

Anwaltsrecht

Besteuerung der Anwalts-GmbH

Steuerrechtliche Folgen der Umwandlung einer Sozietät in eine Anwalts-GmbH

Rechtsanwalt Sebastian Korts, Köln

Manche Sozietät hat schon mit der Rechtsform der Anwalts-GmbH geliebäugelt. Doch nicht nur die Pflicht zur Gewerbesteuer lässt Sozien häufig zurückschrecken. Gleichwohl gilt: die Rechtsform wird beliebter. Immerhin 401 Gesellschaften zählten die Kammern am 1. Januar 2010, ein Plus von fast 24 Prozent im Vergleich zum Vorjahr. Der Autor gibt Antworten auf die typischen steuerrechtlichen Fragen zur Anwalts-GmbH. Sein Fazit: Vor- und Nachteile halten sich regelmäßig die Waage.

Die Frage, in welcher Rechtsform der Anwalt seinen Beruf ausübt, entscheidet sich oft nach Haftungskriterien, nach gesellschaftsrechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten oder nach steuerlichen Gesichtspunkten. Die Partnerschaftsgesellschaft schien bei der Haftungsfrage ein wenig mehr Schutz zu bieten als die BGB-Gesellschaft, denn soweit ein anderer Partner Fehler machte, so haftete man nur mit dem Betriebsvermögen der Partnerschaft. Allerdings muss der Rechtsanwalt, der die Haftungsfrage zum Kriterium seiner Rechtsformwahl gemacht hat und dabei in der Partnerschaft verblieben ist, erkennen, dass die Rechtsprechung des BGH¹ ihn in der Partnerschaft härter in die Verantwortung nimmt, als vielleicht geplant war: er kann auch schuldlos haften. Er könnte angesichts der Lektüre dieses Urteils der Ansicht sein, dass die RA-GmbH die richtige Unternehmensform ist. Insbesondere diesen Lesern ist diese kurze Abhandlung gewidmet.

I. Der Weg in die GmbH

Die Änderung der Rechtsform von der BGB-Gesellschaft (Sozietät) oder der Partnerschaft in die GmbH ist Dank des Umwandlungsrechts leicht möglich. Eine Partnerschaft steht einer Personenhandelsgesellschaft gleich (vgl. §§ 3 Abs. 1 Nr. 1, 191 Abs. 1 Nr. 1 UmwG). Damit ist der Formwechsel in, die Verschmelzung mit oder die Spaltung auf eine RA-GmbH möglich.

Ein vorbeschriebener Formwechsel der Partnerschaft in die RA-GmbH gilt steuerlich als Einbringung im Sinne der §§ 20 bis 23 UmwStG (§ 25 UmwStG). Einbringender ist der einzelne Gesellschafter. Eingbracht wird der jeweilige Mitunternehmeranteil.² Zivilrechtlich geht mit der Umwandlung das Gesamthandsvermögen der Partnerschaft auf die GmbH über, nicht aber die Wirtschaftsgüter, die im Eigentum eines Gesellschafters stehen und der Partnerschaft zur Nutzung überlassen wurden. Oft handelt es sich um die PKW der Rechtsanwälte und um die Betriebsimmobilie. Diese sind bisher als Sonderbetriebsvermögen behandelt worden. Soweit Wirtschaftsgüter des Gesamthandsvermögens nicht im Vermögen der RA-GmbH vereinnahmt werden sollen, ist deren Entnahme vor der Umwandlung erforder-

lich. Soweit es sich dabei nicht um wesentliche Betriebsgrundlagen handelt, ist die Anwendung des § 20 UmwStG von der Entnahme nicht tangiert.

