

# Praxisrelevante Hinweise zur Betriebsprüfung bei Ärzten

Kniebaum  
Bocks

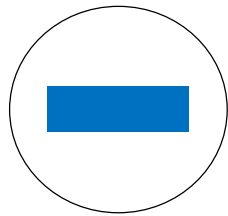


- Einführung in die Thematik – Eine neue Mentalität der Betriebsprüfer
- Neue Prüfungsschwerpunkte:
  - Die Einnahmenseite – Verprobung der Erlöse
  - Die EDV des Arztes – Datenzugriff versus Verschwiegenheit
  - Die Umsatzsteuer – längst nicht mehr alles steuerfrei
  - Die Gewerbesteuer - cave: Abfärbetheorie und nicht nur das
- Fazit

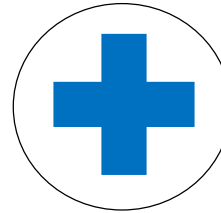
# ***Eine neue Mentalität der Betriebsprüfer***

- Spezialisierung der Betriebsprüfer und Bildung von Prüfeinheiten für bestimmte Berufsgruppen,
- Fachspezifische Ausbildung und Schulung,
- Regerer Austausch über mögliche „Knackpunkte“,
- Höhere EDV-Affinität, damit einhergehend bessere Auswertungsmöglichkeiten,
- Bessere Vergleichbarkeit durch Zunahme von Branchenvergleichswerten und Verbesserung ihrer Qualität,
- Frühes Kennenlernen alternativer Prüfungshandlungen (das „Interessanteste“ steht nicht in den Büchern“)
- Stärkere Mentalität „hier ist was zu holen“; Anbieten von vielen zusätzlichen Privatleistungen durch die Ärzte,
- Stärkerer öffentlicher Fokus und politischer Druck durch die Ministerien (Zuweisung gegen Entgelt / Korruptionsvorwürfe),
- Verstärkte Verwendung von Musterbögen zur Vorabprüfung / Einsatz von Kontrollmitteilungen.

# Bewegung hin zur Einnahmenseite



**Ausgabenseite**



**Einnahmenseite**



- Pkw
- Seminare
- Private Ausgaben
- Mögliche Doppelerfassungen

vorher: Abgrenzungsfragen

- Erfassung Abschlusszahlungen / Restzahlungen KV
- Privater Bereich

Jetzt: andere Prüfungsschwerpunkte!

- Recherche
- Plausibilisierungen
- Verprobungen
- Tieferes, fachspezifischeres Einsteigen

# Neue Prüfungsschwerpunkte u. -methoden

---

## Recherche des Leistungsangebotes

Qualifikation des Arztes, Zusatzausbildungen

---

Internetauftritt, Werbung, Inserate

---

Praxisbesichtigung (Ausliegendes Werbematerial, Flyer, Wartezimmer-TV)

---

## Mengenverprobung

Eingekaufte und berechnete Materialien

---

Geräte (Zähler, Behandlungsstunden, Wartungsintervalle, Laufzeiten)

---

## Indizienverprobung

Einkauf von Fremdleistungen (Labor)

---

Verprobung anhand von Vergleichsstatistiken  
Kostenstrukturanalyse

---

# Neue Prüfungsschwerpunkte u. -methoden

---

## Selbstzahlerleistungen

Prüfung der Abrechnung der Ärzte (Überweisung / Barzahlung / Rechnungsausgangsbuch)

---

Behandlungsverträge, hinterlegt in Abrechnungssystemen (nicht Patientenakte!)

---

---

## Mengenverprobung

Eingekaufte und berechnete Materialien

---

Geräte (Zähler, Behandlungsstunden, Wartungsintervalle, Laufzeiten)

