

schlechterung gefragt, wird gerade von Frauen der Verlust von Vorsorgemaßnahmen, die finanzielle Belastung und die Änderung des Anstellungsverhältnisses genannt.

Da davon auszugehen ist, dass bessere Vermögensverhältnisse auch zu einer besseren Vorsorge führen, wurde explizit nach der Veränderung dieser seit 2008 gefragt. Erfreulicherweise geben dabei 72,5 % der Befragten an, dass sich ihre finanzielle Lage verbessert hat. Nur für 12,2 % der Teilnehmer ist eine Verschlechterung eingetreten, wobei hier wiederum Frauen mit 19,3 % (Männer 8,2 %) überrepräsentiert sind.

### III. WAS BEEINFLUSST DAS AUSMASS DER GENUTZTEN VORSORGEMAßNAHMEN IN DER ANWALTSCHAFT?

Neben der Analyse, wie und in welchem Grad sich Berufsträger gegen diverse Risiken absichern, wurde im Rahmen der Studie auch analysiert, welche Faktoren die subjektive Einschätzung der eigenen Absicherung beeinflussen und ob diese Einschätzung mit dem objektiven Grad der Absicherung übereinstimmt.

Wenn über Einflussfaktoren der Vorsorge gesprochen wird, kommt intuitiv das Thema Vermögensverhältnisse zur Sprache. Im Allgemeinen wird davon ausgegangen, dass eine Person, die insgesamt finanziell besser aufgestellt ist, auch weitreichendere Optionen zur eigenen Vorsorge hat. Im Bereich der Anwaltschaft sind aber auch Punkte wie die berufliche Stellung, das Alter oder Spezialisierungen denkbare Einflussfaktoren.

Im Rahmen der durchgeführten Studie wurde dem mit statistischen Mitteln<sup>7</sup> auf den Grund gegangen, wobei

<sup>7</sup> Zur Ermittlung der Ergebnisse wurden multivariate Regressionsanalysen gerechnet, welche Interaktionsterme beinhalten. Diese wurden durch den Test auf Gruppenunterschiede (sog. T-Test) anhand gängiger Signifikanzniveaus bestimmt.

sich herausstellt, dass tatsächlich Alter und Brutto-Einkommen die maßgeblichen Faktoren sind, die zu einer positiven Einschätzung der eigenen Vorsorge führen. Kurz: Ein höheres Brutto-Einkommen und ein höheres Alter führen zu einer positiveren Bewertung der eigenen Vorsorgemaßnahmen. Dies ist soweit wenig überraschend, allerdings stellt sich weiter die Frage, ob die subjektive Bewertung der getroffenen Maßnahmen mit dem objektiven Grad an Vorsorge übereinstimmt. Anders ausgedrückt: Schätzen die Berufsträger ihre soziale Absicherung richtig ein oder werden die getätigten Schritte zu positiv bewertet? Erfreulicherweise zeigt die empirische Untersuchung hier, dass die Berufsträger den Grad der getroffenen Absicherungen gut einschätzen können.

### IV. FAZIT

Insgesamt bleibt festzuhalten, dass die Teilnehmer der Studie relativ gut abgesichert erscheinen, dabei aber teilweise selbst durchaus Verbesserungsbedarf sehen. Gerade die Altersvorsorge wird hierbei frei im Sinne ‚Mehr ist besser‘ als optimierungswürdig betrachtet. Insgesamt geben aber knapp 40 % der Befragten an, besser abgesichert zu sein als vor zehn Jahren, was positiv hervorgehoben werden muss. Hinsichtlich der Frage, was das Maß der sozialen Sicherung determiniert, zeigt sich, dass das Einkommen eine zentrale Rolle spielt. Ist dieses vergleichsweise höher, werden mehr Vorsorgemaßnahmen getroffen. Auch ähnlich zu den Ergebnissen der 2008er Studie ergibt sich für das Alter der Befragten ein signifikant positiver, aber schwacher Effekt. Ältere Befragte betreiben somit eine etwas umfangreichere Vorsorge, als dies bei jungen Anwälten der Fall ist. Aufgrund der geringen Effektstärke lässt sich aber vermuten, dass die Wichtigkeit der besprochenen Vorsorgemaßnahmen in der Anwaltschaft bekannt ist und auch am Anfang der Karriere bereits über dementsprechende Vorgehensweisen nachgedacht wird.