Hinsichtlich der entnommenen Werte kann eine Aufdeckung der stillen Reserven in den nicht wesentlichen Betriebsgrundlagen in Betracht kommen (vgl.: bei Entnahme; Überführung in ein anderes Betriebsvermögen, § 6 Abs. 4 EStG; verdeckte Einlage, § 6 Abs. 6 EStG) oder es können gegebenenfalls die Buchwerte fortgeführt werden (§ 6 Abs. 5 EStG). Soweit funktional wesentliche Betriebsgrundlagen des Gesamthands- oder Sonderbetriebsvermögens von der Einbringung ausgenommen werden, kommt die steuerneutrale Umwandlung gemäß § 20 UmwStG nicht in Betracht. Die stillen Reserven sind vollständig aufzudecken und zu versteuern (vgl. auch §§ 16, 34 EStG).

Oftmals entsteht gar nicht der Wunsch der Rechtsanwälte, das bisherige Betriebsvermögen in die RA-GmbH zu transferieren. Wenn schon der Wunsch nach einer Haftungsbeschränkung das Handeln bestimmt, so kommt die Betriebsaufspaltung als ergänzendes Gestaltungselement in Betracht. Das gesamte Betriebsvermögen wird in eine andere Gesellschaft eingelegt (oder in der alten Rechtsform belassen, die dann aber keine Anwaltsaufträge mehr ausführt), die Büroimmobilie und die KFZ sowie alle anderen Anlagegüter sind damit einem Haftungszugriff entzogen. Die RA-GmbH ist nur der Mieter dieser Güter.

Die Umwandlung kann, sehr vereinfacht formuliert,³ so vollzogen werden, dass die Fortführung der Mandate in der RA-GmbH verwirklicht wird und steuerneutral das Betriebsvermögen (mit dem Ziel der Betriebsaufspaltung) in eine Besitzgesellschaft überführt wird. Steuerlich kann diese Umwandlung, soweit auf den ohnehin vorhandenen Jahresabschluss zum Jahreswechsel abgestellt wird, jeweils bis zum 31.8. des Jahres beim Handelsregister angemeldet werden, womit die neue RA-GmbH steuerlich rückwirkend ab dem 1.1. des jeweiligen Jahres bestanden hat.

Übt der Rechtsanwalt seinen Beruf über der RA-GmbH aus, so muss getrennt werden zwischen der Steuersituation der Kapitalgesellschaft und der persönlichen Situation.

II. Buchhaltung und Besteuerung der GmbH

Die RA-GmbH ist Kaufmann. Die Buchführungsverpflichtung des § 238 HGB ergreift daher die RA-GmbH ebenso wie § 140 AO.

Der auf der Ebene der GmbH zu versteuernde Gewinn definiert sich nach § 4 Abs. 1 S. 1 EStG als „der Unterschiedsbetrag zwischen dem Betriebsvermögen am Schluss des Wirtschaftsjahres und dem Betriebsvermögen am Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres, vermehrt um den Wert der Entnahmen und vermindert um den Wert der Einlagen.“ Die RA-GmbH muss also für die Gewinnermittlung einen Betriebsvermögensvergleich durchführen; sie hat zu bilanzieren.

Soweit Wirtschaftsgüter wie die Betriebsimmobilie oder PKW der Gesellschaft aus dem Kreis der Gesellschafter zur Verfügung gestellt werden, wird auf die Erstellung einer Sonderbilanz verzichtet, einfache (schriftliche, im Voraus ge-

1 BGH, Urteil vom 19.11.2009 – IX ZR 12/09, AnwBl 2010 S. 216 ff.

2 BFH, Urteil vom 16.12.2009 – I R 97/08 zum Zwang zur Einbringung von Namensrechten.

3 Vgl. umfangreiche Kommentierungen in Schmidt, EStG, § 6 EStG m. w. N. und in Widmann/Mayer, Umwandlungsrecht, § 20 UmwStG.

schlossene, fremdübliche) Mietverträge reichen aus. Kapitalkonten der Gesellschafter werden nicht geführt. Im Verhältnis zu ihrem Gesellschafter finden sich allenfalls Darlehenskonten.

