

## SONDERINFO

### Ertragsteuerliche Beurteilung ärztlicher Laborleistung

Nach einem Schreiben des Bundesfinanzministerium vom 12.2.2009 gilt zur ertragsteuerlichen Beurteilung von ärztlichen Laborleistungen Folgendes:

- **Erbringung von Laborleistungen durch einen niedergelassenen Laborarzt**

Der Laborarzt erzielt Einkünfte aus freiberuflicher Tätigkeit, wenn er - ggf. unter Mithilfe fachlich vorgebildeter Arbeitskräfte - auf Grund der eigenen Fachkenntnisse leitend und eigenverantwortlich tätig wird (sog. Stempeltheorie). Dies wird nach den Umständen des Einzelfalls beurteilt.

Hierfür werden die Praxisstruktur, die individuelle Leistungskapazität des Arztes, das in der Praxis anfallende Leistungsspektrum und die Qualifikation der Mitarbeiter berücksichtigt. Eine leitende und eigenverantwortliche Tätigkeit liegt im Einzelfall z. B. dann **nicht** vor, wenn die Zahl der vorgebildeten Arbeitskräfte und die Zahl der täglich anfallenden Untersuchungen eine Eigenverantwortlichkeit ausschließen.

- **Erbringung von Laborleistungen durch eine Laborgemeinschaft**

**Definition der Laborgemeinschaft:** Eine Laborgemeinschaft ist eine Gemeinschaftseinrichtung von Vertragsärzten, welche dem Zweck dient, labormedizinische Analysen in derselben gemeinschaftlich genutzten Betriebsstätte zu erbringen. Die Gesellschaften besitzen aus diesem Grund die für das Labor notwendigen Räume, stellen das Hilfspersonal ein und beschaffen die notwendigen Apparate und Einrichtungen. Die Gesellschafter haben in der Regel gleiche Investitionseinlagen zu leisten und sind am Gesellschafts-vermögen in gleicher Höhe beteiligt.

Laborgemeinschaften können in unterschiedlichen Organisationsformen - wie z. B. als Leistungserbringer, als Abrechnungseinheit oder als Laborgemeinschaft mit einer gesonderten Betriebsführungs- oder Laborgesellschaft - tätig werden.

**Ertragsteuerliche Beurteilung:** Unabhängig von der jeweiligen Organisationsform kommt es für die ertragsteuerliche Beurteilung auf die Gewinnerzielungsabsicht an.



#### a) Erbringung von Laborleistungen ausschließlich an Mitglieder:

Bei einer Laborgemeinschaft handelt es sich ertragsteuerlich regelmäßig um eine Kosten-/Hilfsgemeinschaft, die lediglich den Gesellschaftszweck „Erlangung wirtschaftlicher Vorteile durch gemeinsame Übernahme von Aufwendungen“ verfolgt, d. h. die auf gemeinsame Rechnung getätigten Betriebsausgaben im Einzelnen auf ihre Mitglieder umzulegen. Die Ausgliederung aus der Einzelpraxis erfolgt ausschließlich aus technischen Gründen. Die Laborgemeinschaften sollen lediglich kostendeckend arbeiten, jedoch keinen Gewinn erzielen. Eine Gewinnerzielungsabsicht liegt daher nicht vor.

Ist eine Ärztegemeinschaft an einer lediglich kostendeckend arbeitenden Laborgemeinschaft beteiligt, entsteht keine Mitunternehmenschaft. Die Einnahmen aus einer Laborgemeinschaft oder aus Laborleistungen sind in diesem Fall unmittelbar den Einnahmen aus selbständiger Arbeit der beteiligten Ärzte zuzurechnen.

Da die Laborgemeinschaft auf Grund der lediglich kostendeckenden Auftragsabwicklung nicht mit Gewinnerzielungsabsicht tätig wird, ist in diesem Fall eine einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung für die Laborgemeinschaft nicht vorzunehmen. Es sind lediglich die anteiligen Betriebsausgaben gesondert festzustellen. Dies gilt auch für Laborgemeinschaften mit einer großen Zahl von Mitgliedern.

