

## 5. Die Gründung einer zahnärztlichen Berufsausübungsgemeinschaft

Bei einer **zahnärztlichen Berufsausübungsgemeinschaft** – ehemals Gemeinschaftspraxis – schließen sich zwei oder mehr Vertragszahnärzte zu einer Praxis zusammen und bilden eine wirtschaftliche und organisatorische Einheit.

Die beteiligten Ärzte führen eine gemeinsame Patientenkartei und rechnen über eine gemeinsame Abrechnungsnummer ab. Die Gesellschafter der zahnärztlichen Berufsausübungsgemeinschaft haften grundsätzlich gesamtschuldnerisch bei Inanspruchnahme, insbesondere für etwaige Behandlungsfehler.

Vielfältig sind die Anlässe für die Gründung einer solchen Kooperation, sie können sowohl persönlich, familiär als auch sachlich begründet sein.

**Vorteile** werden in der höheren Flexibilität, der effizienteren Leistungserbringung, in Qualität und Quantität, als auch in der Kostenoptimierung gesehen. In einer interdisziplinären Gemeinschaftspraxis können darüber hinaus auch einfacher spezielle Behandlungsmethoden und besondere Zusatzleistungen angeboten werden.

Neben den Vorteilen für die assoziierten Zahnärzte ergeben sich auch für die Patienten Behandlungsvorteile, so können z.B. patientenfreundlichere Sprech- und Öffnungszeiten angeboten werden, die speziell den Bedürfnissen der Unternehmer oder Arbeitnehmer entsprechen.

### Tipp!

Die genannten Vorteile sind zweifellos in einer Einzelpraxis nicht oder nur unter größeren persönlichen Anstrengungen möglich, sodass insbesondere auch unter diesem Gesichtspunkt und der Aufgabenteilung, der Risikominimierung bei Krankheit und Urlaub der Partner, diese Form der Kooperation als äußerst interessant anzusehen ist.

Die Berufsausübungsgemeinschaft ist die intensivste, engste und vertrauensvollste Form der Kooperation und muss folgende Rahmenbedingungen erfüllen:

- Eintragung in das Zahnarztregister;
- Zulassung der Zahnärzte;
- Zustimmung des Zulassungsausschusses;
- Errichtung eines Gesellschaftsvertrages;
- Gemeinsamer Praxissitz.

Berufsrechtlich geregelt ist die Berufsausübungsgemeinschaft in der Berufsordnung der jeweils zuständigen Zahnärztekammer. Zu empfehlen ist, dass der gemeinsame Zweck der Berufsausübung in einem Vertrag fixiert wird.

### Tipp!

Da die Vertragsgestaltung problematisch ist und dieser z.B. Fragen der gemeinsamen Berufsausübung, wie Krankheit, Buchführung, Sonderbetriebsausgaben, das Ausscheiden von Partnern zu regeln hat, ist dringend zu empfehlen, auf einen spezialisierten Fachanwalt zur Vertragserstellung zurück zu greifen. Neben den Regelungen der

gemeinsamen Arbeit müssen selbstverständlich auch Fragen der Verteilung der Gesellschaftsanteile, des Gesellschaftsvermögens und der Gewinnausschüttung geregelt werden.

Insbesondere bei der Einbindung von jungen Partnern und einer Erweiterung der bestehenden Berufsausübungsgemeinschaft oder Kooperation ist darauf zu achten, dass gerade in der Probezeit die Mitunternehmerstellung so gewählt wird, dass ein **verdecktes Anstellungsverhältnis** vermieden wird, denn dieses hat erhebliche rechtliche, steuer-, sozialversicherungs- und abrechnungsrechtliche Konsequenzen.

Die Berufsausübungsgemeinschaft kann aus den unterschiedlichsten Gründen gewählt und in Form der Neugründung der Praxisübernahme oder des Eintritt eines Partners in eine Einzelpraxis realisiert werden. Dieser Vielfalt steht ein zwingend einheitliches Steuerrecht gegenüber. Für das Steuerrecht ist es nicht erheblich, ob der Gründungsgedanke auf effizienteren Arbeitszeiten oder geringeren Kostenbelastungen basiert, die Qualität im Vordergrund steht oder eher dem Sicherheitsbedürfnis Rechnung getragen wird. Vielmehr werden die steuerlichen Folgen unmittelbar und direkt angeknüpft an die im Außenverhältnis gewählten Kooperationsformen unter Berücksichtigung der Fiskalgesetze, der aktuellen Verwaltungsanweisungen und der höchstrichterlichen Rechtsprechung. Im Folgenden werden die Grundgedanken, Grundlagen und Besonderheiten dieser Kooperationsform näher betrachtet.

