



Im Namen des Volkes

URTEIL

Az.: 4 K 766/22

In dem Finanzrechtsstreit

– Kläger –

Prozessvertreter: Rechtsanwälte

gegen

Finanzamt

– Beklagter –

Beigeladen:

- 1.
- 2.

wegen Bescheid über die Aufforderung zur Buchführung ab 1. Januar 2021, gesonderter Feststellung von Besteuerungsgrundlagen 2015, 2016, 2017, 2018, 2019 und 2020, Gewerbesteuerermessbetrag 2015 bis 2020

hat der 4. Senat durch Vorsitzende Richterin am Finanzgericht ..., Richter am Finanzgericht ... und Richter am Finanzgericht ... sowie den ehrenamtlichen Richter ... und den ehrenamtlichen Richter ... auf Grund mündlicher Verhandlung am 26.02.2026 für Recht erkannt:

1. Das Verfahren hinsichtlich der Gewerbesteuerermessbescheide für 2015 bis 2017 wird nach Klagerücknahme eingestellt.
2. Die mit Einspruchsentscheidung vom 30.06.2022 bestätigten Bescheide für 2015 bis 2020 über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen (für 2015 bis 2017 zuletzt in der Fassung der Bescheide vom 19.11.2020; für 2018 Bescheid vom 08.12.2020, für 2019 Bescheid vom 15.04.2021, für 2020 Bescheid vom 14.02.2022) werden dahingehend geändert, dass Einkünfte aus selbständiger Arbeit statt Einkünfte aus Gewerbebetrieb festgestellt werden.
3. Die Bescheide über den Gewerbesteuerermessbetrag für 2018 bis 2020 vom 08.12.2020 (2018), 15.04.2021 (2019), 14.02.2022 (2020), jeweils in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 30.06.2022, werden aufgehoben.

4. Der Verwaltungsakt vom 18.06.2020 über die Aufforderung zur Buchführung ab 01.01.2021 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 30.06.2022 wird aufgehoben.

5. Die Kosten des Verfahrens werden gegeneinander aufgehoben. Die Beigeladenen tragen ihre Kosten selbst.

Tatbestand

Streitig ist, ob die Klägerin in den Streitjahren 2015-2020 Einkünfte aus Gewerbebetrieb oder aus selbstständiger Arbeit erzielt hat.

Verfahrensgegenstand sind nach einer in der mündlichen Verhandlung vom 26.02.2026 erfolgten Teilklagerücknahme in Bezug auf den Gewerbesteuermessbetrag für 2015-2017 sowie nach einer Abtrennung des Verfahrens in Bezug auf Gewerbesteuermessbetrag 2021 und 2022 nur noch die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für 2015-2020, die Festsetzung des Gewerbesteuermessbetrags für 2018-2020 sowie eine Aufforderung zur Buchführung ab 01.01.2021.

Mit der vorliegenden Klage wandte die Klägerin sich gegen im Anschluss an eine Außenprüfung (Prüfungszeitraum 2015-2017, vgl. Prüfungsbericht vom 18.05.2020, FG-Akte Bl. 37 ff.) ergangene Bescheide für 2015-2020 über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen sowie über den Gewerbesteuermessbetrag; außerdem wandte sie sich gegen den Bescheid ab 2021 über Gewerbesteuermessbetrag zum Zwecke der Vorauszahlungen, den Bescheid ab 2022 über Gewerbesteuermessbetrag zum Zwecke der Vorauszahlungen sowie gegen einen Bescheid vom 18.06.2020 über die Aufforderung zur Buchführung ab 01.01.2021.

Die Klägerin, eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts (GbR), die 2012 ihre Tätigkeit aufgenommen hatte und ihren Gewinn durch Einnahme-Überschuss-Rechnung gemäß § 4 Abs. 3 EStG ermittelte, betreibt eine Zahnarztpraxis. Sie bietet ihren Patienten Leistungen im Bereich der allgemeinen zahnärztlichen Versorgung, Kinderzahnheilkunde und Kieferorthopädie an. Die Klägerin hatte in den Streitjahren 2015 bis 2020 vier bzw. ab 2017 fünf Gesellschafter, nämlich die Zahnärzte A, B, C, D (jeweils seit 2012) sowie seit 2017 außerdem den Zahnarzt E. Letzterer war seit Februar 2014 als angestellter Zahnarzt bei der Klägerin tätig mit der Perspektive einer späteren Stellung als Gesellschafter.

Neben den Gesellschafter-Zahnärzten waren für die Klägerin in den Streitjahren nach den Prüfungsfeststellungen 5-6 angestellte Zahnärzte tätig in jeweils unterschiedlichem Umfang

(teilweise in Vollzeit, teilweise in Teilzeit, teilweise nicht tätig infolge Beschäftigungsverboten/Elternzeit), sowie 3-4 angestellte Vorbereitungsassistentenzahnärzte. Von Januar 2015 bis Juni 2016 war eine Kieferorthopädin als freie Mitarbeiterin beschäftigt. Ab Juli 2016 wurde eine Fachzahnärztin für Kieferorthopädie in Teilzeit eingestellt. Wegen der Einzelheiten und des jeweiligen Umfangs der Beschäftigung der angestellten Zahnärzte wird Bezug genommen auf die Sachdarstellung in der Klageschrift vom 01.08.2022 (FG-Akte Bl. 4/5) sowie auf die im Rechtsbehelfsverfahren eingereichte Aufstellung über die angestellten Zahnärzte 2015-2017 (Rechtsbehelfsakte Bl. 45) bzw. eine entsprechende Aufstellung 2015-2018 (Rechtsbehelfsakte Bl. 69). Im Bereich von Assistenz, Empfang, Verwaltung, Prophylaxe, Desinfektion waren weitere 53 Mitarbeiter inklusive Auszubildende angestellt.

Die durchschnittliche Gesamtarbeitszeit der angestellten Zahnärzte entsprach in den Streitjahren der Arbeitszeit

- von 3,2 Vollzeitarbeitern (2015),
- von 3,9 bzw. 4,5 Vollzeitarbeitern (2016),
- von 5,3 Vollzeitarbeitern (2017),
- von 4,8 Vollzeitarbeitern (2018),
- von 4,0 Vollzeitarbeitern (2019),
- von 5,2 Vollzeitarbeitern (2020).

Auf die Arbeitsverträge der angestellten Zahnärzte wird Bezug genommen (vorgelegt mit Schriftsatz der Prozessbevollmächtigten vom 29.01.2026 als Anlage K22).

Aus der mit Schriftsatz der Prozessbevollmächtigten vom 29.01.2026 vorgelegten Umsatzübersicht pro Behandler (Anlage K23) ergeben sich folgende den Gesellschafterzahnärzten einerseits und den angestellten Zahnärzten andererseits zugerechnete Umsätze (Beträge in €):

	2015	2016	2017	2018	2019	2020
Umsatz Praxis gesamt	...	...	...	...	...	...
Davon entfallend auf Gesellschafter- Zahnärzte einschließlich E (ab 2017)	...	...	...	...	...	...
(Umsatz E)	...	...	...	...	...	...
Umsatz angestellte Zahnärzte	...	...	...	...	...	...
Umsätze Kieferorthopädie	...	...	...	...	...	...

Die übrigen Umsätze betreffen die Bereiche OP-Vorbereitung, PZR (professionelle Zahnreinigung) und Vorbereitungsassistenten. Hinsichtlich des Zahnarztes E ist zu

berücksichtigen, dass er formal im Jahr 2017 als Gesellschafter eingetreten ist, sein Eintritt jedoch bereits im Jahr 2015 feststand.

Wegen der von den einzelnen Behandlern erbrachten Leistungen wird Bezug genommen auf den mit Schriftsatz der Prozessbevollmächtigten vom 29.01.2026 unter Anlage K25 vorgelegten Leistungsspiegel sowie auf die Erläuterungen im Schriftsatz vom 29.01.2026. Bei den im Leistungsspiegel gelb markierten Leistungen handelt es sich um Leistungen, die nach Auffassung der Klägerin als komplex anzusehen sind.

Zur Organisation und zum Ablauf des Praxisbetriebs wird auf das klägerische Vorbringen in der Klageschrift vom 14.10.2022 Bezug genommen.

Die Klägerin erklärte im Rahmen der gesonderten und einheitlichen Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für die Jahre 2015 bis 2017 Einkünfte aus selbständiger Arbeit, die das Finanzamt in den ursprünglichen Feststellungsbescheiden vom 13.03.2017 (2015), 14.12.2017 (2016) und 06.12.2018 (2017) entsprechend als Einkünfte aus selbstständiger Arbeit feststellte.

Im Rahmen einer Außenprüfung für die Jahre 2015-2017 (zu den Prüfungsfeststellungen vergleiche Prüfungsbericht vom 18.05.2020, FG-Akte Bl. 37 ff.; BP-Akte Bl. 260 ff.) gelangte die Prüferin zu dem Ergebnis, dass die Klägerin entgegen der bisherigen Qualifizierung Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielt habe.

In der Folge erließ das Finanzamt am 06.07.2020 geänderte Feststellungsbescheide für 2015-2017, in denen es neben weiteren, nicht streitgegenständlichen Änderungen Einkünfte aus Gewerbebetrieb feststellte. Die Feststellungsbescheide 2015 bis 2017 wurden geändert mit Bescheiden vom 03.11.2020 und zuletzt 19.11.2020. Zudem ergingen am 06.07.2020 erstmalig Bescheide über den Gewerbesteuermessbetrag für 2015 bis 2017. Mit einem auf § 141 Abs. 1 Nr. 4 AO gestützten Verwaltungsakt vom 18.06.2020 forderte das Finanzamt die Klägerin auf, ab dem 01.01.2021 für ihren Gewerbebetrieb Bücher zu führen und aufgrund jährlicher Bestandsaufnahmen Abschlüsse zu machen. Die Klägerin legte mit Schreiben vom 17.07.2020 Einsprüche ein gegen die geänderten Feststellungsbescheide für 2015-2017 sowie gegen die Aufforderung, zum 01.01.2021 Bücher zu führen; gegen die erstmaligen Gewerbesteuermessbescheide für 2015-2017 wurden keine Einsprüche eingelegt.

Für 2018 hatte das Finanzamt zunächst erklärungskonform Einkünfte aus selbständiger Arbeit festgestellt (Feststellungsbescheid vom 17.02.2020, Feststellungsakte 2018 Bl. 95f). Am 08.12.2020 ergingen ein geänderter Feststellungsbescheid, in dem die Einkünfte als solche

aus Gewerbebetrieb qualifiziert wurden, sowie ein Gewerbesteuermessbescheid für 2018, außerdem ein Gewerbesteuermessbescheid zum Zweck der Vorauszahlungen ab 2021 vom 08.12.2020, später geändert mit Bescheiden vom 15.04.2021 und vom 18.10.2021 (letztere vorgelegt mit Begleitschreiben des Finanzamts vom 23.02.2026). Gegen die Bescheide wurden Einsprüche eingelegt.

