



# Abfärbung und Infektion gibt es auch im Steuerrecht!

Der Beruf des Zahnarztes zählt zu den freien Berufen. Daher erzielt der Zahnarzt grundsätzlich Einkünfte aus selbstständiger Tätigkeit. Die Mithilfe von fachlich vorgebildetem Personal ist dabei unschädlich, sofern der Freiberufler sein Personal in ausreichendem Maße überwacht, sodass er der Tätigkeit seinen persönlichen Stempel aufdrückt und damit noch leitend und eigenverantwortlich tätig ist.

Der Vorteil bei Einkünften aus selbstständiger Tätigkeit: Da kein Gewerbebetrieb vorliegt, fällt keine Gewerbesteuer an. Außerdem braucht der Zahnarzt nicht zu bilanzieren, wodurch die Komplexität und die Abschlusskosten beim Steuerberater sinken.

Doch was, wenn der Zahnarzt beispielsweise dem Andrang in seiner Praxis nicht mehr Herr wird und daher einen Zahnarzt anstellt, der völlig autonom und eigenverantwortlich arbeitet (insbesondere in einer separaten Niederlassung)? Eine spätere Partnerschaft mag ja durchaus angestrebt sein, aber was passiert davor? Nun, der selbstständi-

ge Zahnarzt erzielt steuerlich in der Regel Einkünfte aus Gewerbebetrieb hinsichtlich der Tätigkeit des angestellten Zahnarztes, dessen Tätigkeit er nicht in ausreichendem Maße überwacht. Die Gewinnermittlung ist somit aufzuspalten in freiberufliche und gewerbliche Gewinne. Wird dies erst im Nachhinein festgestellt, kann diese Trennung der Einkunftsquellen in der Praxis jedoch etwas haarig werden, weil die entsprechenden Daten – mangels Kostenrechnung – erst ermittelt bzw. geschätzt werden müssen.

Bei Personenzusammenschlüssen in Form von Personengesellschaften (Berufsaus-

übungsgemeinschaften/BAG) gelten allerdings verschärfte Bedingungen! Denn diese erzielen grundsätzlich einheitlich Einkünfte aus freiberuflicher Tätigkeit, wenn alle Partner Freiberufler sind, die ihren Beruf jeweils leitend und eigenverantwortlich ausüben. Werden hingegen auch gewerbliche Einkünfte erzielt, beispielsweise weil einer der Partner nicht leitend und eigenverantwortlich tätig wird oder aus anderen Gründen, auf die wir nachfolgend noch zu sprechen kommen, dann werden die gesamten Einkünfte der BAG in gewerbliche Einkünfte umqualifiziert, sofern die von der Rechtsprechung herausgearbeiteten Bagatellgrenzen

überschritten wurden. Die BAG und ihre Gesellschafter erzielen dann alle Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Sofern diese Konstellation auch in der Zukunft beibehalten wird, muss man sich auch darauf einstellen, dass künftig Bilanzen zu erstellen sind.

Nun ist es aber nicht so, dass bereits jeder originär gewerblich verdiente Euro zur Infektion der übrigen Einkünfte führt. Die erwähnten Bagatellgrenzen schützen die Mitunternehmenschaft (BAG). Abgeleitet vom gewerbesteuerlichen Freibetrag von jährlich 24.500 Euro ist es für die BAG unschädlich, wenn sie nur bis zu dieser Höhe gewerbliche Umsätze erzielt. Dies gilt aber nur dann, wenn die (originär) gewerblichen Einkünfte der BAG lediglich einen äußerst geringfügigen Anteil von nicht mehr als 3 % der Netto-Gesamtumsätze der BAG ausmachen. Hier zieht die Rechtsprechung die Grenzlinie für eine geringfügige gewerbliche Tätigkeit, die noch als unschädlich angesehen werden kann. Wird also eine der beiden Grenzen überschritten, färben diese gewerblichen Einnahmen auf die originär freiberuflichen Einkünfte ab, sodass einheitlich gewerbliche Einkünfte erzielt werden.