Die Änderung der Abrechnungsgrundsätze zwischen der Laborgemeinschaft und der gesetzlichen Krankenversicherung ändert an dieser Rechtsauffassung nichts, wenn die Laborgemeinschaft weiterhin lediglich die Kosten gegenüber der gesetzlichen Krankenkasse in der Höhe abrechnet, in der diese ihr tatsächlich entstanden sind. Der Gewinn wird in diesem Fall weiterhin ausschließlich durch die einzelnen Mitglieder im Rahmen ihrer jeweiligen ärztlichen Tätigkeit erwirtschaftet.

Sind an einer Laborgemeinschaft, die nicht mit Gewinnerzielungsabsicht tätig wird, auch niedergelassene Laborärzte beteiligt, wird eine Umqualifizierung der Einkünfte erst auf der Ebene des niedergelassenen Laborarztes nach den oben dargestellten Grundsätzen geprüft.

Erzielt die Laborgemeinschaft hingegen Gewinne, stellt diese keine Kosten-/Hilfsgemeinschaft mehr im oben genannten Sinne, sondern eine Mitunternehmerschaft dar. Für die Prüfung, ob die Laborgemeinschaft in diesem Fall gewerbliche oder freiberufliche Einkünfte erzielt, gelten die unter **Erbringung von Laborleistungen durch einen niedergelassenen Laborarzt** dargestellten Grundsätze entsprechend. Danach wird geprüft, ob unter Berücksichtigung der Zahl der Angestellten und der durchgeführten Untersuchungen eine eigenverantwortliche Tätigkeit der an der Laborgemeinschaft beteiligten Ärzte noch gegeben ist. Ist dies zu bejahen und sind nur selbständig tätige Ärzte an der Laborgemeinschaft beteiligt, erzielen sie Einkünfte aus freiberuflicher Tätigkeit.

Ist dies zu verneinen und/oder sind nicht nur selbständig tätige Ärzte an der Laborgemeinschaft beteiligt, sind die gesamten Einkünfte der Laborgemeinschaft als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu behandeln. Diese Behandlung schlägt dann auch auf die Einkünftequalifizierung der beteiligten Ärztegemeinschaften durch

#### b) Erbringung von Laborleistungen an Nichtmitglieder:

Erbringt die Laborgemeinschaft auch Laboruntersuchungen für Nichtmitglieder, wird wie bei den niedergelassenen Laborärzten geprüft, ob unter Berücksichtigung der Zahl der Angestellten und durchgeführten Untersuchungen eine eigenverantwortliche Tätigkeit der Laborgemeinschaft noch gegeben ist.

- **Anwendungszeitraum**

Dieses Schreiben gilt für Veranlagungszeiträume ab 2008.

(Quelle: BMF-Schr. v. 12.2.2009 –IV C 6 – S 2246/08/10001)

#### **Ergänzung der Oberfinanzdirektion Hannover vom 12.2.2009**

Die ertragsteuerliche Behandlung der von den Laborgemeinschaften mangels eigener Einnahmen erhobenen Umlagen bei den beteiligten Ärzten hängt von der Buchung bei den Laborgemeinschaften ab.

Hat die Laborgemeinschaft die vereinnahmten Umlagen als Einlagen und damit erfolgsneutral ausgewiesen, so darf der beteiligte Arzt die Zahlung der Umlage nicht als Betriebsausgabe abziehen.

Bucht die Gemeinschaft dagegen die Umlage als Betriebseinnahme, so steht dieser Einnahme die Zahlung des beteiligten Arztes als gewinnmindernde Betriebsausgabe gegenüber.

Seit dem 1.7.1999 werden die laborärztlichen Leistungen in einen analytischen und einen ärztlichen Honoraranteil aufgeteilt. Die steuerliche Behandlung wird allein durch die Trennung der Laborarbeiten in einen technischen und einen ärztlichen Honoraranteil nicht in Frage gestellt. Durch das Vergütungssystem ändert sich nicht die Art der ärztlichen Tätigkeit, d. h. der Charakter der Erfüllung des Untersuchungsauftrags als ärztliche Leistung bleibt unverändert bestehen.

(Quelle: OFD Hannover, Verf. v. 4.5.2009 – G 1401 – 9 – StO 254)