

EINKOMMENSTEUER

Einkünfte aus freiberuflicher Tätigkeit bei Heil- und Heilhilfsberufen

| Die OFD Frankfurt (2.4.15, S 2245 A - 11 - St 210) äußert sich zur Vergleichbarkeit der Ausbildung mit einem Katalogberuf, zum medizinisch-therapeutischen Charakter des medizinischen Gerätetrainings und zur selbstständigen Tätigkeit als Krankenschwester/-pfleger. |

1. Vergleichbare Anforderungen wie an einen Katalogberuf

Grundsätzlich müssen

- vergleichbare berufsrechtliche Regelungen über Ausbildung, Prüfung,
- staatliche Anerkennung sowie
- staatliche Erlaubnis und Überwachung der Berufsausbildung vorliegen.

Abweichend davon stellt die Zulassung des jeweiligen Steuerpflichtigen oder die regelmäßige Zulassung seiner Berufsgruppe nach § 124 Abs. 2 SGB V durch die zuständigen Stellen der gesetzlichen Krankenkassen ein ausreichendes Indiz für das Vorliegen einer dem Katalogberuf des Krankengymnasten ähnlichen Tätigkeit dar. Fehlt es an dieser Zulassung, kann durch ein Gutachten nachgewiesen werden, ob die Ausbildung, die Erlaubnis und die Tätigkeit des Steuerpflichtigen mit den Erfordernissen des § 124 Abs. 2 S. 1 Nr. 1 bis 3 SGB V vergleichbar sind (vgl. BFH 28.8.03, IV R 69/00, BStBl II 04, 954).

Grundregel

Ausnahme

■ Als Freiberufler anerkannte Berufsgruppen

Folgende Berufsgruppen üben eine freiberufliche Tätigkeit aus:

- Altenpfleger, soweit keine hauswirtschaftliche Versorgung der Patienten erfolgt (ab 1.8.02)
- Diätassistenten
- Ergotherapeuten
- Fußpfleger, medizinische (ab 1.1.03)
- Hebammen/Entbindungspfleger
- Krankenpfleger/Krankenschwestern, soweit keine hauswirtschaftliche Versorgung der Patienten erfolgt
- Logopäden
- staatliche geprüfte Masseur, Heilmasseur, soweit diese nicht lediglich oder überwiegend kosmetische oder Schönheitsmassagen durchführen
- medizinische Bademeister, sowie diese auch zur Feststellung des Krankheitsbefunds tätig werden oder persönliche Heilbehandlungen am Körper des Patienten vornehmen
- medizinisch-technische Assistenten (MTA)
- Orthoptisten
- Psychologische Psychotherapeuten, Kinder- und Jugendlichenpsychotherapeuten (ab 1.1.98)
- Podologen (ab 1.1.02)
- Rettungsassistenten
- Zahnpraktiker

2. Medizinisches Gerätetraining (MGT)

Beim MGT handelt es sich regelmäßig um eine reine Präventivmaßnahme im Anschluss an eine ärztlich verordnete Maßnahme. Eine ärztliche Verordnung liegt beim MGT regelmäßig nicht vor. Die Krankengymnasten treten insoweit in Wettbewerb zu den Betreibern gewerblicher Fitnessstudios. Soweit Krankengymnasten MGT anbieten, handelt es sich nicht mehr um eine heilberufliche Tätigkeit i.S. des § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG. Aus dem MGT erzielen die Krankengymnasten vielmehr gewerbliche Einkünfte. Dies gilt auch dann, wenn – ausnahmsweise – für ein MGT eine ärztliche Verordnung vorliegen sollte.

Reine Prävention

3. Selbstständige Tätigkeit als Krankenschwester/-pfleger

Krankenschwestern/-pfleger erzielen Einkünfte aus selbstständiger Tätigkeit (§ 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG), soweit keine hauswirtschaftliche Versorgung der Patienten erfolgt. Dies entspricht der Regelung in H 136 EStH (jetzt H. 15.6 EStH 2014; BFH 18.5.00, IV R 89/99, BStBl II 00, 625).

Selbstständig,
jedoch nicht bei
hauswirtschaftlicher
Versorgung

Wird neben einer freiberuflichen (z.B. Krankenpflege) auch eine gewerbliche Tätigkeit (z.B. hauswirtschaftliche Versorgung) ausgeübt, sind die beiden Tätigkeiten steuerlich getrennt zu behandeln, wenn eine Trennung nach der Verkehrsauffassung ohne besondere Schwierigkeit möglich ist. Eine getrennte Behandlung wird insbesondere in Betracht kommen können, wenn eine getrennte Buchführung für die beiden Tätigkeiten vorhanden ist.

Die getrennte Behandlung ist auch dann zulässig, wenn in einem Beruf freiberufliche und gewerbliche Merkmale zusammentreffen und ein enger sachlicher und wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen den Tätigkeitsarten besteht, also eine sog. gemischte Tätigkeit vorliegt (vgl. BFH 3.10.85, V R 106/78, BStBl II 86, 213). Sind bei einer gemischten Tätigkeit die beiden Tätigkeitsmerkmale miteinander verflochten und bedingen sich gegenseitig unlösbar, muss der gesamte Betrieb als ein einheitlicher angesehen werden (zuletzt BFH 9.8.83, VIII R 92/83, BStBl II 84, 129). Dies ist insbesondere dann der Fall, wenn sich die freiberufliche Tätigkeit lediglich als Ausfluss einer gewerblichen Betätigung darstellt oder wenn ein einheitlicher Erfolg geschuldet wird und in der dafür erforderlichen gewerblichen Tätigkeit auch freiberufliche Leistungen enthalten sind (zuletzt BFH I R 49/70, 15.12.71, BStBl II 72, 291).

Zusammentreffen
beruflicher und
gewerblicher
Merkmale

In diesem Fall ist unter Würdigung aller Umstände zu entscheiden, ob nach dem Gesamtbild die gemischte Tätigkeit insgesamt als freiberuflich oder als gewerblich zu behandeln ist (vgl. BFH 7.3.74, IV R 196/72, BStBl II 74, 383; jetzt H 15.6 EStH 2014). Ob die vorgenannten Voraussetzungen für eine getrennte Beurteilung erfüllt sind oder ob die Tätigkeit nach dem Gesamtbild der Verhältnisse einheitlich als gewerbliche oder freiberufliche Tätigkeit zu beurteilen ist, ist im jeweiligen Einzelfall zu entscheiden.

WEITERFÜHRENDER HINWEIS

- Zur Befähigung i.S. der Umsatzsteuerbefreiung nach § 4 Nr. 14 a UStG siehe auch Stockhausen (PFB 14, 127)