Alle Einkünfte der GmbH werden als gewerbliche Einkünfte behandelt, die Infektionstheorie entfaltet keinen Schrecken. Steuerliche Besonderheiten einer RA-GmbH gegenüber anderen GmbHs bestehen nicht. Forderungen werden aktiviert im Zeitpunkt ihrer Entstehung. Gleiches gilt für die Verbindlichkeiten.

Im Rahmen des Betriebsvermögensvergleiches zum Ende des jeweiligen Geschäftsjahres ergibt sich das handelsrechtliche Jahresergebnis. Dieses ist gemäß den steuerlichen Gewinnermittlungsvorschriften zu korrigieren und bildet nach Durchführung dieser und sonstiger Korrekturen das zu versteuernde Einkommen der GmbH.

Das zu versteuernde Einkommen der GmbH unterliegt

- der Körperschaftsteuer in Höhe von 15 Prozent,
- dem Solidaritätszuschlag in Höhe von 5,5 Prozent der Körperschaftsteuer (effektiv 0,825 Prozent) sowie
- der Gewerbesteuer, die abhängig vom Hebesatz der Gemeinde ist, von 14 Prozent (400 Prozent) bis zu 17,15 Prozent (bei einem Hebesatz von 490 Prozent, z. B. München).

Die Steuerbelastung auf der Ebene der GmbH beträgt damit in Abhängigkeit vom jeweiligen lokalen Gewerbesteuerhebesatz zwischen 29,83 Prozent (15 + 0,83 + 14) bis zu 32,98 Prozent (15 + 0,83 + 17,15). Die Gewerbesteuer ist keine Betriebsausgabe.

Beispielsrechnung:

Ergebnis vor Steuern	100,00
Körperschaftsteuer (15 Prozent)	- 15,00
Solidaritätszuschlag	- 0,825
Gewerbesteuer (14 Prozent auf 100)	- 14,00
Ergebnis nach Steuern	70,175
(Gesamtsteuerbelastung – gerundet –	29,83 Prozent)

Es ist zu beachten, dass es sich um eine Definitivbelastung handelt, die also weder davon abhängig ist, ob eine Gewinnausschüttung erfolgt,⁴ noch bei der persönlichen Einkommensteuer des eventuellen Ausschüttungsempfängers anrechenbar ist.

Bei der Umsatzsteuer hat die RA-GmbH folgendes zu beachten: Die Anwalts-GmbH hat die Umsatzsteuer aus den geschriebenen Rechnungen gemäß § 16 Abs. 1 S. 1 UStG bei Rechnungsstellung abzuführen (Ausnahme siehe § 20 UStG). Bei Geldeingang ist umsatzsteuerlich nichts zu veranlassen. Ausgebuchte Rechnungen oder Stornierungen führen dazu, dass die an das Finanzamt geleistete Umsatzsteuer zurückgeholt wird.

III. Die persönlichen Einkünfte des Rechtsanwaltes aus nichtselbständiger Arbeit gem. § 19 EStG

Der Gesellschafter einer GmbH kann bei dieser angestellt sein, bei der RA-GmbH ist der Gesellschafter regelmäßig angestellt, denn es bedarf der aktiven Berufsausübung. Als angestellter Rechtsanwalt, sei er Geschäftsführer oder nicht, bezieht dieser mit seinem Gehalt Einkünfte aus einer nichtselbständigen Arbeit gem. § 19 EStG. Dieses Gehalt des Gesellschafters mindert den bei der GmbH zu erfassenden

Gewinn. Grundsätzlich unterscheidet sich dieser Vorgang nicht von den Abrechnungen der angestellten Rechtsanwälte, sei es in der GmbH oder bei einer Sozietät oder einer Partnerschaft.

