

## Teil III

## Ärzte

– Arztpraxis (ohne Zahn-  
und Tierarztpraxis) –  
– Gewerbekennzahl 85120.0 –

Hinweis: Bezüglich der Besonderheiten bei Tier- und Zahnärzten Hinweis auf die in Teil III der Kartei veröffentlichten Abhandlungen „Tierärzte“ und „Zahnärzte“.

Wegen der freiberuflichen Tätigkeit als Angehöriger anderer Heilberufe siehe Abschn. III A Nr. 10 dieser Abhandlung.

### Inhaltsverzeichnis

I. Allgemeines	5
1. Inhalte	5
2. Bundesärzteordnung, Berufsvertretungen	5
3. Praxisarten	6
4. Gebührenordnung	6
5. Abrechnungsverfahren	6
6. Änderungen durch das Gesundheitsstrukturgesetz vom 21.12.1992 (BGBl I S.2266)	7
7. Praxisgebühr	7
8. Tarifverträge, Betriebsvereinbarungen für Arzthelferinnen und Auszubildende	7
9. Finanzierung	8
II. Buchführung, Aufzeichnungen, Wareneingangsbuch, Patientenkartei	8
1. Buchführung, Aufzeichnungen	8
2. Wareneingangsbuch/Wareneingangs-Aufzeichnungen	8
3. Patientenkartei	9
III. Steuerrechtliche Besonderheiten	9
A. Umsatzsteuer	9
1. Gesetzliche Bestimmung (§ 4 Nr. 14 UStG)	9

2. Grundsätzliches zur Steuerbefreiung der Umsätze aus der Tätigkeit als Arzt (Ärztin)	10
2.1 Zur Tätigkeit als Arzt (Abschn. 4.14.2 UStAE 2010)	10
2.2 Zum Anwendungsbereich von § 4 Nr. 14 Buchstabe a UStG	11
3. Zum Umfang der Steuerbefreiung	11
4. Im Einzelnen: Erstellung von Gutachten	13
5. Behandlung von Honoraren für individuelle Gesundheitsleistungen (IGeL)	18
6. Rechtsform des Unternehmers	18
7. Tätigkeit als klinischer Chemiker	18
8. Betriebsärzte, Knappschaftsärzte, nicht voll beschäftigte Hilfsärzte bei den Gesundheitsämtern, Vertragsärzte der Bundeswehr, Vertrauensärzte der Deutschen Bundesbahn und andere Vertragsärzte in ähnlichen Fällen	19
9. Amtsärzte	19
10. Arztvertreter	20
11. Krankenhausärzte	20
12. Gemeinschaftspraxen	23
13. Praxis- und Apparatgemeinschaften	
14. Leistungen von Einrichtungen nach § 140b Abs. 1 SGBV zur integrierten Versorgung (Abschn. 4.14.9 UStAE)	24
15. Umsätze eines Arztes aus dem Betrieb eines Krankenhauses	25
16. Diagnosekliniken und andere Einrichtungen ärztlicher Heilbehandlung, Diagnostik oder Befunderhebung	26
17. Steuerfreie Lieferung, Entnahme und unternehmensfremde Verwendung bestimmter Gegenstände nach § 4 Nr. 28 UStG	27
18. Kleinunternehmer i. S. des § 19 UStG	28
19. Ehrenamtliche Tätigkeit	28
20. Alters- und Hinterbliebenenversorgung	28
21. Vermietung von Praxisräumen zwischen Ehegatten	28
B. Einkommensteuer	29
1. Allgemeines	29

2. Grundsätzliches zur freien Berufstätigkeit eines Arztes (einer Ärztin) im Sinne des § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG	32
3. Integrierte Versorgung nach §§ 140a SGB V, gewerbliche Infizierung der freiberuflichen Tätigkeit einer ärztlichen Gemeinschaftspraxis	32
4. Labor- und Apparategemeinschaften von Ärzten	32
5. Steuerrechtliche Fragen im Zusammenhang mit der gemeinsamen Nutzung medizinischer Großgeräte durch niedergelassene Ärzte und Krankenhäuser	35
6. Behandlung des Kaufs kassenärztlicher Zulassungen als immaterielles Wirtschaftsgut	35
7. Ärztliche Hausapotheke	36
8. Zur Besteuerung von Augenärzten und augenärztlichen Gemeinschaftspraxen	36
9. Arzt als Betreiber eines Krankenhauses, einer medizinischen Badeanstalt, einer Klinik, eines Kurheimes oder eines Sanatoriums	37
10. Praxisübernahme durch Erben des verstorbenen Praxisinhabers	37
11. Abgrenzung der nichtselbständigen Arbeit gegenüber der selbständigen Arbeit bei vertragsärztlicher Tätigkeit	38
12. Krankenhausärzte /Chefärzte	38
13. Honorare als Teil des Betriebsvermögens	38
a) Zufluss der Honorare bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG	39
b) Behandlung der Vorschüsse, Teil- und Abschlagszahlungen	39
c) Behandlung der Praxisgebühr	39
d) Bilanzierung von Honoraransprüchen bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG	39
e) Erlass einer Honorarforderung bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG	40
f) Veruntreuung von Honoraren durch Praxisangestellte (Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG)	41
14. Einzelheiten zum Umfang des Betriebsvermögens	41
a) Gebäude	41
b) Wertpapiere	41
c) Darlehensforderungen	42
d) Edelmetalle	42
e) Praxiswert	42
15. Einzelfragen zum Betriebsausgabenabzug	43
a) Absetzungen für Abnutzung (AfA-Sätze)	43
b) Arbeitsverträge zwischen Ehegatten	43
c) Häusliches Arbeitszimmer	43
d) Berufskleidung	43

e) Bewirtungskosten	44
f) Aufwendungen für geringwertige Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens (§ 6 Abs. 2 EStG)	44
g) Aufwendungen für Fachliteratur, Zeitschriften u. ä.	44
h) Aufwendungen für Fortbildungsveranstaltungen und Fachtagungen	45
i) Kraftfahrzeugkosten	45
j) Promotionskosten	46
k) Reisekosten	46
l) Repräsentationsaufwendungen und Aufwendungen für Geschenke	46
m) Umzugskosten	47
n) Zivilprozesskosten	47
o) Aufwendungen für Arztunfallausstattungen (Notfallkoffer)	47
p) Aufwendungen für die Anschaffung von Wirtschaftsgütern, deren Nutzung im privaten Lebensbereich üblich ist (z. B. Waschmaschinen, Heimbügler, Kühlschränke)	47
q) Aufwendungen für die Wiederherstellung der Gesundheit	48
r) Aufwendungen für einen Schutzhund	48
s) Versicherungsbeiträge	48
aa) Berufshaftpflichtversicherung	48
bb) Krankentagegeldversicherung	48
cc) Praxis-Unterbrechungs-Versicherung	48
dd) Teilhaberversicherung	49
ee) Unfallversicherung	49
t) Versorgungsbeiträge	49
16. Ehrenamtliche Tätigkeiten in Berufs- und Standesorganisationen	49
17. Durchlaufende Posten	49
18. Abfindung für die Aufgabe der Praxisräume	50
19. Praxisveräußerung	50
20. Wechselseitige Vermietung von Praxisräumen durch (Arzt-)Ehegatten	52
21. Veräußerung einer Diagnostic Card	52

22. Ertragsteuerliche Behandlung der im Rahmen einer pulsierenden Signal Therapie erbrachten Leistung	52
C. Gewerbesteuer	52
1.. Allgemeines	53
2. Gemischte Tätigkeit	53
3. Personengesellschaften bzw. Praxisgemeinschaften	53
4. Kapitalgesellschaften	54
D. Bewertung von Arztpraxen	54
E. Investitionszulagen	56
F. Erbschaftsteuer	56
IV. Kennzahlen	
AfA-Tabelle für den Wirtschaftszweig „Gesundheitswesen“ für Anlagegüter, die nach dem 31. 12. 1998 angeschafft oder hergestellt worden sind.	56

## **I Allgemeines**

### **1. Inhalte**

Die Ausführungen in den nachfolgenden Abschnitten betreffen die selbständig tätigen Ärzte und die Ärzte, die teils selbständig, teils nichtselbständig tätig sind (gemischte Tätigkeit). Sie nehmen auch zu der Frage Stellung, ob der Arzt eine freiberufliche, gewerbliche oder nichtselbständige Tätigkeit ausübt.

### **2. Bundesärzteordnung, Berufsvertretungen**

Die Bundesärzteordnung in der Fassung der Bekanntmachung vom 16. 4. 1987 (BGBl I S. 1218) wurde zuletzt geändert durch Art. 8 des EWR-Ausführungsgesetzes vom 27. 4. 1993 (BGBl I S. 515).

Die Ärzte sind Pflichtmitglieder der Ärztekammer (Körperschaft des öffentlichen Rechts). Die Ärztekammer nimmt die Berufsinteressen der Ärzte wahr und übt die Berufsgerichtsbarkeit aus. Daneben sind die Ärzte vielfach auch freiwillige Mitglieder von Ärztevereinigungen (eingetragene Vereine), die für die Allgemeininteressen der Ärzte eintreten.

### **3. Praxisarten**

Bei den freiberuflich tätigen Ärzten überwiegt die Einzelpraxis.

Die ständig gestiegenen Anforderungen haben dazu geführt, dass sich zunehmend Ärzte zur gemeinsamen Berufsausübung zusammenschließen. Die Zusammenschlüsse in Sozietäten erfolgen in der Regel in der Form der Gesellschaft bürgerlichen Rechts. Siehe dazu Abschn. III C Nr. 3 dieser Abhandlung.

Ab dem 1.7.1995 besteht für Ärzte die Möglichkeit, sich zu einer Partnerschaft zusammenzuschließen. Die Partnerschaft ist eine Gesellschaft, in der sich Angehörige Freier Berufe (natürliche Personen) zur Ausübung ihres Berufes zusammenschließen. Auf die Partnerschaft finden, soweit im Partnerschaftsgesellschaftsgesetz vom 25.7.1994 (PartGG, BStBl 1994 I S. 739) nichts anderes bestimmt ist, die Vorschriften des BGB über die Gesellschaft Anwendung.

Seit 2004 lässt eine Änderung der Berufsordnung für Ärzte auch freiere Kooperationsform zu. Damit wurde die strikte Bindung der Berufsausübung an einen Praxissitz aufgegeben. Ärzte können nunmehr auch an weiteren Orten tätig sein und sich mit mehreren Gesellschaften, z.B. Berufsausübungsgemeinschaften, Organisationsgemeinschaften zusammenschließen, überörtliche Gemeinschaftspraxen bilden oder auch Kollegen anstellen.

Personengesellschaften in der Form der OHG oder KG sowie Kapitalgesellschaften sind in der Regel nur im Zusammenhang mit dem Betrieb eines Krankenhauses, einer medizinischen Badeanstalt, einer Klinik, eines Kurheimes oder eines Sanatoriums anzutreffen. Siehe dazu Abschn. III C Nrn. 3 und 4 dieser Abhandlung.

### **4. Gebührenordnung**

Hinweis auf die Gebührenordnung für Ärzte in der Fassung der Bekanntmachung vom 10.6.1988 (BGBl I S. 818), zuletzt geändert durch Art. 20 des Gesundheitsstrukturgesetzes vom 21.12.1992 (BGBl I S. 2327).

Die Gebührenordnung der Ärzte enthält Mindest- und Höchstsätze.

### **5. Abrechnungsverfahren**

a) Bestehen hinsichtlich der Honorarforderungen lediglich Rechtsbeziehungen zwischen dem Arzt und dem Patienten (Privatpatient), so bemisst der Arzt seine Honorarforderungen in der Regel nach den Gebührensätzen für Privatpatienten. Dass der Patient auf Grund der Mitgliedschaft bei privaten Krankenkassen usw. den Honorarbetrag ganz oder zum Teil von den Krankenkassen usw. zurückerhält, beeinträchtigt nicht das Vertragsverhältnis zwischen dem Arzt und dem Patienten. Mit der Erstellung der Rechnungen über Leistungen an diese Patienten sowie mit dem Einzug, mit dem Anmahnen und dem evtl. Einklagen der Forderungen werden vielfach ärztliche Verrechnungsstellen beauftragt. Es handelt sich dabei

um eingetragene Vereine, denen die Ärzte freiwillig beitreten. Die Abrechnungen erfolgen grundsätzlich vierteljährlich.

b) Bestehen hinsichtlich der Honorarforderungen nur Rechtsbeziehungen zwischen dem Arzt und den Versicherungs- und Fürsorgeträgern auf Grund der ihm von den Patienten übergebenen Behandlungsscheine (Kassenpatienten), so ist der Arzt verpflichtet, seine Leistungen durch die Kassenärztliche Vereinigung (KVD) bzw. deren Verrechnungsstellen abrechnen zu lassen. Der Arzt kann seinen Vergütungsanspruch nur gegen die KVD (Körperschaft des öffentlichen Rechts) geltend machen. Die KVD erhält von den Versicherungs- und Fürsorgeträgem die angeforderten Vergütungen nach Maßgabe der vereinbarten Gebührensätze. Die eingehenden Beträge werden nach bestimmten Honorarverteilungsmaßstäben auf die Ärzte verteilt. Die Ärzte erhalten dann von der KVD vierteljährliche Honorarabrechnungen, wobei die in der Zwischenzeit an die Ärzte geleisteten Abschlagzahlungen und die Restguthaben getrennt ausgewiesen werden. Ebenso werden die Verwaltungsgebühren, Beiträge an Standesorganisationen, Versicherungsbeiträge, Darlehen, Spenden und sonstige Zahlungen gesondert ausgewiesen.

## **6. Änderungen durch das Gesundheitsstrukturgesetz vom 21. 12. 1992 (BGBl IS.2266)**

Für die selbständig tätigen Ärzte ergeben sich mit Inkrafttreten des Gesundheitsstrukturgesetzes – i.d.R. ab dem 1. 1. 1993 – wesentliche Änderungen. Hierzu gehören beispielsweise:

- Begrenzung der Leistungsausgaben der Krankenkassen u.a. in den Bereichen ärztliche Behandlung, Arznei-, Verband- u. Heilmittel (Bildung von Budgets),
- Reform des Zugangs zur vertragsärztlichen Tätigkeit,
- Änderungen des Honorierungssystems,
- Einführung einer Altersgrenze für Vertragsärzte ab dem 1. 1. 1999,
- Anstellungsmöglichkeit für einen ganztags oder zwei halbtags beschäftigte Ärzte,
- Maßnahmen zur Begrenzung der Zulassung neuer Ärzte, wenn in der jeweiligen Region eine bedarfsgerechte Versorgung gewährleistet ist.

## **7. Praxisgebühr**

Durch das Gesetz zur Modernisierung der gesetzlichen Krankenversicherung (GMG vom 14.11.2003, BGBl. I 2003 S, 2190) wurde gemäß § 28 Abs. 4 SGB V die Praxisgebühr eingeführt.

Danach haben Versicherte je Kalendervierteljahr für jede erste Inanspruchnahme einer ambulanten ärztlichen Behandlung eine Zuzahlung von 10 € zu zahlen. Einzelheiten bezüglich der Praxisgebühr sind von den Spitzenverbänden der Krankenkassen und der Kassenärztlichen Bundesvereinigung im Bundesmantelvertrag geregelt.

## **8. Tarifverträge, Betriebsvereinbarungen für Arzthelferinnen und Auszubildende**

Arzthelferinnen und Auszubildende werden in der Regel nach Tarifverträgen bezahlt. Die allgemeinen Arbeitsbedingungen werden durch einen Manteltarifvertrag geregelt. Die

Wochenarbeitszeit beträgt 38,5 Stunden. Das Gehalt richtet sich nach Berufsjahren, die Anzahl der Urlaubstage nach dem Alter.  
Der Arzt hat als Arbeitgeber die notwendige Schutz- und Berufskleidung, zumindest 2 Berufskittel pro Jahr kostenlos zur Verfügung zu stellen.

## **9. Finanzierung**

Von den Kreditinstituten werden Darlehensverträge zur Umschuldung eines Privatarlehens abgeschlossen, um im betrieblichen Bereich den Abzug privater Schuldzinsen zu ermöglichen. Bei der steuerlichen Anerkennung derartiger Darlehensverträge ist § 4 Abs. 4a EStG zu beachten

## **10. Betriebsversicherung und Haftung**

Die Haftung der Ärzte bestimmt sich nach BGB- Vorschriften. Der Arzt ist gemäß § 12 der Berufsordnung für Ärzte verpflichtet, sich hinreichend gegen Haftpflichtansprüche im Rahmen ihrer beruflichen Tätigkeit zu versichern.

## **II. Buchführung, Aufzeichnungen, Wareneingangsbuch, Patientenkartei**

### **1. Buchführung, Aufzeichnungen**

Wegen der Buchführungs- bzw. Aufzeichnungspflichten Hinweis auf Teil I der Kartei: Aufzeichnungen (F und H); Freie Berufe.

Ärzte ermitteln ihren Gewinn in der Regel nach § 4 Abs. 3 EStG (Einnahmenüberschussrechnung). Führt ein Arzt jedoch Bücher und erstellt regelmäßig Abschlüsse, so muss er den Gewinn durch Bestandsvergleich (§ 4 Abs. 1 EStG) ermitteln.

Die Patientenkartei kann für sich allein nicht eine Buchführung (Aufzeichnungen) darstellen oder ersetzen (RFH-Urteil vom 12.9.1934, RStBl S.1103).

Führt ein nicht buchführungspflichtiger Stpfl. nur Aufzeichnungen über Einnahmen und Ausgaben, so kann er nicht verlangen, dass seiner Besteuerung ein nach § 4 Abs. 1 EStG geschätzter Gewinn zugrunde gelegt wird. Durch den Verzicht auf die Aufstellung einer Eröffnungsbilanz und auf die Einrichtung einer den jeweiligen Stand des Vermögens darstellenden Buchführung hat er die Gewinnermittlung durch Einnahmenüberschussrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG gewählt (BFH-Urteil vom 2.3.1978, BStBl II S. 431).

### **2. Wareneingangsbuch/Wareneingangs-Aufzeichnungen**

Der Arzt ist in der Regel nicht zur Führung eines WEB verpflichtet (kein gewerblicher Unternehmer). Hinweis auf Teil I der Kartei: Wareneingangsbuch/Wareneingangs-Aufzeichnungen.

Die Form der Aufzeichnungen von Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben ist nicht vorgeschrieben. Im Rahmen der Einnahme- Überschussrechnung hat der Arzt zu führen ein Anlageverzeichnis (§ 4 Abs. 3 Satz 5 EStG) sowie Lohnkonten bei Beschäftigung von

Arbeitnehmern (§ 41 EStG); darüber hinaus hat er aufzuzeichnen die Bewirtungskosten (§ 4 Abs. 5 Nr. 2 Satz 2 EStG), Ausgaben besonderer Art (§ 4 Abs. 7 EStG).

Besondere Aufzeichnungspflichten ergeben sich für alle Kassenärzte gemäß §§ 294, 295 Abs. 1 SGB V i.V.m. dem Bundesmantelvertrag- Ärzte über die in jedem Behandlungsfall vereinnahmte Zuzahlung nach § 28 Abs. 4 SGB V, die auch für steuerliche Zwecke gilt. Danach sind die vereinnahmten Praxisgebühren vollständig, richtig, geordnet und zeitnah (regelmäßig täglich) aufzuzeichnen (§ 146 Abs. 1 AO)

Wird eine sog. Hausapotheke geführt, so ist der Arzt insoweit regelmäßig gewerblicher Unternehmer (BFH-Urteil vom 26. 5. 1977, BStBl II S. 879) und daher zur Führung eines Wareneingangsbuches (Wareneingangs-Aufzeichnungen) verpflichtet. Vgl. auch Abschn. III B Nr. 6 dieser Abhandlung. Es gelten insoweit die gleichen Verpflichtungen wie für Apotheken.

### **3. Patientenkartei**

Ärzte dürfen bei einer zur Nachprüfung der Erfüllung ihrer eigenen Steuerpflichten vorgenommenen Betriebsprüfung die Vorlage der von ihnen geführten Patientenkarteien zwecks Einsichtnahme durch das Finanzamt insoweit verweigern, als darin Eintragungen enthalten sind, auf die sich ihr Recht zur Auskunftsverweigerung nach § 102 AO erstreckt (BFH-Beschluss vom 11. 12. 1957, BStBl 1958 III S. 86). Das Finanzamt kann jedoch, wenn es berechnete Zweifel an der Richtigkeit und Ordnungsmäßigkeit der Buchführung (Aufzeichnungen) des Arztes hat, diesem aufgeben, in geeigneter Form Auszüge und Zusammenstellungen über die einzelnen Besuche und sonstigen Leistungen aus der Patientenkartei mit Namensangaben für die Nachprüfung zu fertigen, welche sich auf die finanziellen Beziehungen beschränken und die das Auskunftsverweigerungsrecht begründenden Tatsachen nicht enthalten. Dabei ist das Auskunftsverlangen des Finanzamtes wie bei allen Ermessensentscheidungen an die Grundsätze von Recht und Billigkeit gebunden (vgl. BFH-Beschluss vom 11. 12. 1957, a.a.O.)

## **III. Steuerrechtliche Besonderheiten**

### **A. Umsatzsteuer**

#### **1. Gesetzliche Bestimmung (§ 4 Nr. 14 UStG )**

Von den unter § 1 Abs. 1 Nr. 1 bis 3 fallenden Umsätzen sind steuerfrei:

14. die Umsätze aus der Tätigkeit als Arzt, Zahnarzt, Heilpraktiker, Krankengymnast, Hebamme oder aus einer ähnlichen heilberuflichen Tätigkeit im Sinne des § 18 Abs. 1 Nr. 1 des Einkommensteuergesetzes und aus der Tätigkeit als klinischer Chemiker. Steuerfrei sind auch die sonstigen Leistungen von Gemeinschaften, deren Mitglieder Angehörige der in Satz 1 bezeichneten Berufe sind, gegenüber ihren Mitgliedern, soweit diese Leistungen unmittelbar zur Ausführung der nach Satz 1 steuerfreien Umsätze verwendet werden. Die Umsätze eines Arztes aus dem Betrieb eines Krankenhauses sind mit Ausnahme der ärztlichen Leistungen nur steuerfrei, wenn die in Nummer 16 Buchstabe b bezeichneten Voraussetzungen erfüllt sind.

Die Sätze 1 und 2 gelten nicht

- a) für die Umsätze aus der Tätigkeit als Tierarzt und für die Umsätze von Gemeinschaften, deren Mitglieder Tierärzte sind,
- b) für die Lieferung oder Wiederherstellung von Zahnprothesen und kieferorthopädischen Apparaten, soweit sie der Unternehmer in seinem Unternehmen hergestellt oder wiederhergestellt hat.

