

AUSSENPRÜFUNG

## Führt das niedersächsische Modell zu schärferen Prüfungen auch in anderen Bundesländern?

von StB Dipl.-Ökonom Dirk Peters, Hannover, [www.strategisch-steuern.de](http://www.strategisch-steuern.de)

| Seit 2010 hat sich der Schwerpunkt der Betriebsprüfung auf die Einnahmenseite verlagert. Die Vollständigkeit und Plausibilität der Betriebseinnahmen werden verprobt. Das Leistungsangebot wird auf eine mögliche Umsatzsteuerpflicht überprüft. Die Organisationsform und das Leistungsangebot werden auf gewerbesteuerliche Konsequenzen geprüft. Ursächlich für diese Entwicklung ist ein Beschluss des niedersächsischen Landtags. Wie es dazu kam, wie der Beschluss umgesetzt wurde und welches die Prüfungsschwerpunkte sind, ist Thema dieses Beitrags. |

### 1. Die Kritik des Landesrechnungshofs

Am 10.11.10 beschloss der Niedersächsische Landtag (Nr. 11 der Anlage zu Drucksache 16/2941):

#### ■ Zitat

Der Ausschuss für Haushalt und Finanzen fordert die Landesregierung auf, dafür Sorge zu tragen, dass die Finanzämter die Gewinnermittlungen von Ärzten und Zahnärzten umfassender überprüfen. Schwerpunkt von Betriebsprüfungen in diesem Bereich müssen insbesondere die Vollständigkeit und die Umsatzsteuerpflicht der erklärten Einnahmen sein. Dazu müssen geeignete Arbeitshilfen entwickelt und die Betriebsprüfer entsprechend geschult werden.

Hintergrund ist der Jahresbericht des Landesrechnungshofs (LRH) vom 27.4.10, der die Erlösverprobung bei Arztpraxen im Vergleich zu anderen Branchen und die Prüfung der Umsatzsteuerpflicht von ärztlichen Leistungen bemängelte (Unterpunkt im Jahresbericht des LRH: Stellungnahme zum Finanzministerium: Patient zahlt bar – Fiskus geht leer aus). Der LRH führte aus, dass allein die Erlöse aus individuellen Gesundheitsleistungen (IGeL) im Jahr 2008 rd. 1 Mrd. EUR betragen. Davon soll rund ein Fünftel in bar abgerechnet worden sein. Die OFD Niedersachsen müsse die Betriebsprüfungsstellen der Finanzämter besser unterstützen, indem sie geeignete Arbeitshilfen entwickle und die Betriebsprüfer entsprechend schule. Eine im Jahr 2007 durchgeführte Fortbildungsveranstaltung zum Thema IGeL-Leistungen reiche nicht aus.

Der Landesrechnungshof empfahl der OFD Niedersachsen und den Betriebsprüfungsstellen, Ärzte, bei denen Anhaltspunkte für umsatzsteuerpflichtige Leistungen oder hohe Zuzahlungen von Patienten bestehen, verstärkt einer Betriebsprüfung zu unterziehen. Die Vollständigkeit der vom Arzt erklärten Einnahmen, insbesondere der bar und möglicherweise ohne Rechnung erhaltenen Beträge müsse umfassend geprüft werden. Hierzu eigneten sich Erlösverprobungen anhand der vom Arzt getragenen Aufwendungen wie Wareneinkauf und Verbrauchsmaterialien sowie Nachkalkulationen. Der LRH hat der

Zu lasche  
Überprüfung  
gerügt

Zu viele Bar-  
geschäfte, zu viel  
am Fiskus vorbei

OFD Niedersachsen eine Vielzahl von Hinweisen zu möglichen Verprobungstechniken gegeben.

## 2. Erhöhter Prüfungsdruck als Konsequenz

Nach dem Beschluss des niedersächsischen Landtags vom 10.11.10 berichtete die Landesregierung am 2.3.11 dem niedersächsischen Landtag, dass noch im November 2010 sechs eintägige Schulungen der Finanzämter für Fachprüfer für Ärzte der niedersächsischen Betriebsprüfungsstellen sowie für Bedienstete der niedersächsischen Finanzämter für Fahndung und Strafsachen stattfanden. Dabei wurde ein Schwergewicht auf die besonderen Verprobungsmöglichkeiten, die damit zusammenhängende Überprüfung der Vollständigkeit der erklärten Einnahmen sowie den Datenzugriff, auch anhand von Fallbeispielen aus der Praxis, gelegt. Zudem wurden verfahrensrechtliche Fragen, z.B. zu den Vorlagepflichten eines Berufsgeheimnisträgers und die umsatzsteuerliche Behandlung ärztlicher Leistungen, intensiv beleuchtet (Drucksache 16/3398, Niedersächsischer Landtag).