Die Besteuerung des angestellten Rechtsanwaltes, der seinerseits beherrschender Gesellschafter-Geschäftsführer der anstellenden Rechtsanwalts-GmbH ist, unterliegt einigen Besonderheiten. Von einer beherrschenden Stellung ist nach der Rechtsprechung des BFH im Regelfall auszugehen, wenn der Gesellschafter die Mehrheit der Stimmrechte besitzt und deshalb bei Gesellschafterversammlungen entscheidenden Einfluss ausüben kann. Dies ist im Allgemeinen der Fall, wenn er über mehr als 50 Prozent der Stimmrechte verfügt.⁵ Verfügt ein Gesellschafter über lediglich 50 Prozent oder weniger der Gesellschaftsanteile, kann er aber dennoch einem beherrschenden Gesellschafter gleichgestellt werden, wenn er mit anderen, gleichgerichtete Interessen verfolgenden Gesellschaftern zusammenwirkt, um eine ihren Gesellschafterinteressen entsprechende Willensbildung der Kapitalgesellschaft herbeizuführen.⁶ Ein beherrschender Einfluss liegt dann vor, wenn der betreffende Gesellschafter den Abschluss und den Inhalt von Beschlüssen erzwingen und bestimmen kann. Entscheidend ist, ob der Gesellschafter aufgrund der ihm zustehenden Stimmrechte (unmittelbare oder mittelbare Mehrheitsbeteiligungen) in der Gesellschafterversammlung seinen Willen durchsetzen kann.

Sozialversicherungsrechtlich wird dieser angestellte Rechtsanwalt dann als Selbständiger behandelt mit der Folge, dass dieser nicht sozialversicherungspflichtig ist. Damit ist er allerdings nicht von der Mitgliedschaft im Rechtsanwaltsversorgungswerk befreit, er zahlt seine Beiträge ebenso wie der Anwalt, der als Einzelunternehmer oder als Gesellschafter einer Sozietät tätig ist, aus versteuerten Geldern.

Diese scheinbare steuerlich schlechtere Behandlung als Selbständiger gegenüber den angestellten Anwälten wird in den Einkommensteuerbescheiden betreffend die jeweiligen Vorjahre größtenteils wieder ausgeglichen. Durch die nachgelagerte Altersbesteuerung⁷ ab dem Jahre 2005 tritt jetzt der Effekt auf, dass zwar die Summe der Altersvorsorgeaufwendungen nur zu einem bestimmten Prozentsatz (für das Jahr 2010 mit 70 Prozent) berücksichtigt wird, aber von diesem prozentualen Anteil werden die steuerfreien Arbeitgeberanteile zur Rentenversicherung vollständig abgezogen, so dass nur der rechnerisch verbleibende Restbetrag von dem Gesamtbetrag der Einkünfte abgezogen wird. Dieser Abzug findet beim beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer nicht statt, denn dieser hat ja keinen steuerfreien Arbeitgeberanteil, sodass die anzusetzenden Altersvorsorgeaufwendungen vollständig (bis jährlich max. 20.000 Euro) den Gesamtbetrag der Einkünfte mindern. Die verbleibende Benachteiligung trifft den beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer in gleicher Weise wie den Rechtsanwalt als Einzelunternehmer oder BGB-Gesellschafter.

In der Anwalts-GmbH kann der Rechtsanwalt, im Gegensatz zu der BGB-Gesellschaft, als Gesellschafter sich selbst

⁴ Anders bei einer Personengesellschaft (z. B. PartG), für welche das EStG in § 34 a eine Begünstigung für thesaurierte Gewinnanteile vorsieht.

⁵ BFH, Urt. vom 15.3.2000 – I R 40/99, BStBl 2000 II, 504; BFH, Urteil vom 18.2.1999 – I R 51/98.

⁶ BFH, Urteil vom 9.4.1997, BFH/NV 1997, 808; BFH, Urteil vom 13.12.1989, BStBl 1990 II, 454.