Für 2019 und 2020 erklärte die Klägerin – nach ihren Angaben „aus Praktikabilitätsgründen“ (FG-Akte Bl. 19) - in ihren Feststellungserklärungen Einkünfte aus Gewerbebetrieb und reichte Gewerbesteuererklärungen ein. Dementsprechend erließ der Beklagte für 2019 am 15.04.2021 für 2019 sowie am 14.02.2022 für 2020 entsprechende Gewerbesteuermessbescheide sowie Feststellungsbescheide, in denen Einkünfte aus Gewerbebetrieb festgestellt wurden. Außerdem erging ein Bescheid über den Gewerbesteuermessbetrag zum Zwecke der Vorauszahlungen ab 2022 (letzterer vorgelegt mit Begleitschreiben des Finanzamts vom 23.02.2026). Auch gegen die vorgenannten Bescheide vom 14.02.2022 wurden Einsprüche eingelegt.

Die Einsprüche blieben ohne Erfolg (Einspruchsentscheidung vom 30.06.2022, Rechtsbehelfsakte Bl. 132 ff.) Am 01.08.2022 hat die Klägerin Anfechtungsklage erhoben gegen die Bescheide für 2015-2020 über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen sowie über den Gewerbesteuermessbetrag, außerdem gegen die Bescheide ab 2021 sowie ab 2022 über Gewerbesteuermessbetrag zum Zweck der Vorauszahlungen und gegen den Verwaltungsakt vom 18.06.2020 über die Aufforderung zur Buchführung ab 01.01.2021. Sie hat in der Klageschrift eine Änderung der Feststellungsbescheide beantragt dahingehend, anstatt gewerblicher Einkünfte solche aus selbstständiger Arbeit festzustellen, und im Übrigen die Aufhebung der Bescheide.

Während des Klageverfahrens sind Gewerbesteuermessbescheide für 2021 und 2022 ergangen (Gewerbesteuermessbescheid 2021 vom 13.09.2023, geändert mit Bescheid vom 25.10.2023; Gewerbesteuermessbescheid 2022 vom 02.08.2024; Bescheide jeweils vorgelegt mit Begleitschreiben des Finanzamts vom 23.02.2026), die jeweils gemäß § 68 FGO Gegenstand des Klageverfahrens geworden sind.

In der mündlichen Verhandlung vom 26.02.2026 wurde die Klage in Bezug auf den Gewerbesteuermessbetrag 2015-2017 zurückgenommen.

Zudem wurde in der mündlichen Verhandlung vom 26.02.2026 das Verfahren in Bezug auf die Festsetzung des Gewerbesteuermessbetrags für 2021 und 2022 vom vorliegenden Klageverfahren gemäß § 73 FGO abgetrennt.

Die Klägerin macht geltend, ihre Gesellschafter seien leitend und eigenverantwortlich tätig. Die Zahl bzw. die jeweiligen Arbeitsstunden der angestellten Zahnärzte betrage verteilt auf jeweils einen Gesellschafter nicht mehr als einen Vollzeit Zahnarzt. Den angestellten Zahnärzten würden lediglich Routinetätigkeiten übertragen.

Die Vorbereitungsassistenten seien steuerlich für die Abgrenzung zwischen einer freiberuflichen und gewerblichen Tätigkeit unbeachtlich, da sie zwei Jahre (nach Erteilung der Approbation) lang in einer Art Mentoring auf eine mögliche kassenzahnärztliche Tätigkeit vorbereitet und durch die Gesellschafter betreut würden.

Die Fachzahnärztin für Kieferorthopädie könne auch von einem Zahnarzt ohne Facharzttitle überwacht und geleitet werden, da ein Zahnarzt dieselben Tätigkeiten ausführen könne und dürfe wie ein Zahnarzt mit Fachzahnarzttitle. Fachkenntnisse eines Zahnmediziners könnten mit denen eines Fachzahnarztes für Kieferorthopädie gleichgesetzt werden. Es komme lediglich darauf an, inwieweit der Zahnarzt sich Kenntnisse und Fähigkeiten im kieferorthopädischen Bereich angeeignet habe. Im vorliegenden Fall seien alle Gesellschafter Mitglieder der DGI (Deutsche Gesellschaft für Implantologie im Zahn-, Mund- und Kieferbereich e.V.), sowie der DGZKM (Deutsche Gesellschaft für Zahn-, Mund- und Kieferheilkunde). Über die DGI fänden alljährlich interdisziplinäre Jahreskongresse statt, bei denen die Gesellschafter bisher fast ausnahmslos anwesend gewesen seien und worin immer auch kieferorthopädische Teilbereiche unter dem Aspekt der ganzheitlichen Zahnheilkunde einfließen. Der Gesellschafter D sei jahrelang Vorstandsmitglied und Präsident (von 2010-2016) des MVZI im DGI e.V. gewesen (Mitteldeutscher Landesverband für zahnärztliche Implantologie als Tochterverein der DGI). Auch bei diesen Tagungen habe es Themen mit kieferorthopädischem Schwerpunkt gegeben. Die Gesellschafter E und D hätten sich in Publikationen (vorgelegt als Anlagen K10 und K11, FG-Akte Bl. 164 ff.) tiefgründig mit bestimmten Themen der Kieferorthopädie auseinandergesetzt und seien in der Lage, komplexe kieferorthopädische Behandlungen durchzuführen.

Zahnmedizinische Behandlungen folgten grundsätzlich einem standardisierten Diagnose-, Planungs- und Therapieverfahren. Die überwiegende Mehrheit aller Patientenbehandlungen seien medizinisch standardisierte Routinemaßnahmen. Dazu gehörten Notfallbehandlungen, konservierend erhaltende Maßnahmen (Füllungstherapien, Wurzelkanal- und Parodontalbehandlungen), Vorsorgeuntersuchungen, Kinderzahnbehandlungen und einfachste chirurgische Therapien (Zahntentfernung) sowie einfache zahnprothetische Therapien (Kronen, Brücken). Den angestellten Zahnärzten würden lediglich Routineaufgaben übertragen, die von ihnen ohne große Herausforderung erledigt werden können. Die

Gesellschafter berücksichtigten dabei die jeweiligen Fähigkeiten und den Erfahrungsstand des einzelnen Angestellten. Jeder Zahnarzt behandle nach Maßgabe der für die Praxis aufgestellten QM-Leitlinien (beispielhaft vorgelegt als Anlage K12). Behandlungen außerhalb von Routinefällen würden grundsätzlich durch die Gesellschafter selbst erbracht.

Es fänden mehrmals in der Woche mit den angestellten Zahnärzten und Vorbereitungsassistenten Besprechungen statt, in denen sowohl der Dienstablauf als auch die konkreten Anweisungen regelmäßig besprochen würden und ein Austausch über die jeweiligen Patienten stattfinde. Während der Behandlungszeiten seien in der überwiegenden Zeit mehrere Gesellschafter anwesend, die die Anzahl der tätigen angestellten Zahnärzte deckten. Die Behandlungszimmer befänden sich in räumlicher Nähe zueinander. Die Gesellschafter könnten jederzeit zur Behandlung hinzutreten und die Behandlung übernehmen oder Hilfestellungen vornehmen. In ebenso enger Zusammenarbeit erfolge die Nachbereitung jeder einzelnen Behandlung. Das zahnmedizinische Fachpersonal erbringe parallel zur Behandlung die Falldokumentation in jedem Behandlungszimmer. Die Nachbereitung und weitere Therapieplanung obliege jedem Zahnarzt selbst und werde in einem offenen Großraumbüro (mit 8 PC-Arbeitsplätzen) durchgeführt, in dem alle Zahnärzte und Gesellschafter morgens wie auch mittags, entsprechend ihrer Dienstzeiten, zusammenfänden. Durch diese räumliche Nähe sei gewährleistet, dass einerseits die Gesellschafter über die laufenden Behandlungen des Gesamtpatientenstamms informiert wie auch der direkte Rückgriff seitens der angestellten Zahnärzte auf die Gesellschafterärzte gewahrt seien. Neben diesen täglichen in dem Praxisalltag routinemäßig integrierten Absprachen finde wöchentlich, jeden Donnerstag zwischen 13:00 Uhr und 14:00 Uhr, eine Besprechung in großer Runde mit allen Zahnärzten statt, wobei für angestellte Zahnärzte Anwesenheitspflicht bestehe. Hier würden insbesondere komplexe zahnmedizinisch interdisziplinär zu behandelnde Fälle besprochen.

Ein Patient sehe im Rahmen einer laufenden Behandlung regelmäßig mehrere Behandler. Der typische Ablauf stelle sich wie folgt dar: Die Durchführung einfacher, standardisierter Leistungen erfolge sowohl durch Gesellschafter als auch durch angestellte Zahnärzte. Bei allen komplexen Behandlungsfällen erfolge die Vorstellung und Befundung durch einen Gesellschafter-Zahnarzt, der den Behandlungsbedarf begutachte und die weitere Vorgehensweise festlege.

Routinefälle, zu denen auch Wurzelbehandlungen gehörten, umfassten Behandlungen, die zum einen zur Grundausbildung eines Zahnarztes gehören und im Rahmen der Ausbildung immer wieder geprobt und zum anderen durch ihre Häufigkeit in der Praxis in einer Vielzahl

ausgeführt würden, dass dies von jedem angestellten Zahnarzt ohne einen größeren Aufwand zuverlässig durchgeführt werden könne.

Abzugrenzen von Routinefällen seien komplexe Behandlungsfälle wie etwa schwierige chirurgische Therapien (komplexe Zahnentfernung, Knochenaugmentation, Implantation, Transplantationen), komplexe prothetische Rehabilitationen (implantatprothetische Versorgungen, Defektprothetik, full-arch-Versorgung) und die Parodontalchirurgie. Bei den als komplex eingeordneten Leistungen handle es sich insbesondere um Behandlungen aus den Bereichen Implantologie, Implantatprothetik, Teleskopprothetik, Totalprothetik – insoweit bezog sich der Prozessbevollmächtigte auf den mit Schriftsatz vom 29.01.2026 vorgelegten Leistungsspiegel der Behandler gemäß Anlage K25, in dem die als komplex angesehenen Leistungen jeweils gelb markiert sind.

