

# „GEWERBLICHE INFIZIERUNG“? – WAS IST DAS?

Ein Urteil des Finanzgerichts Rheinland-Pfalz wirft aktuell Fragen bei Zahnärzten auf. Eine wichtige Nachricht gleich vorweg: Das Urteil zur „gewerblichen Infizierung“ betrifft keine Einzelpraxen, sondern ausschließlich Gemeinschaftspraxen. Erklärungen von Steuerberater Dr. Andreas Laux.



Werden „in einer zahnärztlichen Partnerschaftsgesellschaft Organisations-, Verwaltungs- und Management-Aufgaben derart auf einen der Mitunternehmer konzentriert, dass dieser nahezu keinerlei zahnärztliche Beratungs- oder Behandlungsleistungen mehr unmittelbar an Patienten erbringt, so erfüllt dies nicht mehr die Anforderungen der selbstständig ausgeübten Tätigkeit als Zahnarzt und infiziert die Einkünfte der gesamten Partnerschaftsgesellschaft als gewerblich“<sup>4</sup>, heißt es im Urteilstext.

Dem Urteil liegt folgender Sachverhalt zu Grunde: Sieben Zahnärzte hatten sich in einer Partnerschaftsgesellschaft zur Behandlung von Privat- und Kassenpatienten zusammengeschlossen. Im Rahmen einer Betriebsprüfung erklärte einer der Zahnärzte, dass er sich stets darum gekümmert habe, alle Aufgaben, „die außerhalb der eigentlichen Patientenbehandlung anfallen, unter anderem alle vertraglichen Angelegenheiten, die Vertretung gegenüber der Bezirksärztekammer, Kassenzahnärztlichen Vereinigung, Gesundheitsamt, Röntgenstelle, Bauamt, Datenschutzbeauftragten, Gerichten, Lieferanten, Banken, Steuerberatung, Finanzamt, die interne Revision, die Instandhaltung sämtlicher Gerätschaften, Erweiterung und Umbaumaßnahmen sowie Personalangelegenheiten“<sup>2</sup> zu erledigen.

Auf Grundlage dieser Begebenheiten entschied das Finanzamt, dass es sich bei den Einkünften dieses Zahnarztes um gewerb-



**Dipl.-Kfm. Dr. Andreas Laux**  
**Steuerberater**  
 117er Ehrenhof 3  
 55118 Mainz  
[www.steuerlaux.de](http://www.steuerlaux.de)

liche, und gerade nicht um freiberufliche Einkünfte, handelt. Jeder Zahnarzt habe in einer Gemeinschaftspraxis die Merkmale selbstständiger Arbeit höchstpersönlich zu erfüllen.

## FREIBERUFLICHKEIT VON ZAHNÄRZTEN

Zahnärzte zählen aufgrund ihrer „besonderen beruflichen Qualifikation und der persönlichen, eigenverantwortlichen und fachlich unabhängigen Ausübung der Diagnose und Therapie“ zu den freien Berufen gemäß §18 Abs. 1 Nr. 1 EStG.<sup>3</sup>

Wenn sich mehrere Zahnärzte zu einer Berufsausübungsgemeinschaft zusammenschließen, sollte besonders auf die Art der

Einkünfte geachtet werden. Zahnärzte als Freiberufler üben ihre Tätigkeit grundsätzlich aufgrund eigener Fachkenntnisse leitend und eigenverantwortlich aus. Nicht mehr eigenverantwortlich arbeitet ein Zahnarzt, wenn er anderen die Anamnese als auch den Großteil der anfallenden Patientenbehandlungen überlässt. Denn die „leitende und eigenverantwortliche Tätigkeit wird im Bereich der Heilberufe (...) anhand einer patientenbezogenen Betrachtungsweise konkretisiert.“<sup>4</sup>

Das bedeutet, dass der Zahnarzt in eigener Person die Arbeitsleistung am Patienten schuldet und den wesentlichen Teil der zahnärztlichen Leistung selbst erbringen muss.<sup>5</sup> Es ist also sicherzustellen, dass alle Zahnärzte in einer Gemeinschaftspraxis in ausreichendem Umfang an der praktischen Arbeit am Patienten tätig sind.

Wenn ein Mitgesellschafter einer Berufsausübungsgemeinschaft gewerbliche Einkünfte erzielt, wirkt sich dies entsprechend §§ 18 Abs. 4 i.V.m. 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG auf die Gesamtheit der Mitgesellschafter aus. Dieser eine Mitgesellschafter „infiziert“ also die gesamte Praxis bzw. anders formuliert, seine gewerblichen Einkünfte färben auf alle ab (sog. Abfärbetheorie). Die gesamten Einkünfte der Gemeinschaftspraxis werden somit als gewerblich angesehen, sodass alle Zahnärzte gewerbesteuerpflichtig werden.