Auf Basis der durchgeführten Schulungen wurde ein digitales Hilfsprogramm erstellt und für die Beurteilung der Umsatzsteuerfreiheit von ärztlichen Leistungen verschiedene Verwaltungsanweisungen der OFD Niedersachsen erlassen. Diese werden laufend aktualisiert.

Das, was in Niedersachsen seinen Anfang fand, die seit 2010 in Niedersachsen gesammelten Erfahrungen, werden in einem digitalen Hilfsprogramm zusammengefasst und den Finanzämtern anderer Bundesländer zur Verfügung gestellt (Drucksache 16/3398 des Niedersächsischen Landtags). Das Nord-Süd-Gefälle, die Prüfungsintensität und Mehregebnisse betreffend, wird abgebaut. Im Steuer- und Zivilrecht haben sich bereits Spezialisierungen aufgrund der Veränderungen im Gesundheitsmarkt herausgebildet. Vielleicht wird es bald ähnlich den Fachanwälten für Medizinrecht oder den Fachberatern für Heilberufe beim Finanzamt Fachprüfer des Gesundheitswesens geben.

## 3. Die Außenprüfung bei niedergelassenen Ärzten

Eine Betriebsprüfung beginnt mit der Auswahl der zu prüfenden Praxis. Die Auswahl erfolgte bisher aufgrund von Größenmerkmalen, Kontrollmitteilungen, Veränderungen in der Organisationsstruktur (Verkauf, Aufgabe, Aufnahme/Ausscheiden von Partnern), Mitteilungen Dritter (anonyme Anzeigen), in der Steuererklärung enthaltenen aufklärungsbedürftigen Sachverhalten, die nicht vom Innendienst des Finanzamts geprüft werden können oder sollen, oder bestimmten Abweichungen zur Branche.

Erweitert wurde die Auswahl der zu prüfenden Praxis auf Praxen und Facharztgruppen, die Anhaltspunkte für ein umsatzsteuerpflichtiges Leistungsangebot oder ein hohes Aufkommen von IGeL-Leistungen bzw. Barzahlungen aufweisen. In Betracht kommen insbesondere Zahnärzte, Augenärzte, Orthopäden, Gynäkologen, Hautärzte sowie plastisch-ästhetisch tätige Chirurgen.

Umgehend wurden Prüfer geschult

Niedersachsen hat die Vorreiterrolle übernommen

Erweiterung der Auswahl

**PRAXISHINWEIS** | Bei der Vorbereitung wird der Prüfer das Leistungsangebot des Arztes recherchieren und Hinweisen auf umsatzsteuerpflichtige Leistungen nachgehen. Wichtige Hinweise kann dabei die Webseite des Arztes geben.

Prüfen Sie die  
Webseite Ihres  
Mandanten!

### 3.1 Die Prüfungsanordnung

Die Bekanntgabe der Prüfungsanordnung umfasst nicht nur die Einkommensteuer und die Umsatzsteuer, sondern nun auch die Gewerbesteuer. Mit der Erweiterung des sachlichen Umfangs der Prüfung auf die Gewerbesteuer signalisiert das Finanzamt, dass die tatsächlichen Verhältnisse der Praxis auch auf gewerbesteuerliche Sachverhalte untersucht werden. Die Aufnahme der Gewerbesteuer in die Prüfungsanordnung verhindert durch den Beginn der Betriebsprüfung den Ablauf der Festsetzungsfrist der Gewerbesteuer. Ermöglicht wird durch den erweiterten Umfang der zu prüfenden Steuerarten eine effiziente Abwicklung der Prüfung. Der Erlass einer ergänzenden Prüfungsanordnung auf die Gewerbesteuer ist nicht mehr notwendig.

