

Berufsausübungsgemeinschaften

ABGRENZUNG VON SELBSTÄNDIGER TÄTIGKEIT UND ABHÄNGIGER BESCHÄFTIGUNG

Ausgangslage

Die Zusammenarbeit von Zahnärzten in Berufsausübungsgesellschaften (BAG) gerät immer wieder in den Blick der Gerichte. Damit werden die Spannungsfelder zwischen zivil-, berufs-, steuer- und sozialrechtlichen Anforderungen gegenwärtiger. Ein aktuelles Urteil des Landessozialgerichtes (LSG) Baden-Württemberg vom 23.11.2016 (Az.: L 5 R 1176/15) sowie zwei Urteile des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 03.11.2015 (Az.: VIII R 62/13 und 63/13) sind Gegenstand dieses Beitrags.

Nachzahlung von Sozialversicherungsbeiträgen

In dem Urteil des LSG Baden-Württemberg ging es um eine Nachforderung von Sozialabgaben in Höhe von mehr als 13.000 EUR (Arbeitslosenversicherung und Umlagen). Das Gericht vertrat die Ansicht, dass die Juniorpartnerin in der Gemeinschaft tatsächlich nicht freiberuflich, sondern in einem abhängigen Beschäftigungsverhältnis tätig war.

Sachverhalt

Ein Zahnarzt und eine Zahnärztin schlossen in 2005 einen Gemeinschaftspraxisvertrag, welcher vom Zulassungsausschuss genehmigt wurde. Der Vertrag sah unter anderem vor, dass die Zahnärztin als Gewinnanteil 30% der von ihr durch persönliche Tätigkeit erwirtschafteten Honorare erhält. Den verbleibenden Restgewinn erhielt der Seniorpartner. Dieser stellte auch das gesamte Praxisinventar zur Verfügung und übernahm die Ersatzanschaffungen (in seinem Sonderbetriebsvermögen). Die Zahnärztin musste keine Einlage leisten (sog. Nullbeteiligung). Eine Regelung, wie etwaige Verluste in der Gesellschaft zu tragen sind, enthielt der Gesellschaftsvertrag nicht. Beide Gesellschafter waren im Außenverhältnis vertretungsbefugt, im Innenverhältnis bedurften jedoch wirtschaftlich bedeutsamere Maßnahmen der Zustimmung des Seniorpartners. Im Falle des Ausscheidens sollte die Zahnärztin eine pauschalierte Abfindung auf der Basis des durchschnittlichen Jahresumsatzes bei Erfüllung bestimmter Voraussetzungen erhalten.

Entscheidung

Nach Auffassung des LSG war die Zahnärztin im sozialversicherungsrechtlichen Sinne nicht selbständig tätig, sondern abhängig beschäftigt.



Foto: © Robert Kneschke/Fotolia.com

Im Kern stützte das Gericht seine Entscheidung darauf, dass die Zahnärztin kein Kapitalrisiko innerhalb der Praxis trage. Der Seniorpartner stelle alle Betriebsmittel auf seine Kosten zur Verfügung und die Zahnärztin sei nicht am Gewinn der Gesellschaft, sondern lediglich nur an ihrem eigenen Umsatz beteiligt, so das LSG. Des Weiteren seien eine stark beschränkte „Vertretungsbefugnis“ und Sonderrechte für den Seniorpartner gegeben.

Die Tatsache, dass die Zahnärztin weisungsfrei arbeitete, eigenständig Termine vereinbarte und im Innenverhältnis haftete, ändere nichts am Ergebnis. Auch die Genehmigung der Gemeinschaft durch den Zulassungsausschuss sei nicht ausschlaggebend.

Zwischenfazit

Prüfungen der Deutschen Rentenversicherung finden in einem Turnus von vier Jahren statt. Die Nachforderungen treffen in der Regel den vermeintlichen „Arbeitgeber“. Bei Nachweis von Vorsatz kann sich der Zeitraum auf zehn Jahre erweitern. Sicherheit kann nur durch ein rechtzeitiges Statusfeststellungsverfahren erlangt werden.

Mitunternehmerschaft im Steuerrecht

In den Urteilen des BFH ging es um die Stellung des Juniorpartners unter dem Aspekt der Mitunternehmerschaft. Nach der ständigen Rechtsprechung ist nicht jeder zivilrechtliche Gesellschafter einer Personengesellschaft auch Mitunternehmer. Mitunternehmerschaft liegt nur vor, wenn ein Gesellschafter aufgrund seiner gesellschaftsrechtlichen oder wirtschaftlich vergleichbaren Stellung Mitunternehmerinitiative ausüben kann und ein Mitunternehmerisiko trägt. Das Mitunternehmerisiko bedeutet die Teilnahme am Erfolg oder Misserfolg der Praxis.