Das oben genannte Urteil stellt nur einen Teil der Bandbreite der Abfärbetheorie dar. Weitere Anwendungsfälle sind insbesondere die

Leitungsspanne mit der sogenannten Stempeltheorie, Anstellung von Zahnärzten mit weitergehender Qualifikation<sup>6</sup>, der Verkauf von Mundpflegeartikeln oder medizinischen Gerätschaften und gewerbliche Untervermietung von Praxisräumen.

Es bestehen dabei folgende Ausnahmen zur Abfärbetheorie:

- Die Oberfinanzdirektion Frankfurt hat verfügt, dass der Einsatz von Hilfsmitteln, ohne die eine ärztliche Heilbehandlung nicht möglich wäre, nicht zu der gewerblichen Infizierung der Einkünfte führt. Die Verwendung solcher Hilfsmittel ist so eng mit der eigentlichen Behandlung verbunden, dass sie nicht als selbstständige Leistung betrachtet werden kann und somit als Teil der vom Zahnarzt zu erbringenden Gesamtleistung angesehen wird.<sup>7</sup>

- Der Bundesfinanzhof hat in seinem Urteil vom 27.08.2014 mit zwei Schwellenwerten eine sogenannte Bagatellgrenze festgelegt, bis zu denen eine gewerbliche Tätigkeit unschädlich für die weiteren Einkünfte ist. Die Einkünfte dürfen 3% der Gesamtumsatzerlöse und 24.500 EUR nicht überschreiten. Sind beide Voraussetzungen kumulativ erfüllt, werden die Einkünfte nicht als gewerblich deklariert.<sup>8</sup>

### **KEINE ABFÄRBETHEORIE BEI DER EINZELPRAXIS**

Hervorzuheben ist, dass die Abfärbetheorie ausschließlich Gemeinschaftspraxen betrifft. Erzielt ein Zahnarzt in seiner Einzelpraxis sowohl Einkünfte aus freiberuflicher Tätigkeit sowie gewerbliche Einkünfte, greift die Ab-

färbetheorie nicht. Denn die Regelung in § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG betrifft explizit nur Personengesellschaften. In der Einzelpraxis empfiehlt es sich, die gewerblichen Einkünfte von denen aus freiberuflicher Tätigkeit in der Buchhaltung zu trennen. Somit fällt Gewerbesteuer nur auf diese gewerblichen Einkünfte an. Bei einer Berufsausübungsgemeinschaft ist dieser Weg jedoch nicht möglich.

Sollte es zu einer Abfärbung und somit zu Zahlungen von Gewerbesteuer kommen, kann die Gewerbesteuer unter verschiedenen Voraussetzungen auf die Einkommensteuer angerechnet werden. Dieser Artikel kann nicht alle individuellen Aspekte der Abfärbetheorie analysieren, eine Haftung kann deshalb nicht übernommen werden. Es empfiehlt sich immer die persönliche Beratung durch Ihren Steuerberater.



Wichtig: Alle Zahnärzte in einer Gemeinschaftspraxis sollten praktisch am Patienten arbeiten.

#### **Fußnoten:**

<sup>1</sup>FG Rheinland-Pfalz Urteil vom 16.09.2021: Gewerbliche Infizierung einer freiberuflichen Partnerschaft- hier: Zahnärzte, DStRE 2022, S. 331, vor Tz. 1.

<sup>2</sup>ebenda, Tz. 43.

<sup>3</sup>§ 2 Abs. 1 S. 2 Musterberufsordnung für Zahnärzte (MBO-ZA).

<sup>4</sup>Levedag in Kirchhof/Ratschow/Kulosa, BeckOK EStG, 11. Aufl., § 18 Tz. 155.

<sup>5</sup>vgl. FG Rheinland-Pfalz Urteil vom 16.09.2021, a.a.O., Tz 111.

<sup>6</sup>In einer Berufsausübungsgemeinschaft ist jedoch eine Aufteilung in Sachgebiete möglich; jeder Zahnarzt muss dann seinen Arbeitsbereich aufgrund eigener Sachkenntnis eigenverantwortlich leiten.

<sup>7</sup>vgl. OFD Frankfurt/M. v. 31.05.2012 – S 2241 A – 65 – St 213.

<sup>8</sup>vgl. BFH, Urteil v. 27.08.2014 VIII R 6/12, VIII R 16/11, VIII R 41/II.