In der Zahnmedizin sei ein Patient mit einem vermeintlich komplexen Anliegen regelmäßig dadurch gekennzeichnet, dass sich die Behandlung in zahlreiche einzelne Teilbehandlungen aufgliedere. Ein erheblicher Teil dieser Einzelleistungen stelle gleichwohl Routine- oder Standardbehandlungen dar, während nur einzelne Behandlungsschritte tatsächlich als medizinisch komplex oder besonders anspruchsvoll einzustufen seien. Diese komplexen Leistungen würden, wie aus den Aufstellungen ersichtlich, überwiegend von den Gesellschafter-Zahnärzten selbst durchgeführt. Soweit komplexe Fälle ausnahmsweise von angestellten Zahnärzten durchgeführt wurden, sei dies unter Anleitung, Supervision und fachlicher Kontrolle eines Gesellschafter-Zahnarztes geschehen. Nach dem Behandlungskonzept der Klägerin sei es stets Aufgabe der Gesellschafter-Zahnärzte, die medizinische Komplexität zu erkennen, zu bewerten und die Behandlungsstrategie festzulegen. Routine- und Standardleistungen seien demgegenüber, bei fortbestehender fachlicher Verantwortung und Überwachung, delegierbar und würden von angestellten Zahnärzten oder entsprechend qualifiziertem Personal erbracht.

Hinsichtlich der kieferorthopädischen Leistungen trägt die Klägerin vor: Bei kieferorthopädischen Behandlungen handle es sich in der Regel um Routineeingriffe. Die Behandlungen kennzeichneten sich insbesondere durch Zahnfehlstellungen, kieferorthopädische Frühbehandlung oder kieferorthopädischen Lückenschluss aus. Die zahlenmäßige Mehrheit an kinderkieferorthopädischer Therapiemaßnahmen sei die herausnehmbare oder festsitzende Versorgung. Hinsichtlich der Kieferorthopädie erwachsener Patienten sei die inhabergeführte Begleitung notwendig, da präimplantologische oder präprothetische KFO-Behandlungen lediglich einen Teilschritt in der Gesamttherapie abbildeten. Der regelmäßige Austausch seitens der Fachzahnärztin für Kieferorthopädie, F,

mit den Gesellschaftern werde in engem Kontakt vollzogen und mittels Zwischenbefundungen gemeinsam zur wöchentlichen Teambesprechung ausgewertet.

Zahnärztliche und kieferorthopädische Leistungen seien fließend und ineinander übergreifend, so dass keine strenge Abgrenzung zwischen diesen Bereichen stattfinden könne. Es müssten zahlreiche zahnärztliche Vorbehandlungsmaßnahmen erbracht werden, damit mit der kieferorthopädischen Behandlung begonnen werden könne. Die Vorbehandlungen würden gemeinsam mit den Gesellschaftern durchgeführt. Eine kieferorthopädische Behandlung basiere auf einer Analyse und Planung, wie z. B. durch die Vornahme einer Modellanalyse, der Analyse von Fernröntgenseitenbildern sowie dem Erstellen eines Behandlungsplans. Diese Aufgaben würden ebenfalls gemeinsam mit den Gesellschaftern vorgenommen.

Für viele kieferorthopädische Behandlungen sei beispielsweise die Insertion eines Implantates zum temporären Verbleib eine zwingende Notwendigkeit. Hierbei handle es sich um kieferorthopädische Implantate, die als kieferorthopädische Halteelemente für Spangen dienten. Diese Behandlungen würden von den Gesellschaftern B und D erbracht. Insbesondere erbringe auch der Gesellschafter B kieferorthopädische Leistungen bei verlagerten Zähnen. Dabei würden retinierte Zähne freigelegt und diese verlagerten Zähne mittels Anbringung von Brackets in den Zahnbogen eingegliedert. Genauso habe der Gesellschafter D diverse kieferorthopädische Leistungen erbracht wie die Beratung von Patienten, Kontrolle von Lückenhalter, Abformungen, Umformungen eines Kiefers.

Gesellschafterzahnärzte erbrächten im Vorfeld und im Rahmen der Gesamtbehandlung regelmäßig zahnärztlich-chirurgische oder vorbereitende Leistungen, die funktional integraler Bestandteil der kieferorthopädischen Therapie seien. Hierzu zählten insbesondere Freilegungen von Zähnen sowie Maßnahmen zur skelettalen Verankerung kieferorthopädischer Apparaturen. Diese Leistungen seien medizinisch zwingende Voraussetzungen für die Durchführung komplexer kieferorthopädischer Behandlungen und würden typischerweise von entsprechend qualifizierten Gesellschafterzahnärzten erbracht.

Die kieferorthopädischen Patienten kämen aus dem eigenen Patientenstamm der Klägerin und nicht aufgrund von Überweisungen aus anderen Zahnarztpraxen. Die kieferorthopädischen Behandlungen seien integraler Bestandteil der allumfassenden zahnärztlichen Versorgung der bestehenden Patienten. Die Indikationsstellung sowie die Entscheidung über das Erfordernis einer kieferorthopädischen Behandlung erfolge regelmäßig durch einen Gesellschafter-Zahnarzt oder in enger Absprache mit einem Gesellschafter. Entsprechend würden KFO-Patienten, insbesondere bei komplexen oder mehrphasigen Behandlungsverläufen, durch

Gesellschafterzahnärzte selbst behandelt oder jedenfalls maßgeblich medizinisch gesteuert und verantwortet.

Die Klägerin beantragt mit Blick auf die in der mündlichen Verhandlung erklärte Teilklagerücknahme und Verfahrenstrennung zuletzt noch,

die mit Einspruchsentscheidung vom 30.06.2022 bestätigten Bescheide für 2015 bis 2020 über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen (für 2015 bis 2017 zuletzt in der Fassung der Bescheide vom 19.11.2020; für 2018 Bescheid vom 08.12.2020, für 2019 Bescheid vom 15.04.2021, für 2020 Bescheid vom 14.02.2022) dahingehend zu ändern, dass Einkünfte aus selbständiger Arbeit statt Einkünfte aus Gewerbebetrieb festgestellt werden,

die Bescheide über den Gewerbesteuermessbetrag für 2018 bis 2020 vom 08.12.2020 (2018), 15.04.2021 (2019), 14.02.2022 (2020), und die Einspruchsentscheidung vom 30.06.2022 aufzuheben,

den Verwaltungsakt vom 18.06.2020 über die Aufforderung zur Buchführung ab 01.01.2021 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 30.06.2022 aufzuheben.

Der Beklagte beantragt,

die Klage abzuweisen.

Die Klägerin übe eine gewerbliche Tätigkeit aus. Die Anzahl der angestellten Zahnärzte sowie der Vorbereitungsassistenten, die Anstellung einer hinsichtlich ihres Fachwissens den Gesellschaftern überlegenen Fachzahnärztin für Kieferorthopädie und eine fehlende Mitwirkung der Gesellschafter bei den Routinebehandlungen schließe eine freiberufliche Tätigkeit aus. Es bestünden keine belastbaren Anhaltspunkte dafür, dass die Gesellschafter wie behauptet an jedem Patienten im gebotenen Maß mitgewirkt hätten. Nach dem BFH-Urteil zum Fall eines Anästhesisten (BFH-Urteil vom 16.07.2014 VIII R 41/12) müsse eine patientenbezogene Mitarbeit bei allen Patienten stattfinden, sei es durch eigene Behandlung oder in „Routinefällen“ durch die Durchführung von Voruntersuchungen. Im vorliegenden Fall sei das gerade in den „Routinefällen“ nicht geschehen. So habe es in allen „Routinefällen“ und bei den kieferorthopädischen Untersuchungen keinerlei erkennbare Mitwirkung durch die Gesellschafterzahnärzte gegeben, ob nun im Vorfeld der Behandlung oder während der Behandlung, was im Ergebnis dazu führe, dass diese „Routine“-Patienten häufig keinerlei Kontakt zu den Praxisinhabern hätten.

Wegen der Einzelheiten des Beklagtenvorbringens wird auf die Klageerwidern vom 02.09.2022 und den Schriftsatz vom 08.12.2022 Bezug genommen.

Mit Beschluss vom 30.12.2025 wurden die zum 01.01.2023 aus der Klägerin ausgeschiedenen Gesellschafter D und C zum Verfahren beigeladen (FG-Akte Bl. 268).

Der Senat hat die Zahnärztin und Fachärztin für Kieferorthopädie F sowie die in den Streitjahren bei der Klägerin angestellten Zahnärztinnen G und H (vormals ...) als Zeuginnen vernommen. Wegen ihrer Aussagen wird auf das Sitzungsprotokoll vom 26.02.2026 Bezug genommen.

Entscheidungsgründe

Die Klage richtet sich nach der in der mündlichen Verhandlung erklärten Klagerücknahme hinsichtlich der Gewerbesteuermessbescheide für 2015 bis 2017 sowie nach der Abtrennung der Klage im Bezug auf die Festsetzung der Gewerbesteuer-Messbeträge für 2021 und 2022 nur noch gegen die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für 2015-2020, gegen die Festsetzung des Gewerbesteuermessbetrags für 2018-2020 und gegen die Aufforderung zur Buchführung ab 01.01.2021.

Im Bezug auf den Gewerbesteuermessbetrag 2015-2017 wurde die Klage in der mündlichen Verhandlung zurückgenommen, weshalb das Verfahren insoweit gemäß § 72 Abs. 2 FGO einzustellen war.

Das Verfahren in Bezug auf die Festsetzung des Gewerbesteuermessbetrags für 2021 und 2022 war vom vorliegenden Klageverfahren gemäß § 73 FGO abzutrennen und gesondert fortzuführen. Denn die im Verlauf des Klageverfahrens ergangenen Gewerbesteuermessbescheide für 2021 und 2022 haben die ursprünglich verfahrensgegenständlichen Bescheide ab 2021 sowie ab 2022 über Gewerbesteuermessbetrag zum Zwecke der Vorauszahlungen gemäß § 68 FGO ersetzt und sind zum Gegenstand des Klageverfahrens geworden: Tritt wie im Streitfall an die Stelle eines Gewerbesteuermessbescheids für Zwecke der Vorauszahlungen (§ 19 Abs. 3 Satz 3 GewStG) ein Gewerbesteuermessbescheid (§ 14 GewStG), ersetzt der Gewerbesteuermessbescheid jenen Bescheid für Vorauszahlungszwecke (vgl. BFH-Urteil vom 19.12.2019 III R 39/17, BStBl II 2020, 397 Rn. 25; BFH-Urteil vom 23.03.2012 I R 62/08, BStBl II 2012, 745, Rn. 10; Gräber, FGO, 10. Aufl. 2025, § 68 Rn.30 m.w.N.).

Im noch verbleibenden Umfang ist die Klage begründet.

