

**Übt in einer zahnärztlichen Partnerschaftsgesellschaft ein Mitunternehmer, der approbierter Zahnarzt ist, ganz überwiegend nur noch Organisation-, Verwaltungs- und Management-Tätigkeiten aus und erbringt nur in geringem Umfang eigene zahnärztliche Beratungs- oder Behandlungsleistungen unmittelbar an Patienten, so entspricht dies nicht mehr dem Leitbild der selbständig ausgeübten Tätigkeit als Zahnarzt und seine Tätigkeit ist als gewerblich anzusehen. Sie infiziert hierdurch die Einkünfte der gesamten Partnerschaftsgesellschaft als gewerblich**

Tenor

- I. Die Klage wird abgewiesen.
- II. Die Kosten des Verfahrens hat die Klägerin zu tragen.
- III. Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand

Strittig ist, ob die für eine Partnerschaftsgesellschaft festgestellten Einkünfte als Einkünfte aus Gewerbebetrieb oder aus selbständiger Arbeit festzustellen sind.

Die Klägerin - eine Partnerschaftsgesellschaft - wurde durch Gemeinschaftspraxisvertrag vom 20. März 2006 (erste Unterschrift) bis 24. März 2006 (letzte Unterschrift, Bl. 1 ff. Vertragsakten) errichtet und war in das Partnerschaftsregister eingetragen (Bl. 32 f. Feststellungsakten). In dem vorgenannten Vertrag schlossen sich sieben approbierte Zahnärzte jeweils mit abgeschlossenem Studium der Zahnmedizin, darunter Herr Dr. A.M., der seit 1991 (Bl. 31 Feststellungsakten) und auch im Streitjahr (2010) als Zahnarzt approbiert war [nachfolgend: Dr. AM], dessen Bruder Dr. T.M. (nachfolgend: Dr. TM) und der Beigeladene Dr. A.S. (nachfolgend: Dr. AS) als die drei sog. Seniorpartner sowie Frau Dr. A.W. (nachfolgend: Dr. W) sowie die Beigeladenen Frau Dr. C.N. [nachfolgend Dr. N], Frau Dr. H.S. (nachfolgend Dr. S) und Frau Dr. K.B. (nachfolgend Dr. B) als sog. Juniorpartner als Gemeinschaftspraxis "Zahnärzte ..., Dr. M... und Partner" zur gemeinsamen Ausübung der zahnärztlichen Behandlung von Privat- und Kassenpatienten zusammen. Der Gemeinschaftspraxisvertrag lautete (auszugsweise) wie folgt (sic!): "§ 6 Berufsausübung

(1) Die einzelnen Partner erbringen ihre beruflichen Leistungen unter Beachtung des für sie geltenden Berufsrechts. Sie erbringen die Leistungen grundsätzlich in eigenverantwortlicher Tätigkeit. Kein Partner ist berechtigt, einem anderen berufsbezogene Weisungen zu erteilen. (...) § 8 Geschäftsführung, rechtsgeschäftliche Vertretung

Jeder Partner ist zur Vertretung der Partnerschaft einzeln befugt. § 9 Beschränkung der Geschäftsführungsbefugnis

Zu den außergewöhnlichen Rechtsgeschäften und bei einer beabsichtigten Übernahme von Aufträgen mit einem für die Verhältnisse der Partnerschaftsgesellschaft hohen Haftungsrisiko ist im Innenverhältnis die Zustimmung sämtlicher Partner einzuholen. (...) § 13 Vermögen der Gesellschaft

Die von [den Partnern, namentliche Nennung] angeschafften Einrichtungsgegenstände, technischen Geräte und Fachbücher verbleiben in ihrem Eigentum, stehen jedoch allen Partnern zur Verfügung.

Künftig angeschafftes Inventar wird zum Vermögen der Partnerschaftsgesellschaft. Davon sind ausgenommen solche Inventarstücke, die ein Partner aus eigenen Mitteln beschafft und in die gemeinsamen Räume einbringt. Auch an solchen Gegenständen besteht ein Mitbenutzungsrecht der Partner. § 14 Einnahmen

Alle Einnahmen aus der Berufstätigkeit der Partner fließen der Partnerschaftsgesellschaft zu. § 15 Gewinnverteilung

(1) Für jedes Geschäftsjahr ist der Gewinn durch Gegenüberstellung der Einnahmen und Betriebsausgaben zu ermitteln.

(2) Die Gewinnverteilung wird in einer gesonderten Gesellschafterversammlung festgelegt.

(3) Als Gewinnverteilungsschlüssel wird wie folgt vereinbart:

Zunächst erhält Frau Dr. N als Gewinnanteil 37,5% der von ihr in eigener Person erwirtschafteten Honorarumsätze sowie 20% der von ihr veranlassten Eigenlaborumsätze (ohne Materialkosten). An der übrigen nachfolgend aufgeführten Gewinnverteilung nimmt Frau Dr. N nicht teil.

Als Gesamtgewinn ist definiert der Bilanzgewinn der Gemeinschaftspraxis abzüglich des Gewinnanteils von Frau Dr. N.

Die Seniorpartner erhalten einen Vorabgewinn von (...) [jeweils] 15% vom Gesamtgewinn.

Die Juniorpartner erhalten einen Vorabgewinn von (...) [jeweils, mit Ausnahme Dr. N] 3% vom Gesamtgewinn.

Dr. TM und Dr. AS erhalten weiterhin einen Vorabgewinn von jeweils 3% für ihr Engagement im Organisations- und Verwaltungsbereich der Praxis.

Die weiteren Gewinnanteile werden wie folgt leistungsabhängig verteilt: (...) § 18 Personalangelegenheiten

Die Neueinstellung von Personal erfolgt durch die Gesellschafter gemeinschaftlich. Alle Personalangelegenheiten sind von den Partnern gemeinschaftlich zu regeln. (...) Jeder Gesellschafter hat gegenüber dem Personal gleiches Weisungsrecht. (...) § 19 Vereinbarungen für den Haftungsfall

Jeder Partner verpflichtet sich eine eigene Haftpflichtversicherung abzuschließen. § 20 Haftungsbegrenzung nach § 8 Abs. 2 PartGG

(1) Für Schäden wegen einer fehlerhaften Berufsausübung verpflichten sich die einzelnen Partner durch entsprechende Regelungen mit den Mandanten, die Haftung auf sich allein oder sich und diejenigen Mitpartner zu beschränken, die mit ihnen die Dienste zu erbringen bzw. verantwortlich zu leiten und zu überwachen haben.

(2) Jeder Partner ist damit einverstanden, dass die Haftung auf ihn konzentriert wird, wenn ein Auftrag übernommen wird, dessen Ausführung er aufgrund interner Regelungen zu überwachen hat. (...) § 26 Abfindung bei Ausscheiden eines Partners

(1) Zum Ausscheidungszeitpunkt wird unter Berücksichtigung der bis zu diesem Termin entstandenen Honorare und Betriebsausgaben der Gesellschaft eine Auseinandersetzungsbilanz erstellt. Der ausscheidende Gesellschafter nimmt am Gewinn des zur Zeit seines Ausscheidens laufenden Geschäftsjahres zeitanteilig teil. (...)

(...)

(4) Scheidet ein Juniorpartner aus, gilt zunächst § 26 (1).

Weiterhin erhält er einen Goodwill auf Basis seines in eigener Person erzielten durchschnittlichen Jahreshonorarumsatzes der letzten zwei Jahre. (...)"

Mit "Ergänzender Vereinbarung" vom Januar 2008 zu dem vorgenannten Gemeinschaftspraxisvertrag (Bl. 8 Vertragsakten) vereinbarten die sieben Partner der Partnerschaftsgesellschaft zu § 15 Gewinnverteilung folgendes:

"Die Berechnung des Gewinnanteils von Dr. N(...) bleibt unverändert. Ab 01.01.2008 gilt für Dr. S und Dr. W folgende Regelung zur Ermittlung ihres Gewinnanteils: Der Gewinn wird ermittelt als gestaffelter prozentualer Gewinnanteil an den in eigener Person erwirtschafteten Honorar- und Eigenlaborumsätzen. (...)

Vorabgewinn/Jahr € 21.000,-

30% auf die ersten 100.000,- € obiger Umsätze

20% auf die Umsätze von 100.000,- bis 200.000,- €

40% auf die Umsätze zwischen 200.000,- bis 300.000,-€

50% auf die Umsätze ab 300.000,-€ (...)

Der übrige Gewinn wird zwischen (...) [Gesellschafter ohne Dr. N, Dr. S und Dr. W] einvernehmlich verteilt. Sollte eine einvernehmliche Gewinnverteilung nicht möglich sein, so gilt die jeweilige Quotierung des Vorjahres."

Neben seiner Tätigkeit für die bzw. in der Klägerin war Dr. AM im Streitjahr auch Gesellschafter-Geschäftsführer der Dr. M. .... GmbH (nachfolgend: Dr. AM-GmbH), deren Geschäftszweck der Automobil-Handel ist.

Mit Gesellschafterbeschluss vom 28. März 2011 (Bl. 18 f. Vertragsakten) beschlossen die Partner der Klägerin mehrheitlich folgendes: "Die Gesellschafter sind übereingekommen, dass der seit Gründung der Gesellschaft unterdurchschnittliche Beitrag des Gesellschafters Dr. [AM] zur gemeinsamen Berufsausübung dem Gesellschaftszweck widerspricht. (...) Der Gesellschafter Dr. [AM] wird aufgefordert[,] entsprechend dem in § 1 Abs. 1 des Gesellschaftsvertrags definierten Gesellschaftszwecks einer "gemeinsamen Berufsausübung" mit dem 01.04.2011 wieder am Sitz der Gesellschaft seine volle Arbeitskraft zur Erbringung zahnärztlicher Leistungen bereitzustellen" (sic!).

Im Streitjahr beschäftigte die Klägerin neben den Partnern fünf weitere Zahnärzte und erzielte Umsatzerlöse in Höhe von ..... Euro, zu dem Dr. AM einen Umsatz in Höhe von ..... Euro bzw. 0,028% beitrug (vgl. Außenprüfungsakte Band IV), und gemäß Gewinnfeststellungsbeschluss vom 22. Dezember 2011 (Bl. 9 f. Vertragsakten) einen Gewinn in Höhe von ..... Euro, der von jedem der Partner am 22. Dezember 2011 anerkannt wurde und sich wie folgt verteilte:

Dr. N... Euro

Dr. W... Euro

Dr. S... Euro

Dr. AS... Euro

Dr. B... Euro

Dr. TM... Euro

Dr. AM... Euro

Mit Erklärung zur gesonderten und einheitlichen Feststellung von Grundlagen für die Einkommensbesteuerung und die Eigenheimzulage für 2010 vom 18. Januar 2012 (Bl. 2 ff. Feststellungsakten) erklärte die Klägerin für die drei Senior- und die vier Juniorpartner als Feststellungsbeteiligte (Bl. 3 bis 6 Feststellungsakten) laufende Einkünfte in Höhe von ..... Euro und Sonderbetriebsausgaben in Höhe von insgesamt ..... Euro, die jeweils der Einkunftsart "Einkünfte aus selbständiger Arbeit" zuzurechnen seien (Bl. 10 Feststellungsakten).

Mit Feststellungsbescheid vom 16. April 2012 (Bl. 14 f. Feststellungsakten) stellte der Beklagte den Gewinn der Klägerin erklärungsgemäß als Einkünfte aus selbständiger Arbeit fest, indem er vom Gesamtgewinn die gesamten Sonderbetriebsausgaben abzog, und teilte diesen auch erklärungsgemäß auf die sieben Feststellungsbeteiligten auf, indem er von deren jeweils erklärten Gewinnanteilen die jeweils erklärten Sonderbetriebsausgaben abzog. Der Bescheid stand nach § 164 Abs. 1 Abgabenordnung (AO) unter dem Vorbehalt der Nachprüfung.

Mit Schreiben vom 2. Juni 2015 (Bl. 1 Bp.-Berichtsakte) ordnete der Beklagte bei der Klägerin eine Außenprüfung zur Prüfung der gesonderten und einheitlichen Feststellung von Besteuerungsgrundlagen unter anderem für das Streitjahr an.

Durch Email vom 6. Januar 2016 (Bl. 2 Bp.-Berichtsakte) teilte Dr. AS dem Beklagten mit, dass Dr. AM nicht mehr zahnärztlich und freiberuflich arbeite.