---

---

## Indizienverprobung

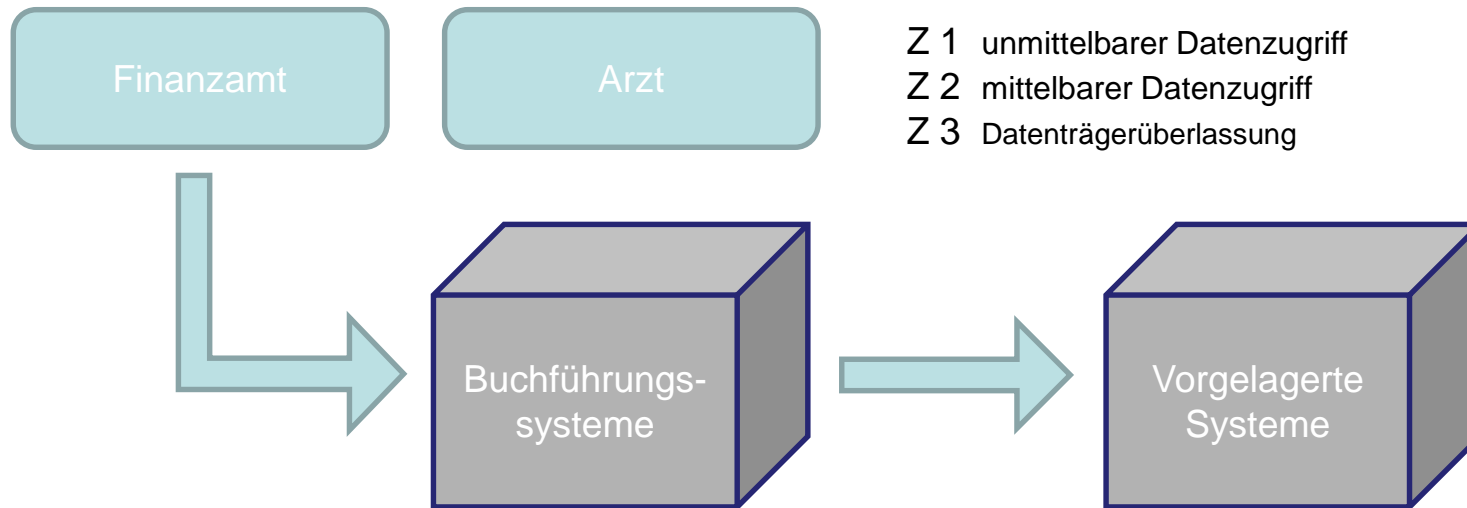
Einkauf von Fremdleistungen (Labor)

---

Verprobung anhand von Vergleichsstatistiken  
Kostenstrukturanalyse

---

# Die EDV des Arztes als Prüfungsschwerpunkt



## Ausweitung des Datenzugriffs

- Buchhaltungssystem
- Abrechnungsprogramm
- EDV-Fragebogen
- „Hilfsdatenbank“ für Prüfer
- Nutzung bestehender Auswertungsmöglichkeiten
- Digitale Betriebsprüfung: IDEA / AIS TaxAudit Professional (Überprüfung auf Unregelmäßigkeiten)

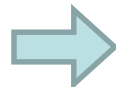
# Verprobung der Vollständigkeit

## Beispiel Rechnungsausgangsbuch wird aus dem System gezogen

- (fortlaufende) Rechnungsnummerierung?
- Zeitreihenvergleich / Kennziffernvergleich
- Auflistung von Stornobuchungen
- Briefköpfe (unterschiedliche Kontonummern)
- Leistungsstatistiken

## Prüfung anhand von Statistiken aus einem Abrechnungsprogramm

- Patientenstatistik (Definition eines Regelbaums)
- Fallstatistiken (Gebührenliste, Zeitstatistik, Überweisungsstatistik, Honorarverteilung)
- Verordnungsstatistik (Verschreibung von Medikamenten)
- RLV-Honorarstatistik



Export in CSV-Format



# Fortlaufende Rechnungsnummern?

## Gebot der Vollständigkeit

- § 14 Abs. 4 UStG
- Einmalige Vergabe / Eindeutige Identifizierung
- Generiert Abrechnungsprogramm der Arztes solch eine Nummerierung?
- Keine Lücken / erklärbare Lücken
- Gefahr der Hinzuschätzung bei Lücken! (5 bis 10 Rechnungen + 3 fehlende Bareinnahmen, BFH Urf. 07.12.17, X B 79/16)
- Einzelfallentscheidung / tatsächliche Situation
- Beweislast bleibt aber beim Steuerpflichtigen (plausible Nachweisführung)

## Gründe für Lücken

- Stornierung (Fehler/nicht akzeptiert von Patient)
- Hier ist aber Dokumentation des Vorgangs vonnöten
- Löschung im Programm möglich? „Kontenbereinigung“
- Cave: gelöschte Buchungen können wieder sichtbar gemacht werden
- Vorsorge ist besser als Nachsorge, das gilt auch beim Betriebsprüfer!