Die Bescheide über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für 2015-2020 sind insofern rechtswidrig, als die Einkünfte der Klägerin als solche aus Gewerbebetrieb festgestellt worden sind. Vielmehr erzielte die Klägerin in den Streitjahren Einkünfte aus selbständiger Arbeit gemäß § 18 EStG. Dementsprechend waren die Einkünfte für die Jahre 2015-2020 umzuqualifizieren und als Einkünfte aus selbständiger Arbeit festzustellen. Ebenso waren die gegen die Klägerin erlassenen Gewerbesteuermessbescheide für 2018-2020 aufzuheben, weil die Klägerin keinen Gewerbebetrieb unterhielt und nicht der Gewerbesteuer unterlag, § 2 Abs. 1 GewStG i.V.m. § 5 Abs. 1 Satz 3 GewStG. Mangels Vorliegens eines Gewerbebetriebs war auch der auf § 141 AO gestützte Verwaltungsakt vom 18.06.2020 über die Aufforderung zur Buchführung ab 01.01.2021 aufzuheben.

1. Gemäß § 15 Abs. 2 Satz 1 EStG liegt ein Gewerbebetrieb unter anderem dann nicht vor, wenn die Betätigung als Ausübung eines freien Berufs oder als eine andere selbständige Arbeit anzusehen ist. Nach § 18 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1, 2 EStG wiederum sind Einkünfte aus selbständiger Arbeit unter anderem die Einkünfte aus freiberuflicher Tätigkeit, zu der auch die selbständige Berufstätigkeit der Zahnärzte gehört.

Nach § 18 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG ist ein Angehöriger eines freien Berufs auch dann noch freiberuflich tätig, wenn er sich der Mithilfe fachlich vorgebildeter Arbeitskräfte bedient, die die Arbeit des Berufsträgers jedenfalls in Teilbereichen ersetzt und nicht nur von untergeordneter Bedeutung ist. Fachlich vorgebildetes Personal sind die im Betrieb des Freiberuflers beschäftigten Personen, aber auch Subunternehmer oder freie Mitarbeiter. Bedient sich der Angehörige eines freien Berufs einer entsprechenden Mithilfe, muss er aufgrund eigener Fachkenntnisse leitend und eigenverantwortlich tätig werden. Für einen Arzt – bzw. im Streitfall Zahnarzt – bedeutet dies, dass er eine höchstpersönliche, individuelle Arbeitsleistung am Patienten schuldet und deshalb einen wesentlichen Teil der ärztlichen Leistungen selbst erbringen muss (vgl. BFH-Urteil vom 16.07.2014 VIII R 41/12, BStBl II 2015, 216; BFH-Urteil vom 22.01.2004 IV R 51/01, BStBl II 2004, 509, m.w.N.). Ausreichend ist, dass er aufgrund seiner Fachkenntnisse durch regelmäßige und eingehende Kontrolle maßgeblich auf die Tätigkeit des angestellten Fachpersonals – patientenbezogen - Einfluss nimmt, so dass die Leistung den „Stempel der Persönlichkeit“ des Steuerpflichtigen trägt (BFH-Urteil vom 16.07.2014 VIII R 41/12, BStBl II 2015, 216; BFH-Urteil vom 22.01.2004 IV R 51/01, BStBl II 2004, 509, m.w.N.; zum Topos „Stempel der Persönlichkeit“ erstmals: BFH-Urteil vom 25.10.1963 IV 373/60 U, BStBl III 1963, 595). Dem Erfordernis der leitenden und eigenverantwortlichen Tätigkeit entspricht eine Berufsausübung, wenn sie über die Festlegung der Grundzüge der Organisation und der dienstlichen Aufsicht hinaus durch Planung, Überwachung und Kompetenz zur Entscheidung in Zweifelsfällen gekennzeichnet ist und die

Teilnahme des Berufsträgers an der praktischen Arbeit in ausreichendem Maße gewährleistet (vgl. BFH-Urteil vom 27.08.2014 VIII R 6/12, BStBl II 2015, 1002). Ob diese Voraussetzungen erfüllt sind, ist eine Frage der Tatsachenfeststellung und -würdigung, die nach den tatsächlichen Verhältnissen des Einzelfalls und den Besonderheiten des jeweiligen Berufs vorzunehmen ist (BFH-Urteil vom 27.08.2014 VIII R 6/12 a.a.O.).

2. Gemessen an diesen Grundsätzen führt die Anzahl der bei der Klägerin angestellten Ärzte für sich allein genommen nicht zur Gewerblichkeit.

Es gibt weder für die Einzelpraxis noch für die ärztliche Gemeinschaftspraxis eine vorgegebene feste Anzahl angestellter Ärzte, bei deren Überschreitung automatisch eine Umqualifizierung zum Gewerbebetrieb erfolgt. Eine Obergrenze mag sich aus berufsrechtlichen Regeln ergeben, die der Prozessbevollmächtigte ergänzend im Einspruchsverfahren im Rahmen des Schriftsatzes vom 25.09.2020 erläutert hat (Rechtsbehelfsakte Bl. 77). Gemäß § 32b Abs. 1 Zahnärzte-ZV kann der Vertragszahnarzt Zahnärzte anstellen, wobei in den Bundesmantelverträgen einheitliche Regelungen über den zahlenmäßigen Umfang der Beschäftigung angestellter Zahnärzte zu treffen sind, was in § 9 Bundesmantelvertrag-Zahnärzte/BMV-Z geschehen ist. Danach gilt der Grundsatz persönlicher Leistungserbringung (§ 9 Abs. 1 BMV-Z). Gemäß § 9 Abs. 3 Satz 5 BMV-Z in der seit 05.02.2019 geltenden Fassung (vgl. Bp-Akte Bl. 208 ff.) können unter Einhaltung weiterer dort aufgeführter Voraussetzungen am Vertragszahnarztsitz drei vollzeitbeschäftigte Zahnärzte bzw. teilzeitbeschäftigte Zahnärzte in einer Anzahl, welche im zeitlichen Umfang höchstens der Arbeitszeit von 3 vollzeitbeschäftigten Zahnärzten entspricht, angestellt werden. Nach den zuvor geltenden Regelungen durfte ein Vertragszahnarzt in der Regel maximal zwei vollzeitbeschäftigten Zahnärzte oder eine entsprechende Anzahl an Teilzeitkräften anstellen.

Wenngleich sich die steuerrechtliche Abgrenzung zwischen gewerblicher und freiberuflicher Tätigkeit nach eigenständigen Kriterien vollzieht und die berufsrechtlichen Regelungen nicht unmittelbar maßgeblich für die steuerliche Beurteilung sind, ergibt sich daraus gleichwohl ein Indiz, dass die Vertragsparteien des BMV-Z (nämlich der KZBV und GKV-Spitzenverband) bis zu der vertraglich vereinbarten Obergrenze eine persönliche Ausübung der vertragszahnärztlichen Tätigkeit regelmäßig als noch gewährleistet ansehen.

Gegenteiliges folgt nicht aus dem Urteil des FG Sachsen-Anhalt vom 24.08.2006 (1 K 30035/02, EFG 2007, 587), dem der Fall eines niedergelassenen Zahnarztes zugrunde lag, der „einen einzigen weiteren approbierten Zahnarzt beschäftigt“, was das Finanzgericht als unschädlich ansah. Entgegen der Auffassung des Finanzamts lässt sich aus diesem Urteil nicht ableiten, dass eine freiberufliche Tätigkeit zu verneinen sei, wenn die Anzahl angestellter

Zahnärzte pro Praxisinhaber „einen einzigen“ überschreitet (Schriftsatz vom 02.09.2022, FG-Akte Bl. 192). Denn das FG Sachsen-Anhalt kam im Rahmen einer Gesamtwürdigung zu dem Ergebnis, dass der Praxisinhaber nach den allgemeinen Grundsätzen leitend und eigenverantwortlich tätig sei. Allenfalls könnte dem Urteil entnommen werden, dass im Sinne einer Faustregel jedenfalls die Beschäftigung eines angestellten Arztes steuerlich unschädlich sei. Dies muss jedoch modifiziert werden im hier vorliegenden Fall einer Gemeinschaftspraxis mit mehreren Berufsträgern und einer Vielzahl angestellter Ärzte mit unterschiedlichen Arbeitszeiten. Rechnet man die Gesamtarbeitszeit der angestellten Ärzte in Vollzeitäquivalente um, beschäftigte die Klägerin in den Streitjahren im Wesentlichen eine Vollzeitkraft pro Berufsträger mit geringfügigen und nicht zu beanstandenden Überschreitungen im Jahr 2017 (5,3 VzÄ) und 2020 (5,2 VzÄ). Dies ermöglicht im Lichte der oben dargestellten berufsrechtlichen Regelungen eine ordnungsgemäße Aufsicht und Leitung der Tätigkeit der angestellten Ärzte durch die Berufsträger und steht einer leitenden eigenverantwortlichen Tätigkeit der Berufsträger jedenfalls nicht entgegen.

3. Entgegen der Auffassung des Finanzamts führt auch die Zahl der in der Praxis tätigen Vorbereitungsassistenten nicht zu einer Umqualifizierung der Einkünfte. Der Senat folgt der klägerischen Auffassung, wonach die angestellten Vorbereitungsassistenten für die Abgrenzung zwischen gewerblichen und freiberuflichen Einkünften unbeachtlich sind (dargelegt in den Schriftsätzen vom 01.08.2022, FG-Akte Bl. 11 und vom 14.10.2022, FG-Akte Bl. 205/206):

Die Beschäftigung der Vorbereitungsassistenten dient deren Ausbildung, da sie nach ihrem Studium eine mindestens 2-jährige praktische Ausbildung für eine Vertragszahnarztzulassung benötigen (§ 3 Abs. 2 Buchst. b, § 32 Abs. 2 Zahnärzte-ZV). Ihre Beschäftigung richtet sich nach berufsrechtlichen Vorgaben. Die Beschäftigung von Vorbereitungsassistenten steht nach § 32 Abs. 3 Zahnärzte-ZV unter dem Vorbehalt, dass es zu keiner Vergrößerung der Kassenpraxis oder der Aufrechterhaltung eines übergroßen Praxisbetriebes führt.

Dementsprechend spielt die Tätigkeit von Vorbereitungsassistenten und deren Zahl, soweit ersichtlich, in der Rechtsprechung keine Rolle. Zutreffend hat die Klägerseite mit Schriftsatz vom 14.10.2022 (FG-Akte Bl. 205) auf das Urteil des FG Sachsen-Anhalt vom 24.08.2006 1 K 30035/02 sowie auf das von ihr vorgelegte Urteil des Sächsischen Finanzgerichts vom 17.09.2021 3 K 785/20 (FG-Akte Bl. 228 ff.; Rechtsbehelfsakte Bl. 105 RS) hingewiesen. Aus dem Sachverhalt der Entscheidung des Finanzgerichts Sachsen-Anhalt geht hervor, dass der Kläger neben dem streitgegenständlichen angestellten Zahnarzt in der Folgezeit weitere Zahnärzte als Ausbildungsassistenten beschäftigt hatte. Dem Sächsischen Finanzgericht lag

ein Sachverhalt vor, in dem sich neben dem verfahrensgegenständlichen angestellten Zahnarzt bei der dortigen Klägerin 2 weitere Ärzte in Ausbildung befanden.