## 5.1 Grundform der Berufsausübungsgemeinschaft

Die Berufsausübungsgemeinschaft oder früher die Gemeinschaftspraxis ist der Klassiker unter allen zahnärztlichen Formen der gemeinsamen Berufsausübung, daher auch ihr Name. Bis vor wenigen Jahren wurde diese Zusammenarbeit offiziell noch als Gemeinschaftspraxis bezeichnet. Dieser Begriff findet im Tagesgeschäft und bei Praktikern auch immer noch Anwendung, obwohl rechtlich nur noch von der Berufsausübungsgemeinschaft gesprochen wird. Dies zeigt sehr deutlich die Veränderungsprozesse in der Art und den Gründen der Zusammenarbeit, sowie der Entwicklung der äußeren Rahmenbedingungen. Die Berufsausübungsgemeinschaft ist steuerlich dadurch gekennzeichnet, dass die Gemeinschaft als solche verpflichtet ist Bücher zu führen und ihren gemeinsamen Gewinn nach steuerlichen Vorschriften zu ermitteln.

Die Einnahmen und Ausgaben der gemeinsamen Praxistätigkeit werden in der gemeinsamen **Gewinnermittlung der Partner der Berufsausübungsgemeinschaft** erfasst. Daneben müssen auch alle Sonderbetriebsausgaben der Mitglieder der Kooperation in der Steuererklärung der Gemeinschaft mit aufgenommen werden.

Bei den **Sonderbetriebsausgaben** handelt es sich um typische Betriebsausgaben, die durch die gemeinsame zahnärztliche Tätigkeit begründet sind, allerdings nur durch den einzelnen Gesellschafter als solchen getragen werden. Die Sonderbetriebsausgaben dürfen nur im Rahmen des für die Gesellschaft durchzuführenden Gewinnfeststellungsverfahrens, nicht aber unmittelbar bei der Veranlagung zur Einkommensteuer des betreffenden Gesell-

schafters berücksichtigt werden (s. BFH-Urteil vom 11.09.1991, XI R 35/90, BStBl II 1992, 4; FG München vom 06.07.2004, 12 K 3017/03, EFG 2004, 1654).

### Tipp!

Es ist in der Praxis wichtig, dass die Sonderbetriebsausgaben zwingend bereits im Rahmen der gemeinsamen Steuererklärung – Feststellungserklärung der Gemeinschaft – geltend gemacht werden. Leider wird dies nicht immer beachtet.

### Beispiel:

Auswirkungen der persönlich nachgewiesenen Sonderbetriebsausgaben des einzelnen Partners auf die Gewinnverteilung, die Feststellungserklärung und den steuerpflichtigen Gewinnanteil aus der Gemeinschaft.

Die Zahnärzte A und B betreiben eine Gemeinschaftspraxis an deren Gewinn und Vermögen sie zu jeweils 50 % beteiligt sind. Der Gewinn für 2015 in Höhe von 500.000 € wird beiden Partnern hälftig zugerechnet. Partner A erklärt Sonderbetriebsausgaben in Höhe von 20.000 € und Partner B in Höhe von 30.000 €. Die Einkünfte für jeden Partner ermitteln sich wie folgt:

	Gewinn der Gemeinschafts- praxis	Partner A/ Dr. A	Partner B/ Dr. B
Gewinnanteil A & B je 50 %	500.000 €	250.000 €	250.000 €
./. Sonderbetriebsausgaben	./. 50.000 €	./. 20.000 €	./. 30.000 €
= Gesamtgewinn der Berufs- ausübungsgemeinschaft	450.000 €	230.000 €	220.000 €

Leider ist in der Praxis immer wieder festzustellen, dass die Sonderbetriebsausgaben nicht in die Steuererklärung der Kooperation fließen, sondern erst in der persönlichen Einkommensteuererklärung der einzelnen Partner aufgeführt werden. Dies führt zum **Verlust der Anerkennung der Sonderbetriebsausgaben** aus formalen Gründen. Die Aufwendungen sind durch die selbständige und gemeinsame Berufsausübung geprägt, sodass sie zwingend in der Steuerklärung der Kooperation zu erklären sind.

### Tipp!

Auf diese Problematik der Sonderbetriebsausgaben ist besonders zu achten, damit der Abzug und die Steuerersparnis nicht verloren gehen.