## **2. Grundsätzliches zur Steuerbefreiung der Umsätze aus der Tätigkeit als Arzt (Ärztin)**

Viele Ärzte gehen davon aus, dass sie aufgrund der Steuerbefreiung für ärztliche Leistungen nichts mit der Umsatzsteuer zu tun haben. Dies ist aber nur bedingt richtig, soweit ihre Leistungen die medizinische Betreuung von Personen, durch das Diagnostizieren und Behandeln von Krankheiten dienen. Ärztliche Leistungen, welche diese Kriterien nicht erfüllen, unterliegen dagegen der Umsatzsteuer

Leistungen eines Arztes sind nur dann nach Art. 132 Abs. 1 Buchst.c der MwStSystRL steuerfrei, wenn sie der medizinischen Betreuung von Personen durch das Diagnostizieren und Behandeln von Krankheiten oder anderen Gesundheitsstörungen dienen (vgl. EuGH-Urteil vom 14.9.2000, C-384/98, UR 2000 S. 432)

§ 4 Nr. 14 UStG ist im Sinne des o.g. EuGH- Urteils auszulegen. Dies gilt unabhängig davon, um welche konkrete heilberufliche Leistung es sich handelt (z.B. Untersuchung, Attest, Gutachten), für wen sie erbracht wird (Patient, Gericht, Sozialversicherung) und wer sie erbringt (freiberuflicher oder angestellter Arzt, Heilpraktiker, Physiotherapeut, Unternehmer, der ähnliche heilberufliche Tätigkeiten nach § 4 Nr. 14 Buchst.a UStG ausübt, sowie Krankenhäuser, Kliniken oder andere in § 4 Nr. 14 Buchst.b UStG bezeichnete Einrichtungen)

### **2.1 Zur Tätigkeit als Arzt (Abschn. 4.14.2 UStAE 2010)**

(1) Tätigkeit als Arzt ist die Ausübung der Heilkunde unter der Berufsbezeichnung „Arzt“ oder „Ärztin“. Zur Ausübung der Heilkunde gehört jede Maßnahme, die der Feststellung, Heilung oder Linderung von Krankheiten, Leiden oder Körperschäden beim Menschen dient. Auch die Leistungen der vorbeugenden Gesundheitspflege gehören zur Ausübung der Heilkunde; dabei ist es unerheblich, ob die Leistungen gegenüber Einzelpersonen oder Personengruppen bewirkt werden. Zum Umfang der Steuerbefreiung siehe Abschnitt 91 a

(2) Leistungen eines Arztes aus dem Betrieb eines Krankenhauses oder einer anderen Einrichtung im Sinne des § 4 Nr. 14 Buchstabe b UStG sind auch hinsichtlich der ärztlichen Leistung nur dann befreit, wenn die in § 4 Nr. 14 Buchstabe b UStG bezeichneten Voraussetzungen erfüllt sind (vgl. BFH-Urteil vom 18.3.2004, V R 53/00, BStBl. II S. 677) Heilbehandlungsbelegungen eines selbständigen Arztes, die in einem Krankenhaus erbracht werden (z.B. Belegarzt), sowie die selbständigen ärztlichen Leistungen eines im Krankenhaus angestellten Arztes (z.B. in der eigenen Praxis im Krankenhaus) sind demgegenüber nach § 4 Nr. 14 Buchstabe a UStG steuerfrei.

(3) Die im Zusammenhang mit einem Schwangerschaftsabbruch nach § 218a StGB stehenden ärztlichen Leistungen stellen umsatzsteuerfreie Heilbehandlungsleistungen dar; dies gilt auch

für die nach den §§ 218b, 219 StGB vorgesehene Sozialberatung durch einen Arzt. Bei den sonstigen Leistungen eines Arztes im Zusammenhang mit Empfängnisverhütungsmaßnahmen handelt es sich um umsatzsteuerfreie Heilbehandlungsleistungen. Die sonstigen ärztlichen Leistungen bei Schwangerschaftsabbrüchen und Empfängnisverhütungsmaßnahmen sind auch steuerfrei, wenn sie von Einrichtungen nach § 4 Nr. 14 Buchstabe b UStG ausgeführt werden.

## **2.2 Zum Anwendungsbereich von § 4 Nr. 14 Buchstabe a UStG**

§ 4 Nr. 14 Buchstabe a UStG ist nur auf Leistungen anzuwenden, die außerhalb von Krankenhäusern oder ähnlichen Einrichtungen im Rahmen eines persönlichen Vertrauensverhältnisses zwischen Patienten und Behandelndem, z.B. in Praxisräumen des Behandelnden, in der Wohnung des Patienten oder an einem anderen Ort erbracht werden. Kriterium für die Abgrenzung der Anwendungsbereiche von § 4 Nr. 14 Buchstabe a und Buchstabe b ist weniger die Art der Leistung als vielmehr der Ort ihrer Erbringung. Während Leistungen nach § 4 Nr. 14 Buchstabe b UStG aus einer Gesamtheit von ärztlichen Heilbehandlungen in Einrichtungen mit sozialer Zweckbestimmung bestehen, ist § 4 Nr. 14 Buchstabe a UStG auf Leistungen anzuwenden, die außerhalb von Krankenhäusern oder ähnlichen Einrichtungen im Rahmen eines persönlichen Vertrauensverhältnisses zwischen Patienten und Behandelndem, z.B. in Praxisräumen des Behandelnden, in der Wohnung des Patienten oder in einem anderen Ort erbracht werden.

(vgl. EuGH-Urteil vom 6.11.2003, C-45/01, EuGHE I S. 12911; Abschn. 4.14.1 Abs.1 UStAE 2010)

Neben dem Kriterium der Heilbehandlung muss für die Anwendung der Steuerbefreiung des § 4 Nr. 14 Buchstabe a UStG auch eine entsprechende Befähigung des Unternehmers vorliegen. Diese ergibt sich aus der Ausübung eines der in § 4 Nr. 14 Buchstabe a Satz 1 UStG bezeichneten Katalogberufe oder einer ähnlichen heilberuflichen Tätigkeit (vgl. Abschn. 4.14.4 Abs. 6 und 7 UStAE 2010)

Krankenhausbehandlungen und ärztliche Heilbehandlungen nach § 4 Nr. 14 Buchstabe b UStG zeichnen sich dadurch aus, dass sie in Einrichtungen mit sozialer Zweckbestimmung, wie der des Schutzes der menschlichen Gesundheit, erbracht werden.

Krankenhausbehandlungen und ärztliche Heilbehandlungen umfassen in Anlehnung an die im Fünften Buch Sozialgesetzbuch (SGB V- Gesetzliche Krankenversicherung) bzw. Elften Buch Sozialgesetzbuch (SGB XI- Soziale Pflegeversicherung) und im Strafvollzugsgesetz (StVollzG) definierten Leistungen u.a. Leistungen der Diagnostik, Befunderhebung, Vorsorge, Rehabilitation, Geburtshilfe und Hospizleistungen (vgl. Abschnitt 4.14.5 Abs. 1ff)

## **3. Zum Umfang der Steuerbefreiung**

Nach § 4 Nr. 14 UStG sind nicht alle Umsätze aus der Tätigkeit als Arzt, Zahnarzt, Heilpraktiker, Physiotherapeut (Krankengymnast), Hebamme, klinischer Chemiker oder aus einer ähnlichen heilberuflichen Tätigkeit i.S. dieser Vorschrift steuerfrei (4.14.1 Abs. 4 UStAE 2010).

Unter Beachtung der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofes sind ärztliche Heilbehandlungen ebenso wie Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin Tätigkeiten, die zum Zweck der Vorbeugung, Diagnose, Behandlung und, soweit möglich, der Heilung von Krankheiten oder Gesundheitsstörungen bei Menschen vorgenommen werden. Die befreiten Leistungen müssen dem Schutz der Gesundheit des Betroffenen dienen (EuGH-Urteile vom 14.9.2000, C-384/98, EuGHE I S. 6795, vom 20.11.2003, C -212/01, EuGHE I S.

13859, und vom 20.11.2003, C-307/01, EuGHE I S. 13989) .Dies gilt unabhängig davon, um welche konkrete heilberufliche Leistung es sich handelt (Untersuchung, Attest, Gutachten usw.), für wen sie erbracht wird (Patient, Gericht, Sozialversicherung o.a.) und wer sie erbringt (freiberuflicher oder angestellter Arzt, Heilpraktiker, Physiotherapeut, Unternehmer, der ähnliche heilberufliche Tätigkeiten nach § 4 Nr. 14 UStG ausübt, sowie Krankenhäuser, Kliniken usw.). Heilberufliche Leistungen sind daher nur steuerfrei, wenn bei der Tätigkeit ein therapeutisches Ziel im Vordergrund steht (Abschn.4.14.1 Abs. 4 UStAE).

Danach sind z.B. folgende Tätigkeiten keine Heilbehandlungsleistungen (Abschn. 4.14.1 Abs. 5 UStAE):

1. die schriftstellerische oder wissenschaftliche Tätigkeit, auch soweit es sich dabei um Berichte in einer ärztlichen Fachzeitschrift handelt,
2. die Vortragstätigkeit, auch wenn der Vortrag vor Ärzten im Rahmen einer Fortbildung gehalten wird,
3. die Lehrtätigkeit,
4. die Lieferungen von Hilfsmitteln, z.B. Kontaktlinsen, Schuheinlagen
5. die entgeltliche Nutzungsüberlassung von medizinischen Großgeräten,
6. die Erstellung von Alkoholgutachten, Zeugnissen oder Gutachten über das Sehvermögen, über Berufstauglichkeit oder in Versicherungsangelegenheiten (vgl. z.B. BFH-Beschluss vom 31.7.2007, V B 98/06, BStBl. 2008 II S. 35 und BFH-Urteil vom 8.10.2008, V R 32/07),, Untersuchungsleistungen wie z.B. Röntgenaufnahmen zur Erstellung eines umsatzsteuerpflichtigen Gutachtens (vgl. hierzu auch BMF- Schreiben vom 8.11.2001- BStBl. I S. 826, BMF- Schreiben vom 4.5.2007, BStBl. I S. 481 und EuGH-Urteil vom 20.11.2003, C-307/01, EuGHE I S.138989)
7. kosmetische Leistungen von Podologinnen/Podologen in der Fußpflege,
8. ästhetisch-plastische Leistungen, soweit ein therapeutisches Ziel nicht im Vordergrund steht. Indiz hierfür kann sein, dass die Kosten regelmäßig nicht durch Krankenversicherungen übernommen werden (Abschn. 91a Abs. 3 UStR 2005, BFH-Urteil vom 15.7.2004, BStBl. II 2004,862: Schönheitsoperationen)
9. Leistungen zur Prävention und Selbsthilfe im Sinne des § 20 SGB V, die keinen unmittelbaren Krankheitsbezug haben, weil sie lediglich den allgemeinen Gesundheitszustand verbessern und insbesondere einen Beitrag zur Verminderung sozial bedingter Ungleichheiten von Gesundheitschancen erbringen sollen- § 20 Abs. 1 Satz 2 SGB V- (vgl. BFH-Urteil vom 7.7.2005, V R 23/04, BStBl. II S. 904)
10. Supervisionsleistungen (vgl. BFH-Urteil vom 30.6.2005, V R 1/02, BStBl. II S. 675)
11. die Durchführung einer Leichenschau, soweit es sich um die zweite Leichenschau oder weitere handelt sowie das spätere Ausstellen der Todesbescheinigung als Genehmigung zur Feuerbestattung

Hilfsgeschäfte sind nicht nach § 4 Nr. 14 UStG steuerfrei. Es kann jedoch die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 28 UStG in Betracht kommen (vgl. Abschnitt 4.28.1)

**Empfängnisverhütung:**

Das Einsetzen einer Spirale zur Empfängnisverhütung ist kein medizinischer Eingriff, der zum Zwecke der Vorbeugung, Diagnose, Behandlung oder Heilung von Krankheiten oder Gesundheitsstörungen vorgenommen wird. Eingriffe zur Empfängnisverhütung fallen nicht unter die Steuerbefreiung des § 4 Nr. 14 UStG (Hessisches FG-Urteil vom 16.11.2006, EFG 2007,1561)

**Supervisionsleistungen:**

Eine steuerfreie Heilbehandlung setzt voraus, dass ihr Hauptziel der Schutz der Gesundheit ist. Für die Umsatzsteuerfreiheit von Supervisionsleistungen nach § 4 Nr. 14 UStG reicht es nicht aus, dass die auch bei Heilbehandlungen eingesetzten Methoden angewandt werden und diese auch der gesundheitlichen Prophylaxe dienen können (BFH-Urteil vom 30.6.2005, BStBl. II 2005,675)

Überlassung einer Praxiseinrichtung durch Arzt (vgl. BFH-Urteil vom 24.9.2004, BFH/NV 2005,258)

**Wellness:**

Bietet eine Klinik Pauschalangebote, die im Schwerpunkt dem Wellnessbereich zuzuordnen sind, so handelt es sich dabei nicht um steuerbefreite Leistungen aus einer heilberuflichen Tätigkeit nach § 4 Nr. 14 UStG (FG des Saarlandes- Urteil vom 10.9.2004- 1 V 211/04)

Zur umsatzsteuerlichen Behandlung von Umsätzen aus Sauerstoff- Mehrschritt- Anwendungen (Sauerstoff-Mehrschritt- Therapie) vgl. OFD Magdeburg, Verf. vom 17.8.2000, UStR 2001,35.

Hilfsgeschäfte sind nicht nach § 4 Nr. 14 UStG steuerfrei. Es kann jedoch die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 28 UStG in betracht kommen (vgl. Abschn. 122).

Die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 14 UStG setzt nicht voraus, dass der Unternehmer Umsätze gegenüber einem Patienten als Leistungsempfänger erbringt und mit ihm oder seiner Krankenkasse hierüber abrechnet. Nach § 4 Nr. 14 UStG steuerfreie Leistungen kommen auch dann in betracht, wenn eine Rehabilitationseinrichtung auf Grund eines Versorgungsvertrages gemäß § 11 Abs. 2, §§ 40,111 SGB V mit Hilfe von Fachkräften Leistungen zur medizinischen Rehabilitation erbringt. In diesem Fall sind regelmäßig sowohl die Leistungen der Rehabilitationseinrichtung als auch die Leistungen der Fachkräfte an die Rehabilitationseinrichtung steuerfrei, soweit sie die in dem Versorgungsvertrag benannte Qualifikation haben (BFH-Urteil vom 25.11.2004, BStBl. II 2005,190)

#### **4. Im Einzelnen: Erstellung von Gutachten:**

In Ergänzung zum Umsatzsteuer- Anwendungserlass (Abschn. 4.14.1 Abs. 5 UStAE) hat die OFD Karlsruhe (Vfg. vom 5.4.2011, USt- Kartei BW § 4 Nr. 14 und 16 UStG S 7170 Karte 3): einen umfangreichen Katalog ärztlicher Leistungen aufgelistet und erläutert, ob diese umsatzsteuerpflichtig oder von der Umsatzsteuer befreit sind. Hierbei wird vor allem auf

ärztliche Gutachten, Untersuchungen der Berufstauglichkeit und ähnliche Leistungen eingegangen, weil deren umsatzsteuerliche Behandlung vielfach zweifelhaft ist.

Ärzte, insbesondere solche die Gutachten erstellen, sollten deshalb ihre Leistungen hinsichtlich der Steuerfreiheit überprüfen.

Soweit ein Arzt steuerpflichtige Leistungen erbringt, hat er Umsatzsteuer abzuführen, wenn diese Umsätze die Grenze für Kleinunternehmer (17.500 Euro) überschreiten. Ergibt sich eine Umsatzsteuerpflicht, so verteuert dies regelmäßig die ärztlichen Leistungen, soweit sie gegenüber Privaten erbracht werden.. Im Einzelfall können sich bei einer Umsatzsteuerpflicht steuerliche Vorteile durch die Möglichkeit der Inanspruchnahme des Vorsteuerabzugs ergeben.

In der Praxis lässt sich die Frage der Umsatzsteuerpflicht nur klären, wenn die Rechnungen und der Leistungskatalog des Arztes vorliegen, nicht jedoch aus den Abrechnungen der Abrechnungen durch die Abrechnungsstelle.

Nach der Vfg. der OFD Karlsruhe (a.a.O.) liegt neben den in Abschn. 4.14.1 Abs. 5 UStAE genannten Tätigkeiten auch in folgenden Fällen keine Heilbehandlungsleistung vor

### **Gutachten für rechtliche Verfahren**

- Alkohol- und Drogengutachten zur Untersuchung der Fahrtüchtigkeit,
  - Blutalkoholuntersuchungen für gerichtliche Zwecke in Einrichtungen ärztlicher Befunderhebung. Die Feststellung des Zustandes der Organe, Gewebe, Körperflüssigkeiten usw. in Einrichtungen ärztlicher Befunderhebung ist nur dann nach § 4 Nr. 14 UStG steuerfrei, wenn sie für diagnostische oder therapeutische Zwecke erfolgt.
  - Medizinisch- psychologische Gutachten über die Fahrtauglichkeit,
  - anthropologisch- erbbiologische Gutachten,
  - Blutgruppenuntersuchungen und DNA Analysen z.B. im Rahmen der Vaterschaftsfeststellung oder zur Spurenauswertung
  - Gutachten, die im Rahmen von Strafverfahren erstattet werden,
  - forensische Gutachten, sowohl zur Frage der Schuldfähigkeit (§§ 20,21 StGB) als auch zur Frage der Unterbringung in einem psychiatrischen Krankenhaus oder einer Entziehungsanstalt (§§ 63,64 StGB),
  - Gutachten für Staatsanwaltschaft und Gerichte zur Klärung des Kausalzusammenhanges zwischen ärztlicher Fehlbehandlung und einer Gesundheitsstörung bzw. dem Todeseintritt,
  - Prognosegutachten, die im Rahmen des Strafvollzugs erstattet werden,
  - Untersuchung und Begutachtung durch Vertragsärzte zur Feststellung von Beschädigungen, wenn diese Leistungen nicht der weiteren medizinischen Betreuung dienen sollen, sondern z.B. als Grundlage für eine Entschädigungsleistung;
  - Gutachten über die Minderung der Erwerbsfähigkeit in Schadensersatzprozessen,
  - Gutachten, berichte und Bescheinigungen, der der schriftlichen Kommunikation unter Ärzten dienen, z.B. bei Fragen der Schadensersatzleistung, auch bei öffentlich-rechtlicher Berichtspflicht;
  - Gutachten im Bereich der Kinder- und Jugendpsychiatrie und Physiotherapie in straf-, zivil- oder familienrechtlichen Verfahren;
  - Vergütungen für Sachverständigentätigkeit nach § 10 Abs. 1 Justizvergütungs- und entschädigungsgesetz (JVEG) i.V. mit Anlage Nr. 202 und 203 des JVEG.
- Soweit der sachverständige Zeuge nach § 10 Abs. 1 JVEG i.V.mit Anlage 2 Nr. 200 und 201 des JVEG vergütet wird, liegt nicht steuerbarer Schadensersatz vor. Ob jemand als Zeuge, sachverständiger Zeuge oder Sachverständiger anzusehen ist, richtet sich nach der tatsächlich

erbrachten Tätigkeit, nicht nach einer ggf. abweichenden Abrechnung. Ausschlaggebend ist dabei, ob er als Zeuge unersetzlich oder auswechselbar ist.

### **Gutachten für Verfahren der Sozialversicherungen**

- Gutachten über die Minderung der Erwerbsfähigkeit in Sozialversicherungsangelegenheiten, in Angelegenheiten der Kriegsopferversorgung,
- gutachterliche Feststellungen zum voraussichtlichen Erfolg von Rehabilitationsleistungen im Rahmen eines Rentenverfahrens, da hier ein Rentenantrag Anlass für das ärztliche Tätigwerden ist. Der Aspekt Rehabilitation vor Rente führt auch nicht dazu, dass die medizinische Betreuung in den Vordergrund tritt, da es insoweit in erster Linie darum geht, Rentenleistungen nicht oder erst zu einem späteren Zeitpunkt erbringen zu müssen.
- Gutachten nach § 12 Abs. 1 der Psychotherapie- Vereinbarung zur Klärung, ob die Therapiekosten von den gesetzlichen Krankenkassen getragen werden,
- externe Gutachten für den Medizinischen Dienst der Krankenversicherung,
- Gutachten zur Feststellung der Voraussetzungen für Pflegebedürftigkeit oder zur Feststellung, welche Stufe der Pflegebedürftigkeit vorliegt (§ 18 Abs., 1 SGB XI) Hier stehen Fragen nach Art und Umfang der erforderlichen Grundpflege und der hauswirtschaftlichen Versorgung (§ 14 SGB XI) im Vordergrund, die ggf. auch zu treffenden Feststellungen zu Fragen der Behandlungspflege treten dahinter zurück.
- Gutachten eines Dritten zur vorgeschlagenen ärztlichen Behandlung, zahnärztlichen Behandlung, der Verordnung von Arzneimitteln und zur vorgeschlagenen kieferorthopädischen Behandlung und zur Versorgung mit Zahnersatz (zahnprothetische Behandlungen) zum Zwecke der Kostenübernahme durch die Krankenkasse (§ 12 SGB V);
- Gutachten über den Kausalzusammenhang zwischen einem rechtserheblichen Tatbestand und einer Gesundheitsstörung;
- Gutachten für Berufsgenossenschaften oder Versicherungen zur Frage des Kausalzusammenhanges von bestimmten Vorerkrankungen und dem Todeseintritt des Versicherten.

### **Sonstige Gutachten für private Zwecke**

- Sportmedizinische Untersuchungs- und Beratungsleistungen, die der Feststellung von Trainingsfortschritten oder der Optimierung der Trainingsgestaltung dienen;
- Reisemedizinische Untersuchungs- und Beratungsleistungen, wenn hierüber eine Bescheinigung ausgestellt wird, die Grundlage für eine Entscheidungsfindung eines Dritten ist,
- Gutachten über den Gesundheitszustand als Grundlage für Versicherungsabschlüsse,
- Untersuchungen; zur Ausstellung bzw. Verlängerung von Schwerbehinderten ausweisen.

### **Gutachten im Todesfall**

- Gutachten über die Tatsache oder Ursache des Todes. Dies gilt nicht für die unter 2.4 genannten Leistungen.
- Genehmigung zur Feuerbestattung (sog. 2. Leichenschau)

### **Berufstauglichkeitsuntersuchungen**

- Musterungs-, Tauglichkeits- und Verwendungsfähigkeitsuntersuchungen und-gutachten, da diese dem Anlass der Beurteilung für den (künftigen) Dienstherrn

dienen, ob der Bewerber für eine bestimmte Verwendung geeignet ist. Die Umsatzsteuerpflicht besteht selbst dann, wenn durch eine derartige Untersuchung die Verschlimmerung einer bestehenden Erkrankung vermieden werden soll, da ein therapeutisches Ziel nicht im Vordergrund steht.

- Untersuchungen, bei denen die Frage der Tauglichkeit des Untersuchten für eine bestimmte Tätigkeit im Vordergrund steht, z.B. bei Flugtauglichkeitsuntersuchungen. Hierbei handelt es sich nicht um Vorsorgeuntersuchungen.
- Zeugnissen oder Gutachten über das Seh- und Hörvermögen,
- Röntgenaufnahmen, die für steuerpflichtige Gutachten, z.B. des TÜV zur Berufstauglichkeit, erstellt werden;
- Psychologische Tauglichkeitstests, die sich ausschließlich auf die Berufsfindung erstrecken.

### **Sonstige Untersuchungen**

- Experimentelle Untersuchungen bei Tieren im Rahmen der wissenschaftlichen Forschung
- Gutachten über die Freiheit des Trinkwassers von Krankheitserregern und über die chemische Zusammensetzung des Wassers,
- Dermatologische Untersuchungen von kosmetischen Stoffen,
- Gutachten über die pharmakologische Wirkung eines Medikamentes beim Menschen.

### **Sonstige ärztliche Leistungen**

- ärztliche Leistungen der Schönheitschirurgen, wenn kein therapeutisches Ziel im Vordergrund steht (vgl. Abschn. 4.14.1 Abs. 5 Nr. 8 UStAE). Gleiches gilt für vergleichbare Leistungen der Dermatologen oder Anästhesisten.
- Entnahme, Beförderung und Analyse von Nabelschnurblut sowie die Lagerung der in diesem Blut enthaltenen Stammzellen, sofern eine damit zusammenhängende ärztliche Heilbehandlung weder stattgefunden hat, noch begonnen wurde oder geplant ist (EuGH-Urteil vom 10.6.2010, C-262/08, UR 2010 S. 526)
- ärztliche Anzeigen über eine Berufskrankheit als Entscheidungsgrundlage für die Kostenübernahme des Unfallversicherungsträgers, soweit nicht nach Nr.2 steuerfrei.

### **Steuerfreie Umsätze**

Die folgenden Leistungen sind steuerfrei:

#### **Gutachten für rechtliche Verfahren**

- Körperliche Untersuchung von Personen im Polizeigewahrsam zur Überprüfung der Verwahrfähigkeit in der Zelle (alternativ erforderliche Krankenhauseinweisung).