⁷ Vgl. zu den Alterseinkünften von Rechtsanwälten: BFH, Urteil vom 26.11.2008 – X R 15/07; FG Nürnberg, Urteil vom 9.4.2009 – 6 K 890/2007 und vom 30.4.2009 – VI 334/2006.

eine Pensionszusage gewähren. Es handelt sich um eine schriftliche unmittelbare Versorgungszusage durch den Arbeitgeber, die RA-GmbH, die das dafür benötigte Vermögen durch Bildung von Pensionsrückstellungen sammelt. Diese Pensionszusage kann mit Unterstützung einer Rückdeckungsversicherung, aber auch ohne eine solche gebildet werden. Die steuerlichen Voraussetzungen sind in § 6 a EStG beschrieben.

IV. Die persönlichen Einkünfte des Rechtsanwaltes aus Kapitalvermögen gem. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG

Ist der Rechtsanwalt an einer RA-GmbH beteiligt, so erzielt er – soweit die GmbH Gewinne erwirtschaftet und diese auch ausschüttet – Einkünfte aus Kapitalvermögen gem. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG.

Verkürzt soll die Methode der Besteuerung der Ausschüttung dargestellt werden. Die RA-GmbH ist mit ihrem bilanziell festgestellten Gewinn steuerpflichtig, dabei kommt es nicht darauf an, ob der Gewinn ausgeschüttet oder thesauriert wird.

Soweit der Gewinn oder ein Teil davon ausgeschüttet werden soll, so ist diese Dividende wie folgt auf der Ebene des Gesellschafters zu versteuern. Soweit der Gesellschafter einer RA-GmbH eine natürliche Person ist und die Anteile im Privatvermögen hält, unterliegt die Dividende der Abgeltungssteuer mit einem Steuersatz von 25 Prozent gemäß §§ 32 d, 43 ff. EStG. Der Solidaritätszuschlag und die Kirchensteuer treten hinzu. Die Einkommensteuer ist sodann mit der Kapitalertragsteuer⁸ gemäß § 43 Abs. 5 EStG abgegolten. Soweit der Gesellschafter einem geringeren Steuersatz als dem Abgeltungssteuersatz unterliegt, kann er auf Antrag gemäß § 32 d Abs. 6 EStG diesen zur Anwendung bringen. Ein Abzug der Werbungskosten ist, bis auf den Sparerpauschbetrag, bei den Einkünften aus Kapitalvermögen nach § 20 Abs. 9 S. 1 2. HS EStG nicht mehr möglich.

Abweichend von dieser Besteuerungsvariante kann ein Gesellschafter, wenn er eine Beteiligung von mindestens 25 Prozent hält, § 32 d Abs. 2 Nr. 3 a EStG oder, wenn er mehr als einem Prozent hält und für die Gesellschaft tätig ist (sog. unternehmerische Beteiligung, wird bei einer RA-GmbH faktisch regelmäßig der Fall sein), gemäß § 32 d Abs. 2 Nr. 3 b EStG für das Teileinkünfteverfahren optieren. Das Teileinkünfteverfahren ist grundsätzlich⁹ vorgesehen, wenn die Anteile in einem Betriebsvermögen⁹ gehalten werden. Beim Teileinkünfteverfahren gilt folgendes: Die auf der Ebene der Gesellschaft mit 15 Prozent Körperschaftsteuer vorbelastete Dividende ist gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 1, Abs. 3 EStG zu 60 Prozent als steuerpflichtige Einnahme des Rechtsanwaltes als Gesellschafter zu erfassen. Die weiteren 40 Prozent werden gemäß § 3 Nr. 40 S. 1 d EStG steuerfrei gestellt. Der ausgeschüttete Betrag unterliegt einschließlich des steuerfreien Teils bei der GmbH dem Kapitalertragsteuerabzug gemäß § 43 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 a EStG.

Die Option zum vorbeschriebenen Teileinkünfteverfahren wird der Anwalt wählen, der seinerseits seinen GmbH-Anteil fremdfinanziert erworben hat. Die Schuldzinsen dieser Finanzierung werden dadurch steuerlich abzugsfähig.

