

KOOPERATIONEN

Vorsicht bei Laborgemeinschaften

von StB Alfred P. Röhrig, Bad Honnef, www.steuerberaterkanzlei-roehrig.de

| In der Praxis werden Beteiligungen an Laborgemeinschaften häufig relativ sorglos eingegangen, ohne dass den Beteiligten die nachfolgenden Risiken bekannt sind. Für Laborgemeinschaften werden häufig zudem nur sehr schlanke Gesellschaftsverträge geschlossen, die für die Beteiligten gefährliche – regelmäßig nicht erkannte – Risiken enthalten. Grundlage der nachfolgenden Hinweise sind die Ausführungen des BMF (12.2.09, IV C 6 - S 2246/08/10001, BStBl I 09, 398) zur ertragsteuerlichen Beurteilung von ärztlichen Laborleistungen. |

1. Fallunterscheidung

Vor einer Beteiligung an einer Laborgemeinschaft sollten die Beteiligten genau hinschauen und überprüfen lassen, welche Vereinbarungen im Gesellschaftsvertrag im Detail getroffen worden sind. Zunächst ist darauf zu achten, dass die Verträge keine Regelungen dahingehend enthalten, die es der Geschäftsführung ermöglichen – ohne Zustimmung der Gesellschafter – grundsätzliche Entscheidungen selber zu treffen. Denn durch „ungeschickte“ Handlungen der Geschäftsführer können die nachfolgend dargestellten Probleme entstehen, die unbedingt verhindert werden müssen.

Welche vier Fallgestaltungen sind in der Praxis zu differenzieren?

- Ein Laborarzt/eine Labor-GbR erbringt Leistungen.
- Eine Laborgemeinschaft erbringt – ohne Gewinnerzielungsabsicht – Leistungen an Mitglieder.
- Eine Laborgemeinschaft erbringt – mit Gewinnerzielungsabsicht – Leistungen an Mitglieder.
- Eine Laborgemeinschaft erbringt – mit Gewinnerzielungsabsicht – auch Leistungen an Nichtmitglieder.

2. Leistungen durch einen Laborarzt/eine Labor-GbR

Laborärzte erbringen grundsätzlich freiberufliche ärztliche Leistungen. Problematisch ist jedoch in der Praxis die große Anzahl der durchzuführenden Untersuchungen in derartigen Laboren. Hier sieht der BFH dann keine freiberufliche Tätigkeit mehr als gegeben an, wenn die Anzahl der Untersuchungen derartig hoch ist, dass der Arzt/die Ärzte eine Eigenverantwortlichkeit bei den durchzuführenden Untersuchungen nicht mehr glaubhaft machen können. Hiervon ist in der Praxis regelmäßig auszugehen. Daher liegen in der Praxis hier regelmäßig keine freiberuflichen Einkünfte mehr vor, sondern gewerbliche Einkünfte mit der Folge der Gewerbesteuerpflicht.

Der Geschäftsführung keine allzu freie Hand geben

Stempeltheorie

3. Die Laborgemeinschaft mit Leistungen nur an Mitglieder – keine Gewinnerzielungsabsicht

Soweit Laborgemeinschaften ausschließlich Leistungen an ihre Mitglieder erbringen, ohne Gewinnerzielungsabsicht handeln und somit ausschließlich eine Deckung der entstehenden Kosten durch die Mitglieder anstreben, ist die Beurteilung auf den ersten Blick übersichtlich.

Die Zahlungen der Mitglieder in die Laborgemeinschaft sind dann in einem ersten Schritt wie folgt zu behandeln:

- Die Zahlungen aus den Praxen / Praxisgemeinschaften stellen auf dieser Ebene erfolgsneutral Entnahmen dar.
- Die Einzahlungen der Mitglieder in die Laborgemeinschaft sind auf der Ebene der Laborgemeinschaft als erfolgsneutrale Einlagen zu qualifizieren.

Am Ende des Jahres werden die Betriebsausgaben der Laborgemeinschaft gesondert festgestellt. Die Ergebnisse der Feststellung sind als Betriebsausgaben in den Gewinnermittlungen der Beteiligten zu berücksichtigen.

Problematisch ist jedoch die Beantwortung der Frage, wo die Wirtschaftsgüter der Laborgemeinschaft steuerlich zu erfassen sind. Da die Gemeinschaft keine Mitunternehmerschaft mit Gewinnerzielungsabsicht darstellt ist sie ertragsteuerlich transparent. Das führt dazu, dass die Wirtschaftsgüter den Beteiligten – mit sämtlichen Folgen, wie z.B. Abschreibungen - anteilig und unmittelbar zuzurechnen sind. Diese Zurechnung unterbleibt in der Praxis regelmäßig. Diese fehlerhafte Zuordnung der Wirtschaftsgüter ist häufig nicht mit erheblichen Folgen verbunden und wird durch die Finanzbehörden im Rahmen von Betriebsprüfungen auch regelmäßig nicht aufgegriffen.

