden Oberarzt im Rahmen der Nebentätigkeit des Chefarztes/Leitenden Oberarztes zu erstellen hat, so ist das Entgelt in diesem Fall den nicht-selbstständigen Einkünften zuzurechnen. Die Einkünfte des Chefarztes bleiben von dieser Beurteilung ausgenommen.

Wird die gutachterliche Tätigkeit, beispielsweise die Erstellung

von Fahrtüchtigkeitsgutachten, jedoch direkt durch den Fach-/Assistenzarzt durchgeführt, ohne dass die Klinikleitung oder der Chefarzt den Auftrag annimmt und „weiterreich“, so ist ebenfalls eine selbstständige Tätigkeit des nachgeordneten Arztes anzunehmen. Entsprechend sollten solche Gutachten auch nicht in der Klinikräumen erstellt werden, sondern getrennt hiervon: im privaten Arbeitszimmer auf eigenem Computer mit eigenem Briefpapier etc. Es muss in diesen Fällen deutlich werden, dass es sich gerade nicht um ein Gutachten handelt, das im Rahmen des Dienstverhältnisses erstellt wird.

Bei der Beweisvorsorge eher unbeachtlich ist die separate Bezahlung der Gutachten, dies stellt laut höchstrichterlicher Rechtsprechung keinen Hinderungsgrund dar, eine Zuordnung der gutachterlichen Tätigkeit bei den Einkünften aus nicht-selbstständiger Tätigkeit vorzunehmen. ■

*Rolf Markfort, Ute Rehbaum,
Markfort Rehbaum & Kollegen GmbH,
Steuerberatungsgesellschaft, Warendorf*