Die vier Beigeladenen beschlossen am 3. Februar 2016 durch Mehrheitsbeschluss der Gesellschafterversammlung, den Gemeinschaftspraxisvertrag im Verhältnis zu Dr. AM und Dr. TM fristlos zu kündigen (Bl. 24 ff. Vertragsakten). In einem zivilgerichtlichen Prozessvergleich vom 8. Juli 2016 verpflichteten sich die Beigeladenen, zum 30. Juni 2016 aus der Partnerschaft auszuscheiden und die Gesellschafterstellung von Dr. AM und Dr. TM nicht mehr zu bestreiten.

Mit Email vom 28. September 2016 (Bl. 33 ff. Bp.-Berichtsakte) übersandte die damalige Steuerberaterin der Klägerin eine Tätigkeitsbeschreibung des Dr. AM an den Beklagten. Dieser gab darin an, dass es seit der Gründung der Praxis "immer" sein Aufgabenbereich gewesen sei, "alle Dinge für die Praxis zu erledigen, die außerhalb der eigentlichen Patientenbehandlung zum Betrieb einer Praxis gehören. Dazu gehören unter anderem alle vertraglichen Angelegenheiten, die Vertretung gegenüber der Bezirksärztekammer, Kassenzahnärztlichen Vereinigung, Gesundheitsamt, Röntgenstelle, Bauamt, Datenschutzbeauftragten, Gerichten, Lieferanten, Banken, Steuerberatung, Finanzamt, die interne Revision, die Instandhaltung sämtlicher zahnärztlicher Gerätschaften und Einrichtungsgegenstände, Erweiterung und Umbaumaßnahmen, Personalangelegenheiten, u.ä. Dinge." Hierfür sei er - Dr. AM - regelmäßig dienstags (Reparaturtag) und unregelmäßig an verschiedenen anderen Tagen in der Praxis vor Ort.

Dr. AM legte zudem einen für den Zeitraum vom 15. Juni 2016 bis 14. September 2016 rückwirkend rekonstruierten Tätigkeitsbericht mit 27 konkreten organisatorischen Tätigkeiten vor, der weder hygienische Maßnahmen noch konkrete Behandlungen auswies; wegen der Einzelheiten wird auf den Tätigkeitsbericht verwiesen.

Mit nachfolgendem Schreiben vom 21. Oktober 2016 trug die damalige Steuerberaterin der Klägerin weiter vor, dass aufgrund der Größe der Praxis, der Anzahl der angestellten Zahnärzte und der Gesellschafter eine konsequente und auch für freiberufliche Gesellschaften typische Aufteilung der Arbeitsprozesse erfolgt sei. "Basierend auf der Seniorität" sei Dr. AM "nicht mehr direkt behandelnd" tätig. Seine Hauptaufgabe liege in der Führung der Gesellschaft, insbesondere indem er die Gesellschaft nach außen vertrete, "konsiliarisch für die Mitgesellschafter und die angestellten Ärzte tätig" und "in unterschiedlichen internen Arbeitsprozessen eingebunden" sei. Diese Arbeiten erledige er höchstpersönlich. Dies stelle einen ausreichenden Arbeitsbeitrag an der Erstellung der freiberuflichen Leistung dar, auch wenn Dr. AM nicht mehr direkt in die Patientenbehandlung eingebunden sei. Die persönliche Teilhabe des Dr. AM an der praktischen Arbeit der angestellten Ärzte sei nicht notwendig gewesen, da diese durch die anderen Gesellschafter der Klägerin übernommen worden sei. In der Rechtsprechung und der Finanzverwaltung seien keine spezifischeren Voraussetzungen aufgestellt worden; auch das Partnerschaftsgesetz (PartGG) schreibe nicht vor, dass ein Freiberufler alle Behandlungsverträge persönlich erfüllen müsse.

Mit Betriebsprüfungsbericht vom 13. Dezember 2016 (Bl. 41 ff. Bp.-Berichtsakten) sah der Beklagte die Einkünfte der Klägerin nicht mehr als freiberuflich an, sondern ordnete sie den Einkünften aus Gewerbebetrieb zu. Bei einer freiberuflichen Personen- oder Partnerschaftsgesellschaft müsse jeder Gesellschafter die Merkmale selbständiger Arbeit in ihrer eigenen Person erfüllen. Dies sei im Fall der Klägerin und bei dieser in Gestalt des Dr. AM nicht gegeben. Wegen der Einzelheiten wird auf den Bericht verwiesen.

Im Schreiben vom 5. März 2017 (mit Anlage, vgl. Bl. 103 ff. Bp.-Berichtsakte) und 22. März 2017 (Bl. 111 ff. Bp.-Berichtsakten) bezog sich Dr. AM auf eine Kommentarfundstelle zum PartGG, wonach auch die Übernahme der bloß internen Organisation durch einen Berufsangehörigen die "Ausübung" eines freien Berufs sei, selbst wenn dieser die unmittelbar mit dem Berufsbild zusammenhängenden Leistungen nicht mehr erbringe. An diesem außersteuerlichen Berufsbild müsse sich auch das Steuerrecht orientieren. Nach außen werde allein die freiberufliche Tätigkeit als Zahnarzt ausgeübt, die der gesamten Tätigkeit ihr Gepräge gebe und ihrerseits durch die Tätigkeit des Dr. AM geprägt sei. Gewerbliche Umsätze - wie etwa durch den Verkauf von Mundhygieneartikeln - habe die Klägerin nicht erzielt. Wesen der Partnerschaft sei, dass jeder der Partner nur für seine eigenen Umsätze eigenverantwortlich leitend tätig sei. Die Praxis sei so organisiert gewesen, dass er - Dr. AM - "sich um das komplette Praxisdrumherum gekümmert" habe und "die anderen sechs Partner um die Betreuung der Patienten am Stuhl". Die 2006 beschlossene Gewinnverteilung habe dem Umstand Rechnung tragen sollen, dass Dr. AM - auch ohne Umsätze zu erwirtschaften - für seine Leistungen innerhalb der Praxis vergütet werde.

Mit Änderungsbescheid vom 21. März 2017 (Bl. 16 ff. Feststellungsakten) setzte der Beklagte die Feststellungen des Betriebsprüfungsberichts um, erhöhte die Einkünfte leicht - aus nicht verfahrensgegenständlichen und nicht streitigen Gründen - auf ..... Euro, kürzte die Sonderbetriebsausgaben leicht - aus ebenfalls nicht verfahrensgegenständlichen und nicht streitigen Gründen - auf ..... Euro und stellte einen Gewinn der Klägerin in Höhe von ..... Euro fest. Zugleich ordnete der Beklagte den Gewinn den Einkünften aus Gewerbebetrieb zu und stellte den Gewerbesteuermessbetrag der Klägerin für das Streitjahr auf ..... Euro fest.

Der mit Schreiben des Dr. AM persönlich vom 4. April 2017 (Bl. 20 und 26 Feststellungsakten) sowie mit Schreiben der Klägerin vom 18. April 2017, eingegangen beim Beklagten am 19. April 2017 (Bl. 21 Feststellungsakte), erhobene Einspruch bezog sich auf das vorgerichtliche Vorbringen des Dr. AM. Ergänzend trug die Klägerin durch Dr. AM vor, dass dessen Tätigkeiten sich neben zahlreichen Tätigkeiten im Management der Klägerin auch auf die Bereiche Hygiene und Röntgen beziehe, die Dr. AM persönlich verantworte. Zudem berate er auch Patienten, die er "immer wieder im Wartezimmer antreffe". Der Beklagte dürfe sich wegen des gewandelten Berufsbilds des Freiberuflers nicht mehr auf ein Begriffsverständnis des "klassischen Dentisten" als einer Form der Berufsausübung in den 1950er Jahren beziehen. Soweit der Beklagte auf die §§ 1 Abs. 3, Abs. 7 Gesetz über die Ausübung der Zahnheilkunde (ZHG) verweise, seien diese Definitionen der Begriffe "Ausübung der Zahnheilkunde" oder "Ausübung des zahnärztlichen Berufs" nicht geeignet, die Auffassung des Beklagten zu stützen, da darin der Begriff "Patient" gar nicht erscheine.

Mit Einspruchsentscheidung vom 27. Februar 2019 (Bl. 53 ff. Feststellungsakten) wies der Beklagte den Einspruch der Klägerin als unbegründet zurück. Die Klägerin sei eine Mitunternehmerschaft, die im Streitjahr aus den drei Senior- und allen vier Juniorpartnern bestanden habe, da insbesondere auch die drei Juniorpartner Dr. N, Dr. S und Dr. W (noch) mit Mitunternehmerisiko tätig geworden seien. So habe sich zwar deren Gewinn nur nach dem - stets positiven - Umsatzerlös bemessen und eine Haftung sowie eine Beteiligung an den stillen Reserven bei Auflösung der Gesellschaft seien gesellschaftsrechtlich ausgeschlossen gewesen. Dadurch sei zwar das erforderliche Mitunternehmerisiko reduziert gewesen, aber es liege bei allen ein hohes Maß an Mitunternehmerinitiative mit vollen Kontroll-, Informations- und Stimmrechten vor, was dies ausgleiche.

Überdies komme auch für eine Gesellschaft wie die Klägerin grundsätzlich die Einordnung ihrer Gewinne als Einkünfte aus selbständiger Arbeit (§ 18 Einkommensteuergesetz (EStG)) in Betracht. Allerdings nehme diese Gesellschaftsform nicht die Einordnung der Tätigkeit ihrer Gesellschafter vorweg, sodass eine nach dem PartGG zulässige Arbeitsaufteilung nicht automatisch zur steuerlichen Einordnung als freiberuflich führe. Vielmehr müssten steuerlich alle Gesellschafter die Merkmale des freien Berufs erfüllen, ihre Tätigkeit dürfe kein Element einer nicht freiberuflichen Tätigkeit enthalten. Dies sei für die Tätigkeit des Dr. AM jedoch nicht der Fall, da er keine Patienten behandelt und auch sonst keine Tätigkeiten entfaltet habe, die charakteristisch für eine Tätigkeit als Zahnarzt seien. Dies stütze sich auf die eigene Tätigkeitsbeschreibung des Dr. AM sowie auf die Unzufriedenheit der anderen Partner der Klägerin mit der fehlenden ärztlichen Arbeit des Dr. AM. Seine ganze Tätigkeit sei lediglich kaufmännischer und organisatorischer Natur gewesen; ein Tätigkeitsnachweis im Sinne einer Behandlung von Patienten finde sich nicht.

Somit werde die gesamte Tätigkeit der Klägerin gewerblich infiziert. Wenn die Klägerin sich auf Kommentarliteratur zum PartGG berufe, stehe dies der Rechtsansicht des Beklagten nicht entgegen, weil das PartGG keine steuerlichen Regelungen treffe; vielmehr sei dort lediglich eine Rechtsform geregelt, die steuerlich durchaus gewerbliche Einkünfte erzielen könne. Die Vorschriften des PartGG seien keine außersteuerlichen Vorschriften, die Einfluss auf das Berufsbild des Zahnarztes haben könnten.

Mit Email vom 15. März 2019 (Bl. 77 Feststellungsakten) teilte der Beigeladene Dr. AS dem Beklagten mit, dass es unwahr sei, wenn Dr. AM behaupte, dass er alle Dinge außerhalb der Patientenbehandlung erledigt habe. Er habe auf "massiven Druck der Mitgesellschafter hin eine gewisse unregelmäßige Präsenz gezeigt, die sich aber in der Regel auf 1-2 Stunden in der Woche" beschränkt habe. Während dieser Zeit habe Dr. AM einige hausmeisterliche Tätigkeiten verrichtet.

Mit ihrer Klage vom 27. März 2019 (Bl. 3 ff. Gerichtsakte), nachfolgenden Begründungsschreiben (Bl. 34 ff., 69 ff., 173 f. und 227 ff. Gerichtsakte) sowie in der mündlichen Verhandlung trägt die Klägerin unter Wiederholung und Vertiefung ihres vorgerichtlichen Vorbringens ergänzend vor, dass im Streitjahr jeder der Partner der Klägerin - auch Dr. AM - die Anforderungen an eine eigenverantwortliche und leitende freiberufliche Tätigkeit erfüllt habe, sodass die Klägerin insgesamt freiberuflich sei und die bei ihr als Einkünfteerzielungssubjekt festgestellten Einkünfte nicht gewerblich infiziert würden.

