

# Wann ist ein Gesellschafter Mitunternehmer?

## Bundesfinanzhof präzisiert Regeln für Gesellschaftsverträge

*Im BZB 6/2015 gingen wir anhand von zwei Urteilen der Frage nach, ob eine (zahn-)ärztliche Tätigkeit als selbstständige Tätigkeit oder als abhängige Beschäftigung einzustufen ist. Am 3. November 2015 hat der Bundesfinanzhof (BFH) ein Urteil zu einem weiteren Problemfeld in diesem Zusammenhang erlassen. Darin geht es um die Mitunternehmerstellung der Gesellschafter im Rahmen einer Freiberuflerpraxis (Az.: VIII R 63/13).*

In dem vom BFH entschiedenen Fall ging es um die Frage, ob der Juniorpartner einer ärztlichen Gemeinschaftspraxis Mitunternehmer war. Die Tatsache, dass ein (Schein-)Gesellschafter steuerlich nicht Mitunternehmer der Gesellschaft ist, hat einkommensteuerrechtlich zunächst keine wesentliche Relevanz, da sich zunächst das zu versteuernde Einkommen nicht ändert. Allerdings ergibt sich eine Reihe von Folgeproblemen.

### **Der entschiedene Fall**

Dem BFH lag folgender Sachverhalt zugrunde: Drei Ärzte betrieben eine Berufsausübungsgemeinschaft (BAG) in der Rechtsform einer BGB-Gesellschaft. Die beiden Altgesellschafter hatten als Seniorpartner mit einem weiteren Arzt (Juniorpartner) einen Vertrag über eine ärztliche Berufsausübungsgemeinschaft abgeschlossen. Danach sollte die Geschäftsführung gemeinschaftlich ausgeübt werden. Entscheidungen waren mehrheitlich zu treffen. Der Juniorpartner war nicht an den materiellen Werten der Gemeinschaft beteiligt. Von dem Recht, Anteile zu erwerben, wurde kein Gebrauch gemacht. Der Vertrag sah als Gewinnbeteiligung des Juniorpartners jährlich eine Beteiligung von 37 Prozent vom eigenen Honorarumsatz für die ersten 200.000 DM und 42 Prozent vom eigenen Honorarumsatz für die darüberliegende Summe vor, sofern ein entsprechender Gewinn erzielt wird. Den Restgewinn in Millionenhöhe teilten sich die beiden Seniorpartner. Alle Reparaturen und Wartungen der gemeinsam genutzten Gegenstände wurden durch die Seniorpartner getragen. Bei diesen und deren Ehefrauen lag auch die Verfügungsmacht über die Konten und die Barkasse. Für den



Foto: fotofolia.com/Cajus

Bereits geschlossene Gesellschaftsverträge sollten unter anderem darauf geprüft werden, ob klare Regelungen zu einer Beteiligung an Gewinn und Verlust enthalten sind.

Fall des Ausscheidens eines Gesellschafters sahen die vertraglichen Regelungen keine Abfindungszahlungen vor. Dem Ausscheidenden war es untersagt, sich innerhalb von drei Jahren nach seinem Ausscheiden im Umkreis von 15 Kilometern vom Sitz der Praxis als Arzt mit Privat- oder Kassentätigkeit niederzulassen beziehungsweise eine vergleichbare Tätigkeit an einem Krankenhaus auszuüben. Erst mehr als zwölf Jahre nach dem Praxiseinstieg erwarb der Juniorpartner von beiden Seniorpartnern jeweils einen 2,5-prozentigen Gesellschaftsanteil und war anschließend mit fünf Prozent beteiligt.

### **Die Entscheidung**

Nach Auffassung des BFH war auf Grundlage dieser vertraglichen Regelungen der Juniorpartner nicht Mitunternehmer, da er tatsächlich nicht am Gewinn der Gesellschaft beteiligt und eine Beteiligung an den stillen Reserven ebenfalls nicht erkennbar war. Nach Auffassung des BFH handelt es sich bei der Gewinnabrede lediglich um eine Abrede zur Ermittlung der Höhe der umsatzabhängigen Vergütung. Der Vergütungsanspruch habe maximal auf null Euro sinken können, wenn die Gesellschaft keinen ausreichenden Gewinn erzielt hätte, um den Vergütungsanspruch zu bedienen. Dies stellt nach Auffassung des BFH aber lediglich eine Begrenzung des Vergütungsanspruches dar, nicht aber eine echte Beteiligung am Verlust der Gesell-

schaft. Ebenso wenig hatte der BFH die Feststellung des Finanzgerichts zu beanstanden, der Gesellschaftsvertrag biete keine hinreichende Gewähr für eine Beteiligung des Juniorpartners an den stillen Reserven der Gesellschaft. Im Übrigen schloss sich der Bundesfinanzhof den Feststellungen des Finanzgerichts an, wonach – auch unter Berücksichtigung des von dem als Juniorpartner zu tragenden Haftungsrisikos – ein schwach ausgeprägtes Mitunternehmerisiko nicht durch eine besonders ausgeprägte Mitunternehmerinitiative ausgeglichen wurde. Diese sei vielmehr sogar ebenso eingeschränkt gewesen, weil der Juniorpartner nicht über die Bankkonten verfügen konnte und nicht am materiellen Vermögen beteiligt war.