Ein erhebliches Problem kann jedoch bei der Beendigung derartiger Gemeinschaften mit der Aufteilung des Vermögens entstehen, wenn sich in den Gemeinschaften wertvolle Wirtschaftsgüter befinden. In diesem Fall liegt nämlich keine erfolgsneutrale Realteilung der Beteiligten vor (eine Realteilung setzt eine Mitunternehmerschaft voraus), sondern ein Tausch unter den Beteiligten mit voller Gewinnauswirkung.

PRAXISHINWEIS | In derartigen Fallgestaltungen sind daher im Vorfeld der Trennung des Vermögens dringend Gestaltungen erforderlich, die Sie mit Ihrer Steuerberaterin / Ihrem Steuerberater erörtern sollten.

4. Die Laborgemeinschaft mit Leistungen ausschließlich an Mitglieder – mit Gewinnerzielungsabsicht

Soweit die Laborgemeinschaft mit Gewinnerzielungsabsicht handelt, stellt sich die Beurteilung völlig anders dar. In diesem Fall ist eine steuerliche Mitunternehmerschaft mit sämtlichen Konsequenzen gegeben. Die Einkünfte werden einheitlich und gesondert festgestellt und die Wirtschaftsgüter werden in der Laborgemeinschaft bilanziert.

Gewinnermittlung auf Ebene Gesellschaft und der Gesellschafter

Wem sind die Wirtschaftsgüter zuzurechnen?

Steuerlich eine Mitunternehmerschaft

Derartige Laborgemeinschaft in der Form der Mitunternehmerschaft sind jedoch regelmäßig – wie bereits zu den Laborärzten dargestellt – regelmäßig als gewerblich zu qualifizieren. Das führt dazu, dass die Beteiligten aus der Laborgemeinschaft gewerbliche Einkünfte erzielen. Für den Einzelpraxisinhaber resultieren hieraus keine weiteren Konsequenzen.

Soweit an derartigen Laborgemeinschaften jedoch Gemeinschaftspraxen beteiligt sind, ergibt sich ein erhebliches Problem. Denn nach § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG führt die teilweise gewerbliche Tätigkeit (und hierzu gehören auch Einnahmen aus einer entsprechenden Beteiligung) einer Personengesellschaft dazu, dass sie insgesamt als Gewerbebetrieb zu qualifizieren ist. Die Folge ist die volle Gewerbesteuerpflicht für die gesamten Einkünfte aus der Gemeinschaftspraxis.

PRAXISHINWEIS | Die durch den BFH entwickelte Bagatelgrenze für diese Situation ist für Beteiligungseinkünfte nicht anzuwenden.

Regelmäßig
gewerblich tätig

5. Laborgemeinschaft mit Leistungen auch an Nichtmitglieder

Soweit eine Laborgemeinschaft Leistungen auch an Nichtmitglieder erbringt, liegt immer eine Gewinnerzielungsabsicht vor. Die Laborgemeinschaft ist daher steuerlich als Mitunternehmerschaft zu qualifizieren. Im Übrigen finden hier die Ausführungen unter 4. Anwendung.

Steuerlich eine
Mitunternehmer-
schaft

6. Was sind die Gestaltungsempfehlungen?

Die Beteiligung an einer Laborgemeinschaft birgt erhebliche Risiken. Zudem sollten sich an der Laborgemeinschaft ausschließlich die Ärzte persönlich und keine Praxisgemeinschaften beteiligen. In diesem Falle sind die Beteiligungen der einzelnen Ärzte als Betriebsvermögen der Einzelpraxen bzw. als Sonderbetriebsvermögen der Gemeinschaftspraxen zu qualifizieren. Der erhebliche Vorteil liegt darin, dass das Halten von gewerblichen Beteiligungen im Sonderbetriebsvermögen einer Gemeinschaftspraxis die Einkünfte auf der Ebene der Gemeinschaftspraxis nicht nach § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG infiziert. Vor einer Beteiligung an einer Laborgemeinschaft sollte daher dringend das Gespräch mit der Steuerberaterin / dem Steuerberater gesucht werden.

Die Beteiligung birgt
erhebliche Gefahren

WEITERFÜHRENDE HINWEISE

- Praxiswert – Eine Labor-GbR mit gewerblichen Einkünften hat keinen Praxiswert, sondern einen Geschäftswert (Ketteler-Eising, PFB 15, 30)
- Kooperationen – Besonderheiten der Praxisgemeinschaften (Peine, PB 16, 195)