## KANZLEIGRÜNDUNG – RECHTSFORMWAHL AUS STEUERLICHER SICHT

RECHTSANWALT ARNOLD CHRISTIAN STANGE\*

*Bei der Gründung einer Rechtsanwaltskanzlei haben neben operativen und berufsrechtlichen Aspekten vor allem die steuerlichen Konsequenzen eine erhebliche wirtschaftliche Bedeutung. Dies gilt auch bei Wachs-*

*tum und Umstrukturierung der Kanzlei sowie mit Blick auf einen geplanten Ausstieg bzw. eine Übertragung der Kanzlei. Der Autor gibt einen Überblick über die verschiedenen Optionen – Einzelkanzlei, Personengesellschaften (GbR, Partnergesellschaft), Rechtsanwalts-gesellschaften (AG, GmbH) – und ihre völlig unterschiedlichen steuerlichen Auswirkungen.*

\* Der Autor ist Rechtsanwalt und Fachanwalt für Steuerrecht in Bielefeld. Er ist Vorsitzender des BRAK-Ausschusses Steuerrecht.

## I. VORBEMERKUNG

Bei der Rechtsformwahl im Zuge der Kanzleigründung sind neben den operativen und berufsrechtlichen Vorgaben auch die steuerlichen Konsequenzen von erheblicher wirtschaftlicher Bedeutung. Mithin erscheint es sinnvoll, die verschiedenen Optionen, die völlig unterschiedliche steuerliche Auswirkungen haben, zu beleuchten, um einem Kanzleigründer einen ersten Überblick zu verschaffen.

Wie immer können Darstellungen im Rahmen der BRAK-Mitteilungen eine dezidierte steuerliche Beratung nicht ersetzen und sollen es auch gar nicht: Die Kollegen, die eine Kanzlei zu gründen beabsichtigen, sind gut beraten, dies unter rechtzeitiger *vorheriger* Einschaltung eines steuerlichen Beraters zu tun – das Steuerrecht kennt grundsätzlich keine Rückwirkung und lässt in der Regel keine Korrekturen bei verwirklichten Einkünften zu.

Der Segen der Inanspruchnahme professioneller steuerlicher Beratung wird nicht allein in einer optimalen Gesamtsteuerbelastung der Kanzleitätigkeit liegen, sondern vor allem in einer transparenten und vorhersehbaren Liquiditätsplanung, die in der Anfangsphase häufig noch wichtiger als die Ergebnisplanung ist. Überhaupt stellt das Liquiditätsmanagement einer Kanzlei, die mit mehr als einem Inhaber oder mit Angestellten agiert, eine besondere Herausforderung am Beginn der Selbstständigkeit dar.

## II. OPTIONEN AUS STEUERLICHER SICHT

Die berufsrechtlich zulässigen Rechtsformen gliedern sich aus steuerlicher Sicht in zwei Gruppen: die transparent besteuerten Personengesellschaften (GbR, Partnerschaftsgesellschaft) sowie die Einzelkanzlei einerseits und die eigenständig besteuerten Rechtsanwaltsgesellschaften (AG, GmbH) andererseits.

Eine Tätigkeit in der Einzelkanzlei und der Personengesellschaft führt zu unmittelbar auf Inhaberebene steuerpflichtigen Einkünften aus selbstständiger Tätigkeit. Die Einkünfte werden lediglich gesondert auf Kanzleiebene ermittelt und festgestellt.