Ob und in welchem Umfang eine solche freiberufliche Tätigkeit arbeitsintensiv sei, sei nicht entscheidend. Dass Dr. AM eine Vorab-Gewinnverteilung von 3% erhalte, wie der Beklagte dies vortrage, sei falsch; dies betreffe vielmehr einen Vorab-Gewinn seines Bruders Dr. TM. Auch inwiefern Dr. AM eine Vorabvergütung seiner Verwaltungstätigkeit in Höhe von 15% des Gewinns erhalte, sei unerheblich; selbst ein etwaiges Missverhältnis bei der Gewinnverteilung könne sich nicht auf die Einkünftequalifikation auswirken.

Das Tätigkeitsbild des selbständigen Zahnarztes entspreche allgemein nicht dem Tätigkeitsbild des angestellten Zahnarztes. Zahnärztliche Tätigkeiten könnten in ihrem "linearen Ablauf" zerlegt werden von der Akquise, der Aufnahme des Patienten und der Weitergabe des erlernten und weiterzubildenden Knowhows über die Anamnese und Diagnose, der Behandlungsempfehlung und konkreten Behandlung bis hin zur stets zu überwachenden Hygiene- und Röntgenstandards und der Nachbetreuung. Insbesondere, dass zu der eigentlichen "Bohrleistung" die Anamnese, Aufklärung, Beratung, Analyse von Röntgenbildern, Schulungen oder (Ansprüche auf) Dokumentationen, der Schutz vor Datenverlusten, die Erstellung von Kostenplänen für Krankenkassen sowie die Qualitätssicherung hinzugetreten seien, die in den letzten Jahren immer wichtiger geworden seien, habe das Berufsbild des Zahnarztes geändert. Dadurch seien die vorgenannten Aufgaben, die eine Kernaufgabe zahnärztlicher Tätigkeit seien, immer wichtiger und zeitintensiver geworden, hätten zu einem gewandelten Berufsbild des Zahnarztes geführt und könnten daher auch zentraler Teil der Aufgabenteilung innerhalb einer zahnärztlichen Partnerschaftsgesellschaft sein.

Gerade diese Spezialisierung, die in dem zunehmend entwickelten Markt zahnärztlicher Leistungen immer wichtiger werde, habe innerhalb der Klägerin stattgefunden und sei durch Dr. AM wahrgenommen worden, der "ein starker Akquisiteur und Berater" sei und dadurch Leistungsbestandteile ("alles außerhalb der Mundhöhle") erbracht habe, die in jeden einzelnen Auftrag seiner Mitgesellschafter eingegangen seien. Zu einer freiberuflichen Tätigkeit gehöre insbesondere auch die Akquise, die innerhalb einer Partnerschaftsgesellschaft zumeist von besonders erfahrenen oder qualifizierten Partnern wahrgenommen werde, da diese gegenüber Kunden Lösungsmöglichkeiten für Probleme aufzeigen und die Kompetenz der Gesellschaft unter Beweis stellen könnten.

Auch die Organisationsaufgaben und die Personalführung, die Dr. AM innerhalb der Klägerin übernommen habe, seien jedem Freiberuf immanent und gehörten zum Kernbereich jeder selbständigen Arbeit. So betrage der Anteil solcher Tätigkeiten des zahnärztlichen Berufs ca. 1/3 der Zeit und würden zunehmend immer wichtiger; diese Tätigkeiten seien im Fall der Klägerin lediglich bei Dr. AM gebündelt worden.

Überdies sei Dr. AM für die Qualitätssicherung, die Organisation der Abläufe und den Bereich Strahlenschutz / Röntgentätigkeit verantwortlich gewesen; als solcher sei er insbesondere in Kontakt mit (Aufsichts)Behörden getreten. Es sei beispielsweise nicht erforderlich, dass Dr. AM als der für die Hygiene Verantwortliche alle die Hygiene herstellenden Reinigungsarbeiten selbst vornehme oder neben den Reinigungskräften stehe, um diese zu beaufsichtigen. Die Sicherstellung der erforderlichen Keimfreiheit erfordere eine zahnärztliche Hochschulausbildung und die Durchführung von Stichproben.

Ferner würden moderne zahnärztliche Geräte immer komplexer, sodass die ca. 35 Mitarbeiter der Klägerin fortwährend im Umgang damit geschult werden müssten.

Überdies habe Dr. AM jedoch auch "regelmäßig am Patienten gearbeitet", indem er Kontakt mit Patienten aufgenommen, deren Probleme und Beschwerden erörtert, besprochen und "teilweise auch durch kleinere Untersuchungen" analysiert habe, um den Patienten eine Diagnose und Behandlungsempfehlung zu unterbreiten. Auch werde Dr. AM um Rat gefragt, weil Patienten bisweilen Angst vor der Behandlung hätten und wüssten, dass er "nicht selbst am Stuhl" stehe. Die Behandlung sei sodann durch die Mitgesellschafter umgesetzt worden. Hierbei sei von den Patienten der Klägerin jeder Gesellschafter als Freiberufler wahrgenommen worden, ohne dass diese sich für die interne Aufgabeverteilung zwischen den Partnern der Klägerin interessiert hätten. Dies sei wie bei einem selbständigen Rechtsanwalt, der im BackOffice Tätigkeiten wie Vertragsprüfungen vornehme. Eine Vervielfältigung der Tätigkeit des Dr. AM sei hierbei gerade nicht erfolgt.

Keine der von Dr. AM ausgeübten Tätigkeiten, der von der Klägerin erbrachten Leistungen oder der bei den approbierten Berufsträgern der Klägerin vorhandenen Qualifikationen lägen außerhalb der Tätigkeit eines Zahnarztes oder seien berufsfremd. Ein Verkauf von Zahnpflegeprodukten oder Ähnliches, der ein gewerbliches Element der Tätigkeit der Klägerin begründen könne, sei gerade nicht erfolgt. Auch die freie Zeiteinteilung sowie der Umgang und die Beratung von Patienten gehörten zum Kern des freien Berufs. Woher daher die Gewerblichkeit seiner Tätigkeit kommen solle, erschließe sich nicht. Selbst wenn Dr. AM gar nichts tun würde, aber - sei es aufgrund seines guten Rufs oder seiner Erfahrung - einen Wert in die Praxis bei den jüngeren Kollegen einbringen würde, so sei er doch weiterhin freiberuflicher Zahnarzt und nicht als berufsfremd zu qualifizieren.

Auch unter Verweis auf das BFH-Urteil VIII R 24/17 sei die Tätigkeit des Dr. AM noch als freiberufliche Tätigkeit anzusehen, weil der BFH anerkannt habe, dass auch eine - noch so geringfügige - in ihrer Qualität als (Teil einer) selbständige(n) Tätigkeit zu beurteilende Tätigkeit eines Berufsträgers ausreiche, um die strengen Kriterien des § 18 EStG zu erfüllen. Es müsse gerade nicht jeder Gesellschafter in allen Unternehmensbereichen und nicht in allen Teilbereichen eines Auftrags leitend und eigenverantwortlich mitwirken; vielmehr müsse er lediglich einen ihm aufgrund eigener Sachkunde zugewiesenen Arbeitsbereich im Rahmen der erteilten Aufträge eigenverantwortlich leiten.

Eine anonyme Anzeige, auf die der Beklagte sein Vorbringen stütze, sei der Klägerin nicht vorgelegt worden, was den Grundsätzen des fairen Verfahrens widerspreche.

Die Klägerin beantragt, den geänderten Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung der Besteuerungsgrundlagen für 2010 vom 21. März 2017 unter Aufhebung der Einspruchsentscheidung vom 27. Februar 2019 dahin zu ändern, dass die Einkünfte der Klägerin nicht als Einkünfte aus Gewerbebetrieb, sondern als Einkünfte aus selbständiger Arbeit festgestellt werden.

Die Beigeladenen haben keinen Antrag gestellt.

Der Beklagte beantragt, die Klage abzuweisen.

Zur Begründung verweist der Beklagte auf sein vorgerichtliches Vorbringen. Ergänzend trägt er vor, dass der im gerichtlichen Verfahren vorgebrachte Vortrag der Klägerin, Dr. AM habe in geringem Umfang Patienten behandelt, im Widerspruch zum vorgerichtlichen Vortrag der Klägerin und des Dr. AM, dieser habe keine Patienten behandelt, sowie zum weiteren Akteninhalt stehe. Die Anwesenheit des Dr. AM in den Praxisräumen der Klägerin, die das Zentrum der zahnärztlichen Tätigkeit bildeten, sei jedenfalls so sporadisch gewesen, dass ihm beispielsweise die Überwachung der Hygiene gar nicht möglich gewesen sei.

Organisations- und Verwaltungsarbeiten, wie Dr. AM sie ausgeübt habe, gehörten nicht zum Kernbereich einer explizit freiberuflichen Tätigkeit, sondern fielen bei jeder Art der wirtschaftlichen Tätigkeit an. Soweit die Klägerin eine Parallele zur Tätigkeit eines Rechtsanwalts ziehe, der beispielsweise auch im BackOffice Tätigkeiten wie Vertragsprüfungen vornehmen könne, verfange der Vergleich nicht, da diese anwaltliche Tätigkeit - anders als im Fall des Dr. AM - gerade berufstypisch sei.

Bereits der geringe Zeitumfang der Tätigkeiten des Dr. AM, die zudem mit einer Vorab-Gewinnverteilung in Höhe von 3% abgegolten worden seien, sprächen in Verbindung mit dem deutlich höheren Gewinnanteil von ..... Euro bzw. 15,7% des Gesamtgewinns für die Gewerblichkeit der Einkünfte.

Überdies werde jede freiberufliche Tätigkeit geprägt durch einen unmittelbaren, persönlichen und individuellen Arbeitseinsatz, der in dem Maße abnehme, in dem die Tätigkeit unternehmerisch und organisatorisch sei. Nach der für eine zahnärztliche Tätigkeit maßgeblichen Auffassung von Patienten sei dies in erster Linie die behandelnde Tätigkeit der Zahnärzte, nicht hingegen die Organisation und Verwaltung der zahnärztlichen Praxis. Selbst wenn ein Berufsträger nur Aufträge beschaffe, sei dies nicht ausreichend. Möglicherweise habe die Tätigkeit des Dr. AM in der Dr. AM-GmbH ihm auch zu wenig Zeit für seine zahnärztliche Tätigkeit gelassen.

Die Beigeladenen zu 1 und zu 2 tragen persönlich schriftsätzlich vor (Bl. 163 ff. Gerichtsakte), die vorgelegten Tätigkeitsbeschreibungen des Dr. AM entsprächen nicht der Wahrheit. So seien im Praxissystem der Klägerin für Dr. AM in den Jahren 2010 bis 2013 nur 129 Patientenbehandlungen erfasst (Bl. 166 Gerichtsakte); diese seien Dr. AM überdies jedoch zu Unrecht zugeschrieben worden, da er keine entsprechenden Beratungs- und Behandlungsleistungen erbracht oder deren Umsetzung angeordnet habe, was ggf. auch noch weiter nachgewiesen werden könne. Die Anwesenheit des Dr. AM habe sich in den Jahren 2010 bis 2013 vielmehr auf Betriebsausflüge und Weihnachtsfeiern beschränkt. Ausweislich eines vorgelegten Auszugs aus der Praxisstatistik für die auf Dr. AM gebuchten Umsätze (Bl. 165 Gerichtsakte) habe dieser für das Streitjahr Umsätze in Höhe von insgesamt ..... Euro erbracht. Darüber hinaus tragen beide Beigeladenen über ihren Prozessbevollmächtigten (Bl. 180 ff. Gerichtsakte) vor, die Klägerin habe zu den konkreten zahnmedizinischen Untersuchungen oder Behandlungen des Dr. AM keine weiteren Angaben gemacht oder Unterlagen vorgelegt, sodass einem Beweisantritt der Klägerin zur Vernehmung von Patienten des Dr. AM nicht nachzukommen sei.

Die Beigeladenen zu 3) und zu 4) tragen in der mündlichen Verhandlung vor, der zahnärztliche Versorgungsauftrag eines jeden Zahnarztes, der die kassenärztliche Zulassung habe, verpflichte diesen, ständig persönlich zur Verfügung zu stehen (§ 32 Zulassungsverordnung für Vertragszahnärzte (Zahnärzte-ZV)). Jeder zur Kassenbehandlung zugelassene Zahnarzt habe dabei einen eigenen Versorgungsauftrag. Die Streitigkeiten zwischen den (ehemaligen) Partnern der Klägerin bestünden nicht wegen der Gewinnverteilung zugunsten des Dr. AM, sondern seien im Hinblick auf den vertragszahnärztlichen Versorgungsauftrag zu sehen, den auch Dr. AM persönlich zu erfüllen habe.