**PRAXISHINWEIS** | Erfolgt im Rahmen der Betriebsprüfung die Feststellung eines gewerblichen Unternehmens mit Einkünften nach § 15 EStG bzw. § 2 GewStG, dann kommen die weitreichenderen Buchführungspflichten nach § 141 AO sowie, bei in der Regel Überschreiten der gesetzlichen Umsatz- und Gewinn Grenzen, die Verpflichtung Abschlüsse durch Betriebsvermögensvergleich zu erstellen, zur Anwendung. Buchführungspflichten werden von Arztpraxen vielfach nicht im erforderlichen Umfang erfüllt, sodass bei Verstößen gegen die Buchführungspflichten Hinzuschätzungen von Einnahmen und Gewinn möglich werden. Diese ziehen Umsatz-, Gewerbe- und Einkommensteuernachzahlungen nach sich.

Erweiterte Buchführungs-  
pflichten eines  
Gewerbebetriebs

### 3.2 Elektronische Betriebsprüfung

Zusammen mit der Prüfungsanordnung erhält der zu prüfende Steuerpflichtige als Anlage Hinweise zum Datenzugriff und eine Auflistung der Unterlagen, die zu Beginn der Prüfung vorzulegen sind. Den Steuerpflichtigen trifft die Mitwirkungspflicht nach § 200 Abs. 1 S. 2 AO. Er hat insbesondere Auskünfte zu erteilen sowie Aufzeichnungen, Bücher, Geschäftspapiere und andere Urkunden zur Einsicht und Prüfung vorzulegen. Die Praxis wird darüber informiert, dass zum Beginn der Prüfung elektronisch erzeugte Informationen vorzulegen sind. Zu den (auch elektronisch) vorzulegenden Unterlagen gehören die Bedienungsanleitung der Praxissoftware, die Ausgangsrechnungen/Privatliquidationen, bei Zahnärzten die vollständigen KZV-Abrechnungen inklusive der monatlichen Abrechnungen des Zahnarzt-Leistungsnachweises Zahnersatz, das Rechnungsausgangsbuch, Stornolisten, Zahlungseinganglisten, Listen über offene Posten, aber auch Listen über erbrachte noch nicht abgerechnete Leistungen jeweils in maschinell verwertbarer Form.

Diese werden über das IDEA Programm der Finanzverwaltung ausgewertet. Werden z.B. Lücken bei der Rechnungsnummernvergabe oder nicht mehr nachvollziehbare Stornierungen festgestellt, können wegen Verletzung der Aufzeichnungspflichten nach § 22 UStG oder der Buchführungspflichten nach § 141 AO Zuschläge und die Schätzung der Besteuerungsgrundlagen nach § 162 AO erfolgen.

Einsatz von IDEA

Am 14.11.14 veröffentlichte das BMF die ab 1.1.15 in Kraft tretenden neuen „Grundsätze zur ordnungsgemäßen Führung und Aufbewahrung von Büchern, Aufzeichnungen und Unterlagen in elektronischer Form sowie zum Datenzugriff“, kurz GoBD. Die neuen GoBD treffen explizit nicht nur buchführungspflichtige Bilanzierer, sondern auch die steuerlichen Aufzeichnungspflichten der Einnahmen-Überschussrechner, also auch Ärzte und Zahnärzte. Pflichten zur Zeitgerechtheit von Aufzeichnungen und Buchungen sowie deren Unveränderbarkeit und die Aufbewahrung von Stammdaten wurden konkretisiert, ebenso die Anforderungen an die Daten aus vorgelagerten Systemen (Praxissoftware). Welche Auswirkungen die neuen Grundsätze in der Betriebsprüfungspraxis haben werden, können wir in einigen Jahren feststellen. Die Anpassung der Organisation der Buchhaltung der Praxen hat ab 1.1.15 zu erfolgen.

Als weitere Anlagen werden mit der Prüfungsanordnung zwei Fragebögen übersandt, die ausgefüllt zusammen mit der Buchführungs-Archiv-CD vor Prüfungsbeginn dem Prüfer zur Vorbereitung auf die Prüfung zu übersenden sind. Es handelt sich um den Fragebogen zum vorgelagerten EDV-System/Kassensystem (Praxissoftware, Patientenkartei, Kassenunterlagen) und den Fragebogen zum Buchführungs-/ERP-System. In beiden Fragebögen geht es um Fragen nach Auskunftspersonen, vorhandener Hardware, eingesetzter Software (Abrechnungsprogramm: Name, Version), Datenspeicherung und Datenformate.