Dagegen unterliegen die Rechtsanwaltsgesellschaften einer Besteuerung als Kapitalgesellschaften mit Gewerbe- und Körperschaftsteuer. Die Inhaber erzielen entweder Vergütungen, die bei ihnen als Einkünfte aus nichtselbstständiger Tätigkeit oder, im Fall von Vorständen einer AG, als Einkünfte aus selbstständiger Tätigkeit besteuert werden. Gewinnausschüttungen in Form von Dividenden führen bei den Inhabern zu Einkünften aus Kapitalvermögen und unterliegen bei diesen einer begünstigten Besteuerung, um die Gesamtbelastung dieser Einkünfte in Grenzen zu halten. Damit gilt eine strikte steuerliche Trennung der Ebene der Kanzlei von der Ebene der Inhaber.

## III. STEUERLICHE WÜRDIGUNG DER EINZELNEN OPTIONEN

### 1. EINZELKANZLEI/SOZIENTÄT

#### a) ERTRAGSTEUER UND GEWINNERMITTLUNG

Die selbstständige Tätigkeit in der Einzelkanzlei bzw. als Partner einer Sozientät (hier: GbR oder Partnerschaftsgesellschaft) wird auf der persönlichen Ebene des Rechtsanwalts grundsätzlich als Einkünfte aus selbstständiger Arbeit mit den normalen Tarifen besteuert. Die Einkünfte werden dabei mit allen anderen Einkunftsarten (Vermietung und Verpachtung, gewerbliche Einkünfte, Einkünfte aus sonstiger selbstständiger oder aus nichtselbstständiger Arbeit) einkommensteuerlich konsolidiert. Im Fall der Zusammenveranlagung erfasst die steuerliche Konsolidierung auch die Einkünfte des anderen Ehegatten. Insbesondere dann, wenn der Aufbau der Kanzlei anfangs zu Verlusten führt, ist die Konsolidierung hilfreich. Kommt es im weiteren Verlauf der Kanzleitätigkeit zu positiven Ergebnissen, können diese mit Verlusten aus anderen Tätigkeitsbereichen ausgeglichen werden.

Die Einkünfte können entweder durch Einnahmen-Überschussrechnung (EÜR) oder durch Betriebsvermögensvergleich (Bilanzierung) ermittelt werden. Über die Gesamtdauer der Tätigkeit ergeben sich keine Unterschiede, allerdings führen die unterschiedlichen Gewinnermittlungen zu Verschiebungen in der Erfassung der Einnahmen und Ausgaben.

Weder eine Einzelkanzlei noch eine Sozientät ist zur handelsrechtlichen Buchführung verpflichtet. Allerdings ergibt sich eine Dokumentationspflicht und damit auch eine gewisse Buchführungspflicht daraus, dass die Einkünfte nach steuerrechtlichen Grundsätzen zu ermitteln sind. Diese Grundsätze fußen auf den Buchführungsgrundsätzen, weichen aber in vielen Bereichen vom Handelsrecht ab. Sie gewähren insbesondere weniger Wahlrechte und sehen längere Abschreibungsdauern für Wirtschaftsgüter vor, so dass der Betriebsausgabenabzug verzögert wird. Wesentlicher Unterschied gegenüber dem Handelsrecht ist jedoch, dass für Einzelkanzleien und Sozientäten unabhängig von ihrer Größe keinerlei Publizitätspflichten bestehen.

#### b) UMSATZSTEUER

Für die Einzelkanzleien und Sozientäten besteht die Möglichkeit, beim Finanzamt zu beantragen, die Umsatzsteuer nach vereinnahmten Entgelten zu entrichten (sog. Ist-Versteuerung). Das bedeutet im Ergebnis, dass eine mit Erbringung der Beratungsleistung entstandene Umsatzsteuer erst dann abgeführt werden muss, wenn die Vergütung tatsächlich vereinnahmt wird und nicht bereits dann, wenn die Leistung erbracht worden ist. Hinsichtlich des Vorsteuerabzugs bleibt es jedoch beim allgemeinen Grundsatz, dass dieser mit Vorliegen der Eingangsrechnung unabhängig von der Bezahlung der

selben geltend gemacht werden darf. Dieses Privileg schützt vor Liquiditätsengpässen insbesondere dann, wenn Rechnungen nicht umgehend bezahlt werden.