Im Klageverfahren hat die Klägerin eine weitere Tätigkeitsbeschreibung des Dr. AM vom 3. Juli 2019 vorgelegt, in der Dr. AM angab, um 11 Uhr von einem Dienstleister der Dr. AM-GmbH angesprochen worden zu sein, da dieser Zahnschmerzen gehabt habe; Dr. AM habe ihn dann an die Klägerin verwiesen, wo er auch ohne Termin behandelt worden sei. Zudem sei er - Dr. AM - um 14.00 Uhr von einem Logistik-Mitarbeiter um seine Einschätzung zu Behandlungsmaßnahmen und -kosten angesprochen worden, woraufhin er ihn an Dr. TM verwiesen habe. Nachmittags habe Dr. AM die Umsatzsteuervoranmeldungen betreffend die Klägerin für die Monate Mai und Juni 2019 erstellt und einen Termin mit einem Polsterer zur Neupolsterung der Kinderspielecke eingeholt.

Die Klägerin hat schriftsätzlich die Beiziehung von Akten des Gesundheitsamts der Stadt Mainz sowie der Struktur- und Genehmigungsdirektion Süd zum Beweis der Tatsache beantragt, dass Dr. AM gegenüber diesen Behörden als Verantwortlicher der Klägerin aufgetreten ist (Bl. 70 Gerichtsakte).

Die Beigeladenen Dr. AS und Dr. B haben diverse Zeugen zum Beweis der Tatsache benannt, dass die Behauptungen des Dr. AM über den Umfang seiner Tätigkeiten für die Klägerin unrichtig sei (Bl. 164

Gerichtsakte). Ferner hat die Klägerin einen Zeugen zum Beweis der Richtigkeit der von Dr. AM vorgelegten Tätigkeitsbeschreibung für den 3. Juli 2019 sowie fünf Zeugen (darunter auch der zuvor benannte Zeuge) zum Beweis der Tatsache benannt, dass sie im Streitjahr von Dr. AM zahnärztlich beraten worden seien (Bl. 173 f. Gerichtsakte). Die Beigeladenen Dr. AS und Dr. B haben den Beweisanspruch mit Schreiben vom 5. März 2020 als unsubstantiiert gerügt (Bl. 180 ff. Gerichtsakte).

Das Gericht hat die zwischenzeitlich aus der Klägerin ausgeschiedenen Partner der Klägerin (Dr. AS, Dr. N, Dr. S und Dr. B) mit Beschluss vom 28. August 2019 (Bl. 80 ff. Gerichtsakte) gemäß § 60 Abs. 3 i.V.m. § 48 Abs. 1 Nr. 3 Finanzgerichtsordnung (FGO) als notwendig Beigeladene zum Verfahren beigeladen.

Mit Schreiben vom 20. Januar 2020 hat das Gericht die Klägerin aufgefordert, den Nachweis für die von Dr. AM vorgetragene Untersuchungen, Befunderstellung und Diagnostik für den hier streitigen Zeitraum 2010 zu erbringen, beispielsweise durch Einreichung einer Kopie der betreffenden Rechnungen bzw. der Abrechnung gegenüber der Kassenzahnärztlichen Vereinigung. Weiter hat das Gericht die Klägerin darauf hingewiesen, dass sich eine anonyme Anzeige nicht bei der Akte befindet und dem Gericht auch nicht vorliegt (Bl. 188 Gerichtsakte).

#### Gründe

Die zulässige Klage ist unbegründet. Der nach Betriebsprüfung geänderte Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für 2010 vom 21. März 2017 und die Einspruchsentscheidung vom 27. Februar 2019 sind rechtmäßig und verletzen die Klägerin oder deren Partner nicht in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 FGO).

Der Beklagte hat seinen Feststellungen zutreffend zugrunde gelegt, dass für das Streitjahr (2010) alle drei vorgenannten Seniorpartner sowie alle vier vorgenannten Juniorpartner als Mitunternehmer der Klägerin anzusehen waren, und daher zu Recht deren Tätigkeiten, Gewinnanteile und Sonderbetriebsergebnisse in dem angefochtenen Feststellungsbescheid berücksichtigt (dazu I.). Folglich kam es im Streitfall insbesondere auch konkret darauf an und war durch das Gericht zu entscheiden, inwiefern Dr. AM ausschließlich freiberuflich für die Klägerin tätig war.

Das Gericht erachtet dabei die rechtliche Qualifikation des Beklagten als zutreffend, dass die Einkünfte der als Einkünfteermittlungs- und -erzielungssubjekt zu behandelnden Klägerin im Streitjahr nicht den Einkünften aus selbständiger Arbeit zuzurechnen, sondern in vollem Umfang als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu qualifizieren waren (dazu II.).

I. Der Beklagte hat mit dem streitgegenständlichen Gewinnfeststellungsbescheid zutreffend die Grundsätze zur steuerlichen Mitunternehmerschaft (dazu 1.) auf die tatsächlichen Verhältnisse des Streitjahres zur Anwendung gebracht und hierbei insbesondere zu Recht die Seniorpartner Dr. AM und Dr. TM, deren Gesellschafter-Stellung zwischen den Partnern der Klägerin zeitweise zivilrechtlich streitig war (dazu 2.), und zu Recht auch die drei Juniorpartner der Klägerin Dr. N, Dr. S und Dr. W, deren Mitunternehmerisiko im Hinblick auf ihre umsatzbasierten und damit grundsätzlich positiven Gewinnanteile zeitweise zwischen den Beteiligten strittig war (dazu 3.), als Mitunternehmer der Klägerin angesehen.

1. Zu Einkünften aus selbständiger Arbeit führen nach § 18 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 EStG die Einkünfte aus freiberuflicher Tätigkeit, zu der nach § 18 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG unter anderem auch die selbständige Berufstätigkeit der Zahnärzte fällt.

Nach § 18 Abs. 4 Satz 1 EStG gilt § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG entsprechend, sodass insofern auch eine - freiberufliche - Mitunternehmerschaft möglich ist.

a) Zu Einkünften aus Gewerbebetrieb führt nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG insbesondere die gewerbliche Tätigkeit einer Offenen Handelsgesellschaft, einer Kommanditgesellschaft und einer anderen Gesellschaft, bei der der Gesellschafter als Unternehmer (Mitunternehmer) des Betriebs anzusehen ist (sog. Mitunternehmerschaft).

Eine Partnerschaftsgesellschaft, wie die Klägerin sie darstellt, ist einkommensteuerrechtlich eine "andere Personengesellschaft" im Sinne des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 i.V.m. § 18 Abs. 4 EStG (BFH, Urteil vom 13. Juli 2016 - VIII R 56/13 -, BFHE 254, 398, BStBl II 2016, 936; Pfirrmann in: Kirchhof/Seer, Einkommensteuergesetz, 20. Aufl. 2021, § 18 EStG, Rn. 23), sodass insofern auch eine Mitunternehmerschaft vorliegen kann.

b)Die Kriterien für die Annahme einer freiberuflichen Mitunternehmerschaft unterscheiden sich grundsätzlich nicht von denen einer gewerblichen Mitunternehmerschaft (BFH, Urteil vom 3. November 2015 - VIII R 63/13 -, [BFHE 252, 294, BStBl II 2016, 383](#)).

Kennzeichnend für den Mitunternehmer im Sinne des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG ist, dass er zusammen mit anderen Personen auch Unternehmerinitiative (Mitunternehmerinitiative) entfalten kann und auch Unternehmerrisiko (Mitunternehmerrisiko) trägt. Zudem ist in der Regel ein zivilrechtliches Beteiligungsverhältnis als Gesellschafter oder zumindest eine wirtschaftlich entsprechende Stellung, etwa als Gemeinschaftler oder Ähnliches, erforderlich. Beide Hauptmerkmale der Mitunternehmerstellung (Mitunternehmerinitiative und Mitunternehmerrisiko) können zwar im Einzelfall mehr oder weniger ausgeprägt sein. Sie müssen jedoch beide vorliegen. Ob dies zutrifft, ist unter Berücksichtigung aller die rechtliche und wirtschaftliche Stellung einer Person insgesamt bestimmenden Umstände in den einzelnen Jahren der Beteiligung zu würdigen. Mitunternehmerinitiative bedeutet vor allem Teilnahme an unternehmerischen Entscheidungen, wie sie z.B. Gesellschaftern oder diesen vergleichbaren Personen als Geschäftsführern, Prokuristen oder anderen leitenden Angestellten obliegt. Mitunternehmerrisiko bedeutet eine gesellschaftsrechtliche oder eine wirtschaftlich vergleichbare Teilnahme am Erfolg oder Misserfolg eines gewerblichen Unternehmens, wie es regelmäßig durch Beteiligung am Gewinn und Verlust sowie an den stillen Reserven des Anlagevermögens einschließlich eines Geschäftswerts vermittelt wird (ständige Rechtsprechung, vgl. BFH, Beschluss vom 25. Juni 1984 - GrS 4/82 -, [BFHE 141, 405, BStBl II 1984, 751](#) mit weiteren Nachweisen; BFH, Beschluss vom 25. Februar 1991 - GrS 7/89 -, [BFHE 163, 1, BStBl II 1991, 691](#) mit weiteren Nachweisen; BFH, Urteil vom 3. November 2015 - VIII R 63/13 -, [BFHE 252, 294, BStBl II 2016, 383](#)).

2.Nach diesen Maßstäben waren insbesondere sowohl Dr. AM als auch Dr. TM im Streitjahr als gesellschaftsrechtliche (Senior)Partner und als einkommensteuerliche Mitunternehmer der Klägerin anzusehen.

a)So waren beide Personen Vertragspartner des in der Zeit vom 20. März 2006 (erste Unterschrift) bis 24. März 2006 (letzte Unterschrift) geschlossenen Gemeinschaftspraxisvertrags, in dem sie mit den anderen fünf Partnern die Errichtung der Klägerin als Partnerschaftsgesellschaft vereinbart hatten.

Das Gericht geht auch von der zivilrechtlichen Wirksamkeit des Vertrags und der Gesellschafterstellung von Dr. AM und Dr. TM aus, insbesondere nachdem die Beigeladenen die Gesellschafterstellung von Dr. AM und Dr. TM ausweislich des zivilgerichtlichen Prozessvergleichs vom 8. Juli 2016 nicht mehr bestreiten. Gegenteilige Anhaltspunkte sind weder vorgetragen noch aus der Akte erkennbar.

b)Zudem waren Dr. TM und insbesondere Dr. AM im Streitjahr nicht nur als bloße sog. Schein-Gesellschafter, Außen-Sozien oder Briefkopf-Gesellschafter der Klägerin (vgl. hierzu BFH, Urteil vom 17. September 2015 - III R 49/13 -, [BFHE 252, 17, BStBl II 2017, 37](#)), sondern als Mitunternehmer im ertragsteuerlichen Sinne anzusehen, da sie jeweils mit Mitunternehmerrisiko und -initiative handelten.

Zwar scheint der Gesellschaftsvertrag vom März 2006 augenscheinlich allein von positiven Gewinnen auszugehen, in dem er umfangreiche und nach der Tätigkeit für die Klägerin gestaffelte Regelungen zur (Vorab-)Gewinnverteilungen zwischen den einzelnen Partnern trifft, die bei wirtschaftlicher Betrachtung nur im Falle positiver Betriebsergebnisse sinnvoll sind, während Regelungen zur Verlusttragung fehlen.

Allerdings sieht das Gericht diese Regelungen bei einer Auslegung des Gemeinschaftspraxisvertrags nach dem Erklärungs- und Empfängerhorizont - anders als wohl der BFH in dem Streitfall des Verfahrens [VIII R 63/13](#), in dem ein Zahlungsanspruch entfallen sollte, wenn die Gesellschaft keinen entsprechenden Gewinn erzielte (BFH, Urteil vom 3. November 2015 - VIII R 63/13 -, [BFHE 252, 294, BStBl II 2016, 383](#)) - nicht als insofern abschließend an, als damit eine Verlusttragung der drei Juniorpartner ausgeschlossen sein sollte. Eine derartige Auslegung entspräche nicht dem Willen der Vertragsbeteiligten, da die Seniorpartner anderenfalls im Verlustfall trotz der von ihnen in die Klägerin eingebrachten Vermögenswerte und der von ihnen erbrachten Verwaltungs- und Organisationsleistungen besonders hohe Verlustanteile tragen müssten, im Verlustfall also für ihr besonderes Engagement für die Klägerin "sanktioniert" würden. Hierfür sprechen auch die Regelungen in § 19 und § 20 des Gemeinschaftspraxisvertrags vom März 2006, die nur für den Haftungsfall eine eigenständige Verlusttragung durch jeden Partner für eigene Pflichtverletzungen in der Behandlung vorsehen, jedoch keine Regelungen für Verluste aus anderen Gründen treffen.

