

Umqualifizieren von Einkünften bei teilweise freiberuflicher Tätigkeit

Die Einkünfte einer Ärzte-GbR sind insgesamt solche aus Gewerbebetrieb, wenn die GbR auch Vergütungen aus ärztlichen Leistungen erzielt, die in nicht unerheblichem Umfang ohne leitende und eigenverantwortliche Beteiligung der Mitunternehmer-Gesellschafter erbracht werden.

*BFH, Urt. v. 03.11.2015 – VIII R 62/13

Die Klägerin ist eine GbR, bestehend aus den Ärzten Dr. L und Dr. G. Diese hatten im Streitjahr mit Dr. N – einer weiteren Ärztin – eine Arztpraxis betrieben. Das Finanzamt vertrat die Auffassung, dass Dr. N steuerlich nicht als Mitunternehmerin der Klägerin anzusehen und die Einkünfte der Klägerin somit nicht gesondert und einheitlich für die Herren Dr. L und Dr. G sowie Frau Dr. N festzustellen seien. Es stellte fest, dass Dr. N ihre Patienten eigenverantwortlich behandelte. Eine Überwachung durch Dr. L und Dr. G erfolgte ebenso wenig wie deren persönliche Mitwirkung bei der Behandlung dieser Patienten. Das Finanzamt gelangte daher zu der Meinung, dass die Klägerin, soweit sie Honorarumsätze aus der Behandlung der Patienten durch Frau Dr. N verzeichnet habe, gewerbliche Einkünfte erziele. Ihr Betrieb gelte deshalb gem. § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG in vollem Umfang als Gewerbebetrieb.

Der BFH bestätigte diese Auffassung mit folgenden Erwägungen:

Bedient sich der Angehörige eines freien Berufs einer entsprechenden Mithilfe, muss er aufgrund eigener Fachkenntnisse leitend und eigenverantwortlich tätig werden. Für einen Arzt bedeutet dies, dass er eine höchstpersönliche, individuelle Arbeitsleistung am Patienten schuldet und deshalb einen wesentlichen Teil der ärztlichen Leistungen selbst erbringen muss.

Erbringen die Gesellschafter einer Personengesellschaft 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.

War die Klägerin hiernach nicht in vollem Umfang freiberuflich tätig, so waren ihre Einkünfte in solche aus Gewerbebetrieb umzuqualifizieren (§15 Abs. 3 Nr. 1 EStG). Die aus der Tätigkeit der Dr. N auf der Ebene der Klägerin erzielten Einkünfte waren nicht von lediglich untergeordneter Bedeutung.

Praxis-Tipp:

Das Urteil macht einmal mehr deutlich, dass Freiberufler, die im Rahmen einer gesellschaftsrechtlichen Verbindung tätig werden, darauf achten sollten, dass alle Beteiligten auch die Voraussetzungen für die Annahme der steuerrechtlichen Mitunternehmereigenschaft erfüllen.

Zur Anwendung einer Bagatellgrenze für die Nichtanwendung der Abfärberegung in § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG siehe BFH, BStBl II 2015, 1002.

Zur Mitunternehmerstellung in einer Freiberuflerpraxis

Erhält ein (Schein-)Gesellschafter eine von der Gewinnsituation abhängige, nur nach dem eigenen Umsatz bemessene Vergütung und ist er zudem von einer Teilhabe an den stillen Reserven der Gesellschaft ausgeschlossen, kann wegen des danach nur eingeschränkt bestehenden Mitunternehmerrisikos eine Mitunternehmerstellung nur bejaht werden, wenn eine besonders ausgeprägte Mitunternehmerinitiative vorliegt. Hieran fehlt es jedoch, wenn zwar eine gemeinsame Geschäftsführungsbefugnis besteht, von dieser aber tatsächlich wesentliche Bereiche ausgenommen sind.

*BFH, Urt. v. 03.11.2015 – VIII R 63/13

Die beiden Kläger betrieben gemeinschaftlich eine Arztpraxis. Sie schlossen mit der Beigeladenen zu 1., die ebenfalls Ärztin ist, einen „Vertrag über die Errichtung einer ärztlichen Gemeinschaftspraxis“ (im Folgenden: Gesellschaftsvertrag) in der Rechtsform einer GbR.