# Fortlaufende Rechnungsnummern?

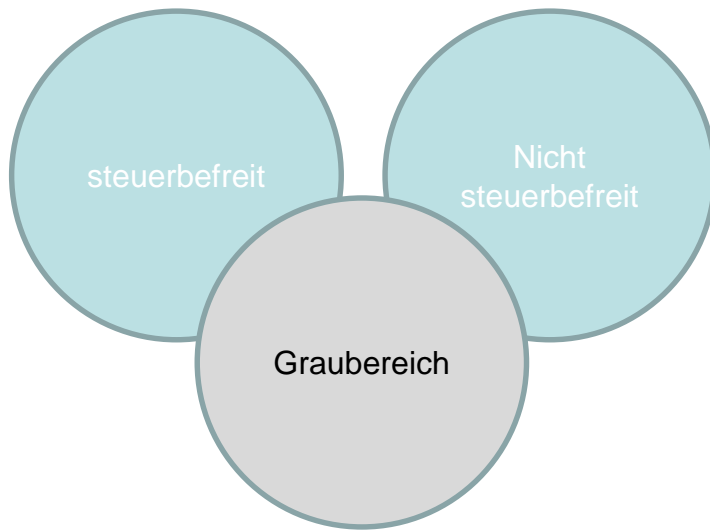
## Gebot der Vollständigkeit

- § 14 Abs. 4 UStG
- Einmalige Vergabe / Eindeutige Identifizierung
- Generiert Abrechnungsprogramm der Arztes solch eine Nummerierung?
- Keine Lücken / erklärbare Lücken
- Gefahr der Hinzuschätzung bei Lücken! (5 bis 10 Rechnungen + 3 fehlende Bareinnahmen, BFH Urf. 07.12.17, X B 79/16)
- Einzelfallentscheidung / tatsächliche Situation
- Beweislast bleibt aber beim Steuerpflichtigen (plausible Nachweisführung)

## Gründe für Lücken

- Stornierung (Fehler/nicht akzeptiert von Patient)
- Hier ist aber Dokumentation des Vorgangs vonnöten
- Löschung im Programm möglich? „Kontenbereinigung“
- Cave: gelöschte Buchungen können wieder sichtbar gemacht werden
- Vorsorge ist besser als Nachsorge, das gilt auch beim Betriebsprüfer !

# Die Umsatzsteuer - genauer hinschauen



**Selbstzahlerleistungen**

**IGeL**

**Präventionsbereich**

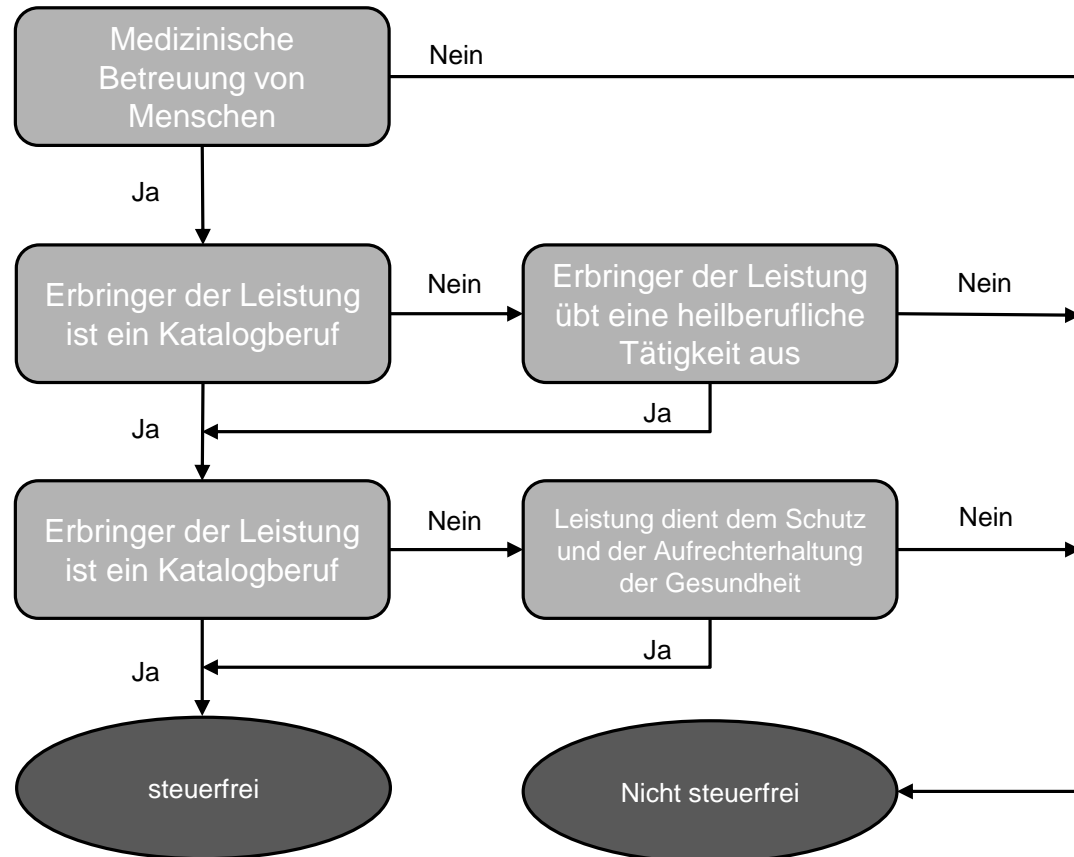
- Änderung des Leistungsspektrums der Ärzte
- Kritik der Rechnungshöfe:  
„keine systematische Überprüfung“
- Sensibilisierung der Finanzbehörden
- Schwerpunktbildung „Ärzteprüfung“
- Einsatz von Fachprüfern
- Verstärkte Einforderung zur Abgabe einer Umsatzsteuererklärung