Aber was passiert, wenn sich die Mitunternehmenschaft, also in unserem Fall die BAG, an anderen Gesellschaften beteiligt? Zulässig ist dies natürlich, weil die BAG zivilrechtlich anerkannt ist. So kann sie sich durchaus an anderen Personengesellschaften oder auch gewerblichen Mitunternehmenschaften beteiligen. Selbst die Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft ist möglich und durchaus auch üblich.

Zu denken wäre beispielsweise an eine Labor-GmbH, deren Anteile direkt im Gesamtvermögen der BAG gehalten werden. Solche Konstellationen sind jedoch insbesondere bei Ärzten und Zahnärzten äußerst gefährlich, weil gerade in diesen Fällen die gewerbliche Infektion droht. Schlimm ist dabei, dass sich – man mag es eigentlich kaum glauben – die Rechtsprechung zu diesem Thema gerade erst so richtig entwickelt. So vertrat beispielsweise das Finanzgericht Baden-Württemberg in seiner Entscheidung aus dem Jahr 2016 die Auffassung, dass bei Beteiligungseinkünften überhaupt keine Bagatellgrenzen zu beachten seien, sodass bereits der erste gewerbliche Euro aus einer Beteiligung zur Infektion der Mitunternehmenschaft führe. Doch dem nicht genug. Denn im entschiedenen Fall erzielten die Tochtergesellschaften sogar gewerbliche Verluste. Allein die Beteiligung genügte dem Finanzgericht also, um die Infektion auszulösen.

Das Finanzgericht begründete die Auffassung vor allem mit verfahrensrechtlichen Aspekten und Schwierigkeiten bei der Überprüfung der oben genannten Bagatellgrenzen. Es ist allerdings fraglich, ob diese Entscheidung einer Überprüfung durch den Bundesfinanzhof standhalten wird. Denn dieser hat in einem aktuellen Urteil aus dem Jahr 2018 für eine vermögensverwaltende Personengesellschaft, die ein Grundstück unentgeltlich an eine Tochter-Kapitalgesellschaft überlassen hatte und von der sie auch keine Ausschüttungen bezogen hatte, festgestellt, dass die reine Beteiligung an einer gewerblichen Gesellschaft noch nicht



*Sinika Lampe, Steuerberaterin im ETL ADVISION-Verbund aus Göttingen, spezialisiert auf die Beratung von Zahnärzten*

genügt, um originär vermögensverwaltende Einkünfte in gewerbliche Einkünfte umzuqualifizieren. Für eine zahnärztliche BAG, die ein Grundstück bzw. Räume unentgeltlich an eine Labor-GmbH überlässt, dürfte dies entsprechend gelten. Erfolgt die Vermietung hingegen gegen Entgelt, so mindert sich der gewerbesteuerliche Gewinn der Labor-GmbH. Dies führt dann in der Regel auch zu gewerblichen Einkünften bei der vermietenden BAG. Ob hier die Bagatellgrenzen vor der Infektion mit Gewerbesteuer schützen, wird man erst beurteilen können, wenn der Bundesfinanzhof über die Revision des Urteils des Finanzgerichts Baden-Württemberg entschieden hat.

Um derartigen Problemen aus dem Weg zu gehen, können Zahnärzte entsprechende Beteiligungen zivilrechtlich schlicht aus der BAG heraushalten. Die Anteile müssen dann zwar ggf. im steuerlichen Sonderbetriebsvermögen gehalten werden. Allerdings können solche (im Sonderbetriebsvermögen bezogenen) gewerblichen Einkünfte nicht zu einer Abfärbung bzw. Infektion der freiberuflichen Einkünfte der Gesamthand führen.

 [Weitere Infos](#)

#### **ETL ADVISA Göttingen**

Tel.: +49 (0) 551 / 99956-0

[www.advisa-goettingen.de](http://www.advisa-goettingen.de)

Text: ETL ADVISA

Bilder: *gettyimages Dean Mitchell (S. 12),*

*gettyimages Visivasnc (S. 14),* Porträt: ETL ADVISA