#### **Gutachten für Verfahren der Sozialversicherungen**

- Gutachten zu medizinischen Vorsorge- und Rehabilitationsleistungen (Aussagen zur Rehabilitationsbedürftigkeit,- fähigkeit,- prognose und Therapieempfehlung), auch wenn der Arzt zu dem Ergebnis gelangt, dass der Patient nicht rehabilitierbar ist, sondern eine dauerhafte Erwerbs- oder Berufsunfähigkeit gegeben ist;

- Gutachten zur Hilfsmittelversorgung und zur häuslichen Krankenpflege, da in diesen genannten Aufgabenfeldern ein therapeutisches Ziel bzw. eine therapeutische Entscheidung im Mittelpunkt steht;
- die Erstellung einer ärztlichen Anzeige über eine Berufskrankheit als Entscheidungsgrundlage für die Kostenübernahme des Unfallversicherungsträgers, sofern diese im Rahmen einer Untersuchungs- und Behandlungsleistung bei der insgesamt ein therapeutisches Ziel im Vordergrund steht, erbracht wird.

### **Sonstige Gutachten für private Zwecke**

- Sport- und reisemedizinische Untersuchungs- und Beratungsleistungen, soweit nicht nach Nr. 1.3 steuerpflichtig sind.

### **Gutachten im Todesfall**

- Obduktionen, die im Falle des Seuchenverdachts für Kontaktpersonen von therapeutischer Bedeutung sind;
- die Durchführung der äußeren Leichenschau und Ausstellen der Todesbescheinigung als letzte Maßnahme im Rahmen der Heilbehandlung.

### **Sonstige ärztliche Leistungen**

- Vorsorgeuntersuchungen, bei denen Krankheiten möglichst frühzeitig festgestellt werden sollen, wie z.B. Krebsfrüherkennungen oder Glaukomfrüherkennung;
- Mammographien einschließlich der von Radiologen erstellten Mammographien im Rahmen des Mammographie- Screenings (Zweitbefund);
- Individuelle Gesundheitsleistungen (IGeL- Leistungen), wenn ein therapeutisches Ziel im Vordergrund steht;
- Leistungen zur Kontrolle von gespendetem Blut einschließlich der Blutgruppenbestimmung;
- Alkohol- und Drogengutachten zum Zwecke einer anschließenden Heilbehandlung;
- sonstige Leistungen eines Arztes im Zusammenhang mit einer künstlichen Befruchtung;
- die im Zusammenhang mit einem Schwangerschaftsabbruch nach § 218a StGB stehenden ärztlichen Leistungen einschließlich der nach den §§ 218b, 219 StGB vorgesehenen Sozialberatung durch einen Arzt,
- sonstige Leistungen eines Arztes im Zusammenhang mit Empfängnisverhütungsmaßnahmen, einschließlich der Sterilisation bei Mann und Frau;
- betriebsärztliche Leistungen nach § 3 Abs. 1 Nr. 2 ASiG, unabhängig davon, ob sie im Vertrag einzeln aufgeschlüsselt und abgerechnet werden (BMF- Schreiben vom 4.5.2007, BStBl. I,481)
- Gutachten, Berichte und Bescheinigungen, die der schriftlichen Kommunikation unter Ärzten dienen und die medizinische Betreuung im Vordergrund steht;
- kurze Bescheinigung und Zeugnisse, die nach Nr. 70 GOÄ berechnet werden. Sie sind Nebenleistung zu einer Untersuchungs- und Behandlungsleistung. Dies gilt insbesondere für Arbeitsunfähigkeitsbescheinigungen.
- weitere Leistungen des Kapitels B VI der GOÄ (z.B. Berichte und Briefe), soweit ein enger Zusammenhang mit einer im Vordergrund stehenden Untersuchungs- und Behandlungsleistung gegeben ist;
- Durchführung von Schuleingangsuntersuchungen

Vgl. zur Sachverständigentätigkeit eines Arztes auch OFD Koblenz, Verf. vom 9.5.2007 und vom 19.12.2007, UStR 2007, 787).

Zur Umsatzsteuerpflicht von medizinischen Sachverständigen, hier. Abtretung des Entgeltsanspruchs aus Gutachtensaufträgen OFD Koblenz, Verf. vom 31.7.2002, DStR 2002,1673

Steuersatz für ärztliche Gutachten ohne therapeutisches Ziel, die angestellte Krankenhausärzte im Namen und für Rechnung des Krankenhauses erstellen (OFD Frankfurt, Verf. vom 28.5.2002, UStK § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchstabe aq UStG S – 7242a Karte 3)

## **5. Behandlung von Honoraren für individuelle Gesundheitsleistungen (IGeL)**

Patienten der gesetzlichen Krankenversicherung (GKV) nehmen immer häufiger ärztliche Leistungen in Anspruch, die ihnen nicht durch die GKV erstattet werden. Obwohl die Inanspruchnahme derartiger Leistungen schriftlich vereinbart werden muss, unterbleibt dies in vielen Fällen. Soweit dabei auf eine Rechnungslegung verzichtet wird, werden die Honorare bar vereinnahmt. Insoweit ist bei einer Prüfung durch das Finanzamt eine Überprüfung der vollständigen Erfassung der ärztlichen Einnahmen schwierig.

Da in diesen Fällen weder Leistungsvereinbarungen noch Abrechnungen oder Zahlungsbelege existieren, ist eine direkte Verprobung unter Nutzung von vorliegenden Unterlagen (FiBu) zumeist ergebnislos.

In diesen Fällen wird der Prüfer zunächst auf die Prüfung beschränken, ob der Arzt IGeLeistungen angeboten hat. Hierfür können vor allem Plakate, Flyer oder Internetauftritte sprechen. Liegen derartige IGeL-Angebote vor, so kann eine Prüfung vorhandener Nebensysteme wie Wareneingangsbücher, Kassensystem daraufhin erfolgen, ob IGeLeistungen erfasst werden. Darüber hinaus können unter Anforderung digitaler Unterlagen Einzelaufzeichnungen in Patientenkarteen bzw. im Abrechnungssystem auf die Existenz von IGeLeistungen geprüft werden.

## **6. Rechtsform des Unternehmers**

Werden Leistungen aus der Tätigkeit als Arzt, Zahnarzt, Heilpaktiker oder aus einer anderen heilberuflichen Tätigkeit i.S. von § 4 Nr. 14 UStG erbracht, kommt es für die Steuerbefreiung nicht darauf an, in welcher Rechtsform der Unternehmer die Leistung erbringt (vgl. BFH-Urteil vom 4.3.1988, BStBl. 2000 II, 13). Auch ein in der Rechtsform einer GmbH & Co KG betriebenes Unternehmen kann bei Vorliegen der Voraussetzungen die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 14 UStG in Anspruch nehmen (vgl. Beschluss des BVerfG vom 10.11.1999, BStBl. 2000 II, 160) Die Leistungen können auch mit Hilfe von Arbeitnehmern, die die erforderliche berufliche Qualifikation aufweisen, erbracht werden (vgl. BFH-Urteil vom 1.4.2004, BStBl. II 681 für eine Stiftung; Abschn. 4.14.7 Abs. 1 UStAE 2010)

Die Umsätze einer Personengesellschaft aus einer heilberuflichen Tätigkeit sind auch dann nach § 4 Nr. 14 UStG steuerfrei, wenn die Gesellschaft daneben eine Tätigkeit i.S. des § 15 Abs. 1 Nr. 1 UStG ausübt und ihre Einkünfte deshalb ertragsteuerlich als Einkünfte aus Gewerbebetrieb nach § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG zu qualifizieren sind (vgl. BFH-Urteil vom 13.7.1994, BStBl. 1995 II, 84; Abschn. 4.14.7 Abs. 2 UStR 2010)

## **7. Tätigkeit als klinischer Chemiker**

Die Umsätze aus der Tätigkeit als klinischer Chemiker sind steuerfrei gem. § 4 Nr. 14 UStG.

Klinische Chemiker sind Personen, die den von der Deutschen Gesellschaft für Klinische Chemie e. V. entwickelten Ausbildungsgang mit Erfolg beendet haben und dies durch die von der genannten Gesellschaft ausgesprochene Anerkennung nachweisen. Die Steuerbefreiung gilt auch dann, wenn die Tätigkeit als klinischer Chemiker nicht freiberuflich im Sinne des § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG ausgeübt wird. Ein chemisches Untersuchungsamt, das Blutalkoholuntersuchungen und toxikologische Untersuchungen durchführt, bewirkt damit keine Umsätze aus der Tätigkeit als klinischer Chemiker, auch wenn es von einem solchen geleitet wird (BFH-Urteil vom 21.9.1989, BStBl 1990 II , 95) (Abschn. 91 UStR 2005).

## **8. Betriebsärzte, Knappschaftsärzte, nicht voll beschäftigte Hilfsärzte bei den Gesundheitsämtern, Vertragsärzte der Bundeswehr, Vertrauensärzte der Deutsche Bahn AG und andere Vertragsärzte in ähnlichen Fällen**

Die Betriebsärzte, die Knappschaftsärzte, die nicht voll beschäftigten Hilfsärzte bei den Gesundheitsämtern, die Vertragsärzte und die Vertragstierärzte der Bundeswehr, die Vertrauensärzte der Deutsche Bahn AG und andere Vertragsärzte in ähnlichen Fällen üben in der Regel neben der bezeichneten vertraglichen Tätigkeit eine eigene Praxis aus. Die Vergütungen aus dem Vertragsverhältnis gehören deshalb regelmäßig zu den Einkünften aus selbständiger Arbeit; vgl. BFH-Urteile vom 3. 7. 1959 (BStBl III , 344), und vom 30.11.1966 (BStBl 1967 III , 331). Das gleiche gilt, wenn die bezeichneten Ärzte keine eigene Praxis ausüben, es sei denn, dass besondere Umstände vorliegen, die für die Annahme einer nichtselbständigen Tätigkeit sprechen .

Knappschaftsärzte, die neben dieser Tätigkeit eine freie Praxis ausüben, unterliegen mit ihren Einnahmen aus der Knappschaftspraxis nicht der Lohnsteuer (BFH-Urteil vom 3.7.1959, BStBl. III 1959,344; vom 13.12.1962, BStBl. III 1963,167).

Zur umsatzsteuerlichen Behandlung der betriebsärztlichen Leistungen nach dem Arbeitssicherheitsgesetz (ASiG) OFD Karlsruhe/Stuttgart, Verf. vom 5.3.2001, UStK S 7172 Karte 4 § 4/16 UStG.

Betriebsärztliche Leistungen, die ein Unternehmer gegenüber einem Arbeitgeber erbringt und die darin bestehen, die Arbeitnehmer zu untersuchen, arbeitsmedizinisch zu beurteilen und zu beraten sowie die Untersuchungsergebnisse zu erfassen und auszuwerten (§ 3 Abs. 1 Nr. 2 ASiG) sind, soweit die Leistungen nicht auf Einstellungsuntersuchungen entfallen gemäß § 4 Nr. 14 UStG steuerfrei (BFH-Urteil vom 13.7.2006, BStBl. II 2007,412)

## **9. Amtsärzte**

Versicherungsträger bedienen sich vielfach der Amtsärzte bei der Erfüllung öffentlich-rechtlicher Aufgaben, ohne dass die Amtsärzte in ihrer Eigenschaft als Amtsärzte dazu verpflichtet sind. Der Amtsarzt wird insoweit im Rahmen einer Privatpraxis tätig, auch wenn er sonst keine Privatpraxis ausübt (RFH-Urteil vom 24.8.1937, RStBl , 1139). Die Vornahme der öffentlichen Impfungen gehört zu den Dienstaufgaben des Amtsarztes. Die Impfgebühren sind daher Dienstbezüge des Amtsarztes (RFH-Urteil vom 19.6.1942, RStBl , 843).

## 10. Arztvertreter

Ärzte lassen sich während ihres Urlaubs oder im Krankheitsfall oft von anderen Ärzten vertreten. Das Entgelt für den Vertreter wird unterschiedlich bemessen. Für die umsatzsteuerliche Beurteilung ist das jedoch unerheblich. Die Verkehrsauffassung sieht bei der Eigenart des Arztberufes den selbständigen Arzt, der vorübergehend einen anderen Arzt vertritt, als selbständig handelnden Unternehmer an (RFH-Urteil vom 8. 6. 1934, RStBl ,1041 und BFH-Urteil vom 10. 4. 1953, BStBl III , 142). Anders liegt der Fall beim Assistenzarzt. Er steht im Gegensatz zum freiberuflich tätigen Arzt schon hauptberuflich in einem Abhängigkeitsverhältnis. Dieses hauptberufliche Abhängigkeitsverhältnis drückt auch der vorübergehenden Vertretertätigkeit ihr Gepräge auf. Die Vertretertätigkeit des Assistenzarztes ist daher als unselbständige Tätigkeit anzusehen.

Es kommt vor, dass jüngere Ärzte, die noch nicht als Vertragsärzte zugelassen sind, die Praxis älterer Vertragsärzte, die sich zur Ruhe setzen wollen, als deren Vertreter weiterführen. Auf dem Türschild steht weiterhin der Name des bisherigen Praxisinhabers, auf dessen Namen auch die Abrechnungen mit der Kassenärztlichen Vereinigung erfolgen. Der Arzt, dem die Praxis gehört, ist auch weiterhin als Unternehmer im Sinne des UStG anzusehen. Der jüngere Arzt gilt als unselbständiger Arztvertreter.

## 11. Krankenhausärzte

a) Die Krankenhausärzte sind in der Regel unselbständig, soweit sie gegen festes Gehalt zur Behandlung der im Krankenhaus untergebrachten Patienten verpflichtet sind. Bezüglich der daneben betriebenen eigenen Praxis üben Krankenhausärzte eine selbständige Tätigkeit aus.

b) Angestellte Ärzte eines Krankenhauses sind oft berechtigt, von den Patienten der Klassen I und II für ihre Tätigkeit nach eigenem Ermessen Vergütungen zu fordern. Diese Vergütungen werden in der Regel durch die Krankenhäuser eingezogen und dann an den Arzt (evtl. gekürzt um einen Unkostenbetrag) abgeführt. Der Krankenhausarzt wird insoweit selbständig tätig. Die selbständige Tätigkeit des behandelnden Arztes besteht auch für die Zeit seines Urlaubs, in dem er von einem Assistenzarzt vertreten wird. Die von den Patienten entrichteten Honorare sind ihm auch dann zuzurechnen, wenn sie unmittelbar dem Assistenzarzt zufließen (RFH-Urteil vom 4.9.1935, RStBl , 1570).

Ein angestellter Chefarzt bezieht mit den Einnahmen aus dem ihm eingeräumten Liquidationsrecht für die gesondert berechenbaren wahlärztlichen Leistungen in der Regel Arbeitslohn, wenn die wahlärztlichen Leistungen innerhalb des Dienstverhältnisses erbracht werden (BFH-Urteil vom 5.10.2005, BFHE 211,249)

Ein Chefarzt eines Krankenhauses kann wahlärztliche Leistungen selbständig oder unselbständig erbringen (vgl. BFH-Urteil vom 23.7.1964, HFR 1965, 347). Entscheidend ist für die Beurteilung das Gesamtbild der Verhältnisse, insbesondere, ob wahlärztliche Leistungen innerhalb oder außerhalb des Dienstverhältnisses erbracht werden. Die Weisungsfreiheit des Chefarztes bei Ausübung der ärztlichen Tätigkeit selbst steht der Annahme eines Arbeitsverhältnisses nicht entgegen.

c) Die in kleineren Krankenhäusern tätigen Ärzte sind oft nicht fest angestellt, sondern in vollem Umfang selbständig. Sie haben wie fest angestellte Ärzte gegenüber den Patienten der

Sonderklassen I und 11 eigenes Liquidationsrecht, erhalten aber für die Behandlung der Patienten der Gemeinschaftsklasse von dem Krankenhaus kein festes Gehalt, sondern eine Vergütung je belegtes Bett. Die gesamten Einnahmen stellen Einnahmen aus selbständiger Arbeit dar.

d) Im Rahmen der freiberuflichen Tätigkeit der Krankenhausärzte werden oft Einrichtungen der Krankenanstalten in Anspruch genommen. Die Krankenanstalt erhebt für die anfallenden Nebenleistungen feste Gebühren. Auf den Ausgangsrechnungen der Ärzte werden diese Gebühren als „Sachunkosten“ oder „technische Unkosten“ der Krankenanstalt bezeichnet und besonders kenntlich gemacht. Die Beträge werden von dem Krankenhausarzt vereinnahmt und monatlich in einer Summe an die Krankenanstalt überwiesen. Die Krankenanstalt erhält keine Kenntnis von den Namen der Patienten und den einzelnen Nebenleistungen. Die vereinnahmten „Sachunkosten“ oder „technischen Unkosten“ werden von den Krankenhausärzten oft als durchlaufende Posten behandelt. Durchlaufende Posten liegen jedoch nicht vor, weil zwischen der Krankenanstalt und den Patienten keine unmittelbaren Rechtsbeziehungen entstehen. Die Sachleistungen der Krankenanstalt gehören daher zu den Einnahmen des Krankenhausarztes.

Die Einnahmen aus Sachleistungen sind dann nicht dem selbständigen Arzt zuzurechnen, wenn sich der Patient hinsichtlich der Sachleistungen in unmittelbare Rechtsbeziehungen zum Krankenhaus begibt. Unmittelbare Rechtsbeziehungen zum Krankenhaus sind außer bei getrennter Rechnungserteilung auch anzunehmen, wenn einerseits das Krankenhaus Kenntnis von den Namen der Patienten und den einzelnen Nebenleistungen erhält und andererseits der Krankenhausarzt die Rechnung ausstellt und dabei klar zum Ausdruck bringt, dass er bei der Einziehung der Sachkosten im Namen und für Rechnung der Krankenanstalt handelt. Die Vergütungen für die Sachleistungen gehören in diesen Fällen nicht zum Entgelt des Krankenhausarztes.

e) In seinem grundlegenden Urteil vom 19. April 1956 (BStBl III , 187) hat der BFH ausgeführt, dass die Tätigkeit der bei Universitätskliniken angestellten Assistenzärzte als Gutachter dann unselbständig ist, wenn die Gutachten dem Auftraggeber als solche der Universitätsklinik zugehen. Dieses ist auch der Fall, wenn die Gutachten in einer ärztlichen Konferenz besprochen werden und ihre abschließende Zeichnung durch den Klinikdirektor vorgenommen wird. An dieser Beurteilung ändert sich nach Auffassung des BFH auch dann nichts, wenn der Auftrag zur Erstellung des Gutachtens nicht an die Universitätsklinik selbst, sondern an den Klinikdirektor oder einen Professor gerichtet wird, da es vielfach üblich ist, die an eine Behörde oder an ein Institut bestimmten Aufträge an den Leiter oder einen Abteilungsleiter zu senden.

Geht ein Gutachten als Gutachten der Klinik heraus, so sind die dem Bearbeiter zustehenden Gebühren Einnahmen aus dem Arbeitsverhältnis bei der Klinik und unterliegen dem Lohnsteuerabzug. In diesen Fällen ist jedoch die Vorlage einer zweiten Lohnsteuerkarte nicht erforderlich, da kein zweites Arbeitsverhältnis besteht. Die Gutachtergebühren sind dem Arbeitslohn zuzurechnen und zusammen mit dem zur Auszahlung kommenden Gehalt dem Lohnsteuerabzug zu unterwerfen.

Eine andere Beurteilung ergibt sich jedoch in den Fällen, in denen die Gutachten nicht als Gutachten der Klinik, sondern als persönliche Gutachten des mit der Erstattung beauftragten Arztes herausgehen. Dann handelt es sich um eine selbständige Tätigkeit. Die Einkünfte hieraus werden bei der Veranlagung zur ESt erfasst. Zieht in solchen Fällen ein Gutachter einen Assistenzarzt zu einzelnen Arbeiten heran oder beauftragt er ihn sogar, einen Entwurf

des Gutachtens vorzulegen und entlohnt er ihn für diese Tätigkeit, so ist ein Arbeitsverhältnis zwischen Gutachter und Assistenzarzt nicht anzunehmen. In diesen Fällen handelt es sich auch bei dem Assistenzarzt um Einnahmen aus selbständiger Tätigkeit.

Die gleichen Grundsätze gelten auch bei der steuerlichen Behandlung der Gutachtergebühren von Ärzten in anderen Kliniken oder Krankenhäusern.

Das Urteil des BFH hat sich nur mit der steuerlichen Behandlung der Gebühren für Gutachtertätigkeit befasst. Auf die Versteuerung der übrigen Bezüge von Assistenzärzten beziehen sich diese Ausführungen nicht (Erlass FinMin NRW vom 30. 5. 1959 – S 2194 / S 2468 – VB – 2).

f) Zur steuerlichen Behandlung des Anteils der Assistenz- und Oberärzte sowie des übrigen Krankenhauspersonals an den Liquidationseinnahmen der Chefärzte vgl. das nachfolgend abgedruckte BMF-Schreiben vom 27. 4. 1982 – IV B 6 – S 2332 – 16/82, BStBl I , 530:

Unter Bezugnahme auf das Ergebnis der Besprechung mit den obersten Finanzbehörden der Länder gilt für die steuerliche Behandlung der Mitarbeiterbeteiligung in Krankenhäusern folgendes:

1. Vergütungen, die Arbeitnehmer eines Krankenhausträgers als Anteil an den Liquidationseinnahmen der liquidationsberechtigten Krankenhausärzte erhalten, gehören zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit (BFH-Urteil vom 11.11.1971 – BStBl 1972 II , 213).

2. Für den Regelfall ist davon auszugehen, dass die Mitarbeit im Liquidationsbereich im Rahmen des Dienstverhältnisses zum Krankenhausträger geschuldet wird, und zwar auch dann, wenn die Tätigkeit zwar im Arbeitsvertrag nicht ausdrücklich vorgesehen ist, ihre Erfüllung aber vom Krankenhausträger nach der tatsächlichen Gestaltung des Dienstverhältnisses und nach der Verkehrsauffassung erwartet werden kann. Werden die Vergütungen nicht vom Krankenhausträger gezahlt oder ist dieser nicht in die Auszahlung eingeschaltet (Abschn. 106 Abs. 1 LStR 1), stellen sie Lohnzahlungen Dritter im Sinne des § 38 Abs. 1 Satz 2 EStG dar, für die der Krankenhausträger als Arbeitgeber zusammen mit dem dienstvertraglichen Arbeitslohn die Lohnsteuer einzubehalten und abzuführen hat. Dabei ist es unerheblich, ob die Vergütungen vom liquidationsberechtigten Arzt auf Grund einer besonderen Verpflichtung oder freiwillig erbracht und ob sie direkt oder aus einem Mitarbeiterfonds (Liquidationspool) gewährt werden.

3. Soweit der Krankenhausträger die Vergütungen nicht selbst ermitteln kann und sie ihm auch nicht vom liquidationsberechtigten Arzt mitgeteilt werden, hat sie der Arbeitnehmer dem Krankenhausträger mitzuteilen (Abschn. 106 Abs. 2 Satz 3 bis 5 LStR ). Hinsichtlich der Haftung für zuwenig einbehaltene Lohnsteuer gilt Abschn. 106 Abs. 5 LStR ).

4. Besteht gegenüber dem Krankenhausträger keine Verpflichtung zur Mitarbeit im Liquidationsbereich, weil der Arbeitnehmer ausschließlich auf Grund einer Vereinbarung mit dem Chefarzt im Liquidationsbereich tätig wird, ist der liquidationsberechtigte Arzt als Arbeitgeber anzusehen mit allen sich daraus im Steuerabzugsverfahren ergebenden Pflichten.

## 12. Gemeinschaftspraxen

– Darstellung der Rechtslage im Abschn. 93 UStR 2005 –

Üben Ärzte oder Angehörige der übrigen Heilberufe ihre Tätigkeit im Rahmen einer Gesellschaft des bürgerlichen Rechts aus, z. B. Gemeinschaftspraxis von Ärzten, kann § 4 Nr. 14 UStG auch auf die Umsätze der Gesellschaft angewendet werden, wenn alle Gesellschafter die nach dieser Vorschrift erforderliche Qualifikation aufweisen (BFH-Urteil vom 26. 8. 1993 – BStBl II, 887). Hat die Gesellschaft ertragsteuerlich neben Einkünften aus freiberuflicher Tätigkeit auch gewerbliche Einkünfte, z. B. aus den Betrieben einer Massagepraxis und einer Sauna durch staatlich geprüfte Masseur, kann § 4 Nr. 14 UStG für die freiberuflich ausgeübte Tätigkeit in Betracht kommen (vgl. BFH-Urteil vom 13. 7. 1994 – BStBl 1995 II, 84).