Zu beachten ist, dass das Privileg der Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten von der Finanzverwaltung nur unabhängig vom erzielten Jahresumsatz gewährt wird, wenn der Gewinn über die Einnahme-Überschussrechnung ermittelt wird. Im Falle der Bilanzierung darf dieses Privileg nur genutzt werden, solange der Jahresumsatz unter 600.000 Euro liegt.

### c) WACHSTUM UND UMSTRUKTURIERUNG

Das Kanzleiwachstum führt bei Einzelkanzleien und Sozietäten zu keinen steuerlichen Veränderungen. Zu beachten ist aber, dass die Einkommensteuervorauszahlungen den Ergebnissen angepasst werden. Sofern für das laufende oder kommende Geschäftsjahre niedrigere Ergebnisse als in der Vergangenheit erwartet werden, muss dies plausibel dem Finanzamt dargelegt werden, um eine Senkung der quartalsweisen Einkommensteuervorauszahlungen zu erreichen. Das Vorauszahlungsmanagement ist wesentliches Element der Liquiditätsplanung. Zu beachten ist, dass diese Vorauszahlungen die Kanzlei nicht belasten, sondern direkt auf Inhaberebene auftreten, weshalb sichergestellt werden muss, dass die Inhaber über die erforderliche Liquidität verfügen, die unter Umständen aus der Kanzlei abgezogen werden muss.

Im Verlauf der Entwicklung der Kanzlei kann es gewünscht sein, die Kanzlei mit einer anderen zu vereinigen, neue Partner aufzunehmen oder sich von einem oder mehreren Partnern zu trennen. Das Ertragsteuerrecht sieht diverse Möglichkeiten der Umstrukturierung unter Verschonung der stillen Reserven, insbesondere des Kanzleiwerts und des Mandantenstamms, vor. Einzelkanzleien und Anteile an Sozietäten können steuerneutral zu Buchwerten in andere Sozietäten gegen Beteiligung eingebracht werden. Auch die Aufnahme neuer Partner ist steuerneutral möglich, ebenso wie die Realteilung der Sozietät. Letztere ist unter bestimmten Voraussetzungen auch dergestalt möglich, dass die Sozietät nach Ausscheiden eines oder mehrerer Partner fortgeführt wird (sogenannte „unechte“ Realteilung).

Der Wechsel in eine Rechtsanwaltsgesellschaft ist ebenfalls steuerneutral möglich, indem die Kanzlei bzw. der Anteil an der Sozietät gegen Gewährung von Anteilen in eine Rechtsanwaltsgesellschaft eingebracht wird.

### d) AUSSTIEG UND ÜBERTRAGUNG

Werden sämtliche stillen Reserven im Kanzleianteil und dem dazugehörigen Sonderbetriebsvermögen aufgedeckt, kann ein Inhaber bei Ausscheiden aus der Kanzlei, beispielsweise im Rahmen eines Verkaufs, eine begünstigte Besteuerung des Veräußerungsgewinns in Anspruch nehmen, sofern er die Altersgrenze von 55 Jahren erreicht hat. Sozietäten können den geplanten Aus-

stieg von Partnern über verschiedene Gestaltungen steuerlich optimieren, so dass die Liquiditätsbelastungen für die übernehmende ebenso wie für die ausscheidende Partei gemildert werden können.

Die Weitergabe einer Kanzlei oder eines Sozietätsanteiles – letzterer unabhängig von der Beteiligungsquote – kann schenkungs- bzw. erbschaftsteuerlich begünstigt sein, wenn der oder die Nachfolger die Kanzlei unvermindert fortführen.