#### ■ Stichwort: Praxissoftware

Auf dem Markt der Praxissoftware gibt es eine überschaubare Anzahl von Abrechnungsprogrammen für Ärzte und Zahnärzte. Bedienungsanleitungen und Demoversionen sind im Internet verfügbar. Diese machen sich die Finanzämter zu eigen. Sie testen die Software auf Manipulations- (Stornierungsmöglichkeiten von Rechnungen, freie Rechnungsnummernvergabe, Dokumentation von Änderungen bei der Rechnungserstellung) und Auswertungsmöglichkeiten. In den Finanzämtern gibt es EDV-Experten, die bei Bedarf zur Unterstützung der Betriebsprüfung angefordert werden. Die Prüfer werden auf diese vorgelagerten Systeme geschult. Die Erkenntnisse mit der Praxissoftware und die in Prüfungen von Ärzten entdeckten Praktiken zur Verkürzung von Einnahmen werden intern gesammelt und über Foren den Prüfern zugänglich gemacht. Die Sachgebietsleiter der Betriebsprüfungsstellen treffen sich unter der Leitung der OFD zum Erfahrungsaustausch.

Mit der Kenntnis, welche Abrechnungssoftware in der Praxis zum Einsatz kommt, kennen die Prüfer deren Manipulations- und Auswertungsmöglichkeiten. Sie bereiten sich auf mögliche Prüfungsschwerpunkte vor und wissen, welche Auswertungen dafür notwendig sind und wie sie an die Auswertungen in der Praxissoftware gelangen.

### 3.3 Die Vorprüfung im Finanzamt

Die Ausführungen zeigen: Die Prüfung beginnt bereits im Amt! Über die Internetseite der Praxis verschaffen sich die Prüfer einen Eindruck über das Leistungsangebot, z.B. ob der Arzt mit seinem Leistungsangebot kranke oder gesunde Menschen anspricht. Die Prüfer bekommen über das in der Praxis anzutreffende Leistungsangebot Hinweise über den möglicherweise getätigten

Neue GoBD  
ab 1.1.15

Prüfer arbeiten sich  
in die Praxissoftware  
ein

Einkauf von Praxismaterialien und Waren und stellen sich Verprobungsmöglichkeiten der Einnahmen zusammen. Das Leistungsangebot lässt Rückschlüsse auf eine mögliche Umsatzsteuerpflicht und auf gewerbliche Aktivitäten der Praxis zu.

**PRAXISHINWEIS** | Aber nicht nur die Internetseite der Praxis wird recherchiert. Im gesamten Netz wird nach den Aktivitäten des Arztes recherchiert. Auf welchen Angebots-/Informationsseiten ist der Name des Arztes zu finden? Mit welchen Internetseiten ist der Arzt verlinkt? Ist der Arzt als Autor tätig? Hält er Vorträge oder erstellt er Gutachten? Verkauft er Nahrungsergänzungsmittel oder gesundheitsfördernde Produkte? Praxiswerbung, Berichte über die Praxis oder den Arzt auf Bewertungs-, Schönheits- oder Wellnessportalen lassen den Schluss auf umsatzsteuerpflichtige Prüfungsfelder zu. Ein Abgleich der gefundenen Informationen mit der Umsatzsteuererklärung gibt erste Hinweise, ob ein genaueres Hinschauen des Prüfers Erfolg versprechend sein kann.

Nicht zu unterschätzen ist die Vernetzung des Finanzamts mit anderen staatlichen Behörden. Ärzte sind verpflichtet, bestimmte Behandlungen bzw. Krankheitsbilder an staatliche Ämter (z.B. Gesundheitsamt, Statistisches Bundesamt, Krebsregister, Bundesinstitut für Arzneimittel und Medizinprodukte) zu melden. Auch Apotheken unterliegen Meldepflichten. Hängen zu meldende Sachverhalte mit der Möglichkeit von Privat- oder Barliquidationen zusammen (z.B. Meldepflicht von Schwangerschaftsabbrüchen: Erfolgen sie auf Wunsch der Patientin, dann tragen diese die Kosten = Privatliquidation/Bareinnahme), besteht die Möglichkeit, dass die Finanzämter auf die Informationen der anderen Behörden zugreifen oder dass ein Datenaustausch besteht.