# Prüfschema

Leistungen im Bereich  
der Humanmedizin

Qualifikation des  
Leistungserbringers

Qualifikation des  
Leistungserbringers



## iGeL

- Mehrzahl der Igel-Leistungen dürften medizinisch indiziert sein
- etwa 80 % der IgeL-Leistungen sind Vorsorgeleistungen, genaue Prüfung notwendig (Früherkennung / Abwehr potenzieller Risiken?)
- Kostenerstattung durch die Krankenkassen kein ausschlaggebendes Indiz, aber
- Finanzverwaltung sieht das gerne anders!
- BSG: Mindestanspruch auf Kosten der Allgemeinheit
- BFH/EuGH: Zweck ist die Kostensenkung bei Diagnose, Behandlung und soweit möglich Heilung oder Linderung einer Krankheit oder Gesundheitsstörung, aber auch Leistungen in Bezug auf den Schutz und die Aufrechterhaltung der Gesundheit

## Präventive Leistungen

- Keine Heilbehandlungsleistungen sind „die Leistungen zur Prävention und Selbsthilfe i.S.d. § 20 SGB V, die keinen unmittelbaren Krankheitsbezug haben, weil sie lediglich den allgemeinen Gesundheitszustand verbessern bzw. einen Beitrag zur Verminderung sozial bedingter Ungleichheiten darstellen
- Etwas anderes gilt, wenn diese Leistungen im Rahmen einer medizinischen Behandlung erbracht werden: ärztliche Anordnung, Vorsorge- oder Rehabilitationsmaßnahme

# Einige Beispiele IGeL

- Kleiner und großer Gesundheitscheck für gesetzlich krankenversicherte Personen unter 35 Jahre
- Cholesterincheck zur Vorsorge bei Patienten unter 35 Jahre
- Kinder (Intervallcheck)
- Krebsfrüherkennungsuntersuchungen
- Sterilisation
- Ultraschall (Nierencheck für Frauen)
- Lungen-Check
- Ultraschallärztliche Leistungen zur Spiraleinlage und zum Schwangerschaftsabbruch
- Glaukom-Check (grüner Star oder Glaukom)
- Laserbehandlung der Fehlsichtigkeit (LASIK)
- Entfernung von Vorstufen des heißen Hautkrebses
- Knochendichtemessung
- Stoßwellentherapie
- Magnetfeldtherapie
- Leistungen der vorbeugenden Gesundheitspflege (PZR, etc.)