Der Senat hält auch den Einwand des Beklagten für nicht durchgreifend, wonach die Beschäftigung der Vorbereitungsassistenten einen erhöhten Zeitaufwand bedeute und deren Zahl im Streitfall der Annahme einer eigenverantwortlichen Tätigkeit entgegen stehe. Er folgt dem klägerischen Vorbringen, wonach zwar die Gesellschafter ihre Arbeitsweise und die jeweiligen Zwischenschritte erklären müssen, dies jedoch in der eigenen Arbeitszeit bzw. Behandlungszeit des jeweiligen Gesellschafters eingeplant und berücksichtigt ist (Schriftsatz der Prozessbevollmächtigten vom 14.10.2022). Der Klägerin folgend hält auch der Senat es für unzutreffend, dass der Gesellschafterzahnarzt den Vorbereitungsassistenten ganztägig begleitet. Vielmehr begleitet der Vorbereitungsassistentenzahnarzt den Gesellschafterzahnarzt und nicht umgekehrt.

4. Für die Einkünftequalifikation im Grundsatz ebenfalls unerheblich ist die Anstellung einer Fachärztin für Kieferorthopädie. Der Senat folgt nicht der Auffassung des Finanzamts, bereits die Anstellung einer – nach Meinung des Finanzamts - hinsichtlich ihres Fachwissens den Gesellschaftern überlegenen Fachzahnärztin für Kieferorthopädie reiche aus, die Freiberuflichkeit zu verneinen.

Die Fachzahnärztin für Kieferorthopädie übt keine aus Sicht der Gesellschafter fachfremde Tätigkeit aus in dem Sinne, dass allein ihre Tätigkeit für die Klägerin zu einer gewerblichen Infektion der Einkünfte führt. Derartiges käme allenfalls in Betracht, wenn den Gesellschaftern eine Tätigkeit auf dem Gebiet der Kieferorthopädie verwehrt wäre oder sie diese mangels hinreichender Kenntnis nicht fachgerecht ausführen könnten oder dürften. Das ist jedoch mitnichten der Fall. Wie die Klägerin in der Klagebegründung zutreffend dargelegt hat, handelt es sich bei der Kieferorthopädie ausweislich der Approbationsordnung für Zahnärzte (ZApprO), z. B. § 46 Abs. 2, 64 ZApprO, um ein Ausbildungsfach, das zur Tätigkeit der Zahnmedizin (§ 8 Abs. 1 ZHG) gehört. Dementsprechend darf jeder Zahnarzt kieferorthopädisch tätig werden (vgl. Richtlinie für die kieferorthopädische Behandlung – KFO-Richtlinie). Laut der KFO-Richtlinie in Teil B Ziffer 1: „gehört zur vertragszahnärztlichen Versorgung auch die kieferorthopädische Behandlung ...“; von einer „fachzahnärztlichen Versorgung“ ist dort ausdrücklich keine Rede. Hieraus folgt, dass ein Zahnarzt kieferorthopädische Arbeiten und umgekehrt eine Kieferorthopädin Zahnbehandlungen ausführen kann. Der dagegen gerichtete Einwand des Finanzamts, der Umstand, dass Zahnärzte kieferorthopädisch tätig werden dürften, sage noch nichts darüber aus, ob sie es auch könnten (Schriftsatz vom 02.09.2022, FG-Akte Bl. 185), ist spekulativ und lässt überdies das substantiierte klägerische Vorbringen außer Acht, dass die Gesellschafter sich Kenntnisse

und Fähigkeiten im Bereich der Kieferorthopädie angeeignet haben. Dies geschah beispielsweise durch den Besuch von Fortbildungsveranstaltungen (interdisziplinäre Jahreskongresse der DGI). Es fand außerdem Niederschlag in einschlägigen Fachbeiträgen mit Bezug zu Fragen der Kieferorthopädie, etwa einem Fachbeitrag der Gesellschafter E und D (Anlage K10, FG-Akte Bl. 164) sowie einem Fachbeitrag unter Beteiligung des Gesellschafters, Anlage K11, FG-Akte Bl. 169). Zudem lässt der Beklagte außer Acht, dass Gesellschafterzahnärzte im Vorfeld und im Rahmen der Gesamtbehandlung regelmäßig zahnärztlich-chirurgische oder vorbereitende Leistungen als funktional integrale Bestandteile der kieferorthopädischen Therapie erbringen (vgl. dazu unten Ziff. 5b).

5. Die Beweisaufnahme hat das klägerische Vorbringen bestätigt, wonach die Gesellschafter komplexe Behandlungen bzw. komplexe Teilbehandlungen im Rahmen einer Gesamtbehandlung selbst durchgeführt, jedoch Routine- bzw. standardisierte Behandlungen ganz oder teilweise an angestellte Zahnärzte delegiert haben. Diese haben die ihnen überlassenen standardisierten Behandlungen bzw. Behandlungsschritte weitgehend eigenständig ausgeführt. Jedoch haben die Gesellschafter durch eine entsprechende Praxisorganisation, durch wöchentliche Besprechungen, ihre regelmäßige Präsenz in der Praxis und jederzeitige Ansprechbarkeit für die angestellten Zahnärzte sichergestellt, über die laufenden Behandlungen des Gesamtpatientenstamms informiert zu sein, von komplexen Fällen Kenntnis zu erlangen und in deren Behandlung eingebunden zu werden.

a) Dieses Vorbringen wurde durch die Beweisaufnahme bestätigt:

Die Zeugin H (von April 2014 bis März 2016 als Vorbereitungsassistentin und von April 2016 bis Ende 2017 bei der Klägerin als angestellte Zahnärztin tätig) hat angegeben, zunächst als Assistentin mit Kollegen mitgelaufen zu sein, um alles kennenzulernen. In dieser Zeit habe sie überhaupt nichts gemacht. „Später“ sei sie in der Notfallabteilung eingesetzt und habe Routinebehandlungen machen dürfen. Routinebehandlungen seien Behandlungen, die man im Studium schon gelernt habe. Als Beispiele nannte sie Füllungen, Kronen und nicht umfangreiche Behandlungen, auch Wurzelbehandlungen (mit der Einschränkung, es komme stets auf den betroffenen Zahn an und dessen Anatomie). In der Notabteilung behandelte Schmerzpatienten seien anschließend weiter als Patienten gekommen, so habe sich ein Patientenstamm gebildet, den sie als angestellte Zahnärztin betreut habe.

Komplexe Zahnfleischbehandlungen habe sie mit der Zeugin G besprochen, die über umfangreiche Kenntnisse in der Parodontologie verfüge, sowie mit den Gesellschaftern, wenn etwa ein Zahn gezogen werden musste oder ein Implantat gesetzt werden sollte. Sie schätzte den Anteil der von ihr behandelten komplexen Fälle auf 20 %. Bei einem von ihr behandelten

Neupatienten nehme sie den Befund auf, kontrolliere die Zähne und das Zahnfleisch, mache ggf. ein Röntgenbild. Bestehe Handlungsbedarf, werde ein neuer Termin vereinbart, in dem die Behandlung durchgeführt werde. Ergäben die Befunde einen komplexen Fall, so werde er von ihr am Donnerstag in der wöchentlichen Sprechstunde vorgestellt und mit den Gesellschafterzahnärzten besprochen. Außerhalb der wöchentlichen Sprechstunde hätten auch Besprechungen mit einem der Gesellschafterzahnärzte stattgefunden. Wenn Probleme bei den Wurzelbehandlungen aufträten, habe sie einen Gesellschafter gerufen, der den Patienten behandelt habe. Gebe es keine Probleme, habe sie den Patienten behandelt. Wurzelbehandlungen als Bestandteil des Studiums gehörten zu Routinebehandlungen. Die Therapie im Zusammenhang mit einer Wurzelbehandlung, z. Bsp. eine Füllung oder eine Krone, habe sie mit einem der Gesellschafter besprochen. Auf Nachfrage, wer eine ggf. erforderliche Weiterbehandlung bei ihren Patienten durchführe, erklärt sie: „Das waren die Chefs“.

Für den Bereich der Kieferorthopädie hat die Zeugin F, seit Juli 2016 angestellte Fachzahnärztin für Kieferorthopädie, angegeben: Ihre Patienten würden in der Praxis bereits zahnärztlich behandelt und vom Kollegen zu ihr geschickt. Sie erstelle dann einen Behandlungsplan. Wenn mehrere Behandlungsoptionen bestünden, erfolge eine Rücksprache mit den Kollegen. Ansonsten würden komplexe Behandlungspläne in den wöchentlichen Teambesprechungen besprochen, an denen alle Gesellschafter und im Wesentlichen alle angestellten Zahnärzte teilnahmen. Bei den Behandlungen würden in der Regel zunächst ein Abdruck und ein Röntgenbild gefertigt und die Ergebnisse mit den Gesellschaftern besprochen, wobei sie nicht jedes Modell bespreche, sondern nur komplexe Fälle. Komplexe Fälle seien solche, bei denen eine Anschlusstherapie erforderlich sei, etwa weil Zähne überhaupt nicht angelegt seien. Viele Fälle wiesen gleiche Behandlungsmethoden auf. Sie brauche daher nicht diesen Fall jedes Mal neu besprechen. Fälle, die davon abwichen, bespreche sie mit einem der Gesellschafter. Die nachfolgende Besprechung mit dem Patienten über den weiteren Behandlungsablauf führe teilweise sie alleine durch und teilweise mit einem Gesellschafter. Kinder- und Erwachsenenkieferorthopädie unterschieden sich darin, dass bei Kindern Fehlstellungen besser behandelbar seien. Bei Kinderkieferorthopädie arbeite sie mit der Kinderzahnärztin zusammen. Diese Fälle würden in der Fallbesprechung den Gesellschaftern vorgelegt und es werde gemeinsam entschieden.

b) Die Beweisaufnahme hat weiter das klägerische Vorbringen bestätigt, dass

- eine als komplex angesehene Behandlung sich regelmäßig in zahlreiche einzelne Teilbehandlungen aufgliedere, und ein erheblicher Teil der Einzelleistungen gleichwohl

Routine- oder Standardbehandlungen beinhalte, während nur einzelne Behandlungsschritte tatsächlich als medizinisch komplex oder besonders anspruchsvoll einzustufen seien,

- die komplexen Leistungen überwiegend von den Gesellschafter-Zahnärzten durchgeführt und komplexe Fälle ausnahmsweise von angestellten Zahnärzten unter Anleitung, Supervision und fachlicher Kontrolle eines Gesellschafter-Zahnarztes durchgeführt würden,
- Routine- und Standardleistungen bei fortbestehender fachlicher Verantwortung und Überwachung an angestellte Zahnärzte delegiert würden.