Gemäß diesem Gesellschaftsvertrag sollte die Geschäftsführung gemeinschaftlich ausgeübt werden; Entscheidungen waren mehrheitlich zu treffen. Der Gesellschaftsvertrag sah weiterhin vor, dass jeder Gesellschafter die Einberufung einer Gesellschafterversammlung verlangen konnte. Für alle künftig aus der Gemeinschaftspraxis entstehenden Verbindlichkeiten gegenüber der Kassenärztlichen Vereinigung, den Kassen und den Patienten sollten – so der Gesellschaftsvertrag – die Vertragspartner als Gesamtschuldner haften. Die Partner waren jedoch im Verhältnis zueinander nach dem Grad des jeweiligen Verschuldens zum Ausgleich verpflichtet. Des Weiteren war für jeden Vertragspartner eine angemessene Berufshaftpflichtversicherung abzuschließen. Die Beigeladene zu 1. – so heißt es in dem Gesellschaftsvertrag – war „zu null an den materiellen Werten der Gemeinschaft beteiligt“.

§ 12 des Gesellschaftsvertrags enthielt eine Abrede über die Gewinnbeteiligung. Danach sollte die Beigeladene zu 1. jährlich „37 % vom eigenen Honorarumsatz für die ersten 200.000 DM“ und „42 % vom eigenen Honorarumsatz für die darüberliegende Summe“ erhalten, „sofern ein entsprechender Gewinn erzielt wird“. Der Beigeladenen zu 1. stand das Recht zu, monatliche Vorauszahlungen auf den Gewinn zu verlangen. Alle Reparaturen und Wartungen der gemeinsam genutzten Gegenstände waren auf Kosten der beiden Kläger durchzuführen. Ferner sahen die Abreden vor, dass die Gemeinschaftspraxis Arbeitgeber des gemeinsamen ärztlichen und nichtärztlichen Personals sein sollte. Die Verfügungsmacht über die Konten und die Barkasse lag bei den Klägern und ihren Ehefrauen. Die aus der gemeinsamen privaten und kassenärztlichen Tätigkeit entstehenden Honorare sollten auf die Konten der Gemeinschaftspraxis oder in die Barkasse fließen.

Für den Fall des Ausscheidens eines Gesellschafters sahen die vertraglichen Regelungen keine Abfindungszahlungen vor.

Die Beigeladene zu 1. war nach Auffassung des BFH nicht am Gewinn der GbR beteiligt, an deren Verlust nahm sie nur begrenzt teil. Zudem war sie von einer Teilhabe an den stillen Reserven ausgeschlossen, so dass sich für sie – auch unter Berücksichtigung des von ihr als (Schein-)Gesellschafterin zu tragenden Haftungsrisikos – lediglich ein geringes Mitunternehmerisiko ergab, das nicht durch eine besonders ausgeprägte Mitunternehmerinitiative ausgeglichen wurde.

Hinweis:

Die Ablehnung der Mitunternehmerstellung eines Gesellschafters kann dazu führen, dass die GbR nach der Abfärberegelung des § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG insgesamt gewerbsteuerpflichtige Einkünfte erzielt.

Betriebsausgabenabzug bei Betriebsveranstaltungen

Aufwendungen für die Bewirtung von Geschäftsfreunden und Arbeitnehmern im Rahmen einer Betriebsveranstaltung sind nicht einheitlich als beschränkt nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 EStG abziehbare Aufwendungen zu beurteilen.

Vielmehr sind die auf die Bewirtung der Arbeitnehmer entfallenden Aufwendungen unbeschränkt als Betriebsausgaben abziehbar, während die Aufwendungen für die Bewirtung von Geschäftsfreunden unter die Abzugsbeschränkung des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 EStG fallen.

Eine Ausnahmeregelung von diesem Grundsatz gilt für die Teilnahme eines Arbeitnehmers an einer geschäftlich veranlassten Bewirtung; hier ist die Abzugsbeschränkung des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 EStG auch auf den auf den Arbeitnehmer entfallenden Anteil an der Bewirtung anzuwenden (R 4.10 Abs. 6 Satz 7 EStR). Bei einer Betriebsveranstaltung handelt es sich um eine grundsätzlich betrieblich veranlasste Bewirtung für die teilnehmenden Arbeitnehmer, so dass die Ausnahmeregelung der R 4.10 Abs. 6 Satz 7 EStR nicht greift.

*FinMin Schleswig-Holstein, Schreiben v. 26.11.2015 – VI 304 – S 2145-130.

In eigener Sache:

Am **Freitag, den 06.05.2016 und 27.05.2016** ist unsere Kanzlei geschlossen.

Ihre Steuerberater

Steuertermine Mai 2016

- 10.05. Umsatzsteuer für Monatszahler
- 10.05. Lohn- und Kirchensteuer der Arbeitnehmer für Monatszahler
- 10.05. Umsatzsteuer für Quartalszahler mit Fristverlängerung
- 17.05. Gewerbesteuer