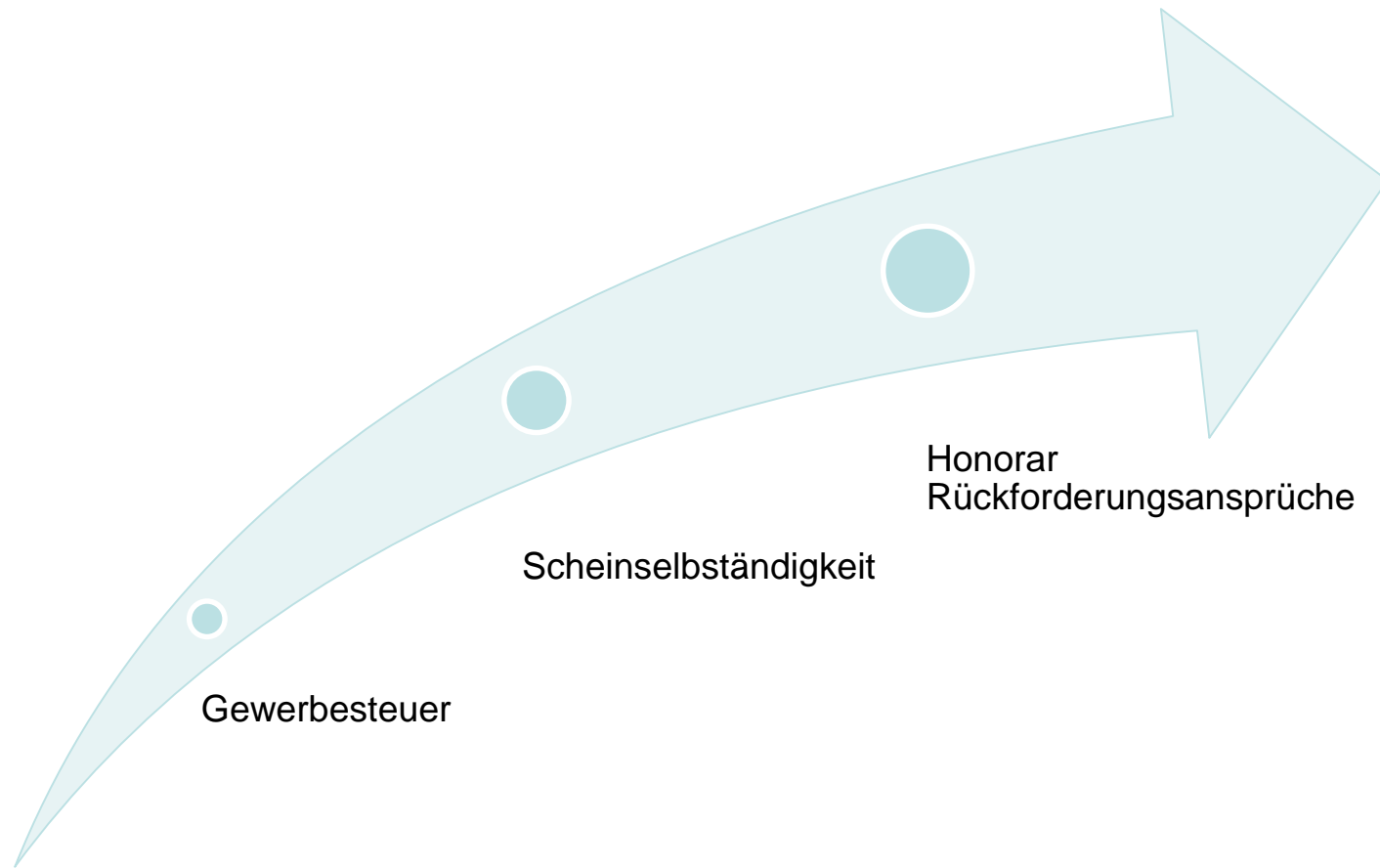
- Sportmedizinische Vorsorgeuntersuchungen
- Reisemedizinische Vorsorgeuntersuchungen
- Zusätzliche Ultraschalluntersuchungen während der Schwangerschaft ohne medizinische Indikation
- Augen-TÜV (Feststellung der Fahrtüchtigkeit)
- Alkohol - u. Drogentests
- Faltenbehandlungen
- Allergietest bei beschwerdefreien Patienten
- Ästhetisch-plastische Leistungen

Wohlbefinden,  
Optimierung,  
Leistungssteigerung



# Gewerbsteuer und noch viel mehr: Cave!

## Risiken



## Mitunternehmerschaft

- „Einkünfte aus selbständiger Arbeit sind die Gewinnanteile der Gesellschafter... einer Gesellschaft, bei der der Gesellschafter als Unternehmer (Mitunternehmer) des Betriebs anzusehen ist, ...“

§ 18 Abs. 4 S. 2 i.V.m. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG

- Mitunternehmer ist, wer
  - wer zivilrechtlich Gesellschafter einer Personengesellschaft ist und
  - eine gewisse unternehmerische Initiative entfalten kann sowie
  - unternehmerisches Risiko trägt.