## 2. RECHTSANWALTSGESELLSCHAFTEN

### a) ERTRAGSTEUER UND BUCHFÜHRUNG

Eine Rechtsanwaltsgesellschaft (GmbH, AG) betreibt kraft Rechtsform einen Gewerbebetrieb und unterliegt als Kapitalgesellschaft der Körperschaftsteuer und der Gewerbesteuer. Die Gesamtertragsteuerbelastung liegt mit ca. 29-32 % deutlich unter der Spitzenbelastung mit Einkommensteuer von effektiv 44,3 % ab ca. 55.000 Euro und 47,4 % ab 250.000 Euro Einkommen bei natürlichen Personen.

Erst mit der Ausschüttung der Gewinne an die Anteilseigner kommt es zu einer weiteren Belastung mit Einkommensteuer zwischen 26,4 und 28,5 % auf Ebene des Anteilseigners, so dass sich eine leicht höhere Gesamtbelastung von bis zu 51,4 % ergibt als bei den Einzelkanzleien und Sozietäten. Allerdings kann die Rechtsanwaltsgesellschaft die niedrig besteuerten Gewinne direkt reinvestieren und hat damit im Rahmen der Innenfinanzierung mehr Mittel zur Wachstumsfinanzierung zur Verfügung als eine vergleichbare Einzelkanzlei oder Sozietät, bei der die Gesamtsteuerbelastung mit dem Ende des Veranlagungszeitraums entsteht und über Vorauszahlungen auch unterjährig abgeschöpft wird.

Die Rechtsanwaltsgesellschaft bringt allerdings einen deutlich höheren Verwaltungsaufwand mit sich, weil die Buchführung der Formkaufleute den handelsrechtlichen Vorschriften entsprechen muss und die Jahresabschlüsse grundsätzlich veröffentlicht werden müssen, wenn auch in vereinfachter Form. Daneben ist es aus steuerlichen Gründen sinnvoll und teilweise erforderlich, jegliche Geschäftsbeziehung zwischen der Rechtsanwalts-gesellschaft und ihren Anteilseignern als sogenannten nahestehenden Personen im Vorhinein schriftlich zu dokumentieren. Jedwede Beziehung wird steuerlich auf die Fremdüblichkeit der Konditionen untersucht und gegebenenfalls für die Zwecke der steuerlichen Einkommensermittlung seitens der Betriebsprüfung korrigiert.

### b) UMSATZSTEUER

Nur insoweit, wie die Rechtsanwaltsgesellschaft unter der Umsatzgrenze von 600.000 Euro bleibt, kann sie einen Antrag auf Versteuerung nach vereinnahmten Entgelten stellen.

### c) WACHSTUM UND UMSTRUKTURIERUNG

Rechtsanwaltsgesellschaften können steuerneutral mit anderen Rechtsanwaltsgesellschaften verschmolzen werden. Auch eine steuerneutrale Spaltung ist möglich. Die Umwandlung in eine Sozietät oder Einzelkanzlei ist zwar steuerneutral zu Buchwerten möglich, führt aber zur sofortigen Besteuerung der Gewinnrücklagen (Differenz zwischen den Anschaffungskosten für die Anteile und dem anteiligen ausgewiesenen Eigenkapital der Gesellschaft).

### d) AUSSTIEG

Die Abfindung eines ausscheidenden Partners beziehungsweise der Veräußerungsgewinn unterliegen beim Inhaber der privilegierten Besteuerung – entweder wird Abgeltungssteuer (effektiv 26,4 %) erhoben oder es werden im Rahmen des Teileinkünfteverfahrens nur 60 % des Veräußerungsgewinns der Besteuerung mit normalen Sätzen unterworfen. Anders als bei der Sozietät ist das Ausscheiden aus einer Rechtsanwaltsgesellschaft steuerlich „digital“, also umgehend und in Gänze, zu erfassen, sofern die Beteiligung nicht nur schrittweise übertragen wird.

Eine schenkung- bzw. erbschaftsteuerliche Begünstigung der Übertragung einer Beteiligung an einer Rechtsanwaltsgesellschaft setzt neben der unverminderten Fortführung durch den oder die Nachfolger voraus, dass der Anteil mehr als 25 % beträgt.