## 13. Praxis- und Apparategemeinschaften

– Darstellung der Rechtslage im Abschn. 4.14.8 UStAE 2010 –

(1) Steuerbefreit werden sonstige Leistungen von Gemeinschaften, deren Mitglieder ausschließlich Angehörige der in § 4 Nr. 14 Buchstabe a UStG bezeichneten berufe und/oder Einrichtungen im Sinne des § 4 Nr. 14 Buchstabe b UStG sind, soweit diese Leistungen für unmittelbare Zwecke der Ausübung der Tätigkeit nach § 4 Nr. 14 Buchstabe a oder b UStG verwendet werden und die Gemeinschaft von ihren Mitgliedern lediglich die genaue Erstattung des jeweiligen Anteils an den gemeinsamen Kosten fordert. Als Gemeinschaften gelten nur Einrichtungen, die als Unternehmer im Sinne des § 2 UStG anzusehen sind.

(2) Die Leistungen von Gemeinschaften nach § 4 Nr. 14 Buchstabe d UStG bestehen u.a. in der zur Verfügung Stellung von medizinischen Einrichtungen, Apparaten und Geräten. Des Weiteren führen die Gemeinschaften beispielsweise, mit eigenem medizinisch-technischem Personal Laboruntersuchungen, Röntgenaufnahmen und andere medizinisch-technischen Leistungen an ihre Mitglieder aus.

(3) Voraussetzung für die Steuerbefreiung ist, dass die Leistungen von den Mitgliedern unmittelbar für ihre nach § 4 Nr. 14 Buchstabe a oder b UStG steuerfreien Umsätze verwendet werden. Übernimmt die Gemeinschaft für ihre Mitglieder z.B. die Buchführung, Rechtsberatung oder die Tätigkeit einer ärztlichen Verrechnungsstelle, handelt es sich um Leistungen, die nur mittelbar zur Ausführung von steuerfreien Heilbehandlungsleistungen bezogen werden und deshalb nicht von der Umsatzsteuer nach § 4 Nr.14 d UStG befreit sind. Die Anwendung der Steuerbefreiung setzt allerdings nicht voraus, dass die Leistungen stets allen Mitgliedern gegenüber erbracht werden (vgl. EuGH-Urteil vom 11.12.2008, C-407/07, EuGHE I S. 9615).

(4) Für die Steuerbefreiung ist es unschädlich, wenn die Gemeinschaft den jeweiligen Anteil der gemeinsamen Kosten des Mitglieds direkt im Namen des Mitglieds mit den Krankenkassen abrechnet. Die Leistungsbeziehung zwischen Gemeinschaft und Mitglied bleibt weiterhin bestehen. Der verkürzte Abrechnungsweg kann als Serviceleistung angesehen werden, die als unselbständige Nebenleistung das Schicksal der Hauptleistung teilt.

(5) Auch Laborleistungen nach § 25 Abs. 3 des Bundesmantelvertrages- Ärzte, wonach die Laborgemeinschaft für den Arzt die auf ihn entfallenden Analysekosten gegenüber der zuständigen Kassenärztlichen Vereinigung abrechnet, erfüllen hinsichtlich der dort geforderten genauen Erstattung des jeweiligen Anteils an den gemeinsamen Kosten die Voraussetzung des § 4 Nr. 14 Buchstabe d UStG.

(6) Beschafft und überlässt die Gemeinschaft ihren Mitgliedern Praxisräume, ist dieser Umsatz nicht nach § 4 Nr. 14 Buchstabe d UStG befreit. Vielmehr handelt es sich dabei um sonstige Leistungen, die in der Regel unter die Steuerbefreiung für die Vermietung von Grundstücken nach § 4 Nr. 12 Satz 1 Buchstabe a UStG fallen.

(7) Die Befreiung darf nach Artikel 132 Abs. 1 Buchstabe f MwStSystRL nicht zu einer Wettbewerbsverzerrung führen. Sie kann sich deshalb nur auf die sonstigen Leistungen der ärztlichen Praxis- und Apparategemeinschaften beziehen, nicht aber auf Fälle, in denen eine Gemeinschaft für ihre Mitglieder z.B. die Buchführung, die Rechtsberatung oder die Tätigkeit einer ärztlichen Verrechnungsstelle übernimmt.

(8) Leistungen der Gemeinschaft an Nicht- Mitglieder sind von der Befreiung nach § 4 Nr. 14 Buchstabe d UStG ausgeschlossen. Das gilt auch dann, wenn ein Leistungsempfänger, der nicht Mitglied ist, der Gemeinschaft ein Darlehn oder einen Zuschuss gegeben hat.

#### **14. Leistungen von Einrichtungen nach § 140b Abs. 1 SGB V zur integrierten Versorgung (Abschn. 4.14.9 UStAE)**

(1) Einrichtungen im Sinne des § 140b Abs. 1 SGB V, die Leistungen nach § 4 Nr. 14 Buchstabe a und b UStG erbringen, führen nach § 4 Nr. 14 Buchstabe c UStG steuerfreie Umsätze aus, soweit mit ihnen Verträge zur integrierten Versorgung nach § 140a SGB V bestehen.

(2) Zu den Einrichtungen nach § 140b Abs. 1 SGB V zählen:

- Zur vertragsärztlichen Versorgung zugelassene Ärzte und Zahnärzte,
- Träger zugelassener Krankenhäuser, soweit sie zur Versorgung berechtigt sind, Träger von stationären Vorsorge- und Rehabilitationseinrichtungen, soweit mit ihnen ein Versorgungsvertrag nach § 111 SGB V besteht, Träger von ambulanten Rehabilitationseinrichtungen;
- Träger von Einrichtungen nach § 95 Abs. 1 Satz 2 SGB V (medizinische Versorgungszentren);
- Träger von Einrichtungen, die eine integrierte Versorgung nach § 140a SGB V durch zur Versorgung der Versicherten nach dem Vierten Kapitel des SGB V berechnete Leistungserbringer anbieten (sog. Managementgesellschaften);
- Pflegekassen und zugelassene Pflegeeinrichtungen auf der Grundlage des § 92b SGB XI;
- Gemeinschaften der vorgenannten Leistungserbringer und deren Gemeinschaften;
- Praxiskliniken nach § 115 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 SGB V.

(3) Im Rahmen des Vertrages zur integrierten Versorgung nach §§ 140a ff SGB V wird die vollständige bzw. teilweise ambulante und/oder stationäre Versorgung der Mitglieder der jeweiligen Krankenkasse auf eine Einrichtung im Sinne des § 140b Abs. 1 SGB V übertragen mit dem Ziel, eine bevölkerungsbezogene Flächendeckung der Versorgung zu ermöglichen.

(4) Managementgesellschaften sind Träger, die nicht selbst Versorger sind, sondern eine Versorgung durch dazu berechnigte Leistungserbringer anbieten. Sie erbringen mit der Übernahme der Versorgung von Patienten und dem Einkauf von Behandlungsleistungen Dritter steuerfreie Leistungen, wenn die beteiligten Leistungserbringer die jeweiligen Heilbehandlungsleistungen unmittelbar mit der Managementgesellschaft abrechnen. In diesen Fällen ist die Wahrnehmung von Managementaufgaben als unselbständiger Teil der Heilbehandlungsleistung der Managementgesellschaften gegenüber der jeweiligen Krankenkasse anzusehen. Sofern in einem Vertrag zur integrierten Versorgung nach § 140a SGB V jedoch lediglich Steuerungs-, Koordinierungs- und/oder Managementaufgaben von der Krankenkasse auf die Managementgesellschaft übertragen werden, handelt es sich hierbei um eine Auslagerung von Verwaltungsaufgaben. Diese Leistungen gegenüber der jeweiligen Krankenkasse stellen keine begünstigten Heilbehandlungen dar und sind steuerpflichtig.

## **15. Umsätze eines Arztes aus dem Betrieb eines Krankenhauses**

### a) Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 14 UStG

Siehe dazu Abschn. 4.14.5 UStAE 2010

Betreibt ein Arzt ein Krankenhaus, bleiben die Umsätze des Arztes insoweit nach § 4 Nr. 14 UStG steuerfrei, als es sich um ärztliche Leistungen handelt, bei denen die medizinische Betreuung des Patienten im Vordergrund steht.

Für die nichtärztlichen Leistungen des Krankenhauses kann die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 16 Buchstabe b UStG in Betracht kommen.

### b) Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 16 b UStG

Nach dieser Vorschrift sind die unmittelbar durch den Betrieb der Krankenhäuser selbst bewirkten Umsätze steuerfrei, wenn bei Krankenhäusern im vorangegangenen Kalenderjahr die in § 67 Abs. 1 oder 2 AO bezeichneten Voraussetzungen erfüllt worden sind (vgl. BFH-Urteil vom 18.3.2004, BStBl. II 2004, 677 zur Abgrenzung zwischen den Befreiungsvorschriften § 4 Nr. 14 UStG und § 4 Nr. 16b UStG)

Zur Begriffsbestimmung Krankenhäuser siehe Abschn. 4.14.5 UStAE 2010

Krankenhäuser sind Einrichtungen, in denen durch ärztliche und pflegerische Hilfeleistung Krankheiten, Leiden oder Körperschäden festgestellt, geheilt oder gelindert werden sollen oder Geburtshilfe geleistet wird und in denen die zu versorgenden Personen untergebracht und gepflegt werden können (§ 2 Nr. 1 des Krankenhausfinanzierungsgesetzes – KHG). Zur weiteren Begriffsbestimmung und zur Frage der Abgrenzung der Krankenhäuser von anderen Einrichtungen, z. B. Kurheime, wird auf R 82 EStR 2003 hingewiesen.

Die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 16 Buchstabe b UStG kann nur für die unmittelbar durch den Betrieb der in der Vorschrift bezeichneten Einrichtung selbst bewirkten Umsätze beansprucht werden (vgl. BFH-Urteil vom 22.5.2003, BStBl. II , 954). Umsätze der Krankenhäuser sind, auch soweit sie die ärztliche Heilbehandlung einschließen, grundsätzlich nur dann steuerfrei, wenn sie die Voraussetzungen des § 4 Nr. 16 Buchstabe b UStG i.V.m. § 67 AO erfüllen; die Befreiungsvorschrift nach § 4 Nr. 14 UStG findet auf sie grundsätzlich keine Anwendung (BFH-Urteil vom 18.3.2004, BStBl. II , 677)

BMF-Schreiben vom 7. 6. 1994 – IV C 4 – S 7172 – 11/94, DB 1994 S. 1265, betr. die Nutzung medizinischer Großgeräte

Die Frage, wie die entgeltliche Nutzungsüberlassung von medizinischen Großgeräten durch ein Krankenhaus an einen oder mehrere niedergelassene Ärzte umsatzsteuerlich zu beurteilen sei, wurde mit den obersten Finanzbehörden der Länder erörtert.

Die Erörterung ergab, dass die Nutzungsüberlassung aufgrund der systembedingten (engen) Auslegung der USt-Befreiungsvorschriften nicht zu den mit dem Betrieb eines Krankenhauses eng verbundenen Umsätzen i. S. des § 4 Nr. 16 Buchst. b UStG gehört. Eng mit dem Betrieb eines Krankenhauses verbunden sind die Umsätze, die nach der Verkehrsauffassung für ein Krankenhaus typisch sind, regelmäßig und allgemein beim laufenden Betrieb vorkommen und damit unmittelbar oder mittelbar zusammenhängen (Abschn. 100 Abs. 1 UStR). Aufgrund der Rechtsprechung des BFH sind typische Krankenhausumsätze grundsätzlich solche, die an die Patienten als Benutzer der Krankenhäuser ausgeführt werden. § 4 Nr. 16 Buchst. b UStG will in erster Linie die Sozialversicherungsträger als Kostenträger und nicht die Krankenhausträger begünstigen (vgl. BFH-Urteil vom 18. 10. 1990, BStBl 1991 II , 157). Umsätze des Krankenhauses an niedergelassene Ärzte gehören nicht hierzu.

Weiteres BFH-Urteil

Für ein (reines) Belegkrankenhaus, in dem die ärztlichen Leistungen ausschließlich von einem Belegarzt mit Liquidationsberechtigung erbracht und berechnet werden, kommt Steuerfreiheit gemäß § 4 Nr. 16 Buchst. b UStG i.V.m. § 67 Abs. 2 AO nur in Betracht, wenn mindestens 40 v.H. der jährlichen Pflgetage auf Patienten entfallen, deren ärztliche Behandlung der Belegarzt über Krankenschein oder entsprechend den für Kassenabrechnungen geltenden Vergütungssätzen abrechnet (BFH-Urteil vom 25.11.1993, BStBl 1994 II , 212).

## **16. Diagnosekliniken und andere Einrichtungen ärztlicher Heilbehandlung, Diagnostik oder Befunderhebung**

– Darstellung der Rechtslage im Abschn. 97 UStR 2005 –

(1) Diagnosekliniken und andere Einrichtungen ärztlicher Heilbehandlung oder Diagnostik sind Einrichtungen, in denen durch ärztliche Leistungen Krankheiten, Leiden oder Körperschäden festgestellt, geheilt oder gelindert werden sollen oder Geburtshilfe geleistet wird. Nicht erforderlich ist, dass den untersuchten und behandelten Personen Unterkunft und Verpflegung gewährt werden. Diagnosekliniken, die die Voraussetzungen nach Abschnitt 96 erfüllen, sind Krankenhäuser.

(2) Die Steuerbefreiung ist davon abhängig, dass die Leistungen im Einzelfall unter ärztlicher Aufsicht erbracht worden sind (§ 4 Nr. 16 Buchstabe c UStG). Bei Diagnosekliniken und den anderen Einrichtungen ärztlicher Heilbehandlung oder Diagnostik kann in der Regel davon ausgegangen werden, dass die bezeichnete Voraussetzung erfüllt ist.

(4) Die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 16 Buchstabe c UStG kann nur für die unmittelbar durch den Betrieb der in der Vorschrift bezeichneten Einrichtung selbst bewirkten Umsätze beansprucht werden (vgl. BFH-Urteil vom 22.5.2003, BStBl. II , 954)

## Einrichtungen ärztlicher Befunderhebung

– Darstellung der Rechtslage im Abschn. 98 UStR 2005 –

(1) Einrichtungen ärztlicher Befunderhebung sind Einrichtungen, in denen durch ärztliche Leistungen der Zustand menschlicher Organe, Gewebe, Körperflüssigkeiten usw. festgestellt werden soll. Die Feststellung des Zustandes der Organe, Gewebe, Körperflüssigkeiten usw. in Einrichtungen ärztlicher Befunderhebung ist nur dann nach § 4 Nr. 16 UStG steuerfrei, wenn ein therapeutisches Ziel im Vordergrund steht (vgl. auch Abschn. 88 Abs. 2).

Blutalkoholuntersuchungen für gerichtliche Zwecke in Einrichtungen ärztlicher Befunderhebung sind daher nicht steuerfrei.

(2) Eine Einrichtung ärztlicher Befunderhebung liegt auch dann vor, wenn zum Beispiel Laborleistungen von medizinisch-technischem Personal unter ärztlicher Aufsicht durchgeführt werden. Gewerbliche Analyseunternehmen können daher bei entsprechender Gestaltung Einrichtungen ärztlicher Befunderhebung sein.

(3) Die Steuerbefreiung ist davon abhängig, dass die Leistungen im Einzelfall unter ärztlicher Aufsicht erbracht worden sind. Diese Voraussetzung ist erfüllt, wenn der Arzt auf Grund seiner persönlichen Anwesenheit in der Einrichtung die Analysen stichprobenartig überprüft und seinen Mitarbeitern jederzeit für Rückfragen zur Verfügung steht (vgl. BFH-Urteil vom 2.4.1998, BStBl. II S. 632) Der Unternehmer hat in geeigneter Weise nachzuweisen, dass diese Voraussetzung erfüllt ist.

(4) Eine aus niedergelassenen Ärzten und Krankenhausträgern bestehende Gesellschaft, die mit medizinischen Großgeräten, die von eigenem Personal bedient werden, für die Gesellschafter medizinische Untersuchungen durchführt, erbringt Leistungen der Befunderhebung. Die Leistungen sind bei Vorliegen der weiteren Voraussetzungen des § 4 Nr. 16 Buchstabe c UStG von der Umsatzsteuer befreit.

(5) Zur Auslegung des Merkmals zugute kommen gilt Abschn. 97 Abs. 3 entsprechend.

## **17. Steuerfreie Lieferung, Entnahme und unternehmensfremde Verwendung bestimmter Gegenstände nach § 4 Nr. 28 UStG**

Zur Anwendung des § 4 Nr. 28 UStG

– Darstellung der Rechtslage im Abschn. 4.28.1 UStAE 2010 –

(1) Nach § 4 Nr. 28 Buchstabe a UStG sind die Lieferung und die Entnahme von Gegenständen befreit, die der Unternehmer ausschließlich für Tätigkeiten verwendet, die nach § 4 Nr. 8 bis 27 UStG) steuerfrei sind. Diese Voraussetzungen müssen während des gesamten Verwendungszeitraumes vorgelegen haben.

Beispiel:

Ein Arzt veräußert Einrichtungsgegenstände, die ausschließlich seiner nach § 4 Nr. 14 UStG steuerfreien Tätigkeit gedient haben.

(2) Aus Vereinfachungsgründen kann die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 28 Buchstabe a UStG auch in den Fällen in Anspruch genommen werden, in denen der Unternehmer die

Gegenstände in geringfügigem Umfang (höchstens 5 v. H.) für Tätigkeiten verwendet hat, die nicht nach § 4 Nr. 8 bis 27 UStG . Voraussetzung hierfür ist jedoch, dass der Unternehmer für diese Gegenstände darauf verzichtet, einen anteiligen Vorsteuerabzug vorzunehmen.

## **18. Kleinunternehmer i. S. des § 19 UStG**

Wegen der Besteuerung der Kleinunternehmer i. S. des § 19 UStG siehe die Abhandlung „Umsatzsteuer (Kleinunternehmer)“ in Teil IV der Kartei.

## **19. Ehrenamtliche Tätigkeit**

Steuerfrei sind nach § 4 Nr. 26 UStG die Umsätze für die ehrenamtliche Tätigkeit

- a) wenn sie für juristische Personen des öffentlichen Rechts ausgeübt wird oder
- b) wenn das Entgelt für die ehrenamtliche Tätigkeit nur in Auslagenersatz und einer angemessenen Entschädigung für Zeitversäumnis besteht.

Wegen der Einzelheiten dazu siehe Abschn. 120 UStR 2005 .

## **20. Alters- und Hinterbliebenenversorgung**

Erhält ein Arzt, dessen hohes Alter nur mehr eine beschränkte Arbeitsfähigkeit vermuten lässt, von einem ärztlichen Berufsverband eine Rente gegen die Verpflichtung, seine Praxis aufzugeben, so ist die Rente nicht Entgelt für die Aufgabe der Praxis (RFH-Urteil vom 9. 4. 1935, RStB1 , 896). Dasselbe gilt, wenn kassenärztliche Vereinigungen ihren Mitgliedern bei anerkannter Berufsunfähigkeit unter bestimmten Auflagen (z. B. Verzicht auf jegliche Kassenpraxis) weiter an der Honorarverteilung beteiligen oder im Falle ihres Todes ihren Hinterbliebenen Zahlungen leisten (keine Entgelte für Gegenleistungen, sondern Alters- und Hinterbliebenenversorgung).

## **21. Vermietung von Praxisräumen zwischen Ehegatten**

Erwirbt die Ehefrau eines Arztes ein Haus, lässt sie ein Geschoß in Praxisräume umbauen und vermietet sie diese ihrem Ehemann, steht ihr wegen Missbrauchs von rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten auch bei Option für die Umsatzsteuerpflicht der Vermietungsumsätze kein Vorsteuerabzug zu, wenn sie die laufenden Aufwendungen für das Grundstück und den Kapitaldienst nicht aus der Miete und aus sonstigem eigenen Einkommen decken kann und deshalb auf zusätzliche Zuwendungen ihres Ehemanns in nicht unwesentlichem Umfang angewiesen ist. – Hat die Ehefrau, die bereits auf Grund der Ausführung anderer Umsätze Unternehmerin ist, in einer ihrem Ehemann erteilten Rechnung Umsatzsteuer für die Vermietungsleistung gesondert ausgewiesen, so schuldet sie diese Umsatzsteuer nach § 14 Abs. 2 Satz 1 UStG 1980 (BFH-Urteil vom 22.10.1992, BStB1 1993 II , 210).4)

## **B. Einkommensteuer**

### **1. Allgemeines**

Hinsichtlich der Abgrenzung zwischen selbständiger und nichtselbständiger Tätigkeit gelten die umsatzsteuerrechtlichen Grundsätze auch für die einkommensteuerliche Abgrenzung. Hat ein Stpfl. Einkünfte aus selbständiger und aus nichtselbständiger Arbeit, sind die beruflich veranlassten Aufwendungen, die nicht ausschließlich der einen oder anderen Einkunftsart zugeordnet werden können, nach ihrer vermutlichen Veranlassung im Schätzungsweg in Betriebsausgaben und Werbungskosten aufzuteilen ((BFH-Urteil vom 4.11.1965, BStBl 1966 III S. 89).

Wegen der gewerbesteuerrechtlichen Behandlung Hinweis auf die nachfolgenden Ausführungen und Abschnitt III C dieser Abhandlung.

### **2. Grundsätzliches zur freien Berufstätigkeit eines Arztes (einer Ärztin) und zur heilkundlichen freiberuflichen Tätigkeit außerhalb der Katalogberufe im Sinne des § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG**

Freiberuflich tätige Ärzte erzielen in der Regel Einkünfte aus selbständiger Arbeit i. S. des § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG, soweit sie auf Grund eigener Fachkenntnisse leitend und eigenverantwortlich tätig werden (§ 18 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG).

Die Beschäftigung von fachlich vorgebildeten Mitarbeitern steht der Annahme einer freiberuflichen Tätigkeit nicht entgegen, wenn der Berufsträger auf Grund eigener Fachkenntnisse leitend tätig wird und auch hinsichtlich der für den Beruf typischen Tätigkeit eigenverantwortlich mitwirkt (>BFH- Urteil vom 1. 2. 1990 – BStBl II S. 507). Die leitende und eigenverantwortliche Tätigkeit des Berufsträgers muss sich auf die Gesamttätigkeit seiner Berufspraxis erstrecken; es genügt somit nicht, wenn sich die auf persönlichen Fachkenntnissen beruhende Leitung und eigene Verantwortung auf einen Teil der Berufstätigkeit beschränkt (> BFH- Urteil vom 5. 12. 1968 BStBl 1969 II S. 165). Freiberufliche Arbeit leistet der Berufsträger nur, wenn die Ausführung jedes einzelnen ihm erteilten Auftrags ihm und nicht dem fachlichen Mitarbeiter, den Hilfskräften, den technischen Hilfsmitteln oder dem Unternehmen als ganzem zuzurechnen ist, wobei in einfachen Fällen eine fachliche Überprüfung der Arbeitsleistung des Mitarbeiters genügt (> BFH- Urteil vom 1. 2. 1990 – BStBl II , 507). Der Berufsträger darf weder die Leitung noch die Verantwortlichkeit einem Geschäftsführer oder Vertreter übertragen. Eine leitende und eigenverantwortliche Tätigkeit ist jedoch dann noch gegeben, wenn ein Berufsträger nur vorübergehend, z. B. während einer Erkrankung, eines Urlaubs oder der Zugehörigkeit zu einer gesetzgebenden Körperschaft oder der Mitarbeit in einer Standesorganisation, seine Berufstätigkeit nicht selbst ausüben kann (aus H 15.6 EStH 2005 [Mithilfe anderer Personen] ).