Die Steuerfestsetzung, d.h. die Zahlungsaufforderung ergeht dagegen nicht unmittelbar für die Gemeinschaftspraxis, sondern der steuerpflichtige Gewinn wird für die Gemeinschaftspraxis ermittelt und für die weitere persönliche Besteuerung durch das Wohnsitzfinanzamt festgestellt. Ebenfalls wird in dieser Steuererklärung der jedem Mitglied der Partnerschaft zugewiesene Gewinn getrennt und einzeln aufgeführt, damit dieser in der persönlichen Einkommensteuererklärung der Besteuerung unterworfen wird. Die Steuer-

festsetzung erfolgt also in zwei Schritten. Zunächst wird bei der Berufsausübungsgemeinschaft der Gewinn einheitlich für die Gesellschaft festgestellt und die Gewinnanteile den einzelnen Mitgliedern zugewiesen. Im zweiten Schritt wird der so ermittelte und zugewiesene Gewinn in der persönlichen Einkommensteuererklärung des einzelnen der finalen Besteuerung unterworfen.

Die Erklärung der Gewinne und Zuordnung der Gewinnanteile zu den einzelnen Mitgliedern der Berufsausübungsgemeinschaft erfolgt demnach in einer besonderen Steuererklärung, der „**einheitlich und gesonderten Gewinnfeststellung**“.

In dieser zweistufigen Steuerfestsetzung liegen Risiken, da sehr häufig die persönlichen Steuererklärungen nicht gleichzeitig erstellt oder mit erstellt werden und unterschiedliche steuerliche Berater tätig werden.

## 5.2 Betriebssitz- oder Wohnsitzfinanzamt

Bei der Berufsausübungsgemeinschaft müssen also ständig mehrere Finanzämter miteinander und nebeneinander kommunizieren. Das für die Gesellschaft als solches zuständige Finanzamt wird als das **Betriebssitzfinanzamt** bezeichnet. Das ist das Finanzamt, welches für den Bezirk in dem die Praxis betrieben wird, zuständig ist. Es kann durchaus sein, dass das Betriebssitzfinanzamt ein anderes ist als das sog. **Wohnsitzfinanzamt**. Dieses ist die Fiskalbehörde, die zuständig ist für den Wohnort des entsprechenden Steuerpflichtigen und die Erhebung der persönlichen Einkommensteuer.

Festzuhalten ist also, dass die Gemeinschaftspraxis als solche nicht einkommensteuerpflichtig ist, sondern in deren Steuererklärung nur der Gesamtgewinn der Gesellschaft ermittelt und den Mitgliedern der Gemeinschaftspraxis zugeteilt wird. Erst im Rahmen der persönlichen Einkommensteuererklärung und -festsetzung werden Steuerzahlungen fällig. Diese erfolgt nach Einreichung der persönlichen Einkommensteuererklärung mittels des bekannten Einkommensteuerbescheides. Die Gemeinschaftspraxis als solche ist grundsätzlich nicht zahlungsverpflichtet. Dies stellt häufig ein Problem dar, da fehlerbehaftete Steuerbescheide erst verbunden mit einer Zahlungsaufforderung als solche erkannt und wahrgenommen werden. Damit entfällt bei den Steuerbescheiden der Berufsausübungsgemeinschaft dieses Frühwarnsystem, da die Zahlungsaufforderung als Indikator auf Fehler entfällt.

### Tipp!

Es ist dringend zu empfehlen, dass auch Steuerbescheide, die mit keiner Zahllast verbunden sind, unbedingt vom Steuerberater geprüft werden, da einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellungsbescheide für die Gemeinschaftspraxis nach Rechtskraft nicht mehr geändert werden können, auch wenn sie inhaltlich falsch sind.

## 5.3 Gründungsalternativen der Berufsausübungsgemeinschaft

Alle Partner einer zahnärztlichen Gemeinschaftspraxis erzielen aufgrund ihrer selbständigen Tätigkeit in der Gemeinschaftspraxis freiberufliche Einkünfte i.S.d. § 18 EStG. Dies

gilt sowohl für **Einzelpraxisinhaber**, als auch für die **Mitglieder** der Gemeinschaftspraxis. Die Gründung von Berufsausübungsgemeinschaften kann unterschiedlich motiviert sein. Dabei sind insbesondere folgende Zusammenschlüsse denkbar:

- Neugründung einer Berufsausübungsgemeinschaft;
- Gemeinschaftlicher Erwerb einer Einzelpraxis;
- Zusammenschluss von Einzelpraxen;
- Aufnahme eines Partners in eine zahnärztliche Einzelpraxis;
- Übernahme einer Berufsausübungsgemeinschaft;
- Sonderformen der Gründung einer zahnärztlichen Berufsausübungsgemeinschaft;
- Überörtliche Berufsausübungsgemeinschaft;
- Partnerschaftsgesellschaft.

