



## Gewerbesteuerproblematik bei BAG und Zahnarzt

Für den Zahnarzt kommt es nicht nur auf die richtige Größe des Bohrers an, sondern auch auf die Größe des Patientenstamms. Einzelkämpfer haben da aufgrund ihrer grundsätzlich etwas höheren Kostenstruktur mitunter das Nachsehen. Immer mehr Zahnärzte schließen sich daher zur gemeinschaftlichen Berufsausübung in einer Berufsausübungsgemeinschaft (BAG) zusammen. Durch eine gemeinsame Abrechnung, Synergien bei der Patientenannahme, ein gemeinsam genutztes Wartezimmer, einer gemeinsamen Webseite oder gemeinsame Public-Relations-Aktionen können die Kosten geteilt und damit die Gewinne erhöht werden.

Text Gunnar Aurin

### Umqualifizierung von selbständigen Einkünften in gewerbliche Einkünfte

Gesellschafter einer BAG erzielen zwar grundsätzlich Einkünfte aus selbständiger Arbeit. Es besteht jedoch die Gefahr, dass ihre Einkünfte gewerblich infiziert werden. Wo der selbständige Zahnarzt noch müde lächeln kann, wenn der Prüfer gewerbliche Einkünfte bei ihm konstatiert, hat dies bei einer BAG als Personengesellschaft weit schwerwiegendere Konsequenzen. Denn wenn die gewerblichen Einkünfte die einschlägigen Bagatellgrenzen überschreiten, werden die gesamten Einkünfte der BAG in gewerbliche Einkünfte umqualifiziert.

Eine Umqualifizierung kann bei einer BAG nur vermieden werden, wenn die gewerblichen Einnahmen einen äußerst geringfügigen Anteil von nicht mehr als drei Prozent der Umsatzerlöse der BAG (verhältnismäßige Bagatellgrenze) ausmachen und zusätzlich insgesamt einen Umsatz von 24.500 Euro (absolute Bagatellgrenze) im Veranlagungszeitraum nicht überschreiten.

### Scheingesellschafter kann zum Verhängnis werden

Einer zahnärztlichen BAG können bereits die gesellschaftsrechtlichen Vereinbarungen zum Verhängnis werden. Denn

eine BAG erzielt nur dann freiberufliche Einkünfte, wenn alle Gesellschafter berufsrechtlich als approbierte Ärzte und ertragsteuerlich als Mitunternehmer tätig werden. Ist auch nur einer der Gesellschafter kein steuerlicher Mitunternehmer, geht die gesamte BAG einer gewerblichen Tätigkeit nach. Mitunternehmer ist, wer Mitunternehmerinitiative entfaltet und Mitunternehmerisiko trägt. Beides kann unterschiedlich ausgeprägt sein und sich gegenseitig ergänzen.

### Gewinnbeteiligung richtig vereinbaren

Ein Gesellschafter einer BAG trägt Mitunternehmerisiko, wenn er am Erfolg oder Misserfolg der Praxis teilnimmt. Das ist regelmäßig der Fall, wenn er am Gewinn und Verlust sowie an den stillen Reserven des Anlagevermögens einschließlich des Praxiswerts beteiligt ist. Doch bei der Aufnahme eines weiteren Gesellschafters in eine bereits bestehende BAG ist es oftmals nicht gewünscht, dass dieser an den Früchten des bisher erwirtschafteten Praxisvermögens partizipiert. Doch das kann schnell dazu führen, dass der neue Gesellschafter kein Mitunternehmerisiko trägt.

Eine schädliche Gewinn- beziehungsweise Vermögensbeteiligung liegt zum Beispiel vor, wenn ein Gesellschafter

- als Gewinnanteil einen festen Betrag oder einen bestimmten Anteil seines eigenen Umsatzes erhält,

- der Gewinnanteil auf einen Höchstbetrag gedeckelt ist,
- beim Ausscheiden keine Abfindung für seinen Anteil an den stillen Reserven erhält,
- nicht an Verlusten beteiligt wird (unschädlich ist, wenn die Verlustbeteiligung auf die Einlage des Gesellschafters beschränkt ist)

## Geschäftsführungsbefugnisse nicht begrenzen

Ein mangelndes Mitunternehmerisiko kann zwar durch eine besonders ausgeprägte Mitunternehmerinitiative kompensiert werden. Doch wenn der Gesellschafter nur zur gemeinsamen Geschäftsführung befugt ist und sogar wesentliche Bereiche davon ausgenommen sind, genügt dies nicht. Wenn dieser Arzt dann Patienten eigenverantwortlich und ohne Kontrolle der anderen Gesellschafter behandelt, schnappt die Falle zu: Nicht nur die vom Scheingesellschafter erzielten Einkünfte zählen als gewerbliche Einkünfte, sondern der gesamte Gewinn der BAG wird in gewerbliche Einkünfte umqualifiziert und unterliegt neben der Einkommensteuer auch der Gewerbesteuer.