Die freiberufliche Tätigkeit des Arztes setzt voraus, dass er, von einfachen Routinefällen abgesehen, grundsätzlich seine Patienten selbst zu einer Zeit untersucht, zu der diese Untersuchung noch maßgebend für die Behandlung sein kann. Wird bei mehreren örtlich abgegrenzten Tätigkeitsbereichen sachlich gleicher Art eine leitende und eigenverantwortliche Tätigkeit nur in einzelnen von ihnen entfaltet, so liegt insoweit eine freiberufliche, im übrigen eine gewerbliche Tätigkeit vor (BFH-Urteil vom

25. 10. 1963, BStBl III , 595; BFH-Urteil vom 7.10.1987, BStBl. 1988 II , 17 sowie vom 21.3.1995, BStBl. II 1995, 732).

Der durch die Zahl der Aufträge und der angestellten Mitarbeiter gekennzeichnete Umfang der Praxis eines einzelnen Arztes für Laboratoriumsmedizin lässt sich nicht beliebig vergrößern, ohne dass seine Freiberuflichkeit in Frage gestellt ist (BFH-Urteil vom 1. 2. 1990, BStBl II , 507).

Beschäftigten Inhaber einer Praxis für Anästhesiologie angestellte Ärzte, sind die erzielten Einkünfte als gewerblich einzuordnen, sofern die Angestellten bei ihrer ärztlichen Tätigkeit nicht der ständigen Überwachung durch die Inhaber unterliegen (FG Sachsen-Anhalt-Urteil vom 24.8.2006, EFG 2006,1916).

Soweit Heil- oder Heilhilfsberufe nicht zu den Katalogberufen zählen, ist ein solcher Beruf einem der in § 18 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG genannten Katalogberufe ähnlich, wenn das typische Bild des Katalogberufs mit seinen wesentlichen Merkmalen dem Gesamtbild des zu beurteilenden Berufs vergleichbar ist. Dazu gehören die Vergleichbarkeit der jeweils ausgeübten Tätigkeit nach den sie charakterisierenden Merkmalen, die Vergleichbarkeit der Ausbildung und die Vergleichbarkeit der Bedingungen, an die das Gesetz die Ausübung des zu vergleichenden Berufs knüpft.

Bei der Prüfung der Vergleichbarkeit ist regelmäßig auf die Katalogberufe des Heilpraktikers oder Krankengymnasten abzustellen (vgl. BMF- Schreiben vom 22.10.2004, BStBl. I 2004,1030) Im Einzelnen sind folgende Merkmale entscheidend:

- Vergleichbarkeit der ausgeübten Tätigkeit. Die ausgeübte Tätigkeit ist den o.g. Katalogberufen ähnlich, wenn sie der Ausübung der Heilkunde dient.
- Vergleichbarkeit der Ausbildung. Die Ausbildung ist den o.g. Katalogberufen ähnlich, wenn sie als mehrjährige theoretische und praktische Ausbildung auf Grund eines bundeseinheitlichen Berufsgesetzes absolviert wird,
- Vergleichbarkeit der gesetzlichen Bedingungen an die Ausübung. Es müssen grundsätzlich vergleichbare berufsrechtliche Regelungen über Ausbildung, Prüfung, staatliche Anerkennung sowie staatliche Erlaubnis und Überwachung der Berufsausübung vorliegen.

Außerdem stellt auch 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 Satz 1 Nr. 1 bis 3 SGB V vergleichbar sind (vgl. BFH-Urteil vom 28.8.2003, BStBl. II 2004,954).

Die Abgabe von Impfstoffen sowie der Einkauf von Materialien und medizinischen Hilfsmitteln (z.B. Katheter) durch Arztpraxen ist unselbständiger Teil der ärztlichen Heilbehandlung (vgl. BMF- Schreiben vom 17.2.2000, IV C 2-S 2246-5/00 sowie BFH-Urteil vom 24.4.1997, BStBl. II 1997,567)

Als Nebentätigkeit sind ebenfalls der freiberuflichen Tätigkeit zuzurechnen:

- die Tätigkeit eines selbständigen Arztes als Leiter oder Rechnungsprüfer der kassenärztlichen Verrechnungsstelle,

- die Vorstandstätigkeit von Ärzten, die Vorstandsmitglieder einer kassenärztlichen Vereinigung sind (vgl. BFH-Urteil vom 24.11.1961, BStBl. III 1962,37)

Dem Katalogberuf Arzt nicht ähnlich sind:

- Alten- und Krankenpflege (vgl. FG Hamburg-Urteil vom 23.11.1989, EFG 1990,201),
- Medizinischer Fußpfleger (BFH-Urteil vom 7.7.1976, BStBl. II 1976,621).
- Heileurhythmist (BFH-Urteil vom 21.6.1990, BStBl. II 1990,804)
- Hypnotiseur (FH Niedersachsen- Urteil vom 4.3.1998, EFG 1998,1399)
- Psychotherapeut (BFH-Urteil vom 28.1.1981, BStBl. II 1982,234)
- Sprachtherapeut/Logopäde,
- Kurpackerinnen (FG München- Beschluss vom 9.7.1987, EFG 1988,330)
- Ärztepropagandisten (BFH-Urteil vom 27.4.1961, BStBl. III 1961,315)
- Ambulante Pflegestation (Niedersächsisches FG- Urteil vom 12.7.1984, EFG 1985,92)
- Medizinisch-technische Assistentinnen (BFH- Urteil vom 25.11.1971, BStBl. II 1972,126)
- Fußpraktiker (BFH-Urteil vom 6.6.1973, BStBl. II 1975,522)
- Hersteller künstlicher Augen (BFH-Urteil vom 25.7.1968, BStBl. II 1968,662)
- Orientierungs- und Mobilitätstrainer (OFD Düsseldorf, Vfg. vom 14.3.1984, UStR 1985,257)
- Pharma- Cosmetologen (Niedersächsisches FG vom 25.2.1977, EFG 1978,50),
- Nichtärztliche Atem-, Stimm- und Sprechlehrer (FG Münster- Urteil vom 17.11.1987 NWB, EN- Nr.682/88)
- Zahntechniker (BFH-Urteil vom 19.10.1965, BStBl. III 1965,692)

Bei Personengesellschaften reicht nur eine gewerbliche Tätigkeit aus, um den gesamten Betrieb als gewerblich zu behandeln (§ 15 Abs. 3 Nr. 1 UStG). Hier ist eine Aufteilung unzulässig (BFH-Urteil vom 11.5.1989, BStBl. 1989 II, 797).

Gewerbliche Einkünfte im Sonderbereich des Gesellschafters einer freiberuflich tätigen Personengesellschaft führen nicht zu einer Abfärbung gemäß § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG auf die Einkünfte der Gesellschafter im Gesamthandsbereich (BFH-Urteil vom 28.6.2006, BB 2006,2339)

Bei einem Anteil von 1,25 % der originär gewerblichen Tätigkeit greift die umqualifizierende Wirkung des § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG nicht ein (BFH-Urteil vom 11.8.1999, BStBl. II 2000,229).

Nur wenn bei einer Freiberufler- Mitunternehmerschaft jeder einzelne Gesellschafter die erforderliche Berufsqualifikation besitzt und innerhalb seines Tätigkeitsbereiches auf Grund eigener Fachkenntnisse leitend und eigenverantwortlich tätig ist, erzielt die Personengesellschaft als solche Einkünfte aus freiberuflicher Tätigkeit (BFH-Urteil vom 29.4.2002, BStBl. II 2002,581)

Eine Pathologen- Praxisgemeinschaft ist bei Mithilfe fachlich vorgebildeter Arbeitskräfte freiberuflich tätig, solange die Gesellschafter- Pathologen bei Erledigung der einzelnen Aufträge leitend und eigenverantwortlich tätig sind. Die Ausführung jedes einzelnen Auftrags muss einem Gesellschafter- Pathologen zuzurechnen sein. Durchschnittliche Untersuchungszeiten der Gesellschafter- Pathologen von 74 bzw. 117 Sekunden liegen deutlich über der kritischen Grenze von 30 Sekunden bei Laborärzten und stehen der Freiberuflichkeit somit nicht entgegen. Es ist zweifelhaft, ob die Laborarztrechtsprechung auf die Beurteilung der Tätigkeit einer Pathologen-Praxisgemeinschaft, die deutlich mehr

Patientennähe aufweist, Anwendung findet (FG Münster- Urteil vom 31.5.2006, EFG 2006,1913)

Bezüglich der Gesellschaftsformen auch Hinweis auf Abschn. III C Nr. 3 und 4 dieser Abhandlung.

### **3. Integrierte Versorgung nach §§ 140ff SGB V, gewerbliche Infizierung der freiberuflichen Tätigkeit einer ärztlichen Gemeinschaftspraxis**

In den Fällen der integrierten Versorgung nach §§ 140ff SGB V werden zwischen dem Arzt und der Krankenkasse Verträge abgeschlossen, nach denen die Krankenkasse dem Arzt für die Behandlung der Patienten eine Fallpauschale zahlt, die ggf. auch gewerbliche Leistungen z.B. die Abgabe von Arzneien und Hilfsmittel abdeckt. Damit kann es gemäß § 15 Abs. 1 Nr. 3 EStG zu einer gewerblichen Infizierung der gesamten Tätigkeit der Gemeinschaftspraxis kommen, sofern die von der BFH- Rechtsprechung aufgestellte Geringfügigkeitsgrenze von 1,25 % überschritten ist (vgl. BFH-Urteil vom 11.8.1999, BStBl. II 2000,229)

Weiterhin kommt es auch dann nicht zu einer gewerblichen Infizierung der Einkünfte, wenn sich die Abgabe von Medikamenten und/oder Hilfsmitteln und die ärztliche Tätigkeit derart bedingen und miteinander verflochten sind, dass die Durchführung der ärztlichen Leistung ansonsten nicht möglich wäre.

### **4. Labor- und Apparategemeinschaften von Ärzten**

In zunehmendem Maße schließen sich Ärzte zu Apparate- und Laborgemeinschaften zusammen, die vorwiegend die Rechtsform der GbR haben. Gegenstand der Gesellschaften ist nach den bekannt gewordenen Gesellschaftsverträgen der gemeinsame Betrieb eines Labors, das durch Ergänzungen dem neuesten Stand der Labormedizin angepasst werden soll. Die Gesellschaften besitzen die für das Labor erforderlichen Räume, stellen das ärztliche Hilfspersonal ein und beschaffen die notwendigen Geräte, Apparate und Einrichtungen. Die Gesellschafter haben gleiche Investitionseinlagen zu leisten und sind am Gesellschaftsvermögen in jeweils gleicher Höhe beteiligt (zu den Voraussetzungen für die Anerkennung einer ärztlichen Laborgemeinschaft, BMF- Schreiben vom 12.2.2009, BStBl. I 2009,S.398).

### **Zur ertragsteuerlichen Beurteilung von ärztlichen Laborleistungen (BMF-Schreiben vom 12.2.2009, BStBl. I 2009 S. 398)**

#### **I. Erbringung von Laborleistungen durch einen niedergelassenen Laborarzt**

Der Laborarzt erzielt Einkünfte aus freiberuflicher Tätigkeit (§ 18 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG), wenn er ggf. unter Mithilfe fachlich vorgebildeter Arbeitskräfte, aufgrund der eigenen Fachkenntnisse leitend und eigenverantwortlich tätig wird (sog. Stempeltheorie) Die ist nach den Umständen des Einzelfalls zu beurteilen. Hierfür sind die Praxisstruktur, die individuelle Leistungskapazität des Arztes, das in der Praxis anfallende Leistungsspektrum und die Qualifikation der Mitarbeiter zu berücksichtigen. 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.

## **II. Erbringung von Laborleistungen durch eine Laborgemeinschaft**

### **1. Definition der Laborgemeinschaft**

Nach § 25 Abs. 3 des Bundesmantelvertrags- Ärzte (BMV-Ä) ist eine Laborgemeinschaft 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 Apparate und Einrichtungen. Die Gesellschafter haben in der Regel gleiche Investitionseinlagen zu leisten und sind am Gesellschaftsvermögen 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.

### **2. Ertragsteuerliche Beurteilung**

Unabhängig von der jeweiligen Organisationsform kommt es für die ertragsteuerliche Beurteilung auf die Gewinnerzielungsabsicht (§ 15 Abs. 2 EStG) 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 grundsätzlich nicht vor.

Ist eine Ärztegemeinschaft an einer lediglich kostendeckend arbeitenden Laborgemeinschaft beteiligt, entsteht keine Mitunternehmerschaft i.S.v. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG, sodass § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG für die gesamte Ärztegemeinschaft nicht anwendbar ist. 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 aufgrund 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 in Folge der Neuregelung des § 25 Abs. 3 BMV-Ä 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 (§ 25 Abs. 3 Satz 4 BMV-Ä). 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, ist eine Umqualifizierung der Einkünfte erst auf der Ebene des niedergelassenen Laborarztes nach den oben dargestellten Grundsätzen zu prüfen.

Erzielt die Laborgemeinschaft hingegen Gewinne, stellt diese keine Kosten-/Hilfsgemeinschaft mehr im oben genannten Sinne, sondern eine Mitunternehmerschaft nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG i.V.m. § 18 Abs. 4 Satz 2 EStG dar. Für die Prüfung, ob die Laborgemeinschaft in diesem Fall gewerbliche (§ 15 EStG) oder freiberufliche Einkünfte erzielt, gelten die unter I dargestellten Grundsätze entsprechend. Danach ist zu prüfen, 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 ärztlicher Tätigkeit gemäß § 18 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG. 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 gemäß § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG zu behandeln. Wegen der Regelung des § 15 Abs. 3 Nr. 1 2. Altern. EStG schlägt diese Behandlung dann auch auf die Einkünftequalifizierung der beteiligten Ärztegemeinschaften durch (Abfärbung bei sog. Beteiligungseinkünften)

#### b) Erbringung von Laborleistungen an Nichtmitglieder

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

Nach den Gesellschaftsverträgen sollen die Laborgemeinschaften keine Gewinne erzielen, sondern lediglich kostendeckend arbeiten. Die laufenden Betriebskosten werden von den beteiligten Ärzten nach dem jeweiligen Grad der Inanspruchnahme des Labors im Umlageverfahren erhoben. Die Laborgemeinschaften treten nicht in Rechtsbeziehungen zu den Patienten. Die Liquidationen erfolgen ausschließlich durch die behandelnden Ärzte.

Nach § 180 Abs. 2 AO sind deshalb in diesen Fällen gesonderte Feststellungen durchzuführen, die sich allerdings mangels eigener Einnahmen der Laborgemeinschaften – auf die Ermittlung und Aufteilung der Ausgaben beschränken. Zur Vermeidung einer doppelten Berücksichtigung dieser Ausgaben dürfen daher bei der Ermittlung des Gewinns der an der Laborgemeinschaft beteiligten Ärzte die von diesen gezahlten Unkostenfreibeträge (Umlagen) nicht als Betriebsausgaben abgesetzt werden.

Die Tätigkeit des Gemeinschaftslabors gehört zu den Hilfstätigkeiten der ärztlichen Tätigkeit. Sie wird lediglich aus technischen Gründen aus der Einzelpraxis ausgegliedert und könnte genauso in der Einzelpraxis ausgeführt werden. Deshalb sind die von den Ärzten für die Laborleistungen vereinnahmten Honorare den Einnahmen aus selbständiger Arbeit der beteiligten Ärzte zuzurechnen (§ 18 Abs. 1 EStG), es sei denn, dass nach den Umständen des Einzelfalls unter Einbeziehung der auf den Arzt entfallenden Tätigkeit der Laborgemeinschaft insgesamt gewerbliche Tätigkeit anzunehmen ist (H 15.6 EStH 2005 Heil- und Hilfsberufe; BFH-Urteil vom 18.1.1984, BStBl. 1984 II, 451). Soweit eine Laborgemeinschaft auch für nicht an ihr beteiligte Ärzte tätig wird, liegt ein eigenständiges Steuersubjekt vor. Die

Laborgemeinschaften unterliegen wegen fehlender Gewinnerzielungsabsicht nicht der Gewerbesteuer.

Die Voraussetzungen für das Vorliegen einer ärztlichen Laborgemeinschaft ist nicht erfüllt, wenn ein Arzt bestimmte Untersuchungen, z.B. durch die Krankenhäuser erbringen lässt, an denen er nicht beteiligt ist. In diesen Fällen können die erzielten Einnahmen nicht den Einnahmen aus freiberuflicher Tätigkeit zugeordnet werden (Sächsisches FinMin- Erlass vom 6.7.1992, DB 1992,1654)

Die Tätigkeit eines wirtschaftlichen Vereins, der seinen Mitgliedern (Ärzten) Laborleistungen erbringt, ist gewerbesteuerpflichtig (BFH-Urteil vom 18.1.1984, BStBl II S. 451). Soweit eine Laborgemeinschaft auch für nicht an ihr beteiligte Ärzte tätig wird, liegt ein eigenständiges Steuersubjekt vor.

### **5. Steuerrechtliche Fragen im Zusammenhang mit der gemeinsamen Nutzung medizinischer Großgeräte durch niedergelassene Ärzte und Krankenhäuser**

Wenn niedergelassene Ärzte und ein Krankenhaus eine BGB-Gesellschaft bilden, die das Großgerät anschafft, in Räumlichkeiten eines Krankenhauses aufstellt, gemeinsam betreibt und die Kosten aufteilt, besitzt die Gesellschaft keine Gewinnerzielungsabsicht, solange für ihre Leistungen nicht in ihrem eigenen Namen unmittelbar von den Patienten ein Entgelt gefordert wird.. Die Gesellschaft stellt sie sich nicht als Mitunternehmerschaft dar, sondern dient nur dazu, die Kosten aus dem Betrieb eines medizinischen Großgeräts den Beteiligten entsprechend ihrem Nutzungsanteil zuzuordnen. Dabei wird kein Gewinn erzielt, sondern nur der Aufwand entsprechend dem Nutzungsanteil auf die Gesellschafter verteilt.

Beim Betrieb des medizinischen Großgeräts handelt es sich für die an der BGB-Gesellschaft beteiligten niedergelassenen Ärzte um eine Hilfstätigkeit zur ärztlichen Tätigkeit; die dafür vereinnahmten Honorare stellen Einnahmen aus selbständiger Arbeit der beteiligten Ärzte dar (§ 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG). Diese Grundsätze sind auch auf die einkommensteuerrechtliche Zuordnung der Einkünfte aus einer Laborgemeinschaft bei den beteiligten Ärzten anzuwenden.

Sofern das medizinische Großgerät von niedergelassenen Ärzten angeschafft wird und einem Krankenhaus Nutzungszeiten gegen Entgelt überlassen werden, handelt es sich bei dem von einem Krankenhaus gezahlten Nutzungsentgelt auch dann nicht um Einnahmen aus Gewerbebetrieb, wenn in dem Entgelt ein Gewinnaufschlag enthalten ist. Denn das Gerät dient der ärztlichen Tätigkeit, und die Vergabe von Nutzungszeiten an ein Krankenhaus bezweckt nur die Senkung der Betriebskosten des medizinischen Großgeräts. (Anders bei einer Sozietät, vgl. § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG)

### **6. Behandlung des Kaufs kassenärztlicher Zulassungen, Vertragsarztzulassung als immaterielles Wirtschaftsgut**

Wird durch die kassenärztliche Vereinigung eine Überversorgung in einem Planungsbereich festgestellt, so tritt damit grundsätzlich eine Zulassungssperre ein, wobei die frei werdenden Vertragsarztsitze erlöschen.

Nach § 103 Abs. 4 SGB V kann ein ausscheidender Arzt, der seine Praxis in einem Überversorgten Planungsbereich betreibt und diese veräußern möchte, beim Zulassungsausschuss der kassenärztlichen Vereinigung einen Antrag stellen, den

Vertragsarztsitz auszuschreiben, so dass für ihn eine wirtschaftliche Verwertung der Praxis oder zumindest der Zulassung möglich wird.

Damit kann der ausscheidende Arzt den mit seiner Vertragsarztzulassung verbundenen wirtschaftlichen Vorteil grundsätzlich verwerten und einer selbständigen Bewertung zugänglich machen. Damit stellt der wirtschaftliche Vorteil der Vertragszulassung grundsätzlich ein selbständiges, immaterielles Wirtschaftsgut des Anlagevermögens und nicht nur einen unselbständigen wertbildenden Faktor dar, der nur im Rahmen des Praxiswertes in Erscheinung tritt (Niedersächsisches FG- Urteil vom 28.9.2004, EFG 2005,420, a.M. FG Rheinland-Pfalz, Urteil vom 9.4.2008- 2 K 2649/07 nrkr.) Kein gesondert zu bewertendes Wirtschaftsgut). Soweit der Erwerber die kassenärztliche Zulassung zusammen mit der Praxis erwirbt und für den Erwerb einen Gesamtkaufpreis zahlt, muss dieser im Verhältnis der Teilwerte der einzelnen Wirtschaftsgüter auf diese aufgeteilt werden. Auch in diesem Fall führt der Erwerb der kassenärztlichen Zulassung also zum Erwerb eines selbständigen, immateriellen Wirtschaftsguts des Anlagevermögens, das auch getrennt vom Praxiswert auszuweisen ist. Da die Vertragsarztzulassung generell zeitlich unbegrenzt erteilt wird, kommen Absetzungen für Abnutzungen nicht in Betracht. Auch das Einführen einer Altersgrenze führt nicht dazu, dass das Wirtschaftsgut sich innerhalb eines bestimmten Zeitraums verbraucht. Solange der Praxiserwerber Inhaber einer Zulassung ist, kann er diese immer gleich bleibend ohne Wertverzehr in Anspruch nehmen. Unter Umständen ist bei Erlöschen der Zulassung mit Vollendung des 68. Lebensjahres bzw. unter den Voraussetzungen des § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG eine Teilwertabschreibung vorzunehmen.

## **7. Ärztliche Hausapotheke**

Ein Arzt, der aus seiner mit behördlicher Erlaubnis geführten ärztlichen Abgabestelle für Arzneien (sog. ärztliche Hausapotheke) gegen Entgelt Medikamente an Patienten abgibt, wird außer bei der Abgabe im Zusammenhang mit dem sog. Praxisbedarf, einer Notfallbehandlung oder der stationären Aufnahme gewerblich tätig (> BFH vom 26.5.1977 – BStBl II , 879). Das gleiche gilt für Augenärzte beim Verkauf von Kontaktlinsen und Pflegemitteln (aus H 15.6 [Heilberufe] EStH 2005

## **8. Zur Besteuerung von Augenärzten und augenärztlichen Gemeinschaftspraxen**

Die Honorare, die ein Augenarzt für das Anpassen von Kontaktlinsen nach einer augenärztlichen Untersuchung erhält, sind den Einnahmen aus der freiberuflichen Tätigkeit zuzuordnen. Der Verkauf von Kontaktlinsen und Pflegemitteln ist keine Ausübung der Heilkunde. Die Einnahmen eines Augenarztes hieraus sind deshalb als Einnahmen aus Gewerbebetrieb (§ 15 EStG) zu behandeln.