## 5.4 Neugründung einer Berufsausübungsgemeinschaft

Eine Neugründung ist dadurch gekennzeichnet, dass sich zwei oder mehrere Zahnärzte zusammenschließen und ihre Berufsausübung gemeinsam an einem neuen Standort betreiben und unter einer KV-Nummer abrechnen. Bisher waren diese Mitglieder der Gemeinschaftspraxis noch nicht gemeinsam tätig und dieser Standort auch nicht belegt.

Gekennzeichnet sind **Praxisneugründungen** durch hohe Investitions- und Finanzierungsvolumina. Neben der langfristigen Finanzierung der technischen Geräte und Umbauten kommt der kurzfristigen Finanzierung eine erhebliche Bedeutung zu, da der Praxisvorlauf über diesen zu finanzieren ist. Dieser liegt in etwa zwischen zwei und vier Jahren.

## 5.5 Gemeinschaftlicher Erwerb einer Einzelpraxis

Denkbar ist auch, dass gerade in ländlichen Regionen zahnärztliche Praxen mit hoher Frequentierung durch zwei oder mehrere Berufskollegen übernommen werden. Diese schließen sich erstmals zusammen, um gemeinsam die bisherige zahnärztliche Einzelpraxis im Weiteren als zahnärztliche Gemeinschaftspraxis fort zu führen. Gekennzeichnet sind diese Übernahmeformen durch hohe Investitions- und Finanzierungsvolumina, da erfahrungsgemäß ein Renovierungsstau bei der zu übergebenden Einzelpraxis besteht.

## 5.6 Zusammenschluss mehrerer Einzelpraxen

Weniger rentable zahnärztliche Einzelpraxen können sich zur Kosten- und Ertragsoptimierung zu einer gemeinsamen Berufsausübung entschließen und damit eine **Berufsausübungsgemeinschaft** bilden. Diese bedarf besonderer steuerlicher Beratung, um die Art und Weise der Zusammenarbeit und die steuerlichen Folgen des Zusammengehens zu diskutieren und zu verhindern, dass bereits gebildete stille Reserven aufgedeckt und damit der Besteuerung unterworfen werden.

**Tipp!**

Dringend zu empfehlen ist bei einem Zusammenschluss einer oder mehrerer Einzelpraxen, diesen durch eine koordinierte steuerliche Beratung optimal vorzubereiten, um die Aufdeckung der stillen Reserven zu vermeiden oder zu neutralisieren.

## 5.7 Aufnahme eines Partners in eine zahnärztliche Berufsausübungsgemeinschaft

Unproblematisch aus steuerlicher Sicht ist die **weitere Aufnahme eines Zahnarztes in eine Berufsausübungsgemeinschaft**. Dadurch ändert sich lediglich der Mitgliederbestand bzw. die Anzahl der Mitunternehmer an der Gemeinschaftspraxis.

Steuerlich bedeutsam dagegen ist, ob der neue Mitunternehmer Geld in die Gemeinschaftspraxis und damit in das betriebliche Vermögen einlegt oder Zahlungen in das Privatvermögen des Einzelpraxisinhabers leistet.

Im Falle der Zahlung ins Privatvermögen müssen diese volumnfänglich versteuert werden, während bei Einlage in das Betriebsvermögen der bisher bestehenden zahnärztlichen Gemeinschaftspraxis dieser das Kapital zur Verfügung steht und nicht gesondert zu versteuern ist.

Der eintretende Partner hat dennoch die Möglichkeit, im Rahmen seiner **Sonderbilanzen** diese Einlage steuerlich abzuschreiben.

**Tipp!**

Aufgrund der Komplexität und des immanenten Risikos der steuerlichen Vorschriften ist eine steuerliche Beratung unerlässlich. Es empfiehlt sich auch, den Einbringungsvorgang im Rahmen einer verbindlichen Auskunft bei der Finanzbehörde prüfen und bestätigen zu lassen. Dies ist erst seit Kurzem verbindlich möglich und befreit die Gemeinschaftspraxis vor stillen Risiken.