### 3.4 Praxisbesichtigung

Der Ort der Außenprüfung ist in der Regel die Kanzlei des Steuerberaters und nicht die Geschäftsräume der Praxis, so wie es die Betriebsprüfungsordnung (BpO) vorsieht. Allerdings erfolgt die Praxisbesichtigung häufig zu Beginn einer Prüfung, um zu überprüfen, ob der persönliche Eindruck des Prüfers mit den vorgelegten Belegen zur Deckung gebracht werden kann. Dabei steht das vorgefundene Leistungsangebot der Praxis im Vordergrund. Deckt sich das Angebot mit den Belegen in der Buchhaltung? Während der Praxisbesichtigung nimmt der Prüfer das Leistungsangebot auf Plakaten, Praxis-TV und Flyern wahr und bedient sich an den ausliegenden Flyern.

### 3.5 Mitwirkungspflicht und Auskunftsverweigerungsrecht

Im Rahmen der Betriebsprüfung hat der Prüfer nach § 147 Abs. 6 AO das Recht, Einsicht in die gespeicherten Daten zu nehmen und das Datenverarbeitungssystem zur Prüfung der Unterlagen zu nutzen. Der Arzt kann die Auswertung der Daten nach den Vorgaben des Prüfers nicht verweigern und hat die gespeicherten Unterlagen und Aufzeichnungen auf einem maschinell verwertbaren Datenträger dem Prüfer kostenlos zur Verfügung zu stellen. Zu diesen Daten zählen z.B. auch die Daten über die Stundenlaufzeiten medizinischer Geräte und hier insbesondere derjenigen Geräte, die zu Selbstzahlerleistungen führen.

Zum Auskunftsverweigerungsrecht bei Berufsheimnisträgern hat das Landesamt für Steuern Bayern am 28.3.12 Stellung genommen (LfSt Bayern

**Umfangreiche  
Recherchen  
vorab**

**Vernetzung mit  
anderen Behörden**

**Einsicht in  
gespeicherte  
Daten**

28.3.12, S 0251.1.1 - 2/1 St 42) und bezieht sich dabei auf die vom BFH aufgestellten Leitlinien zum Auskunftsverweigerungsrecht (BFH 28.10.09, VIII R 78/05, BStBl II 10, 455). Danach können Ärzte über das die Auskunft verweigern, was ihnen in dieser Eigenschaft anvertraut und bekannt geworden ist. Dies gilt auch für vorzulegende Belege.

Die Auskunftsverweigerung darf laut BFH (8.4.08, BStBl II 09, 579) nicht dazu führen, dass sich Angehörige bestimmter Berufsgruppen generell der Überprüfung ihrer im Besteuerungsverfahren gemachten Angaben entziehen können. Das Finanzamt kann die Vorlage von Nachweisen in neutralisierter Form (Schwärzung von mandanten- bzw. patientenbezogenen Informationen) verlangen. In Bezug auf den Datenzugriff obliegt es dem Arzt, durch geeignete Maßnahmen seiner Verschwiegenheitsverpflichtung nachzukommen. Das FG Baden-Württemberg (16.11.11, 4 K 4819/08) entschied, dass es Aufgabe des Arztes sei, seine Datenverarbeitung so zu organisieren, dass sie einerseits ihre öffentlich-rechtliche Verpflichtung gegenüber der Finanzbehörde erfüllen kann und andererseits die Verschwiegenheit gegenüber seinen Patienten wahrt: „Nimmt ein zur Verschwiegenheit gegenüber Patienten verpflichteter Steuerpflichtiger in seiner Datenverarbeitung die für die Erfüllung der Verpflichtung der ärztlichen Schweigepflicht erforderliche Trennung seiner Daten nicht vor, hindert dies die Finanzbehörde nicht, den Zugriff auf die Daten zur Überprüfung der Steuern zu verlangen.“ Mit anderen Worten: Der Arzt hat für die Anonymisierung der Daten Vorsorge zu treffen.

Sinnvolle Prüfung  
muss dennoch  
möglich bleiben

**PRAXISHINWEIS** | Ist dem Finanzamt die Prüfung steuermindernder Tatsachen verwehrt, weil der Arzt die Einsicht in seine Unterlagen unter Hinweis auf seine Verschwiegenheitspflicht verweigert, so geht dies zu Lasten des Arztes (BFH 14.5.02, IX R 31/00, BStBl II 02, 712 zur Vorlage eines Fahrtenbuchs). Verweigert z.B. ein Arzt jedwede Auskunft über Diagnose und Behandlungsmethode, kann nach den Grundsätzen der objektiven Feststellungslast die Umsatzsteuerbefreiung nicht gewährt werden, soweit Anhaltspunkte für steuerpflichtige Leistungen an Patienten gegeben sind (BFH 18.2.08, V B 35/06, BFH/NV 08, 1001).