Der BFH hält die allseitige Beteiligung am laufenden Gewinn für die Annahme einer Mitunternehmerschaft grundsätzlich für obligatorisch, wobei eine Beschränkung der Verlustbeteiligung auf die Höhe der Einlage denkbar ist. Allerdings gibt es keine starren Regeln, denn die Merkmale der Mitunternehmerinitiative und des Mitunternehmerrisikos können im Einzelfall mehr oder weniger stark ausgeprägt sein. Zum Beispiel kann ein gesellschaftsrechtlich gering festgelegtes Initiativrecht durch ein besonders stark ausgeprägtes Mitunternehmerisiko ausgeglichen werden.

Sachverhalt

Der zu entscheidende Fall war in vielen Punkten mit dem vom LSG zu beurteilenden Fall vergleichbar (nur umsatzabhängige Vergütung, keine Kapitalbeteiligung, weitestgehender Ausschluss im Bereich der Geschäftsführung). Zudem sollte die Juniorpartnerin auch nicht am immateriellen Wert der Praxis beteiligt sein. Das Recht, nach drei Jahren seit Eintritt in die von zwei Partnern geführte BAG einen Teil der Praxis zu erwerben, war zwar vereinbart, wurde aber nicht wahrgenommen. Erst 13 Jahre nach Begründung der BAG im Jahr 1998 erwarb die Juniorpartnerin im laufenden finanzgerichtlichen Verfahren einen Anteil von 5 % an der BAG.

Entscheidung

Der BFH kam zu der Entscheidung, dass in Abwägung der Kriterien für eine Mitunternehmerschaft, eben diese zu verneinen sei. Die Einkünfte der Juniorpartnerin bzw. Scheingesellschafterin seien nicht im Rahmen der gesonderten und einheitlichen Feststellung des Gewinns der BAG aufzunehmen. Vielmehr müsse die Juniorpartnerin in einem solchen Fall ihre Einkünfte in ihrer eigenen Steuererklärung erklären (wie ein freier Mitarbeiter).

Gewerbsteuerpflicht und Bilanzierung

Problematisch für die Seniorpartner ist, dass der BFH in seiner weiteren Entscheidung festgestellt hat, dass diese gewerblich tätig sind, weil die Juniorpartnerin im vorliegenden Fall nicht von den Seniorpartnern überwacht wurde. Die Überwachung durch den Senior ist in solchen

Konstellationen regelmäßig nicht gewollt, weil auch der Junior seine Patienten eigenverantwortlich behandeln soll. Wer bei seiner Behandlung nicht zumindest leitend tätig wird, verliert insgesamt den Status der Freiberuflichkeit und erzielt damit Einkünfte aus Gewerbebetrieb.

Folge ist nicht nur, dass die Gewerbesteuer gezahlt werden muss, welche in der Regel vollständig oder zu einem großen Teil auf die Einkommensteuer angerechnet werden kann. Gravierender kann sich die Bestimmung des Gesetzes auswirken, dass von der Einnahmenüberschussrechnung auf eine Bilanz umzustellen ist. Damit wird die Besteuerung der Einnahmen von Patienten und der KZV-Honorare vorgezogen, da auch die noch nicht bezahlten Forderungen als Umsatzerlöse zu behandeln sind. Entgegenzusetzende relevante Verbindlichkeiten existieren häufig nicht. Dies führt einmalig im Fall der Umstellung von der Einnahmenüberschussrechnung zur Bilanz zu einem deutlichen Übergangsgewinn, der dann völlig ungeplant von dem oder den Seniorpartnern versteuert werden muss.

Handlungsempfehlungen

- ▶ Alle Gesellschafter müssen unternehmerisches Risiko mittragen
- ▶ Beteiligung am Gewinn und Verlust der Gesellschaft (Umsatzbeteiligung reicht nicht aus)
- ▶ Beteiligung am Kapitaleinsatz (und an den stillen Reserven)
- ▶ Paritätische Ausgestaltung von Vertretungsregelungen und der Beteiligung an der Geschäftsführung

Für eine Probezeit von maximal drei Jahren sind gewisse Einschränkungen vertretbar. Es muss aber dringend darauf geachtet werden, dass dann der Vertrag vor Ablauf der Probezeit entweder gekündigt oder angepasst wird.

Fazit

In jeder BAG sollten die Gesellschaftsverträge einer Prüfung unterzogen werden. Denn in Konstellationen der zuvor beschriebenen Art drohen nicht nur die Zahlung von Sozialversicherungsbeiträgen sowie der Gewerbesteuer und die Bilanzierungspflicht. Es droht ferner – wenn es an einer Tätigkeit in „freier Praxis“ fehlt – die Aufhebung der Honorarbescheide der BAG und damit die Rückforderung gezahlter Honorare. ■

_____ Tino Koch, Steuerberater, Hannover