Erzielt eine Gemeinschaftspraxis Einnahmen aus einer gewerblichen Tätigkeit, unterliegen die Einkünfte der Gemeinschaftspraxis in vollem Umfang der GewSt (§ 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG). Der Verkauf von Kontaktlinsen und Pflegemitteln durch eine augenärztliche Gemeinschaftspraxis führt also dazu, dass auch die Einnahmen aus der ärztlichen Tätigkeit als Einnahmen aus Gewerbebetrieb zu behandeln sind. Diese Folge tritt jedoch nicht ein, wenn die Beschaffung und der Verkauf von Kontaktlinsen und Pflegemitteln wie folgt aus der Gemeinschaftspraxis ausgegliedert sind:

Augenärzte, die ihre ärztliche Tätigkeit in einer Gemeinschaftspraxis ausüben, gründen für Zwecke des Ein- und Verkaufs von Kontaktlinsen und Pflegemitteln eine weitere Gesellschaft des bürgerlichen Rechts, an der sie in demselben Verhältnis beteiligt sind wie an der

Gemeinschaftspraxis. Diese GbR verkauft Kontaktlinsen und Pflegemittel nur an Personen, die von den Augenärzten in der Gemeinschaftspraxis behandelt werden. Der Gesellschaftsvertrag ist so gestaltet, dass die Gesellschaft wirtschaftlich, organisatorisch und finanziell von der augenärztlichen Gemeinschaftspraxis unabhängig ist. Insbesondere werden getrennte Bücher geführt, besondere Bank und Kassenkonten eingerichtet sowie eigene Rechnungsformulare verwendet. Kontaktlinsen und Pflegemittel werden getrennt vom Betriebsvermögen der Gemeinschaftspraxis gelagert. Bisher in der ärztlichen Gemeinschaftspraxis im Zusammenhang mit der Abgabe von Kontaktlinsen und Pflegemitteln genutzte Teile des Betriebsvermögens werden aus dem Betriebsvermögen der Gemeinschaftspraxis in die neu gegründete GbR überführt (ab 1999 ist § 6 Abs. 5 EStG zu beachten). Soweit bestimmte Wirtschaftsgüter (z. B. Einrichtung, Räume, Telefon) sowohl der augenärztlichen Berufsausübung als auch der Gesellschaft für den Verkauf von Kontaktlinsen und Pflegemitteln dienen und die Kosten dafür nicht nach dem „Verursacherprinzip“ zurechenbar sind, werden sie entsprechend dem Verhältnis der Umsätze beider Gesellschaften zueinander oder einem entsprechenden Schlüssel der augenärztlichen Gemeinschaftspraxis erstattet.

Wird der Verkauf von Kontaktlinsen und Pflegemitteln derart aus einer augenärztlichen Gemeinschaftspraxis ausgegliedert, handelt es sich insoweit um eine gewerbliche Tätigkeit. Die Behandlung der (verbleibenden) Tätigkeit der Gemeinschaftspraxis als freiberufliche Tätigkeit bleibt davon unberührt. Bei der Überlassung von Personal, Räumen, Telefon usw. durch die augenärztliche Gemeinschaftspraxis an die neu gegründete Gesellschaft für Beschaffung und Verkauf von Kontaktlinsen und Pflegemitteln lediglich gegen Auslagenersatz handelt es sich nicht um eine gewerbliche Tätigkeit, weil insoweit bei der Gemeinschaftspraxis die Gewinnerzielungsabsicht fehlt.

– vgl. BMF-Schreiben vom 19. 10. 1984 – IV B 4 – S 2246 – 23/84, BStBl I , 588 –

## **9. Arzt als Betreiber eines Krankenhauses, einer medizinischen Badeanstalt, einer Klinik, eines Kurheimes oder eines Sanatoriums**

Betreibt ein Arzt ein Krankenhaus, so liegt eine freiberufliche Tätigkeit vor, wenn es ein notwendiges Hilfsmittel für die ärztliche Tätigkeit darstellt und aus dem Krankenhaus ein besonderer Gewinn nicht angestrebt wird (> RFH vom 15.3.1939 – RStBl , 853). Entsprechendes gilt hinsichtlich einer von einem Arzt betriebenen medizinischen Badeanstalt (> BFH vom 26.11.1970 – BStBl 1971 II , 249). Ist dagegen eine von einem Arzt betriebene Klinik, ein Kurheim oder Sanatorium ein gewerblicher Betrieb, so gehören auch seine im Rahmen dieses Betriebs erzielten Einnahmen aus ärztlichen Leistungen zu den Einnahmen aus Gewerbebetrieb (> BFH vom 12.11.1964 – BStBl 1965 III , 90). Das gilt entsprechend, wenn der Betrieb einer medizinischen Badeanstalt als Gewerbebetrieb anzusehen ist (aus H 15.6 [Heilberufe] EStH 2005).

## **10. Praxisübernahme durch Erben des verstorbenen Praxisinhabers**

Das Ableben eines Freiberuflers führt weder zu einer Betriebsaufgabe noch geht das der freiberuflichen Tätigkeit dienende Betriebsvermögen durch den Erbfall in das Privatvermögen der Erben über (> BFH vom 14.12.1993 – BStBl 1994 II , 922). Die vorübergehende Verpachtung einer freiberuflichen Praxis durch den Erben oder Vermächtnisnehmer führt dann nicht zur Betriebsaufgabe, wenn er im Begriff ist, die für die beabsichtigte

Praxisfortführung erforderliche freiberufliche Qualifikation zu erlangen (> BFH vom 12.3.1992 – BStBl 1993 II , 36) (H 15.6 [Verpachtung nach Erbfall] EStH 2005 ).

Lässt die Witwe eines freiberuflich tätig gewesenen Arztes nach dem Tod ihres Ehemannes die Praxis durch einen Arztvertreter für eine Übergangszeit fortführen, so erzielt sie Einkünfte aus Gewerbebetrieb. – Veräußert sie am Ende der Übergangszeit die Praxisgegenstände an den übernehmenden Arzt, so steht ihr der erhöhte Freibetrag wegen dauernder Berufsunfähigkeit (§ 16 Abs. 4 Satz 3 EStG) nicht zu (BFH-Urteil vom 19.5.1981, BStBl II , 665).

### **11. Abgrenzung der nichtselbständigen Arbeit gegenüber der selbständigen Arbeit bei vertragsärztlicher Tätigkeit, Betriebsärzte, Musterungsvertragsärzte**

Hinweis auf Abschn. III A Nr. 8 dieser Abhandlung.

### **12. Krankenhausärzte/Chefärzte**

Die Krankenhausärzte sind in der Regel unselbständig, soweit sie gegen festes Gehalt zur Behandlung der im Krankenhaus untergebrachten Patienten verpflichtet sind. Bezüglich der daneben betriebenen eigenen Praxis üben Krankenhausärzte eine selbständige Tätigkeit aus.

Siehe dazu Abschn. III A Nr. 11 dieser Abhandlung.

### **13. Honorare als Teil des Betriebsvermögens**

#### **a) Zufluss der Honorare bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG**

Honorare sind in dem Wirtschaftsjahr als Betriebseinnahmen anzusetzen, in dem sie dem Arzt zugeflossen sind .

Lässt ein Arzt seine Honorarforderungen an Privatpatienten durch eine privatärztliche Verrechnungsstelle einziehen, so gelten sie bereits mit dem Eingang bei der privatärztlichen Verrechnungsstelle als ihm selbst zugeflossen. Das gilt auch dann, wenn der Arzt mit der privatärztlichen Verrechnungsstelle die Abrechnung und Zuteilung der für ihn eingegangenen Honorare zu bestimmten Terminen vereinbart. Die privatärztliche Verrechnungsstelle, die die Rechtsform eines eingetragenen Vereins hat, vereinnahmt die Beträge nur als Bevollmächtigte des Arztes (H 11 EStH Arzthonorar)

Zahlungen von Sterbegeldumlagen und Eintrittsgeldern (Umlagen und Aufnahmegebühren) an die Selbsthilfeorganisation (SHO) der Privatärztlichen Verrechnungsstelle Rhein- Ruhr GmbH sind nicht als Betriebsausgaben abzugsfähig. Ein Rechtsanspruch auf Leistungen besteht nicht. Eine Auszahlung des Sterbegeldes ist dem privaten Bereich zuzuordnen..

Die Honorare für kassenärztliche Tätigkeit fließen dagegen dem Arzt nicht schon mit der Zahlung der Krankenkasse an die Kassenärztliche Vereinigung, sondern erst mit der Überweisung durch diese an den Arzt zu (BFH-Urteil vom 20.2.1964, BStBl III , 329).

Kürzt die kassenärztliche Vereinigung die Honorarzahlung z.B. für Verwaltungskosten, Kammerbeiträge, Beiträge zum Versorgungswerk oder Leistungen an ein ärztliches Hilfswerk, so stellen die einbehaltenen Beträge Betriebseinnahmen dar. Die Aufwendungen für die Verwaltungskosten und die Kammerbeiträge sind gleichzeitig als Betriebsausgaben

abzugsfähig. Die Beiträge zum Versorgungswerk sind im Rahmen der Höchstbeträge abzugsfähige Sonderausgaben.

Kürzt die Kassenärztliche Vereinigung das zur Verteilung gelangende Honorar um Beiträge an einen Honorarsonderfonds, dessen Leistungen auch den Kassenärzten und ihren Angehörigen zugute kommen können, auf dessen Leistungen aber kein Rechtsanspruch besteht und dessen Leistungen gegenüber dem jeweils begünstigten Arzt nicht in Beziehung zu den auf ihn „entfallenden Beiträgen“ stehen, so können nicht schon die Beiträge als dem Arzt zugeflossen angesehen werden (BFH-Urteil vom 6.3.1959, BStBl III , 231).

#### b) Behandlung der Vorschüsse, Teil- und Abschlagszahlungen

Bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG sind Vorschüsse, Teil- und Abschlagszahlungen im Wirtschaftsjahr des Zuflusses zu erfassen. Vorschussweise geleistete Honorare sind auch dann zugeflossen, wenn im Zeitpunkt der Veranlagung feststeht, dass sie teilweise zurückzuzahlen sind; das „Behaltendürfen“ ist nicht Merkmal des Zuflusses (> BFH vom 29.4.1982 – BStBl II , 593 und vom 13.10.1989 – BStBl 1990 II ,287) (R 4.5 Abs. 2 EStR 2005). Im Falle einer späteren Rückzahlung handelt es sich um Betriebsausgaben.

Bei der Gewinnermittlung eines Arztes durch Überschussrechnung sind die jeweils für Dezember des Vorjahres Anfang Januar des Folgejahres zu leistenden Abschlagszahlungen der Kassenärztlichen Vereinigung gemäß § 11 Abs. 1 Satz 2 EStG als regelmäßig wiederkehrende Einnahmen des Arztes dem vorangegangenen Kalenderjahr zuzurechnen (BFH-Urteil vom 24.7.1986, BStBl 1987 II , 16).

Bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG sind Vorschüsse gewinnneutral zu behandeln.

Angehörige der freien Berufe, die ihren Gewinn durch Vermögensvergleich ermitteln, können einen Passivposten in die Bilanz einsetzen, wenn das Honorar für Dienstleistungen vereinnahmt wurde, die erst nach dem Bilanzstichtag zu erbringen sind.( Hinweis auf BFH-Urteil vom 6.2.1964, BStBl III , 241).

#### c) Behandlung der Praxisgebühr

Die Praxisgebühr, d.h. die einmal im Kalendervierteljahr für die ärztliche Versorgung vom Versicherten zu leistende Gebühr, ist eine Zuzahlung zu den Behandlungen an den Leistungserbringer. Der Vergütungsanspruch des Arztes gegenüber der Krankenkasse bzw. Kassenärztlichen Vereinigung verringert sich in Höhe der einbehaltenen Zuzahlung bei der Abrechnung seiner Leistungen.

Zahlt der Versicherte trotz Mahnung nicht, so treibt die Krankenkasse die Zuzahlung ein, so dass der Arzt kein Ausfallrisiko trägt.

Die vom Versicherten zu zahlende Praxisgebühr stellt beim Arzt keinen durchlaufenden Posten, sondern eine Betriebseinnahme dar. Bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG ist die Zuzahlung im Zeitpunkt des Zuflusses zu erfassen, bei der Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich im Zeitpunkt der Entstehung des Anspruchs auf die Einnahmen (BMF- Schreiben vom 25.5.2004- IV A6- S 2310-7/04)

#### d) Bilanzierung von Honoraransprüchen bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG

#### aa) Grundsatz

Freiberuflich tätige Ärzte werden im Verhältnis zu ihren Patienten regelmäßig aufgrund eines Dienstvertrages tätig. Ihre Honoraransprüche sind ohne Rücksicht auf die Rechnungsausstellung im Zeitpunkt der erbrachten Leistung zu aktivieren (vgl. BFH-Urteile vom 28.1.1960, BStBl III , 291, und vom 5.11.1970, BStBl 1971 II , 167).

#### bb) Aktivierung von Teilleistungen

Eine Aktivierung vor Vollendung der Leistung kommt für selbständig abrechenbare und vergütungsfähige Teilleistungen in Betracht, wenn aufgrund der Gebührenordnung oder der vertraglichen Vereinbarungen zwischen den Beteiligten ein selbständiger Honoraranspruch besteht.

Wann eine Teilleistung diese Voraussetzungen erfüllt, hängt von den Umständen des Einzelfalles und insbesondere davon ab, welche Vereinbarungen die Vertragsparteien getroffen haben. Dabei wird eine Teilleistung die vorbezeichneten Voraussetzungen dann erfüllen, wenn für bestimmte Teile einer wirtschaftlich teilbaren Leistung das Entgelt gesondert vereinbart worden ist (vgl. auch § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a Satz 3 UStG) und es sich nicht lediglich um einen Anspruch auf Zahlung eines Abschlages oder eines Vorschusses handelt. Ist die Geltung einer Gebührenordnung vereinbart, so kann eine teilweise erbrachte Leistung als Teilleistung angesehen werden, wenn sie auch in der Gebührenordnung als eine Teilleistung mit entsprechendem Anspruch auf Vergütung umschrieben ist (vgl. BFH-Urteil vom 13.12.1979, BStBl 1980 II , 239).

Werden keine Sondervereinbarungen getroffen, so ist der Arzt zur Vorleistung verpflichtet (§ 614 BGB). Er kann sein Honorar erst nach Leistung seiner Dienste verlangen. Die Dienste brauchen jedoch nicht abgeschlossen zu sein. Er kann entsprechende Teile seines Honorars schon verlangen, wenn er abgrenzbare Teilleistungen erbracht hat. Die Abgrenzbarkeit braucht sich nicht immer aus der Natur der Teilleistung selbst zu ergeben. Es ist auch möglich, dass der Anspruch auf Gegenleistung – wie es im übrigen bei Dienstleistungen die Regel ist – nach Ablauf bestimmter Zeitabschnitte entsteht.

#### cc) Aktivierung von Aufwendungen mangels aktivierungspflichtiger Teilleistungen

Aufwendungen für die Ausführung von Aufträgen, die bis zum Bilanzstichtag noch nicht zu aktivierungspflichtigen Honoraransprüchen geführt haben, sind aktivierungspflichtig, wenn die Aufwendungen von einigem Gewicht sind und sich einem bestimmten Auftrag eindeutig zurechnen lassen (vgl. BFH-Urteil vom 28.1.1960, BStBl III , 291). Die Frage, wann Aufwendungen „von einigem Gewicht“ sind, kann nicht allgemein, sondern nur nach den Verhältnissen des einzelnen Falles beurteilt werden. Bestimmte Beträge, bei denen eine Aktivierung vorzunehmen ist, können deshalb nicht festgelegt werden .

#### e) Erlass einer Honorarforderung bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG

Erlässt ein Steuerpflichtiger, der seinen Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG ermittelt, einem Schuldner aus privaten Gründen eine Honorarforderung, so ist dieser Vorgang als Entnahme der Honorarforderung zu werten. Der Überschuss der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben ist um den Wert der entnommenen Honorarforderung zu erhöhen (BFH-Urteil vom 16.1.1975, BStBl II , 526).

f) Veruntreuung von Honoraren durch Praxisangestellte (Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG)

Beauftragt ein freiberuflich tätiger Arzt, der den Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG ermittelt, seine Praxisangestellten damit, Honorargelder in Empfang zu nehmen und später abzurechnen, und nehmen die Angestellten hierbei Geldbeträge widerrechtlich an sich, so können die dadurch entstandenen Verluste Betriebsausgaben sein (BFH-Urteil vom 6.5.1976, BStBl II , 560).

#### **14. Einzelheiten zum Umfang des Betriebsvermögens**

##### a) Gebäude

Vielfach befindet sich die Praxis eines Arztes in einem Ein- oder Mehrfamilienhaus, das in seinem Eigentum oder Miteigentum steht.

Nutzt ein selbständiger Facharzt in dem im Miteigentum seiner Ehefrau stehenden selbstbewohnten Haus neben einem Behandlungszimmer einen Lagerraum für betriebliche Zwecke, so stellt der ideellen Miteigentumsanteil der Ehefrau hieran grundsätzlich kein selbständiges Wirtschaftsgut des Praxisinhabers dar, dessen stille Reserven im Falle der Betriebsaufgabe aufzulösen wären. Der Ehemann begründet mangels eines zivilrechtlichen Ausgleichsanspruches gegen den Miteigentümer auch kein wirtschaftliches Eigentum an deren individuellem Anteil, wenn der Lagerraum nicht durch besondere Ein- oder Umbauten für die Praxiszwecke hergerichtet wurde und der bezweckte Erfolg der unentgeltlichen Nutzungsüberlassung in Gestalt eines Beitrages zur wirtschaftlichen Existenzgrundlage der ehelichen Lebensgemeinschaft eingetreten ist (BFH- Urteil vom 29.4.2008, BStBl. II 2008,749).

Ein von einem Arzt beruflich genutztes Grundstück wird bei Verlegung der Arztpraxis und anschließender privater Nutzung des Grundstücks aus dem Betriebsvermögen entnommen. Macht er nach Entnahme des Grundstücks geltend, dass das bisher insgesamt als Betriebsvermögen behandelte Grundstück nur zu einem Teil beruflich genutzt worden sei, so trägt er hierfür die Beweislast (FG München-Urteil vom 12.12.2002- 13 K 4449/02)

Zur Behandlung des Grundstücks als notwendiges oder gewillkürtes Betriebsvermögen Hinweis auf die Abhandlungen „Konto: Grund und Boden" und „Konto: Gebäude“ in Teil I der Kartei.

##### b) Wertpapiere

Wertpapiere werden durch ihre Verpfändung für Betriebskredite in der Regel nicht zum notwendigen Betriebsvermögen (> BFH vom 17.3.1966 – BStBl III , 350). Wertpapiere, die aus Betriebsmitteln erworben worden sind und im Betriebsvermögen belassen werden, können in der Regel als gewillkürtes Betriebsvermögen ausgewiesen werden (> BFH vom 14.11.1972 – BStBl 1973 II , S.289). Das gleiche gilt bei der Einlage von Wertpapieren, wenn sie zur Finanzierung der Anschaffung von Betriebsgegenständen dienen oder das Betriebsvermögen aus anderen Gründen verstärken sollen .

Wertpapiere können dem gewillkürten Betriebsvermögen einer freiberuflichen Praxis zugeordnet werden, wenn sie ihrer Art nach objektiv geeignet sind, dem Betrieb zu dienen und ihn zu fördern und subjektiv von ihrem Eigentümer dazu bestimmt sind.

Dies erfordert einen nach außen erkennbare, eindeutig nach außen verbindlich manifestierten, d.h. unmissverständlich zeitnah und unumkehrbar dokumentierten Widmungsakt des

Wirtschaftsgutes für den Einsatz zur Erzielung freiberuflicher Einkünfte (vgl. BFH-Urteil vom 23.4.2009, BFH/NV 2009 S. 1650)

Werden Wertpapiere nicht zeitnah zu ihrer Abwicklung, sondern erst nach Ende des Streitzeitraumes erfasst, fehlt ein solcher zeitnahe und unmittelbar dokumentierter Widmungsakt (BFH-Urteil vom 8.2.2011, VIII R 18/09 n.v.)

Ermitteln Steuerpflichtige den Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG, kommt gewillkürtes Betriebsvermögen nur in den Fällen des Wechsels der Gewinnermittlungsart und der Nutzungsänderung in Betracht .

#### c) Darlehensforderungen

Die Darlehensforderung, die ein Arzt mit Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG gegen seinen Patienten hat, ist notwendiges Betriebsvermögen, wenn das Darlehen gewährt wurde, um eine Honorarforderung zu retten (vgl. hierzu BFH-Urteil vom 22. 4. 1980, BStBl II S. 571).

#### d) Edelmetalle

In einer Röntgenarztpraxis gewonnene und zur Veräußerung bestimmte Silberabfälle bleiben Betriebsvermögen, auch wenn sie zu Barren umgegossen werden (BFH-Urteil vom 18.9.1986, BStBl II , 907).

Wegen etwaiger Goldbestände Hinweis auf die Abhandlung „Zahnärzte“ in Teil III der Kartei.

#### e) Praxiswert

Zur Aktivierung und zur Abschreibung eines entgeltlich erworbenen Praxiswerts siehe die Abhandlung „Konto: Geschäftswert“ in Teil I der Kartei.

Der mit der Vertragsarztzulassung verbundene wirtschaftliche Vorteil stellt ein nicht abnutzbares immaterielles Wirtschaftsgut dar. Das Wirtschaftsgut besteht in der damit verbundenen Chance (Niedersächsisches FG- Urteil vom 28.9.2004, EFG 2005,420).

Seit Inkrafttreten des BiRiLiG stellt auch der anlässlich der Gründung einer Sozietät aufgedeckte Praxiswert ein abnutzbares Wirtschaftsgut dar (Änderung der Rechtsprechung). Wegen der weiteren Mitwirkung des bisherigen Praxisinhabers ist typisierend davon auszugehen, dass die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer eines derivativ erworbenen „Sozietätspraxiswertes“ doppelt so lang ist wie die Nutzungsdauer des Wertes einer Einzelpraxis (Vgl. BFH-Urteil vom 24.2.1994, BStBl II S. 590). Zur Anwendung der Urteilsgrundsätze siehe das BMF-Schreiben vom 15.1.1995 – IV B 2 – S 2172 – 15/94, BStBl IS. 14.

## 14. Einzelfragen zum Betriebsausgabenabzug

### a) Absetzungen für Abnutzung (AfA-Sätze)

Hinweis auf die Anlagen zu dieser Abhandlung und die Abhandlung „Konto: AfA (AfA-Tabelle für allgemein verwendbare Anlagegüter)“ in Teil I der Kartei.

### b) Arbeitsverträge zwischen Ehegatten

Siehe dazu die Abhandlungen „Einkommensteuer (Familiengesellschaften)“ (Abschn. II Nr. 1) in Teil IV der Kartei und „Konto: Pensionsrückstellungen“ (Abschn. A II) in Teil I der Kartei.

### c) Häusliches Arbeitszimmer

Abzugsverbot für Aufwendungen eines Freiberuflers mit eigener Praxis für ein häusliches Arbeitszimmer (FG Baden- Württemberg- Urteil vom 24.7.2002, EFG 2002,1365)

Übernachtet ein Arzt wegen eines möglichen Einsatzes während der Nachrufbereitschaft etwa fünf- bis achtmal monatlich auf einer Liege in seinem häuslichen Arbeitszimmer, um die übrigen Familienangehörigen nicht zu stören, liegt eine schädliche private Mitbenutzung des Arbeitszimmers vor (FG Baden- Württemberg-Urteil vom 10.6.1997- 1 K 20/94)

Siehe dazu die Abhandlung „Konto: Arbeitszimmer“ in Teil I der Kartei.

### d) Berufskleidung

Aufwendungen für Kleidung, die ein Arzt bei der Berufsausübung trägt, sind nur dann Betriebsausgaben, wenn die außerberufliche Verwendung der Kleidungsstücke wegen ihres rein funktionalen Charakters als ausgeschlossen erscheint (BFH-Urteil vom 6.12.1990, BStBl 1991 II ,348).

Im übrigen Hinweis auf die Abhandlung „Konto: Berufskleidung“ in Teil I der Kartei.

### e) Bewirtungskosten

Der Chefarzt einer Krankenhausabteilung, der im Krankenhaus mit Hilfe des Krankenhauspersonals, das in keinem Arbeitsverhältnis zu ihm steht, eine freiberufliche Arztpraxis ausübt, kann Bewirtungskosten für dieses Personal anlässlich eines Betriebsausflugs nach Maßgabe des § 4 Abs. 5 Nr. 2 EStG als Betriebsausgaben abziehen (BFH-Urteil vom 6.12.1984, BStBl 1985 II S. 288, vgl. auch BFH- Urteile vom 4.12.1992, BStBl. 1993 II,350 und vom 8.11.1984, BStBl. 1985 II,286).