## IV. FAZIT

In der Tendenz wird die Einzelkanzlei bzw. Sozietät bei der Kanzlei Gründung mit ihren niedrigeren Verwaltungskosten, der Möglichkeit zur Konsolidierung der Anfangsverluste mit sonstigem eigenen oder Ehegatteneinkommen und den sehr flexiblen Ausgestaltungsmöglichkeiten sowie der Möglichkeit zur Umsatzsteuer nach vereinnahmten Entgelten den Vorzug genießen. Auch die Tatsache, dass eine Sozietät grundsätzlich leichter in eine Rechtsanwaltsgesellschaft überführt werden kann, als umgekehrt aus einer Rechtsanwaltsgesellschaft eine Sozietät wird, dürfte vielen Gründern nahelegen, zunächst in der direkten Tätigkeit oder in der Sozietät zu starten.

Mit der Entwicklung der Kanzlei wird die Rechtsform der Kapitalgesellschaft mit ihren außersteuerlichen Vorzügen, insbesondere der Haftungsabschirmung und der zentralisierten Geschäftsführung, zunehmend attraktiver. Insbesondere dann, wenn die Erträge jenseits der Vergütungen der tätigen Inhaber nicht ausgeschüttet werden müssen, sondern zur Wachstumsfinanzierung genutzt werden können, entfaltet die niedrigere Ertragsteuerbelastung ihre Vorteilhaftigkeit.

In jedem Fall lohnt sich die gründliche Abwägung unter Einschaltung eines steuerlichen Beraters, der neben den rein ertragsteuerlichen Aspekten das Gesamtbild beurteilen kann.

# DIE ENTWICKLUNG DES FACHANWALTSRECHTS IM JAHR 2020

RECHTSANWALT DR. DIRK ENGEL\*

*Der nachfolgende Beitrag befasst sich im Anschluss an die vorherige Berichterstattung<sup>1</sup> mit der Entwicklung des Fachanwaltsrechts seit November 2019. Er behandelt sowohl die Normsetzung unter besonderer Beachtung der Tätigkeit der Satzungsversammlung als auch die Rechtsprechung in Fachanwaltssachen.*

## I. GESETZ- UND SATZUNGSGEBUNG

### 1. SATZUNGSVERSAMMLUNG

Die Satzungsversammlung trat im Berichtszeitraum lediglich zur konstituierenden ersten Sitzung der 7. Satzungsversammlung am 4.11.2019 zusammen. Auch die 7. Satzungsversammlung setzte erneut den Ausschuss 1

– Fachanwaltschaften – ein, ohne dass dies Gegenstand einer streitigen Erörterung gewesen wäre. Zu fachanwaltspezifischen Beschlüssen kam es in der einzigen Sitzung der Satzungsversammlung nicht. Die für das laufende Jahr anberaumten weiteren Sitzungen der Satzungsversammlung mussten pandemiebedingt ersatzlos abgesagt werden.

### 2. TÄTIGKEIT DES AUSSCHUSSES 1 – FACHANWALTSCHAFTEN

Der Fachanwaltsausschuss der Satzungsversammlung konstituierte sich zunächst auf seiner ersten Sitzung am 4.11.2019 in der Wahlperiode der 7. Satzungsversammlung. Dabei wurde angeregt, die Frage der Einführung der Fachanwaltschaften für Opferrechte, für Datenschutz und für Seniorenrecht in der laufenden Legislaturperiode zu beraten. Ferner konnte Einvernehmen darüber hergestellt werden, dass die Frage der künftigen Ausgestaltung der Fortbildungspflicht nach

\* Der Autor ist Fachanwalt für Erbrecht in Potsdam und Mitglied der Satzungsversammlung bei der Bundesrechtsanwaltskammer. Er gehört dem Ausschuss 1 – Fachanwaltschaften – an.

<sup>1</sup> S. Engel, BRAK-Mitt. 2019, 287; BRAK-Mitt. 2018, 291; BRAK-Mitt. 2017, 275.