Konsequentes  
Schweigen kann  
teuer werden

## 4. Die Prüfungsfelder – hierauf kommt es an!

Die nachfolgende Zusammenstellung ist beispielhaft, erhebt keinen Anspruch auf Vollständigkeit und ist nicht zu generalisieren. Jede Situation einer Praxis ist für sich zu betrachten. Zu erkennen ist, dass es für das Finanzamt viele Ansatzpunkte bei ärztlichen Betriebsprüfungen gibt, um den Vorgaben des niedersächsischen Landtags nachzukommen.

### 4.1 Einkommensteuer

**IGel-Honorare:** Die Plausibilität von IGel-Honoraren wird geprüft. Stehen die erklärten Honorareinnahmen aus IGel-Leistungen im vorgefundenen Verhältnis zu den Belegen der Buchhaltung (Anschaffung von IGel-Apparaten, Schulungen zu IGel-Leistungen, erhöhte Haftpflichtversicherungsbeiträge, erhöhter Werbeaufwand für IGel-Flyer)? Zu IGel-Leistungen kann es Kontrollmaterial aus den Veranlagungsstellen geben, wenn Krankheitskosten als außergewöhnliche Belastungen steuermindernd erklärt werden.

**PRAXISHINWEIS** | Pauschalpreise lassen übrigens auf IGeL-Leistungen schließen. Die Buchführung wird nach Pauschalpreisen gefiltert.

**Kassenpatienten:** Die Vollständigkeit der Betriebseinnahmen wird geprüft. Geprüft werden die Abrechnungen der KV/KZV. Sind z.B. Zahlungen an Dritte (Versorgungswerk, Krankenkasse, Darlehenstilgungen) berücksichtigt? Sind Einnahmen privater Abrechnungsstellen vollständig und periodengerecht erfasst (Gebühren, Zuflusszeitpunkt)? Sind alle Honorare der selbst liquidierten Patienten, der Liquidation der IGeL-Leistungen und andere Einnahmen (Boni, Studiengelder, Autorenhonorare) in der Buchführung zu finden? Verlangt werden neben den Abrechnungen des Prüfungszeitraums auch die KV-/KZV-Abrechnungen für Quartale vor und nach dem Prüfungszeitraum, um die Vollständigkeit zu prüfen.

**Materialeinkauf:** Der Materialeinkauf wird mit den Erlösen verprobt. Bei welchen Materialien steigt die Menge des Einkaufs und passen die Einnahmen zum Materialeinkauf? Gibt es Hinweise durch den Einkauf von bestimmten Medikamenten oder Nahrungsergänzungsmitteln auf Honorareinnahmen bestimmter IGeL-Leistungen? Durch die Informationen aus der Zusammenfassenden Meldung beim BZSt lassen sich Wareneinkäufe aus dem Ausland mit Honorareinnahmen verproben. Z.B. wird bei Gynäkologen der Einkauf von Hormonspiralen oder bei Zahnärzten die Daten des Cerec-Gerätes mit dem Materialeinkauf und den Einnahmen verprobt.

**Naturalrabatte** in Form von nicht berechneten zusätzlichen Einheiten erhöhen bei Verkauf die Einnahmen. Die Anzahl der erhaltenen Waren wird mit den verkauften Waren verprobt. Unter Umständen liegt dem Prüfer Kontrollmaterial von Apothekenprüfungen und Lieferanten vor.

**Privatpatienten:** Mit wie vielen Abrechnungsgesellschaften wird z.B. zusammengearbeitet? Zuflusszeitpunkt ist laut einer Verfügung der OFD Frankfurt (3.3.04, S 2226 A - 86 - St II 2.06) der Tag der Gutschrift bei der Abrechnungsgesellschaft und nicht der Gutschrifttag auf dem Bankkonto des Arztes. Wie erfolgt der Umgang mit den Verwaltungskosten der Abrechnungsstelle? Gibt es eine zweite Abrechnungsnummer des Arztes für z.B. IGeL-Leistungen? Erfolgt der Zahlung per Scheck und wurden alle Schecks dem Praxiskonto gutgeschrieben? Wurden Rechnungen bei der Abrechnungsstelle auf Anforderung der Praxis storniert und warum?