Feiert ein Arzt sein 25- jähriges Praxisjubiläum und lädt er hierzu Verwandte, Kollegen und Mitarbeiter ein, so können Bewirtungsaufwendungen nur dann als Betriebsausgaben steuerlich berücksichtigt werden, wenn nicht mehr als ein Drittel Verwandte und Kollegen eingeladen worden sind. Andernfalls liegt keine nahezu ausschließliche Veranlassung vor (FG Münster vom 26.1.1988- IX 4960/84)

Siehe dazu auch die Abhandlung „Konto: Bewirtungskosten“ in Teil I der Kartei.

f) Aufwendungen für geringwertige Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens (§6 Abs. 2 EStG)

Siehe dazu – u.a. wegen der Inanspruchnahme der Bewertungsfreiheit für das Instrumentarium der Ärzte – die Abhandlung „Konto: Geringwertige WG“ in Teil I der Kartei.

g) Aufwendungen für Fachliteratur, Zeitschriften u. ä.

Wegen der Abzugsfähigkeit der Aufwendungen für Fachliteratur usw. (auch als Wartezimmerlektüre) siehe die Abhandlung „Konto: Fachliteratur“ in Teil I der Kartei.

Die Ausgaben für die örtliche Tageszeitungen, die als Lektüre im Wartezimmer auslegen, sind nur dann abzugsfähig, wenn der Arzt diese Zeitungen sowohl für die Praxis als auch privat für seine Wohnung, also doppelt erhält (BFH-Urteil vom 30.6.1983, BStBl. II 1983,715)

h) Aufwendungen für Fortbildungsveranstaltungen und Fachtagungen

Alle Aufwendungen für eine Ausbildung, die auf einen Beruf gerichtet sind, sind abzugsfähig. Dazu gehören auch alle Kosten für ein Erststudium oder eine Umschulungsmaßnahme (BFH, Urteile vom 17.12.2002, BStBl. II 2003,407; vom 4.12.2002, BStBl. II 2003, 403)

Aufwendungen für einen Fluglehrgang eines Facharztes für Augenheilkunde sind in vollem Umfang Lebensführungskosten, mangels objektiver Abgrenzungsmerkmale; eine Facharztbezeichnung: Flugsportarzt ist nicht existent (FG Münster- Urteil vom 28.7.1970, EFG 1971,128)

Strittig ist die Beurteilung von Aufwendungen für die Teilnahme an einem Sportseminar (Skikurs, Wintersportlehrer) wenn ein Arzt durch die Teilnahme die Zusatzbezeichnung Sportmedizin anstrebt; ablehnend BFH (Urteil vom 27.10.1989, BFH/NV 1990,425) für den Fall, dass der Lehrgang an einem bekannten Wintersportort stattfindet und weit gehend Gelegenheit zur Ausübung des Wintersports bietet, obwohl der Fortbildungslehrgang von einem Ärzteverband veranstaltet und mit bestimmten Stundenzahlen auf die Voraussetzungen zur Erlangung der Zusatzbezeichnung Sportmedizin angerechnet werden kann. Lediglich Teilnahmegebühr wurde als Betriebsausgaben anerkannt ( BFH- Urteil vom 15.3.1990, BFH/Nv 1991,438; BFH/NV 1991,37; vom 6.9.1990, BFH/NV 1991,513; vom 14.12.1990, BFH/NV 1991,448).

Aufgrund des BFH-Urteils vom 4.8.1977 (BStBl. II 1977,829) sind die Anforderungen an die Abzugsfähigkeit von Aufwendungen für den Besuch ärztlicher Fortbildungskongresse verschärft worden. Der Nachweis der Teilnahme muss sich grundsätzlich auf jede besuchte Fortbildungsveranstaltung beziehen. Dem versuchen die Veranstalter von Fortbildungskongressen durch Einführung besonderer Testatverfahren nachzukommen.

Die Reisekosten einer Fachärztin für Orthopädie anlässlich einer mehrwöchigen Reise nach China zu einem internationalen Fortbildungskongress für Akupunktur und traditionelle Medizin können Werbungskosten sein (FG Köln-Urteil vom 11.4.2001, StE 2001,355)

Siehe dazu die Abhandlungen „Konto: Fortbildungskosten“ und „Konto: Studienreisen; Fachtagungen; Fachkongresse“ in Teil I der Kartei.

#### i) Kraftfahrzeugkosten

Hinsichtlich der Führung eines steuerlichen Fahrtenbuches und der Angabe des Namens und der Anschrift der Patienten durch Ärzte im Hinblick auf die Verschwiegenheitspflichten nach § 102 AO (vgl. FinMin NRW-Erlass vom 1.9.1999, AO-K NRW § 102 AO Karte 802; OFD München, Verf. vom 25.5.2005- S 2145- 20 St 41/42; EStK § 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG Karte 4.2, DStR 2001,850)

Das Vorlageverlangen des Finanzamtes steht in seinem Ermessen (§ 5 AO). Es wird die Vorlage des Fahrtenbuches nur dann verlangen, wenn tatsächliche Anhaltspunkte vorliegen, die Zweifel an der Richtigkeit oder Vollständigkeit der Eintragungen begründen und die Zweifel nicht anders auszuräumen sind. Die Vorlage kann nicht unter Hinweis auf § 102 Abs. 1 Nr. 3c AO verweigert werden.

Bestehen Zweifel an der Richtigkeit oder Vollständigkeit der Eintragungen im Fahrtenbuch und/oder im Verzeichnis und verweigert der Arzt die Vorlage des Fahrtenbuches oder des Verzeichnisses, so ist nach Ausschöpfung aller rechtlichen Möglichkeiten zur Sachverhaltsaufklärung das Fahrtenbuch nicht ordnungsgemäß im Sinne des § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 3 EStG. Die Nutzung des Kraftfahrzeugs zu Privatfahrten, zu Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte oder zu Familienheimfahrten ist dann nach Pauschsätzen zu bewerten.

Für ein Kraftfahrzeug, das sich nicht im Betriebsvermögen des Arztes befindet, sondern als Privatvermögen behandelt wird, ist die 1 % Regelung des § 6 Abs. 1 Nr.4 EStG nicht anzuwenden. Dabei kann der betriebliche Anteil der Kosten als Kosteneinlage eingebucht werden. Über die Abrechnungen der Kassenärztlichen Verrechnungsstelle bzw. der Privatpatienten kann der Arzt im Rahmen seiner Mitwirkungspflichten nach § 200 AO die Anzahl der Hausbesuche und damit einen Teil der betrieblich durchgeführten Fahrten nachweisen. Eine Kostenpauschale für das jeweilige Fahrzeug kann z.B. unter zur Hilfenahme der ADAC Tabellen ermittelt werden.

Übt ein selbständiger tätiger Arzt seinen Beruf in der Weise aus, dass er, ohne eine eigene Praxis zu unterhalten, bei anderen Ärzten in einem Umkreis von 25 km Praxisvertretungen übernimmt, so kann er für die mit dem eigenen Kraftfahrzeug durchgeführten Fahrten zwischen Wohnung und den einzelnen Praxen nur den Pauschbetrag gemäß § 9 Abs. 1 Nr. 4 EStG pro Entfernungskilometer als Betriebsausgaben geltend machen (BFH-Urteil vom 5.11.1987, BStBl. 1988 II, 334).

Fahrten, die ein angestellter Krankenhausarzt während seines Bereitschaftsdienstes zusätzlich zwischen seiner Wohnung und dem Krankenhaus durchführt, sind als Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte i.S.d. § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 EStG nur mit den gesetzlichen Kilometerpauschbeträgen zu berechnen (BFH-Urteil vom 20.3.1992, BFH/NV 1992,727)

Fahrten eines Arztes, der Belegbetten im Krankenhaus hat und mehrfach täglich dort seine Patienten aufsucht, können in voller Höhe der Kosten oder je gefahrener km mit 0,30 € als Betriebsausgaben geltend gemacht werden.

Aufwendungen eines Arztes für die Zurücklegung der regulären Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Praxis sind auch dann nur im Rahmen des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 EStG

abziehbar, wenn die Fahrten zur Erledigung von Haushaltsbesuchen unterbrochen werden (BFH-Urteil vom 22.6.1995, BFH/NV 1996,117).

Mit der Entfernungspauschale gemäß § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 Satz 1 und 2 EStG sind die Aufwendungen eines Arbeitnehmers auch für mehrere arbeitstägliche Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte abgegolten (FG Rheinland- Pfalz-Urteil vom 26.2.2003- 3 K 2439/02)

Wegen der steuerlichen Behandlung der Kraftfahrzeugkosten Hinweis auf die Abhandlung „Konto: Kraftfahrzeuge“ in Teil I der Kartei.

#### j) Promotionskosten

Die Kosten der nochmaligen Promotion eines frei praktizierenden Arztes zum Dr. med. sind in der Regel keine Betriebsausgaben (BFH Urteil vom 2.3.1978, BStBl II , 431; Ausnahmen: BFH-Urteil vom 8.5.1992, BStBl. 1992 II, 965; vom 2.12.1994, BFH/NV 1995,594).

Siehe bezüglich der Promotionskosten auch die Abhandlung „Konto: Fortbildungskosten“ in Teil I der Kartei.

#### k) Reisekosten

Siehe dazu die Abhandlung „Konto: Reisekosten“ in Teil I der Kartei.

#### l) Repräsentationsaufwendungen und Aufwendungen für Geschenke

Repräsentationsaufwendungen eines Chefarztes anlässlich der Ernennung zum Professor sind weder Betriebsausgaben noch Werbungskosten (BFH-Urteil vom 13.9.1962, BStBl III , 539).

Bei einem angestellten Chefarzt eines Krankenhauses, der im Krankenhaus unter Mithilfe der Mitarbeiter seiner Abteilung auch eine freiberufliche Arztpraxis ausübt, sind Aufwendungen für Weihnachtsgeschenke an diese Mitarbeiter weder Betriebsausgaben bei den Einkünften aus freiberuflicher Tätigkeit noch Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit (BFH-Urteil vom 8. 11. 1984, BStBl 1985 II ,286; Hinweis auf 12.1 EStR 2005). Macht der Chefarzt eines Krankenhauses seinen Mitarbeitern unter dem Krankenhauspersonal zu Weihnachten ein Geldgeschenk in ihre Gemeinschaftskasse, so steht einem Abzug als Betriebsausgabe nach § 4 Abs. 5 Nr. 1 EStG entgegen, dass er den Gesamtbetrag nicht an die einzelnen Mitarbeiter individuell verteilt hat und somit nicht feststeht, ob und wie viel jeder einzelne Mitarbeiter erhalten hat (BFH-Urteil vom 28.3.1985, BFH/NV 1987,231)

Geldzuwendungen eines Krankenhausarztes an Personal des Krankenhausträgers, die ihn weisungsgemäß bei der Behandlung seiner Privatpatienten unterstützen sollen, stellen mangels vertraglicher Gegenleistungsvereinbarung Geschenke dar, die mit dem den Freibetrag pro Person übersteigenden Betrag nicht einkommensteuermindernd abgezogen werden können (FG Düsseldorf- Urteil vom 29.4.2002, EFG 2002,971)

Aufwendungen eines selbständig und nichtselbständig tätigen Chefarztes für eine Weihnachtsfeier mit dem Klinikpersonal seiner Abteilung sind als Betriebsausgaben abziehbar, wenn sie aus dem betrieblichen/beruflichen Anlass der Förderung der selbständigen Tätigkeit entstanden sind. Die Abzugsbeschränkung des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 EStG greift nicht ein, weil eine Weihnachtsfeier mit dem Klinikpersonal eine rein

betriebsinterne Bewirtung und keinen geschäftlichen Anlass darstellt (Niedersächsisches FG-Urteil vom 27.2.2002, EFG 2002,1508)

Aufwendungen eines Arztes für einen Kranz anlässlich der Beerdigung eines früheren Patienten führen nicht zur Anerkennung als Betriebsausgaben (FG Saarland- Urteil vom 12.10.1988, EFG 1989,102), da es sich bei solchen Kondolenzzuwendungen um gemischte Aufwendungen i.S.v. § 12 Nr. 1 EStG handelt, die zwar eine berufliche Mitveranlassung aufweisen, die aber eine persönliche und damit private Komponente beinhalten. Dies gilt selbst dann, wenn ansonsten keine private Beziehungen zu dem Patienten bestanden haben und der Kontakt sich allein auf den beruflichen Bereich beschränkte.

#### m) Umzugskosten

Umzugskosten eines frei praktizierenden Arztes können betrieblich veranlasst sein, wenn dadurch die Betreuung von stationär aufgenommenen Patienten erleichtert wird (BFH-Urteil vom 28.4.1988, BStBl II , 777).

#### n) Zivilprozesskosten

Siehe dazu die Abhandlung „Konto: Prozesskosten“ in Teil I der Kartei.

#### o) Aufwendungen für Arztunfallausstattungen (Notfallkoffer)

Die Arztunfallausstattung (Notfallkoffer) enthält ein besonderes Instrumentarium, Blutersatzmittel und Medikamente, die der selbständig tätige Arzt vielfach in seiner Praxis nicht vorzuhalten braucht, sondern im Kraftfahrzeug mitführt, um in akuten Notfällen (besonders bei Unfällen) helfen zu können.

Es wird die Auffassung vertreten, dass diese Aufwendungen betrieblich veranlasst sind und demzufolge bei der Ermittlung des Gewinns aus der beruflichen Tätigkeit des Arztes unter Beachtung der allgemeinen Gewinnermittlungsgrundsätze zu berücksichtigen sind (Erlass FinMin NRW vom 2. 6. 1970 – S 2144 – 37 – VB 1).

#### p) Aufwendungen für die Anschaffung von Wirtschaftsgütern, deren Nutzung im privaten Lebensbereich üblich ist (z. B. Waschmaschinen, Heimbügler, Kühlschränke)

Werden Wirtschaftsgüter, deren Nutzung im privaten Lebensbereich üblich ist (z. B. Waschmaschine, Heimbügler, Kühlschrank) sowohl privat als auch betrieblich (beruflich) genutzt, so wirkt sich die anteilige AfA als Betriebsausgabe ohne Rücksicht auf die Zugehörigkeit zum Privat- oder Betriebsvermögen aus, wenn die betriebliche Nutzung nicht nur von untergeordneter Bedeutung ist und der betriebliche Nutzungsanteil sich leicht und einwandfrei anhand von Unterlagen nach objektiven, nachprüfbaren Merkmalen – ggf. im Wege der Schätzung (§ 162 AO) – von den nicht abzugsfähigen Kosten der Lebenshaltung trennen lässt. Liegen die vorgenannten Voraussetzungen vor, so gehören diese Wirtschaftsgüter bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG in vollem Umfang zum notwendigen Betriebsvermögen, wenn die betriebliche Nutzung mehr als 50 v. H. beträgt. Sonst rechnen sie zum notwendigen Privatvermögen (vgl. BFH-Urteil vom 13.3.1964, BStBl III S. 455).

q) Aufwendungen für die Wiederherstellung der Gesundheit

Kosten, die ein Arzt infolge einer Krankheit zur Wiederherstellung seiner Gesundheit aufwendet, sind Betriebsausgaben, wenn die Krankheit unstreitig oder mit Sicherheit nachweisbar eine Folge der Berufsausübung war, auch wenn es sich nicht um eine typische Berufskrankheit handelt (BFH-Urteil vom 6.6.1957, BStBl III , 286).

Treten bei den Kindern eines Röntgenarztes genetische Strahlenschäden auf, so sind die Aufwendungen des Vaters zur Heilung oder Linderung solcher Schäden keine Betriebsausgaben. Die entstandenen Kosten können vielmehr nur im Rahmen der Vorschriften über die außergewöhnlichen Belastungen (§ 33 EStG) berücksichtigt werden (BFH-Urteil vom 17.4.1980. BStBl II S. 639).

r) Aufwendungen für einen Schutzhund

Eine Landärztin kann die Kosten eines Hundes, den sie zu ihrem Schutz hält, nicht als Betriebsausgaben abziehen (BFH-Urteil vom 29.3.1979, BStBl II , 512).

s) Versicherungsbeiträge

aa) Berufshaftpflichtversicherung

Die Versicherungsbeiträge zur Abdeckung der Haftungsverpflichtungen für Berufsversehen stellen wegen der typischen Berufsgefahr Betriebsausgaben dar (RFH-Urteile vom 29.2.1928, RStBl , 113, und vom 12.7 1933, RStBl , 1115).

Soweit eine Absicherung von Haftungsverpflichtungen durch die Versicherung nicht möglich ist, dürfen steuerlich hierfür keine Beträge zurückgelegt werden. Eine Selbstversicherung ist grundsätzlich nicht möglich (RFH-Urteile vom 21.10.1931 und 9.3.1932, RStBl 1932 , 290 und 512).

bb) Krankentagegeldversicherung

Beiträge zu einer Krankentagegeldversicherung dürfen nicht als Betriebsausgaben berücksichtigt werden. Hinweis auch auf BFH-Urteil vom 22.5.1969, BStBl II , 489.

Beiträge zu einer Krankentagegeldversicherung können auch dann nicht als Betriebsausgaben abgesetzt werden, wenn sich die Inhaber einer freiberuflichen Praxis im Gesellschaftsvertrag gegenseitig zum Abschluss einer Krankentagegeldversicherung verpflichten und vereinbaren, dass anfallende Versicherungsleistungen den Betriebseinnahmen zugerechnet werden (BFH-Urteil vom 7.10.1982, BStBl 1983 II S. 101).

cc) Praxis-Unterbrechungs-Versicherung

Es ist die Frage nach der einkommensteuerrechtlichen Behandlung der im Rahmen einer Praxisfinanzierung abgeschlossenen sog. Praxis-Unterbrechungs-Versicherung (PUV) gestellt worden.

Zu beurteilen war die folgende Modell-Konzeption:

Von der z. Z. vorherrschenden kurzfristigen Finanzierung einer Praxiseinrichtung (in der Regel 10 Jahre Laufzeit) soll zur finanziellen Entlastung des niedergelassenen Arztes zugunsten einer langfristigen Finanzierung abgerückt werden. Bei einer Laufzeit des Kredits über 25 Jahre werden von den Geldgebern jedoch als zusätzliche Sicherheit der Abschluss einer PUV und die Abtretung der Rechte hieraus verlangt.

Die PUV beinhaltet eine kombinierte Lebens- und Berufsunfähigkeitsversicherung, wobei die Lebensversicherung als gemischte Lebensversicherung auf den Todes- und Erlebensfall ausgebildet ist. Versicherungsvertrag und Darlehensvertrag haben dieselbe Laufzeit, die Versicherungssumme entspricht dem Darlehensbetrag. Das Darlehen bleibt während der Laufzeit tilgungsfrei. Für den Fall der Berufsunfähigkeit tritt Beitragsbefreiung ein und wird eine Rente gezahlt.

Mit der Versicherung soll gewährleistet werden, dass der Arzt während der Praxisunterbrechung seinen finanziellen betrieblichen Verpflichtungen (Zahlung von Löhnen und Gehältern, Mietzahlungen, Bankverpflichtungen usw.) nachkommen kann.

Eine solche PUV ist der privaten Lebensführung des Arztes zuzurechnen. Die Versicherungsprämien können deshalb nicht zum Abzug als Betriebsausgaben zugelassen werden (vgl. OFD Düsseldorf, Verf. vom 5.2.1982 S 2144A- St 11 H).

#### dd) Teilhaberversicherung

Die Beiträge zu einer Teilhaberversicherung sind nicht als Betriebsausgaben abzugsfähig. Wegen der Einzelheiten siehe Abschn. III B Nr. 23b der Abhandlung „Steuerberater“ in Teil III der Kartei.

#### ee) Unfallversicherung

Beiträge zu einer allgemeinen Unfallversicherung sind bei einem praktischen Arzt in der Regel keine abzugsfähigen Betriebsausgaben (BFH-Urteil vom 16.5.1963, BStBl III , 399).

#### t) Versorgungsbeiträge

Beiträge, für die eine gesetzliche Leistungspflicht besteht, stellen, auch soweit sie auf die sog. „alte Last“ entfallen, regelmäßig keine Betriebsausgaben dar, wenn sie gleichzeitig der eigenen Versorgung oder der Versorgung der Angehörigen dienen (> BFH vom 13.4.1972 – BStBl II , 728 und 730).

Besondere Zuschläge für einen Fürsorgefonds sind Betriebsausgaben, wenn die berufstätigen Ärzte keinerlei Rechte auf Leistungen aus dem Fürsorgefonds haben. Beiträge an die berufsständische Versorgungskasse zur Erlangung einer späteren Altersversorgung oder anderer Versorgungsansprüche sind Sonderausgaben (> BFH vom 13. 4. 1972 – BStBl II 728) (H 18.2 EStH 2005 [Versorgungskasse] ).

### **16. Ehrenamtliche Tätigkeiten in Berufs- und Standesorganisationen**

Siehe dazu Abschn. III B Nr. 32a der Abhandlung „Steuerberater“ in Teil III der Kartei.

### **17. Durchlaufende Posten**

Siehe dazu die Abhandlung „Konto: Durchlaufende Posten“ in Teil I der Kartei.

## **18. Abfindung für die Aufgabe der Praxisräume**

Die einem freiberuflich tätigen Arzt für die Aufgabe seiner Praxisräume gezahlte Abfindung ist einkommenssteuerlich als Betriebseinnahme zu behandeln (BFH-Urteil vom 8. 10. 1964, BStBl 1965 III , 12).

## **19. Praxisveräußerung , Teilpraxisveräußerung, Einbringung**

Der Annahme einer Veräußerung des der selbständigen Arbeit dienenden Vermögens eines Arztes nach § 18 Abs. 3 EStG steht nicht der Umstand entgegen, dass der Arzt an einem anderen Ort eine neue Praxis eröffnet hat (BFH-Urteil vom 30. 6. 1961, HFR 1961 , 22; vgl. auch H 18.3 EStH 2005, Veräußerung).

Der außerordentliche Ertrag aus der Auflösung einer Rückstellung für eine Rentenverpflichtung, die durch den Tod des Verpflichteten, des Teilhabers einer freiberuflichen Praxis, erloschen ist, gehört zum laufenden Gewinn und nicht zum steuerbegünstigten Veräußerungsgewinn aus der notwendig gewordenen Veräußerung des Praxisanteils des Verstorbenen durch dessen Witwe, auch wenn das Erlöschen der Rentenverpflichtung einerseits und die Veräußerung des Praxisanteils andererseits in einem nahen zeitlichen Zusammenhang stehen (BFH Urteil vom 15.11.1979, BStBl 1980 II , 150). Dies betrifft den Teilhaber einer freiberuflichen Praxis

Hinsichtlich der entgeltlichen Aufnahme eines Sozius in eine Einzelpraxis vgl. BFH-Urteil vom 18.10.1999, BStBl. 2000 II, 123). Danach ist die entgeltliche Aufnahme eines Sozius in eine Einzelpraxis nicht als eine steuerbegünstigte Veräußerung zu beurteilen.

Ist ein freiberuflich tätiger Arzt, sowohl als Allgemeinmediziner als auch auf arbeitsmedizinischem Gebiet tätig, übt er zwei ihrer Art nach verschiedene Tätigkeiten aus. Die Veräußerung eines dieser Praxisteile stellt eine tarifbegünstigte Teilbetriebsveräußerung dar, sofern den Praxisteilen die notwendige organisatorische Selbständigkeit zukommt (BFH-Urteil vom 4.11.2004, BStBl. II 2005,208)

Die Veräußerung einer allgemeinen medizinischen Kassenpraxis stellt keine steuerbegünstigte Teilbetriebsveräußerung dar, wenn im gleichen Gebäude eine Naturheilpraxis fortgeführt wird (FG Rheinland- Pfalz-Urteil vom 17.10.1995, EFG 1996,753).

Veräußert ein Praxisinhaber, der sowohl über einen kassenärztlichen wie auch über einen privatärztlichen Patientenstamm verfügt, lediglich den Bereich der Kassenpatienten, so handelt es sich nicht um die Veräußerung eines selbständigen teils des Vermögens i.S.d. § 18 Abs. 3 EStG in Form einer Teilbetriebsveräußerung (BFH-Urteil vom 6.3.1997, BFH/NV 1997,746).