## Mitunternehmerinitiative

- als Teilhabe an unternehmerischen Entscheidungen (Ausübung von Gesellschaftsrechten: Stimm-, Kontroll- u. Widerspruchsrechte)

## Mitunternehmerrisiko

- Mitunternehmerrisiko trägt im Regelfall, wer am Gewinn und Verlust des Unternehmens und an den stillen Reserven einschließlich eines Geschäftswerts beteiligt ist.



## Mithilfe fachlich vorgebildeter Arbeitskräfte

- „Ein Angehöriger eines freien Berufs ... ist auch dann freiberuflich tätig, wenn er sich der Mithilfe fachlich vorgebildeter Arbeitskräfte bedient; Voraussetzung ist, dass er auf Grund
  - eigener Fachkenntnis
  - leitend und
  - eigenverantwortlich tätig wird.“  
§ 18 Abs. 1 S. 3 EStG
- sog. „Stempeltheorie“

## Leitende Tätigkeit

- hierzu gehört:
  - Organisation des Sach- u. Personalbereichs,
  - Arbeitsplanung,
  - Arbeitsverteilung,
  - Aufsicht über Mitarbeiter und deren Anleitung und die
  - stichprobenweise Überprüfung der Arbeitsergebnisse

## Eigenverantwortliche Tätigkeit

- hierzu gehört:
  - die persönliche Teilnahme des Berufsträgers an der praktischen Arbeit in ausreichendem Umfang im Sinne einer konkreten und unmittelbaren „aktiven“ Einflussnahme auf die tatsächliche Behandlung am Patienten,
  - dass die Arbeitsleistung den „Stempel der Persönlichkeit“ des betreffenden Berufsträgers tragen muss.

BFH, Ur. V. 3<sup>1</sup>.08.2005, IV B 205/03

## Alle Gesellschafter müssen Merkmal des freien Berufs erfüllen

- Als Gewerbebetrieb gilt in vollem Umfang die mit Einkünfteerzielungsabsicht unternommene Tätigkeit einer Personengesellschaft, wenn die Gesellschaft auch eine gewerbliche Tätigkeit ausübt oder gewerbliche Einkünfte bezieht  
§ 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG
- d.h. alle Gesellschafter müssen die Merkmale eines freien Berufs erfüllen, ansonsten färbt die Gewerblichkeit auf die anderen Gesellschafter ab  
H 15.6. EStH 2016 „Gesellschaft“
- sog. Abfärbetheorie / Infizierungstheorie
- In der Einzelpraxis herrscht die Trennungstheorie vor (ggfs. partielle Gewerbesteuerpflicht) im Gegensatz zur Einheitstheorie bei der BAG.

## Nullbeteiligungsgesellschafter

- „Vom Ergebnis der Praxis erhält Herr Dr. X einen Anteil in Höhe von 120.000,-- € jährlich.“
- „In der Gesellschafterversammlung hat Herr Dr. X kein Stimmrecht.“

## Beteiligung am eigenen Honorarumsatz

- Zu Grunde liegender Fall: keine finanzielle Beteiligung bei vollem Stimmrecht, keine Beteiligung am materiellen und immateriellen Vermögen
- BFH:  
(BFH v. 03.11.2015, VIII R 63/13, BStBl. II 2016, 383)
  - eine mitunternehmerische Beteiligung setzt die Teilhabe am Erfolg des Unternehmens bzw. den Gewinnchancen des Unternehmens zwingend voraus,
  - Ein prozentualer Anteil am eigenen Honorarumsatz ist keine Beteiligung an den Gewinnchancen des Unternehmens, zumal wenn keine hinreichende Gewähr der Beteiligung an den stillen Reserven besteht
  - Es handelt sich vielmehr um einen umsatzabhängigen Vergütungsanspruch lt. BFH
  - ausreichendes Unternehmensrisiko?