**Schwangerschaftsabbrüche:** In Deutschland gibt es ca. 120.000 an das Statistische Bundesamt gemeldete Schwangerschaftsabbrüche. Davon liegt bei ca. 4.000 eine medizinische Indikation vor. Die Honorare für Schwangerschaftsabbrüche auf Wunsch der Patientinnen sind von diesen selbst zu tragen. Die Prüfung der Vollständigkeit der Honorare erfolgt durch Abgleich mit den Daten des Statistischen Bundesamts.

**Übrige:** Wie wird der Umgang mit Zahlungsforderungsverzicht, Behandlungen und Rechnungen an Verwandte und Freunde, Stornierungen, offenen Positionen in Leistungsstatistiken, Bareinnahmen in der Praxis gelebt?

Prüfer schaut sich auch Umsätze außerhalb des Prüfungszeitraums an

Kontrollmaterial von Apotheken, Lieferanten

Etwa 120.000 Abbrüche im Jahr

**Zuzahlungen:** Aus den Anhängen der KZV-Abrechnungen bei Zahnärzten können die Zuzahlungen der Patienten ermittelt werden. Diese müssen zu Einnahmen im Prüfungszeitraum führen.

## 4.2 Umsatzsteuer

**PRAXISHINWEIS** | Die Umsatzsteuerpflicht ist für jede einzelne Leistung des Arztes zu untersuchen, der für eine Steuerbefreiung die Beweislast trägt.

**Heilbehandlung:** Umsatzsteuerbefreit sind Leistungen, die die Diagnose, Linderung und Heilung von Krankheiten betreffen. Alle anderen Leistungen des Arztes, insbesondere diejenigen, bei denen ein therapeutisches Ziel nicht im Vordergrund steht, unterliegen in der Regel der Umsatzsteuer. Die Beweislast für die Umsatzsteuerbefreiung trägt der Arzt (Dokumentation!). IGeL-Leistungen sind umsatzsteuerlich ein Risiko, werden aber von der Finanzverwaltung im Allgemeinen als umsatzsteuerbefreit angesehen, da die Umsatzsteuerpflicht bei anderen Angeboten des Arztes leichter nachzuweisen ist: So wird bei Zahnärzten z.B. der Einkauf von Veneers und der Einkauf von Bleachingmaterialien geprüft. Bei Psychologen werden die Einnahmen auf Coaching-, Unternehmensberatungs-, Krisenmanagement-, Schulungs-, Individualtrainingshonorare geprüft.

**PRAXISHINWEIS** | Folgende widerlegbare Indizien können auf keine medizinisch notwendige Heilbehandlung hinweisen: keine Übernahme der Kosten durch die Krankenkasse, Vorher-Nachher-Bilder, fehlende detaillierte GOÄ/GOZ-Rechnung, Vorkasse, Finanzierungsmöglichkeiten, immer gleichlautende, nicht durch Kollegen bestätigte Diagnosen (z.B. Depression, psychische Störungen).

**Kleinunternehmer:** In Einzelpraxen können andere unternehmerische Aktivitäten des Arztes (z.B. Fotovoltaikanlage) wegen Überschreitung der Kleinunternehmergrenze zur Umsatzsteuerpflicht der nicht umsatzsteuerbefreiten Leistungen in der Praxis führen.

**Praxisgemeinschaften:** Werden im Rahmen einer Praxisgemeinschaft Nutzungsüberlassungen gegen ein Entgelt festgestellt, dann kann die Umsatzsteuerbefreiung nach § 4 Nr. 14d UStG gefährdet sein. Die Umsatzsteuerbefreiung bezieht sich auf Leistungen, nicht jedoch auf Lieferungen. Umsatzsteuerbefreit sind nur die Leistungen an Mitglieder, wenn die Gemeinschaft lediglich die genaue Erstattung des jeweiligen Mitgliedsanteils an den gemeinsamen Kosten fordert. Den „Korridor“ des genauen Anteils der Kosten wird vom Gesellschaftsvertrag vorgegeben. Werden die Vereinbarung des Gesellschaftsvertrags in der täglichen Praxis gelebt und sind sie plausibel und üblich, dann bleiben diese Kostenumlagen umsatzsteuerbefreit. Anders sieht es aus, wenn die Kosten so ungleich und wirklichkeitsfremd verteilt werden, dass darin ein Entgelt gesehen werden kann. Leistungen der Gemeinschaft an Dritte sind umsatzsteuerpflichtig.