Daher legt das Gericht den Gemeinschaftspraxisvertrag dahin aus, dass darin keine Regelungen für den Verlustfall getroffen wurden, sodass insofern die allgemeinen gesetzlichen Regelungen zur

persönlichen Verlusttragung subsidiär Anwendung finden sollten und im Innenverhältnis alle Partner der Klägerin etwaige Verluste anteilig zu tragen hatten. Dies begründete das Mitunternehmerrisiko.

3. Außerdem bezog der Beklagte in den Gewinnfeststellungsbescheid betreffend die Klägerin zu Recht auch die Tätigkeiten und Einkünfte der (Junior)Partner Dr. N, Dr. S und Dr. W ein, da diese im Streitjahr ebenfalls als Mitunternehmer der Klägerin anzusehen waren.

a) Zwar war in § 15 Abs. 3 des Gemeinschaftspraxisvertrags vom März 2006 vereinbart, dass sich der Gewinnanteil von Dr. N an den von ihr erwirtschafteten Umsätzen ermitteln sollte; die Regelung blieb durch die "Ergänzende Vereinbarung" zum Vertrag vom Januar 2008 zu § 15 des Gemeinschaftspraxisvertrags unberührt.

Zudem ergab sich für Dr. S und Dr. W gemäß ergänzender Vereinbarung zum Vertrag vom Januar 2008 zu § 15 des Gemeinschaftspraxisvertrags für das Streitjahr eine Bemessung ihres Gewinnanteils an den von ihnen erwirtschafteten Umsätzen.

Da die Umsatzhöhe rechnerisch nicht negativ sein kann, könnte dies - so auch vorgerichtlich zwischen den Beteiligten thematisiert - dafür sprechen, dass für Dr. N, Dr. S und Dr. W keine Beteiligung an etwaigen Verlusten vorgesehen war.

b) Allerdings legt das Gericht den Partnerschaftsvertrag trotz fehlender Regelungen zur Verlusttragung - entsprechend der Ausführungen unter 2. - nicht dahingehend aus, dass damit eine Sperrwirkung gegenüber den gesetzlichen Regelungen zur Verlustübernahme im Innenverhältnis der Partner der Klägerin verbunden sein sollte. Vielmehr finden auch insofern die allgemeinen gesetzlichen Regelungen zur persönlichen Verlusttragung subsidiär Anwendung, sodass im Innenverhältnis alle Partner der Klägerin - auch Dr. N, Dr. S und Dr. W - etwaige Verluste anteilig zu tragen hatten. Dr. N, Dr. S und Dr. W waren daher insbesondere mit dem erforderlichen Mitunternehmerrisiko in Form etwaiger Verlustbeteiligungen tätig und gemäß § 26 Abs. 4 des Gemeinschaftspraxisvertrags überdies an etwaigen stillen Reserven in Form eines Goodwills im Fall ihres Ausscheidens aus der Klägerin beteiligt.

II. Ebenfalls zutreffend hat der Beklagte angenommen, dass die Klägerin im Streitjahr gewerblich tätig im Sinne des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 i.V.m. § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG war.

Nach den auch und gerade für freiberufliche Mitunternehmerschaften anzulegenden Rechtsmaßstäben (dazu 1.) entsprach die Tätigkeit des Mitunternehmers Dr. AM im Streitjahr überwiegend nicht dem Berufsbild eines eigenverantwortlich und leitend tätigen Zahnarztes und war daher weitgehend nicht als freiberufliche, sondern als gewerbliche Tätigkeit anzusehen (dazu 2.). Hierdurch wurden im Streitjahr die gesamten Einkünfte der Klägerin gewerblich infiziert (dazu 3.).

1. Die tatbestandlichen Voraussetzungen der Freiberuflichkeit können nicht von der Personen- oder Partnerschaftsgesellschaft selbst, sondern nur von natürlichen Personen erfüllt werden. Eine Personengesellschaft entfaltet nur dann eine Tätigkeit, die die Ausübung eines freien Berufs im Sinne von § 18 EStG darstellt, wenn sämtliche Gesellschafter die Merkmale eines freien Berufs erfüllen. Das Handeln der Gesellschafter in ihrer gesamthänderischen Verbundenheit und damit das Handeln der Gesellschaft darf kein Element einer nicht freiberuflichen Tätigkeit enthalten (z.B. ständige Rechtsprechung, vgl. etwa BFH, Urteil vom 27. August 2014 - VIII R 6/12 -, BFHE 247, 513, BStBl II 2015, 1002 mit weiteren Nachweisen; BFH, Urteil vom 3. November 2015 - VIII R 62/13 -, BFHE 252, 283, BStBl II 2016, 381).

Unschädlich ist, wenn die Personengesellschaft durch ihre Gesellschafter neben ihrer freiberuflichen Tätigkeit auch eine sonstige selbständige Arbeit im Sinne von § 18 Abs. 1 Nr. 3 EStG ausübt (sog. interprofessionelle Mitunternehmerschaft), solange die Gesellschafter auch hinsichtlich dieser Tätigkeit die oben dargestellten Anforderungen erfüllen (BFH, Urteil vom 27. August 2014 - VIII R 6/12 -, BFHE 247, 513, BStBl II 2015, 1002).

a) Die Hauptmerkmale des freien Berufs muss dabei jeder Gesellschafter als Steuerpflichtiger in eigener Person positiv erfüllen. Er muss über die persönliche Berufsqualifikation verfügen und eine freiberufliche Tätigkeit, zu deren Ausübung er persönlich qualifiziert ist, tatsächlich auch entfalten. Dabei muss die Tätigkeit durch die unmittelbare, persönliche und individuelle Arbeitsleistung des Berufsträgers geprägt sein. Nach § 18 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG ist ein Angehöriger eines freien Berufs zwar auch dann noch freiberuflich tätig, wenn er sich der Mithilfe fachlich vorgebildeter Arbeitskräfte bedient, die die Arbeit des Berufsträgers jedenfalls in Teilbereichen ersetzen. Allerdings ist dies nur unschädlich, wenn die persönliche Teilnahme des Berufsträgers an der praktischen Arbeit in ausreichendem Umfang gewährleistet ist (ständige Rechtsprechung, vgl. zuletzt etwa BFH, Urteil vom 3. November 2015 - VIII

R 62/13 -, BFHE 252, 283, BStBl II 2016, 381 mit weiteren Nachweisen; BFH, Urteil vom 14. Mai 2019 - VIII R 35/16 -, BFHE 264, 505, BStBl II 2019, 580).

In welchem Umfang der Berufsträger selbst tätig sein muss, hängt vom jeweiligen Berufsbild ab (BFH, Urteil vom 8. Oktober 2008 - VIII R 53/07 -, BFHE 223, 272, BStBl II 2009, 143; BFH, Urteil vom 14. Mai 2019 - VIII R 35/16 -, BFHE 264, 505, BStBl II 2019, 580).

b) Der Berufsträger muss zudem aufgrund eigener Fachkenntnisse "leitend" und "eigenverantwortlich" tätig werden.

Eine "leitende" Tätigkeit liegt nur vor, wenn der Berufsträger die Grundzüge für die Organisation des Tätigkeitsbereichs und für die Durchführung der Tätigkeiten festlegt, deren Ausführung überwacht und zudem grundsätzliche Fragen selbst entscheidet (Wacker, in: Schmidt, EStG, 40. Auflage 2021, § 18 EStG Rn. 25).

Eine eigenverantwortliche Tätigkeit aufgrund eigener Fachkenntnisse liegt vor, wenn der Berufsträger seine Arbeitskraft in einer Weise einsetzt, die ihm tatsächlich ermöglicht, uneingeschränkt die fachliche Verantwortung auch für die von seinen Mitarbeitern erbrachten Leistungen zu übernehmen (Wacker, in: Schmidt, EStG, 40. Auflage 2021, § 18 EStG Rn. 26). Dies setzt voraus, dass die persönliche Teilnahme des Berufsträgers an der praktischen Arbeit in ausreichendem Umfang gewährleistet ist. Die Eigenverantwortlichkeit erschöpft sich nicht darin, nach außen die Verantwortung für die ordnungsgemäße Durchführung des einzelnen Auftrags zu tragen. Die Ausführung jedes einzelnen Auftrags muss vielmehr dem Berufsträger selbst und nicht seinen qualifizierten Mitarbeitern zuzurechnen sein; es genügt daher nicht eine gelegentliche fachliche Überprüfung der Mitarbeiter. Die Tatbestandsmerkmale "leitend" und "eigenverantwortlich" stehen selbständig nebeneinander. Auch eine besonders intensive leitende Tätigkeit, zu der unter anderem die Organisation des Sach- und Personalbereichs, Arbeitsplanung, Arbeitsverteilung, Aufsicht über Mitarbeiter und deren Anleitung und die stichprobenweise Überprüfung der Ergebnisse gehören, vermag daher die eigenverantwortliche Tätigkeit nicht zu ersetzen (ständige Rechtsprechung, vgl. BFH, Urteil vom 20. Dezember 2000 - XI R 8/00 -, BFHE 194, 206, BStBl II 2002, 478 mit weiteren Nachweisen; zuletzt etwa BFH, Urteil vom 3. November 2015 - VIII R 62/13 -, BFHE 252, 283, BStBl II 2016, 381; BFH, Urteil vom 14. Mai 2019 - VIII R 35/16 -, BFHE 264, 505, BStBl II 2019, 580).

Allerdings gibt es keine allgemein gültigen zeitlichen Vorgaben für eine eigenverantwortliche fachliche Leistung (BFH, Urteil vom 8. Oktober 2008 - VIII R 53/07 -, BFHE 223, 272, BStBl II 2009, 143 mit weiteren Nachweisen). Selbst bei Berufsgruppen, in denen der das Berufsbild prägende "persönliche, individuelle Dienst" am Auftraggeber in den Hintergrund tritt (z.B. Laboratoriumsmediziner) bzw. in technisch-naturwissenschaftlichen Berufen, in denen infolge des technischen Fortschritts der Anteil der "individuell freiberuflichen" Arbeitsleistung kleiner (geworden) ist, kann nicht auf das Erfordernis der persönlichen Teilnahme an der praktischen Arbeit verzichtet werden, sodass auch bei diesen Berufsgruppen die fehlende Mitarbeit am einzelnen Auftrag auf Ausnahmen und vereinzelte Routinefälle beschränkt bleiben muss (BFH, Urteil vom 14. Mai 2019 - VIII R 35/16 -, BFHE 264, 505, BStBl II 2019, 580).

Die leitende und eigenverantwortliche Tätigkeit wird im Bereich der Heil- und Heilhilfsberufe anhand einer patientenbezogenen Betrachtungsweise konkretisiert (Levedag, in: Kirchhof/Ratschow/Kulosa, BeckOK EStG, 11. Edition Stand 1. Oktober 2021, § 18 EStG Rn. 155): 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. Die gemäß § 18 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG erforderliche eigenverantwortliche Tätigkeit des Betriebsinhabers und Berufsträgers als selbständiger Arzt durch Mitwirkung an der Behandlung der Patienten ist nur gegeben, wenn der Berufsträger in sog. "Routinefällen" die jeweils anstehenden Voruntersuchungen bei den Patienten durchführt, die Behandlungsmethode festlegt und sich die Behandlung "problematischer Fälle" vorbehält, auch wenn er die Erbringung der eigentlichen ärztlichen Behandlungsleistung an angestellte Ärzte delegiert (BFH, Urteil vom 16. Juli 2014 - VIII R 41/12 -, BFHE 247, 195, BStBl II 2015, 216; BFH, Beschluss vom 12. Juni 2018 - VIII B 154/17 -, BFH/NV 2018, 945).

c) Das Erfordernis der leitenden und eigenverantwortlichen Tätigkeit setzt gerade bei freiberuflichen Mitunternehmenschaften nicht voraus, dass jeder Gesellschafter in allen Unternehmensbereichen leitend tätig ist und an jedem einzelnen Auftrag mitarbeitet. Vielmehr können die Gesellschafter die Leitung und die Arbeit an den einzelnen Aufträgen teilen. Dabei ist es für die Qualifikation als freiberufliche Tätigkeit unschädlich, wenn sich ein Gesellschafter nur mit besonders wichtigen und schwierigen, ein anderer nur mit einfachen und weniger bedeutsamen Aufträgen beschäftigt (vgl. auch BFH, Urteil vom 4. Juli 2007 - VIII R 77/05 -, BFH/NV 2008, 53).