## Freiberuflich selbständiger Zahnarzt im Vergleich zur BAG

Ein selbständiger Zahnarzt, bei dem erhebliche gewerbliche Einkünfte festgestellt werden, ist immun gegen die gewerbliche Infektion seiner selbständigen Einkünfte. Er hat beide Einkunftsquellen parallel zueinander zu führen und muss die angefallenen Kosten gegebenenfalls auf die beiden zu erstellenden Gewinnermittlungen aufteilen. Beschäftigt der selbständige Zahnarzt beispielsweise einen angestellten Zahnarzt, der nicht in ausreichendem Maße der Kontrolle des Praxisinhabers unterliegt, erzielt er nur insoweit gewerblichen Gewinn, wie ihn der angestellte Zahnarzt nachweislich erwirtschaftet. Die übrigen Gewinne des Praxisinhabers bleiben aus steuerlicher Sicht selbständiger Natur.

## Berechnung der Gewerbesteuer

Sofern es sich um einen gewerblichen Betrieb handelt, muss grundsätzlich jährlich geprüft werden, ob auch eine Gewerbesteuererklärung abzugeben ist. Das ist regelmäßig der Fall, wenn der sogenannte Gewerbeertrag den Freibetrag von 24.500 Euro übersteigt. Der Gewerbeertrag entspricht dem einkommensteuerlichen Gewinn aus Gewerbebetrieb unter Berücksichtigung diverser Hinzurechnungen und Kürzungen nach dem Gewerbesteuergesetz. Der Gewerbeertrag, der den Freibetrag von 24.500 Euro übersteigt, ist gewerbesteuerpflichtig. Die Höhe der Gewerbesteuer ist dabei abhängig vom Gewerbesteuerhebesatz der jeweiligen Gemeinde. Bei einem Hebesatz von 400 Prozent beträgt die Gewerbesteuer unter Berücksichtigung der einheitlichen Steuermesszahl von 3,5 Prozent beispielsweise 14 Prozent des gewerbesteuerpflichtigen Gewinns.

## Gewerbesteuerbelastung: Anrechnung auf die Einkommensteuer

Die Gewerbesteuer ist nicht als Betriebsausgabe abziehbar. Allerdings wird der Gewerbesteuermessbetrag mit einem Faktor von 3,8 auf die Einkommensteuer angerechnet. Dies bedeutet derzeit, dass bei einem Hebesatz von 400 Prozent die Gewerbesteuer in voller Höhe auf die Einkommensteuer und den Solidaritätszuschlag angerechnet werden kann. Im Ergebnis handelt es sich dann aus Sicht des Zahnarztes oder der BAG um ein reines Nullsummenspiel. Nur die Kosten für die Erstellung der Gewerbesteuererklärung bleibt als Belastung übrig. Bei niedrigeren Hebesätzen wird nur die tatsächlich zu zahlende Gewerbesteuer angerechnet, sodass sich kein Anrechnungsvorteil ergeben kann. Sofern der Hebesatz der Gemeinde allerdings höher als 400 Prozent ist, oder wenn aufgrund von besonderen Umständen keine oder „zu wenig“ Einkommensteuer entsteht, auf die angerechnet werden kann, kommt es zu einer verbleibenden zusätzlichen Belastung.

## Kollateralschaden bei Gewerblichkeit

Die gewerbliche Infizierung hat aber einen weiteren negativen Nebeneffekt, der oftmals nicht bedacht wird.

Ertragsteuerlich sind selbständige Freiberufler und auch die freiberufliche BAG grundsätzlich von der Buchführungspflicht befreit. Dabei ist es unerheblich, in welcher Höhe Umsätze und Gewinne erzielt werden.

Handelt es sich jedoch nicht um eine freiberufliche, sondern um eine gewerbliche Tätigkeit, kann auch für einen Zahnarzt oder eine BAG ab einer gewissen Größenordnung Buchführungspflicht bestehen. Wird ein Umsatz von mehr als 600.000 Euro oder ein Gewinn von mehr als 60.000 Euro im Kalenderjahr erzielt, muss grundsätzlich bilanziert werden, wobei es beim selbständigen Zahnarzt auf die tatsächlichen gewerblichen Einkünfte ankommt. Bei der BAG sind dagegen die gesamten Praxisumsätze beziehungsweise -gewinne relevant. Dies bedeutet auch eine höhere Kostenbelastung für die Erstellung der etwas aufwändigeren Finanzbuchführung und einer Steuerbilanz zum Jahresende.



**Gunnar Aurin**

Steuerberater im ETL ADVISION-  
Verbund aus Dortmund, spezialisiert  
auf die Beratung von Zahnärzten

—  
ETL Aurin & ADVISA GmbH  
Tel.: +49 231 70 026 100  
E-Mail: etl-advisa-dortmund@etl.de  
www.etl.de/etl-advisa-dortmund