Medizinisch-  
therapeutisches  
Ziel

Nutzungs-  
überlassungen

### 4.3 Gewerbesteuer

**Anstellung von Ärzten:** Sie ist in eng begrenztem Umfang möglich und führt nicht generell zur Gewerblichkeit von Praxiseinkünften. Sind jedoch fachfremde Ärzte oder Ärzte, die in einer Zweigpraxis arbeiten, oder so viele Ärzte angestellt, dass der Praxisinhaber seine fachliche Überwachung nicht mehr eigenverantwortlich und leitend vornehmen kann (Stempeltheorie), werden die freiberuflichen in gewerbliche Einkünfte umqualifiziert. Die arztrechtlichen Grenzen der Anstellung von drei oder vier Ärzten sind für die steuerrechtliche Beurteilung nicht heranzuziehen. Auch hier ist jeder Einzelfall gesondert zu beurteilen (Verfügung der OFD Frankfurt 16.6.08).

**Praxisshop:** Insbesondere bei Berufsausübungsgemeinschaften (BAG) kann der Handel mit Gesundheit fördernden Produkten den gesamten Gewinn einer Praxis zu gewerblichen Einkünften umqualifizieren (Abfärbetheorie).

**Scheingesellschafter:** Wird die Mitunternehmerstellung eines Partners einer BAG verneint und schlüpft er dadurch steuerlich in die Position eines Angestellten, dann droht ebenfalls aufgrund der oben angesprochenen Stempeltheorie die gewerbliche Infizierung des gesamten Gewinns.

### 4.4 Schnittstellenprobleme

**Einkommensteuer und Umsatzsteuer:** Sind die Honorare für Auskunftspflichten z.B. nach § 275 ff. SGB V vollständig auf betrieblichen Konten erfasst, und wie ist der umsatzsteuerliche Umgang mit Leistungen, die keine Heilbehandlungen darstellen? Für die Erteilung von Auskünften an den Medizinischen Dienst der Krankenversicherung (MDK), an Unfall- und Rentenversicherungsträger, private Versicherungsunternehmen, Gerichte, Ämter und Behörden werden Vergütungen oder Entschädigungen fällig. Ein Datenabgleich mit den Ämtern und Behörden ist möglich.

**Gewerbesteuer und Umsatzsteuer:** Pauschale Vergütungen (Fallpauschalen) kommen bei der integrierten Versorgung, der hausarztzentrierten Versorgung und der besonderen ambulanten Versorgung vor. Mit einer pauschalen Vergütung werden ärztliche (freiberufliche) Tätigkeiten sowie die Abgabe von Arzneimitteln und Hilfsmitteln (gewerblich) honoriert. Die Gefahr der Gewerbesteuer auf den gesamten Gewinn droht bei Gemeinschaftspraxen, wenn die Grenze von 1,25 % des Gesamtumsatzes mit dem „Handel“ mit Arzneimitteln überschritten wird. Es gilt: Jeder Einzelfall ist gesondert zu beurteilen (Verfügungen der OFD Frankfurt 16.6.08, S 2246 A 33 - St 210 und 31.5.12, S 2241 A - 65 - St 213).

**Umsatzsteuer und Gewerbesteuer:** Erfolgt durch mehrere eigenständig abrechnende Ärzte eine Zusammenführung von Einnahmen oder Gewinn auf einem Konto (Pooling) mit anschließender Verteilung, droht die Gefahr von Umsatzsteuer und Gewerbesteuer.

#### WEITERFÜHRENDE HINWEISE

- Zahnarztpraxis - Die Risiken einer Betriebsprüfung minimieren! (Laufenberg, PFB 13, 97)
- Betriebsprüfung: Spezielle Prüfungsfelder bei einer Arztpraxis (Himmelsbach, PFB 12, 94)
- Checkliste: Betriebsprüfung: Wichtige Prüffelder in der Arztpraxis (Weippert, PFB 09, 300)

Arbeiten fachfremde  
Ärzte in einer  
Zweigpraxis?

Fallpauschalen