Eine "Teamarbeit" oder Mitarbeit ist jedoch in dem Sinne erforderlich, aber grundsätzlich auch ausreichend, dass sich jeder Gesellschafter kraft seiner persönlichen Berufsqualifikation an der "Teamarbeit" beteiligt. Die Gesellschafter müssen an der Bearbeitung der erteilten Aufträge zumindest in der Weise mitwirken, dass die Berufsträger die mit einem übernommenen Auftrag verbundenen Aufgaben untereinander aufteilen und jeder den ihm zugewiesenen Aufgabenbereich aufgrund seiner Sachkenntnis eigenverantwortlich leitet (BFH, Urteil vom 23. November 2000 - IV R 48/99 -, BFHE 193, 482, BStBl II 2001, 241; BFH, Urteil vom 27. August 2014 - VIII R 6/12 -, BFHE 247, 513, BStBl II 2015, 1002).

Erforderlich ist allerdings auch hierbei der persönliche Einsatz jedes Mitunternehmers im arzttypischen Heilbereich; die alleinige Wahrnehmung bloß kaufmännischer Leitungs- oder sonstiger Managementaufgaben ist insofern schädlich und führt zur Gewerblichkeit (Pfirrmann in: Kirchhof/Seer, Einkommensteuergesetz, 20. Aufl. 2021, § 18 EStG, Rn. 23 und 57).

Die gebotene Eigenverantwortlichkeit kann daher bei einer Aufgabenteilung fehlen, bei der weder eine Überwachung anderer Berufsträger noch eine persönliche Mitwirkung bei der Behandlung von deren Patienten erfolgt (vgl. BFH, Urteil vom 3. November 2015 - VIII R 62/13 -, BFHE 252, 283, BStBl II 2016, 381).

d) Allein aus der Rechtsform der Partnerschaftsgesellschaft heraus folgt keine automatische Einordnung ihrer Einkünfte aus selbständiger Arbeit. Zwar übt eine Partnerschaftsgesellschaft grundsätzlich kein Handelsgewerbe im Sinne des Handelsgesetzbuchs (HGB) aus, da sich in ihr die Angehörigen freier Berufe zur Ausübung ihrer Berufe zusammenschließen. Gleichwohl ist auch insofern eine steuerliche Einkünftequalifikation vorzunehmen (vgl. Finanzgericht Baden-Württemberg, Urteil vom 1. Februar 2010 - 9 K 1449/09 -, EFG 2010, 857), bei der zu beachten ist, dass die Regelung des § 18 EStG tätigkeits- und nicht rechtsformbezogen anzuwenden ist (Finanzgericht Düsseldorf, Urteil vom 13. Januar 2005 - 16 K 4282/02 F -, EFG 2005, 1350). Insofern ist es - entgegen der Auffassung der Klägerin, wonach die Partnerschaftsgesellschaft als Freiberuflern vorbehaltene Rechtsform in steuerlicher Hinsicht stets Einkünfte aus selbständiger Arbeit erziele - nicht aus Rechtsgründen ausgeschlossen, dass auch eine Partnerschaftsgesellschaft aufgrund der konkreten Tätigkeit ihrer Gesellschafter gewerbliche Einkünfte erzielt.

2. Ausgehend von den vorgenannten Rechtsmaßstäben und von dem Berufsbild eines Zahnarztes (dazu a)) hat das Gericht zwar zunächst zugunsten der Klägerin unterstellt, dass deren Mitunternehmer Dr. AM - wenn auch in äußerst geringem Umfang - eigene zahnärztliche Leistungen mit unmittelbarer Arbeit an Patienten erbracht hat (dazu b)).

Allerdings wurden die weiteren Tätigkeiten des Dr. AM, soweit sie bereits nach Vortrag der Klägerin und des Dr. AM nicht in der unmittelbaren Patientenbehandlung ("alles außerhalb der Mundhöhle") bestanden und daher nur im mittelbaren Zusammenhang mit den eigentlichen Behandlungsleistungen der übrigen Mitunternehmer gestanden hatten, nicht eigenverantwortlich und leitend ausgeübt (dazu c)), und überdies stellten seine übrigen Tätigkeiten bereits dem Grunde nach keine zahnärztlichen Tätigkeiten dar (dazu d)).

Das Gericht konnte hierbei ohne Einvernahme der benannten Zeugen und ohne Beiziehung der angebotenen Akten des Gesundheitsamts der Stadt Mainz sowie der Struktur- und Genehmigungsdirektion Süd entscheiden, da das Gericht die damit unter Beweis gestellten Tatsachen zugunsten der Klägerin als wahr unterstellt hat.

a) Nach einhelligem Verständnis umfasst das Ausüben der Heilkunde, zu dem die Tätigkeit eines Zahnarztes gehört, jede berufs- oder erwerbsmäßige Tätigkeit zur Feststellung, Heilung oder Linderung von Krankheiten, Leiden oder Körperschäden am Menschen, dies einschließlich der Prophylaxe. Erforderlich sind ärztliche Kenntnisse im Hinblick auf das Ziel, die Art oder die Methode der Tätigkeit oder auch für die Feststellung, ob im Einzelfall eine Behandlung begonnen werden darf. Zur Abgrenzung kann insbesondere auf Prüfungs- und Berufsordnungen zurückgegriffen werden (Levedag, in: Kirchhof/Ratschow/Kulosa, BeckOK EStG, 11. Edition Stand 1. Oktober 2021, § 18 EStG Rn. 160; Pfirrmann in: Kirchhof/Seer, Einkommensteuergesetz, 20. Aufl. 2021, § 18 EStG, Rn. 55 f.; Wacker, in: Schmidt, EStG, 40. Auflage 2021, § 18 EStG Rn. 87; Hutter, in: Brandis/Heuermann, Einkommensteuergesetz und Nebengesetze, 159. Ergänzungslieferung Oktober 2021, § 18 EStG Rn. 115), für Zahnärzte insbesondere auf das Gesetz über die Ausübung der Zahnheilkunde ((ZHG); vgl. Levedag, in: Kirchhof/Ratschow/Kulosa, BeckOK EStG, 11. Edition Stand 1. Oktober 2021, § 18 EStG Rn. 152).

Nach § 1 Abs. 3 ZHG ist, worauf das Gericht in der mündlichen Verhandlung auch hingewiesen hat, die Ausübung der Zahnheilkunde legaldefiniert als die berufsmäßige, auf zahnärztlich wissenschaftliche Erkenntnisse gegründete Feststellung und Behandlung von Zahn-, Mund- und Kieferkrankheiten (Abs. 3 Satz 1). Als Krankheit ist jede von der Norm abweichende Erscheinung im Bereich der Zähne, des Mundes und der Kiefer anzusehen, einschließlich der Anomalien der Zahnstellung und des Fehlens von Zähnen (Abs. 3 Satz 2). Gemäß § 1 Abs. 4 ist die Ausübung der Zahnheilkunde kein Gewerbe.

Danach fällt nicht jegliche der Heilung von Zahnkrankheiten dienende Tätigkeit unter die Ausübung der Zahnheilkunde, sondern nur eine Tätigkeit, die am Körper von Patienten oder in sonstiger Weise gegenüber von Patienten mit der Absicht der Diagnose oder Behandlung vorgenommen wird, wie die Eingliederung von Zahnersatz und die damit im Zusammenhang stehenden Maßnahmen (OLG Frankfurt, Teilurteil vom 18. Januar 2019 - 8 U 223/12 -, juris). Entscheidend ist, dass ein Patient von der zahnheilkundigen Person die Beseitigung von krankhaften Zuständen der Zähne, des Mundes und des Kiefers erwartet (BGH, Urteil vom 21. April 1972 - I ZR 100/70 -, NJW 1972, 1518).

Auf der Grundlage dieses außersteuerlichen gesetzlichen Leitbildes der Ausübung der Zahnheilkunde, das auch bei der Auslegung des Begriffs "Zahnarzt" im Sinne des § 18 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG zugrunde zu legen ist (vgl. Pfirrmann in: Kirchhof/Seer, Einkommensteuergesetz, 20. Auflage 2021, § 18 EStG, Rn. 56), kommt es entscheidend darauf an, dass aus der - insoweit zentralen - Patientensicht im Rahmen der Tätigkeit eine Feststellung und Behandlung von Zahn-, Mund- und Kieferkrankheiten erfolgt, die auf zahnmedizinisch-wissenschaftliche Erkenntnisse gegründet ist.

Zwar mag es - was die Klägerin auch in der mündlichen Verhandlung betont hat - so sein, dass der gesamte Wertschöpfungsprozess aus der unternehmerischen Sicht eines Zahnarztes bereits mit der Auftragsakquise beginnt, umfangreiche Nebenleistungen wie Dokumentations- oder Hygienepflichten beinhaltet, von Qualitätssicherungsmaßnahmen begleitet wird, mit der erforderlichen medizinischen Dokumentation nachzubereiten ist und betriebswirtschaftlich erst mit der erfolgreichen Eintreibung offener Forderungen (einschließlich des Mahn- und Vollstreckungswesens) abgeschlossen ist.

Die Abgrenzung zwischen gewerblicher und freiberuflicher Tätigkeit ist jedoch nicht an einer derart "linearen", prozesshaften Betrachtung eines Wertschöpfungsvorgangs aus Unternehmersicht ausgerichtet. Vielmehr ist das Berufsbild eines Zahnarztes aus den vorgenannten Rechtsgründen im Wesentlichen aus Patientensicht zu beurteilen, ohne dass für das Gericht erkennbar wurde oder nachvollziehbar wäre, inwiefern Patienten hier zwischen der Behandlung durch angestellte oder selbstständig tätige Zahnärzte unterscheiden würden, wie der Vortrag der Klägerin dies nahelegt.

b) Das Gericht unterstellt zugunsten der Klägerin noch, dass Dr. AM im Streitjahr unmittelbare zahnärztliche Tätigkeiten - in geringem Umfang, auch im Vergleich zu seinen insgesamt für die Klägerin erbrachten Tätigkeiten - insofern unternahm, als er die von der Klägerin benannten fünf Zeugen zahnärztlich beriet und/oder behandelte. Selbst wenn Dr. AM damit keine unmittelbare zahnärztliche Untersuchung oder Behandlung dieser Personen vorgenommen hätte, könnte jedenfalls eine Beratung im Vorfeld oder Zusammenhang mit einer zahnärztlichen Behandlung noch als Maßnahme zur "Feststellung" von Zahn-, Mund- und Kieferkrankheiten und damit als Ausübung der Zahnheilkunde im Sinne des § 1 Abs. 3 ZHG anzusehen gewesen sein. Weiter zugunsten der Klägerin unterstellt das Gericht noch, dass Dr. AM hieraus auch die ihm intern zugerechneten zahnärztlichen Umsätze in Höhe von ..... Euro erwirtschaftete.

Jedenfalls die vorgelegte Tätigkeitsbeschreibung vom 3. Juli 2019, in dem Dr. AM angibt, zwei Patienten an die Klägerin verwiesen zu haben, lässt den Schluss zu, dass es zu "konsiliarischen" Tätigkeiten des Dr. AM unter Verweisung von Patienten an die Klägerin gekommen war, sodass die vorgenannte gerichtliche Unterstellung zugunsten der Klägerin, dass Dr. AM im Streitjahr 2010 Patienten beraten hatte, auch nicht unplausibel ist. Ein valider Rückschluss hinsichtlich des konkreten zeitlichen Umfangs dieser (ggf. noch) zahnärztlichen Tätigkeiten aus dem Tätigkeitsprotokoll eines einzigen Tags im Jahr 2019 auf die Verhältnisse im gesamten Streitjahr 2010 war daraus jedoch nicht möglich.

Keine Anhaltspunkte sieht das Gericht überdies dafür, dass eine Gewerblichkeit der Tätigkeit des Dr. AM schon deshalb nach Grundsätzen der Betriebsaufspaltung anzunehmen gewesen wäre, weil Dr. AM Gesellschafter-Geschäftsführer der Dr. AM-GmbH war (zur Frage der Betriebsaufspaltung bei Beteiligung eines Zahnarztes, der an einer Zahnarzt-GbR und zugleich an einer Dentallabor-GmbH beteiligt war, vgl. BFH, Urteil vom 28. Juni 2006 - XI R 31/05 -, BFHE 214, 302, BStBl II 2007, 378). So bestand der Geschäftszweck der Dr. AM-GmbH im Automobil-Handel. Selbst wenn die Dr. AM auch Fahrzeuge an die Klägerin oder deren Bedienstete überlassen hätte, sieht das Gericht jedenfalls keine Anhaltspunkte dafür, dass hierbei wesentliche Betriebsgrundlagen überlassen worden und eine sachliche Verflechtung begründet worden wären.