### **Die Konsequenzen**

In der Folge ergeben sich aus der Entscheidung aber drei Problembereiche: erstens die Frage der Gewerblichkeit der Tätigkeit der Gesellschaft aufgrund der Mithilfe fachlich vorgebildeter Arbeitskräfte, zweitens sozialversicherungsrechtliche Themen und drittens eventuelle vertragszahnärztliche Konsequenzen.

Da der Juniorpartner steuerrechtlich nicht als Mitunternehmer der Gesellschaft anzusehen war, haben sich die Seniorpartner im Rahmen der Gesellschaft der Mithilfe der fachlich vorgebildeten Arbeitskraft des Juniorpartners bedient. Bedient sich der Angehörige eines Freien Berufs jedoch einer entsprechenden Mithilfe, so muss er aufgrund eigener Fachkenntnisse leitend und eigenverantwortlich tätig werden. Für einen Zahnarzt bedeutet dies, dass er eine höchstpersönliche, individuelle Arbeitsleistung am Patienten schuldet und deshalb einen wesentlichen Teil der zahnärztlichen Leistungen selbst erbringen muss. Da die Parteien von einer Mitunternehmerstellung ausgehen, ist dies in der Regel jedoch nicht der Fall. Erbringen die Gesellschafter einer Gesellschaft ihre Leistungen teilweise freiberuflich und teilweise mangels Eigenverantwortlichkeit gewerblich, so ist ihre Tätigkeit nach § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG insgesamt als gewerblich zu qualifizieren.

In diesem Zusammenhang kommen sozialversicherungsrechtliche Folgen in Betracht, die nicht Gegenstand des Urteils des BFH sein konnten, aber in diesem Kontext von erheblicher Bedeutung sind. Zum einen findet man sich in diesem Zusammenhang wieder mit der Thematik „Scheinselbstständigkeit“ konfrontiert, die bereits Gegenstand eines Beitrags im BZB 6/2015, S. 39 ff. war. Denn ist

ein (Schein-)Gesellschafter mangels Mitunternehmerisiko steuerlich nicht als Mitunternehmer der Gesellschaft zu betrachten, aber ausschließlich im Rahmen und für die Gesellschaft tätig, ist im Einzelfall zu klären, ob anhand einer Gesamtschau des jeweiligen Einzelfalls eine Selbstständigkeit oder eine abhängige Beschäftigung im sozialversicherungsrechtlichen Sinne vorliegt. Das Thema kann unter Umständen auch in Bezug auf die Mitgliedschaft des Juniorpartners in einem Versorgungswerk Auswirkungen haben. Für seit 31.10.2012 neu aufgenommene versicherungspflichtige Beschäftigungen oder versicherungspflichtige selbstständige Tätigkeiten ist grundsätzlich jeweils ein eigenständiges Befreiungsverfahren bei der gesetzlichen Rentenversicherung durchzuführen.

Zum anderen kann eine Tätigkeit in „freier Praxis“ nach § 33 Abs. 2 Satz 1 Zulassungsverordnung zur Disposition stehen. In der Grundsatzentscheidung vom 23. Juni 2010 (Az.: B 6 KA 7/09 R) hat das BSG entschieden, dass eine gemeinsame Ausübung vertragsärztlicher Tätigkeit nach § 33 Abs. 2 Satz 1 Ärzte-ZV nicht vorliegt, wenn festgestellt wird, dass der Betreffende nicht als Arzt in freier Praxis, sondern tatsächlich als „freier Mitarbeiter“ tätig geworden ist, der dann vertragsarztrechtlich als „angestellter Arzt“ beziehungsweise als „Assistent“ zu qualifizieren ist. Über die Entscheidung hatten wir bereits im KZVB Transparent 13/2010, S. 11 und BZB 4/2011, S. 36 ff. berichtet.

### **Fazit**

Infolge des Urteils des BFH sollten Gesellschaftsverträge dringend einer eingehenden Überprüfung unterzogen werden. Insbesondere, wenn der Gewinnanteil eines Gesellschafters im Wesentlichen auf einen Anteil am eigenen Honorarumsatz beschränkt ist, nach oben signifikant gedeckelt wurde oder keine echte Verlustbeteiligung gegeben ist, zum einen, weil sich das wirtschaftliche Risiko darauf beschränkt gegebenenfalls keinen Gewinnanteil zu erhalten, oder zum anderen klare und eindeutige Regelungen zu einer Beteiligung zumindest am immateriellen Praxiswert (Goodwill) mit entsprechenden Abfindungsregelungen fehlen. Daneben ist es nach den Feststellungen des BFH ebenfalls erforderlich, dass auch eine Mitunternehmerinitiative, das heißt die Teilhabe an den unternehmerischen Entscheidungen ebenfalls vorhanden sein muss.

Dirk Lörner  
Assessor

KZVB-Geschäftsbereich Recht und Verträge