Die Veräußerung des allgemein medizinischen Teilbereichs einer ärztlichen Praxis ist keine steuerbegünstigte Veräußerung einer Teilpraxis, wenn der Veräußerer weiterhin die Tätigkeitsbereiche Psychotherapie und Traditionelle Chinesische Medizin ausübt, denn die einzelnen Tätigkeitsbereiche, bei denen jeweils die Behandlung von Patienten im Vordergrund steht, haben nicht eine so weit gehende organisatorische Selbständigkeit erlangt,

dass sie Teilbetrieben im gewerblichen Bereich gleichgestellt werden können (FG Münster-Urteil vom 29.8.2001, EFG 2002,327)

Der Gewinn aus der Veräußerung eines Teilpraxis ist nur dann tarifbegünstigt zu besteuern, wenn mit der Veräußerung des einen Büros samt allen Kunden-, Mandanten- oder Patientenbeziehungen auch die freiberufliche Tätigkeit in dem dazugehörigen örtlich abgegrenzten Wirkungsbereich völlig eingestellt wird. Werden Kunden-, Mandanten- oder Patientenbeziehungen in einem Umfang fortgesetzt, der nicht mehr als geringfügig zu bezeichnen ist, so ist der Veräußerungsgewinn als laufender Gewinn zu besteuern, auch wenn die Betreuung der Kunden, Mandanten oder Patienten von einem anderen betrieb aus erfolgt (BFH-Urteil vom 8.6.2000, BFH/NV 2000,1341).

Eine gemäß §§ 16, 34 EStG steuerlich begünstigte Praxisveräußerung liegt nicht vor, wenn der verkaufende Arzt ein Drittel des Patientenstammes in seine neue Praxis mitnimmt und diese lediglich 1 Kilometer von der ursprünglichen Praxis entfernt ist (FG Hamburg- Urteil vom 9.8.2000- I 142/98)

Scheidet ein Arzt aus einer zweigliedrigen Gemeinschaftspraxis aus und überträgt er dabei seinen Anteil am Vermögen der Gemeinschaftspraxis gegen eine Abfindung auf den Mitgesellschafter, der die Praxis sodann alleine weiter betreibt, so kann ein Tarif begünstigter Veräußerungsgewinn auch dann vorliegen, wenn der Arzt bereits ein halbes Jahr nach seinem Ausscheiden aus der Gemeinschaftspraxis wider eine Einzelfallpraxis als Arzt eröffnet hat, sofern er seine freiberufliche Betätigung nicht innerhalb des durch seine Tätigkeit in der Gemeinschaftspraxis geprägten bisherigen Wirkungskreises fortsetzt. Dabei hat eine Wertung zu erfolgen, die bei der Verflüchtigung der Werbewirksamkeit eines Praxisnamens mit zunehmender Entfernung vom Kerngebiet der freiberuflichen Betätigung angemessen Rechnung trägt (FG Baden- Württemberg- Urteil vom 29.3.2000, EFG 2000,685).

Zur Praxisveräußerung unter Fortführung der ärztlichen Tätigkeit in geringem Umfang, vgl. OFD Koblenz, Verf. vom 15.12.2006, DB 2007,314, DStZ 2007,156

Gründet ein bislang in einer Einzelpraxis tätiger Psychotherapeut mit zwei Berufskollegen eine Praxisgemeinschaft, wobei die neuen für die Einrichtung und den Praxiswert einen Ausgleich zahlen, so führt dieser Vorgang nicht zu einer steuerbegünstigten Veräußerung der freiberuflichen Praxis (FG des Saarlandes- Urteil vom 5.10.2001- 1 V 166/01).

Bringt ein Arzt seine Einzelpraxis in eine neu gegründete Gemeinschaftspraxis ein, gehört die Zuzahlung, die er von dem anderen Gesellschafter erhält, zu den Betriebseinnahmen seiner Einzelpraxis, die Zahlung ist nicht als steuerbegünstigter Gewinn zu beurteilen (BFH-Urteil vom 18.10.1999, BStBl. II 2000,123).

Bringt ein Arzt seine Einzelpraxis in eine Gemeinschaftspraxis ein, so entsteht der Einbringungsgewinn in der Person des Einbringenden. Mit der gemeinsamen Tätigkeit in der Praxisgemeinschaft hat der Einbringungsgewinn nichts zu tun. Die Einbringung einer Einzelpraxis in eine Gemeinschaftspraxis, die in der Form einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts (GbR) geführt wird, ist ein von der Einbringung gemäß § 24 UmwStG getrennt zu beurteilender Veräußerungsvorgang, wenn der eintretende Sozius eine Ausgleichszahlung in das Privatvermögen des Einbringenden zu leisten hatte (Niedersächsisches FG- Urteil vom 31.7.2002, EFG 2003,165;nrkr. Rev. BFH/NV 2005,564)

Im übrigen Hinweis auf Teil I der Kartei: „Konto: Geschäftsveräußerung“.

## **20. Wechselzeitige Vermietung von Praxisräumen durch (Arzt-) Ehegatten**

Vermieten zwei Ärzte, die gemeinsam zwei abgeschlossene Räumlichkeiten zur Nutzung als Arztpraxen errichtet und sich gegenseitig jeweils eine zum Teileigentum übertragen haben, wechselseitig diese Praxisräume unter Verzicht auf die Steuerfreiheit der Vermietungsumsätze, so kann dieser Vorgang als Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten des Rechts i. S. von § 42 AO 1977 zu beurteilen sein (Anschluss an BFH-Urteil vom 1.4.1993 V R 85/91, BFH/NV 1994, 64) (BFH-Urteil vom 25.1.1994, BStBl II, 738).

## **21. Veräußerung einer Diagnostic Card**

Die Veräußerung der Diagnostic Card, einer Karte auf der die persönlichen Krankheitsdaten des Patienten gespeichert sind, durch den Arzt, stellt eine gewerbliche Tätigkeit gemäß § 15 EStG dar. Diese Tätigkeit kann jedoch ohne Schwierigkeiten von der selbständigen Tätigkeit des Arztes getrennt werden.

Bei dem Vertrieb dieser Karte durch eine Gemeinschaftspraxis besteht das Problem der Abfärbetheorie gemäß § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG.

## **22. Ertragsteuerliche Behandlung der im Rahmen einer pulsierenden Signal Therapie erbrachten Leistung**

Die Behandlung mit der pulsierenden Signal Therapie führt bei dem behandelnden Arzt zu Einkünften gemäß § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG.

Bei der pulsierenden Signal Therapie handelt es sich um eine neuartige medizintechnische Behandlung, die von Orthopäden bei der Erkrankung des Bewegungsapparates unter Einsatz eines von der PST GmbH hergestellten und durch eine Chipkarte betriebenen Geräts durchgeführt wird. Zu der ärztlichen Tätigkeit gehört hierbei die Untersuchung, Diagnose und die Wahl der Behandlung in Form der pulsierenden Signal Therapie. Der behandelnde Arzt ist auch eigenverantwortlich im Sinne des § 18 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG tätig. Die Abrechnungsmodalitäten zwischen der PST GmbH und den jeweiligen Ärzten haben auf die Qualifizierung der von den Ärzten durch die Behandlung mit dem PST Gerät erzielten Einkünfte keine Auswirkung.

## **C. Gewerbesteuer**

### **1. Allgemeines**

#### **a) Einzelpraxis**

Siehe dazu Abschn. III B Nr. 2 dieser Abhandlung. Sind die dort genannten Voraussetzungen für eine freiberufliche Tätigkeit des Arztes nicht erfüllt und übt dieser auch keine nichtselbständige Tätigkeit aus, erzielt er Einkünfte aus Gewerbebetrieb, die auch gewerbesteuerpflichtig sind.

Bezüglich einer sog. gemischten Tätigkeit siehe die Ausführungen in der nachfolgenden Nr. 2 dieses Abschnitts.

## b) Praxisgemeinschaften bzw. Gesellschaften

Siehe dazu die nachfolgenden Nm. 3 u. 4 dieses Abschnitts.

### **2. Gemischte Tätigkeit**

Wird neben einer freiberuflichen eine gewerbliche Tätigkeit 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; soweit erforderlich, können die Besteuerungsgrundlagen auch im Schätzungswege festgestellt werden (>BFH vom 16.2.1961 – BStBl III , 210, vom 25.10.1963 – BStBl III , 595, vom 12.11.1964 – BStBl 1965 III , 90, vom 11.5.1976 – BStBl II , 641). 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 (> BFH vom 3.10.1985 – BStBl 1986 II , 213). Sind bei einer gemischten Tätigkeit die beiden Tätigkeitsmerkmale miteinander verflochten und bedingen sie sich gegenseitig unlösbar, so muss der gesamte Betrieb als einheitlicher angesehen werden (> BFH vom 13.5. 1966 – BStBl III , 489, vom 15.12.1971 – BStBl 1972 II , 291 und vom 9.8.1983 – BStBl 1984 II , 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 (> BFH vom 12.11.1964 – BStBl 1965 III , 90, vom 13.5.1966 – BStBl III , 489 und vom 15.12.1971 – BStBl 1972 II , 291). 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 (> BFH vom 7.3.1974 – BStBl II , 383). Üben Personengesellschaften auch nur zum Teil eine gewerbliche Tätigkeit aus, so ist ihr gesamter Betrieb als gewerblich zu behandeln; eine Aufteilung ist nicht zulässig (aus H 136 [Gemischte Tätigkeit] EStH ).

Bezüglich der Veräußerung von Medikamenten durch Ärzte und von Kontaktlinsen und Pflagemitteln durch Augenärzte bzw. augenärztliche Gemeinschaftspraxen vgl. Abschn. III B Nrn. 6 u. 7 dieser Abhandlung.

### **3. Personengesellschaften bzw. Praxisgemeinschaften**

Schließen sich Angehörige eines freien Berufs, z.B. Ärzte, zu einer Personengesellschaft zusammen, haben die Gesellschafter nur dann freiberufliche Einkünfte, wenn alle Gesellschafter, ggf. auch die Kommanditisten, die Merkmale eines freien Berufs erfüllen. Kein Gesellschafter darf nur kapitalmäßig beteiligt sein oder Tätigkeiten ausüben, die keine freiberuflichen sind (> BFH vom 11.6.1985 – BStBl II , 584 und vom 9.10.1986 – BStBl 1987 II , 124). Eine an einer KG als Mitunternehmerin beteiligte GmbH ist selbst dann eine berufsferme Person, wenn ihre sämtlichen Gesellschafter und ihr Geschäftsführer Angehörige eines freien Berufs sind (> BFH vom 17.1.1980 – BStBl II , 336) (aus H 15.6 [Gesellschaft] EStH 2005 ).

Ist eine Personengesellschaft in das Handelsregister eingetragen, so besteht die Vermutung, dass gewerbliche Einkünfte vorliegen (> BFH vom

6. 10. 1977 – BStBl 1978 II , 54). Diese Vermutung kann durch den Nachweis widerlegt werden, dass die Personengesellschaft eindeutig kein Handelsgewerbe betreibt (> BFH vom 19. 3. 1981 – BStBl II , 527)

Zur einkommensteuerlichen Behandlung von ärztlichen Labor- und Apparategemeinschaften sowie von augenärztlichen Gemeinschaftspraxen vgl. Abschn. III B Nrn. 3, 4 u. 7 dieser Abhandlung.

Zu den Besonderheiten bei Gründung und Erweiterung von Sozietäten siehe Abschn. III B Nr. 2 der Abhandlung „Steuerberater“ in Teil III der Kartei.

#### **4. Kapitalgesellschaften**

Gründen mehrere Personen zur Ausübung einer Tätigkeit i. S. des § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG eine Kapitalgesellschaft, so unterliegt diese nach § 2 Abs. 2 GewStG der Gewerbesteuer. Dies gilt auch für einen Zusammenschluss von Ärzten in der Rechtsform einer Kapitalgesellschaft. Hinweis auch auf Abschn. 16 Abs. 1 GewStR 1990 .

#### **D Bewertung von Arztpraxen**

Sonstige branchentypische Verfahren, d.h. anerkannte im gewöhnlichen Geschäftsverkehr für nichtsteuerliche Zwecke üblichen Methoden können gemäß § 11 Abs. 2 i.V.m. § 109 BewG im Rahmen der Bewertung für erbschaftsteuerliche Zwecke angewendet werden, soweit der Wert des Unternehmens nicht aus Verkäufen innerhalb eines Jahres vor dem Bewertungsstichtag ermittelt werden kann.

Ein branchentypisches Verfahren ist von der Bundesärztekammer und der kassenärztlichen Vereinigung für die Bewertung von Arztpraxen (Stand 9.9.2008) entwickelt worden, die Kriterien zur Ermittlung des Verkehrswertes einer Arztpraxis geben, jedoch nicht schematisch auf jeden Einzelfall einer Arztpraxis angewendet werden dürfen.

Nach diesem Verfahren setzt sich der Praxiswert aus einem Substanzwert und einem ideellen Wert zusammen. Der Substanzwert setzt sich aus den Marktwerten für jedes einzelne Wirtschaftsgut zusammen unter Berücksichtigung von technischen Neuerungen, amtlichen Auflagen sowie der Preisentwicklung.

Mit der Ermittlung des ideellen Wertes soll die Chance des Übernehmers bewertet werden, eine eingeführte Arztpraxis mit ihrem Patienten- oder Überweiserstamm wirtschaftlich erfolgreich fortzuführen. Dabei ist der ideelle Wert einer Arztpraxis ertragswertorientiert unter Berücksichtigung der Umsatz- und Kostenstruktur der Praxis und unter Einbeziehung des Arztgehaltes zu ermitteln.

Die Ermittlung des ideellen Wertes erfolgt aufgrund folgender Formel:

Übertragbarer Umsatz (durchschnittlicher Jahresumsatz aus den letzten drei Kalenderjahren vor dem Bewertungsstichtag)

./ übertragbare Kosten (durchschnittliche Praxiskosten in den letzten drei Kalenderjahren vor dem Bewertungsstichtag korrigiert um nicht übertragbare Kosten, kalkulatorische Kosten und zukünftig entstehende Kosten)

= übertragbarer Gewinn

./ alternatives Arztgehalt (Ausgangswert 76.000 €)

= nachhaltig erzielbarer Gewinn

x Prognosemultiplikator (Anzahl der Jahre, in denen von einer Patientenbindung durch die Tätigkeit des Praxisinhabers ausgegangen werden kann, bei einer Einzelpraxis in der Regel 2 Jahre)

= ideeller Wert

Diese Formel gilt grundsätzlich auch für Berufsausübungsgemeinschaften wie Gemeinschaftspraxis, Partnerschaftsgesellschaften. Zu berücksichtigen sind andererseits die Anzahl der Gesellschafter bei der Berechnung des Arztgehaltes sowie beim Prognosemultiplikator. Bei Berufsausübungsgemeinschaften mit mehreren Gesellschaftern ist der übertragbare Umsatz durch die Anzahl der Gesellschafter zu teilen. Beim alternativen Arztgehalt ist das prozentuale Arztgehalt bezogen auf die Umsatzgröße zu errechnen und dann mit der Anzahl der Gesellschafter zu multiplizieren. Nicht zu berücksichtigen sind demgegenüber gesellschaftsvertragliche Regelungen wie z.B. der Anteil am Gesellschaftsvermögen oder Gewinnverteilungsvereinbarungen.

Beim Prognosemultiplikator ist zu berücksichtigen, dass bei einer aus mehreren Gesellschaftern bestehenden Berufsausübungsgemeinschaft die Patientenbindung größer ist als bei einer Einzelpraxis (in der Regel 2,5 Jahre)

Bei der Praxisbewertung können andere wertbeeinflussende Faktoren wie die Infrastruktur sowie die Aufbau- und Ablauforganisation der Praxis berücksichtigt werden (bis ca. 20 %). Wertbeeinflussend können vor allem folgende Faktoren sein:

- Ortslage der Praxis,
- Praxisstruktur, z.B. Überweisungspraxis, Konsiliarpraxis
- Arztdichte
- Möglichkeit oder Pflicht die Praxis in den Räumen weiterzuführen,
- Qualitätsmanagement
- Regionale Honorarverteilungsregelungen für den Vertragsarzt,
- Dauer der Berufsausübung des abgebenden Arztes, Tätigkeitsumfang, z.B. hälftiger Versorgungsauftrag (evtl. Berücksichtigung bei Abzug des Arztgehaltes),
- Zulassung als Vertragsarzt in einem gesperrten Planungsbereich bei Fortführung der Praxis,
- Anstellung von Ärzten,
- Kooperationen (Praxisgemeinschaft, Apparategemeinschaft, Medizinische Kooperationsgemeinschaft)

## **E. Investitionszulagen**

Der Notfallkoffer eines Arztes und darin enthaltene Geräte, wie Sauerstoffflasche, Beatmungsbeutel, Absauggerät, sind als geringwertige Wirtschaftsgüter i.S.d. § 6 Abs. 2 EStG gemäß § 2 Satz 2 InvZulG 2007 von der Investitionszulageförderung ausgenommen, wenn die Anschaffungskosten der Einzelteile 410 € nicht übersteigen (BFH-Urteil vom 7.9.2000, BStBl. II 2001, 41; vom 19.10.2000, BFH/NV 2001, 487)

Siehe dazu die Abhandlung „Konto: Investitionszulagen“ in Teil I der Kartei und Abschn. III B Nr. 27 der Abhandlung „Rechtsanwälte“ in Teil III der Kartei.

## **F. Erbschaftsteuer**

Leistungen einer Selbsthilfeeinrichtung der Ärzte an die Hinterbliebenen eines Mitglieds unterliegen gemäß § 3 Abs.1 Nr. 4 EStG der Erbschaftsteuer. Die Selbsthilfeeinrichtung erhebt die Geldbeträge einzelfallbezogen im Umlageverfahren von den übrigen Mitgliedern und leitet sie weiter. Sie unterliegt nicht der Anzeigepflicht nach § 3 Abs. 1 oder 3 ErbStG, da sie weder geschäftsmäßig fremdes Vermögen verwahrt oder verwaltet, noch als Versicherungsunternehmen angesehen werden kann. Bei den Gesamtrechtsnachfolgern des Erblassers ist z.B. durch gezieltes Nachfragen sicherzustellen, dass beim Tod eines Arztes die Leistungen einer bestehenden Selbsthilfeeinrichtung stets erklärt werden (FM Baden-Württemberg, Erlass vom 10.2.1995, DB 1995, 406)

## **IV. Kennzahlen**

### **Anlage 1**

#### **AfA-Tabelle für den Wirtschaftszweig „Anstalten und freie Berufe der Gesundheitspflege“**

AfA-Tabelle für den Wirtschaftszweig „Gesundheitswesen“

Die Tabelle gilt für alle Anlagegüter, die nach dem 31.12.1998 angeschafft oder hergestellt worden sind.

– BMF-Schreiben vom 13.1.1995 – IV A 8 – S 1551 – 7/95, BStBl I S. 84 –

Besondere Vorbemerkungen nur für diesen Wirtschaftszweig: Weitere Erläuterungen zu technischen Fragen sind der Anlage zur Medizingeräteverordnung vom 14.1.1985 (BGBl I S. 93) zu entnehmen.

Die Tabelle gilt u. a. für folgende Wirtschaftszweige:

771 11 Arztpraxen (ohne Zahn- und Tierarztpraxen)

771 14 Zahnarztpraxen

771 17 Heilpraktikerpraxen

771 19 sonstige selbständige Tätigkeiten im Gesundheitswesen  
771 51 Krankenhäuser.  
771 59 sonstige Einrichtungen des Gesundheitswesens  
774 11 Tierarztpraxen

Lfd. Nr.	Anlagegüter	Nutzungsdauer (ND) i. J.	Linearer AfA-Satz v. H.
1	Amalgamabscheider	8	12
2	Analysegeräte	5	20
3	Angiographen	8	12
4	Anomaloskope	10	10
5	Augenspiegel	10	10
6	Autoanalyser	5	20
7	Bädereinrichtungen (bewegl.)	10	10
8	Beatmungsgeräte	5	20
9	Behandlungseinheiten		
	9.1 Augenarzt	10	10
	9.2 HNO	10	10
	9.3 Intensivüberwachung	8	12
	9.4 Zahnarzt	10	10
10	Betten	15	7
11	Betten-Desinfektionsanlagen	8	12
12	Bildverstärker	8	12
13	Brutschränke	10	10
14	Cardiotokographen (CTG)	5	20
15	Computertomographen	8	12
16	Cysto-Urethroskope	10	10
17	Destilliergeräte	10	10
18	Dezimeterwellen	8	12
19	Dialysegeräte (künstl. Niere)	8	12
20	Doppler-Sonographiegeräte	5	20
21	Drainagegeräte	5	20
22	Dunkelkammereinrichtungen	10	10
23	Echogeräte	8	12
24	EEG	8	12
25	EKG	8	12
26	Elektrotherapiegeräte	8	12
27	EMG-Geräte	8	12
28	Endoskope	5	20
29	Endoskopiegeräte	5	20
30	Filmbetrachtungskästen	10	10
31	Filtriergeräte	10	10
32	Gallenlithotripter	8	12
33	Gassterilisatoren	8	12
34	Gehgestelle	10	10
35	Gehstützen	10	10
36	Gehwagen	10	10
37	Gymnastikgeräte	10	10
38	Handapplanationstonometer	8	12

39	Heißluftapparate	10	10
40	Heißluftsterilisatoren	8	12
41	Hochfrequenz-Wärmetherapiegeräte	8	12
42	Hörtestgeräte	8	12
43	Impedanzmeßgeräte	8	12
44	Indemvisusautomaten	8	12
45	Infusionsgeräte	5	20
46	Inhalationsgeräte	8	12
47	Instrumentenschränke	12	8
48	Instrumententische	12	8
49	Instrumentenwagen	12	8
50	Intensivbetten	8	12
51	Kaltlicht	5	20
52	Kernspintomographen	8	12
53	Kolposkope	8	12
54	Koronarangiographische Arbeitseinheiten	8	12
55	Krankenfahrstühle	10	10
56	Krankentragen	10	10
57	Krankentransportwagen	10	10
58	Kreisbeschleuniger	8	12
59	Kurzwellen	8	12
60	Linearbeschleuniger	8	12
61	Lithotripter	8	12
62	Mikroskope (elektronisch)	10	10
63	Mikroskope (mechanisch)	15	7
64	Mikrowellen	8	12
65	Mobiliar (sonstiges)	is	7
66	Nachttische	10	10
67	Narkosegeräte	5	20
68	Nierenlithotripter	8	12
69	Notfallbehandlungssatz (mit Sauerstoff)	5	20
70	Notfallkoffer	5	20
71	Nuklear-Therapiegeräte	8	12
72	OP-Leuchten	10	10
73	OP-Tische	10 10	
74	Ophthalmologische Grundeinheit (einschl. Zubehör)	10	10
75	Ophthalmoskopische Geräte	10	10
76	Perimeter (dynamisch/statisch)	8	112
77	Phoropter (einschl. Leselampe)	8	12
78	Photometer	5	20
79	Positronen-Emissions-Computer- Tomographen	8	12
80	Praxiseinrichtungen	10	10
81	Prüfgeräte f. mesopischen Sehbereich	8	12
82	Refraktometer	5	20
83	Reizstromgeräte	8	12
84	Röntgenbildbetrachter	10	10
85	Röntgengeräte	8	12
86	Rotlichtgeräte	8	12
87	Scheitelbrechwertmesser	8	12

88	Sehtestgeräte	8	12
89	Sonographiegeräte	5	20
90	Spallampen	6	17
91	Spektralanalysegeräte	8	12
92	Sterilisatoren (Heißluft und Gas)	8	12
93	Strichskioskope (m. Orangefilter)	8	12
94	Tele-Kobalt-Therapiegeräte	8	12
95	Tonaudiometer	8	12
96	Tonometer	8	12
97	Überwachungseinheiten (Intensivüberwachung)	8	12
98	Ultraschall Doppler	5	20
99	Ultraschallendoskopie	5	20
100	Ultraschallgeräte	5	20
101	Ultraschallkardiographen (UKG)	8	12
102	Untersuchungsstühle	10	10
103	Untersuchungstische	10	10
104	Urodynamischer u. Uroflow-Messplatz	10	10
105	UV-Bestrahlungsgeräte	8	12
106	Wärmetherapiegeräte	8	12
107	Zentrifugen	8	12