Die geschilderte Einbeziehung der Gesellschafter in eine komplexe zahnärztliche Gesamtbehandlung zeigt sich besonders deutlich, wenn die Gesamtbehandlung Maßnahmen aus dem Spezialbereich der Kieferorthopädie umfasst: Auch wenn es sich nach klägerischem Vorbringen bei kieferorthopädischen Behandlungen in der Regel um Routineeingriffe handelt, ändert dies nichts daran, dass zahnärztliche und kieferorthopädische Leistungen ineinander verzahnt sind und aufeinander aufbauen. Es müssen, wie die Klägerin vorbringt, zahlreiche zahnärztliche Vorbehandlungsmaßnahmen erbracht werden, damit mit der kieferorthopädischen Behandlung begonnen werden kann. Die Klägerin hat hierzu vorgebracht, dass Gesellschafterzahnärzte im Vorfeld und im Rahmen der Gesamtbehandlung regelmäßig zahnärztlich-chirurgische oder vorbereitende Leistungen erbracht haben, die funktional integraler Bestandteil der kieferorthopädischen Therapie waren. Hierzu zählten insbesondere Freilegungen von Zähnen sowie Maßnahmen zur skelettalen Verankerung kieferorthopädischer Apparaturen. Diese Leistungen seien medizinisch Voraussetzungen für die Durchführung kieferorthopädischer Behandlungen und würden typischerweise von Gesellschafterzahnärzten erbracht. Für viele kieferorthopädische Behandlungen sei die Insertion kieferorthopädischer Implantate zum temporären Verbleib notwendig, die als kieferorthopädische Halteelemente für Spangen dienten. Diese Behandlungen würden von den Gesellschaftern B und D erbracht. Weiter erbringe der Gesellschafter B kieferorthopädische Leistungen bei verlagerten Zähnen, wobei retinierte Zähne freigelegt und die verlagerten Zähne mittels Anbringung von Brackets in den Zahnbogen eingegliedert würden. Überdies habe der Gesellschafter D kieferorthopädische Leistungen erbracht wie die Beratung von Patienten, Kontrolle von Lückenhalter, Abformungen, Umformungen eines Kiefers.

Dass die Gesellschafterzahnärzte im Vorfeld und im Rahmen einer Gesamtbehandlung in der geschilderten Weise zahnärztlich-chirurgische oder vorbereitende Leistungen als funktional integrale Bestandteile der kieferorthopädischen Therapie erbracht haben, steht im Ergebnis der Beweisaufnahme fest:

Die Einbeziehung von Gesellschafterzahnärzten in eine komplexe kieferorthopädische Gesamttherapie unter enger Verzahnung zahnärztlich-chirurgischer und kieferorthopädischer Behandlungsschritte wird bestätigt durch die Aussage der Zeugin F. Sie hat als komplexe Fälle solche bezeichnet, bei denen eine Anschlusstherapie erforderlich ist, etwa weil Zähne überhaupt nicht angelegt sind. In ihrer Tätigkeit sei der Anteil komplexer Fälle zwar nicht so hoch, dafür seien diese Fälle aber in der Regel sehr zeitintensiv. In diesen Fällen werde der Behandlungsplan mit einem Gesellschafter besprochen, die einzelnen Kontrollen beim Patienten führe sie selbst aus. Soweit eine unerwartete Entwicklung eintrete, erfolge eine Zwischendiagnostik mit dem Gesellschafter. Schwierige Fälle kämen meistens von den „Chefs“ und sie – die Chefs – würden dann zu den Mitbehandlungen gerufen. Es gebe für diese Fälle meistens mehrere Behandlungsoptionen. Diese werden mit den Chefs und den Patienten besprochen. Es werde eine gemeinsame Lösung gesucht.

Die Zeugin F hat zudem die enge Abstimmung mit den Gesellschaftern und deren Einbeziehung in die Behandlungsabläufe hervorgehoben: Nach ihren Angaben hatte sie neben der wöchentlichen Besprechung, in denen nach ihrer Schätzung 10 bis 15 Fälle besprochen wurden, die Möglichkeit, jederzeit mit einem der „Chefs“ über die Behandlungen zu sprechen. Aus diesem Grund gebe es das Großraumbüro, wo man sich in der Mittagszeit, 11.00 bis 13.00 Uhr, aufhalte.

c) Die Einbeziehung der Gesellschafter in komplexe Gesamtbehandlungen zeigt sich ebenso anschaulich an Behandlungen, in deren Rahmen parodontologische Behandlungsschritte auszuführen waren:

Hierzu hat die Zeugin G, von März 2015 bis Ende 2016 angestellte Zahnärztin mit Spezialgebiet Parodontologie, angegeben: In der Regel sei die Allgemeinbefundung bei einem Kollegen erfolgt, der sie hinzurief, um das Zahnfleisch zu beurteilen. Befundender Zahnarzt sei einer der „Chefs“, der zur Absprache der weiteren Behandlung zu ihr gekommen sei. An den Teambesprechungen habe sie jeden Donnerstag teilgenommen. Auf die Frage nach dem Gesamtkonzept der Behandlung hat die Zeugin erklärt: Es handle sich um Therapien, Extraktionen von Zähnen, oder Vorbereitung von Zähnen für Kronen und Implantate. Dort werde die Parodontologie eingebaut. Die Behandlung erfolge Hand in Hand mit dem Hauptbehandler, mit dem sie in ständigem Austausch gestanden habe. Hauptbehandler seien in diesen Fällen meistens die Chefs gewesen, weil die Parodontologie im Zusammenhang mit der Prothetik oder den Implantaten stehe.

d) Unter Berücksichtigung der Zeugenaussagen, an deren Glaubhaftigkeit zu zweifeln der Senat keinen Anlass sieht, steht in tatsächlicher Hinsicht fest, dass die Gesellschafter komplexe Behandlungen oder komplexe Behandlungsschritte regelmäßig selbst durchgeführt haben oder jedenfalls bei der Festlegung des Behandlungskonzepts maßgeblich mitgewirkt haben, wogegen Routine- bzw. standardisierte Behandlungen bzw. Behandlungsschritte an angestellte Zahnärzte delegiert wurden.

6. Es steht einer leitenden und eigenverantwortlichen Tätigkeit nicht entgegen, dass die Gesellschafter Routinebehandlungen sowie standardisierte Behandlungsschritte im Rahmen einer Gesamtbehandlung angestellten Zahnärzten überlassen haben.

a) Denn die Gesellschafter haben durch die Praxisorganisation, die enge Zusammenarbeit mit den angestellten Zahnärzten in Gestalt wöchentlicher Besprechungen, durch ihre regelmäßige Präsenz in der Praxis, die räumliche Nähe der Behandlungsräume untereinander sowie durch ihre jederzeitige Ansprechbarkeit für die angestellten Zahnärzte für fachliche Themen und auftretende Zweifelsfragen sichergestellt, über die laufenden Behandlungen des Gesamtpatientenstamms informiert zu sein, von komplexen Fällen Kenntnis zu erlangen und in deren Behandlung maßgeblich eingebunden zu werden. Die Einbindung der Gesellschafter in die Behandlung komplexer Fälle geschah dadurch, dass sie die Behandlung ganz oder in Teilen selbst ausgeführt haben oder zumindest bei der Festlegung des Behandlungskonzepts beteiligt waren.

Damit haben die Gesellschafter der Klägerin, auch soweit sie Routinebehandlungen auf angestellte Zahnärzte delegiert haben, ihren Beruf leitend und eigenverantwortlich ausgeübt. Ihre Berufsausübung war insoweit – über die hier ohne Zweifel zu bejahende Festlegung der Grundzüge der Organisation und der dienstlichen Aufsicht hinausgehend - durch Planung, Überwachung und Kompetenz zur Entscheidung in Zweifelsfällen gekennzeichnet, überdies war ihre Teilnahme an der praktischen Arbeit in ausreichendem Maße gewährleistet (vgl. zu diesen Voraussetzungen vgl. BFH-Urteil vom 27.08.2014 VIII R 6/12, BStBI II 2015, 1002 Rn. 28). Damit trug die von ihnen und den angestellten Zahnärzten erbrachte Arbeitsleistung in der erforderlichen Weise den Stempel ihrer Persönlichkeit.

b) Die hier vorliegende Arbeitsteilung zwischen Praxisinhabern und angestellten Zahnärzten, die Routinebehandlungen bzw. ihnen im Rahmen einer Gesamtbehandlung übertragene einzelne standardisierte Behandlungsschritte eigenständig ausgeführt haben, ist nicht zu beanstanden. Eine derartige Arbeitsteilung ist unabdingbar, um die Arbeitsabläufe in einer zahnärztlichen Praxis effektiv und wirtschaftlich zu gestalten. Sie gewährleistet zudem einen zügigen Ablauf der Behandlungen und deren hohe Qualität: Durch die Überlassung

routinemässiger Behandlungen und Behandlungsschritte an angestellte Zahnärzte ist sichergestellt, dass die Gesellschafterzahnärzte sich den ihnen vorbehaltenen komplexen Behandlungen bzw. Behandlungsschritten mit dem erforderlichen zeitlichen Aufwand uneingeschränkt widmen und ihre überlegene Fachkompetenz gezielt einbringen können. Dass die komplexen Fälle zwar nicht zahlreich, aber in der Regel sehr zeitintensiv sind, hat beispielsweise die Zeugin F für den Bereich der Kieferorthopädie bestätigt.

c) Entgegen der Auffassung des Finanzamts ist keineswegs erforderlich, dass der Berufsträger in jedem Einzelfall und an jedem Routinefall eigenständig mitarbeitet. Andernfalls würde die in § 18 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG eröffnete Möglichkeit des Berufsträgers ins Leere laufen, sich der Mithilfe fachlich vorgebildeter Arbeitskräfte zu bedienen. Wenn die genannte Vorschrift klarstellt, dass die Mithilfe fachlich vorgebildeter Arbeitskräfte unschädlich sein soll, müssen konsequenterweise die in § 18 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG beispielhaft aufgezählten Freiberufler, zu denen auch Ärzte und Zahnärzte gehören, Arbeitskräfte beschäftigen und gleichwohl Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit erzielen können. Fachlich vorgebildete Arbeitskräfte einzustellen, ist aber nur dann sinnvoll, wenn diese Arbeitskräfte auch fachliche Arbeiten selbständig erledigen können. Das sind gerade diejenigen Arbeiten, die zum medizinischen Tätigkeitsspektrum des Arztes gehören und für die er die medizinische Verantwortung trägt. Wenn der Berufsträger an jedem Routinefall eigenständig mitarbeiten müsste, wie er es nach dem Verständnis des Beklagten wohl tun müsste, um weiterhin eigenverantwortlich tätig zu sein, oder zumindest derartige Arbeiten engmaschig kontrollieren müsste, könnte der Arzt diese Arbeiten auch gleich selbst erledigen und sich so die Anstellung ersparen (vgl. auch FG Sachsen-Anhalt, Urteil vom 24.08.2006 1 K 30035/02, EFG 2007, 587; Juris Rn. 39). Die Auffassung des Finanzamts läuft im Ergebnis darauf hinaus, dass die Gesellschafterzahnärzte sämtliche Routinevorgänge wie etwa regelmäßige Vorsorgeuntersuchungen an jedem Patienten selbst vornehmen oder – in welcher Form auch immer – an derartigen Behandlungsschritten des angestellten Zahnarztes beteiligt sein müssten. Dass dies nicht erforderlich ist, ergibt sich aber bereits aus dem Grundsatzurteil des BFH vom 25.10.1963 IV 373/60 U, BStBl II 1963,595 (vgl. dazu unten Ziff. 7a). Zudem erscheint die Auffassung des Finanzamts praxisfremd. Sie bedeutet, dass der Berufsträger seinen angestellten Arzt kaum einen Handgriff selbständig tätigen lassen dürfte, sondern ihn beständig im Auge behalten und engmaschig überwachen müsste. Abgesehen davon, dass unter solchen Bedingungen die Anstellung eines Mitarbeiters, mit der der Arzt sich eigentlich entlasten will, weitgehend zwecklos wäre, ist eine derartige Verfahrensweise auch gänzlich unüblich (vgl. FG Sachsen-Anhalt, Urteil vom 24.08.2006 1 K 30035/02, EFG 2007, 587; Juris Rn. 34).