Die Steuerbelastung der Dividende ist im Teileinkünfteverfahren ab einem persönlichen Steuersatz oberhalb von 41,67 Prozent höher als die 25 Prozent (60 Prozent von 41,67 Prozent) der Abgeltungssteuer. Soweit er das Teileinkünfteverfahren wählt, kann er aber Werbungskosten (Finanzierungskosten) gemäß § 3 c Abs. 2 EStG zu 60 Prozent abziehen.

Hält der Rechtsanwalt seine Anteile in einer anderen Kapitalgesellschaft, was berufsrechtlich umstritten sein könnte, greift für die Besteuerung § 8 b KStG ein, der eine 95 prozentige Steuerfreistellung bewirkt, es werden 5 Prozent einer Steuerbelastung in der Kapitalgesellschaft nach den dort geltenden Regelungen unterworfen.

V. Resümee

Die Steuersätze der GmbH sind nicht signifikant höher als die Steuersätze der Personengesellschaft. So haben die Gesellschafter der Sozietät unter gänzlicher Außerachtlassung von persönlichen Besteuerungsanknüpfungspunkten bei einer Vollausschüttung eine Gesamtsteuerbelastung von 44,31 Prozent (Höchster Grenzsteuersatz 42 Prozent + Solidaritätszuschlag hierauf in Höhe von 5,5 Prozent) bzw. 47,47 Prozent („Reichensteuer“ 45 Prozent + Solidaritätszuschlag hierauf in Höhe von 5,5 Prozent) zu tragen, die Gesellschafter der GmbH eine Gesamtsteuerbelastung in Höhe von 48,33 Prozent. Wendet man das Teileinkünfteverfahren an, so kommt ein Steuersatz von 49,82 Prozent für die GmbH-Gesellschafter in Betracht, der bei Finanzierung der Anteile auf 46,34 Prozent sinkt. Diese Zahlen sind zunächst gültig für eine Gewerbesteuerbelastung (bei der GmbH) bei einem Hebesatz von 400. Ist ein höherer Satz zugrunde zu legen, so steigt die Steuerbelastung. Beachtet werden muss, dass diese Zahlen bei der Personengesellschaft den gesamten Gewinn betreffen, bei der GmbH ist der Gewinn aber bereits um die Gehaltszahlungen an die Gesellschafter vermindert. Wie hoch der eventuelle Effekt einer Steuerersparnis durch die Pensionsrückstellung ist, ist in dieser Darstellung nicht berechnet. Weitere Stellschrauben wie Verzinsungseffekte an verschiedenen Parametern (Thesaurierung von Gewinnen) lassen wiederum Verschiebungen der Steuerbelastung möglich erscheinen. Der Einsatz von Dienstwagen für die Geschäftsführer verschiebt die Belastung möglicherweise zugunsten der GmbH, denn bei dieser sind alle PKW-bezogenen Ausgaben steuerlich anzusetzen, während bei einer Nutzung in der Personengesellschaft die privat veranlassten Fahrten herauszurechnen sind, wenn diese weniger als 50 Prozent ausmachen.

Die steuerliche Belastung wird daher nicht das ausschlaggebende Argument der Rechtsformwahl sein. Die Haftungsfrage wird sicherlich ebenso Bedeutung haben wie die Möglichkeit, sich letztlich von der Gesellschaft trennen zu können.



Sebastian Korts, Köln

Der Autor ist Rechtsanwalt und Fachanwalt für Steuerrecht sowie Handels- und Gesellschaftsrecht.

Sie erreichen den Autor unter der E-Mail-Adresse autor@anwaltsblatt.de.

⁸ Die GmbH hat 25 Prozent von der Ausschüttung einzubehalten und abzuführen, § 43 a Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG.

⁹ Ergänzend ist hinzuweisen auf das gewerbesteuerliche Schachtelprivileg des § 9 Nr. 2 a GewStG mit der Mindestbeteiligung von 15 Prozent.