Das FG Düsseldorf hat im Fall eines neu eintretenden Gesellschafters gegen Verzicht auf Anteile des künftig auf ihn entfallenden Gewinns zugunsten des Altgesellschafters wie folgt entschieden:

Verzichtet der Neugesellschafter solange auf Teile des laufenden Gewinnanteils zugunsten des aufnehmenden Gesellschafters, bis ein bestimmter Gesamtbetrag erreicht ist, stellen die entsprechenden zusätzlichen Gewinnanteile beim aufnehmenden Gesellschafter laufende Gewinnanteile dar. Eine Mitunternehmeranteilsveräußerung i.S.d. §§ 16, 18, 34 EStG liegt nicht vor (FG Düsseldorf vom 11.10.2012, 11 K 4736/07 F – Revision eingeleget, Az. des BFH: VIII R 47/12, EFG 2013, 287 ff.).

Wegen der Problematik bei Aufnahme eines neuen Praxispartners s. Kapitel 3.2.

## 5.8 Sonderformen der Gründung einer zahnärztlichen Berufsausübungsgemeinschaft

Zur Vermeidung komplizierter Finanzierungsmodelle hat sich auch die Gründung der Berufsausübungsgemeinschaft über das **Gewinnbeteiligungsmodell** etabliert. Es handelt sich dabei um eine besondere Form der finanziellen Gründung.

Dieses Modell ist also dadurch gekennzeichnet, dass bereits eine Einzelpraxis oder Gemeinschaftspraxis besteht und ein neuer Partner aufgenommen wird. Der eintretende Partner verzichtet auf zukünftige Gewinnanteile, die in Höhe und Dauer festgelegt sind. Der Vorteil liegt darin, dass der neu eintretende Partner keinen direkten Kaufpreis zahlt, sondern durch den oder die bisherigen Partner vorfinanziert und kreditiert wird. Mit dem Verzicht auf laufende Gewinnanteile werden sukzessiv Anteile an der Zahnarztpraxis erworben, d.h. das Anteilstvolumen steigt jährlich, je nach vertraglicher Regelung geben die aufnehmenden Gesellschafter ratierlich Anteile ab.

### Vorsicht!

Dieser Vorteil hat aber auch einen Nachteil. Der Zahnarzt entzieht seiner Privatsphäre Liquidität, da die nicht entnommenen Gewinne zur Tilgung der zu Beginn der gemeinsamen Tätigkeit eingegangen Kaufpreisschuld verwendet werden. Dies bedingt einen Liquiditätsentzug für die Privatsphäre und einen erheblichen Nachteil für den Zahnarzt, wenn er aktuell private Darlehen aufgenommen hat oder künftig private Kredite benötigt. Durch den Gewinnverzicht tilgt er vorrangig seine betrieblichen Schulden, die zum Schuldzinsenabzug berechtigen, im Gegensatz zu privaten Darlehen. Dieses Modell birgt die steuerliche Gefahr, dass im Gewinnverzicht eine verdeckte Ratenzahlung gesehen wird. Es ist dringend zu empfehlen, dass sich der eintretende Zahnarzt und der Abgebende steuerlich beraten lassen, um die gemeinsamen Interessen ohne Schaden realisieren zu können, denn ein Fehler in der langfristigen Gestaltung ist nahezu irreparabel.

## 5.9 Überörtliche Berufsausübungsgemeinschaft

Die **überörtliche Berufsausübungsgemeinschaft** unterscheidet sich steuerlich nicht von der örtlichen. Sie ist lediglich dadurch gekennzeichnet, dass die berufliche Tätigkeit zeitgleich zumindest an zwei Praxissitzen ausgeübt wird und diese Sonderform der gemeinsamen Berufsausübung der Zahnärzte erst durch die Änderung der Muster-Berufsordnung (MBO) seit 2004 möglich ist. Obwohl sich die überörtliche Berufsausübungsgemeinschaft nicht von der klassischen Berufsausübungsgemeinschaft unterscheidet, liegt ein erhebliches Gefahrenpotenzial in ihr. Werden einzelne Standorte, die steuerlich als Betriebsstätten zu qualifizieren sind, durch angestellte Zahnärzte geleitet, beinhaltet diese Konstellation ein großes Risiko in Form der Gewerblichkeit, mit der Folge, dass die Gesamteinkünfte der überörtlichen Gemeinschaftspraxis als gewerblich gelten.