Auch darauf, ob Dr. AM seinen zahnärztlichen Versorgungsauftrag erfüllte und Kassenpatienten behandeln durfte, wie die Beigeladenen zu 3) und zu 4) dies im Rahmen der mündlichen Verhandlung problematisierten, kam es nicht an. Denn weil für die Einordnung einer Tätigkeit als berufstypische (zahn)ärztliche Tätigkeit nicht entscheidend ist, ob die Leistungen eines Arztes bei Kassenpatienten im gesetzlichen Leistungskatalog enthalten sind (vgl. Levedag, in: Kirchhof/Ratschow/Kulosa, BeckOK EStG, 11. Edition Stand 1. Oktober 2021, § 18 EStG Rn. 164), kann es für die steuerliche Qualifikation seiner Einkünfte auch nicht darauf ankommen, ob er (zahn)ärztliche Leistungen mit Kassenarzt-Zulassung oder privatärztlich erbringt, da dies allein Abrechnungsmodalitäten betrifft.

c) Weiter zugunsten der Klägerin nimmt das Gericht zwar noch an, dass es sich bei den von der Klägerin vorgetragene Zuständigkeiten des Dr. AM für die Qualitätssicherung, die Organisation der Abläufe und für die Bereiche Strahlenschutz / Röntgentätigkeit sowie die Hygiene zwar um Tätigkeitsbereiche handelt, die grundsätzlich noch in den Anwendungsbereich eines freien Berufs fallen und Teil einer unschädlichen Aufgabenteilung zwischen verschiedenen Berufsträgern innerhalb einer freiberuflichen Mitunternehmerschaft sein könnten. Insofern war für das Gericht nicht auszuschließen, dass höchstpersönliches fachliches Wissen des verantwortlichen Mitunternehmers erforderlich sein könnte, wie es - worauf die Klägerin abstellt - grundsätzlich im Rahmen eines zahnärztlichen Hochschulstudiums vermittelt wird und nach der Verkehrsauffassung zum Berufsbild des Zahnarztes gehören kann.

Allerdings löst sich im Streitfall die - auch in freiberuflichen Mitunternehmerschaften in Grenzen zulässige - Arbeitsteilung, wie sie innerhalb der Klägerin zwischen Dr. AM (der sich "um das komplette Praxisdrumherum" bzw. "alles außerhalb der Mundhöhle" gekümmert hatte) und den anderen sechs Partnern (die sich "um die Betreuung der Patienten am Stuhl" tätig bzw. für "alles in der Mundhöhle" zuständig waren) für das Streitjahr praktiziert wurde, derart weit vom gesetzlichen Leitbild höchstpersönlicher freiberuflicher Leistungen nach § 18 EStG, dass Dr. AM bei der Ausübung dieser vorgenannten Tätigkeiten nicht mehr "eigenverantwortlich und leitend" im Sinne der vorgenannten Rechtsmaßstäbe tätig war.

aa) Das Gericht ist zur Überzeugung gelangt, dass die fehlende Mitarbeit des Dr. AM an einzelnen zahnärztlichen Untersuchungs- oder Behandlungsaufträgen nicht auf Ausnahmen und vereinzelte Routinefälle beschränkt war, sondern im Betrieb der Klägerin die Regel bildete.

So war eine Einbindung des Dr. AM in die Arbeitsorganisation der Klägerin, durch die sichergestellt worden wäre, dass er einen wesentlichen Teil zahnärztlicher Leistungen selbst erbrachte bzw. bei der er systematisch - und nicht nur zufällig bei vereinzelt Anfragen durch ihm persönlich bekannte Personen - Untersuchungen oder Behandlungen bei Patienten der Klägerin durchführte, weder nach Aktenlage erkennbar noch vorgetragen. Weder gab es feste Behandlungstage des Dr. AM noch war gewährleistet, dass Dr. AM im Rahmen seiner unregelmäßigen Tätigkeiten am Sitz der Klägerin systematisch in die Patientenbehandlung eingebunden war. Vielmehr suchte er nach dem insofern unstreitigen Vortrag der Klägerin deren Standort nur regelmäßig dienstags auf, um dann jedoch vor allem Reparatur- und Wartungsarbeiten vorzunehmen ("Reparaturtage"), und befand sich im Übrigen nur unregelmäßig an verschiedenen anderen Tagen in den Praxisräumen, wo jedoch die Patienten der Klägerin behandelt wurden. Auch die Beratung von Patienten, die Dr. AM "immer wieder im Wartezimmer antreffe" oder die ihn bei Gelegenheiten außerhalb der Praxisräume der Klägerin antreffen, stellt keine derartige systematische Einbindung in die Tätigkeit der Klägerin dar, sondern beruht allein auf zufälligen Begegnungen.

bb) Zudem ist für das Gericht - auch nach den vorgelegten Tätigkeitsberichten für Dr. AM und unabhängig davon, dass diese durch die Beigeladenen zu 1 und 2 als unrichtig angesehen wurden - nicht erkennbar oder nachvollziehbar geworden, inwiefern und mit welchem zeitlichen Aufwand beispielsweise systematische Maßnahmen zur Hygieneüberwachung und Hygieneschulungen oder die Durchführung von Stichproben zur Hygienekontrolle durch Dr. AM tatsächlich vorgenommen wurden.

Eine arbeitstäglige Anwesenheit des Dr. AM in der Praxis der Klägerin, in der im Streitjahr neben den Partnern noch fünf angestellte Zahnärzte und insgesamt 35 Personen beschäftigt waren, war bereits nach dem eigenen Vortrag der Klägerin nicht erfolgt. Insbesondere wie Dr. AM außerhalb seiner Anwesenheit in den Praxisräumen der Klägerin, die nur an einem von fünf Tagen pro Woche systematisch und ansonsten nur unregelmäßig erfolgte, die Einhaltung von Hygienevorschriften in einer Weise überwachen und erst recht überprüfen konnte, dass er dafür jederzeit in hygienischer Hinsicht die volle fachliche Verantwortung auch für die von den übrigen Partnern und den Mitarbeitern der Klägerin erbrachten Leistungen übernehmen konnte, war weder vorgetragen noch für das Gericht erkennbar. Seine bloß faktische Übernahme der Verantwortung für diese Tätigkeitsbereiche der Klägerin nach außen ist aus den vorgenannten Rechtsgründen jedenfalls nicht ausreichend.

cc)Selbst wenn die innerhalb der Klägerin praktizierte Arbeitsteilung hinsichtlich der Reichweite der Aufgabenverteilung als solche noch unschädlich für die Freiberuflichkeit gewesen sein könnte, hatten jedenfalls alle Partner der Klägerin nach § 6 Abs. 1 des Partnerschaftsvertrags ihre beruflichen Leistungen unter Beachtung des für sie geltenden Berufsrechts grundsätzlich in eigenverantwortlicher Tätigkeit zu erbringen und kein Partner war berechtigt, einem anderen berufsbezogene Weisungen zu erteilen.

Folglich hätte Dr. AM seine Tätigkeiten, die nicht in einer eigenen Patientenuntersuchung oder -behandlung bestanden, jedenfalls im konkreten Streitfall nicht eigenverantwortlich ausüben können, da er nach § 6 Abs. 1 des Partnerschaftsvertrags nicht berechtigt war, insofern gegenüber den übrigen Mitunternehmern - beispielsweise hinsichtlich der bei der konkreten Behandlung zu beachtenden Hygieneanforderungen - berufsbezogene Weisungen auszusprechen. Sobald andere Partner konkrete Behandlungsleistungen in voller eigener fachlicher Verantwortung erbrachten, war Dr. AM insoweit sowohl von einer eigenverantwortlichen als auch von einer leitenden Tätigkeit ausgeschlossen, da seine Aufgabebereiche und etwaigen Befugnisse durch die Rechte der anderen Partner aus § 6 Abs. 1 des Partnerschaftsvertrags verdrängt wurden.

d)Soweit Dr. AM im Übrigen mit Organisations- und Leitungsaufgaben in der von der Klägerin vorgetragene Weise und in dem vorgetragene Umfang für die Klägerin tätig war, handelte es sich schon dem Grunde nach nicht um Tätigkeiten zur Ausübung der Zahnheilkunde, die in den Anwendungsbereich des § 18 EStG fallen könnten:

aa)Die vorgetragene, nach außen gerichtete Tätigkeiten des Dr. AM zur Regelung der vertraglichen Angelegenheiten der Klägerin und zur Kommunikation mit der Bezirksärztekammer, der Kassenzahnärztlichen Vereinigung und dem Gesundheitsamt weisen jedenfalls keinen unmittelbaren Bezug zu konkreten Behandlungsleistungen auf, sondern betreffen allgemein die Vertretung der Klägerin oder der in ihr tätigen Berufsträger im Rechtsverkehr. Sie stellen in der Sache bloße Verwaltungs- oder Geschäftsführerleistungen dar, wie sie in vergleichbarer Weise auch bei Gewerbetreibenden anfallen können. Dies gilt erst Recht für die Aufgaben im Bereich der Vertretung der Klägerin durch Dr. AM gegenüber dem Bauamt, Datenschutzbeauftragten, Gerichten, Lieferanten, Banken, Steuerberatung sowie dem Finanzamt, die allgemein und losgelöst von der zahnärztlichen Betätigung des Dr. AM oder der Klägerin anfallen und insofern nicht tätigkeitsprägend sind.

Soweit die Klägerin eher nach innen gerichtete Tätigkeiten des Dr. AM im Bereich der internen Revision, Personalangelegenheiten, interne Arbeitsprozesse, Planung von Erweiterungs- oder Umbaumaßnahmen und Ähnliches vorträgt, handelt es sich um allgemeine Maßnahmen der (internen) Geschäftsführung eines Unternehmens, die als solche ebenfalls ungeeignet sind, eine - im Wesentlichen aus Patientensicht zu beurteilende - zahnärztliche Tätigkeit zu prägen.

bb)Inwiefern die von der Klägerin vorgetragene Instandhaltung sämtlicher zahnärztlicher Gerätschaften und die fortwährende Schulung in deren Umgang nur durch einen approbierten Zahnarzt wie Dr. AM und nicht auch durch entsprechend geschulte Techniker ohne vergleichbare Qualifikation hätte vorgenommen werden können, ist durch die Klägerin nicht substantiiert vorgetragen oder für das Gericht nach Aktenlage erkennbar geworden.

Für die vorgetragene Instandhaltung sämtlicher Einrichtungsgegenstände sowie Erweiterungen und Umbaumaßnahmen, die Dr. AM für die Klägerin übernommen hatte und bei denen es sich um allgemeine Wartungs- und Baumaßnahmen handelte, gilt dies erst Recht - insofern ist keinerlei Bezug zur originär zahnärztlichen Tätigkeit erkennbar.

cc)Das Gericht hat dabei auch nicht die Überzeugung gewonnen, dass diese Tätigkeiten in der täglichen Arbeit des Dr. AM nur eine untergeordnete Rolle gespielt oder einen derart marginalen Anteil ausgemacht hätten, dass sie bei wertender Betrachtung als absolut untergeordnet und noch unschädlich angesehen werden könnten. Vielmehr gab die Klägerin an, dass vergleichbare Tätigkeiten ca. 1/3 der gesamten Tätigkeit eines Zahnarztes ausmachten und zudem in der Zuständigkeit des Klägers gebündelt seien.

Auch die vorgelegten Tätigkeitsberichte, die aus Sicht der Klägerin und des Dr. AM beispielhaft seien, legen nahe, dass die vorgenannten Tätigkeiten den überwiegenden Zeitumfang der Tätigkeiten des Dr. AM ausgemacht hatten.