7. Im Übrigen ergibt sich auch nicht aus der Rechtsprechung des BFH, dass der Berufsträger an sämtlichen Routinefällen selbst mitzuarbeiten hat.

a) Bereits in seinem Grundsatzurteil vom 25.10.1963 IV 373/60 U (BStBI II 1963,595) hat der BFH darauf abgestellt, ob der Berufsträger tatsächlich in der Lage ist, die Verantwortung zu übernehmen. Das könne er nur, wenn er in einem solchen Ausmaß an der praktischen Arbeit - nicht notwendigerweise in jedem Einzelfall - beteiligt ist, dass er den seine Praxis aufsuchenden Personen die Behandlung zuteil werden lassen kann, die sie gerade von ihm, um dessen beruflichen Rufes willen sie sich an ihn gewendet haben, erwartet haben (Rn. 9). In dem Grundsatzurteil vom 25.10.1963 verlangt der BFH zwar grundsätzlich eine persönliche Untersuchung durch den Arzt, stellte jedoch klar, dass dies für einfache Routinefälle nicht gilt, und schloss im Übrigen Voruntersuchungen durch Hilfskräfte nicht aus (Rn. 9).

b) Weiter kann nach dem – eine auf dem Gebiet der Insolvenzverwaltung tätige Rechtsanwalts-GbR betreffenden - BFH-Urteil vom 27.08.2014 (VIII R 6/12, BStBI II 2015, 1002) die Berufsausübung den Stempel der Persönlichkeit des Steuerpflichtigen auch tragen, wenn der Berufsträger in einzelnen Routinefällen nicht mitarbeitet – unter den dort genannten weiteren Voraussetzungen und insbesondere mit der Maßgabe, dass die Teilnahme des Berufsträgers an der praktischen Arbeit in ausreichendem Maße gewährleistet ist (Rn. 28). Letzteres – die erforderliche Teilnahme des Berufsträgers an der praktischen Arbeit in ausreichendem Maße - ist nach Auffassung des Senats im Streitfall gewährleistet. Demgegenüber ist nicht notwendig, dass die Gesellschafter an jeder ärztlichen Leistung der angestellten Ärzte unmittelbar mitwirken, und schon gar nicht, dass sie jeden Behandlungsschritt eigenständig ausführen müssen. Eine derartige Annahme würde die Anforderungen des § 18 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG überdehnen und den Einsatz fachlich vorgebildeten Personals im Bereich der Heilberufe im Ergebnis ausschließen, obwohl der Gesetzgeber keinen Bereich der freien Berufe i.S. des § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG nach Wortlaut und Zweck der Vorschrift von dieser Möglichkeit des Einsatzes fachlich vorgebildeter Mitarbeiter hat ausschließen wollen (vgl. BFH-Urteil vom 16.07.2014 VIII R 41/12, BStBI II 2015, 216, Rn. 17; ebenso Brandt, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, 296. Lfg. Februar 2020, § 18 Anm. 235). Im vorstehend genannten Fall VIII R 41/12 betreffend eine Gemeinschaftspraxis für Anästhesie ohne eigene Praxisräume hielt der BFH die vom dortigen Finanzamt geforderte unmittelbare Ausführung der Anästhesietätigkeit durch die Gesellschafter für eine Überdehnung der Anforderungen des § 18 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG. Im Ergebnis einer Gesamtbetrachtung hat er die tatsächliche Würdigung des FG nicht beanstandet, aufgrund der ausschließlich von den Gesellschaftern geführten Voruntersuchungen und der Festlegung der Behandlungsmethode sowie des Vorbehalts der Selbstbehandlung „problematischer Fälle“ sei die leitende Eigenverantwortlichkeit gegeben.

c) Der Senat teilt nicht die Auffassung des Finanzamts, aufgrund des BFH-Urteils vom 16.07.2014 VIII R 41/12 müsse „eine patientenbezogene Mitarbeit ... bei allen Patienten stattfinden, sei es durch eigene Behandlung oder in ‚Routinefällen‘ durch die Durchführung von Voruntersuchungen“ (Schriftsatz vom 02.09.2022). Vielmehr hat der BFH in dem dort entschiedenen Einzelfall einer Gemeinschaftspraxis für Anästhesie ohne eigene Praxisräume entschieden, dass die Voruntersuchung aller Patienten durch den Praxisinhaber für dessen eigenverantwortliche Tätigkeit ausreicht und eine Umsetzung der Behandlung den angestellten Anästhesisten überlassen werden kann. Damit hat der BFH, wie der Prozessbevollmächtigte zutreffend im Einspruchsverfahren ausgeführt hat (Schriftsatz vom 25.09.2020, Rechtsbehelfsakte Bl. 76), lediglich positiv zum Ausdruck gebracht, was im konkreten Einzelfall für die Eigenverantwortlichkeit zugerechneter Leistungen ausreicht, nicht hingegen, dass dies mindestens erforderlich sei. Vielmehr ist die Entscheidung über das Vorliegen einer leitenden und eigenverantwortlichen Tätigkeit stets eine Entscheidung des jeweiligen Einzelfalles.

Zudem ist, auch hierauf hat der Prozessbevollmächtigte zutreffend hingewiesen (Schriftsatz vom 14.10.2022, S. 11), der dem BFH-Urteil vom 16.07.2014 VIII R 41/12 zugrunde liegende Sachverhalt mit dem Streitfall nicht vergleichbar: Im Fall der zitierten BFH-Entscheidung gab es keine Praxisräume, d.h. die Tätigkeiten des Gesellschafters und der Anästhesistin waren räumlich voneinander getrennt, so dass die Anästhesistin bei Fragen oder Komplikationen nicht jederzeit auf einen Gesellschafter zugreifen konnte. Deshalb erscheint es nachvollziehbar, die Eigenverantwortlichkeit auch davon abhängig zu machen, dass der Gesellschafter die jeweiligen Voruntersuchungen selbst vornahm. Demgegenüber ist im Streitfall die Praxis durch QM-Leitlinien, die regelmäßigen Absprachen und die räumliche Nähe der Behandlungsräume so organisiert, dass die Möglichkeit einer persönlichen Einflussnahme der Gesellschafter im Rahmen einer Kontrolle oder von Rückfragen stets möglich war.

8. Zu keinem anderen Ergebnis führen die von der Beklagtenvertreterin in der Verhandlung vom 26.02.2026 angeführten BFH-Entscheidungen vom 12.06.2018 und vom 14.05.2019:

a) Dem BFH-Beschluss vom 12.06.2018 lag der Sachverhalt eines Laborarztes zugrunde, der bestimmte Standarduntersuchungen mit unauffälligem Befund vollständig auf fachlich vorgebildetes Personal delegiert hatte und sich nur noch mit Zweifelsfällen befasste. Für eine eigenverantwortliche Tätigkeit, so der BFH, müsse der Laborarzt als Betriebsinhaber jeden eingegangenen Untersuchungsauftrag nach Inhalt und Fragestellung zur Kenntnis nehmen, die Bearbeitung durch die zuständigen Abteilungen sowie die Auswahl und Anwendung der Untersuchungsmethode kontrollieren und die Plausibilität des Ergebnisses nachprüfen (BFH-Beschluss vom 12.06.2018 VIII B 154/17, BFH/NV 2018, 945, Rn. 11). In einem obiter dictum

wurde unter Bezugnahme auf die Entscheidung VIII R 41/12 (BStBl II 2015, 216) ausgeführt, eine Volldelegation der Behandlung einzelner Patienten an angestellte Ärzte sei nicht als eigenverantwortliche Tätigkeit anerkannt (Rn. 12).

In dem zu Prüflingen ergangenen Urteil vom 14.05.2019 VIII R 35/16 (BStBl II 2019, 580) führte der BFH aus, § 18 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG ermächtige nicht dazu, Routineaufgaben vollständig auf einen angestellten Berufsträger zu delegieren.

b) Die vorstehend aufgeführten Entscheidungen betreffen Fälle von Labormedizinern und Prüflingen. Die dort relevanten Erwägungen können nicht schematisch auf die völlig anders strukturierte Tätigkeit in einer zahnärztlichen Praxis übertragen werden. Die Tätigkeit eines Laborarztes als Inhaber eines (Groß-) Laborbetriebs oder die eines Prüflingen ist gekennzeichnet durch den Einsatz technischer Analysesysteme und dazu gehöriger Apparaturen, und gerichtet auf die Gewinnung und Analyse einer großen Menge von Daten in quasi industriellem Maßstab. Demgegenüber ist die zahnheilkundliche Tätigkeit geprägt durch einen personellen, individuellen Dienst am Patienten und das häufige Erfordernis umfangreicher und komplexer Behandlungen mit einer Vielzahl untereinander verzahnter und aufeinander aufbauender Behandlungsschritte, überdies durch Einbeziehung weiterer Behandler. Der unmittelbare persönliche Dienst am Patienten, der das Berufsbild des Arztes oder Zahnarztes prägt, fehlt bei dem Betreiber eines hochtechnisierten Großlabors (vgl. FG Sachsen-Anhalt, Urteil vom 24.08.2006 1 K 30035/02, Juris Rn. 43), und er fehlt erst recht beim Betreiber eines Prüfdienstes, der wie im Falle des BFH-Urteils vom 14.05.2019 Beweissicherungsgutachten erstellt, Fahrzeuge bewertet, Haupt- und Abgasuntersuchungen durchführt und weitere Prüftätigkeiten erbringt.