## Stempeltheorie / Abfärbetheorie

- Finanzverwaltung unterstellt, im Umfang der ärztlichen Betätigung des nicht als Mitunternehmer einzustufenden Arztes selbst nicht mehr leitend und eigenverantwortlich ärztlich tätig zu sein.
- Kommt die Finanzbehörde zu dieser Einschätzung, wären somit grundsätzlich sämtliche freiberuflichen Einkünfte gewerblich infiziert.
- Eine Umqualifizierung der freiberuflichen Einkünfte in gewerbliche Einkünfte findet aber dann nicht statt, wenn es sich um eine gewerbliche Tätigkeit von äußerst geringem Umfang handelt:
  - Höchstbetrag 24.500,-- € netto,
  - Gewerblicher Umsatzanteil < 3 %.
- Gewerbesteuerbelastung bei einem Hebesatz von 490 % ca. 3 %.
- Bilanzierungspflicht als Gewerbetreibender, § 141 AO; Ermittlung eines Übergangsgewinns (ggfs. mehrere Wechsel)
- Beiträge IHK
- Weitere Risikobereiche: doppelstöckige Personengesellschaft, nur kapitalmäßige Beteiligung, angestellte Ärzte, gewerbliche Tätigkeiten: Überlassung von Personal, Räumen und Einrichtungen (mit Zusatzleistungen) bei bestehender Gewinnerzielungsabsicht

## „Scheingesellschafter mit Gewinnbeteiligung“

LSG Stuttgart, Urt. V. 12.12.2014, L 4 R 1333/13; LSG Stuttgart, Urt. V. 06.03.2017, L 5 R 1176/15

- Tenor:
  - „Ein gewichtiges Indiz gegen eine selbstständige Tätigkeit ist insbesondere, dass kein wesentliches ins Gewicht fallendes Unternehmerrisiko getragen wird. Maßgebliches Kriterium für ein solches Risiko eines Selbstständigen ist, ob eigenes Kapital oder die eigene Arbeitskraft auch mit der Gefahr des Verlustes eingesetzt wird, weil der Erfolg des Einsatzes der tatsächlichen und sächlichen Mittel also ungewiss ist.“
- Beschäftigungsgebundene Befreiung von der RV-Pflicht, d. h. mangels Befreiungsantrag droht trotz Mitgliedschaft im Versorgungswerk zusätzlich die Pflichtmitgliedschaft in der gesetzlichen Rentenversicherung.
- Risiko der Rückforderung für vier Jahre; Abwälzung auf den Versicherungspflichtigen zeitlich nur sehr eingeschränkt möglich.

## **„Zusatzrisiko Honorarrückforderung**

BSG, Urt. v. 23.06.2010, B 6 KA 7/09 R

- Tenor:
  - „Eine vertraglich vereinbarte Kooperation als Berufsausübungsgemeinschaft erfordert, dass jeder Gesellschafter in "freier Praxis" tätig wird. Für die Ausübung der Tätigkeit des Vertragsarztes in freier Praxis ist erforderlich, dass ein Gesellschafter über eine berufliche und persönliche Selbständigkeit verfügt. Dies erfordert das Mittragen des wirtschaftliche Risikos der Praxis und eine Beteiligung am Wert der Praxis. Die ärztliche Tätigkeit wird jedenfalls dann nicht mehr in freier Praxis ausgeübt, wenn beides explizit ausgeschlossen ist.“
- Aber auch: fehlende Zulassung als angestellter Arzt
- Nachträglicher Verlust der kassenärztlichen Zulassung
- Risiko der Rückforderung der KV-Honorare für bis zu vier Jahre.

***Scheuen Sie sich nicht, uns anzurufen ...***

**Kniebaum  
Bocks**



**WP/StB Dirk Kniebaum**

Partner  
Kniebaum Bocks u. Partner  
Bettrather Straße 14b  
41061 Mönchengladbach  
02161/4644-0  
[d.kniebaum@kb-mg.de](mailto:d.kniebaum@kb-mg.de)  
[www.kb-mg.de](http://www.kb-mg.de)



**RA/StB Ulf Erik Belcke**

Partner  
Kniebaum Bocks u. Partner  
Bettrather Straße 14b  
41061 Mönchengladbach  
02161/4644-0  
[e.belcke@kb-mg.de](mailto:e.belcke@kb-mg.de)  
[www.kb-mg.de](http://www.kb-mg.de)