3.Weil damit im Streitjahr nicht alle Mitunternehmer der Klägerin eigenverantwortlich und leitend freiberuflich tätig geworden waren, hatte die schädliche Tätigkeit des Dr. AM zur Folge, dass die gesamte Tätigkeit der Klägerin im Streitjahr als gewerblich im Sinne des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. i.V.m. § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG anzusehen war.

a) Erbringen die Gesellschafter einer Personengesellschaft ihre Leistungen teilweise freiberuflich und teilweise - mangels Eigenverantwortlichkeit - gewerblich, so ist ihre Tätigkeit nach § 15 Abs. 3 Nr. 1 Alt. 1 EStG insgesamt als gewerblich zu qualifizieren (BFH, Urteil vom 27. August 2014 - VIII R 6/12 - , BFHE 247, 513, BStBl II 2015, 1002; BFH, Urteil vom 3. November 2015 - VIII R 62/13 -, BFHE 252, 283, BStBl II 2016, 381), soweit keine einheitliche Tätigkeit durch zwei derart miteinander verflochtene Tätigkeitsarten vorliegt, dass diese sich gegenseitig unlösbar bedingen, und die Gesamttätigkeit steuerlich danach zu qualifizieren ist, ob das freiberufliche oder das gewerbliche Element vorherrscht (vgl. BFH, Urteil vom 24. April 1997 - IV R 60/95 -, BFHE 183, 150, BStBl II 1997, 567; BFH, Urteil vom 20. Dezember 2000 - XI R 8/00 -, BFHE 194, 206, BStBl II 2002, 478).

Die für gewerbliche Mitunternehmensformen entwickelten Grundsätze, wonach diese aufgrund der Regelung des § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG nur einen (einheitlichen) Betrieb unterhalten, gelten entsprechend für freiberufliche Personengesellschaften, deren Tätigkeit in besonderer Weise durch die persönliche Arbeitsleistung ihrer Gesellschafter gekennzeichnet ist (BFH, Urteil vom 13. Juli 2016 - VIII R 56/13 -, BFHE 254, 398, BStBl II 2016, 936). Gleiches gilt für die Rechtsform der Partnerschaftsgesellschaft.

b) Nach diesem Maßstab war die Tätigkeit der Klägerin im Streitjahr als insgesamt gewerblich anzusehen, da die Tätigkeiten des Dr. AM für die oder in der Klägerin aus den vorgenannten Gründen im Wesentlichen nicht als freiberufliche Tätigkeiten anzusehen waren und auch nicht als untrennbare Leistungsbestandteile in einheitliche zahnärztliche Leistungen der übrigen Gesellschafter aufgingen.

Aus der - insofern maßgeblichen und typisierend anzunehmenden - Patientensicht ist die Erwartung von Patienten an die Tätigkeiten approbierter Zahnärzte ganz vorrangig auf die Feststellung etwaiger Zahn-, Mund- und Kieferkrankheiten und deren Prophylaxe bzw. Behandlung gerichtet. Im Gegensatz hierzu spielen die von der Klägerin angeführten Aspekte zunehmender Professionalisierung, rechtlicher Regulierung, wirtschaftlicher Sequenzierung und organisatorischer Arbeitsteilung der zahnärztlichen Tätigkeit im Allgemeinen oder bei der Klägerin im Besonderen allenfalls eine Nebenrolle für die Inanspruchnahme zahnärztlicher Leistungen und sind für Patienten weder einsehbar noch von besonderem Interesse. Die eigentliche - und im Zentrum stehende - Behandlung wäre grundsätzlich auch ohne die durch Dr. AM übernommenen Tätigkeiten möglich, sodass diese nicht untrennbar in die eigentliche "Bohrleistung" der übrigen Partner oder angestellten Zahnärzte der Klägerin aufgingen, wie die Klägerin dies vorträgt.

Diese Patientenperspektive ist aus Sicht des Gerichts auch - trotz technischen Fortschritts bei konkreten Behandlungsmaßnahmen etc. - im Zeitablauf unverändert geblieben, sodass das Gericht keine Veränderung des außersteuerlichen Berufsbilds des Zahnarztes in dem Sinne erkennt, wie die Klägerin dies vorträgt und wie es die Tätigkeiten des Dr. AM aus ihrer Sicht zu einem eigenständigen Teil eines neu gestalteten Prozesses machen würde.

c) Soweit sich die Klägerin zur Klagebegründung auf das BFH-Urteil VIII R 24/17 bezieht und diesem entnimmt, dass jede - noch so geringfügige - freiberufliche Tätigkeit eines Berufsträgers im Rahmen einer Personengesellschaft ausreiche, um die Einkünfte der Personengesellschaft als freiberuflich anzusehen, vermag auch dies im Streitfall keine andere rechtliche Folge auszulösen.

Zwar hat der BFH im vorgenannten Urteil entschieden, dass zur Anerkennung einer mehrstöckigen Freiberufler-Personengesellschaft auch alle mittelbar an der Untergesellschaft beteiligten Gesellschafter der Obergesellschaft die Tatbestandsmerkmale des freien Berufs nach § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG erfüllen müssten, da die Obergesellschaft selbst diese Merkmale nicht erfüllen könne. Weil jeder Gesellschafter eigenverantwortlich und leitend tätig sein müsse, sei zur Anerkennung einer mehrstöckigen Freiberufler-Personengesellschaft "weiter zu verlangen, dass alle Obergesellschaftler - zumindest in geringfügigem Umfang - auch in der Untergesellschaft leitend und eigenverantwortlich mitarbeiten". Anderenfalls würden sie der Tätigkeit der Untergesellschaft ein schädliches Element der Nichtfreiberuflichkeit vermitteln (BFH, Urteil vom 4. August 2020 - VIII R 24/17 -, BFHE 270, 310, BStBl II 2021, 81).

Allerdings betraf diese Entscheidung nur eine doppelstöckige Personengesellschaft, bei der die freiberufliche Mitunternehmerstellung nur durch die Beteiligung der einzelnen Berufsträger an der Obergesellschaft als weiterer Personengesellschaft vermittelt wird und daher besondere Voraussetzungen dafür vorliegen müssen, dass nicht nur die Obergesellschaft, sondern auch die Untergesellschaft freiberufliche Einkünfte erzielen kann. Der Streitfall betrifft hingegen eine einfache Mitunternehmensform, bei der die Gesellschafter der Klägerin ausschließlich natürliche Personen und approbierte Zahnärzte waren und sich das vorgenannte Zurechnungsproblem der Freiberuflichkeit nicht stellt.

Zudem entnimmt das Gericht dem vorgenannten BFH-Urteil nicht die - von der Klägerin wohl intendierte - Aussage, dass bereits jede minimale, eigenverantwortlich und leitend ausgeübte freiberufliche Leistung eines Mitunternehmers ausreiche, um insgesamt von einer unschädlichen Tätigkeit für die Mitunternehmerschaft auszugehen und die Umqualifizierung als gewerblich zu vermeiden. Vielmehr versteht das Gericht die Entscheidung dahingehend, dass jeder Berufsträger der Obergesellschaft zumindest in geringem Umfang eine Tätigkeit in der Untergesellschaft entfalten muss, bei der es sich zusätzlich jedoch um eine eigenverantwortliche und leitende freiberufliche Tätigkeit handeln muss. Hieran fehlte es im Streitfall jedoch.

d)Weil auch eine Unterteilung der Tätigkeiten der Klägerin in einen freiberuflich anzusehenden zahnärztlichen Betrieb und einen in sonstiger Weise tätigen Betriebsteil aus den vorgenannten Rechtsgründen ausschied, waren die Einkünfte der Klägerin einheitlich zu Einkünften aus Gewerbebetrieb zu qualifizieren.

Nur ausnahmsweise kann eine Umqualifizierung aller Einkünfte zu Einkünften aus Gewerbebetrieb nach dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit ausgeschlossen sein, wenn die gewerblichen Einkünfte der Klägerin lediglich ein äußerst geringes Ausmaß haben, indem sie 3% der Gesamtnettoumsatzerlöse und den Betrag von 24.500 Euro nicht übersteigen (sog. Bagatellgrenze), da in diesem Fall keine Gefährdung des Gewerbesteueraufkommens zu befürchten ist (BFH, Urteil vom 14. Mai 2019 - VIII R 35/16 -, BFHE 264, 505, BStBl II 2019, 580 mit weiteren Nachweisen; BFH, Urteil vom 6. Juni 2019 - IV R 30/16 -, BFHE 265, 157, BStBl II 2020, 649).

Auf eine derartige Ausnahme aus Verhältnismäßigkeitsgründen konnte sich die Klägerin nicht berufen, weil nicht der schädliche gewerbliche Anteil, sondern umgekehrt gerade der freiberufliche Anteil der Tätigkeiten des Dr. AM bzw. die unmittelbar von ihm selbst erwirtschafteten Umsatzerlöse marginal waren. So trug Dr. AM mit eigenen freiberuflichen Umsätzen zu den Gesamt-Umsatzerlösen der Klägerin im Streitjahr in Höhe von ..... Euro nur einen Betrag in Höhe von ..... Euro bzw. 0,028% bei.

Da Dr. AM von dem erklärten Gewinn der Klägerin im Streitjahr in Höhe von ..... ein Gewinnanteil in Höhe von ..... Euro erhielt, geht das Gericht davon aus, dass damit im Wesentlichen seine sonstigen, aus den vorgenannten Gründen gerade nicht als freiberufliche Tätigkeiten anzusehenden Leistungen für die Klägerin vergütet werden sollten. Der Vergütungsanteil für die den Einkünften aus Gewerbebetrieb zuzurechnende Tätigkeiten des Dr. AM betrug damit nicht nur höchstens 3%, sondern nahezu 100%. Insofern lag keine Geringfügigkeit mehr vor.

4.Darauf, dass die Klägerin keine originär gewerblichen Umsätze - wie etwa durch den Verkauf von Mundhygieneartikeln - erzielte, was durch die Klägerin vorgetragen war, kam es somit aus Rechtsgründen nicht mehr an, sodass insofern keine weitere gerichtliche Aufklärung vorzunehmen war.

Dahingestellt bleiben konnte auch die Frage, ob die Gewinnbeteiligung des Dr. AM im Streitjahr in Höhe von ..... Euro außer Verhältnis zu seiner unmittelbaren zahnärztlichen Tätigkeit, die das Gericht zugunsten der Klägerin mit Umsatzerlösen in Höhe von ..... Euro angenommen hat, bzw. zu seinen sonstigen Tätigkeiten für die Klägerin stand, sodass dessen Tätigkeit schon deshalb nicht als freiberuflich anzusehen war.

Dahingestellt sein lassen konnte das Gericht schließlich auch, ob die vorgenannte Bagatellgrenze in Höhe von höchstens 3% der Umsatzerlöse auch - insofern umgekehrt zu den vom BFH entschiedenen Fällen - angewendet werden kann, wenn bereits die aus freiberuflicher Tätigkeit erzielten Einkünfte eines einzelnen Mitunternehmers zu dem ihm insgesamt zugerechneten Gewinnanteil maximal 3% beträgt, sodass der Anteil seiner freiberuflichen Einkünfte im Bagatellbereich läge und unabhängig von konkreten Tätigkeiten bereits insgesamt von gewerblichen Einkünften auszugehen wäre.

III.Die Kostengrundsatzentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO. Den Beigeladenen wurden keine Kosten auferlegt, weil diese keinen Antrag gestellt hatten (§ 135 Abs. 3 FGO). Die außergerichtlichen Kosten der Beigeladenen sind nicht erstattungsfähig, weil sie nicht aus Billigkeitsgründen nach § 139 Abs. 4 FGO der Klägerin aufzuerlegen waren, nachdem die Beigeladenen keinen Antrag gestellt und kein Kostenrisiko getragen hatten.

IV.Die Zulassung der Revision beruht auf § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO, weil das Gericht der Rechtsfrage grundsätzliche Bedeutung zumisst, ob bei vorgeblich freiberuflichen Personen- oder Partnerschaftsgesellschaften eine - auch unter Wahrung der Freiberuflichkeit grundsätzlich zulässige - Arbeitsteilung zwischen mehreren Berufsträgern so weit gehen kann, dass ein einzelner Berufsträger in einer zahnärztlich tätigen Mitunternehmerschaft nur in (allenfalls) marginalem Umfang Behandlungsleistungen an Patienten vornimmt, in der weit überwiegenden Vielzahl der Fälle und bezogen auf den allergrößten Teil der Umsatzerlöse der Gesellschaft aber keinerlei eigenen Betrag zur

unmittelbaren Ausübung der Zahnheilkunde durch andere Berufsträger leistet und seine sonstigen Tätigkeiten für die Personengesellschaft zur mittelbaren Förderung der Berufsausübung der anderen Freiberufler auch nicht in einer Weise wahrnimmt, dass dies noch eigenverantwortlich und leitend erfolgt.