Der in der Entscheidung des BFH zum Laborarzt zum Ausdruck kommende Gedanke, der Berufsträger und Inhaber müsse an jedem einzelnen Auftrag mitwirken, lässt sich nur vor dem Hintergrund einer derartigen atypischen ärztlichen Tätigkeit verstehen und beansprucht auch nur Geltung für solche (vgl. FG Sachsen-Anhalt a.a.O. Rn. 42). Gleiches gilt für die Tätigkeit des Prüflingen, die in gleicher Weise durch eine massenhaft durchgeführte technische Analyse unter Einsatz entsprechender Mess- und Auswertungsapparaturen gekennzeichnet ist. Auf die zahnärztliche Tätigkeit lässt sich dieser Gedanke nicht ohne weiteres übertragen.

9. In welchem Umfang der Berufsträger selbst tätig sein muss, hängt vielmehr vom jeweiligen Berufsbild ab (so ausdrücklich BFH-Urteil vom 14.05.2019 VIII R 35/16, BStBl II 2019, 580 Rn. 12), hier konkret vom Berufsbild des niedergelassenen Zahnarztes. Das Merkmal „eigenverantwortlich“ ist im Lichte dieses Berufsbildes zu interpretieren (vgl. hierzu ausführlich FG Sachsen-Anhalt a.a.O. Rn. 48, 51 ff.).

a) Das Berufsbild des niedergelassenen Arztes bzw. Zahnarztes ist geprägt durch die ihm zugeschriebene medizinische Expertenrolle, wegen derer sich die Patienten an die jeweilige Praxis wenden. Diese wird in der Außenwirkung gegenüber den Patienten deutlich aus der hier praktizierten Aufgabenverteilung: Aus zahnmedizinischer Sicht einfach gelagerte Behandlungen („Routinefälle“) wurden angestellten Zahnärzten überlassen. Bei komplizierteren Angelegenheiten wurden jedoch die Gesellschafter hinzugezogen, die bei der weiteren Behandlung mitgewirkt haben. Die Gesellschafter standen mithin für schwierige Fälle stets zur Verfügung. Eine derartige Zuständigkeitsverteilung zwischen Arbeiten geringeren und höheren Schwierigkeitsgrades führt zwingend zu einer vorrangigen und die des anderen überlagernden Stellung und Verantwortung desjenigen, der die problematischeren Aufgaben wahrzunehmen hat. Indem die Patienten die Vorrangstellung der – hier praxisintern von den angestellten Ärzten als „Chefs“ titulierten - Gesellschafter kannten, rechneten sie ihnen persönlich die zahnmedizinische Gesamtleistung einschließlich der von den angestellten Zahnärzten erbrachten Leistungen zu (vgl. FG Sachsen-Anhalt, Urteil vom 24.08.2006 1 K 30035/02, Juris Rn. 58). Auf diese Weise sahen die Patienten die Praxisinhaber als maßgebliche Bezugspersonen an; und indem die Patienten jede Behandlung den Praxisinhabern als ihren Bezugspersonen zurechneten, trug auf diese Weise jede Behandlung den Stempel der Persönlichkeit der Praxisinhaber. Demgegenüber erschienen die lediglich mit Routinemaßnahmen betrauten angestellten Zahnärzte in der Außenwahrnehmung als Helfer der Praxisinhaber. Die Inhaber traten auch nach außen erkennbar entsprechend auf, was unter anderem im Internetauftritt deutlich wird an der Bezeichnung der Klägerin als „Dentale Zahnarztpraxis Doctores ... & Kollegen“ sowie an der dort verwendeten Bezeichnung der Inhaber als „leitender Oberarzt“ bzw. „Oberarzt“ (vgl. Ausdruck des Internetauftritts vom 30.01.2020, Bp-Akte Bl. 190 ff.).

b) Eine derartige Außenwahrnehmung der angestellten Ärzte als Helfer der Inhaber kann sich auch aus Umständen ergeben, die aus Sicht des Patienten für eine gegenüber der führenden Position des Praxisinhabers im Status untergeordnete Position des angestellten Arztes sprechen. Als Beispiele hierfür hat das FG Sachsen-Anhalt erhebliche Altersdifferenzen, nur vorübergehende Beschäftigungsverhältnisse bzw. deren Entstehung aus einer Assistenzzeit heraus angeführt (FG Sachsen-Anhalt, Urteil vom 24.08.2006 1 K 30035/02, Juris Rn. 53, 59). Einige dieser statusrelevanten Umstände sind auch im Streitfall zu verzeichnen:

In den Übersichten über die Vorbereitungsassistenten und angestellten Zahnärzte (z.B. Rechtsbehelfsakte Bl. 45, 69) fällt hinsichtlich der angestellten Zahnärzte eine hohe Fluktuation und eine teilweise kurze Beschäftigungsdauer ins Auge: Beispielsweise war die Zeugin H (vormals ...) von April 2016 bis Dezember 2017 angestellt, die Zeugin G von März

2015 bis Dezember 2016. Kurze Beschäftigungszeiten ergaben sich auch für die Schwangerschaftsvertretungen (I, J, K). Darüber hinaus war ein Teil der angestellten Ärzte zuvor als Vorbereitungsassistenten in der Praxis tätig, so etwa L, M (Vorbereitungsassistentin von Februar 2015 bis Januar 2017, angestellte Zahnärztin ab Februar 2017), N (Vorbereitungsassistent von Januar 2016 bis März 2017, ab April 2017 angestellter Zahnarzt). Zwar war auch ein Teil der angestellten Zahnärzte langfristig beschäftigt, so etwa O (seit April 2012), P (seit September 2015, wenn auch nur auf Minijob-Basis mit 2,5 Stunden alle 14 Tage), M sowie die Zeugin F (seit Juli 2016). Gleichwohl dominiert zumindest in den Streitjahren der Eindruck einer starken personellen Fluktuation.

10. Schließlich ist nicht festzustellen, dass sich die Praxisinhaber aus der behandelnden Tätigkeit zurückgezogen und die angestellten Zahnärzte für sich haben arbeiten lassen, was eine gewerbliche Tätigkeit indizieren könnte. Nicht bestätigt hat sich insbesondere die in der Klageerwiderung vom 02.09.2022 geäußerte – rein spekulative – Annahme des Finanzamts, die Praxisinhaber würden durch den Einsatz angestellter Zahnärzte „von einer hohen Wochenstundenzahl eher entlastet“ und „möglicherweise durch angestellte Zahnärzte selbst – auch ggf. vor der immer häufiger genutzten work-life-balance – eine Teilzeittätigkeit anstreben“. Im Gegenteil folgt aus den mit Schriftsatz des Prozessbevollmächtigten vom 29.01.2026 vorgelegten Umsatzübersichten und Leistungsspiegeln, dass sämtliche Gesellschafter in ganz erheblichem Umfang zahnärztliche Leistungen erbracht und deutlich höhere Umsätze als die angestellten Zahnärzte erwirtschaftet haben. Vor diesem Hintergrund ist das Ansinnen des Finanzamts in der Klageerwiderung vom 02.09.2022 nicht verständlich, die Arbeitszeiten der Angestellten und der Praxisinhaber seien „etwa durch entsprechende Schichtpläne“ nachzuweisen.

Auch ist auch nichts dafür ersichtlich, dass einzelne oder mehrere Gesellschafter sich auf organisatorische Aufgaben zurückgezogen haben, was ebenfalls eine Gewerblichkeit begründen könnte (vgl. instruktiv hierzu BFH-Urteil vom 04.02.2025 VIII R 4/22, BStBl II 2025, 450).

11. Die Kostenentscheidung beruht auf § 136 Abs. 1 Satz 2 FGO. Die Kostenaufhebung war veranlasst, weil die Klage nur teilweise Erfolg hatte und erfolglos geblieben ist mit Blick auf die Teilklagerücknahme hinsichtlich der Gewerbesteuerermessbeträge für 2015 bis 2017. Die Revision war nicht zuzulassen, da die Voraussetzungen gemäß § 115 Abs. 2 FGO nicht erfüllt sind. Den Beigeladenen, die keine Anträge gestellt haben, waren keine Kosten aufzuerlegen, § 135 Abs. 3 FGO. Die Kosten der Beigeladenen waren nicht aus Billigkeit der unterliegenden Partei oder der Staatskasse aufzuerlegen, § 139 Abs. 4 FGO. Die Beigeladenen haben weder eigene Sachanträge gestellt noch das Verfahren auf sonstige Weise durch Sachvortrag oder

durch Rechtsausführungen wesentlich gefördert mit der Folge, dass sie billigerweise die ihnen entstandenen Kosten selbst zu tragen haben (vgl. Gräber, FGO, 10. Aufl. 2025, § 139 Rn. 158, 160, jeweils m.w.N.).

Rechtsmittelbelehrung

Die Nichtzulassung der Revision in diesem Urteil kann durch Beschwerde angefochten werden.

Die Beschwerde ist bei dem Bundesfinanzhof, Postfach 86 02 40, 81629 München, Hausanschrift: Ismaninger Straße 109, 81675 München, Telefax-Anschluss 089/9231-201, innerhalb eines Monats nach Zustellung des vollständigen Urteils schriftlich oder auf elektronischem Weg einzulegen. Hinsichtlich der Verpflichtung, vorbereitende Schriftsätze und deren Anlagen sowie schriftlich einzureichende Anträge und Erklärungen als elektronisches Dokument zu übersenden, wird auf § 52 d Finanzgerichtsordnung (FGO) verwiesen.

Für den elektronischen Weg gelten § 52 a FGO und die Verordnung über die technischen Rahmenbedingungen des elektronischen Rechtsverkehrs und über das besondere elektronische Behördenpostfach (Elektronischer-Rechtsverkehr-Verordnung – ERVV vom 24. November 2017, BGBl. I S. 3803, mit späteren Änderungen).

Die Beschwerde muss das angefochtene Urteil bezeichnen. Der Beschwerdeschrift soll eine Ausfertigung oder Abschrift des angefochtenen Urteils beigelegt werden.

Die Beschwerde ist innerhalb von zwei Monaten nach Zustellung des vollständigen Urteils schriftlich oder auf elektronischem Weg zu begründen. Auch die Begründung ist bei dem Bundesfinanzhof einzureichen. Die Frist kann auf einen vor ihrem Ablauf gestellten Antrag von dem Vorsitzenden verlängert werden. In der Begründung müssen die Voraussetzungen des § 115 Abs. 2 FGO dargelegt werden.

Vor dem Bundesfinanzhof muss sich jeder Beteiligte durch einen in § 62 Abs. 4 FGO genannten Prozessbevollmächtigten vertreten lassen.